



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 09/09/2020

Αριθμός απόφασης: 1408

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 **22/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του, με ΑΦΜ:....., κατά της με αριθμό/24-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς Ν. 2961/2001, με

χρονολογία φορολογίας 2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

6. Την με αριθμό/24-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς Ν. 2961/2001, με χρονολογία φορολογίας 2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, της οποίας 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./22-01-2020 ενδικοφανούς προσφυγής της 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/24-12-2019 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς Ν. 2961/2001, έτους γέννησης της φορολογικής υποχρέωσης 2013, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας δωρεοδόχου κύριος φόρος δωρεάς ύψους 38.149,39€, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 και τόκοι του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013 στο φόρο, ύψους 35.784,13€, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 73.933,52€.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από 24-12-2019 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας κεφαλαίου-δήλωσης φόρου δωρεάς Ν 2961/2001, της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει της υπ' αριθμ./16-10-2019 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, λόγω της μη δήλωσης, από την προσφεύγουσα δωρεοδόχο, της δωρεάς με βάση το Ν. 2961/2001.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το υπ' αριθμ...../2015 ΔΑΠ της ίδιας ως άνω ΔΟΥ, σύμφωνα με το οποίο κατά τον έλεγχο της επιστροφής ΦΠΑ προς την υπόχρεη σε φόρο-προσφεύγουσα, περιήλθαν σε γνώση της Υπηρεσίας στοιχεία που αφορούν την απόκτηση χρηματικού ποσού. Ειδικότερα, διαπιστώθηκε ότι κατά την έναρξη της ατομικής επιχείρησης της προσφεύγουσας στις 20-12-2013, κατατέθηκε στον τραπεζικό της λογαριασμό μεγάλο χρηματικό ποσό, από τον πατέρα της Καπουσούζ Βασίλειο του Αθανασίου.

Πιο συγκεκριμένα, από τον ισολογισμό έναρξης της τότε ατομικής επιχείρησης της προσφεύγουσας, της 20^{ης}/12/2013, με αντικείμενο εργασιών «Χονδρικό εμπόριο νωπών φρούτων και λαχανικών», προέκυψε ότι τα ίδια κεφάλαια (σύστασης) της ατομικής της επιχείρησης, συνολικού ποσού 381.493,88€, δημιουργήθηκαν από κατάθεση όψεως και προθεσμίας από χρηματικό ποσό που κατέβαλε ο πατέρας της του

Σύμφωνα με τον παρόντα έλεγχο, το εν λόγω ποσό των 381.493,88€ συνιστά μεταβίβαση-παροχή περιουσιακού στοιχείου χωρίς αντάλλαγμα, με αποτέλεσμα την αύξηση της περιουσίας της προσφεύγουσας, η οποία χρησιμοποίησε-επένδυσε το ανωτέρω ποσό, και περαιτέρω συνιστά

μείωση της περιουσίας του του, καθώς ουδέποτε του επιστράφηκε.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης ισχυριζόμενη ότι σκοπός της υπό κρίση τραπεζικής κατάθεσης δεν ήταν η χαριστική αιτία άνευ ανταλλάγματος, καθώς ουδέποτε απέβλεψε στην αποξένωσή του από το συγκεκριμένο περιουσιακό στοιχείο. Ειδικότερα, το ποσό αυτό επιστράφηκε στον πατέρα της ως εξής:

- 1) Στις 23-07-2018 μεταφέρθηκε, από τον εμπορικό τραπεζικό λογαριασμό της προσφεύγουσας (λογαριασμό όψεως) με αριθμ..... Τράπεζας Πειραιώς στον κοινό τραπεζικό λογαριασμό ταμιευτηρίου με αριθμ..... επίσης της Τράπεζας Πειραιώς, στον οποίο μετέχει και ο πατέρας της προσφεύγουσας, το ποσό των 125.000,00€. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της, προσκομίζει α)κίνηση του υπ'αριθμ. λογαριασμού από 18-07-2018 έως 01-08-2018, β)Το με ημερομηνία 04-12-2019 έγγραφο της τράπεζας Πειραιώς «Μεταφορά μεταξύ Λογαριασμών μου-Λεπτομέρειες» και γ)Το από 26-11-2019 έγγραφο της τράπεζας Πειραιώς (κατάστημα 2960), σύμφωνα με το οποίο ο του είναι συνδικαιούχος του υπ'αριθμ. τραπεζικού λογαριασμού.
- 2) Στις 28-07-2018 (με ημερομηνία ολοκλήρωσης της συναλλαγής την 30-07-2018) μεταφέρθηκε, από τον εμπορικό τραπεζικό λογαριασμό της προσφεύγουσας (λογαριασμό όψεως) με αριθμ..... Τράπεζας Πειραιώς στον κοινό τραπεζικό λογαριασμό ταμιευτηρίου με αριθμ..... επίσης της Τράπεζας Πειραιώς, στον οποίο μετέχει και ο πατέρας της προσφεύγουσας, το ποσό των 72.800,00€. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της, προσκομίζει α)κίνηση του υπ'αριθμ. λογαριασμού από 27-07-2018 έως 01-08-2018 και β)Το με ημερομηνία 04-12-2019 έγγραφο της τράπεζας Πειραιώς «Μεταφορά μεταξύ Λογαριασμών μου-Λεπτομέρειες».
- 3) Στις 09-08-2018 εκδόθηκε, από τον εμπορικό τραπεζικό λογαριασμό της προσφεύγουσας (λογαριασμό όψεως) με αριθμ..... Τράπεζας Πειραιώς, τραπεζική επιταγή ποσού 200.000,00€. Την ίδια ημέρα, το εν λόγω ποσό πιστώθηκε στον υπ'αριθμ...../..... τραπεζικό λογαριασμό της Εθνικής Τράπεζας της Ελλάδος, όπου μετέχει και ο πατέρας της, Προς επίρρωση του ισχυρισμού της, προσκομίζει α)κίνηση του υπ'αριθμ. λογαριασμού από 01-08-2018 έως 31-08-2018, β)Φωτοαντίγραφο της με ημερομηνία 09-08-2018 τραπεζικής επιταγής ύψους 200.000,00€, β)Εκτύπωση του παραστατικού με α/α/09-08-2018 της Εθνικής Τράπεζας της Ελλάδος και γ)Φωτοαντίγραφο του με α/α/09-08-2018 παραστατικού Γραμματίου Είσπραξης (κατάθεση σε λογαριασμό). Επιπροσθέτως προσκομίζει το με ημερομηνία κίνησης

26-11-2019 «Αντίγραφο κίνησης προθεσμιακού λογαριασμού», καθώς και εκτύπωση της Εθνικής Τράπεζας της Ελλάδος με τους δικαιούχους του υπ' αριθμ.894/003781-81 τραπεζικού λογαριασμού.

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.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, 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 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 η 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 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 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:

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

B. 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 τα δεδομένα του υπό κρίση ελέγχου, κατά την έναρξη της ατομικής επιχείρησης της προσφεύγουσας (20-12-2013), όπως προκύπτει από τον ισολογισμό έναρξης της εν λόγω ατομικής επιχείρησης, κατατέθηκε στον τραπεζικό λογαριασμό της , το ποσό των 381.493,88€. Καταθέτης του ανωτέρω χρηματικού ποσού, όπως συνομολογεί και η ίδια η προσφεύγουσα (σελ 9 της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής), ήταν ο πατέρας της, του

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

- Η προσφεύγουσα και ο του , συνδέονται με ιδιαίτερο οικογενειακό-συγγενικό δεσμό, αυτόν της συγγένειας εξ αίματος σε ευθεία γραμμή (κόρη-πατέρα).

- Η πηγή προέλευσης των χρημάτων συνολικού ποσού 381.493,88€, κατά το οποίο αυξήθηκε η περιουσία της προσφεύγουσας ως δωρεοδόχου, είναι γνωστή, καθώς πρόκειται για κατάθεση προερχόμενη από τον πατέρα της.
- Η παραπάνω παροχή του χρηματικού ποσού έγινε χωρίς αντάλλαγμα από την πλευρά του προσφεύγοντα, οικειοθελώς και όχι για την εκπλήρωση νόμιμης υποχρέωσης του δωρητή έναντι του δωρεοδόχου.
- Η προσφεύγουσα αξιοποίησε-επένδυσε το εν λόγω χρηματικό ποσό για τη λειτουργία της ατομικής της επιχείρησης.
- Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι το ποσό των 381.493,88€ δε φέρει τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά της άτυπης δωρεάς χρημάτων, καθώς αυτά επιστράφηκαν στον πατέρα της τμηματικά κατά την περίοδο της διακοπής της ατομικής της επιχείρησης. Ειδικότερα, ισχυρίζεται ότι:
 - ❖ Στις 23-07-2018, μεταφέρθηκε από τον εμπορικό τραπεζικό λογαριασμό της προσφεύγουσας (λογαριασμό όψεως) με αριθμ..... Τράπεζας Πειραιώς, στον κοινό τραπεζικό λογαριασμό ταμιευτηρίου με αριθμ..... επίσης της Τράπεζας Πειραιώς, στον οποίο μετέχει και ο πατέρας της προσφεύγουσας, το ποσό των 125.000,00€. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της, προσκομίζει:
 - α)κίνηση του υπ'αριθμ. λογαριασμού από 18-07-2018 έως 01-08-2018, όπου ως αιτιολογία της εν λόγω μεταφοράς αναγράφεται «..... ανάληψη έναντι κερδών».
 - β)Το με ημερομηνία 04-12-2019 έγγραφο της τράπεζας Πειραιώς «Μεταφορά μεταξύ Λογαριασμών μου-Λεπτομέρειες», από το οποίο επίσης προκύπτει η ως άνω αιτιολογία και
 - γ)Το από 26-11-2019 έγγραφο της τράπεζας Πειραιώς (κατάστημα 2960), σύμφωνα με το οποίο ο του είναι συνδικαιούχος του υπ'αριθμ. τραπεζικού λογαριασμού.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι το ποσό των 125.000,00€ μεταφέρθηκε την 23-07-2018 μέσω Internet Banking από την και το λογαριασμό όψεως της ατομικής της επιχείρησης, σε λογαριασμό ταμιευτηρίου, στον οποίο συνδικαιούχος είναι τόσο ο πατέρας της όσο και η ίδια (σελ. 10 της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής). Δεδομένου ότι η αιτιολογία της υπό κρίση μεταφοράς αναφέρεται σε «ανάληψη έναντι κερδών», ακόμα και αν θεωρήσουμε ότι η αιτιολογία αυτή προσδιορίζει το σκοπό της ανάληψης, ωστόσο η μεταφορά του ποσού των 125.000,00€ σε λογαριασμό όπου συνδικαιούχος είναι και η προσφεύγουσα, καθιστά αυτήν πραγματικό δικαιούχο του μεταφερόμενου ποσού. Παράλληλα δεν αποδεικνύεται ότι η μεταφορά του εν λόγω ποσού πραγματοποιήθηκε ως επιστροφή μέρους του κεφαλαίου κίνησης που της χορηγήθηκε από τον πατέρα της. Κατόπιν των ανωτέρω, ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

- ❖ Στις 28-07-2018 (με ημερομηνία ολοκλήρωσης της συναλλαγής την 30-07-2018) μεταφέρθηκε, από τον εμπορικό τραπεζικό λογαριασμό της προσφεύγουσας

(λογαριασμό όψεως) με αριθμ..... Τράπεζας Πειραιώς στον κοινό τραπεζικό λογαριασμό ταμειυτηρίου με αριθμ..... επίσης της Τράπεζας Πειραιώς, στον οποίο μετέχει και ο πατέρας της προσφεύγουσας, το ποσό των 72.800,00€. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της, προσκομίζει:

α)κίνηση του υπ'αριθμ. λογαριασμού από 27-07-2018 έως 01-08-2018, όπου ως αιτιολογία της εν λόγω μεταφοράς αναγράφεται «..... ανάληψη κερδών» και

β)Το με ημερομηνία 04-12-2019 έγγραφο της τράπεζας Πειραιώς «Μεταφορά μεταξύ Λογαριασμών μου-Λεπτομέρειες», από το οποίο επίσης προκύπτει η ως άνω αιτιολογία.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι το ποσό των 72.800,00€ μεταφέρθηκε την 28-07-2018 μέσω Internet Banking από την και το λογαριασμό όψεως της ατομικής της επιχείρησης, σε λογαριασμό ταμειυτηρίου, στον οποίο συνδικαιούχος είναι τόσο ο πατέρας της όσο και η ίδια (σελ. 10 της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής). Δεδομένου ότι η αιτιολογία της υπό κρίση μεταφοράς αναφέρεται σε «ανάληψη κερδών», ακόμα και αν θεωρήσουμε ότι η αιτιολογία αυτή προσδιορίζει το σκοπό της ανάληψης, ωστόσο η μεταφορά του ποσού των 72.800,00€ σε λογαριασμό όπου συνδικαιούχος είναι και η προσφεύγουσα, καθιστά αυτήν πραγματικό δικαιούχο του μεταφερόμενου ποσού. Παράλληλα δεν αποδεικνύεται ότι η μεταφορά του εν λόγω ποσού πραγματοποιήθηκε ως επιστροφή μέρους του κεφαλαίου κίνησης που της χορηγήθηκε από τον πατέρα της. Κατόπιν των ανωτέρω, ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

❖ Στις 09-08-2018 εκδόθηκε, από τον εμπορικό τραπεζικό λογαριασμό της προσφεύγουσας (λογαριασμό όψεως) με αριθμ..... Τράπεζας Πειραιώς, τραπεζική επιταγή ποσού 200.000,00€. Την ίδια ημέρα, ποσό 200.000,00€ πιστώθηκε στον υπ'αριθμ...../..... τραπεζικό λογαριασμό της Εθνικής Τράπεζας της Ελλάδος, στον οποίο συμμετέχουν η προσφεύγουσα και ο πατέρας της, Προς επίρρωση του ισχυρισμού της, προσκομίζει:

α)κίνηση του υπ'αριθμ. λογαριασμού από 01-08-2018 έως 31-08-2018, από όπου προκύπτει η έκδοση της ως άνω τραπεζικής επιταγής.

β)Φωτοαντίγραφο δυο όψεων της με ημερομηνία 09-08-2018 τραπεζικής επιταγής ύψους 200.000,00€,

γ)Εκτύπωση του παραστατικού με α/α/09-08-2018 της Εθνικής Τράπεζας της Ελλάδος και

γ)Φωτοαντίγραφο του με α/α/09-08-2018 παραστατικού Γραμματείου Είσπραξης (κατάθεση σε λογαριασμό).

δ)Επιπροσθέτως προσκομίζει το, με ημερομηνία έκδοσης 26-11-2019, «Αντίγραφο κίνησης προθεσμιακού λογαριασμού», καθώς και εκτύπωση της Εθνικής Τράπεζας της Ελλάδος με τους δικαιούχους του υπ'αριθμ...../..... τραπεζικού λογαριασμού.

Από τα ανωτέρω προκύπτει η έκδοση τραπεζικής επιταγής ύψους 200.000,00€, κατά την 09-08-2018 στο όνομα της προσφεύγουσας. Η εν λόγω τραπεζική επιταγή εκδόθηκε κατόπιν εντολής του του, ο οποίος ενεργούσε για λογαριασμό της προσφεύγουσας, βάσει του από 31-12-2013 και με αριθμό Πληρεξουσίου της Συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης Παρασκευής Ζαρομύτη-Βλάση. Αυτός είναι εξάλλου και ο λόγος της αναγραφής του ονόματος του μαζί με αυτό της στην αιτιολογία της υπό κρίση συναλλαγής, όπως προκύπτει από το έντυπο της κίνησης του υπ'αριθμ. λογαριασμού.

Από τα με αριθμ..... και/09-08-2018 παραστατικά της Εθνικής Τράπεζας της Ελλάδος, προκύπτει η κατάθεση ποσού 200.000,00€ στον υπ'αριθμ..... τραπεζικό λογαριασμό ταμιευτηρίου με εντολέα της συναλλαγής τον του, χωρίς ωστόσο να προκύπτει σύνδεση της προαναφερθείσας τραπεζικής επιταγής με την εν λόγω κατάθεση.

Επιπροσθέτως, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι το ως άνω ποσό των 200.000,00€ «τοποθετήθηκε» το 2019 σε προθεσμιακή κατάθεση, που φέρει λογαριασμό προθεσμίας και εξυπηρετείται από τον υπ'αριθμ..... λογαριασμό ταμιευτηρίου της ΕΤΕ με πρώτο και κύριο δικαιούχο τον πατέρα της, του Από τα προσκομιζόμενα δικαιολογητικά προκύπτει ότι το ποσό των 200.000,00€ ήταν τοποθετημένο στον υπ'αριθμ..... τραπεζικό λογαριασμό με δικαιούχους τους του, του και του, από όπου και ενεργοποιήθηκε ο προθεσμιακός λογαριασμός και, στον οποίο θα μεταφερθεί τόσο το κεφάλαιο των 200.000,00€ όσο και οι αναλογούντες τόκοι, μετά τη λήξη του προθεσμιακού λογαριασμού. Ωστόσο, δεν προκύπτει σύνδεση του υπ'αριθμ..... τραπεζικού λογαριασμού με τον υπ'αριθμ..... τραπεζικό λογαριασμό, στον οποίο είχε κατατεθεί στις 09-08-2018 ποσό ύψους 200.000,00€, γεγονός που καθιστά τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας αναπόδεικτο.

Επειδή, από τα παραπάνω προκύπτει ότι, από το συνολικό ποσό των 381.493,88€ αποτελεί δωρεά του του προς την κόρη του και εν προκειμένω προσφεύγουσα, με την έννοια της μείωσης της περιουσίας του δωρητή και αντίστοιχη αύξηση της περιουσίας της δωρεοδόχου, που έλαβε χώρα με χαριστική αιτία, για την οποία δεν καταρτίστηκε συμβολαιογραφικό έγγραφο.

Επειδή, για την ανωτέρω δωρεά δεν υποβλήθηκε από την προσφεύγουσα δήλωση φόρου δωρεάς, ούτε αποδόθηκε ο αναλογών φόρος.

Κατόπιν των ανωτέρω

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της από 22-01-2020 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του με ΑΦΜ:.....

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας βάσει της παρούσας απόφασης

Υπ'αριθμ...../24-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς, έτους φορολογίας 2013	Αξία Δήλωσης	Αξία Ελέγχου	Αξία Απόφασης	Διαφορά Ελέγχου-Απόφασης
Άτυπη δωρεά χρημάτων	0,00	381.493,88	381.493,88	-
Φορολογητέα αξία	0,00	381.493,88	381.493,88	-
Προσδιορισμός Φόρου				
Υπολογισμός αναλογούντος φόρου βάσει των διατάξεων των διατάξεων του Ν 3842/2010 (Α' κλίμακα)		38.149,39	38.149,39	-
Τόκοι/Πρόστιμα ή πρόσθετοι φόροι (Εφαρμογή άρθρου 49 παρ.1 Ν 4509/2017)		35.784,13	35.784,13	-
		73.933,52	73.933,52	-

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

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