



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 07/06/2022

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

Αριθμός απόφασης: 1439

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 – 10  
Ταχ. Κώδικας : 546 39 - Θεσσαλονίκη  
Τηλέφωνο : 2313-332239, 240  
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 ΑΑΔΕ(ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»,
- γ. της ΠΟΛ.1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ(ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017).

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

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366/ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 09/02/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ..... με ΑΦΜ: ....., κατά της υπ' αριθ. ..../18.01.2022 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ που εκδόθηκε επί της με αριθμό ...../Ζ-.../2022 δήλωσης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. ..../18.01.2022 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ, που εκδόθηκε επί της με αριθμό ...../Ζ-.../2022 δήλωσης, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

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

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

Επί της από 09/02/2022 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' αριθ. ..../18.01.2022 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ που εκδόθηκε επί της με αριθμό ..../Ζ-.../2022 δήλωσης άτυπης δωρεάς χρηματικού ποσού 70.000,00€ με δωρητή τον ..... – ΑΦΜ: ..... (πατέρα) και δωρεοδόχο τον προσφεύγοντα (υιό), του επιβλήθηκε φόρος ποσού 7.000,00€, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 29 και 44 του ν.2961/2001.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί η προαναφερθείσα πράξη, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Η προσβαλλόμενη πράξη στερείται πλήρους, σαφούς και επαρκούς αιτιολογίας. Εσφαλμένη εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών. Η δωρεά πραγματοποιήθηκε με κατάθεση χρημάτων στον τραπεζικό του λογαριασμό κατόπιν υποδείξεων και οδηγιών της φορολογικής αρχής. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του προσκομίζει υπεύθυνη δήλωση (άρθρου 8 ν.1599/1986) της λογίστριας ..... – ΑΦΜ ..... που δηλώνει ότι απευθύνθηκε στη Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ για την ακολουθούμενη διαδικασία.
2. Παραβίαση της αρχής της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του φορολογούμενου.

**Επειδή**, με το άρθρο 64 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.*».

**Επειδή**, με το άρθρο 9 παρ. 4 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «*Απαντήσεις που παρέχονται ή απόψεις που διατυπώνονται από υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης σχετικά με την ερμηνεία της φορολογικής νομοθεσίας, δεν δεσμεύουν τη*

Φορολογική Διοίκηση, εκτός από τις περιπτώσεις, στις οποίες αυτό προβλέπεται στον Κώδικα».

**Επειδή**, με το 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**, με το άρθρο 34 του ανωτέρω νόμου 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...».

**Επειδή**, με το άρθρο 39 του ίδιου νόμου 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**, με το άρθρο 44 του ν.2961/2001, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την παράγραφο 1 του άρθρου πεντηκοστού έκτου του ν.4839/2021 (ΦΕΚ Α' 181), 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... 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. 2. Η αιτία δωρεάς ή γονικής παροχής κτήση χρηματικών ποσών, πλην των προβλεπομένων στην παρ. 1, υπόκειται σε φόρο, ο οποίος υπολογίζεται αυτοτελώς με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%), προκειμένου για δικαιούχους που υπάγονται στην Α' κατηγορία...».

**Επειδή**, σύμφωνα με την εγκύκλιο Ε.2193/2021 της ΑΑΔΕ, με την οποία κοινοποιήθηκαν, μεταξύ άλλων, οι διατάξεις του άρθρου πεντηκοστού έκτου του ν.4839/2021, διευκρινίστηκε ότι: «Στην παράγραφο 1 του άρθρου 44 του Κώδικα διατάξεων φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και κερδών από τυχερά παίγνια, ο οποίος κυρώθηκε με το πρώτο άρθρο του ν.2961/2001 (Α'266), προστίθενται νέα εδάφια (τρίτο και τέταρτο) και η παράγραφος 2 τροποποιείται ως προς την αύξηση του αφορολόγητου ποσού για δωρεές και γονικές παροχές περιουσιακών στοιχείων και χρηματικών ποσών και τον μη συνυπολογισμό αυτών στην αιτία θανάτου κτήση περιουσίας ως εξής: - Η γονική παροχή ή η δωρεά προς τα πρόσωπα που υπάγονται στην Α' κατηγορία της παρ. 1 του άρθρου 29 του Κώδικα 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, υπόκειται σε φόρο, ο οποίος υπολογίζεται με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%), μετά την αφαίρεση εφάπαξ αφορολόγητου ποσού οκτακοσίων χιλιάδων (800.000) ευρώ. Οι δωρεές και γονικές παροχές της παραγράφου αυτής δεν συνυπολογίζονται στην αιτία θανάτου κτήση περιουσίας μεταξύ των αυτών προσώπων - Η αιτία δωρεάς ή γονικής παροχής κτήση χρηματικών ποσών, πλην των προβλεπομένων στην παρ. 1 (όπως αυτή διαμορφώνεται μετά την τροποποίησή της με τον παρόντα νόμο), υπόκειται σε φόρο, ο οποίος υπολογίζεται αυτοτελώς με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%), προκειμένου για δικαιούχους που υπάγονται στην Α' κατηγορία, με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%), προκειμένου για δικαιούχους που υπάγονται στη Β' κατηγορία και με συντελεστή σαράντα τοις εκατό (40%), προκειμένου για δικαιούχους που υπάγονται στη Γ κατηγορία. Οι διατάξεις αυτές εφαρμόζονται για δωρεές και γονικές παροχές, οι οποίες συστήνονται από την 1η Οκτωβρίου 2021. Για την εφαρμογή του τρίτου και του τέταρτου εδαφίου της παρ. 1 του άρθρου 44 του ν.2961/2001 (Α'266), όπως τροποποιείται με την παρ. 1 του παρόντος, δωρεές και γονικές παροχές που έχουν διενεργηθεί μέχρι την ημερομηνία αυτή, δεν συνυπολογίζονται σύμφωνα με το άρθρο 36, περί συνυπολογισμού προγενέστερων δωρεών και γονικών παροχών».

**Επειδή**, με την παρ. 1 του άρθρου 29 του ν.2961/2001 ορίζεται ότι: «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)..., γ) οι καπόντες 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),...».

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων υπέβαλε στην Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ την υπ' αριθ. ..../Ζ-.../2022 δήλωση φόρου δωρεάς χρηματικού ποσού 70.000,00€ με δωρητή τον πατέρα του ..... – ΑΦΜ: ..... Η φορολογική αρχή, έπειτα από την συνεκτίμηση των προσκομισθέντων στοιχείων και συγκεκριμένα του από 17/12/2021 παραστατικού κατάθεσης μετρητών της Τράπεζας Πειραιώς ποσού 70.000,00€, προέβη στην εκκαθάριση της δήλωσης σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 29 παρ. 1 και 44 παρ. 2 του ν.2961/2001 και εξέδωσε την υπ' αριθ. ..../18.01.2022 προσβαλλόμενη πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς υπάγοντας το χρηματικό ποσό δωρεάς σε φόρο με φορολογικό συντελεστή 10% λόγω της συγγενικής σχέσης (πατέρα – τέκνου).

**Επειδή**, με το άρθρο 65 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

**Επειδή**, ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι παρανόμως το χρηματικό ποσό των 70.000,00€ φορολογήθηκε με συντελεστή 10%, διότι, βάσει της τρίτου εδαφίου της παρ. 1 του άρθρου 44 του ν.2961/2001, από τη φορολογητέα αξία της δωρεάς αφαιρείται εφάπαξ ποσό 800.000,00€ σε περίπτωση που αυτή συντελείται μεταξύ προσώπων που υπάγονται στην Α' κατηγορία της παρ. 1 του άρθρου 29 του ίδιου νόμου, καθόσον η απόδοση του αντικειμένου της δωρεάς (χρηματικού ποσού) πραγματοποιήθηκε μέσω τραπεζικού συστήματος. Προς τούτο, προσκόμισε στην ελεγκτική αρχή το από 17/12/2021 παραστατικό κατάθεσης μετρητών ποσού 70.000,00€, στον με αριθμό GR870172285000..... τραπεζικό λογαριασμό του στην Τράπεζα Πειραιώς, με καταθέτη τον δωρητή πατέρα του ..... – ΑΦΜ: .....

**Επειδή**, από τα προαναφερθέντα προκύπτει ότι το χρηματικό ποσό δεν μεταφέρθηκε από τραπεζικό λογαριασμό του δωρητή στον τραπεζικό λογαριασμό του δωρεοδόχου, αλλά κατατέθηκε με μετρητά σε αυτόν. Συνακόλουθα, δεν πληρούται η προϋπόθεση της μεταφοράς του χρηματικού ποσού μέσω χρηματοπιστωτικού

ιδρύματος προκειμένου να υπαχθεί στις διατάξεις του τρίτου εδαφίου της παρ. 1 του άρθρου 44 του ν.2961/2001 και να αφαιρεθεί εφάπαξ ποσό 800.000,00€ από τη φορολογητέα αξία της δωρεάς. Ως εκ τούτου, ορθώς η φορολογική αρχή προέβη στη φορολόγηση του ποσού της δωρεάς με συντελεστή 10%.

**Επειδή**, ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι ακολούθησε τη διαδικασία που του υπέδειξαν από την Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ. Προς τούτο συνυποβάλλει με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή υπεύθυνη δήλωση (άρθρου 8 ν.1599/1986) της λογίστριας ..... – ΑΦΜ ..... που δηλώνει ότι απευθύνθηκε στη Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ για την ακολουθούμενη διαδικασία. Ωστόσο, τυχόν απόψεις που διατυπώθηκαν από υπάλληλο της Δ.Ο.Υ. ΠΟΛΥΓΥΡΟΥ, σχετικά με την ερμηνεία των διατάξεων του άρθρου πεντηκοστού έκτου του ν.4839/2021, δεν δεσμεύουν την Φορολογική Διοίκηση, σύμφωνα με την παρ.4 του άρθρου 9 του ν.4174/2013.

**Επειδή**, σύμφωνα με το κατά πάγια νομολογία περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΟλΣτΕ 990/2004, ΣτΕ 1249/2010). Ο σκοπός που επιδιώκεται εν προκειμένω, είναι ο κολασμός του παραβάτη και η αποτροπή παρομοίων παραβάσεων. Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος των φόρων αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας, ως εκ του ότι το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί.

**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.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

**Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

την **απόρριψη** της υπ' αριθ. ..../09.02.2022 ενδικοφανούς προσφυγής του ..... με ΑΦΜ: .....

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

**Την υπ' αριθ. ..../18.01.2022 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς που εκδόθηκε επί της με αριθμό ..../Ζ-.../2022 δήλωσης**

|              |            |
|--------------|------------|
| Φόρος δωρεάς | 7.000,00 € |
|--------------|------------|

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 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.