



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Θεσσαλονίκη, 22.02.2021

Αριθμός Απόφασης: 624

Ταχ. Δ/ση: Εγνατία 45
Ταχ. Κωδ. : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333254
FAX : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aaade.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), 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 1064/24.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440 /τ. Β' /27.04.2017).

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, Α.Φ.Μ., κατά της με αριθμό/2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς έτους 2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τη με αριθμό/2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς έτους 2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, Α.Φ.Μ., 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 τη με αριθμό/2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ζ΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος δωρεάς ποσού 4.750,00€ πλέον πρόσθετου φόρου βάσει των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017 ποσού 4.698,22€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 9.448,22€, κατόπιν αυτοτελούς φορολόγησης βάσει των διατάξεων του αρ. 1 του Ν. 3815/2010 χρηματικού ποσού ύψους 47.500,00€ που έλαβε ως δωρεά η προσφεύγουσα από τον παππού της

Η ανωτέρω οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς εκδόθηκε βάσει της από 18.09.2020 Έκθεσης Ελέγχου Φορολογίας Κεφαλαίου- Φόρου Δωρεάς (Ν. 2961/2001) της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ κατόπιν της με αριθμό/03.06.2020 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση προσφυγή, ζητά:

Να γίνει δεκτή η παρούσα ενδικοφανής προσφυγή και να ακυρωθεί ή τροποποιηθεί η με αριθμό/2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους:

1. Μη ορθώς ο έλεγχος επικαλείται τη διάταξη του άρθρου 100 του Ν. 2961/2001, καθώς δεν έλαβε χώρα καμία μεταβολή της φορολογικής της υποχρέωσης, δεδομένου ότι κατά το χρόνο υποβολής της υπό κρίση δήλωσης είχε τεθεί σε ισχύ ο Ν. 3815/2010.
2. Δεν τυγχάνει εφαρμογής το άρθρο 102 του Ν. 2961/2001, καθώς δε συντρέχει περίπτωση μη υποβολής ή υποβολής ανακριβούς δήλωσης.
3. Η προσβαλλόμενη πράξη είναι παράνομη και ακυρωτέα, καθώς σύμφωνα με τις παρ. 3,4 και 7 του άρθρου 81 του Ν. 2961/2001 ο φόρος βεβαιώνεται με βάση τις δηλώσεις που υποβάλλονται εντός τριών ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου αποκτήθηκε ο τίτλος βεβαίωσης που εν προκειμένω είναι η υποβληθείσα το έτος 2010 δήλωση φόρου δωρεάς.

4. Μη νόμιμη επιβολή πρόσθετου φόρου για το χρονικό διάστημα από τη διενέργεια της με αριθμό/07.09.2010 πράξης ταμειακής βεβαίωσης έως τη σύνταξη της υπό κρίση έκθεσης ελέγχου, καθόσον η βεβαίωση ακυρώθηκε βάσει της με αριθμό Α.../2018 απόφασης του μονομελούς Τμήματος του Διοικητικού Πρωτοδικείου Πατρών, λόγω τυπικής πλημμέλειας της φορολογικής αρχής. Παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης.

Ως προς τον δεύτερο προβαλλόμενο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 11 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες 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».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 102 του Ν. 2961/2001 που ίσχυε την υπό κρίση περίοδο ορίζεται ότι:

«1. Το Δημόσιο εκπίπτει του δικαιώματός 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,....»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 1 παρ. 4 του Ν. 2523/1997 που ίσχυε την υπό κρίση περίοδο οριζόταν ότι:

«4. Ανακριβής δήλωση θεωρείται η δήλωση στην οποία μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση τα όσα δηλώθηκαν με αυτή και του φόρου που καταλογίζεται υφίσταται διαφορά, ανεξάρτητα από την αιτία στην οποία οφείλεται αυτή».

Επειδή, η υποβληθείσα από την προσφεύγουσα υπ' αρ./19.01.2010 δήλωση φόρου δωρεάς κρίθηκε ανακριβής βάσει των διατάξεων του άρθρου 4 παρ. 1 του Ν. 2523/1997 και του άρθρου 34 του Ν. 4174/2013, καθώς υφίσταται διαφορά μεταξύ του φόρου που προέκυψε με βάση τα όσα δηλώθηκαν με αυτή, και του φόρου που καταλογίσθηκε με αποτέλεσμα την έκδοση της προσαλλόμενης πράξης στις 18.09.2020, ήτοι εντός της δεκαετούς προθεσμίας (που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 102 του Ν. 2961/2001, σε συνδυασμό με το άρθρο 72 παρ. 11 του ν. 4174/2013) από την υποβολή της υπό κρίση δήλωσης φόρου δωρεάς στις 19.01.2010.

Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 102 του Ν. 2961/2001 λόγω μη ανακρίβειας της υπό κρίση δήλωσης απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον πρώτο προβαλλόμενο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

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 το άρθρο 39 παρ 1 του Ν 2961/2001 ορίζεται ότι:

«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 άρθρο 496 ΑΚ ορίζεται ότι:

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

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 της περίπτωσης Α του άρθρου 85 του Ν 2961/2001 ορίζεται ότι:

«2. Σε δωρεές και γονικές παροχές για τις οποίες δεν καταρτίσθηκε συμβολαιογραφικό έγγραφο καθώς και σε κάθε άλλη περίπτωση, υπόχρεος για την υποβολή της δήλωσης είναι ο δωρεοδόχος ή το τέκνο ή οι κληρονόμοι του».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 86 παρ 3 του Ν 2961/2001 ορίζεται ότι:

«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 τις διατάξεις του άρθρου 87 του Ν 2961/2001 ορίζεται ότι:

«1. Για την παραλαβή των δηλώσεων και τη βεβαίωση του φόρου δωρεάς, γονικής παροχής και προίκας, αρμόδιος είναι ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας της περιφέρειας της κατοικίας του δωρητή, του γονέα και του προικοδότη αντίστοιχα».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 23 του Ν 4174/2013 ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα».

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 2 του 4174/2013 ορίζεται ότι:

«Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή, με το άρθρο 34 του 4174/2013 ορίζεται ότι:

«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 το άρθρο 1 του κεφαλαίου Α του Ν. 3634/2008 και ίσχυε έως 8/01/2010 οριζόταν ότι:

2. Η αιτία θανάτου κτήση ακινήτων ή εμπράγματων δικαιωμάτων επί ακινήτων από κληρονόμους που υπάγονται στην Α' και Β' κατηγορία υπόκειται σε φόρο, ο οποίος υπολογίζεται αυτοτελώς με συντελεστή ένα τοις εκατό (1%), μετά την αφαίρεση αξίας ενενήντα πέντε χιλιάδων (95.000) ευρώ, προκειμένου για κληρονόμους που υπάγονται στην Α' κατηγορία, και είκοσι χιλιάδων (20.000) ευρώ, προκειμένου για κληρονόμους που υπάγονται στη Β' κατηγορία. Τα ποσά του προηγούμενου εδαφίου αφαιρούνται κατ' αρχήν από την αξία των κληρονομιαιών ακινήτων και, στην περίπτωση που η αξία των ακινήτων υπολείπεται των ποσών αυτών, αφαιρούνται κατά σειρά από την αξία των περιουσιακών στοιχείων των επόμενων παραγράφων 3 και 4.

.....

4. Η αιτία θανάτου κτήση των κάθε φύσεως περιουσιακών στοιχείων, εκτός από τα περιλαμβανόμενα στις προηγούμενες παραγράφους 2 και 3, από κληρονόμους που υπάγονται στην Α' και Β' κατηγορία υπόκειται σε φόρο αυτοτελώς με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%).

5. Όταν ο κληρονόμος ή κληροδόχος έχει αναπηρία κατά ποσοστό 67% και άνω, ο φόρος που αναλογεί κατά τις προηγούμενες παραγράφους μειώνεται κατά δύο χιλιάδες (2.000) ευρώ.

6. Αν στο ίδιο πρόσωπο συντρέχουν οι προϋποθέσεις μείωσης του φόρου, έκπτωσης και απαλλαγής, που προβλέπονται από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου και των ενοτήτων Α και Γ του άρθρου 26, οφείλεται ο μικρότερος φόρος που προκύπτει από την εφαρμογή των διατάξεων αυτών.

Επειδή, με το άρθρο 44 του Ν. 2961/2001 όπως αντικαταστήθηκε με την παρ. 4 του άρθρου 1 του Ν. 3815/2010 (ΦΕΚ Α' 5/26-01-2010) και σύμφωνα με την παρ. 12 του ίδιου άρθρου του ίδιου νόμου ισχύει για κτήσεις περιουσίας αιτία δωρεάς ή γονικής παροχής στις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννιέται από 8/01/2010 και μετά ορίσθηκε ότι:

«1. Το υπόλοιπο της περιουσίας που αποκτάται αιτία δωρεάς ή γονικής παροχής, το οποίο απομένει μετά την αφαίρεση των εκπτώσεων των άρθρων 41 και 43, υποβάλλεται σε φόρο, ο οποίος υπολογίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29, οι οποίες εφαρμόζονται ανάλογα».

Επειδή, με τη ΣτΕ 1349/2020 (τμήμα Β') κρίθηκε ότι «ο κοινός νομοθέτης είχε ευρεία διακριτική ευχέρεια ως προς τον ορισμό του ακριβούς χρονικού σημείου της έναρξης ισχύος της νέας φορολογικής ρύθμισης, εντός του προβλεπόμενου από το άρθρο 78 παρ. 2 του Συντάγματος χρονικού ορίου, η δε επίμαχη διάταξη του άρθρου 1 παρ. 12 του ν. 3815/2010, περί ορισμού της 8.1.2010 ως ημέρας έναρξης ισχύος της νέας φορολογικής ρύθμισης, δεν μπορεί να θεωρηθεί αυθαίρετη [και, ως τέτοια, αντίθετη προς την αρχή της (αναλογικής) ισότητας], δεδομένου ότι, όπως σημειώνεται στην αιτιολογική έκθεση της διάταξης, επρόκειτο για την ημερομηνία κατάθεσης στη Βουλή της (εν συνεχεία αποσυρθείσας) τροπολογίας, με την

οποία διαφυλασσόταν από την ίδια ημερομηνία η υπαγωγή των υποθέσεων γονικής παροχής και δωρεών στο νέο φορολογικό καθεστώς»

Επειδή, με το άρθρο 45 του Ν. 2961/2001 ορίζεται ότι:

«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, με το άρθρο 29 του Ν. 2961/2001 ορίζεται ότι:

«1. Οι δικαιούχοι της κτήσης, ανάλογα με τη συγγενική τους σχέση προς τον κληρονομούμενο, κατατάσσονται σε τρεις κατηγορίες Α', Β' και Γ'. Στην Α' κατηγορία υπάγονται: α) ο σύζυγος του κληρονομούμενου, β) το πρόσωπο το οποίο είχε συνάψει σύμφωνο συμβίωσης με τον κληρονομούμενο κατά τις διατάξεις του ν. 3719/ 2008 και το οποίο λύθηκε με το θάνατο αυτού, εφόσον η συμβίωση είχε διάρκεια τουλάχιστον δύο ετών, γ) οι κατιόντες πρώτου βαθμού (τέκνα από νόμιμο γάμο, τέκνα χωρίς γάμο έναντι της μητέρας, αναγνωρισθέντα εκούσια ή δικαστικά έναντι του πατέρα, νομιμοποιηθέντα με επιγενόμενο γάμο ή δικαστικά έναντι και των δύο γονέων), δ) οι κατιόντες εξ αίματος δεύτερου βαθμού και ε) οι ανιόντες εξ αίματος πρώτου βαθμού.».

Επειδή, με το άρθρο 1 παρ. 2 και 12 του Ν. 3815/2010 ορίσθηκε ότι:

«2. Οι παράγραφοι 4 και 5 του άρθρου 29 του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προικών και Κερδών από Λαχεία αντικαθίστανται ως εξής:

4. Η αιτία θανάτου κτήση χρηματικών ποσών υπόκειται σε φόρο ο οποίος υπολογίζεται αυτοτελώς με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%), προκειμένου για κληρονόμους που υπάγονται στην Α' κατηγορία, και με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%), προκειμένου για κληρονόμους που υπάγονται στη Β' κατηγορία».

.....
12. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού ισχύουν για κτήσεις περιουσίας αιτία δωρεάς ή γονικής παροχής στις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννιέται από την 8η Ιανουαρίου 2010.

Επειδή, εν προκειμένω στις 19.01.2010 υποβλήθηκε στη Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ από την προσφεύγουσα η υπ' αρ. δήλωση φόρου δωρεάς με δωρητή τον πατρός της, Α.Φ.Μ. δωρεοδόχο την ίδια και αντικείμενο δωρεάς το χρηματικό ποσό των 47.500,00€. Ο αναλογών φόρος δωρεάς υπολογίσθηκε βάσει των διατάξεων του Ν. 3634/2008 και δεν προέκυψε ποσό φόρου προς καταβολή, καθόσον η δωρεοδόχος υπαγόταν στην Α' κατηγορία. Στις 26.01.2010 δημοσιεύθηκε ο Ν. 3815/2015 με

τον οποίο τροποποιήθηκαν οι διατάξεις του Ν. 3634/2008 με ημερομηνία έναρξης ισχύος του την 08.01.2010. Κατόπιν τούτου η φορολογική αρχή προέβη σε νέα εκκαθάριση της υποβληθείσας από την προσφεύγουσα δήλωσης φόρου δωρεάς, βάσει των διατάξεων του Ν. 3815/2015, καθόσον χρόνος φορολογίας αυτής ήταν η 19.01.2010. Προέκυψε ποσό φόρου προς καταβολή 4.750,00€ δεδομένου ότι σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις το δωρηθέν χρηματικό ποσό φορολογήθηκε αυτοτελώς με συντελεστή 10%, για δικαιούχο που υπάγεται στην Α' κατηγορία (προσφεύγουσα). Το ποσό φόρου βεβαιώθηκε με τον ΑΧΚ/22.07.2010 χρηματικό κατάλογο και η προσφεύγουσα άσκησε στις ...11.2010 ανακοπή κατά της ανωτέρω ταμειακής βεβαίωσης, επί της οποίας εκδόθηκε η με αριθμό Α/2018 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Πατρών (τμήμα .. Μονομελές) με την οποία έγινε δεκτή η ανακοπή, λόγω μη νόμιμης συγκρότησης του τίτλου βεβαίωσης και είσπραξης του φόρου, οφειλόμενης στη μη κοινοποίηση της νέας πράξης εκκαθάρισης φόρου, ώστε να δοθεί η δυνατότητα στην προσφεύγουσα να αμφισβητήσει τη σχετική κρίση του Προϊσταμένου της φορολογικής αρχής με την άσκηση του ένδικου βοηθήματος της προσφυγής.

Επειδή, η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε κατόπιν της με αριθμό/03.06.2020 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ δυνάμει της οποίας διενεργήθηκε έλεγχος στη με αριθμό/19.01.2010 (αρ. φακ. Ζ/2010) δήλωση φόρου δωρεάς βάσει των διατάξεων των άρθρων 23, 28 παρ. 2 και 34 του Ν. 4174/2013 και όχι βάσει των διατάξεων του άρθρου 100 του Ν. 2961/2001.

Ως εκ τούτου ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο προβαλλόμενο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, με το άρθρο 81 παρ. 3 και 7 του Ν. 2961/2001 ορίζεται ότι:

«3. 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.

.....

7. Η βεβαίωση των οικείων φόρων, προστίμων και δικαιωμάτων, με τους κάθε φύσεως πρόσθετους και υπέρ τρίτων, ενεργείται μέσα σε προθεσμία τριών (3) μηνών από τη λήξη του μήνα μέσα στον οποίο αποκτήθηκε ο τίτλος βεβαίωσης. Η παράλειψη της βεβαίωσης μέσα στην προθεσμία αυτή συνιστά πειθαρχικό αδίκημα και επισύρει κατά των υπευθύνων τις ποινές που

προβλέπονται από το Ν. 2683/1999 (ΦΕΚ 19 Α'). Ανεξάρτητα από όσα ορίζονται στο προηγούμενο εδάφιο, η βεβαίωση μπορεί να γίνει και μετά την πάροδο της τρίμηνης προθεσμίας και όχι πέρα από τρία (3) έτη από τη λήξη του έτους μέσα στο οποίο αποκτήθηκε ο τίτλος βεβαίωσης».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 45 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«1. Η είσπραξη των φόρων και των λοιπών εσόδων του Δημοσίου που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα πραγματοποιείται δυνάμει εκτελεστού τίτλου.

2. Εκτελεστοί τίτλοι από το νόμο είναι:

.....
δ) στην περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου»,

Επειδή, εν προκειμένω η βεβαίωση του ποσού των 4.750,00€ έγινε δυνάμει της με αριθμό/2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και όχι βάσει της με αριθμό/2010 δήλωσης φόρου δωρεάς.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παρόδου της τριετούς προθεσμίας της παρ. 7 του άρθρου 81 του Ν. 2961/2001 απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τέταρτο προβαλλόμενο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, με την παρ. 1 του άρθρου 1 του Ν. 2523/1997 ορίζεται ότι:

«1. Αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεσή του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου:

.....
β) υποβάλει ανακριβή δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε λόγω της ανακρίβειας, για κάθε μήνα καθυστέρησης»,

Επειδή, με την παρ. 4 του άρθρου 2 του Ν. 2523/1997 ορίζεται ότι:

«4. Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων δεν μπορούν να υπερβούν: α) το εξήντα τοις εκατό για την υποβολή της εκπρόθεσμης δήλωσης και β) το εκατόν είκοσι τοις εκατό για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολή δήλωσης, του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε ο υπόχρεος ή του φόρου που έχει επιστραφεί στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. χωρίς να τον δικαιούνται».

Επειδή, με την παρ. 1 του άρθρου 53 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, με τις διατάξεις του άρθρου 58 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 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 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.».

[...]

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

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 29 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«29. 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, 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 & 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 για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της υπ' αριθμ./2020 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς, ορθώς επιλέχθηκε από τη φορολογική αρχή η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, καθότι είναι επεικέστερη, αυτής του άρθρου 1 παρ. 1β του Ν. 2523/1997 σε συνδυασμό με το αρ. 2 παρ. 4 του ίδιου νόμου.

Επειδή, το δικαστήριο δεν αμφισβήτησε τη νομιμότητα επιβολής του κύριου φόρου, αλλά το διαδικαστικό μέρος της επιβολής και βεβαίωσης του, ακυρώνοντας την πράξη για τυπική πλημμέλεια (μη νόμιμη συγκρότηση του τίτλου βεβαίωσης και είσπραξης του φόρου).

Κατά συνέπεια ορθώς η φορολογική αρχή επέβαλε πρόστιμο του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 (ποσοστού 50%) ύψους 2.375,00€ επί της διαφοράς φόρου που προέκυψε ύψους 4.750,00€.

Περαιτέρω, ο οφειλόμενος φόρος ποσού 4.750,00€ μετά την υποβολή της υπ' αρ./19.01.2010 δήλωσης φόρου δωρεάς της προσφεύγουσας, βεβαιώθηκε με την με αριθμό/07.09.2010 πράξη ταμειακής βεβαίωσης της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

Κατά συνέπεια ορθώς η φορολογική αρχή επέβαλε τόκους του αρ.53 από 01.01.2015 (ημερομηνία έναρξης εφαρμογής του Ν. 4174/2013 στις υποθέσεις φόρου δωρεάς, σύμφωνα με την παρ. 29 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013) έως το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης, καθώς το δικαστήριο δεν αμφισβήτησε τη νομιμότητα επιβολής του κύριου φόρου, αλλά τη διαδικασία επιβολής και βεβαίωσης του.

Κατόπιν των ανωτέρω ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη ορθού καταλογισμού τόκων και προστίμων και παραβίασης της αρχής της χρηστής διοίκησης απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με αριθ. πρωτ./.....2020 ενδικοφανούς προσφυγής της
....., Α.Φ.Μ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθμόν/18.09.2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς.

Φόρος δωρεάς	4.750,00€
Πρόσθετος φόρος βάσει της παρ. 1 του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017	4.698,22€
Σύνολο φόρου	9.448,22€

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