



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 23-07-2020

Αριθμός απόφασης: 1210

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333245

ΦΑΞ : 2313333258

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

Url : www.aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 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.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-07-2017).

δ. Της ΠΟΛ 1076/23-04-2018 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 Α 1122/29-05-2020 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με την οποία ορίζεται παράταση της προθεσμίας του β' εδαφίου της παραγράφου 4 του 6^{ου} άρθρου της από 30-03-2020 ΠΝΠ (Α'75) σχετικά με τα πρόσθετα μέτρα και τις ρυθμίσεις για την αντιμετώπιση της ανάγκης περιορισμού της διασποράς του κορωνοϊού, έως την 30-09-2020.

4. 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».

5. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **29/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου **2430** ενδικοφανή προσφυγή του του, με ΑΦΜ:....., κατά :

α)της με αριθμό/30-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς Ν. 2961/2001, με χρονολογία φορολογίας 2013, και

β)της με αριθμό/30-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς Ν. 2961/2001, με χρονολογία φορολογίας 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

6. α)Τη με αριθμό/30-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς Ν. 2961/2001, με χρονολογία φορολογίας 2013, και

β)Τη με αριθμό/30-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς Ν. 2961/2001, με χρονολογία φορολογίας 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., των οποίων ζητείται η ακύρωση.

7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της υπ'αριθμ.πρωτ./29-01-2020 ενδικοφανούς προσφυγής του 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 με αριθμό/30-12-2019 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς Ν. 2961/2001, έτους γέννησης της φορολογικής υποχρέωσης 2013, του προϊσταμένου της ΔΟΥ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα δωρεοδόχου κύριος φόρος δωρεάς ύψους 1.340,00€, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 και τόκοι του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013 στο φόρο ύψους 1.374,30€, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 2.714,30€.
- Με την με αριθμό/30-12-2019 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς Ν. 2961/2001, έτους γέννησης της φορολογικής υποχρέωσης 2014, του προϊσταμένου της ΔΟΥ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα δωρεοδόχου κύριος φόρος δωρεάς ύψους 2.552,00€, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 και τόκοι του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013 στο φόρο ύψους 2.295,76€, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 4.847,76€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί της από 30-12-2019 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φόρου στις δωρεές, της Δ.Ο.Υ., κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει της υπ' αριθμ./30-05-2019 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., λόγω της μη δήλωσης από τον προσφεύγοντα δωρεοδόχο της δωρεάς, με βάση το Ν. 2961/2001

Βάσει της ανωτέρω εντολής ελέγχου, πραγματοποιήθηκαν ελεγκτικές επαληθεύσεις με την επεξεργασία χρηματοπιστωτικών δεδομένων, όπως αυτά στάλθηκαν στη Φορολογική Διοίκηση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 3 του άρθρου 15 του Ν 4174/2013 και αποτυπώνονται στην Εφαρμογή Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας.

Από τον διεξαχθέντα έλεγχο των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντα διαπιστώθηκαν τα εξής:

1)Στη χρήση 2013, στον κοινό τραπεζικό λογαριασμό (GR.....Τράπεζα) που τηρούσε ο προσφεύγων με τον υιό του , διαπιστώθηκε ότι υπάρχει μια πίστωση συνολικού ποσού 6.700,00€, η οποία διενεργήθηκε από τον αδερφό του προσφεύγοντα,

2)Στη χρήση 2014, στον κοινό τραπεζικό λογαριασμό (GR.....Τράπεζα) που τηρούσε ο προσφεύγων με τον υιό του , διαπιστώθηκε ότι υπάρχουν τέσσερις πιστώσεις συνολικού ποσού 12.760,00€, οι οποίες διενεργήθηκαν από τα αδέρφια του προσφεύγοντα, και

Ειδικότερα, οι ως άνω καταθέσεις συνοψίζονται ως εξής:

A/A	ΤΡΑΠΕΖΑ	IBAN ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΗΜΕΡ. ΣΥΝ/ΓΗΣ	ΠΟΣΟ ΠΙΣΤΩΣΗΣ	ΚΑΤΑΘΕΤΗΣ
1		GR.....	04/11/2013	6.700,00	.....
2		GR.....	12/11/2014	2.790,00	.....
3		GR.....	13/11/2014	3.200,00	.....
4		GR.....	13/11/2014	3.430,00	.....
5		GR.....	31/12/2014	3.340,00	.....

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο κρίθηκε ότι τα επίμαχα ποσά που κατατέθηκαν στον ως άνω τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντα συνιστούν «άτυπη» δωρεά χρημάτων από τα αδέρφια του και προς τον ίδιο, για την οποία δεν υποβλήθηκε δήλωση άτυπης δωρεάς και ως εκ τούτου καταλογίστηκε, με τις προσβαλλόμενες πράξεις, ο αντίστοιχος φόρος δωρεάς, πλέον του προστίμου του άρθρου 58 και των τόκων του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013.

Ο ανωτέρω τραπεζικός λογαριασμός είναι κοινός του προσφεύγοντα με τον υιό του Ωστόσο, ο προσφεύγων με υπεύθυνη δήλωσή του ανέλαβε την αποκλειστική ευθύνη των κινήσεων του κρινόμενου τραπεζικού λογαριασμού και συνεπώς ο αντίστοιχος φόρος δωρεάς καταλογίσθηκε μόνο σε βάρος του προσφεύγοντα.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενος:

1)Έλλειψη αιτιολογίας σχετικά με την πλήρωση των προϋποθέσεων, προκειμένου να κριθούν οι επίμαχες καταθέσεις ως δωρεά. Ο προσφεύγων είναι αγρότης ειδικού καθεστώτος και παράλληλα είναι ομόρρυθμος εταίρος και διαχειριστής της ομόρρυθμης εταιρίας «.....» με ομορρύθμους εταίρους τα αδέλφια του και Ο υπό κρίση τραπεζικός λογαριασμός της τράπεζας λειτουργούσε ως «κοινό πορτοφόλι» για τον ίδιο και τα αδέρφια του έτσι ώστε να αποπληρώνει ο προσφεύγων τις υποχρεώσεις όλων, χωρίς

να χρειάζεται να ασχολούνται και οι υπόλοιποι με τις χρονοβόρες τραπεζικές συναλλαγές. Επιπλέον, οι με α/α 3, 4 και 5 τραπεζικές καταθέσεις προήλθαν από τα αδέρφια του με χρήματα που αυτοί έλαβαν από το «Ανοιχτό Δάνειο Αγροτών», το οποίο έχει υψηλό επιτόκιο και δεν υφίσταται λογική στο να χρεωθούν τα αδέρφια του με σκοπό να του δωρίσουν τα εν λόγω ποσά. Ο ίδιος δεν προέβη σε καμία αγορά, κατασκευή/επέκταση ή ανακαίνιση ακινήτου, δεν είχε αυξημένες δαπάνες (πχ ιατρικές) ώστε να χρειαστεί να συνδράμουν τα αδέρφια του.

2)Ο προσφεύγων δε γνώριζε ότι έπρεπε να τηρεί εξατομικευμένη παρακολούθηση των χρηματικών ροών του ανά ΑΦΜ μέσω τραπεζικού συστήματος παρά μόνο μετά τις 02-10-2014.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν 4174/2013 ορίζεται ότι "1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου.."

Επειδή, ο Κώδικας Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών Προϊκών και Κερδών από τυχερά παίγνια (ν. δ. 118/1973), όπως κωδικοποιήθηκε με το ν. 2961/2001 (ΦΕΚ Α΄-226/22-11-2001) και ίσχυε, 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.B. 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, σύμφωνα με το [άρθρο 85](#) του νόμου [2961/2001](#), ως ίσχυε κατά τα υπό κρίση έτη, υπόχρεοι σε υποβολή δήλωσης είναι: α) σε περίπτωση σύστασης δωρεών, γονικών παροχών με συμβολαιογραφικό έγγραφο, οι συμβαλλόμενοι και β) σε δωρεές και γονικές παροχές για τις οποίες δεν καταρτίστηκε συμβολαιογραφικό έγγραφο καθώς και σε κάθε άλλη περίπτωση, 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 τη 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).

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 ίδιου 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 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.

Επειδή, στην αριθμ. 64/2000 Γνωμοδότηση Ν.Σ.Κ ορίζεται ότι: «...όπως γίνεται δεκτό από την θεωρία και την νομολογία, ως δωρεά φορολογείται πάσα παροχή περιουσιακού στοιχείου άνευ ανταλλάγματος, εφόσον γίνεται οικειοθελώς και όχι σε εκπλήρωση νομίμου υποχρέωσης έναντι του, δεχόμενου την παροχή άσχετα από την ειδικότερη πρόθεση εκείνου που παρέχει ή του λόγου για τον οποίο παρέχεται το περιουσιακό στοιχείο» (ΣΤΕ 3206/83, 2993/86).

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. 4352/1995, 684/1989).

Ειδικά για τις παροχές χρηματικών ποσών διευκρινίζεται ότι το βάρος της απόδειξης της χωρίς αντάλλαγμα παροχής για την οποία δεν καταρτίστηκε έγγραφο το φέρει η φορολογική αρχή. (ΣΤΕ 3351/2002).

Επειδή όμως, η απόδειξη αυτή είναι πολύ δύσκολη από την δικαστηριακή νομολογία έχει γίνει δεκτό ότι είναι δυνατή η συναγωγή τεκμηρίου δωρεάς αν συντρέχουν οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

Α. Τα πρόσωπα (αυτός που δίνει και αυτός που παίρνει) να συνδέονται μεταξύ τους με ιδιαίτερο συγκεκριμένο συγγενικό δεσμό.

Β. Ο αρμόδιος Οικονομικός Προϊστάμενος αιτιολογημένα να αποκλείσει κάθε άλλη πηγή προέλευσης χρημάτων κατά το οποίο υπολογίζεται ότι αυξήθηκε η περιουσία του προσώπου που θεωρείται δωρεοδόχος ή και μόνο να αποκλείσει αιτιολογημένα τις πηγές των χρημάτων που επικαλούνται οι φορολογούμενοι.

Γ. Ο αρμόδιος Οικονομικός Προϊστάμενος αιτιολογημένα να διαπιστώσει ότι η οικονομική κατάσταση του προσώπου που θεωρείται δωρητής του επέτρεπε να κάνει δωρεά που υποστηρίζει ότι έγινε.

Αν συντρέχουν οι τρεις αυτές προϋποθέσεις ο αρμόδιος Οικονομικός Προϊστάμενος νόμιμα καταλογίζει φόρο δωρεάς έστω και αν δεν έχει πλήρη αποδεικτικά στοιχεία για την πραγματοποίηση της. (Σχετ. ΣΤΕ 2856/1974, 954/1982 και 4026/1983)

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, σύμφωνα με το άρθρο 65 του Ν 4174/2013 *“Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια 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, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) *«.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.».*

Επειδή, στο άρθρο 64 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: *«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την*

υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής φόρων και προστίμων νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην απόφαση επιβολής του προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της απόφασης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο **όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της επιβολής του προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία** της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή, με το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν 2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζεται ότι "1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά..... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ.1 αποδεικτική δύναμη.»

Επειδή, σύμφωνα με τα δεδομένα του υπό κρίση ελέγχου, στον κοινό τραπεζικό λογαριασμό GR..... Τράπεζας, που διατηρεί ο προσφεύγων με τον υιό του Τσαουσέλη Αθανάσιο, πραγματοποιήθηκαν πιστώσεις ως εξής:

A/A	ΗΜΕΡ. ΣΥΝ/ΓΗΣ	ΠΟΣΟ ΠΙΣΤΩΣΗΣ	ΚΑΤΑΘΕΤΗΣ
1	04/11/2013	6.700,00	.....
2	12/11/2014	2.790,00	.....
3	13/11/2014	3.200,00	.....
4	13/11/2014	3.430,00	.....
5	31/12/2014	3.340,00	.....

Καταθέτες των ανωτέρω χρηματικών ποσών ήταν τα αδέρφια του προσφεύγοντα, και

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

- Ο προσφεύγων και οι και, συνδέονται με ιδιαίτερο οικογενειακό-συγγενικό δεσμό, αυτόν της συγγένειας εξ αίματος σε πλάγια γραμμή (αδέρφια).
- Η πηγή προέλευσης των χρημάτων συνολικού ποσού 19.460,00€, κατά το οποίο αυξήθηκε η περιουσία του προσφεύγοντα ως δωρεοδόχου, είναι γνωστή, καθώς πρόκειται για καταθέσεις προερχόμενες από τα αδέρφια του.
- Η παραπάνω παροχή του χρηματικού ποσού έγινε χωρίς αντάλλαγμα από την πλευρά του προσφεύγοντα, οικειοθελώς και όχι για την εκπλήρωση νόμιμης υποχρέωσης των δωρητών έναντι του δωρεοδόχου.
- Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι τα εν λόγω χρηματικά ποσά κατατέθηκαν από τους αδελφούς του, στον δικό του τραπεζικό λογαριασμό προκειμένου ο ίδιος να αποπληρώσει προσηκόντως και εμπροθέσμως τις υποχρεώσεις όλων. Ωστόσο, σύμφωνα με την υπό κρίση έκθεση ελέγχου (σελίδα 9) «από τον έλεγχο των κινήσεων του λογαριασμού αυτού, προέκυψε ότι δεν πραγματοποιήθηκε καμία πληρωμή-εξόφληση για λογαριασμό των αδελφών του προσφεύγοντα κατά τα έτη 2013 και 2014».
- Οι τραπεζικές συναλλαγές που περιγράφει ο προσφεύγων στα στοιχεία που συνυπέβαλλε με το με αριθμό πρωτ...../18-12-2019 έγγραφο υπόμνημά του, πραγματοποιήθηκαν κατά τα έτη 2016 και 2017, ήτοι δυο και τρία χρόνια μετά τις υπό κρίση τραπεζικές καταθέσεις, από έναν τραπεζικό λογαριασμό, για τον οποίο δεν προκύπτουν τα δεδομένα των δικαιούχων και είναι διαφορετικός από τον κρινόμενο.
- Ο προσφεύγων δεν αποδεικνύει ούτε την επιστροφή του εν λόγω χρηματικού ποσού στα αδέρφια του, έτσι ώστε να στοιχειοθετηθεί με βάση πραγματικά περιστατικά ότι δεν

συντρέχει περίπτωση άτυπης δωρεάς, ούτε τον τρόπο με τον οποίο αξιοποιήθηκε/αναλώθηκε το κρινόμενο ποσό, ώστε ως αποτέλεσμα αυτού να μην συντρέχει αύξηση της περιουσίας του.

- Από την υπό κρίση έκθεση ελέγχου (σελίδα 10) προκύπτει ότι : α)το ποσό της κατάθεσης που πραγματοποιήθηκε το 2013 από τον , καλύπτεται από τα δηλωθέντα κατά το οικονομικό έτος 2014, εισοδήματά του, β)το ποσό των καταθέσεων που πραγματοποιήθηκε το 2014 από τον , καλύπτεται από τα δηλωθέντα κατά το φορολογικό έτος 2014, εισοδήματά του και γ)το ποσό της κατάθεσης που πραγματοποιήθηκε το 2014 από τον , καλύπτεται από τα δηλωθέντα κατά το φορολογικό έτος 2014, εισοδήματά του.
- Απο τα παραπάνω προκύπτει ότι τα ποσά των 6.700,00€ και 9.330,00€ κατά τα έτη 2013 και 2014 αντίστοιχα, καθώς και το ποσό των 3.430,00€ κατά το έτος 2014, αποτελούν δωρεά των και προς τον αδελφό τους και εν προκειμένω προσφεύγοντα, με την έννοια της μείωσης της περιουσίας των δωρητών και αντίστοιχη αύξηση της περιουσίας του δωρεοδόχου, που έλαβε χώρα με χαριστική αιτία, για την οποία δεν καταρτίστηκε συμβολαιογραφικό έγγραφο.
- Για την ανωτέρω δωρεά δεν υποβλήθηκε από τον προσφεύγοντα δήλωση φόρου δωρεάς και ως συνεπακόλουθο, δεν αποδόθηκε ο αναλογών φόρος.

Επειδή, ορθά το ποσό των 6.700,00€ κατά το έτος 2013 και το ποσό των 12.760,00€ κατά το έτος 2014, θεωρήθηκε ως δωρεά των και προς τον προσφεύγοντα και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις λόγω μη υποβολής της σχετικής δήλωσης φόρου δωρεάς και απόδοσης του αναλογούντος φόρου.

Επειδή, οι ισχυρισμοί της φορολογικής αρχής δεν είναι αυθαίρετοι, αφού η από 30-12-2019 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φόρου στις Δωρεές Ν 2961/2001 του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα και τεκμηριώνει πλήρως τη δωρεά χρηματικού ποσού από τους και στον αδελφό τους , για την οποία δεν υποβλήθηκε η σχετική δήλωση δωρεάς και δεν αποδόθηκε ο αναλογών φόρος δωρεάς.

Ως εκ τούτου οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται αναλυτικά στην ως άνω έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, ενώ ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι ο έλεγχος δεν τεκμηριώνει τη διαπίστωση της δωρεάς χρηματικού ποσού, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι όφειλε να παρακολουθεί τις χρηματικές ροές ανά ΑΦΜ μέσω τραπεζικού συστήματος, μόνο μετά τις 02-10-2014, είναι καθόλα αόριστος, διότι δεν αναφέρεται ο λόγος για τον οποίο κάνει τη συγκεκριμένη αναφορά και ως εκ τούτου θα πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος και αόριστος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από 29-01-2020 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ:.....

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντα βάσει της παρούσας απόφασης

- Υπ'αριθμ...../30-12-2019 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς, έτους γέννησης φορολογικής υποχρέωσης 2013: 2.714,30€.
- Υπ'αριθμ...../30-12-2019 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς, έτους γέννησης φορολογικής υποχρέωσης 2014: 4.847,76€.

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

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

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης**

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