



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 12/05/2023

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

Αριθμός απόφασης: 939

**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 18/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της ..... με ΑΦΜ: ....., κατά της υπ' αριθ.

...../2022 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. ....../2022 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ.

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

Επί της από 18/01/2023 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 υπ' αριθ. ....../2022 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 2.061,33€, πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 1.030,67€ και τόκοι άρθρου 53 ΚΦΔ ποσού 1.429,53€, ήτοι συνολικό ποσό 4.521,53€.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί η προαναφερθείσα πράξη ως προς το πρόστιμο και τους τόκους του ΚΦΔ, λόγω ανεπαρκούς φοροδοτικής ικανότητάς της.

**Επειδή**, με το άρθρο 1 του ν.2961/2001 περί κύρωσης του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών Προϊκών και Κερδών από Λαχεία, 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». Με το άρθρο 34 ορίζεται 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...». Με το άρθρο 35 ορίζεται ότι: «1. Σε φόρο υποβάλλεται: α) η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, που δωρίζεται,..». Με το άρθρο 38 ορίζεται ότι: «1. Υπόχρεος στο φόρο είναι ο δωρεοδόχος ή το τέκνο...». Με το άρθρο 39 ορίζεται ότι: «1. Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο της

σύνταξης του εγγράφου της δωρεάς ή της γονικής παροχής...». Με το άρθρο 40 ορίζεται ότι: «1. Κατ' εξαίρεση η φορολογική υποχρέωση γεννιέται:... δ) Κατά το χρόνο της συνένωσης της επικαρπίας με την ψιλή κυριότητα, όταν αντικείμενο της δωρεάς ή της γονικής παροχής είναι η ψιλή κυριότητα, εκτός από τις περιπτώσεις της παραγράφου 5 του άρθρου 16...». Με το άρθρο 44 ορίζεται ότι: «1. Το υπόλοιπο της περιουσίας, πλην των χρηματικών ποσών, που αποκτάται αιτία δωρεάς ή γονικής παροχής, το οποίο απομένει μετά την αφαίρεση των εκπτώσεων και απαλλαγών που προβλέπονται στα άρθρα 41 και 43, υποβάλλεται σε φόρο, ο οποίος υπολογίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29, οι οποίες εφαρμόζονται ανάλογα...». Με το άρθρο 29 ορίζεται ότι: «1. Οι δικαιούχοι της κτήσης, ανάλογα με τη συγγενική τους σχέση προς τον κληρονομούμενο, κατατάσσονται σε τρεις κατηγορίες Α', Β' και Γ'... Στη Γ' κατηγορία υπάγεται οποιοσδήποτε άλλος εξ αίματος ή εξ αγχιστείας συγγενής του κληρονομούμενου ή εξωτικός... 2. Η αιτία θανάτου κτήση των κάθε φύσεως περιουσιακών στοιχείων υπόκειται σε φόρο, ο οποίος υπολογίζεται με βάση τις εξής ανά κατηγορία φορολογικές κλίμακες:...

#### ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Γ'

Κλιμάκια (σε ευρώ)	Συντελεστής κλιμακίου (%)	Φόρος κλιμακίου (σε ευρώ)	Φορολογητέα 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			

...». Με το άρθρο 86 παρ. 6 ορίζεται ότι: «Σε όσες περιπτώσεις η φορολογική υποχρέωση γεννιέται σε χρόνο μεταγενέστερο από τη σύσταση της δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκας, υποβάλλεται νέα δήλωση μέσα σε έξι (6) μήνες από τη γένεση της φορολογικής υποχρέωσης». Με το άρθρο 88 ορίζεται ότι: «1. Στη δήλωση αναγράφονται λεπτομερώς εκτός των άλλων αναγκαίων για τον καθορισμό του φόρου λεπτομερειών και τα ακόλουθα: α) η αιτία της μεταβίβασης, β) πλήρη τα στοιχεία αυτών που δηλώνουν, γ) αντικείμενο της δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκας, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο εδάφιο γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 67, δ) οι δωρεές, γονικές παροχές και προίκες που συνυπολογίζονται, ε) ο αριθμός φορολογικού μητρώου των συμβαλλομένων».

**Επειδή**, με το άρθρο 70 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του Ν. 2523/1997 (Α' 179), πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου του άρθρου 58, της παρ. 2 του άρθρου 58Α ή του άρθρου 59 του Κώδικα, κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του Κώδικα, ο

οποίος υπολογίζεται από την 1η.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου, εφαρμόζεται το άρθρο 53 του Κώδικα».

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, με το υπ' αριθ. ....../12.01.2006 συμβόλαιο της συμβολαιογράφου Γιαννισών ....., η προσφεύγουσα έλαβε κατά ψιλή κυριότητα από τον δωρητή ..... (ΑΦΜ .....), ποσοστό 25% εξ αδιαιρέτου ενός διαμερίσματος πρώτου ορόφου, επί της οδού ..... στα Γιαννισιά, παρακρατούμενης της ισόβιας επικαρπίας υπέρ του δωρητή. Για την εν λόγω δωρεά υποβλήθηκε στην αρμόδια φορολογική αρχή η υπ' αριθ. ....../Z-...../25.11.2005 δήλωση φόρου δωρεάς με την οποία δεν ζητήθηκε η άμεση φορολόγηση της ψιλής κυριότητας. Στις 29/09/2011 απεβίωσε ο δωρητής και επικαρπωτής ..... (ΑΦΜ .....), με αποτέλεσμα να συνενωθεί η ψιλή κυριότητα με την επικαρπία και, κατά τον ίδιο χρόνο, να γεννηθεί η φορολογική υποχρέωση για υποβολή νέας δήλωσης και φορολόγηση της αξίας της δωρεάς.

**Επειδή**, η ελεγκτική αρχή διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα δεν υπέβαλε τη σχετική δήλωση φόρου δωρεάς που συστάθηκε με το προαναφερθέν συμβόλαιο, για την οποία η φορολογική υποχρέωση γεννήθηκε στις 29/09/2011, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 6 του άρθρου 86 του ίδιου νόμου, κατά παράβαση του άρθρου 88 του ν.2961/2001. Από τον διενεργηθέντα έλεγχο, η αντικειμενική αξία του μεταβιβασθέντος λόγω δωρεάς ακινήτου προσδιορίστηκε σε 65.226,55€ και κατά συνέπεια η αξία ποσοστού 25% εξ αδιαιρέτου αυτού σε 16.306,64€. Ο φόρος δωρεάς υπολογίστηκε σύμφωνα με την κλίμακα της Γ' κατηγορίας του άρθρου 29 του ν.2961/2001 (λόγω συγγένειας εξ αγχιστείας τρίτου βαθμού εκ πλαγίου), καθόσον η προσφεύγουσα είναι τέκνο του αδελφού της συζύγου του δωρητή, σε 2.061,33€ και επιπλέον επιβλήθηκε, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν.2523/1997, πρόστιμο του άρθρου 58 του ΚΦΔ ύψους 1.030,67€ και τόκοι του άρθρου 53 του ίδιου Κώδικα ύψους 1.429,53€, ως επεικέστερη κύρωση.

**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 παρ. 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.

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, οι εφαρμοζόμενες φορολογικές διατάξεις επιβάλλουν δέσμια αρμοδιότητα της διοίκησης και δεν αντιβαίνουν στο άρθρο 5 του Συντάγματος, διότι οι προϋποθέσεις επιβολής των προσβαλλόμενων μέτρων καθορίζονται κατά τρόπο γενικό, αλλά σαφή, συγκεκριμένο και αντικειμενικό από τον ίδιο το νόμο, έτσι ώστε το αρμόδιο διοικητικό όργανο, κατά την έκδοση των ατομικών διοικητικών πράξεων να περιορίζεται στην απλή διαπίστωση των προϋποθέσεων αυτών, όπως συνέβη εν προκειμένω, και όχι στη δυνατότητα παραβίασης των τυπικών αυτών και στην εφαρμογή τους κατά διακριτική ευχέρεια. Ως εκ τούτου, η φορολογική αρχή ενήργησε κατ' εφαρμογή της αρχής της νομιμότητας της διοίκησης που δεσμεύει τα φορολογικά όργανα να εφαρμόζουν τις φορολογικές διατάξεις.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί ανεπαρκούς φοροδοτικής ικανότητά της προβάλλεται αλυσιτελώς και απορρίπτεται.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

την **απόρριψη** της υπ' αριθ. ....../18.01.2023 ενδικοφανούς προσφυγής της ..... με ΑΦΜ: .....

**Φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:**

**Υπ' αριθ. ....../2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς**

Φόρος δωρεάς	2.061,33€
Πρόστιμο και τόκοι άρθρων 58 και 53 ΚΦΔ	2.460,20€
<b>Σύνολο για καταβολή</b>	<b>4.521,53€</b>

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 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.

