



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Αθήνα, 10/04/2025

**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 984

**ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2**

Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : : 213 1312 350

E-mail : : ded.ath@aade.gr

## **ΑΠΟΦΑΣΗ**

### **Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

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

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)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 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' 6009/25-11-2022)».

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

3. Την αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου .....ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του ....., κατοίκου ..... κατά:

- της υπ' αριθ. ....Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς, με χρονολογία φορολογίας την 27/10/2011, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,
- της υπ' αριθ. ....Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς, με χρονολογία φορολογίας την 27/10/2011, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,  
και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία από .....Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

7. Το με αρ. πρωτ. ....Συμπληρωματικό Υπόμνημα που κατέθεσε ο προσφεύγων στην Υπηρεσία μας.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης .....και με αριθμό πρωτοκόλλου .....ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του ....., η οποία υπεβλήθη **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. ....Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς, με χρονολογία φορολογίας την 27/10/2011, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος δωρεάς ποσού ύψους 800.000,00 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του Ν. 2523/1997 ποσού ύψους 960.000,00 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 1.760.000,00 ευρώ.

- Με την υπ' αριθ. ....Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς, με χρονολογία φορολογίας την 27/10/2011, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, ως κληρονόμος της αποβιώσασας μητέρας του, ....., φόρος δωρεάς ποσού ύψους 800.000,00 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του Ν. 2523/1997 ποσού ύψους 960.000,00 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 1.760.000,00 ευρώ.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί της από .....Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου του Ν.2961/2001 (ΦΕΚ Α' 266/22-11-2001) «Κύρωση του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Τυχερά Παίγνια» και του Ν. 5104/2024 (Α' 58/19-04-2024) «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

## ΙΣΤΟΡΙΚΟ

- Αρχικός έλεγχος Φορολογίας Εισοδήματος χρήσεων 2015 -2016 (Εκδοθείσα Απόφαση .....)

Δυνάμει των υπ' αριθμό .....εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος στον προσφεύγοντα για τη φορολογική περίοδο 1/1/2015 — 31/12/2016, και αφού συντάχθηκε η από ..... Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης, εκδόθηκαν οι υπ' αριθμ. ....οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικών ετών 2015 και 2016.

Σύμφωνα με τα αναγραφόμενα στην από ..... Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης, φορολογικής περιόδου 1/1/2015 — 31/12/2016, ο ως άνω έλεγχος κατέληξε στις εξής διαπιστώσεις:

- Την 11/01/2008 πραγματοποιήθηκε μεταφορά χρηματικού κεφαλαίου ύψους 15.000.000,00 ευρώ από τον υπ' αριθμό ..... κοινό τραπεζικό λογαριασμό της τράπεζας ..... με δικαιούχους τον .....και τη μητέρα του .....προς τον υπ' αριθμό ..... τραπεζικό λογαριασμό της αλλοδαπής τράπεζας .....Ελβετίας με δικαιούχο την αλλοδαπή νομική οντότητα με την επωνυμία ..... Η οντότητα αυτή συστάθηκε την .....βάσει του νόμου περί εταιρειών του 2004 των ....., όπου και έδρευε βάσει του καταστατικού της, έφερε αριθμό μητρώου ..... και μοναδικοί της μέτοχοι — πραγματικοί δικαιούχοι από τη σύστασή της (.....) έως και τη λύση της (.....) ήταν ο .....και η .....
- Από την 09/12/2008 έως και την 08/02/2016 εισέρρευσαν χρηματικά κεφάλαια συνολικού ύψους 17.247.966,95 ευρώ από τραπεζικούς λογαριασμούς της αλλοδαπής τράπεζας .....Ελβετίας με δικαιούχο την αλλοδαπή νομική οντότητα με την επωνυμία .....προς τραπεζικούς λογαριασμούς που τηρούσαν ο .....και η .....σε ημεδαπά και αλλοδαπά τραπεζικά ιδρύματα (.....). Μεταξύ των ως άνω εισερχόμενων κεφαλαίων ήταν και ποσό 4.000.000,00 ευρώ, το οποίο μεταφέρθηκε την 27/10/2011 από τον υπ' αριθμό ..... τραπεζικό λογαριασμό της αλλοδαπής τράπεζας .....Ελβετίας με δικαιούχο την αλλοδαπή νομική οντότητα με την επωνυμία .....προς τον υπ' αριθμό ..... κοινό τραπεζικό λογαριασμό του .....και της .....στην Τράπεζα .....

Ο αρχικός έλεγχος θεώρησε ότι εκ του ως άνω εισερχόμενου ποσού των 17.247.966,95 ευρώ, το ποσό των 15.000.000,00 ευρώ αποτέλεσε επιστροφή του αρχικού ισόποσου κεφαλαίου που εξέρρευσε την 11/01/2008 από κοινό λογαριασμό του .....και της .....προς τον τραπεζικό λογαριασμό της αλλοδαπής νομικής οντότητας ενώ το υπόλοιπο ποσό ύψους 2.247.966,95 ευρώ αποτέλεσε μη δηλωθέν εισόδημα από μερίσματα αλλοδαπής προέλευσης για τον προσφεύγοντα για τα φορολογικά έτη 2015 και 2016, έτη στα οποία προέκυψε η θετική διαφορά των εισερχόμενων και εξερχόμενων κεφαλαίων μεταξύ των τραπεζικών λογαριασμών των ως άνω φυσικών προσώπων και της αλλοδαπής νομικής οντότητας. Σημειωτέον, ότι η ..... είχε ήδη αποβιώσει την 24/11/2014.

Με τα δεδομένα αυτά, ο αρχικός έλεγχος εξέδωσε σε βάρος του προσφεύγοντος τις υπ' αριθμ. .... οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικών ετών 2015 και 2016 αντίστοιχα, προσδιορίζοντας, μεταξύ άλλων, βάσει των άρθρων 36 και 40 του ν. 4172/2013 (Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, ΦΕΚ Α' 167/23-07-2013), όπως ίσχυαν κατά τον κρίσιμο χρόνο, τους διαφυγόντες κύριους φόρους επί μη δηλωθέντων μερισμάτων αλλοδαπής προέλευσης ύψους 2.165.466,95 και 82.500,00 ευρώ για τα φορολογικά έτη 2015 και 2016 αντίστοιχα (2.165.466,95 + 82.500,00 = 2.247.966,95).

Κατά των ως άνω οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, ο προσφεύγων άσκησε ηλεκτρονικά ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών την από .....και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή.

Με την υπ' αριθμό .....απόφαση της Υπηρεσίας μας ακυρώθηκαν οι ως άνω καταλογιστικές πράξεις, γιατί από το σύνολο των στοιχείων του φακέλου δεν προέκυψαν μη δηλωθέντα μερίσματα αλλοδαπής προέλευσης, αφ' ενός μεν διότι δεν προέκυψε πραγματοποίηση κερδών από μέρους της αλλοδαπής νομικής οντότητας ....., γεγονός που αποτελεί απαραίτητη προϋπόθεση κατ' άρθρο 36 του Κ.Φ.Ε. για τη διανομή μερίσματος, αφ' ετέρου δε δεν υπήρξε θετική διαφορά μεταξύ εισερχόμενων - εξερχομένων κεφαλαίων μεταξύ των τραπεζικών λογαριασμών των φυσικών προσώπων (.....και ..... ) και της αλλοδαπής νομικής οντότητας. Κι αυτό διότι στο συνολικό ποσό των 17.247.966,95 ευρώ περιλαμβανόταν και το ποσό των 4.000.000,00 ευρώ, το οποίο μεταφέρθηκε την 27/10/2011 από τον υπ' αριθμό ..... τραπεζικό λογαριασμό της αλλοδαπής τράπεζας .....Ελβετίας με δικαιούχο την αλλοδαπή νομική οντότητα με την επωνυμία .....και πραγματικούς δικαιούχους τους .....και ....., προς τον υπ' αριθμό ..... κοινό τραπεζικό λογαριασμό των .....και ..... στην Τράπεζα ....., το οποίο δεν προήλθε από τη διαχείριση του χαρτοφυλακίου της ως άνω νομικής οντότητας ....., αλλά από δάνειο που χορήγησε η αλλοδαπή τράπεζα .....Ελβετίας την 24/10/2011 πιστώνοντας με το ποσό αυτό τον υπ' αριθμό ..... τραπεζικό λογαριασμό της αλλοδαπής τράπεζας .....Ελβετίας με δικαιούχο την αλλοδαπή νομική οντότητα και πραγματικούς δικαιούχους τους .....και ....., και το οποίο ποσό στην συνέχεια μεταφέρθηκε από τον ως άνω λογαριασμό στον υπ' αριθμό ..... κοινό τραπεζικό λογαριασμό των .....και ..... στην Τράπεζα ..... Εκ του λόγου αυτού η Υπηρεσία μας έκανε αποδεκτή την προαναφερθείσα ενδικοφανή προσφυγή και τους σχετικούς προβαλλόμενους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος περί μη ύπαρξης μερίσματος αλλοδαπής στα φορολογικά έτη 2015 και 2016 και σύμφωνα με το διατακτικό αυτής ακυρώθηκαν οι υπ' αριθμ. ....οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικών ετών 2015 και 2016.

• **Παρών έλεγχος Φόρου Δωρεάς του ν.2961/2001 χρήση 2011.**

Ο παρών έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη ότι:

α) την 24/10/2011 πιστώθηκε ποσό 4.000.000,00 ευρώ στον υπ' αριθμό ..... τραπεζικό λογαριασμό της αλλοδαπής νομικής οντότητας .....με πραγματικούς δικαιούχους τους .....και ..... λόγω του ως άνω δανείου, το οποίο της χορήγησε η τράπεζα .....Ελβετίας,

β) την 27/10/2011 το ως άνω ποσό μεταφέρθηκε από τον υπ' αριθμό ..... τραπεζικό λογαριασμό της αλλοδαπής νομικής οντότητας ..... στον υπ' αριθμό ..... κοινό τραπεζικό λογαριασμό που τηρούσαν οι ελεγχόμενοι .....και .....την Τράπεζα .....,

γ) δεν διαπιστώθηκε επιστροφή του ως άνω ποσού των 4.000.000,00 ευρώ από τα φυσικά πρόσωπα προς την αλλοδαπή νομική οντότητα, γεγονός που αποκλείει τον χαρακτηρισμό, της ως άνω συναλλαγής ως δανείου ή ταμειακής διευκόλυνσης,

δ) η μεταφορά του ως άνω ποσού από τον τραπεζικό λογαριασμό της αλλοδαπής νομικής οντότητας προς τον τραπεζικό λογαριασμό των φυσικών προσώπων επέφερε αληθή επαύξηση της περιουσίας των τελευταίων και ισόποση μείωση της περιουσίας της αλλοδαπής νομικής οντότητας, καθώς δεν διαπιστώθηκε ανάλωση του υπό κρίση χρηματικού ποσού προς εκπλήρωση κάποιας υποχρέωσης της αλλοδαπής νομικής οντότητας,

ε) η μεταφορά του ποσού των 4.000.000,00 ευρώ την 27/10/2011 από τον υπ' αριθμό ..... τραπεζικό λογαριασμό της αλλοδαπής τράπεζας .....Ελβετίας με δικαιούχο την αλλοδαπή νομική οντότητα την επωνυμία .....προς τον υπ' αριθμό ..... τραπεζικό λογαριασμό των ως άνω φυσικών προσώπων στην Τράπεζα ..... αποτελεί άτυπη, ήτοι χωρίς κατάρτιση εγγράφου, δωρεά μεταξύ της αλλοδαπής νομικής οντότητας ..... (δωρητής) και των φυσικών προσώπων (δωρεοδόχοι).

στ) Για την ως άνω μεταφορά του ποσού των 4.000.000,00 ευρώ δεν απεδείχθη η φορολόγηση των υπόχρεων μέχρι και την 28/04/2012,

έκρινε ότι η μεταφορά του ποσού των 4.000.000,00 ευρώ την 27/10/2011 από τον υπ' αριθμό ..... τραπεζικό λογαριασμό της αλλοδαπής τράπεζας .....Ελβετίας με δικαιούχο την αλλοδαπή νομική οντότητα με την επωνυμία .....και πραγματικούς δικαιούχους τους .....και ....., προς τον υπ' αριθμό ..... κοινό τραπεζικό λογαριασμό των φυσικών προσώπων στην Τράπεζα ..... αποτελεί άτυπη δωρεά χρημάτων από την αλλοδαπή νομική οντότητα .....(δωρητής) προς τον .....(Α' δωρεοδόχος) κατά ποσό το 2.000.000,00 ευρώ (4.000.000,00/2) και .....(Β' δωρεοδόχος) κατά το ποσό των 2.000.00,00 ευρώ (4.000.000,00/2), υπό την έννοια της μείωσης της περιουσίας του δωρητή και αντίστοιχη αύξηση της περιουσίας των δωρεοδόχων, που έλαβε χώρα με χαριστική αιτία και για την οποία δεν καταρτίστηκε συμβολαιογραφικό έγγραφο.

Για την ανωτέρω δωρεά δεν είχαν υποβληθεί δηλώσεις φόρου δωρεάς ούτε είχε αποδοθεί ο αναλογών φόρος μέχρι και την κοινοποίηση του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, και συντάχθηκε η από .....Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου του ν.2961/2001 (ΦΕΚ Α' 266/22-11-2001) «Κύρωση του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Τυχερά Παίγνια» και του ν. 5104/2024 (Α' 58/19-04-2024) «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» και εκδόθηκαν οι υπ' αριθμ. ...., .....Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. με χρονολογία φορολογίας την 27/10/2011.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτείται την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Παράνομη η σε βάρος του επιβολή φόρου δωρεάς καθόσον δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 34 του Ν. 2961/2001 και 496 επ. ΑΚ περί δωρεάς.

- Παράνομη η κρίση περί στοιχειοθέτησης δωρεάς – Απαγόρευση της χειροτέρευσης της θέσης του διοικούμενου. Συγκεκριμένα, παρانونώς καταλογίστηκε σε βάρος του φόρος δωρεάς συνολικού ποσού 3.520.000€, κατόπιν του επανελέγχου που διενεργήθηκε από το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. λόγω ακύρωσης των αρχικών καταλογιστικών πράξεων, διότι ο καταλογισθείς φόρος υπερβαίνει κατά πολύ το ποσό του φόρου που του είχε επιβληθεί στο πλαίσιο του αρχικού ελέγχου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. (464.408,27€ για το έτος 2015 και 18.143,44€ για το έτος 2016) με αποτέλεσμα την ανεπίτρεπτη χειροτέρευση της θέσης του.
- Παράνομη η διενέργεια επανελέγχου σε βάρος του καθόσον δεν πληρούνται οι προς τούτο προϋποθέσεις — Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του άρθρου 27 παρ.4 και 5 του ν. 5104/2024.
- Παράνομος ο σε βάρος του καταλογισμός – Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του άρθρου 72 παρ. 6 εδ. δ' Κ.Φ.Δ. – Μη συμμόρφωση με την απόφαση της Δ.Ε.Δ..
- Παράνομος ο σε βάρος του καταλογισμός λόγω εσφαλμένου υπολογισμού του ποσού της φερόμενης δωρεάς.

**Επειδή στο άρθρο 23 «Εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης» του 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.»**

**Επειδή στο άρθρο 34 «Κτήση αιτία δωρεάς και γονικής παροχής» 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 τα ποσά των κοινών τραπεζικών λογαριασμών (ν. 5638/1932) επιμερίζονται στους συνδικαιούχους ισομερώς, εφόσον δεν κατέστη δυνατός ο καθορισμός των πραγματικών δικαιούχων (ΠΟΛ. 1050/17-02-2014).**

**Επειδή δωρεά συνιστά κάθε οικειοθελής παροχή που έχει ως αποτέλεσμα την αύξηση της περιουσίας του λήπτη της παροχής και αντίστοιχη μείωση της περιουσίας του δικαιοπαρόχου (ΣΤΕ 5058/1996, ΝΣΚ 639/1998, ΝΣΚ 80/2013 κλπ).**

**Επειδή κτήση περιουσίας αιτία δωρεάς για την επιβολή φόρου είναι και αυτή που προέρχεται από κάθε παροχή, παραχώρηση ή μεταβίβαση περιουσιακού στοιχείου χωρίς αντάλλαγμα έστω κι αν για αυτή δεν καταρτίσθηκε συμβολαιογραφικό έντυπο (άτυπη).**

**Επειδή στο άρθρο 29 «Κατάταξη φορολογουμένων - Φορολογικές κλίμακες» του Ν. 2961/2001, 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 Γ' κατηγορία υπάγεται οποιοσδήποτε άλλος εξ αίματος ή εξ αγχιστείας συγγενής του κληρονομούμενου ή εξωτικός.».**

**Επειδή στο άρθρο 1 «Πρόσθετοι Φόροι» του Ν. 2523/1997, ορίζεται ότι:**

**«Άρθρο 1. Πρόσθετοι φόροι**

**1. Αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεσή του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου:**

**α) υποβάλει εκπρόθεσμη δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό ένα τοις εκατό (1%) επί του οφειλόμενου με τη δήλωση φόρου για κάθε μήνα καθυστέρησης,**

**β) υποβάλει ανακριβή δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε λόγω της ανακρίβειας, για κάθε μήνα καθυστέρησης,**

**γ) δεν υποβάλει δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δυόμισι τοις εκατό (2,50%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε λόγω μη υποβολής δήλωσης, για κάθε μήνα καθυστέρησης.».**

**Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 76 «Επαρκής αιτιολογία» του ν. 5104/2024 (πρώην άρθρο 64 του ν.4987/2022): «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 τις διατάξεις του άρθρου 77 «Βάρος απόδειξης» του ν.5104/2024 (πρώην άρθρο 65 του ν.4987/2022): «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 οι διαπιστώσεις του αρχικού ελέγχου (χρήσεων 2015-2016) που έλαβαν χώρα με την από .....Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., όσον αφορά τα τραπεζικά δεδομένα του προσφεύγοντος στην αλλοδαπή έχουν ως εξής:**

**«[.....]**

#### **2.4 ΤΡΑΠΕΖΙΚΑ ΔΕΔΟΜΕΝΑ ΣΤΗΝ ΑΛΛΟΔΑΠΗ.**

**Τα τραπεζικά δεδομένα που επεξεργάστηκε ο έλεγχος για την ελεγχόμενη περίοδο και τα οποία διαβιβάστηκαν στην Υπηρεσία μας σύμφωνα με το υπ' αριθ. πρωτ. ....απαντητικό έγγραφο του τμήματος διεθνούς διοικητικής συνεργασίας, σε απάντηση των υπ' αριθ. πρωτ. ....σχετικών αιτημάτων της Υπηρεσίας μας για διοικητική συνδρομή με την αντίστοιχη Φορολογική Αρχή της Ελβετίας, περιγράφονται ανά χώρα/τράπεζα ως κάτωθι :**

(1) Τραπεζική σχέση υπ' αριθμ. .... με κάτοχο και πραγματικό δικαιούχο τον .....(ημερομηνία έναρξης την 25/11/2015)

| A/A | Τράπεζα | Αριθμός IBAN Τρ. Λογαριασμού<br>- Κάρτας - Τραπεζικής Σχέσης. | Περίοδος κινήσεων       |
|-----|---------|---------------------------------------------------------------|-------------------------|
| 1   | .....   | .....                                                         | 10/12/2015 - 27/10/2016 |
| 2   | .....   | .....                                                         | 2/2/2016- 21/12/2016    |
| 3   | .....   | .....                                                         | 22/1/2016 - 22/1/2016   |

(2) Τραπεζική σχέση με κάτοχο την αλλοδαπή νομική οντότητα .....,  
με πραγματικούς δικαιούχους τους, .....και .....  
-Υπ.' αριθμ. ....(ημερομηνία έναρξης πριν την ελεγχόμενη περίοδο και ημερομηνία  
κλεισίματος την 15/02/2016) και  
-Υπ.' αριθμ. ....(ημερομηνία έναρξης την 18/06/2013 και ημερομηνία κλεισίματος  
την 25/09/2015) .

| A/A | Τράπεζα | Αριθμός IBAN Τρ.<br>Λογαριασμού - Κάρτας -<br>Τραπεζικής Σχέσης. | Περίοδος κινήσεων     |
|-----|---------|------------------------------------------------------------------|-----------------------|
| 1   | .....   | .....                                                            | 1/1/2012 - 8/2/2016   |
| 2   | .....   | .....                                                            | 18/6/2013 - 21/9/2015 |

Τα ανωτέρω προέκυψαν, σύμφωνα με τις πληροφορίες που παρείχε η εταιρεία .....,  
που εκπροσωπεί την τράπεζα .....), καθώς και σύμφωνα με τις  
πληροφορίες που παρείχε η τράπεζα .....), ο κ.  
.....και / ή η εταιρεία .....δεν ήταν ούτε κάτοχοι, πραγματικοί  
δικαιούχοι ούτε πληρεξούσιοι για άλλες τραπεζικές σχέσεις κατά τη σχετική περίοδο εντός της  
τράπεζας .....).

Επειδή η ελεγκτική αρχή λαμβάνοντας υπόψη τα αναφερόμενα στην υπ' αριθ.  
.....εκδοθείσα απόφαση της Υπηρεσίας μας (που αφορά τον προγενέστερο έλεγχο  
χρήσεων 2015-2016), σχετικά με το ότι η μεταφορά του ποσού των 4.000.000,00 ευρώ την  
27/10/2011 από τον υπ' αριθμό ..... τραπεζικό λογαριασμό της αλλοδαπής  
τράπεζας .....Ελβετίας με δικαιούχο την αλλοδαπή νομική οντότητα με την  
επωνυμία .....με πραγματικούς δικαιούχους τους .....και  
..... προς τον υπ' αριθμό ..... κοινό τραπεζικό λογαριασμό του  
προσφεύγοντος και της ..... στην Τράπεζα ....., αποτελούσε διακριτή  
συναλλαγή, μη σχετιζόμενη με τη διαχείριση του επενδυτικού χαρτοφυλακίου της αλλοδαπής  
οντότητας, προέβη σε έλεγχο αυτής κατόπιν έκδοσης της υπ' αριθ. ....εντολής  
μερικού απομακρυσμένου φορολογικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ν. 2961/2001 & Ν.  
5104/2024 «Περί Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από  
Τυχερά Παιγνία» και διαπίστωσε τα εξής:

- Η αλλοδαπή νομική οντότητα .....συστάθηκε την 17.08.2007,
  - βάσει του νόμου περί εταιρειών του 2004 των ..... με τη μορφή ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρίας,
  - είχε βάσει του καταστατικού της, όργανα διοίκησης και εταιρικό κεφάλαιο,
  - κατείχε επ' ονόματί της, τραπεζικούς λογαριασμούς (..... Ελβετίας ..... και .....)

- επενδυτικό χαρτοφυλάκιο, αποκόμιζε δε ίδιο παθητικό εισόδημα (κατά παραδοχήν και του ελεγχόμενου/προσφεύγοντος .....),
- την 24/10/2011 πιστώθηκε ποσό 4.000.000,00 ευρώ στον υπ' αριθμό ..... τραπεζικό λογαριασμό της αλλοδαπής νομικής οντότητας .....λόγω δανείου, το οποίο της χορήγησε η τράπεζα .....Ελβετίας,
- την 27/10/2011 το ως άνω ποσό μεταφέρθηκε από τον υπ' αριθμό ..... τραπεζικό λογαριασμό της αλλοδαπής νομικής οντότητας ..... με πραγματικούς δικαιούχους τους .....και ..... στον υπ' αριθμό ..... κοινό τραπεζικό λογαριασμό που τηρούσαν οι ελεγχόμενοι .....και .....την Τράπεζα .....,
- δε διαπιστώθηκε επιστροφή του ως άνω ποσού των 4.000.000,00 ευρώ από τα φυσικά πρόσωπα προς την αλλοδαπή νομική οντότητα, γεγονός που αποκλείει τον χαρακτηρισμό, της ως άνω συναλλαγής ως δανείου ή ταμειακής διευκόλυνσης,
- η μεταφορά του ως άνω ποσού από τον τραπεζικό λογαριασμό της αλλοδαπής νομικής οντότητας προς τον τραπεζικό λογαριασμό των φυσικών προσώπων επέφερε αληθή επαύξηση της περιουσίας των τελευταίων και ισόποση μείωση της περιουσίας της αλλοδαπής νομικής οντότητας, καθώς δεν διαπιστώθηκε ανάλωση του υπό κρίση χρηματικού ποσού προς εκπλήρωση κάποιας υποχρέωσης της αλλοδαπής νομικής οντότητας,
- Για την ως άνω μεταφορά του ποσού των 4.000.000,00 ευρώ δεν απεδείχθη η φορολόγηση των υπόχρεων μέχρι και την 28/04/2012.

**Επειδή,** βάσει όλων των ανωτέρω διαπιστώσεων, ο έλεγχος κατέληξε ότι η μεταφορά του ποσού των 4.000.000,00 ευρώ την 27/10/2011 από τον υπ' αριθμό ..... τραπεζικό λογαριασμό της αλλοδαπής τράπεζας .....Ελβετίας με δικαιούχο την αλλοδαπή νομική οντότητα με την επωνυμία .....και πραγματικούς δικαιούχους τους .....και ..... προς τον υπ' αριθμό ..... κοινό τραπεζικό λογαριασμό των εν λόγω φυσικών προσώπων στην Τράπεζα ..... αποτελεί άτυπη δωρεά χρημάτων από την αλλοδαπή νομική οντότητα .....(δωρητής) προς τον .....(Α' δωρεοδόχος) κατά ποσό το 2.000.000,00 ευρώ (4.000.000,00/2) και την .....(Β' δωρεοδόχος) κατά το ποσό των 2.000.000,00 ευρώ (4.000.000,00/2), υπό την έννοια της μείωσης της περιουσίας του δωρητή και αντίστοιχης αύξησης της περιουσίας των δωρεοδόχων, που έλαβε χώρα με χαριστική αιτία και για την οποία δεν καταρτίστηκε συμβολαιογραφικό έγγραφο. Για την ανωτέρω δωρεά δεν είχαν υποβληθεί δηλώσεις φόρου δωρεάς ούτε είχε αποδοθεί ο αναλογών φόρος μέχρι και την κοινοποίηση του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου. Στη συνέχεια, ο παρών έλεγχος συνέταξε την από .....Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου του Ν.2961/2001 (ΦΕΚ Α' 266/22-11-2001) «Κύρωση του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Τυχρά Παίγνια» και του Ν. 5104/2024 (Α' 58/19-04-2024) «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» και εξέδωσε τις υπ' αριθ. ....και .....οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς, με χρονολογία φορολογίας την 27/10/2011, συνολικού ύψους 1.760,000,00 € εκάστη.

**Επειδή,** ο προσφεύγων ισχυρίζεται ως προς την κρίση του ελέγχου περί δωρεάς τα κάτωθι:

- παράνομη η σε βάρος του επιβολή φόρου δωρεάς καθόσον δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 34 του Ν. 2961/2001 και 496 επ. ΑΚ περί δωρεάς. Συγκεκριμένα, κατά την έννοια της διάταξης του άρθρου 34 του Ν. 2961/2001, ως δωρεά φορολογείται κάθε παροχή περιουσιακού στοιχείου χωρίς αντάλλαγμα εφόσον γίνεται οικειοθελώς (με πρόθεση ελευθεριότητας - *animus donandi*) και όχι σε εκπλήρωση νόμιμης υποχρέωσης έναντι του δεχόμενου την παροχή (ΣΤΕ 696/2009, ΣΤΕ 3351/2002), συνεπάγεται δε την αύξηση της περιουσίας του τελευταίου και την ταυτόχρονη ισόποση μείωση της περιουσίας του παρέχοντος.
- Η απόδειξη της χωρίς αντάλλαγμα παροχής, παραχωρήσεως ή μεταβιβάσεως περιουσιακού στοιχείου, για την οποία δεν καταρτίστηκε έγγραφο, βαρύνει αποκλειστικώς την αρμόδια φορολογική αρχή (ΔΕΦΑΘ 1919/2019).
- Όπως έχει γίνει δεκτό από το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π αλλά και από την Δ.Ε.Δ. (απόφαση .....), η εταιρεία ....., δεν είχε καμία ουσιαστική οικονομική δραστηριότητα. Το κεφάλαιο της εν λόγω εταιρείας προήλθε αποκλειστικά από χρήματα, των φυσικών προσώπων τα οποία διαχειριζόταν αποκλειστικά οι ίδιοι ως πραγματικοί δικαιούχοι.
- Ο δε λογαριασμός της ως άνω εταιρείας .....με πραγματικούς δικαιούχους τον προσφεύγοντα και την μητέρα του, λειτουργούσε εν τοις πράγμασι ως δικός τους λογαριασμός, γεγονός εξάλλου που επιρρωνύεται και από το ότι ουδέποτε είχαν εισρεύσει άλλα ποσά σε αυτόν, προερχόμενα από την όποια δραστηριότητα της εταιρείας (την απουσία δε κερδοφορίας της εταιρείας διαπίστωσε και η Υπηρεσία μας με την υπ' αρ. ....απόφασή της, σελ. 9) αλλά και από το ότι τα ποσά που εξέρρεαν από αυτόν μεταφέρονταν αποκλειστικά και μόνο σε δικούς του λογαριασμούς. Η εν λόγω νομική οντότητα εξυπηρετούσε αποκλειστικά συμφέροντα του προσφεύγοντος και της μητέρας του και άρα ταυτιζόταν απόλυτα με τα πρόσωπά τους.
- Τα ως άνω έχει κάνει δεκτά η ΔΕΔ και με την με αριθμό .....απόφαση, με την οποία, σε περίπτωση με πανομοιότυπα πραγματικά περιστατικά όπως η δική του (ήτοι πραγματικού δικαιούχου εξωχώριας εταιρείας, η οποία δεν είχε εμπορική δραστηριότητα και είχε συσταθεί με σκοπό την τοποθέτηση χρηματικών κεφαλαίων σε επενδυτικά προϊόντα), κρίθηκε ότι κάθε πηγή ή μορφή εισοδήματος που αποδόθηκε στην εταιρεία αφορούσε εν τοις πράγμασι τον πραγματικό δικαιούχο αυτής.
- Βάσει των ανωτέρω, τα οποία βρίσκουν απόλυτη εφαρμογή στην περίπτωση του προσφεύγοντος, το ποσό του προερχόμενου από την .....δανείου που εκταμιεύθηκε στις 24.10.2011 στον υπ' αρ. .... λογαριασμό της .....αφορούσε εν τοις πράγμασι τον προσφεύγοντα και την μητέρα του λόγω της απολύτου ταύτισής τους με την ως άνω εταιρεία ....., ως εκ της ιδιότητάς τους ως πραγματικούς δικαιούχους αυτής, αλλά και των ειδικότερων περιστάσεων που διείπαν τη λειτουργία της, ήτοι της μη άσκησης εμπορικής δραστηριότητας, της απουσίας κερδοφορίας και της σύστασής της αποκλειστικά και μόνο για τοποθέτηση χρημάτων σε επενδύσεις. Επομένως, η μεταφορά του ως άνω ποσού των 4.000.000,00 ευρώ στον υπ' αρ. .... λογαριασμό του στην Τράπεζα ....., δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ως δωρεά καθώς δεν πληρούται η προϋπόθεση της μείωσης της περιουσίας της ως άνω εταιρείας και της επαύξησης της περιουσίας του προσφεύγοντος και της μητέρας του, δεδομένου ότι οι περιουσίες αυτές ταυτίζονται. Το χορηγηθέν στην .....ποσό δανείου άλλωστε εξοφλήθηκε

ολοσχερώς με δύο καταβολές που έλαβαν χώρα στις 15.9.2015 και στις 21.9.2015 από τον υπ' αρ. ....λογαριασμό, ο οποίος δημιουργήθηκε με κεφάλαια του ιδίου και της μητέρας του.

Επειδή όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου και τις σχετικές απαντήσεις που λήφθηκαν στο πλαίσιο διοικητικής συνδρομής η εταιρεία ....., αποτελούσε αλλοδαπή νομική οντότητα με καταστατική έδρα στις .....με πραγματικούς δικαιούχους και μετόχους τον προσφεύγοντα και την μητέρα του ....., με αποκλειστικό σκοπό όπως διαπιστώνεται από τα ανωτέρω πραγματικά περιστατικά το άνοιγμα στο όνομά της τραπεζικού λογαριασμού για τη μεταφορά σε αυτόν χρηματικού ποσού προς επένδυση. Ήτοι, η εν λόγω εταιρεία δεν είχε καμία ουσιαστική οικονομική δραστηριότητα (που να υποστηρίζεται από προσωπικό, εξοπλισμό, περιουσιακά στοιχεία και εγκαταστάσεις) δεν συνέτασσε οικονομικές καταστάσεις, δεν κατείχε ακίνητα, δεν εμπορευόταν αγαθά, ούτε και παρείχε υπηρεσίες, ενώ και από την ελεγκτική αρχή δεν διαπιστώθηκε καμία δραστηριοποίησή της πέραν της τήρησης των ελεγχόμενων τραπεζικών λογαριασμών. Μέσω αυτής ο προσφεύγων και η μητέρα του αποσκοπούσαν στην απόκτηση παθητικού εισοδήματος μέσω τοποθέτησης χρηματικών διαθεσίμων που κατείχαν νομίμως, η προέλευση των οποίων έχει εξάλλου αποδειχθεί και έχει γίνει δεκτή από το ΚΕΦΟΜΕΠ. Το κεφάλαιο της εν λόγω εταιρείας προήλθε αποκλειστικά από χρήματα του προσφεύγοντος και της μητέρας του, ....., ο δε τραπεζικός της λογαριασμός στην Τράπεζα .....της Ελβετίας επί της ουσίας αποτελούσε δικό τους λογαριασμό, τον οποίο διαχειρίζονταν αποκλειστικά και μόνο αυτοί. Για τον λόγο δε αυτό (της ταύτισης του νομικού προσώπου με τα φυσικά πρόσωπα) το σύνολο των ποσών που προέρχονταν από το εν λόγω νομικό μόρφωμα πιστώνονταν σε δικούς τους λογαριασμούς. Εξάλλου, στην από ..... έκθεση εισοδήματος, που αφορούσε στον έλεγχο που διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα για τις χρήσεις 2013 – 2014, συνεπεία της υπ' αριθ. ....εντολής ελέγχου, και ειδικότερα στο κεφ. 9.2 αυτής, ως προς τους τραπεζικούς λογαριασμούς που τηρήθηκαν στην αλλοδαπή», ελήφθησαν υπόψη οι αναλυτικές κινήσεις του τραπεζικού λογαριασμού με αριθμό IBAN ..... που τηρούσε στην τράπεζα ....., προκειμένου να αιτιολογηθούν οι διάφορες πιστώσεις, οι οποίες μεταφέρθηκαν από τον ως άνω λογαριασμό, σε λογαριασμούς τους στην ημεδαπή.

Μάλιστα αναφέρεται:

« [.....]

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στον συγκεκριμένο λογαριασμό, διαπιστώθηκε η ύπαρξη επενδυτικών προϊόντων των οποίων η αποτίμηση σύμφωνα με τα STATEMENT κατά τη 31/12 κάθε έτους, είναι η εξής:

[.....]

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στις Αναλυτικές Κινήσεις του με αριθ. IBAN ..... λογαριασμού, δεν διαπιστώθηκαν πιστώσεις, που να προέρχονται από άγνωστη, ή μη διαρκή, ή μη σταθερή πηγή, οι οποίες να συνιστούν εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρου επαγγέλματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 παρ. 3 του Ν. 2238/1994 και του άρθρου 21 παρ. 4 του Ν. 4172/2013 «Εισόδημα από κέρδη επιχειρηματικής δραστηριότητας».

Επίσης από τις Αναλυτικές Κινήσεις του λογαριασμού, προκύπτουν οι μεταφορές ποσού 1.000.000,00 € την 28/11/2013 (.....), ποσού 500.000,00 € την 24/10/2014 (.....), ποσού 500.000,00 € την 28/11/2014 (.....) και ποσού 500.000,00 € την 24/12/2014 (.....), που αιτιολογούνται από τον ελεγχόμενο, ήτοι : .....

**Επειδή** όπως προαναφέρθηκε, η σύσταση της εν λόγω εταιρείας πραγματοποιήθηκε στο πλαίσιο δημιουργίας επενδυτικού λογαριασμού για την αξιοποίηση χρηματικών διαθεσίμων του προσφεύγοντος και της μητέρας του με αρχική τοποθέτηση 15.000.000,00 ευρώ. Η υπό κρίση συναλλαγή των 4.000.000,00 ευρώ αφορά σε δάνειο που ουσιαστικά έλαβαν οι πραγματικοί δικαιούχοι του λογαριασμού από την δανειοδότρια αλλοδαπή Τράπεζα .....Ελβετίας το οποίο και τελικώς επεστράφη από τραπεζικό λογαριασμό/περιουσία επίσης των ιδίων προσώπων (του προσφεύγοντος και της μητέρας του), η τροφοδοσία του οποίου ως αναφέρθηκε προκύπτει αποκλειστικά από ταμειακά διαθέσιμα των ιδίων προσώπων και τυχόν αποδόσεις από την διαχείριση αυτών. Συγκεκριμένα από τα προσκομισθέντα, με την παρούσα ενδικοφανή, τραπεζικά στοιχεία της αλλοδαπής Τράπεζας .....Ελβετίας ( IBAN .....), .....) αλλά και από την από .....έκθεση απόψεων του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επί της υπό κρίσης ενδικοφανούς προσφυγής προκύπτει ότι: «[...] η επιστροφή του ποσού των 4.000.000.00 ευρώ έγινε από τη δανειολήπτρια αλλοδαπή νομική οντότητα .....προς τη δανειοδότρια αλλοδαπή Τράπεζα .....Ελβετίας με δύο μεταφορές (15.09.2015 και 21.09.2015) από τον υπ' αριθμόν ..... τραπεζικό λογαριασμό της αλλοδαπής νομικής οντότητας .....προς τον υπ' αριθμόν ..... τραπεζικό λογαριασμό...».

**Επειδή** και κατά την αξιολόγηση από την Υπηρεσία μας των προαναφερόμενων λογαριασμών της αλλοδαπής νομικής οντότητας ....., διαπιστώθηκε ότι ουσιαστικά οι λογαριασμοί αυτοί λειτουργούσαν ως λογαριασμοί συνδεδεμένοι με επενδυτικά προϊόντα. Οι κινήσεις που περιλαμβάνονταν σε αυτούς αφορούσαν ως επί το πλείστον σε διαδοχικές επενδυτικές τοποθετήσεις σε τίτλους και χρεόγραφα και δεν προκύπτουν οποιασδήποτε άλλης φύσεως συναλλαγές. Επιπλέον δε ο προσφεύγων και η μητέρα του, ήταν οι μοναδικοί πραγματικοί δικαιούχοι (ως αναφέρεται και στην οικεία έκθεση ελέγχου), ενώ ο προσφεύγων και η μητέρα του ήταν τα πρόσωπα τα οποία επί της ουσίας και κατ' αποκλειστικότητα διαχειρίζονταν τα χρηματικά κεφάλαια και λάμβαναν τις σχετικές αποφάσεις για τη διαχείριση των ως άνω επενδυτικών προϊόντων. Συνεπώς εκείνοι, ως φυσικά πρόσωπα και η αλλοδαπή εταιρεία με μετόχους τον ίδιο και την μητέρα του, αποτελούσαν επί της ουσίας το ίδιο πρόσωπο, συνακόλουθα κάθε τραπεζικός λογαριασμός, κάθε απόδοση επενδυτικού προϊόντος (τόκοι/κέρδη/αποδόσεις) και γενικότερα κάθε πηγή ή μορφή εισοδήματος που αποδίδεται στην εν λόγω εταιρεία από την τήρηση των υπό κρίση λογαριασμών αφορούσε εν τοις πράγμασι τον ίδιο τον προσφεύγοντα και τη μητέρα του.

**Επειδή** επίσης από τα πραγματικά περιστατικά προκύπτει ότι η αλλοδαπή νομική οντότητα .....δεν λειτουργούσε ως αυτοτελές νομικό πρόσωπο διότι δεν είχε ανεξαρτησία βούλησης και δραστηριοποιούνταν μόνον επενδυτικά με περιουσία των φορέων της, φυσικών προσώπων, στοιχεία τα οποία ουσιαστικά ακυρώνουν κάθε υπόσταση της εταιρείας ως ανεξάρτητου δρώντος υποκειμένου, η δε περιουσία της ανήκε ανέκαθεν στα φυσικά πρόσωπα. Επομένως αυτή η λειτουργική και περιουσιακή ταύτιση μεταξύ της εταιρείας και του προσφεύγοντος και της μητέρας του αναιρεί κάθε εννοιολογική βάση ύπαρξης μεταβίβασης ή δωρεάς μεταξύ νομικού και φυσικών προσώπων.

**Επειδή** η έννοια της δωρεάς, όπως προκύπτει από τον ΑΚ (άρθρο 496), προϋποθέτει διάκριση προσώπων, ανεξαρτησία βουλήσεων και μεταβίβαση περιουσίας, ήτοι αύξηση της περιουσίας του δωρεοδόχου και την ταυτόχρονη ισόποση μείωση της περιουσίας του δωρητή. Όταν ο

φερόμενος ως δότης και ο φερόμενος ως λήπτης συμπίπτουν ουσιαστικά στο ίδιο πρόσωπο, τότε δεν νοείται δωρεά καθώς δεν υφίσταται μεταβολή της περιουσιακής του κατάστασης.

**Επειδή** υπό τα δεδομένα αυτά, δεν μπορεί να στοιχειοθετηθεί δωρεά από την αλλοδαπή εταιρεία προς τα φυσικά πρόσωπα, διότι ελλείπει το στοιχείο της διακριτής περιουσιακής μεταβίβασης αφού υφίσταται ταύτιση περιουσίας, κοινή σφαίρα συμφερόντων και λειτουργική ενότητα.

Βάσει των ανωτέρω η προϋπόθεση της επαύξησης της περιουσίας του δωρεοδόχου και της μείωσης της περιουσίας του δωρητή δεν βρίσκει εφαρμογή στην προκειμένη περίπτωση και τούτο διότι από τα ανωτέρω πραγματικά δεδομένα δωρητής και δωρεοδόχος ταυτίζονται και συνεπώς δεν πληρούνται οι διατάξεις του άρθρου 34 του Ν. 2961/2001 και 496 επ. ΑΚ περί δωρεάς.

**Επειδή** γενομένου δεκτού του σχετικού ισχυρισμού περί μη στοιχειοθέτησης δωρεάς από την πλευρά του ελέγχου παρέλκει η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής.

## **Αποφασίζουμε**

Την **αποδοχή** της από .....και με αριθμό πρωτοκόλλου .....ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του ....., και την **ακύρωση**:

- της υπ' αριθ. ....Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς, με χρονολογία φορολογίας την 27/10/2011, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., και
- της υπ' αριθ. ....Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς, με χρονολογία φορολογίας την 27/10/2011, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

**Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου– καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:**

- Η υπ' αριθ. ....Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς, με χρονολογία φορολογίας την 27/10/2011, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

| ΑΝΑΛΥΣΗ                                                                                                                                                                                                              | ΔΗΛΩΣΗΣ (Α) | ΕΛΕΓΧΟΥ (Β)  | ΔΙΑΦΟΡΑ (Β-Α) | ΔΕΔ (Γ) | ΔΙΑΦΟΡΑ (Γ-Α) |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------|--------------|---------------|---------|---------------|
| Φορολογητέα Αξία                                                                                                                                                                                                     | -           | 2.000.000,00 | 2.000.000,00  | 0,00    | 0,00          |
| Υπολογισμός αναλογούντος φόρου βάσει άρθρου 44 παράγραφος 2 Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομικών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Τυχερά Παίγνια, ο οποίος κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του νόμου 2961/2001 | -           | 800.000,00   | 800.000,00    | 0,00    | 0,00          |
| Πρόσθετος φόρος άρθρου 1 νόμου 2523/1997                                                                                                                                                                             | -           | 960.000,00   | 960.000,00    | 0,00    | 0,00          |
| Σύνολο Φόρων για Καταβολή.                                                                                                                                                                                           |             | 1.760.000,00 | 1.760.000,00  | 0,00    | 0,00          |

- Η υπ' αριθ. ....Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς, με χρονολογία φορολογίας την 27/10/2011, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

| ΑΝΑΛΥΣΗ                                                                                                                                                                                                              | ΔΗΛΩΣΗΣ (Α) | ΕΛΕΓΧΟΥ (Β)  | ΔΙΑΦΟΡΑ (Β-Α) | ΔΕΔ (Γ) | ΔΙΑΦΟΡΑ (Γ-Α) |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------|--------------|---------------|---------|---------------|
| Φορολογητέα Αξία                                                                                                                                                                                                     | -           | 2.000.000,00 | 2.000.000,00  | 0,00    | 0,00          |
| Υπολογισμός αναλογούντος φόρου βάσει άρθρου 44 παράγραφος 2 Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομικών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Τυχερά Παίγνια, ο οποίος κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του νόμου 2961/2001 | -           | 800.000,00   | 800.000,00    | 0,00    | 0,00          |
| Πρόσθετος φόρος άρθρου 1 νόμου 2523/1997                                                                                                                                                                             | -           | 960.000,00   | 960.000,00    | 0,00    | 0,00          |
| Σύνολο Φόρων για Καταβολή.                                                                                                                                                                                           |             | 1.760.000,00 | 1.760.000,00  | 0,00    | 0,00          |

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

**Ακριβές Αντίγραφο**  
**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος**  
**Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο Προϊστάμενος της**  
**Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**ΜΕΪΔΑΝΗΣ ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ**

**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.