



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 30-04-2020

Αριθμός απόφασης: e34

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@aade.gr

Url : www.aade.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 Ε 2043/06-04-2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση της παραγράφου 4 του 6^{ου} άρθρου της από 30-03-2020 ΠΝΠ (Α' 75)

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. Την από .../2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ... ενδικοφανή προσφυγή της ..., με ΑΦΜ:..., κατά της με αριθμό .../...2019 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς Ν. 2961/2001, με χρονολογία φορολογίας 2013, 2014, 2015 και 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

6. Τη με αριθμό .../...2019 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς Ν. 2961/2001, με χρονολογία φορολογίας 2013, 2014, 2015 και 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, 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 από ...2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ... ενδικοφανούς προσφυγής της ... 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 .../..2019 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς Ν. 2961/2001, έτους γέννησης της φορολογικής υποχρέωσης 2013, 2014, 2015 και 2016 του προϊσταμένου της ΔΟΥ Αμπελοκήπων, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας δωρεοδόχου κύριος φόρος δωρεάς ύψους 1.132,50€, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 και τόκοι του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013 στο φόρο ύψους 775,15€, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 1.907,65€.

Η ανωτέρω πράξη προέκυψε κατόπιν της διενέργειας ελέγχου από τη Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, λόγω της μη δήλωσης από την προσφεύγουσα δωρεοδόχο της δωρεάς, με βάση το Ν. 2961/2001, δυνάμει της υπ' αριθμ. .../...2019 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμό πρωτοκόλλου .../...2019 (αριθμό πρωτ. εισερχομένου .../...2019) έγγραφο της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) προς τη ΔΟΥ Αμπελοκήπων, με το οποίο εστάλη η από ...2019 Πληροφοριακή Έκθεση Φορολογίας Ν 2961/2001, που συντάχθηκε μετά από έλεγχο που διενεργήθηκε δυνάμει της με αριθμό .../...2016 εντολής μερικού ελέγχου-γραφείου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης.

Σύμφωνα, με την ως άνω πληροφοριακή έκθεση, από τον διεξαχθέντα έλεγχο των τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας διαπιστώθηκαν, εκτός από την προσαύξηση περιουσίας, τα εξής:

1)Στη χρήση 2013, στους κοινούς τραπεζικούς λογαριασμούς (GR Τράπεζα και GR) που τηρούσε η προσφεύγουσα με τον σύζυγό της ..., διαπιστώθηκε ότι υπάρχουν έντεκα πιστώσεις συνολικού ποσού 2.465,00€, που αφορούν κατάθεση ενοικίου από την .. με ΑΦΜ:..., που εκμισθώνει κατοικία ιδιοκτησίας της μητέρας του συζύγου της ..., .. με ΑΦΜ:....

2)Στη χρήση 2014, στον κοινό τραπεζικό λογαριασμό (GR) που τηρούσε η προσφεύγουσα με τον σύζυγό της ..., διαπιστώθηκε ότι υπάρχουν δώδεκα πιστώσεις συνολικού ποσού 2.490,00€, που αφορούν κατάθεση ενοικίου από την ... με ΑΦΜ:..., που εκμισθώνει κατοικία ιδιοκτησίας της μητέρας του ..., .. με ΑΦΜ:....

3)Στη χρήση 2015, στους κοινούς τραπεζικούς λογαριασμούς (GR και GR) που τηρούσε η προσφεύγουσα με τον σύζυγό της ..., διαπιστώθηκε ότι υπάρχουν δώδεκα πιστώσεις συνολικού ποσού 3.410,00€, που αφορούν κατάθεση ενοικίου από τους ... με ΑΦΜ:... και ... για

λογαριασμό της εταιρίας «...» με ΑΦΜ:..., για εκμίσθωση ακινήτων ιδιοκτησίας της μητέρας του ..., ... με ΑΦΜ:....

4)Στη χρήση 2016, στον κοινό τραπεζικό λογαριασμό (GR) που τηρούσε η προσφεύγουσα με τον σύζυγό της ..., διαπιστώθηκε ότι υπάρχουν δώδεκα πιστώσεις συνολικού ποσού 2.760,00€, που αφορούν κατάθεση ενοικίου από τη ... με ΑΦΜ:..., για εκμίσθωση κατοικίας ιδιοκτησίας της μητέρας του ..., ... με ΑΦΜ:....

Σύμφωνα με το πόρισμα της ως άνω πληροφοριακής έκθεσης, οι ανωτέρω καταθέσεις εισοδημάτων από ακίνητα της ... σε κοινούς τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας και του συζύγου της συνιστούν άτυπη δωρεά χρημάτων από την .. προς τον .. και την ... ως ακολούθως:

A/A	Συνολικά ποσά δωρεάς χρημάτων	...	...
1	2.465,00€	1.232,50€	1.232,50€
2	2.690,00€	1.345,00€	1.345,00€
3	3.410,00€	1.705,00€	1.705,00€
4	2.760,00€	1.380,00€	1.380,00€
	ΣΥΝΟΛΟ	5.662,50€	5.662,50€

Από τον παρόντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι τα επίμαχα ποσά που κατατέθηκαν στους ως άνω λογαριασμούς της προσφεύγουσας συνιστούν «άτυπη» δωρεά χρημάτων από την ... προς την ίδια και το σύζυγό της ..., για την οποία δεν υποβλήθηκε δήλωση άτυπης δωρεάς και ως εκ τούτου καταλογίστηκε ο αντίστοιχος φόρος δωρεάς, πλέον του προστίμου του άρθρου 58 και των τόκων του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013, με την προσβαλλόμενη πράξη.

Από τη συνολική εκτίμηση της προσφυγής προκύπτει ότι η προσφεύγουσα στρέφεται και κατά δυο προστίμων του άρθρου 4 του Ν 2523/1997 περί μη δήλωσης για τα έτη 2013 και 2014, που αφορούν την αποβιώσασα πεθερά της ... ποσού 120,00€ έκαστο, και κατά τεσσάρων προστίμων του άρθρου 54 του Ν 4174/2013 ποσού 102,40€ έκαστο, από τα οποία τα δυο αφορούν την αποβιώσασα πεθερά της και δυο την ίδια, χωρίς ωστόσο να τα προσδιορίζει από άποψη αριθμού πρωτοκόλλου ή ημερομηνίας έκδοσής τους.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενη:

1)Έλλειψη αιτιολογίας σχετικά με τη δωρεά. Ήταν συνδικαιούχος στους λογαριασμούς του συζύγου της προκειμένου αν πάθει κάτι ο ένας από τους δυο, τα χρήματα να μείνουν στον άλλο. Τα μισθώματα κατατίθεντο στο λογαριασμό του συζύγου της, όπου είναι συνδικαιούχος για

τυπικούς λόγους, αφενός για τη διευκόλυνση της πεθεράς της που δεν μπορούσε να επιμεληθεί των υποθέσεων της (λόγω σωματικών και ψυχικών προβλημάτων υγείας), αφετέρου για την κάλυψη της φροντίδας και του κόστους διαβίωσής της.

2)Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή νόμου σχετικά με τον προσδιορισμό των μισθωμάτων ως άτυπης δωρεάς-Εσφαλμένα τα εν λόγω μισθώματα φορολογήθηκαν στο όνομα της πεθεράς της αφού δεν κατατέθηκαν στο λογαριασμό της και συνεπώς δεν αποτέλεσαν περιουσία της-Παράβαση της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

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 άρθρ. **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. Σάκουλα 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, οι ισχυρισμοί της φορολογικής αρχής δεν είναι αυθαίρετοι, αφού η από ...2019 Έκθεση Φόρου Γονικών παροχών Ν 2961/2001 του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων** διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα και τεκμηριώνει πλήρως τη δωρεά χρηματικού ποσού από την ... στην ..., 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. Αμπελοκήπων**, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, ενώ ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι ο έλεγχος δεν τεκμηριώνει τη διαπίστωση της δωρεάς χρηματικού ποσού, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

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, 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, 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 καταρτίσθηκε 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).

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 ιδιαίτερος 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 τα δεδομένα του υπό κρίση ελέγχου, στους κοινούς τραπεζικούς λογαριασμούς που διατηρεί η προσφεύγουσα με το σύζυγό της, πραγματοποιήθηκαν πιστώσεις ως εξής:

1)το έτος 2013 2.465,00€

2)το έτος 2014 2.690,00€

3)το έτος 2015 3.410,00€ και

4)το έτος 2016 2.760,00€

Τα ανωτέρω χρήματα αφορούν κατάθεση ενοικίων για εκμίσθωση ακινήτων ιδιοκτησίας της

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

- Η προσφεύγουσα και η ... με ΑΦΜ:..., συνδέονται με ιδιαίτερο οικογενειακό-συγγενικό δεσμό, αυτόν της ανιούσας εξ αγχιστείας (πεθεράς) και του εξ αγχιστείας τέκνου (νύφης).
- Η πηγή προέλευσης των χρημάτων συνολικού ποσού 11.325,00€, κατά το οποίο αυξήθηκε η περιουσία των ... και ... ως δωρεοδόχων, είναι γνωστή, καθώς πρόκειται για ενοίκια από εκμίσθωση ακινήτων ιδιοκτησίας της
- Η παραπάνω παροχή του χρηματικού ποσού έγινε χωρίς αντάλλαγμα από την πλευρά της προσφεύγουσας και του συζύγου της, οικειοθελώς και όχι για την εκπλήρωση νόμιμης υποχρέωσης της δωρήτριας ... έναντι των δωρεοδόχων ... και
- Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι τα εν λόγω μισθώματα κατατίθεντο στον λογαριασμό του συζύγου της, όπου τυγχάνει συνδικαιούχος για τυπικούς μόνο λόγους, αφενός για τη διευκόλυνση της πεθεράς της, η οποία δεν μπορούσε να επιμεληθεί των υποθέσεών της και αφετέρου για την κάλυψη φροντίδας και κόστους διαβίωσης.
- Ωστόσο, η προσφεύγουσα δεν αποδεικνύει ότι είχε επιφορτιστεί με τη φροντίδα της πεθεράς της. Αντίθετα, από τις προσκομιζόμενες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος της ... προκύπτει ότι: α) κατά τα υπό κρίση έτη, αυτή διέμενε σε ιδιόκτητη κατοικία, διαφορετική από αυτήν στην οποία διέμεναν η προσφεύγουσα με το σύζυγό της ..., β) το εισόδημα της ... κατά τα υπό κρίση έτη, ανερχόταν περίπου στο ποσό των 14.000,00€ ανά έτος (χωρίς το ενοίκιο της κατοικίας), και συνεπώς είχε την οικονομική δυναμότητα να συντηρεί τον εαυτό της στο βαθμό που τα λοιπά αυτά εισοδήματα (14.000,00€) δεν περιέρχονταν άμεσα στους τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας και του συζύγου της και γ) διέθετε η ίδια δικούς της τραπεζικούς λογαριασμούς.
- Η προσφεύγουσα δεν αποδεικνύει ούτε την επιστροφή του εν λόγω χρηματικού ποσού στην πεθερά της, 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 της.
- Από τα παραπάνω προκύπτει ότι το επίμαχο ποσό των 11.325,00€, αποτελεί δωρεά της ... προς τον υιό της ... και τη νύφη της και εν προκειμένω προσφεύγουσα, με την έννοια της μείωσης της περιουσίας του δωρητή 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 την προσφεύγουσα δήλωση φόρου δωρεάς, ούτε αποδόθηκε ο αναλογών φόρος.

Επειδή, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι φρόντιζε τις υποθέσεις της πεθεράς της και κάλυπτε το κόστος διαβίωσής της δεν αποδεικνύεται με μόνη την προσκόμιση του βιβλιαρίου ασθενείας.

Επειδή, ορθά από το συνολικό ποσό των 11.325,00€, το ποσό των 5.662,50€ θεωρήθηκε ως δωρεά της ... προς την προσφεύγουσα και εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη λόγω μη υποβολής της σχετικής δήλωσης φόρου δωρεάς και απόδοσης του αναλογούντος φόρου.

Επειδή, τα υπό κρίση μισθώματα προέρχονται από την ακίνητη περιουσία της ... και ορθά δηλώθηκαν από την ίδια, η οποία φορολογήθηκε για το εισόδημα αυτό. Η επιλογή της ωστόσο να δωρίσει το εν λόγω εισόδημα στον υιό και τη νύφη της ουδόλως επηρεάζει τη φύση του εισοδήματος ως εισόδημα από μισθώματα ακίνητης περιουσίας και τη φορολόγηση του κατόχου της ακίνητης περιουσίας για το εν λόγω εισόδημα.

Επειδή, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή θα πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτη αναφορικά με τα δυο πρόστιμα του άρθρου 4 του Ν 2523/1997 περί μη δήλωσης για τα έτη 2013 και 2014 και με τα δυο πρόστιμα του άρθρου 54 του Ν 4174/2013 καθώς αυτά αφορούν την αποβιώσασα Κάσσου Βασιλεία και όχι την προσφεύγουσα.

Επειδή, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή θα πρέπει επίσης να απορριφθεί αναφορικά με τα δυο πρόστιμα του άρθρου 54 του Ν 4174/2013 που αφορούν την προσφεύγουσα καθώς αυτά δεν προσδιορίζονται από άποψη αριθμού πρωτοκόλλου και ημερομηνίας έκδοσης, γεγονός που τα καθιστά ανεπίδεκτα εκτίμησης. Συνεπώς ο εν λόγω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αόριστος.

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία, η αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Διοίκηση προστατεύει την εύλογη πεποίθηση του μέσου, καλόπιστου και εχέφρονα διοικούμενου ότι μια συγκεκριμένη κατάσταση ευμενής για τον ίδιο, που έχει δημιουργηθεί είτε από θεσμικό πλαίσιο είτε από διοικητική πρακτική συνεχή, ομοιόμορφη και με χρονική διάρκεια, δεν πρόκειται να μεταβληθεί ή αν μεταβληθεί θα ληφθεί υπόψη η βλάβη που ο διοικούμενος θα υποστεί.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία, ζήτημα παραβίασης της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Διοίκηση γεννάται, εφόσον με θετική ενέργεια της δημιουργείται στον διοικούμενο η σταθερή κι εύλογη πεποίθηση ότι ορισμένη συμπεριφορά του είναι νόμιμη, δεν αρκεί δε για τη δημιουργία της πεποιθήσεως αυτής μόνη η αδράνεια της Διοίκησης να επιβάλλει διοικητικές κυρώσεις ή άλλα μέτρα σε βάρος του διοικούμενου (ΣτΕ 2674/2013, 1608/2004).

Κατόπιν των ανωτέρω, οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από ...2019 και αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ... ενδικοφανούς προσφυγής της ... με ΑΦΜ:....

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας βάσει της παρούσας απόφασης

Υπ' αριθμ..../...2019 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς Ν 2961/2001, έτους γέννησης φορολογικής υποχρέωσης 2013, 2014, 2015, 2016: 1.907,65€.

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

**Η προϊσταμένη του Τμήματος
Α7-Επανεξέτασης**

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

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

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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