



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα

Αριθμός απόφασης:

09/01/2024

43

**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 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

δ. Τη με αριθμό Α.1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

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 Προϊστάμενου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή του κατοίκου κατά της με αριθ. Πράξης Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου δωρεάς του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

6. Την από έκθεση απόψεων του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του 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 την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2010, του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος δωρεάς ποσού 48.726,60 € πλέον πρόσθετου φόρου του άρθ. 1 του ν. 2523/1997 ποσού 58.471,92 €, ως η επιεικέστερη κύρωση κατόπιν εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 49 του ν.4509/2017, ήτοι συνολικό ποσό 107.198,52 €.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί του πορίσματος της από Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φόρου Δωρεάς του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. κατόπιν της με αριθμό εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Υπηρεσίας και κατόπιν του από εγγράφου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. «Υπηρεσιακό Σημείωμα για Έκδοση Εντολής Ελέγχου Κεφαλαίου» περί ενδεχόμενης εφαρμογής των διατάξεων του άρθ. 34 του ν. 2961/2001 (κτήση αιτίας δωρεάς).

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η απόφαση με αριθμό - Τμήμα 6^ο του Τριμελούς Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, σύμφωνα με την οποία οι ελεγχόμενοι για αποστολή εμβασμάτων στο εξωτερικό το έτος 2010, και ο σύζυγός της αντέκρουσαν τις διαπιστώσεις του αρχικού ελέγχου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. περί προσαύξησης περιουσίας λόγω αποστολής εμβάσματος στο εξωτερικό ποσού 975.836,80 €, ισχυριζόμενοι ότι, το εν λόγω ποσό αφορά κεφάλαιο του πατέρα της ελεγχόμενης, προερχόμενο από τη ρευστοποίηση άυλων τίτλων, εκδόσεως ημεδαπών τραπεζικών ιδρυμάτων.

Το παραπάνω κεφάλαιο, κατά τους ίδιους ισχυρισμούς, είχε ήδη συσσωρευθεί από την ενώ στη συνέχεια τοποθετείτο/επενδυόταν με διάφορους τρόπους (κυρίως μέσω προθεσμιακών καταθέσεων) σε διάφορους κοινούς λογαριασμούς που διατηρούσε η με τον πατέρα της και άλλα μέλη της οικογένειάς της έως τις, οπότε, όπως αυτό είχε αυξομειωθεί στην πορεία του χρόνου κατόπιν προσθαφαίρεσης τόκων, φόρων κλπ., μεταφέρθηκε σε κοινό λογαριασμό της ίδιας, του συζύγου της (προσφεύγων) και των τέκνων τους, στον οποίο δεν ήταν πια συνδικαιούχος ο πατέρας της και στις εμβάστηκε στο εξωτερικό.

Σύμφωνα με την ίδια απόφαση προσκομίστηκαν:

1) Αντίγραφο κίνησης τουκοινού λογαριασμού που τηρούσε η ελεγχόμενη μαζί με τον πατέρα τηςκαι τα αδέλφια τηςκαιστην τράπεζα Από την κίνηση του λογαριασμού αυτού προκύπτει ότι στις κατατέθηκε με έκδοση τραπεζικής επιταγής ποσό 369.957,79 €, το οποίο τοποθετήθηκε σε προθεσμιακή κατάθεση αυθημερόν, ενώ ακολούθως, στιςέκλεισε η προθεσμιακή κατάθεση και αφού καταβλήθηκαν οι τόκοι, αφαιρέθηκε ο φόρος καταθέσεων και η ποινή προεξόφλησης ευρώ, το εναπομείναν ποσό **369.957,79 €** μεταφέρθηκε στονκοινό λογαριασμό που τηρούσε ο προσφεύγων από κοινού με τη σύζυγό του και τα τέκνα τουςστην τράπεζα

2) Αντίγραφο κίνησης τουκοινού λογαριασμού που τηρούσε ο προσφεύγων μαζί με τη σύζυγό του,, τον πατέρα της, τις κόρες τηςκαι τα αδέλφια τηςκαιστην τράπεζα Από την κίνηση του λογαριασμού αυτού προκύπτει ότι στις κατατέθηκε ποσό 620.563,22 €, το οποίο τοποθετήθηκε σε προθεσμιακή κατάθεση αυθημερόν, ενώ ακολούθως, στιςέκλεισε η προθεσμιακή κατάθεση και αφού καταβλήθηκαν οι τόκοι, αφαιρέθηκε ο φόρος καταθέσεων και η ποινή

προεξόφλησης, το εναπομείναν ποσό **604.574,22 €** μεταφέρθηκε στονκοινό λογαριασμό που τηρούσαν ο προσφεύγων από κοινού με τη σύζυγό του και τα τέκνα τουςστην τράπεζα

3) Αντίγραφο κίνησης τουκοινού λογαριασμού που τηρούσε ο προσφεύγων μαζί με την σύζυγό του και τα τέκνα τους. Συνολικά δηλαδή, μεταφέρθηκε στον ως άνωκοινό λογαριασμό ποσό **974.532,01 €**.

Εν συνεχεία έγινε ανάληψη του ποσού αυτού ύψους 975.836,80 € (μετά τους τόκους, το φόρο καταθέσεων και την ποινή προεξόφλησης) στις με έκδοση δύο τραπεζικών επιταγών που κατατέθηκαν στην τράπεζα και στη συνέχεια το σχετικό ως άνω ποσό στάλθηκε ως έμβασμα στην τράπεζα

Σύμφωνα με το από «Υπηρεσιακό Σημείωμα για Έκδοση Εντολής Ελέγχου Κεφαλαίου», που εκδόθηκε από το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. κατόπιν των παραπάνω: «το έτος 2010, το ποσό των 243.633,00 € (604.574,22€ + 369.957,79€ = 974.532,01/4 = 243.633,00 €) αποτελεί δωρεά χρημάτων του (δωρητής- πεθερός) προς τον (δωρεοδόχος- γαμπρός- Β' Κατηγορία), με την έννοια της μείωσης της περιουσίας του δωρητή και αντίστοιχη αύξηση της περιουσίας του δωρεοδόχου, που έλαβε χώρα με χαριστική αιτία και για την οποία δεν καταρτίστηκε συμβολαιογραφικό έγγραφο. Για την ανωτέρω δωρεά δεν είχε υποβληθεί δήλωση φόρου δωρεάς, ούτε είχε αποδοθεί ο αναλογών φόρος μέχρι την κοινοποίηση του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου.

Τα ποσά των κοινών τραπεζικών λογαριασμών (ν.5638/1932) επιμερίζονται στους συνδικαιούχους ισομερώς, εφόσον ο ελεγχόμενος δεν αποδείξει διαφορετική αναλογία (σχετ.Εγκ.1095/29-04-11)».

Με βάση τις παραπάνω διαπιστώσεις του ελέγχου συντάχθηκε το με αριθμό Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ., το οποίο κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά στον προσφεύγοντα στις, μαζί με το με αριθμό Προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό Φόρου Δωρεάς.

Σε απάντηση στο ανωτέρω Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου ο (δωρεοδόχος) απέστειλε το από ηλεκτρονικό μήνυμα (email), το οποίο πήρε αρ. πρωτ. Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη του τις αιτιάσεις του προσφεύγοντα συνέταξε την από έκθεση ελέγχου και εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την επανεξέταση/ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Εσφαλμένη εφαρμογή δεδικασμένου περί δωρεάς – Εσφαλμένος χρόνος υπολογισμού φορολογίας. Συγκεκριμένα:

«...όπως άλλωστε εδέχθη και το δικάσαν Διοικητικό Εφετείο, τα χρήματα αυτά ανήκαν πάντοτε στον ήδη αποβιώσαντακαι για διεκπεραιωτικούς λόγους εμβάστηκαν στο εξωτερικό από εμάς...

...κατά τις παραδοχές της δικαστικής απόφασης, το συνολικό κεφάλαιο που εμβάστηκε στις στην Κύπρο, είχε ήδη σχηματιστεί στους τραπεζικούς λογαριασμούς μας το 2008, επομένως, ακόμη και εάν ήθελε δεχθεί κανείς ότι υπήρξε δωρεά, ως χρόνος φορολογίας θα έπρεπε να κριθεί αυτός του σχηματισμού του κεφαλαίου, ήτοι τουλάχιστον την 1.12.2008... Τούτο συνιστά ουσιώδες σφάλμα, καθώς γίνεται υπαγωγή μου στις διατάξεις του μεταγενέστερου ν.3842/2010 και φορολόγηση με συντελεστή 20%.»

2. Εσφαλμένη εφαρμογή κείμενης νομοθεσίας – Εσφαλμένη κρίση περί δωρεάς.

«Η ελεγκτική αρχή κρίνει εσφαλμένως ότι η κοινή τραπεζική μας κατάθεση με τον αποβιώσαντακαι η εν συνεχεία χρήση από μέρους μας των ποσών αυτών συνιστά δωρεά.
...ο κοινός μας λογαριασμός με τοεντάσσεται στο κανονιστικό πλαίσιο του ν.5638/1932 ως κοινός λογαριασμός [joint account], του οποίου δύναται έκαστος εξ ημών να κάνει χρήση, χωρίς τούτο να σημαίνει ότι υφίσταται μεταβίβαση χρημάτων μεταξύ των συνδικαιούχων και κατά συνέπεια δωρεά αυτών από κάποιον προς κάποιον άλλον, υπαγόμενη μάλιστα σε φόρο. Προς τούτο, άλλωστε, υφίσταται και η σχετική εν ισχύ διάταξη του άρθρου 2 του ως άνω νόμου 5638/1932 που ορίζει ότι η κατάθεση σε κοινό λογαριασμό περιέρχεται από συνδικαιούχο σε συνδικαιούχο ελεύθερη φόρου κληρονομιάς ή άλλου αντίστοιχου φόρου...»

3. Εσφαλμένη εφαρμογή κείμενης νομοθεσίας – Εσφαλμένος υπολογισμός φορολογητέας αξίας.

«...Πλην όμως, είναι εσφαλμένη και η παραδοχή της ελεγκτικής αρχής ότι το σύνολο των 974.532,01 € ήταν προϊόν των χρημάτων του, αγνοώντας το δεδικασμένο ότι υπήρχαν μη αναλωθέντα κεφάλαια προηγούμενων ετών, όλων ημών, τα οποία δεν συνυπολογίστηκαν στο σχηματισμό του ως άνω κεφαλαίου και συνακόλουθα δεν αφαιρέθηκαν από την αντικειμενική βάση υπολογισμού της φορολογητέας ύλης...».

4. Εσφαλμένη εφαρμογή κείμενης φορολογίας – Εσφαλμένη υπαγωγή σε διατάξεις νομοθεσίας – Εσφαλμένος υπολογισμός φορολογικής υποχρέωσης.

«α] επικαλείται προς τούτο τις διατάξεις του ν.3815/2010, η οποία όμως αφορά μόνον τις μεταβιβάσεις αγαθών αιτία θανάτου, και όχι τις χρηματικές μεταβιβάσεις αιτία δωρεάς εν ζωή, όπως κρίνεται εν προκειμένω...

β] η μεταβίβαση χρημάτων λόγω δωρεάς υπόκειται σε φορολόγηση με ποσοστό 10% δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 25 παρ. 18 του ν. 3842/2010 που αντικατέστησε το άρθρο 44 του Κώδικα Κληρονομιών, Δωρεών και Γονικών Παροχών (ν. 2961/2011). Πλην όμως, η ως άνω διάταξη, όπως προκύπτει και από τον χρόνο έναρξης ισχύος αυτής, στο άρθρο 92 του ως άνω νόμου, ισχύει από την δημοσίευση στο ΦΕΚ, ήτοι την 22.4.2010, δηλαδή σε χρόνο μεταγενέστερο του χρόνου φορολόγησης, που η ίδια η ελεγκτική αρχή ορίζει στις 9.2.2010...»

Ως προς τον 1^ο ισχυρισμό:

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 39, παρ. 1 του ν. 2961/2001, ορίζεται ότι:

«Άρθρο 39 Χρόνος γένεσης φορολογικής υποχρέωσης

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 τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα, ως χρόνος φορολογίας θα έπρεπε να κριθεί αυτός του σχηματισμού του κεφαλαίου, ήτοι τουλάχιστον η 01-12-2008.

Επειδή, η φορολογική υποχρέωση, σύμφωνα με το ως άνω άρθρο 39 παρ.1 του Κώδικα Δωρεών, γεννιέται κατά το χρόνο της παράδοσης - ανάληψης των χρημάτων (κεφάλαιο του) από τους κοινούς λογαριασμούς με δικαιούχους την, τον πατέρα τηςκαι τρίτους, σε λογαριασμούς στους οποίους δεν συμμετείχε ο αλλά ο προσφεύγων η σύζυγός του, και τα τέκνα τους, αποκλειστικά. Συνεπώς η φορολογική υποχρέωση γεννήθηκε στις **09-02-2010.**

Ως προς τον 2^ο και 3^ο ισχυρισμό:

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 34, παρ. 1 του ν. 2961/2001, ορίζεται ότι:

«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, ορίζεται ότι:

«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 καπόντες 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, ορίζεται ότι:

«1. Στο φόρο υποβάλλεται:

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

β) Η κείμενη στην αλλοδαπή ενσώματη ή ασώματη κινητή περιουσία Έλληνα υπηκόου, που έχει την κατοικία του οπουδήποτε, καθώς και αλλοδαπού που έχει την κατοικία του στην Ελλάδα, με την επιφύλαξη της εφαρμογής της διάταξης της περίπτωσης ε' της παραγράφου 2 του άρθρου 25.

2. Ως κείμενη στην Ελλάδα κινητή περιουσία θεωρούνται ιδίως:

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 κληρονομούμενου.

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

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, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ελεγκτική αρχή κρίνει εσφαλμένως ότι η κοινή τραπεζική κατάθεση με τονκαι η εν συνεχεία χρήση από μέρους του των ποσών αυτών συνιστά δωρεά.

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθ. απόφαση του Τριμελούς Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, οι ελεγχόμενοι (..... και) αντέκρουσαν τις διαπιστώσεις του αρχικού ελέγχου περί προσαύξησης περιουσίας λόγω αποστολής εμβάσματος στο εξωτερικό ύψους 975.836,80 €, ισχυριζόμενοι ότι το εν λόγω ποσό αφορά κεφάλαιο του πατέρα της

ελεγχόμενης,, προερχόμενο από τη ρευστοποίηση άυλων τίτλων, εκδόσεως ημεδαπών τραπεζικών ιδρυμάτων.

Το παραπάνω κεφάλαιο κατά τους ίδιους ισχυρισμούς, είχε ήδη συσσωρευτεί από την 01/12/2008 σε κοινούς λογαριασμούς της ελεγχόμενης, του πατέρα της και τρίτων. Στις 09/02/2010, οπότε, όπως αυτό είχε αυξομειωθεί στην πορεία του χρόνου μεταφέρθηκε σε κοινό λογαριασμό των ελεγχόμενων συζύγων και των τέκνων τους, στον οποίο όμως δεν ήταν συνδικαιούχος ο πατέρας της πια.

Υπάρχει επομένως η παραδοχή από τους ίδιους ότι τα χρήματα που μεταφέρθηκαν στις στο λογαριασμό της και των υπολοίπων αποτελούσαν χρήματα αποκλειστικά του πατέρα της.

Επειδή, συνεπώς, από το περιεχόμενο του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι ο προσφεύγων δε συνέβαλε σε καμία περίπτωση στη δημιουργία του επίμαχου ποσού.

Επειδή, αποτελεί αναμφισβήτητο γεγονός πως χρηματικό ποσό 975.836,80 € που είχε δημιουργηθεί αποκλειστικά από το θανόντα, περιήλθε στην κυριότητα του προσφεύγοντα τηνήτοι πριν τον θάνατο αυτού (την 26-11-2016).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 2 του ν. 5638/1932, ορίζεται ότι:

«Άρθρον 2

Επί των καταθέσεων τούτων δύναται να τεθή προσθέτως ο όρος ότι άμα τω θανάτω οιοδήποτε των δικαιούχων η κατάθεσις και ο εκ ταύτης λογαριασμός περιέρχεται αυτοδικαίως εις τους λοιπούς επιζώντας μέχρι του τελευταίου τούτων. Εν τη περιπτώσει ταύτη η κατάθεσις περιέρχεται εις αυτούς ελεύθερα παντός φόρου κληρονομίας ή άλλου τέλους. Αντιθέτως η απαλλαγή αυτή δεν επεκτείνεται επί των κληρονόμων του τελευταίου απομείναντος δικαιούχου».

Επειδή, ο προσφεύγων επικαλείται τη διάταξη του άρθρου 2 του ως άνω νόμου 5638/1932 που ορίζει ότι η κατάθεση σε κοινό λογαριασμό περιέρχεται από συνδικαιούχο σε συνδικαιούχο ελεύθερη φόρου κληρονομίας ή άλλου αντίστοιχου φόρου, η οποία όμως δεν αφορά την υπό κρίση υπόθεση αφού οήταν εν ζωή όταν έλαβε χώρα η μεταφορά του επίμαχου ποσού σε κοινό λογαριασμό του προσφεύγοντα, της συζύγου του και των τέκνων τους.

Ως προς τον 4^ο ισχυρισμό:

Επειδή, σύμφωνα με το ν. 3815/2010 (ΦΕΚ Α' 5/26.1.2010) «Τροποποίηση του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προικίων και Κερδών από Λαχεία και του Εθνικού Τελωνειακού Κώδικα», ως ίσχυε κατά το χρόνο γέννησης της φορολογικής υποχρέωσης, ορίζεται ότι:

«Άρθρο 1

1. Η παράγραφος 2 του άρθρου 29 του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προικίων και Κερδών από Λαχεία, ο οποίος κυρώθηκε με το Ν. 2961/2001 (ΦΕΚ 266 Α'), αντικαθίσταται ως εξής:

«2. Η αιτία θανάτου κτήση περιουσιακών στοιχείων, πλην αυτών που ορίζονται στις επόμενες παραγράφους 3 και 4, από κληρονόμους που υπάγονται στην Α' και Β' κατηγορία υπόκειται σε φόρο, ο οποίος υπολογίζεται με βάση τις εξής ανά κατηγορία φορολογικές κλίμακες:

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Β΄

Κλιμάκια (σε ευρώ)	Συντελεστής κλιμακίου (%)	Φόρος κλιμακίου (σε ευρώ)	Φορολογητέα περιουσία (σε ευρώ)	Φόρος που αναλογεί (σε ευρώ)
30.000	-	-	30.000	-
70.000	5	3.500	100.000	3.500
200.000	10	20.000	300.000	23.500
Υπερβάλλον	20			

[...]

4. Η παράγραφος 1 του άρθρου 44 του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προϊκών και Κερδών από Λαχεία αντικαθίσταται ως εξής:

1. Το υπόλοιπο της περιουσίας που αποκτάται αιτία δωρεάς ή γονικής παροχής, το οποίο απομένει μετά την αφαίρεση των εκπτώσεων των άρθρων 41 και 43, υποβάλλεται σε φόρο, ο οποίος υπολογίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29, οι οποίες εφαρμόζονται ανάλογα. Από το φόρο που προκύπτει εκπίπτει: α) ο φόρος που αναλογεί στις προγενέστερες δωρεές, γονικές παροχές ή προίκες, που συνυπολογίζονται σύμφωνα με το άρθρο 36, με ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 31 και β) ο φόρος που αποδεδειγμένα καταβλήθηκε ή οριστικά και τελεσίδικα βεβαιώθηκε στην αλλοδαπή για τις δωρεές ή γονικές παροχές κινητών που έγιναν εκεί, με ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 32.

[...]

12. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού ισχύουν για κτήσεις περιουσίας αιτία δωρεάς ή γονικής παροχής στις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννιέται από την 8^η Ιανουαρίου 2010».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1007/2010 με θέμα: «Κοινοποίηση των άρθρων 1 και 3 του νόμου «Τροποποίηση του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προϊκών και Κερδών από Λαχεία και του Εθνικού Τελωνειακού Κώδικα», ορίζεται ότι:

«ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ του νόμου «Τροποποίηση του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προϊκών και Κερδών από Λαχεία και του Εθνικού Τελωνειακού Κώδικα»

Άρθρο 1

[...]

«α) Για τα χρηματικά ποσά τα οποία μεταβιβάζονται σε συγγενείς που υπάγονται στις Α΄ και Β΄ κατηγορίες (άτυπα ή μη), παραμένει η αυτοτελής φορολόγηση με συντελεστή 10% για την Α΄ κατηγορία (και 20% για τη Β΄ κατηγορία) χωρίς αφορολόγητο όριο, γιατί χρησιμοποιούνται σε μεγάλο βαθμό για την καταστρατήγηση των διατάξεων της φορολογίας εισοδήματος και του θεσμού του πόθεν έσχες».

Επειδή, εν προκειμένω ορθώς η εκκαθάριση του φόρου δωρεάς έγινε σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.3815/2010 με συντελεστή 20% για την Β' κατηγορία και χωρίς το αφορολόγητο όριο των 30.000,00 €.

Κατόπιν αυτών οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της και την επικύρωση της με αριθμό Πράξης Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

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

Φορολογικό έτος 2010

Υπ' αριθ. Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς του ν. 2961/2001:

ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΗ ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΟΡΟΥ	48.726,60 €
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ	58.471,92 €
ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	107.198,52 €

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.