



Αθήνα, 04/07/2025

Αριθμός απόφασης: 2215

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312349

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

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 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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της 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 διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/Τ.Β' /25.11.2022).

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 14/03/2025 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, κατά: α) της με αριθμ. /05-03-2025 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛΚΕ Αττικής, έτους φορολογίας 2013, β) της με αριθμ. /05-03-2025 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛΚΕ Αττικής, έτους φορολογίας 2013, και γ) της με αριθμ. /05-03-2025 πράξης διορθωτικού

προσδιορισμού φόρου δωρεάς του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, έτους φορολογίας 2013, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η επανεξέταση, καθώς και την από 05/03/2025 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας κεφαλαίου-δωρεάς ν.2692/2001 και ν. 5104/2024 του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής.

6. Τις απόψεις του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 14/03/2025 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθμ. /05-03-2025 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, έτους φορολογίας 2013, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος (ως δωρεοδόχος με δωρητή τον πατέρα του) οφειλόμενη διαφορά φόρου δωρεάς ποσού 6.000,00 ευρώ πλέον προστίμου φόρου ποσού 3.000,00 ευρώ ήτοι συνολικό ποσό 9.000,00 ευρώ, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 2961/2001 και του άρθρου 54 παρ. 1 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ).

β) Με την υπ' αριθμ. /05-03-2025 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, έτους φορολογίας 2013, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος (ως δωρεοδόχος με δωρητή τη μητέρα του) οφειλόμενη διαφορά φόρου δωρεάς ποσού 6.000,00 ευρώ πλέον προστίμου φόρου ποσού 3.000,00 ευρώ ήτοι συνολικό ποσό 9.000,00 ευρώ, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 2961/2001 και του άρθρου 54 παρ. 1 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ).

γ) Με την υπ' αριθμ. /05-03-2025 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, έτους φορολογίας 2013, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος (ως δωρεοδόχος με δωρητή την αδελφή του) οφειλόμενη διαφορά φόρου δωρεάς ποσού 12.000,00 ευρώ πλέον προστίμου φόρου ποσού 6.000,00 ευρώ ήτοι συνολικό ποσό 18.000,00 ευρώ, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 2961/2001 και του άρθρου 54 παρ. 1 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ).

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία της από 05/03/2025 οικείας έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας κεφαλαίου-δωρεάς ν.2692/2001 και ν. 5104/2024 του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, η οποία συντάχθηκε βάσει των υπ' αριθμ. /16-10-2024 εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου του ως άνω ελεγκτικού κέντρου. Η ανωτέρω εντολή εκδόθηκε για επανάληψη της διαδικασίας του ελέγχου, κατόπιν της έκδοσης της υπ' αριθμ. /20-09-2024 απόφασης του Προϊσταμένου Υπηρεσίας μας, σύμφωνα με την οποία έγινε αποδεκτή η υπ' αριθμ. πρωτ. /10-05-2024 ενδικοφανής προσφυγή του προσφεύγοντος, και ακυρώθηκε η εκδοθείσα από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς υπ' αριθμ. /01-03-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου άτυπης δωρεάς για λόγους τυπικής πλημμέλειας.

Ειδικότερα, ως προς το ιστορικό της υπόθεσης, αναφέρονται τα εξής:

Από την Υπηρεσία Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) Αττικής εκδόθηκε η υπ' αριθμ. /05/2018 εντολή μερικού ελέγχου εισοδήματος για τον έλεγχο της κίνησης των τραπεζικών λογαριασμών και λοιπών χρηματοοικονομικών προϊόντων του προσφεύγοντος, για διαπίστωση τυχόν αδήλωτου εισοδήματος και προσαύξηση περιουσίας, σύμφωνα με τις

διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994. Σε συνέχεια των παραπάνω, εκδόθηκε η υπ' αριθμ./18-03-2020 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, δυνάμει της οποίας διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα φορολογικός έλεγχος τήρησης διατάξεων φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών κ.λπ. Ν.Δ. 118/73 (νυν Ν. 2961/2001) για την χρήση 2013.

Από την επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών προέκυψε μεταφορά χρηματικού ποσού από κοινό λογαριασμό της τράπεζας με δικαιούχους τον ίδιο τον προσφεύγοντα, τον πατέρα του,, που απεβίωσε λίγο αργότερα, στις 9/12/2013, την μητέρα του, και την αδελφή του, σε κοινό λογαριασμό, με αριθμό της τράπεζας με δικαιούχους τον ίδιο τον προσφεύγοντα και την σύζυγο του.

Για την παραπάνω μεταφορά εκδόθηκε η με αριθμ. πρωτ. ΕΜΠ./11/2/2019 Κλήση παροχής εξηγήσεων του άρθρου 14 του ν. 4174/2013, η οποία επιδόθηκε νομότυπα στον προσφεύγοντα. Παρ' όλο που ο προσφεύγων έλαβε δύο παρατάσεις που αιτήθηκε, τελικώς δεν απάντησε. Ο έλεγχος εν συνεχεία έκρινε ότι η μεταφορά του ποσού από τον πατέρα του, τη μητέρα του και την αδελφή του προς τον ίδιο τον προσφεύγοντα και τη σύζυγό του, υποκρύπτει άτυπη δωρεά χρημάτων και συγκεκριμένα κρίθηκε ότι για την μεταφορά ποσού 240.000,00 ευρώ από τον λογαριασμό τροφοδότησης, όπου δικαιούχοι είναι ο προσφεύγων, ο πατέρας του, η μητέρα του και η αδελφή του, στο λογαριασμό Ταμιευτηρίου με δικαιούχους τον προσφεύγοντα και τη σύζυγό του,, τα τρία άτομα (πατέρας, μητέρα, αδελφή) είναι δωρητές του διότι κατέθεσαν στο λογαριασμό του το ποσό των 180.000 ευρώ ($240.000/4 = 60.000 * 3 = 180.000$).

Ακολούθως, ο προσφεύγων, κατόπιν αποστολής του σχετικού υπ' αριθμ./29-03-2021 σημειώματος του άρθρου 28 του ΚΦΔ, υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς το από 11/05/2021 υπόμνημά του, το οποίο η Φορολογική Αρχή αξιολόγησε και έκρινε τελικώς ότι υφίσταται θέμα άτυπης δωρεάς χρημάτων από τον πατέρα του,, τη μητέρα του, και την αδελφή του, και εξέδωσε την υπ' αριθμ./29.5.2021 οριστική πράξη φόρου άτυπης δωρεάς για την φορολογική περίοδο 01/01/2013-31/12/2013. Κατά της εν λόγω πράξης ο προσφεύγων άσκησε την υπ' αριθμ. πρωτ./05-07-2021 ενδικοφανή προσφυγή, η οποία έγινε δεκτή για λόγους τυπικής πλημμέλειας, με την υπ' αριθμ./03-12-2021 απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας, σύμφωνα με την οποία:

«...Εν προκειμένω ως προς τα ανωτέρω, ο έλεγχος προέβη σε καταλογισμό δωρεάς χωρίς όμως να έχει γίνει καμία ελεγκτική επαλήθευση ως προς την τροφοδοσία του αρχικού κοινού λογαριασμού και να τεκμηριωθεί αρχικώς εάν τίθεται θέμα δωρεάς μεταξύ των συνδικαιούχων του αρχικού λογαριασμού, ενώ επίσης και ως προς την ανάλωση των ποσών που μεταφέρθηκαν στο λογαριασμό με αριθμό GR..... επίσης δεν αποδείχθηκε από την πλευρά του ελέγχου ότι τα υπό κρίση ποσά αναλήφθηκαν και αξιοποιήθηκαν με αποτέλεσμα την αύξηση της περιουσίας του προσφεύγοντος. Κατόπιν των ανωτέρω η ελεγκτική αρχή, η οποία φέρει το βάρος της απόδειξης, δεν αιτιολόγησε τον καταλογισμό της δωρεάς. Βασίσθηκε μόνο στην στιγμιαία και βραχυχρόνια επαύξηση της περιουσίας του προσφεύγοντος εξαιτίας της μεταφοράς χρηματικού ποσού από τραπεζικό λογαριασμό στον οποίο ο ίδιος ήταν συνδικαιούχος σε τραπεζικό λογαριασμό στον οποίο επίσης ήταν συνδικαιούχος χωρίς όμως να αιτιολογείται και να αποδεικνύεται από τον έλεγχο, ως απαιτούν οι προαναφερθείσες διατάξεις ότι συντρέχει «αληθής» επαύξηση περιουσίας εντός του υπό κρίση έτους για τον προσφεύγοντα και όχι «κατά το φαινόμενο μόνον» απόκτηση περιουσιακών στοιχείων (σχετ. ΔΕΔ 0738/2020, ΔΕΔ02475/2019).»

Με βάση τα ανωτέρω, και σε εφαρμογή του άρθρου 63 παρ. 6 του ΚΦΔ (τότε ν. 4174/2013), η

Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς προέβη σε επανάληψη της διαδικασίας του ελέγχου και στην έκδοση των ταυτάριθμων υπ' αριθμ. /01-03-2022 και /01-03-2022 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου άτυπης δωρεάς, με την ιδιότητά του ως αδελφός και ως υιός αντίστοιχα. Στη συνέχεια ο προσφεύγων άσκησε κατά των ως άνω πράξεων τη με αριθμ. πρωτ. /10-05-2024 ενδικοφανή προσφυγή του, η οποία με την υπ' αριθμ. /20-09-2024 απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας έγινε εκ νέου δεκτή λόγω τυπικών πλημμελειών, και συγκεκριμένα λόγω παράβασης του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης και μη τήρησης της δέουσας διοικητικής διαδικασίας του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013.

Κατόπιν των ανωτέρω, και σε εφαρμογή του άρθρου 72 παρ. 6 του ΚΦΔ (πλέον ν. 5104/2024), το αρμόδιο 3^ο ΕΛΚΕ Αττικής προέβη σε επανάληψη της διαδικασίας του ελέγχου και τελικώς στην έκδοση των υπ' αριθμ. /10-03-2025, /10-03-2025 και /10-03-2025 προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου άτυπης δωρεάς, με έτος φορολογίας 2013.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- **Παράβαση νόμου - Πλημμελής και μη νόμιμη εφαρμογή των διατάξεων περί άτυπης δωρεάς - Πλημμελής και μη νόμιμη εφαρμογή διατάξεων περί κοινού λογαριασμού και περί προσαύξησης περιουσίας.** Στην προκειμένη περίπτωση η Φορολογική Αρχή όφειλε να εφαρμόσει τις ισχύουσες διατάξεις που αφορούν τον έλεγχο τυχόν προσαύξησης περιουσίας και όχι τις διατάξεις περί άτυπης δωρεάς χρημάτων του ν. 2961/2001, οι οποίες ουδόλως μπορούν να εφαρμοσθούν, λόγω μη συνδρομής των νομίμων προς τούτο προϋποθέσεων.

- **Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου για τη χρήση 2013.** Δεδομένου ότι αφενός δεν υφίστανται νέα στοιχεία κατά την έννοια του άρθρου 68 παρ. 2 του ν. 2238/1994 και ότι δεν υφίσταται λόγος παράτασης της προθεσμίας παραγραφής κατ' άρθρο 84 παρ. 4 του ιδίου νόμου και αφετέρου ότι ο ισχύων χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς έκδοση πράξεων καταλογισμού φόρου είναι πενταετής κατ' άρθρο 84 παρ. 1 του ν. 2238/1994, σύμφωνα δε με τα ανωτέρω αναφερόμενα, στην προκειμένη περίπτωση η αξίωση της Φορολογικής Αρχής προς έκδοση πράξεων καταλογισμού φόρου για την χρήση 1.1.2013-31.12.2013 έχει υποπέσει σε παραγραφή. Ειδικότερα για την χρήση 2013 (οικ. έτος 2014) ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου ξεκίνησε στις 1.1.2015 και έληξε στις 31.12.2019. Ως εκ τούτου, το δικαίωμα του Δημοσίου προς έκδοση καταλογιστικής πράξης φόρου για την υπό κρίση χρήση (2013) έχει υποπέσει σε παραγραφή. Είναι λοιπόν απολύτως προφανές ότι ο λόγος που η αρμόδια Φορολογική Αρχή επέλεξε να εφαρμόσει τις διατάξεις περί δωρεών του ν. 2961/2001 και όχι εκείνες του ν. 2238/1994, ήταν αποκλειστικά και μόνο λόγω της προφανούς παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς έκδοση πράξης καταλογισμού, όσον αφορά τη φορολογία εισοδήματος.

- **Παράβαση νόμου - Μη συνδρομή των νόμιμων και ουσιαστικών προϋποθέσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 2961/2001 περί δωρεάς/γονικής παροχής - Πλημμελής και εσφαλμένη αιτιολογία όσον αφορά τον προσδιορισμό του ποσού της φερόμενης προς αυτόν δωρεάς.** Εν προκειμένω η Φορολογική Αρχή έχει αποκλειστικά και μόνο εφαρμόσει την σχετική περί δωρεάς διάταξη μόνο «κατά φαινόμενο» και χωρίς ουδόλως να έχει αποδείξει, ως όφειλε, ούτε ότι υπήρξε εν προκειμένω «παροχή», αλλά ούτε και ότι πράγματι υπήρξε αύξηση της δικής του περιουσίας με ταυτόχρονη μείωση της περιουσίας των φερόμενων ως δωρητών, μεταξύ των οποίων και του αποβιώσαντος πατρός του, ο οποίος ασφαλώς κατά κύριο λόγο ήταν ο πραγματικός δικαιούχος των χρημάτων. Σημειωτέον ότι η Φορολογική Αρχή ουδόλως

επικαλείται, αλλά ούτε και μπορεί να επικαλεστεί, χρήση ή ανάλωση από τον ίδιο του υπό κρίση χρηματικού ποσού αρκούμενη μόνο, μη νομίμως, στην διαπίστωση της γενόμενης κίνησης μεταφοράς μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών.

- **Παράβαση νόμου – Εσφαλμένη μη αναδρομική εφαρμογή της ευνοϊκότερης διάταξης.** Στην προκειμένη περίπτωση θα πρέπει να εφαρμοσθεί η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ευνοϊκότερης ρύθμισης και να κριθεί ότι η υπό κρίση συναλλαγή - μεταφορά χρημάτων εμπίπτει στις διατάξεις της παραγράφου 1 του πεντηκοστού έκτου άρθρου του ν. 4839/2021 με το οποίο τροποποιήθηκε το άρθρο 44 του Κώδικα διατάξεων φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και κερδών από τυχερά παίγνια, οι οποίες προβλέπουν ότι δεν επιβάλλεται φόρος μέχρι του ποσού των 800.000,00 ευρώ.

- **Πλημμελής προσδιορισμός του ποσού της φερόμενης δωρεάς.** Όπως επικουρικώς, ακόμη και αν ήθελε γίνει δεκτό ότι εν προκειμένω υφίσταται θέμα άτυπης δωρεάς χρημάτων – γεγονός το οποίο αρνείται κατηγορηματικά – εν προκειμένω η αρμόδια Φορολογική Αρχή έχει προβεί σε εσφαλμένο επιμερισμό των σχετικών χρηματικών ποσών, 240.000 ευρώ διά τέσσερεις (4) συνδικαιούχους, δεδομένου ότι η αδελφή του ουδέποτε συμμετείχε ενεργά και ουδέποτε είχε εισφέρει στον εν λόγω τραπεζικό λογαριασμό, όπως σαφώς προκύπτει από τις φορολογικές της δηλώσεις και μπορούσε ευχερώς να διαπιστώσει η αρμόδια Φορολογική Αρχή.

Ως προς τον 1^ο και 3^ο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 του ν. 5104/2024:

«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 στις διατάξεις του ν. 2961/2001, όπως ίσχυαν για το κρινόμενο φορολογικό έτος 2013, ορίζονται τα εξής:

«Άρθρο 1 Επιβολή φόρου

1. Επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκας και στα κέρδη από λαχεία, σύμφωνα με τα 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.»

.....

Άρθρο 3 Περιουσία που υποβάλλεται σε φόρο

1. Στο φόρο υποβάλλεται:

- α) Η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, η οποία ανήκει είτε σε ημεδαπούς είτε σε αλλοδαπούς.

.....

Άρθρο 34 Κτήση αιτία δωρεάς και γονικής παροχής

A. 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.

.....

3. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να χαρακτηρίσει ως δωρεά, ολικά ή μερικά κάθε παραχώρηση περιουσίας, που γίνεται εικονικά με τον τύπο σύμβασης με αντάλλαγμα, αλλά υποκρύπτει δωρεά κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 1.

.....

Άρθρο 35 Περιουσία που υποβάλλεται σε φόρο

1. Σε φόρο υποβάλλεται:

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

.....

Άρθρο 38 Υποκείμενο φόρου

1. Υπόχρεος στο φόρο είναι ο δωρεοδόχος ή το τέκνο.

.....

Άρθρο 39 Χρόνος γένεσης φορολογικής υποχρέωσης

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.

.....

Άρθρο 44 Υπολογισμός του φόρου

.....

2. Η αιτία δωρεάς ή γονικής παροχής κτήση χρηματικών ποσών 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.

.....

Άρθρο 73 Ελεγκτική αρμοδιότητα του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας

1. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ελέγχει την ακρίβεια των δηλώσεων που υποβάλλονται και ερευνά για την ανεύρεση των υπόχρεων, οι οποίοι παρέλειψαν να υποβάλουν δήλωση.

2. Κατά την ενάσκηση των καθηκόντων του ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας δικαιούται:

α) Να καλεί το φορολογούμενο να δώσει μέσα σε εύλογη τακτή προθεσμία κάθε πληροφορία και διευκρίνιση και να προσκομίσει κάθε στοιχείο χρήσιμο για τον καθορισμό της φορολογητέας ύλης.

β) Να ζητά οποιεσδήποτε πληροφορίες και οποιαδήποτε στοιχεία κρίνει αναγκαία από κάθε δημόσια, δημοτική ή κοινοτική αρχή και από κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο. Ο φορολογούμενος και τα πιο πάνω πρόσωπα υποχρεώνονται να παρέχουν χωρίς υπαίτια βραδύτητα τις πληροφορίες που ζητούνται και να θέτουν στη διάθεση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για έλεγχο όλα τα βιβλία τους ή οποιαδήποτε άλλα έγγραφα.

γ) Να ενεργεί με τα όργανά του οποιαδήποτε θεωρεί ενδεδειγμένη έρευνα και επιτόπια εξέταση των πραγμάτων ή έλεγχο, να ελέγχει όλα τα βιβλία και στοιχεία που επιβάλλονται από το νόμο ή

τηρούνται προαιρετικά. Αν για την εξέταση ή τον έλεγχο είναι απαραίτητες ειδικές γνώσεις ή ιδιάζουσα εμπειρία, να ενεργεί και με άλλα πρόσωπα, τα οποία υποχρεώνονται να παραδίδουν στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ειδική έκθεση, που έχει συμβουλευτικό χαρακτήρα.

.....
Άρθρο 85 Υπόχρεοι σε δήλωση - Δήλωση με επιφύλαξη

A. Υπόχρεοι σε δήλωση

1. Σε σύσταση δωρεών, γονικών παροχών και προικών με συμβολαιογραφικό έγγραφο υπόχρεοι για την υποβολή της δήλωσης είναι οι συμβαλλόμενοι. Δεν έχουν υποχρέωση να υποβάλλουν δήλωση τα νομικά πρόσωπα του πρώτου εδαφίου της περίπτωσης Α' της παραγράφου 1 του άρθρου 25.

2. Σε δωρεές και γονικές παροχές για τις οποίες δεν καταρτίστηκε συμβολαιογραφικό έγγραφο καθώς και σε κάθε άλλη περίπτωση, υπόχρεος για την υποβολή της δήλωσης είναι ο δωρεοδόχος ή το τέκνο ή οι κληρονόμοι του.

.....
Άρθρο 86 Προθεσμίες υποβολής δηλώσεων

3. 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 μέσα σε έξι (6) μήνες από την παράδοση στο δωρεοδόχο του αντικειμένου της δωρεάς ή γονικής παροχής.

.....
Άρθρο 87 Αρμόδιος προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας

1. Για την παραλαβή των δηλώσεων και τη βεβαίωση του φόρου δωρεάς, γονικής παροχής και προίκας, αρμόδιος είναι ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας της περιφέρειας της κατοικίας του δωρητή και του γονέα και του προικοδότη αντίστοιχα. Για την παραλαβή των δηλώσεων και τη βεβαίωση του φόρου για τις χρηματικές δωρεές προς τα πρόσωπα που ορίζονται στην παράγραφο 3 του άρθρου 25, αρμόδιος είναι ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. της περιφέρειας της κατοικίας του δωρεοδόχου.

....."
Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις του Αστικού Κώδικα:

Άρθρο 496 ΑΚ:

Η παροχή σε κάποιον ενός περιουσιακού αντικειμένου αποτελεί δωρεά, αν γίνεται κατά τη συμφωνία των μερών χωρίς αντάλλαγμα.

Άρθρο 498 ΑΚ:

Για τη σύσταση δωρεάς απαιτείται συμβολαιογραφικό έγγραφο. Η δωρεά κινητού πράγματος, για την οποία δεν συντάχθηκε συμβολαιογραφικό έγγραφο, ισχυροποιείται αφότου ο δωρητής παραδώσει το πράγμα στο δωρεοδόχο.

Άρθρο 1034 ΑΚ:

Για τη μεταβίβαση της κυριότητας κινητού απαιτείται παράδοση της νομής του από τον κύριο σ' αυτόν που την αποκτά και συμφωνία των δυο ότι μετατίθεται η κυριότητα.

Επειδή σύμφωνα με τη δικαστηριακή νομολογία (ΣτΕ 2488/1982, 2993/1986) έχει κριθεί ότι:
«Ως δωρεά φορολογείται πάσα παροχή περιουσιακού στοιχείου άνευ ανταλλάγματος, εφόσον γίνεται οικειοθελώς και όχι προς εκπλήρωση νομίμου υποχρέωσης έναντι του δεχόμενου την

παροχή, ασχέτως της ειδικότερης πρόθεσης του παρέχοντος το περιουσιακό στοιχείο ή του λόγου για τον οποίο παρέχεται τούτο...»

Επειδή κατά την έννοια των προαναφερόμενων διατάξεων, η απόδειξη της κατά τα ανωτέρω, χωρίς αντάλλαγμα, παραχώρησης, για την οποία δεν καταρτίστηκε έγγραφο, βαρύνει την ελεγκτική αρχή, πλην λόγω του ότι η απόδειξη αυτή είναι δυσχερής, είναι ανεκτή η συναγωγή τεκμηρίου δωρεάς (ΣτΕ 4026/1983, 1486/1957, ΣτΕ 2856/1974, 954/1982, 4026/1983 3090/1984, 4352/1995, 684/1989, 1868/1987 κ.α.) αν συντρέχουν οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) Τα πρόσωπα συνδέονται μεταξύ τους με ιδιαίτερο συγκεκριμένο συγγενικό δεσμό.

β) Ο αρμόδιος Οικονομικός Προϊστάμενος αιτιολογημένα να αποκλείσει κάθε άλλη πηγή προέλευσης χρημάτων, από την οποία υπολογίζεται ότι αυξήθηκε η περιουσία του προσώπου που θεωρείται δωρεοδόχος ή και μόνο να αποκλείσει αιτιολογημένα τις πηγές των χρημάτων που επικαλούνται οι φορολογούμενοι.

γ) Ο αρμόδιος Οικονομικός Προϊστάμενος αιτιολογημένα να διαπιστώσει ότι η οικονομική κατάσταση του προσώπου που θεωρείται δωρητής του επιτρέπει την ενέργεια δωρεάς (ΣτΕ 427/1996, 684/1989, 3732/1988 κ.α.).

Επειδή στην ΠΟΛ 1033/2013 της Διοίκησης και συγκεκριμένα στην παρ.24 αυτής διευκρινίζονται τα εξής :

«α) αν το έμβασμα έγινε από κοινό λογαριασμό του τέκνου με το γονέα σε ατομικό λογαριασμό του τέκνου, που σπουδάζει στο εξωτερικό, και αποδεικνύεται ότι το ποσό του εμβάσματος καλύπτει τις αναγκαίες υποχρεώσεις του γονέα για τις σπουδές του τέκνου, η κάλυψη του εμβάσματος θα βαρύνει το γονέα και δεν προκύπτει θέμα άτυπης δωρεάς στο τέκνο.

β) αν, στην πιο πάνω περίπτωση, το ποσό που εμβάστηκε υπερβαίνει τις αναγκαίες δαπάνες για τις σπουδές του τέκνου, η κάλυψη του εμβάσματος για το επιπλέον ποσό θα βαρύνει το τέκνο και, εφόσον το τέκνο δεν είχε την οικονομική δυνατότητα συνεισφοράς στον κοινό λογαριασμό, λόγω απουσίας εισοδημάτων ή άλλων εσόδων, προκύπτει θέμα άτυπης δωρεάς σε αυτό.

γ) αν το έμβασμα έγινε από κοινό λογαριασμό του τέκνου (το οποίο δεν σπουδάζει) με το γονέα σε κοινό λογαριασμό αυτών και εφόσον το τέκνο δεν είχε την οικονομική δυνατότητα συνεισφοράς στον κοινό λογαριασμό, λόγω απουσίας εισοδημάτων ή άλλων εσόδων, η κάλυψη του εμβάσματος θα βαρύνει το γονέα. Η τυχόν ύπαρξη άτυπης δωρεάς δεν μπορεί να αποκλειστεί στις περιπτώσεις αυτές (μετά από τη διενέργεια ελέγχου), εφόσον αποδεικνύεται ότι το τέκνο που δεν είχε την οικονομική δυνατότητα να εισφέρει στον κοινό λογαριασμό, παραπαύτα έκανε χρήση αυτού μεταγενέστερα (π.χ. με ανάληψη ποσού και περαιτέρω κατάθεση σε άλλο λογαριασμό ατομικό ή κοινό με τρίτο πρόσωπο ή οποιαδήποτε άλλη επένδυση ή και απλή ανάληψη).

Τα πιο πάνω (για την τυχόν υποχρέωση φόρου δωρεάς) μπορούν να ισχύσουν βεβαίως ανάλογα και σε κάθε άλλη περίπτωση κατά την οποία διαπιστώνεται η μεταφορά χρηματικών ποσών από ή /και προς κοινό ή ατομικό λογαριασμό. Στις περιπτώσεις μεταφοράς χρηματικών ποσών από και προς κοινό λογαριασμό μεταξύ των αυτών συνδικαιούχων, η κάλυψη των ποσών του εμβάσματος βαρύνει τον καθένα από αυτούς κατ' αναλογία, εκτός αν αποδεικνύεται διαφορετικά, με την επιφύλαξη της τυχόν ύπαρξης άτυπης δωρεάς κατά τα ανωτέρω. Σημειώνεται ότι η κατάθεση σε κοινό λογαριασμό δεν μπορεί να θεμελιώσει εκ προοιμίου την ύπαρξη άτυπης δωρεάς μεταξύ των συνδικαιούχων.

Θέμα άτυπης δωρεάς τίθεται εφόσον ο συνδικαιούχος, ο οποίος δεν είχε (την οικονομική δυνατότητα να) εισφέρει στον κοινό λογαριασμό, κάνει χρήση (του) ποσού του λογαριασμού,

γεγονός πραγματικό και ελεγκτέο σε κάθε περίπτωση από την αρμόδια Δ.Ο.Υ.. Για παράδειγμα, η μεταφορά χρηματικού ποσού από και προς κοινό λογαριασμό μεταξύ των αυτών προσώπων και η επιστροφή του ίδιου χρηματικού ποσού στον αρχικό λογαριασμό, χωρίς ενδιάμεσα να έχει γίνει χρήση (του) ποσού αυτού από κάποιον από τους συνδικαιούχους, δεν μπορεί να θεμελιώσει την ύπαρξη άτυπης δωρεάς.».

Επειδή στην Εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ Ε. 2077/2022 παρέχονται μεταξύ άλλων και οι παρακάτω οδηγίες:

«5.5. Η ανάληψη χρηματικού ποσού από κοινό λογαριασμό από συνδικαιούχο αυτού, ο οποίος δεν έχει συνεισφέρει στον λογαριασμό και χρησιμοποιεί το χρηματικό ποσό για λογαριασμό του, θεωρείται δωρεά (σχετ. ΠΟΛ.124/1987 και γνμ. 17/1987). Στην περίπτωση που για την ανάληψη χρηματικού ποσού από κοινό λογαριασμό που τηρείται μεταξύ προσώπων που υπάγονται στην Α' κατηγορία υποβληθεί δήλωση φόρου γονικής παροχής/δωρεάς εφαρμόζεται η παρ. 1 του άρθρου πεντηκοστού έκτου του ν. 4839/2021.»

Επειδή, εν προκειμένω, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, από την Υπηρεσία Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (ΥΕΔΔΕ) Αττικής εκδόθηκε η με αριθμ./14-05-2018 εντολή μερικού ελέγχου εισοδήματος για τον προσφεύγοντα για τη φορολογική περίοδο 01/01/2013-31/12/2013. Ο ανωτέρω έλεγχος αφορούσε τον έλεγχο της κίνησης των τραπεζικών λογαριασμών και λοιπών χρηματοοικονομικών προϊόντων για διαπίστωση τυχόν αδήλωτου εισοδήματος και προσαύξησης περιουσίας του προσφεύγοντος, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994. Για την εκτέλεση της ως άνω εντολής αντλήθηκαν τα δεδομένα των τηρούμενων λογαριασμών, μέσω της εφαρμογής του Ειδικού Λογαριασμού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου, με το ηλεκτρονικό αρχείο να περιλαμβάνει τις κινήσεις των τραπεζικών του λογαριασμών και λοιπών χρηματοοικονομικών προϊόντων για το εν λόγω διάστημα. Από την επεξεργασία του ανωτέρω αρχείου προέκυψε μεταφορά χρηματικού ποσού ύψους 240.000,00 ευρώ στις 28/06/2013 από τον κοινό λογαριασμό της τράπεζας με δικαιούχους τους: α) (γονέας), β) (γονέας), γ) (αδερφή) και δ) τον προσφεύγοντα, σε κοινό λογαριασμό ταμιευτηρίου της τράπεζας με αριθμό και δικαιούχους τον προσφεύγοντα και τη σύζυγό του. Η μεταφορά αυτού του ποσού από τον πατέρα του, τη μητέρα του και την αδελφή του (.....) προς τον προσφεύγοντα και τη σύζυγό του σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου υποκρύπτει άτυπη δωρεά χρημάτων, η οποία ανέρχεται στο συνολικό ποσό των 180.000,00 ευρώ, καθώς τα τρία άτομα δωρητές του προσφεύγοντος (πατέρας, μητέρα και αδελφή) κατέθεσαν στο λογαριασμό του το ποσό που τους αναλογούσε από τα 240.000 ευρώ, ήτοι το ποσό των 60.000 ευρώ * 3.

Επειδή, ο προσφεύγων τόσο κατά τον έλεγχο όσο και με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, ισχυρίζεται, μεταξύ άλλων, τη μη πλήρωση των προϋποθέσεων της άτυπης δωρεάς και το μη νόμιμο καταλογισμό φόρου δωρεάς για μεταφορές ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών με ίδιο συνδικαιούχο, διότι έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του φόρου εισοδήματος και όσα αναφέρονται στις ΠΟΛ.1033/2013 και ΠΟΛ.1228/2014 και επίσης, σε κάθε περίπτωση, όσον αφορά τις δοσοληψίες μεταξύ συγγενών, για να υφίσταται φόρος δωρεάς θα πρέπει να υπάρχει αληθής προσαύξηση της περιουσίας και η φορολογική αρχή, η οποία φέρει το βάρος της απόδειξης, θα πρέπει να αποδείξει ότι η μεταβίβαση περιουσιακού στοιχείου έγινε από χαριστική αιτία, ενώ η στιγμιαία και βραχυχρόνια επαύξηση της περιουσίας εξαιτίας των μεταφορών χρηματικών ποσών μέσω τραπεζικών λογαριασμών, δεν αποδεικνύει την χωρίς

αντάλλαγμα παροχή (ΔΕΔ Θεσ/νίκης 2475/2019). Στην προκειμένη περίπτωση, όπως ισχυρίζεται ο προσφεύγων, η μεταφορά των χρημάτων έγινε για τακτοποίηση οικογενειακών υποθέσεων και οικονομικών υποχρεώσεων σχετιζόμενων με την οικογενειακή περιουσία.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η φορολογική αρχή, με την οικεία έκθεση ελέγχου, αποδεικνύει ότι συντρέχουν οι προαναφερθείσες προϋποθέσεις που έχουν τεθεί από τη δικαστηριακή νομολογία για την συναγωγή του τεκμηρίου δωρεάς, καθόσον:

α) υπάρχει η στενή συγγενική σχέση μεταξύ δωρητή και δωρεοδόχων (πατέρας, μητέρα και αδελφή του προσφεύγοντος),

β) έχει αποκλειστεί αιτιολογημένα, κάθε άλλη πηγή προέλευσης των χρημάτων, καθώς σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και τις σχετικές συνταχθείσες εκθέσεις ελέγχου:

- Το ποσό που καταλογίστηκε ως άτυπη δωρεά δεν μπορεί να αποτελεί εισόδημα από αδικαιολόγητη πηγή ή αιτία του άρθρου 48 παρ. 3 του ν. 2238/1994, καθώς είναι γνωστή η προέλευση και ο τρόπος απόκτησης των χρημάτων, τα οποία προϋπήρχαν στον κοινό λογαριασμό και δεν αποκτήθηκαν μέσα στο 2013.

- Ο προσφεύγων, όπως προκύπτει από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των προηγούμενων ετών, δε δήλωνε εισοδήματα ώστε να μπορούν να αιτιολογηθούν πρωτογενείς καταθέσεις και η συμμετοχή του στον κοινό οικογενειακό τραπεζικό λογαριασμό της τράπεζας Ο έλεγχος εφαρμόζοντας τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1259/2014 προσδιόρισε, βάσει των δηλωθέντων εισοδημάτων και δαπανών στις οικείες φορολογικές δηλώσεις, το διαθέσιμο κεφάλαιο του προσφεύγοντος για τις χρήσεις 2002-2012 σε αρνητικό (-13.266,77 ευρώ), γεγονός από το οποίο προκύπτει ότι ο προσφεύγων δεν είχε τη δυνατότητα τροφοδότησης του κοινού λογαριασμού με κεφάλαια.

- Από τη χρονική στιγμή που γίνεται η μεταφορά του επίμαχου ποσού στον τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντος και της συζύγου του, τα χρήματα μπορούν να χρησιμοποιηθούν μόνο από αυτούς. Τα συγκεκριμένα χρήματα κατατίθενται αμέσως μετά τη μεταφορά σε προθεσμιακή κατάθεση στο όνομα του προσφεύγοντος και δε χρησιμοποιούνται για τακτοποίηση οικογενειακών υποθέσεων, όπως ισχυρίζεται ο προσφεύγων. Ήτοι διαπιστώνεται ότι η περιουσία του αυξήθηκε κατά το ποσό αυτό καθώς απέκτησε προθεσμιακή κατάθεση ενώ επίσης από τον προσφεύγοντα δεν αποδείχθηκε ότι δόθηκε κάποιο αντάλλαγμα από αυτόν προς τους λοιπούς συνδικαιούχους του λογαριασμού ώστε να προκύπτει ότι δεν υφίσταται μείωση της περιουσίας τους κατά 180.000,00 ευρώ. Περαιτέρω δεν προκύπτει και να εξοφλούνται και οικογενειακές υποχρεώσεις από την πλευρά του προσφεύγοντος. Τα προσκομισθέντα παραστατικά πληρωμής φόρου του αποβίωσαντας δεν αναγράφουν τον τρόπο εξόφλησης ούτε τον λογαριασμό από τον οποίο γίνεται η εξόφληση, ώστε να τεκμηριωθεί ότι χρήματα από το με αριθμό λογαριασμό, στον οποίο έγινε η μεταφορά του ποσού των 240.000,00 ευρώ, χρησιμοποιήθηκαν για την τακτοποίηση φορολογικών οφειλών της οικογένειας. Παράλληλα, από την κίνηση του ως άνω τραπεζικού λογαριασμού του προσφεύγοντος προκύπτουν ελάχιστες πληρωμές βεβαιωμένων οφειλών ύψους 437,85 ευρώ το 2013 και 5.543,38 ευρώ το 2014, τα οποία εξάλλου δεν αποδεικνύεται ότι αφορούν βεβαιωμένες οφειλές του αποβίωσαντος πατρός του.

γ) Οι δωρητές, εν τοις πράγμασι απεδείχθη, είχαν την οικονομική δυνατότητα να προβούν στην άτυπη δωρεά, συνολικής αξίας 180.000,00 ευρώ το έτος 2013, καθώς, όπως περιγράφεται στη συνταχθείσα έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ Κηφισιάς: «Εισοδήματα δεν δήλωνε ο ελεγχόμενος στις Δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος από την χρήση 2010 έως την χρήση 2013 (πλήρωνε φόρο για την κάλυψη των τεκμαρτών δαπανών διαβίωσης) για να αιτιολογηθούν πρωτογενείς καταθέσεις, ούτε απέδειξε ότι τα εισοδήματά του ήταν ικανά ώστε θα μπορούσε να είχε και δική

του συμμετοχή στον κοινό οικογενειακό λογαριασμό, σε αντίθεση με τον πατέρα και την αδελφή του, οι οποίοι δήλωναν εισοδήματα όλα αυτά τα έτη από ενοίκια και μισθούς.»

Επειδή, όπως προαναφέρθηκε, για να χαρακτηριστεί μία πράξη δωρεά, θα πρέπει, σωρευτικά, η δικαιοπρακτική βούληση του παρέχοντος, να είναι η χωρίς αντάλλαγμα αύξηση της περιουσίας του λήπτη, με άμεση συνέπεια την μείωση της περιουσίας του παρέχοντος. Με άλλα λόγια, βασικό χαρακτηριστικό γνώρισμα της δωρεάς είναι η με τη μείωση της περιουσίας του δωρητή, αντίστοιχη αύξηση της περιουσίας του δωρεοδόχου, οι οποίες (μείωση και αύξηση) λαμβάνουν χώρα από χαριστική αιτία (causa donandi). Με βάση τα ανωτέρω δεδομένα της υπό κρίση περίπτωσης, πληρώθηκε το πραγματικό του κανόνα δικαίου της διάταξης του άρθρου 496 του Αστικού Κώδικα, καθώς αποδεδειγμένα αυξήθηκε η περιουσία του προσφεύγοντος κατά το ποσό των 180.000 ευρώ το έτος 2013 άνευ ανταλλάγματος, και οι μεν δωρητές αποξενώθηκαν της κυριότητάς τους επί του ποσού αυτού (μείωση της περιουσίας τους), ο δε προσφεύγων (δωρεοδόχος) κατέστη αποκλειστικός κύριος του εν λόγω ποσού (επαύξησης της περιουσίας του κατά το ίδιο ποσό).

Επειδή, εξάλλου, για σκοπούς φορολογίας, είναι αδιάφορος ο όποιος τυχόν ιδιαίτερος λόγος για τον οποίο πραγματοποιήθηκε η δωρεά-χρηματική παροχή. Εν προκειμένω, ο ίδιος ο προσφεύγων στην ενδικοφανή του προσφυγή αναφέρει σχετικά με την αληθή αιτία της υπό κρίση τραπεζικής μεταφοράς ότι αυτή αφορούσε επιθυμία του πατέρα του, η οποία συνέτεινε στην προστασία της οικογενειακής περιουσίας από τυχόν κατασπατάλησή της από την αδελφή του προσφεύγοντος, η οποία ήταν επίσης συνδικαιούχος στο σχετικό λογαριασμό.

Επειδή, σύμφωνα με όλα τα ανωτέρω, ο έλεγχος απέδειξε με πληρότητα ότι οι ως άνω αναφερόμενες προϋποθέσεις που έχουν τεθεί από τη δικαστηριακή νομολογία για τη συναγωγή τεκμηρίου δωρεάς συντρέχουν στην προκειμένη περίπτωση και ως εκ τούτου ορθά και νόμιμα ο αρμόδιος Προϊστάμενος του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής καταλόγισε φόρο δωρεάς για το ποσό των 180.000,00 ευρώ.

Επειδή, τέλος, αναφορικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι η επίδικη τραπεζική μεταφορά έγινε από λογαριασμό στον οποίο ήταν και ο ίδιος συνδικαιούχος και συνεπώς μπορεί να γίνει ελεύθερα, χωρίς η πράξη αυτή να μπορεί να θεωρηθεί από μόνη της ότι δημιουργεί ζητήματα εφαρμογής ή παράβασης φορολογικών διατάξεων, θα πρέπει να διευκρινιστεί ότι στην παράγραφο 1 του άρθρου 1 του ν. 5638/1932 “Περί καταθέσεως σε κοινό λογαριασμό” ορίζεται ότι: *«Χρηματική κατάθεσις παρά Τραπεζή εις ανοικτόν λογαριασμόν επ’ ονόματι δύο ή πλειοτέρων από κοινού (Compte joint, joint account) είναι εν την έννοια του παρόντος νόμου η περιέχουσα τον όρον ότι του εκ ταύτης λογαριασμού δύναται να κάμνει χρήση εν όλω ή εν μέρει, άνευ συμπράξεως των λοιπών είτε εις είτε τινές, και πάντες κατ’ ιδίαν οι δικαιούχοι»*. Περαιτέρω, στο άρθρο 2 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: *«Επί των καταθέσεων τούτων δύναται να τεθή προσθέτως ο όρος ότι άμα τω θανάτῳ οιοιδήποτε των δικαιούχων η κατάθεσις και ο εκ ταύτης λογαριασμός περιέρχεται αυτοδικαίως εις τους λοιπούς επιζώντας μέχρι του τελευταίου τούτων. Εν τη περιπτώσει ταύτη η κατάθεσις περιέρχεται εις αυτούς ελεύθερα παντός φόρου κληρονομίας ή άλλου τέλους. Αντιθέτως η απαλλαγή αυτή δεν επεκτείνεται επί των κληρονόμων του τελευταίου απομείναντος διακαιούχου.»*

Όπως γίνεται δεκτό από τη νομολογία, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι δικαιούχος τραπεζικού λογαριασμού από κοινού με ένα ή περισσότερα άλλα πρόσωπα, ναι μεν σύμφωνα με το νόμο (άρθρο 1 του ν.5638/1932, σε συνδυασμό με το άρθρο 2 παρ. 2 του ν.δ/τος της

17.7/13.8.1923 και με τα άρθρα 411, 489, 490, 491 και 493 του Αστικού Κώδικα) καθέναν από τους συνδικαιούχους του λογαριασμού δικαιούται να απαιτήσει από την τράπεζα και να αναλάβει το σύνολο του χρηματικού ποσού που αντιστοιχεί στο ενεργητικό (υπόλοιπο) του λογαριασμού (βλ. ΣτΕ 2260/2008, ΑΠ1128/2017, ΑΠ1691/2014 κ.α), ωστόσο: α) το ανωτέρω στοιχείο αφορά μόνο την ενοχική σχέση μεταξύ των συνδικαιούχων του λογαριασμού και της τράπεζας και δεν ασκεί επιρροή στην εξέταση του πρότερου (διοικητικής φύσης) ζητήματος εάν ορισμένο ποσό που πιστώθηκε στον λογαριασμό αυτό αποτελεί (μη δηλωθέν στη φορολογική αρχή) εισόδημα του συνδικαιούχου του και β) πέραν τούτου, κατά το ιδιωτικό δίκαιο, καθέναν από τους λοιπούς συνδικαιούχους έχει έναντι του αναλαβόντος απαίτηση να του αποδοθεί το ποσό το οποίο τυχόν δικαιούται βάσει της εσωτερικής τους σχέσης που τους συνδέει (πρβλ. ΣτΕ 2260/2008, ΑΠ1128/2017, 1691/2014, 1001/2012 κ.α), η οποία μπορεί να συνίσταται, ιδίως, σε σύμβαση δωρεάς, δανείου, εταιρείας ή εντολής, δυνάμει της οποίας ο εντολέας αναθέτει στον εντολοδόχο- συνδικαιούχο του λογαριασμού να προβαίνει σε ορισμένες ενέργειες σχετικά με την κίνηση του λογαριασμού, προς διευκόλυνση του εντολέα που είναι ο αληθής δικαιούχος του ποσού του ενεργητικού του λογαριασμού (πρβλ. ΑΠ1001/2012, ΔΕΦΑ03121/2019).

Ως εκ τούτου σύμφωνα με τα ανωτέρω, το γεγονός ότι στην υπό εξέταση περίπτωση η μεταφορά του επίμαχου χρηματικού ποσού έγινε από τραπεζικό λογαριασμό στον οποίο ήταν και ο προσφεύγων συνδικαιούχος, δεν ασκεί επιρροή στο διοικητικής φύσης ζήτημα του χαρακτηρισμού του ποσού αυτού και κατά συνέπεια, ο σχετικός περί του αντιθέτου ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς το 2^ο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, σύμφωνα με τις μεταβατικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του ΚΦΔ, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 102 παρ. 1 του ν. 2961/2001:

«Το Δημόσιο εκπίπτει του δικαιώματος του για την κοινοποίηση πράξης επιβολής φόρου και προστίμου προκειμένου: α) για ανακριβή δήλωση, μετά την πάροδο δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο υποβλήθηκε η δήλωση, β) για παράλειψη δήλωσης ολόκληρης ή μέρους της περιουσίας που αποκτήθηκε ή εικονικότητας του συμβολαίου, μετά δεκαπενταετία από το τέλος του έτους, μέσα στο οποίο έληξε η προθεσμία για υποβολή της δήλωσης ή έχει συνταχθεί το προσβαλλόμενο για εικονικότητα συμβόλαιο, γ) για επιβολή προστίμου, μετά δεκαετία από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο έχει συντελεσθεί η παράβαση.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 86 παρ. 3 του ν. 2961/2001:

«3. 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 μέσα σε έξι (6) μήνες από την παράδοση στο δωρεοδόχο του αντικειμένου της δωρεάς ή γονικής παροχής.»

Επειδή, στην ΠΟΛ.1154/2017 με θέμα “Παροχή οδηγιών για την ομοιόμορφη εφαρμογή της με αριθ. ΔΕΛ Β 1136035 ΕΞ 2017/15.9.2017 (Β' 3278) Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων” αναφέρεται ότι:

«Σε κάθε περίπτωση, για όλες τις χρήσεις μέχρι 31/12/2013, ισχύουν και οι λοιπές διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξεων προσδιορισμού που προβλέπονται με τα άρθρα 84 του ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) και 57 του ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.), ενώ για τις φορολογίες κεφαλαίου (Φ.Μ.Α., Φ.Μ.Α.Π., κ.λπ.) και τελών χαρτοσήμου ισχύουν διαφορετικοί χρόνοι παραγραφής. Ειδικά για τις υποθέσεις του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από τυχερά παίγνια, ισχύουν οι διατάξεις περί παραγραφής που προβλέπονται με τον ως άνω Κώδικα (άρθ.102 ν.2961/2001) για χρήσεις μέχρι 31/12/2014.»

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1199/2017:

«1.2. Φόροι κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και μεταβίβασης ακινήτων

Η παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου στις φορολογίες κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών για φορολογικές υποχρεώσεις που γεννήθηκαν μέχρι και την 31/12/2014 ορίζεται στο άρθρο 102 του Κώδικα διατάξεων φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και κερδών από τυχερά παίγνια, ο οποίος κυρώθηκε με το πρώτο άρθρο του ν.2961/2001 (κατά κανόνα δεκαετία επί δήλωσης και δεκαπενταετία επί μη δήλωσης). Στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων για φορολογικές υποχρεώσεις που γεννήθηκαν μέχρι και την 31/12/2013 η παραγραφή ορίζεται στην παράγραφο 3 του άρθρου 12 του α.ν. 1521/1950, ο οποίος κυρώθηκε με το ν. 1587/1950 (κατά κανόνα πενταετία). Συνεπώς σε υποθέσεις φ.μ.α. με χρόνο γένεσης φορολογικής υποχρέωσης μέχρι και την 31/12/2010 το δικαίωμα του δημοσίου για κοινοποίηση πράξης επιβολής φόρου είχε παραγραφεί κατά την ημερομηνία έκδοσης της απόφασης ΣΤΕ 2333/2016.

Για φορολογικές υποχρεώσεις των ετών 2015 ή 2014 και επόμενων αντίστοιχα η παραγραφή ορίζεται από τον Κ.Φ.Δ.

.....»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, ο προσφεύγων ουδέποτε υπέβαλε σχετική δήλωση φόρου δωρεάς για το επίμαχο ποσό των 180.000,00 ευρώ. Ως εκ τούτου, σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις, το δικαίωμα του δημοσίου για κοινοποίηση πράξης επιβολής φόρου δωρεάς παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε ετών από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο έληξε η προθεσμία για υποβολή της δήλωσης φόρου της προαναφερόμενης άτυπης δωρεάς (έξι μήνες από την παράδοση στο δωρεοδόχο του αντικειμένου της δωρεάς), ήτοι στις 31/12/2029. Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου να εκδώσει πράξη καταλογισμού φόρου για τη χρήση 2013 απορρίπτεται ως αβάσιμος, καθώς εφαρμογή έχουν οι ανωτέρω διατάξεις της φορολογίας κεφαλαίου που ίσχυαν για την επίμαχη χρονική περίοδο και όχι οι αντίστοιχες της φορολογίας εισοδήματος που επικαλείται ο προσφεύγων, όπως έχει ήδη αναλυθεί ως άνω επί του 1^{ου} και 3^{ου} ισχυρισμού του.

Ως προς το 4^ο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, σύμφωνα τις διατάξεις του άρθρου 56 του ν. 4839/2021 “Αύξηση αφορολόγητου ποσού δωρεών και γονικών παροχών περιουσιακών στοιχείων, χρηματικών ποσών - Τροποποίηση του άρθρου 44 του ν. 2961/2001”:

«1. Στο άρθρο 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): α) η περ. α) της παρ. 1 επικαιροποιείται, β) προστίθεται στην παρ. 1 νέα εδάφια τρίτο και τέταρτο, γ) η παρ. 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, και οι ως άνω παράγραφοι διαμορφώνονται ως εξής:

«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.»

«2. Η παρ. 1 εφαρμόζεται 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 τις διατάξεις της Ε.2077/2022 με θέμα “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))” διευκρινίζεται ότι:

«2. Η διάταξη εφαρμόζεται στις γονικές παροχές και δωρεές οποιασδήποτε φύσεως περιουσίας (κινητής, ακίνητης, απαίτησης) με δωρεοδόχους μόνο τα πρόσωπα της Α' κατηγορίας (σύζυγο, μέρος συμφώνου συμβίωσης, τέκνα, εγγόνια και γονείς) και στις χρηματικές γονικές παροχές ή χρηματικές δωρεές προς τα ανωτέρω πρόσωπα, εφόσον αυτές αποδεικνύονται με μεταφορά χρημάτων μέσω χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων. Οι γονικές παροχές και δωρεές, για τις οποίες θεσπίζεται το αφορολόγητο όριο των 800.000 ευρώ, δεν συνυπολογίζονται στην αιτία θανάτου κτήση περιουσίας μεταξύ αυτών των προσώπων. Συνεπώς, κατά την απόκτηση από 1-10-2021 και μετά οποιασδήποτε περιουσίας με κληρονομιά, συνυπολογίζονται μόνο οι γονικές παροχές και οι δωρεές του κληρονομούμενου προς τον κληρονόμο που έχουν γίνει μέχρι και τις 30-9-2021 (πλην των χρηματικών γονικών παροχών και δωρεών που φορολογούνταν αυτοτελώς). Επίσης, στις γονικές παροχές και δωρεές αυτές (που συνιστώνται από την 1-10-2021 και

φορολογούνται με τον πιο πάνω τρόπο) δεν συνυπολογίζονται οι γονικές παροχές και δωρεές μεταξύ των ιδίων προσώπων που είχαν πραγματοποιηθεί μέχρι και την 30-9-2021, αλλά συνυπολογίζονται οι γονικές παροχές και δωρεές μεταξύ των ιδίων προσώπων που έχουν γίνει από την 1-10-2021 και ο φόρος υπολογίζεται μετά την αφαίρεση συνολικά (εφάπαξ) 800.000 ευρώ γι' αυτές. Δηλαδή, το αφορολόγητο των 800.000 ευρώ παρέχεται μία φορά, ανεξάρτητα αν αυτό συμπληρωθεί με μία ή περισσότερες γονικές παροχές ή δωρεές από 1-10-2021.»

Επειδή, εν προκειμένω ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι θα πρέπει να εφαρμοσθεί η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ευνοϊκότερης ρύθμισης και να κριθεί ότι η υπό κρίση συναλλαγή - μεταφορά χρημάτων εμπίπτει στις διατάξεις της παραγράφου 1 του πεντηκοστού έκτου άρθρου του ν. 4839/2021 που τροποποίησε το άρθρο 44 του Κώδικα διατάξεων φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και κερδών από τυχερά παίγνια, οι οποίες προβλέπουν ότι δεν επιβάλλεται φόρος μέχρι του ποσού των 800.000,00 ευρώ. Ωστόσο, στην κρινόμενη περίπτωση σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου πεντηκοστού έκτου του ν.4839/2021 ορίστηκε ρητά συγκεκριμένο χρονικό σημείο εφαρμογής του ως άνω χρηματικού ορίου των 800.000,00 ευρώ, ενώ περαιτέρω με την Ε.2077/2022 αποσαφηνίστηκαν οι επιμέρους λεπτομέρειες εφαρμογής της νέας αυτής διάταξης και παρασχέθηκαν παραδείγματα προς καλύτερη εμπέδωση του νέου νομικού πλαισίου. Συνεπώς, ο έλεγχος, με βάση την αρχή της νομιμότητας που διέπει τη δράση του, εφάρμοσε ορθά τον νομικό πλαίσιο που ίσχυε κατά την περίοδο από 01/01/2013 έως 31/12/2013 για τη φορολόγηση των δωρεών, καθώς στην κρινόμενη υπόθεση οι διατάξεις της πρώτης παραγράφου του άρθρου πεντηκοστού έκτου του ν. 4839/2021 δεν τυγχάνουν εφαρμογής, καθώς ο νομοθέτης όρισε συγκεκριμένο χρονικό σημείο έναρξης εφαρμογής του συγκεκριμένου νόμου, και οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον 5ο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1228/2014:

«3. Κατανομή κοινών λογαριασμών στους συνδικαιούχους.

Στις περιπτώσεις αποστολών εμβασμάτων που πραγματοποιούνται από κοινούς λογαριασμούς πρέπει να γίνεται καταρχήν ισομερής επιμερισμός αυτών μεταξύ των συνδικαιούχων του λογαριασμού προέλευσης του εμβάσματος.

.....

Σε περίπτωση που ο ελεγχόμενος επικαλείται διαφορετική αναλογία των χρηματικών αυτών ποσών οφείλει να αποδείξει με κάθε πρόσφορο μέσο τον ισχυρισμό του.»

Επειδή, εν προκειμένω, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος έχει προβεί σε εσφαλμένο επιμερισμό των χρηματικών ποσών του κοινού λογαριασμού στους συνδικαιούχους αυτού, καθώς η αδελφή του ουδέποτε συμμετείχε ενεργά στον λογαριασμό και ουδέποτε είχε εισφέρει κάποιο χρηματικό ποσό στον συγκεκριμένο τραπεζικό λογαριασμό. Εκ του λόγου αυτού, ισχυρίζεται ότι ο διορθωτικός προσδιορισμός του ελέγχου ήταν εσφαλμένος εκ του λόγου ότι εφάρμοσε συντελεστή 20% για το ποσό των 60.000,00 ευρώ που κρίθηκε ως δωρεά της αδελφής του, αντί του συντελεστή 10% που θα εφαρμοζόταν, αν και εφόσον κρινόταν ότι τα δωρηθέντα ανήκαν, κατά κυριότητα, αποκλειστικά στους γονείς του.

Επειδή, στις περιπτώσεις ελέγχου της φορολογίας κεφαλαίου ισχύει το αμάχητο τεκμήριο της ισομερούς κατανομής των χρηματικών ποσών προς τον αριθμό των συνδικαιούχων, ενώ

σύμφωνα με τις οδηγίες της Διοίκησης, οποιοδήποτε μέρος επικαλείται διαφορετική αναλογία, οφείλει και να την αποδεικνύει, άλλως εφαρμόζεται το τεκμήριο της ισομερούς κατανομής των χρηματικών διαθέσιμων του κοινού λογαριασμού προς τον αριθμό των συνδικαιούχων αυτού.

Επειδή στο άρθρο 77 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ) σχετικά με το βάρος της απόδειξης ορίζεται:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια 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, εν προκειμένω, ο έλεγχος απέδειξε τη μη συμμετοχή του προσφεύγοντος στη δημιουργία του χρηματικού υπολοίπου του κοινού τραπεζικού λογαριασμού προς απόδειξη της πλήρωσης των προϋποθέσεων σύστασης άτυπης δωρεάς, εφάρμοσε περαιτέρω το τεκμήριο της ισομερούς κατανομής και προσδιόρισε ακολούθως τον αναλογούντα φόρο δωρεάς σύμφωνα με το άρθρο 44 του ν. 2961/2001, ως ίσχυε, συμπεριλαμβάνοντας τον προσφεύγοντα ως κατά τεκμήριο δικαιούχο του 25% του χρηματικού υπολοίπου αυτού. Αντίθετα, ο προσφεύγων, αν και επικαλείται τη μη συμμετοχή της αδερφής του στη δημιουργία του χρηματικού υπολοίπου του λογαριασμού κατά την ημερομηνία διενέργειας του εμβάσματος, δεν προσκόμισε στον έλεγχο, αλλά ούτε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, κανένα στοιχείο προς απόδειξη του ισχυρισμού αυτού, παρά αορίστως αναφέρει ότι η αδερφή του ουδέποτε συμμετείχε ενεργά και ουδέποτε είχε εισφέρει στον εν λόγω τραπεζικό λογαριασμό όπως σαφώς προκύπτει από τις φορολογικές της δηλώσεις, ωστόσο στη σχετική έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς αναφέρεται ότι ο πατέρας και η αδελφή του δήλωναν εισοδήματα τα έτη 2010 έως 2013 από ενοίκια και μισθούς. Ως εκ τούτου, ακόμη και αν ήθελε γίνει αποδεκτό ότι χωρεί διαφορετική κατανομή των χρηματικών διαθεσίμων στους δικαιούχους του κοινού λογαριασμού σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1228/15.10.2014, δεν προσκομίστηκε κανένα στοιχείο που να αποδεικνύει τον ισχυρισμό αυτό και να αναιρεί τις διαπιστώσεις του ελέγχου ως προς τα πραγματικά περιστατικά της υπόθεσης.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 05/03/2025 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας κεφαλαίου-δωρεάς ν.2692/2001 και ν. 5104/2024 του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από 14/03/2025 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, και την επικύρωση: α) της με αριθμ. /05-03-2025 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, έτους φορολογίας 2013, β) της με αριθμ. /05-03-2025 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, έτους φορολογίας 2013, και γ) της με αριθμ. /05-03-2025 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, έτους φορολογίας 2013.

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

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Συνολική αξία δωρεάς από		60.000,00	60.000,00	60.000,00
Κύριος φόρος (10%)		6.000,00	6.000,00	6.000,00
Φόρος που έχει βεβαιωθεί				
Φόρος βάσει ελέγχου		6.000,00	6.000,00	6.000,00
Πρόστιμο φόρου άρθρου 54 ΚΦΔ		3.000,00	3.000,00	3.000,00
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ		9.000,00	9.000,00	9.000,00

(ως η υπ' αριθμ./05-03-2025 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, έτους φορολογίας 2013)

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Συνολική αξία δωρεάς από		60.000,00	60.000,00	60.000,00
Κύριος φόρος (10%)		6.000,00	6.000,00	6.000,00
Φόρος που έχει βεβαιωθεί				
Φόρος βάσει ελέγχου		6.000,00	6.000,00	6.000,00
Πρόστιμο φόρου άρθρου 54 ΚΦΔ		3.000,00	3.000,00	3.000,00
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ		9.000,00	9.000,00	9.000,00

(ως η υπ' αριθμ./05-03-2025 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, έτους φορολογίας 2013)

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Συνολική αξία δωρεάς από		60.000,00	60.000,00	60.000,00
Κύριος φόρος (20%)		12.000,00	12.000,00	12.000,00
Φόρος που έχει βεβαιωθεί				
Φόρος βάσει ελέγχου		12.000,00	12.000,00	12.000,00
Πρόστιμο φόρου άρθρου 54 ΚΦΔ		6.000,00	6.000,00	6.000,00
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ		18.000,00	18.000,00	18.000,00

(ως η υπ' αριθμ./05-03-2025 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, έτους φορολογίας 2013)

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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.