



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 21/02/2025

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 288

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 - 10
Ταχ. Κώδικας: 546 39 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332239, 240
e-mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.5104/2024 ΦΕΚ Α' 58), εφεξής ΚΦΔ,
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)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ.1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017),
δ. της με αριθμό Α.1165/22.11.2022 Απόφασης 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 ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ Β' 6009),

2. Την ΠΟΛ.1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την από 28/10/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ. /27.09.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. /27.09.2024 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 - Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 28/10/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με 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:

Με την υπ' αριθ. /27.09.2024 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα - δωρεοδόχο κύριος φόρος ποσού 1.876,43€ πλέον προστίμου άρθρου 53 παρ. 6 ΚΦΔ ποσού 938,22€, ήτοι συνολικό ποσό 2.814,65€, κατόπιν διαπίστωσης δωρεάς χρηματικού ποσού 18.764,27€ από τον δωρητή υιό του (ΑΦΜ).

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από 27/09/2024 έκθεσης φορολογίας κεφαλαίου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ. /0/9875/28.08.2024 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του.

Αναλυτικότερα, αιτία του ελέγχου, αποτέλεσε η υπ' αριθ. /5/9875/25.06.2024 εντολή του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ για διενέργεια ελέγχου φορολογίας εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019. Από την επεξεργασία των δεδομένων των τραπεζικών λογαριασμών σε συνδυασμό με τα στοιχεία του Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας (Α.Υ.Ο. 4105/2015) διαπιστώθηκαν πιστώσεις, οι οποίες δεν αποτελούν προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη πηγή, αλλά αντικείμενο ιδιαίτερου ελέγχου δήλωσης φόρου δωρεάς εν ζωή βάσει των διατάξεων του άρθρου 34 του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Τυχερά Παίγνια (Ν.2961/2001). Ειδικότερα διαπιστώθηκαν δύο (2) πιστώσεις ύψους 258.901,53€ και 18.818,47€, που πραγματοποιήθηκαν με κατάθεση τραπεζικών επιταγών κατά την 17/12/2019 και 18/12/2019 αντιστοίχως, στον με αριθμό GR600..... λογαριασμό της Τράπεζας Πειραιώς (με δικαιούχους τον προσφεύγοντα και τον πατέρα του), από τον με ΑΦΜ (ο οποίος ενεργούσε ατομικά, για λογαριασμό του και ως Πρόεδρος και Διευθύνων Σύμβουλος της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΗ ΕΤΑΙΡΙΑ με ΑΦΜ), για την αποπληρωμή του τιμήματος της αγοράς ακινήτου του ανήλικου τέκνου του προσφεύγοντος,Υ του (ΑΦΜ), στον οποίο και όφειλε να αποδώσει το εν λόγω ποσό. Στο με αριθμό /17.12.2019 συμβόλαιο αγοραπωλησίας της συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης , ο προσφεύγων ενήργησε ως εκπρόσωπος, κατόπιν δικαστικής αδείας, του ανήλικου πωλητή του ακινήτου, τέκνου του, ασκώντας (από κοινού με τη σύζυγό του) την γονική μέριμνα αυτού. Συγκεκριμένα, βάσει της με αριθμό /23.08.2019 δικαστικής αδείας που του παρασχέθηκε από το Ειρηνοδικείο Θεσσαλονίκης, ο προσφεύγων όφειλε εκ του συνολικού τιμήματος ύψους 277.720,00€ να διαθέσει ποσό 258.901,53€ (όπως και έπραξε) για την εξόφληση οφειλόμενου δανείου και το υπόλοιπο ποσό 18.764,27€ να το καταθέσει άμεσα σε κοινό λογαριασμό των δύο γονέων και του ανήλικου τέκνου, πράγμα που δεν συνέβη. Κατόπιν τούτου, η ελεγκτική αρχή έκρινε ότι η πίστωση του τραπεζικού λογαριασμού του προσφεύγοντος με το ποσό των 18.764,27€ συνιστά άτυπη δωρεά χρημάτων από το ανήλικο τέκνο προς τον προσφεύγοντα (πατέρα του) βάσει των διατάξεων του άρθρου 34 του Ν.2961/2001, καθόσον δεν κατατέθηκε σε κοινό λογαριασμό των τριών (γονέων και ανήλικου τέκνου).

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί η προαναφερθείσα πράξη, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Μη νόμιμα, αναιτιολόγητα και όλως εσφαλμένα θεωρήθηκε κατά τεκμήριο ως δωρεά η ελεγχόμενη κατάθεση στον τραπεζικό του λογαριασμό, αν και σύμφωνα με τα άρθρα 1524 και 1528 ΑΚ μια τέτοια πράξη χωρίς άδεια του Δικαστηρίου είναι άκυρη και μολονότι την εν λόγω ακυρότητα επικαλέστηκαν τόσο ο ίδιος όσο και ο ενήλικος πλέον και φερόμενος ως δωρητής υιός του. Το εν λόγω ποσό εξυπηρέτησε τις ανάγκες του τέκνου που δεν είχε άλλη περιουσία.
2. Παραβίαση άρθρου 78 παρ. 1 του Συντάγματος. Μη σύννομη η άρνηση της φορολογικής αρχής να δεχθεί το πραγματικό γεγονός της μη ύπαρξης δωρεάς.

Επειδή, με το άρθρο 496 του Αστικού Κώδικα ορίζεται η έννοια της δωρεάς και ειδικότερα ότι: «*Η παροχή σε κάποιον ενός περιουσιακού αντικειμένου αποτελεί δωρεά, αν γίνεται κατά τη συμφωνία των μερών χωρίς αντάλλαγμα*». Με το άρθρο 497 ορίζεται ότι το να παραλείψει κάποιος, προς όφελος ενός άλλου, να αποκτήσει περιουσία ή το να παραιτηθεί από ένα δικαίωμα που δεν απέκτησε ακόμα, δεν αποτελεί δωρεά. Με το άρθρο 498 ορίζεται ότι η δωρεά κινητού πράγματος για την οποία δε συντάχθηκε συμβολαιογραφικό έγγραφο ισχυροποιείται αφόρου ο δωρητής παραδώσει το πράγμα στο δωρεοδόχο. Με το άρθρο 1524 ορίζεται ότι οι γονείς δεν μπορούν να προβαίνουν σε δωρεές από την περιουσία του τέκνου. Με το άρθρο 1528 ορίζεται ότι οι πράξεις των γονέων που γίνονται κατά παράβαση, μεταξύ άλλων, του άρθρου 1524 είναι άκυρες.

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 μετά 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 ανωτέρω νόμου 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...*».

Επειδή, με το άρθρο 39 του ίδιου νόμου 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, κατά την έννοια των προαναφερόμενων διατάξεων, η απόδειξη της δωρεάς χρηματικού ποσού για την οποία δεν καταρτίστηκε έγγραφο, βαρύνει την ελεγκτική αρχή. Λόγω του ότι η απόδειξη αυτή είναι δυσχερής, είναι ανεκτή η συναγωγή τεκμηρίου δωρεάς μεταξύ προσώπων, τα οποία συνδέονται με ιδιαίτερο, και μάλιστα συγγενικό ή συζυγικό δεσμό, αλλά μόνον εφόσον, αφενός μεν αποκλεισθεί αιτιολογημένα κάθε άλλη πηγή προέλευσης των χρημάτων, κατά το ποσό, που λογίζεται ότι αυξήθηκε η περιουσία αυτού που φέρεται ως δωρεοδόχος, αφετέρου δε διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι η οικονομική κατάσταση εκείνου που φέρεται ως δωρητής,

επιτρέπει σ' αυτόν την πραγματοποίηση δωρεάς κατά το ίδιο ποσό (ΣΤΕ 3090/1984, 4352/1995, 684/1989, 1868/1987 κ.α.). Προϋπόθεση, όμως για την εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 34 παρ. 1 περ. β' ν.2961/2001), είναι η αληθής απόκτηση περιουσιακών στοιχείων από τον δωρεοδόχο και όχι μόνον κατά το φαινόμενο, για την απόδειξη της οποίας βαρύνεται ο φορολογούμενος (ΣΤΕ 43/2006). Άλλωστε, έχει γίνει δεκτό ότι η πίστωση του τραπεζικού λογαριασμού ενός προσώπου με αντίστοιχη χρέωση του ατομικού λογαριασμού άλλου προσώπου, δεν συνιστά εκ του λόγου αυτού άτυπη δωρεά του ενός προς τον άλλο (Φορολογία Κληρονομιών, Δωρεών & Γονικών Παροχών, Ι. Φωτόπουλος, 5^η έκδοση, Β' τόμος, σελ 1212).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στην από 27/09/2024 έκθεση φορολογίας κεφαλαίου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ προκύπτει ότι ποσό 18.764,27€ εκ του συνολικού τιμήματος 277.720,00€, από εκποίηση ακινήτου του ανήλικου τότε τέκνου του προσφεύγοντος, πιστώθηκε σε τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντος κατά παρέκκλιση της με αριθμό/23.08.2019 δικαστικής αδείας που παρασχέθηκε από το Ειρηνοδικείο Θεσσαλονίκης, που όριζε ότι έπρεπε να πιστωθεί άμεσα σε κοινό λογαριασμό του ανήλικου τέκνου και των δύο γονέων του, με αποτέλεσμα η ελεγκτική αρχή να κρίνει ότι η εν λόγω πίστωση συνιστά άτυπη δωρεά χρημάτων βάσει των διατάξεων του άρθρου 34 του Ν.2961/2001.

Ακολούθως, η φορολογική αρχή εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού βάσει της οποίας, κατόπιν αυτοτελούς φορολόγησης 10%, προέκυψε φόρος 1.876,43€ πλέον προστίμου άρθρου 53 παρ. 6 ΚΦΔ ποσού 938,22€, λόγω μη υποβολής δήλωσης φόρου δωρεάς.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 77 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι αναιτιολόγητα και μη σύννομα η φορολογική αρχή δεν αποδέχεται ότι δεν συντελέστηκε δωρεά καθότι μια τέτοια πράξη χωρίς άδεια του Δικαστηρίου είναι άκυρη, ενώ εσφαλμένα θεωρήθηκε κατά τεκμήριο η υπό κρίση κατάθεση ως δωρεά.

Επειδή, όσον αφορά την επίμαχη πίστωση ποσού 18.764,27€, το οποίο εισήλθε στις 18/12/2019 στον υπ' αριθμ. GR600..... κοινό λογαριασμό που τηρούσε ο προσφεύγων στην Τράπεζα Πειραιώς, με συνδικαιούχο τον πατέρα του, στον οποίο δε συμμετέχει ούτε το ανήλικο τέκνο ούτε η μητέρα του, δεν προκύπτει ούτε από την έκθεση ελέγχου φορολογίας άτυπης δωρεάς της φορολογικής αρχής, ούτε από οποιοδήποτε άλλο στοιχείο του φακέλου, ότι αναλήφθηκε και χρησιμοποιήθηκε από τον προσφεύγοντα, για σκοπούς ξένους προς την κάλυψη άμεσων αναγκών για καλύτερες συνθήκες διαβίωσης και μόρφωσης του ανήλικου τέκνου, όπως το Δικαστήριο είχε διατάξει, ήτοι ότι επήλθε αληθής απόκτηση περιουσιακών στοιχείων από αυτόν, κάτι που συνιστά προϋπόθεση για τη γέννηση της φορολογικής του υποχρέωσης, κατά τις διατάξεις του άρθρου 39 παρ. 1 του ν.2961/2001. Εξάλλου, ούτε η συναγωγή τεκμηρίου δωρεάς μεταξύ προσώπων που συνδέονται με α' βαθμού συγγενική σχέση πατρός - τέκνου, εν προκειμένω του ανήλικου τέκνου προς τον προσφεύγοντα πατέρα του, ως προς το συγκεκριμένο ποσό είναι ορθή διότι τέτοια δωρεά από ανήλικο καθίσταται άκυρη σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 1524 και 1528 του Αστικού Κώδικα. Ως εκ τούτου, δεν αποδεικνύεται ότι η πίστωση ποσού 18.764,27€ εκ του συνολικού τιμήματος 277.720,00€, από εκποίηση ακινήτου του ανήλικου τότε τέκνου του προσφεύγοντος, σε

τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντος κατά παρέκκλιση της με αριθμό/23.08.2019 δικαστικής αδείας που παρασχέθηκε από το Ειρηνοδικείο Θεσσαλονίκης, συνιστά άτυπη δωρεά στον προσφεύγοντα από τον ανήλικο (κατά το χρόνο της πίστωσης) υιό του, όπως εσφαλμένα κρίθηκε από τη φορολογική αρχή.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη σύννομης κρίσης της ελεγκτικής αρχής ως προς τη συντέλεση της δωρεάς προβάλλεται βάσιμα και γίνεται αποδεκτός, παρελκούσης ως αλυσιτελούς της εξέτασης του έτερου ισχυρισμού.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **αποδοχή** της/28.10.2024 ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ και συγκεκριμένα, την **ακύρωση** της υπ' αριθ./27.09.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

Φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:
Υπ' αριθ./27.09.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Κύριος φόρος	1.876,43€	0,00€	-1.876,43€
Πρόστιμο μη υποβολής	938,22€	0,00€	-938,22€
Σύνολο προς καταβολή	2.814,65€	0,00€	-2.814,65€

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
α.α.**

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.