



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 27-07-2021

Αριθ. απόφ.: 2211

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).

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30-03-2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), της υπ' αριθ. Α. 1049/2021 Κοινής Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β 984/12-03-2021), καθώς και των υπ' αριθ. Α.1273/2020 (ΦΕΚ Β' 5597/21-12-2020), Α.1241/2020 (ΦΕΚ Β' 4804/30-10-2020) και Α.1215/2020 (ΦΕΚ Β' 4254/30-09-2020) ομοίων κοινών αποφάσεων.

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.**/16-03-2021** ενδικοφανή προσφυγή του
..... **του** με ΑΦΜ, κατοίκου οδός
Τ.Κ., κατά της με αριθ.**/2020** οριστικής πράξης προσδιορισμού φόρου γονικής

παροχής και της οικείας έκθεσης ελέγχου έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2012, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθ./2020 οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου γονικής παροχής και την οικεία έκθεση ελέγχου έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2012, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις από 08-04-2021 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./16-03-2021 ενδικοφανούς προσφυγής του 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 προσδιορισμού φόρου γονικής παροχής έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2012 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ποσό φόρου **14.327,80€** (φόρος: 7.100,00€, πλέον τόκοι-πρόστιμα άρθρου 49 Ν.4509/2017: 7.227,80€), με ΑΧΚ/2021 & ΑΤΒ/2021, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 του Ν.3842/2010, λόγω μη υποβολής δήλωσης φόρου γονικής παροχής, ποσού 71.000,00€.

Μετά την με αριθ./2020 εντολή ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ για τον έλεγχο γονικής παροχής χρημάτων από τον του προς τον προσφεύγοντα για το έτος 2012, που εκδόθηκε κατόπιν: α) του με αριθ. πρωτ. ΕΜΠ...../2020 δελτίου πληροφοριών παροχής στοιχείων και β) του με αριθ. πρωτ. ΕΜΠ...../2020 δελτίου πληροφοριών παροχής πρόσθετων-συμπληρωματικών στοιχείων, από την Διεύθυνση Εσωτερικών Υποθέσεων Τμήμα Ε' ελέγχου ποινικών αδικημάτων της Ανατολικής Μακεδονίας και Θράκης (Κομοτηνή), σχετικά με διενέργεια ελέγχου περιουσιακής κατάστασης (Ε.Π.Κ.-Πόθεν Έσχες) για τις χρήσεις 2001-2010, στον του (πρώην εφοριακό υπάλληλο-νυν συνταξιούχο) με Α.Φ.Μ. και στην αποβίωσασα το έτος 2014 σύζυγό του (πρώην τελωνειακή υπάλληλο) με ΑΦΜ

Σύμφωνα με τα ανωτέρω, από τις κινήσεις του κοινού τραπεζικού λογαριασμού με αριθ..... της τράπεζας, που τηρούσαν ο, η και ο γιος τους, διαπιστώθηκε ότι από 16-06-2010 ως 05-07-2010, ο πατέρας προέβη σε τμηματικές αναλήψεις συνολικού ύψους 87.000,00€, ποσό που ανήλθε τελικά στο ύψος των 100.000,00€ από άλλες προσωπικές οικονομίες του, σύμφωνα με την ένορκη κατάθεση του, (λόγω συνταξιοδότησης του στις 27-12-2010 δεν επιτρεπόταν η χρονική επέκταση του ελέγχου πόθεν έσχες, συνεπώς δεν δύναται να επαληθευτούν όσα ανέφερε, σύμφωνα με τον έλεγχο).

Από τις 05-06-2012 έως 19-06-2012 κατατέθηκε σταδιακά το συνολικό ποσό των 100.000,00€ στον τραπεζικό λογαριασμό με αριθ..... της τράπεζας

που τηρούσαν ο προσφεύγων και η σύζυγός του , το οποίο συνιστούσε κατά τον έλεγχο χρηματικές δωρεές-γονικές παροχές από τον πατέρα προς τον γιό.

Το ως άνω ποσό γονικής παροχής των 71.000,00€ προέκυψε λόγω του ότι στον κοινό λογαριασμό με αριθ..... της τράπεζας , οι συνδικαιούχοι είναι τρεις με προσωπικά εισοδήματα και καταθέσεις, οπότε αφού δεν ήταν δυνατόν να καθοριστούν ακριβώς σε ποιόν ανήκαν τα ποσά, κατανεμήθηκαν ισόποσα σε όλους τους δικαιούχους, ήτοι: 87.000,00€ x 1/3 = 29.000,00€ έκαστος. Το ποσό που συνιστά δωρεά-γονική παροχή χρημάτων ανέρχεται στο ποσό των 71.000,00€ (100.000,00€ - 29.000,00€), από τον πατέρα προς τον προσφεύγοντα γιό.

Ο έλεγχος απέστειλε στον προσφεύγοντα την με αριθ...../2020 πρόσκληση με την οποία του γνωστοποίησε ότι έχει τη δυνατότητα να υποβάλει εκπρόθεσμη δήλωση γονικής παροχής για το ποσό των 100.000,00€ που πιστώθηκε στον τραπεζικό του λογαριασμό του τον Ιούνιο του έτους 2012, μετά την κατάθεση αυτού από τον πατέρα του, μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου.

Στη συνέχεια συντάχθηκε και κοινοποιήθηκε στις 25-11-2020 το με αριθ./2020 σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν.4174/2013 και η με αριθ...../2020 προσωρινή πράξη προσδιορισμού φόρου γονικής παροχής, προκειμένου να υποβάλλει τις απόψεις του εντός 20ημέρου ως προς τις διαπιστώσεις του ελέγχου, προσκομίζοντας οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο.

Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε με το με αριθ. πρωτ...../2020 υπόμνημα, προκειμένου να ληφθεί υπόψη ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών και ειδικότερα χρήσεων 2002-2011.

Υποβλήθηκε επίσης το με αριθ. πρωτ...../2020 δεύτερο συμπληρωματικό υπόμνημα του πατέρα του προσφεύγοντος, ο οποίος αρνείται ότι η κατάθεση των 100.000,00€ αφορά δωρεά προς τον γιό του, καθώς το ανωτέρω ποσό τελικά του ανήκει εξ ολοκλήρου (από 06-06-2012 έως 27-06-2012 κατατέθηκε ηλεκτρονικά και τμηματικά στον λογαριασμό που τηρεί η σύζυγός του γιού του σε τράπεζα του εξωτερικού και στη συνέχεια στις 12-04-2013 κατατέθηκε ολόκληρο το ποσό σε λογαριασμό της ίδιας ξένης τράπεζας, όπου συνδικαιούχοι είναι οι και ο γιος τους).

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης οριστικής πράξης και την απαλλαγή από την υποχρέωση καταβολής οποιουδήποτε ποσού για την αναφερόμενη αιτία στο ιστορικό της παρούσας, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1)Το συνολικό ποσό των 100.000,00€ ανήκε στον πατέρα του και εξακολουθεί να παραμένει ακέραιο και ατόφιο στην κυριότητα και διάθεση του, δια μέσου τραπεζικού λογαριασμού αλλοδαπής τράπεζας στην οποία μεταφέρθηκε σχεδόν άμεσα και σε σύντομο χρονικό διάστημα, στον οποίο λογαριασμό είναι συνδικαιούχος.

2)Ο καταλογισμός φόρου γονικής παροχής είναι εσφαλμένος και μη νόμιμος, καθώς δεν επήλθε καμία απολύτως αύξηση της περιουσίας του, ούτε χρησιμοποιήθηκε από τον ίδιο. Ο σχετικός έλεγχος στηρίχθηκε στη στιγμιαία και βραχυχρόνια επαύξηση της περιουσίας του, αλλά και στην ύπαρξη συγγενικού δεσμού

Η πίστωση-κατάθεση στον δικό του λογαριασμό με συνδικαιούχο την σύζυγό του δεν συνιστά άτυπη δωρεά ή γονική παροχή από τον πατέρα του.

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 της παρ. 1 του άρθρου 3 του Ν.2961/2001 ορίζεται ότι σε φόρο υποβάλλεται:

α)Η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, η οποία ανήκει είτε σε ημεδαπούς είτε σε αλλοδαπούς.

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: 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. Η χρηματική κατάθεση, για την οποία η προηγούμενη παράγραφος, επιτρέπεται να ενεργείται και σε κοινό λογαριασμό επί προθεσμία ή ταμιευτηρίου υπό προειδοποίηση.....

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 σ' 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 σημεία 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 αφορολογήτως) 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 συνδυασμένες 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).

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.

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 του άρθρου 65 του Ν.4174/2013, 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 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.

Μετά τα ανωτέρω διαπιστώθηκαν τα εξής:

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση από την οικεία έκθεση ελέγχου, προκύπτει ανάληψη από τον το έτος 2010 από κοινό τραπεζικό λογαριασμό, με συνδικαιούχους τον ίδιο, τη και τον προσφεύγοντα, ποσού 87.000,00€ (πλέον 13.000,00€ από προσωπικές οικονομίες του πρώτου εξ αυτών, όπως ισχυρίζεται).

Επειδή ο έλεγχος έκρινε ότι συντρέχει περίπτωση άτυπης δωρεάς χρημάτων γιατί η κατάθεση του ποσού των 100.000,00€ έγινε το έτος 2012, στον με αριθμ..... λογαριασμό της ίδιας τράπεζας με συνδικαιούχους τον προσφεύγοντα και τη σύζυγό του και στη συνέχεια έγινε κατάθεση στον με αριθμ..... λογαριασμό της αλλοδαπής τράπεζας με δικαιούχο την σύζυγο του προσφεύγοντα, για να καταλήξει στις 12-04-2013 ολόκληρο το ποσό των 100.000,00€ στον με αριθμ.

..... λογαριασμό της ίδιας αλλοδαπής τράπεζας με συνδικαιούχους τον, την και τον προσφεύγοντα.

Επειδή ο προσφεύγων προβάλλει τον ισχυρισμό ότι μετέφερε σε δικό του λογαριασμό αλλοδαπής τράπεζας με συνδικαιούχο τον ίδιο και την σύζυγό του το ποσό των 100.000,00€ και στη συνέχεια σε λογαριασμό της ίδιας αλλοδαπής τράπεζας με συνδικαιούχο τον ίδιο και τους γονείς του, με το σκεπτικό ότι το τραπεζικό σύστημα υφίστατο κλυδωνισμούς και πιέσεις και ήταν ο μόνος που μπορούσε να διεκπεραιώσει την όλη διαδικασία, λόγω του νεαρότερου της ηλικίας και ότι ο σκοπός της μεταφοράς των χρημάτων σε σύντομο χρονικό διάστημα δεν ήταν η επαύξηση της περιουσίας του και η ταυτόχρονη μείωση της περιουσίας του πατέρα του, αλλά η οικογενειακή υποχρέωση ώστε να τον συνδράμει για καθαρά πρακτικούς λόγους και για λόγους ασφαλείας.

Επειδή από το συνημμένο στην ενδικοφανή προσφυγή απόσπασμα του λογαριασμού με αριθ. της αλλοδαπής τράπεζας, προκύπτει η πίστωση του ποσού των 100.000,00€ στις 12-04-2013 με εντολή της (συζύγου του προσφεύγοντος).

Ο εν λόγω λογαριασμός έχει ως συνδικαιούχους τους, και την (ήτοι τον προσφεύγοντα και τους γονείς του).

Επειδή η αρχική ανάληψη ποσού 87.000,00€ το έτος 2010 έγινε από τον από κοινό λογαριασμό με συνδικαιούχο και τον προσφεύγοντα, χωρίς να διευκρινίζεται αν το ποσό που αναλήφθηκε αφορούσε και τον γιό, καθώς και οι τρεις συνδικαιούχοι αυτού του λογαριασμού είχαν εισοδήματα και πραγματοποιούσαν καταθέσεις.

Επειδή η ανάληψη του ποσού των 87.000,00€ έγινε από λογαριασμό στον οποίο συνδικαιούχος ήταν και ο προσφεύγων, ο οποίος έχει δικαίωμα να κάνει χρήση του λογαριασμού αυτού χωρίς τη σύμπραξη των υπολοίπων, καθώς είναι αδιάφορο αν τα χρήματα ανήκουν σε έναν ή σε όλους τους δικαιούχους (αποφ. Αρείου Πάγου/2015).

Επειδή η μεταφορά του χρηματικού ποσού έγινε από λογαριασμό στον οποίο συνδικαιούχος ήταν και ο προσφεύγων, σε άλλο λογαριασμό στον οποίο συνδικαιούχος ήταν και πάλι ο προσφεύγων (μετά της συζύγου του), δεν στοιχειοθετείται στην προκειμένη περίπτωση δωρεά.

Επειδή χαρακτηριστικό γνώρισμα της δωρεάς είναι η μείωση της περιουσίας του δωρητή και η αντίστοιχη αύξηση της περιουσίας του δωρεοδόχου, το οποίο δεν αποδείχθηκε από τον έλεγχο.

Επειδή δεν αποδείχθηκε από την φορολογική αρχή, η οποία φέρει το βάρος της απόδειξης, ότι η μεταφορά του ποσού των 100.000,00€ έγινε από χαριστική αιτία, αλλά στηρίχθηκε για τον καταλογισμό του φόρου στη βραχυχρόνια επαύξηση περιουσίας του προσφεύγοντος λόγω της μεταφοράς του ποσού στον τραπεζικό λογαριασμό του με συνδικαιούχο και τη σύζυγό του.

Επειδή μετά τα προαναφερθέντα ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί εσφαλμένου και μη νόμιμου καταλογισμού φόρου γονικής παροχής, έχει νομικό έρεισμα και γίνεται αποδεκτός

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την **αποδοχή** της με αριθ. πρωτ./16-03-2021 ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ και την **ακύρωση** της με αριθ./2020 οριστικής πράξης προσδιορισμού φόρου γονικής παροχής έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2012, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΖ΄ ΑΘΗΝΩΝ.

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

ΑΡΙΘ.ΠΡΑΞΗΣ:/2020

ΠΟΣΟ: 0€

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