



**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604561
e-mail : ded.ath@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 ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) 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 Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
 - δ. του άρθρου έκτου, παρ. 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθμ. Α 1273/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 5597/21-12-2020),
2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,
3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,
4. Την από **10/09/2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του, με **ΑΦΜ:**, κατοίκου οδός αρ., τ.κ, κατά της υπ' αριθ. /**2021** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού **Φόρου Δωρεάς** με χρονολογία φορολογίας την **23/07/2014**, που εξέδωσε ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,
5. Την ανωτέρω Οριστική Πράξη του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καθώς και την από **20/07/2021** έκθεση ελέγχου Φόρου Δωρεάς της ίδιας Υπηρεσίας, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση,
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης,

Επί της από **10/09/2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς της του, με **ΑΦΜ:**, η οποία, κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, μετά δε τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Σύντομο Ιστορικό

Με την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, καταλογίστηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας τα κατωτέρω ποσά:

α/α	Αριθμός - Ημερίνα πράξης	Οριστική Πράξη	Φορολ. έτος	Διαφορά Φορολογητέας βάσης	Διαφορά Φόρου	Πρόστιμο αρθ. 58Α ΚΦΔ	Τόκοι άρθ. 53 ΚΦΔ	Σύνολο Καταλογισμού
1	 - 20/07/2021	Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεών	2014	2.597.445,37€	259.744,54€	129.872,27€	149.794,67€	539.411,48€
Σύνολα					259.744,54€	129.872,27€	149.794,67€	539.411,48€

Η ανωτέρω οριστική πράξη εδράζεται στην από **20/07/2021** έκθεση ελέγχου Φόρου Δωρεάς του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., η οποία συντάχθηκε κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα, βάσει της υπ' αριθ. /2020 **εντολής ελέγχου** του προϊσταμένου της ίδιας υπηρεσίας, η οποία εκδόθηκε συνεπεία του από **24/11/2020** εγγράφου του **ΚΕΦΟΜΕΠ**, που συντάχθηκε μετά τον διενεργηθέντα έλεγχο φορολογίας εισοδήματος στην προσφεύγουσα και στο σύζυγό της για τα φορολογικά έτη 2014 και 2015, από το οποίο προκύπτει ότι η προσφεύγουσα αγόρασε στις **23/07/2014** οικόπεδο, με χρήματα που προήλθαν από εισοδήματα του συζύγου της, και ειδικότερα:

Η προσφεύγουσα προέβη στις **23/07/2014** σε αγορά οικοπέδου εμβαδού **760,30 τμ** στη συμβολή των οδών και, στο Δήμο, σύμφωνα με το με αριθ. /2014 συμβόλαιο της συμβολαιογράφου Η αξία αγοραπωλησίας του οικοπέδου ανήλθε στα **2.500.000€**, εκ των οποίων ποσό **297.728,59€** αφορούσε φόρο υπεραξίας από μεταβίβαση ακίνητης περιουσίας και αποδόθηκε στην αρμόδια ΔΟΥ Γλυφάδας (ως οι υπ' αριθ. και επιταγές ποσού **2.202.271,41€** και **297.728,59€** αντίστοιχα). Επιπλέον, ο αναλογούν φόρος μεταβίβασης βάσει αντικειμενικού προσδιορισμού αξίας του ακινήτου ανήλθε σε **77.250,00€** (ως η υπ' αρ. επιταγή), ενώ τα λοιπά έξοδα ανήλθαν σε **20.195,37€**. Συνεπώς το **συνολικό κόστος αγοράς του ακινήτου** ανήλθε σε **2.597.445,37€** (**2.500.000,00 + 77.250,00 + 20.195,37**).

Οι ανωτέρω τραπεζικές επιταγές πληρώθηκαν από τον υπ' αριθ. τραπεζικό λογαριασμό με συνδικαιούχους την προσφεύγουσα και τον σύζυγό της, και προήλθαν από μεταφορά από το λογαριασμό της ίδιας τράπεζας, με συνδικαιούχους τον σύζυγό της και τον γιο τους (ο οποίος κατά το χρόνο φορολογίας ήταν 22 ετών).

Κατόπιν αυτών, και δεδομένου ότι: α) για την αγορά του εν λόγω ακινήτου χρησιμοποιήθηκαν χρήματα που προέρχονται από εισοδήματα του συζύγου της, β) τα εισοδήματα της προσφεύγουσας των ετών 2003 - 2013 δεν επαρκούσαν για την κάλυψη της αγοράς αυτού, γ) δεν υπήρξε επιβολή φόρου εισοδήματος με εφαρμογή τεκμηρίου καθώς αυτό καλύφθηκε από τα εισοδήματα του συζύγου της, από την ελεγκτική αρχή κρίθηκε ότι το ποσό που καταβλήθηκε για την αγορά του οικοπέδου ύψους **2.597.445,37€** αποτελεί **δωρεά** χρημάτων του (δωρητή) προς την (δωρεοδόχου), με την έννοια της μείωσης της περιουσίας του δωρητή και αντίστοιχη αύξηση της περιουσίας του δωρεοδόχου, που έλαβε χώρα με χαριστική αιτία και για την οποία δεν καταρτίστηκε συμβολαιογραφικό έγγραφο (ΣΤΕ 2856/1974, 954/1982, 4026/1983, 2051/1984, 43/2006).

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ανωτέρω πράξης, προβάλλοντας ότι:

- 1) Δεν στοιχειοθετείται η έννοια της «άτυπης δωρεάς», καθ' όσον, προσκομίστηκε η από 27-05-2014 Σύμβαση Δανείου μεταξύ του συζύγου της ως δανειστή, και της ίδιας, ως δανειολήπτριας, με βεβαιωμένο το γνήσιο των υπογραφών των συμβαλλομένων μερών, δυνάμει της οποίας της χορηγήθηκε από τον ανωτέρω δάνειο ύψους 2.650.000,00€. Επομένως, αφ' ης στιγμής η επίμαχη μεταφορά χρημάτων ρητώς έχει περιβληθεί τον έγγραφο τύπο της συμβάσεως δανείου, εξ ορισμού αποκλείει τη χαριστική παροχή, η συνδρομή της οποίας προϋποτίθεται αναγκαίως προς θεμελίωση της εννοίας της δωρεάς.
- 2) Σκοπός της μεταφοράς των χρημάτων για την αγορά του οικοπέδου, δεν ήταν η επαύξηση της περιουσίας της, αφού μετά την αγορά αυτού εντός της ίδιας χρήσης μεταβιβάστηκε με γονική παροχή στον γιο της που μόλις είχε ενηλικιωθεί. Αιτία αυτού ήταν ότι ο σύζυγός της απουσίαζε επί μακρόν στο εξωτερικό λόγω επαγγελματικών υποχρεώσεων και επιπλέον η απ' ευθείας απόκτηση του ακινήτου επ' ονόματι του υιού τους δυνάμει αγοράς παρίστατο προβληματική και χρονοβόρα, καθώς απαιτούσε άδεια Δικαστηρίου λόγω της ανηλικότητας αυτού.

Ως προς τον 1^ο ισχυρισμό:

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι δεν στοιχειοθετείται η έννοια της δωρεάς, αφού έχει καταρτιστεί η από 27-05-2014 Σύμβαση Δανείου μεταξύ του συζύγου της ως δανειστή, και της ίδιας, ως δανειολήπτριας, η οποία φέρει βεβαία ημερομηνία, δυνάμει της οποίας της χορηγήθηκε δάνειο ύψους 2.650.000,00€, προσκόμισε στον έλεγχο την εν λόγω σύμβαση και προσκομίζει μετ' επικλήσεως με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή:

- Το από 26/11/2020 ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ της προσφεύγουσας και της συζύγου της με την οποία η δανειολήπτρια δήλωσε ότι μεταβίβασε στο δανειστή (σύζυγό της), 338 μετοχές της Κυπριακής εταιρείας με την επωνυμία «.....» συνολικής αξίας 2.650.000€ (Σχετ. 1),
- Τα από 25/06/2021 και 09/08/2021 πιστοποιητικά του τμήματος εφόρου εταιρειών του υπουργείου ενέργειας – εμπορίου και βιομηχανίας της Κυπριακής Δημοκρατίας, από τα οποία προκύπτει ότι στις 25/11/2020 η προσφεύγουσα και ο σύζυγός της κατείχαν από 800 μετοχές της ανωτέρω εταιρείας έκαστος, ενώ στις 09/08/2021 η προσφεύγουσα κατέχει 462 μετοχές (ήτοι 800 – 338) και ο σύζυγός της 1138 μετοχές (Σχετ. 2, 3),
- Πίνακα κεφαλαίου προηγούμενων ετών (2012 – 2014), από τον οποίο προκύπτει ότι το μη αναλωθέν κεφάλαιο προηγούμενων ετών ανέρχεται σε 57.337.160,24€ (Σχετ. 4).

Επειδή στην από 13/09/2021 έκθεση απόψεων της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής η οποία παρελήφθη από την υπηρεσία μας μαζί με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αναφέρονται τα ακόλουθα:

«Κατόπιν των με αρ. πρωτ. Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π./2021 και/2021 απαντήσεων της Διεύθυνσης Κ.Ε.Π. του Δήμου και συγκεκριμένα της δήλωσης του ίδιου του υπαλλήλου που έκανε την βεβαίωση του γνησίου της υπογραφής ότι «η αναγραφή της ημερομηνίας δεν έχει γίνει από τον ίδιο», ο έλεγχος κρίνει ότι η προσκομισθείσα από 27-05-2014 Σύμβαση Δανείου δεν φέρει βέβαιη χρονολογία θεωρημένη από το ΚΕΠ και συνεπώς δεν συνιστά έγγραφο με αποδεικτική δύναμη. Ο έλεγχος δεν λαμβάνει υπόψη του την συγκεκριμένη σύμβαση δανείου ήτοι δεν αποδέχεται ότι το χρηματικό ποσό που έλαβε η το έτος 2014 από τον σύζυγό της για την αγορά του οικοπέδου αποτελεί προϊόν δανείου. Επιπρόσθετα, η μη χαρτοσήμανση της Σύμβασης Δανείου καθώς και η μη αναγραφή του δανείου στη δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος τόσο από τον δανειστή όσο και από την δανειζόμενη συνηγορούν στο ότι αιτία της μεταβίβασης χρημάτων από τον προς την για την αγορά του οικοπέδου δεν ήταν η εκτέλεση δανειακής σύμβασης. Σχετικά με την αποπληρωμή της Δανειακής Σύμβασης με το από 26-11-2020 «Συμφωνητικό - Απόδειξη Αποπληρωμής Δανείου», κατά τη

διάρκεια του ελέγχου προσκομίστηκε μόνο το έγγραφο του από 26-11-2020 ιδιωτικού συμφωνητικού χωρίς μάλιστα βεβαίωση του γνησίου των υπογραφών και χωρίς, κατ' επέκταση, βεβαία ημερομηνία. Με την ενδικοφανή προσφυγή προσκομίστηκαν ως νέα στοιχεία, 2 έγγραφα από το Υπουργείο Ενέργειας, Εμπορίου και Βιομηχανίας της Λευκωσίας σύμφωνα με τα οποία πιστοποιείται ότι κατά την ημερομηνία 25/11/2020 η κατείχε 800 μετοχές της εταιρείας και ότι την 9/8/2021 η κατείχε 462 μετοχές της παραπάνω εταιρείας και ο 338 μετοχές παραπάνω από ότι κατείχε την 25/11/2020. Από τα παραπάνω έγγραφα δεν προκύπτει ούτε ο λόγος ούτε η αξία μεταβίβασης των παραπάνω μετοχών, ούτε η ημερομηνία μεταβίβασης ούτε κάτι άλλο σχετικά με την από 27-05-2014 Σύμβαση Δανείου για την οποία ο έλεγχος έχει ήδη κρίνει ότι δεν συνιστά έγγραφο με αποδεικτική δύναμη».

Επειδή προκειμένου για την εγκυρότητα και νομιμότητα του ιδιωτικού συμφωνητικού δανείου, η προσφεύγουσα προβάλλει ότι:

- ✓ Η μη χαρτοσήμανση ουδόλως επηρεάζει τη νομιμότητα του εν λόγω συμφωνητικού, καθ' όσον αφενός τούτο φέρει βέβαια χρονολογία και αφετέρου, εφ' όσον συντρέχει νόμιμη περίπτωση καταβολής τελών χαρτοσήμου, τούτα καταλογίζονται από τη Φορολογική Αρχή. Εξ άλλου, σύμφωνα με τις ΣΤΕ 432-3/2020 και τις εγκυκλίους διαταγές Α 2147/2020 και Α 2049/2021 του Διοικητή της ΑΑΔΕ, το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή τελών χαρτοσήμου στην υπό κρίση περίπτωση έχει υποπέσει σε παραγραφή,
- ✓ Στην εγκύκλιο διαταγή ΠΟΛ. 1095/2011 του Υπουργείου Οικονομικών προβλέπονται τα εξής (παρ. 9): «Σε όσες περιπτώσεις αποδεικνύεται ότι οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση κλπ. πρέπει να καταβάλλονται οι αναλογούντες αντίστοιχοι φόροι, τέλη κλπ. και τα αντίστοιχα πρόστιμα ή προσαυξήσεις», ήτοι ευθέως αναγνωρίζεται η σχέση του δανείου ως νόμιμη αιτία προελεύσεως των ελεγχόμενων ποσών, ακόμη και αν δεν έχουν καταβληθεί τα αναλογούντα τέλη χαρτοσήμου, τα οποία και καταλογίζονται από τον έλεγχο.
- ✓ Η μη συμπερίληψη της χορηγήσεως του δανείου στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του συζύγου της, ουδόλως επηρεάζει τη νομιμότητα του επίμαχου δανείου, διότι αφενός από καμιά ρητή διάταξη δεν συνδέεται η νομιμότητα του δανείου με μια τέτοια δήλωση και αφετέρου η συμπερίληψη στη δήλωση αφορά αμιγώς σε σκοπούς εφαρμογής του οικείου τεκμηρίου, το οποίο πέραν πάσης αμφιβολίας καλύπτεται εν προκειμένω,
- ✓ Η αποπληρωμή του δανείου ρητώς συμφωνήθηκε ότι μπορούσε να χωρήσει με παράδοση και μεταβίβαση κινητών αξιών, όπως και πράγματι συνέβη και πλήρως αποδεικνύεται από το από 26-11-2020 Συμφωνητικό - Απόδειξη Αποπληρωμής Δανείου, τους τίτλους των οικείων μετοχών και τα αντίστοιχα πιστοποιητικά της Κυπριακής εταιρείας με την επωνυμία «.....»,
- ✓ Η ίδια η Διεύθυνση ΚΕΠ του Δήμου πλήρως επιβεβαιώνει τη γνησιότητα της σφραγίδας, με την οποία βεβαιώθηκε το γνήσιο των υπογραφών των συμβαλλομένων μερών, ήτοι πλήρως πιστοποιεί έτσι ότι πράγματι εχώρησε η διαδικασία βεβαιώσεως του γνησίου αυτών,
- ✓ Ο υπάλληλος του ΚΕΠ, που διενήργησε την ως άνω διαδικασία, πλήρως επιβεβαιώνει το γραφικό του χαρακτήρα, την υπογραφή του και την ατομική του σφραγίδα, ήτοι πλήρως πιστοποιεί έτσι ότι αυτός διεξήγαγε την εν λόγω διαδικασία,
- ✓ Η φερομένη μη αναγνώριση του γραφικού χαρακτήρα του ως άνω υπαλλήλου στο αποτύπωμα της ημερομηνίας προβάλλεται όλως αορίστως και αναποδείκτως, καθώς συνιστά έναν απλό και δη έωλο ισχυρισμό, που ουδόλως συνάδει με τα λοιπά, καθ' όλα νόμιμα και έγκυρα όπως προαναφέρθηκε, στοιχεία της διαδικασίας θεωρήσεως του γνησίου των υπογραφών και ουδόλως επαληθεύεται με οποιαδήποτε γραφολογική διαδικασία,
- ✓ Παρίσταται παράλογο και άτοπο να συμπληρώθηκαν όλα τα απαιτούμενα στοιχεία της διαδικασίας θεωρήσεως του γνησίου των υπογραφών και να «ξεχάστηκε» μόνον η θέση της ημερομηνίας, όπως εικάζεται στην έγγραφη απάντηση του ΚΕΠ του Δήμου,
- ✓ Ο παράλογος και άτοπος χαρακτήρας μιας τέτοιας εικασίας επιτείνεται, εάν συνεκτιμηθεί το γεγονός ότι η διαδικασία θεωρήσεως του γνησίου της υπογραφής υλοποιήθηκε τέσσερεις (4) φορές, καθώς βεβαιώθηκε το γνήσιο των υπογραφών δύο (2) συμβαλλομένων μερών σε δύο (2) αντίτυπα,
- ✓ Σε κάθε περίπτωση, εν τέλει ουδόλως αμφισβητείται ότι πράγματι αυτή ήταν η ημερομηνία θεωρήσεως, από οποιονδήποτε και αν τέθηκε,

- ✓ Τέλος, ο γραφικός χαρακτήρας στο αποτύπωμα της ημερομηνίας δεν έχει καμιά σχέση με τον γραφικό χαρακτήρα των συμβαλλομένων μερών.

Επειδή κατόπιν των ανωτέρω, δεδομένου ότι ο υπάλληλος του ΚΕΠ που διενήργησε τη βεβαίωση του γνησίου της υπογραφής δήλωσε ότι η αναγραφή της ημερομηνίας θεώρησης δεν έγινε από τον ίδιο, η από 27/05/2014 Σύμβαση Δανείου δεν φέρει βέβαιη χρονολογία θεωρημένη από το ΚΕΠ και συνεπώς δεν συνιστά έγγραφο με αποδεικτική δύναμη.

Ως εκ τούτου το χρηματικό ποσό που έλαβε η προσφεύγουσα το έτος 2014 από το σύζυγό της για την αγορά του οικοπέδου δεν αποδείχθηκε ότι αποτελεί προϊόν δανείου και ο ισχυρισμός της απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Ως προς τον 2ο ισχυρισμό:

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι σκοπός της μεταφοράς των χρημάτων για την αγορά του οικοπέδου, δεν ήταν η επαύξηση της περιουσίας της, αφού μετά την αγορά αυτού εντός της ίδιας χρήσης μεταβιβάστηκε με γονική παροχή στον γιο της που μόλις είχε ενηλικιωθεί. Αιτία αυτού ήταν ότι ο σύζυγός της απουσίαζε επί μακρόν στο εξωτερικό λόγω επαγγελματικών υποχρεώσεων και επιπλέον, η απ' ευθείας απόκτηση του ακινήτου επ' ονόματι του υιού τους δυνάμει αγοράς παρίστατο προβληματική και χρονοβόρα, καθώς απαιτούσε άδεια Δικαστηρίου λόγω της ανηλικότητάς του.

Επειδή σύμφωνα με το ν. 2961/2001 (Α' 266) κυρώθηκε ο κώδικας Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Τυχερά Παίγνια, όπου στο άρθρο 34 Α-1 ορίζεται ότι: «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».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 34 περ. Α παρ 1 περ. β του Ν 2961/2001 ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να χαρακτηρίσει ως δωρεά ολικά ή μερικά κάθε παραχώρηση περιουσίας που γίνεται εικονικά με τον τύπο της σύμβασης με αντάλλαγμα αλλά υποκρύπτει δωρεά κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 1

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, δεδομένου όμως ότι 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:**

- ✓ Τα πρόσωπα (αυτός που δίνει και αυτός που παίρνει) να συνδέονται μεταξύ τους με ιδιαίτερο συγκεκριμένο συγγενικό δεσμό.
- ✓ 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.
- ✓ 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 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 85 του ν. 2961/2001, όπως ίσχυαν κατά το χρόνο φορολογίας, υπόχρεοι σε δήλωση είναι: «1).....2) Σε δωρεές και γονικές παροχές για τις οποίες δεν καταρτίστηκε συμβολαιογραφικό έγγραφο καθώς και σε κάθε άλλη περίπτωση, υπόχρεος για την

υποβολή της δήλωσης είναι ο δωρεοδόχος ή το τέκνο ή οι κληρονόμοι του», με τις διατάξεις του **άρθρου 86§3 του ίδιου κώδικα**, όπως ίσχυε κατά το χρόνο φορολογίας, «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», και με τις διατάξεις του **άρθρου 87§1** του ίδιου κώδικα ότι «Για την παραλαβή των δηλώσεων και τη βεβαίωση του φόρου δωρεάς, γονικής παροχής και προίκας, αρμόδιος είναι ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας της περιφέρειας **της κατοικίας του δωρητή**, του γονέα και του προικοδότη αντίστοιχα. Για την παραλαβή των δηλώσεων και τη βεβαίωση του φόρου για τις χρηματικές δωρεές προς τα πρόσωπα που ορίζονται στην παράγραφο 3 του άρθρου 25, αρμόδιος είναι ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. της περιφέρειας της κατοικίας του δωρεοδόχου»,

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 102§1** του **ν 2961/2001**, όπως ίσχυαν κατά το χρόνο φορολογίας (2014), οριζόταν ότι: «Το Δημόσιο εκπίπτει του δικαιώματος του για την κοινοποίηση πράξης επιβολής φόρου και προστίμου προκειμένου: α) για ανακριβή δήλωση, μετά την πάροδο δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο υποβλήθηκε η δήλωση, β) για παράλειψη δήλωσης ολόκληρης ή μέρους της περιουσίας που αποκτήθηκε ή εικονικότητας του συμβολαίου, μετά δεκαπενταετία από το τέλος του έτους, μέσα στο οποίο έληξε η προθεσμία για υποβολή της δήλωσης ή έχει συνταχθεί το προσβαλλόμενο για εικονικότητα συμβόλαιο, γ) για επιβολή προστίμου, μετά δεκαετία από το τέλος του έτους μέσο στο οποίο έχει συντελεσθεί η παράβαση»

Επειδή σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1199/2017** η παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου στις φορολογίες κληρονομιών δωρεών και γονικών παροχών για φορολογικές υποχρεώσεις που γεννήθηκαν μέχρι την **31/12/2014** ορίζεται στο άρθρο 102 του **ν 2961/2001**, ενώ για τις φορολογικές υποχρεώσεις των ετών 2015 και επομένων η παραγραφή ορίζεται από το άρθρο 36 του **Ν 4174/2013 ΚΦΔ**.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 496 ΑΚ, η σύμβαση δωρεάς είναι ενοχική, ετεροβαρής και χαριστική σύμβαση με την οποία ο ένας συμβαλλόμενος (δωρητής), μεταβιβάζει στον άλλο (δωρεοδόχο) αντικείμενο περιουσίας χωρίς αντάλλαγμα. Επιπλέον είναι σύμβαση υποσχετική και εκποιητική.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι εν προκειμένω ουδόλως συντρέχει η έννοια της «δωρεάς» σε μια οικονομική δοσοληψία μεταξύ συζύγων και ειδικότερα ότι το εν λόγω ποσό μεταφέρθηκε, προκειμένου να αγοραστεί ακίνητο, το οποίο στη συνέχεια μεταβιβάστηκε με γονική παροχή στον άρτι ενηλικιωθέντα υιό τους (της προσφεύγουσας και του συζύγου της) **εντός της ίδιας χρήσεως**. Επομένως, σκοπός της μεταφοράς των χρημάτων δεν ήταν η επαύξηση της δικής της περιουσίας, αλλά η μεσολάβησή της στη σειρά των διαδικασιών, που κατέληξαν στην απόκτηση του ακινήτου, δυνάμει γονικής παροχής, από τον υιό τους. Αιτία της επιλογής του προπεριγραφέντος σχήματος ήταν η επί μακρόν απουσία του συζύγου της στο εξωτερικό λόγω επαγγελματικών υποχρεώσεων. Συνεπώς, ισχυρίζεται ότι **σε καμιά περίπτωση δεν στοιχειοθετείται η έννοια της δωρεάς, καθ' όσον δεν εχώρησε τελικώς επαύξηση της περιουσίας της, παρά μόνο σημειώθηκε ενδιάμεση εμπλοκή της προς επίτευξη του τελικού σκοπού, που ήταν η απόκτηση του ακινήτου από τον υιό τους**.

Επειδή, από τη νομολογία έχει κριθεί ότι: Ως δωρεά φορολογείται κάθε παροχή περιουσιακού στοιχείου χωρίς αντάλλαγμα, εφόσον γίνεται οικειοθελώς και όχι σε εκπλήρωση νόμιμης υποχρέωσης έναντι του δεχόμενου την παροχή. Εξάλλου, η απόδειξη της παραχώρησης χωρίς αντάλλαγμα, για την οποία δεν καταρτίστηκε έγγραφο, βαρύνει τη βεβαιούσα τον φόρο φορολογική αρχή (**ΣτΕ 1667/2017, ΣτΕ 696/2009, ΣτΕ 3351/2002**). Λόγω, όμως, του ιδιαιτέρως δυσχερούς της αποδείξεως αυτής είναι ανεκτή η συναγωγή τεκμηρίου δωρεάς μεταξύ προσώπων τα οποία συνδέονται με ιδιαίτερο, και δη συγγενικό, δεσμό, αλλά μόνον εφόσον, αφενός μεν, αποκλεισθεί αιτιολογημένα κάθε άλλη πηγή προελεύσεως των χρημάτων, κατά το ποσό κατά το οποίο λογίζεται ότι αυξήθηκε η περιουσία του φερόμενου ως δωρεοδόχου, ή και μόνον οι κατά τους ισχυρισμούς αυτού τέτοιες πηγές, αφετέρου δε διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι η οικονομική κατάσταση του φερόμενου ως δωρητού επιτρέπει σ' αυτόν την πραγματοποίηση δωρεάς κατά

το ίδιο ποσό (βλ. ΣΤΕ 43/2006 επαμ., ΣΤΕ 4134/2001). Εξάλλου, η εφαρμογή, της συγκεκριμένης διατάξεως (άρθρο 34 παρ. 1 περ. β' του ν. 2961/2001) προϋποθέτει την αληθή απόκτηση περιουσιακών στοιχείων από τον δωρεοδόχο και όχι μόνον κατά το φαινόμενο (βλ. ΣΤΕ 43/2006 επαμ.).

Επειδή, πριν από την τυχόν ανάληψη των χρημάτων από το συνδικαιούχο που φέρεται ως δωρεοδόχος δε μπορεί να τεκμηριωθεί δωρεά. Μόνον εφόσον αυτός προβεί σε ανάληψή τους και μάλιστα εφόσον αυτά χρησιμοποιηθούν αποδεδειγμένα για αγορά οποιουδήποτε περιουσιακού στοιχείου (π.χ. ακινήτου), θα μπορεί η αρμόδια φορολογική αρχή να τεκμηριώσει ότι η εσωτερική σχέση που συνδέει τους (δύο) συνδικαιούχους είναι σχέση δωρεάς. Πράγματι, για όσο χρόνο τα χρήματα παραμένουν «ακίνητα» μέσα στο λογαριασμό δεν μπορεί να στοιχειοθετηθεί μείωση της περιουσίας του παρέχοντος κατά το ποσό της παροχής, προϋπόθεση απαραίτητη, προκειμένου να γίνει λόγος για δωρεά. Αυτό άλλωστε προκύπτει και από την εφαρμογή εν προκειμένω της αρχής της ελευθερίας των συμβάσεων (άρθρο 361 ΑΚ), σύμφωνα με την οποία, για να χαρακτηριστεί μια πράξη δωρεά, θα πρέπει σωρευτικά η δικαιοπρακτική βούληση του παρέχοντος να είναι η χωρίς αντάλλαγμα αύξηση της περιουσίας του λήπτη με άμεση συνέπεια τη μείωση της περιουσίας αυτού (του παρέχοντος). Με άλλα λόγια, βασικό χαρακτηριστικό γνώρισμα της δωρεάς είναι η με τη μείωση της περιουσίας του δωρητή αντίστοιχη αύξηση της περιουσίας του δωρεοδόχου, οι οποίες (μείωση και αύξηση) λαμβάνουν χώρα από χαριστική αιτία (causa donandi). Σε κάθε άλλη περίπτωση που δε συντρέχουν οι ελάχιστες ως άνω αναγκαίες προϋποθέσεις της μείωσης της περιουσίας του δωρητή, λόγω της από χαριστική αιτία ισόποσης αύξησης της περιουσίας του δωρεοδόχου, δε συντρέχουν τα ελάχιστα απαιτούμενα στοιχεία, ώστε η εν λόγω πράξη να μπορεί να υπαχθεί στο πραγματικό του κανόνα του άρθρου 34 ν. 2961/2001. Επομένως, μόνη η επίκληση από τη φορολογική αρχή του γεγονότος της επαύξησης, της περιουσίας του ενός συνδικαιούχου (φερόμενου ως δωρεοδόχου) δεν αρκεί προς απόδειξη της χωρίς αντάλλαγμα μείωσης της περιουσίας του άλλου συνδικαιούχου (φερόμενου ως δωρητή), ώστε να διαπιστώνεται η συνδρομή των σωρευτικών προϋποθέσεων του άρθρου 34 περ. Α' §1 περ. β' ν. 2961/2001 για την επιβολή φόρου δωρεάς, αφού μέχρι της αναλήψεως των χρημάτων από τον πρώτο υπάρχει μεν επαύξηση της περιουσίας του, όχι όμως και μείωση της περιουσίας του δεύτερου.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 361 ΑΚ κατ' εφαρμογή της ελευθερίας των συμβάσεων για να χαρακτηριστεί μία πράξη δωρεά θα πρέπει σωρευτικά η δικαιοπρακτική βούληση του παρέχοντος να είναι χωρίς αντάλλαγμα αύξηση της περιουσίας του λήπτη με άμεση συνέπεια την μείωση της περιουσίας του παρέχοντος.

Εν προκειμένω, σύμφωνα με τα ως άνω λεπτομερώς διαλαμβανόμενα αποδεικνύεται πλήρως η βούληση των μερών για τη μεταβίβαση των χρημάτων άνευ ανταλλάγματος και η **σύμβαση δωρεάς τεκμαίρεται καταρτισμένη** και επιπλέον σωρευτικά καταδεικνύεται η δικαιοπρακτική βούληση του παρέχοντος που είναι η χωρίς αντάλλαγμα αύξηση της περιουσίας του λήπτη με άμεση μείωση της περιουσίας του παρέχοντος.

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτουν τα ακόλουθα:

Η προσφεύγουσα προέβη στις **23/07/2014** σε αγορά οικοπέδου εμβαδού **760,30 τμ** στη συμβολή των οδών και, στο Δήμο, σύμφωνα με το με αριθ. /**2014** συμβόλαιο της συμβολαιογράφου Η αξία αγοραπωλησίας του οικοπέδου ανήλθε στα **2.500.000€**, εκ των οποίων ποσό **297.728,59€** αφορούσε φόρο υπεραξίας από μεταβίβαση ακίνητης περιουσίας και αποδόθηκε στην αρμόδια ΔΟΥ Γλυφάδας (ως οι υπ' αριθ. και επιταγές ποσού **2.202.271,41€** και **297.728,59€** αντίστοιχα). Επιπλέον, ο αναλογούν φόρος μεταβίβασης βάσει αντικειμενικού προσδιορισμού αξίας του ακινήτου ανήλθε σε **77.250,00€** (ως η υπ' αρ. επιταγή), ενώ τα λοιπά έξοδα ανήλθαν σε **20.195,37€**. Συνεπώς το **συνολικό κόστος αγοράς του ακινήτου ανήλθε σε 2.597.445,37€ (2.500.000,00 + 77.250,00 + 20,195,37)**. Οι ανωτέρω τραπεζικές επιταγές πληρώθηκαν από τον υπ' αριθ. τραπεζικό λογαριασμό με συνδικαιούχους την προσφεύγουσα και τον σύζυγό της, και προήλθαν από μεταφορά από το λογαριασμό

..... της ίδιας τράπεζας, με συνδικαιούχους τον σύζυγό της και τον γιο τους (ο οποίος κατά το χρόνο φορολογίας ήταν 22 ετών). Κατόπιν αυτών, και δεδομένου ότι: α) για την αγορά του εν λόγω ακινήτου χρησιμοποιήθηκαν χρήματα που προέρχονται από εισοδήματα του συζύγου της, β) τα εισοδήματα της προσφεύγουσας των ετών 2003 - 2013 δεν επαρκούσαν για την κάλυψη της αγοράς αυτού, γ) δεν υπήρξε επιβολή φόρου εισοδήματος με εφαρμογή τεκμηρίου καθώς αυτό καλύφθηκε από τα εισοδήματα του συζύγου της, από την ελεγκτική αρχή κρίθηκε ότι το ποσό που καταβλήθηκε για την αγορά του οικοπέδου ύψους **2.597.445,37€** αποτελεί δωρεά χρημάτων του (δωρητή) προς την (δωρεοδόχου), με την έννοια της μείωσης της περιουσίας του δωρητή και αντίστοιχη αύξηση της περιουσίας του δωρεοδόχου, που έλαβε χώρα με χαρακτηριστική αιτία και για την οποία δεν καταρτίστηκε συμβολαιογραφικό έγγραφο (ΣΤΕ 2856/1974, ΣΤΕ 954/1982, ΣΤΕ 4026/1983, ΣΤΕ 2051/1984, ΣΤΕ 43/2006).

Περαιτέρω, το εν λόγω ακίνητο μεταβιβάστηκε εντός του ίδιου έτους από την προσφεύγουσα στον υιό της - με γονική παροχή της ψιλής κυριότητας, παρακρατώντας για τον εαυτό της την επικαρπία (αριθ. /2014 Συμβόλαιο της συμβολαιογράφου). Στη συνέχεια το ακίνητο πωλήθηκε, την 19/10/2020 και τόσο η όσο και ο υιός της έλαβαν το τίμημα που αντιστοιχούσε στο δικαίωμα της επικαρπίας και της ψιλής κυριότητας αντίστοιχα (αριθ. /2020 Συμβόλαιο της συμβολαιογράφου) – ως σελίδες 10 – 11 της έκθεσης ελέγχου.

Επειδή από τα ανωτέρω προκύπτει ότι με χρήματα που προέρχονται από εισοδήματα του συζύγου της, η προσφεύγουσα αγόρασε το επίμαχο ακίνητο, το οποίο μεταβίβασε λόγω γονικής παροχής κατά ψιλή κυριότητα στον υιό τους, παρακρατώντας για τον εαυτό της την επικαρπία, τελικώς εντός της χρήσης 2014, επήλθε επαύξηση της περιουσίας της προσφεύγουσας μόνο κατά το ποσό που αφορά την επικαρπία του ακινήτου,

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 15§4 του ν. 2961/2001, όπως ισχύει, ορίζεται ότι: «Σε ισόβια ή αόριστου χρόνου επικαρπία λαμβάνεται ποσοστά της αξίας της πλήρους κυριότητας, ανάλογα με την ηλικία του επικαρπωτή, το οποίο ορίζεται: στα 8/10, αν ο επικαρπωτής δεν έχει υπερβεί το 20ό έτος της ηλικίας του, στα 7/10, αν έχει υπερβεί το 20ό, στα 6/10, αν έχει υπερβεί το 30ό, στα 5/10, αν έχει υπερβεί το 40ό, στα 4/10, αν έχει υπερβεί το 50ό, στα 3/10, αν έχει υπερβεί το 60ό, στα 2/10, αν έχει υπερβεί το 70ό και στο 1/10, αν έχει υπερβεί το 80ό έτος της ηλικίας του ...».

Επειδή από τα στοιχεία της υπηρεσίας προκύπτει ότι η προσφεύγουσα (επικαρπωτής) έχει γεννηθεί στις 03-07-1967 και συνεπώς κατά το έτος φορολογίας, ήταν 47 ετών,

Επειδή σύμφωνα με τα ανωτέρω, η αξία της επικαρπίας κατά την οποία επήλθε επαύξηση της περιουσίας της προσφεύγουσας εντός του έτους 2014, ανήλθε στο ποσό των **1.298.722,68€** (ήτοι: 2.597.445,37€ x 5/10),

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 44§2 του ν. 2961/2001, όπως ίσχυαν κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης (2014), ήτοι μετά την 23/04/2010 οπότε είχαν τροποποιηθεί με τις διατάξεις του άρθρου 25§18 του ν. 3842/2010 (Α' 58), και ίσχυαν μέχρι την 02/10/2021 πριν την τροποποίησή τους από το άρθρο 56§1 του ν. 4839/2021 (Α' 181), ορίζονταν τα ακόλουθα: «Η αιτία δωρεάς ή γονικής παροχής κτήση χρηματικών ποσών υπόκειται σε φόρο, ο οποίος υπολογίζεται αυτοτελώς με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%), προκειμένου για δικαιούχους που υπάγονται στην Α' κατηγορία, με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%), προκειμένου για δικαιούχους που υπάγονται στη Β' κατηγορία και με συντελεστή σαράντα τοις εκατό (40%), προκειμένου για δικαιούχους που υπάγονται στη Γ' κατηγορία»,

Επειδή πέραν των ανωτέρω αναφερομένων, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 20/07/2021 έκθεση ελέγχου Φόρου Δωρεάς του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επί

της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες,

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της από 10/09/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του, με ΑΦΜ:, κατοίκου οδός αρ., Τ.Κ, και την τροποποίηση της υπ' αριθ. /2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς με χρονολογία φορολογίας την 23/07/2014, που εξέδωσε ο προϊστάμενος του ΚΕΦΟΜΕΠ,

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση

α/α	Αριθμός - Ημερ/νία πράξης	Οριστική Πράξη	Φορολ. έτος	Διαφορά Φορολογητέας βάσης	Διαφορά Φόρου	Πρόστιμο αρθ. 58Α ΚΦΔ	Τόκοι άρθ. 53 ΚΦΔ	Οριστική Φορολογική Υποχρέωση
1	 - 20/07/2021	Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεών	2014	1.298.722,68€	129.872,27€	64.936,13€	74.897,34€	269.705,74€
Σύνολα					129.872,27€	64.936,13€	74.897,34€	269.705,74€

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η Αναπληρώτρια προϊσταμένη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.