



Θεσσαλονίκη, 08.10.2019
Αριθμός Απόφασης: 2079

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Τηλέφωνο : 2313-333254
Fax : 2313-333258
E-Mail : 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 ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).
 - β. Του άρθρου 11 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.)*»
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/27-4-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).
2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την από **10.05.2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του ..., με **ΑΦΜ** ..., κατά των: 1. με αρ. .../2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ και 2. της με αρ. ... έκθεσης μερικού ελέγχου φόρου δωρεάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την από 14/05/2019 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α8' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **10.05.2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του ..., 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' αρ. .../08.04.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς του έτους 2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος Δήμου, κύριος φόρος δωρεάς ύψους 9.745,00€, πρόστιμο του άρθρου 58 παρ. 1 ύψους 4.872,50€ και τόκοι άρθρου 53 Ν. 4174/2013 ύψους 4.552,86€, ήτοι συνολικό ποσό 19.170,36€.

Ο προσφεύγων Δήμος, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητεί την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, ισχυριζόμενος ότι:

Μη νομίμως επιβλήθηκε φόρος δωρεάς σε αυτόν, διότι εξέλειπε η σχετική εκ του νόμου υποχρέωση υποβολής σχετικής δήλωσης και καταβολής του φόρου, βάσει του άρθρου 276 παρ. 1 του Ν. 3463/2006.

Επειδή, στο άρθρο 276 παρ. 1 του Ν. 3463/2006 ορίζεται ότι: «1. Οι Δήμοι και οι Κοινότητες, τα δημοτικά και κοινοτικά ιδρύματα και τα λοιπά δημοτικά και κοινοτικά νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, οι Σύνδεσμοι Δήμων και Κοινοτήτων, οι αποκλειστικώς κοινωφελούς χαρακτήρα αμιγείς δημοτικές ή κοινοτικές επιχειρήσεις, οι επιχειρήσεις Ύδρευσης-Αποχέτευσης, η Κεντρική Ένωση Δήμων και Κοινοτήτων της Ελλάδας και οι Τοπικές Ενώσεις Δήμων και Κοινοτήτων απαλλάσσονται εν γένει από κάθε δημόσιο, άμεσο ή έμμεσο, δημοτικό, κοινοτικό ή λιμενικό φόρο, τέλος, δικαστικό ένησημο και εισφορά υπέρ οποιουδήποτε ταμείου, εισφορά υπέρ της Ε.Ρ.Τ. - Α.Ε., από κρατήσεις και από κάθε δικαστικό τέλος στις δίκες τους, **με την επιφύλαξη των εκάστοτε ισχυουσών φορολογικών ρυθμίσεων**. Επίσης έχουν όλες ανεξαιρέτως τις ατέλειες και τα δικαστικά, διοικητικά και δικονομικά προνόμια που παρέχονται στο Δημόσιο.»

Επειδή, στο άρθρο 1 του Ν. 2961/2001 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.»

Επειδή, στο άρθρο 25 παρ. 3 περ. α' του Ν. 2961/2001 ορίζεται ότι: «3. **Υπόκεινται σε αυτοτελή φορολόγηση, κατά τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 29, οι κτήσεις, εφόσον δικαιούχοι είναι:**

α) τα ν.π.δ.δ., οι νομαρχιακές αυτοδιοικήσεις, **οι δήμοι**, οι κοινότητες, οι ιεροί ναοί, οι ιερές μονές, το Ιερό Κοινό του Πανάγιου Τάφου, η Ιερά Μονή του Όρους Σινά, το Οικουμενικό Πατριαρχείο Κωνσταντινουπόλεως, το Πατριαρχείο Ιεροσολύμων, το Πατριαρχείο Αλεξανδρείας, η Εκκλησία της Κύπρου, η Ορθόδοξη Εκκλησία της Αλβανίας».

Επειδή, στο άρθρο 29 παρ. 5 του Ν. 2961/2001 ορίζεται ότι: «5. Η αιτία θανάτου κτήση χρηματικών ποσών από τα πρόσωπα που ορίζονται στην παράγραφο 3 του άρθρου 25 υπόκειται σε φόρο ο οποίος υπολογίζεται αυτοτελώς με συντελεστή πέντε δέκατα τοις εκατό (0,5%). Η αιτία θανάτου κτήση των λοιπών περιουσιακών στοιχείων από τα πρόσωπα αυτά υπόκειται σε φόρο ο οποίος υπολογίζεται αυτοτελώς με συντελεστή πέντε δέκατα τοις εκατό (0,5%).»

Επειδή, στο άρθρο 43 ενότητα Β' περ. α' του Ν. 2961/2001 ορίζεται ότι: «Β. **Ειδικές περιπτώσεις δωρεών**

α) Οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 25 εφαρμόζονται ανάλογα και στις κτήσεις αιτία δωρεάς. Οι χρηματικές δωρεές προς τα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 3 του άρθρου 25 υπόκεινται στο φόρο που προβλέπεται στην παράγραφο 5 του άρθρου 29 μετά την αφαίρεση αφορολόγητου ποσού χιλίων (1.000) ευρώ κατ' έτος.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 παρ. 29 του Ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το αρ. 49 του Ν. 4509/2017: «Για τις υποθέσεις του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από τυχερά παίγνια, οι διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας εφαρμόζονται από 1.1.2015. Κατ' εξαίρεση για τις υποθέσεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 1 και του Ενάτου Κεφαλαίου του Κώδικα».

Επειδή περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 49 παρ. 1 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. (...)».

Επειδή στην παράγραφο 6 του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017 (ΦΕΚ Α 201/22.12.2017) ορίζεται ότι: «6. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται από 1.1.2018».

Επειδή, στο άρθρο 53 παρ. 1 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής δήλωσης καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη ή τροποποιητική δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού.»

Επειδή, στο άρθρο 58 παρ. 1 περ. γ' του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «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 ως εξής: (...)»

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, δυνάμει της με αρ. .../24923/03.09.2015 απόφασης του Δημάρχου ... ανατέθηκε σε πιστοποιημένη από την Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων, ελεγκτική εταιρία η διεξαγωγή πραγματογνωμοσύνης και η σύνταξη έκθεσης, σχετικά με τις οικονομικές συναλλαγές μεταξύ του Δήμου ... και της εταιρίας «...» κατά τα έτη 2011-2014.

Επειδή, σύμφωνα με την από 08.04.2019 έκθεση μερικού ελέγχου φόρου δωρεάς της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου, ερειδόμενης στην με αρ. εισ. πρωτ. .../28.02.2017 έκθεση της ανωτέρω ελεγκτικής εταιρίας και τα συνημμένα σε αυτήν έγγραφα, που απεστάλησαν στη φορολογική αρχή με τις υπ' αριθ. .../03-04-2012, .../29.05.2012, .../06.07.2012, .../21.08.2012, .../19.09.2012, .../16.11.2012, .../14.12.2012 και .../18.02.2013 αποφάσεις της Οικονομικής Επιτροπής του Δήμου ..., ο προσφεύγων αποδέχτηκε χρηματικές δωρεές 200.000,00€, 300.000,00€, 300.000,00€, 250.000,00€, 300.000,00€, 200.000,00€, 300.000,00€ και 100.000,00€ αντίστοιχα, ήτοι συνολικού ύψους 1.950.000,00 € από την «...» για την κάλυψη γενικά των αναγκών του Δήμου κατά τη διάρκεια του έτους 2012.

Επειδή, ο δωρεοδόχος Δήμος ... δεν υπέβαλε σχετική δήλωση φόρου δωρεάς, στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. για τα ως άνω ποσά που έλαβε, ώστε να βεβαιωθεί και να καταβληθεί ο αναλογών φόρος. Επομένως ορθώς εξεδόθη η προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς από τη φορολογική αρχή και ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός του προσφεύγοντος Δήμου απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή περαιτέρω το άρθρο 276 παρ. 1 του Ν. 3463/2006 ισχύει με την επιφύλαξη των εκάστοτε ισχυουσών φορολογικών ρυθμίσεων, ήτοι των διατάξεων των άρθρων 25 παρ. 3, 29 παρ. 5 και 43 ενότητα Β' περ. α' του Ν. 2961/2001, οι οποίες προβλέπουν τη αυτοτελή φορολόγηση των χρηματικών δωρεών προς τους Δήμους, καθιστώντας το σχετικό ισχυρισμό του προσφεύγοντος απορριπτέο, ως νόμω αβάσιμο.

Επειδή, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή είναι απορριπτέα κατά το μέρος που στρέφεται κατά της με αρ. ... έκθεσης μερικού ελέγχου φόρου δωρεάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ, δεδομένου ότι αυτή δε συνιστά εκτελεστή διοικητική πράξη, αλλά αποτελεί την αιτιολογία της ανωτέρω προσβαλλόμενης οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς, που εκδόθηκε βάσει αυτής.

Επειδή ωστόσο η φορολογική αρχή μη ορθά προσδιόρισε το συνολικό ποσό των οφειλόμενων τόκων του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013, ήτοι τη χρονική περίοδο κατά την οποία οφείλονται τόκοι, αρχόμενη από 01.01.2014, (αντί του ορθού) από 01.01.2015, βάσει του άρθρου 72 παρ. 29 του Ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το αρ. 49 του Ν. 4509/2017. Επομένως οι τόκοι του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013 επαναπροσδιορίζονται με την παρούσα, ως κάτωθι:

Κύριος φόρος: 9.745,00€

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕ ΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 § 1 εδ. γ' ΚΦΔ	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (52 μήνες X 0,73% = 37,96%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	11.694,00€	4.872,50€	3.699,20€	8.571,70€	8.571,70€

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη**, της με ημερομηνία κατάθεσης **10.05.2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του ... με **ΑΦΜ** ..., ήτοι α) την απόρριψη ως απαράδεκτης, κατά το μέρος που στρέφεται κατά της με αρ. ... έκθεσης μερικού ελέγχου φόρου δωρεάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ και β) την απόρριψη, κατά το μέρος που στρέφεται κατά της υπ' αρ. .../08.04.2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ, αλλά με τροποποίηση αυτής μόνο κατά το μέρος που αφορά το χρόνο αφετηρίας υπολογισμού των τόκων του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013 και τις επιβαρύνσεις που προκύπτουν από το χρόνο αυτό.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Έτος 2012

Υπ' αρ. .../08.04.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Κύριος φόρος	9.745,00€	9.745,00€
Πρόστιμο άρθρου 58 του Ν.	4.872,50€	4.872,50€

4174/2013		
Τόκοι του άρθρου 53 του Ν.4174/2013	4.552,86€	3.699,20€
Σύνολο	19.170,36€	18.316,70€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σημείωση :

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