



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη, 08/04/2025

Αριθμός Απόφασης: 596



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 **19-12-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του -**ΑΦΜ**, κατά της αριθμ./**21-11-2024** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς, για το φορολογικό έτος 2022, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την ως άνω πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, 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 **19-12-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του 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./**21-11-2024** προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, φορολογικού έτους 2022, προέκυψε κύριος φόρος ύψους 20.000,00€, πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ύψους 10.000,00€, ήτοι συνολικό ποσό 30.000,00€.

Η παραπάνω πράξη εδράζεται στην από 21/11/2024 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας κεφαλαίου, η οποία συντάχθηκε δυνάμει της αρ./23-09-2024 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η υπ' αριθμ./13-09-2024 εισήγηση της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων σύμφωνα με την οποία, ο του είναι ο πραγματικός δωρεοδόχος του ποσού των 100.000,00 ευρώ, από τον του, για το φορολογικό έτος 2022. Κατόπιν αυτού, διενεργήθηκε έλεγχος επαλήθευσης του γεγονότος της δωρεάς μεταξύ των δύο παραπάνω φυσικών προσώπων και διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

Στις 21/03/2022 μεταφέρθηκε το ποσό των 100.000.00 ευρώ από τον τραπεζικό λογαριασμό GR..... της ALPHA BANK με δικαιούχο τον του, στον τραπεζικό λογαριασμό GR..... της ίδιας τράπεζας με δικαιούχο την του Για την κίνηση αυτή υποβλήθηκε χειρόγραφα στις 30/03/2022, η υπ' αριθμ.: Ζ...../22 δήλωση δωρεάς με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 1 του πεντηκοστού έκτου άρθρου του ν. 4839/2021, (για γονικές παροχές και δωρεές με δικαιούχους πρόσωπα της Α' κατηγορίας της φορολογικής κλίμακας του άρθρου 29 που πραγματοποιούνται από 01-10-2021). Στην συγκεκριμένη περίπτωση από τον πατέρα στην κόρη. Στις 05/04/2022 μεταφέρθηκε το ποσό των 100.000,00 ευρώ από τον τραπεζικό λογαριασμό GR..... της ALPHA BANK με δικαιούχο την του, στον τραπεζικό λογαριασμό GR..... της ίδιας τράπεζας με

δικαιούχο τον του Για την κίνηση αυτή υποβλήθηκε χειρόγραφα στις 06/05/2022, η υπ' αριθμ.: Ζ...../22 δήλωση δωρεάς, με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 1 του πεντηκοστού έκτου άρθρου του ν. 4839/2021, (για γονικές παροχές και δωρεές με δικαιούχους πρόσωπα της Α' κατηγορίας της φορολογικής κλίμακας του άρθρου 29 του ν. 2961/2001 που πραγματοποιούνται από 01-10-2021). Στην συγκεκριμένη περίπτωση μεταξύ συζύγων.

Στις 07/10/2022 μεταφέρθηκε το ποσό των 99.970,00 ευρώ από τον τραπεζικό λογαριασμό GR..... της ALPHA BANK με δικαιούχο τον του, στον λογαριασμό GR..... της ίδιας τράπεζας με δικαιούχο το νομικό πρόσωπο Ο.Ε. (Α.Φ.Μ.), αιτία της μεταφοράς του ποσού, η αύξηση του κεφαλαίου της εν λόγω Ο.Ε. (αριθμός καταχώρησης στο Γ.Ε.Μ.Η. 2824819/31-03-2022).

Δεδομένου του γεγονότος ότι ο του συμμετέχει στο νομικό πρόσωπο Ο.Ε., ενώ η σύζυγός του του όχι και ότι στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2022, φαίνεται ότι το ποσό των 100.000,00 ευρώ που δηλώνεται από τον σύζυγο ως τεκμήριο για την αγορά επιχειρήσεων προέρχεται από το ποσό της προαναφερόμενης δωρεάς από τη σύζυγό του, προκύπτει ότι, ο πραγματικός δωρεοδόχος του ποσού των 100.000,00 ευρώ από τον δωρητή του, είναι ο του και όχι η του Επιπλέον, το χρονικό διάστημα που μεσολαβεί μεταξύ της μεταφοράς των ποσών από τον τραπεζικό λογαριασμό του του (πεθερού), στον τραπεζικό λογαριασμό του του (γαμπρού), είναι σύντομο.

Σε μία τέτοια περίπτωση δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 1 του πεντηκοστού έκτου άρθρου του ν. 4839/2021, γιατί τα εμπλεκόμενα πρόσωπα δεν εντάσσονται στην Α' κατηγορία του άρθρου 29 του ν. 2961/2001 και πρέπει να επιβληθεί ποσοστό φόρου 20% επί του ποσού της δωρεάς.

Μετά τις ως άνω διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αναλυτικά εκτέθηκαν, ο έλεγχος προβαίνει στα εξής συμπεράσματα:

Ο προσφεύγων παρέλειψε να υποβάλει την προβλεπόμενη από τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών/Δωρεών- Γονικών Παροχών και Κερδών από τυχερά παίγνια (ν. 2961/2001) δήλωση φόρου δωρεάς για το έτος 2022 και να δηλώσει, ως άτυπη δωρεά, το χρηματικό ποσό που προήλθε, από τον τραπεζικό λογαριασμό GR..... της ALPHA BANK με δικαιούχο τον του, ύψους 100.000,00 ευρώ, με αποτέλεσμα την αποφυγή του αναλογούντος φόρου δωρεάς.

Κατά συνέπεια το ανωτέρω χρηματικό ποσό πρέπει να φορολογηθεί ως άτυπη δωρεά χρημάτων με χρόνο φορολογίας την ημερομηνία κατάθεσης του εν λόγω χρηματικού ποσού στον τραπεζικό του

λογαριασμό του δωρεοδόχου, τις ισχύουσες κλίμακες και το βαθμό συγγένειας την ημερομηνία αυτή, δεδομένου ότι η ημερομηνία γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης σε περίπτωση μη σύνταξης συμβολαιογραφικού εγγράφου δωρεάς είναι η ημερομηνία παράδοσης του κινητού πράγματος από τον δωρητή στον δωρεοδόχο.

Ο έλεγχος προσδιορίζει τη φορολογητέα αξία της δωρεάς και υπολογίζει τον αναλογούντα φόρο δωρεάς με βάση τις ισχύουσες κλίμακες φορολογίας ως εξής:

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ	Δηλώσεων	Ελέγχου
Δωρεά χρημάτων	0,00	100.000,00
Απαλλαγές βάσει των διατάξεων του ν. 2961/2001.		
Φορολογητέα αξία	0,00	100.000,00

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΟΦΕΙΛΗ ΕΤΟΥΣ 2023

Διορθωτικός προσδιορισμός φόρου βάσει μερικού ελέγχου	20.000,00
Μείον: Φόρος βάσει δήλωσης	
Διαφορά φόρου δωρεάς βάσει ελέγχου	20.000,00

Για τις ανωτέρω διαπιστώσεις ο έλεγχος συνέταξε και επέδωσε το με αριθ. Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου - Κλήση σε Ακρόαση, μαζί με την Προσωρινή Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς τα οποία νομίμως κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα ηλεκτρονικά στις 24/10/2024, προκειμένου να τεθούν υπόψη του τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, ζητώντας του παράλληλα να εκθέσει τις απόψεις του. Επί των ανωτέρω, ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε, υποβάλλοντας το με αρ./13-11-2024 Υπόμνημά του, οι απόψεις του οποίου δεν έγιναν δεκτές από τον έλεγχο και εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, καθώς δεν αποδέχεται το πόρισμα του ελέγχου, ότι αυτός είναι ο πραγματικός δωρεοδόχος του ποσού των 100.000,00 ευρώ, για το φορολογικό έτος 2022, από τον δωρητή Συγκεκριμένα, αρνείται καθ'ολοκληρίαν και στο σύνολό τους το βάσιμο και το νόμιμο των διαπιστώσεων του ελέγχου, επικαλούμενος ότι : νόμιμη η διαδικασία της δωρεάς-εφαρμογή εγκυκλίων της ΑΑΔΕ - μη αναλογική εφαρμογή φορολογικού νόμου – νόμιμος ο υπολογισμός με μηδενικό συντελεστή.

Ως προς τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος

Επειδή, στο άρθρο 27§1 του ΚΦΔ 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.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 36 του ΚΦΔ «Είδη προσδιορισμού φόρου», 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...»

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. 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 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 πατέρας, αναγνωρισθέντα εκούσια ή δικαστικά έναντι του πατέρα, νομιμοποιηθέντα με επιγενόμενο γάμο ή δικαστικά έναντι και των δύο γονέων), ... Στη Β΄ κατηγορία υπάγονται: α) οι κατιόντες εξ αίματος τρίτου και επόμενων βαθμών.... θ) τα τέκνα εξ αγχιστείας (γαμπροί - νύφες) και ι) οι ανιόντες εξ αγχιστείας (πεθεροί - πεθερές)....»

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 αφορολογήτου 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 αφορολογήτου 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 5.9 & 5.13 της ανωτέρω αναφερθείσας εγκυκλίου:

« ...5.9. Στην περίπτωση που πραγματοποιήθηκε μεταφορά χρηματικού ποσού προς κοινό λογαριασμό του τέκνου/δωρεοδόχου με τρίτο πρόσωπο, η αποδεδειγμένη «χρήση» του χρηματικού ποσού της γονικής παροχής/δωρεάς από το τέκνο/δωρεοδόχο και όχι από το τρίτο πρόσωπο αποτελεί αντικείμενο ελέγχου και, στην περίπτωση που αποδεικνύεται η «χρήση» του χρηματικού ποσού από το τρίτο πρόσωπο, επιβάλλεται αναλόγως ο οικείος φόρος δωρεάς.... 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, για το φορολογικό έτος 2022, από την έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι υποβλήθηκαν οι κάτωθι δηλώσεις δωρεάς:

Αριθμός δήλωσης	Δωρητής	Δωρεοδόχος	Ποσό δωρεάς
..... / 30-03-2022	 ΤΟΥ	 ΤΟΥ	100.000,00
..... / 06-05-2022	 ΤΟΥ	 ΤΟΥ	100.000,00

Η πρώτη δωρεά ήταν από πατέρα σε κόρη και η δεύτερη μεταξύ συζύγων. Για τις εν λόγω δωρεές δεν υπολογίστηκε φόρος, με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 1 του πεντηκοστού έκτου άρθρου του ν. 4839/2021, (για γονικές παροχές και δωρεές με δικαιούχους πρόσωπα της Α' κατηγορίας της φορολογικής κλίμακας του άρθρου 29 του ν. 2961/2001 που πραγματοποιούνται από 01-10-2021).

Επειδή, ο του συμμετέχει στο νομικό πρόσωπο Ο.Ε., ενώ η σύζυγός του του όχι και στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2022, φαίνεται ότι το ποσό των 100.000,00ευρώ που δηλώνεται από τον σύζυγο ως τεκμήριο για την αγορά επιχειρήσεων, προέρχεται από το ποσό της προαναφερόμενης δωρεάς από τη σύζυγό του.

Επειδή, αναφορικά με την επίκληση της παρ. 5.9 της Ε. 2077/2022 ισχύει ότι, αφενός δεν προσκομίστηκε στον έλεγχο έγγραφο που να αποδεικνύει ότι ο τραπεζικός λογαριασμός GR..... ALPHA BANK με δικαιούχο την είχε συνδικαιούχο, αφετέρου το ποσό δωρεάς των 100.000 ευρώ που έλαβε η από τον πατέρα της στις 21/03/2022, μεταφέρθηκε σε τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντος στις 05/04/2022 και εν συνεχεία, ο προσφεύγων στις 7/10/2022 μετέφερε το ποσό των 99.970 ευρώ σε τραπεζικό λογαριασμό του νομικού προσώπου ΟΕ, με αιτιολογία μεταφοράς, αύξηση κεφαλαίου.

Επειδή, το χρονικό διάστημα που μεσολαβεί μεταξύ της μεταφοράς των ποσών από τον τραπεζικό λογαριασμό του του (πεθερού), στον τραπεζικό λογαριασμό του του (γαμπρού), είναι σύντομο, όχι μεγαλύτερο των έξι μηνών.

Επειδή, το ότι ο έλεγχος δεν αμφισβητεί την υποβολή των δηλώσεων δωρεάς, δε σημαίνει ότι τις κρίνει ειλικρινείς ή ότι ορθά δηλώθηκαν. Αντίθετα θεωρεί ότι ο λογαριασμός GR..... της ALPHA BANK, αποτελεί στην ουσία ενδιάμεσο λογαριασμό για τη μεταφορά του ποσού στον λογαριασμό GR..... της ίδιας τράπεζας. Κατ' επέκταση κρίνει ότι η είναι η διάμεσος μεταξύ του και του γαμπρού του , πραγματικού δωρεοδόχου του χρηματικού ποσού που δόθηκε από τον πρώτο.

Επειδή, δεν τίθεται θέμα στενής ή όχι ερμηνείας γιατί η εγκύκλιος είναι σαφής ως προς την συγκεκριμένη περίπτωση του ελέγχου, δεν υπάρχει αναλογική εφαρμογή των φορολογικών νόμων, ούτε ερμηνεία κατ' αντιδιαστολή. Επιπλέον δεν υπάρχει καμία ασάφεια του νόμου ή αμφιβολίας αυτού.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, ο πραγματικός δωρεοδόχος του ποσού των 100.000,00 ευρώ από τον δωρητή του , είναι ο του και όχι η του

Ως εκ τούτου, ορθά ο έλεγχος εκτίμησε τα στοιχεία που είχε στη διάθεσή του και διαπίστωσε ότι ισχύουν οι διατάξεις της παρ. 5.13 της Ε. 2077/2022, καθώς πρόκειται για διαδοχικές δωρεές στις οποίες, το χρονικό διάστημα μεσολάβησης ήταν σύντομο και από τα πραγματικά περιστατικά τεκμηριώνεται η καταστρατήγηση των σχετικών διατάξεων.

Συνεπώς, οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθούν ως αόριστοι, νόμω και ουσία αβάσιμοι, και αναπόδεικτοι.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από **19-12-2024** και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του του - **ΑΦΜ** και την επικύρωση της προσβαλλόμενης πράξης.

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

Η υπ' αριθ./21-11-2024 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς:

Έτος φορολογίας 2022	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ
Οφειλόμενη διαφορά φόρου	20.000,00€	20.000,00€
Πρόστιμο Ανακρίβειας	10.000,00€	10.000,00€
Σύνολο για καταβολή	30.000,00€	30.000,00€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ν.5104/24.

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 ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ α/α

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.