



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα

26/05/2022

Αριθμός απόφασης:

1990

**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 03-02-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του, με ΑΦΜ κατοίκου Ελβετίας,, κατά α) της με αριθ. /30-12-2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς, με χρόνο γένεσης φορολογικής υποχρέωσης το έτος 2014 και β) της με αριθ. /30-12-2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς με χρόνο γένεσης φορολογικής υποχρέωσης το έτος 2017 του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση.

6. Τη με αριθ. πρωτ. /09-02-2022 έκθεση απόψεων του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 03-02-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της 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:

α) Με τη με αριθ./30-12-2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς με χρόνο γένεσης φορολογικής υποχρέωσης το έτος 2014 του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ύψους 8.204,70 € πλέον πρόστιμο του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 ύψους 9.133,47 €, ήτοι συνολικό ποσό προς καταβολή ύψους 17.338.17 €.

β) Με τη με αριθ./30-12-2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς με χρόνο γένεσης φορολογικής υποχρέωσης το έτος 2017 του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ύψους 17.196,76 € πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του ν. 4174/2013 ύψους 8.598,38 €, ήτοι συνολικό ποσό προς καταβολή ύψους 25.795,14 €.

Τα ως άνω ποσά φόρου καταλογίσθηκαν κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου των με ημερομηνία θεώρησης 30-12-2021 εκθέσεων μερικού ελέγχου φόρου δωρεάς του ν. 2961/2001 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του ν. 4174/2013 και τις αποφάσεις του Γ.Γ.Δ.Ε. με αριθμούς ΔΕΛ Α 1198414 ΕΞ/ 30-12-2013 ΦΕΚ Β' 3367/ 31-12-2013 & ΔΕΛ Α 1069048 ΕΞ/ 12-05-2014, της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού.

Στις 16-07-2021 δυνάμει των υπ' αριθ./0/1125/16-07-2021 και/1125/16-07-2021 εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού διενεργήθηκε έλεγχος άτυπης δωρεάς χρημάτων προς την προσφεύγουσα από το σύζυγό της, για τα φορολογικά έτη 2014 και 2017 αντίστοιχα.

Κατά το έτος 2010, η προσφεύγουσα είχε λάβει από κοινού με το σύζυγό της στεγαστικό και επισκευαστικό δάνειο από την Α.Ε. (..... Α.Ε.), ύψους 400.000,00 € + 150.000,00 € = 550.000,00 €, ήτοι 550.000,00 € Χ 50% = 275.000,00 € ο καθένας.

Φορολογικό έτος 2014

Από τη με αριθ. καταχώρησης/14-08-2015 κοινή δήλωση φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014 που υπέβαλε η προσφεύγουσα με τον σύζυγό της, του, διαπιστώθηκε από τον έλεγχο ότι τα εισοδήματα της προσφεύγουσας δεν επαρκούσαν για την καταβολή των τοκοχρεωλυτικών αποσβέσεων του ως άνω δανείου ποσού 106.215,72 €. Αντιθέτως, ο σύζυγός της είχε την φοροδοτική ικανότητα για να κάνει άτυπη δωρεά χρημάτων προς την ίδια, προκειμένου αυτή να πληρώσει τις τοκοχρεωλυτικές δόσεις του δανείου. Ως εκ τούτου ο έλεγχος προσδιόρισε ποσό άτυπης δωρεάς ύψους 82.046,95 € προς την προσφεύγουσα.

Φορολογικό έτος 2017

Ομοίως από τη με αριθ. καταχώρησης/2018 κοινή δήλωση φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, που υπέβαλε η προσφεύγουσα με τον σύζυγό της, του διαπιστώθηκε ότι τα εισοδήματα της προσφεύγουσας δεν επαρκούσαν για

την καταβολή των τοκοχρεωλυτικών αποσβέσεων του εν λόγω δανείου ποσού 80.384,50 €. Αντιθέτως, ο σύζυγός της είχε την φοροδοτική ικανότητα για να κάνει άτυπη δωρεά χρημάτων προς την ίδια, προκειμένου αυτή να πληρώσει τις τοκοχρεωλυτικές δόσεις του δανείου. Επιπλέον, τα εισοδήματα της προσφεύγουσας δεν επαρκούσαν για την αγορά ή χρονομεριστική ή χρηματοδοτική μίσθωση ακινήτων ή ανέγερση οικοδομών ή κατασκευή δεξαμενής κολύμβησης ύψους 91.204,47 €, όπως η ίδια δήλωσε με την οικεία φορολογική δήλωση εισοδήματος. Ακόμη, ο έλεγχος δεν δέχθηκε ποσό ύψους 60.000,00 € που είχε συμπεριλάβει η προσφεύγουσα στην ως άνω δήλωση φορολογίας εισοδήματος, διότι δεν προκύπτει η δυνατότητα αυτή από τις με αριθ./2015,/2016 και/2017 ηλεκτρονικά υποβληθείσες κοινές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2014, 2015 και 2016 αντίστοιχα. Ως εκ τούτου ο έλεγχος προσδιόρισε ποσό άτυπης δωρεάς ύψους 171.967,64 €, προς την προσφεύγουσα.

Εν συνεχεία, συντάχθηκαν τα με αριθ./30-11-2021 και/30-11-2021 Σ.Δ.Ε. του άρθ. 28 του ν. 4174/2013 και οι με αριθ./3828272/30-11-2021 και/1/3828288/30-11-2021 Προσωρινές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2014 και 2017 αντίστοιχα, τα οποία κοινοποιήθηκαν στον φορολογικό εκπρόσωπο της προσφεύγουσας με τα με αριθ. πρωτ./30-11-2021 και/30-11-2021 έγγραφα αντίστοιχα. Η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε στα ανωτέρω, εντός της εικοσαήμερης προθεσμίας με το με αριθ. πρωτ./23-12-2021 υπόμνημά της. Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη το ως άνω υπόμνημά της, εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων, και την επιστροφή, εντόκως, κάθε ποσού που έχει καταβάλει ή θα καταβάλει δυνάμει των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Ο έλεγχος ουδόλως εκπλήρωσε το βάρος απόδειξης των φερόμενων ως «άτυπων δωρεών», καθώς αρκέστηκε αποκλειστικώς στη δήθεν μη κάλυψη του ποσού των τοκοχρεωλυτικών δόσεων στεγαστικού δανείου και της αγοράς ακινήτου από τα δηλωθέντα εισοδήματά της για τα αντίστοιχα έτη, και έκρινε ότι τα οικεία ποσά καταβλήθηκαν από το σύζυγό της.
- Ουδόλως θεμελιώνεται η έννοια της άτυπης δωρεάς μεταξύ συζύγων διαρκούντος γάμου αναφορικά με ποσά, τα οποία καταβάλλονται στο πλαίσιο της κοινής συμβολής στις οικονομικές υποχρεώσεις και της εξυπηρέτησής των οικογενειακών αναγκών, καθώς πρόκειται για εκπλήρωση νόμιμης υποχρέωσης που απορρέει από τις διατάξεις των άρθρων 1389-1390 ΑΚ. Τα ανωτέρω ενισχύονται και από το γεγονός ότι χρήση της οικίας που αγοράστηκε με το επίμαχο δάνειο κάνει και ο συγκύριος αυτού, σύζυγό της, επομένως δεν πρόκειται για ατομικό περιουσιακό της στοιχείο.
- Συντρέχει περίπτωση εκπλήρωσής νόμιμης υποχρέωσης που αποκλείει εξ' ορισμού την έννοια της άτυπης δωρεάς, καθώς η καταβολή των τοκοχρεωλυτικών δόσεων του επίμαχου δανείου από τον σύζυγό της ακόμη και αν υποτεθεί ότι πραγματοποιήθηκε εν μέρει απ' αυτόν, συνιστά εκπλήρωση της ατομικής του υποχρέωσης, διότι όπως προκύπτει από τη σχετική δανειακή σύμβαση με την Τράπεζα Bank, και συγκεκριμένα από τον όρο 46, στο Κεφάλαιο XV αυτής, η υποχρέωσή του για καταβολή των τοκοχρεωλυτικών δόσεων, τον αφορούσε εις ολόκληρον, ήτοι δεν κατέβαλε το οποιοδήποτε ποσό για λογαριασμό της αλλά για λογαριασμού του ίδιου, επειδή είχε την εις ολόκληρον υποχρέωση έναντι της δανείστριας Τράπεζας.

Επίσης, ζητά να κληθεί να παραστεί ενώπιον της Υπηρεσίας μας κατά τη συζήτηση, της υπό κρίση ενδικοφανούς, προς ανάπτυξη των ισχυρισμών που διαλαμβάνονται σε αυτή.

Επειδή για πράξεις που εκδίδονται από 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 1 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) ορίζεται ότι:

«1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου ορίζεται σε εξήντα (60) μέρες για φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού.»

Επειδή εν προκειμένω, η προσφεύγουσα είναι φορολογικός κάτοικος εξωτερικού και συγκεκριμένα της Ελβετίας, οι προσβαλλόμενες πράξεις που εκδόθηκαν την 30-12-2021 κοινοποιήθηκαν στον φορολογικό εκπρόσωπό της, την 31-12-2021. Η ενδικοφανής προσφυγή ασκήθηκε εμπρόθεσμα στις 03-02-2022, ήτοι εντός της προθεσμίας των 60 ημερών που ισχύει για τους κάτοικους εξωτερικού.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν.4174/2013, ορίζονται τα εξής:

«Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή

..... Αν η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης το κρίνει απαραίτητο, δύναται να καλέσει τον υπόχρεο σε ακρόαση. Σε περίπτωση που προσκομισθούν νέα στοιχεία στην Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 3 παρ. 1-5 της ΠΟΛ.1064/2017 απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.:

«Διαδικασία εξέτασης ενδικοφανούς προσφυγής

.....

3. Στις περιπτώσεις που με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής προσκομισθούν στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών νέα στοιχεία ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην προηγούμενη παράγραφο, προκειμένου να εκφράσει εγγράφως τις απόψεις του, αναπτύσσοντας τους προβαλλόμενους με την ενδικοφανή προσφυγή λόγους και τα τυχόν συνυποβαλλόμενα σε αυτήν νέα στοιχεία ή τα επικαλούμενα με το αίτημά του νέα πραγματικά περιστατικά. Στην περίπτωση αυτή, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών δύναται να ζητά από την αρμόδια φορολογική αρχή τη διενέργεια πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων, τάσσοντας ρητή προθεσμία, προκειμένου η τελευταία να της αποστείλει το σχετικό πόρισμα της. Ως νέα στοιχεία ορίζονται αυτά τα οποία δεν είχε στη διάθεσή της η φορολογική αρχή και δεν ήταν δυνατόν να τα λάβει υπ όψιν της κατά το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης.

4. Προκειμένου να τύχουν εφαρμογής τα οριζόμενα στην προηγούμενη παράγραφο, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών κρίνει εάν πρόκειται για νέα στοιχεία ή όχι ή για νέα

πραγματικά περιστατικά, συνεκτιμώντας τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης που έχει διαβιβασθεί από την αρμόδια φορολογική αρχή και κάθε άλλο πρόσφορο στοιχείο.

5. Σε εξαιρετικές περιπτώσεις και εφόσον κατά την κρίση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών συντρέχει λόγος, η προβλεπόμενη στις παραγράφους 2 και 3 του παρόντος ακρόαση διεξάγεται προφορικώς σε καθορισμένη ώρα και ημερομηνία εντός της Υπηρεσίας. Στην προφορική ακρόαση συμμετέχουν τρεις τουλάχιστον υπάλληλοι που ορίζονται από τον προϊστάμενο της Υπηρεσίας, μεταξύ των οποίων υπάλληλος που χειρίζεται την υπόθεση και ο προϊστάμενος του αρμοδίου Τμήματος, καθώς και ο υπόχρεος ο οποίος παρίσταται αυτοπροσώπως ή με εξουσιοδοτημένο αντιπρόσωπο, με ειδικό πληρεξούσιο έγγραφο με θεώρηση του γνήσιου της υπογραφής από την κατά νόμο αρμόδια αρχή.»

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή η προσφεύγουσα αιτείται να κληθεί να παραστεί προς συζήτηση ενώπιον της Υπηρεσίας μας.

Επειδή, η Υπηρεσία μας δύναται να καλέσει τον υπόχρεο σε ακρόαση, αλλά μόνο αν το κρίνει απαραίτητο.

Επειδή, εν προκειμένω δεν κρίθηκε απαραίτητη η κλήση της προσφεύγουσας σε ακρόαση καθώς δεν επικαλέστηκε νέα πραγματικά περιστατικά ούτε προσκόμισε νέα στοιχεία που να κρίζουν περαιτέρω διευκρινίσεων.

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 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.....

3. Ο Προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας 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

4. Σε περίπτωση αγοράς ακινήτου ή ανέγερσης οικοδομής, από πρόσωπο που δεν αποδεικνύει την οικονομική του δυνατότητα, ως αξία για την επιβολή του φόρου της άτυπης δωρεάς λαμβάνεται η μεγαλύτερη μεταξύ αντικειμενικής και τιμήματος για την περίπτωση αγοράς ακινήτου, ενώ για την ανέγερση οικοδομής λαμβάνεται η μεγαλύτερη μεταξύ αντικειμενικής και συνολικής δαπάνης που πραγματοποιήθηκε, όπως αυτή προκύπτει από τα νόμιμα παραστατικά....».

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 του ν. 2961/2001 ορίζεται ότι:

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

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ν. 2961/2001 ορίζεται ότι:

«1. Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά τον χρόνο σύνταξης του έγγραφου 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, 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 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 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.

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, 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 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 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 εν προκειμένω, στις 16-07-2021 δυνάμει των υπ' αριθ./...../1125/16-07-2021 και/...../16-07-2021 εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού διενεργήθηκε έλεγχος άτυπης δωρεάς χρημάτων για την προσφεύγουσα (δωρεοδόχος) από το σύζυγό της, του, με Α.Φ.Μ. (δωρητής), για τα φορολογικά έτη 2014 και 2017 αντίστοιχα.

Επειδή κατά το έτος 2010, η προσφεύγουσα είχε λάβει από κοινού με το σύζυγό της στεγαστικό και επισκευαστικό δάνειο από την Τράπεζα Α.Ε. (..... Α.Ε.), ύψους 400.000,00 € + 150.000,00 € = 550.000,00 €, ήτοι 550.000,00 € X 50% = 275.000,00 € ο καθένας, για αγορά ακινήτου, με ποσοστό ιδιοκτησίας 50% ο κάθε σύζυγος και επισκευή αυτού.

Επειδή για το φορολογικό έτος 2014, η προσφεύγουσα υπέβαλε από κοινού με τον σύζυγό της, τη με αριθ./14-08-2015 κοινή δήλωση φορολογίας εισοδήματος, από την οποία προκύπτει ότι η προσφεύγουσα κατέβαλε ποσό ύψους 106.215,72 € για την τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείων οποιασδήποτε μορφής (κωδ. 728) και ο σύζυγός της κατέβαλε ποσό ύψους 120.644,67 € για την τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείων οποιασδήποτε μορφής (κωδ. 727).

Επειδή για το φορολογικό έτος 2014, από την ανωτέρω δήλωση φορολογίας εισοδήματος ο έλεγχος προσδιόρισε τη δωρεά χρημάτων, ως κάτωθι:

+/-	Κωδικοί δήλωσης/ Τεκμήρια διαβίωσης	Ποσά σε ευρώ
+	Ελάχιστο ποσό ετήσιας διαβίωσης	2.500,00
+	Τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείων οποιασδήποτε μορφής- Κωδ. Δήλωσης 728	106.215,72
-	Καθαρά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα- Κωδ. δήλωσης 104	94,12
-	Τόκοι (προ φόρου) ημεδαπής προέλευσης Κωδ. δήλωσης 668	245,96
-	Τόκοι (προ φόρου) αλλοδαπής προέλευσης Κωδ. δήλωσης 670	12,68
-	Καθαρά φορολογητέα εισοδήματα από ακίνητα 8.835,00 € [κωδ. δήλωσης 104 δηλωθέν ακαθάριστο έσοδο 9.300,00- (9.300,00 Χ 5%= 465,00 €)= 8.835,00 €]	8.835,00
	Χρηματικό ποσό άτυπης δωρεάς του συζύγου προς τη σύζυγο εντός του φορολογικού έτους 2014	99.527,96
	Υπόλοιπο μη αναλωθέντος κεφαλαίου του έτους 2013	17.481,01
	Χρηματικό ποσό άτυπης δωρεάς του συζύγου προς τη σύζυγο βάσει του ελέγχου μετά την υποβολή του υπομνήματος	82.046,95

Επειδή για το φορολογικό έτος 2017, η προσφεύγουσα υπέβαλε από κοινού με τον σύζυγό της, τη με αριθ./2018 κοινή δήλωση φορολογίας εισοδήματος, από την οποία προκύπτει ότι η προσφεύγουσα κατέβαλε ποσό ύψους 80.384,50 € για την τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείων οποιασδήποτε μορφής (κωδ. 728) και ο σύζυγός της κατέβαλε ποσό ύψους 94.667,89 € για την τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείων οποιασδήποτε μορφής (κωδ. 727). Ακόμη, η προσφεύγουσα κατέβαλε ποσό ύψους 91.204,47 € για την αγορά ή χρονομεριστική ή χρηματοδοτική μίσθωση ακινήτων ή ανέγερση οικοδομών ή κατασκευή δεξαμενής κολύμβησης (κωδ. 736) και ο σύζυγός της κατέβαλε επίσης ποσό ύψους 91.204,47 € για την αγορά ή χρονομεριστική ή χρηματοδοτική μίσθωση ακινήτων ή ανέγερση οικοδομών ή κατασκευή δεξαμενής κολύμβησης (κωδ. 735).

Επειδή για το φορολογικό έτος 2017, από την ανωτέρω δήλωση φορολογίας εισοδήματος ο έλεγχος προσδιόρισε τη δωρεά χρημάτων, ως κάτωθι:

+/-	Κωδικοί δήλωσης/ Τεκμήρια διαβίωσης	Ποσά σε ευρώ
+	Ελάχιστο ποσό ετήσιας διαβίωσης	2.500,00
+	Τεκμήρια ακινήτων	5.740,00
+	Αγορά ή χρονομεριστική ή χρηματοδοτική μίσθωση ακινήτων ή ανέγερση οικοδομών ή κατασκευή δεξαμενής κολύμβησης κωδ. δήλωσης 736	91.204,47
+	Τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείων οποιασδήποτε μορφής- Κωδ. δήλωσης 728	80.384,50
-	Τόκοι (προ φόρου) ημεδαπής προέλευσης Κωδ. δήλωσης 668	0,08
-	Καθαρά φορολογητέα εισοδήματα από ακίνητα 7.861,25 € [κωδ. δήλωσης 104 δηλωθέν ακαθάριστο έσοδο 8.275,00- (8.275,00 X 5%= 413,75 €)= 7.861,25 €]	7.861,25
	Χρηματικό ποσό άτυπης δωρεάς του συζύγου προς τη σύζυγο εντός του φορολογικού έτους 2014	171.967,64

Επειδή, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι τα εισοδήματά της προσφεύγουσας δεν επαρκούσαν για την κάλυψη της τοκοχρεωλυτικής απόσβεσης των δανείων της, τα έτη 2014 και 2017, ενώ τα εισοδήματα του συζύγου της επαρκούσαν, ο έλεγχος έκρινε ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις για να επιβληθεί φόρος άτυπης δωρεάς στα ποσά της τοκοχρεωλυτικής απόσβεσης δανείων που καταβλήθηκαν από τον σύζυγο για λογαριασμό της.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι στο πλαίσιο της κοινής συμβολής στις οικονομικές υποχρεώσεις και της εξυπηρέτησης των οικογενειακών αναγκών, δεν θεμελιώνεται η έννοια της άτυπης δωρεάς.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθ. 1389 του Α.Κ. ορίζεται ότι:

«Οι σύζυγοι έχουν την υποχρέωση να συνεισφέρουν από κοινού, ο καθένας ανάλογα με τις δυνάμεις του, για την αντιμετώπιση των αναγκών της οικογένειας. Η συνεισφορά γίνεται με την προσωπική εργασία, τα εισοδήματά τους και την περιουσία τους.»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθ. 1390 του Α.Κ. ορίζεται ότι:

«Στην υποχρέωση του προηγούμενου άρθρου περιλαμβάνονται ειδικότερα η αμοιβαία υποχρέωση των συζύγων για διατροφή τους, η κοινή υποχρέωση για διατροφή των τέκνων τους και γενικά η υποχρέωση για συμβολή τους στη λειτουργία του κοινού οίκου. Το μέτρο της υποχρέωσης προσδιορίζεται ανάλογα με τις συνθήκες της οικογενειακής ζωής και η εκπλήρωσή της γίνεται με τον τρόπο που επιβάλλει η έγγαμη συμβίωση.»

Επειδή εν προκειμένω, και σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, δεν συντρέχει αληθής απόκτηση περιουσιακών στοιχείων καθώς η προσφεύγουσα ήταν ιδιοκτήτρια του ακινήτου κατά ποσοστό 50 %. Η καταβολή από μέρους του συζύγου, της τοκοχρεωλυτικής απόσβεσης δανείων της προσφεύγουσας συζύγου του, έγινε για την εκπλήρωση των οικογενειακών υποχρεώσεων και στο μέτρο που αυτές προσδιορίζονταν ανάλογα με τις συνθήκες της οικογενειακής τους ζωής. Συνεπώς, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας βάσιμως προβάλλονται και ως εκ τούτου γίνονται δεκτοί.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 03-02-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του, με ΑΦΜ κατοίκου Ελβετίας,, και την ακύρωση α) της με αριθ. .../30-12-2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς με χρόνο γένεσης φορολογικής υποχρέωσης το έτος 2014 και β) της με αριθ./30-12-2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς με χρόνο γένεσης φορολογικής υποχρέωσης το έτος 2017 του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού.

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

Α) Υπ' αριθ./30-12-2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς του ν. 2961/2001: 0,00 €

Β) Υπ' αριθ./30-12-2021 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.