



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα

30/07/2021

Αριθμός απόφασης:

2303

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 ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει

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 1064/12.4.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), της υπ' αριθ. Α 1049/2021 Κοινής Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β 984-12.03.2021), καθώς και των υπ' αριθ. Α.1273/2020 (ΦΕΚ Β' 5597/21.12.2020), Α.1241/2020 (ΦΕΚ Β' 4804/30.10.2020) και Α.1215/2020 (ΦΕΚ Β' 4254/30.09.2020) ομοίων κοινών αποφάσεων.

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

3. Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.16 (ΦΕΚ 2759 /τ. Β' / 1.9.16) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 10.12.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της (.....) (.....) ΤΟΥ (.....), με ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, αριθ., κατά της με αριθ. πρωτ. /2020 απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς επί της από 02-10-2020 ταυτάριθμης αίτησης που είχε υποβάλει στη Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Την από 16/12/2020 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 10/12/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της (.....) (.....) **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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Στις 23-07-2020 υποβλήθηκε από την προσφεύγουσα στην Δ.Ο.Υ. Ν. Ιωνίας η με αριθ./2020 δήλωση μεταβίβασης ακινήτου για την απόκτηση κατά ½ εξ αδιαιρέτου ενός οικοπέδου επιφάνειας 153,60 τ.μ., μετά ισόγειας οικίας επιφάνειας 88,80 τ.μ. και βοηθητικού χώρου επιφάνειας 36,98 τ.μ., επί της οδού, αρ. 38, στην, συνολικής αξίας 107.668,82 € και αξίας του μεταβιβαζόμενου ποσοστού ποσού 53.834,41 €. Από την ανωτέρω δήλωση προσδιορίστηκε ο αναλογών φόρος ποσού 1.663,48 €, ο οποίος δεν καταβλήθηκε.

Στις 24/07/2020 υποβλήθηκε η υπ' αριθ. (αρ. φακ. Ζ/20) Δήλωση Δωρεάς με δωρητή την του, με Α.Φ.Μ., και δωρεοδόχο την προσφεύγουσα, με περιγραφή «Άτυπη Δωρεά Χρημάτων ποσού 15.000,00 € για αγορά ακινήτου». Από την ανωτέρω δήλωση βεβαιώθηκε και ο αναλογών φόρος ποσού 6.000,00 € με τον υπ' αριθ. Α.Χ.Κ. ο οποίος καταβλήθηκε στις 20/11/2020.

Στις 14/10/2020 υποβλήθηκε η υπ' αριθ. (αρ. φακ. Ζ/20) ανακλητική δήλωση Δωρεάς με περιγραφή «Δεν έγινε ούτε θα γίνει το πραγματικό γεγονός καταβολής του ποσού που αναφέρεται στην υπ' αριθ. (Ζ...../20) Δήλωση Δωρεάς, ήτοι του ποσού των 15.000,00 € για αγορά ακινήτου» προσκομίζοντας και αίτηση απαλλαγής από την υποχρέωση καταβολής του φόρου άτυπης Δωρεάς χρημάτων που είχε υποβάλει η προσφεύγουσα.

Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ δεν έκανε δεκτή την υποβληθείσα αίτηση απαλλαγής, με τη με αρ. πρωτ./2020 απάντησή του.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ανωτέρω προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Η εν λόγω δωρεά θα ήταν άτυπη (χωρίς την κατάρτιση κάποιου εγγράφου) και θα πραγματοποιούνταν μελλοντικά κατά την ημέρα υπογραφής του οριστικού συμβολαίου. Εφόσον η αγορά του ακινήτου δεν πραγματοποιήθηκε, η ίδια δεν έλαβε ποτέ το ποσό των 15.000,00 €. Το ανωτέρω επιβεβαιώνει και η ίδια η δωρήτρια με την από 28-07-2020 υπεύθυνη δήλωσή της. Στις 24-07-2020 που υποβλήθηκε η υπ' αριθ.

...../2020 δήλωση δωρεάς χρημάτων, δεν είχε πραγματοποιηθεί η δωρεά των χρημάτων επομένως δεν είχε γεννηθεί η αντίστοιχη φορολογική υποχρέωση.

- Η φορολογική αρχή αόριστα, αυθαίρετα, αναπόδεδεικτα, αναιτιολόγητα και κατά παράβαση των σχετικών διατάξεων έκρινε ότι η δωρεά χρημάτων συντελέστηκε, χωρίς να επικαλείται κάποιο έγγραφο (ιδιωτικό συμφωνητικό ή έμβασμα ή συμβόλαιο απόκτησης ακινήτου) που να το αποδεικνύει.

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 τις διατάξεις του άρθρου 38 του Ν 2961/2001 ορίζεται ότι:

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

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 του Ν 2961/2001 ορίζεται ότι:

«1. Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά τον χρόνο σύνταξης του εγγραφου 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 τον χρόνο της παράδοσης .»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 42 του Ν 2961/2001 ορίζονται τα ακόλουθα:

«1. Δωρεές εν ζωή και γονικές παροχές κατά πλήρη κυριότητα, οι οποίες:

Α) Ακυρώνονται ή αναγνωρίζονται με τελεσίδικη δικαστική απόφαση ως άκυρες εν όλω ή εν μέρει ή ανακλήθηκαν νόμιμα, λογίζονται και φορολογούνται ως δωρεές ή γονικές παροχές επικαρπίας των αντικειμένων των δωρεών ή γονικών παροχών για το χρόνο από την παράδοση αυτών μέχρι την τελεσιδικία της απόφασης και γίνεται νέα εκκαθάριση σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 100. Αν γι' αυτές τις δωρεές και τις γονικές παροχές με την ίδια απόφαση διατάσσεται η επιστροφή των αντικειμένων των δωρεών ή γονικών παροχών με τους καρπούς αυτών και αποδεικνύεται αυτή με εκτέλεση της απόφασης ή με συμβολαιογραφική πράξη, εκπίπτει και επιστρέφεται ολόκληρος ο φόρος που βεβαιώθηκε και καταβλήθηκε.

Β) Ανακαλούνται με συμφωνία των μερών:

α) Μέσα σε μία πενταετία από τη σύστασή τους, φορολογούνται για τη σύστασή τους, όχι όμως και για την ανάκληση ως δωρεές του τέως δωρεοδόχου ή τέκνου προς τον αρχικό δωρητή ή γονέα προς τον οποίο επανέρχονται τα αντικείμενα των δωρεών ή γονικών παροχών.

β) μετά πάροδο πενταετίας, φορολογούνται τόσο για τη σύστασή τους όσο και για την ανάκληση, ως δωρεές του τέως δωρεοδόχου ή τέκνου προς τον αρχικό δωρητή ή γονέα προς τον οποίο επανέρχονται τα αντικείμενα των δωρεών ή γονικών παροχών.

Οι διατάξεις των περιπτώσεων Α' και Β' της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται ανάλογα και σε περίπτωση ανάκλησης δωρεών εν ζωή και γονικών παροχών επικαρπίας ...»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 81 του Ν. 2961/2001 όπως τροποποιήθηκε με την παράγραφο Γ.10 του άρθρου 3 του Ν.4254/2014 (ΦΕΚ Α 85/7.4.2014), ορίζεται ότι:

«1. Ο φόρος βεβαιώνεται με βάση:

α) τις δηλώσεις που υποβάλλονται,

β) τις πράξεις των άρθρων 76 και 77, εφόσον παρήλθε άπρακτη η προθεσμία άσκησης προσφυγής κατ' αυτών,

γ) τις νέες εκκαθαρίσεις κατά τα άρθρα 100 και 101,

δ) τις οριστικές αποφάσεις των διοικητικών δικαστηρίων.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 του Ν. 2961/2001, ορίζεται ότι:

«1. Επιτρέπεται η εν όλω ή εν μέρει ανάκληση της δήλωσης, που υποβλήθηκε από τον φορολογούμενο, λόγω ουσιώδους πλάνης περί τα πράγματα που αποδεικνύεται προσηκόντως ή λόγω εσφαλμένης ερμηνείας των διατάξεων του νόμου αυτού. Η ανάκληση της δήλωσης δεν μπορεί να αφορά την αξία των αντικειμένων της κληρονομίας.

2. Η ανάκληση της δήλωσης μπορεί να γίνει μέχρι και το στάδιο της διοικητικής επίλυσης της διαφοράς ή την ανακοίνωση για την ειλικρίνεια της δήλωσης. Μετά το στάδιο αυτό η ανάκληση της δήλωσης μπορεί να γίνει σε κάθε στάση της δίκης ενώπιον οποιουδήποτε διοικητικού δικαστηρίου.

3. Για το αποδεκτό ή μη της ανάκλησης, που έγινε μέχρι και το στάδιο της διοικητικής επίλυσης της διαφοράς ή την ανακοίνωση για την ειλικρίνεια της δήλωσης, αποφαινεται ο προϊστάμενος της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας με αιτιολογημένη απόφασή του, η οποία κοινοποιείται στον υπόχρεο. Κατά της απόφασης αυτής μπορεί να ασκηθεί προσφυγή και λοιπά ένδικα μέσα.».

Επειδή, με το άρθρο 496 Α.Κ. ορίζεται ότι:

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

Επειδή, με το άρθρο 498 Α.Κ. 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, με το άρθρο 507 του Α.Κ. ορίζεται ότι:

«Ο δωρητής ή ο κληρονόμος του έχει δικαίωμα να ανακαλέσει τη δωρεά, αν ο δωρεοδόχος παραλείπει υπαίτια να εκτελέσει τον τρόπο υπό τον οποίο έγινε η δωρεά.».

Επειδή, με το άρθρο 509 του Α.Κ. ορίζεται ότι:

«Η ανάκληση της δωρεάς γίνεται με δήλωση προς το δωρεοδόχο. Αφού γίνει η ανάκληση αποσβήνεται η υποχρέωση του δωρητή για παροχή και αναζητείται η παροχή που εκπληρώθηκε, σύμφωνα με τις διατάξεις για τον αδικαιολόγητο πλουτισμό.».

Επειδή, κατά το άρθρο 509 § 1 του ίδιου Κώδικα, η ανάκληση της δωρεάς γίνεται με άτυπη (ακόμη και όταν το αντικείμενο της δωρεάς είναι ακίνητο) σχετική δήλωση του δωρητή προς το δωρεοδόχο, κατά συνέπεια και με αγωγή. Η δήλωση αυτή, που συνιστά άσκηση διαπλαστικού δικαιώματος του δωρητή, επιφέρει τα έννομα αποτελέσματά της από την περιέλευσή της στο δωρεοδόχο και εφόσον ο λόγος της ανάκλησης είναι αληθινός και μπορεί να δικαιολογήσει την ανάκληση (ΑΠ 1025/1998, ΕλλΔνη 39, 1565, ΑΠ 840/1994, ΕλλΔνη 37, 100, ΑΠ 530/1991, ΕλλΔνη 33, 84, ΕφΑθ 7893/2006, ΕλλΔνη 48, 549, ΕφΑθ 3386/2003, ΕλλΔνη 46, 854, ΕφΑθ 9815/2002, ΕλλΔνη 45, 209, ΕφΑθ 4778/1998, ΕλλΔνη 39, 1360, ΕφΑθ 9719/1997, ΕλλΔνη 39, 1359, ΕφΠειρ 283/1998, ΕλλΔνη 39, 899, Εφθεσ 1342/2001, Αρμ 56, 1458).

Η δήλωση του δωρητή για την ανάκληση της δωρεάς μπορεί να περιλαμβάνεται και σε δικόγραφο του δωρητή, πχ σε αγωγή ή προτάσεις, αν και συνηθέστερα από το δικαστηριακή πρακτική συναντάμε ανακλήσεις με τη μορφή της εξώδικης δήλωσης. Λόγω ακριβώς της φύσης της δήλωσης ως απευθυντέας, δεν αρκεί η με συμβολαιογραφική πράξη δήλωση ανάκλησης της δωρεάς, αλλά απαιτείται προσθέτως γνωστοποίηση από αυτόν στον δωρεοδόχο, με κοινοποίηση αντιγράφου της πράξης αυτής, ή με οποιονδήποτε άλλο τρόπο, την οποία σε περίπτωση αμφισβήτησής, το βάρος απόδειξης της, το φέρει ο δωρητής, καθώς συνιστά αναγκαία προϋπόθεση για την επέλευση των επιδιωκόμενων έννομων συνεπειών. Η δήλωση ανάκλησης πρέπει να περιέχει τον λόγο της ανάκλησης και τα πραγματικά περιστατικά που τον θεμελιώνουν.

Επειδή, κατά το άρθρο 509 §1 ΑΚ η ανάκληση της δωρεάς (ΑΚ 505) γίνεται δι' ατύπου σχετικής δηλώσεως του δωρητή προς τον δωρεοδόχο η δήλωση αυτή, η οποία συνιστά άσκηση διαπλαστικού δικαιώματος του δωρητή, επιφέρει τα έννομα αποτελέσματα της από την περιέλευσή της εις τον δωρεοδόχον και εφόσον, ο λόγος της ανάκλησης είναι αληθινός και μπορεί να δικαιολογήσει την ανάκληση.

Επειδή, η προσφεύγουσα υπέβαλε την υπ' αριθ. (Ζ -/20) δήλωση άτυπης δωρεάς χρημάτων, ποσού 15.000,00€, για αγορά ακινήτου, χωρίς να αναγράφεται με λεπτομέρεια το ακίνητο που αφορά, αλλά ούτε και ότι η εν λόγω δωρεά θα γινόταν μόνο για την αγορά του συγκεκριμένου ακινήτου και κανενός άλλου, έτσι ώστε να μπορεί να διαπιστωθεί η ματαίωση της σύμβασης.

Επειδή, η προσφεύγουσα ανακάλεσε την ως άνω δήλωση δωρεάς, χωρίς σχετική δήλωση του δωρητή, (άρθ. 509 του Α.Κ.) με αναφορά στον λόγο της ανάκλησης και τα πραγματικά περιστατικά που την θεμελιώνουν, προκειμένου ν' αποδειχθεί ο ισχυρισμός της ότι δεν έλαβε ποτέ το ποσό της δωρεάς.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1Βα του άρθ. 42 του ν. 2961/2001, σε περίπτωση ανάκλησης δωρεάς με συμφωνία των συμβαλλομένων μερών, υπόκειται σε φόρο η σύσταση της δωρεάς, η οποία εξακολουθεί να επάγει όλα τα έννομα αποτελέσματα που απορρέουν από αυτή, (υποχρέωση καταβολής του οικείου φόρου).

Επειδή σύμφωνα και με τις ανωτέρω διατάξεις, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο σύνταξης του εγγράφου της δωρεάς, ήτοι την 24/07/2020, οπότε και θεωρείται ότι πραγματοποιήθηκε η δωρεά των χρημάτων.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 10.12.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της (.....) (.....) **ΤΟΥ** (.....), με ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, αριθ. και την επικύρωση της υπ' αριθ./2020 απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς.

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.