



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 14.12.2018

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

Αριθμός απόφασης: 1942

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333254

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από**2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, με Α.Φ.Μ., κατά της υπ' αρ.05.2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς χρηματικού ποσού φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου.

5. Την υπ' αρ.05.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς χρηματικού ποσού φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, με **Α.Φ.Μ.**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

➤ Με την με αριθμό**05.2018** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς χρηματικού ποσού φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος άτυπης δωρεάς ύψους 137.260,46€, πλέον προστίμου μη υποβολής δήλωσης άρθρου 58 Ν. 4174/2013 ύψους 68.630,23€ ήτοι συνολικό ποσό **205.890,69€**, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 34, 35, 39 & 44 & 48 του Ν. 2962/2001.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από2018 έκθεσης ελέγχου Φορολογίας Δωρεάς Ν. 2961/2001 της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, κατόπιν μερικού ελέγχου που διενεργήθηκε, δυνάμει της υπ' αρ.-2018 εντολής του Προϊσταμένου της, η οποία εκδόθηκε σε συνέχεια της υπ' αρ.2016 εντολής.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η με αριθμό Α.Β.Μ. Ε.Ο.Ε. Σ.Σ.2016 παραγγελία του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, για τη διενέργεια ποινικής προκαταρκτικής εξέτασης. Η ανωτέρω παραγγελία του κ. Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου με το υπ' αριθμ. πρωτ.11-1-2017 έγγραφο του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. Είχε προηγηθεί το υπ' αριθμ. πρωτ.-3-2016 ενημερωτικό σημείωμα που απέστειλε το ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. προς το γραφείο Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, σύμφωνα με το οποίο από το ηλεκτρονικό αρχείο της Γ.Γ.Π.Σ., το σύνολο των δηλωθέντων οικογενειακών εισοδημάτων της προσφεύγουσας και του συζύγου της, κατά οικονομικά έτη 2009 έως και 2015 ανερχόταν στο ύψος των 518.972,74 ευρώ ενώ το άθροισμα των ποσών της λίστας ομολόγων, με βάση τα επισυναπτόμενα στοιχεία συναλλαγών, ανερχόταν στο ύψος των 2.864.045,10 ευρώ. Συνεπώς, τα συνολικά δηλωθέντα οικογενειακά εισοδήματα της προσφεύγουσας υπολείπονταν των χρηματικών ποσών της λίστας ομολόγων κατά 2.345.072,36 ευρώ.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου προέβη σε άνοιγμα των τραπεζικών λογαριασμών που τηρούσε η προσφεύγουσα το επίμαχο διάστημα, ζητώντας από την ίδια να αιτιολογήσει συγκεκριμένες πιστώσεις χρηματικών ποσών, που διενεργήθηκαν σε αυτούς. Μεταξύ των πιστώσεων, η προσφεύγουσα κλήθηκε να αιτιολογήσει την προέλευση ποσού 343.151,15€, το οποίο κατατέθηκε στις 02.07.2014 στον υπ' αρ. τραπεζικό λογαριασμό της Τράπεζας από τονμε Α.Φ.Μ. (σύζυγο της αδελφής της προσφεύγουσας - με ΑΦΜ).

Συνδικαιούχοι δε του εν λόγω τραπεζικού λογαριασμού ήταν οι εξής: 1)– Α.Φ.Μ., 2) – Α.Φ.Μ. και γ)– Α.Φ.Μ.

Η προσφεύγουσα, στο πλαίσιο του ελέγχου, ισχυρίστηκε ότι το ποσό των 343.151,15€ αφορούσε μέρος των κερδών, συνολικού ύψους 3.431.510,48€, που προήλθαν από κερδισμένο δελτίο ΛΟΤΤΟ της ΟΠΑΠ ΑΕ, συνδικαιούχος του οποίου ήταν η ίδια (σε ποσοστό 10%) μαζί με την αδελφή της (σε ποσοστό 40%) και τον σύζυγο αυτής(σε ποσοστό 50%). Η φορολογική αρχή δεν έκανε αποδεκτό τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας, δεδομένου ότι η ΟΠΑΠ ΑΕ δεν της χορήγησε βεβαίωση κέρδους, λόγω απόρριψης της υπεύθυνης δήλωσης συνιδιοκτησίας κέρδους που είχε υποβάλει μετά τον χρόνο της πληρωμής του δελτίου. Η ΟΠΑΠ ΑΕ εξέδωσε την μοναδική με αρ. συστ./2014 βεβαίωση κέρδους στο όνομα τουγια το συνολικό ποσό των 3.431.511,48€.

Λαμβάνοντας υπόψη τα ως άνω δεδομένα, η φορολογική αρχή καταλόγισε φόρο δωρεάς 40% στο ποσό των 343.151,15€, πλέον του προβλεπόμενου από το άρθρο 58 του Ν. 4174/13 προστίμου, κρίνοντας ότι υφίσταται εν προκειμένω άτυπη δωρεά χρημάτων από τον(φερόμενο ως *δωρητή*) προς την προσφεύγουσα (φερόμενη ως *δωρεοδόχο*), με χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης την 02.07.2014.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση της υπ' αρ.05.2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς χρηματικού ποσού φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Παράνομος και εσφαλμένος χαρακτηρισμός ως δήθεν δωρεάς της κατάθεσης χρηματικού ποσού σε τραπεζικό λογαριασμό, του οποίου η προσφεύγουσα τυγχάνει συνδικαιούχος, καίτοι πλήρως αποδεικνύεται ότι το εν λόγω ποσό, προερχόμενο από τη συμμετοχή της σε τυχερό παίγνιο της Ο.Π.Α.Π. Α.Ε. ανήκει στην ίδια.
2. Παράνομος και εσφαλμένος χαρακτηρισμός ως δήθεν δωρεάς της καταθέσεως χρηματικού ποσού σε τραπεζικό λογαριασμό, στο οποίο ο καταθέτης είναι συνδικαιούχος.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο **14§1 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας».

Επειδή, στο άρθρο **65 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «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, δικαιούχος βεβαίωσης ενός εισπραχθέντος κέρδους θεωρείται το φυσικό πρόσωπο που νομίμως έχει εισπράξει το κέρδος του από τα πρακτορεία και τα ταμεία της ΟΠΑΠ Α.Ε καθώς και τις συνεργαζόμενες Τράπεζες υπό την προϋπόθεση ότι, έχει συμμετάσχει στα παιχνίδια της ΟΠΑΠ Α.Ε. νομίμως, σύμφωνα με τα περιλαμβανόμενα στους Κανονισμούς Οργάνωσης, Λειτουργίας και Διεξαγωγής των παιχνιδιών τις Αποφάσεις Δ.Σ. και τις εγκυκλίους που εκδίδει κάθε φορά η ΟΠΑΠ Α.Ε.

Επειδή, ως «αποδεικτικό εισπραχθέντος κέρδους» για εξοφληθέν κέρδος συμμετοχής ή ποσό κάρτας παίκτη από τις συνεργαζόμενες με την ΟΠΑΠ Α.Ε. Τράπεζες, νοούνται από κοινού το γραμμάτιο εισπραχθέντος της Τράπεζας, με τα στοιχεία του παραλήπτη επ' αυτού, μαζί με το «αποδεικτικό για έκδοση βεβαίωσης κέρδους» της ΟΠΑΠ Α.Ε.. Το αποδεικτικό αυτό αντιστοιχεί στην «αίτηση πληρωμής προς τράπεζα» και εκτυπώνεται κατά την έκδοσή της από τις τερματικές μηχανές των πρακτορείων.

Επειδή, στις περιπτώσεις που το «αποδεικτικό εισπραχθέντος κέρδους» είναι, σύμφωνα με τα παραπάνω, επώνυμο, βεβαίωση για το εν λόγω κέρδος, χορηγείται μόνο στο όνομα ή στα ονόματα που αναγράφεται/ονται σ' αυτό. Σε περίπτωση που τα στοιχεία του αιτούντος δεν ταυτίζονται με τα στοιχεία του εισπράξαντος, όπως αυτά αναγράφονται στο «αποδεικτικό εισπραχθέντος κέρδους», δεν χορηγείται Βεβαίωση Κέρδους.

Επειδή, στις περιπτώσεις συνδικαιούχων κέρδους, η αντίστοιχη απόδειξη πληρωμής ή το γραμμάτιο εισπραχθέντος της Τράπεζας, πρέπει υποχρεωτικά να αναγράφει όλα τα ονόματα των συνδικαιούχων και προκειμένου για έκδοση Βεβαίωσης Κέρδους πρέπει να υποβάλλεται στην ΟΠΑΠ Α.Ε. μαζί με υπεύθυνη δήλωση του άρθ. 8 του Ν.1599/1986 των συνδικαιούχων, στην οποία υποχρεωτικά αναγράφονται τα ποσοστά «συνιδιοκτησίας». Βεβαίωση κέρδους εκδίδεται μόνο για τους συνδικαιούχους, τα ονόματα των οποίων αναγράφονται στην αντίστοιχη απόδειξη πληρωμής ή στο γραμμάτιο εισπραχθέντος της Τράπεζας και για το ποσό που προκύπτει από τα ποσοστά «συνιδιοκτησίας». Σε καμία περίπτωση δεν γίνονται αποδεκτές υπεύθυνες δηλώσεις συνιδιοκτησίας κέρδους, που έχουν γίνει σε χρόνο μεταγενέστερο της αντίστοιχης επώνυμης πληρωμής. Για κέρδη ανώνυμων αποδείξεων δεν γίνονται αποδεκτές υπεύθυνες δηλώσεις συνιδιοκτησίας.

Επειδή, εν προκειμένω, η φορολογική αρχή στο πλαίσιο ελέγχου που διενεργείτο σε βάρος της προσφεύγουσας αιτήθηκε με το με αρ. πρωτ.02-08-2017 έγγραφο παροχής πληροφοριών την προσκόμιση στοιχείων, που δικαιολογούν την πίστωση ποσών συνολικού ύψους 3.431.510,48€, στους τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας με την αιτιολογία «*Κέρδη ΟΠΑΠ*».

Επειδή, η προσφεύγουσα ανταποκρινόμενη στο αίτημα παροχής πληροφοριών, προσκόμισε στην Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου τα παρακάτω στοιχεία, συνυποβαλλόμενα με την υπ' αριθμό πρωτ. 52288/25-10-17 έγγραφη απάντηση της:

α) Αντίγραφο αίτησης πληρωμής με κωδικό αίτησης, που εξέδωσε η εταιρεία Ο.Π.Α.Π. Α.Ε., βάσει του οποίου το δελτίο με αρ. στο τυχερό παιχνίδι ΛΟΤΤΟ (5103) και στις κληρώσεις από 1505 έως 1505, κέρδισε το ποσό των 3.431.511,48€.

β) Παραστατικό πληρωμής αίτησης του ΟΠΑΠ με α/α-2017, βάσει του οποίου ηΤράπεζα πλήρωσε στον δικαιούχο, μετά την παρακράτηση του αναλογούντος φόρου και προμήθειας, ποσό 3.431.510,48€

Από το παραπάνω ποσό:

i) Ποσό 1.715.754,74€ (ποσοστό 50%) κατατέθηκε στον υπ' αρ. 708/740813-78 κοινό τραπεζικό λογαριασμό της τράπεζας με δικαιούχους τους– Α.Φ.Μ., – Α.Φ.Μ. και– Α.Φ.Μ. 050329606 και εντολέα της συναλλαγής τον(σχετ. η με αρ.2014 απόδειξη είσπραξης της Τράπεζας).

ii) Ποσό 1.372.604,59€ (ποσοστό 40%) κατατέθηκε στον υπ' αρ. 708/740814-51 κοινό τραπεζικό λογαριασμό της τράπεζας με δικαιούχους τους– Α.Φ.Μ., – Α.Φ.Μ. και– Α.Φ.Μ. 050329606 και εντολέα της συναλλαγής την (σχετ. η με αρ.2014 απόδειξη είσπραξης της Τράπεζας).

iii) Ποσό 343.151,15€ (ποσοστό 10%) κατατέθηκε στον υπ' αρ. 708/740815-35 κοινό τραπεζικό λογαριασμό της τράπεζας με δικαιούχους τους– Α.Φ.Μ., – Α.Φ.Μ. και– Α.Φ.Μ. 050329606 και εντολέα της συναλλαγής την (σχετ. η με αρ.2014 απόδειξη είσπραξης της Τράπεζας).

γ) Αποδεικτικά κατάθεσης στην ΟΠΑΠ ΑΕ των αιτήσεων των τριών για χορήγηση βεβαίωσης κέρδους και στους τρεις– Α.Φ.Μ., – Α.Φ.Μ. και– Α.Φ.Μ., ανάλογα με το ποσοστό τους (50%, 40% και 10% αντίστοιχα).

δ) Την με αρ. συστ./2014 βεβαίωση κέρδους της Ο.Π.Α.Π ΑΕ. **στο όνομα τουγια ποσό 3.431.511,48€.**

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, ο μοναδικός δικαιούχος και κύριος του κερδισμένου ποσού των 3.431.511,48€ είναι ο Κοσμάς Σωκράτης.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι τυγχάνει συνδικαιούχος, σε ποσοστό 10%, των κερδών που εισπράχθηκαν από συμμετοχή σε τυχερό παίγνιο της Ο.Π.Α.Π. Α.Ε., απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, στο **άρθρο 34 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, στο **άρθρο 39§1 του Ν. 2961/2001** ορίζεται ότι: «1. Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο της σύνταξης του εγγράφου της δωρεάς ή της γονικής παροχής. Προκειμένου για μεταβίβαση κινητών, αν η παράδοση του αντικειμένου της δωρεάς ή της γονικής παροχής έγινε χωρίς να συνταχθεί συμβόλαιο ή αν το συμβόλαιο συντάχθηκε μετά την παράδοση του αντικειμένου της δωρεάς ή της γονικής παροχής, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο της παράδοσης».

Επειδή, στο **496 άρθρο του Αστικού Κώδικα** προσδιορίζεται η έννοια της δωρεάς ως ακολούθως: «η παροχή σε κάποιον ενός περιουσιακού αντικειμένου αποτελεί δωρεά, αν γίνεται κατά τη συμφωνία των μερών χωρίς αντάλλαγμα».

Επειδή, στο **498 άρθρο του Αστικού Κώδικα** ορίζεται ότι: «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**».

Επειδή, στο **1034 άρθρο του Αστικού Κώδικα** ορίζεται ότι: «Για τη μεταβίβαση της κυριότητας κινητού απαιτείται παράδοση της νομής του από τον κύριο σ' αυτόν που την αποκτά και συμφωνία των δύο ότι μετατίθεται η κυριότητα».

Επειδή ο οικονομικός έφορος δύναται να χαρακτηρίσει ως δωρεά, ολικά ή μερικά, κάθε παραχώρηση περιουσίας χωρίς αντάλλαγμα και να εξετάσει το ενδεχόμενο να υποκρύπτεται άτυπη δωρεά χρημάτων, προκειμένου αυτή να φορολογηθεί με τις κείμενες διατάξεις. Η απόδειξη, όμως, μιας τέτοιας έννομης σχέσης βαρύνει την φορολογική αρχή και θα πρέπει να γίνεται με συγκεκριμένα αποδεικτικά στοιχεία και όχι να προβάλλεται αυθαιρέτως και αορίστως.

Εξάλλου, η απόδειξη της χωρίς αντάλλαγμα παροχής χρημάτων, για την οποία δεν καταρτίσθηκε

έγγραφο, βαρύνει την φορολογική αρχή, αλλά επειδή τέτοια απόδειξη είναι πολύ δυσχερής, είναι ανεκτή η συναγωγή τεκμηρίου άτυπης δωρεάς μεταξύ προσώπων με ιδιαίτερο δεσμό (συγγενικό ή συζυγικό) υπό την προϋπόθεση ότι: α) θα αποκλειόταν, αιτιολογημένα, κάθε άλλη πηγή προέλευσης των χρημάτων κατά το ποσό που αυξήθηκε η περιουσία του φερομένου ως δωρεοδόχου και β) θα διαπιστωνόταν, επίσης αιτιολογημένα, ότι η οικονομική κατάσταση του φερομένου ως δωρητή επέτρεπε την διενέργεια δωρεάς κατά το ποσό αυτό (ΣΤΕ 2051/1984).

Επειδή με το άρθρο 1 παρ. 1 & 2 του Ν.5638/1932 ορίζεται ότι: « 1. Χρηματική κατάθεσις παρά τραπέζης εις ανοιχτόν λογαριασμόν επ' ονόματι δύο ή πλειοτέρων από κοινού (compte joint, joint account) είναι εν τη εννοία του παρόντος νόμου η παρέχουσα τον όρον ότι του εκ ταύτης λογαριασμού δύναται να κάμνη χρήσιν, εν όλω ή εν μέρει, άνευ συμπράξεως των λοιπών, είτε τινές και πάντες κατ' ιδίαν οι δικαιούχοι.

2. Η χρηματική κατάθεσις περί ης η προηγούμενη παράγραφος επιτρέπεται να ενεργείται και εις κοινόν λογαριασμόν επί προθεσμία ή ταμειυτηρίου υπό προειδοποίησιν.».

Επειδή σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1033/21-02-2013**: «24.....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, **παραταύτα 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..... Εξάλλου σας γνωρίζουμε ότι, σύμφωνα με τα ισχύοντα στη φορολογία δωρεών και γονικών παροχών, χρόνος φορολογίας για τις άτυπες δωρεές και γονικές παροχές είναι ο χρόνος

σύστασης αυτών, δηλαδή - εν προκειμένω - ο χρόνος παράδοσης των χρηματικών ποσών. Εφόσον με την υποβολή της οικείας δήλωσης φόρου δωρεάς δεν μπορεί να αποδειχθεί ο αληθής χρόνος σύστασης της δωρεάς - γονικής παροχής, κατ' αρχήν ο αναλογών φόρος δωρεάς θα υπολογισθεί με τα ισχύοντα κατά τον αναγραφόμενο στη δήλωση χρόνο σύστασης της δωρεάς. Εάν κατά τον έλεγχο της υπόθεσης φόρου δωρεάς - γονικής παροχής διαπιστωθεί με οποιονδήποτε τρόπο (π.χ. μεταφορά χρηματικών ποσών από και προς λογαριασμό) ότι η παράδοση των χρηματικών ποσών έγινε σε διαφορετικό χρόνο, ακολουθούνται οι σχετικές διαδικασίες για την έκδοση πράξης επιβολής φόρου.»

Επειδή, η ανάληψη χρημάτων από συνδικαιούχο κοινού τραπεζικού λογαριασμού του ν. 5638/32, ζώντος του πραγματικού καταθέτη των χρημάτων στο λογαριασμό αυτόν, καταρχήν, αποτελεί δωρεά και υπόκειται σε φόρο δωρεών, εκτός αν από τις διατάξεις του ν. 5638/1932, οι οποίες στο σύνολό τους συνεχίζουν να ισχύουν, προκύπτει το αντίθετο. Είναι αυτονόητο όμως, ότι στις περιπτώσεις αυτές, φορολογική Αρχή που έχει κατά νόμον το βάρος της απόδειξης για την ύπαρξη της άτυπης δωρεάς, θα έχει ερευνήσει και θα αποδείξει ότι ο συνδικαιούχος που ανέλαβε τα χρήματα από τον κοινό λογαριασμό δεν είχε πραγματοποιήσει κατάθεση ανάλογου ποσού με το αναληφθέν στο λογαριασμό αυτόν, είτε κατά το άνοιγμά του είτε μεταγενέστερα ((Ιωάννης Γ. Φωτόπουλος, Φορολογία Δωρεών και Γονικών Παροχών, Πέμπτη Έκδοση, Αθήνα 2014 §§1409,1410, σελ. 1159-160)

Επειδή, στο άρθρο 64 του Ν.4174/2013 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 φόρου.»

Επειδή, εν προκειμένω, όπως προκύπτει από την από2018 έκθεση ελέγχου φορολογίας δωρεάς Ν. 2961/2001 της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος δωρεάς επί του ποσού των 343.151,15€, το οποίο κατατέθηκε στον υπ' αρ. τραπεζικό λογαριασμό της Τράπεζας από τον(συνδικαιούχο του λογαριασμού) στις 02.07.2014.

Επειδή, από την επισκόπηση της κίνησης του υπ' αρ. τραπεζικού λογαριασμού προκύπτουν τα εξής: Ακολούθως της κατάθεσης των 343.151,15€, στις 04.07.2014, διενεργείται ανάληψη του ποσού των 300.000,00€ και κατάθεση αυτού στον υπ' αρ. προθεσμιακό λογαριασμό, συνδικαιούχοι του οποίου είναι οι: 1)– Α.Φ.Μ., 2) – Α.Φ.Μ. και γ)– Α.Φ.Μ. Κατά τη λήξη του εν λόγω προθεσμιακού λογαριασμού, τα χρήματα, καθώς και οι νόμιμοι τόκοι επιστρέφουν στον υπ' αρ. λογαριασμό, προκειμένου να επενδυθούν εκ νέου στον ίδιο προθεσμιακό λογαριασμό (υπ' αρ. 50010043086). Οι εν λόγω κινήσεις επαναλαμβάνονται, ενώ το επόμενο έτος 2015 μέρος των χρημάτων επενδύονται και σε άλλα τραπεζικά προϊόντα, χωρίς από τα στοιχεία του φακέλου να προκύπτουν οι συνδικαιούχοι αυτών. Πέραν δε των επενδύσεων, από τις κινήσεις του λογαριασμού προκύπτουν:

- α) μια ανάληψη ποσού 5.000,00€ στις 17.10.2014, χωρίς να προκύπτει το πρόσωπο που τις διενήργησε,
- β) μια μεταφορά ποσού 10.000,00€ στις 10.12.2014 στον υπ' αρ. τραπεζικό λογαριασμό, συνδικαιούχος του οποίου δεν είναι η προσφεύγουσα.
- γ) μια μεταφορά ποσού 10.000,00€ στις 10.12.2014 στον υπ' αρ. τραπεζικό λογαριασμό μοναδική δικαιούχος του οποίου είναι η προσφεύγουσα,
- δ) μια μεταφορά ποσού 10.000,00€ στις2015 και δύο αποστολές εμβασμάτων ποσών 1636,15€ & 10.000,00€ στις 15.11.2015 & στις 18.12.2015, χωρίς ωστόσο να προκύπτουν τα στοιχεία των τελικών αποδεκτών των ποσών αυτών.

Επειδή, όπως έχει ήδη αναφερθεί η κατάθεση σε κοινό λογαριασμό δεν μπορεί να θεμελιώσει εκ προοιμίου την ύπαρξη άτυπης δωρεάς μεταξύ των συνδικαιούχων. Ως εκ τούτου, προκειμένου να τεκμηριωθεί επαρκώς η ύπαρξη άτυπης δωρεάς στην προκειμένη περίπτωση η αρμόδια Δ.Ο.Υ όφειλε να προβεί σε περαιτέρω έλεγχο, προκειμένου να διαπιστώσει τους τελικούς αποδέκτες του συνολικού ποσού των 3.431.511,48€ και να καταλογίσει φόρο δωρεάς στο ποσό που αδιαμφισβήτητα καρτώθηκε η προσφεύγουσα.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι μόνο στην περίπτωση της μεταφοράς ποσού 10.000,00€ στις 10.12.2014 στον υπ' αρ. τραπεζικό λογαριασμό, μοναδική δικαιούχος του οποίου είναι η προσφεύγουσα, δύναται να στοιχειοθετηθεί η ύπαρξη άτυπης δωρεάς, ενώ ως προς το υπόλοιπο ποσό των 3.421.511,48€ (3.431.511,48€-10.000,00€) η υπόθεση χρήζει περαιτέρω έρευνας από την αρμόδια φορολογική αρχή, προκειμένου να ανευρεθούν οι τελικοί αποδέκτες των χρημάτων.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εσφαλμένου χαρακτηρισμού ως δωρεάς της καταθέσεων χρηματικού ποσού σε τραπεζικό λογαριασμό, στον οποίο ο καταθέτης είναι συνδικαιούχος γίνεται εν μέρει αποδεκτός ως προς το ποσό των 333.151,15€.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **εν μέρει αποδοχή** της υπ' αριθ. πρωτ./02.07.2018 ενδικοφανούς προσφυγής της, με Α.Φ.Μ., και την τροποποίηση της υπ' αρ.05.2018 οριστικής πράξης φόρου δωρεάς χρηματικού ποσού φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου.

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

Υπ' αριθ.05.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς χρηματικού ποσού φορολογικού έτους 2014

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης	Διαφορά ελέγχου-απόφασης
ΑΞΙΑ ΔΩΡΕΑΣ	343.151,15€	10.000,00€	-343.151,15€
Φόρος Δωρεάς (40%)	137.260,46 €	4.000,00 €	133.260,46 €
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013	68.630,23 €	2.000,00 €	66.630,23 €
Σύνολο φόρου για καταβολή	205.890,69 €	6.000,00 €	199.890,69 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές αντίγραφο

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.