



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 04/10/2022

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6**

Αριθμός απόφασης: 3066

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604553
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:
 - α. Του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως 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.
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **23/06/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, κατά της υπ' αριθμόν/2022 Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς έτους 2011 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..
5. Την ως άνω πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία Έκθεση Ελέγχου.
6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 23/06/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του, 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθμόν/2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς έτους 2011 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ύψους 124.000,00 €, πλέον προστίμου άρθ. 58 του Κ.Φ.Δ. λόγω μη υποβολής ύψους 62.000,00 € και τόκων άρθ. 53 του Κ.Φ.Δ. ύψους 79.657,60 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **265.657,60 €**.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί του πορίσματος της από 18/05/2022 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. (αριθμός εντολής/2021). Σύμφωνα με την εν λόγω έκθεση, εστάλη στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. το υπ' αριθμόν/2020 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ (αρ. πρωτ. Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π./2020), προκειμένου να ελεγχθεί η κληρονομιά του θανόντος του, ο οποίος απεβίωσε στις 17/12/2011. Συνεπεία του εν λόγω εγγράφου, εκδόθηκε από το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. η υπ' αριθμόν/2020 εντολή ελέγχου.

Από την επεξεργασία των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του τελευταίου, μέσω του ΕΛΑΕΠΠ, εντοπίστηκε, μεταξύ άλλων, η κάτωθι τραπεζική κίνηση:

Στις 07/12/2011 χρεώθηκε ο λογαριασμός που τηρούσε ο κληρονομούμενος στην με ποσό 310.000,00 € και πιστώθηκε ο λογαριασμός λογαριασμός της με δικαιούχο κατά την ημερομηνία κατάθεσης την προσφεύγουσα.

Στη συνέχεια εκδόθηκε η υπ' αριθμόν/2021 εντολή για τη διενέργεια ελέγχου φόρου δωρεάς, από τον οποίο προέκυψε πως δεν έχει υποβληθεί από την προσφεύγουσα Δήλωση Φόρου Δωρεάς-Γονικής Παροχής για χρηματικό ποσό 310.000,00 €, με αποτέλεσμα να καταλογιστεί από τον έλεγχο φόρος με συντελεστή 40% ύψους 124.000,00 €.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή άλλως την τροποποίηση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:
1^{ος} λόγος: Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης για την επίμαχη χρήση 2011.

2^{ος} λόγος: Μη νόμιμη η έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης-Μη ύπαρξη/μη στοιχειοθέτηση δωρεάς.

3^{ος} λόγος: Έλλειψη επαρκούς και νόμιμης αιτιολογίας.

4^{ος} λόγος: Όλως επικουρικώς, σε περίπτωση απόρριψης των ανωτέρω ισχυρισμών:

α) υφίσταται ουσιώδης πλάνη περί τα πράγματα και β) υφίσταται παράβαση του Ν.5638/1932 και του άρθρου 493 του Αστικού Κώδικα.

Ως προς τον 1^ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 72, παρ. 11 του Ν.4174/2013:

«Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί.[...]».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 102, παρ. 1 του Ν.2961/2001:

«Το Δημόσιο εκπίπτει του δικαιώματος 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 86, παρ. 3 του Ν.2961/2001:

«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 στην προκειμένη περίπτωση, το αντικείμενο της δωρεάς (χρηματικό ποσό) παραδόθηκε στην προσφεύγουσα στις 07/12/2011, που σημαίνει ότι η δήλωση φόρου δωρεάς έπρεπε να υποβληθεί έως και τις 07/06/2012, ενώ η προσφεύγουσα ουδέποτε υπέβαλε σχετική δήλωση.

Επειδή συνεπώς, το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου δωρεάς παραγράφεται στις 31/12/2027.

Επειδή η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε στις 18/05/2022, ήτοι εντός της ως άνω προθεσμίας παραγραφής.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Ως προς τους 2^ο και 3^ο ως άνω ισχυρισμούς της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 34, παρ. 1 του Ν.2961/2001:

«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 35 του Ν. 2961/2001:

«1.Σε φόρο υποβάλλεται:

- α) η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, που δωρίζεται,
- β) η κείμενη στην αλλοδαπή κινητή γενικά περιουσία Έλληνα υπηκόου, που δωρίζεται,
- γ) η κείμενη στην αλλοδαπή κινητή γενικά περιουσία αλλοδαπού υπηκόου, που δωρίζεται σε ημεδαπό ή αλλοδαπό, ο οποίος έχει την κατοικία του στην Ελλάδα,
- δ) η κινητή περιουσία που παραδίδεται πριν από το θάνατο του ανιόντος στους κατιόντες με βάση σύμβαση νέμησης.

2.Ως κείμενη στην Ελλάδα κινητή περιουσία θεωρείται η κατά τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 3, οι οποίες εφαρμόζονται ανάλογα».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 3, παρ. 2 του Ν. 2961/2001:

«Ως κείμενη στην Ελλάδα κινητή περιουσία θεωρούνται ιδίως:

- α) Τα πλοία που είναι γραμμένα στα ελληνικά νηολόγια καθώς και τα αεροσκάφη που είναι γραμμένα στα ελληνικά μητρώα αεροσκαφών.
- β) Η επωνυμία, ο τίτλος και η φήμη επιχείρησης ή επαγγέλματος που ασκούνται στην Ελλάδα.
- γ) Τα διπλώματα ευρεσιτεχνίας και τα εμπορικά σήματα, που είναι καταχωρημένα στην

Ελλάδα.

δ) Τα δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας καθώς και τα δικαιώματα για τη χρησιμοποίηση συγγραφικού υλικού, διπλώματος ευρεσιτεχνίας ή εμπορικού σήματος, εφόσον δύνανται να ασκηθούν στην Ελλάδα.

ε) Οι μετοχές, οι ιδρυτικοί τίτλοι και τα εταιρικά μερίδια των κάθε φύσεως εταιριών που εδρεύουν στην Ελλάδα.

στ) Οι ενοχικές αξιώσεις που είναι εξασφαλισμένες με υποθήκη σε ακίνητα ή πλοία ή αεροσκάφη, εφόσον αυτά βρίσκονται κατά τους ανωτέρω ορισμούς στην Ελλάδα. Οι αξιώσεις που απορρέουν από συμβάσεις για τα ανωτέρω ακίνητα ή πλοία ή αεροσκάφη. Οι οποιεσδήποτε ενοχικές αξιώσεις, που είναι απαιτητές στην Ελλάδα. Οι ενοχικές αξιώσεις που απορρέουν από συμβάσεις, οι οποίες έχουν καταρτισθεί στην Ελλάδα μεταξύ Ελλήνων υπηκόων.

ζ) Οι κάθε φύσεως απαιτήσεις, εξασφαλισμένες ή μη, καθώς και κάθε άλλο στοιχείο ασώματης κινητής περιουσίας, εφόσον ο αποβιώσας είχε την κατοικία του στην Ελλάδα κατά το χρόνο του θανάτου του.

η) Τα τραπεζογραμμάτια και κάθε άλλο είδος χρημάτων, που αποτελούν νόμιμο μέσο πληρωμής στον τόπο της έκδοσης τους, καθώς και οι επιταγές στον κομιστή, εφόσον αυτά βρίσκονται στην Ελλάδα κατά το χρόνο του θανάτου του κληρονομουμένου.

θ) Τα κάθε φύσεως κινητά, εφόσον αυτά βρίσκονται στην Ελλάδα κατά το χρόνο του θανάτου του κληρονομουμένου».

Επειδή κατά τις διατάξεις του Αστικού Κώδικα:

- Άρθρο 496: «Η παροχή σε κάποιον ενός περιουσιακού στοιχείου αποτελεί δωρεά αν γίνεται κατά τη συμφωνία των μερών χωρίς αντάλλαγμα».
- Άρθρο 498: «Για τη σύσταση δωρεάς απαιτείται συμβολαιογραφικό έγγραφο. Η δωρεά κινητού πράγματος για την οποία δε συντάχθηκε συμβολαιογραφικό έγγραφο ισχυροποιείται αφότου ο δωρητής παραδώσει το πράγμα στον δωρεοδόχο».

Επειδή σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, ο θανών

..... του είχε προβεί στις 05/07/2010 στο άνοιγμα του τραπεζικού λογαριασμού, στον οποίο δύο (2) ημέρες αργότερα, ήτοι στις 07/07/2010 προστέθηκε ως συνδικαιούχος η προσφεύγουσα. Στη συνέχεια, στις 07/12/2011, ήτοι δέκα (10) ημέρες πριν τον θάνατο του του, γεγονός που συνέβη στις 17/12/2011, εμβάστηκε ποσό 310.000,00 € από τον ανωτέρω τραπεζικό λογαριασμό στον τραπεζικό λογαριασμό με αποκλειστικό δικαιούχο τότε την προσφεύγουσα.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι δε στοιχειοθετείται δωρεά, δεδομένου ότι έλαβε χώρα μεταφορά χρημάτων, των οποίων είχε ήδη καταστεί κυρία, ενώ η δική της συμβολή στη δημιουργία του επίμαχου ποσού υπήρξε πραγματική και ολοκληρωτική.

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 124/1987 με θέμα «Δωρεά-Ανάληψη από δικαιούχο χρηματικής κατάθεσης σε κοινό λ/σμό ζώντος του καταθέτη»:

«Η εσωτερική αυτή σχέση αποτελεί αναμφισβήτητα δωρεά στην περίπτωση που ο πατέρας καταθέτει χρήματα σε κοινό λογαριασμό με δικαιούχους τον εαυτό του και το ανήλικο και χωρίς προσόδους τέκνο του και τούτο αναλαμβάνει χρήματα από τον κοινό λογαριασμό και διενεργεί αγορά ακινήτου πριν από το θάνατο του πατέρα του – καταθέτη».

Επειδή στη σελ. 13 της οικείας Έκθεσης Ελέγχου, περιλαμβάνεται πίνακας από τον οποίο προκύπτει ότι με το άνοιγμα του τραπεζικού λογαριασμού στις 05/07/2010 ο του είχε καταθέσει το ποσό των 300.000,00 € και έως τη στιγμή του επίμαχου εμβάσματος στις 07/12/2011, οι μοναδικές κινήσεις

σχετίζονταν με τοποθέτηση σε προθεσμιακές καταθέσεις και σε πίστωση των αναλογούντων τόκων κατά τις ημερομηνίες ωρίμανσης.

Επειδή συνεπώς, είναι προφανές ότι η προσφεύγουσα δεν συνέβαλε σε καμία περίπτωση στη δημιουργία του επίμαχου εμβασθέντος ποσού.

Επειδή ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι επί 21 έτη ήταν ο άνθρωπος που φρόντιζε τον θανόντα και ουδέποτε έλαβε αμοιβή από αυτόν, με τη συμφωνία πως μετά τον θάνατο του τελευταίου, η ίδια θα ήταν ο δικαιούχος των χρημάτων του επίμαχου τραπεζικού λογαριασμού, δεν αποδεικνύεται με κανέναν τρόπο, εφόσον δεν προσκομίζεται κανένα παραστατικό, έγγραφο, σύμβαση εργασίας ή βεβαίωση ασφαλιστικού φορέα, από όπου να προκύπτει πως ο θανών ήταν εργοδότης της.

Επειδή αποτελεί αναμφισβήτητο γεγονός πως χρηματικό ποσό 310.000,00 € που είχε δημιουργηθεί αποκλειστικά από τον θανόντα του , περιήλθε στην κυριότητα της προσφεύγουσας πριν τον θάνατο αυτού.

Επειδή δεδομένων των ανωτέρω, η Έκθεση Ελέγχου επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη κρίνεται πλήρως αιτιολογημένη.

Ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας **απορρίπτονται** ως αβάσιμοι.

Ως προς τον 4^ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται αφενός ότι δε γνώριζε πως το σχετικό έμβασμα θα συνιστούσε δωρεά υποκείμενη σε φόρο.

Επειδή ωστόσο, σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να στοιχειοθετηθεί ή και να δικαιολογηθεί άγνοια νόμου.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται αφετέρου και επικουρικά ότι, κατά τεκμήριο, θα πρέπει να θεωρηθεί ως ποσό δωρεάς το ήμισυ (1/2) του κοινού τραπεζικού λογαριασμού (155.000,00 €) και όχι ολόκληρο το ποσό, δεδομένου ότι οι δικαιούχοι ήταν δύο.

Επειδή ο εν λόγω ισχυρισμός της προσφεύγουσας θα μπορούσε να γίνει δεκτός μόνο στην περίπτωση κατά την οποία δε θα μπορούσε να στοιχειοθετηθεί εσωτερική σχέση αναφορικά με το δικαίωμα αναγωγής (ΑΠ 1001/2012, ΑΠ 2058/2007, ΕφΠειρ 172/2020, ΕφΛαρ 463/2015, ΕφΘες 1784/2012, ΕφΘες 2249/2013).

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, όπως έχει ήδη αναλυθεί ανωτέρω, προκύπτει σαφώς η προέλευση του ποσού των 300.000,00 € που τροφοδότησε τον μετέπειτα κοινό λογαριασμό (προέρχεται από χρήματα του θανόντος του) και η μη συμβολή της προσφεύγουσας στη δημιουργία αυτού.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **23/06/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του , ΑΦΜ και την **επικύρωση** της υπ' αριθμόν/2022 Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς έτους 2011 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Ανάλυση	Ποσά (€)
Φόρος	124.000,00
Πρόστιμο άρθ. 58 Κ.Φ.Δ. λόγω μη υποβολής	62.000,00
Τόκοι άρθ. 53 Κ.Φ.Δ (*)	79.657,60
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	265.657,60

(*) Οι τόκοι του άρθ. 53 υπολογίστηκαν, λόγω της σύγκρισης των ποινών που προβλέπονται στον Κ.Φ.Δ. με τις ποινές που προβλέπονταν στον Ν.2523/1997, βάσει της διάταξης του άρθ. 49 του Ν.4509/2017.

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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.