



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα
Αριθμός απόφασης:

10/12/2021
4506

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604526

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 1064/12.4.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.16 (ΦΕΚ 2759 /τ. Β' / 1.9.16) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 12-07-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, με ΑΦΜ κατοίκου, οδός, αριθ., κατά της με αριθ. /2021 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς του ν. 2961/2001 φορολογικού έτους 2014 της Δ.Ο.Υ. Ρόδου και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη, τη οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την από 19-07-2021 έκθεση απόψεων του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 12-07-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. /2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2014, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος δωρεάς ποσού 1.863,01 € πλέον πρόστιμο του αρ. 58 του ν. 4174/2013 ποσού 1.992,31 €, ήτοι συνολικό ποσό 3.855,32 €.

Η ανωτέρω οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς εκδόθηκε βάσει της από 09-06-2021 Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Δήλωσης Φόρου Γονική Παροχή-Προσδιορισμού Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων της Δ.Ο.Υ. Ρόδου σε εκτέλεση της με αριθμό /2020 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου. Ειδικότερα αιτία του ως άνω ελέγχου αποτέλεσε το με αριθ. πρωτ. ΕΞ 2020/18-11-2020 έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής με επισυναπτόμενη την από 16-11-2020 Πληροφοριακή Έκθεση Φόρου Άτυπης Δωρεάς του Τμήματος Β1 Ερευνών της ίδιας ως άνω Υπηρεσίας, για την ορθή εφαρμογή του Ν.Δ. 118/73 ο οποίος κυρώθηκε και ισχύει με το πρώτο άρθρο του ν.2961/2001.

Σύμφωνα με την εν λόγω πληροφοριακή έκθεση φόρου άτυπης δωρεάς (αρ. υπόθεσης / /), η οποία περιλαμβάνει τις διαπιστώσεις σχετικά με το άνοιγμα των λογαριασμών του προσφεύγοντα για τη χρονική περίοδο από 01-01-2012 έως 31-12-2017, ο προσφεύγων, απέκτησε ένα διαμέρισμα στην, οδός, αριθ. με συνολικό τίμημα 236.475,82 €, για την αγορά του οποίου έλαβε δάνειο ποσού 250.000,00 €, από την στις 25-02-2008. Ως εγγυήτρια του δανείου υπέγραψε η του, θεία του προσφεύγοντα, η οποία ενεχυρίασε τη με αριθ. προθεσμιακή της κατάθεση που διατηρούσε στην ίδια τράπεζα. Εν συνεχεία, στις 07-09-2009 υπογράφηκαν διορθωτικές συμβάσεις με τους ίδιους συμβαλλόμενους, με τις οποίες η εγγυήτρια δέσμευσε και τη με αριθ. προθεσμιακή της κατάθεση μέχρι του ποσού των 50.000,00 €. Η εγγυήτρια εξοφλούσε με δικά της χρήματα, μεταφέροντας ποσά από τον τραπεζικό της λογαριασμό με αριθμό στον ατομικό της λογαριασμό με αριθμό και εν συνεχεία στους τέσσερις δανειακούς λογαριασμούς του προσφεύγοντα, επομένως ο έλεγχος έκρινε τα εν λόγω ποσά άτυπη δωρεά χρημάτων. Ο προσφεύγων και η εγγυήτρια θεία του, ισχυρίστηκαν ότι το εν λόγω ακίνητο ήταν μισθωμένο και ότι η είσπραξη των μισθωμάτων πραγματοποιούνταν από εκείνη προκειμένου να αποπληρώσει η ίδια τις δόσεις του δανείου. Τους ανωτέρω ισχυρισμούς ο έλεγχος τους έκανε δεκτούς και επομένως αφαίρεσε τα ποσά των ενοικίων από τις σχετικές πιστώσεις. Ως εκ τούτου, καταλόγισε φόρο δωρεάς στις πιστώσεις συνολικού ποσού 208.468,85 €, μείον τα εισπραττόμενα ενοίκια συνολικού ποσού 35.472,21 €, ήτοι στο σύνολο 172.996,64 €, για τα έτη 2012- 2017.

Την 11-12-2020 ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ρόδου απέστειλε στον προσφεύγοντα τη με αριθ. /2020 γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθ. 18, 19 και 72 του ν. 4174/2013. Εν συνεχεία, για το έτος 2014, ο έλεγχος έκρινε ότι

το ποσό 9.315,05 € συνιστά άτυπη δωρεά και καταλόγισε φόρο ποσού 1.863,01 €, πλέον πρόστιμο του αρ. 58 του ν. 4174/2013 ποσού 1.992,31 €, ήτοι συνολικό ποσό 3.855,32 €.

Ο έλεγχος απέστειλε στον προσφεύγοντα (δωρεοδόχο) το με αριθ./2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου του αρ. 28 του ν. 4174/2013, μαζί με την υπ' αριθ./2021 Προσωρινή Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς προκειμένου να υποβάλλει τις απόψεις του εντός 20ημέρου. Ο ίδιος υπέβαλε τις ενστάσεις του με το με αριθ. πρωτ. ηλ. αιτήματος/2021 απαντητικό υπόμνημά του τις οποίες ο έλεγχος δεν έκανε δεκτές και ακολούθως εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ανωτέρω προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Η ελεγχόμενη χρήση 2014, δεν υπόκειται σε φορολογικό έλεγχο διότι το δικαίωμα του Δημοσίου έχει παραγραφεί. Σύμφωνα με τη με αριθ. 271/2020 απόφαση του ΣΤΕ, κρίθηκε ότι οι τραπεζικοί λογαριασμοί σε εγχώρια ιδρύματα δεν αποτελούν «συμπληρωματικά στοιχεία», αλλά είναι στοιχεία τα οποία η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να ελέγξει εντός πενταετίας. Επομένως, το δικαίωμα του Δημοσίου για έλεγχο της χρήσης 2013 παραγράφηκε μετά την 31-12-2020.
- Από τον Δεκέμβριο του 2011 και στη συνέχεια από τον Ιούλιο του 2017 με διάρκεια μέχρι και το έτος 2027 τουλάχιστον, έχει καταρτιστεί άτυπη δανειακή σύμβαση (λόγω στενής συγγενικής σχέσης και αμοιβαίας εμπιστοσύνης) εκχώρησης των μισθωμάτων του εν λόγω διαμερίσματος, προς την εγγυήτρια του δανείου και θεία του, του Η ανωτέρω σύμβαση καταρτίστηκε το έτος 2011, μαζί με την εφαρμογή της μνημονιακής πολιτικής η οποία καταρράκωσε την οικονομία της χώρας και η εγγυήτρια φοβούμενη για τις αποπληρωμή των δανειακών υποχρεώσεων από τον ίδιο, πρότεινε την εν λόγω λύση. Όλα τα ποσά της εκχώρησης από 01-01-2012 μέχρι και τον Ιούνιο του 2017 χρησιμοποιήθηκαν για την αποπληρωμή των τοκοχρεωλυτικών δόσεων. Ακόμη, στην εν λόγω σύμβαση αναφερόταν ότι τα ποσά πλέον των εισπραττόμενων ενοικίων, θα υπολογίζονται ως άτοκο δάνειο προς τον οφειλέτη, ο οποίος αναλαμβάνει την υποχρέωση να τα επιστρέψει μόλις απαιτηθούν από την ίδια. Επομένως πρόκειται για άτυπη δανειακή σύμβαση, με την οποία η εγγυήτρια καταβάλλει τις οφειλές για λογαριασμό του προσφεύγοντα και ο ίδιος θα της επιστρέψει ατόκως όλο το χρηματικό ποσό μέχρι 30-07-2027 μέσω εκχώρησης των μισθωμάτων ή και εξ' ιδίων χρημάτων εφόσον χρειαστεί. Με αυτόν τον τρόπο, προστατεύτηκαν τα περιουσιακά δικαιώματα της εγγυήτριας σε πιθανή καταγγελία της δανειακής σύμβασης και ταυτόχρονα ωφελήθηκαν και οι δύο από αποφυγή τόκων υπερημερίας, εξόδων καταγγελίας, δικαστικών εξόδων και εξόδων εκτέλεσης. Ακόμη, σύμφωνα με το άρθρο 496 Α.Κ. δωρεά νοείται η παροχή περιουσιακού αντικειμένου, εάν γίνεται χωρίς αντάλλαγμα, κάτι που δεν ισχύει εν προκειμένω αφού υπάρχει σαφές αντάλλαγμα που είναι η είσπραξη των μισθωμάτων.

Σε συνέχεια της κατάθεσης της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής, ο προσφεύγων έστειλε στην Υπηρεσία μας τα με αριθμό πρωτοκόλλου εισερχόμενα έγγραφα:

-Υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ2021ΕΜΠ/11-08-2021, με το οποίο προσκόμισε υπογεγραμμένη την ενδικοφανή προσφυγή του.

-Υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ2021ΕΜΠ/09-11-2021, με το οποίο προσκόμισε αντίγραφο της κίνησης των τραπεζικών λογαριασμών της εγγυήτριας θείας του, από την επισκόπηση των οποίων προκύπτει η εξόφληση της κάθε μηνιαίας δόσης του στεγαστικού δανείου, με μεταφορά από τον καταθετικό τραπεζικό λογαριασμό της αλλά και η κατάθεση των μηνιαίων μισθωμάτων στο ίδιο τραπεζικό λογαριασμό.

Σχετικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα περί παραγραφής

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 102 του ν. 2961/2001 ορίζεται ότι:

«1. Το Δημόσιο εκπίπτει του δικαιώματός του για την κοινοποίηση πράξης επιβολής φόρου και προστίμου προκειμένου:

- α) για ανακριβή δήλωση, μετά την πάροδο δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο υποβλήθηκε η δήλωση,*
- β) για παράλειψη δήλωσης ολόκληρης ή μέρους της περιουσίας που αποκτήθηκε ή εικονικότητας του συμβολαίου, μετά δεκαπενταετία από το τέλος του έτους, μέσα στο οποίο έληξε η προθεσμία για υποβολή της δήλωσης ή έχει συνταχθεί το προσβαλλόμενο για εικονικότητα συμβόλαιο,*
- γ) για επιβολή προστίμου, μετά δεκαετία από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο έχει συντελεσθεί η παράβαση.*

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 36 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.

3. α. Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης ή της τελευταίας δήλωσης σε περίπτωση που προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων: (α) σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν έχει υποβάλει δήλωση εντός της περιόδου που αναφέρεται στην παράγραφο 1,.....»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72§29 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«29. Για τις υποθέσεις του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από τυχερά παίγνια, οι διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας εφαρμόζονται από 1.1.2015. Κατ' εξαίρεση για τις υποθέσεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 1 και του Ενάτου Κεφαλαίου του Κώδικα.»

Επειδή, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις δεν τίθεται ζήτημα παραγραφής και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα κρίνεται ως αβάσιμος.

Σχετικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα περί άτοκου δανείου

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 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 το άρθρο 34 ενότητα Α παρ 1 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 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ν. 2961/2001 ορίζεται ότι:

«1. Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά τον χρόνο σύνταξης του εγγραφου 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 της παράδοσης .»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 της περίπτωσης Α του άρθρου 85 του ν. 2961/2001 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 44 παρ 2 του Ν 2961/2001 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 ιδίου νόμου ορίζεται ότι:

«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, με το άρθρο 496 Α.Κ. ορίζεται ότι:

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

Επειδή δωρεά, είναι η σύμβαση (ενοχική) με την οποία ο δωρητής παρέχει σε κάποιον άλλο ένα περιουσιακό στοιχείο χωρίς αντάλλαγμα, με αποτέλεσμα μέσω της περιουσιακής αυτής επίδοσης να επέρχεται μείωση της περιουσίας του δωρητή και αύξηση της περιουσίας του δωρεοδόχου κατά την αξία του αντικειμένου της δωρεάς. Για τη δωρεά αναφέρονται και τα άρθρα 497-512 του ΑΚ.

Η δωρεά θα πρέπει να διακρίνεται και από άλλες συμβάσεις, οι οποίες διέπονται από ελευθεριότητα και τέτοιες είναι η εντολή (άρθρα 713 και επόμενα Αστικού Κώδικα), το χρησιδάνειο (άρθρα 810 και επόμενα Αστικού Κώδικα), το άτοκο δάνειο (άρθρα 806 και

επόμενα του Αστικού Κώδικα) και την μη αμειβόμενη παρακαταθήκη (άρθρα 822 και επόμενα του Αστικού Κώδικα).

Ουσιώδη στοιχεία της σύμβασης δωρεάς είναι αφενός η παροχή ή η υπόσχεση παροχής ενός περιουσιακού στοιχείου και αφετέρου η συμφωνία των συμβαλλομένων (δωρητή και δωρεοδόχου) για την έλλειψη ανταλλάγματος, η οποία υπόκειται σε συμβολαιογραφικό τύπο. Επιπλέον, παρόλο που δεν αναφέρεται στον νόμο, θεωρείται αυτονόητο, ότι η παροχή πρέπει να καθιστά πλουσιότερο το λήπτη (Φίλιος Ενοχ. Δικ. Ειδ. Μέρος εκδ. 1974 σελ. 72). Γίνεται όμως δεκτό, ότι υπάρχουν περιπτώσεις δωρεάς, κατά τις οποίες μειούται η περιουσία του δωρητή χωρίς αντίστοιχο πλουτισμό του δωρεοδόχου (Φραγκίστας Ερμ. Α.Κ. άρθρο 496 επ. Καυκάς, Ενοχ. Δίκαιον κατ' άρθρ. ερμην. εκδ. στ' σελ. 7)

Επειδή, με το άρθρο 498 Α.Κ. 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, σύμφωνα με το άρθρο 1034 ΑΚ ορίζεται ότι:

«Για τη μεταβίβαση της κυριότητας κινητού απαιτείται παράδοση της νομής του από τον κύριο σ' αυτόν που την αποκτά και συμφωνία των δύο ότι μετατίθεται η κυριότητα».

Επειδή, από τη δικαστηριακή νομολογία (ΣτΕ 2488/1982, 2993/1986) έχει κριθεί ότι:

«ως δωρεά φορολογείται πάσα παροχή περιουσιακού στοιχείου άνευ ανταλλάγματος, εφόσον γίνεται οικειοθελώς και όχι προς εκπλήρωση νομίμου υποχρεώσεως έναντι του δεχόμενου την παροχή, ασχέτως της ειδικότερας προθέσεως του παρέχοντος το περιουσιακό στοιχείο ή του λόγου για τον οποίο παρέχεται τούτο...» 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 (ΣτΕ 4026/1983, 1486.1957).

Επειδή, όμως η απόδειξη αυτή είναι πολύ δύσκολη από την δικαστηριακή νομολογία (ΣτΕ 2856/1974, 954/1982 και 4026/1983) 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.

Επειδή προϋποθέσεις και ουσιώδη στοιχεία δωρεάς, προκειμένου να επιβληθεί φόρος δωρεάς, πρέπει να πληρούνται οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) να συνιστάται κατά τις διατάξεις του Αστικού Κώδικα,

β) να αφορά σε κάθε παροχή, παραχώρηση ή μεταβίβαση οποιουδήποτε περιουσιακού στοιχείου χωρίς αντάλλαγμα, έστω και αν δεν καταρτίσθηκε έγγραφο.

Ως αντικείμενο του φόρου δωρεάς περιλαμβάνονται οι δωρεές για τις οποίες τηρήθηκε ο τύπος που ορίζουν οι διατάξεις του άρθρου 496 ΑΚ, αλλά και αυτές για τις οποίες ο συστατικός τύπος δεν τηρήθηκε.

Για να επιβληθεί φόρος δωρεάς θα πρέπει είτε έχει τηρηθεί ο απαιτούμενος τύπος (εδάφιο α' του άρθρου 34) είτε όχι (εδάφιο β' του άρθρου 34), να συντρέχουν σωρευτικά και οι προϋποθέσεις που ορίζει ο ΑΚ για την περίπτωση της δωρεάς. Οι προϋποθέσεις αυτές είναι:

α) η παροχή ενός περιουσιακού στοιχείου,

β) η συγκεκριμένη παροχή να γίνεται άνευ ανταλλάγματος και

γ) να υπάρχει μείωση της περιουσίας του δωρητή με ταυτόχρονη αύξηση της περιουσίας του δωρεοδόχου και αυτό να γίνεται εξαιτίας βουλήσεως του δωρητή.

Όταν δεν συντρέχουν οι παραπάνω ελάχιστες προϋποθέσεις δεν μπορεί να χαρακτηριστεί μια πράξη ή παράλειψη ως δωρεά ή ως άτυπη δωρεά.

Επειδή με το υπ' αριθ. ΕΞ 2020/18-11-2020 έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής διαβιβάστηκε στην Δ.Ο.Υ. Ρόδου η από 16-11-2020 Πληροφοριακή Έκθεση Φόρου Άτυπης Δωρεάς του Τμήματος Β1 Ερευνών της ίδιας ως άνω Υπηρεσίας, σύμφωνα με την οποία, κατόπιν ανοίγματος των λογαριασμών του προσφεύγοντα, διαπιστώθηκαν πιστώσεις στους δανειακούς λογαριασμούς του προσφεύγοντα από την θεία του, τις οποίες ο έλεγχος έκρινε ως άτυπη δωρεά.

Επειδή ο προσφεύγων, ισχυρίστηκε ότι οι εν λόγω πιστώσεις αφορούσαν την αποπληρωμή του δανείου από την θεία του, και εγγυήτρια του δανείου, διότι της είχε εκχωρήσει την είσπραξη των μισθωμάτων από την ενοικίαση του ακινήτου.

Επειδή, η φορολογική αρχή έκανε δεκτούς τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα, ότι τα ποσά που εξοφλούσαν το δάνειο ήταν της θείας του, η οποία λάμβανε το ενοίκιο του σπιτιού ως επιστροφή του δανειακού αυτού ποσού και μείωσε το ποσό το οποίο χαρακτήρισε ως άτυπη δωρεά χρημάτων κατά το μέρος των ενοικίων που εισπράχθηκαν με πίστωση στο λογαριασμό της ανά έτος.

Επειδή, στην υπό εξέταση περίπτωση καταρτίστηκαν μεταξύ του προσφεύγοντα και της θείας του τα από 20.12.2011 και 20.07.2017 ιδιωτικά συμφωνητικά εκχώρησης μισθωμάτων, ως αντάλλαγμα για την παραχώρηση των χρημάτων που εξοφλούν τις δόσεις του δανείου.

Επειδή, σύμφωνα με το από 20.07.2017 ιδιωτικό συμφωνητικό εκχώρησης μισθωμάτων «η διάρκεια της παρούσας εκχώρησης συμφωνείται δεκαετής (10 χρόνια) με δυνατότητα παράτασής της, εφόσον δεν έχει εξοφληθεί μέχρι τότε η απαίτηση της είτε από την είσπραξη των μισθωμάτων είτε με άλλο τρόπο καταβολής».

Επειδή, για το κρινόμενο έτος 2014 παρέχεται αντάλλαγμα στη θεία του προσφεύγοντα, προερχόμενο από την εκχώρηση των ενοικίων του ακινήτου, το οποίο άλλωστε έγινε δεκτό από τον έλεγχο, και λαμβανομένου υπόψη του ιδιωτικού συμφωνητικού εκχώρησης ενοικίων, με λήξη το 2027, δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις της άτυπης δωρεάς για το έτος αυτό.

Επειδή, ο προσφεύγων κατά τα έτη 2016 και 2017 δηλώνει ότι ιδιοκατοικεί στο ακίνητο.

Επειδή, το από 20-07-2017 ιδιωτικό συμφωνητικό με την παράταση της αποπληρωμής μέχρι το έτος 2027, εξακολουθεί να βρίσκεται σε ισχύ.

Επειδή, εν προκειμένω η άτυπη δωρεά θα διαπιστωθεί κατά το έτος λήξης του ανωτέρω συμφωνητικού και κατά το ποσό που θα απομείνει ως υπόλοιπο προς πληρωμή στην θεία, εφ' όσον η θεία βρίσκεται εν ζωή, ή σε διαφορετική περίπτωση, εφ' όσον αποδεδειγμένα από την ΔΟΥ διαπιστωθεί ότι επήλθε η παύση της καταβολής των οφειλόμενων προς τη θεία, κατά τον χρόνο που επήλθε η παύση και για όλο το υπόλοιπο οφειλόμενο ποσό.

Αποφασίζουμε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 12-07-2021 και με πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, με ΑΦΜ κατοίκου, οδός, αριθ. και την ακύρωση της με αριθ. /9-6-2021 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς του ν. 2961/2001 έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2014 της Δ.Ο.Υ. Ρόδου.

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

Φορολογικό έτος 2014

Υπ' αριθ. /2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς του ν. 2961/2001:

0,00 €

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**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.