



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 17/02/2025

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 249

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 - 10
Ταχ. Κώδικας : 546 39 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332239, 240
e-mail : ded.thess@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 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 (ΑΑΔΕ)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
 - γ. της ΠΟΛ.1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017),
 - δ. της με αριθμό Α.1165/22.11.2022 Απόφασης 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 ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ Β' 6009),
2. Την ΠΟΛ.1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,
3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,
4. Την από 23/10/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της με ΑΦΜ, κατά α) του υπ' αριθ. /12.08.2024 προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς, και β) της υπ' αριθ. /13.09.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τον υπ' αριθ. /12.08.2024 προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου δωρεάς και την υπ' αριθ. /13.09.2024 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 - Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 23/10/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ, 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 υπ' αριθ. /13.09.2024 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα (δωρεοδόχο), κύριος φόρος ποσού 3.000,00€, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 34 και 44 του ν.2961/2001, πλέον προστίμου άρθρου 53 παρ. 6 ΚΦΔ ποσού 1.500,00€, ήτοι συνολικό ποσό 4.500,00€, κατόπιν διαπίστωσης δωρεάς χρηματικού ποσού 15.000,00€ από τον αδελφό της (ΑΦΜ) και όχι τη μητέρα της (ΑΦΜ), ως δηλώθηκε.

Είχε προηγηθεί η σύνταξη, έκδοση και κοινοποίηση του υπ' αριθ. /12.08.2024 σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου με συνημμένο τον ταυτάριθμο προσωρινό προσδιορισμό φόρου δωρεάς, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 33 παρ. 1 ΚΦΔ.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από 13/09/2024 έκθεσης φορολογίας κεφαλαίου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ. /0/9875/17.07.2024 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί η προαναφερθείσα πράξη, προβάλλοντας τον ισχυρισμό ότι δεν ενήργησε δολίως ή υπαιτίως με σκοπό τη φοροδιαφυγή αλλά κατόπιν υπόδειξης υπαλλήλων της Φορολογικής Διοίκησης.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 72 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Φορολογικής Διοίκησης. Η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται στην Υπηρεσία της Φορολογικής Διοίκησης που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζεται το αίτημά του. Η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται από τον υπόχρεο μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης... 8. Κατά της απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή της σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής λόγω παρόδου της προθεσμίας προς έκδοση της απόφασης, ο υπόχρεος δύναται να ασκήσει προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου διοικητικού δικαστηρίου, σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας. Για την αναστολή, λόγω άσκησης προσφυγής, ισχύει ανάλογα η παρ. 3. Προσφυγή στα διοικητικά δικαστήρια απευθείας κατά οποιασδήποτε πράξης που εξέδωσε η Φορολογική Διοίκηση είναι απαράδεκτη, εκτός αν προβλέπεται διαφορετικά σε ειδικές διατάξεις».

Επειδή, από τις ανωτέρω διατάξεις του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, συνάγεται σαφώς ότι σκοπός της θέσπισης της διαδικασίας της ενδικοφανούς προσφυγής είναι μεταξύ άλλων η λειτουργία ενός σταδίου προελέγχου για εκείνες τις υποθέσεις που πρόκειται να εισαχθούν ενώπιον της δικαιοσύνης με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής, κατά συνέπεια, στο πεδίο εφαρμογής της ενδικοφανούς προσφυγής υπάγονται οι πράξεις, οι οποίες με βάση το

προϊσχύον καθεστώς προσβάλλονταν απευθείας στα δικαστήρια με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής (άρθρο 63 επ. Κ.Δ.Δ.). Ως εκ τούτου, η επανεξέταση των πράξεων της διοίκησης στο στάδιο της ενδικοφανούς προσφυγής καταλαμβάνει μόνο τις περιπτώσεις αμφισβήτησης εκτελεστών ατομικών διοικητικών πράξεων ή παραλείψεων εκ των οποίων δημιουργούνται διοικητικές διαφορές ουσίας, που αναφύονται στο στάδιο προσδιορισμού των οικονομικών βαρών π.χ. πράξη καταλογισμού φόρου ή προστίμου (βλ. ΣτΕ 3502/2011, 835/2010, 3693/2008).

Επειδή, δεν προσβάλλονται παραδεκτώς με ενδικοφανή προσφυγή πράξεις των διοικητικών οργάνων που στερούνται εκτελεστότητας στις οποίες, μεταξύ άλλων, συμπεριλαμβάνονται: «α)... στ) προπαρασκευαστικές πράξεις, που προηγούνται από την έκδοση μιας διοικητικής πράξης και είναι σχετικές με την έκδοσή της...» [Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, Τόμος Β', σελ. 109, Ε. Σπηλιόπουλος, 2010].

Επειδή, με το άρθρο 44 παρ. 2 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Εκτελεστοί τίτλοι από τον νόμο είναι:... δ) στην περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου,...».

Επειδή, με το άρθρο 33 του ανωτέρω Κώδικα ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί στον φορολογούμενο το σημείωμα διαπιστώσεων και τον αντίστοιχο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Ο φορολογούμενος με αίτησή του λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος διατυπώνει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων και του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου. 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, ο υπ' αριθ./12.08.2024 προσωρινός προσδιορισμός φόρου δωρεάς του άρθρου 33 ΚΦΔ, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, δεν αποτελεί εκτελεστή διοικητική πράξη αλλά προπαρασκευαστική πράξη, που προηγείται της έκδοσης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού και έχει ενημερωτικό χαρακτήρα, προκειμένου ο φορολογούμενος να λάβει γνώση των αποτελεσμάτων του ελέγχου, να διατυπώσει τις αντιρρήσεις του και ακολούθως, να εκδοθούν οριστικές πράξεις.

Κατά συνέπεια, βάσει των ανωτέρω, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή ασκείται απαραδέκτως κατά του προαναφερθέντος προσωρινού προσδιορισμού φόρου δωρεάς.

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 ανωτέρω νόμου 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 39 του ίδιου νόμου 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 44 παρ. 2 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «**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...**».

Επειδή, με το άρθρο 29 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «**1. Οι δικαιούχοι της κτήσης, ανάλογα με τη συγγενική τους σχέση προς τον κληρονομούμενο, κατατάσσονται σε τρεις κατηγορίες Α', Β' και Γ'...Στη Β' κατηγορία υπάγονται: α)..., ε) οι αδελφοί (αμφιθαλείς ή ετεροθαλείς),...**».

Επειδή, με την εγκύκλιο Ε.2077/2022 της ΑΑΔΕ, με την οποία παρασχέθηκαν οδηγίες για τη φορολόγηση των γονικών παροχών και δωρεών με την καθιέρωση αφορολόγητου ποσού 800.000 ευρώ προς τα πρόσωπα της Α' κατηγορίας του Κώδικα φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών, μετά την τροποποίηση των διατάξεων του άρθρου 44 ν.2961/2001, διευκρινίστηκε ότι: «**5. Ως προς τον προσδιορισμό του φόρου γονικής παροχής/δωρεάς επισημαίνονται ειδικότερα τα εξής:...** 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...**».

Επειδή, με το άρθρο 9 παρ. 4 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Απαντήσεις που παρέχονται ή απόψεις που διατυπώνονται από υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης, σχετικά με την ερμηνεία της φορολογικής νομοθεσίας, δεν δεσμεύουν τη Φορολογική Διοίκηση».

Επειδή, με το άρθρο 39 του ανωτέρω Κώδικα 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. 3. Για τους σκοπούς της παρ. 1, η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων είναι μη γνήσια στον βαθμό που δεν τίθεται σε εφαρμογή για βάσιμους εμπορικούς λόγους που απηχούν την οικονομική πραγματικότητα. Για τον καθορισμό του γνήσιου ή μη χαρακτήρα μιας διευθέτησης ή σειράς διευθετήσεων, η Φορολογική Διοίκηση εξετάζει αν αυτές αφορούν μία ή περισσότερες από τις εξής, ενδεικτικώς απαριθμούμενες, 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,...».

Επειδή, με το άρθρο 21 του ίδιου Κώδικα ορίζεται 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 96 παρ. 3 του ν.2961/2001 ορίζεται ότι: «Αν δεν συντάχθηκε συμβολαιογραφικό έγγραφο για τη σύσταση της δωρεάς ή γονικής παροχής ή αυτό συντάχθηκε στην αλλοδαπή αλλά όχι ενώπιον Ελληνικής Προξενικής Αρχής, η δήλωση γι' αυτήν υποβάλλεται μέσο σε έξι (6) μήνες από την παράδοση στο δωρεοδόχο του αντικειμένου της δωρεάς ή γονικής παροχής».

Επειδή, με το άρθρο 53 παρ. 6 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Εάν δεν υποβληθεί δήλωση από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου, περιλαμβανομένων των δηλώσεων..., φορολογίας κεφαλαίου και παρακρατούμενων φόρων, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση».

Επειδή, με το άρθρο 58 παρ. 2 του ν.4987/2022, ως ίσχυε κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής ενοχής (10/10/2022), οριζόταν ότι: «Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στην από 13/09/2024 έκθεση φορολογίας κεφαλαίου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ προκύπτει ότι, αρχικώς, στις 06/10/2022 υποβλήθηκε στη Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ η υπ' αριθ. /Ζ-..... /2022 δήλωση με δωρητή τον (ΑΦΜ) και δωρεοδόχο τη μητέρα του (ΑΦΜ), για τη δωρεά, στις 27/09/2022 μέσω

χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων, χρηματικού ποσού 15.000,00€, από τον λογαριασμό με IBAN προς τον λογαριασμό με IBAN Η Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ προέβη στην εκκαθάριση της ανωτέρω δήλωσης την οποία έκρινε αφορολόγητη λόγω ποσού και βαθμού συγγένειας, σύμφωνα με τις ειδικότερες διατάξεις του άρθρου 56 παρ. 1 Ν.4839/2021. Ακολούθως, στις 11/10/2022 υποβλήθηκε στην ίδια Δ.Ο.Υ. η υπ' αριθ. 662/Z-...../2022 δήλωση φόρου γονικής παροχής με παρέχουσα (μητέρα) την (ΑΦΜ) και λήπτρια της παροχής (κόρη) την προσφεύγουσα για τη δωρεά, στις 10/10/2022 μέσω χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων, χρηματικού ποσού 15.000,00€, από τον λογαριασμό με IBAN προς τον λογαριασμό με IBAN Η Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ προέβη στην εκκαθάριση της ανωτέρω δήλωσης την οποία έκρινε αφορολόγητη λόγω ποσού και βαθμού συγγένειας, σύμφωνα με τις ειδικότερες διατάξεις του άρθρου 56 παρ. 1 Ν.4839/2021. Από τα προαναφερθέντα, προκύπτει ότι το χρηματικό ποσό των 15.000,00€, που αιτία δωρεάς μεταφέρθηκε διατραπεζικά στις 27/09/2022 από τον τραπεζικό λογαριασμό του αδελφού της προσφεύγουσας του (ΑΦΜ) προς τον τραπεζικό λογαριασμό της μητέρας τους, (ΑΦΜ), στις 10/10/2022, ήτοι σε διάστημα μόλις δεκατριών ημερών, μεταφέρθηκε διατραπεζικά αιτία γονικής παροχής από τον τραπεζικό λογαριασμό της μητέρας τους στον τραπεζικό λογαριασμό της προσφεύγουσας.

Η ελεγκτική αρχή έκρινε ότι οι δηλώσεις φόρου δωρεάς και γονικής παροχής με αριθ. /Z-...../2022 και /Z-...../2022, αντίστοιχα, αποτελούν κατ' άρθρο 39 του ΚΦΔ σειρά διευθετήσεων, καθόσον ο πραγματικός δωρητής είναι ο του (ΑΦΜ) και η πραγματική δωρεοδόχος η προσφεύγουσα, ήτοι πρόσωπα που κατατάσσονται στην Β' κατηγορία του άρθρου 29 του ν.2961/2001 ως αδελφια. Σκοπός δε των ανωτέρω διευθετήσεων ήταν η καταστρατήγηση των φορολογικών διατάξεων και η αποφυγή της φορολόγησης, διότι η προσφεύγουσα ως τελική και πραγματική δικαιούχος του αντικειμένου της δωρεάς από τον αδελφό της (ΑΦΜ) απέφυγε τη φορολόγηση με συντελεστή 20% της ληφθείσας δωρεάς χρηματικού ποσού ύψους 15.000,00€, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 44 του ν.2961/2001.

Επειδή, 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, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι δεν ενήργησε δολίως ή υπαιτίως με σκοπό τη φοροδιαφυγή αλλά κατόπιν υπόδειξης υπαλλήλων της Φορολογικής Διοίκησης. Συγκεκριμένα, υποστηρίζει ότι η ίδια και ο αδελφός της αγνοούσαν τις φορολογικές διατάξεις και διαδικασίες και απευθύνθηκαν στην αρμόδια ΔΟΥ, υπάλληλοι της οποίας τους προέτρεψαν και τους καθοδήγησαν σχετικά τη διαδικασία της υποβολής των δηλώσεων για την άτυπη δωρεά μεταξύ συγγενών β' βαθμού. Όμως, αφενός απόψεις που διατυπώνονται από υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης, σχετικά με την ερμηνεία της φορολογικής νομοθεσίας δε δεσμεύουν τη Φορολογική Διοίκηση αφετέρου η προσφεύγουσα επικαλείται μεν αλλά δεν αποδεικνύει εσφαλμένες ενέργειες των υπαλλήλων της αρμόδιας για την παραλαβή της δήλωσης δωρεάς φορολογικής αρχής. Εξάλλου, και στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή παραδέχεται τη βούληση του αδελφού της να της δωρίσει το εν λόγω χρηματικό ποσό.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί έλλειψης δόλου και υπαιτιότητας προβάλλεται αβάσιμα και απορρίπτεται.

Επειδή, ορθώς από τη φορολογική αρχή της επιβλήθηκε πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση, εκ παραδρομής όμως βάσει του άρθρου 53 παρ. 6 του ΚΦΔ, καθώς η παράβαση διαπράχθηκε σε χρόνο ισχύος του ν.4987/2022. Δια της παρούσας απόφασης εφαρμόζεται (κατά το ορθόν) το άρθρο 58 του ν.4987/2022.

Αποφασίζουμε

την απόρριψη της/23.10.2024 ενδικοφανούς προσφυγής της
... με ΑΦΜ και συγκεκριμένα:

- ως **απαράδεκτης**, ως προς τον υπ' αριθ. /12.08.2024 προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου δωρεάς του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, και
- ως **αβάσιμη**, ως προς την υπ' αριθ. /13.09.2024 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

Φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:
Υπ' αριθ. /13.09.2024 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς

Κύριος φόρος	3.000,00€
Πρόστιμο άρθρου 58 Ν.4987/2022	1.500,00€
Σύνολο	4.500,00€

* Επί των οφειλόμενων φόρων και προστίμων 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 στην υπόχρεη.

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

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.