



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 16/10/2024

Αριθμός απόφασης: 2800

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312348

Email : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 58)

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

δ. Την 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 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **30/05/2024** και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή, της με **Α.Φ.Μ.**, κατοίκου (θέση), Τ.Κ., κατά της με αριθμό/30-04-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς/Γονικής Παροχής, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση άλλως τροποποίηση.

6. Την από 30-05-2024 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου.

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

Επί της από 30/05/2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της με Α.Φ.Μ., 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. /30-04-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς/Γονικής Παροχής, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2020, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου, προέκυψε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος δωρεάς/γονικής παροχής ποσού 20.327,16€ πλέον πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ (ήδη Ν.5104/2024) ποσού 10.163,58€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 30.490,74€.

Η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε συνεπεία της με ημερομηνία θεώρησης 30-04-2024 εκθέσεως μερικού ελέγχου φορολογίας κεφαλαίου φυσικών προσώπων επί εφαρμογής των διατάξεων Ν. 2961/2001 (Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών Προϊκίων και Κερδών από Λαχεία) της Δ.Ο.Υ. Αγ. Νικολάου, η οποία συντάχθηκε κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε βάσει της υπ' αριθ. /08-03-2024 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγ. Νικολάου.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Όπως αναλυτικά αναφέρεται στην από 30/04/2024 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας κεφαλαίου φυσικών προσώπων (βάσει των διατάξεων του Ν. 2961/2001), αιτία για τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα αποτέλεσε το με αριθ. Πρωτ...../12-01-2024 δελτίο πληροφοριών του τμήματος φορολογικής συμμόρφωσης και σχέσεων με τους φορολογουμένους της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου, σύμφωνα με το οποίο, στις 12/04/2020 η (μητέρα της προσφεύγουσας), κάτοικος, πραγματοποίησε δωρεά χρημάτων ύψους 203.271,62€ στην κόρη της (στην προσφεύγουσα), κάτοικο Ελλάδας, και το συγκεκριμένο ποσό πιστώθηκε στις 22/04/2020 σε τραπεζικό λογαριασμό της προσφεύγουσας/δωρεοδόχου με αριθμό IBAN σε πιστωτικό ίδρυμα της με την ονομασία Μέρος του ποσού της δωρεάς χρησιμοποιήθηκε για κάλυψη δαπάνης απόκτησης στην ημεδαπή περιουσιακών στοιχείων (ακινήτου) του άρθρου 32 Ν. 4172/2013 (ΚΦΕ).

Σύμφωνα με τα προσκομισθέντα στοιχεία, για το ως άνω χρηματικό ποσό στις 12/04/2020 υποβλήθηκε δήλωση άτυπης δωρεάς χρημάτων σύμφωνα με το άρθρο 121α του Ομοσπονδιακού Φορολογικού Κώδικα – Νόμος περί κοινοποίησης δωρεών 2008, με δωρήτρια την προς την κόρη αυτής (προσφεύγουσα).

Στη συνέχεια, στις 29-06-2022 μέρος του ως άνω ποσού ύψους εκατό πενήντα χιλιάδων ευρώ (150.000,00€) μεταφέρθηκε από τον τραπεζικό λογαριασμό της προσφεύγουσας στην Τράπεζα της σε λογαριασμό της με αριθμό IBAN της δικαιούχου (πωλήτριας), προκειμένου η προσφεύγουσα να πραγματοποιήσει αγορά ακινήτου στην Ελλάδα και συγκεκριμένα στο Σύμφωνα με το με αριθ. συμβόλαιο αγοραπωλησίας της συμβολαιογράφου, στις 30/06/2022 πραγματοποιήθηκε από την προσφεύγουσα κατά πλήρη κυριότητα με ποσοστό 50%, η αγορά ακινήτου εκτός σχεδίου πόλης και εντός ορίων οικισμού επιφάνειας 5.933,64 τ.μ.,

εντός του οποίου υφίσταται, με βάση την υπ' αριθμό/1998 οικοδομική άδεια της Πολεοδομίας, τριώροφη οικοδομή με βοηθητικούς χώρους.

Βάσει του ελέγχου που διενεργήθηκε στην με αριθ. καταχώρισης/03-07-2023 αρχική κοινή δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2022, του συζύγου της προσφεύγουσας με ΑΦΜ και της προσφεύγουσας, διαπιστώθηκε ότι στον κωδικό 736 «για την αγορά ή χρονομεριστική ή χρηματοδοτική μίσθωση ακινήτων ή ανέγερση οικοδομών κλπ.» δηλώνεται ποσό ύψους 156.309,67€ και στον κωδικό 782 «Χρηματικά ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, δάνεια, δωρεές κλπ.» ποσό ύψους 150.000,00€.

Ως δικαιολογητικά για τα ως άνω αναγραφέντα ποσά προσκομίστηκαν η από 12/04/2020 δήλωση δωρεάς χρημάτων σύμφωνα με το άρθρο 121α του Ομοσπονδιακού Φορολογικού Κώδικα-Νόμος περί κοινοποίησης δωρεών 2008, καθώς και το με αριθ. 7.053 συμβόλαιο αγοραπωλησίας της συμβολαιογράφου

Με βάση τα ανωτέρω και τον έλεγχο που διενεργήθηκε από την Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα δεν υπέβαλλε δήλωση για την απόδοση του αναλογούντα φόρου στην Ελλάδα, έτους 2020, μη συμμορφούμενη με τις διατάξεις του Ν. 2961/2001, με αποτέλεσμα να αποφευχθεί η καταβολή φόρου δωρεάς/γονικής παροχής.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως τροποποίηση της ανωτέρω προσβαλλόμενης πράξης του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Εσφαλμένη η προσβαλλόμενη πράξη λόγω συνδρομής των προϋποθέσεων εφαρμογής της απαλλακτικής διάταξης του άρθρου 43 Ν. 2961/2001.

Η άτυπη δωρεά του επίδικου χρηματικού ποσού συνιστά επί της ουσίας γονική παροχή κατ' άρθρο 1509 ΑΚ, καθόσον άπασες οι προϋποθέσεις εφαρμογής της εν λόγω διατάξεως φαίνεται πως τω όντι πληρούνται. Το επίδικο χρηματικό ποσό καταβλήθηκε αιτία γονικής παροχής κατ' άρθρο 1509 ΑΚ. Αποκλειστικός, μάλιστα, σκοπός της υπό κρίση γονικής παροχής ήταν η αγορά πρώτης κατοικίας. Και τούτο διότι το ποσό αυτό (καίτοι ιδιαίτερα υψηλό) παρέμεινε απολύτως αναλλοίωτο έως ότου καταρτισθεί η ως άνω αγοραπωλησία και καταβληθεί το οικείο τίμημα.

2. Εσφαλμένη η προσβαλλόμενη πράξη λόγω συνδρομής των προϋποθέσεων εφαρμογής της απαλλακτικής διάταξης του άρθρου 44 Ν. 2961/2001.

Ακόμη, κι αν ήθελε θεωρηθεί ότι το επίδικο χρηματικό ποσό αποκτήθηκε αιτία δωρεάς (και πάντως όχι αιτία γονικής παροχής), τούτο ουδόλως αναιρεί ότι το εν λόγω ποσό ούτε μπορούσε ούτε έπρεπε να υπαχθεί σε φορολόγηση. Ειδικότερα, δυνάμει του άρθρου 56 παρ. 1 Ν. 4839/2021, το οποίο επέφερε εκτεταμένες τροποποιήσεις στη διάταξη του άρθρου 44 Ν. 2961/2001, καθιερώθηκε αφορολόγητο όριο ύψους 800.000 € για γονικές παροχές και δωρεές με δικαιούχους πρόσωπα της πρώτης (κατ' άρθρο 29 Ν. 2961/2001) κατηγορίας. Προκειμένου, συνεπώς, να διαπιστωθεί εάν η εκάστοτε γονική παροχή ή δωρεά εμπίπτει στο (κατ' άρθρο 44 Ν. 2961/2001) αφορολόγητο όριο, θα πρέπει να εντοπισθεί και να συνεκτιμηθεί ο χρόνος σύστασης της οικείας γονικής παροχής ή δωρεάς. Και τούτο διότι δωρεές και γονικές παροχές, οι οποίες συστάθηκαν προ της 1^{ης} Οκτωβρίου 2021, δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 44.

Κρίσιμος, συνεπώς, καθίσταται ο χρόνος σύστασης της οικείας δωρεάς ή γονικής παροχής και πάντως όχι ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης. Δεδομένου, όμως, ότι ο Ν. 2961/2001 ούτε καθορίζει ούτε προσδιορίζει το χρόνο σύστασης της

εκάστοτε δωρεάς ή γονικής παροχής, ευλόγως συνάγεται πως, για σκοπούς ανεύρεσης του χρόνου συστάσεως, θα πρέπει να ανατρέξουμε στις γενικές διατάξεις του Αστικού Κώδικα. Κατά το άρθρο 498 ΑΚ καθίσταται σαφές πως το άρθρο 498 ΑΚ καθορίζει το χρόνο συστάσεως τόσο της τυπικής (κατ' άρθρο 34 παρ. Α1 περ. α' Ν. 2961/2001) όσο και της άτυπης (κατ' άρθρο 34 παρ. Α1 περ. β' Ν. 2961/2001) δωρεάς. Επί τυπικής δωρεάς, ο χρόνος συστάσεως ταυτίζεται με το χρόνο κατάρτισης του οικείου συμβολαιογραφικού εγγράφου, ενώ, επί άτυπης δωρεάς, ο χρόνος συστάσεως συμπίπτει με το χρόνο παράδοσης του υπό κρίση πράγματος στον οικείο δωρεοδόχο. Μάλιστα, στην έννοια της κατ' άρθρο 498 παρ. 2 ΑΚ παράδοσης εμπίπτει αποκλειστικά και μόνον η υλική παράδοση («χέρι με χέρι») της νομής ενσώματου κινητού πράγματος. Η υλική (κατ' άρθρο 976 εδ. α' ΑΚ) παράδοση ούτε ταυτίζεται ούτε συμπίπτει με την μακρά χειρί παράδοση, δοθέντος ότι, κατά τη μακρά χειρί παράδοση, ο αποκτών δεν αποκτά άμεσα το πράγμα, πλην όμως είναι σε θέση να ασκήσει οποτεδήποτε (και πάντως ακώλυτα) φυσική εξουσίαση επί του πράγματος αυτού. Στην υπό κρίση περίπτωση ελλείπει υλικής παράδοσης του επίδικου ποσού, ευλόγως παρέπεται ότι η υπό κρίση άτυπη δωρεά δεν συστάθηκε, στις 22.04.2020. Τουναντίον, η σύσταση της υπό κρίση άτυπης δωρεάς φαίνεται πως έλαβε χώρα στις 29.06.2022 (ήτοι την ημέρα της μεταφοράς του επίδικου χρηματικού ποσού στον τραπεζικό λογαριασμό της πωλήτριας του επίμαχου ακινήτου). Εν όψει, συνεπώς, της υπαγωγής της υπό κρίση δωρεάς στο χρονικό πεδίο εφαρμογής του άρθρου 44 Ν. 2961/2001 αλλά κι εν όψει της πλήρωσης κι όλων των λοιπών προϋποθέσεων εφαρμογής του άρθρου αυτού, καθίσταται σαφές πως θα πρέπει να ακυρωθεί άλλως τροποποιηθεί η προσβαλλόμενη πράξη.

3. Εσφαλμένη η προσβαλλόμενη πράξη λόγω συνδρομής των προϋποθέσεων εφαρμογής της απαλλακτικής διάταξης του άρθρου 34 παρ. 5 Ν. 2961/2001.

Σε κάθε περίπτωση (ήτοι είτε πρόκειται για -αιτία γονικής παροχής- κτήση περιουσίας είτε για -αιτία δωρεάς- κτήση περιουσίας), θα πρέπει εν τούτοις να γίνει δεκτό πως το επίδικο χρηματικό πόσο ούτε μπορούσε ούτε έπρεπε να υπαχθεί σε φόρο, καθώς συνέτρεχε εν προκειμένω η απαλλακτική διάταξη του άρθρου 34 παρ. 5 Ν. 2961/2001. Η εφαρμογή της απαλλακτικής διάταξης του άρθρου 34 παρ. 5 Ν. 2961/2001 προϋποθέτει ότι η υπό κρίση δωρεά ή γονική παροχή δεν εμπίπτει στις διατάξεις του άρθρου 17 περ. γ' του προϊσχύσαντος ΚΦΕ (Ν. 2238/1994) περί απαλλαγής από «πόθεν έσχες» των αγοραζόμενων ή ανεγειρόμενων κατοικιών.

Δοθέντος, όμως, ότι οι διατάξεις του άρθρου 17 περ. γ' ΚΦΕ έχουν (δυνάμει του άρθρου 28 παρ. 6 Ν. 3986/2011) ανασταλεί και δεν έχουν έκτοτε επανέλθει (ούτε στο πλαίσιο του ισχύοντος ΚΦΕ ούτε στο πλαίσιο άλλης φορολογικής διάταξης) σε εφαρμογή, καθίσταται σαφές πως η μη υπαγωγή της υπό κρίση δωρεάς ή γονικής παροχής στις διατάξεις του άρθρου 17 περ. γ' ΚΦΕ δεν συνιστά πλέον προϋπόθεση για την εφαρμογή του άρθρου 34 παρ. 5 Ν. 2961/2001.

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 άρθρ. 85 του ν. 2961/2001 ορίζεται ότι:

«Α. Σε σύσταση δωρεών και γονικών παροχών υπόχρεοι για την υποβολή της δήλωσης είναι οι συμβαλλόμενοι. Εάν συντάσσεται συμβολαιογραφικό έγγραφο, η δήλωση συμπληρώνεται από τον συμβολαιογράφο που θα καταρτίσει τη συμβολαιογραφική πράξη. Δεν έχουν υποχρέωση να υποβάλουν δήλωση οι δικαιούχοι της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 25. Με απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) καθορίζονται οι λεπτομέρειες εφαρμογής της παρούσας διάταξης και εξαιρέσεις από αυτήν.»

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

«Α. Κτήση αιτία δωρεάς

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.[...]

5. Δεν θεωρούνται δωρεές ή γονικές παροχές, για την επιβολή του φόρου, οι δωρεές ή γονικές παροχές χρηματικών ποσών που συνιστώνται αποκλειστικά για την αγορά ή ανέγερση ακινήτων, η οποία εξαιρείται και δεν υπάγεται στις ρυθμίσεις της περίπτωσης γ' του άρθρου 17 του Κ.Φ.Ε., μέχρι του ποσού το οποίο εξαιρείται από αυτές.[...]

Β. Κτήση αιτία γονικής παροχής

Κτήση περιουσίας αιτία γονικής παροχής για την επιβολή του φόρου είναι η παροχή περιουσίας στο τέκνο από οποιονδήποτε γονέα του, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1509 του Α.Κ., είτε για τη δημιουργία ή τη διατήρηση οικονομικής ή οικογενειακής αυτοτέλειας είτε για την έναρξη ή την εξακολούθηση επαγγέλματος, μέχρι το ποσό που δεν υπερβαίνει το μέτρο το οποίο επιβάλλουν οι περιστάσεις. ...»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθρου 33 του ν. 3986/2011 ορίζεται ότι:

«5. Οι διατάξεις της παραγράφου 5 της ενότητας Α' του άρθρου 34 του Κώδικα Φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και κερδών από λαχεία, που κυρώθηκε με το ν. 2961/2001 (Α' 266), όπως προστίθεται με τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, εφαρμόζονται στις υποθέσεις φορολογίας δωρεών και γονικών παροχών, στις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννιέται από 17 Δεκεμβρίου 2010.»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθρου 28 του ν. 3986/2011 ορίζεται ότι:

«6. Η παρ. 1 του άρθρου 8 του ν. 3899/2010 αντικαθίσταται ως εξής:

«1. Οι διατάξεις της περίπτωσης γ' του άρθρου 17 του Κ.Φ.Ε. αναστέλλονται μέχρι και την 31.12.2013.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 35 του ν. 2961/2001, ορίζεται ότι:

«1.α) Σε φόρο υποβάλλεται: α) η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, 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,...

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 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 43 του ν. 2961/2001, ορίζεται ότι:

A. Απαλλαγή πρώτης κατοικίας

1. Σε περίπτωση απόκτησης με γονική παροχή εξ ολοκλήρου και κατά πλήρη κυριότητα, με τους όρους, τις προϋποθέσεις και τους περιορισμούς της ενότητας Α του άρθρου 26:

α) κατοικίας, δεν υπόκειται σε φόρο ποσό μέχρι διακόσιες χιλιάδες (200.000) ευρώ για κάθε ενήλικο άγαμο δικαιούχο. Το ποσό αυτό ανέρχεται σε διακόσιες πενήντα χιλιάδες (250.000) ευρώ, προκειμένου για έγγαμο και διαζευγμένο ή χήρο ή άγαμο γονέα, που έχουν την επιμέλεια των τέκνων τους, και προσαυξάνεται κατά είκοσι πέντε χιλιάδες (25.000) ευρώ για καθένα από τα δύο πρώτα τέκνα αυτών και κατά τριάντα χιλιάδες (30.000) ευρώ για το τρίτο και καθένα από τα επόμενα τέκνα τους,

β) οικοπέδου, δεν υπόκειται σε φόρο ποσό μέχρι πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ για κάθε άγαμο δικαιούχο. Το ποσό αυτό ανέρχεται σε εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ, προκειμένου για έγγαμο και διαζευγμένο ή χήρο ή άγαμο γονέα, που έχουν την επιμέλεια των τέκνων τους, και προσαυξάνεται κατά δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ για καθένα από τα δύο πρώτα τέκνα αυτών και κατά δεκαπέντε χιλιάδες (15.000) ευρώ για το τρίτο και καθένα από τα επόμενα τέκνα τους. Στο ποσό της απαλλαγής περιλαμβάνεται και η αξία μιας θέσης στάθμευσης αυτοκινήτου και ενός αποθηκευτικού χώρου, για επιφάνεια εκάστου έως είκοσι (20) τ.μ., εφόσον βρίσκονται στην ίδια οικοδομή και αποκτώνται ταυτόχρονα.

Αν η κατοικία ή το οικόπεδο ανήκει από κοινού στους δύο γονείς, παρέχεται απαλλαγή, εφόσον η απόκτηση γίνεται ταυτόχρονα και με το ίδιο συμβολαιογραφικό έγγραφο.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 44 του ν. 2961/2001 όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη περίοδο, ορίζεται ότι:

«1. Το υπόλοιπο της περιουσίας, πλην των χρηματικών ποσών, που αποκτάται αιτία δωρεάς ή γονικής παροχής, το οποίο απομένει μετά την αφαίρεση των εκπώσεων και απαλλαγών που προβλέπονται στα άρθρα 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 και γονικές παροχές κινητών που έγιναν εκεί, με ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 32.

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 τις διατάξεις του άρθρου 44 του ν. 2961/2001 όπως τροποποιήθηκε με την παρ. 1 του άρθρου πεντηκοστού έκτου του ν. 4839/2021, ορίζεται ότι:

«1. Το υπόλοιπο της περιουσίας, πλην των χρηματικών ποσών, που αποκτάται αιτία δωρεάς ή γονικής παροχής, το οποίο απομένει μετά την αφαίρεση των εκπώσεων και απαλλαγών που προβλέπονται στα άρθρα 41 και 43, υποβάλλεται σε φόρο, ο οποίος υπολογίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29, οι οποίες εφαρμόζονται ανάλογα.

Από τον φόρο που προκύπτει εκπίπτει: α) ο φόρος που αναλογεί στις προγενέστερες δωρεές και γονικές παροχές, 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 και γονικές παροχές κινητών που έγιναν εκεί, με ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 32.

Ειδικά η γονική παροχή ή η δωρεά προς τα πρόσωπα που υπάγονται στην Α' κατηγορία της παρ. 1 του άρθρου 29 οποιουδήποτε περιουσιακού στοιχείου, καθώς και η γονική παροχή ή η δωρεά χρηματικών ποσών προς τα ως άνω πρόσωπα, η οποία διενεργείται με μεταφορά χρημάτων μέσω χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων, υπόκειται σε φόρο, ο οποίος υπολογίζεται με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%), μετά την αφαίρεση εφάπαξ αφορολογήτου ποσού οκτακοσίων χιλιάδων (800.000) ευρώ. Οι δωρεές και γονικές παροχές του προηγούμενου εδαφίου δεν συνυπολογίζονται στην αιτία θανάτου κτήση περιουσίας μεταξύ των αυτών προσώπων.»

Επειδή, με την παρ. 2 του άρθρου πεντηκοστού έκτου του ν.4839/2021 ορίζεται ότι:

«2. Η παρ. 1 εφαρμόζεται για δωρεές και γονικές παροχές, οι οποίες συστήνονται από την 1 η Οκτωβρίου 2021.»

Επειδή, με το άρθρο 39 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, εν προκειμένω, στην προσφεύγουσα διενεργήθηκε από την Δ.Ο.Υ. Αγ. Νικολάου μερικός έλεγχος φορολογίας κεφαλαίου φυσικών προσώπων επί εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 2961/2001.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αριθ. πρωτ./12-01-2024 δελτίο πληροφοριών του τμήματος φορολογικής συμμόρφωσης και σχέσεων με τους φορολογουμένους της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου, σύμφωνα με το οποίο, στις 12/04/2020 η (μητέρα της προσφεύγουσας), κάτοικος, πραγματοποίησε δωρεά χρημάτων ύψους 203.271,62€ στην κόρη της (στην προσφεύγουσα), κάτοικο Ελλάδας και το συγκεκριμένο ποσό πιστώθηκε στις 22/04/2020 σε τραπεζικό λογαριασμό της προσφεύγουσας με αριθμό IBAN σε πιστωτικό ίδρυμα της με την ονομασία Μέρος του ποσού της δωρεάς χρησιμοποιήθηκε από την προσφεύγουσα για κάλυψη δαπάνης απόκτησης στην ημεδαπή περιουσιακών στοιχείων ακινήτου του άρθρου 32 Ν. 4172/2013.

Για το ως άνω χρηματικό ποσό των 203.271,62€ στις 12/04/2020 υποβλήθηκε δήλωση άτυπης δωρεάς χρημάτων σύμφωνα με το άρθρο 121α του Ομοσπονδιακού Φορολογικού Κώδικα – Νόμος περί κοινοποίησης δωρεών 2008, με δωρήτρια την (μητέρα της προσφεύγουσας), και δωρεοδόχο την προσφεύγουσα.

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι μέρος του ως άνω χρηματικού ποσού των 203.271,62€ και ειδικότερα 150.000,00€ χρησιμοποιήθηκαν για αγορά ακινήτου και μεταφέρθηκαν στον λογαριασμό της πωλήτριας του επίμαχου ακινήτου. Συνεπώς, ότι αποκλειστικός σκοπός της υπό κρίση δωρεάς ήταν η αγορά πρώτης κατοικίας και ότι η προσβαλλόμενη πράξη είναι ακυρωτέα λόγω συνδρομής των προϋποθέσεων εφαρμογής

της απαλλακτικής διάταξης του άρθρου 43 Ν. 2961/2001, του άρθρου 44 Ν. 2961/2001 και του άρθρου 34 παρ. 5 Ν. 2961/2001.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι στις 12/04/2020 η (μητέρα της προσφεύγουσας), κάτοικος, πραγματοποίησε δωρεά χρημάτων ύψους 203.271,62€ στην προσφεύγουσα, κάτοικο Ελλάδας. Το συγκεκριμένο ποσό πιστώθηκε στις 22/04/2020 σε τραπεζικό λογαριασμό της προσφεύγουσας με αριθμό IBAN σε πιστωτικό ίδρυμα της με την ονομασία

Συγκεκριμένα πραγματοποιήθηκαν οι κάτωθι πιστώσεις:

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΟΣΟ (€)
22.04.2020	90.000,00
22.04.2020	8.271,62
22.04.2020	15.000,00
22.04.2020	15.000,00
22.04.2020	15.000,00
22.04.2020	15.000,00
22.04.2020	15.000,00
22.04.2020	15.000,00
22.04.2020	15.000,00
ΣΥΝΟΛΟ	203.271,62

Για το ως άνω χρηματικό ποσό στις 12/04/2020 υποβλήθηκε δήλωση άτυπης δωρεάς χρημάτων σύμφωνα με το άρθρο 121α του Ομοσπονδιακού Φορολογικού Κώδικα – Νόμος περί κοινοποίησης δωρεών 2008, με δωρήτρια την, προς την προσφεύγουσα, η οποία προσκομίζεται σε επίσημη μετάφραση στα ελληνικά, το οποίο φέρει την επισημείωση της Σύμβασης Χάγης (Apostille). Στη συνέχεια, στις 29/06/2022 μεταφέρεται το ποσό των 150.000,00€ στον λογαριασμό της (πωλήτριας) με αριθμό IBAN της, προκειμένου η προσφεύγουσα να προβεί σε αγορά ακινήτου.

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη τα οριζόμενα στο άρθρο 43 του Ν. 2961/2001, δεν γίνεται αναφορά για απαλλαγή του φόρου στη δωρεά ή γονική παροχή χρημάτων από γονέα σε τέκνο. Γίνεται αναφορά στη γονική παροχή περιουσιακού στοιχείου-ακινήτου όπως κατοικίας ή οικοπέδου για α' κατοικία. Στην υπό κρίση περίπτωση έχουμε δωρεά χρημάτων που διενεργήθηκε στις 22/04/2020 σε τραπεζικό λογαριασμό με αποκλειστικό δικαιούχο την προσφεύγουσα. Συνεπώς, ο πρώτος ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί συνδρομής των προϋποθέσεων εφαρμογής του άρθρου 43 του Ν. 2961/2001, δεν γίνεται δεκτός.

Επειδή, επιπλέον, από τις προαναφερθείσες διατάξεις προκύπτει ότι το αφορολόγητο ποσό των 800.000,00€ για γονικές παροχές και δωρεές ισχύει από την 01/10/2021, εφόσον πραγματοποιείται μεταφορά χρημάτων μέσω τραπεζικού συστήματος από το διάστημα ισχύος και μετά. Η υπό κρίση άτυπη δωρεά χρημάτων πιστώθηκε σε τραπεζικό λογαριασμό αλλοδαπής της προσφεύγουσας στις 22/04/2020, ήτοι πριν από την 01/10/2021, που έχει ισχύ το αφορολόγητο ποσό των 800.000,00 και ως εκ τούτου ο δεύτερος ισχυρισμός της

προσφεύγουσας περί συνδρομής των προϋποθέσεων του άρθρου 44 του Ν. 2961/2001 δεν γίνεται δεκτός.

Επειδή, από τις προαναφερθείσες διατάξεις προκύπτει ότι η απαλλαγή από το φόρο για τις δωρεές ή γονικές παροχές χρηματικών ποσών, που καταρτίζονταν αποκλειστικά για την αγορά ή ανέγερση πρώτης κατοικίας από ενήλικο αφορούσε δαπάνη που πραγματοποιείτο από 17/12/2010 μέχρι και 31/12/2013 όταν υφίστατο απαλλαγή από το «πόθεν έσχες» σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης γ του άρθρου 17 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος Ν.2238/94 (ήδη καταργημένος από 01/01/2014) και δεν ισχύει για τα φορολογικά έτη 2014 και μετά (επομένως ούτε και για το 2020) καθώς δεν υπάρχει πρόβλεψη στο Ν.4172/2013 (ΚΦΕ) για απαλλαγή από την αντικειμενική δαπάνη απόκτησης περιουσιακών στοιχείων (άρθ.32 περ. γ'). Συνεπώς, ο τρίτος ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί συνδρομής των προϋποθέσεων εφαρμογής της απαλλακτικής διάταξης του άρθρου 34 παρ. 5 του Ν. 2961/2001 δεν γίνεται δεκτός.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι η προσφεύγουσα δεν υπέβαλλε δήλωση λόγω σύστασης δωρεάς/γονική παροχής σύμφωνα με όσα ορίζονται στο άρθρο 85 του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Τυχερά Παίγνια, προκειμένου να αποδοθεί ο αναλογούν φόρος γονικής παροχής σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 35, 38 και 44 του ίδιου κώδικα για το χρηματικό ποσό που έλαβε από τη μητέρα της ύψους 203.271,62€.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην με ημερομηνία θεώρησης 30-04-2024 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Κεφαλαίου Φυσικών Προσώπων επί εφαρμογής των διατάξεων Ν. 2961/2001 επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 30-05-2024 και αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της με Α.Φ.Μ. και την επικύρωση της με αριθ./30-04-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς/Γονικής Παροχής, με έτος γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2020, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ./30-04-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς/Γονικής Παροχής:

ΠΟΣΟ ΔΩΡΕΑΣ/ΓΟΝΙΚΗΣ ΠΑΡΟΧΗΣ	203.271,62 €
ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΟΣ ΦΟΡΟΣ	20.327,16 €
ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡ. 58 ΚΦΔ (Ν. 5104/2024)	10.163,58 €

ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	30.490,74 €
----------------------------	--------------------

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
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.