



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 10/12/2021

Αριθμός απόφασης: 4512

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604529

Fax : 2131604567

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 Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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 αριθμ. 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».

3. Την από **12/07/2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του με ΑΦΜ, κατοίκου, επί της οδού, κατά του με αριθμ. / **2021** Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς, Φορολογικού Έτους 2016, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τον με αριθμ./2021 Οριστικό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φόρου Δωρεάς, Φορολογικού Έτους 2016, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, του οποίου ζητείται η ακύρωση καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου.

5. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 12/07/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου 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 της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με τον με αριθμ./2021 Οριστικό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φόρου Δωρεάς, Φορολογικού Έτους 2016, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου δωρεάς ποσού 29.353,87 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου ποσού 14.676,93 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **44.030,80 ευρώ**.

Στην προσφεύγουσα διενεργήθηκε έλεγχος για την διαπίστωση της εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 34 του Ν. 2961/2001, με βάση την υπ' αριθμ./2021 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου, η οποία εκδόθηκε με αφορμή το με αριθμ. πρωτ./2021 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης και την από 02-09-2020 πληροφοριακή έκθεση κεφαλαίου (εφαρμογής των διατάξεων του ν.2961/2001) της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων Θεσσαλονίκης.

Από τον έλεγχο αυτό διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα πραγματοποίησε αγορά ακινήτων εντός της χρήσης 2016, καταβάλλοντας συνολικά το ποσό των 156.738,79 €, εκ των οποίων το ποσό των 142.500,00 € ήταν το συνολικό τίμημα που καταγράφηκε στις συμβολαιογραφικές πράξεις ότι καταβλήθηκε και το ποσό των 14.238,79 € αφορούσε σε φόρους και συμβολαιογραφικές δαπάνες. Αναλυτικά για έκαστο συμβόλαιο οι δαπάνες αγοράς, οι φόροι και τα συμβολαιογραφικά δικαιώματα, είχαν ως κάτωθι:

α/α	ΣΥΜΒΟΛΑΙΟ	ΣΥΜΒΟΛΑΙΟΓΡΑΦΟΣ (.....)	ΤΙΜΗΜΑ ΠΩΛΗΣΗΣ	Φ.Μ.Α.	ΣΥΜΒ/ΓΡΑΦΙΚΑ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ
1	/2016	.....	20.000,00€	3.159,08€	1.094,89€
2	/2016	.....	42.500,00€	3.460,38€	1.246,34€
3	/2016	.....	80.000,00€	4.119,81€	1.158,29€
ΣΥΝΟΛΑ:			142.500,00€	10.739,27€	3.499,52€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΤΙΜΗΜΑΤΟΣ, Φ.Μ.Α. ΚΑΙ ΣΥΜΒ/ΓΡΑΦΙΚΩΝ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΩΝ:			156.738,79€		

Περαιτέρω, η αντικειμενική αξία εκάστου ακινήτου κατά το χρόνο φορολογίας, ήτοι το 2016, όπως αυτή υπολογίστηκε από τον έλεγχο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 και 41α του ν. 1249/1982 και σύμφωνα με τα οριζόμενα στις κείμενες αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ΠΟΛ. 1149/09.06.1994, ΠΟΛ. 1310/03.12.1996 και ΠΟΛ. 1310/30.12.1998, απεικονίζεται στον παρακάτω πίνακα:

α/α	ΑΡΙΘΜΟΣ ΤΑΥΤΟΤΗΤΑΣ ΑΚΙΝΗΤΟΥ	ΔΙΕΥΘ/ΝΣΗ ΑΚΙΝΗΤΟΥ	ΕΜΒΑΔΟ ΑΚΙΝΗΤΟΥ Τ.Μ.	ΧΡΗΣΗ ΑΚΙΝΗΤΟΥ	ΣΥΜΒΟΛΑΙΟ ΑΓΟΡΑΣ ΑΚΙΝΗΤΟΥ	ΣΥΜΒ/ΓΡΑΦΟΣ	ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΗ ΑΞΙΑ ΑΚΙΝΗΤΟΥ
1			39,00 ΚΥΡΙΟΙ 24,59 ΒΟΗΘΗΤΙΚΟΙ	ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚ Η ΣΤΕΓΗ	/2016	.....	80.006,48€
2			114,50	ΑΠΟΘΗΚΗ	/2016	.....	31.979.85€
3			51,44	ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚ Η ΣΤΕΓΗ	/2016	.....	52.888,55€
4			28,58	ΔΙΑΜΕΡΙΣΜΑ	/2016	.....	13.118,22€
5			45,12	ΔΙΑΜΕΡΙΣΜΑ	/2016	.....	20.710,08€
6			33,81	ΔΙΑΜΕΡΙΣΜΑ	/2016	.....	15.518,79€
7			1.734.20	ΓΗΠΕΔΟ	/2016	.....	40.988,75€
8			196,98	ΚΑΤΟΙΚΙΑ	/2016	.....	99.169,74€
ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΗ ΑΞΙΑ ΑΚΙΝΗΤΩΝ ΙΔΙΟΚΤΗΣΙΑΣ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑΣ							354.380,46€

Η αγορά των ως άνω ακινήτων από την προσφεύγουσα, δεδομένου ότι τα εισοδήματα της δεν επαρκούσαν για την συνολική κάλυψη της δαπάνης, ήταν δυνατή με την δωρεά χρηματικού ποσού από τον (δωρητής-σύζυγος) προς αυτήν (δωρεοδόχος-σύζυγος), με την έννοια της μείωσης της περιουσίας του και αντίστοιχη αύξηση της περιουσίας της προσφεύγουσας, που έλαβε χώρα με χαριστική αιτία και για την οποία δεν καταρτίστηκε συμβολαιογραφικό έγγραφο. Ο έλεγχος δηλαδή έκρινε ότι τα ποσά που δαπανήθηκαν για την αγορά των ακινήτων προέρχονταν και από παραχώρηση περιουσίας του συζύγου της (ήτοι μεταβίβαση περιουσίας χωρίς αντάλλαγμα), με την συνακόλουθη μείωση της δικής του περιουσίας και την αντίστοιχη αύξηση της περιουσίας της προσφεύγουσας.

Καθόσον η αντικειμενική αξία των ακινήτων ιδιοκτησίας της προσφεύγουσας (354.380,46€) υπερβαίνει την συνολική δαπάνη που πραγματοποιήθηκε για την αγορά τους (156.738,79€), ο έλεγχος υπολόγισε φόρο άτυπης δωρεάς επί της αντικειμενικής αξίας αυτών.

Περαιτέρω και σύμφωνα με όσα προβλέπονται στην ΠΟΛ.1076/26.3.2015 (με θέμα «Οδηγίες για την ορθή εφαρμογή του εναλλακτικού τρόπου υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας εισοδήματος (άρθρα 30-34 Ν.4172/13)») προκειμένου για αγορά ακινήτων, στο ποσό της τεκμαρτής δαπάνης προστίθενται και τα ποσά των Φ.Μ.Α., συμβολαιογραφικών και λοιπών εξόδων και φόρων και ως εκ τούτου ο έλεγχος πρόσθεσε στην φορολογητέα αξία και τα ποσά που κατέβαλε η προσφεύγουσα για Φ.Μ.Α. και συμβολαιογραφικά έξοδα, ήτοι ποσό 10.739,27 € για Φ.Μ.Α και ποσό 3.499,52 € για συμβολαιογραφικά έξοδα, συνολικά ποσό 14.238,79 €.

Υπό τα ανωτέρω δεδομένα, ο έλεγχος επέβαλε φόρο άτυπης δωρεάς επί της αντικειμενικής αξίας των ακινήτων ήτοι επί ποσού 354.380,46 €, στον οποίο πρόσθεσε

το συνολικό ποσό των 14.238,79 € που καταβλήθηκε για Φ.Μ.Α. και συμβολαιογραφικά έξοδα. Ωστόσο αφαίρεσε το ποσό των 75.080,57 ευρώ το οποίο αποδέχτηκε ότι προέρχονταν από ίδια έσοδα της προσφεύγουσας και διατέθηκε για την αγορά των ακινήτων.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Ύπαρξη άτυπης σύμβασης δανείου.
- Ο χρόνος επιστροφής του δανείου δεν καθορίστηκε.
- Η παράλειψη δήλωσης του ποσού στους κωδικούς 781 και 743 δεν αποτελεί συναγωγή τεκμηρίου μη ύπαρξης άτυπης σύμβασης δανείου.

Επειδή στα άρθρα 1,3, 34 , 35 ,38, 39 και 85 του ν.2961/2001 ορίζονται τα εξής:

«Άρθρο 1

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.

Άρθρο 3

1. Στο φόρο υποβάλλεται:

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

Άρθρο 34

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

Άρθρο 35

1. Σε φόρο υποβάλλεται:

α) η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, που δωρίζεται,

Άρθρο 38

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

Άρθρο 39

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.

Άρθρο 85

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 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.).

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 3 της ΠΟΛ. 1256/21-12-1999, σε περίπτωση αγοράς ακινήτου ή ανέγερσης οικοδομής από πρόσωπο που στερείται εισοδημάτων ή τα εισοδήματα αυτού δεν είναι επαρκή, επιβάλλεται από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας ΔΟΥ φόρος άτυπης δωρεάς, εφόσον αποκλεισθεί αιτιολογημένα κάθε άλλη πηγή προέλευσης χρημάτων που επικαλείται ο φορολογούμενος (δανεισμός, εκποίηση ακινήτου κ.λπ.) και κατά το ποσό κατά το οποίο λογίζεται ότι αυξήθηκε η περιουσία του φερόμενου ως δωρεοδόχου και εφόσον παράλληλα διαπιστωθεί ότι ο φερόμενος ως δωρητής είχε την οικονομική δυνατότητα να προβεί στη συγκεκριμένη δωρεά. Για τον υπολογισμό (επιβολή) του φόρου άτυπης δωρεάς στις περιπτώσεις αυτές, σύμφωνα με την προαναφερθείσα διάταξη της παρ. 4 του άρθρου 34 ν. 2961/2001, ως φορολογητέα αξία της δωρεάς λαμβάνεται προκειμένου για αγορά ακινήτου η αντικειμενική αξία του ακινήτου κατά το χρόνο της αγοράς, εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη από το αναγραφόμενο στο μεταβιβαστικό συμβόλαιο τίμημα. Αν πρόκειται για ακίνητο που βρίσκεται σε περιοχή όπου δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα, λαμβάνεται υπόψη η αξία του ακινήτου όπως οριστικά προσδιορίστηκε από τη ΔΟΥ, εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη από το αναγραφόμενο στο μεταβιβαστικό συμβόλαιο τίμημα.

Επειδή, στο άρθρο 44 παρ. 2 του Ν. 2961/2001, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 25 παρ. 18 του Ν. 3842/2010 και ισχύει, 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».*

Επειδή, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, η προσφεύγουσα πραγματοποίησε αγορά τριών (3) ακινήτων εντός της χρήσης 2016, καταβάλλοντας συνολικά το ποσό των 156.738,79 €, εκ των οποίων το ποσό των 142.500,00 € ήταν το συνολικό τίμημα που

καταγράφηκε στις συμβολαιογραφικές πράξεις ότι καταβλήθηκε και το ποσό των 14.238,79 € αφορούσε σε φόρους και συμβολαιογραφικές δαπάνες.

Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη τα κάτωθι:

-Τον ιδιαίτερο (συζυγικό) δεσμό των συμβαλλόμενων.

-Το γεγονός ότι τα δηλωθέντα εισοδήματα της προσφεύγουσας επαρκούσαν μόνον εν μέρει προκειμένου να δικαιολογηθεί η αγορά των ακινήτων. Συγκεκριμένα, όπως αποτυπώνεται στον πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που προσκόμισε στον έλεγχο η προσφεύγουσα με το με αριθμ. πρωτ./2021 υπόμνημά της, το μη αναλωθέν κεφάλαιο που προέκυψε από τα οικογενειακά της εισοδήματα για τα έτη 2006 έως 2015 ήταν 201.638,25 €, ενώ τα προσωπικά της εισοδήματα για τα παραπάνω έτη ανέρχονταν στο ποσό των 75.080,57 €, όπως απεικονίζεται στον παρακάτω πίνακα:

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΕΤΗ	ΠΟΣΑ ΣΕ ΕΥΡΩ
2007	9.139,00
2008	9.331,40
2009	9.331,40
2010	19.400,00
2011	15.229,95
2012	11.943,41
2013	431,48
2014	273,93
2015	0
2016	0
ΣΥΝΟΛΟ	75.080,57€

Το εν λόγω ποσό των 75.080,57€ που συνιστά το προσωπικό εισόδημα της προσφεύγουσας θα μπορούσε να διατεθεί από την ίδια και κατά συνέπεια αναγνωρίστηκε από τον έλεγχο ότι καταβλήθηκε για να καλύψει μέρος της δαπάνης για την αγορά των ακινήτων.

-Το γεγονός ότι η αγορά των ακινήτων, που πραγματοποιήθηκε δυνάμει συμβολαιογραφικών πράξεων που προσκομίστηκαν στον έλεγχο, δεν αποδεικνύεται από άλλη πηγή εσόδων της προσφεύγουσας (πλην αυτής που έχει ήδη παραπάνω αναγνωρισθεί ότι κάλυψε μερικώς την δαπάνη απόκτησης κατά το ποσό των 75.080,57€) ήτοι από τραπεζικό λογαριασμό, πώληση περιουσιακών στοιχείων, επιχειρηματική δραστηριότητα ή αμοιβή για την εκ μέρους της παροχή εργασίας ή δανεισμό.

Ενόψει μάλιστα του ότι, κατά δική της παραδοχή στο με αριθμ. πρωτ./2020 απαντητικό υπόμνημα (προς την Υπηρεσία Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων Θεσσαλονίκης στο πλαίσιο ελέγχου φορολογίας εισοδήματος με ελεγχόμενους την ίδια και τον σύζυγό της): «...Τα χρηματικά ποσά που

χρησιμοποιήθηκαν για την αγορά των τριών (3) ακινήτων, προέρχονται από την πώληση περιουσιακού στοιχείου (ξενοδοχείου) του συζύγου μου που έγινε στις 18/4/2016 αξίας 530.000,00 ευρώ και τα χρήματα εξόφλησης, είχαν κατατεθεί σε τράπεζα του εξωτερικού (Βουλγαρία) στις 30/3/16 και 20/4/2016. Στην συνέχεια σταδιακά, και συγκεκριμένα στις 6/4/16, 13/4/16, 9/5/16, 20/5/16, 27/5/16, 20/6/16 έγινε ανάληψη των χρηματικών ποσών από την τράπεζα προκειμένου να χρησιμοποιηθούν για τις εν λόγω αγορές ακινήτων.....» και σύμφωνα με την διαβεβαίωση της στο με αριθμ. πρωτ./2021 υπόμνημα (που υπέβαλε στην υπηρεσία μας στο πλαίσιο του παρόντος ελέγχου) ότι: «...υφίσταται πώληση ακινήτου του συζύγου μου με αντίτιμο 300.000,00 ευρώ, σύμφωνα με το με αριθμ./2016 συμβόλαιο της συμβολαιογράφου, ο έλεγχος έκρινε ότι τα ποσά που δαπανήθηκαν για την αγορά των ακινήτων προέρχονται και από παραχώρηση περιουσίας του συζύγου της (ήτοι μεταβίβαση περιουσίας χωρίς αντάλλαγμα), με την συνακόλουθη μείωση της δικής του περιουσίας και την αντίστοιχη αύξηση της περιουσίας της προσφεύγουσας. Δεδομένου δε ότι, δεν προέκυψε από τα διαθέσιμα στον έλεγχο στοιχεία (συμπεριλαμβανομένων των προσκομισθέντων) η σύναψη έγγραφης συμφωνίας δανείου μεταξύ της προσφεύγουσας και του συζύγου της, ούτε άλλωστε αποδεικνύεται ότι το χρηματικό ποσό που μεταβιβάστηκε σε αυτήν από τον σύζυγό της έχει επιστραφεί ή τμηματικά αποπληρωθεί, εύλογα εξήχθη το συμπέρασμα ότι το ποσό αυτό δεν δύναται να είναι προϊόν δανειακής σύμβασης συναφθείσας μεταξύ τους, αποκλειόμενου κατ' αυτόν τον τρόπο και του δανείου ως πηγής προέλευσης των χρημάτων που αύξησαν την περιουσία της.

-Την οικονομική κατάσταση του (δωρητή), η οποία του επέτρεπε να κάνει τη δωρεά. Ειδικότερα και σύμφωνα με τα όσα η ίδια η προσφεύγουσα επικαλείται στο με αριθμ. πρωτ./2020 απαντητικό υπόμνημα, το ποσό που καταβλήθηκε για την αγορά των ακινήτων προέρχεται από την πώληση περιουσιακού στοιχείου (ξενοδοχείου) του συζύγου της που έγινε στις 18/4/2016 αξίας 530.000,00 ευρώ και τα χρήματα εξόφλησης, είχαν κατατεθεί σε τράπεζα του εξωτερικού (Βουλγαρία) στις 30/3/16 και 20/4/2016. Ομοίως στο με αριθμ. πρωτ./2021 υπόμνημα που υπέβαλε στο Κ.Ε.ΦΟ.ΕΜ.Π. στο πλαίσιο του υπό κρίση ελέγχου, βεβαιώνει ότι υφίσταται πώληση ακινήτου του συζύγου της δυνάμει του με αριθμ./2016 συμβολαίου της συμβολαιογράφου

Πράγματι, ο σύζυγος της κατά τη χρήση 2016 προέβη στην πώληση ακινήτων ιδιοκτησίας του δυνάμει των ακόλουθων συμβολαίων α) του με αριθμ./2016 συμβολαίου αγοραπωλησίας του Συμβολαιογράφου και β) του με αριθμ./2016 συμβολαίου αγοραπωλησίας της Συμβολαιογράφου, εισπράττοντας για το μεν πρώτο ως άνω συμβόλαιο το ποσό των 20.047,50 € και για το δεύτερο το ποσό των 530.000,00€ και συνολικά το ποσό των 550.500,00€. Το ποσό των 530.000,00€ κατατέθηκε, σύμφωνα με τα συνημμένα στην πληροφοριακή έκθεση φορολογίας κεφαλαίου της Υπηρεσίας Ερευνών και διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων Θεσσαλονίκης αποσπάσματα από τραπεζικό λογαριασμό που τηρεί ο σύζυγός της προσφεύγουσας, σε αλλοδαπή τράπεζα, ως εξής: α) Στις 30/3/2016 ποσό 250.000,00€ και β) στις 20/4/2016 ποσό 280.000,00€. Όσον αφορά στο δεύτερο συμβόλαιο (με αριθμ./2016) πώλησης

ακινήτου το τίμημα των 20.500,00€ φαίνεται να καταβλήθηκε κατά τον χρόνο σύνταξης του σχετικού συμβολαίου, ήτοι στις 10/10/2016. Συνεπώς, ο δωρεοδόχος είχε, από τις ανωτέρω αγοραπωλησίες στις οποίες συμβλήθηκε, συνολικό έσοδο 550.000,00€ και ως εκ τούτου η οικονομική του κατάσταση του επέτρεπε να προβεί στη δωρεά χρημάτων προς την προσφεύγουσα.

Κατόπιν τούτων ο έλεγχος διαπίστωσε ότι, η αγορά των τριών ακινήτων από την προσφεύγουσα, δεδομένου ότι τα εισοδήματά της δεν επαρκούσαν για την συνολική κάλυψη της δαπάνης, ήταν δυνατή με την δωρεά του ποσού των 293.538,68 € (αντικ. αξία 354.380,46 € + έξοδα συμβολαίων 14.238,79 € - εισόδημα προσφεύγουσας 75.080,57 €) από τον (δωρητής-σύζυγος) προς αυτήν (δωρεοδόχος-σύζυγος), με την έννοια της μείωσης της περιουσίας του και αντίστοιχη αύξηση της περιουσίας της προσφεύγουσας, που έλαβε χώρα με χαριστική αιτία και για την οποία δεν καταρτίστηκε συμβολαιογραφικό έγγραφο.

Επειδή στο άρθρο 65 του ν.4174/2013 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 η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι υφίσταται άτυπο δάνειο μεταξύ του συζύγου της και της ίδιας και όχι δωρεά και ότι η έλλειψη έγγραφου τύπου για την κατάρτιση του δανείου δικαιολογείται από τη συζυγική σχέση των δύο συμβαλλομένων. Επίσης ότι ο χρόνος επιστροφής του δεν προκαθορίστηκε αλλά συμφωνήθηκε να επιστραφεί σε βάθος χρόνου όποτε αυτό θα καθίστατο εφικτό.

Επειδή σύμφωνα με την διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 34 ν.4172/2013: «...ε) Δάνεια, τα οποία έχουν ληφθεί και αποδεικνύονται με έγγραφα στοιχεία που φέρουν βέβαιη χρονολογία. Ειδικώς, όταν πρόκειται για την κάλυψη διαφοράς δαπάνης της προηγούμενης παραγράφου, κατά το ποσό που προέρχεται από δαπάνη του άρθρου 32, το ποσό του δανείου λαμβάνεται υπόψη εφόσον από το οικείο έγγραφο αποδεικνύεται ότι έχει ληφθεί πριν από την πραγματοποίηση της σχετικής δαπάνης.»

Επειδή στην ΠΟΛ. 1076/26.03.2015 ορίζεται ότι: «...ε) Δάνεια τα οποία έχουν ληφθεί και αποδεικνύονται με έγγραφα στοιχεία ότι φέρουν βέβαιη χρονολογία. Απαιτείται συμβολαιογραφικό έγγραφο ή ιδιωτικό έγγραφο με βέβαιη χρονολογία, που να αποδεικνύει τη σύναψη δανείου και την καταβολή των χρηματικών ποσών που καταβλήθηκαν το κρίσιμο φορολογικό έτος. Σύμβαση δανείου που έχει καταρτιστεί στο εξωτερικό, απαιτείται επίσημη μετάφρασή της στα ελληνικά. Επίσης, απαιτείται βεβαίωση εισαγωγής συναλλάγματος για τα εν λόγω ποσά και πιστοποιητικό ευρωποίησης αν είναι σε ξένο νόμισμα».

Επειδή στην ΠΟΛ. 1094/23.03.1989 ορίζεται ότι: «...ε) Δάνεια τα οποία έχουν ληφθεί και αποδεικνύονται με έγγραφα στοιχεία που φέρουν βέβαιη χρονολογία...».

Επειδή επομένως σύμφωνα με τα προαναφερθέντα προκύπτει ότι για να μπορεί ο φορολογούμενος να επικαλεστεί δάνειο, θα πρέπει να υφίσταται συμβολαιογραφικό έγγραφο ή ιδιωτικό έγγραφο με βέβαιη χρονολογία, που να αποδεικνύει την σύναψη δανείου.

Επειδή για τη σύσταση δανείου απαιτείται να συντρέχουν οι εξής προϋποθέσεις: α)η συμφωνία μεταξύ δανειστή και οφειλέτη σχετικά με την αιτία για την οποία μεταβιβάζεται η κυριότητα αντικαταστατών πραγμάτων, δηλαδή η μεταβίβαση να γίνεται επί σκοπώ δανείου και τούτο διότι η σύμβαση δανείου είναι αιτιώδης, β)παράδοση του πράγματος από τον δανειστή στον οφειλέτη, δηλαδή παράδοση και μεταβίβαση της κυριότητας πραγμάτων και τούτο διότι η σύμβαση του δανείου κατατάσσεται στις λεγόμενες παραδοτικές, ήτοι από την παράδοση του πράγματος στον οφειλέτη καταρτίζεται το δάνειο και από τότε γεννάται η υποχρέωση του οφειλέτη για απόδοση άλλων πραγμάτων της ίδιας ποιότητας και ποσότητας και γ)απόδοση του πράγματος από τον οφειλέτη στον δανειστή, δηλαδή απόδοση από τον οφειλέτη προς τον δανειστή άλλων πραγμάτων της ίδιας ποσότητας και ποιότητας. Μόνον εφόσον πληρούνται σωρευτικά οι ως άνω προϋποθέσεις υπάρχει δάνειο κατά την έννοια του άρθρου 806 του Αστικού Κώδικα. Κατά συνέπεια, ακόμα και αν ήθελε θεωρηθεί ότι έχει καταρτιστεί μεταξύ της προσφεύγουσας και του συζύγου της άτυπος δανεισμός όπως υποστηρίζει, εντούτοις δεν πληρούται η προϋπόθεση της απόδοσης από πλευράς της ως οφειλέτριας, ίδιας ποσότητας και ποιότητας, πραγμάτων καθώς δεν συνάγεται από κανένα στοιχείο ούτε άλλωστε η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι έχει προβεί σε (έστω μερική) αποπληρωμή του επικαλούμενου από αυτήν δανείου.

Επειδή η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο για να τεκμηριώσει τους ισχυρισμούς της, όπως αντίγραφα δανειακής σύμβασης, στοιχεία από τα οποία να φαίνεται η αποπληρωμή καθώς και ο τρόπος αποπληρωμής των δόσεων του δανείου ή οποιοδήποτε άλλο στοιχείο και ως εκ τούτου οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί της πρέπει να απορριφθούν.

Επειδή, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, σε απάντηση υποβληθέντος υπομνήματος της προσφεύγουσας, αναφέρεται στην έκθεση ελέγχου ότι η προσφεύγουσα δεν απέδειξε την επικαλούμενη από αυτήν σύναψη δανείου, καθόσον αφενός απαιτείται για την κατάρτιση του η ύπαρξη συμβολαιογραφικού εγγράφου ή ιδιωτικού εγγράφου με βέβαιη χρονολογία και αφετέρου δεν πληρούται η προϋπόθεση της απόδοσης από πλευράς της ως οφειλέτριας ίδιας ποσότητας και ποιότητας πραγμάτων προς τον δανειστή της. Επιπροσθέτως σε αυτά αναφέρεται ότι υφίσταται υποχρέωση, σε περίπτωση σύναψης δανείου, δήλωσής του (δανείου) στον κωδικό 781: «Χρηματικά ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, δάνεια, δωρεές, κ.λπ.» και στον κωδικό 743: «Δαπάνη που καταβάλλατε για την αγορά επιχειρήσεων, εταιρικών μεριδίων και χρεογράφων γενικά» χωρίς ο έλεγχος να στηρίζει σε αυτό την συναγωγή οποιουδήποτε τεκμηρίου ύπαρξης ή μη δανείου.

Επειδή επίσης, 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 ο έλεγχος απέδειξε με πληρότητα ότι οι ως άνω προϋποθέσεις που έχουν τεθεί από τη δικαστηριακή νομολογία για τη συναγωγή τεκμηρίου δωρεάς συντρέχουν εν προκειμένω, καθόσον υπάρχει συγγενική σχέση μεταξύ του δωρητή και της δωρεοδόχου, η πηγή προέλευσης που επικαλείται η προσφεύγουσα (ήτοι η σύμβαση δανείου) δεν αποδείχθηκε, καθόσον ελλείπουν βασικά στοιχεία που την στοιχειοθετούν (και ιδίως δεν συντρέχει, ως ανωτέρω αναφέρθηκε, η προϋπόθεση της απόδοσης από πλευράς της ως οφειλέτριας, ίδιας ποσότητας και ποιότητας, πραγμάτων) και τέλος ο δωρητής είχε την οικονομική δυνατότητα να προβεί στη δωρεά. Συνεπώς πληρούνται οι προϋποθέσεις του ν.2961/2001 περί άτυπης δωρεάς.

Επειδή ωστόσο η προσφεύγουσα πραγματοποίησε την αγορά των τριών (3) ακινήτων, καταβάλλοντας συνολικά το ποσό των 156.738,79 €, εκ των οποίων το ποσό των 142.500,00 € ήταν το συνολικό τίμημα που καταγράφηκε στις συμβολαιογραφικές πράξεις ότι καταβλήθηκε και το ποσό των 14.238,79 € αφορούσε σε φόρους και συμβολαιογραφικές δαπάνες. Επομένως, δεδομένου ότι τα εισοδήματα της δεν επαρκούσαν για την συνολική κάλυψη της δαπάνης, αυτή ήταν δυνατή με την δωρεά χρηματικού ποσού από τον (δωρητής-σύζυγος) προς αυτήν

(δωρεοδόχος-σύζυγος), με την έννοια της μείωσης της περιουσίας του και αντίστοιχη αύξηση της περιουσίας της προσφεύγουσας, που έλαβε χώρα με χαριστική αιτία και για την οποία δεν καταρτίστηκε συμβολαιογραφικό έγγραφο. Το ποσό της δωρεάς ανέρχεται σε 81.658,22 €, ήτοι συνολικό τίμημα 142.500,00 € + έξοδα συμβολαίων 14.238,79 € - εισόδημα προσφεύγουσας 75.080,57 €. Συνεπώς ο φόρος δωρεάς θα πρέπει να υπολογιστεί στο ποσό των 81.658,22 €.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με αριθ. πρωτ./12-07-2021 ενδικοφανούς προσφυγής του της του, με ΑΦΜ και την τροποποίηση του με αριθμ./2021 Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς του Φορολογικού Έτους 2016 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., ως εξής:

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

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό άτυπης δωρεάς	293.538,68 €	81.658,22 €
Διαφορά φόρου δωρεάς	29.353,87 €	8.165,82 €
Πρόσθετος φόρος	14.676,93 €	4.082,91 €
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	44.030,80 €	12.248,73 €

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.