



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα

Αριθμός απόφασης:

30/01/2024

267

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604526

**ΑΠΟΦΑΣΗ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,  
β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) 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. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

δ. Τη με αριθμό Α.1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **14-10-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ....., με ΑΦΜ ....., κατοίκου ..... Αττικής, οδός ....., αριθ. ....κατά της με αριθ. .... /13-09-2023 Οριστικού Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς του Προϊστάμενου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη του Προϊστάμενου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

6. Την από 18-10-2023 έκθεση απόψεων του Προϊστάμενου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 14-10-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ....., με ΑΦΜ ..... 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 υπ' αριθμ. ....../13-09-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2014, του Προϊστάμενου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος δωρεάς ποσού 4.900,00 € πλέον πρόσθετου φόρου του άρθ. 1 του ν. 2523/1997 ποσού 5.880,00 €, ως η επιεικέστερη κύρωση κατόπιν εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 49 του ν.4509/2017, ήτοι συνολικό ποσό 10.780,00 €.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί του πορίσματος της από 06-09-2023 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φόρου Δωρεάς του 3ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ κατόπιν της με αριθμό ...../27-06-2023 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Υπηρεσίας, η οποία εκδόθηκε συνεπεία του με αριθ. πρωτ. ....../30-11-2020 εγγράφου της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του άρθ. 34 του ν. 2961/2001 (κτήση αιτίας δωρεάς).

Σύμφωνα με το ως άνω έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά, στα πλαίσια ελέγχου που διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα και από την επεξεργασία των στοιχείων και δεδομένων του Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας που εστάλησαν από τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, διαπιστώθηκε η κατάθεση ποσού 49.000,00 €, το οποίο προέρχεται από πώληση ακινήτου, βάσει του με αριθ. ....../17-10-2014 συμβολαίου πώλησης διαμερίσματος. Το εν λόγω πωληθέν ακίνητο ανήκε ως προς την επικαρπία στον πατέρα του προσφεύγοντα, ....., με ΑΦΜ ..... και ως προς την ψιλή κυριότητα στην κόρη του προσφεύγοντα .....

Βάσει των ανωτέρω ο έλεγχος έκρινε ότι το ποσό της αγοραπωλησίας των 49.000,00 € αποτελεί δωρεά χρημάτων του ..... (δωρητής- πατέρας) προς τον ..... (δωρεοδόχος- Γίος- Α' Κατηγορία), 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. Για την ανωτέρω δωρεά δεν είχε υποβληθεί δήλωση φόρου δωρεάς, ούτε είχε αποδοθεί ο αναλογών φόρος μέχρι την κοινοποίηση του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου.

Με βάση τις παραπάνω διαπιστώσεις του ελέγχου συντάχθηκε το με αριθμό ...../2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ. και ο με αριθ. ....../2023 Προσωρινός Διορθωτικός Προσδιορισμός φόρου δωρεάς, τα οποία κοινοποιήθηκαν ηλεκτρονικά στον προσφεύγοντα (με αριθ. ηλεκτρονικής καταχώρησης ..... και ημερομηνία ανάγνωσης 14-08-2023) προκειμένου να υποβάλλει τις απόψεις του εντός της οριζόμενης εικοσαήμερης προθεσμίας. Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στα ως άνω με το από 30-08-2023 και με αριθ. πρωτ. ....../2023 υπόμνημα με τις απόψεις του οι οποίες δεν έγιναν δεκτές από τον έλεγχο και ακολούθως εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

**1. Πλημμέλεια προσβαλλόμενων πράξεων.** Οι προσβαλλόμενες πράξεις πάσχουν κατ' αιτιολογία, διότι η έκδοσή τους ερείδεται επί εσφαλμένων προϋποθέσεων, άλλως η έκδοσή τους ερείδεται σε εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των πραγματικών περιστατικών της υπό κρίση υπόθεσης. Ο πατέρας του, ..... δεν μπορούσε να δωρήσει 49.000,00 € από την επίμαχη αγοραπωλησία αφού εισέπραξε μόνο 4.900,00 € εξ αυτής. Με βάση τα όσα είχαν οριστεί στο με αριθ. .... /9-2-2011 συμβόλαιο δωρεάς εν ζωή της συμβολαιογράφου ....., το εν λόγω ακίνητο ανήκε, προ της πώλησής του, κατά την επικαρπία στον πατέρα του, ....., και κατά την ψιλή κυριότητα στην κόρη του, ..... Σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στην φορολογία Κεφαλαίου και στο ν. 4223/2013 περί ΕΝ.Φ.Ι.Α. ο πατέρας του, ο οποίος διήνυε το 84<sup>ο</sup> έτος της ηλικίας του κατά τον χρόνο υπογραφής του με αριθ. .... /2014 συμβολαίου αγοραπωλησίας, δικαιούνταν να εισπράξει και να φορολογηθεί για το 1/10 του συνολικού τιμήματος και η κόρη του, ..... δικαιούνταν να εισπράξει και να φορολογηθεί για τα 9/10 του συνολικού τιμήματος από την πώληση του ακινήτου.

**2. Οι προσβαλλόμενες πράξεις πάσχουν κατ' αιτιολογία, διότι η έκδοσή τους ερείδεται επί εσφαλμένων προϋποθέσεων, άλλως η έκδοσή τους ερείδεται σε εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των πραγματικών περιστατικών της υπό κρίση υπόθεσης-** Η δικαιοπρακτική βούληση του ..... σε σχέση με την επίμαχη αγοραπωλησία δεν ήταν να συστήσει δωρεά επ' ωφελεία εμού αλλά επ' ωφελεία της εγγονής του και ψιλής κύριας του επίμαχου ακινήτου, ..... Σύμφωνα με το με αριθ. .... /21-5-2014 συμβολαιογραφικό πληρεξούσιο, ο πατέρας του, ..... παραιτήθηκε του δικαιώματος επικαρπίας επί του επίμαχου ακινήτου, υπέρ της εγγονής του (και κόρης του προσφεύγοντα) .....

**3. Το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλει τον καταλογισθέντα φόρο δωρεάς, έχει ήδη υποπέσει σε παραγραφή.**

**Σχετικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα περί παραγραφής:**

**Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 102 παρ. 1 του ν. 2961/2001:**

*«1. 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 μέσα στο οποίο έχει συντελεσθεί η παράβαση.»*

**Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1199/2017, διευκρινίστηκε ότι:**

*«Η παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου στις φορολογίες κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών για φορολογικές υποχρεώσεις που γεννήθηκαν μέχρι και την 31/12/2014 ορίζεται στο άρθρο 102 του Κώδικα διατάξεων φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και κερδών από τυχερά παίγνια, ο οποίος κυρώθηκε με το πρώτο άρθρο του ν. 2961/2001 (κατά κανόνα δεκαετία επί δήλωσης και δεκαπενταετία επί μη δήλωσης).»*

**Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 86 παρ. 3 του ν. 2961/2001:**

«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.»

**Επειδή**, ο προσφεύγων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι το δικαίωμα του Δημοσίου προς έκδοση πράξης έχει υποπέσει σε παραγραφή.

**Επειδή**, εν προκειμένω, δεν υποβλήθηκε η σχετική δήλωση φόρου δωρεάς, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση πράξης επιβολής φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της 15ετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο έληξε η προθεσμία για υποβολή της δήλωσης και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του αβασίμως προβάλλεται.

**Σχετικά με τους λοιπούς ισχυρισμούς:**

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 1 του ν. 2961/2001, ορίζεται ότι:

«1.Επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκας και στα κέρδη από λαχεία, σύμφωνα μετά 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.»

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 3, παρ. 2 του ν. 2961/2001, ορίζεται ότι:

«1. Στο φόρο υποβάλλεται:

α) Η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, η οποία ανήκει είτε σε ημεδαπούς είτε σε αλλοδαπούς. [...]

**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**, σύμφωνα με το άρθρο 34, περ. Α παρ. 1 του ν. 2961/2001, ορίζεται ότι:

«Α. Κτήση αιτία δωρεάς

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 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 [...].

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 35 του ν. 2961/2001, ορίζεται ότι:

«1.Σε φόρο υποβάλλεται:

α) η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, που δωρίζεται,

β) η κείμενη στην αλλοδαπή κινητή γενικά περιουσία Έλληνα υπηκόου, που δωρίζεται,

γ) η κείμενη στην αλλοδαπή κινητή γενικά περιουσία αλλοδαπού υπηκόου, που δωρίζεται σε ημεδαπό ή αλλοδαπό, ο οποίος έχει την κατοικία του στην Ελλάδα,  
δ) η κινητή περιουσία που παραδίδεται πριν από το θάνατο του ανιόντος στους κατιόντες με βάση σύμβαση νέμησης.

2.Ως κείμενη στην Ελλάδα κινητή περιουσία θεωρείται η κατά τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 3, οι οποίες εφαρμόζονται ανάλογα».

**Επειδή,** σύμφωνα με το άρθρο 38 του ν. 2961/2001, ορίζεται ότι:

«1.Υπόχρεος στο φόρο είναι ο δωρεοδόχος ή το τέκνο.»

**Επειδή,** σύμφωνα με το άρθρο 39, παρ. 1 του ν. 2961/2001, ορίζεται ότι:

«Άρθρο 39 Χρόνος γένεσης φορολογικής υποχρέωσης

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 ν. 2961/2001 ορίζεται ότι:

«Σε σύσταση δωρεών και γονικών παροχών υπόχρεοι για την υποβολή της δήλωσης είναι οι συμβαλλόμενοι. Εάν συντάσσεται συμβολαιογραφικό έγγραφο, η δήλωση συμπληρώνεται από τον συμβολαιογράφο που θα καταρτίσει τη συμβολαιογραφική πράξη. Δεν έχουν υποχρέωση να υποβάλουν δήλωση οι δικαιούχοι της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 25.

Με απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) καθορίζονται οι λεπτομέρειες εφαρμογής της παρούσας διάταξης και εξαιρέσεις από αυτήν.»

**Επειδή,** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 44 παρ. 2 του ν. 2961/2001 ορίζεται ότι:

«2. Η αιτία δωρεάς ή γονικής παροχής κτήση χρηματικών ποσών, πλην των προβλεπομένων στην παρ. 1, 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,** κατά τις διατάξεις του Αστικού Κώδικα:

**Άρθρο 496:** «Η παροχή σε κάποιον ενός περιουσιακού στοιχείου αποτελεί δωρεά αν γίνεται κατά τη συμφωνία των μερών χωρίς αντάλλαγμα».

**Άρθρο 498:** «Για τη σύσταση δωρεάς απαιτείται συμβολαιογραφικό έγγραφο. Η δωρεά κινητού πράγματος για την οποία δε συντάχθηκε συμβολαιογραφικό έγγραφο ισχυροποιείται αφότου ο δωρητής παραδώσει το πράγμα στον δωρεοδόχο».

**Επειδή,** σύμφωνα με το άρθρο 1034 ΑΚ ορίζεται ότι:

«Για τη μεταβίβαση της κυριότητας κινητού απαιτείται παράδοση της νομής του από τον κύριο σ' αυτόν που την αποκτά και συμφωνία των δύο ότι μετατίθεται η κυριότητα».

**Επειδή,** από τη δικαστηριακή νομολογία (ΣτΕ 2488/1982, 2993/1986) έχει κριθεί ότι:

*«ως δωρεά φορολογείται πάσα παροχή περιουσιακού στοιχείου άνευ ανταλλάγματος, εφόσον γίνεται οικειοθελώς και όχι προς εκπλήρωση νομίμου υποχρεώσεως έναντι του δεχόμενου την παροχή, ασχέτως της ειδικότερας προθέσεως του παρέχοντος το περιουσιακό στοιχείο ή του λόγου για τον οποίο παρέχεται τούτο...»*

**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 ιδιαίτερος 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 επταμ., 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 επταμ.).

**Επειδή**, 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**, 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.

**Επειδή**, εν προκειμένω, σύμφωνα με το με αριθ. πρωτ. ....../30-11-2020 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά διαπιστώθηκε η κατάθεση ποσού 49.000,00 € σε τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντα το οποίο προέρχεται από πώληση ακινήτου που πραγματοποιήθηκε κατά το έτος 2014. Πιο συγκεκριμένα, σύμφωνα με το με αριθ. ....../17-10-2014 συμβόλαιο πώλησης διαμερίσματος της συμβολαιογράφου ....., το πωληθέν ακίνητο επί της οδού ..... αριθ. ....του Δήμου ....., με τίμημα πώλησης 49.000,00 €, έναντι αντικειμενικής αξίας 67.068,00 €, ανήκε ως προς την επικαρπία στον πατέρα του προσφεύγοντα, ..... και ως προς την ψιλή κυριότητα στην ενήλικη κόρη του προσφεύγοντα, ..... Ο προσφεύγων, ο οποίος ενεργούσε στο όνομα και για λογαριασμό του πατέρα του, φέρεται ως ο τελικός αποδέκτης του τιμήματος καθώς πραγματοποιήθηκε κατάθεση επιταγής στον προσωπικό του λογαριασμό δίχως να μεταφέρεται ποσό στους πραγματικούς δικαιούχους.

**Επειδή**, βάσει των ως άνω διαπιστώσεων, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ε' Πειραιά έκρινε ότι το ποσό της αγοραπωλησίας ύψους 49.000,00 € αποτελεί χρηματική δωρεά του ..... (δωρητής- πατέρας) προς τον ..... (δωρεοδόχος- Γίος- Α' Κατηγορία) που φορολογείται με φόρο δωρεάς 10%, ήτοι  $10\% \times 49.000,00 \text{ €} = 4.900,00 \text{ €}$  και καθώς ο Προϊστάμενος του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής διαπίστωσε ότι δεν είχε υποβληθεί δήλωση φόρου δωρεάς και δεν είχε βεβαιωθεί ο αντίστοιχος φόρος δωρεάς σε βάρος του δωρεοδόχου-προσφεύγοντα προέβη στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.

**Επειδή**, ο προσφεύγων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι η προσβαλλόμενη πράξη πάσχει και ερείδεται επί εσφαλμένων προϋποθέσεων καθώς ο πατέρας του δεν μπορούσε να του δωρίσει το ποσό των 49.000,00 € αφού από την επίμαχη αγοραπωλησία εισέπραξε μόνο 4.900,00 €.

Συγκεκριμένα ισχυρίζεται ότι ο πατέρας του, ο οποίος είχε την επικαρπία επί του επίμαχου ακινήτου και διένυε το 84<sup>ο</sup> έτος της ηλικίας του, δικαιούταν να εισπράξει και να φορολογηθεί για το 1/10 του συνολικού τιμήματος, ενώ η κόρη του, η οποία διατηρούσε την ψιλή κυριότητα, δικαιούταν να εισπράξει και να φορολογηθεί για τα 9/10 του συνολικού τιμήματος.

**Επειδή** από τα στοιχεία της υπηρεσίας προκύπτει ότι ο πατέρας του προσφεύγοντα (επικαρπωτής) είχε γεννηθεί στις 25-01-1930 και συνεπώς κατά το έτος φορολογίας, ήταν 84 ετών.

**Επειδή** σύμφωνα με το Φύλλο 6 του με αριθ. ....../17-10-2014 συμβολαίου πώλησης του επίμαχου ακινήτου ως προς την εξόφληση του τιμήματος αναφέρεται ότι:

«1/ ποσό δύο χιλιάδων τετρακοσίων πέντε (2.450) ευρώ πληρώθηκε από τον αγοραστή ..... στον εκ των πωλητών ..... όπως εκπροσωπείται, με την με αριθμό ..... τραπεζική επιταγή της τράπεζας ..... εκδόσεως στην Αθήνα την 17-10-2014 σε διαταγή του αγοραστή την οποία οπισθογράφησε και παρέδωσε στον πωλητή [...]

2/ ποσό δύο χιλιάδων τετρακοσίων πέντε (2.450) ευρώ πληρώθηκε από την αγοράστρια ..... στον εκ των πωλητών ..... εκδόσεως στην Αθήνα την 17-10-2014 σε διαταγή της αγοράστριας την οποία οπισθογράφησε και παρέδωσε στον πωλητή [...]

**Επειδή** σύμφωνα με την ως άνω προαναφερόμενη διάταξη του άρθρου 15§4 του ν. 2961/2001, η αξία της επικαρπίας κατά την οποία επήλθε επαύξηση της περιουσίας του πατέρα του προσφεύγοντα από την πώληση του υπό κρίση ακινήτου επί της οδού ....., εντός του έτους 2014, ανήλθε στο ποσό των 4.900,00 € (ήτοι: 49.000,00 € x 1/10).

Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι από την επίμαχη αγοραπωλησία ο πατέρας του έλαβε μόνο το ποσό των 4.900,00 €, ήτοι επήλθε αύξηση της περιουσίας του πατρός του, μόνο κατά το ποσό που αφορά την αξίας της επικαρπίας του ακινήτου, γίνεται δεκτό. Κατά συνέπεια, το ποσό της χρηματικής δωρεάς του δωρητή- πατέρα προς τον προσφεύγοντα ανέρχεται στο ποσό των 4.900,00 €.

**Επειδή**, επιπλέον, ο προσφεύγων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι ο πατέρας του με το με αριθ. .... /21-5-2014 συμβολαιογραφικό πληρεξούσιο παραιτήθηκε του δικαιώματος επικαρπίας επί του επίμαχου ακινήτου, υπέρ της εγγονής του, ..... Προς επίρρωση του ισχυρισμού του προσκομίζει το με αριθ. .... / 21-05-2014 πληρεξούσιο συμβόλαιο του συμβολαιογράφου ....., ....., σύμφωνα με το οποίο ο πατέρας του, ....., διόρισε και κατέστησε ειδικούς πληρεξούσιους, αντιπροσώπους και αντικλήτους του τα τρία παιδιά του, προκειμένου είτε από κοινού είτε ο καθένας ξεχωριστά, μεταξύ άλλων, «[...] 4) Να παραιτηθεί από το δικαίωμα της ισόβιας επικαρπίας α) υπέρ της ψιλής κυρίας, ..... και της Δάφνης λόγω δωρεάς εν ζωή επί της παρακάτω οριζοντίου ιδιοκτησίας, [...]»

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 1169 ΑΚ ορίζεται ότι:

*«Η επικαρπία αποσβήνεται με μονομερή δήλωση του δικαιούχου προς τον κύριο, ότι παραιτείται. Για τα ακίνητα η δήλωση γίνεται με συμβολαιογραφικό έγγραφο, που κοινοποιείται στον κύριο και υποβάλλεται σε μεταγραφή.»*

**Επειδή**, ωστόσο ο προσφεύγων δεν προσκομίζει μετεγγραμμένο συμβολαιογραφικό έγγραφο παραίτησης δικαιώματος της επικαρπίας του πατέρα του υπέρ της ψιλής κυρίας, κόρης του, όπως προβλέπεται από το προαναφερόμενο άρθρο του ΑΚ παρά μόνο το ως άνω πληρεξούσιο συμβόλαιο και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του αβασίμως προβάλλεται.

## **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **14-10-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ....., με ΑΦΜ ..... και την τροποποίηση της με αριθμό ..... /**13-09-2023** Πράξης Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

**Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:**

**Φορολογικό έτος 2014**

Υπ' αριθ. ....../13-09-2023 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς του ν. 2961/2001:

|                          | Βάσει ελέγχου | Βάσει Δ.Ε.Δ. |
|--------------------------|---------------|--------------|
| ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΗ ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΟΡΟΥ | 4.900,00 €    | 490,00 €     |
| ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ          | 5.880,00 €    | 588,00 €     |
| ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ      | 10.780,00 €   | 1.078,00 €   |

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

Ακριβές Αντίγραφο  
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς  
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ  
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

**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.