



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 28/01/2021

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

Αριθμός απόφασης: 180

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333254
ΦΑΞ : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aaade.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), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει
 - β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 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 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 Α.1273/15-12-2020 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με την οποία η προθεσμία του πρώτου εδαφίου της παρ.5 του άρθρου 63 του Ν 4174/2013 που δεν έχει συμπληρωθεί από τις 16-11-2020 έως και την 31-01-2021, παρατείνεται έως 31-03-2021.
5. Την από 14-09-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της - **ΑΦΜ**, κατά της υπ' αριθ./30-07-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού

προσδιορισμού φόρου δωρεάς Ν.2961/2001, με χρονολογία φορολογίας 2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

6. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **14-09-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της - **ΑΦΜ**, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./**30-07-2020** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς φορολογικού έτους 2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας (δωρεοδόχου) φόρος δωρεάς ποσού 2.010,70€, πλέον προστίμου του άρθρου 58 και τόκων του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013 ύψους 1.988,78 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **3.999,48 €**, λόγω μη υποβολής δήλωσης φόρου άτυπης δωρεάς χρημάτων για ποσό ύψους 20.106,92 € που έλαβε από την-ΑΦΜ, από συνολικό ποσό ύψους 201.069,18 € που κατατέθηκε στο έτος 2013 στον υπ' αριθ. GR..... κοινό λογαριασμό της Τράπεζας Πειραιώς, στον οποίο η προσφεύγουσα τυγχάνει συνδικαιούχος κατά το 1/5. (201.069,18 € X 1/5 X 1/2).

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από 30/07/2020 έκθεσης ελέγχου φόρου δωρεάς της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, σε εκτέλεση της υπ' αριθ./26.02.2020 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η από 12-12-2019 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης που αφορούσε σε προσαύξηση περιουσίας της προσφεύγουσας, στα έτη 2013-2014. Όπως διαπιστώθηκε στο έτος 2013, στον υπ' αριθ. GR κοινό τραπεζικό λογαριασμό της Τράπεζας Πειραιώς (πρώην Πανελληνίας Τράπεζας), στον οποίο συνδικαιούχοι τυγχάνουν: α) η προσφεύγουσα β) ο-ΑΦΜ (σύζυγός της), γ) η-ΑΦΜ (κόρη της), δ) η-ΑΦΜ (κόρη της) και ε) ο-ΑΦΜ (σύζυγος της κόρης της) πραγματοποιήθηκαν πιστώσεις χρηματικών ποσών, ως εξής:

α/α	Ημερομηνία συναλλαγής	Αιτιολογία συναλλαγής	Χρηματικό Ποσό €
1	08/07/2013	Κατάθεση τραπεζικής επιταγής	76.101,06 €
2	26/07/2013	Κατάθεση τραπεζικής επιταγής	24.968,12 €
3	22/08/2013	Κατάθεση τραπεζικής επιταγής	100.000,00 €
		ΣΥΝΟΛΟ 2013	201.069,18 €

Η προσφεύγουσα υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, το από 02/12/2019 έγγραφο υπόμνημά της, ως απάντηση στο υπ' αριθ./2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (προσαύξησης περιουσίας), ισχυριζόμενη ότι τα ανωτέρω ποσά που πιστώθηκαν στον υπ' αριθ. GR κοινό λογαριασμό της Τράπεζας Πειραιώς, αποτελούν τίμημα για την πώληση ακινήτων της εταιρίας - ΑΦΜ στην οποία συμμετέχουν οι κόρες της, και, με ποσοστό 32,5% η κάθε μία.

Από τα ανωτέρω ο έλεγχος συνήγαγε ότι ποσοστό 1/5 του συνολικού ποσού των πιστώσεων 201.069,18 € κατά το έτος 2013, ήτοι ποσό 40.213,83 € που αναλογεί στην προσφεύγουσα συνδικαιούχο του λογαριασμού, αποτελεί άτυπη δωρεά χρημάτων κατά το ήμισυ από την κόρη της (και κατά το υπόλοιπο από την έτερη κόρη της).

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/14-09-2020 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, προβάλλοντας τον κάτωθι λόγο:

- Εντελώς ανατιολόγητα και αβάσιμα ο έλεγχος καταλόγισε ως άτυπη δωρεά μετρητών το ποσό των 20.106,92 € στην προσφεύγουσα (δωρεοδόχο), χωρίς να αποδεικνύεται η χρησιμοποίηση των χρημάτων από αυτήν και κατ' επέκταση η ύπαρξη δωρεάς, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 34 του Ν. 2961/2001. Η απόδειξη της παροχής χρηματικών ποσών χωρίς αντάλλαγμα, (για την οποία δεν καταρτίστηκε έγγραφο), βαρύνει τη βεβαιούσα τον φόρο φορολογική αρχή (βλ. ΣτΕ 1666/2017, 3351/2002, 3351/2003, 696/2009). Ειδικότερα, στην περίπτωση της κατάθεσης χρημάτων σε κοινό λογαριασμό, δεν μπορεί να θεμελιωθεί εκ προοιμίου η ύπαρξη άτυπης δωρεάς μεταξύ των συνδικαιούχων παρά μόνο αν ο συνδικαιούχος, που 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. (ΔΕΔ 1942/2018, ΔΕΔ 2301/2018, ΠΟΛ 1033/2013).

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε

τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.....».

Επειδή, στο άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.».

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, με τις διατάξεις του άρθρου 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 1 του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών Προϊκίων και Κερδών από Τυχρά Παίγνια (ν.δ.118/1973), όπως

κωδικοποιήθηκε με το ν. 2961/2001 (ΦΕΚ Α΄-266/22-11-2001), 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 με το άρθρο 34 του Ν. 2961/2001, ορίζεται ότι: «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 με το άρθρο 35 του ανωτέρω νόμου, ορίζεται ότι: «1. Σε φόρο υποβάλλεται: α) η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, που δωρίζεται,».

Επειδή με το άρθρο 39 του ανωτέρω νόμου, 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 με το άρθρο 44 παρ. 2 του ανωτέρω νόμου, όπως τροποποιήθηκε με την παράγραφο 18 της ενότητας Α' του άρθρου 25 του Ν.3842/2010 και ισχύει για υποθέσεις στις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννιέται από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι 23-04-2010, σύμφωνα με την ενότητα Γ' του άρθρου 25 του ίδιου νόμου, ορίζεται ότι: «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. Δωρεά ή γονική παροχή χρηματικών ποσών από γονείς προς τα τέκνα τους υπόκειται σε φόρο κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 29, εφόσον η δωρεά ή γονική παροχή πραγματοποιείται για την αγορά από αυτά πρώτης κατοικίας και τυγχάνει της απαλλαγής του άρθρου 1 του ν. 1078/1980 (Α΄ 238).»

Επειδή, στο άρθρο 85 παρ 2 του ανωτέρω νόμου, ορίζεται ότι: «2. Σε δωρεές και γονικές παροχές για τις οποίες δεν καταρτίσθηκε 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, στο άρθρο 86 παρ 3 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «3. Αν δεν συντάχθηκε συμβολαιογραφικό έγγραφο για τη σύσταση της δωρεάς ή γονικής παροχής ή αυτό συντάχθηκε στην αλλοδαπή αλλά όχι ενώπιον Ελληνικής Προξενικής Αρχής, η δήλωση γι' αυτήν υποβάλλεται μέσα σε έξι (6) μήνες από την παράδοση στο δωρεοδόχο του αντικειμένου της δωρεάς ή γονικής παροχής».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 496 του Αστικού Κώδικα «η παροχή σε κάποιον ενός περιουσιακού αντικειμένου αποτελεί δωρεά, εάν 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, όπως γίνεται δεκτό από την θεωρία και την νομολογία, ως δωρεά φορολογείται πάσα παροχή περιουσιακού στοιχείου άνευ ανταλλάγματος, εφόσον γίνεται οικειοθελώς και όχι σε εκπλήρωση νομίμου υποχρεώσεως έναντι του, δεχόμενου την παροχή άσχετα από την ειδικότερη πρόθεση εκείνου που παρέχει ή του λόγου για τον οποίο παρέχεται το περιουσιακό στοιχείο (ΣΤΕ 3206/83, 2993/86).

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. 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, που λογίζεται ότι αυξήθηκε η περιουσία αυτού που φέρεται ως δωρεοδόχος, αφετέρου δε διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι η οικονομική κατάσταση εκείνου που φέρεται ως δωρητής, επιτρέπει σ' αυτόν την πραγματοποίηση δωρεάς κατά το ίδιο ποσό (ΣΤΕ 2051/1984, 3090/1984, 4352/1995, 684/1989, 1868/1987 κ.α.). Προϋπόθεση, όμως για την εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 34 παρ. 1 περ. β' 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, 5^η έκδοση, Β' τόμος, σελ 1212].

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 παρ. 1 και 2 του Ν. 5638/1932 ορίζεται ότι:
«1. Χρηματική κατάθεση παρά Τραπεζή εις ανοικτόν λογαριασμόν επ'ονόματι δύο ή πλειοτέρων από κοινού (*Compte joint, joint account*) είναι εν την έννοια του παρόντος νόμου η περιέχουσα τον όρον ότι του εκ ταύτης λογαριασμού δύναται να κάμνει χρήση εν όλω ή εν μέρει, άνευ συμπράξεως των λοιπών είτε εις είτε τινές, και πάντες κατ'ιδίαν οι δικαιούχοι».

Επειδή, με την υπ' αρ. 1891/2018 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας κρίθηκε ότι:
«.....Β. Εάν δεν προκύπτει (αφενός, με βάση τους ισχυρισμούς του ελεγχόμενου και των λοιπών συνδικαιούχων του λογαριασμού, σε συνδυασμό με τα αποδεικτικά στοιχεία που αυτοί επικαλούνται, και, αφετέρου, βάσει των μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης που λαμβάνει η φορολογική αρχή, επιδεικνύοντας την δέουσα, ενόψει των συνθηκών, επιμέλεια, προκειμένου να διαπιστώσει ποιος είναι ο αληθής δικαιούχος των επίμαχων ποσών, ενόψει και της πηγής ή αιτίας πίστωσής τους στον κοινό τραπεζικό λογαριασμό) κάποια ιδιαίτερη εσωτερική σχέση μεταξύ των συνδικαιούχων ή/και το μερίδιο που δικαιούται ο καθένας τους, βάσει της μεταξύ τους σχέσης, εφαρμόζεται το τεκμήριο που θέτει το άρθρου 493 του Αστικού Κώδικα, σύμφωνα με το οποίο οι συνδικαιούχοι του λογαριασμού έχουν δικαίωμα σε ίσα μέρη στο ενεργητικό του (πρβλ. ΣτΕ 2260/2008, ΑΠ 1128/2017, ΑΠ 1691/2014, ΑΠ 1001/2012, ΑΠ 380/2006 κ.ά.). Σε αντιστοιχία προς τα παραπάνω, η (εκδοθείσα κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 27 παρ. 2 του ΚΦΔ) απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων ΠΟΛ.1050/17.2.2014 (Β' 474/25.2.2014), ορίζει, στο άρθρο 2.4, ότι «Περιπτώσεις κοινών [τραπεζικών] λογαριασμών καταλογίζονται στον πραγματικό δικαιούχο, ο οποίος καθορίζεται με βάση τις πραγματικές περιστάσεις και τη φύση των συναλλαγών. Εφόσον αυτό δεν είναι δυνατό, τα ποσά κατανέμονται ισόποσα σε όλους τους συνδικαιούχους (ποσό διά αριθμό συνδικαιούχων)».

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, σελ. 1159-1160).

Επειδή η ΠΟΛ.1050/17.2.2014 (Β' 474/25.2.2014), ορίζει, στο άρθρο 2.4, ότι «Περιπτώσεις κοινών [τραπεζικών] λογαριασμών καταλογίζονται στον πραγματικό δικαιούχο, ο οποίος καθορίζεται με βάση τις πραγματικές περιστάσεις και τη φύση των συναλλαγών. Εφόσον αυτό δεν είναι δυνατό, τα ποσά κατανέμονται ισόποσα σε όλους τους συνδικαιούχους (ποσό διά αριθμό συνδικαιούχων)».

Επειδή η τυχόν οικονομική αλληλοβοήθεια μεταξύ συγγενικών προσώπων ή/και η συνδιαχείριση της περιουσίας τους, μέσω της διατήρησης κοινών τραπεζικών λογαριασμών δεν απαλλάσσει τα πρόσωπα αυτά από το βάρος να παράσχουν στη φορολογική Διοίκηση εύλογες και αρκούντως τεκμηριωμένες, ενόψει των συνθηκών, εξηγήσεις για τις σχετικές οικονομικές πράξεις και σχέσεις τους και την (ατομική) περιουσιακή κατάσταση ενός εκάστου εξ αυτών που προκύπτει από τις κινήσεις των ως άνω τραπεζικών λογαριασμών, που αφορούν σημαντικά χρηματικά ποσά, προκειμένου να διερευνηθεί από τη Διοίκηση η τυχόν γένεση φορολογικών υποχρεώσεων σε βάρος κάποιου από τα εν λόγω πρόσωπα και να προσδιορισθεί ο χρόνος γένεσης και το ύψος της αντίστοιχης φορολογικής υποχρέωσης (βλ. ΣτΕ 1897/2018).

Επειδή, στο άρθρο 65 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) 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 από τα στοιχεία του φακέλου και ιδιαίτερα την από 30/07/2020 έκθεση μερικού ελέγχου φόρου δωρεάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, προκύπτουν τα ακόλουθα:

Σύμφωνα με την από 12/12/2019 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης (που συντάχθηκε στο πλαίσιο ελέγχου προσαύξησης περιουσίας της προσφεύγουσας), διαπιστώθηκε στο έτος 2013, ότι στον με αριθ. GR (κοινό) λογαριασμό της Τράπεζας Πειραιώς (πρώην Πανελληνίας Τράπεζας) με συνδικαιούχους: α) την προσφεύγουσα, β) τον -ΑΦΜ (σύζυγο), γ) την -ΑΦΜ..... (κόρη), δ) -ΑΦΜ (κόρη) και ε) τον - ΑΦΜ (σύζυγο της), πραγματοποιήθηκαν οι ακόλουθες πιστώσεις:

- στις 08/07/2013 κατάθεση τραπεζικής επιταγής ποσού 76.101,06 €,
- στις 26/07/2013 κατάθεση τραπεζικής επιταγής ποσού 24.968,12 € και
- στις 22/08/2013 κατάθεση τραπεζικής επιταγής ποσού 100.000,00 €.

Σύμφωνα με το πόρισμα της ανωτέρω έκθεσης ελέγχου εισοδήματος (με βάση τα στοιχεία που συνέλεξε η φορολογική αρχή σχετικά με την κίνηση του υπό κρίση κοινού λογαριασμού και τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας στο από 02-12-2019 έγγραφο υπόμνημά της), οι ανωτέρω πιστώσεις συνολικού ύψους 201.069,18 € αποτελούν εισπραξη τιμήματος από πώληση ακινήτων

της εταιρίας - ΑΦΜ στην οποία συμμετέχουν η και η, με ποσοστό 32,5% έκαστη. Οι εν λόγω πιστώσεις, καθώς δεν προκύπτει η αποκλειστική χρήση ή αξιοποίησή τους από συγκεκριμένο δικαιούχο, θεωρήθηκαν ως άτυπη δωρεά χρημάτων, κατά ποσοστό 20% για τους λοιπούς τρεις (3) συνδικαιούχους του κοινού λογαριασμού, ποσού 40.213,83 €, μεταξύ των οποίων συμπεριλαμβάνεται και η προσφεύγουσα (ήτοι ποσού 20.106,92 € άτυπης δωρεάς από την και ποσού 20.106,92 € άτυπης δωρεάς από την).

Επειδή από την ελεγκτική αρχή διαπιστώθηκε ότι ο υπ' αριθ. GR κοινός λογαριασμός της Τράπεζας Πειραιώς παρουσίαζε συναλλακτική κίνηση καθ' όλη τη διάρκεια του 2013 με συνεχείς πιστώσεις και χρεώσεις χρηματικών ποσών. Κατόπιν αλληλογραφίας της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης με την Τράπεζα Πειραιώς, της απεστάλη η συναλλακτική κίνηση του εν λόγω λογαριασμού κατά το χρονικό διάστημα 01-01-2013 έως 20-07-2015, χωρίς να γνωστοποιείται ονομαστικά ο συνδικαιούχος που προβαίνει σε κάθε συναλλαγή. Επισημαίνεται δε ότι το υπ' αριθ. πρωτ. /03-06-2020 υπόμνημα που κατέθεσε η προσφεύγουσα ως απάντηση στο υπ' αρ. /2020 σημείωμα διαπιστώσεων του ελέγχου (δωρεάς) δεν συνοδευόταν από στοιχεία που θα αποδείκνυαν τη μη πραγματοποίηση αναλήψεων από την τελευταία, από τον εν λόγω κοινό λογαριασμό και κατά συνέπεια τη μη χρήση ή αξιοποίηση ή ωφέλεια από τις επίμαχες καταθέσεις, καθώς το βάρος της απόδειξης φέρει η προσφεύγουσα.

Επειδή περαιτέρω, στο υπ' αριθ. πρωτ. /04-12-2019 υπόμνημα που συνυπέβαλαν στη φορολογική αρχή η προσφεύγουσα και ο σύζυγός της, ως απάντηση στο υπ' αριθ. /2019 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου (προσαύξησης περιουσίας) του άρθρου 28 ν.4174/2013, προκειμένου να δικαιολογήσουν πρωτογενείς καταθέσεις-πιστώσεις σε ατομικούς ή κοινούς λογαριασμούς, (κατά τον αρχικό έλεγχο φορολογίας εισοδήματος που πραγματοποιήθηκε από την ίδια φορολογική αρχή), επικαλούνται αναλήψεις χρηματικών ποσών από τον ανωτέρω τραπεζικό λογαριασμό της Τράπεζας Πειραιώς. Συγκεκριμένα αναφέρεται στο εν λόγω υπόμνημα:

Α. ΓΙΑ ΤΗΝ Το ποσό των 116,67 ευρώ που πιστώθηκε στον λογαριασμό μου την 12.07.2013 προέρχεται από την ανάληψη μετρητών 2.000,00 ευρώ η οποία έγινε την ίδια μέρα από τον λογαριασμό (συνημμένο αντίγραφο κίνησης). Το ποσό των 283,33 ευρώ που πιστώθηκε στον λογαριασμό μου την 31.07.2013 προέρχεται από την ανάληψη μετρητών 5.000,00 ευρώ η οποία έγινε την ίδια μέρα από τον λογαριασμό (συνημμένο αντίγραφο κίνησης). Το ποσό των 8.000,00 ευρώ που πιστώθηκε στον λογαριασμό μου την 19.08.2013 προέρχεται από προηγούμενες αναλήψεις συνολικού ποσού 80.000,00 από τον λογαριασμό κατά την διάρκεια από 11-7-2013 μέχρι 16-8-2013. Το ποσό των 235,67 ευρώ που πιστώθηκε στον λογαριασμό μου την 27.08.2013 προέρχεται από την ανάληψη μετρητών 2.000,00 ευρώ η οποία έγινε την 16-8-2013 από τον λογαριασμό (συνημμένο αντίγραφο κίνησης). Το ποσό των 233,33 ευρώ που πιστώθηκε

στον λογαριασμό μου την 20.09.2013 προέρχεται από την ανάληψη μετρητών 3.000,00 ευρώ η οποία έγινε την ίδια μέρα από τον λογαριασμό (συνημμένο αντίγραφο κίνησης). Το ποσό των 250,00 ευρώ που πιστώθηκε στον λογαριασμό μου την 23.10.2013 προέρχεται από την ανάληψη μετρητών 5.000,00 ευρώ η οποία έγινε την ίδια μέρα από τον λογαριασμό (συνημμένο αντίγραφο κίνησης). Το ποσό των 37,00 ευρώ που πιστώθηκε στον λογαριασμό μου την 04.11.2013 προέρχεται από την ανάληψη μετρητών 5.000,00 ευρώ η οποία έγινε την 23.10.2013 από τον λογαριασμό (συνημμένο αντίγραφο κίνησης).....». Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι η προσφεύγουσα προέβη σε αναλήψεις ποσών από τον υπό κρίση λογαριασμό πολύ μεγαλύτερων από το ποσό των ενοικίων που εισέπραξε για τη θερινή περίοδο (που κατατέθηκαν στον εν λόγω λογαριασμό), χωρίς να προκύπτει η επανακατάθεσή τους, στον ίδιο ή σε άλλο λογαριασμό, είτε η διάθεσή τους για την κάλυψη κοινών οικογενειακών αναγκών ή αναγκών της δωρήτριας (τέκνου).

Επειδή, κατά τα προεκτεθέντα, η φορολογική αρχή ορθώς συνήγαγε την πραγματοποίηση άτυπης δωρεάς από την (κόρη της προσφεύγουσας) στην (προσφεύγουσα), καθόσον προσδιόρισε επακριβώς την πηγή και αιτία του υπό κρίση χρηματικού ποσού (20.106,92€), προερχόμενου από την πώληση ακινήτων της εταιρίας - ΑΦΜ εταίρος της οποίας είναι η, με ποσοστό συμμετοχής 32,5%, η περιουσία της δωρεοδόχου προσφεύγουσας αυξήθηκε κατά το ποσοστό αυτό και η ίδια προέβη σε αξιοποίησή του (αναλήψεις). Περαιτέρω διαπιστώθηκε από την ελεγκτική αρχή ότι η οικονομική κατάσταση της κόρης της, της επέτρεπε την πραγματοποίηση της εν λόγω δωρεάς και σε κάθε περίπτωση υφίσταται στενός συγγενικός δεσμός μεταξύ δωρήτριας και δωρεοδόχου.

Κατά συνέπεια, με βάση τα ανωτέρω, ορθώς καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος δωρεάς σύμφωνα με το άρθρο 34 παρ 1β' του Ν. 2961/2001 από τη φορολογική αρχή και ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της προβάλλεται αβάσιμα και απορρίπτεται.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της υπ' αριθ. πρωτ./14-09-2020 ενδικοφανούς προσφυγής της - **ΑΦΜ**

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

Υπ' αριθ./30-07-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς Ν.2961/2001, έτους φορολογίας 2013

Έτος φορολογίας 2013	
Σύνολο φορολογητέας αξίας	20.106,92
Φόρος Δωρεάς	2.010,70

Πρόστιμο άρθρου 58 και τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013	1.988,78
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	3.999,48 €

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

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

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

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.