



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 21.01.2025

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 69

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-332249

E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του ν. 5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58) «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις», εφεξής ΚΦΔ.

β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-07-2017).

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 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με Α.Φ.Μ., κατά της υπ' αρ.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς Ν. 2961/2001 φορολογικού έτους 2022 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης:
5. Την υπ' αρ2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς Ν. 2961/2001 φορολογικού έτους 2022 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς Ν. 2961/2001 φορολογικού έτους 2022, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, αποδέκτη χρηματικού ποσού ύψους 599.972,17€ από τον αδελφό του του με Α.Φ.Μ. (δωρητή) φόρος ύψους 119.994,43€ πλέον προστίμου άρθρου 53 παρ. 6 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) 59.997,22€, ήτοι συνολικό ποσό 179.991,65€.

Η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από2024 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας κεφαλαίου του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, δυνάμει της υπ' αρ./08.07.2024 εντολής του Προϊσταμένου του. .

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Δεν συντρέχει λόγος εικονικότητας της δωρεάς. Δεν υφίσταται σκοπός καταστρατήγησης των φορολογικών διατάξεων για αποφυγή φορολόγησης. Ο πραγματικός δωρεοδόχος είναι η μητέρα του.
2. Στην υπό κρίση περίπτωση συντρέχουν οι προϋποθέσεις εφαρμογής του άρθρου 25 παρ. 2 περ. ε' του Ν. 2961/2001

Αναφορικά με τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή στο άρθρο 27 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) 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 αρχεία (βιβλία και 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. 2. Ο φορολογικός έλεγχος διενεργείται από υπαλλήλους της Φορολογικής Διοίκησης μετά από την έκδοση εντολής ελέγχου από το αρμόδιο όργανο της Φορολογικής Διοίκησης. Ο έλεγχος ανατίθεται σε συγκεκριμένο υπάλληλο ή υπαλλήλους και περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής στοιχεία:

- α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής,
- β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων, στους οποίους ανατίθεται ο φορολογικός έλεγχος,
- γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,
- δ) την φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος,
- ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου,
- στ) τη μορφή του ελέγχου.

Για τον μερικό επιτόπιο έλεγχο σε φορολογούμενους ορισμένης περιοχής ή δραστηριότητας ή που διακινούν αγαθά, η εντολή διενέργειας του ελέγχου, που εκδίδεται σύμφωνα με την παρ. 1, περιλαμβάνει, αντί των στοιχείων των περ. γ) και δ), την περιοχή του ελέγχου ή το είδος των δραστηριοτήτων των φορολογουμένων.

Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται».

Επειδή με το άρθρο 76 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 33 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) «2. 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 στο άρθρο 36 παρ. 6 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «6. 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 (διορθωτικός προσδιορισμός φόρου)».

Επειδή με το άρθρο 39 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «1. Κατά τον προσδιορισμό του φόρου, η Φορολογική Διοίκηση δεν λαμβάνει υπόψη τυχόν διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων οι οποίες, έχοντας συσταθεί με κύριο σκοπό ή με έναν από τους κύριους σκοπούς την απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος που ματαιώνει το αντικείμενο ή τον σκοπό των εφαρμοστέων φορολογικών διατάξεων, δεν είναι γνήσιες, συνεκτιμώμενων όλων των σχετικών στοιχείων και περιστάσεων. 2. Για τους σκοπούς της παρ. 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.....4. Όταν, κατ' εφαρμογή της παρ. 1, διευθετήσεις ή σειρά διευθετήσεων κρίνονται μη γνήσιες, τότε η φορολογική υποχρέωση, συμπεριλαμβανομένων σχετικών κυρώσεων, υπολογίζεται βάσει των διατάξεων που θα τύγχαναν εφαρμογής εν απουσία της εν λόγω διευθέτησης».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 1509 του Αστικού Κώδικα (Π.Δ. 456/1984): «Η παροχή περιουσίας στο τέκνο από οποιονδήποτε γονέα του, είτε για τη δημιουργία ή τη διατήρηση οικονομικής ή οικογενειακής αυτοτέλειας είτε για την έναρξη ή την εξακολούθηση επαγγέλματος, αποτελεί δωρεά μόνο ως προς το ποσόν που υπερβαίνει το μέτρο το οποίο επιβάλλουν οι περιστάσεις. Η ευθύνη όμως απέναντι στο τέκνο, εκείνου που έκανε την παροχή, για πραγματικά ή νομικά ελαττώματα του πράγματος, κρίνεται πάντοτε κατά τις διατάξεις για την ευθύνη του δωρητή».

Επειδή, με το άρθρο 1 του ν.2961/2001 ορίζεται ότι: «1. Επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκας και στα κέρδη από λαχεία, σύμφωνα μετά οριζόμενα στον παρόντα νόμο. 2. Στο φόρο υπόκειται κάθε φυσικό ή

νομικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά περιουσία από κάποια αιτία από αυτές που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο».

Επειδή, με το άρθρο 34 του ν.2961/2001 ορίζεται ότι: «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, με το άρθρο 35 του ν.2961/2001 ορίζεται ότι:

«1. Σε φόρο υποβάλλεται:

α) η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, που δωρίζεται,

β) η κείμενη στην αλλοδαπή κινητή γενικά περιουσία Έλληνα υπηκόου, που δωρίζεται,

γ) η κείμενη στην αλλοδαπή κινητή γενικά περιουσία αλλοδαπού υπηκόου, που δωρίζεται σε ημεδαπό ή αλλοδαπό, ο οποίος έχει την κατοικία του στην Ελλάδα,

δ) η κινητή περιουσία που παραδίδεται πριν από το θάνατο του ανιόντος στους κατιόντες με βάση σύμβαση νέμησης».

Επειδή, με το άρθρο 38 του ν.2961/2001 ορίζεται ότι: «1.Υπόχρεος στο φόρο είναι ο δωρεοδόχος ή το τέκνο».

Επειδή, με το άρθρο 39 του ν.2961/2001 ορίζεται ότι: «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, με το άρθρο 18 του Ν.4987/2022 (που ίσχυσε έως 18/04/2024) οριζόταν ότι: «1. α) Ο υπόχρεος σε υποβολή φορολογικών δηλώσεων υποβάλλει τις φορολογικές δηλώσεις στη Φορολογική Διοίκηση κατά τον χρόνο που προβλέπεται από την οικεία φορολογική νομοθεσία...».

Επειδή, με το άρθρο 85 του ν.2961/2001 ορίζεται ότι: «Α. Σε σύσταση δωρεών και γονικών παροχών υπόχρεοι για την υποβολή της δήλωσης είναι οι συμβαλλόμενοι. Εάν συντάσσεται συμβολαιογραφικό έγγραφο, η δήλωση συμπληρώνεται από τον συμβολαιογράφο που θα καταρτίσει τη συμβολαιογραφική πράξη. Δεν έχουν υποχρέωση να υποβάλουν δήλωση οι

δικαιούχοι της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 25. Με απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) καθορίζονται οι λεπτομέρειες εφαρμογής της παρούσας διάταξης και εξαιρέσεις από αυτήν».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 44 του ν.2961/2001, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 56 παρ. 1 του Ν. 4839/2021: «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 εγκύκλιο Ε2077/2022 του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα την “Παροχή οδηγιών για τη φορολόγηση των γονικών παροχών και δωρεών προς τα πρόσωπα της Α' κατηγορίας του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών με την καθιέρωση αφορολόγητου ποσού 800.000 ευρώ (άρθρο πεντηκοστό έκτο του ν. 4839/2021 (Α' 181), όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 175 του ν. 4972/2022 (Α'181)”: «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, στην προκειμένη περίπτωση από τα διαλαμβανόμενα στην οικεία έκθεση ελέγχου φόρου δωρεάς του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης προκύπτουν τα ακόλουθα:

Στις/2022 υποβλήθηκε στην Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης η με αρ. καταχώρησης/2022 δήλωση φόρου δωρεάς χρηματικού ποσού 599.972,11€ (αρ. φακέλου/2022) με δωρητή τον του με Α.Φ.Μ. (αδελφό του προσφεύγοντος) και δωρεοδόχο την μητέρα του (και μητέρα του προσφεύγοντος) του με Α.Φ.Μ., από την οποία δεν προέκυψε φόρος για καταβολή, καθόσον πληρούνταν οι προϋποθέσεις του άρθρου 56 παρ. 1 του Ν. 4839/2021 (διατραπεζική μεταφορά χρημάτων με ημερομηνία 16/06/2022).

Ακολούθως στις 19/12/2022 υποβλήθηκε ηλεκτρονικά μέσω της εφαρμογής της Α.Α.Δ.Ε. «My property» στην Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης η με αρ. καταχώρησης δήλωση φόρου γονικής παροχής χρηματικού ποσού 600.000,00€ με ημερομηνία διενέργειας της δωρεάς την 21/09/2022 (αρ. φακέλου Z-...../2022) με δωρήτρια την του με Α.Φ.Μ. (μητέρα του προσφεύγοντος) και δωρεοδόχο τον προσφεύγοντα του με Α.Φ.Μ. Από τον Προϊστάμενο του 1^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης εκδόθηκε η με αρ./08.07.2024 εντολή μερικού ελέγχου Φορολογίας Κεφαλαίου της εν λόγω δήλωσης. Από τον διενεργηθέντα έλεγχο προέκυψαν τα εξής: Ο αδελφός του προσφεύγοντος και αρχικός δωρητής των χρημάτων δήλωσε στον κωδικό 725 (Δαπάνη για δωρεές ή γονικές παροχές ή χορηγίες άνω των 300€) της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2022 το ποσό των 599.972,17€. Η δε μητέρα στην δική της δήλωση για το φορολογικό έτος 2022 δήλωσε στον κωδικό 726 (Δαπάνη για δωρεές ή γονικές παροχές ή

χορηγίες άνω των 300€) το ποσό των 600.000,00€ και στον κωδικό 782 (Χρηματικά ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, δάνεια, δωρεές κ.λπ) το ποσό των 599.972,07€. Όπως μάλιστα προκύπτει από την ως άνω δήλωση φορολογίας της μητέρας του προσφεύγοντος τα εισοδήματά της δεν ήταν ικανά να δικαιολογήσουν δωρεά προς τον προσφεύγοντα, παρά μόνο από την δωρεά που πραγματοποιήθηκε προς αυτή από το άλλο τέκνο της

Η φορολογική αρχή, αξιολογώντας αφενός το γεγονός ότι οι δύο διαδοχικές δωρεές χρημάτων πραγματοποιήθηκαν μέσα στο σύντομο χρονικό διάστημα των τριών μηνών και αφετέρου ότι το ποσό της γονικής παροχής με παρέχουσα την μητέρα του προσφεύγοντος και αποδέκτη τον προσφεύγοντα προήλθε ουσιαστικά από τα χρηματικά διαθέσιμα του αρχικού δωρητή (αδελφού του προσφεύγοντος), έκρινε ότι στην προκειμένη περίπτωση οι εν λόγω δηλώσεις φόρου δωρεάς χρηματικού ποσού υποβλήθηκαν στην Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης με απώτερο σκοπό την καταστρατήγηση των φορολογικών διατάξεων και την αποφυγή καταβολής φόρου δωρεάς, μέσω της εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 56 παρ. 1 του Ν. 4839/2021, περί αφορολόγητης δωρεάς σε πρόσωπα που υπάγονται στην Α' κατηγορία της κλίμακας φόρου δωρεών (παρ. 1 του άρθρου 29 του ν. 2961/2001).

Επειδή στο άρθρο 77 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) 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 ουδέν στοιχείο συνυποβλήθηκε από τον προσφεύγοντα δια της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής προς απόδειξη του ισχυρισμού ότι η πραγματική δωρεοδόχος των χρημάτων που δώρισε ο αδελφός του ήταν η μητέρα του και όχι ο ίδιος. Αντιθέτως, η φορολογική αρχή αιτιολόγησε επαρκώς την κρίση της αναφορικά με την υποκρυπτόμενη δωρεά χρημάτων από τον αδελφό προς τον προσφεύγοντα Στάμο Κωνσταντίνο, η οποία συνεπάγεται την επιβολή φόρου δωρεάς 20%, καθώς αφορά πρόσωπο της Β' κατηγορίας της κλίμακας φόρου δωρεών.

Κατόπιν των ανωτέρω ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Αναφορικά με τον δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, με το άρθρο 25 παρ. 2 του ν.2961/2001, ορίζεται ότι: *«2. Επίσης απαλλάσσονται από το φόρο:..... ε) Η κινητή περιουσία που βρίσκεται στην αλλοδαπή Έλληνα υπηκόου που είναι*

εγκατεστημένος σε αυτή για δέκα (10) τουλάχιστον συναπτά έτη. Δεν περιλαμβάνονται στην απαλλαγή αυτή περιουσίες δημοσίων υπαλλήλων, στρατιωτικών και υπαλλήλων επιχειρήσεων που εδρεύουν στην Ελλάδα, εφόσον τα πρόσωπα αυτά εγκαταστάθηκαν στην αλλοδαπή λόγω της ιδιότητας τους αυτής».

Επειδή, με το άρθρο 43 του ν.2961/2001, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 147 του ν. 4887/2022 (ΦΕΚ Α' 16/04-02-2022) και ισχύει, ορίζεται ότι: «Γ. Λοιπές απαλλαγές. Απαλλάσσονται από το φόρο:..... ζ) Οι δωρεές κινητών περιουσιακών στοιχείων που βρίσκονται, κατά τον χρόνο της δωρεάς, στην αλλοδαπή, από Έλληνα υπήκοο, που είναι εγκατεστημένος στην αλλοδαπή για δέκα (10) τουλάχιστον συνεχόμενα έτη και, σε περίπτωση μετεγκατάστασής του στην Ελλάδα δεν έχει παρέλθει διάστημα μεγαλύτερο των πέντε (5) ετών, εκτός αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι αυτά είχαν αποκτηθεί κατά τα τελευταία δώδεκα (12) έτη στην ημεδαπή. Για τους Έλληνες υπηκόους, που είναι εγκατεστημένοι στην αλλοδαπή για είκοσι (20) τουλάχιστον συνεχόμενα έτη και δεν έχουν μετεγκατασταθεί κατά τον χρόνο της δωρεάς στην Ελλάδα, τα δωρούμενα κινητά περιουσιακά στοιχεία που βρίσκονται κατά τον χρόνο της δωρεάς στην αλλοδαπή. Δεν περιλαμβάνονται στην απαλλαγή αυτή περιουσίες δημοσίων υπαλλήλων, στρατιωτικών και υπαλλήλων επιχειρήσεων που εδρεύουν στην Ελλάδα, εφόσον τα πρόσωπα αυτά εγκαταστάθηκαν στην αλλοδαπή λόγω της ιδιότητάς τους αυτή».

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ακόμη κι αν θεωρηθεί ότι ο πραγματικός δωρητής των χρημάτων προς τον ίδιο ήταν ο αδελφός του και όχι η μητέρα του, η εν λόγω δωρεά τυγχάνει απαλλαγής από το φόρο, καθώς συντρέχουν οι προϋποθέσεις εφαρμογής του άρθρου 25 παρ. 2 περ. ε' του Ν. 2961/2001. Ο αδελφός του είναι, μόνιμος κάτοικος εξωτερικού από το 2012. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του συνυποβάλλει με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή:

- 1) Το υπ' αρ./06.09.2024 πιστοποιητικό μόνιμου κατοίκου εξωτερικού του προξενικού γραφείου της πρεσβείας της Ελλάδας στο Λονδίνο.
- 2) Το υπ' αρ./09.09.2024 πιστοποιητικό στρατολογικής κατάστασης, που βεβαιώνει ότι ο δεν έχει εκπληρώσει στρατιωτικές υποχρεώσεις και έχει λάβει αναβολή κατάταξης ως μόνιμος κάτοικος εξωτερικού
- 3) Λοιπά αποδεικτικά έγγραφα διαμονής του αδελφού του στην Αγγλία από το 2012.

Επειδή οι διατάξεις του άρθρου 25 παρ. 2 του Ν. 2961/2001 που επικαλείται ο προσφεύγων αφορούν αποκλειστικά την απαλλαγή από τον φόρο κληρονομιάς. Το αντίστοιχο άρθρο του ν. 2961/2001 που αναφέρεται στις απαλλαγές από το φόρο δωρεάς είναι το προαναφερθέν άρθρο 43, σύμφωνα με την περίπτωση ζ' του οποίου από τον φόρο απαλλάσσονται δωρεές

κινητών περιουσιακών στοιχείων που βρίσκονται, κατά τον χρόνο της δωρεάς, στην αλλοδαπή, από Έλληνα υπήκοο, που είναι εγκατεστημένος στην αλλοδαπή για δέκα (10) τουλάχιστον συνεχόμενα έτη.

Επειδή σύμφωνα με το υπ' αρ. Φ πιστοποιητικό μόνιμου κατοίκου εξωτερικού της πρεσβείας της Ελλάδας στο Λονδίνο ο του έχει κύρια και μόνιμη εγκατάσταση στο εξωτερικό (Ηνωμένο Βασίλειο) από 24.09.2012 μέχρι και σήμερα 06.09.2024 (*ημερομηνία έκδοσης του πιστοποιητικού*) και κατοικεί στο εξωτερικό (Ηνωμένο Βασίλειο), όπου και διατηρεί την ιδιότητά του μόνιμου κατοίκου εξωτερικού από 24.09.2012 μέχρι και σήμερα 06.09.2024. Πραγματοποίησε ταξίδια αναψυχής στην Ελλάδα κατά τους θερινούς μήνες για λόγους αναψυχής και δεν παρέμεινε στην Ελλάδα πέραν των έξι (6) μηνών στο ίδιο ημερολογιακό έτος. Ο ίδιος από την εγκατάστασή του και μετά δεν υπήρξε λειτουργός ή έμμισθος υπάλληλος, πολιτικός ή στρατιωτικός ή μισθωτός που απασχολούνταν στο δημόσιο και στα κρατικά νομικά πρόσωπα του δημοσίου και ιδιωτικού δικαίου.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης ζ' του άρθρου 43 του Ν. 2961/2001 περί απαλλαγής από τον φόρο δωρεάς αφενός διότι κατά τον χρόνο της μεταφοράς των χρημάτων ύψους 599.972,17€ από την Τράπεζα HSBC Αγγλίας (16.06.2022) προς τον λογαριασμό της τράπεζας ALPHA BANK με IBAN με συνδικαιούχο την (μητέρα του προσφεύγοντος) ο δεν είχε καν συμπληρώσει δεκαετία από την μετεγκατάστασή του στο εξωτερικό και αφετέρου διότι κατά τον χρόνο πραγματοποίησης της δωρεάς προς τον προσφεύγοντα (21.09.2022) τα χρήματα δεν βρίσκονταν στο εξωτερικό, αλλά στον με αρ. λογαριασμό της μητέρας του προσφεύγοντος στην ALPHA BANK.

Λαμβάνοντας υπόψη τα παραπάνω ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί απαλλαγής από τον φόρο δωρεάς απορρίπτεται ως αβάσιμος. Σημειώνεται ωστόσο ότι εκ παραδρομής η φορολογική αρχή επέβαλε πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης βάσει του άρθρου 53 παρ. 6 του Ν. 5104/2024 αντί του ορθού άρθρου 58 του Ν. 4987/2022, καθώς κατά τον χρόνο υποβολής της δήλωσης φόρου δωρεάς ήταν εν ισχύ ο Ν. 4987/2022.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμ. πρωτ./.....2024 ενδικοφανούς προσφυγής του του, Α.Φ.Μ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς Ν. 2961/2001 φορολογικού έτους 2022 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης

	Ποσό
Φόρος δωρεάς	119.994,43€
Πρόστιμο άρθρου 58 του Ν. 4987/2022	59.997,22€
Συνολικό ποσό για καταβολή	179.991,65€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Ν. 5104/2024

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**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.