



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604536

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 23.03.2017

αριθμός απόφασης 2166

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 ισχύει.

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφαση 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.)»

γ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

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

3. Την με αριθμ. ΔΕΔ 1126366ΕΞ2016/30.08.2016(ΦΕΚ2759/τ.β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 23.11.2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, αρ., κατά της με αριθμ./2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς, έτος φορολογίας 2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθμ./2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς, έτους φορολογίας 2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 14.04.2016 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Την από 28.11.2016 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 23.11.2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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 αριθ./2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς, έτους φορολογίας 2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του δωρεοδόχου,, για αξία δωρεάς 180.000,00 ευρώ, οφειλόμενη διαφορά φόρου ύψους 45.600,00 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος (120%) ύψους 54.720,00 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 100.320,00 ευρώ.

Ο προσφεύγων, δυνάμει του με αριθ./17.06.2008 συμβολαίου αγοραπωλησίας ακινήτου της συμβολαιογράφου προέβη στην αγορά ενός ακινήτου, ιδιοκτησίας της, κατά πλήρη κυριότητα, με ποσοστό συνιδιοκτησίας 50%, ενώ το υπόλοιπο 50% αγόρασε η Σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην οικεία έκθεση ελέγχου, πρόκειται για ένα αγροτεμάχιο έκτασης 4.861,24 τ.μ., ευρισκόμενου στη θέση της κτηματικής περιφέρειας Οι συμβαλλόμενοι υπέβαλαν στην αρμόδια τότε Δ.Ο.Υ. την με αριθμό/09.06.2008 κοινή δήλωση Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτου με συνολική αξία του ακινήτου το ποσό των 6.257,00 €, ποσό που ισούταν με την αντικειμενική του αξία.

Με την έκδοση της με αριθ./23.12.2015 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., η οποία εκδόθηκε συνεπεία του με αριθ. πρωτ./08.12.2015 Πληροφοριακού Δελτίου του καθώς και της με αριθ. εντύπου συνημμένης έκθεσης ελέγχου, διενεργήθηκε έλεγχος εφαρμογής των διατάξεων του ν.2961/2001. Συγκεκριμένα, κατά τον έλεγχο του διαπιστώθηκε ότι ο ελεγχόμενος αγόρασε το ως άνω ακίνητο με χρήματα τρίτου προσώπου χωρίς να υποβάλλει δήλωση φόρου δωρεάς για το ποσό αυτό, ενώ μετά από πρόσκληση του ελεγχόμενης υπηρεσίας υπέβαλλε την με αριθ. πρωτ./20.01.2015 υπεύθυνη δήλωση, στην οποία ανέφερε τα εξής: *«Με ατομική μου ευθύνη και γνωρίζοντας τις συνέπειες Δηλώνω ότι για το οικόπεδο που βρίσκεται στην ιδιοκτησίας μου, μου δόθηκε ως δώρο λόγω της σχέσης που είχα εκείνη την εποχή με την κόρη του κ. Ήταν μικρής αξίας όπως μου είπαν και μου δόθηκε για την ανέγερση του σπιτιού Δεν πλήρωσα κάτι γι' αυτό όταν αγοράστηκε, ούτε γνωρίζω την αξία του την πραγματική.»*

Ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τις διαπιστώσεις του διενεργηθέντος ελέγχου του όπως αυτές αναφέρονται στο με αριθ./8.12.2015

Πληροφοριακό Δελτίο, στο πόρισμα της από 14.04.2016 Έκθεσης Ελέγχου της Δ.Ο.Υ., αναφέρει τα εξής: «Ο ελεγχόμενος κ. απέκτησε το ½ εξ' αδιαιρέτου ενός ακινήτου, η αξία του οποίου διαπιστώθηκε ότι ανέρχεται στο ποσό των 180.000,00 €, χωρίς να καταβάλει ο ίδιος δικά του χρήματα, ενώ στην ιδιοκτήτρια του ακινήτου κατέβαλε τα χρήματα ο κ. ο οποίος δεν έλαβε κανένα ποσό από τον ελεγχόμενο. Ο ελεγχόμενος συνέταξε εικονικά το συμβόλαιο αγοράς ακινήτου/17.06.2008 καθώς δεν κατέβαλε τίμημα για την απόκτησή του. Σύμφωνα με την υπεύθυνη δήλωσή του, το ακίνητο του παραχωρήθηκε χωρίς αντάλλαγμα από τον κ. Για την δωρεά αυτή δεν υπέβαλε δήλωση φόρου δωρεάς στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. και απέφυγε την πληρωμή φόρου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 παρ. 1 και 2 του ν.3634/2008. Ο ελεγχόμενος συνέταξε εικονικά το συμβόλαιο αγοράς ακινήτου/17.06.2008, καθώς δεν κατέβαλε τίμημα για την απόκτησή του. Σύμφωνα με την υπεύθυνη δήλωση του το ακίνητο του παραχωρήθηκε χωρίς αντάλλαγμα από τον κ.».

Κατόπιν αυτού ο έλεγχος προέβη στη σύνταξη και αποστολή με συστημένη επιστολή στον προσφεύγοντα του με αριθ. πρωτ./18.02.2016 σημειώματος διαπιστώσεων του άρθρου 28 του ν.4174/2003 με συνημμένη την προσωρινή πράξη προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού, προκειμένου να εκφράσει τις απόψεις του σχετικά με τις διαπιστώσεις του ελέγχου εντός είκοσι ημερών από την επόμενη της επίδοσης του σημειώματος. Το εν λόγω σημείωμα δεν παραλήφθηκε από τον προσφεύγοντα και επεστράφη στη Δ.Ο.Υ. ως αζήτητο, όπου κοινοποίησε το σημείωμα με τη διαδικασία της θυροκόλλησης λόγω απουσίας. Στη συνέχεια, ο έλεγχος καταλόγισε τον φόρο δωρεάς με βάση το πραγματικό τίμημα που κατεβλήθη, δηλαδή στο ποσό των 180.000,00 €.

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

Η δικαιοπραξία (σύμβαση) με την οποία απέκτησε το υπό κρίση ακίνητο, αγροτεμάχιο εκτάσεως 4.861,24 τ.μ., δυνάμει του με αριθ./17.06.2008 συμβόλαιο της συμβολαιογράφου είναι εικονική και ως εκ τούτου άκυρη (άρθρο 138 ΑΚ). Η φορολογική αρχή εσφαλμένα υποστηρίζει ότι η εν λόγω σύμβαση αγοραπωλησίας υποκρύπτει δωρεά που αντιστοιχεί στο ποσό των 180.000,00 ευρώ, επειδή το τίμημα των 180.000,00 € για την εκ μέρους του απόκτηση του ως άνω ακινήτου δεν το κατέβαλλε ο ίδιος αλλά ο, με αποτέλεσμα ο τελευταίος να καταστεί δωρητής του κατά το ως άνω χρηματικό ποσό. Ο ίδιος, ευρισκόμενος σε πλήρη σύγχυση προερχόμενη από ταραχή και φόβο, υπέβαλλε ψευδή υπεύθυνη δήλωση στο με την οποία δήλωσε ότι το επίδικο ακίνητο που απέκτησε του δόθηκε ως δώρο από τον, εξαιτίας της σχέσης που διατηρούσε με την κόρη του. Στην πραγματικότητα όμως έλαβε την ιδιότητα του συμβαλλομένου – αγοραστή στην επίδικη σύμβαση αγοραπωλησίας κατ' εντολή του και ενεργούσε ως παρένθετο πρόσωπο αυτού, όπου με βάση την μεταξύ τους συμφωνία υποχρεούταν να μεταβιβάσει το επίδικο

ακίνητο κατόπιν εντολής του στον ίδιο ή στο πρόσωπο που θα του υποδείξει αυτός, χωρίς να εισπράξει τίμημα, αφού το τίμημα για την αγορά του ακινήτου είχε καταβάλλει ο Υποστηρίζει δε ότι ουδέποτε απέκτησε πραγματικά την κυριότητα του επιδίκου ακινήτου δεδομένου ότι ο πραγματικός ιδιοκτήτης ήταν πάντα ο και ο ίδιος ενεργούσε ως παρένθετο πρόσωπο. Όταν στη συνέχεια ο του έδωσε εντολή μεταβίβασης του επιδίκου ακινήτου στον ίδιο, δεν κατέστη δυνατή η σύμβαση λόγω αδυναμίας λήψης φορολογικής ενημερότητας από τον προσφεύγοντα εξαιτίας ληξιπροθέσμων χρεών του προς Δ.Ο.Υ. και Ι.Κ.Α. προερχόμενων από την εμπορική του δραστηριότητα ως διαχειριστής και εταίρος των ομορρύθμων εταιρειών: Επίσης ισχυρίζεται ότι η εφαρμοσθείσα διάταξη προϋποθέτει «αληθή» και όχι «κατά το φαινόμενο μόνο» απόκτηση περιουσιακών στοιχείων. Τέλος, επιφυλάσσεται να προσκομίσει οποιαδήποτε αποδεικτικά στοιχεία του ζητηθούν.

Επειδή, για πράξεις που εκδίδονται από 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 63 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) όπως ισχύει: «ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα επανεξέτασης της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης ...».

Επειδή, σύμφωνα με την από 28.11.2016 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., η αρμόδια υπηρεσία με το αριθ. πρωτ./15.04.2016 έγγραφό της απέστειλε με συστημένη επιστολή στον προσφεύγοντα την προσβαλλόμενη πράξη, με συνημμένη την από 14.04.2016 οικεία έκθεση ελέγχου, η οποία όμως επεστράφη από τα ΕΛ.ΤΑ. την 18.04.2016 με την ένδειξη αζήτητο.

Στη συνέχεια όμως και σύμφωνα με τα τηρούμενα στο σύστημα TAXIS στοιχεία της αρμόδιας υπηρεσίας, προέκυψε ότι ο προσφεύγων την 26.04.2016 υπέβαλε την με αριθ./2016 δήλωση μεταβολής ατομικών στοιχείων με την οποία δήλωσε αλλαγή της διεύθυνσης κατοικίας του. Η με αριθ./2016 δήλωση μεταβολής ατομικών στοιχείων υπεβλήθη μετά την ημερομηνία αποστολής, ήτοι η 15.04.2016, αλλά προ της παρέλευσης των δεκαπέντε ημερών όπου σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του άρθρου 5 του ν.4174/2013 συντελείται η κοινοποίησή της.

Επειδή, όπως μας ενημέρωσε η αρμόδια Δ.Ο.Υ., ο προσφεύγων υπέβαλε σε αυτή την με αριθ. πρωτ./24.10.2016 αίτησή του με την οποία ζητούσε να του χορηγηθεί η προσβαλλόμενη πράξη καθώς και η οικεία έκθεση ελέγχου, κατόπιν αυτού συντάχθηκε η από 24.10.2016 έκθεση επίδοσης με την οποία επιδόθηκαν στον προσφεύγοντα η με αριθ./2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς και η οικεία έκθεση ελέγχου. Κατόπιν των ανωτέρω, εξετάζουμε την υπό κρίση προσφυγή ως εμπροθέσμως υποβληθείσα.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προϊκών και Κερδών από Λαχεία, ο οποίος κυρώθηκε με τον ν. 2961/2001 (ΦΕΚ 266 Α'), όπως ορίζει το άρθρο 1: «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».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ως άνω Κώδικα: «Υπόχρεος στο φόρο είναι ο δικαιούχος της κτήσης, σε περίπτωση περισσότερων δικαιούχων καθένας ανάλογα με την περιουσία που αποκτά».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 496 του Α.Κ. σχετικά με την έννοια της δωρεάς «Η παροχή σε κάποιον ενός περιουσιακού αντικειμένου αποτελεί δωρεά, αν γίνεται κατά τη συμφωνία των μερών χωρίς αντάλλαγμα».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 498 του Α.Κ. σχετικά με τη σύσταση της δωρεάς: «Για τη σύσταση δωρεάς απαιτείται συμβολαιογραφικό έγγραφο. Η δωρεά κινητού πράγματος για την οποία δεν συντάχθηκε συμβολαιογραφικό έγγραφο ισχυροποιείται αφότου ο δωρητής παραδώσει το πράγμα στο δωρεοδόχο».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προϊκών και Κερδών από Λαχεία: «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. Στην περίπτωση αυτή, εάν πρόκειται για ακίνητα ή πλοία ή για μετοχές μη εισηγμένες στο Χρηματιστήριο ή για λοιπούς μη εισηγμένους στο Χρηματιστήριο τίτλους κινητών αξιών ως και συμμετοχές σε εταιρίες ή συνεταιρισμούς και έχει επιβληθεί φόρος για τη μεταβίβαση αυτή, από τον αναλογούντα φόρο δωρεάς εκπίπτει ο βεβαιωθείς φόρος μεταβίβασης ή ο φόρος υπεραξίας.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 38 του ως άνω Κώδικα σχετικά με το υποκείμενο του φόρου: «1. Υπόχρεος στο φόρο είναι ο δωρεοδόχος ή το τέκνο.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του επόμενου άρθρου 39 του ίδιου Κώδικα σχετικά με το χρόνο γένεσης της 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, στα πλαίσια διενεργούμενων ελέγχων από το και ύστερα από επεξεργασία των κινήσεων τραπεζικών λογαριασμών των εμπλεκόμενων με την υπόθεση προσώπων, ελήφθησαν υπόψη τα πραγματικά στοιχεία κίνησης των λογαριασμών και

διαπιστώθηκε το πραγματικό τίμημα της αγοραπωλησίας, το οποίο τίμημα όπως δήλωσε ο προσφεύγων το είχε καταβάλει τρίτο πρόσωπο χωρίς όμως ο ίδιος να υποβάλλει δήλωση φόρου δωρεάς για το ποσό αυτό, ενημερώθηκε η αρμόδια Δ.Ο.Υ. με το αριθ./08.12.2015 Πληροφοριακό Δελτίο του καθώς και την με αριθμό εντύπου συνημμένη σε αυτό έκθεση ελέγχου.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 14.04.2016 Έκθεση Ελέγχου της Δ.Ο.Υ., επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής φόρου δωρεάς, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Επειδή οι προβαλλόμενοι, με την υπό κρίση προσφυγή, λόγοι ακύρωσης της προσβαλλόμενης πράξης είναι αόριστοι, δεν επιδρούν στο κύρος και την νομιμότητα της πράξης αυτής, αλλά άπτονται μόνο της ακυρότητας ή μη της καταρτισθείσας σύμβασης αγοραπωλησίας του υπό κρίση ακινήτου, δεν δύνανται να εξεταστούν από την υπηρεσία μας, οπότε αλυσιτελώς προβάλλονται με την παρούσα.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 23.11.2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ., κατοίκου, οδός, αρ.

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

Οριστική Διορθωτική Πράξη Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς με αριθ./2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Φόρος δωρεάς	45.600,00 €
Πρόσθετος φόρος (120%)	54.720,00 €
Σύνολο φόρου	100.320,00 €

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

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.