



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη, 02/12/2024

Αριθμός Απόφασης: 2509



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10, Θεσ/νικη

Ταχ. Κώδικας : 54639

Τηλέφωνο : 2313-332246

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' 58/19-04-2024), 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 του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*»

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **05-07-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του-**ΑΦΜ**, κατά της αριθμ./**05-06-2024** οριστικής πράξης διορθωτικού

προσδιορισμού φόρου δωρεάς (αρ. δήλωσης Ζ/24), για το φορ.έτος 2024, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.....και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....., της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7'- Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **05-07-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του - **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα.

Με την αριθμ./**05-06-2024** προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., φορ. έτους 2024, προέκυψε κύριος φόρος ύψους 8.000,00€, πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ύψους 4.000,00€, ήτοι συνολικό ποσό 12.000,00€.

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο φόρου δωρεάς (αριθμός εντολής ελέγχου/17.04.2024) για τη δήλωση με αριθμ. καταχώρησης Ζ...../24.04.2024, που υποβλήθηκε ηλεκτρονικά στη Δ.Ο.Υ., ο- Α.Φ.Μ. έλαβε από τη μητέρα του- Α.Φ.Μ., δωρεά χρηματικού ποσού σαράντα χιλιάδων ευρώ (40.000,00€).

Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ.....διαπίστωσε ότι το ανωτέρω χρηματικό ποσό μεταφέρθηκε στις 29.01.2024 μέσω χρηματοπιστωτικού ιδρύματος και συγκεκριμένα μέσω της τραπεζής Πειραιώς από τον τραπεζικό λογαριασμό GR..... με δικαιούχο την(μητέρα) στον τραπεζικό λογαριασμό GR.....με δικαιούχο τον(δωρεοδόχος).

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο φόρου δωρεάς (αριθμός εντολής ελέγχου/17.04.2024) για τη δήλωση με αριθμ. καταχώρησης/29-01-2024 που υποβλήθηκε ηλεκτρονικά στη Δ.Ο.Υ., η- Α.Φ.Μ. έλαβε από την κόρη της- Α.Φ.Μ., στις 29.01.2024, δωρεά χρηματικού ποσού σαράντα χιλιάδων ευρώ (40.000,00€) μέσω χρηματοπιστωτικού ιδρύματος και συγκεκριμένα, μέσω της τραπεζής Πειραιώς, από τον τραπεζικό λογαριασμό GR..... με δικαιούχο την(δωρητή 1) στον τραπεζικό λογαριασμό GR..... με δικαιούχο την(δωρεοδόχος). Ο έλεγχος έλαβε υπόψη το γεγονός, ότι σύμφωνα με το πιστοποιητικό οικογενειακής κατάστασης το οποίο υποβλήθηκε ως συνημμένο δικαιολογητικό της δήλωσης, ηκαι οαποτελούν πρόσωπα της Β' κατηγορίας του άρθρου 29 του νόμου 2961/2001 και συγκεκριμένα είναι αδέρφια.

Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ.....λαμβάνοντας υπόψη το γεγονός ότι και οι δύο πράξεις ήτοι:

α. η δωρεά τηςπρος τη μητέρα της&

β. η γονική παροχή τηςπρος τον υιό τηςπραγματοποιήθηκαν την ίδια ημέρα, και συγκεκριμένα στις 29.01.2024, κατέληξε στο συμπέρασμα των διαδοχικών δωρεών μεταξύ προσώπων της Α' κατηγορίας της φορολογικής κλίμακας του άρθρου 29 του νόμου 2961/2001, με συνέπεια εν τέλει να λαμβάνει χώρα δωρεά μεταξύ προσώπων που δεν ανήκουν στην κατηγορία αυτή, καθώς το χρονικό

διάστημα που έχει μεσολαβήσει μεταξύ των διαδοχικών δωρεών είναι σύντομο και συγκεκριμένα μία (1) ημέρα και όχι μεγαλύτερο των έξι μηνών.

Κατόπιν τούτου, επιβλήθηκε σε βάρος του τελευταίου (πραγματικού) δωρεοδόχου φόρος δωρεών, ως η δωρεά να είχε πραγματοποιηθεί απευθείας από τον πραγματικό δωρητή προς τον τελικό δικαιούχο αυτής (παράγραφος 5.13. της Ε. 2077/2022).

Συμπερασματικά, τελευταίος δωρεοδόχος ήταν οο οποίος έλαβε δωρεά χρηματικού ποσού σαράντα χιλιάδων ευρώ (40.000,00€) από την αδερφή του,(πρόσωπα της β' κατηγορίας της φορολογικής κλίμακας του άρθρου 29 του νόμου 2961/2001).

Σύμφωνα με όσα αναφέρθηκαν η αξία των μεταβιβασθέντων περιουσιακών στοιχείων που υποβλήθηκαν μέχρι και την αριθμ. Ζ/29.01.2024 δήλωση φόρου δωρεάς διαμορφώνεται ως κάτωθι:

α/α	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ	ΔΗΛΩΘΕΙΣΑ ΑΞΙΑ ΔΩΡΕΑΣ	ΑΞΙΑ ΒΑΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΛΕΓΧΟΥ - ΔΗΛΩΣΕΩΣ
1	Δωρεά χρηματικού ποσού με δωρητή τηνκαι δωρεοδόχο τον αδερφό της	0,00	40.000,00	40.000,00
2	Προγενέστερες δωρεές	0,00	0,00	0,00
	ΣΥΝΟΛΟ ΜΕΡΙΔΑΣ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	0,00	40.000,00	40.000,00

Για τις ανωτέρω διαπιστώσεις ο έλεγχος συνέταξε και επέδωσε το με αριθ...../14-05-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου - Κλήση σε Ακρόαση, μαζί με την Προσωρινή Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς τα οποία νομίμως κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα, στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού του ταχυδρομείου στις 14-05-2024, προκειμένου να τεθούν υπόψη του τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, ζητώντας του παράλληλα να εκθέσει τις απόψεις του. Ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε εντός των προβλεπόμενων από το νόμο προθεσμιών και ως εκ τούτου εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης επικαλούμενος ότι, δεν υπήρξε ουδεμία ειδική αιτιολόγηση, στην σχετική έκθεση ελέγχου, αλλά ο ελέγχων, έκρινε πως, αφού οι δωρεές έγιναν εντός μίας ημέρας, άνευ ετέρου ο σκοπός ήταν η καταστρατήγηση του νόμου. Πλην όμως δεν υπήρχε τέτοια πρόθεση. Η αληθής αιτία ήταν ότι η μητέρα του ήθελε να τον ενισχύσει, για την δημιουργία επαγγελματικής και οικονομικής αυτοτέλειάς του, με το ποσό των 40.000,00 ευρώ. Για ενδοοικογενειακούς λόγους όμως, δεν επιθυμούσαν να γνωρίζει η αδελφή του την ως άνω περιουσιακή μεταβίβαση, ως εκ τούτου ζήτησε η μητέρα του από την αδελφή του το ως άνω ποσό, το οποίο η αδελφή του της το δώρισε και στη συνέχεια η μητέρα του το έδωσε (δώρισε) σε αυτόν, εν αγνοία της αδελφής του.

Ως προς τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος

Επειδή, στο άρθρο 23§1 του Ν.4987/22 ορίζεται ότι *“1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.*

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: *« Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ’ αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».*

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 36 του ΚΦΔ «Είδη προσδιορισμού φόρου», ορίζεται ότι: *«Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος...»*

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 34 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.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 δωρεάς 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. 38 του ν.4987/22: *1. Κατά τον προσδιορισμό φόρου, η Φορολογική Διοίκηση δύναται να αγνοεί κάθε τεχνητή διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων που αποβλέπει σε αποφυγή της*

φορολόγησης και οδηγεί σε φορολογικό πλεονέκτημα. Οι εν λόγω διευθετήσεις αντιμετωπίζονται, για φορολογικούς σκοπούς, με βάση τα χαρακτηριστικά της οικονομικής τους υπόστασης.

2. Για τους σκοπούς της παραγράφου 1, ως «διευθέτηση» νοείται κάθε συναλλαγή, δράση, πράξη, συμφωνία, επιχορήγηση, συνεννόηση, υπόσχεση, δέσμευση ή γεγονός. Μια διευθέτηση μπορεί να περιλαμβάνει περισσότερα από ένα στάδια ή μέρη.

3. Για τους σκοπούς της παραγράφου 1, η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων είναι τεχνητή εφόσον στερείται οικονομικής ή εμπορικής ουσίας. Για τον καθορισμό του τεχνητού ή μη χαρακτήρα μιας διευθέτησης ή σειράς διευθετήσεων, η Φορολογική Διοίκηση εξετάζει εάν αυτές αφορούν μια ή περισσότερες από τις ακόλουθες καταστάσεις:

α) ο νομικός χαρακτηρισμός των μεμονωμένων σταδίων από τα οποία αποτελείται μια διευθέτηση είναι ασυμβίβαστος με τη νομική υπόσταση της διευθέτησης στο σύνολό της

β) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων εφαρμόζεται κατά τρόπο που δεν συνάδει με μια συνήθη επιχειρηματική συμπεριφορά

γ) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων περιλαμβάνει στοιχεία που έχουν ως αποτέλεσμα την αλληλοαντιστάθμιση ή την αλληλοακύρωσή τους

δ) η σύναψη συναλλαγών είναι κυκλικού χαρακτήρα

ε) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων οδηγεί σε σημαντικό φορολογικό πλεονέκτημα αλλά αυτό δεν αντανakλάται στους επιχειρηματικούς κινδύνους, τους οποίους αναλαμβάνει ο φορολογούμενος ή στις ταμειακές ροές του

στ) το αναμενόμενο περιθώριο κέρδους πριν από το φόρο είναι σημαντικό σε σύγκριση με το ύψος του αναμενόμενου φορολογικού πλεονεκτήματος.

4. Για τους σκοπούς της παραγράφου 1, ο στόχος μιας διευθέτησης ή σειράς διευθετήσεων συνίσταται στην αποφυγή της φορολόγησης, εφόσον, ανεξαρτήτως από τις υποκειμενικές προθέσεις του φορολογούμενου αντίκειται στο αντικείμενο, στο πνεύμα και στο σκοπό των φορολογικών διατάξεων που θα ίσχυαν σε άλλη περίπτωση.

5. Για τους σκοπούς της παραγράφου 1, ένας δεδομένος στόχος πρέπει να θεωρείται κρίσιμος, εφόσον οποιοσδήποτε άλλος στόχος που αποδίδεται ή θα μπορούσε να αποδοθεί στη διευθέτηση ή στη σειρά διευθετήσεων φαίνεται αμελητέος, λαμβανομένων υπόψη όλων των περιστάσεων της υπόθεσης

6. Για να καθοριστεί εάν η διευθέτηση ή η σειρά διευθετήσεων έχει οδηγήσει σε φορολογικό πλεονέκτημα με την έννοια της παραγράφου 1, η Φορολογική Διοίκηση συγκρίνει το ύψος του οφειλόμενου φόρου από τον φορολογούμενο, λαμβάνοντας υπόψη την εν λόγω διευθέτηση, με το ποσό που θα όφειλε ο ίδιος φορολογούμενος υπό τις ίδιες συνθήκες, εν απουσία της εν λόγω διευθέτησης.

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 29§1 του ν. 2961/2001: 1. Οι δικαιούχοι της κτήσης, ανάλογα με τη συγγενική τους σχέση προς τον κληρονομούμενο, κατατάσσονται σε τρεις κατηγορίες Α΄, Β΄ και Γ΄. Στην Α΄ κατηγορία υπάγονται: α) γ) οι κατιόντες πρώτου βαθμού (τέκνα από νόμιμο γάμο, τέκνα χωρίς γάμο έναντι της μητέρας, αναγνωρισθέντα εκούσια ή δικαστικά έναντι του πατέρα, νομιμοποιηθέντα με επιγενόμενο γάμο ή

δικαστικά έναντι και των δύο γονέων), ... Στη Β' κατηγορία υπάγονται:ε) οι αδελφοί (αμφιθαλείς ή ετεροθαλείς),...»

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 44§1,2 του ν. 2961/2001, όπως ίσχυε με την κωδικοποίηση του 4839/2021 και ισχύει για δωρεές από 01/10/2021:

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 τον φόρο που προκύπτει εκπίπτει: α) ο φόρος που αναλογεί στις προγενέστερες δωρεές και γονικές παροχές, 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.

Ειδικά η γονική παροχή ή η δωρεά προς τα πρόσωπα που υπάγονται στην Α' κατηγορία της παρ. 1 του άρθρου 29 οποιουδήποτε περιουσιακού στοιχείου, καθώς και η γονική παροχή ή η δωρεά χρηματικών ποσών προς τα ως άνω πρόσωπα, η οποία διενεργείται με μεταφορά χρημάτων μέσω χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων, υπόκεινται σε φόρο, ο οποίος υπολογίζεται με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%), μετά την αφαίρεση εφάπαξ αφορολόγητου ποσού οκτακοσίων χιλιάδων (800.000) ευρώ. Οι δωρεές και γονικές παροχές του προηγούμενου εδαφίου δεν συνυπολογίζονται στην αιτία θανάτου κτήση περιουσίας μεταξύ των αυτών προσώπων.

2. Η αιτία δωρεάς ή γονικής παροχής κτήση χρηματικών ποσών, πλην των προβλεπομένων στην παρ. 1, 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 την Ε 2193/20-10-2021: «Στην παράγραφο 1 του άρθρου 44 του Κώδικα διατάξεων φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και κερδών από τυχερά παίγνια, ο οποίος κυρώθηκε με το πρώτο άρθρο του ν. [2961/2001](#) (Α'266), προστίθενται νέα εδάφια (τρίτο και τέταρτο) και η παράγραφος 2 τροποποιείται ως προς την αύξηση του αφορολόγητου ποσού για δωρεές και γονικές παροχές περιουσιακών στοιχείων και χρηματικών ποσών και τον μη συνυπολογισμό αυτών στην αιτία θανάτου κτήση περιουσίας ως εξής:

- Η γονική παροχή ή η δωρεά προς τα πρόσωπα που υπάγονται στην Α' κατηγορία της παρ. 1 του άρθρου 29 του Κώδικα οποιουδήποτε περιουσιακού στοιχείου, καθώς και η γονική παροχή ή η δωρεά χρηματικών ποσών προς τα ως άνω πρόσωπα, η οποία διενεργείται με μεταφορά χρημάτων μέσω χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων, υπόκεινται σε φόρο, ο οποίος υπολογίζεται με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%), μετά την αφαίρεση εφάπαξ αφορολόγητου ποσού οκτακοσίων χιλιάδων (800.000) ευρώ. Οι δωρεές

και γονικές παροχές της παραγράφου αυτής δεν συνυπολογίζονται στην αιτία θανάτου κτήση περιουσίας μεταξύ των αυτών προσώπων

- Η αιτία δωρεάς ή γονικής παροχής κτήση χρηματικών ποσών, πλην των προβλεπόμενων στην παρ. 1 (όπως αυτή διαμορφώνεται μετά την τροποποίησή της με τον παρόντα νόμο), 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.» Οι διατάξεις αυτές εφαρμόζονται για δωρεές και γονικές παροχές, οι οποίες συστήνονται από την 1η Οκτωβρίου 2021. Για την εφαρμογή του τρίτου και του τέταρτου εδαφίου της [παρ. 1](#) του [άρθρου 44](#) του ν. [2961/2001](#) (Α'266), όπως τροποποιείται με την παρ. 1 του παρόντος, δωρεές και γονικές παροχές που έχουν διενεργηθεί μέχρι την ημερομηνία αυτή, δεν συνυπολογίζονται σύμφωνα με το άρθρο 36, περί συνυπολογισμού προγενέστερων δωρεών και γονικών παροχών.

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα της Εγκυκλίου Ε 2077/2022 του Διοικητή της ΑΑΔΕ η οποία αφορά στην Παροχή Οδηγιών για την φορολόγηση των Γονικών Παροχών και Δωρεών προς τα πρόσωπα της Α' Κατηγορίας του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών με την καθιέρωση αφορολόγητου ποσού των 800.000,00€ (άρθρο 56° του Ν.4839/2021 όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 175 του Ν.4972/2022) και συγκεκριμένα των αναφερομένων στην περίπτωση 5.13 της ανωτέρω αναφερθείσας εγκυκλίου:

« 5.13. Στις περιπτώσεις διαδοχικών δωρεών μεταξύ προσώπων της Α' κατηγορίας της φορολογικής κλίμακας του άρθρου 29, με συνέπεια εν τέλει να λαμβάνει χώρα δωρεά μεταξύ προσώπων που δεν ανήκουν στην κατηγορία αυτή (π.χ. δωρεά από τέκνο σε γονέα και εν συνεχεία δωρεά από αυτόν τον γονέα σε άλλο τέκνο), διερευνώνται οι πραγματικές συνθήκες και η σκοπιμότητα των δωρεών αυτών, καθώς και το χρονικό διάστημα που μεσολάβησε μεταξύ αυτών, για να διαπιστωθεί αν τίθεται θέμα καταστρατήγησης των υπόψη διατάξεων. Δεδομένου ότι το βάρος απόδειξης της καταστρατήγησης φέρει η φορολογική διοίκηση, είναι αναγκαίο κατά τους σχετικούς ελέγχους να θεμελιώνεται από τα στοιχεία και τις περιστάσεις, ότι ο τελικά ωφελούμενος από τις διαδοχικές δωρεές είναι πρόσωπο που δεν ανήκει στην Α' κατηγορία δικαιούχων και ότι οι διαδοχικές δωρεές έχουν γίνει προς το σκοπό αυτό.

Συναφώς, κρίσιμο είναι το χρονικό διάστημα που έχει μεσολαβήσει μεταξύ των διαδοχικών δωρεών. Εάν αυτό είναι σύντομο, ενδεικτικά όχι μεγαλύτερο των έξι μηνών, προκύπτει ισχυρή ένδειξη ότι, κατ' αρχήν, οι διαδοχικές δωρεές έχουν γίνει προς το σκοπό αυτό και, εφόσον ο σκοπός καταστρατήγησης τεκμηριώνεται και από τα υπόλοιπα στοιχεία και πραγματικά περιστατικά, επιβάλλεται σε βάρος του τελευταίου (πραγματικού) δωρεοδόχου φόρος δωρεών, ως η δωρεά να είχε πραγματοποιηθεί απευθείας από τον πραγματικό δωρητή προς τον τελικό δικαιούχο αυτής.

Αντιστρόφως, εάν μεσολαβεί ικανό χρονικό διάστημα μεταξύ των ως άνω διαδοχικών δωρεών, ενδεικτικά εάν εκτείνεται πέραν του εξαμήνου συνάγεται καταρχήν ότι οι διαδοχικές δωρεές δεν έχουν γίνει με σκοπό καταστρατήγησης των σχετικών διατάξεων, εκτός εάν η ελεγκτική αρχή τεκμηριώσει με συγκεκριμένα στοιχεία την καταστρατήγηση αυτών.»

Επειδή, με την ανωτέρω αναφερθείσα σειρά διευθετήσεων το συνολικό ποσό των 40.000,00€ που αρχικώς μεταβιβάστηκε αιτία Δωρεάς (αρ. Δήλ. Ζ/24) στις 29-01-2024, από την δωρήτρια (αδερφή), αιτία Δωρεάς, στην δωρεοδόχο(μητέρα), την ίδια μόλις ημέρα 29-01-2024 μεταβιβάστηκε αιτία Δωρεάς (αρ.Δήλ. Ζ/24) από την(μητέρα) προς τον Δωρεοδόχο (υιό) αυτής,, ο οποίος είναι ο τελικός πραγματικός αποδέκτης του χρηματικού ποσού των 40.000,00€ που αυτός απέκτησε με χαριστική αιτία, με απώτερο σκοπό την καταστρατήγηση των φορολογικών διατάξεων και την αποφυγή της φορολόγησης, γεγονός που οδήγησε τον ανωτέρω δωρεοδόχο- λήπτη σε φορολογικό πλεονέκτημα, καθώς ο φόρος που προέκυψε για βεβαίωση ήταν μηδενικός από ότι εάν το ποσό των 40.000,00€ μεταβιβαζόταν αιτία Δωρεάς εξαρχής από την πραγματική Δωρήτρια (αδερφή), στον Δωρεοδόχο (αδερφό), μια που τα συμβαλλόμενα πρόσωπα ανήκουν στην Β΄ Κατηγορία του Κ.Φ.Κ.Δ.- Ν.2961/2001 και συνεπώς ο Δωρεοδόχος οδηγήθηκε σε σημαντικό φορολογικό πλεονέκτημα, όπως αποδεικνύεται από τη σύγκριση του ύψους των τελικών οφειλόμενων φόρων από τους φορολογούμενους λαμβάνοντας υπόψη την ανωτέρω διευθέτηση με το ποσό που θα οφειλόταν από τον φορολογούμενο, υπό τις ίδιες συνθήκες με την απουσία της εν λόγω διευθέτησης.

Επειδή, οι δηλώσεις φόρου δωρεάς με αριθ. δήλωσης Ζ/24 και Ζ/24 που υποβλήθηκαν στην Δ.Ο.Υ., αποτελούν σειρά διευθετήσεων κατ' άρθρο 38 του ν.4987/22, καθόσον η πραγματική Δωρήτρια του ποσού των 40.000,00€ είναι η, αδερφή του τελικού Δωρεοδόχου

Επειδή, από τον έλεγχο προέκυψε το συμπέρασμα των διαδοχικών δωρεών μεταξύ προσώπων της Α' κατηγορίας της φορολογικής κλίμακας του άρθρου 29 του νόμου 2961/2001, με συνέπεια εν τέλει να λαμβάνει χώρα δωρεά μεταξύ προσώπων που δεν ανήκουν στην κατηγορία αυτή, καθώς το χρονικό διάστημα που έχει μεσολαβήσει μεταξύ των διαδοχικών δωρεών είναι ανύπαρκτο και συγκεκριμένα οι μεταφορές συντελέστηκαν την ίδια ημέρα.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 36 του ΚΦΔ «Είδη προσδιορισμού φόρου», ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος...*»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρ. 17 παρ. 1 και 2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: «*1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης.*».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 33 παρ. 2 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «*Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με*

βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή, στις παρ. 1 και 4 του άρθρου 171 του ΚΔΔ ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιον τους ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά. ... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής προστίμου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην απόφαση επιβολής του προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της απόφασης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο **όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της επιβολής του προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία** της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 2695/1993 και ΣτΕ 962/2012).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 77 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο 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, στην προκειμένη περίπτωση, η προσβαλλόμενη πράξη, εκδόθηκε βάσει της από 05-06-2024 έκθεσης ελέγχου της Δ.Ο.Υ., η οποία περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους και στις διατάξεις που οδήγησαν τον έλεγχο στο ως άνω πόρισμα, το οποίο είναι διατυπωμένο με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο. Επομένως, σε καμία περίπτωση η αιτιολογία της πράξης δεν είναι ελλιπής. Ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από **05-07-2024** και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του - **ΑΦΜ**

Με την υπ' αριθ./**05-06-2024** πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου γονικής παροχής:

Έτος φορολογίας 2024	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ
Οφειλόμενη διαφορά φόρου	8.000,00€	8.000,00€
Πρόστιμο Ανακρίβειας	4.000,00€	4.000,00€
Σύνολο για καταβολή	12.000,00€	12.000,00€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ΚΦΔ.

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 ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.