



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη, 19.06.2020

Αριθμός Απόφασης: 1010

Ταχ. Δ/ση: Εγνατία 45
Ταχ. Κωδ. : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333254
FAX : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*» όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ 1064/24.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440 /τ. Β' /27.04.2017).

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την Ε. 2043/6-4-2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση της παραγράφου 4 του 6^{ου} άρθρου της από 30-3-2020 ΠΝΠ (Α' 75) σχετικά με τα πρόσθετα μέτρα και τις ρυθμίσεις για την αντιμετώπιση της ανάγκης περιορισμού της διασποράς του κορωνοϊού.

5. Την από2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της Α.Φ.Μ., κατά της με αριθμό12.2019 οριστικής

πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

6. Τη με αριθμό12.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ

7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθμό12.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος δωρεάς ποσού 54.000,00€ πλέον πρόσθετου φόρου κατόπιν εφαρμογής των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017 ποσού 50.652,00€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 104.652,00€, λόγω κατάθεσης στις06.2013 τραπεζικής επιταγής ποσού 134.000,00€ με εκδότη τον (πρώην σύζυγο της προσφεύγουσας) και στις07.2013 μετρητών ποσού 1.000,00€ στον τραπεζικό λογαριασμό με αριθμό IBAN της τράπεζας EUROBANK, με δικαιούχο την προσφεύγουσα.

Η ανωτέρω οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς εκδόθηκε βάσει της από12.2019 Έκθεσης Ελέγχου Φορολογίας Κεφαλαίου- Φόρου Δωρεάς (Ν. 2961/2001) της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ κατόπιν της με αριθμό11.2019 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση προσφυγή, ζητά:

Να γίνει δεκτή η παρούσα ενδικοφανής προσφυγή και να ακυρωθεί ή τροποποιηθεί η με αριθμό12.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους:

1. Έλλειψη σαφούς και επαρκούς αιτιολογίας.
2. Δεν υφίσταται δωρεά, καθώς το υπό κρίση χρηματικό ποσό αποτελεί ικανοποίηση αξίωσης συμμετοχής στα αποκτήματα.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 2 του 4174/2013 ορίζεται ότι:

«Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα 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, με το άρθρο 34 του 4174/2013 ορίζεται ότι:

«Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος. Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου, υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παράγραφο 5 του άρθρου 25 του Κώδικα. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την έκδοση πράξης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να εκδώσει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή την τροποποιητική δήλωση.

Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί σε έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και στην περίπτωση κατά την οποία δεν υποβλήθηκε δήλωση από τον φορολογούμενο και δεν έχει εκδοθεί πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου».

Επειδή, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει ότι :

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 2695/1993 και ΣΤΕ 962/2012).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 34 ενότητα Α παρ 1 του Ν 2961/2001 ορίζεται ότι:

«1. Κτήση περιουσίας αιτία δωρεάς, για την επιβολή του φόρου είναι:

α) αυτή που προέρχεται από δωρεά η οποία συνιστάται κατά τις διατάξεις του Αστικού Κώδικα,

β) αυτή που προέρχεται από κάθε παροχή, παραχώρηση ή μεταβίβαση οποιουδήποτε περιουσιακού στοιχείου χωρίς αντάλλαγμα, έστω και αν δεν καταρτίσθηκε έγγραφο».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 39 παρ 1 του Ν 2961/2001 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 το άρθρο 496 ΑΚ ορίζεται ότι:

«Η παροχή σε κάποιον ενός περιουσιακού αντικειμένου αποτελεί δωρεά, αν γίνεται κατά τη συμφωνία των μερών χωρίς αντάλλαγμα».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 498 ΑΚ ορίζεται ότι:

«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 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...»

Ειδικά για τις παροχές χρηματικών ποσών διευκρινίζεται ότι το βάρος της απόδειξης της χωρίς αντάλλαγμα παροχής για την οποία δεν καταρτίστηκε έγγραφο το φέρει η φορολογική αρχή (ΣΤΕ 4026/1983, 1486.1957).

Επειδή, όμως η απόδειξη αυτή είναι πολύ δύσκολη από την δικαστηριακή νομολογία (ΣΤΕ 2856/1974, 954/1982 και 4026/1983) έχει γίνει δεκτό ότι είναι δυνατή η συναγωγή τεκμηρίου δωρεάς αν συντρέχουν οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

A. Τα πρόσωπα (αυτός που δίνει και αυτός που παίρνει) να συνδέονται μεταξύ τους με ιδιαίτερο συγκεκριμένο συγγενικό δεσμό.

B. 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.

Γ. 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.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 23 του Ν 4174/2013 ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 της περίπτωσης Α του άρθρου 85 του Ν 2961/2001 ορίζεται ότι:

«2. Σε δωρεές και γονικές παροχές για τις οποίες δεν καταρτίσθηκε συμβολαιογραφικό έγγραφο καθώς και σε κάθε άλλη περίπτωση, υπόχρεος για την υποβολή της δήλωσης είναι ο δωρεοδόχος ή το τέκνο ή οι κληρονόμοι του».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 86 παρ 3 του Ν 2961/2001 ορίζεται ότι:

«3. Αν δεν συντάχθηκε συμβολαιογραφικό έγγραφο για τη σύσταση της δωρεάς ή γονικής παροχής ή αυτό συντάχθηκε στην αλλοδαπή αλλά όχι ενώπιον Ελληνικής Προξενικής Αρχής, η δήλωση γι' αυτήν υποβάλλεται μέσα σε έξι (6) μήνες από την παράδοση στο δωρεοδόχο του αντικειμένου της δωρεάς ή γονικής παροχής».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 87 του Ν 2961/2001 ορίζεται ότι:

«1. 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».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 44 παρ 2 του Ν 2961/2001 όπως τροποποιήθηκε με την παράγραφο 18 της ενότητας Α' του άρθρου 25 του Ν.3842/2010 και ισχύει για υποθέσεις στις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννιέται από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι 23-04-2010, σύμφωνα με την ενότητα Γ' του άρθρου 25 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι:

«2. 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, με το άρθρο 1400 του Αστικού Κώδικα ορίζεται ότι:

«Αν ο Γάμος λυθεί ή ακυρωθεί και η περιουσία του 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 διάρκεσε περισσότερο από τρία χρόνια.

Στην αύξηση της περιουσίας των συζύγων δεν υπολογίζεται ό,τι αυτοί απέκτησαν από δωρεά, κληρονομία ή κληροδοσία ή με διάθεση των αποκτημάτων από αυτές τις αιτίες».

Επειδή, με την ΠΟΛ 282/1986 Λύση γάμου - Τύχη περιουσιακών στοιχείων: Φορολογικά θέματα που γεννιούνται συνεπεία εφαρμογής του άρθρου 1400 του Αστικού Κώδικα. (Υπ. Οίκ. Κ. 6728/1986) διευκρινίσθηκε ότι:

«Με αφορμή ερωτήματα που μας έχουν υποβληθεί, σχετικά με το θέμα που περιληπτικά αναφέρεται πιο πάνω και για την άρση κάθε αμφιβολίας γι' αυτό και ενιαία αντιμετώπισή του, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

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, κληρονομία 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»

.....

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' αληθή 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 συμβιβαστικώς, 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 αναφαίνεται 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 καταβάλει 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 ειδικότερα 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.....

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 1α του άρθρου 13 του Κώδικα Χαρτοσήμου.

Επειδή, αν ο γάμος λυθεί ή ακυρωθεί και η περιουσία του 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. Προϋποθέσεις της αξίωσης του συζύγου προς συμμετοχή στα αποκτήματα του άλλου είναι: α) η λύση ή ακύρωση του γάμου, ή, κατ' ανάλογη εφαρμογή, η συμπλήρωση τριετούς (ήδη διετούς) διάστασης των συζύγων, β) η αύξηση της περιουσίας του υπόχρεου αφότου τελέσθηκε ο γάμος και γ) η συμβολή, με οποιονδήποτε τρόπο, του δικαιούχου συζύγου στην αύξηση αυτής της περιουσίας του υπόχρεου (ΑΠ 1634/13 ΤΝΠ ΔΣΑ). Και αναλυτικότερα:

β) Η αύξηση της περιουσίας του υπόχρεου κατά τη διάρκεια του γάμου. Ως «περιουσία» λαμβάνεται υπόψη το σύνολο των δικαιωμάτων και υποχρεώσεων που είναι δυνατόν να αποτιμηθούν σε χρήμα και ως «αύξηση» νοείται όχι μια συγκεκριμένη κτήση, αλλά η διαφορά που υπάρχει στην περιουσιακή κατάσταση του υπόχρεου σε δύο χρονικά σημεία, δηλ. κατά την τέλεση του γάμου (αρχική περιουσία) και κατά το χρόνο που γεννιέται η αξίωση συμμετοχής στα αποκτήματα (τελική περιουσία)· από τη σύγκριση της αξίας της περιουσίας του υπόχρεου στα δύο αυτά χρονικά σημεία, με αναγωγή σε τιμές του χρόνου που γεννήθηκε η αξίωση, θα κριθεί αν υπάρχει περιουσιακή αύξηση του ενός συζύγου που να δικαιολογεί την αξίωση του άλλου για συμμετοχή στα αποκτήματα (ΑΠ 269/13, 1107/10, 1223/07 ΤΝΠ ΔΣΑ... (Επίτομη Ερμηνεία Αστικού Κώδικα και ΕισΝΑΚ, Μιχαήλ Μαργαρίτης, Άντα Μαργαρίτη, 2016, σελ. 1112-1113 }.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι το υπό κρίση χρηματικό ποσό αποτελεί ικανοποίηση αξίωσής της για συμμετοχή στα αποκτήματα του πρώην συζύγου της κατά τη

διάρκεια του έγγαμου βίου της βάσει του άρθρου 1400 Α.Κ. και προς επίρρωση του ισχυρισμού της συνυποβάλλει:

α) αντίγραφο της με αριθμό/2013 απόφασης του Μονομελούς Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης, για λύση του γάμου της, με ημερομηνία δημοσίευσής της την2013.

β) την με αριθ. πρωτ.06.2013 έκθεση παραιτήσεως από ένδικα μέσα της ίδιας και του πρώην συζύγου της ως προς την απόφαση λύσης του γάμου τους.

γ) το από12.2012 ιδιωτικό συμφωνητικό με αντισυμβαλλόμενους την ίδια και τον πρώην σύζυγό της, χωρίς βέβαιη χρονολογία, στο οποίο αναφέρεται ότι ο τελευταίος θα καταβάλει στην προσφεύγουσα 229.500,00€ σε πλήρη και ολοσχερή εξόφληση κάθε αξίωσής της για συμμετοχή στα αποκτήματα και συγκεκριμένα ποσό 90.000,00€ θα καταβληθεί σε 60 μηνιαίες δόσεις με ημερομηνία καταβολής της πρώτης δόσης την 30.12.2012, ποσό 135.000,00€ θα καταβληθεί την επομένη της μέρας που θα καταστεί αμετάκλητη η απόφαση λύσης του γάμου και ποσό 4.500,00€ στις 31.12.2014.

δ) Τη με αριθμό12.2019 ένορκη βεβαίωση του πρώην συζύγου της ενώπιον της συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης Καλλιόπης Βαρσαμή του Ιουλίου και τη με αριθμό12.2019 ένορκη βεβαίωση του δικηγόρου της Τσερτσίδη Δημητρίου του Μιχαήλ ενώπιον της συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης Ζγουρούλας Ψούνη του Αντωνίου, στις οποίες βεβαιώνεται το περιεχόμενο του ιδιωτικού συμφωνητικού.

ε) Αντίγραφο κατάθεσης της με αριθμό επιταγής της τράπεζας EUROBANK ERGASIAS A.E. ποσού 134.000,00€ σε διαταγή της ίδιας, καθώς και το από06.2013 ιδιωτικό συμφωνητικό απόδειξης παράδοσης της υπό κρίση επιταγής σε αυτήν από τον πρώην σύζυγό της σε εκτέλεση του από12.2012 ιδιωτικού συμφωνητικού.

στ) αντίγραφα των εκκαθαριστικών σημειωμάτων των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των οικονομικών ετών 1993-1996 της ίδιας και των οικονομικών ετών 1993-1997 του πρώην συζύγου της και των οικονομικών ετών 1998-2011 κοινών για αυτήν και τον πρώην σύζυγό της.

Επειδή, το συναφθέν ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ της προσφεύγουσας και του πρώην συζύγου της, δε φέρει βέβαιη χρονολογία και οι ένορκες βεβαιώσεις δεν λαμβάνονται ως αποδεικτικά μέσα στο στάδιο της ενδικοφανούς προσφυγής, ενώ και από το περιεχόμενό του συμφωνητικού δεν προκύπτει το πώς υπολογίσθηκε το ποσό των 229.500,00€ που συμφωνήθηκε να λάβει η προσφεύγουσα από τον πρώην σύζυγό της για τη συμμετοχή της στα αποκτήματα βάσει του άρθρου 1400 του Α.Κ., ούτε έχει γίνει απόδοση του αναλογούντος βάσει της παρ. 1α του άρθρου 13 του ΚΤΧ ποσού χαρτοσήμου και της αναλογούσας εισφοράς υπέρ Ο.Γ.Α.

Επειδή, η προσφεύγουσα δε δήλωσε το ανωτέρω ποσό που έλαβε από τον πρώην σύζυγό της στον κωδ. 781 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλε για το οικονομικό έτος 2014.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν αποδεικνύει την αύξηση της κινητής και ακίνητης περιουσίας του συζύγου της κατά τη διάρκεια του γάμου (ενδεικτικώς, δια συμβολαίων κτήσης ακινήτων, στοιχείων κτήσης κινητών μεγάλης αξίας, τραπεζικών εγγράφων ή αντιγράφων λογαριασμών) που αποτελεί απαραίτητη προϋπόθεση για την εφαρμογή του τεκμηρίου της συμμετοχής της συζύγου στο 1/3 των αποκτημάτων του συζύγου της, κατά τη διάρκεια του έγγαμου βίου, σύμφωνα με το άρθρο 1400 του Α.Κ., παρά προσκομίζει απλώς αντίγραφα των εκκαθαριστικών σημειωμάτων φορολογίας εισοδήματος της ίδιας και του πρώην συζύγου της πριν το γάμο και των κοινών μετά την τέλεση του γάμου τους για να καταδείξει ότι το εισόδημα του πρώην συζύγου της αυξήθηκε σημαντικά μετά την τέλεση του γάμου χάριν της δικής της συμβολής. Ωστόσο, η αύξηση του εισοδήματος του πρώην συζύγου της μετά την τέλεση του γάμου δε συνεπάγεται και αύξηση της περιουσίας του, καθώς το αυξημένο ετήσιο εισόδημα μπορεί κάλλιστα να έχει δαπανηθεί για την κάλυψη οιονδήποτε αναγκών της τότε οικογένειάς τους.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν απέδειξε ότι το υπό κρίση χρηματικό ποσό της χορηγήθηκε για την ικανοποίηση της αξίωσης της για συμμετοχή στα αποκτήματα του πρώην συζύγου της κατά τη διάρκεια του κοινού έγγαμου βίου τους, καθόσον δεν κάνει καμία αναφορά σε αυτά και στην αξία τους.

Επειδή, εν προκειμένω συντρέχουν οι προϋποθέσεις που έχουν τεθεί από τη δικαστηριακή νομολογία για τη συναγωγή του τεκμηρίου δωρεάς, καθόσον ναι μεν έχει λυθεί η συγγενική σχέση μεταξύ του δωρητή και της δωρεοδόχου, εντούτοις υφίσταται ισχυρός δεσμός μεταξύ τους λόγω του αποκτηθέντος τέκνου και του κοινού τους βίου, έχει αποκλειστεί αιτιολογημένα η πηγή προέλευσης των χρημάτων που επικαλείται η προσφεύγουσα και ο δωρητής είχε την οικονομική δυνατότητα να προβεί στη δωρεά.

Επειδή, η υπό κρίση έκθεση είναι αιτιολογημένη, καθώς αναφέρει διεξοδικά τα πραγματικά περιστατικά τους κανόνες δικαίου και προβαίνει σε υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στους ισχύοντες κανόνες δικαίου.

Κατόπιν των ανωτέρω οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί έλλειψης αιτιολογίας της υπό κρίση έκθεσης ελέγχου και λήψης του ποσού των 135.000,00€ για ικανοποίηση της αξίωσής της από τη συμμετοχή της στα αποκτήματα του συζύγου της, κατά τη διάρκεια του έγγαμου βίου τους, σύμφωνα με το άρθρο 1400 του Α.Κ., απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με αριθ. πρωτ./.....2020 ενδικοφανούς προσφυγής της
....., Α.Φ.Μ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθμόν12.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς.

Φόρος δωρεάς	54.000,00€
Πρόσθετος φόρος βάσει της παρ. 1 του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017	50.652,00€
Σύνολο φόρου	104.652,00€

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη.

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.