



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 01-04-2020

Αριθμός απόφασης: 609

**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).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 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. Τη με **ημερομηνία κατάθεσης .../2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της ...**, με ΑΦΜ:..., κατά της με αριθμό .../...2019 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς Ν. 2961/2001 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τη με αριθμό .../...2019 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς Ν. 2961/2001 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της υπ.αρ.πρωτ..../...2019 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 2005, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Καβάλας, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας δωρεοδόχου κύριος φόρος δωρεάς ύψους 32.926,96€, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 και τόκοι του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013 στο φόρο ύψους 30.645,12€, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 63.572,08€.

Η ανωτέρω πράξη προέκυψε κατόπιν της διενέργειας ελέγχου από τη Δ.Ο.Υ. Καβάλας, λόγω της μη δήλωσης από την προσφεύγουσα δωρεοδόχο της δωρεάς, με βάση τα άρθρα 4, 10, 73 και 74 του Ν. 2961/2001, 25.1.α του Ν. 3842/2010 και τον Ν 4174/2013, δυνάμει της υπ' αριθμ. .../...2019 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε η με αριθμ..../2014 απόφαση του Τριμελούς Εφετείου Θράκης. Ειδικότερα, η προσφεύγουσα κατά τα έτη 2002 έως 2006 εργάστηκε στο ευρωπαϊκό κοινωνικό πρόγραμμα «Βοήθεια στο σπίτι», το οποίο υλοποιούνταν από το Δήμο Καβάλας. Στα πλαίσια της εργασίας της, την ...2003 της ανατέθηκε από την κοινωνική υπηρεσία του Δήμου Καβάλας η υποχρέωση να φροντίζει την ... και να της συμπαραστέκεται δωρεάν στις καθημερινές της ανάγκες, βάσει του ως άνω κοινωνικού προγράμματος (άρθρο 13 του Ν. 3106/2003). Οι δυο γυναίκες απέκτησαν μεγάλη οικειότητα μεταξύ τους, καθώς η ηλικιωμένη έβλεπε στο πρόσωπο της προσφεύγουσας ένα παιδί της που τη στήριζε.

Ακολούθως, με το υπ'αριθμ....//...2005 συμβολαιογραφικό έγγραφο της Συμβολαιογράφου Καβάλας ..., η ηλικιωμένη μεταβίβασε στην προσφεύγουσα λόγω πώλησης το δικαίωμα κυριότητας επί ενός οικοπέδου της, καθαρού εμβαδού 100,70 τετραγωνικών μέτρων, στον συνοικισμό .... Σύμφωνα με την με αριθμό .../2014 απόφαση του Τριμελούς Εφετείου Θράκης, αποδείχθηκε ότι μεταβίβασε στην προσφεύγουσα το ως άνω ακίνητο λόγω δωρεάς, μετά από νηφάλια σκέψη, με ελεύθερη βούληση και πλήρη επίγνωση των εννόμων συνεπειών της εν λόγω δικαιοπραξίας.

Με βάση την ανωτέρω απόφαση η ... συμφώνησε με την προσφεύγουσα και δωρεοδόχο να μεταβιβάσει το προαναφερθέν ακίνητο σε αυτήν φαινομενικά μόνο λόγω πώλησης, αλλά στην πραγματικότητα λόγω δωρεάς, επειδή επιθυμούσε το συγκεκριμένο περιουσιακό στοιχείο να εκφύγει από την κληρονομιαία περιουσία και να περιέλθει στην προσφεύγουσα, ενώ αν επέλεγε να το μεταβιβάσει λόγω δωρεάς, υπήρχε μεγαλύτερος κίνδυνος να προσβληθεί αποτελεσματικά η χαριστική αυτή δικαιοπραξία από τους νόμιμους μεριδιούχους της κληρονομιάς της.

Επιπλέον, σύμφωνα με την ως άνω απόφαση του Τριμελούς Εφετείου Θράκης, η ηλικιωμένη, στις ...2005 κατόρθωσε με το ... Καβάλας σύμβαση κατάθεσης χρηματικού ποσού και

άνοιξε για το λόγο αυτό τον υπ' αριθμ.... κοινό λογαριασμό με συνδικαιούχους την ίδια και την προσφεύγουσα με πρόθεση να της μεταβιβάσει έτσι λόγω δωρεάς συνολικό χρηματικό ποσό 110.537,45€.

Ο έλεγχος, απέστειλε αιτήματα για παροχή στοιχείων στις τράπεζες ... Α.Ε και στην ... Τράπεζα της Ελλάδος Α.Ε..

Η ... Α.Ε. με το υπ' αριθμ. πρωτ..../...2019 έγγραφό της απέστειλε τα παρακάτω στοιχεία:

| A/A | Αριθμός Λογαριασμού | Δικαιούχοι Λογαριασμού |
|-----|---------------------|------------------------|
| 1   | ...-1               | ...<br>...             |
| 2   | ...-2               | ...<br>...             |
| 3   | ...-2               | ...<br>...             |
| 4   | ...-0               | ...<br>...             |
| 5   | ...-2               | ...<br>...<br>..       |

Στις ...2005 το υπόλοιπο του πρώτου λογαριασμού, που διατηρούσε η ηλικιωμένη με τον εγγονό της, ήταν 27.667,77€, τα οποία η ..., σύμφωνα με την απόφαση του Εφετείου Θράκης, μετέφερε στον τέταρτο λογαριασμό που άνοιξε την ίδια μέρα με συνδικαιούχο την προσφεύγουσα.

Επιπλέον, στις ...2005 το υπόλοιπο του πέμπτου τραπεζικού λογαριασμού, που διατηρούσε η ηλικιωμένη με τους εγγονούς της, ήταν 82.859,68€, τα οποία η ..., σύμφωνα με την απόφαση του Εφετείου Θράκης, μετέφερε στον τέταρτο λογαριασμό που άνοιξε την ίδια μέρα με συνδικαιούχο την προσφεύγουσα.

Κατά αυτόν τον τρόπο, στις ...2005 ο υπ' αριθμ....-0 τραπεζικός λογαριασμός της τράπεζας ... Α.Ε, με συνδικαιούχους την ... και την προσφεύγουσα, εμφάνιζε υπόλοιπο ύψους 110.590,75€. Από τον εν λόγω λογαριασμό η προσφεύγουσα εισέπραξε α) στις ...2005 το ποσό των 7.500,00€ (βάσει της απόφασης του Εφετείου), β) στις ...2005 το ποσό των 103.027,45€ (βάσει της απόφασης του Εφετείου) και γ) στις ...2005 το ποσό των 63,30€ (βάσει παραστατικού που στάλθηκε στον έλεγχο από την τράπεζα) οπότε και μηδενίστηκε ο λογαριασμός.

Αναφορικά με τον δεύτερο λογαριασμό του πίνακα, που διατηρούσε η ηλικιωμένη με τον εγγονό της, στις ...2005 εμφάνιζε υπόλοιπο 4.410,77€, από τα οποία η ... μετέφερε τα 3.645,00€ στον τρίτο λογαριασμό του πίνακα που άνοιξε την ίδια μέρα με συνδικαιούχο την προσφεύγουσα.

Από την ανάλυση των κινήσεων του τρίτου λογαριασμού (από την ...2005 έως την ...2005 οπότε και απεβίωσε η ...), καθώς και από τα παραστατικά που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου,

διαπιστώθηκε ότι ποσά πίστωσης συνολικού ύψους 3.918,00€ είχαν εισπραχθεί από την προσφεύγουσα.

Η ... Τράπεζα της Ελλάδος Α.Ε. με το υπ' αριθμ. πρωτ. .... / ... 2019 έγγραφό της απέστειλε τα παρακάτω στοιχεία:

| A/A | Αριθμός Λογαριασμού | Δικαιούχοι Λογαριασμού |
|-----|---------------------|------------------------|
| 1   | ...-53              | ...<br>...             |
| 2   | ...-82              | ...<br>...             |

Για τον πρώτο λογαριασμό που ανοίχθηκε στις ...2004 με συνδικαιούχους την ... και την προσφεύγουσα, δεν υπήρχαν διαθέσιμα παραστατικά και ως εκ τούτου δεν κατέστη δυνατό να ελεγχθεί.

Ο δεύτερος λογαριασμός ανοίχθηκε στις ...2005 με συνδικαιούχους τη ... και την προσφεύγουσα. Από την ανάλυση των κινήσεων του εν λόγω λογαριασμού (από την ...2005 έως την ...2005 οπότε και απεβίωσε η ...), καθώς και από τα παραστατικά που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου, διαπιστώθηκε ότι ποσά πίστωσης συνολικού ύψους 2.466,00€ είχαν εισπραχθεί από την προσφεύγουσα.

Ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τόσο την υπ' αριθμ. ... / 2014 απόφαση του Τριμελούς Εφετείου Θράκης, αλλά και τα δεδομένα που προέκυψαν από τις έγγραφες απαντήσεις των τραπεζών, κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η μεταβίβαση του οικοπέδου στο συνοικισμό ..., ποσό 110.527,45€, που η προσφεύγουσα εισέπραξε από τον ... κοινό τραπεζικό λογαριασμό του ..., ποσό 3.918,00€ που η προσφεύγουσα εισέπραξε από τον ...-2 κοινό τραπεζικό λογαριασμό του ... και ποσό 2.466,00€ που η προσφεύγουσα εισέπραξε από τον ...-82 κοινό τραπεζικό λογαριασμό της ... Τράπεζας αποτελούν δωρεές και υπόκεινται σε φόρο δωρεάς.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης ισχυριζόμενη ότι

1) Η έκθεση ελέγχου και η στηριζόμενη σε αυτή προσβαλλόμενη πράξη είναι νόμω και ουσία αβάσιμη, καθώς τα χρηματικά ποσά των 3.918,00€ και των 2.466,00€ που αναλήφθηκαν από την ίδια από τους τραπεζικούς λογαριασμούς της ..., προορίζονταν αποκλειστικά και μόνο για την κάλυψη τρεχουσών αναγκών της ηλικιωμένης και σε κάθε περίπτωση δεν πρόκειται για δωρεά.

2) Με την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης παραβιάζεται η αρχή της αναλογικότητας και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου.

Ως προς τον πρώτο 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 κατά τον κρίσιμο, εν προκειμένω, χρόνο (έτος 2005), 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. .... 3.Ο προϋστάμενος 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**, 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 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 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 την παράγραφο 1 του άρθρου 1 του ν 5638/1932 “1. Χρηματική κατάθεσις παρά Τραπεζή εις ανοικτόν λογαριασμόν επ’ονόματι δύο ή πλειοτέρων από κοινού (Compte joint, joint account) είναι εν την έννοια του παρόντος νόμου η περιέχουσα τον όρον ότι του εκ ταύτης λογαριασμού δύναται να κάμνει χρήση εν όλω ή εν μέρει, άνευ συμπράξεως των λοιπών είτε εις είτε τινές, και πάντες κατ’ιδίαν οι δικαιούχοι.”

**Επειδή**, στο άρθρο 2 του ως άνω νόμου ορίζεται ότι “Επί των καταθέσεων τούτων δύναται να τεθή προσθέτως ο όρος ότι άμα τω θανάτω οιουδήποτε των δικαιούχων η κατάθεσις και ο εκ ταύτης λογαριασμός περιέρχεται αυτοδικαίως εις τους λοιπούς επιζώντας μέχρι του τελευταίου τούτων. Εν τη περιπτώσει ταύτη η κατάθεσις περιέρχεται εις αυτούς ελεύθερα παντός φόρου κληρονομίας ή άλλου τέλους. Αντιθέτως η απαλλαγή αυτή δεν επεκτείνεται επί των κληρονόμων του τελευταίου απομείναντος διακαιούχου.”

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 3 του Ν 5638/1932 “Διάθεσις της καταθέσεως δια πράξεως είτε εν ζωή είτε αιτία θανάτου δεν επιτρέπεται, οι δε κληρονόμοι του τελευτήσαντος, είτε εξ αδιαθέτου είτε εκ της διαθήκης συμπεριλαμβανωμένων και των αναγκαίων τοιούτων ως και της απόρου χήρας, ουδέν δικαίωμα κέκτνται επί της καταθέσεως. Επί των καταθέσεων τούτων αργούσιν οι περί απαγορεύσεως των δωρεών μεταξύ συζύγων διατάξεις.”

**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 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.).

**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**, η ανάληψη χρημάτων από συνδικαιούχο κοινού τραπεζικού λογαριασμού του Ν 5638/1932, ζώντος του πραγματικού καταθέτη των χρημάτων στο λογαριασμό αυτόν, καταρχήν, αποτελεί δωρεά και υπόκειται σε φόρο δωρεών, εκτός αν από τις διατάξεις του Ν 5638/1932, οι οποίες στο σύνολό τους συνεχίζουν να ισχύουν, προκύπτει το αντίθετο. (Φωτόπουλος, Φορολογία Κληρονομιών, Δωρεών & Γονικών Παροχών, 2013, Τόμος Β΄, σελ.1159)

**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 713 του Αστικού Κώδικα *“ Με τη σύμβαση της εντολής ο εντολοδόχος έχει υποχρέωση να διεξαγάγει χωρίς αμοιβή την υπόθεση που του ανέθεσε ο εντολέας.*

**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**, από τον έλεγχο αποδείχθηκε ότι, όσο χρονικό διάστημα η ... ήταν εν ζωή, η προσφεύγουσα προχώρησε σε αναλήψεις από δυο τραπεζικούς λογαριασμούς της ηλικιωμένης, στους οποίους ήταν συνδικαιούχος. Ειδικότερα, α) από τον υπ' αριθμ. ...-2 τραπεζικό λογαριασμό της τράπεζας ... Α.Ε. , η προσφεύγουσα προχώρησε σε σταδιακές αναλήψεις ποσών συνολικού ύψους 3.918,00€ κατά το χρονικό διάστημα από ...-05-2005 έως την ...-12-2005 και β) από τον υπ' αριθμ. ...-82-2 τραπεζικό λογαριασμό της τράπεζας ... Τράπεζας της Ελλάδος Α.Ε., η προσφεύγουσα προχώρησε σε σταδιακές αναλήψεις ποσών συνολικού ύψους 2.466,00€ κατά το χρονικό διάστημα από ...-04-2005 έως την ...-12-2005.

**Επειδή**, για τα ως άνω ποσά των 3.918,00€ και των 2.466,00€ η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι δεν αποτελούν δωρεές, αλλά αναλήφθηκαν στα πλαίσια εντολής, κατά τις διατάξεις του Αστικού Κώδικα, για την εξυπηρέτηση αποκλειστικά και μόνο των αναγκών της Ελένης Μπούσιου.

**Επειδή**, ωστόσο η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει κάποιο έγγραφο από το οποίο να αποδεικνύεται ότι έλαβε τέτοια σχετική εντολή, ούτε ότι τα χρήματα αυτά χρησιμοποιήθηκαν για τις ανάγκες της ηλικιωμένης. Συνεπώς, ο υπό κρίση ισχυρισμός απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

**Επειδή**, αναφορικά με την επίκληση από την προσφεύγουσα της συνταγματικώς κατοχυρωμένης αρχής της αναλογικότητας (άρθρο 25 παράγραφος 1 εδάφιο τέταρτο του Συντάγματος), η Δημόσια Διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις του άρθρου 26 παράγραφος 2, των άρθρων 43, 50, 82 και 83 και του άρθρου 95 παράγραφος 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 2987/1994, 8721/1992), η οποία συνεπάγεται ότι η Διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνον σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος. Σε κάθε δε περίπτωση, η επίκληση της προσφεύγουσας βασίζεται σε συνταγματικούς κανόνες και σε διατάξεις υπερνομοθετικής ισχύος, ο έλεγχος των οποίων εμπίπτει στην αποκλειστική δικαιοδοσία των Δικαστηρίων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 87 παράγραφος 2 και του άρθρου 93 παράγραφος 4 του Συντάγματος και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα της Διοίκησης, η οποία οφείλει να εφαρμόζει το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

**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, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

**Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την **απόρριψη** της από ...2019 και αριθμό πρωτοκόλλου ... 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 2005: 63.572,08€.**

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