



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 17-01-2022

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 128

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604514

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. του άρθρου 10 της [Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020](#)/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»,

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)

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

3. Την αριθ. 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 από **20-9-2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της με ΑΦΜ κάτοικου, κατά της με αριθ. /2-7-2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς οικονομικού έτους 2014 του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. , και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθ. /2-7-2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς οικονομικού έτους 2014 του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. της οποίας ζητείται η ακύρωση καθώς και την από 2-7-2021 οικεία έκθεση ελέγχου

6. Τις απόψεις του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α6 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στα σχέδια.

Επί της από **20-9-2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, 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 με αρ./2-7-2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς οικονομικού έτους 2014 του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος δωρεάς ύψους 2.125,33€ βάσει των διατάξεων του αρθ. 44 του ν. 2961/01 πλέον πρόσθετου φόρου ύψους 2.272,82€, ήτοι συνολικό καταλογιζόμενο ποσό ύψους 4.398,15€.

Οι ως άνω διαφορές φόρου προέκυψαν στο πλαίσιο διενέργειας μερικού ελέγχου φόρου δωρεάς δυνάμει της υπ' αρ./10-12-2020 εντολής μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 2961/2001 και ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π.. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ./14-2-2020 δελτίο πληροφοριών του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. προς τη Δ.Ο.Υ. Ψυχικού και το με αρ. πρωτ./16-3-2020 δελτίο πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Ψυχικού προς το ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. Από τον διενεργηθέντα έλεγχο προέκυψε ότι η προσφεύγουσα (δωρεοδόχος) και η μητέρα της, (δωρήτρια) δεν είχαν υποβάλλει Δήλωση Φόρου δωρεάς για ποσό που αφορά δωρεά χρηματικού ποσού από την μητέρα της, ύψους 21.253,30€ κατά το έτος 2013.

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

1.Εσφαλμένος ο χαρακτηρισμός του ποσού των 21.253,30 ευρώ που απομένει (ήτοι μετά την αφαίρεση του ποσού των 25.000 ευρώ που επεστράφη στον κοινό λογαριασμό των γονέων της) ως άτυπη χρηματική δωρεά, λόγω πλημμελούς εκτίμησης των αποδείξεων και των πραγματικών συνθηκών που τέθηκαν υπόψη του Ελέγχου και πως αν είχε προβεί στην ορθή αξιολόγησή τους, θα είχε διαπιστωθεί ότι δεν υφίσταται «αληθής» αλλά «μόνο κατά φαινόμενο» απόκτηση περιουσιακών στοιχείων. Δεν υφίσταται άτυπη χρηματική δωρεά, διότι:

(1^{ov}) η αρχική χρηματική καταβολή από τους γονείς της έγινε με σκοπό την παροχή προσωρινής οικονομικής διευκόλυνσης για την εξόφληση φόρων, και όχι με πρόθεση προσαύξησης της περιουσίας της,

(2^{ov}) κρίσιμος δεν είναι ο χρόνος επιστροφής αλλά η επιστροφή του ποσού (άμεσα ή έμμεσα, όπως εν προκειμένω) και μάλιστα πριν από τη διενέργεια του ελέγχου, και

(3^{ov}) σε σχέση με το ασφαλιστήριο και τη σχετική δαπάνη κρίσιμο δεν πρέπει να είναι το όνομα στο οποίο έχει εκδοθεί το ασφαλιστήριο αλλά το ότι η κάλυψη του ασφαλιστηρίου αφορά ένα κοινό περιουσιακό στοιχείο και επομένως γίνεται προς όφελος όλων των συνιδιοκτητών.

Επειδή, 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, με το άρθρο 34 του ν.2961/2001 ορίζεται ότι: «1. Κτήση περιουσίας αιτία δωρεάς, για την επιβολή του φόρου είναι: α) αυτή που προέρχεται από δωρεά η οποία συνιστάται κατά τις διατάξεις του Αστικού Κώδικα, β) αυτή που προέρχεται από κάθε παροχή, παραχώρηση ή μεταβίβαση οποιουδήποτε περιουσιακού στοιχείου χωρίς αντάλλαγμα, έστω και αν δεν καταρτίσθηκε έγγραφο...».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 39 παρ 1 του Ν 2961/2001 ορίζεται ότι: «1. Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο της σύνταξης του εγγράφου της δωρεάς ή της γονικής παροχής. Προκειμένου για μεταβίβαση κινητών, αν η παράδοση του αντικειμένου της δωρεάς ή της γονικής παροχής έγινε χωρίς να συνταχθεί συμβόλαιο ή αν το συμβόλαιο συντάχθηκε μετά την

παράδοση του αντικειμένου της δωρεάς ή της γονικής παροχής, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο της παράδοσης».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο **496 ΑΚ** ορίζεται ότι: «Η παροχή σε κάποιον ενός περιουσιακού αντικειμένου αποτελεί δωρεά, αν γίνεται κατά τη συμφωνία των μερών χωρίς αντάλλαγμα».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο **498 ΑΚ** 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 υποχρέωσης 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 πραγματοποίησή της.

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, με τις διατάξεις του άρθρου 86 παρ 3 του Ν 2961/2001 ορίζεται ότι: «3. Αν δεν συντάχθηκε συμβολαιογραφικό έγγραφο για τη σύσταση της δωρεάς ή γονικής παροχής ή αυτό συντάχθηκε στην αλλοδαπή αλλά όχι ενώπιον Ελληνικής Προξενικής Αρχής, η δήλωση γι' αυτήν

υποβάλλεται μέσα σε έξι (6) μήνες από την παράδοση στο δωρεοδόχο του αντικειμένου της δωρεάς ή γονικής παροχής».

Επειδή, σύμφωνα με 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 σύμφωνα με την από 2-7-2021 Έκθεση μερικού ελέγχου φόρου δωρεάς του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκαν μεταφορές χρημάτων κατά το έτος 2013, από 8-7-2013 έως 26-11-2013, από τον κοινό λογαριασμό με αρ. της τράπεζας που ανήκει στον πατέρα της προσφεύγουσας με Α.Φ.Μ. και την μητέρα της με Α.Φ.Μ. προς την προσφεύγουσα συνολικού ύψους 92.506,50 €. Περαιτέρω, διαπιστώθηκε στις 27-12-2013 κατάθεση ποσού 50.000,00€ από τον ατομικό λογαριασμό της προσφεύγουσας προς τον ως άνω κοινό λογαριασμό των γονέων της και συνεπώς το εναπομείναν ποσό, μετά την ισομερή κατανομή στον καθένα από τους δύο γονείς (δωρητές), ύψους 21.253,25€ κρίθηκε από τον έλεγχο ως δωρεά χρηματικού ποσού από την μητέρα της προσφεύγουσας για τη οποία συντρέχει η εφαρμογή των διατάξεων του αρθ.34 παρ.1 β του ν. 2961/2001.

Επειδή η προσφεύγουσα κατά τη διάρκεια του ελέγχου και προς αιτιολόγηση του εν λόγω ποσού ότι αφορά οικονομική διευκόλυνση από τους γονείς της και όχι δωρεά χρηματικού ποσού, επικαλέστηκε ότι το υπόλοιπο ποσό δόθηκε στην ίδια από τους γονείς της προκειμένου να αποπληρώσει στο μέλλον τα έξοδα ασφάλειας της οικίας στην οποία διαμένει η μητέρα της (επικαρπώτρια) και επί της οποίας διατηρεί το δικαίωμα ψιλής κυριότητας κατά 50% με την αδερφή της. Προς απόδειξη του ως άνω ισχυρισμού προσκόμισε το αρχικό ασφαλιστήριο συμβόλαιο καθώς και την ανανέωσή αυτού, με διάρκεια ασφάλειας από 12-2-2015 έως 12-2-2020 στο οποίο λήπτης της ασφάλισης εμφανίζεται η προσφεύγουσα.

Επειδή ο έλεγχος δεν απεδέχθη τον ως άνω επικαλούμενο ισχυρισμό καθότι όπως αναφέρεται και στην οικεία έκθεση ελέγχου (σελ. 18), η πληρωμή ασφαλιστηρίου συμβολαίου που έχει εκδοθεί στο όνομα της προσφεύγουσας και όχι της μητέρας της και από το οποίο η προσφεύγουσα άμεσα ωφελείται, δεν μπορεί σε καμία περίπτωση να θεωρηθεί ως επιστροφή της ταμειακής διευκόλυνσης. Περαιτέρω, από το χρονικό διάστημα που μεσολάβησε από τότε που η προσφεύγουσα έλαβε την κρινόμενη δωρεά χρηματικού ποσού (έτος 2013) έως την από 12-2-2015 έναρξη ασφάλειας, ήτοι δύο (2) έτη από τη μεταφορά χρημάτων, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι το κρινόμενο χρηματικό ποσό ελήφθη με σκοπό να επιστραφεί μέσω της αποπληρωμής της ως άνω ασφάλειας ακινήτου η οποία άλλωστε διήρκεσε έως το 2020 και συνεπώς δεν μπορεί να στηρίξει σε καμία περίπτωση τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί τμηματικής επιστροφής του ληφθέντος ποσού. Ως εκ τούτου οι επικαλούμενοι ισχυρισμοί δεν ευσταθούν και δεν μπορούν να γίνουν αποδεκτοί.

Επειδή περαιτέρω, ο επικαλούμενος με την παρούσα ισχυρισμός περί σύναψης άτοκου δανείου με τους γονείς για την αποπληρωμή αυξημένων υποχρεώσεων της, λόγω της σωρευτικής βεβαίωσης φόρων ακίνητης περιουσίας εντός του έτους 2013, δεν μπορεί να γίνει ομοίως αποδεκτός καθότι αναπόδεικτος. Σε κάθε δε περίπτωση αν ήθελε θεωρηθεί ότι το κρινόμενο ποσό αφορά άτοκο δάνειο θα έπρεπε να αποδεικνύεται η επιστροφή του εν λόγω ποσού σε αυτούς που το χορήγησαν.

Επειδή, από την οικεία έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι στην υπό κρίση περίπτωση συντρέχουν οι προϋποθέσεις που έχουν τεθεί από τη δικαστηριακή νομολογία για τη συναγωγή του τεκμηρίου δωρεάς, λαμβάνοντας υπόψη α) την πηγή προέλευσης των χρημάτων, ήτοι μεταφορά από τον λογαριασμό που ανήκει στους γονείς της προσφεύγουσας, β) την οικονομική κατάσταση της (δωρήτρια), η οποία της επέτρεπε να κάνει τη δωρεά και γ) την ύπαρξη συγγενικού δεσμού μεταξύ δωρητή και δωρεοδόχου(μητέρα-κόρη).

Επειδή ούτε κατά τη διάρκεια του ελέγχου ούτε με κατά τη διάρκεια εξέτασης της παρούσας δεν προσκομίστηκαν αποδεικτικά στοιχεία ικανά να δημιουργήσουν αμφιβολίες ως προς το αποτέλεσμα του διενεργηθέντος ελέγχου και να αποδείξουν τους επικαλούμενους ισχυρισμούς και συνεπώς οι διαπιστώσεις του ελέγχου κρίνονται βάσιμες αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αρ. πρωτ. /20-9-2021 ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ και την επικύρωση της με αριθ. /2-7-2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς οικονομικού έτους 2014 του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π.

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

Οικονομικό έτος 2014

- Η υπ' αριθ. /2-7-2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς

Ποσό καταβολής: 4.398,15€.

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του 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 .