



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη, 01/05/2024

Αριθμός Απόφασης: 1128



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/νση : Τακαντζά 8-10, Θεσ/νίκη

Ταχ. Κώδικας : 54639

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Τηλέφωνο : 2313-3332246

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ν. 5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58), εφεξής Κ.Φ.Δ.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση της Προϊσταμένης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της με ΑΦΜ:....., κατοίκου, επί της οδού, κατά της με αριθμό/07-12-2023 Οριστικής Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς Ν. 2961/2001 της Προϊσταμένης της ΔΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα

5. Την υπ' αριθμ./07-12-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου δωρεάς Ν. 2961/2001 της Προϊσταμένης της ΔΟΥ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ΔΟΥ, με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ:....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό/07-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς Ν. 2961/2001, έτους γέννησης της φορολογικής υποχρέωσης 2017, της Προϊσταμένης της ΔΟΥ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας δωρεοδόχου κύριος φόρος δωρεάς ύψους 45.287,99€, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του ν. 4987/2022 στο φόρο ύψους 22.644,00€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 67.931,99€.

Έπειτα από την κοινοποίηση της υπ' αριθμ./10-10-2023 εντολής μερικού ελέγχου Φορολογίας Κεφαλαίου – δήλωση Φόρου Δωρεάς και έχοντας υπόψη τις διατάξεις των άρθρων 4,10 και 74 του ν. 2961/2001 διενεργήθηκε μερικός έλεγχος της άτυπης δωρεάς που έγινε από τον προς την

Όπως προέκυψε από τον έλεγχο της υπόθεσης, στις 01/07/2017 απεβίωσε στην ο Ο αποβιώσας είχε συντάξει την υπ' αρ./24-09-2013 δημόσια διαθήκη της συμβολαιογράφου, που δημοσιεύθηκε με το με αρ./04-10-2017 πρακτικό δημοσίευσης διαθήκης του Ειρηνοδικείου, με την οποία όριζε τους

κληρονόμους, στους οποίους θα περιέρχονταν τα χρηματικά ποσά που θα βρίσκονταν στην Εθνική Τράπεζα της Ελλάδος, κατά τον θάνατό του

Λόγω μη κατάθεσης δήλωσης φόρου κληρονομιάς, στάλθηκε αίτημα από τη Δ.Ο.Υ. στην Εθνική Τράπεζα της Ελλάδος Α.Ε. για παροχή στοιχείων, η οποία με το υπ' αρ. πρωτ./28-09-2023 έγγραφό της έδωσε τα παρακάτω στοιχεία:

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΠΟΥ ΤΗΡΟΥΣΕ Ο

ΠΙΝΑΚΑΣ 1

Α/Α	ΑΡΙΘΜΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ
1		
2		
3		

ΚΙΝΗΣΗ ΤΩΝ ΑΝΩΤΕΡΩ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ (ΑΠΟ 01/01/2017):

1)

ΠΙΝΑΚΑΣ 2 (ΑΝΑΛΥΣΗ ΚΙΝΗΣΗΣ)

Α/Α	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΚΑΤΑΧΩΡΙΣΗ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΠΙΣΤΩΣΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΥΠΟΛΟΙΠΟ
		Προηγούμενο υπόλοιπο			2.270,03
1	27/01/2017	Κατάθεση (συντάξεις)	61,72		2.331,75
2	29/03/2017	Κατάθεση (συντάξεις)	63,01		2.394,76
3	26/04/2017	Κατάθεση (συντάξεις)	64,61		2.459,37
4	26/04/2017	Κατάθεση (συντάξεις)	64,61		2.523,98
5	29/05/2017	Κατάθεση (συντάξεις)	64,61		2.588,59
6	23/06/2017	Μτφ σε		2.588,59	0,00
7	23/06/2017	Ακυρωτική συναλλαγή	2.588,59		2.588,59
8	26/06/2017	Μτφ σε		2.588,00	0,59
9	28/06/2017	Κατάθεση (συντάξεις)	64,61		65,20
10	30/06/2017	Πιστωτικοί τόκοι	0,12		65,32
11	30/06/2017	Φόρος τόκων		0,02	65,30
	ΝΕΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ				65,30

Στις 26-06-2017 το υπόλοιπο του λογαριασμού ήταν 2.588,59€, από τα οποία ποσό 2.588,00€, η, δυνάμει του υπ' αριθμ./01-06-2017 πληρεξουσίου της συμβολαιογράφου μετέφερε στον λογαριασμό υπ' αρ.

2):

ΠΙΝΑΚΑΣ 3: (ΑΝΑΛΥΣΗ ΚΙΝΗΣΗΣ)

Α/Α	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΚΑΤΑΧΩΡΙΣΗ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΠΙΣΤΩΣΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΥΠΟΛΟΙΠΟ
		Προηγούμενο υπόλοιπο			103.805,34
1	02/06/2017	ΜΤΦ σε		103.805,00	0,34
2	30/06/2017	Πιστωτικοί τόκοι	27,02		27,36
3	30/06/2017	Φόρος τόκων		4,05	23,31
	ΝΕΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ				23,31

Στις 02-06-2017 το υπόλοιπο του λογαριασμού ήταν 103.805,34€, από τα οποία ποσό 103.805,00€, η προσφεύγουσα δυνάμει του υπ' αρ./01-06-2017 πληρεξουσίου της συμβολαιογράφου μετέφερε στον λογαριασμό υπ' αρ.

3):

ΑΝΑΛΥΣΗ ΚΙΝΗΣΕΩΝ:

ΠΙΝΑΚΑΣ 4:

Α/Α	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΚΑΤΑΧΩΡΙΣΗ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΠΙΣΤΩΣΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΥΠΟΛΟΙΠΟ
		Προηγούμενο υπόλοιπο			11.179,81
1	03/01/2017	Ανάληψη μέσω ΑΤΜ		420,00	10.759,91
2	09/01/2017	Ανάληψη		420,00	10.339,81
3	16/01/2017	Ανάληψη μέσω ΑΤΜ		420,00	9.919,81
4	16/01/2017	Αντιλογισμός	420,00		10.339,81
5	16/01/2017	Ανάληψη μέσω ΑΤΜ		420,00	9.919,81
6	23/01/2017	Ανάληψη μέσω ΑΤΜ		420,00	9.499,81
7	01/02/2017	Ανάληψη μέσω ΑΤΜ		420,00	9.079,81

8	06/02/2017	Ανάληψη μέσω ATM		420,00	8.659,81
9	13/02/2017	Ανάληψη μέσω ATM		420,00	8.239,81
10	22/02/2017	Ανάληψη μέσω ATM		420,00	7.819,81
11	07/03/2017	Ανάληψη μέσω ATM		420,00	7.399,81
12	07/03/2017	Ανάληψη μέσω ATM		420,00	6.979,81
13	13/03/2017	Ανάληψη μέσω ATM		420,00	6.559,81
14	21/03/2017	Ανάληψη μέσω ATM		420,00	6.139,81
15	27/03/2017	Ανάληψη μέσω ATM		420,00	5719,81
16	03/04/2017	Ανάληψη μέσω ATM		420,00	5.299,81
17	10/04/2017	Ανάληψη μέσω ATM		420,00	4.879,81
18	20/04/2017	Ανάληψη μέσω ATM		420,00	4.459,81
19	24/04/2017	Ανάληψη μέσω ATM		420,00	4.039,81
20	03/05/2017	Ανάληψη μέσω ATM		420,00	3.619,81
21	11/05/2017	Ανάληψη μέσω ATM		420,00	3.199,81
22	17/05/2017	Ανάληψη μέσω ATM		420,00	2.779,81
23	24/05/2017			343,00	2.436,81
24	24/05/2017	Ανάληψη μέσω ATM		420,00	2.016,81
25	25/05/2017	Έμβασμα προς		897,00	1.119,81
26	31/05/2017	Ανάληψη μέσω ATM		420,00	699,81
27	02/06/2017	ΜΤΦ από	103.805,00		104.504,81
28	08/06/2017	Ανάληψη μέσω ATM		420,00	104.084,81
29	08/06/2017			485,70	103.559,11
30	08/06/2017			330,00	103.269,11
31	13/06/2017			39,20	103.229,91
32	16/06/2017	Ανάληψη μέσω ATM		420,00	102.809,91
33	19/06/2017	Οφειλές σε Δ.Ο.Υ.		177,94	102.631,97

34	21/06/2017	Έμβασμα	40.000,00		142.631,97
35	23/06/2017	Έμβασμα - ΜΤΦ σε		140.000,00	2.631,97
36	26/06/2017	Ανάληψη		420,00	2.211,97
37	23/06/2017	ΜΤΦ από	2.588,59		4.800,56
38	23/06/2017	Ακυρωτική		2.588,59	2.211,97
39	26/06/2017	Ανάληψη μέσω ATM		420,00	1.791,97
40	26/06/2017	Κατάθεση επιταγών	35.000,00		36.791,97
41	26/06/2017	Έμβασμα - ΜΤΦ σε		2.588,00	36.791,97
42	30/06/2017	Ανάληψη μέσω ATM		420,00	36.371,97
43	30/06/2017	Έμβασμα ΜΤΦ σε		36.371,97	0,00
44	30/06/2017	Πιστωτικοί τόκοι	3,44		3,44
45	30/06/2017	Φόρος τόκων		0,52	2,92
	ΝΕΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ				2,92

Από τις κινήσεις του ανωτέρω λογαριασμού διαπιστώθηκε ότι βάσει του υπ' αριθμ./01-06-2017 πληρεξουσίου της συμβολαιογράφου, η μετέφερε στον υπ' αρ. προσωπικό της λογαριασμό τα κατωτέρω ποσά:

- 1) Στις 23/06/2017 (αρ. εμβάσματος) 140.000,00€
- 2) Στις 26/06/2017 (αρ. εμβάσματος) 2.588,00€
- 3) Στις 30/06/2017 (Αρ. εμβάσματος) 36.371,97€

Σύμφωνα με την περίπτωση β' της παρ. 1 της ενότητας Α του αρ. 34 του ν. 2961/2001, κτήση αιτία δωρεάς είναι αυτή που προέρχεται από κάθε παροχή, παραχώρηση ή μεταβίβαση οποιουδήποτε περιουσιακού στοιχείου χωρίς αντάλλαγμα, έστω και αν δεν καταρτίσθηκε έγγραφο και ως εκ τούτου η μεταφορά του ποσού των 178.959,97€ από τον λογαριασμό του στον τραπεζικό λογαριασμό της, συνιστά άτυπη δωρεά, η οποία θα πρέπει να υπαχθεί σε φόρο

Βάσει των ανωτέρω η δωρισθείσα περιουσία της προσφεύγουσας διαμορφώθηκε ως εξής:

Α/Α	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ
1	Το υπ' αρ.έμβασμα ποσού 140.000,00€	-	140.000,00
2	Το υπ' αρ. έμβασμα ποσού 2.588,00	-	2.588,00
3	Το υπ' αρ. έμβασμα ποσού 36.371,97€	-	36.371,97
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ			178.959,97

Με το με αρ. πρωτ./12-10-2023 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά στην, η έκδοση της ανωτέρω εντολής με επισύναψη αντιγράφου αυτής και με το με αρ. πρωτ./12-10-2023 έγγραφό της, της γνωστοποιήθηκε η δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμης δήλωσης, μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 18, 19 και 72§18 του ν. 4987/2022.

Τα αποτελέσματα του ελέγχου τέθηκαν υπόψη της προσφεύγουσας με το με αρ. πρωτ./26-10-2023 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου άρθρου 28, ν. 4987/2022 και με τη με αρ./26-10-2023 πράξη προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., τα οποία στις 26-10-2023 κοινοποιήθηκαν ηλεκτρονικά με το αρ. καταχώρησης στην

Στις 15-11-2023 η προσφεύγουσα υπέβαλε το με αρ. πρωτ. 4973 ΕΜΠ /15-11-2023 υπόμνημα, το οποίο δεν έγινε αποδεκτό από τον έλεγχο, καθότι θεωρήθηκε δεδομένο ότι η προσφεύγουσα με τη μεταφορά αυτών των ποσών στον λογαριασμό της, κατέστη αποκλειστική κυρία αυτών και σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 38 του ν. 2961/2001 θα πρέπει να υπαχθεί σε φόρο.

Ακολούθως συντάχθηκε στις 07-12-2023 έκθεση ελέγχου φορολογίας κεφαλαίου – προσδιορισμός αξίας περιουσιακών στοιχείων δήλωσης φόρου δωρεάς και εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης ισχυριζόμενη:

1. Ουδέποτε έγινε κυρία των χρημάτων αυτών, καθώς εντός ολίγων ημερών μετέφερε τα χρήματα αυτά σε διάφορους δικαιούχους βάσει της προφορικής εντολής που είχε από τον αποβιώσαντα και επίσης για να εξοφλήσει δαπάνες νοσηλείας του.

2. Υπάρχει δεδικασμένο ποινικής δίκης που πρέπει να λάβει υπόψη της η φορολογική αρχή, καθώς σύμφωνα με την υπ' αριθμ. ../2019 διάταξη της Εισαγγελέως Πρωτοδικών αθώωθηκε για το αδίκημα της υπεξαίρεσης, αφού αναγνωρίστηκε ότι εκείνη λειτουργούσε βάσει των πληρεξουσίων που είχαν συνταχθεί κατ' εντολή του αποβιώσαντα.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό:

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 18 του ν. 4987/2022: «1. α. Ο υπόχρεος σε υποβολή φορολογικών δηλώσεων υποβάλλει τις φορολογικές δηλώσεις στη Φορολογική Διοίκηση κατά το χρόνο που προβλέπεται από την οικεία φορολογική νομοθεσία.

β. Εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης.

γ. Εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος, έχει όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης.....»

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 34§1 του ν. 2961/2001: Α. Κτήση αιτία δωρεάς 1.Κτήση περιουσίας αιτία δωρεάς, για την επιβολή του φόρου είναι:

α) αυτή που προέρχεται από δωρεά η οποία συνιστάται κατά τις διατάξεις του Αστικού Κώδικα, β) αυτή που προέρχεται από κάθε παροχή, παραχώρηση ή μεταβίβαση οποιουδήποτε περιουσιακού στοιχείου χωρίς αντάλλαγμα, έστω και αν δεν καταρτίσθηκε έγγραφο.

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 38§1 του ν. 2961/2001: 1.Υπόχρεος στο φόρο είναι ο δωρεοδόχος ή το τέκνο.

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 39§1 του ν. 2961/2001: 1. Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο της σύνταξης του εγγράφου της δωρεάς ή της γονικής παροχής. Προκειμένου για μεταβίβαση κινητών, αν η παράδοση του αντικειμένου της δωρεάς ή της γονικής παροχής έγινε χωρίς να συνταχθεί συμβόλαιο ή αν το συμβόλαιο συντάχθηκε μετά την παράδοση του αντικειμένου της δωρεάς ή της γονικής παροχής, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο της παράδοσης.

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 44§1,2 του ν. 2961/2001, όπως ίσχυε με την κωδικοποίηση του 3842/2010: 1. Το υπόλοιπο της περιουσίας, πλην των χρηματικών ποσών, που αποκτάται αιτία δωρεάς ή γονικής παροχής, το οποίο απομένει μετά την αφαίρεση των εκπτώσεων και απαλλαγών που προβλέπονται στα άρθρα 41 και 43, υποβάλλεται σε φόρο, ο οποίος υπολογίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29, οι οποίες εφαρμόζονται ανάλογα.

Από το φόρο που προκύπτει εκπίπτει: α) ο φόρος που αναλογεί στις προγενέστερες δωρεές, γονικές παροχές ή προίκες, που συνυπολογίζονται σύμφωνα με το άρθρο 36, με ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 31 και β) ο φόρος που αποδεδειγμένα καταβλήθηκε ή οριστικά και τελεσίδικα βεβαιώθηκε στην αλλοδαπή για τις δωρεές και γονικές παροχές κινητών που έγιναν εκεί, με ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 32.

2. Η αιτία δωρεάς ή γονικής παροχής κτήση χρηματικών ποσών υπόκειται σε φόρο, ο οποίος υπολογίζεται αυτοτελώς με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%), προκειμένου για δικαιούχους που υπάγονται στην Α' κατηγορία, με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%), προκειμένου για δικαιούχους που υπάγονται στη Β' κατηγορία και με συντελεστή σαράντα τοις εκατό (40%), προκειμένου για δικαιούχους που υπάγονται στη Γ' κατηγορία.

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 45 του ν. 2961/2001: Όπου στις διατάξεις του παρόντος για τη φορολογία των κτήσεων αιτία δωρεάς ή γονικής παροχής ορίζεται ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων για τις κτήσεις αιτία θανάτου, νοείται αντί του κληρονομούμενου ο δωρητής ή ο γονέας, αντί χρόνου θανάτου κληρονομούμενου ο χρόνος κατάρτισης της σύμβασης ή, προκειμένου για άτυπες δωρεές ή γονικές παροχές, ο χρόνος παράδοσης των αντικειμένων των δωρεών ή γονικών παροχών, προκειμένου για δωρεές αιτία θανάτου, ο χρόνος θανάτου του δωρητή, αντί κτήσης αιτία θανάτου η κτήση αιτία δωρεάς ή γονικής παροχής και αντί δικαιούχου αιτία θανάτου ο δωρεοδόχος ή το τέκνο.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 του ν. 4987/2022, ορίζεται ότι : «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου*».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 65 του ν. 4987/2022 «*Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου*».

Επειδή η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο από το οποίο να προκύπτει ότι η μεταφορά των χρημάτων του αποβιώσαντα από την προσφεύγουσα σε συγγενείς του αποβιώσαντα έγινε στα πλαίσια εντολής του .

Επειδή μέρος των χρημάτων αυτών κατέληξε στα τρία τέκνα της προσφεύγουσας, χωρίς να αναφέρεται ρητά στα πληρεξούσια η επιθυμία του αποβιώσαντα να δοθούν τα χρήματα αυτά στα παιδιά της προσφεύγουσας.

Επειδή αν η τελευταία βούληση του δωρητή όπως διατείνεται η προσφεύγουσα ήταν να μοιραστούν τα χρήματα αυτά κατά τον τρόπο που ενήργησε η προσφεύγουσα, ο δωρητής θα μπορούσε στα τρία συμβολαιογραφικά πληρεξούσια που είχε συντάξει την 1^η Ιουνίου 2017, να είχε προβλέψει να αναφέρει τη διανομή των χρημάτων αυτών από την προσφεύγουσα. Αντιθέτως, τα πληρεξούσια που συντάχθηκαν είναι γενικά και της έδιναν τη δυνατότητα να αναλαμβάνει από τους λογαριασμούς του οποιοδήποτε ποσό ακόμα και μέχρι πλήρους εξοφλήσεώς τους.

Επειδή ο δωρητής θα μπορούσε αν ήθελε να μοιράσει την περιουσία του σε διάφορους συγγενείς να συντάξει νέα διαθήκη, όπως είχε κάνει προγενέστερα με την υπ' αρ./24-09-2013 δημόσια διαθήκη της συμβολαιογράφου

Επειδή η προσφεύγουσα με τη μεταφορά των ποσών αυτών στον λογαριασμό της κατέστη αποκλειστική κυρία αυτών και σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 38 του ν. 2961/2001 θα πρέπει να υπαχθεί σε φόρο.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό:

Επειδή, αναφορικά με την θεώρηση της αρχής “ne bis in idem” και του τεκμηρίου της αθωότητας πρέπει να αναφερθεί καταρχήν ότι η αμετάκλητη αθωωτική απόφαση του ποινικού δικαστηρίου **δεν παράγει δέσμευση, αλλά, πάντως, πρέπει να συνεκτιμάται από τον διοικητικό δικαστή** και, δη, ειδικώς, σύμφωνα με το καθιερούμενο από το άρθρο 6 παρ. 2 της ΕΣΔΑ τεκμήριο αθωότητας (βλ. ΣτΕ 68/2023, 951/2018 7μ.). Ειδικότερα, με τη διάταξη της παρ. 2 του άρθρ. 5 Κ.Δ.Δ., όπως αυτή αντικαταστάθηκε με το άρθρ. 17 ν. 4446/2016 (ΦΕΚ Α΄ 240/22-12-2016), ορίζεται ότι: «Τα δικαστήρια δεσμεύονται από τις αποφάσεις των πολιτικών δικαστηρίων, οι οποίες, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, ισχύουν έναντι όλων. Δεσμεύονται, επίσης, από τις αμετάκλητες καταδικαστικές αποφάσεις των ποινικών δικαστηρίων ως προς την ενοχή του δράστη, από τις αμετάκλητες αθωωτικές αποφάσεις, καθώς και από τα αμετάκλητα αποφαινόμενα να μην γίνει η κατηγορία βουλεύματα, εκτός εάν η απαλλαγή στηρίχθηκε στην έλλειψη αντικειμενικών ή υποκειμενικών στοιχείων που δεν αποτελούν προϋπόθεση της

διοικητικής παράβασης». Κατά την έννοια των ανωτέρω διατάξεων το διοικητικό δικαστήριο δεσμεύεται από αμετάκλητη αθωωτική απόφαση ποινικού δικαστηρίου, εφόσον βεβαιώνεται στην ποινική απόφαση η αντικειμενική ανυπαρξία των πραγματικών περιστατικών που αποτελούν προϋπόθεση της διοικητικής παράβασης (ΔΠρΒερ 1/2022 σκ 13 και 22, ΔΕφΠειρ 2937/2017, σκ 4).

Στο πλαίσιο άλλωστε της σχετικής νομολογίας και αναφορικά με το βαθμό της δέσμευσης από προηγηθείσα αθωωτική κρίση του ποινικού δικαστή, ήδη υπό το καθεστώς του αρχικού άρθρου 5 παρ.2 του ΚΔΔ (πριν την αντικατάστασή του με το άρθρο 17 του ν. 4446/2016) το ΣτΕ δέχτηκε ότι το εκ των υστέρων επιλαμβανόμενο διοικητικό δικαστήριο δεν δεσμεύεται από την οικεία αμετάκλητη απαλλακτική απόφαση του ποινικού δικαστηρίου ή το οικείο αμετάκλητο απαλλακτικό βούλευμα δικαστικού συμβουλίου, αλλά υποχρεούται να τη συνεκτιμήσει και, δη, κατά τρόπο ειδικό, ώστε, εφόσον αποκλίνει από τις ουσιαστικές κρίσεις του ποινικού δικαστή, να μην καταλείπονται εύλογες αμφιβολίες ως προς το σεβασμό του τεκμηρίου αθωότητας, που απορρέει από την τελική έκβαση της ποινικής δίκης (βλ. ΣτΕ 1992/2016, 437/2017, 1713-1714/2014, 2069/2014, 1184/2015, 2403/2015). Στο πλαίσιο δε αυτό ο διοικητικός δικαστής μπορεί να απομακρυνθεί από τις ουσιαστικές κρίσεις του ποινικού δικαστή στηριζόμενος α) είτε στη διαφοροποίηση μεταξύ των προϋποθέσεων του ποινικού αδικήματος και της διοικητικής παράβασης β) είτε στο χαμηλότερο βαθμό απόδειξης της διοικητικής παράβασης που ισχύει στη διοικητική δίκη (ΣτΕ 7μ. 1992/2016) γ) είτε να στηρίξει την κρίση του περί διαπράξεως της αποδοθείσης παραβάσεως (και) σε στοιχεία, που δεν είχε λάβει υπ' όψη του το ποινικό δικαστήριο (ΣτΕ 826/2017, 2543/2015, 1758/2014, 2978/2011, 2067/2011 επταμ., 1522/2010).

Όπως, άλλωστε, κρίθηκε νομολογιακά με την ΟΛΣΤΕ 359/2020, κατά την έννοια του άρθρου 4 παρ. 1 του 7ου Π.Π. της ΕΣΔΑ και προκειμένου να ενεργοποιηθεί η προβλεπόμενη σε αυτήν απαγόρευση (ne bis in idem), η οποία αποτελεί εκδήλωση των αρχών του κράτους δικαίου και του δεδικασμένου, καθώς και των συναφών, επίσης θεμελιωδών, αρχών της ασφάλειας δικαίου και της σταθερότητας της έννομης κατάστασης των προσώπων (βλ. ΣτΕ 1102-1104/2018 7μ.), απαιτείται να συντρέχουν οι ακόλουθες προϋποθέσεις: α) να υπάρχουν περισσότερες της μίας διακεκριμένες διαδικασίες επιβολής κύρωσης, οι οποίες δεν συνδέονται στενά μεταξύ τους, κατ' ουσίαν και κατά χρόνον, (β) οι διαδικασίες αυτές πρέπει να είναι "ποινικές" κατά την αυτόνομη έννοια της ΕΣΔΑ, ήτοι βάσει των κριτηρίων Engel, κατ' εφαρμογή των οποίων μπορούν να θεωρηθούν ως "ποινικές" και κυρώσεις που επιβάλλονται από διοικητικά όργανα, ενόψει της φύσεως των σχετικών παραβάσεων ή/και του είδους και της βαρύτητας των προβλεπόμενων για αυτές διοικητικών κυρώσεων, (γ) η μία από τις εν λόγω διαδικασίες πρέπει να έχει περατωθεί με αμετάκλητη απόφαση (είτε καταδικαστική είτε αθωωτική, υπό τον όρο ότι η αθώωση στηρίζεται

σε επαρκή έρευνα και εκτίμηση σχετικά με την ουσία της υποθέσεως, δηλαδή την τέλεση ή μη της παραβάσεως: βλ. ΣΤΕ 1102-1104/2018_7μ. και ΕΔΔΑ ευρ. συνθ. 8.7.2019, 54012/10, *Mihalache v. Romania*, σκ. 97-98) και (δ) οι διαδικασίες πρέπει να στρέφονται κατά του ίδιου προσώπου και να αφορούν στην ίδια κατ' ουσίαν παραβατική συμπεριφορά, ήτοι στο αυτό σύνολο συγκεκριμένων πραγματικών περιστατικών, τα οποία συνδέονται αναπόσπαστα μεταξύ τους, χρονικά και τοπικά, και η συνδρομή των οποίων είναι απαραίτητη για την επιβολή της κυρώσεως (πρβλ. ΣΤΕ 1887/2018 7μ., ΣΤΕ 951/2018 7μ., 175/2018, 2987/2017 7μ., 680/2017 7μ., 167-169/2017 7μ., 1992/2016 7μ. κ.ά.). Συνακόλουθα, όπως έχει ήδη κριθεί (βλ. ΣΤΕ 1887/2018 7μ., 951/2018 7μ., 2987/2017 7μ., 167-169/2017 7μ. κ.ά.), ενόψει και των αποφάσεων του ΕΔΔΑ *Ruotsalainen* κατά Φινλανδίας της 16.6.2009 (13079/03), *Καπετάνιος* και άλλοι κατά Ελλάδος της 30.4.2015 (3453/12, 42941/12 και 9028/13), *Σισμανίδης* κατά Ελλάδος της 9.6.2016 (66602/09) και *A and B* κατά Νορβηγίας της 15.11.2016 (24130/11 29758/11), το άρθρο 4 παρ. 1 του 7ου Π.Π. της ΕΣΔΑ αντιτίθεται, καταρχήν, στην εκκίνηση και εξακολούθηση διοικητικής, κατά το εθνικό δίκαιο, διαδικασίας και δίκης περί της επιβολής διοικητικής χρηματικής κυρώσεως για φορολογική ή τελωνειακή παράβαση, όταν για την ίδια κατ' ουσίαν παράβαση έχει ήδη περατωθεί αμετάκλητα η αντίστοιχη ποινική, κατά το εθνικό δίκαιο, διαδικασία.

Επιπλέον, ως επί το πλείστον, η γένεση των προβλεπόμενων στον νόμο φορολογικών υποχρεώσεων δεν προϋποθέτει υπαιτιότητα, η οποία εντούτοις απαιτείται από τις ποινικές διατάξεις (βλ. ΣΤΕ 951/2018 7μ.), ενόψει δε της διαφοράς στο είδος και το μέτρο της απόδειξης, ο διοικητικός δικαστής, εκτιμώντας διαφορετικά από τον ποινικό δικαστή τα πραγματικά περιστατικά της εκάστοτε προς κρίση αγόμενης υπόθεσης, δεν παραβιάζει τις επιταγές που απορρέουν από το άρθρο 6 παρ. 2 Ε.Σ.Δ.Α.. (πρβλ. ΣΤΕ 434/2017, 1992/2016-*Λαζαράτος*, σ. 187, σημ. 24). Ιδίως η ιδιαιτερότητα του βαθμού απόδειξης στη διοικητική δίκη έχει υπογραμμισθεί από την απόφαση ΣΤΕ 884/2016, σύμφωνα με το σκεπτικό της οποίας, το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣΤΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.ά.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση, σύμφωνα με το σκεπτικό του ΣΤΕ, θα επέβαλλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των θεμελιωδών αρχών και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης

της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και τον βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικών παραβάσεων, ιδίως δε παραβάσεων φοροδιαφυγής, μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, «τεκμήρια»), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης

Αναμφισβήτητα στα πλαίσια του άρθρου 6§2 ΕΣΔΑ, το διατακτικό μιας αθωωτικής ποινικής απόφασης πρέπει να γίνεται σεβαστό από κάθε άλλη αρχή που κρίνει, επί της ευθύνης του κατηγορουμένου, καθώς η κατ' έμμεσο ή άμεσο τρόπο αμφισβήτηση της έκτασης και της σημασίας της αθώωσης ενός προσώπου από τα ποινικά δικαστήρια δεν είναι επιτρεπτή. Ωστόσο, η απαγόρευση δημιουργίας αμφιβολιών ως προς την ορθότητα του αθωωτικού απαλλακτικού πορίσματος δεν είναι δυνατό να έχει την έννοια ότι ο σεβασμός αυτός υποχρεώνει το διοικητικό δικαστήριο να συνταχθεί δίχως άλλο αποδεικτικά με τα πορίσματα του ποινικού δικαστηρίου. Η διαφορετική φύση, οι διαφορετικοί κανόνες απόδειξης και οι διαφορετικοί σκοποί μεταξύ της ποινικής και της διοικητικής δίκης απαιτούν λεπτές σταθμίσεις και εξέταση in concreto κάθε περίπτωσης από τον διοικητικό δικαστή (Βλ. και *Ε. Παυλίδου*, Η δεσμευτική ενέργεια των αποφάσεων της ποινικής και πολιτικής διαδικασίας στο τεκμήριο αθωότητας, ό.π., σ. 92) με την έννοια ότι οφείλει να προβεί σε συγκεκριμένο και ουσιαστικό έλεγχο της κρινόμενης απόφασης.

Συνεπεία του ως ανωτέρω διαμορφωθέντος νομολογιακού πλαισίου, αυτή δε δεσμεύει καταρχάς τον διοικητικό δικαστή τουλάχιστον με την έννοια της άνευ άλλου κατάφασης της παραβίασης του τεκμηρίου της αθωότητας, αλλά οφείλει να εκφέρει ίδια και αυτοτελή –in concreto- κρίση επί της υπόθεσης πολλώ δε μάλλον στην περίπτωση που το ποινικό δικαστήριο ουδεμία ειδικότερη κρίση διέλαβε (ΔΠρΒεροίας Α159/2022).

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση με την υπ' αριθμ. ../2019 διάταξη του Εισαγγελέως η προσφεύγουσα αθωώθηκε για το αδίκημα της υπεξαίρεσης το οποίο όμως δεν εξετάζεται ουδόλως από τη φορολογική αρχή, συνάγεται ότι η απόφαση αυτή δεν επηρεάζει στο ελάχιστο τις φορολογικές υποχρεώσεις της προσφεύγουσας. Τουναντίον η απόφαση αυτή ενισχύει την άποψη της φορολογικής αρχής ότι εφόσον η προσφεύγουσα έγινε κυρία των χρημάτων του αποβιώσαντα, πριν την ημερομηνία θανάτου του, βάσει των τριών πληρεξουσίων που

συντάχθηκαν την 1-6-2017 τότε είχε την υποχρέωση να υποβάλει δήλωση φόρου δωρεάς. Φυσικά στην περίπτωση που γινόταν δεκτό από τον Εισαγγελέα ότι πράγματι είχε υπεξαιρέσει τα χρήματα αυτά, τότε η φορολογική αρχή δεν θα μπορούσε να εγείρει φορολογική απαίτηση σε προϊόν παράνομης ενέργειας και ως εκ τούτου δεν θα μπορούσε να φορολογήσει τα ποσά αυτά στο όνομα της προσφεύγουσας. Κατά συνέπεια και ο ισχυρισμός αυτός απορρίπτεται με την παρούσα απόφαση, διότι προβάλλεται αβάσιμα και αλυσιτελώς.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ:.....

Οριστική φορολογική υποχρέωση

Με την αριθμ./2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ
Οφειλόμενη διαφορά φόρου	45.287,99€	45.287,99€
Πρόστιμο αρ. 58 ν.4987/2022	22.644,00€	22.644,00€
Καταλογιζόμενο ποσό	67.931,99€	67.931,99€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 53 ν.4987/2022

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

Σημείωση:

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.