



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 19/05/2023

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

Αριθμός απόφασης: 1000

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 – 10
Ταχ. Κώδικας : 546 39 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332239, 240
e-mail : ded.thess@aade.gr

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 ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ.1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017),

δ. την 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 ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ.1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 24/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της με ΑΦΜ:, κατά του από 28/12/2022

προσδιορισμού φόρου επί της με αριθμό/Ζ-...../2022 δήλωσης δωρεάς από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τον προσδιορισμό φόρου της υπ' αριθ./Ζ-...../2022 δήλωσης φόρου δωρεάς, από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 24/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ:, 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 εκκαθάριση της με αριθμό/Ζ-...../2022 δήλωσης φόρου δωρεάς χρηματικού ποσού 10.000,00€, με δωρητή τον – ΑΦΜ: και δωρεοδόχο την προσφεύγουσα (σύζυγο του δωρητή) και τη σύνταξη του ΑΧΚ/1/29.12.2022 (ΑΤΒ/29.12.2022), βεβαιώθηκε φόρος ύψους 1.000,00€, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 29 και 44 του ν.2961/2001.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί ο ανωτέρω προσδιορισμός φόρου, προβάλλοντας τον ισχυρισμό ότι η μεταφορά του επίμαχου χρηματικού ποσού από εταιρικό λογαριασμό του δωρητή σε τραπεζικό λογαριασμό στον οποίο η ίδια είναι συνδικαιούχος με τον δωρητή δεν πραγματοποιήθηκε με σκοπό την άτυπη δωρεά του αλλά για την κάλυψη μελλοντικών φορολογικών υποχρεώσεων, η δε υποβολή της δήλωσης οφείλεται σε συγγνωστή πλάνη. Το δε ποσό των 10.000,00€ δε χρησιμοποιήθηκε και επιστράφηκε στον εταιρικό λογαριασμό.

Επειδή, με το άρθρο 18 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. α) Ο υπόχρεος σε υποβολή φορολογικών δηλώσεων υποβάλλει τις φορολογικές δηλώσεις στη Φορολογική Διοίκηση κατά τον χρόνο που προβλέπεται από την οικεία φορολογική νομοθεσία...».

Επειδή, με το άρθρο 30 του ανωτέρω Κώδικα ορίζεται ότι: «1. Πράξη προσδιορισμού φόρου είναι η πράξη με την οποία καθορίζεται το ποσό της φορολογικής οφειλής ή απαίτησης του φορολογούμενου για μια (1) ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή για ένα (1) ή περισσότερα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές περιόδους ή για μια (1) ή

περισσότερες φορολογικές υποθέσεις. Με την πράξη προσδιορισμού φόρου συνιστάται και βεβαιώνεται η φορολογική οφειλή ή απαίτηση του φορολογούμενου. Η πράξη αυτή καταχωρίζεται ως εισπρακτέο ή επιστρεπτέο ποσό στα βιβλία της Φορολογικής Διοίκησης. Με απόφαση του Διοικητή καθορίζονται τα βιβλία στα οποία γίνεται η καταχώριση, το περιεχόμενο, η διαδικασία και οι εξαιρέσεις από αυτή, καθώς και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή του παρόντος. 2. Η Φορολογική Διοίκηση είναι αρμόδια να εκδίδει τις ακόλουθες πράξεις προσδιορισμού φόρου: α) πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου, β) πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου, γ) πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και δ) πράξη προληπτικού προσδιορισμού φόρου».

Επειδή, με το άρθρο 32 του ίδιου Κώδικα ορίζεται ότι: «1. Στις περιπτώσεις που κατά τη φορολογική νομοθεσία η φορολογική δήλωση δεν συνιστά άμεσο προσδιορισμό φόρου, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου...».

Επειδή, με το άρθρο 37 του ίδιου Κώδικα ορίζεται ότι: «Η κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Διοικητή ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης. Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες: α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου, β) τον Α.Φ.Μ. του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο, γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης, δ) το είδος της πράξης προσδιορισμού του φόρου και το αντικείμενο στο οποίο αφορά η πράξη, ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής, στ) την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος, ζ) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου, η) τον χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου, θ) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα, ι) λοιπές πληροφορίες. Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο το οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου. Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου, εκτός από την περίπτωση του δεύτερου εδαφίου της παρ. 2 του άρθρου 34. Ο τύπος των πράξεων προσδιορισμού του φόρου και της έκθεσης ελέγχου καθορίζεται με απόφαση του Διοικητή».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1215/2014 απόφαση της ΓΓΔΕ (ΦΕΚ Β' 2739) ορίζεται ότι: «1. Ο τύπος και το περιεχόμενο της πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς, δωρεάς και γονικής παροχής, έχει ως το σχετικό υπόδειγμα, που επισυνάπτεται ως παράρτημα της απόφασης αυτής. 2. Η πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση τα στοιχεία που περιλαμβάνονται στην

υποβληθείσα δήλωση φόρου κληρονομιάς, δωρεάς ή γονικής παροχής καθώς και κάθε άλλο στοιχείο που έχει στη διάθεση της η Φορολογική Διοίκηση. 3. Η πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται κατά τα οριζόμενα στις περιπτώσεις β και γ της παραγράφου 2 και στις περιπτώσεις β, γ και δ της παραγράφου 3 του άρθρου 5 του Κ.Φ.Δ.».

Επειδή, με το άρθρο 45 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Η είσπραξη των φόρων και των λοιπών εσόδων του Δημοσίου, που εμπíπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα, πραγματοποιείται δυνάμει εκτελεστού τίτλου. 2. Εκτελεστοί τίτλοι από τον νόμο είναι:... β) στην περίπτωση διοικητικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη προσδιορισμού του φόρου, ...».

Επειδή, η παρ. 1 του άρθρου 63 του ανωτέρω Κώδικα ορίζει πως ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκησης ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης.

Επειδή, από τις διατάξεις του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, συνάγεται σαφώς ότι σκοπός της θέσπισης της διαδικασίας της ενδικοφανούς προσφυγής είναι μεταξύ άλλων η λειτουργία ενός σταδίου προελέγχου για εκείνες τις υποθέσεις που πρόκειται να εισαχθούν ενώπιον της δικαιοσύνης με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής, κατά συνέπεια, στο πεδίο εφαρμογής της ενδικοφανούς προσφυγής υπάγονται οι πράξεις, οι οποίες με βάση το προϊσχύον καθεστώς προσβάλλονταν απευθείας στα δικαστήρια με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής (άρθρο 63 επ. Κ.Δ.Δ.).

Επειδή, όπως έχει κριθεί από το ΣτΕ (1135/2011, 1868/2005), αλλά και από δικαστήρια της ουσίας (ΔΕφαθ 542/2012), για το προ της θέσπισης της ενδικοφανούς διαδικασίας του άρθρου 63 ΚΦΔ καθεστώς, σε περιπτώσεις οίκοθεν βεβαίωσης της οφειλής, το ατομικό φύλλο βεβαίωσης του φόρου, με το οποίο το πρώτον γίνεται ο προσδιορισμός του φόρου, υπόκειται σε προσφυγή ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων για πλημμέλειες που αφορούν την ύπαρξη και την έκταση των δι' αυτού επιβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων. Συνεπώς, για το διάστημα μετά τη θέσπιση της ενδικοφανούς διαδικασίας του άρθρου 63 ΚΦΔ, το αντίστοιχο ατομικό φύλλο βεβαίωσης θα πρέπει να υπόκειται στην ενδικοφανή προσφυγή του ως άνω άρθρου.

Επειδή, η αυτή ερμηνεία αρμόζει και για τις βεβαιώσεις φόρου που γίνονται χωρίς τήρηση της προσήκουσας διαδικασίας, ήτοι χωρίς την προηγούμενη έκδοση διοικητικής πράξης προσδιορισμού του φόρου, καθώς με αυτές το πρώτον προσδιορίζεται η φορολογική οφειλή.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 6 εδ. δ' του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «*Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών*».

Επειδή, βάσει των προαναφερόμενων διατάξεων, στην περίπτωση που η προσβαλλόμενη πράξη πάσχει από τυπική πλημμέλεια, η ΔΕΔ έχει την εξουσία να την ακυρώσει και να αναπέμψει τη υπόθεση στη Φορολογική Αρχή για επανάληψη της διαδικασίας, ήτοι για επανέκδοση της πράξης δίχως τη συγκεκριμένη τυπική πλημμέλεια. Ως τυπικές πλημμέλειες που οδηγούν στην επανάληψη της διαδικασίας θεωρούνται όσες ανάγονται στην εξωτερική τυπική νομιμότητα της πράξης, ήτοι στον τύπο και τη διαδικασία έκδοσής της (Βλ. Κ. Γώγου, Διαδικαστικά σφάλματα και ακύρωση των διοικητικών πράξεων, εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, 2017, σελ. 33 επ., 114 επ.).

Επειδή, εν προκειμένω, ο καταλογισμός των φόρων δωρεάς σε βάρος της προσφεύγουσας, έγινε το πρώτον από και διά της έκδοσης της ταμειακής βεβαίωσης χρέους, που προέκυψε από την εκκαθάριση της με αριθμό/Ζ-...../2022 δήλωσης φόρου δωρεάς κατατεθείσας στη Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, άνευ προηγούμενης έκδοσης και κοινοποίησης σε αυτήν πράξης διοικητικού προσδιορισμού του άρθρου 32 ΚΦΔ. Ως εκ τούτου, η εν λόγω η ταμειακή βεβαίωση παραδεκτώς, κατά τα ανωτέρω, προσβάλλεται με ενδικοφανή προσφυγή.

Επειδή, η διά του ΑΧΚ/1/29.12.2022 ταμειακή βεβαίωση της εκκαθάρισης της με αριθμό/Ζ-...../2022 δήλωσης φόρου δωρεάς είναι μη νόμιμη, ως στερούμενη ερείσματος, ήτοι λόγω παράλειψης, εκ μέρους της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, έκδοσης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, της οποίας να δύναται να εκκινεί τη διαδικασία εκτέλεσης (βλ. ιδίως ΣΤΕ 1868/2005). Η υποχρέωση δε έκδοσης πράξης πηγάζει ευθέως από τις διατάξεις του άρθρου 32 του ΚΦΔ σε συνδυασμό με την ΠΟΛ.1215/2014 απόφαση της ΓΓΔΕ (ΦΕΚ Β' 2739).

Επειδή, από το πλέγμα των ανωτέρω διατάξεων αλλά και από την αρχή της χρηστής διοίκησης, η οποία επιτάσσει την άσκηση των διοικητικών αρμοδιοτήτων σύμφωνα με το κοινό περί δικαίου αίσθημα, δηλαδή κατά τρόπο σύμφωνο με τα χρηστά ήθη, συνάγεται ότι οι προσβαλλόμενες ταμειακές βεβαιώσεις πραγματοποιήθηκαν χωρίς

να τηρηθεί η νόμιμη διαδικασία, όπου προϋφίσταται η έκδοση των πράξεων για την επιβολή των υπό κρίση φόρων και έπεται η σχετική βεβαίωση. Ως εκ τούτου, η με ΑΤΒ/29.12.2022 (ΑΧΚ/1/29.12.2022) βεβαίωση φόρου που προσδιορίστηκε επί της υπ' αριθ./Ζ-...../2022 δήλωσης φόρου δωρεάς, ύψους ποσού 1.000,00€, είναι τυπικά πλημμελής και πρέπει για το λόγο αυτό, να ακυρωθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **αποδοχή** της υπ' αριθ./24.01.2023 ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ: και συγκεκριμένα την **ακύρωση** της εκκαθάρισης της με αριθμό/Ζ-...../2022 δήλωσης φόρου δωρεάς (ΑΧΚ/1/29.12.2022, ΑΤΒ/29.12.2022), λόγω τυπικής πλημμέλειας.

Καλείται ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ όπως ενεργήσει με βάση το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α8 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΖΑΧΑΡΑΚΗ ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗ

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.