



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 21-04-2021

Αριθ. απόφ.: 1358

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 526

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 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 4738 Β'/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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440/ τ. Β'/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ. 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθ. πρωτ. 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 Την με αριθ. πρωτ.**/28-12-2020** ενδικοφανή προσφυγή της
του με ΑΦΜ, κατοίκου οδός Τ.Κ.,
κατά της με αριθ.**/2020** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς και της οικείας έκθεσης ελέγχου έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2010, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθ.**/2020** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς και την οικεία έκθεση ελέγχου έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2010, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις από 04-01-2021 απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθ. πρωτ./28-12-2020 ενδικοφανούς προσφυγής της του με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθ./2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2010 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ ΑΘΗΝΩΝ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ποσό φόρου **3.205,92€** (φόρος: 1.600,00€, πλέον τόκοι-πρόστιμα άρθρου 49 Ν.4509/2017: 1.605,92€), με ΑΧΚ/2020 & ΑΤΒ/2020, λόγω μη υποβολής δήλωσης φόρου άτυπης δωρεάς χρημάτων, ποσού 16.000,00€.

Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν της με αριθ./2020 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ ΑΘΗΝΩΝ για τον έλεγχο άτυπης δωρεάς χρημάτων και φόρου δωρεών από την προς τα τέκνα της και για το έτος 2010, κατόπιν του με αριθ. πρωτ. Μ.Ε.Ε. ΕΞ 2019 εγγράφου της ΜΟΝΑΔΑΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ του ΥΠΟΥΡΓΕΙΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ, το οποίο στάλθηκε στην Δ.Ο.Υ. στις 29-01-2019 (αριθ. πρωτ. ΙΓ΄ Δ.Ο.Υ. ΑΘΗΝΩΝ/2019), σχετικά με διενέργεια ελέγχου περιουσιακής κατάστασης (Ε.Π.Κ.) της υπαλλήλου του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους με Α.Φ.Μ.

Σύμφωνα με το ανωτέρω πληροφοριακό σημείωμα, η πωλήτρια μεταβίβασε στις 19-08-2010 (αριθ. δηλ. ΦΜΑ/2010 της Δ.Ο.Υ. ΛΕΥΚΑΔΑΣ) στους αγοραστές & (ποσοστό 50% έκαστος) αγροτεμάχιο επιφάνειας 7.352,44τμ το οποίο βρίσκεται εκτός ορίων οικισμού του Δ.Δ. του Δήμου στη θέση ή σύμφωνα με το με αριθ./2010 συμβόλαιο αγοραπωλησίας του συμβ/φου του, έναντι τιμήματος 20.000,00€.

Επίσης σε συνέχεια του ανωτέρω πληροφοριακού σημειώματος, από την επεξεργασία του ελεγκτικού υλικού και από τις διασταυρώσεις και επαληθεύσεις των στοιχείων του ελέγχου, προέκυψε ότι το τίμημα εξοφλήθηκε από ποσά προερχόμενα από συντάξεις της μητέρας των αγοραστών, ενώ λήπτης του τιμήματος φέρεται η νύφη της πωλήτριας, αφού αυτή εμφάνισε την επιταγή στην τράπεζα.

Αναλυτικότερα, για την εξόφληση της αγοράς του προαναφερόμενου αγροτεμαχίου εκδόθηκε αρχικά στο όνομα της η τραπεζική επιταγή με αριθ. της όχι με το αναγραφόμενο τίμημα στο συμβόλαιο, αλλά με ποσό 32.000,00€, που στην συνέχεια οπισθογραφημένη παραδόθηκε στην πωλήτρια.

Για την έκδοση της εν λόγω τραπεζικής επιταγής, πραγματοποιήθηκε ισόποση ανάληψη από τον τραπεζικό λογαριασμό της (με δικαιούχο την και συνδικαιούχο την κόρη της), του οποίου οι καταθέσεις αποτελούν προϊόν συνταξιοδοτήσεως της (μητέρας των

αγοραστών) και πιστωτικών τόκων (με εξαίρεση δύο καταθέσεων επιταγών συνολικού ποσού 3.048,17 ευρώ).

Στην συνέχεια η επιταγή αυτή εμφανίστηκε στην και κατατέθηκε με το Γραμμάτιο Είσπραξης/2010 της από την η οποία έχει συγγενική σχέση με την πωλήτρια του συγκεκριμένου ακινήτου, (είναι σύζυγος του τέκνου της).

Ο έλεγχος απέστειλε στην προσφεύγουσα με συστημένη επιστολή την με αριθ...../2020 γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμης φορολογικής δήλωσης μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και στη συνέχεια συντάχθηκε και κοινοποιήθηκε το με αριθ./2020 σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν.4174/2013 και η με αριθ...../2020 προσωρινή πράξη προσδιορισμού φόρου, με αριθ. πρωτ...../2020, προκειμένου να υποβάλλει τις απόψεις της εντός 20ημέρου ως προς τις διαπιστωθείσες παραβάσεις, προσκομίζοντας οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο.

Η ελεγχόμενη ανταποκρίθηκε με το με αριθ. πρωτ...../2020 υπόμνημα με τις αντιρρήσεις της, αναφέροντας ότι η υπηρεσία δεν έλαβε υπόψη τις διατάξεις του Ν.5638/1932 για τα δικαιώματα του συνδικαιούχου σε κοινό λογαριασμό, ούτε ερεύνησε αν η παροχή από την μητέρα της έγινε εν γνώσει της και οικειοθελώς, οι οποίες δεν έγιναν δεκτές και στη συνέχεια ο έλεγχος προχώρησε στην έκδοση της με αριθ./2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεά, για το ποσό των 16.000,00€ (32.000,00€ x 50%).

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

1)Θεωρήθηκε από τον έλεγχο ως τίμημα της αγοραπωλησίας του αγροτεμαχίου στο με αριθ...../2010 συμβόλαιο, το ποσό των 32.000,00€, χωρίς καμία απόδειξη, συνδέοντας την εκδοθείσα επιταγή με το συνολικό τίμημα, λόγω του γεγονότος ότι η επιταγή βρέθηκε στα χέρια συγγενικού προσώπου της πωλήτριας του ακινήτου.

2)Είναι απόλυτα αυθαίρετη και αόριστη η κατανομή του ποσοστού κυριότητας του αγροτεμαχίου σε 50% για τον καθένα (θα μπορούσε να είναι 70%-30% ή 100% σε κάποιον από τους δύο).

3)Ο έλεγχος θεώρησε ότι ο κοινός λογαριασμός δημιουργήθηκε αποκλειστικά από τις πενιχρές συντάξεις της μητέρας της, χωρίς να υπολογίσει ότι όλα τα χρόνια διαβιούσε με την προσφεύγουσα, η οποία είχε τετραπλάσια εισοδήματα.

4)Η αόριστη, ανατιολόγητη και πλημμελώς συνταχθείσα έκθεση ελέγχου, σύμφωνα με την οποία θεωρήθηκε η πράξη ως άτυπη δωρεά χρημάτων, είναι μη νόμιμη και άκυρη.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 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 του άρθρου 34 παρ. 1 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 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 Ν. 5638/1932 «περί καταθέσεως εις κοινόν λογαριασμόν» όπως το άρθρο 1 αντικαταστάθηκε με το άρθρο 1 ν.δ. 931/1951:

1) Χρηματική κατάθεση σε ανοικτό λογαριασμό στο όνομα δύο ή περισσοτέρων μαζί είναι σύμφωνα με την έννοια του νόμου τούτου, εκείνη που περιέχει τον όρο ότι από το λογαριασμό της κατάθεσης αυτής μπορεί να κάνει χρήση ολικά ή μερικά, χωρίς τη σύμπραξη των άλλων, είτε ένας είτε μερικοί και όλοι ιδιαίτερα οι δικαιούχοι.

2) Η χρηματική κατάθεση, για την οποία η προηγούμενη παράγραφος, επιτρέπεται να ενεργείται και σε κοινό λογαριασμό επί προθεσμία ή ταμιευτηρίου υπό προειδοποίηση. Κατά το άρθρο 2 του ίδιου νόμου επί των καταθέσεων τούτων μπορεί να τεθεί ο όρος ότι με τον θάνατο οποιουδήποτε των δικαιούχων, η κατάθεση και ο λογαριασμός από αυτή περιέρχεται αυτοδικαίως στους λοιπούς επιζώντες ως τον τελευταίο από αυτούς. Στην περίπτωση αυτή η κατάθεση περιέρχεται σ' αυτούς ελεύθερη από κάθε φόρο κληρονομίας ή τέλος.

Αντίθετα η απαλλαγή αυτή δεν επεκτείνεται στους κληρονόμους του δικαιούχου που απόμεινε τελευταίος. Κατά το άρθρο 3 του ίδιου νόμου, διάθεση της κατάθεσης, είτε κατά τη διάρκεια της ζωής είτε με αιτία το θάνατο, δεν επιτρέπεται, οι δε κληρονόμοι εκείνου που πέθανε είτε αδιάθετος είτε με διαθήκη, καθώς και οι αναγκαίοι κληρονόμοι του δεν έχουν δικαίωμα στην κατάθεση.

Εξάλλου στο άρθρο 117 του Εισ.Ν.ΑΚ ορίζεται ότι εφόσον με τέτοια κατάθεση συντελέστηκε δωρεά, κρίνεται, αναφορικά με το δίκαιο της νόμιμης μοίρας, ως δωρεά προκειμένου για κληρονομία εκείνων

που πεθαίνουν μετά την εισαγωγή του Αστικού Κώδικα.

Από το συνδυασμό των διατάξεων που παρατέθηκαν προκύπτουν αναντίρρητα, τα ακόλουθα μερικά συμπεράσματα:

Α) Κατάθεση σε κοινό λογαριασμό κατά την έννοια του Ν.5638/1932, είναι όχι μόνο εκείνη που γίνεται από περισσότερους μαζί στο όνομά τους και σε κοινό λογαριασμό των καταθετών, αλλά και εκείνη που γίνεται από ένα ή περισσότερους στο όνομα και σε κοινό λογαριασμό και των καταθετών και άλλων τρίτων προσώπων, εφόσον περιέχει τον όρο, ότι μπορεί να γίνει χρήση του λογαριασμού αυτού από την κατάθεσή τον, είτε από ένα στο όνομά του, είτε από μερικούς και, φυσικά, από όλους μαζί εκείνους στο όνομα των οποίων έγινε η κατάθεση, είτε ολικά είτε μερικά, χωρίς σύμπραξη των άλλων δικαιούχων.

Β) Με την κατάθεση χρημάτων σε Τράπεζα, κατά την άνω έννοια, η κυριότητα των χρημάτων αυτών που κατατίθενται, μεταβιβάζεται α' αυτή και οι δικαιούχοι του κοινού λογαριασμού έχουν εις ολόκληρον άμεσο, ενοχικό και ευθύ δικαίωμα προς ανάληψη των χρημάτων και μετά το θάνατο του άλλου ή των άλλων δικαιούχων. Η ρύθμιση αυτή είναι απόρροια του χαρακτηρισμού της χρηματικής κατάθεσης σε Τράπεζα, ως ανώμαλης παρακαταθήκης, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρου 827 και 830 εδ. α' ΑΚ.

Γ) Ανεξάρτητα από το γεγονός, ότι κάθε δικαιούχος έχει άμεσο και ευθύ ενοχικό δικαίωμα να αναλάβει το ποσόν των χρημάτων της κατάθεσης, παράλληλα ενυπάρχει και εσωτερική σχέση μεταξύ του καταθέτη των χρημάτων και του δικαιούχου τρίτου, η οποία μπορεί να είναι η έννομη σχέση της δωρεάς, όχι μόνο για τον καταλογισμό αυτής στη νόμιμη μοίρα αλλά και για την περαιτέρω εξαγωγή συμπερασμάτων.

Δ) Βέβαια, κατά ρητό ορισμό τον άρθρου 2 παρ. 2 εδ β' του Ν. 5638/1932 η κατάθεση περιέρχεται στους δικαιούχους ελεύθερη από κάθε φόρο κληρονομίας ή τέλος και η ρήση αυτή του νόμου έχει την έννοια ότι η ενάσκηση του ενοχικού δικαιώματος της ανάληψης και η λήψη χρημάτων από (οποιοδήποτε) δικαιούχο δεν θα φορολογηθεί. Παρατηρείται όμως ότι ο νόμος σταματά στο σημείο αυτό (δηλ. θέλει αφορολόγητη την ανάληψη) και δεν προχωρεί προδήλως σκόπιμα, γιατί ενόσω η κατάθεση σε κοινό λογαριασμό μπορεί να περικλείει δωρεά ή περαιτέρω διάθεση των χρημάτων (που αναλήφθηκαν αφορολόγητως) δεν θα πρέπει να διαφεύγει από την φορολογία του Ν.2961/2001 (προϊσχύον Ν.Α.118/1973), όταν εμφανίζει στοιχεία άτυπης δωρεάς για τους παρακάτω λόγους.

Κατά το άρθρο 34 παρ. 3 του Ν.2961/2001 (προϊσχύον Ν.Α. 118/1973) ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. μπορεί να χαρακτηρίσει σαν δωρεά, ολικά ή μερικά κάθε παραχώρηση περιουσίας που γίνεται μεν εικονικά με τον τύπο σύμβασης με αντάλλαγμα, υποκρύπτει όμως δωρεά κατά την έννοια των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου αυτού (δηλ δωρεά που συνιστάται κατά του ΑΚ ή από κάθε παροχή, παραχώρηση ή μεταβίβαση οποιουδήποτε περιουσιακού στοιχείου χωρίς αντάλλαγμα, έστω και αν δεν καταρτίστηκε έγγραφο) κατά δε το άρθρο 35 παρ 1 του ίδιου νόμου, σε φόρο υποβάλλεται «η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, που δωρίζεται».

Εξάλλου όπως κρίθηκε από το ΣτΕ, η απόδειξη της χωρίς αντάλλαγμα παροχής χρημάτων για την οποία δεν καταρτίστηκε έγγραφο βαρύνει τη φορολογική αρχή, αλλά επειδή τέτοια απόδειξη είναι

πολύ δυσχερής, είναι ανεκτή η συναγωγή τεκμηρίου άτυπης δωρεάς μεταξύ προσώπων με ιδιαίτερο δεσμό (συγγενικό ή συζυγικό) με την προϋπόθεση: α)ότι θα αποκλειόταν αιτιολογημένα κάθε άλλη πηγή προέλευσης χρημάτων κατά το ποσό που αυξήθηκε η περιουσία του φερόμενου ως δωρεοδόχου και β) ότι θα διαπιστωνόταν επίσης αιτιολογημένα ότι η οικονομική κατάσταση του φερόμενου ως δωρητή επέτρεπε την ενέργεια δωρεάς κατά το ποσό αυτό.

Η εσωτερική σχέση η οποία υπάρχει στις σχέσεις καταθέτη και δικαιούχων και η περαιτέρω διάθεση των αναλαμβανόμενων χρημάτων είναι αναμφισβήτητα δωρεά όταν ο γονέας καταθέτει χρήματα σε κοινό λογαριασμό Τράπεζας με δικαιούχους τον εαυτόν του και το τέκνο του. Και ναι μεν τα χρήματα, αποσυρόμενα από το τέκνο του μετά το θάνατό του γονέα, δεν φορολογούνται, κατά ρητή επιταγή του άρθρου 2 του Ν. 5638/1932 όπως προαναφέρθηκε, εάν όμως τα χρήματα αυτά «αξιοποιηθούν» δηλ. χρησιμοποιηθούν για την αγορά ακινήτου, πρέπει να υπαχθούν στη φορολογία κατά τις συνδυσασμένες διατάξεις των άρθρων 1, 34 παρ. 3 και 35 παρ 1 του Ν. 2961/2001, αφού με τη χρησιμοποίηση των χρημάτων λαμβάνει χώρα νέα αυτοτελής πράξη (άτυπη δωρεά), η οποία μάλιστα είναι αυταπόδεικτη από την κατάθεση που προηγήθηκε (και έγινε πρόδηλη αιτία τη δωρεά). Επιπλέον ισχύουν τα ακόλουθα: α) Η επιταγή του Ν. 5638/1932 ως προς το αφορολόγητο «κορέννυται» και περατώνεται με την απόδοση των χρημάτων του κοινού λογαριασμού σε οποιοδήποτε δικαιούχο που άσκησε το δικαίωμα ανάληψης, δηλ. η ειδική φορολογική πρόνοια τον νόμου υπάρχει μέχρι το στάδιο αυτό. β) Με την απόδοση των χρημάτων, είτε πριν είτε μετά το θάνατο του γονέα στο δικαιούχο τέκνο, αποκόπτεται ο δεσμός με τις ειδικές διατάξεις του Ν.5638/1932 και συνεπώς μπορούν να λειτουργήσουν ακώλυτα οι διατάξεις του Ν.2961/2001 (προϊσχύον Ν.Δ. 118/1973). γ) Θα ήταν λογικά και νομικά άτοπο, να λειτουργούν οι διατάξεις του Ν.2961/2001 σε κάθε ανάλογη περίπτωση άτυπης δωρεάς κατά την οποία δεν προϋπήρξε κατάθεση σε κοινό λογαριασμό και να μη λειτουργούν στην κρίνόμενη περίπτωση, επειδή και μόνο προηγήθηκε κατάθεση σε κοινό λογαριασμό, όταν είναι δεδομένο ότι τα χρήματα της κατάθεσης αποδόθηκαν (αφορολόγητα) και εκπληρώθηκε ή δεν συντρέχει πια ο σκοπός και η προστασία του Ν.5638/1932.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν.4174/2013 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 παραγράφου 1 του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 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' ιδία διατάξεις.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013 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 επιεικέστερη 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 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.

Μετά τα ανωτέρω διαπιστώθηκαν τα εξής:

Επειδή από το με αριθ...../2010 συμβόλαιο αγοραπωλησίας του συμβ/φου του προέκυψε ότι η μεταβίβασε στις 19-08-2010 στους & , αγροτεμάχιο επιφάνειας 7.352,44τμ το οποίο βρίσκεται εκτός ορίων οικισμού του

Δ.Δ. του Δήμου στη θέση ή, έναντι αναγραφόμενου στο συμβόλαιο τιμήματος 20.000,00€, σε ποσοστό 50% για κάθε ένα, οπότε απορρίπτεται ο ισχυρισμός περί αυθαίρετης και αόριστης κατανομής του ποσοστού κυριότητας του αγροτεμαχίου.

Επειδή σύμφωνα με το με αριθ. πρωτ. Μ.Ε.Ε. ΕΙ 2019 έγγραφο της ΜΟΝΑΔΑΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ του ΥΠΟΥΡΓΕΙΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ, με θέμα «Πληροφοριακό σημείωμα για έλεγχο περιπτώσεων άτυπης δωρεάς χρημάτων και φόρου δωρεών», προκύπτουν τα κάτωθι:

Διενεργήθηκε έλεγχος για την περιουσιακή κατάσταση της υπαλλήλου του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους όπου μεταξύ άλλων καταγράφηκε η ανωτέρω αγοραπωλησία.

Εκδόθηκε η με αριθμ. επιταγή όχι με το αναγραφόμενο τίμημα, αλλά με ποσό 32.000,00€ στο όνομα της με ισόποση ανάληψη από τον τραπεζικό λογαριασμό της με δικαιούχο την και συνδικαιούχο την

Στη συνέχεια η επιταγή κατατέθηκε με το Γραμμάτιο Είσπραξης/2010 της από την η οποία έχει συγγενική σχέση με την πωλήτρια του συγκεκριμένου ακινήτου, με την ιδιότητα της συζύγου του τέκνου της,

Από τις απαντήσεις των Πιστωτικών Ιδρυμάτων στα έγγραφα αιτήματα, προέκυψε ότι η το ελεγχόμενο χρονικό διάστημα (01-01-2004/31-12-2013) τηρούσε τον καταθετικό λογαριασμό ταμιευτηρίου με αριθμό Το σύνολο των πιστώσεων-καταθέσεων σε αυτό το λογαριασμό αποτελεί προϊόν συνταξιοδότησεως της (μητέρας της ελεγχόμενης) και των πιστωτικών τόκων πλην δύο καταθέσεων επιταγών συνολικού ποσού 3.048,17€).

Ο έλεγχος της υπηρεσίας τονίζει ότι ναι μεν τα χρήματα που αναλαμβάνονται από τέκνο από κοινό λογαριασμό Τράπεζας δεν υπόκεινται σε φορολογία, όμως όταν εμφανισθούν αξιοποιούμενα δηλαδή αγορασθεί με αυτά ακίνητο, θα πρέπει να φορολογηθούν, γιατί λαμβάνει χώρα άτυπη δωρεά η οποία φορολογείται αυτοτελώς.

Επειδή στην οικεία έκθεση ελέγχου παρατίθενται όλα τα πραγματικά περιστατικά της υπόθεσης, κατόπιν του με αριθ. πρωτ. Μ.Ε.Ε. ΕΙ 2019 εγγράφου της ΜΟΝΑΔΑΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ του ΥΠΟΥΡΓΕΙΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ και οι νομοθετικές διατάξεις που διέπουν τη φορολογία δωρεών, απορρίπτεται ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί αυθαίρετης, αόριστης και αναيطολόγητης έκθεσης ελέγχου και καταλογίζεται φόρος δωρεάς για το ποσό των 16.000,00€ (32.000,00€ x 50%).

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του Ν.4174/2013 η φορολογική διοίκηση έχει υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για την νομική βάση τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 12-11-2020 έκθεση ελέγχου και στην από 04-01-2021 έκθεση απόψεων της προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, επί των οποίων εδράζεται η προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου

ΔΩΡΕΑΣ κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές κι πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με αριθ. πρωτ./28-12-2020 ενδικοφανούς προσφυγής της του με ΑΦΜ και την **επικύρωση** της με αριθ./2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2010, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ.

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

ΑΡΙΘ.ΠΡΑΞΗΣ:/2020

Φόρος δωρεάς	1.600,00€
Τόκοι, πρόστιμα Ν.4174/13	1.605,92€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	3.205,92€

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

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤ.ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.