



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 2/11/2023

Αριθμός απόφασης: 1775

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604536

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4987/2022, ΦΕΚ Α' 206/04-11-2022), 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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014).
 - δ. Τη με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ).
2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την υπ' αριθ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Τη με ημερομηνία 23/6/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, με Α.Φ.Μ., κατά: α) της από 30/5/2023 πράξης εκκαθάρισης της υπ' αριθ. /2023 (αρ. φακέλου Ζ...../2023) δήλωσης φόρου δωρεάς (Α.Χ.Κ. /30-5-2023), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ψυχικού, και β) της παράλειψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ψυχικού να χορηγήσει την προβλεπόμενη από το άρθρο 82 παρ. 2 του ν.2961/2001 έκπτωση 5% κατά την ολοσχερή εξόφληση του φόρου ύψους 39.141,21 ευρώ, που καταλογίστηκε κατόπιν υποβολής της ως άνω δήλωσης, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Την ανωτέρω δήλωση φόρου δωρεάς και τη μη χορήγηση έκπτωσης 5% επί του καταβαλλόμενου φόρου.
6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού.

7. Την εισήγηση της ορισθείσας υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 23/6/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, με 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υποβολή της με αριθμό/2023 (Ζ...../2023) και με αριθμό πρωτ./6-4-2023 δήλωσης φόρου δωρεάς, με την οποία η προσφεύγουσα δήλωσε τη δωρεά χρηματικού ποσού 265.000,00 δολαρίων Καναδά, ήτοι 195.706,06 ευρώ, από τη θεία της τουπρος την ίδια, προσδιορίστηκε άμεσα αυτοτελής φόρος σύμφωνα με τα άρθρα 29 παρ. 1 και 44 παρ. 2 του ν.2961/2001, ποσού 39.141,21 ευρώ, ήτοι 20% επί του ποσού της χρηματικής δωρεάς, ο οποίος βεβαιώθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας με Α.Χ.Κ./30-5-2023.

Με την υπό κρίση προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση της πράξης προσδιορισμού του φόρου δωρεάς, την αναγνώριση του δικαιώματος έκπτωσης 5% επί του ποσού του καταλογισθέντος φόρου που κατέβαλε εφάπαξ και την επιστροφή του εν λόγω ποσού, που ανέρχεται σε 1.957,06 ευρώ ($39.141,21 * 5\%$), προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Κατ' εσφαλμένη ερμηνεία του άρθρου 82 παρ. 4 του ν.2961/2001 ο καταλογισθείς φόρος δωρεάς, όπως προέκυψε μετά την υποβολή της υπ' αριθ. 101/2023 (Ζ...../2023) δήλωσης φόρου δωρεάς, βεβαιώθηκε σε μία δόση και κατ' επέκταση χωρίς τον υπολογισμό έκπτωσης 5% επί εφάπαξ καταβολής, η οποία προβλέπεται στις διατάξεις του άρθρου 82 παρ. 2 του ίδιου νόμου, δεδομένου ότι για τη βεβαίωση και καταβολή του φόρου σε δόσεις αρκεί η διασφάλιση του δικαιώματος του Δημοσίου προς είσπραξη της οφειλής από το σύνολο της περιουσίας του υπόχρεου, προϋπόθεση που εν προκειμένω καλύπτεται από την αξία της ακίνητης περιουσίας της, ύψους 154.161,00 ευρώ, αλλά και την αξία της δωρεάς των 195.706,06 ευρώ.

2. Ακόμη και αν υποτεθεί ότι ορθώς ο Προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. βεβαίωσε τον αναλογούντα φόρο της χρηματικής δωρεάς σε μία δόση, εσφαλμένα παρέλειψε την αναγνώριση έκπτωσης 5% επί του συνόλου της οφειλής, αφού καμία διάταξη νόμου δεν προβλέπει ότι σε περίπτωση εφάπαξ καταβλητέου φόρου δεν παρέχεται η επίμαχη έκπτωση.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 34 – *Κτήση αιτία δωρεάς και γονικής παροχής* 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 τις διατάξεις του άρθρου 35 – *Περιουσία που υποβάλλεται σε φόρο* του ν.2961/2001 ισχύει ότι:

«1.Σε φόρο υποβάλλεται:

α) η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, που δωρίζεται,

β) η κείμενη στην αλλοδαπή κινητή γενικά περιουσία Έλληνα υπηκόου, που δωρίζεται,
γ) η κείμενη στην αλλοδαπή κινητή γενικά περιουσία αλλοδαπού υπηκόου, που δωρίζεται σε
ημεδαπό ή αλλοδαπό, ο οποίος έχει την κατοικία του στην Ελλάδα,
δ) η κινητή περιουσία που παραδίδεται πριν από το θάνατο του ανιόντος στους κατιόντες με
βάση σύμβαση νέμησης.
2.Ως κείμενη στην Ελλάδα κινητή περιουσία θεωρείται η κατά τις διατάξεις της παραγράφου 2
του άρθρου 3, οι οποίες εφαρμόζονται ανάλογα.»

Επειδή σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 38 – *Υποκείμενο φόρου* του ν.2961/2001
ορίζεται ότι:

«1.Υπόχρεος στο φόρο είναι ο δωρεοδόχος ή το τέκνο.»

Επειδή σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 81 – *Βεβαίωση και τίτλοι βεβαίωσης του
φόρου* του ν.2961/2001 ορίζεται ότι:

«1. 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.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 82 – *Καταβολή φόρου κτήσεων αιτία θανάτου*
του ν.2961/2001 ορίζεται ότι:

«1. Ο φόρος που βεβαιώνεται ύστερα από δήλωση του υπόχρεου, ύστερα από πράξη
προσδιορισμού φόρου, που έγινε οριστική λόγω μη άσκησης ή εκπρόθεσμης άσκησης
προσφυγής, ύστερα από διοικητική επίλυση της διαφοράς και την καταβολή του ενός πέμπτου
(1/5) ή ύστερα από απόφαση διοικητικού δικαστηρίου ή δικαστικό συμβιβασμό, καταβάλλεται
σε δώδεκα (12) ίσες διμηνιαίες δόσεις.

Στις ανωτέρω περιπτώσεις κάθε δόση δεν μπορεί να είναι μικρότερη των πεντακοσίων (500)
Ευρώ, εκτός της τελευταίας, και η πρώτη δόση καταβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη,
για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του επόμενου μήνα από τη βεβαίωση ή την υπογραφή του
πρακτικού και οι υπόλοιπες μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα
των διμήνων που ακολουθούν.

Αν ο υπόχρεος σε φόρο είναι ανήλικος κατά το χρόνο απόκτησης του τίτλου βεβαίωσης του
φόρου, ο αριθμός των δόσεων, που ορίζεται στα προηγούμενα εδάφια, διπλασιάζεται.

2.Αν ο υπόχρεος καταβάλει το σύνολο του αναλογούντος κύριου και πρόσθετου φόρου που
βεβαιώθηκε μετά από δήλωση ή πράξη προσδιορισμού φόρου, που έγινε οριστική λόγω μη
άσκησης ή εκπρόθεσμης άσκησης προσφυγής, μέσα στην προθεσμία καταβολής της πρώτης
διμηνιαίας δόσης, ανεξάρτητα από το ύψος αυτού, παρέχεται έκπτωση κατά ποσοστό πέντε
τοις εκατό (5%). Το ίδιο ποσοστό εκπίπτει, αν ο υπόχρεος καταβάλει το σύνολο του ποσού
που προκύπτει συνεπεία διοικητικής επίλυσης της διαφοράς μέσα στην προθεσμία πληρωμής
του ενός πέμπτου (1/5) αυτού.

3.Σε κινητές αξίες και λοιπά κινητά γενικά πράγματα, που έχουν κατατεθεί σε τράπεζες και
λοιπά νομικά ή φυσικά πρόσωπα, ο φόρος που αναλογεί επιμεριστικά στην αξία τους
καταβάλλεται πριν από την ανάληψη τους και τη χορήγηση του πιστοποιητικού του άρθρου
105.

4.Εφόσον στην περίπτωση της προηγούμενης παραγράφου δεν διασφαλίζεται από τα κληρονομιαία αντικείμενα που απομένουν στην κατοχή του κληρονόμου ή κληροδόχου η πληρωμή του υπόλοιπου φόρου της κληρονομικής του μερίδας και δεν παρέχεται εμπράγματη ασφάλεια ή εγγυητική επιστολή μιας από τις αναγνωρισμένες στην Ελλάδα τράπεζες, ολόκληρος ο φόρος που αναλογεί στη μερίδα του κληρονόμου ή κληροδόχου καταβάλλεται πριν από τη χορήγηση του πιστοποιητικού των άρθρων 105 και 112. Σε κάθε άλλη περίπτωση που οφείλεται φόρος που αναλογεί σε μετρητά και γενικά κινητά πράγματα, εφόσον κατά την κρίση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. δεν διασφαλίζεται η πληρωμή του από την περιουσία του υπόχρεου, παρέχεται ασφάλεια με την υποβολή της δήλωσης, άλλως καταβάλλεται αμέσως ολόκληρος ο φόρος αυτός και γίνεται μνεία στη δήλωση για την καταβολή.

5.Η ευχέρεια καταβολής του φόρου σε δόσεις κατά την παρ. 1 παρέχεται μόνο αν το ακίνητο, που αποκτήθηκε αιτία θανάτου, βρίσκεται στην κυριότητα του οφειλέτη κληρονόμου. Προκειμένου αυτό να μεταβιβασθεί αιτία δωρεάς ή γονικής παροχής ή βαρυνθεί με εμπράγματα δικαιώματα από τις ίδιες αιτίες, ολόκληρος ο φόρος που αναλογεί σε αυτό καθίσταται απαιτητός και καταβάλλεται πριν από τη χορήγηση πιστοποιητικού, για το οποίο ορίζει το άρθρο 112. Σε περίπτωση που ο οφειλόμενος φόρος αφορά και σε λοιπά περιουσιακά στοιχεία, η πίστωση του επιμεριστικά αναλογούντος στο μεταβιβαζόμενο ακίνητο φόρου γίνεται σε εξόφληση των πρώτων δόσεων από τις ανεξόφλητες, κατά την καταβολή, είτε αυτές είναι ληξιπρόθεσμες είτε όχι, χωρίς να γίνεται επιμερισμός του φόρου αυτού σε όλες τις δόσεις του ποσού που έχει βεβαιωθεί.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 90 – *Καταβολή φόρου δωρεών, γονικών παροχών – Ανάλογη εφαρμογή διατάξεων* του ίδιου ως άνω νόμου ισχύει ότι:

«Για την υποβολή των δηλώσεων στη φορολογία δωρεών, γονικών παροχών και γονικά τη διαδικασία βεβαίωσης και καταβολής του φόρου εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις των άρθρων 68, 69, 72, 73 παράγραφοι 1, 2 και 4 έως και 8, 74 έως και 81, 82 παράγραφοι 1 έως και 5 και 7, 83 και 84.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 – *Ρυθμίσεις για τη φορολογία κεφαλαίου* του ν.4223/2013 ορίζεται ότι:

«1. Οι φόροι κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και κερδών από τυχερά παίγνια 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), ο φόρος μεταβίβασης ακινήτων και οι φόροι που ορίζονται στις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 37 του ν. 3842/2010 (Α' 58), του δεύτερου εδαφίου της παρ. 1 του άρθρου 15 του ν. 3634/2008 (Α' 9), του τελευταίου εδαφίου της παρ. 4 του άρθρου 17 του ν. 3091/2002 (Α' 330) και του δεύτερου εδαφίου της παρ. 1 του άρθρου 29 του ν. 2459/1997 (Α' 17), για τους οποίους προβλέπεται άμεση καταβολή σύμφωνα με τις αντίστοιχες διατάξεις, καταβάλλονται εντός προθεσμίας τριών εργάσιμων ημερών από την υποβολή της δήλωσης ή την έκδοση την πράξης άμεσου ή διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Η καταβολή του φόρου αποδεικνύεται από αποδεικτικό καταβολής που εκδίδεται από τη Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων. Ο τύπος και το περιεχόμενο του αποδεικτικού καταβολής καθορίζεται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων.»

Επειδή σύμφωνα με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1048/5-3-2008 με θέμα: «Κοινοποίηση των άρθρων 1-21 του νόμου 3634/2008 «Κατάργηση φόρου κληρονομιών και γονικών παροχών- Απαλλαγή πρώτης κατοικίας κ.λ.π.»» της Γενικής Γραμματείας Φορολογικών και Τελωνειακών Θεμάτων διευκρινίστηκε μεταξύ άλλων ότι:

«Σε περίπτωση εφάπαξ εξόφλησης του φόρου που είναι βεβαιωμένος σε δόσεις, μέσα στην προθεσμία της πρώτης δόσης, παρέχεται έκπτωση 5%, εφόσον πρόκειται για φόρο κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών που έχει βεβαιωθεί -βάσει δήλωσης ή μετά από οριστική πράξη καθώς και μετά από συμβιβασμό μέσα στην προθεσμία καταβολής του 1/5 (βλ. πιο πάνω περιπτώσεις α', β', γ', δ', στ', ζ', η' και ι'). Αν ο φόρος είναι καταβλητέος εκ του νόμου εφάπαξ (π.χ. όταν είναι μικρότερος των 500 ευρώ, όταν οφείλεται λόγω άρσης της χορηγηθείσας απαλλαγής πρώτης κατοικίας προκειμένου να χορηγηθεί απαλλαγή σε άλλο ακίνητο ή όταν δεν παρέχεται εμπράγματη ασφάλεια κατά την παρ. 4 του άρθρου 82), τότε δεν παρέχεται έκπτωση 5%. Αντίθετα η έκπτωση παρέχεται, αν ο φόρος είναι καταβλητέος σε δόσεις αλλά εξοφλείται εφάπαξ μέσα στην προθεσμία καταβολής της α' δόσης π.χ. ο κληρονόμος καταβάλλει τον επιμεριστικό φόρο για ένα ακίνητο, -προκειμένου να του χορηγηθεί πιστοποιητικό του άρθρου 105, και μέσα στην προθεσμία καταβολής της α' δόσης εξοφλεί και ολόκληρο τον υπόλοιπο φόρο που βεβαιώθηκε για τα λοιπά περιουσιακά στοιχεία (στην περίπτωση αυτή η έκπτωση του 5% θα χορηγηθεί σε ολόκληρο το βεβαιωθέν ποσό).»

Επειδή στο εισαγωγικό τμήμα της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής η προσφεύγουσα αναφέρει ότι προσβάλλει τόσο την πράξη καταλογισμού του φόρου που προέκυψε από την υποβληθείσα δήλωση δωρεάς όσο και τη μη χορήγηση της έκπτωσης ποσοστού 5% επί του φόρου που βεβαιώθηκε και κλήθηκε να καταβάλλει πλην όμως, από την επισκόπηση των λόγων της προσφυγής, προκύπτει ότι επί της ουσίας στρέφεται κατά της παράλειψης του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. αφενός να βεβαιώσει τον καταλογισθέντα φόρο σε 12 διμηνιαίες δόσεις (αντί της μιας) και αφετέρου να της χορηγήσει έκπτωση 5% επί του συνόλου της οφειλής λόγω της εφάπαξ εξόφλησής του.

Επειδή η περιουσία που επικαλείται η προσφεύγουσα προκειμένου να υποστηρίξει τη δυνατότητα αποπληρωμής του φόρου δωρεάς, ποσού 39.141,21 ευρώ, αποτελείται από ένα ακίνητο αξίας 154.161,00 ευρώ, και το προϊόν της χρηματικής δωρεάς, που ανέρχεται σε 195.706,06 ευρώ.

Επειδή ο Προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. έκρινε, στα πλαίσια της απορρέουσας από τις διατάξεις του άρθρου 82 παρ. 4 του ν.2961/2001 αρμοδιότητάς του, ότι η περιουσία της προσφεύγουσας δε διασφαλίζει την εξόφληση του καταλογισθέντος φόρου δωρεάς, με συνέπεια να προχωρήσει σε βεβαίωση ολόκληρου του ποσού φόρου σε μία δόση, καθιστώντας τον, με τον τρόπο αυτό, άμεσα καταβλητέο.

Επειδή επιπλέον, σε αντίθεση με τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, το δικαίωμα έκπτωσης του 5% του καταβλητέου φόρου παρέχεται μόνο σε περίπτωση εφάπαξ εξόφλησης του φόρου που έχει βεβαιωθεί σε δόσεις και όχι σε περίπτωση εξόφλησης του άμεσα καταβλητέου φόρου (ΠΟΛ.1048/5-3-2008).

Ως εκ τούτου απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 23/6/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, με Α.Φ.Μ., και την επικύρωση της απόφασης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ψυχικού να βεβαιώσει τον φόρο δωρεάς σε μία δόση χωρίς δικαίωμα έκπτωσης λόγω εφάπαξ εξόφλησης.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο/Η υπάλληλος του τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2**

ΣΤΡΑΚΟΠΟΥΛΟΥ ΑΝΤΩΝΙΑ

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.