



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 27/4/2023

Αριθμός απόφασης: 253

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4987/2022, ΦΕΚ Α' 206/04-11-2022), εφεξής Κ.Φ.Δ..

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.)*».

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014).

Δ. Τη με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ).

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία 7/1/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή, της, με Α.Φ.Μ., κατά της υπ' αριθ. /12-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου άτυπης δωρεάς, φορολογικού έτους 2007, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

7. Την εισήγηση της ορισθείσας υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 7/1/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της, με Α.Φ.Μ., και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. /12-12-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου άτυπης δωρεάς, φορολογικού έτους 2007, καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα φόρος δωρεάς, βάσει των ισχυουσών διατάξεων του Ν.3554/2007, ποσού 32.984,59 ευρώ πλέον προστίμου του άρθρου 49 του Ν.4509/2017 ποσού 37.940,12 ευρώ, ήτοι σύνολο για καταβολή 69.924,71 ευρώ.

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε συνεπεία της από 12/12/2022 έκθεσης ελέγχου φορολογίας άτυπης δωρεάς, του Ν.Δ. 118/73 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τον Ν.2961/2001, κατόπιν της υπ' αριθ. /7-10-2022 εντολής ελέγχου γραφείου του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

Ο έλεγχος της υπό κρίση υπόθεσης είχε εκκινήσει ήδη με την υπ' αριθ. /16-4-2018 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, μετά το υπ' αριθ. /3-10-2017 δελτίο πληροφοριών του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. με επισυναπτόμενα έγγραφα τη με αριθμό /2017 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών και το με αριθμό /7-2-2007 προσύμφωνο μεταβίβασης ακινήτου, και αφού εκδόθηκε σημείωμα διαπιστώσεων και προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου και προστίμων ο φάκελος της υπόθεσης διαβιβάστηκε στο 2^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, κατ' εφαρμογή των Δ.ΟΡΓ.Α1065199ΕΞ2022/22-7-2022 (ΦΕΚΒ' 3886) και Δ.ΟΡΓ.Α10293227ΕΞ2022/7-4-2022 (ΦΕΚΒ' 1702) Αποφάσεων του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., όπου εκδόθηκε η ως άνω αναφερόμενη από 7/10/2022 εντολή ελέγχου.

Βάσει της από 12/12/2022 έκθεσης ελέγχου φορολογίας άτυπης δωρεάς μεταβιβάστηκε στην προσφεύγουσα, σε εκτέλεση του υπ' αριθ. /7-2-2007 προσυμφώνου μεταβίβασης ακινήτου μεταξύ της ίδιας και του συζύγου της, ενόψει της λύσης του γάμου τους, σε εκπλήρωση παροχής εκ του νόμου προς πλήρη ικανοποίηση της αξίωσης συμμετοχής στα αποκτήματα, ακίνητο αξίας 1.190.858,75 ευρώ. Ο φόρος μεταβίβασης του ακινήτου, σύμφωνα με την υπ' αριθ. /2007 δήλωση Φ.Μ.Α. της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, ανήλθε σε 134.615,29 ευρώ και βεβαιώθηκε στη δικαιούχο - προσφεύγουσα (Α.Χ.Κ. /19-6-2007 και Α.Τ.Β. /19-6-2007). Η φορολογική αρχή φορολόγησε την προσφεύγουσα θεωρώντας το ποσό αυτό τεκμαρτή δαπάνη αλλά μετά την προσφυγή της στα αρμόδια δικαστήρια εκδόθηκε η με αρ. /2017 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών ακυρώνοντας την επιβολή φορολογίας, δεδομένου ότι ο φόρος μεταβίβασης εξοφλήθηκε με επιταγή που εκδόθηκε στο όνομα του πρώην συζύγου της, σε εκτέλεση των συμφωνηθέντων με το μεταξύ τους προσύμφωνο. Το ποσό αυτό, ωστόσο, σύμφωνα με το πόρισμα της από 12/12/2022 έκθεσης ελέγχου, αποτελεί αντικείμενο δωρεάς στην προσφεύγουσα από τον πρώην σύζυγό της, για την οποία δεν υποβλήθηκε σχετική δήλωση φορολογικού έτους 2007 στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., κατά παράβαση των διατάξεων του Ν.2961/2001, όπως ίσχυε την υπό εξέταση περίοδο, με συνέπεια να εκδοθεί η υπ' αριθ. /12-12-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Η πράξη είναι ακυρωτέα διότι κατά παράβαση της αρχής της νομιμότητας, της αρχής της χρηστής διοίκησης, της αρχής της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικούμενου και της αρχής της καλής πίστης η αρμόδια φορολογική αρχή συνεχίζει έναν έλεγχο που ξεκίνησε πριν τέσσερα χρόνια, η διακοπή του οποίου ευλόγως της είχε δημιουργήσει την πεποίθηση ότι η υπόθεση είχε τεθεί στο αρχείο.

2. Η εξόφληση του φόρου μεταβίβασης του ακινήτου από τον σύζυγό της δεν αποτελεί δωρεά αλλά μέρος της ικανοποίησης της αξίωσής της για συμμετοχή στα αποκτήματα κατ' άρθρο 1400 Α.Κ., όπως περιγράφεται και στο μεταξύ τους προσύμφωνο και κρίθηκε οριστικά με την υπ' αριθ./2017 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών.

3. Ακόμα και αν υποτεθεί ότι το κρινόμενο ποσό αποτελεί δωρεά, χρόνος φορολογίας θα πρέπει να οριστεί η ημερομηνία υπογραφής του προσυμφώνου οπότε ο φόρος δέον να υπολογισθεί με την κλίμακα της Α' κατηγορίας, στην οποία εμπίπτουν οι σύζυγοι, και όχι της Γ' κατηγορίας στην οποία ανήκουν οι εξωτικοί, όπως λανθασμένα έκρινε ο έλεγχος θεωρώντας ως χρόνο φορολογίας την ημερομηνία πληρωμής του φόρου, οπότε είχε επέλθει η λύση του γάμου τους.

4. Η χρηματική παροχή που προβλέπεται στο άρθρο 1400 του Α.Κ. δεν είναι φορολογητέα κατά την κρίση της φορολογικής διοίκησης, γεγονός που πιστοποιείται από την ΠΟΛ.282/8-9-1986 εγκύκλιο με βάση την οποία εν λόγω παροχή απαλλάσσεται του φόρου εισοδήματος και δωρεάς.

Επειδή, σύμφωνα με τις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 28 – *Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου του Κ.Φ.Δ.*, ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή, όπως έχει κριθεί νομολογιακά (ΣτΕ 2093/1969) οι προθεσμίες των οργάνων της Διοίκησης για την έκδοση διοικητικών πράξεων έχουν ενδεικτικό χαρακτήρα και τυχόν παρέλευση των τιθέμενων χρονικών ορίων κατά τον χρόνο έκδοσης των πράξεων δεν επισύρει

την ακυρότητά τους, υπό την προϋπόθεση ότι το δικαίωμα της Διοίκησης για επιβολή κυρώσεων δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή.

Επειδή σε καμία διάταξη της φορολογικής νομοθεσίας δεν προβλέπεται αποκλειστική προθεσμία για τη σύνταξη έκθεσης ελέγχου και την έκδοση καταλογιστικών πράξεων.

Επειδή, περαιτέρω, κατ' εφαρμογή της παραγράφου 1 του ως άνω άρθρου ο έλεγχος απέστειλε στην προσφεύγουσα το υπ' αριθ./15-6-2018 σημείωμα διαπιστώσεων με συνημμένη την προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, επί των οποίων η προσφεύγουσα υπέβαλε το από 16/7/2018 σημείωμα παρατηρήσεων, προκειμένου να υποβάλλει εγγράφως τις απόψεις της και επομένως ο χρόνος έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης δεν επηρέασε τη δυνατότητά της να αντικρούσει τις θέσεις του ελέγχου.

Επειδή η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣΤΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο 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.

Ως εκ τούτου, απορρίπτεται ως αβάσιμος ο πρώτος ισχυρισμός της προσφεύγουσας.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.282/1986 με θέμα: «Λύση γάμου - Τύχη περιουσιακών στοιχείων: Φορολογικά θέματα που γεννιώνται συνεπεία εφαρμογής του άρθρου 1400 του Αστικού Κώδικα» του Υπουργείου Οικονομικών προβλέπεται ότι:

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 1400 ΑΚ, όπως τούτο θεσπίστηκε με το άρθρο 15 του πρώτου άρθρου του ν. 1329/1983 (ΦΕΚ 25 Α') και ισχύει, ορίζεται ότι «Αν ο γάμος λυθεί ή ακυρωθεί και η περιουσία ενός συζύγου έχει, αφότου τελέσθηκε ο γάμος, αυξηθεί, ο άλλος σύζυγος, εφόσον συνέβαλε με οποιονδήποτε τρόπο στην αύξηση αυτή, δικαιούται να απαιτήσει την απόδοση του μέρους της αύξησης το οποίο προέρχεται από τη δική του συμβολή. Τεκμαίρεται ότι η συμβολή αυτή ανέρχεται στο ένα τρίτο της αύξησης, εκτός αν αποδειχθεί μεγαλύτερη ή μικρότερη ή καμία συμβολή. Η προηγούμενη παράγραφος εφαρμόζεται αναλογικά και στην περίπτωση διάστασης των συζύγων που διήρκεσε περισσότερο από τρία χρόνια. Στην αύξηση της περιουσίας των συζύγων δεν υπολογίζεται ό,τι αυτοί απέκτησαν από δωρεά, κληρονομιά ή κληροδοσία ή με διάθεση των αποκτημάτων από αυτές τις αιτίες».

Περαιτέρω, κατά το άρθρο 1401 ΑΚ, «Η αξίωση του προηγούμενου άρθρου δε γεννιέται, σε περίπτωση θανάτου, στο πρόσωπο των κληρονόμων του συζύγου που πέθανε. Επίσης, δεν εκχωρείται ούτε κληρονομείται, εκτός αν έχει αναγνωρισθεί συμβατικά ή έχει επιδοθεί αγωγή. Η αξίωση παραγράφεται δύο χρόνια μετά τη λύση ή την ακύρωση του γάμου».

2. Εξάλλου, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 1 του ν. 1587/1950 (ΦΕΚ-294 Α'), Εφ' εκάστης εξ επαχθούς αιτίας μεταβιβάσεως ακινήτου ή πραγματικού επί ακινήτου

δικαιώματος... επιβάλλεται φόρος επί της αξίας αυτών», ενώ με τη διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 2 του ίδιου νόμου προβλέπονται ειδικές περιπτώσεις επιβολής φόρου μεταβίβασης, μεταξύ των οποίων και οι περιπτώσεις μεταγραφής ή σημείωσης στο βιβλίο μεταγραφών απόφασης δικαστικής, με την οποία, εκτός των άλλων:

α) Αναγνωρίζεται τελεσιδίκως δικαίωμα κυριότητας σε ακίνητο κ.λπ., στο όνομα κάποιου προσώπου, λόγω υπέρβασης εντολής από αυτόν που φέρεται ως εντολοδόχος του,

β) ακυρώνεται λόγω εικονικότητας μεταβιβαστικό της κυριότητας ακινήτου συμβόλαιο κ.λπ. ή πραγματικού σ' αυτό δικαίωμα,

γ) αναγνωρίζεται κυριότητα ή άλλο εμπράγματο δικαίωμα σε ακίνητο, λόγω συμπλήρωσης των όρων της τακτικής ή έκτακτης χρησικτησίας ή συνεπεία οποιασδήποτε άλλης αιτίας κ.λπ.

3. Με βάση τα ανωτέρω νομικά δεδομένα και έχοντας υπόψη ότι, κατά τα διαλαμβανόμενα στην αιτιολογική του άρθρου 1400 ΑΚ έκθεση, αναγκαία προϋπόθεση «αξίωσης» συμμετοχής καθενός από τους συζύγους στα αποκτήματα, που πραγματοποιήθηκαν κατά τη διάρκεια του γάμου, είναι η συμβολή του στην αύξηση της περιουσίας, γίνεται δεκτό, κατ' αληθινή νομοθετική βούληση, ότι:

α. Η διαφορά που ενδέχεται να προκύψει μεταξύ των τέως συζύγων, από την εφαρμογή του άρθρου 1400 ΑΚ, μπορεί να επιλυθεί και συμβιβαστικούς, χωρίς δηλαδή την ανάγκη έκδοσης σχετικής δικαστικής απόφασης.

Τούτο, γιατί η ψυχική διάθεση των ενδιαφερομένων να αποφύγουν οχληρούς δικαστικούς αγώνες ή ακόμη και η δυσχέρεια που είναι ενδεχόμενο να υπάρχει, είτε γι' αυτόν που έχει το δικαίωμα να αξιώσει την παροχή είτε και αντίστροφα, για την απόδειξη, ασφαλώς θα οδηγήσει σε εξώδικους μεταξύ των συζύγων ή του δικαιουμένου και των κληρονόμων του υποχρέου συμβιβασμούς. Είναι δε πέραν από κάθε αμφιβολία πως η συμβιβαστική αυτή επίλυση της διαφοράς επιτρέπεται από το νόμο. Η άποψη αυτή ενισχύεται από το ότι πρόκειται για αποκτημένο, διαθετό ιδιωτικό δικαίωμα, για το οποίο ο συμβιβασμός και χωρίς ρητή διάταξη του νόμου είναι επιτρεπτός. Όμως στη συγκεκριμένη περίπτωση, υπάρχει ρητή πρόβλεψη του συμβιβασμού αυτού με τη διάταξη του άρθρου 1401 ΑΚ, σύμφωνα με την οποία απαγορεύεται η εκχώρηση ή η κληρονομική διαδοχή της αξίωσης για τα αποκτήματα του γάμου, εκτός εάν έχει αναγνωρισθεί συμβατικώς ή έχει επιδοθεί γι' αυτήν αγωγή.

Β. Η μεταβίβαση στο δικαιούχο σύζυγο ακινήτου, προς απόσβεση της αξίωσής του από το άρθρο 1400 ΑΚ, υπόκειται σε φόρο μεταβίβασης ακινήτων.

Συγκεκριμένα, η αληθινή έννοια της διάταξης του άρθρου αυτού είναι ότι ο δικαιούχος σύζυγος έχει κατά του υποχρέου αξίωση για καταβολή ορισμένης αποζημίωσης, προς αποκατάσταση της ζημίας που υπέστη απ την παροχή υπηρεσιών ή άλλης φύσης συνεργασίας, κατά τη διάρκεια της έγγαμης συμβίωσης. Η αξίωση αυτή αναφάνεται κατά τη λύση του γάμου ή τη συμπλήρωση τριετούς τουλάχιστον διάρκειας, οπότε παύει πλέον ο δικαιούχος να μετέχει στα πλεονεκτήματα που εξασφαλίζει σ' αυτόν και στην οικογένειά του η οικονομική ευρωστία ή γενικά η οικονομική κατάσταση του υποχρέου. Η αξίωση του δικαιούχου είναι

καθαρώς ενοχική και εφόσον από το νόμο δεν προκύπτει κάτι άλλο, είναι πάντοτε χρηματική, κατά το γενικό κανόνα του άρθρου 297

ΑΚ (Μπαλής Ενοχ. Παρ. 31 Εφ. Αθ. 251/1972 Αρμ. ΚΣΤ' 406). Αν συνεπώς ο υπόχρεος σύζυγος δεν καταβάλλει στο δικαιούχο το οφειλόμενο τίμημα, αλλά, αντί αυτού, του μεταβιβάζει την κυριότητα ίσης αξίας ακινήτου, τότε, με τη μεταβίβαση, αποσβήνεται η ενοχική αξίωση του δικαιούχου και η μεταβίβαση γίνεται γι' αυτόν επαχθής και ως επαχθής εμπίπτει ευθέως στη διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 1 του ν. 1587/1950 και συνεπώς φορολογείται.

Γ. Η απόδοση στο δικαιούχο χρηματικής παροχής ή παροχής κινητού πράγματος δεν υπόκειται σε φόρο εισοδήματος ή δωρεάς, γιατί αυτή αποτελεί εκπλήρωση υποχρέωσης που προβλέπεται από το νόμο.

Μάλιστα, ως απορρέουσα ευθέως από το νόμο, χωρίς κανένα ειδικότερο χαρακτηρισμό, δε συνιστά ούτε εισόδημα οποιασδήποτε μορφής ούτε καν εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, γιατί μεταξύ των συζύγων δεν υπάρχει σχέση παροχής υπηρεσιών με αμοιβή, αλλά και η περιοδικότητα της ωφέλειας του δικαιούχου ελλείπει.

4. Είναι αναγκαίο να σημειωθεί πως, σε περίπτωση θανάτου του υποχρέου σε παροχή συζύγου, το ύψος το παθητικού που θα αφαιρεθεί από την κληρονομιά περιουσία, κατ' εφαρμογή των άρθρων 1400 ΑΚ και 21 ν.δ. 118/1973 (ΦΕΚ-202 Α'), θα πρέπει να καθορίζεται είτε με τελεσίδικη δικαστική απόφαση είτε με συμβιβασμό μεταξύ του επιζήσαντος δικαιούχου και των κληρονόμων του υποχρέου. Αν δεν υπάρχει τελεσίδικη δικαστική απόφαση ή σύμβαση, δεν αιτιολογείται έκπτωση και συνεπώς δεν θα αφαιρείται παθητικό από την κληρονομιά, γιατί, χωρίς τα στοιχεία αυτά, το τεκμήριο που ο νόμος τάσσει με το άρθρο 1400 ΑΚ, είναι χωρίς αξία από πλευράς φορολογίας, αφού είναι ενδεχόμενο ο δικαιούχος ουδέποτε να ασκήσει το δικαίωμά του ή ακόμη και να παραιτηθεί από αυτό.

Είναι αυτονόητο πως ο κατά τα άνω συμβιβασμός, μεταξύ δικαιούχου και υποχρέου ή των κληρονόμων αυτού, δεν είναι δεσμευτικός για τον οικονομικό έφορο σε περίπτωση που αυτός μπορεί να αποδείξει, κατά τη φορολογική διαδικασία, κάτι διαφορετικό από το συμβιβασμό. Όμως, κάθε αμφισβήτηση του συμβιβασμού προϋποθέτει πλήρη τεκμηρίωση.

5. Τέλος διευκρινίζεται, ότι η κατά τα ανωτέρω και κατ' εφαρμογή του άρθρου 1400 ΑΚ απόδοση στο δικαιούχο της χρηματικής παροχής ή παροχής κινητού πράγματος, η οποία γίνεται είτε με δικαστική απόφαση, είτε με σύμβαση μεταξύ των ενδιαφερομένων, υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου 3% (πλέον εισφορά 20% υπέρ ΟΓΑ), σύμφωνα με τη διάταξη της παραγράφου 1^α του άρθρου 13 του Κώδικα Χαρτοσήμου.»

Επειδή κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 497 του ΑΚ, δωρεά είναι η παροχή περιουσιακού στοιχείου με συμφωνία των δύο μερών (δωρητή και δωρεοδόχου) που γίνεται χωρίς αντάλλαγμα, ήτοι οικειοθελώς, έννοια που αντιδιαστέλλεται προς την κατ' άρθρο 287 του ΑΚ ενοχή, που αφορά σε υποχρέωση παροχής, η οποία γίνεται με αντάλλαγμα την απόσβεση της απαίτησης.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 – *Επιβολή φόρου του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Τυχερά Παίγνια (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 την παράγραφο 1 του άρθρου 34 – *Κτήση αιτία δωρεάς και γονικής παροχής του Ν.2961/2001* ισχύει 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.»

Επειδή σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 39 – *Χρόνος γένεσης φορολογικής υποχρέωσης του ίδιου ως άνω νόμου* ορίζεται ότι:

«1.Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο της σύνταξης του εγγράφου της δωρεάς ή της γονικής παροχής. Προκειμένου για μεταβίβαση κινητών, αν η παράδοση του αντικειμένου της δωρεάς ή της γονικής παροχής έγινε χωρίς να συνταχθεί συμβόλαιο ή αν το συμβόλαιο συντάχθηκε μετά την παράδοση του αντικειμένου της δωρεάς ή της γονικής παροχής, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο της παράδοσης.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 5 – *Φορολογία κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και μεταβίβασης ακινήτων του Ν.3554/2007*, όπως ίσχυαν κατά την υπό κρίση περίοδο, ορίζεται ότι:

«2. Οι παράγραφοι 1 και 2 του άρθρου 29 του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών αντικαθίστανται ως εξής:

«1. Οι δικαιούχοι της κτήσης, ανάλογα με τη συγγενική τους σχέση προς τον κληρονομούμενο, κατατάσσονται στις επόμενες τρεις κατηγορίες. Για καθεμία από τις κατηγορίες αυτές ισχύει χωριστή φορολογική κλίμακα ως εξής:

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Α΄

Για κληρονομική μερίδα ή κληροδοσία που περιέρχεται σε: α) σύζυγο του κληρονομούμενου, β) κατιόντες πρώτου βαθμού (τέκνα από νόμιμο γάμο, τέκνα χωρίς γάμο έναντι της μητέρας, αναγνωρισθέντα εκούσια ή δικαστικά έναντι του πατέρα, νομιμοποιηθέντα με επιγενόμενο γάμο ή δικαστικά έναντι και των δύο γονέων), γ) κατιόντες εξ αίματος δεύτερου βαθμού, δ) ανιόντες εξ αίματος πρώτου βαθμού.

Κλιμάκια (σε Ευρώ)	Συντελεστής κλιμακίου(%)	Φόρος Κλιμακίου (σε Ευρώ)	Φορο- λογητέα περιουσία (σε Ευρώ)	Φόρος που αναλογεί (σε Ευρώ)
95.000	-	-	95.000	-
25.000	5	1.250	120.000	1.250
145.000	10	14.500	265.000	15.750
Υπερβάλλον	20			

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Β'

Για κληρονομική μερίδα ή κληροδοσία που περιέρχεται σε: α) κατιόντες τρίτου και επόμενων βαθμών, β) ανιόντες δεύτερου και επόμενων βαθμών, γ) εκούσια ή δικαστικά αναγνωρισθέντα τέκνα έναντι των ανιόντων του πατέρα που τα αναγνώρισε, δ) κατιόντες του αναγνωρισθέντος έναντι του αναγνωρίσαντος και των ανιόντων αυτού, ε) αδελφούς (αμφιθαλείς ή ετεροθαλείς), στ) συγγενείς εξ αίματος τρίτου βαθμού εκ πλαγίου, ζ) πατριούς και μητριές, η) τέκνα από προηγούμενο γάμο του συζύγου, θ) τέκνα εξ αγχιστείας (γαμπρούς - νύφες) και ι) ανιόντες εξ αγχιστείας (πεθερό - πεθερά).

Κλιμάκια (σε Ευρώ)	Συντελεστής κλιμακίου(%)	Φόρος Κλιμακίου (σε Ευρώ)	Φορο- λογητέα περιουσία (σε Ευρώ)	Φόρος που αναλογεί (σε Ευρώ)
20.000	-	-	20.000	-
55.000	10	5.500	75.000	5.500
195.000	20	39.000	270.000	44.500
Υπερβάλλον	30			

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Γ

Για κληρονομική μερίδα ή κληροδοσία που περιέρχεται σε οποιονδήποτε άλλον εξ αίματος ή εξ αγχιστείας συγγενή του κληρονομούμενου ή εξωτικό.

Κλιμάκια (σε Ευρώ)	Συντελεστής κλιμακίου(%)	Φόρος Κλιμακίου (σε Ευρώ)	Φορο- λογητέα περιουσία (σε Ευρώ)	Φόρος που αναλογεί (σε Ευρώ)
6.000	-	-	6.000	-
66.000	20	13.200	72.000	13.200
195.000	30	58.500	267.000	71.700
Υπερβάλλον	40			

[...]

Επειδή, σε εφαρμογή όσων προβλέπονται στο άρθρο 1400 του ΑΚ, η προσφεύγουσα σύναψε με τον σύζυγό της, ενόψει λύσης του γάμου τους, ενοχική σύμβαση (αρ. 287 του ΑΚ) με τη μορφή προσυμφώνου (υπ' αριθ./7-2-2007) βάσει της οποίας ο σύζυγος ανέλαβε την

υποχρέωση να της μεταβιβάσει το περιγραφόμενο ακίνητο με την αίρεση της αμετάκλητης και πνευματικής λύσης του γάμου τους, προς εκπλήρωση της αξίωσής της για συμμετοχή στα αποκτήματα.

Επειδή από τη ρητή διατύπωση του προσυμφώνου (σελ. 2 – 5), το οποίο συνυποβάλλεται με την υπό κρίση προσφυγή, γίνεται σαφές και δεν επιδέχεται διάφορης ερμηνείας ότι η μοναδική αξίωση της προσφεύγουσας έναντι του συζύγου της, που απορρέει από τα οριζόμενα με το άρθρο 1400 του Α.Κ. δικαιώματα συμμετοχής της στα αποκτήματα του γάμου, και αντίστοιχα η μοναδική υποχρέωση του συζύγου της, προς εκπλήρωση της εν λόγω αξίωσης, είναι η μεταβίβαση ακινήτου κυριότητάς του, με αξία προσδιορισμένη από τους συμβαλλόμενους σε 1.143.852,81 ευρώ, προς την ίδια.

Επειδή σε άλλο σημείο του προσυμφώνου (σελ. 7), μετά την ολοκλήρωση της περιγραφής της αξίωσης της προσφεύγουσας, αναφέρεται ότι ο σύζυγος αναλαμβάνει να καταβάλλει τα έξοδα του προσυμφώνου, τα έξοδα του οριστικού συμβολαίου, ήτοι του συμβολαίου μεταβίβασης, και τους φόρους μεταβίβασης.

Επειδή είναι αδύνατο να επέλθει σύγχυση ως προς το ακριβές αντικείμενο του προσυμφώνου, με το οποίο δηλώνεται ρητώς ότι θα ικανοποιηθεί η εκ του νόμου αξίωση της προσφεύγουσας για συμμετοχή στα αποκτήματα και η εξόφληση των εξόδων μεταβίβασης (φόροι και συμβόλαια) δεν αποτελούν μέρος αυτού.

Επειδή με την υπογραφή του υπ' αριθ./21-6-2007 συμβολαίου μεταβίβασης ακινήτου, μετά την πλήρωση της αίρεσης που έθετε το προσύμφωνο, ήτοι τη λύση του γάμου τους, ο πρώην σύζυγος – πλέον – της προσφεύγουσας εκπλήρωσε την απορρέουσα από το άρθρο 1400 του ΑΚ υποχρέωσή του προς πλήρη ικανοποίηση της αξίωσης της προσφεύγουσας για συμμετοχή στα αποκτήματα, μεταβιβάζοντάς της την κυριότητα του περιγραφόμενου στο προσύμφωνο ακινήτου.

Επειδή, για την εν λόγω μεταβίβαση υποβλήθηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. η υπ' αριθ./2007 δήλωση Φ.Μ.Α. με την οποία καταλογίστηκε και βεβαιώθηκε στην προσφεύγουσα φόρος μεταβίβασης ποσού 134.615,29 ευρώ, όπως προβλέπουν οι οικείες διατάξεις της ΠΟΛ.282/1986.

Επειδή όπως κρίθηκε με τη με αριθμό/2017 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών η εξόφληση του ως άνω φόρου μεταβίβασης έγινε με επιταγή που εκδόθηκε στο όνομα του πρώην συζύγου της προσφεύγουσας, σε εκπλήρωση της υποχρέωσης που είχε ο ίδιος αναλάβει οικειοθελώς με την υπογραφή του προσυμφώνου, έναντι της τότε συζύγου του.

Επειδή σε αντίθεση με τη μεταβίβαση του ακινήτου σε εκτέλεση του προσυμφώνου, η οποία έλαβε χώρα προς απόσβεση της αξίωσης της προσφεύγουσας για συμμετοχή στα αποκτήματα του άρθρου 1400 ΑΚ, ήτοι με επαχθή αιτία και για τον λόγο αυτό φορολογήθηκε κατά τις διατάξεις του άρθρου 1 του Ν.1521/1950, η εξόφληση των εξόδων της μεταβίβασης, μεταξύ

των οποίων και ο φόρος, δεν αντικρύζει ρητώς διατυπωθείσα απαίτηση της προσφεύγουσας και επομένως δε συνιστά εκπλήρωση νόμιμης υποχρέωσης του πρώην συζύγου της.

Επειδή, αντίθετα με τα επιχειρήματα της προσφεύγουσας, το δικαστήριο με την υπ' αριθ./2017 απόφασή του έκρινε μόνο την υπαγωγή του καταβαλλόμενου φόρου μεταβίβασης σε φόρος εισοδήματος, αποφαινόμενο ότι το σχετικό φύλλο ελέγχου θα έπρεπε να μεταρρυθμιστεί, αλλά δεν πήρε θέση για την υποχρέωση υποβολής δήλωσης δωρεάς και υπαγωγής του ποσού στον αντίστοιχο φόρο, αναφέροντας χαρακτηριστικά ότι: «Εξάλλου, ο ισχυρισμός του ελέγχου ότι εάν ο φόρος μεταβίβασης είχε καλυφθεί από τον τέως σύζυγό της θα έπρεπε να είχε γίνει δωρεά του αντίστοιχου χρηματικού ποσού και να υποβληθεί από την ίδια σχετική δήλωση φόρου δωρεάς στη Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς είναι αλυσιτελής, διότι εν προκειμένω κρίνεται η δήλωση φορολογίας εισοδήματος της προσφεύγουσας και όχι η ενδεχόμενη παράλειψη υποβολής δήλωσης φόρος δωρεάς.»

Επειδή περαιτέρω η εξόφληση του φόρου μεταβίβασης, που βάρυνε την προσφεύγουσα, από τον πρώην σύζυγό της συγκεντρώνει σωρευτικά όλα τα χαρακτηριστικά της δωρεάς που είναι:

α) παροχή περιουσιακού στοιχείου (κινητού ή ακινήτου)

β) παροχή χωρίς αντάλλαγμα

γ) μείωση της περιουσίας του δωρητή με ταυτόχρονη αύξηση της περιουσίας του δωρεοδόχου.

Επειδή από τη συνδυαστική ερμηνεία του άρθρου 496 του ΑΚ και των του άρθρων 34 και 39 του Ν.2961/2001, συνάγεται σαφώς ότι η δωρεά κινητού πράγματος είναι συνυφασμένη με την παράδοση του πράγματος, δεν εξαρτάται από τη σύνταξη ή μη του συμβολαιογραφικού εγγράφου και εφόσον καταρτιστεί συμβολαιογραφικό έγγραφο ανάγεται χρονικά στην ημερομηνία σύνταξης του εγγράφου μόνο στην περίπτωση που η παράδοση του πράγματος γίνει ταυτόχρονα με την υπογραφή της σύμβασης.

Επειδή εν προκειμένω, και αν ακόμα υποτεθεί ότι το προσύμφωνο αποτελούσε εκτός από ενοχική σύμβαση και σύμβαση δωρεάς μεταξύ των συμβαλλομένων, ως χρόνος δωρεάς δε μπορεί να θεωρηθεί η υπογραφή του προσυμφώνου, σε αντιδιαστολή με τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας.

Επειδή ως χρόνος δωρεάς θεωρείται ο χρόνος που ο δωρητής - πρώην σύζυγος προέβη πράγματι στην εξόφληση των εξόδων, μεταξύ των οποίων και ο φόρος μεταβίβασης, οπότε τουλάχιστον κατά την καταβολή του τελευταίου είχε λυθεί ο γάμος του με την προσφεύγουσα και επομένως, λόγω της μεταξύ τους σχέσης, δωρητής και δωρεοδόχος ανήκαν πλέον εξ' ορισμού στη φορολογική κλίμακα της Γ' κατηγορίας (άρ. 29 του Ν.2961/2001).

Επειδή την 19/6/2007 κατατέθηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. επιταγή έκδοσης του πρώην συζύγου της προσφεύγουσας, προς εξόφληση του Φ.Μ.Α. ο οποίος βάρυνε την προσφεύγουσα, και επομένως αυτός είναι ο χρόνος δωρεάς του ποσού του φόρου (134.615,29 ευρώ) μεταξύ δωρητή και δωρεοδόχου.

Επειδή, κατά την ως άνω ημερομηνία, για τον υπολογισμό του φόρου δωρεάς είχαν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 2 του Ν.3554/2007, σύμφωνα με τις οποίες υπολογίστηκε ο

φόρος που καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα με την υπ' αριθ./12-12-2022 οριστική διορθωτική πράξη φόρου άτυπης δωρεάς.

Ως εκ τούτου απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι οι ισχυρισμοί 2 – 4 της προσφεύγουσας και κρίνεται ορθή η φορολογική μεταχείριση του υπό εξέταση ποσού από τον έλεγχο.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 7/1/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της, με Α.Φ.Μ., και την επικύρωση της υπ' αριθ./12-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου άτυπης δωρεάς, φορολογικού έτους 2007, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης –καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό Έτος 2007

Υπ' αριθ./12-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου άτυπης δωρεάς

Σύνολο φόρου για καταβολή: 69.924,71 ευρώ

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο/Η υπάλληλος του τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

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.