



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη, 18-04-2023

Αριθμός Απόφασης: 795



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10, Θεσ/νικη

Ταχ. Κώδικας : 54639

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : [ded.thess@ aade.gr](mailto:ded.thess@aade.gr)

Url : www.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 (ΦΕΚ Α' 206), εφεξής Κ.Φ.Δ.
- 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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (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 Α.Α.Δ.Ε.*» (ΦΕΚ Β' 6009),

- 2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.**

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση της Προϊσταμένης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759B/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»
4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, κατά της αριθμ./18-11-2022 Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Γονικής Παροχής, έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 2012, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ.
5. Την ως άνω πράξη της Δ.Ο.Υ.
6. Τις απόψεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αρ./18-11-2022 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου γονικής παροχής, έτους 2012, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της, οφειλόμενη διαφορά φόρου ύψους **7.393,96€**, πλέον πρόστιμο του αρ. 49§1 του ν. 4509/2017, ύψους **8.824,69€**, ήτοι συνολικό ποσό: **16.218,65€**.

Αιτία για τον έλεγχο αποτέλεσε η υπ' αριθ./0/5321/25-07-2022 εντολή μερικού ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. βάσει των διατάξεων των άρθρων 4, 10 και 74 του Ν 2961/2001 του κώδικα φορολογίας κληρονομιών – δωρεών γονικών παροχών, με την οποία διενεργήθηκε έλεγχος στην με αρ./14-03-2012 δήλωση φόρου γονικής παροχής και με αρ. φακέλου Z-.../2012. Αφορά στους συμβαλλόμενους- παρέχοντα γονέα και την – λήπτρια της παροχής με χρονολογία φορολογίας την 23/03/2012 (ημερομηνία σύνταξης συμβολαίου).

Με το με αριθμό πρωτ./29-07-2022 έγγραφο της Δ.Ο.Υ., γνωστοποιήθηκε στην ελεγχόμενη κληρονόμο η έκδοση της ανωτέρω εντολής με επισύναψη αντιγράφου αυτής και με το με αρ. πρωτ./29-07-2022 έγγραφο, της γνωστοποιήθηκε η δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμης δήλωσης μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 18, 19 και 72§18 του ν.

4174/2013, όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του ν. 4512/2018.

Ο έλεγχος προσδιόρισε την αξία των δωρηθέντων περιουσιακών στοιχείων σύμφωνα με τον κατωτέρω πίνακα:

Α/Α	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ (€)	ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ (€)
1	<p>Από ένα οικόπεδο που βρίσκεται στο του Δήμου, στην οδό (Ο.Τ. 45), συνολικής επιφάνειας 2.081 τ.μ., με πρόσοψη στην επαρχιακή οδό και σε δρόμο του οικισμού και πέραν αυτού με παραλία, το οποίο διέπεται από τις διατάξεις του ν. 3741/1929 και του ν. δ. 1024/1971, έχει η παρέχουσα στην πλήρη κυριότητα, νομή και κατοχή της: α) μια κάθετη ιδιοκτησία, δηλαδή στην οικοδομή (με το στοιχείο Κατοικία 1) που αποτελείται από υπόγειο (1 α), ισόγειο κατοικία και κατοικία πρώτου ορόφου (1 β), εκ των οποίων το υπόγειο είναι αυτόνομο (είσοδος από τον ακάλυπτο χώρο), ενώ το ισόγειο και 1^{ος} όροφος αποτελούν μία κατοικία με ενιαία λειτουργικότητα, η οποία οικοδομή ανεγέρθηκε σύμφωνα με την υπ' αρ. .../1995 οικ. άδεια της Πολεοδομίας, επί του διακεκριμένου τμήματος (αποκλειστικής χρήσης της παρέχουσας), επιφάνειας 957,39 τ.μ., στο οποίο ανήκει ποσοστό 50% εξ αδιαιρέτου από ολόκληρο το οικόπεδο (2.081 τ.μ.), β) η ίδια παρέχουσα έχει στην πλήρη κυριότητά της ποσοστό 50% εξ αδιαιρέτου από τον κοινόχρηστο διάδρομο, ο οποίος είναι συνολικής επιφάνειας 164,20 τ.μ. ανήκει στο αρχικό οικόπεδο (2.081 τ.μ.), αλλά δεν έχει ποσοστό συνιδιοκτησίας επ' αυτού και έχει αφεθεί επί σκοπώ εξυπηρέτησεως όλων των συνιδιοκτητών του άνω οικοπέδου και για πρόσβαση στη θάλασσα και στην επαρχιακή οδό και γ) έχει επίσης στην πλήρη κυριότητά της ποσοστό 50% εξ αδιαιρέτου από λωρίδα οικοπέδου, όμορη του παραπάνω ακινήτου, η οποία είναι συνολικής επιφάνειας 205,25 τ.μ. μη άρτια και οικοδομήσιμη, που έχει πρόσοψη στην επαρχιακή οδό – Ν. και στον δρόμο έμπροσθεν της αμμώδους ακτής. Σήμερα η παρέχουσα δωρίζει λόγω γονικής παροχής στη θυγατέρα της κατά πλήρη κυριότητα, νομή και κατοχή, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 3741/1929 και Ν.Δ. 1024/1971: α) ολόκληρη την με το στοιχείο 1α ιδιοκτησία του υπογείου που είναι συνολικής επιφάνειας 250,43 τ.μ., η οποία αποτελείται συγκεκριμένα από</p>	<p>31.166,18 234.894,68 15.431,16 19.289,44</p>	<p>357.300,65 56.639,38 15.431,16 19.289,44</p>

αποθηκευτικό χώρο που έχει μετατραπεί σε κατοικία (με το Ν .4014/2011) επιφάνειας 165,16 τ.μ., στην οποία ιδιοκτησία ανήκει ποσοστό 169% εξ αδιαιρέτου στο όλο οικόπεδο και 320,63 τ.μ. εξ αδιαιρέτου στο άνω τμήμα αποκλειστικής χρήσης, Β) δωρίζει κατά πλήρη κυριότητα, νομή και κατοχή ποσοστό 25% εξ αδιαιρέτου από τον κοινόχρηστο διάδρομο, ο οποίος είναι συνολικής επιφάνειας 164,20 τ.μ. και Γ) δωρίζει τέλος, κατά πλήρη κυριότητα, νομή και κατοχή ποσοστό 25% εξ αδιαιρέτου από το οικόπεδο (λωρίδα) συνολικής επιφάνειας 205,25 τ.μ.		
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ	300.781,46	448.660,63

ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΗΝ ΙΣΧΥΟΥΣΑ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΘΑΝΑΤΟΥ ΚΛΙΜΑΚΑ Ν.3842/2010

Α΄ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΜΕ ΣΥΝΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟ ΤΩΝ ΠΡΟΓΕΝΕΣΤΕΡΩΝ ΓΟΝΙΚΩΝ ΠΑΡΟΧΩΝ

ΠΡΟΕΚΥΨΑΝ ΤΑ ΠΑΡΑΚΑΤΩ :

	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ (€)	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ (€)
ΔΩΡΗΘΕΙΣΑ ΜΕΡΙΔΑ	300.781,46	448.660,63
ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ		448.660,63
ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ		
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ		448.660,63
ΠΡΟΓΕΝΕΣΤΕΡΕΣ ΓΟΝΙΚΕΣ ΠΑΡΟΧΕΣ ΠΟΥ ΣΥΝΥΠΟΛΟΓΙΖΟΝΤΑΙ		
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΑΞΙΑΣ		448.660,63
ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ ΜΕ ΤΟΝ Ν.3842/2010 Α΄ΚΑΤ.		8.933,03
ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΒΕΒΑΙΩΘΗΚΕ		1.539,07
ΦΟΡΟΣ ΣΥΝΥΠΟΛ. ΠΡΟΓΕΝ. ΓΟΝ. ΠΑΡΟΧΩΝ		
ΔΙΑΦΟΡΑ ΠΡΟΣ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		7.393,96
Η ΔΙΑΦΟΡΑ ΜΕΤΑΞΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΚΑΙ ΔΗΛΩΣΗΣ ΕΙΝΑΙ ΜΕΓΑΛΥΤΕΡΗ ΤΟΥ 20% ΤΗΣ ΑΞΙΑΣ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΚΑΙ ΕΠΙΒΑΛΛΕΤΑΙ ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ ΑΝΑΚΡΙΒΟΥΣ ΔΗΛΩΣΗΣ 119,35%		8.824,69
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ :		16.218,65

Ο υπολογισμός του φόρου έγινε με συνυπολογισμό των προγενέστερων γονικών παροχών-δωρεών

Ο πρόσθετος φόρος καθορίστηκε με την εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης σύμφωνα με το άρθρο 49 του Ν. 4509/17 και υπολογίστηκε ως κάτωθι:

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ.1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν.4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ ΠΡΟΣΤΙΜΟ	7.393,96 X 120% = 8.872,75 €	7.393,96 X 50% = 3.696,98 €	7393,96 X 69,35% = 5.127,71 € (95 μήνες X 0,73 = 69,35%)	8.824,69€	8.824,69€

Το πόρισμα του ανωτέρω ελέγχου, τέθηκε υπόψη της προσφεύγουσας με το με αριθμό/27-09-2022 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου άρθρου 28 Ν.4174/2013 και την υπ αρ./27-09-2022 πράξη προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου γονικής παροχής. Συγκεκριμένα στις 27/09/2022, κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά με αρ. καταχώρησης η υπ' αριθμ./27-09-2022 πράξη προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου γονικής παροχής της Προϊσταμένης Δ.Ο.Υ. με το επισυναπτόμενο Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου στην Με τα ανωτέρω κλήθηκε να καταθέσει εντός προθεσμίας είκοσι ημερών τις απόψεις της, ήτοι μέχρι την 27^η Οκτωβρίου 2022 (παρέλευση δεκαήμερου από την ηλεκτρονική κοινοποίηση της πράξης και του επισυναπτόμενου σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου στις 07/10/2022).

Η προσφεύγουσα παρά το σχετικό της δικαίωμα δεν κατέθεσε εντός της ταχθείσας προθεσμίας υπόμνημα ώστε να εκθέσει τυχόν αντίθετους ισχυρισμούς και να προσκομίσει αποδεικτικά στοιχεία υπέρ αυτής.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητάει να γίνει νέα εκκαθάριση και να διορθωθεί ο φόρος κληρονομιάς επικαλούμενη τα παρακάτω:

1. Η αξίωση του Ελληνικού Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση της επίμαχης πράξης έχει υποπέσει σε παραγραφή

2. Το επίμαχο ακίνητο δεν έχει πρόσοψη σε δύο δρόμους αλλά μόνο στην επαρχιακή οδό
3. Λανθασμένος υπολογισμός της αντικειμενικής αξίας των κτισμάτων, καθώς δεν εφαρμόστηκε η ευνοϊκή διάταξη του αρ. 44 του ν. 2961/2001 σύμφωνα με την οποία ισχύει αφορολόγητο όριο για γονικές παροχές ποσού 800.000,00€.
4. Η επιβολή πρόσθετου φόρου ανακριβούς δήλωσης ποσού 8.824,69€ στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης δεν δικαιολογείται.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό περί παραγραφής:

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 72§11 του ν. 4174/2013: «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί.»

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 86§1,3 του ν. 2961/2001: 1. Η δήλωση, ανεξάρτητα αν οφείλεται ή όχι φόρος, εφόσον καταρτίζεται συμβολαιογραφικό έγγραφο, υποβάλλεται πριν από τη σύνταξη του οικείου συμβολαιογραφικού εγγράφου της δωρεάς ή γονικής παροχής ή προίκας. Προκειμένου για δωρεές ή γονικές παροχές που δεν έγιναν αμέσως αποδεκτές, υποβάλλεται νέα δήλωση από αυτόν που αποδέχεται, πριν από την κατάρτιση του συμβολαίου αποδοχής. 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 το αρ. 102§1 του ν. 2961/2001: 1. Το Δημόσιο εκπίπτει του δικαιώματος του για την κοινοποίηση πράξης επιβολής φόρου και προστίμου προκειμένου:

α) για ανακριβή δήλωση, μετά την πάροδο δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο υποβλήθηκε η δήλωση.

β) για παράλειψη δήλωσης ολόκληρης ή μέρους της περιουσίας που αποκτήθηκε ή εικονικότητας του συμβολαίου, μετά δεκαπενταετία από το τέλος του έτους, μέσα στο οποίο έληξε η

προθεσμία για υποβολή της δήλωσης ή έχει συνταχθεί το προσβαλλόμενο για εικονικότητα συμβόλαιο,

γ) για επιβολή προστίμου, μετά δεκαετία από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο έχει συντελεσθεί η παράβαση.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω η προσφεύγουσα κατέθεσε στις 14-03-2012 τη με αρ. φακέλου Ζ –/2012 και με αρ. /14-03-2012 δήλωση φόρου γονικής παροχής. Συνεπώς, η Δ.Ο.Υ. εξέδωσε αλλά και ανάρτησε στο ηλεκτρονικό σύστημα του taxinet την προσβαλλόμενη πράξη εντός της προθεσμίας παραγραφής, ήτοι στις 18-11-2022. Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου Δωρεάς πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό:

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 45 του ν. 2961/2001: Όπου στις διατάξεις του παρόντος για τη φορολογία των κτήσεων αιτία δωρεάς ή γονικής παροχής ορίζεται ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων για τις κτήσεις αιτία θανάτου, νοείται αντί του κληρονομούμενου ο δωρητής ή ο γονέας, αντί χρόνου θανάτου κληρονομούμενου ο χρόνος κατάρτισης της σύμβασης ή, προκειμένου για άτυπες δωρεές ή γονικές παροχές, ο χρόνος παράδοσης των αντικειμένων των δωρεών ή γονικών παροχών, προκειμένου για δωρεές αιτία θανάτου, ο χρόνος θανάτου του δωρητή, αντί κτήσης αιτία θανάτου η κτήση αιτία δωρεάς ή γονικής παροχής και αντί δικαιούχου αιτία θανάτου ο δωρεοδόχος ή το τέκνο.

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 10 του ν. 2961/2001 που αφορά τον Προσδιορισμό της αξίας των ακινήτων : [...]

B. Αντικειμενική αξία

1. Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των ακινήτων που μεταβιβάζονται αιτία θανάτου, λαμβάνονται υπόψη οι τιμές εκκίνησης, που είναι καθορισμένες από πριν κατά ζώνες ή οικοδομικά τετράγωνα και κατ' είδος ακινήτου, όπως αστικό ακίνητο, μονοκατοικία, διαμέρισμα, κατάστημα, αγρόκτημα και άλλα. Οι τιμές εκκίνησης αυξάνονται ή μειώνονται ποσοστιαία ανάλογα με τους παράγοντες που επηρεάζουν αυξητικά ή μειωτικά την αξία των ακινήτων, όπως για τα διαμερίσματα η παλαιότητα, η θέση στο οικοδομικό τετράγωνο ή στον όροφο της πολυκατοικίας, για τα καταστήματα η εμπορικότητα δρόμου, το πατάρι, το υπόγειο, για τα αγροκτήματα η καλλιεργητική αξία, η τουριστική ή παραθεριστική σημασία και άλλα. Οι τιμές εκκίνησης και οι συντελεστές αυξομείωσης τους θα καθορίζονται με αποφάσεις του Υπουργού των Οικονομικών, μετά από

εισήγηση επιτροπών που θα αποτελούνται από οικονομικούς υπαλλήλους, μηχανικούς του Υπουργείου Περιβάλλοντος, Χωροταξίας και Δημόσιων Έργων, εκπροσώπους της τοπικής αυτοδιοίκησης, εκπροσώπους του Τεχνικού Επιμελητηρίου Ελλάδας και άλλα πρόσωπα που διαθέτουν ειδικές γνώσεις ή ιδιαίτερη εμπειρία και θα συγκροτούνται με κοινές αποφάσεις των Υπουργών Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης και Οικονομικών. Οι κατά το προηγούμενο εδάφιο τιμές αναπροσαρμόζονται το βραδύτερο ανά διετία, με τις κατά την παράγραφο 2 αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1079/2004: «1. Βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας, για τον υπολογισμό του φόρου κληρονομιάς, δωρεάς, γονικής παροχής, μεταβίβασης ακινήτων με επαχθή αιτία, μεγάλης ακίνητης περιουσίας και ειδικού φόρου επί των ακινήτων, λαμβάνεται υπόψη η αξία των ακινήτων κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης.

2. Κατά τον έλεγχο των εκκρεμών υποθέσεων φορολογίας παρουσιάζονται οι πιο κάτω περιπτώσεις:

α. Όσες αφορούν ακίνητα τα οποία βρίσκονται σε περιοχές όπου κατά το χρόνο φορολογίας ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας αυτών και για τις οποίες λαμβάνονται υπόψη οι τιμές εκκίνησης που είναι καθορισμένες από πριν, κατά ζώνες ή οικοδομικά τετράγωνα, και κατά είδος ακινήτου (άρθρο 10 ενότητα Β΄ του ν.[2961/2001](#)). Κατ'εξαίρεση, όταν στο μεταβιβαστικό συμβόλαιο το τίμημα ή επί (αναγκαστικού ή εκούσιου) πλειστηριασμού το εκπλειστηρίασμα είναι μεγαλύτερο της αντικειμενικής αξίας, τότε ο φόρος μεταβίβασης υπολογίζεται με βάση το τίμημα ή το εκπλειστηρίασμα αντίστοιχα (άρθρο 14 § 3, του ν.[2579/1998](#)).»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1149/1994: Τροποποίηση, βελτίωση και κωδικοποίηση των διατάξεων που αφορούν τη φορολογητέα αξία μεταβιβαζομένων με οποιαδήποτε αιτία ακινήτων εντός σχεδίου, κατά το αντικειμενικό σύστημα. Τα ακίνητα που έχουν πρόσοψη αποκλειστικά στον ακάλυπτο χώρο του οικοπέδου, σε αίθριο, σε στοά ή βρίσκονται σε υπόγειο χώρο χωρίς άνοιγμα στο δρόμο, δεν ανήκουν στη γραμμική ζώνη. Ως προσόψεις ενός ακινήτου θεωρούνται οι πλευρές του που έχουν άνοιγμα (παράθυρο, πόρτα, ή προθήκη) σε δρόμο, στοά ή στον ακάλυπτο χώρο του οικοπέδου. Προκειμένου για οικόπεδο, ως προσόψεις θεωρούνται οι πλευρές του που συνορεύουν με κοινόχρηστους χώρους.[...] 10. Κοινής χρήσης χώροι, είναι τα τμήματα εδάφους που έχουν παραχωρηθεί ελευθέρως σε κοινή χρήση.

Επειδή, το ελεγχόμενο οικόπεδο, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου, έχει πρόσοψη στην επαρχιακή οδό από τη μία μεριά και αφετέρου έχει πρόσοψη στην παραλία, η οποία είναι κοινόχρηστος χώρος και βάσει των ανωτέρω αφού συνορεύει με κοινόχρηστο χώρο άρα έχει και πρόσοψη σ' αυτόν. Κατά συνέπεια, το οικόπεδο έχει δύο προσόψεις και συνεπώς ορθώς ο

έλεγχος διόρθωσε μόνο στα έντυπα της κατοικίας τον συντελεστή πρόσοψης σε 1,00, αφού η εν λόγω κατοικία έχει πρόσοψη σε δρόμο του οικισμού και πέραν αυτού σε παραλία, κάτι το οποίο αποδέχεται και η προσφεύγουσα όταν στην ενδικοφανή της προσφυγή αναφέρει: «...καθώς το ακίνητό μου συνορεύει με την παραλία και δεν υπάρχει κανένας δρόμος μεταξύ τους». Επιπλέον, στην αρχική δήλωση φόρου γονικής παροχής, η ίδια η προσφεύγουσα δήλωσε στα φύλλα οικοπέδου και κατοικίας του αντικειμενικού προσδιορισμού συντελεστή πρόσοψης 1,08 και 1,05 αντίστοιχα (δηλαδή σε δύο δρόμους).

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό:

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 34§1 του ν. 2961/2001: 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.

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 39§1 του ν. 2961/2001: 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 αρ. 44§1,2 του ν. 2961/2001, όπως ίσχυε με την κωδικοποίηση του 3842/2010: 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. Από το φόρο που προκύπτει εκπίπτει: α) ο φόρος που αναλογεί στις προγενέστερες δωρεές, γονικές παροχές ή προίκες, που συνυπολογίζονται σύμφωνα με το άρθρο 36, με ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 31 και β) ο φόρος που αποδεδειγμένα καταβλήθηκε ή οριστικά και τελεσίδικα βεβαιώθηκε στην αλλοδαπή για τις δωρεές και γονικές παροχές κινητών που έγιναν εκεί, με ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 32.

Επειδή το αρ. 44§1 του ν. 2961/2001 τροποποιήθηκε με το αρ. 56 του ν. 4839/2021, όπου θεσπίστηκε προστέθηκε νέο εδάφιο σύμφωνα με το οποίο «*Ειδικά η γονική παροχή ή η δωρεά προς τα πρόσωπα που υπάγονται στην Α' κατηγορία της παρ. 1 του άρθρου 29 οποιουδήποτε*

περιουσιακού στοιχείου, καθώς και η γονική παροχή ή η δωρεά χρηματικών ποσών προς τα ως άνω πρόσωπα, η οποία διενεργείται με μεταφορά χρημάτων μέσω χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων, υπόκεινται σε φόρο, ο οποίος υπολογίζεται με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%), μετά την αφαίρεση εφάπαξ αφορολογήτου ποσού οκτακοσίων χιλιάδων (800.000) ευρώ. Οι δωρεές και γονικές παροχές του προηγούμενου εδαφίου δεν συνυπολογίζονται στην αιτία θανάτου κτήση περιουσίας μεταξύ των αυτών προσώπων.». Ωστόσο, σύμφωνα με την [παρ.2 του ίδιου άρθρου του ίδιου νόμου](#) οι διατάξεις έχουν εφαρμογή για δωρεές και γονικές παροχές, οι οποίες συστήνονται από την 1η Οκτωβρίου 2021 και μετά. Συνεπώς καθώς το συμβόλαιο γονικής παροχής με αρ. 4616 συντάχθηκε στις 23/05/2012, συνάγεται ότι στη συγκεκριμένη περίπτωση εφαρμογή έχει ο νόμος 3842/2010 και όχι ο ν. 4839/2021.

Επειδή περαιτέρω η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της επιεικέστερης φορολογικής κύρωσης αποτελεί γενική αρχή του φορολογικού δικαίου, με δικαιολογητικό έρεισμα τις συνταγματικές διατάξεις περί ισότητας και περί αναλογικότητας των περιορισμών του δικαιώματος επί της περιουσίας, οι οποίες όμως δεσμεύουν το νομοθέτη, όσον αφορά τη ρύθμιση, με διατάξεις μεταβατικού δικαίου, των υποθέσεων επιβολής φορολογικών κυρώσεων που εκκρεμούν ενώπιον της Διοίκησης ή των διοικητικών δικαστηρίων, όταν αυτός κρίνει ότι η αποτελεσματική πρόληψη και καταστολή των οικείων παραβάσεων μπορεί να επιτευχθεί μέσω της θέσπισης διοικητικών κυρώσεων ηπιότερων σε σχέση με τις ήδη προβλεπόμενες στο νόμο. Στην προκειμένη όμως περίπτωση δεν επιβλήθηκαν κυρώσεις με την εφαρμογή του ν. 3842/2010, ούτε το αρ. 56 του ν. 4839/2021 θεσπίζει ευνοϊκότερες κυρώσεις, παρά διαμορφώνει ένα πιο ευνοϊκό φορολογικό καθεστώς που εφαρμόζεται κατόπιν ρητά αναφερόμενης ημερομηνίας. Συνεπώς δεν μπορεί να γίνει επίκληση από την προσφεύγουσα της αρχής αυτής και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προβάλλεται αβάσιμα και αλυσιτελώς και πρέπει να απορριφθεί.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό:

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 34 του ν. 4174/2013: 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, με τις διατάξεις του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (ΦΕΚ Α 201/22.12.2017) προβλέπονται τα εξής: «1. Η παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 (Α' 170) αντικαθίσταται ως εξής: «17. 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, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».

2. Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναιρέσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναιρέσης, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο.[...]

6. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται από 1.1.2018».

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1003/2018 με θέμα «Παροχή οδηγιών αναφορικά με τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2, 3 και 6 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (Φ.Ε.Κ. Α/201/22.12.2017) ως προς την επιβολή της επιεικέστερης κύρωσης κατά την έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου» Με τις διατάξεις της [παραγράφου 1](#) τροποποιείται η [παράγραφος 17 του άρθρου 72](#) του Κ.Φ.Δ. και ορίζεται ότι για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδονται από την έναρξη ισχύος του άρθρου 49, ήτοι 01.01.2018, σύμφωνα με την παρ. 6 αυτού, και αφορούν χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή φορολογικές υποχρεώσεις προ της εφαρμογής του Κ.Φ.Δ., επιβάλλεται αντί του πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ή μη υποβολής δήλωσης που προβλέπεται από τις διατάξεις του [άρθρου 1](#) του ν. [2523/1997](#), πρόστιμο που ισούται με το

άθροισμα του προστίμου που προβλέπεται από τις διατάξεις των [άρθρων 58, 58Α παρ.2 ή 59](#) του Κ.Φ.Δ., κατά περίπτωση, πλέον του τόκου που προβλέπεται από τις διατάξεις του [άρθρου 53](#) του Κώδικα, υπολογιζόμενου για τη χρονική περίοδο από 1.1.2014 έως την ημερομηνία έκδοσης της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού, εφόσον το άθροισμα αυτό συνεπάγεται την επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου.

Για την παραπάνω σύγκριση, στο προαναφερόμενο άθροισμα υπολογίζεται το ποσό που προβλέπεται από τις διατάξεις των [άρθρων 58, 58Α παρ.2 ή 59](#) του Κ.Φ.Δ., κατά περίπτωση, ανεξάρτητα από το εάν το πρόστιμο που προβλέπεται με τις διατάξεις του [άρθρου 54](#) του Κ.Φ.Δ. για τις παραβάσεις της μη υποβολής δήλωσης των περιπτώσεων α', β' και γ' της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού, είναι, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της [παραγράφου 6 του άρθρου 62](#) Κ.Φ.Δ., μεγαλύτερο του προκύπτοντος με βάση τις διατάξεις των [άρθρων 58, 58Α παρ.2 ή 59](#) του Κ.Φ.Δ..

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58§1 του ν. 4174/2013: 1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς που προκύπτει προς καταβολή ως εξής:

α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση.

Επειδή από τη συνταχθείσα έκθεση ελέγχου της ΔΟΥ στοιχειοθετείται πλήρως η ανακρίβεια της με αρ. δήλωσης φόρου γονικής παροχής και με αρ. φακέλου Z-...../2012, την οποία κατέθεσε η προσφεύγουσα στις 14-03-2012.

Επειδή ο έλεγχος εφάρμοσε ορθά τη φορολογική διαδικασία και έπραξε τα όσα ορίζονται στις ανωτέρω διατάξεις του αρ. 49§1 ν. 4509/2017 για την επιεικέστερη μεταχείριση της προσφεύγουσας, αφού διαπιστώθηκε και αποδείχτηκε βάσει των διαπιστώσεων της από 13-11-2022 έκθεση ελέγχου ότι υπέβαλε ανακριβή δήλωση φόρου γονικής παροχής.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου/16-12-2022 ενδικοφανούς προσφυγής της ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση για την προσφεύγουσα με βάση την παρούσα απόφαση:

Με την υπ' αρ. /18-11-2022 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Γονικής Παροχής

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
Οφειλόμενη διαφορά φόρου	7.393,96€	7.393,96€
Τόκοι και προσαυξήσεις	8.824,69€	8.824,69€
ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	16.218,65€	16.218,65€

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

Σημείωση:

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.