



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 08/11/2019

Αριθμός Απόφασης: 3007

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - β. Του άρθρου 10 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. 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».
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 10/06/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή τηςμε ΑΦΜ, κατοίκου Καισαριανής, οδός, Τ.Κ. 16121, κατά της υπ' αριθμ./2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, φορολογικού έτους 2015 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την υπ' αριθμ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, φορολογικού έτους 2015, της οποίας ζητείται η ακύρωση καθώς και την από 23/04/2019 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Δωρεών ν.2961/2001 της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 10/06/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της, 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 υπ' αριθμ./2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, φορολογικού έτους 2015, προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα φόρος δωρεάς ποσού 307.957,39 €, πλέον προστίμου φόρου λόγω ανακρίβειας (σύμφωνα με το άρθρο 58 του Ν.4174/2013) ποσού 153.978,69 €, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού ύψους 461.936,08 €.

Η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από 23/04/2019 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Δωρεών ν.2961/2001 της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, που διενεργήθηκε κατόπιν της υπ' αριθμ./23-11-2018 εντολής ελέγχου, αφορμή της οποίας αποτέλεσε το υπ' αριθ. πρωτ./30-11-2016 Δελτίο Πληροφοριών της Αρχής Καταπολέμησης και Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης (Ν. 3691/2008) (αρ. πρωτ. εισ./20/12/2016), στο οποίο αναφέρονταν τα κάτωθι:

«Στα πλαίσια έρευνας που διεξάγει η Αρχή «Περί νομιμοποίησης εσόδων» σας γνωρίζουμε ότι ηγεν., κάτοχος του υπ' αριθ. ΑΒ.....ΔΑΤ, με ΑΦΜ:/ ΔΟΥ Βύρωνα, Δημόσιος Υπάλληλος, τηρεί στην EUROBANK τον υπ' αριθ.λογαριασμό ταμιευτηρίου στον οποίο το χρονικό διάστημα 15/09/2015 έως και την 25/09/2015 μεταφέρθηκαν συνολικά 689.892 € από τους λογαριασμούς της κας, χήρας, το γένοςΓαλλίδας υπηκόου.

Να σημειωθεί ότι ηήταν αναδεκτή (βαπτιστήρα) τηςη οποία και απεβίωσε και μετέφερε τα χρήματα βάσει πληρεξουσίου πλην όμως δεν έχει δηλώσει τα ποσά αυτά στις φορολογικές της δηλώσεις για την πληρωμή των αντίστοιχων φόρων.»

Κατόπιν των ανωτέρω, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, με την υπ' αριθμ./2017 εντολή ελέγχου πραγματοποίησε έλεγχο Προσαύξησης Περιουσίας, κάνοντας επεξεργασία στις κινήσεις των λογαριασμών της προσφεύγουσας σε Πιστωτικά Ιδρύματα, κατά την κρινόμενη περίοδο, οι οποίες κινήσεις ήρθαν σε γνώση του ελέγχου κατόπιν υποβολής σχετικού αιτήματος.

Στη συνέχεια και σε εκτέλεση της υπ' αριθ./23-11-2018 εντολής ελέγχου, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, προβαίνοντας στις απαιτούμενες ελεγκτικές ενέργειες, οι οποίες αποτυπώνονται αναλυτικά στην από 23/04/2019 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας δωρεών της

ελέγκτριας, πραγματοποίησε στην προσφεύγουσα έλεγχο για την εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 2961/2001 περί Φορολογίας Δωρεών.

Στα πλαίσια του ελέγχου, την 27/11/2018 συντάχθηκε η υπ' αριθ. πρωτ./2018 γνωστοποίηση με την οποία δόθηκε η δυνατότητα στην προσφεύγουσα να υποβάλει εκπρόθεσμες φορολογικές δηλώσεις φορολογίας δωρεών έως την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 18, 19 και 72 παρ. 18 του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του ν. 4512/2018. Η ανωτέρω γνωστοποίηση θυροκολλήθηκε την 27/11/2018 ημέρα Τρίτη και ώρα 14:00 μμ στη διεύθυνση κατοικίας της προσφεύγουσας επί της οδούστην Καισαριανή, λόγω απουσίας της, παρουσία του μάρτυρα Στη συνέχεια, μετά από αλληλογραφία με τη Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, η Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών ενημερώθηκε ότι δεν είχαν υποβληθεί ούτε δηλώσεις φόρου κληρονομιών, ούτε δηλώσεις φόρου δωρεών το έτος 2015, για τη φορολογούμενη Ηαπεβίωσε στις 28/09/2015 και η προσφεύγουσαείναι κληρονόμος αυτής.

Από την έρευνα και την επεξεργασία που πραγματοποιήθηκε στις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας, αλλά και σε όλα τα δεδομένα που έχει στην διάθεση του ο έλεγχος, διαπιστώθηκε ότι, για το χρονικό διάστημα από 15/09/2015 έως 25/09/2015, ποσό 689.892,00 ευρώ μεταφέρθηκε από λογαριασμούς τηςπρος τραπεζικούς λογαριασμούς στους οποίους είναι δικαιούχος η προσφεύγουσα, καθώς επίσης βρέθηκε και κατάθεση της υπ' αριθ. επιταγής ποσού 80.000,00 ευρώ, ήτοι σύνολο **769.893,49 ευρώ**.

Για το λόγο αυτό, την 07/02/2019, τηρώντας τη διαδικασία που ορίζουν οι διατάξεις του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας), κοινοποιήθηκε το υπ' αριθ./01-02-2019 Αίτημα παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ν. 4174/2013 με το οποίο, ζητήθηκε από την προσφεύγουσα να παρέχει διευκρινίσεις/επεξηγήσεις για συγκεκριμένες συναλλαγές που βρέθηκαν στους τραπεζικούς της λογαριασμούς, εντός διαστήματος πέντε (5) ημερών, όπως ορίζουν οι διατάξεις

Επειδή η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στο ως άνω αίτημα ούτε προσκόμισε έγγραφα - παραστατικά, όπως αναφέρεται στην παράγραφο 8 της με αριθμό ΔΕΑΦ Α'. 1144110 ΕΞ 2015 από 5-11-2015 Απόφασης του Υπουργείου Οικονομικών, ώστε να δικαιολογήσει τις καταθέσεις – πιστώσεις για τις κρινόμενες καταθέσεις του ανωτέρω Αιτήματος παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ν. 4174/2013, ο έλεγχος προέβη στις κάτωθι ενέργειες:

Με το υπ' αριθ. πρωτ. ΕΜΠ/14-02-2019 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών προς την Τράπεζα EUROBANK ζητήθηκαν τα κάτωθι:

- 1) να γνωστοποιήσουν την Τράπεζα, τον αριθμό λογαριασμού και τον δικαιούχο του λογαριασμού από τον οποίο προέρχεται η μεταφορά χρηματικών ποσών του κατωτέρω πίνακα, καθώς επίσης,
- 2) να αποστείλουν αντίγραφα παραστατικών για τις εν λόγω πιστώσεις του κατωτέρω πίνακα:

α/α	ΗΜ/ΝΙΑ ΚΙΝΗΣΗΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΚΙΝΗΣΗΣ	ΠΙΣΤΩΣΗ	ΥΠΟΛΟΙΠΟ	ΚΛ. Α/Α ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ ΚΙΝΗΣΗΣ	ΑΡ. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ
14	15.09.15	ΒΑΣΕΙ ΠΛΗΡΕΞ./28-08	119.135,00	119.286,30	23	
15	16.09.15	ΜΤΦ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	70.157,49	70.539,02	28	
16	25.09.15	ΜΤΦ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	250.000,00	320.539,02	29	
17	25.09.15	ΜΤΦ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	250.600,00	330.827,74	40	
		ΣΥΝΟΛΑ	689.892,49			

Β) να αποστείλουν αντίγραφο των δυο όψεων του σώματος της κατωτέρω επιταγής και να γνωστοποιήσουν τα στοιχεία αυτής (τον εκδότη της επιταγής, τον αποδέκτη αυτής, σε διαταγή ποίου εκδόθηκε, κλπ.)

α/α	ΗΜ/ΝΙΑ ΚΙΝΗΣΗΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΚΙΝΗΣΗΣ	ΠΙΣΤΩΣΗ	ΥΠΟΛΟΙΠΟ	ΚΛ. Α/Α ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ ΚΙΝΗΣΗΣ	ΑΡ. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ
18	24.09.15	ΚΤΘ ΙΔ.ΕΠΙΤΑΓΗΣ	80.000,00	80.227,74	39	

Η Τράπεζα EUROBANK, ανταποκρινόμενη στο ως άνω έγγραφο, απέστειλε με το υπ' αριθ./14-03-2019 έγγραφό της τα αιτούμενα αντίγραφα ως κάτωθι:

Α) Για την υπ' αριθ. 14 πίστωση

1) το υπ' αριθ. 1/1 παραστατικό μεταφοράς από/σε λογαριασμό της 15/09/2015 με τα κάτωθι στοιχεία:

- Στοιχεία χρέωσης

Λογαριασμός πελάτη:

Επωνυμία πελάτη:,

Ποσό: **119.135,00 ευρώ**

Αιτιολογία: βάσει πληρεξουσίου/28-05-2015.

- Στοιχεία πίστωσης

Λογαριασμός πελάτη:

Επωνυμία πελάτη:,

Ποσό: 119.135,00 ευρώ

Αιτιολογία: βάσει πληρεξουσίου/28-05-2015.

2) Υπεύθυνη δήλωση τηςγια τη μεταφορά του εν λόγω ποσού καθώς και Γνωμάτευση νομιμοποίησης πληρεξουσίου εγγράφου.

Β) Για την υπ' αριθ. 15 πίστωση

1) το υπ' αριθ. 2/1 παραστατικό μεταφοράς από/σε λογαριασμό της 16/09/2015 με τα κάτωθι στοιχεία:

- Στοιχεία χρέωσης

Λογαριασμός πελάτη:

Επωνυμία πελάτη:,

Ποσό: **70.157,49 ευρώ**

Αιτιολογία: Μεταφορά σε λογαριασμό.

- Στοιχεία πίστωσης

Λογαριασμός πελάτη:

Επωνυμία πελάτη:,

Ποσό: **70.157,49 ευρώ**

Αιτιολογία: Μεταφορά από λογαριασμό

2) Υπεύθυνη δήλωση τηςγια τη μεταφορά του εν λόγω ποσού καθώς και Γνωμάτευση νομιμοποίησης πληρεξουσίου εγγράφου καθώς και φωτοτυπία ταυτότητας της ελεγχόμενης.

Γ) Για την υπ' αριθ. 16 πίστωση

1) το υπ' αριθ. 3/1 παραστατικό μεταφοράς από/σε λογαριασμό της 25/09/2015 με τα κάτωθι στοιχεία:

- Στοιχεία χρέωσης

Λογαριασμός πελάτη:

Επωνυμία πελάτη:,

Ποσό: **250.000,00 ευρώ**

Αιτιολογία: βάσει πληρεξουσίου/28-05-2015

- Στοιχεία πίστωσης

Λογαριασμός πελάτη:

Επωνυμία πελάτη:,

Ποσό: **250.000,00 ευρώ**

Αιτιολογία: Μεταφορά από λογαριασμό

2) Υπεύθυνη δήλωση τηςγια τη μεταφορά του εν λόγω ποσού.

Γ) Για την υπ' αριθ. 17 πίστωση

1) το υπ' αριθ. 4/1 παραστατικό μεταφοράς από/σε λογαριασμό της 25/09/2015 με τα κάτωθι στοιχεία:

- Στοιχεία χρέωσης

Λογαριασμός πελάτη:

Επωνυμία πελάτη:,

Ποσό: **250.600,00 ευρώ**

Αιτιολογία: βάσει πληρεξουσίου/28-05-2015

- Στοιχεία πίστωσης

Λογαριασμός πελάτη:

Επωνυμία πελάτη:,

Ποσό: **250.600,00 ευρώ**

Αιτιολογία: Μεταφορά από λογαριασμό

2) Υπεύθυνη δήλωση τηςγια τη μεταφορά του εν λόγω ποσού.

Δ) Για την υπ' αριθ. 18 πίστωση

- το με αριθ. 5/1 παραστατικό κατάθεσης τραπεζικής επιταγής ημερομηνίας 24/09/2015 με αριθμόποσού 80.000,00 ευρώ,

- Αντίγραφο του σώματος της εν λόγω επιταγής και των δυο όψεων,

- Αίτηση έκδοσης τραπεζικής επιταγής με ημερομηνία 24/09/2015, ποσού 80.000,00 το οποίο αναλήφθηκε από τον με αριθ.λογαριασμό της

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος έκρινε ότι οι ανωτέρω πιστώσεις συνιστούν δωρεά χρημάτων από τηνμε ΑΦΜ:, προς την προσφεύγουσα, προ του θανάτου της πρώτης. Το ποσό της δωρεάς χρημάτων ανέρχεται στο ποσό των 769.893,49 ευρώ.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

«Μη νομιμότητα της προσβαλλόμενης πράξης λόγω έλλειψης νόμιμης και επαρκούς αιτιολογίας και λόγω εσφαλμένης εκτίμησης των πραγματικών περιστατικών.

Σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου οι λογαριασμοί μου που διατηρούσα στην Τράπεζα EUROBANK και συγκεκριμένα ο μεν λογαριασμός μουπιστώθηκε, στις 15.9.2015, με το ποσό των 119.135,00€ και στις 25.9.2015 με το ποσό των 250.600,00€, ο δε λογαριασμός μουπιστώθηκε, στις 16.9.2015, με το ποσό των 70.157,49€ και στις 25.9.2015 με το ποσό των 250.600,00€ και συνολικά αμφότεροι οι λογαριασμοί μου πιστώθηκαν με το ποσό των 689.892,49€.

Σύμφωνα δε με το υπ' αριθμ./14.3.2019 έγγραφο της Τράπεζας EUROBANK, τα ποσά των εν λόγω πιστώσεων των τραπεζικών λογαριασμών μου προήλθαν από μεταφορά, βάσει πληρεξουσίου, από τους λογαριασμούς και, που ανήκαν στην, η οποία απεβίωσε στις 28.9.2015 και της οποίας υπήρξα αναδεκτή και κληρονόμος, δυνάμει συμβολαιογραφικής διαθήκης.

Σύμφωνα με την ίδια ως άνω έκθεση ελέγχου, εξάλλου, από το υπ' αριθμ./25.9.2015 συμβόλαιο της συμβολαιογράφου Αθηνώνπροέκυψε, ότι με αυτό αγόρασα τρία διαμερίσματα στην οδόστην Αθήνα, με πωλήτρια την Το τίμημα αγοράς ανήλθε σε 80.000,00€ και για την εξόφλησή του εκδόθηκε εις διαταγή μου, στις 24.9.2015, η υπ' αριθμ.-2 ισόποση επιταγή της Τράπεζας EUROBANK, η οποία επιδείχθηκε στη συμβολαιογράφο και αναφέρθηκε στο εν λόγω συμβόλαιο.

Στη συνέχεια, η επιταγή αυτή οπισθογραφήθηκε και παραλήφθηκε εκ μέρους μου και περαιτέρω κατατέθηκε στη EUROBANK και πιστώθηκε ο λογαριασμός μουμε το ποσό των 80.000,00€ και όχι ο λογαριασμός της ως άνω πωλήτριας.

Με τις ως άνω διαπιστώσεις, ο φορολογικός έλεγχος θεώρησε ότι στην περίπτωση αυτή συντρέχουν όλες οι προϋποθέσεις χαρακτηρισμού της ως άνω παροχής των εν λόγω χρηματικών ποσών (689.892,49€ και 80.000,00€), από τηνπρος εμένα, ως άτυπης δωρεάς, αφού πρόκειται για παροχή περιουσιακών στοιχείων με συμφωνία μας, χωρίς αντάλλαγμα, η οποία επέφερε μείωση της περιουσίας της δωρητού, με αντίστοιχη αύξηση της περιουσίας εμού ως λήπτριας αυτού, για την οποία δωρεά δεν συντάχθηκε σχετικό έγγραφο.

Για το λόγο αυτό, η Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. ΙΖ΄ Αθηνών, κατ' αποδοχή του ως άνω πορίσματος του φορολογικού ελέγχου και μετά τήρηση της νόμιμης προδικασίας, εξέδωσε την ήδη προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς, έτους 2015, με την οποία καταλόγισε σε βάρος μου, ως δωρεοδόχου, τις προαναφερόμενες φορολογικές επιβαρύνσεις (φόρο δωρεάς και πρόσθετο φόρο λόγω μη υποβολής δηλώσεως), τις οποίες υπολόγισε, ενόψει της μη διαπίστωσης συγγενικής σχέσης μεταξύ μας (δωρήτριας και δωρεοδόχου), με βάση την κλίμακα της εξωτικής σχέσης (Γ΄ κατηγορίας).

Όμως με τις ως άνω παραδοχές, η κρίση της Φορολογικής Αρχής, ότι εν προκειμένω έλαβε χώρα άτυπη δωρεά, εκ μέρους της, λόγω παροχής προς εμένα του επίμαχου χρηματικού ποσού των 769.893,49€, δήθεν χωρίς αντάλλαγμα, η οποία (παροχή) είχε ως συνέπεια τη μείωση της περιουσίας της εν λόγω δωρήτριας, με ταυτόχρονη αύξηση της δικής μου περιουσίας ως δωρεοδόχου, είναι μη νομίμως και μη επαρκώς αιτιολογούμενη, προσέτι δε και αυθαίρετη.

Τούτο δε διότι, για την χωρίς αντάλλαγμα παροχή του επίμαχου χρηματικού ποσού, η Φορολογική Αρχή δεν επικαλείται κανένα συγκεκριμένο στοιχείο, ώστε να μπορεί να συναχθεί βάσιμα το συμπέρασμα, ότι με τις παραπάνω ενέργειές μας αποβλέψαμε σε δωρεά, ενώ, εξάλλου, μόνη η επίκληση της επαύξησης της περιουσίας μου κατά το επίμαχο χρηματικό ποσό των 769.893,49€, χωρίς όμως, προηγουμένως να αποκλεισθεί αιτιολογημένα και αποδεδειγμένα κάθε άλλη αιτία παροχής αυτού, δεν αποδεικνύει την χωρίς αντάλλαγμα παροχή του και την αύξηση έτσι της περιουσίας μου από χαριστική αιτία, με αντίστοιχη μείωση της περιουσίας της

Ενόψει αυτών, δεν αποδείχθηκε από τη φέρουσα αποκλειστικά το βάρος της απόδειξης Φορολογική Αρχή, η συνδρομή εν προκειμένω των, σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις του άρθρου 34 παρ.Α΄ παρ.1, εδ.β΄ το Ν. 2961/2001, ως άνω σωρευτικών προϋποθέσεων, για την πραγματοποίηση άτυπης δωρεάς.

Ανεξαρτήτως των παραπάνω, καίτοι δεν βαρύνομαι με την απόδειξη του αντιθέτου, ότι, δηλαδή δεν έλαβε χώρα εν προκειμένω άτυπη δωρεά της ως άνω χρηματικής παροχής, παρά ταύτα με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή μου σας διευκρινίζω ότι η χρηματική αυτή παροχή έχει άλλη αιτία και όχι τη δωρεά της από την, προς απόδειξη δε του ισχυρισμού μου αυτού επικαλούμαι ειδικότερα τα παρακάτω.

α) Το ποσό των 689.892,00€ που βάσει πληρεξουσίου, που μου είχε χορηγήσει η, μετέφερα, το έτος 2015, από λογαριασμούς της, στους ως άνω τραπεζικούς λογαριασμούς μου, δεν είχε ως πηγή προέλευσης και αιτία την άτυπη δωρεά αυτού, όπως αναποδείκτως και αβασίμως έκανε δεκτό η Φορολογική Αρχή, αλλά τη, σύμφωνα με το άρθρο 806 του Αστικού Κώδικα, δανειακή σύμβαση ισόποσου ποσού (689.892,00€), την οποία είχα συνάψει με την, με το φέρον βεβαία χρονολογία από 25.8.2015 ιδιωτικό συμφωνητικό.

Σύμφωνα με τη δανειακή αυτή σύμβαση, η ανάληψη του ως άνω δανεισθέντος χρηματικού ποσού, που ήταν κατατεθειμένο σε προθεσμιακούς λογαριασμούς της δανείστριάς μου στην Τράπεζα EUROBANK, θα γινόταν εκ μέρους μου με τη λήξη κάθε προθεσμιακής κατάθεσης, όπως και έγινε, εξάλλου, ως χρόνος αποπληρωμής του δανείου είχε ορισθεί η πενταετία, η οποία θα άρχιζε από 1.1.2016 και θα έληγε στις 31.12.2020.

Όμως, εν τω μεταξύ, στις 28.9.2015, επήλθε ο θάνατος της δανείστριάς μου, η οποία με συμβολαιογραφική διαθήκη με κατέστησε αποκλειστική κληρονόμο της σε όλη την περιουσία της (κινητή και ακίνητη).

Με τον τρόπο αυτό ενώθηκαν στο πρόσωπό μου οι ιδιότητες της δανείστριας και οφειλέτιδας, με συνέπεια να επέλθει, σύμφωνα με το άρθρο 453 του Αστικού Κώδικα, απόσβεση της επίμαχης ενοχής, της απορρέουσας από την προαναφερόμενη δανειακή σύμβαση, με σύγχυση, με συνακόλουθο τη μη επιστροφή του δανεισθέντος ως άνω ποσού στις συμφωνηθείσες ημερομηνίες.

Συνεπώς, ενόψει της ως άνω, βέβαιης χρονολογίας, δανειακής σύμβασης, δεν μπορεί να υποστηριχθεί βάσιμα, ότι η παροχή του επίμαχου ποσού από τηνπρος εμένα έγινε χωρίς αντάλλαγμα και ως εκ τούτου δεν συντρέχουν εν προκειμένω οι προϋποθέσεις του άρθρου 34 του Ν. 2961/2001, ώστε η μεταφορά του προαναφερόμενου χρηματικού ποσού από το λογαριασμό της Οδέττη στο λογαριασμό μου, να χαρακτηριστεί ως άτυπη δωρεά.

β) Περαιτέρω και η πίστωση του τραπεζικού λογαριασμού μου με το ποσό των 80.000,00€ (που αφορά την υπ' αριθμ. επιταγή), το οποίο αναλήφθηκε στις 24.9.2015 από τραπεζικό λογαριασμό μου (για εξόφληση του τιμήματος του πωληθέντος σε μένα ακινήτου από την) και το οποίο, ακολούθως, επανακατατέθηκε σε δικό μου τραπεζικό λογαριασμό και όχι σε λογαριασμό της πωλήτριας, όπως θα ήταν φυσικό και λογικό, δεν είχε ως αιτία χαριστική πρόθεσή μας, παρά τα όσα αντίθετα και αυθαίρετα υποστηρίζει η Φορολογική Αρχή, στηριζόμενη στο γεγονός της αυθημερόν ανάληψης του εν λόγω ποσού και κατάθεσής του σε δικό μου λογαριασμό και όχι σε λογαριασμό της πωλήτριας. Τούτο δε διότι, οι ως άνω ενέργειες έλαβαν χώρα για κάλυψη διαφόρων δαπανών (νοσηλείων, φόρων κ.λπ.), στις οποίες είχα υποβληθεί για λογαριασμό τηςκαι τις οποίες είχα καταβάλει με δικά μου χρήματα, προ του θανάτου της, αλλά και μετά.

Οι δαπάνες αυτές ανήλθαν συνολικώς στο ποσό των 82.078,35€ και είναι αναλυτικά οι εξής:

1) Αμοιβή για παραμονή τηςστην Μονάδα Φροντίδας Ηλικιωμένων "....." από 29.12.2012 έως 28.9.2015, η οποία είχε συμφωνηθεί με το από 26.1.2015 ιδιωτικό συμφωνητικό, το οποίο σας προσκομίζω.

Η αμοιβή αυτή ανήλθε στο ποσό των 42.797,00€, όπως βεβαιώνεται με την από 23.6.2016 βεβαίωση της Διεύθυνσης της εν λόγω Μονάδας.

2) Αμοιβή ύψους 3.200,00€, που κατέβαλα στην, για παροχή υπηρεσιών massage, μάλαξης και αποκατάστασης στην, από 1.1.2013 έως και 31.8.2015 (σχετική η προσκομιζόμενη από 18.10.2015 βεβαίωση).

3) Αμοιβή ύψους 4.500,00€, που κατέβαλα στην αποκλειστική νοσοκόμα, για παρασχεθείσες σχετικές υπηρεσίες προς την, κατά την παραμονή της στο νοσοκομείο από 10.12.2012 έως 31.3.2013 (σχετική η προσκομιζόμενη υπ' αριθμ. 3130.3.2013 απόδειξη είσπραξης).

4) Αμοιβή ιατρών, διαφόρων ειδικοτήτων για παροχή ιατρικών υπηρεσιών προς την, συνολικού ποσού 2.670,00€.

Για τις προσφερθείσες υπηρεσίες εκδόθηκαν από τους ιατρούς:

α), οι υπ' αριθμ. 3889/9.9.2015, 3897/10.9.2015, 3916/23.9.2015 και 3919/25.9.2015 αποδείξεις λιανικών συναλλαγών,
β), η υπ' αριθμ. 493/7/9/2015 απόδειξη λιανικών συναλλαγών,
γ), οι υπ' αριθμ. 1232/7.9.2015 και 1321/25.9.2015 αποδείξεις λιανικών συναλλαγών,
δ), η υπ' αριθμ. 583/11.9.2015 απόδειξη λιανικών συναλλαγών,
ε), η υπ' αριθμ. 162/28.9.2015 απόδειξη λιανικών συναλλαγών, και
στ), η υπ' αριθμ. 1135/29.9.2015 απόδειξη λιανικών συναλλαγών, τις οποίες και σας προσκομίζω.

Και ναι μεν στις αποδείξεις αυτές αναφέρεται ως "καταβαλών" ηκαι όχι εγώ, που πράγματι κατέβαλα τις αμοιβές τούτο, όμως, έγινε κατά την άποψη των ιατρικών, για λόγους φορολογικούς έπρεπε να αναφέρεται το όνομα του ασθενούς, που καταχωριζόταν και στο Βιβλίο Ασθενών και όχι το όνομα το δικό μου.

5) Δαπάνη ύψους 3.200,00€ για υπηρεσίες φυσικοθεραπείας από 1.1.2013 έως 1.8.2015 στην, από το φυσικοθεραπευτή, όπως τούτο βεβαιώνεται με την από 28.6.2015 βεβαίωση του εν λόγω φυσικοθεραπευτή.

6) Αμοιβή της κλινικής, όπου νοσηλεύθηκε ητο έτος 2015, με την επωνυμία "....." και το διακριτικό τίτλο ".....", η οποία ανέρχεται στο συνολικό ποσό των 23.888,76€. Η αμοιβή αυτή καταβλήθηκε με μεταφορά χρηματικών ποσών είτε από δικό μου τραπεζικό λογαριασμό, είτε από τοιούτον κοινό με τον αδελφό μου, σε λογαριασμό της επιχείρησης

Προς τούτο σας προσκομίζω έγγραφα των τραπεζικών εντολών με και τις αντίστοιχες αποδείξεις είσπραξης της ως άνω επιχείρησης (συνολικά 12), μια υπεύθυνη δήλωσή μου και τρεις ιατρικές βεβαιώσεις-γνωματεύσεις.

7) Καταβολή ΕΦΚΑ, στις 26.11.2014, για λογαριασμό της, ποσού 909,88€, με το από 26.11.2014 έγγραφο της ALPHA BANK και

8) Καταβολή στις 9.9.2015 στη Δ.Ο.Υ. ΣΤ' Αθηνών φορολογικών υποχρεώσεων της, ποσού 912,71€.

Ενόψει αυτών, όχι μόνο δεν αποδείχθηκε, από τη φέρουσα το βάρος της απόδειξης Φορολογική Αρχή, η πραγματοποίηση εν προκειμένω άτυπης δωρεάς, αλλά αντιθέτως, από τα πιο πάνω παρατιθέμενα συγκεκριμένα στοιχεία και πραγματικά περιστατικά αποδείχθηκε, ότι τα επίμαχα χρηματικά ποσά, με τα οποία πιστώθηκαν οι τραπεζικοί λογαριασμοί μου, κατά το έτος 2015, δεν μου δόθηκαν χαριστικώς από την, αλλά μου δόθηκαν για τις προαναφερθείσες αιτίες, ήτοι λόγω δανείου και λόγω κάλυψης δαπανών, οι οποίες είχαν πραγματοποιηθεί για λογαριασμό της, είχαν, όμως καλυφθεί με χρήματά μου.....»

Στις 23/10/2019 η προσφεύγουσα προσκόμισε αίτηση στην Υπηρεσία μας η οποία έλαβε αριθμ. πρωτ. ΔΕΔΕΙ 2019 ΕΜΠ, με την οποία προσκόμισε ιδιωτικό συμφωνητικό δανείου μεταξύ της ίδιας και τηςκαι ζητάει να ληφθεί υπόψη κατά την εξέταση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, στα άρθρα 496-512 του Αστικού Κώδικα ορίζεται ότι:

«Άρθρο 496

ΔΩΡΕΑ

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

Άρθρο 497

Το να παραλείψει κάποιος, προς όφελος ενός άλλου, να αποκτήσει περιουσία ή το να παραιτηθεί από ένα δικαίωμα που δεν απέκτησε ακόμη, καθώς και το να αποποιηθεί μια κληρονομία ή κληροδοσία, δεν αποτελεί δωρεά.

Άρθρο 498

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 499

Ο δωρητής ευθύνεται μόνο για δόλο και βαριά αμέλεια. Για πραγματικά και νομικά ελαττώματα του αντικειμένου της δωρεάς ο δωρητής ευθύνεται μόνο αν υποσχέθηκε πως δεν υπάρχουν τέτοια ελαττώματα ή αν τα απέκρυψε με δόλο.

Άρθρο 500

Ο δωρητής δεν οφείλει τόκους υπερημερίας.

Άρθρο 501

Ο δωρητής έχει το δικαίωμα να αρνηθεί να εκπληρώσει τη δωρεά, αν η εκπλήρωσή της θα έθετε σε κίνδυνο, ενόψει και των υπόλοιπων χρεών του, είτε τη δική του συντήρηση, είτε τη διατροφή που οφείλει κατά το νόμο σε άλλους.

Άρθρο 502

Αν η δωρεά συνίσταται σε περιοδικές παροχές, ο θάνατος του δωρητή συνεπάγεται την απόσβεση της υποχρέωσής του, εφόσον δεν συμφωνήθηκε διαφορετικά.

Άρθρο 503

Σε περίπτωση δωρεάς υπό τρόπο, ο δωρητής έχει το δικαίωμα, αν εκπλήρωσε την υποχρέωσή του που πηγάζει από τη δωρεά, να απαιτήσει από το δωρεοδόχο την εκτέλεση του τρόπου.

Αν πεθάνει ο δωρητής, την εκτέλεση τρόπου που αφορά δημόσιο ή κοινωφελή σκοπό, έχει δικαίωμα να απαιτήσει και η δημόσια αρχή.

Άρθρο 504

Ο δωρεοδόχος έχει το δικαίωμα να αρνηθεί να εκτελέσει τον τρόπο, εφόσον η αξία του αντικειμένου της δωρεάς δεν καλύπτει τη δαπάνη που απαιτείται για την εκτέλεση και δεν συμπληρώνεται η διαφορά.

Άρθρο 505

Ο δωρητής έχει το δικαίωμα να ανακαλέσει τη δωρεά αν ο δωρεοδόχος φάνηκε με βαρύ του παράπτωμα αχάριστος απέναντι στο δωρητή ή στο σύζυγο ή σε στενό συγγενή του και ιδίως αν αθέτησε την υποχρέωσή του να διατρέφει το δωρητή.

Άρθρο 506

Ο κληρονόμος του δωρητή έχει δικαίωμα να ανακαλέσει τη δωρεά, αν ο δωρεοδόχος, ενεργώντας με πρόθεση, θανάτωσε το δωρητή ή τον εμπόδισε να ανακαλέσει τη δωρεά.

Άρθρο 507

Ο δωρητής ή ο κληρονόμος του έχει δικαίωμα να ανακαλέσει τη δωρεά, αν ο δωρεοδόχος παραλείπει υπαίτια να εκτελέσει τον τρόπο υπό τον οποίο έγινε η δωρεά.

Άρθρο 508

Η δωρεά που έγινε από κάποιον που δεν έχει γνήσιους κατόντες μπορεί να ανακληθεί μέσα σε μια πενταετία αφότου εκπληρώθηκε αν, ενόσω ζούσε ο δωρητής ή ύστερα από το θάνατό του, γεννήθηκε γνήσιο τέκνο του ή αν νομιμοποιήθηκε τέκνο του με γάμο.

Άρθρο 509

Η ανάκληση της δωρεάς γίνεται με δήλωση προς το δωρεοδόχο. Αφού γίνει η ανάκληση αποσβήνεται η υποχρέωση του δωρητή για παροχή και αναζητείται η παροχή που εκπληρώθηκε, σύμφωνα με τις διατάξεις για τον αδικαιολόγητο πλουτισμό.

Άρθρο 510

Η ανάκληση αποκλείεται, αν ο δωρητής έδωσε συγγνώμη στο δωρεοδόχο ή αν πέρασε ένα έτος αφότου ο δωρητής, έχοντας δικαίωμα να ανακαλέσει, πληροφορήθηκε το λόγο της ανάκλησης. Δεν επιτρέπεται ανάκληση ύστερα από το θάνατο του δωρεοδόχου.

Άρθρο 511

Προκαταβολική παραίτηση από το δικαίωμα της ανάκλησης δεν ισχύει.

Άρθρο 512

Δωρεές που έγιναν από ιδιαίτερο ηθικό καθήκον ή από λόγους ευπρέπειας δεν μπορούν να ανακληθούν.»

Επειδή, στο άρθρο 34 του Ν.2961/2001 «Κύρωση του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών Προικών και Κερδών από Τυχερά Παίγνια (ΦΕΚ Α' 266/22-11-2001)» ορίζονται τα εξής:

«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.

2.Θεωρείται ως δωρεά για την επιβολή του φόρου κατά τις διατάξεις του παρόντος:

- α) η απαλλοτρίωση περιουσίας με σκοπό τη σύσταση προσόδου ή διατροφής μεταξύ ανιόντων, κατιόντων ή συζύγων,

β) τα ποσά ή συντάξεις που οφείλονται, λόγω θανάτου του ασφαλισθέντος, από τον ασφαλιστή σε αυτόν υπέρ του οποίου έγινε η ασφάλιση, εφόσον η ασφάλεια έγινε ή μεταφέρθηκε στην Ελλάδα,

γ) η ασφάλεια που έγινε στην αλλοδαπή και δεν μεταφέρθηκε στην Ελλάδα, εφόσον αυτός υπέρ του οποίου έγινε η ασφάλεια είναι Έλληνας υπήκοος, αδιάφορα από την κατοικία του, ή αλλοδαπός που έχει την κατοικία του στην Ελλάδα κατά το χρόνο του θανάτου αυτού που ασφαλίστηκε,

δ) η αποζημίωση ή το βοήθημα που καταβάλλεται εφάπαξ ή περιοδικά από ασφαλιστικό ταμείο ή οργανισμό λόγω θανάτου του ασφαλισμένου σε πρόσωπα άλλα από εκείνα που απαλλάσσονται σύμφωνα με την περίπτωση β' της ενότητας Γ του άρθρου 43, αδιάφορα με το χαρακτήρα κτήσης του δικαιούμενου ποσού, που αναφέρεται στους κανονισμούς του ταμείου ή οργανισμού,

ε) τα ποσά που καταβάλλονται από νομικά πρόσωπα, επιπλέον εκείνων που προβλέπονται από τις ισχύουσες διατάξεις, σε μέλη διοικητικού συμβουλίου τους, λόγω λύσης της μεταξύ τους σχέσης.

στ) συνένωση επικαρπίας ακινήτων ή κινητών γενικά πραγμάτων με την ψιλή κυριότητα, λόγω συμπλήρωσης του χρόνου διάρκειας της επικαρπίας, όταν η κτήση ή μεταβίβαση με επαχθή αιτία της ψιλής κυριότητας αυτών και η κτήση της επικαρπίας ορισμένου χρόνου ή η παρακράτησή της για ορισμένο χρόνο γίνεται από την 1η Ιανουαρίου 2006, είτε από φυσικό είτε από νομικό πρόσωπο. Στις περιπτώσεις αυτές θεωρείται ότι η επικαρπία περιέρχεται στον κατά το χρόνο της συνένωσης ψιλό κύριο από τον επικαρπωτή αιτία δωρεάς και η αξία αυτής προσδιορίζεται στην αξία της πλήρους κυριότητας, μετά την αφαίρεση από αυτή του τμήματος της αξίας που αναλογεί στο ποσοστό για το οποίο ο ψιλός κύριος είχε υπαχθεί σε φόρο κατά την απόκτηση της ψιλής κυριότητας.

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. Στην περίπτωση αυτή, εάν πρόκειται για ακίνητα ή πλοία ή για μετοχές μη εισηγμένες στο Χρηματιστήριο ή για λοιπούς μη εισηγμένους στο Χρηματιστήριο τίτλους κινητών αξιών ως και

συμμετοχές σε εταιρίες ή συνεταιρισμούς και έχει επιβληθεί φόρος για τη μεταβίβαση αυτή, από τον αναλογούντα φόρο δωρεάς εκπίπτει ο βεβαιωθείς φόρος μεταβίβασης ή ο φόρος υπεραξίας.

4. Σε περίπτωση αγοράς ακινήτου ή ανέγερσης οικοδομής, από πρόσωπο που δεν αποδεικνύει την οικονομική του δυνατότητα, ως αξία για την επιβολή του φόρου της άτυπης δωρεάς λαμβάνεται η μεγαλύτερη μεταξύ αντικειμενικής και τιμήματος για την περίπτωση αγοράς ακινήτου, ενώ για την ανέγερση οικοδομής λαμβάνεται η μεγαλύτερη μεταξύ αντικειμενικής και συνολικής δαπάνης που πραγματοποιήθηκε, όπως αυτή προκύπτει από τα νόμιμα παραστατικά.

5. Δεν θεωρούνται δωρεές ή γονικές παροχές, για την επιβολή του φόρου, οι δωρεές ή γονικές παροχές χρηματικών ποσών που συνιστώνται αποκλειστικά για την αγορά ή ανέγερση ακινήτων, η οποία εξαιρείται και δεν υπάγεται στις ρυθμίσεις της περίπτωσης γ' του άρθρου 17 του Κ.Φ.Ε., μέχρι του ποσού το οποίο εξαιρείται από αυτές.»

Επειδή, στα άρθρα 35, 36, 38 και 39 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζονται τα εξής:

«Άρθρο 35 Περιουσία που υποβάλλεται σε φόρο

1. Σε φόρο υποβάλλεται:

- α) η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, που δωρίζεται,
- β) η κείμενη στην αλλοδαπή κινητή γενικά περιουσία Έλληνα υπηκόου, που δωρίζεται,
- γ) η κείμενη στην αλλοδαπή κινητή γενικά περιουσία αλλοδαπού υπηκόου, που δωρίζεται σε ημεδαπό ή αλλοδαπό, ο οποίος έχει την κατοικία του στην Ελλάδα,
- δ) η κινητή περιουσία που παραδίδεται πριν από το θάνατο του ανιόντος στους κατιόντες με βάση σύμβαση νέμησης.

2. Ως κείμενη στην Ελλάδα κινητή περιουσία θεωρείται η κατά τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 3, οι οποίες εφαρμόζονται ανάλογα.

Άρθρο 36 Συνυπολογισμός προγενέστερων δωρεών, γονικών παροχών και προικών

Στην κτήση αιτία δωρεάς, κατά το άρθρο 34 συνυπολογίζονται οι προγενέστερες δωρεές εν ζωή ή αιτία θανάτου, οι γονικές παροχές και οι προίκες του ίδιου δωρητή προς τον ίδιο δωρεοδόχο, εφόσον η φορολογική υποχρέωση γι' αυτές γεννήθηκε σε χρόνο που το δικαίωμα του δημοσίου δεν έχει παραγραφεί, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 102. Αν μετατεθεί ο χρόνος γένεσης της φορολογικής ενοχής, στην αξία της κτήσης αιτία δωρεάς συνυπολογίζεται και η περιουσία που έχει μεταβιβασθεί αιτία θανάτου από τον ίδιο δωρητή προς τον ίδιο δωρεοδόχο. Για το συνυπολογισμό των κτήσεων αυτών λαμβάνεται υπόψη η αξία που είχε υπαχθεί σε φόρο κατά το χρόνο της γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης αυτών, και όχι τα τυχόν απαλλασσόμενα ποσά.

Άρθρο 38 Υποκείμενο στο φόρο

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

2. Προκειμένου για περιουσιακά στοιχεία δωρεάς ή γονικής παροχής, για την οποία η φορολογική υποχρέωση γεννιέται μετά το θάνατο του δωρεοδόχου ή του τέκνου, οι καθολικοί και ειδικοί διάδοχοι αυτών είναι υπόχρεοι και για το φόρο της δωρεάς ή της γονικής παροχής. Ο φόρος αυτός υπολογίζεται επί της αξίας των περιουσιακών αυτών στοιχείων, κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, με εφαρμογή των φορολογικών συντελεστών της συγγενικής σχέσης του δωρεοδόχου ή του τέκνου που απεβίωσε προς το δωρητή ή το γονέα.

Άρθρο 39 Χρόνος γένεσης της 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.

2. Σε περίπτωση δωρεάς αιτία θανάτου η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του δωρητή, εφόσον δεν υπάρχει κάποια άλλη αναβλητική αίρεση.

3. Σε περίπτωση μεταβίβασης ακινήτου αιτία δωρεάς με ιδιωτικό έγγραφο (ανώμαλη δικαιοπραξία), η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο υποβολής της οικείας φορολογικής δήλωσης. Εξαιρετικά, εκκρεμείς υποθέσεις μεταβίβασης ακινήτων αιτία δωρεάς με ιδιωτικό έγγραφο, οι οποίες έχουν επικυρωθεί με δικαστικές αποφάσεις μέχρι 19.7.1989 και για τις οποίες είχαν υποβληθεί μέχρι την ημερομηνία αυτή οι οικείες φορολογικές δηλώσεις, περαιώνονται με χρόνο φορολογίας το χρόνο σύνταξης του ιδιωτικού συμφωνητικού.»

Επειδή, στο άρθρο 44 του Ν. 2961/2001 ορίζεται ο υπολογισμός του φόρου δωρεάς 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 το φόρο που προκύπτει εκπίπτει:

α) ο φόρος που αναλογεί στις προγενέστερες δωρεές, γονικές παροχές ή προίκες, 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.

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.

3. Ο φόρος που προκύπτει για γονική παροχή ακινήτων που βρίσκονται σε νησιά με πληθυσμό, σύμφωνα με την τελευταία απογραφή, κάτω από τρεις χιλιάδες εκατό (3.100) κατοίκους, μειώνεται κατά σαράντα τοις εκατό (40%), εφόσον το τέκνο είναι μόνιμος κάτοικος των νησιών αυτών. Η φορολογική αυτή μείωση παρέχεται για γονικές παροχές που συνιστώνται μέχρι τις 18.2.2017.

4. Για την αιτία δωρεάς ή γονικής παροχής μεταβίβαση εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών, ομολογιών, ιδρυτικών και λοιπών γενικά τίτλων των εμπορικών εταιρειών, δημοσίων χρεογράφων ή άλλων τέτοιας φύσης αξιών, καθώς και μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών και λοιπών τίτλων κινητών αξιών, εταιρικών μερίδων ή μεριδίων, ποσοστών συμμετοχής σε κοινωνία αστικού δικαίου, που ασκεί επιχείρηση ή επάγγελμα, και συνεταιριστικών μερίδων απαιτείται η σύνταξη ιδιωτικού εγγράφου, το οποίο συνυποβάλλεται με την οικεία δήλωση, ή συμβολαιογραφικού εγγράφου.»

Επειδή στο άρθρο 64 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται:

«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 επίσης στο άρθρο 65 του Κ.Φ.Δ 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 σύμφωνα με την έρευνα που διενήργησε ο έλεγχος στα παραστατικά που απέστειλε η Τράπεζα Eurobank με το υπ' αριθμ./14-03-2019 έγγραφό της, προέκυψαν τα εξής: **α)** οι υπ' αριθ. 14, 15, 16 και 17 πιστώσεις αφορούν μεταφορές χρημάτων από λογαριασμούς της, προς τους λογαριασμούς της προσφεύγουσας από 15/09/2015 έως 25/09/2015.

Επιπροσθέτως, η προσφεύγουσα είναι κληρονόμος της, η οποία απεβίωσε την 28/09/2015. Οι εν λόγω μεταφορές χρηματικών έγιναν, κατόπιν του υπ' αριθ./28-08-2015 πληρεξουσίου της, η οποία όριζε πληρεξούσιο την προσφεύγουσα, ώστε μεταξύ άλλων «να εισπράττουν χρήματα από οποιαδήποτε Τράπεζα....» .

Σύμφωνα με το άρθρο 34 παρ.1β του ν. 2961/2001 ορίζεται ότι «Κτήση περιουσίας αιτία δωρεάς για την επιβολή του φόρου είναι..... αυτή που προέρχεται από κάθε παροχή, παραχώρηση, ή μεταβίβαση οποιουδήποτε περιουσιακού στοιχείου χωρίς αντάλλαγμα, έστω και αν δεν καταρτισθεί έγγραφο».

Επειδή προέκυψε ότι οι μεταφορές των χρημάτων στους λογαριασμούς της προσφεύγουσας (στους οποίους είναι η μοναδική δικαιούχος), διενεργήθηκαν πριν τον θάνατο της, ήτοι την 28/09/2015, πραγματοποιήθηκε παροχή ή παραχώρηση περιουσιακών στοιχείων, ήτοι χρηματικών ποσών, χωρίς αντάλλαγμα. Η παροχή των εν λόγω χρηματικών ποσών συνεπάγεται την μείωση της περιουσίας της παρέχουσαςμε ταυτόχρονη αύξηση περιουσίας της ελεγχόμενης.

Επομένως, προκύπτει ότι τα ανωτέρω χρηματικά ποσά ύψους 689.892,00 ευρώ, συνιστούν κτήση αιτία δωρεάς και υπόκεινται σε φόρο δωρεάς σύμφωνα με το άρθρο 44 παρ. 2 του νόμου 2961/2001 (Κώδικας κληρονομιών δωρεών και γονικών παροχών).

β) Για την επιταγήποσού 80.000,00 ευρώ (πίστωση με α/α 18) ισχύουν τα εξής:

Το ποσό αυτό αναλήφθηκε την 24/09/2015 από τον λογαριασμό της προσφεύγουσας και εκδόθηκε η εν λόγω τραπεζική επιταγή (σύμφωνα με τα τραπεζικά έγγραφα). Ο λόγος της έκδοσης της επιταγής ήταν να χρησιμοποιηθεί στην αγορά ακινήτου επί της οδούτου Δήμου Αθηναίων, η οποία πραγματοποιήθηκε την 25/09/2015. Η αξία των ακινήτων που αγοράσθηκαν ανήλθε στο ποσό των 80.000,00 ευρώ. Πωλήτρια ήταν η

Όλα τα ανωτέρω αναφέρονται στο υπ' αριθ.-/25-09-2015 συμβόλαιο της Συμβολαιογράφου Αθηνών Στο εν λόγω συμβόλαιο και συγκεκριμένα στη σελίδα 10 αυτού μνημονεύονται τα εξής: «Το ως άνω συμφωνημένο τίμημα των ογδόντα χιλιάδων ευρώ η αγοράστρια κατέβαλε στην πωλήτρια – όπως παρίσταται και εκπροσωπείται στο παρόν – σήμερα με την υπ' αριθ.-2 ισόποση τραπεζική επιταγή της Τράπεζας Eurobank – Ergasias ΑΕ (κατάστημα 0204 οδ. Καλαμιώτου) που εκδόθηκε στις 24/09/2015 στην Αθήνα σε διαταγή της αγοράστριας την οποία οπισθογράφησε και παρέλαβε η ίδια για λογαριασμό της πωλήτριας.

Με την καταβολή του ως άνω τιμήματος η πωλήτρια – όπως παρίσταται και εκπροσωπείται – δηλώνει ότι εξοφλείται πλήρως και ολοσχερώς ότι δεν έχει ούτε διατηρεί καμία άλλη απαίτηση ή αξίωση από την αγοράστρια από την παρούσα σύμβαση και ως εκ τούτου εξοφλείται και το παρόν συμβόλαιό μου».

Αφού περαιώθηκε η αγοραπωλησία, η προσφεύγουσα, την ίδια ημέρα, ήτοι 24/09/2015, κατέθεσε την εν λόγω επιταγή σε λογαριασμό της ίδιας, αντί σε λογαριασμό της πωλήτριας.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι, στην πραγματικότητα, η προσφεύγουσα δεν πλήρωσε για την εν λόγω αγορά του ακινήτου, τα χρήματα αναλήφθηκαν και επανακατατέθηκαν σε λογαριασμούς της ίδιας και ως εκ τούτου η εν λόγω συναλλαγή συνιστά δωρεά χρημάτων.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι το ποσό των 689.892,00 €, το οποίο μετέφερε βάσει πληρεξουσίου από τους λογαριασμούς τηςστους δικούς της λογαριασμούς δεν είχε ως πηγή προέλευσης και αιτία της άτυπη δωρεά αυτού, αλλά την δανειακή σύμβαση ισόποσου ποσού (689.892,00 €), που είχε υπογράψει με ιδιωτικό συμφωνητικό στις 25-08-2015 με την Επομένως, ισχυρίζεται ότι βάσει αυτής της δανειακής σύμβασης αποδεικνύεται ότι η παροχή του επίμαχου ποσού έγινε με αντάλλαγμα και ότι δεν πληρούνται οι όροι του αρ. 34 Ν. 2961/2001.

Στις 23/10/2019, η προσφεύγουσα προσκόμισε το εν λόγω ιδιωτικό συμφωνητικό στην Υπηρεσία μας, το οποίο φέρει γνήσιο υπογραφής των συμβαλλόμενων από το ΚΕΠ Καλλιθέας και στο οποίο συνομολογείται μεταξύ των συμβαλλομένων άτοκο δάνειο ποσού 689.000 ευρώ, με διάρκεια αποπληρωμής 5 έτη αρχόμενη από 1-1-2016 και λήγουσα την 31-12-2020. Στο τέλος της σύμβασης αναφέρεται «Το παρόν συνετάγη σε τρία ισοδύναμα πρωτότυπα, κάθε μέρος έλαβε από ένα το δε τρίτο θα υποβληθεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. για θεώρηση.» Ωστόσο, το εν λόγω ιδιωτικό συμφωνητικό δανείου ουδέποτε κατατέθηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ούτε χαρτοσημάνθηκε όπως θα έπρεπε σύμφωνα με τις διατάξεις του Π.Δ. της 28/7/1931 "Περί κώδικος των νόμων περί τελών χαρτοσήμου", και ως εκ τούτου δεν δύναται να ληφθεί υπόψη κατά την εξέταση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής.

Πέραν αυτού, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η μεταφορά του ποσού των 689.892,00 € έγινε λόγω δανείου είναι νόμω και ουσία αβάσιμος, καθώς από τα στοιχεία που αναφέρει η προσφεύγουσα αποδεικνύεται ότι το εν λόγω δάνειο χορηγήθηκε χωρίς τόκο, πράγμα που σημαίνει οικονομία εκ μέρους της οφειλέτριας κατά το ποσό των τόκων, που θα πλήρωνε αν δανειζόταν από αλλού, και ως εκ τούτου το ποσό αυτό αποτελεί δωρεά και υπόκειται στο φόρο δωρεών (Παναγιωτόπουλος, Φορολογία Κληρονομιών, δωρεών και Γονικών Παροχών, έκδοση Β', τεύχος Α, σελ. 615).

Επιπλέον, από την εκτύπωση του υποσυστήματος Μητρώου του TAXIS προκύπτει ότι η είχε γεννηθεί το 1923, επομένως κατά την κατάρτιση τόσο του ανωτέρω αναφερόμενου πληρεξουσίου όσο και του ανωτέρω αναφερόμενου ιδιωτικού συμφωνητικού ήταν ήδη 92 ετών. Απορίας άξιο είναι επίσης το γεγονός ότι τα χρήματα μεταφέρθηκαν από τους λογαριασμούς τηςπρος τους λογαριασμούς της προσφεύγουσας, κατά το χρονικό διάστημα από 15/09/2015 έως τις 25/09/2015, ενώ στις 28/09/2015 ηαπεβίωσε.

Επομένως, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί ύπαρξης πραγματικής δανειακής σύμβασης είναι αβάσιμος και αναπόδεικτος και πρέπει να απορριφθεί.

Επειδή, το ανωτέρω ιδιωτικό συμφωνητικό κατατέθηκε στην Υπηρεσία μας στις 23/10/2019 και λόγω της δεσμευτικής προθεσμίας των 120 ημερών βάσει του άρθρου 63 του ΚΦΔ για την έκδοση της παρούσας απόφασης, δεν κατέστη δυνατός ο έλεγχος γνησιότητας του ανωτέρω εγγράφου

σχετικά με τις σφραγίδες του γνήσιου της υπογραφής των αντισυμβαλλόμενων, από το ΚΕΠ του Δήμου Καλλιθέας,. Ως εκ τούτου θα συμπεριλάβουμε το ανωτέρω έγγραφο στον δειγματοληπτικό έλεγχο γνησιότητας εγγράφων στο οποίο υποχρεούται να προβαίνει η Υπηρεσία μας, μετά την κοινοποίηση της παρούσας απόφασης στην προσφεύγουσα.

Επειδή, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι κατέθεσε το ποσό της επιταγής των 80.000,00 €, που αναφέρεται στο συμβόλαιο μεταβίβασης του ακινήτου τηςπρος την προσφεύγουσα, στον προσωπικό της λογαριασμό και όχι σε λογαριασμό της πωλήτριας, όπως θα ήταν φυσικό, για να καλύψει διάφορες δαπάνες στις οποίες είχε υποβληθεί για λογαριασμό της, κρίνεται αναπόδεικτος και ως εκ τούτου αβάσιμος. Και τούτο διότι, επικαλείται, χωρίς να προσκομίζει με την ενδικοφανή προσφυγή της ουδέν έγγραφο, διάφορες δαπάνες και αμοιβές που είχε καταβάλει για λογαριασμό της, οι οποίες ανέρχονται στο ποσό των 82.078,35 €. Από πουθενά, όμως, δεν αποδεικνύεται ότι η ανωτέρω αναφερόμενη επιταγή συνδέεται αιτιωδώς με την κάλυψη των ανωτέρω δαπανών. Τουναντίον, η ανωτέρω αναφερόμενη επιταγή αναφέρεται στο μεταβιβαστικό συμβόλαιο ως επιταγή που δίνεται για την αγορά του ακινήτου τηςαπό την προσφεύγουσα και ως εκ τούτου αποδεικνύεται άνευ ετέρου ότι την επιταγή την εισέπραξε τελικά ή ίδια η αγοράστρια, επομένως αποτελεί δωρεά χρημάτων και ως τέτοια έπρεπε να φορολογηθεί. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας είναι αναπόδεικτοι και αβάσιμοι και ως τέτοιοι πρέπει να απορριφθούν στο σύνολό τους.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 23/04/2019 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Δωρεών ν.2961/2001 της ελέκτριας της Δ.Ο.Υ. ΙΖ΄ Αθηνών, επί των οποίων εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, καθώς και η έκθεση απόψεων της ίδιας Υπηρεσίας κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 10/06/2019 και αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής τηςμε ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθμ. /2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, Φορολογικού Έτους 2015

Υπολογισμός αναλογούντος φόρου βάσει των διατάξεων του άρθρου 44 του ν.2691/01 (769.893,49 € X 40%)	307.957,39 €
Πρόστιμο άρθ. 58 Κ.Φ.Δ.	153.978,69 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	461.936,08 €

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**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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.