



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη : 25/04/2019



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: **965**

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη

Ταχ. Κώδικας : 54630

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Τηλέφωνο : 2313-333245

Fax : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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. Την με ημερομηνία κατάθεσης **28-12-2018** με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του «...» με **ΑΦΜ** ..., με διεύθυνση κατοικίας στο ... του Ν. Σερρών, -Τ.Κ. 620 43, κατά της με αριθμό

../30-11-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Σερρών, με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

7. Την **εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.**

Επί της από 28-12-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος, 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' αριθμ. ../30-11-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών με ημερομηνία φορολογίας το έτος 2005, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος δωρεοδόχου κύριος φόρος δωρεάς ύψους 14.000,00 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 και τόκοι του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013 στο φόρο ύψους 11.803,40 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 25.803,40 €.

Η ανωτέρω πράξη προέκυψε κατόπιν της διενέργειας ελέγχου από τη Δ.Ο.Υ. Σερρών, λόγω της μη δήλωσης από τον προσφεύγοντα δωρεοδόχο της δωρεάς, με βάση τα άρθρα 73 του Ν. 2961/2001, 23 του Ν. 4174/2013 και την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ. ../16-04-2018 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμό πρωτ. πρωτ. ../27-11-2017 έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε, προς τη Δ.Ο.Υ. Σερρών, με συνημμένη τη με αριθμό υπόθεσης ../2017 Πληροφοριακή Έκθεση Εισοδήματος, που εκδόθηκε για την εκτέλεση της Εισαγγελικής Παραγγελίας υπ' αριθ. Α.Β.Μ.: Α ... της Εισαγγελίας Σερρών. Η ως άνω Εισαγγελική Παραγγελία ανατέθηκε αρχικά στο Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας, χωρίς ωστόσο να ολοκληρωθεί και το οποίο την απέστειλε κατόπιν στην Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, προς συνέχιση του ελέγχου.

Σύμφωνα, με την ως άνω Πληροφοριακή Έκθεση Εισοδήματος, κλήθηκε ο προσφεύγων προκειμένου να δικαιολογήσει τη διαφορά των εισοδημάτων του και των πρωτογενών καταθέσεων το έτος 2005, προσκόμισε δε ο ίδιος το υπ' αριθ .../31-10-2005 συμβόλαιο αγοραπωλησίας της Συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης ... αξίας 150.000 € με αντισυμβαλλόμενη την κόρη του «...» αφενός και τον ... αφετέρου, αξίας 180.000 €, το οποίο εξοφλήθηκε κατά δήλωση του ως ακολούθως:

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΚΙΝΗΣΗΣ	ΠΟΣΟ €
-------------	------------	-----------------------	--------

...	14/9/2005	ΚΕΠ ΚΑΤΑΘ.ΕΠΙΤ ΕΜΠΟΡΙΚΗ ...ΛΗΞΗ 13/9/05	30.000,00
...	6/12/2005	ΚΕΠ.ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΕΠΙΤ.ΕΜΠΟΡΙΚΗ.... ΛΗΞΗ 5/12/2005	150.000,00

Από το διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι τα ως άνω εισοδήματα δεν ανήκουν στον προσφεύγοντα, αλλά στην κόρη του ..., λόγω του ότι προέκυψαν από την πώληση ακινήτου (Μεζονέτας), βάσει του υπ' αριθ. .../31/10/2005 συμβολαίου της Συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης ..., τα οποία πιστώθηκαν στον υπ' αριθ. λογαριασμό ... της Τράπεζας ..., στον οποίο ο προσφεύγων είναι ο μοναδικός δικαιούχος. Περαιτέρω ο προσφεύγων, με το υπόμνημα που κατέθεσε στη φορολογική αρχή, προσκόμισε και φωτοτυπίες δύο όψεων των ως άνω επιταγών που παραδόθηκαν στην κόρη του από τον αγοραστή, βάσει των οποίων προέκυψε ότι μεταβιβάστηκαν με οπισθογράφηση από την κόρη του στον ίδιο και ακολούθως κατατέθηκαν στην Τράπεζα

Περαιτέρω, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι τα επίμαχα ποσά που κατατέθηκαν στον ως άνω λογαριασμό του προσφεύγοντος συνιστούν «άτυπη» δωρεά χρημάτων από την κόρη του ... προς τον ίδιο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 498 του ΑΚ, για την οποία δεν υποβλήθηκε δήλωση άτυπης δωρεάς και καταλόγισε τον αντίστοιχο φόρο δωρεάς πλέον των προσαυξήσεων με την προσβαλλόμενη πράξη.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου .../28-12-2018 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών, επικαλούμενος τους κάτωθι λόγους:

- Η προσβαλλόμενη πράξη είναι νομικά και ουσιαστικά αβάσιμη και εκδόθηκε κατ' εσφαλμένη οδηγία και εφαρμογή του νόμου και κατά κακή εκτίμηση των αποδεικτικών στοιχείων, αφού βρίσκεται σε πλήρη δυσαρμονία και αναντιστοιχία με τα πραγματικά περιστατικά, και για το λόγο αυτό πρέπει να ακυρωθεί και να εξαφανιστεί. Η παραπάνω κρίση του ελέγχου είναι νομικά και ουσιαστικά αβάσιμη και προς απόκρουσή και εξαφάνισή της παραθέτει τα ακόλουθα: Είναι ανακριβής και σε δυσαρμονία με τα πραγματικά περιστατικά, ο ισχυρισμός ότι δεν υπήρξε επιστροφή ποσού στη θυγατέρα του. Στις 12/6/2009 έκανε ανάληψη ποσού 70.000 ευρώ από τον επίμαχο λογαριασμό του, το οποίο ποσό παρέδωσε αυθημερόν στη θυγατέρα του για αγορά ακινήτου (σχετ. 6-9). Επιπροσθέτως το 2008 έδωσε με γονική παροχή στην κόρη του ακίνητο αντικειμενικής αξίας 35.044,65 € και εμπορικής αξίας 65.000,00 €. Περαιτέρω η κόρη του χρησιμοποιεί ως κατοικία ακίνητο από το 2003 που ανήκει στον ίδιο. Επίσης επιβαρύνθηκε ο ίδιος με τις δαπάνες του χειρουργείου και της νοσηλείας της, καθώς η κόρη του νόσησε από καρκίνο του μαστού και καλύπτει και τις πάγιες ανάγκες της. Η επίκληση των παραπάνω γίνεται αποκλειστικά και μόνο για να

τονιστεί η στενή σχέση και η αλληλεγγύη ανάμεσα στα μέλη της οικογένειάς του και όχι για να αποδειχθεί οποιαδήποτε οικονομική βοήθεια έλαβε χώρα προς τη δοκιμαζόμενη θυγατέρα του. Με βάση τη διάταξη του άρθρου 830 ΑΚ, υφίσταται Ανώμαλη Παρακαταθήκη. Στην εξεταζόμενη υπόθεση τα μέρη, ήτοι η θυγατέρα του και ο προσφεύγων, συμφώνησαν από την αρχή με τρόπο σαφή και ανεπίδεκτο αμφισβήτησης ότι το ποσό των 180.000 ευρώ κατατέθηκε στον λογαριασμό του προς φύλαξη, με εξουσία χρησιμοποίησης του, και υποχρέωση να τα αποδώσει, εφάπαξ ή τμηματικά, μόλις του τα ζητήσει, και αντιθέτως δεν υπάρχει κανένα στοιχείο για τη συνομολόγηση σύμβασης δανείου.

Αναφορικά με τον ανωτέρω ισχυρισμό του προσφεύγοντος, περί του αβάσιμου της δωρεάς και περί ανώμαλης παρακαταθήκης

Επειδή, ο Κώδικας Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών Προικίων και Κερδών από τυχερά παίγνια (ν. δ. 118/1973), όπως κωδικοποιήθηκε με το ν. 2961/2001 (ΦΕΚ Α΄-226/22-11-2001) και ίσχυε κατά τον κρίσιμο, εν προκειμένω, χρόνο (έτος 2006), ορίζει, μεταξύ άλλων, τα εξής:

στο άρθρο 1, 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»

στο άρθρο 34-Κτήση αιτία δωρεάς και γονικής παροχής, 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. 2.Θεωρείται ως δωρεά για την επιβολή του φόρου κατά τις διατάξεις του παρόντος: α)..... 3.Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να χαρακτηρίσει ως δωρεά, ολικά ή μερικά κάθε παραχώρηση περιουσίας, που γίνεται εικονικά με τον τύπο σύμβασης με αντάλλαγμα, αλλά υποκρύπτει δωρεά κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 1. Στην περίπτωση αυτή, εάν πρόκειται για ακίνητα ή πλοία ή για μετοχές μη εισηγμένες στο Χρηματιστήριο ή για λοιπούς μη εισηγμένους στο Χρηματιστήριο τίτλους κινητών αξιών ως και συμμετοχές σε εταιρίες ή συνεταιρισμούς και έχει επιβληθεί φόρος για τη μεταβίβαση αυτή, από τον αναλογούντα φόρο δωρεάς εκπίπτει ο βεβαιωθείς φόρος μεταβίβασης ή ο φόρος υπεραξίας.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. Στα πιο πάνω ποσά συνυπολογίζονται οι προγενέστερες δωρεές ή γονικές παροχές των γονέων προς τα τέκνα τους.»

στο άρθρο 35, ότι: «1. Σε φόρο υποβάλλεται: α) η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, που δωρίζεται,»,

στο άρθρο 39, 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 περαιτέρω, στο άρθρο 29 του ν. Ν.2961/2001 (Κατάταξη φορολογουμένων - Φορολογικές κλίμακες), όπως οι παρ. 1 και 3 του άρθρου 29 αντικαταστάθηκαν με την παρ. 5 του άρθρου 12 του Ν. 3091/2002 (ΦΕΚ Α' 330/24-12-2002) και σύμφωνα με το άρθρο 30 του ιδίου νόμου ισχύουν από 1/1/2003 και μετά, καθώς και για το υπό κρίση έτος, ορίζεται ότι: «1. Οι δικαιούχοι της κτήσης, ανάλογα με τη συγγενική τους σχέση προς τον κληρονομούμενο, κατατάσσονται στις επόμενες τρεις κατηγορίες. Για καθεμιά από τις κατηγορίες αυτές ισχύει χωριστή φορολογική κλίμακα ως εξής:

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Α΄

Για κληρονομική μερίδα ή κληροδοσία που περιέρχεται σε: α) σύζυγο του κληρονομούμενου, β) κατιόντες πρώτου βαθμού (τέκνα από νόμιμο γάμο, τέκνα χωρίς γάμο έναντι της μητέρας, αναγνωρισθέντα εκούσια ή δικαστικά έναντι του πατέρα, νομιμοποιηθέντα με επιγενόμενο γάμο ή δικαστικά έναντι και των δύο γονέων), γ) ανιόντες εξ αίματος πρώτου βαθμού.

Κλιμάκιο Εισοδήματος (ευρώ)	Φορολογικός Συντελεστής %	Φόρος Κλιμακίου (ευρώ)	Φορολογητέα περιουσία (ευρώ)	Φόρος που αναλογεί (ευρώ)
20.000	-	-	20.000	-
40.000	5	2.000	60.000	2.000
160.000	10	16.000	220.000	18.000
Υπερβάλλον	20			

.....».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 85 του νόμου 2961/2001, ως ίσχυε για το υπό κρίση έτος, υπόχρεοι σε υποβολή δήλωσης είναι: α) σε περίπτωση σύστασης δωρεών, γονικών παροχών με συμβολαιογραφικό έγγραφο υπόχρεοι είναι οι συμβαλλόμενοι και β) σε δωρεές και γονικές παροχές για τις οποίες δεν καταρτίστηκε συμβολαιογραφικό έγγραφο καθώς και σε κάθε άλλη περίπτωση, υπόχρεος είναι ο δωρεοδόχος ή το τέκνο ή οι κληρονόμοι του. Συνεπώς, στην

περίπτωση που πραγματοποιείται δωρεά χρημάτων από το δωρητή, -χωρίς συμβολαιογραφικό έγγραφο-, υπόχρεος σε υποβολή δήλωσης είναι ο δωρεοδόχος.

Επειδή, στο άρθρο 86 παρ 3 του ν. Ν.2961/2001 ([Προθεσμίες υποβολής δηλώσεων](#)) 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». Για την έναρξη και τη λήξη της προθεσμίας αυτής έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 241-246 του ΑΚ.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 496 του Αστικού Κώδικα «η παροχή σε κάποιον ενός περιουσιακού αντικειμένου αποτελεί δωρεά, εάν γίνεται κατά τη συμφωνία των μερών χωρίς αντάλλαγμα». Τα συμβαλλόμενα μέρη στη δωρεά είναι ο δωρητής από τη μία πλευρά και ο δωρεοδόχος από την άλλη.

Η δωρεά είναι σύμβαση ενοχική, χαριστική και ετεροβαρής, δηλαδή δημιουργεί υποχρέωση μόνο στον δωρητή, ο οποίος με την κατάρτιση της σύμβασης της δωρεάς αναλαμβάνει την υποχρέωση να παράσχει στον δωρεοδόχο ένα περιουσιακό του στοιχείο, με αποτέλεσμα την αύξηση της περιουσίας του δωρεοδόχου και τη μείωση της περιουσίας του δωρητή. Για τη δωρεά αναφέρονται και τα άρθρα 497-512 του ΑΚ.

Η δωρεά επίσης πρέπει να διακρίνεται και από άλλες συμβάσεις, οι οποίες διέπονται από ελευθεριότητα και τέτοιες είναι η εντολή (άρθρα 713 και επόμενα Αστικού Κώδικα), το χρησιδάνειο (άρθρα 810 και επόμενα Αστικού Κώδικα), το άτοκο δάνειο (άρθρα 806 και επόμενα του Αστικού Κώδικα) και την μη αμοιβόμενη παρακαταθήκη (άρθρα 822 και επόμενα του Αστικού Κώδικα).

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 στο 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).

Ανεξάρτητα από το είδος, το αντικείμενο και την αξία της, η σύμβαση της δωρεάς πρέπει να γίνεται με συμβολαιογραφικό έγγραφο, σύμφωνα με τον Αστικό Κώδικα, διαφορετικά η δωρεά είναι απολύτως άκυρη. Η ακυρότητα όμως της δωρεάς κινητού πράγματος χωρίς την τήρηση του συμβολαιογραφικού τύπου θεραπεύεται, σύμφωνα με το άρθρο 498 παρ. 2 ΑΚ, αφότου ο δωρητής παραδώσει το πράγμα στον δωρεοδόχο. Ειδικότερα, για να τύχει εφαρμογής αυτή η διάταξη πρέπει:

α) να πρόκειται για δωρεά κινητού πράγματος και όχι ακινήτου, β) να γίνει υλική παράδοση της

νομής του κινητού από τον δωρητή στον δωρεοδόχο με σκοπό την εκπλήρωση της δωρεάς και γ) η παράδοση να γίνεται απευθείας από τον δωρητή ανεξάρτητα αν αυτός γνώριζε ότι απαιτείται η τήρηση συμβολαιογραφικού τύπου για την εγκυρότητα της σύμβασης.

Επειδή, όσον αφορά την έννοια της δωρεάς στα πλαίσια του φορολογικού δικαίου, είναι πρόδηλο, ότι η έννοια αυτή, όπως αναλύεται στο άρθρο 34 του Ν.2961/2001, τυγχάνει κατά πολύ ευρύτερη της κατά τον Αστικό Κώδικα εννοίας της δωρεάς. Και τούτο διότι κτήση περιουσίας αιτία δωρεάς, για την επιβολή φόρου, είναι η κατά τις διατάξεις του Αστικού Κώδικα συνιστώμενη δωρεά αλλά και η κτήση εκ πάσης παροχής, παραχωρήσεως ή μεταβιβάσεως οιαδήποτε περιουσιακού στοιχείου άνευ ανταλλάγματος έστω και αν δεν κατηρτίσθη έγγραφον (άρθρ. 34 παρ. 1 περ. Α,Β). Συγκεκριμένα, από την αρχική διάταξη του άρθρου 36 παρ. 6 Ν.1641/1919, έως την ταυτόσημη σχεδόν διάταξη του άρθρου 34 Ν.Δ.118/1973 και την σήμερα ισχύουσα ίδια ως άνω διάταξη του άρθρου 34 Ν.2961/2001, ο φορολογικός νομοθέτης χαρακτηρίζει αντικείμενο του φόρου δωρεάς όχι μόνο τις δωρεές, για τις οποίες τηρήθηκε ο οριζόμενος στις οικείες διατάξεις 496 επ. Α.Κ. τύπος, αλλά και αυτές για τις οποίες, ο ουσιαστικός αυτός τύπος δεν τηρήθηκε. Εξάλλου στη δεύτερη παράγραφο του ιδίου άρθρου απαριθμούνται αρκετές περιπτώσεις κτήσεως περιουσιακών στοιχείων, που κατά ρητή πρόβλεψη θεωρούνται ως δωρεές για την επιβολή του σχετικού φόρου (Γνωμοδότηση υπ' αριθ. 531/22-6-1995 Ν.Σ.Κ.).

Θεσπίζοντας την ως άνω διάταξη, ο φορολογικός νομοθέτης, παραμένει συνεπής προς την βασική αρχή του φορολογικού δικαίου, σύμφωνα με την οποία για την επιβολή του φόρου είναι αδιάφορος ο τρόπος (νόμιμος ή παράνομος) κτήσης του φορολογικού αντικειμένου. Συνεπώς, οι διατάξεις των εδαφίων α' και β' της παραγράφου 1, της περίπτωσης Α' του άρθρου 34 του Ν.2961/2001 πρέπει να ερμηνευθούν:

α) στενά γραμματικά,

β) ως ένα ενιαίο σύνολο διατάξεων που αλληλοσυμπληρώνονται,

γ) με την χρησιμοποίηση των σχετικών διατάξεων του αστικού δικαίου, για τον προσδιορισμό της έννοιας της δωρεάς.

Ως εκ τούτου, για την επιβολή φόρου δωρεάς τόσο του εδαφίου α' όσο και του εδαφίου β' της ως άνω διάταξης, θα πρέπει ανεξαρτήτως της τήρησης ή όχι του προβλεπόμενου από τις οικείες διατάξεις ιδιωτικού δικαίου, συστατικού τύπου, να συντρέχουν σωρευτικά και κατ' ελάχιστο, οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) η παροχή (εκποίηση) περιουσιακού στοιχείου,

β) η παροχή αυτή να γίνεται χωρίς αντάλλαγμα και

γ) η παροχή αυτή να συνεπάγεται και να σκοπεί στη μείωση της περιουσίας του παρέχοντος και στην ταυτόχρονη αύξηση της περιουσίας του λήπτη, κατά το ποσό της παροχής.

Σύμφωνα, δηλαδή, με την βασική αρχή της ελευθερίας των συμβάσεων (άρθρο 166 Α.Κ.), προκειμένου μια πράξη ή παράλειψη να είναι δυνατόν να χαρακτηριστεί δωρεά, θα πρέπει

σωρευτικά: η δικαιοπρακτική βούληση του παρέχοντος αυτή να ήταν, η χωρίς αντάλλαγμα, αύξηση της περιουσίας του αποδέκτη, με άμεση συνέπεια τη μείωση της περιουσίας αυτού (του παρέχοντος).

Βασικό δηλαδή χαρακτηριστικό γνώρισμα της δωρεάς, είτε γι' αυτήν τηρήθηκε ο προβλεπόμενος από τις οικείες διατάξεις, του Αστικού Κώδικα τύπος (εδάφιο α'), είτε όχι (εδάφιο β') είναι, η με τη μείωση της περιουσίας του δωρητή, αντίστοιχη αύξηση της περιουσίας του δωρεοδόχου, μείωση και αύξηση αντίστοιχα που λαμβάνουν χώρα με χαριστική πρόθεση. Σε κάθε άλλη περίπτωση που δεν συντρέχουν οι ελάχιστες ως άνω αναγκαίες προϋποθέσεις της μείωσης της περιουσίας του δωρητή, λόγω της από χαριστική πρόθεση, ισόποσης αύξησης της περιουσίας του δωρεοδόχου, δεν συντρέχουν τα ελάχιστα στοιχεία που απαιτούνται, ώστε η εν λόγω πράξη ή παράλειψη να δύναται να υπαχθεί στο άρθρο 34 Ν.2961/2001.

Ακολουθως, σύμφωνα με την πάγια νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας και των διοικητικών δικαστηρίων, σε κάθε περίπτωση το βάρος απόδειξης ότι έχει λάβει χώρα «άτυπη δωρεά» φέρει αποκλειστικώς η φορολογική αρχή. (ΣτΕ 3351/2002, ΣτΕ 696/2009. ΣτΕ1666/2017). Μόνη δε, η από τη φορολογική αρχή επίκληση του γεγονότος της επαύξησης της περιουσίας του ενός των εμπλεκόμενων μερών δεν αποδεικνύει επαρκώς τη χωρίς αντάλλαγμα μείωση της περιουσίας του άλλου μέρους, ώστε να διαπιστώνεται η συνδρομή των σωρευτικών προϋποθέσεων του άρθρου 34 περ. α', παρ.1, εδάφιο. β', για την επιβολή φόρου δωρεάς. Εξάλλου, θα πρέπει να γίνει δεκτό ότι μόνη η έλλειψη ανταλλάγματος δεν συνιστά πλήρη απόδειξη δωρεάς, ούτε είναι δυνατή η από την φορολογική αρχή εφαρμογή τέτοιου τεκμηρίου που αναστρέφει το βάρος απόδειξης, σε βάρος του υπόχρεου.

Επειδή, «κατά την έννοια των τελευταίων αυτών διατάξεων, ως δωρεά φορολογείται κάθε παροχή περιουσιακού στοιχείου χωρίς αντάλλαγμα, εφόσον γίνεται οικειοθελώς και όχι σε εκπλήρωση νόμιμης υποχρέωσης έναντι του δεχομένου την παροχή. Εξάλλου, η απόδειξη της παραχώρησης χωρίς αντάλλαγμα, για την οποία δεν καταρτίστηκε έγγραφο, βαρύνει τη βεβαιούσα το φόρο φορολογική αρχή». (ΣτΕ 3351/2002 Β' τμ.).

Επειδή, «λόγω του ότι η απόδειξη της άτυπης δωρεάς είναι ιδιαιτέρως δυσχερής, είναι ανεκτή η συναγωγή τεκμηρίου δωρεάς μεταξύ προσώπων, τα οποία συνδέονται με ιδιαίτερο και μάλιστα συγγενικό συζυγικό δεσμό, αλλά μόνο εφόσον, αφενός μεν, αποκλεισθεί αιτιολογημένως κάθε άλλη πηγή προέλευσης των χρημάτων, κατά το ποσό, κατά το οποίο λογίζεται ότι αυξήθηκε η περιουσία του φερομένου ως δωρεοδόχου, αφετέρου δε, διαπιστωθεί αιτιολογημένως ότι η οικονομική κατάσταση του φερομένου ως δωρητή επιτρέπει σε αυτόν την πραγματοποίηση δωρεάς κατά το ίδιο ποσό.» (ΣτΕ 43/2006 Β' τμ.).

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στοιχεία του φακέλου και βάσει των προσκομισθέντων στοιχείων από τον προσφεύγοντα, προκύπτουν τα ακόλουθα ως προς την άτυπη δωρεά:

- Με το υπ' αριθμ. .../12-06-2009 συμβόλαιο αγοραπωλησίας ακινήτου, (διαμερίσματος), της συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης ..., η ... - τέκνο του προσφεύγοντος, αγόρασε από τον ... και απέκτησε κατά πλήρη κυριότητα, νομή και κατοχή ένα αυτοτελές και διηρημένο διαμέρισμα του πρώτου (1^{ου}) ορόφου, εμβαδού 56 τ.μ. μικτών, το οποίο βρίσκεται σε οικοδομή, που βρίσκεται στο Δήμο Θεσσαλονίκης και επί των οδών ... 139 και ... 59. Για τη σύνταξη του ως άνω συμβολαίου, καταβλήθηκε στη συμβολαιογράφο από την αγοράστρια – τέκνο του προσφεύγοντος, το ποσό των 799,30 €.
- Βάσει του ως άνω συμβολαίου, το τίμημα για την εν λόγω αγοραπωλησία ορίστηκε στο ποσό των 61.650 €, το οποίο καταβλήθηκε αυθημερόν, ήτοι κατά την 12/6/2009, από τη αγοράστρια, τέκνο του προσφεύγοντος στον πωλητή σε δύο τμήματα, ήτοι το μεν ποσό των 5.850 € καταβλήθηκε τοις μετρητοίς, βάσει συμβολαίου, το δε ποσό των 55.800 € κατατέθηκε στον υπ' αριθ. ...-4 λογαριασμό της «.. ΤΡΑΠΕΖΑΣ Α.Ε.», με δικαιούχο τον ..., από την κόρη του προσφεύγοντος, όπως προκύπτει από το αντίγραφο κατάθεσης μετρητών της «... ΤΡΑΠΕΖΑΣ Α.Ε.» που προσκομίστηκε από τον προσφεύγοντα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή. Την ίδια ως άνω ημερομηνία, ήτοι κατά την 12/06/2009, ο προσφεύγων προέβη σε ανάληψη μετρητών ποσού 70.000,00 €, από τον υπ' αριθ. ... λογαριασμό που τηρούσε στην Τράπεζα ... με μοναδικό δικαιούχο τον ίδιο, όπως προκύπτει από το αντίγραφο της κίνησης λογαριασμού, που προσκομίστηκε από τον προσφεύγοντα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή.

Επειδή, για την επιβολή φόρου δωρεάς κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις τόσο του εδαφίου α' όσο και του εδαφίου β' του άρθρου 34 του Ν.2961/2001, θα πρέπει αφενός να υφίσταται παροχή ή η υπόσχεση παροχής ενός περιουσιακού στοιχείου (κινητού πράγματος) και αφετέρου, η συμφωνία των συμβαλλομένων (δωρητή και δωρεοδόχου) για την έλλειψη ανταλλάγματος.

Επειδή, βάσει των προεκτεθέντων, διαπιστώθηκε ότι από τα επίμαχα ποσά ύψους 180.000,00 €, που κατατέθηκαν στον υπ' αριθ. ... λογαριασμό που τηρούσε στην Τράπεζα ... ο προσφεύγων ως μοναδικός δικαιούχος, και τα οποία συνιστούν «άτυπη» δωρεά χρημάτων από την κόρη του ... προς τον ίδιο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 498 του ΑΚ, ποσό 62.449,30 € επιστράφηκε από τον προσφεύγοντα στην κόρη του το έτος 2009 και συνεπώς το ως άνω ποσό δε συνιστά άτυπη δωρεά χρημάτων, με βάση τα οριζόμενα στο άρθρο 34 του Ν.2961/2001. Ως εκ τούτου, μόνο ως προς το υπερβάλλον ποσό ύψους 117.550,70 €, εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 496 και κατόπιν του ΑΚ περί δωρεάς.

Συνεπώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται εν μέρει αποδεκτός, ως προς το ποσό των 62.449,30 €.

Επειδή περαιτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί του ότι το ποσό των 180.000,00 €, συνιστά ανώμαλη παρακαταθήκη προβάλλεται αβάσιμα και στερείται νομικού ερείσματος για τους ακόλουθους λόγους:

- Σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ.830 Α.Κ. ανώμαλη παρακαταθήκη είναι η δύναμι συμβάσεως παρακαταθήκη χρημάτων ή άλλων αντικαταστατών πραγμάτων με τη συμφωνία των μερών (θεματοφύλακα και παρακαταθέτη), όπως ο θεματοφύλακας έχει την εξουσία χρησιμοποίησης (και διάθεσης) αυτών. Π.χ. κατάθεση χρημάτων σε τράπεζες ή ταχυδρομικά ταμειυτήρια(Εφ.Θεσ.209/1979 Εφ.Αθ.2032/1972,7583/1979,860/1996).
- Η ανώμαλη παρακαταθήκη είναι σύμβαση ατελώς αμφοτεροβαρής ή κατ' άλλη έκφραση, ενοχική σύμβαση απλώς ετεροβαρής, επειδή δεν οφείλεται αμοιβή, για τη φύλαξη του πράγματος. Εν προκειμένω, οι υποχρεώσεις του παρακαταθέτη (αποζημίωση, απόδοση δαπανών) και του θεματοφύλακα ,(φύλαξη, απόδοση του πράγματος), δεν διατελούν μεταξύ τους σε σχέση ανταλλακτική (παροχής και αντιπαροχής), ώστε να δώσουν στην εν λόγω σύμβαση αμφοτεροβαρή χαρακτήρα. Η ανώμαλη παρακαταθήκη δεν υπόκειται σε τύπο και συνεπώς, μπορεί να καταρτισθεί ατύπως και σιωπηρώς. Επί της ανώμαλης παρακαταθήκης ο θεματοφύλακας έχει την εξουσία χρησιμοποίησης των χρημάτων ή των άλλων αντικαταστατών πραγμάτων και αποκτά την κυριότητα των πραγμάτων (Εφ. Θεσ.361/1961).

Περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Δωρεών, η παροχή σε κάποιον ενός περιουσιακού στοιχείου αποτελεί δωρεά, αν γίνεται κατά τη συμφωνία των μερών χωρίς αντάλλαγμα. Για τη σύσταση δε της δωρεάς, απαιτείται συμβολαιογραφικό έγγραφο, ενώ η δωρεά κινητού πράγματος, για την οποία δεν συντάχθηκε συμβολαιογραφικό έγγραφο, ισχυροποιείται αφότου ο δωρητής παραδώσει το πράγμα στο δωρεοδόχο (αρ.498 Α.Κ.)

Κατά το φορολογικό νόμο (άρθρο 34 παρ 1β του Ν 2961/2001), κτήση περιουσίας αιτία δωρεάς είναι για την επιβολή φόρου και η κτήση από οποιαδήποτε παροχή η παραχώρηση μεταβίβασης οποιουδήποτε περιουσιακού στοιχείου η οποία γίνεται χωρίς αντάλλαγμα ακόμα και αν δεν καταρτίστηκε κανένα έγγραφο. Επομένως, κάθε παροχή περιουσιακού στοιχείου περιουσίας που γίνεται χωρίς να καταβάλλεται αντάλλαγμα και χωρίς να υπάρχει νόμιμη προς τούτο υποχρέωση, αλλά οικειοθελώς, συνιστά δωρεά και εφόσον δεν καταρτίζεται για αυτήν έγγραφο αποτελεί «άτυπη» δωρεά. Η απόδειξη της άτυπης δωρεάς είναι δύσκολη και βαρύνει αποκλειστικά τη φορολογική αρχή (ΣτΕ 3351/2002, ΣτΕ 696/2009, ΣτΕ1666/2017). Ενόψει δε αυτής της δυσχέρειας, από τα νομολογιακώς κριθέντα με την απόφαση του ΣτΕ 43/2006 Β' τμ., είναι επιτρεπτή η απόδειξη με τη συναγωγή τεκμηρίων, ιδιαίτερα όταν πρόκειται για άτυπη δωρεά μεταξύ των προσώπων που συνδέονται με συγγενικό δεσμό, όπως εν προκειμένω (τέκνο-πατέρας), δεδομένου ότι αιτιολογημένα αποκλείστηκε η προέλευση από άλλη πηγή των χρημάτων κατά το

ποσόν που αυξήθηκε η περιουσία του κατά τεκμήριο δωρεοδόχου προσφεύγοντος και συνεπώς φορολογούμενου και αιτιολογημένα αποδείχτηκε από τη φορολογική αρχή ότι η οικονομική κατάσταση του κατά τεκμήριο δωρητή (κόρη του προσφεύγοντος), του επέτρεψε τη σύσταση της συγκεκριμένης άτυπης δωρεάς (έσοδα από πώληση ακινήτου).

Επειδή η κατάθεση χρημάτων σε τράπεζα, που κύριο σκοπό έχει τη φύλαξη των χρημάτων του καταθέτη, προς την οποία δεν είναι αντίθετη η συνομολόγηση για τις τραπεζικές εργασίες τόκου, φέρει το χαρακτήρα ανώμαλης παρακαταθήκης (ΑΠ 632/2014). Εν προκειμένω όμως, λογίζεται ως θεματοφύλακας η τράπεζα και όχι ο δικαιούχος του τραπεζικού λογαριασμού. Και υπό αυτή την έννοια ο προσφεύγων δεν δύναται να επικαλεστεί ότι έχει ορισθεί ως θεματοφύλακας.

Επειδή εν προκειμένω, η δωρήτρια «παρέδωσε» στον προσφεύγοντα-πατέρα της τα ακόλουθα «κινητά πράγματα»: Τις υπ' αριθ. ...-2 και ...-3 τραπεζικές επιταγές με ημερομηνία λήξης την 13/09/2005 και την 06/12/2005 αντίστοιχα, (με οπισθογράφηση) και όχι χρήματα, με την έννοια του χαρτονομίσματος. Συνεπώς δεν στοιχειοθετείται η έννοια του άρθρου 830 του ΑΚ περί «ανώμαλης παρακαταθήκης».

Επειδή αντίθετα στοιχειοθετείται η έννοια των άρθρων 496 και 498 του ΑΚ ως προς το υπόλοιπο ποσό των 117.550,70 €, διότι με την «παράδοση» των ως άνω επιταγών στον προσφεύγοντα από την κόρη του, συντρέχουν σωρευτικά, όλες οι νόμιμες προϋποθέσεις της, «άνευ ανταλλάγματος», παροχής ενός περιουσιακού αντικειμένου (αρ.496 ΑΚ) αλλά και της «δωρεάς κινητού πράγματος» ατύπως (αρ.498 ΑΚ).

Επειδή περαιτέρω, η συσχέτιση της γονικής παροχής με την υπό κρίση άτυπη δωρεά χρημάτων προβάλλεται αβάσιμα και καταχρηστικά, δεδομένου ότι αφενός μεν η ακριβής έννοια της γονικής παροχής ορίζεται στον Αστικό Κώδικα (ΑΚ) και συγκεκριμένα στο άρθρο 1509 αυτού, αφετέρου δε, μέσω αυτής, ο παρέχων-γονέας αποσκοπεί είτε στη δημιουργία ή τη διατήρηση της οικονομικής ή οικογενειακής αυτοτέλειας ή για την έναρξη ή την εξακολούθηση επαγγέλματος των τέκνων του.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση και εν προκειμένω η φορολογική διοίκηση, δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 παρ. 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις και οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Κατά συνέπεια, οι λοιποί προβαλλόμενοι ισχυρισμοί από τον προσφεύγοντα απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική αποδοχή** της από **28/12/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του «...» με **ΑΦΜ** ... και την **τροποποίηση** της υπ' αριθμ. .../**30-11-2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς, με ημερομηνία φορολογίας το έτος 2005, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών, με βάση το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου -- Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

ΑΤΥΠΗ ΔΩΡΕΑ

Έτος φορολογίας 2005	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης ΔΕΔ	Διαφορά Δήλωσης-Απόφασης
Σύνολο φορολογητέας αξίας	0,00	180.000,00	117.550,70	117.550,70
Διαφορά Φόρου Δωρεάς	0,00	14.000,00	7.755,07	7.755,07
Πρόστιμο άρθρου 58 και τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013		11.803,40	7.217,65	7.217,65
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	0,00	25.803,40	14.972,72	14.972,72€

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**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.