



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 10/05/2023

Αριθμός απόφασης: 1116

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604576

E-mail : ded.ath@aade.gr, a.tsironi@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,

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

γ. της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

Την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, κατοίκου, κατά: α) της υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς, β) της υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς και γ) της υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

Τις ανωτέρω οριστικές πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση και την οικεία έκθεση ελέγχου.

Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α5 τμήματος επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της απόκαι αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Κατόπιν διαβίβασης στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π της Πορισματικής Έκθεσης της Διεύθυνσης Ελέγχου Ερευνών Οικονομικών Εγκλημάτων (Δ.Ε.Ο.Ε.), εκδόθηκε από το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π η με αριθμόΕντολή Ελέγχου Φόρου Δωρεάς σύμφωνα με τον Κώδικα Διατάξεων φορολογίας Κληρονομιών, Γονικών Παροχών, Δωρεών, Προϊκών και Κερδών από τυχερά παιχνίδια ο οποίος κυρώθηκε με το πρώτο άρθρο του Ν. 2961/2001 (ΦΕΚ 266Α') όπως ισχύει. Σύμφωνα με την παραπάνω έκθεση συντρέχουν προϋποθέσεις φόρου δωρεάς καθώς κατά το χρονικό διάστημα από 05/12/2014 έως 11/12/2014 έγιναν μεταφορές χρημάτων από λογαριασμούς στους οποίους ήταν συνδικαιούχοι οι: σε λογαριασμούς με συνδικαιούχους την

Συγκεκριμένα μεταφέρθηκε στις 05/12/2014 το ποσό των 252.244,54€ από το λογαριασμό με αριθμό GR..... της τράπεζας στον οποίο ήταν συνδικαιούχοι οι:, στο λογαριασμό με αριθμό GR..... της ίδιας τράπεζας με συνδικαιούχους την

Επίσης μεταφέρθηκε στις 05/12/2014 το ποσό των 265.242,39€ από το λογαριασμό με αριθμό GR.....της τράπεζας στον οποίο ήταν συνδικαιούχοι οι:, στο λογαριασμό με αριθμό GR..... της ίδιας τράπεζας με συνδικαιούχους την Στην συνέχεια στις 11/12/2014 μεταφέρθηκε το ποσό των 45.616,54€ μεταξύ των ως άνω λογαριασμών της τράπεζας

Οι ως άνω κινήσεις των λογαριασμών παρατίθενται αναλυτικά στον κάτωθι πίνακα:

α/α	Τράπεζα	Αριθμός λογαριασμού	Συνδικαιούχοι	Ημερομηνία Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Ευρώ-Χρέωση
1.	252.244,54/3= 84.081,51€
2.	265.242,39/3= 88.414,14
3.	45.616,54/3= 15.205,51
ΣΥΝΟΛΟ ΜΕΤΑΦΟΡΩΝ						187.701,16

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των υπ' αριθ.καιπροσβαλλόμενων οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς, φορολογικού έτους 2014, ισχυριζόμενος ότι:

- Το μεγαλύτερο μέρος των υπολοίπων των λογαριασμών του ως άνω πίνακα, στους οποίους ήταν συν δικαιούχοι ο ίδιος ο προσφεύγων, ο πατέρας του η μητέρα του και ο αδερφός του, όπου στη συνέχεια πραγματοποιήθηκαν μεταφορές χρημάτων σε λογαριασμούς με συν δικαιούχους τον ίδιο τον προσφεύγοντα, την μητέρα του και τον αδερφό του, προήλθαν από επενδυτικά προϊόντα στα οποία συν δικαιούχοι ήταν όλα τα μέλη της οικογένειας του.

-Οι κινήσεις (πιστώσεις) που τροφοδοτούνταν οι συγκεκριμένοι λογαριασμοί δεν αφορούσαν αποκλειστικά με χρήματα του πατέρα του

-Το σύνολο των πιστώσεων που τροφοδοτούνταν οι ανωτέρω λογαριασμοί δεν αφορούσαν πιστώσεις τις οποίες ο πατέρας του με το υποβληθέν Υπόμνημα του προς την Δ.Ε.Ο.Ε. (κατά τη διάρκεια του ελέγχου που διενεργείτο από την Δ.Ε.Ο.Ε.) προσπάθησε να αιτιολογήσει, παρά μόνο επτά (7) κινήσεις συνολικού ποσού 42.419,90€.

-Ο λογαριασμός GR.....της τράπεζας τροφοδοτήθηκε και από καταθέσεις δικές του και του αδερφού του οι οποίες προέρχονταν από εισοδήματα εκμίσθωσης ακινήτων.

-Ο σκοπός της μεταφοράς των εν λόγω χρηματικών ποσών δεν ήταν η δωρεά τους με χαριστική πρόθεση, αλλά η προστασία των καταθέσεων που υπήρχαν την 25/11/2014 στους κοινούς λογαριασμούς στους οποίους συνδικαιούχοι ήταν ο ίδιος ο προσφεύγων, ο πατέρας του, η μητέρα του και ο αδερφός του Και αυτό διότι, από την 24/11/2014, ημερομηνία κατά την οποία αποχώρησε ο πατέρας του από την εταιρεία και ανέλαβε ο, όλες οι υποχρεώσεις της εταιρείας παρέμεναν απλήρωτες.

-Για τα ποσά των καταθέσεων που μεταφέρθηκαν, το χρονικό διάστημα από 05/12/2014 έως 11/12/2014, από λογαριασμούς στους οποίους συνδικαιούχοι ήταν ο ίδιος ο προσφεύγων, ο πατέρας του, η μητέρα του και ο αδερφός του σε λογαριασμούς με συνδικαιούχους τον ίδιο, την μητέρα του και τον αδερφό του, δεν πραγματοποιήθηκαν αναλήψεις, οι οποίες θα μπορούσαν να θεωρηθούν ότι χρησιμοποιήθηκαν για οριστική επαύξηση της περιουσίας του (ακίνητης ή κινητής).

-Τα ποσά αυτά των καταθέσεων, στους τραπεζικούς λογαριασμούς με μοναδικούς συνδικαιούχους τον ίδιο τον προσφεύγοντα, την μητέρα του και τον αδερφό του, είτε με τη μορφή μετρητών, είτε με τη μορφή επενδυτικών προϊόντων τα οποία είναι συνδεδεμένα με τους τραπεζικούς λογαριασμούς, παραμένουν μέχρι σήμερα τουλάχιστον τα ίδια με αυτά που μεταφέρθηκαν το χρονικό διάστημα από 05/12/2014 έως 11/12/2014, ενώ υφίστανται και μεγαλύτερα υπόλοιπα καταθέσεων.

-Τα ποσά αυτά δεν επενδύθηκαν σε αμοιβαία κεφάλαια, προθεσμιακές καταθέσεις, χαρτοφυλάκια κ.λ.π. για πρώτη φορά αλλά είναι πρακτική που εφαρμόζουν οι γονείς του από τότε που παντρεύτηκαν, δηλαδή, να επενδύουν τις αποταμιεύσεις τους που προέρχονται από τα δηλωθέντα εισοδήματά τους, σε αμοιβαία κεφάλαια, προθεσμιακές καταθέσεις, χαρτοφυλάκια κ.λ.π..

Επειδή, για πράξεις που εκδίδονται από 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 «Ειδική διοικητική διαδικασία-Ενδικοφανής προσφυγή» του ΚΦΔ όπως ισχύει: «1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα επανεξέτασης της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης...».

Ειδικότερα, όσον αφορά την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, σύμφωνα με την παρ. 1 του ίδιου άρθρου και νόμου (Κ.Φ.Δ.), αυτή εμπροθέσμως και παραδεκτώς προσβάλλεται με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Επειδή, το άρθρο 64 «Επαρκής αιτιολογία» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό του φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, 14η έκδοση, Νομική Βιβλιοθήκη, 2011, σελ. 174), η αιτιολογία θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) σαφής, όταν δηλαδή καταγράφονται με διαυγή τρόπο οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου, με μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της, β) ειδική, όταν δηλαδή δεν είναι γενική και αόριστη, και όλα τα στοιχεία της αναφέρονται στη συγκεκριμένη περίπτωση που ρυθμίζεται με την πράξη, γ) επαρκής όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου.

Επειδή, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνωσθήκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγής του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων.

Επειδή, η αρχή της χρηστής διοίκησης συνδέεται στενά με την αρχή της βεβαιότητας του φόρου και ειδικότερα με τον σκοπό που επιδιώκει η τελευταία, τη δημιουργία δηλαδή κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογουμένου και της φορολογικής αρχής. Όμως, η αυστηρή εφαρμογή της αρχής της νομιμότητας του φόρου, επιβάλλει την βεβαίωση, ακόμη και αναδρομικά των φορολογικών υποχρεώσεων του πολίτη, εφόσον βέβαια το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή του φόρου δεν έχει παραγραφεί. Ειδικότερα, ενόψει της δέσμιας αρμοδιότητας της φορολογικής διοίκησης σε σχέση με την εκτέλεση των φορολογικών νόμων, η φορολογούσα αρχή οφείλει να εφαρμόζει τους ισχύοντες φορολογικούς νόμους και συνεπώς εφόσον ο φορολογικός νόμος σύμφωνα με νεότερη ερμηνεία επιβάλλει ορισμένη υποχρέωση στο άτομο, υποχρεούται να προβεί στην έκδοση σχετικής καταλογιστικής πράξης, (βλ. Κωνσταντίνος Δ. Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, σελ. 151-153).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 «Επιβολή φόρου» του ν.2961/2001, ορίζεται ότι: «1.Επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκας και στα κέρδη από λαχεία, σύμφωνα 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.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 34 «Κτήση αιτία δωρεάς και γονικής παροχής» του ν. 2961/2001, αντικείμενο και υποκείμενο του φόρου είναι: α) κτήση περιουσίας αιτία δωρεάς και γονικής παροχής που προέρχεται από δωρεά η οποία συνίσταται 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 καταρτίστηκε έγγραφο.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 ενότητα Α' παρ. 3 του ίδιου ως άνω άρθρου του ν. 2961/2001, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. μπορεί να χαρακτηρίσει ως δωρεά ολικά ή μερικά κάθε παραχώρηση περιουσίας που γίνεται εικονικά με τον τύπο της σύμβασης με αντάλλαγμα αλλά υποκρύπτει δωρεά κατά την έννοια των

διατάξεων της παραγράφου 1.

Ειδικά για τις παροχές χρηματικών ποσών διευκρινίζεται ότι το βάρος της απόδειξης της χωρίς αντάλλαγμα παροχής για την οποία δεν καταρτίστηκε έγγραφο το φέρει η φορολογική αρχή.

Επειδή, όμως η απόδειξη αυτή είναι πολύ δύσκολη, από την δικαστηριακή νομολογία έχει γίνει δεκτό ότι είναι δυνατή η συναγωγή τεκμηρίου δωρεάς αν συντρέχουν οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

Α. Τα πρόσωπα (αυτός που δίνει και αυτός που παίρνει), να συνδέονται μεταξύ τους με ιδιαίτερο συγκεκριμένο συγγενικό δεσμό.

Β. Ο αρμόδιος Οικονομικός Προϊστάμενος αιτιολογημένα να αποκλείσει κάθε άλλη πηγή προέλευσης χρημάτων κατά το οποίο 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 επέτρεπε να κάνει δωρεά που υποστηρίζει ότι έγινε.

Αν συντρέχουν οι τρεις αυτές προϋποθέσεις ο αρμόδιος Οικονομικός Προϊστάμενος νόμιμα καταλογίζει φόρο δωρεάς έστω και αν δεν έχει πλήρη αποδεικτικά στοιχεία για την πραγματοποίηση της (σχετ. ΣΤΕ 2856/1974, 954/1982, 4026/1983).

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 35 παρ.1 του ν. 2961/2001, σε φόρο υποβάλλεται: α) η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, που δωρίζεται.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 38 παρ.1 του ν.2961/2001, υπόχρεος στο φόρο είναι ο δωρεοδόχος ή το τέκνο.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 παρ.1 του ν.2961/2001, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο 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 τον χρόνο παράδοσης.

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 μεταξύ προσώπων, τα οποία συνδέονται με ιδιαίτερο, και μάλιστα συγγενικό ή συζυγικό δεσμό, αλλά μόνον εφόσον, αφενός μεν αποκλεισθεί αιτιολογημένα κάθε άλλη πηγή προέλευσης των χρημάτων, κατά το ποσό, κατά το οποίο λογίζεται ότι αυξήθηκε η περιουσία αυτού που φέρεται ως δωρεοδόχος, ή και μόνο οι κατά τους ισχυρισμούς του τέτοιες πηγές, αφετέρου δε διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι η οικονομική κατάσταση εκείνου που φέρεται ως δωρητής, επιτρέπει σ' αυτόν την πραγματοποίηση δωρεάς κατά το ίδιο ποσό (ΣτΕ 3090/1984, 4352/1995, 684/1989, 1868/1987 κ.α.).

Προϋπόθεση, όμως για την εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 34 ν.2961/2001, είναι η αληθής απόκτηση περιουσιακών στοιχείων από τον δωρεοδόχο και όχι μόνον κατά το φαινόμενο, για την απόδειξη της οποίας βαρύνεται ο φορολογούμενος (ΣτΕ 43/2006). Άλλωστε, έχει γίνει δεκτό ότι η πίστωση του τραπεζικού λογαριασμού ενός προσώπου με αντίστοιχη χρέωση του ατομικού λογαριασμού άλλου προσώπου, δεν συνιστά εκ του λόγου αυτού άτυπη δωρεά του ενός προς τον άλλο (Φορολογία Κληρονομιών, Δωρεών & Γονικών Παροχών, Ι. Φωτόπουλος, 5η έκδοση, Β' τόμος, σελ

1212).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 85 παρ.2 του ν. 2961/2001 υπόχρεοι σε δήλωση 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.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 86 παρ. 3 του ν. 2961/2001 σε περίπτωση που δεν καταρτιστεί συμβολαιογραφική πράξη για την γονική παροχή ή δωρεά χρηματικού ποσού, η δήλωση υποβάλλεται από τον δωρεοδόχο μέσα σε έξι μήνες από την ημερομηνία παράδοσης του χρηματικού ποσού στον δωρεοδόχο.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 102 του ν. 2961/2001, το Δημόσιο εκπίπτει του δικαιώματός του για την κοινοποίηση πράξης επιβολής φόρου και προστίμου προκειμένου:

1. 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 μέσω στο οποίο έχει συντελεσθεί η παράβαση.

2. [...]

3. Επιτρέπεται η κοινοποίηση πράξης του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και μετά τη λήξη της δεκαετούς ή δεκαπενταετούς προθεσμίας, που ορίζεται από τις παραγράφους 1 και 2, κατά τις ακόλουθες μόνο περιπτώσεις:

α) αν η πράξη της φορολογικής αρχής που κοινοποιήθηκε εμπρόθεσμα ακυρωθεί για οποιονδήποτε μη ουσιαστικό λόγο. Στην περίπτωση αυτή το δικαίωμα του Δημοσίου διατηρείται ακόμα και αν από αυτή την ακύρωση προκύψει φορολογική υποχρέωση τρίτου προσώπου που δεν έχει υπαχθεί σε φορολογία,

β) αν η βεβαίωση του φόρου ή του προστίμου ακυρωθεί με δικαστική απόφαση, για τυπικό ελάττωμα του τίτλου, στον οποίο αυτή στηρίχτηκε,

γ) αν έχει υποβληθεί δήλωση του υπόχρεου κατά το τελευταίο έτος της δεκαετούς ή δεκαπενταετούς προθεσμίας ή αν η φορολογική υποχρέωση προκύπτει από απόφαση διοικητικού δικαστηρίου που εκδόθηκε μέσα στο ίδιο έτος,

δ) αν ο υπάλληλος που έκανε τον έλεγχο ή ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας με βάση την έκθεση του οποίου καταρτίστηκε η αρχική πράξη τιμωρήθηκε πειθαρχικά με αμετάκλητη απόφαση του αρμόδιου οργάνου για βαρεία αμέλεια ή δόλο κατά τον έλεγχο αυτόν.

4. Στις περιπτώσεις των εδαφίων α', β' και γ' της προηγούμενης παραγράφου, η πράξη του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. κοινοποιείται μέσα σε ένα έτος από την ακύρωση της προγενέστερης πράξης ή από την κοινοποίηση της απόφασης του διοικητικού δικαστηρίου στη Δ.Ο.Υ. ή από την υποβολή της δήλωσης του υπόχρεου, ενώ στην περίπτωση του εδαφίου δ, μέσα σε ένα έτος από την κοινοποίηση στη Δ.Ο.Υ. της αμετάκλητης σχετικής απόφασης.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1199/06-12-2017, αναφέρεται ότι: « 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). [...]. Για φορολογικές υποχρεώσεις των ετών 2015 ή 2014 και επόμενων αντίστοιχα η παραγραφή ορίζεται από τον Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.).».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 «Τόκοι εκπρόθεσμης καταβολής» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «1. Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής δήλωσης καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη ή τροποποιητική δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 58 «Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης» του ΚΦΔ, όπως αυτές ισχύουν μετά την τροποποίησή τους με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 7 του άρθρου 3 του Ν.4337/2015 προβλέπεται ότι στην περίπτωση κατά την οποία το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση (αρχική/τροποποιητική) υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής: α) δέκα τοις εκατό (10%) επί του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) επί του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το είκοσι τοις εκατό (20%) και έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, γ) πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση. Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το ποσό του φόρου που αναλογεί στην μη υποβληθείσα δήλωση.

Ο παρών κώδικας τίθεται σε ισχύ από 01-01-2014 (01-01-2015 για ΚΕΦΑΛΑΙΟ) εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 «Μεταβατικές διατάξεις» του ΚΦΔ, όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017 (ΦΕΚ Α' 201) ορίζεται ότι: «17. Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31-12-2013 ή 31-12-2014 για το ΚΕΦΑΛΑΙΟ επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του Ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 01-01-2014 ή 01-01-2015 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 18 του άρθρου 25 «Φορολογία κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών» του ν.3842/2010, ορίζεται ότι:

«18. Το άρθρο 44 του Ν.2961/2001 περί υπολογισμού φόρου, αντικαθίσταται ως εξής:

1. [...]

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.».

Επειδή, σύμφωνα με την από έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φόρου δωρεάς, αλλά και τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. προκύπτει ότι:

«Επί των κινήσεων λογαριασμών της Τράπεζας:

Στις 05/12/2014 μεταφέρθηκε το ποσό των 252.244,54€ από τον τραπεζικό λογαριασμό της με αριθμό GR.....με συνδικαιούχους τους: στον λογαριασμό με αριθμό GR..... της ίδιας τράπεζας με συνδικαιούχους: α) την Στον λογαριασμό, κατατέθηκε από την στις 05/12/2014 και το ποσό των 43.168,44 ήτοι συνολικό ποσό 295.412,98€. Για το ποσό των 290.000,00€ έγινε προθεσμιακή κατάθεση με διάρκεια αυτής από 17/12/2014 έως 30/12/2014. Στις 31/12/2014 το παραπάνω ποσό μετατράπηκε σε επενδυτικό προϊόν με την επωνυμία

Τέλος, με το υπ' αριθμόν συμβολαιογραφικό πληρεξούσιο της συμβολαιογράφου, όρισε ειδικό πληρεξούσιο, και αντίκλητο, για να διαχειρίζεται το επενδυτικό χαρτοφυλάκιο της Τράπεζας καθώς και όλους τους λογαριασμούς καταθέσεων, να υπογράφει σχετικά έγγραφα, το (πατέρα) για να έχει την διαχείριση του χαρτοφυλακίου, ενώ οι αποκλειστικοί δικαιούχοι είναι ο ίδιος ο προσφεύγων, η

Επί των κινήσεων λογαριασμών της Τράπεζας

Στις 05/12/2014 μεταφέρθηκε το ποσό των 265.242,39€ από τον τραπεζικό λογαριασμό της τράπεζας με αριθμό GR.....με συνδικαιούχους τους: και τον στο τραπεζικό λογαριασμό της ίδιας τράπεζας GR..... με συνδικαιούχους: α) την Στον ίδιο λογαριασμό μεταφέρθηκε στις 11/12/2014 και το ποσό των 45.616,54€ ήτοι συνολικό ποσό 310.818,93€. Στη συνέχεια μεταφέρθηκε και τοποθετήθηκε σε δυο ισόποσες προθεσμιακές καταθέσεις με αξία 127.500,00€ και σε δύο ισόποσα αμοιβαία κεφάλαια αξία εκάστου 22.500,00. Στη συνέχεια στις 02/01/2015 γίνεται προεξόφληση των προθεσμιακών καταθέσεων και στις 08/01/2015 γίνεται τοποθέτηση του ποσού 275.000,00€ νέο Μετέπειτα προεξοφλείται και τοποθ.....ίται πάλι ποσό 280.000,00€ σε χαρτοφυλάκιο διαχείρισης το οποίο ισχύει μέχρι και σήμερα. Αποκλειστικοί δικαιούχοι είναι ο ίδιος ο προσφεύγων, η

Επιπρόσθετα:

Όλοι οι προαναφερόμενοι άνωθεν λογαριασμοί σύμφωνα με την πορισματική έκθεση της Διεύθυνσης Ερευνών Οικονομικού Εγκλήματος από τους οποίους μεταφέρθηκαν τα ποσά παρ' ότι ήταν λογαριασμοί με συνδικαιούχους την και τα παιδιά της, είχαν αποκλειστικά τροφοδοτηθεί από χρήματα του, καθώς οι μισθοί και τα ενοίκια που ήταν και τα μοναδικά εισοδήματα της πιστώνονταν σε άλλους λογαριασμούς που δεν είχαν καμία σχέση με τους προαναφερόμενους λογαριασμούς. Επίσης και τα τέκνα της δεν είχαν εισοδήματα ικανά να δικαιολογήσουν τις αντίστοιχες καταθέσεις. Επιπλέον το σύνολο των πιστώσεων των ανωτέρω λογαριασμών αφορούν πιστώσεις τις οποίες ο σύζυγος της με υποβληθέν Υπόμνημα του προς την Δ.Ε.Ο.Ε προσπάθησε να αιτιολογήσει και δεν επικαλέστηκε για την αιτιολόγηση τους εισοδήματα της αλλά και των παιδιών της.

Συνεπώς οι μεταφορές που έλαβαν χώρα από λογαριασμούς με συνδικαιούχους τον και τα παιδιά τους, σε λογαριασμούς με δικαιούχο μόνο την αλλά και σε λογαριασμούς με συνδικαιούχους την και τα είτε αναλήφθηκαν μετρητά από την ίδια την ,είτε επενδύθηκαν σε αμοιβαία κεφάλαια- προθεσμιακές καταθέσεις -χαρτοφυλάκια με δικαιούχους τηνκαι τα παιδιά της.

Ως εκ τούτου ο έλεγχος διαπιστώνει παραβάσεις των διατάξεων του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών όπως κυρώθηκε με το ν.2961/2001 και ισχύει, καθόσον ο υπόχρεος δωρεοδόχος δεν υπέβαλε ως όφειλε την κατά νόμο δήλωση φόρου δωρεάς και δεν κατεβλήθη ο αναλογών φόρος δωρεάς.

Δεδομένων των ανωτέρω διαπιστώνεται ότι ο προσφεύγων έλαβε από χαριστική αιτία το συνολικό ποσό των ως άνω επίδικων χρημάτων και άρα πληρούνται οι προϋποθέσεις περί άτυπης δωρεάς χρημάτων.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από έκθεση ελέγχου και στην από έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του και την επικύρωση των υπ' αριθ.και οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π.

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

Φορολογικό Έτος 2014

Υπ' αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς.

Φόρος δωρεάς	8.408,15€
Τόκοι, πρόστιμα ΚΦΔ	9.666,84€
Καταλογιζόμενο ποσό	18.074,99€

Υπ' αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς.

Φόρος δωρεάς	8.841,41€
--------------	-----------

Τόκοι, πρόστιμα ΚΦΔ	10.164,97€
Καταλογιζόμενο ποσό	19.006,38€

Υπ' αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς.

Φόρος δωρεάς	1.520,55€
Τόκοι, πρόστιμα ΚΦΔ	1.748,17€
Καταλογιζόμενο ποσό	3.268,72€

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

Ακριβές Αντίγραφο
 Η/Ο Υπάλληλος του Τμήματος
 Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
 ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
 Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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.