



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

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

**ΤΜΗΜΑ** : Α7 Επανεξέτασης  
**Ταχ. Δ/ση** : Τακαντζά 8-10  
**Ταχ. Κώδικας** : 54639 – Θεσσαλονίκη  
**Τηλέφωνο** : 2313-332240  
**E-mail** : ded.thess@aade.gr

Θεσσαλονίκη, 24-01-2024

Αριθμός απόφασης: 147

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

**1. Τις διατάξεις :**

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4987/2022 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ. 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),

δ. Την με αριθμό Α.1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) 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. (Φ.Ε.Κ. Β' 6009),

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

**3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».**

**4. Την από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ....., με Α.Φ.Μ. ...., κατοίκου ....., επί της οδού ....., κατά της με αριθ. .... Πράξης Επιβολής Προστίμου**

N.2523/1997, οικονομικού έτους **2010 (χρήση 2009)**, του Προϊσταμένου του ..... και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του .....

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... (**ELENXIS: .....**) ενδικοφανούς προσφυγής του ....., 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 τη με αριθ. .... Πράξη Επιβολής Προστίμου N.2523/1997, οικονομικού έτους **2010 (χρήση 2009)**, του Προϊσταμένου του ....., καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους **100,00 ΕΥΡΩ**, για ανακριβή δήλωση φόρου γονικής παροχής, κατά εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 4, παρ. 1 του N.2523/1997.

### **Ιστορικό**

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε ο προσδιορισμός της φορολογητέας αξίας συνεταιριστικών μονάδων του ..... «.....», που μεταβιβάστηκαν με την υπ. αριθ. .... δήλωση φόρου γονικής παροχής στην οποία ο προσφεύγων είναι δωρεοδόχος. Με την ολοκλήρωση του ελέγχου συντάχθηκε η από ..... Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Κεφαλαίου – Προσδιορισμός αξίας Δήλωσης Φόρου Γονικής Παροχής N.2961/2001, με την οποία διαπιστώθηκε ότι η προαναφερόμενη δήλωση φόρου γονικής παροχής ήταν ανακριβής και η συνολική φορολογική αξία της γονικής παροχής προσδιορίστηκε στα 4.955,48 ΕΥΡΩ (δηλωθείσα αξία 143,42 ΕΥΡΩ). Λόγω του ότι σύμφωνα με τις διατάξεις του N.3634/2008 καθορίζεται αφορολόγητο όριο 95.000,00 ΕΥΡΩ ο φόρος που αναλογούσε για την αξία των 4.955,48 ΕΥΡΩ ήταν μηδενικός. Ο έλεγχος όμως έκρινε ότι λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης φόρου γονικής παροχής και δεδομένου ότι η εξεταζόμενη δήλωση βάσει του N.3634/2008 κρίθηκε αφορολόγητη, έπρεπε να επιβληθεί πρόστιμο ποσού 100,00 ΕΥΡΩ, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 παρ. 1 του N.2523/1997. Κατόπιν των ανωτέρω εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη για τον ακόλουθο λόγο:

- Για την εκπρόθεσμη υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 έχει ήδη πληρώσει πρόστιμο εκπροθέσμου υποβολής δήλωσης 14,21 ΕΥΡΩ, όπως φαίνεται στο με αριθμό ειδοποίησης ..... Εκκαθαριστικό Σημείωμα Φόρου Εισοδήματος με βάση την πρώτη τροποποιητική δήλωση φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009.

#### **Αναφορικά με τον ανωτέρω ισχυρισμό**

**Επειδή**, σύμφωνα με το αρ. 23 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ.: 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**, το άρθρο 1 του Ν. 2961/2001 «Κώδικας Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Λαχεία» ορίζει ότι : «1. Επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου..., σύμφωνα με τα οριζόμενα στον παρόντα νόμο. 2. Στο φόρο υπόκειται κάθε φυσικό και νομικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά περιουσία από κάποια αιτία από αυτές που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο».

**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. 35§1 του ν. 2691/2001:**

**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.

**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 υπ' αριθμ. 41§1 του ν. 2961/2001: 1.** Οι διατάξεις των άρθρων 9 έως και 16, 18, 20, 22 περίπτωση γ' και 27 εφαρμόζονται ανάλογα και στις περιουσίες που αποκτώνται αιτία δωρεάς ή γονικής παροχής.

**Επειδή σύμφωνα με το αρ. 9§1 του ν. 2961/2001: 1.** Ως αξία των αντικειμένων της κτήσης, για τον υπολογισμό του φόρου, λαμβάνεται η αγοραία αξία κατά το χρόνο της γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, η οποία προσδιορίζεται σύμφωνα με όσα ορίζονται ειδικότερα στα άρθρα 10 έως και 18.

**Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 12§3 του ν. 2961/2001: 3.** Για τους λοιπούς μη εισηγμένους στο χρηματιστήριο τίτλους κινητών αξιών καθώς και για συμμετοχές σε εταιρίες ή συνεταιρισμούς ο προσδιορισμός της αξίας αυτών γίνεται με βάση κάθε αποδεικτικό στοιχείο και εφαρμόζονται ανάλογα τα οριζόμενα στην προηγούμενη παράγραφο.

**Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 171 του Κ.Δ.Δ. ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα**

έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη» (ΣτΕ 451/1991).

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 1§2 της ΠΟΛ 1055/2003:

### **1.2 Προσδιορισμός αξίας παγίων**

α) Η φορολογητέα αξία των ακινήτων της επιχείρησης προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 10** του ν.2961/2001 . Αν από τις εγγραφές στα βιβλία της επιχείρησης, προκύπτει αξία μεγαλύτερη από την προσδιοριζόμενη κατά τα ανωτέρω, λαμβάνεται η μεγαλύτερη αυτή αξία.

## **Ε. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΑΞΙΑΣ ΜΗ ΕΙΣΗΓΜΕΝΩΝ ΣΤΟ ΧΡΗΜΑΤΙΣΤΗΡΙΟ ΜΕΤΟΧΩΝ**

**1.** Η φορολογητέα αξία των μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών εξευρίσκεται ως ακολούθως:

Τα ίδια κεφάλαια της εταιρίας, που υπάρχουν την προηγούμενη ημέρα εκείνης κατά την οποία γεννιέται η φορολογική υποχρέωση, προσαυξάνονται με την απόδοση των ιδίων κεφαλαίων των πέντε (5) τελευταίων διαχειριστικών περιόδων πριν από τη μεταβίβαση. Στο αποτέλεσμα που προκύπτει προστίθεται η υφιστάμενη διαφορά μεταξύ της αξίας των παγίων περιουσιακών στοιχείων της εταιρείας, όπως αυτή προσδιορίζεται κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, και της εμφανιζόμενης στα βιβλία αξίας κτήσης αυτών, αν η δεύτερη είναι μικρότερη της πρώτης. Το αποτέλεσμα αυτό, διαιρούμενο δια του αριθμού των υφιστάμενων, κατά την προηγούμενη ημέρα εκείνης κατά την οποία γεννιέται η φορολογική υποχρέωση, μετοχών αποτελεί τη φορολογητέα αξία αυτών.

**2.** Για την εφαρμογή των διατάξεων της προηγούμενης παραγράφου, ως ίδια κεφάλαια λαμβάνεται το άθροισμα των οριζόμενων στην περίπτωση 6 της παραγράφου 4.2.200 του Ε.Γ.Λ.Σ. κονδυλίων, που εμφανίζονται στον τελευταίο, πριν από το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, επίσημο ισολογισμό, και των αυξήσεων (ή μειώσεων) κεφαλαίου που μεσολάβησαν μέχρι την προηγούμενη ημέρα εκείνης κατά την οποία γεννιέται η φορολογική υποχρέωση.

**3.** Ως απόδοση ιδίων κεφαλαίων λαμβάνεται ο λόγος του μέσου όρου των ολικών αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης (προ φόρων) των πέντε τελευταίων ισολογισμών, πριν από το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, και του μέσου όρου των ιδίων κεφαλαίων της αυτής χρονικής περιόδου. Στην περίπτωση που υπάρχουν λιγότεροι των πέντε (5) ισολογισμοί, λαμβάνονται υπόψη οι μέσοι όροι των ολικών αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης και των ιδίων κεφαλαίων των ισολογισμών αυτών.

Αν το άθροισμα αυτών των αποτελεσμάτων είναι αρνητικό, τότε δεν λαμβάνεται καμία απόδοση των ιδίων κεφαλαίων.

4. Όταν η επιχείρηση, της οποίας μεταβιβάζονται οι μετοχές, έχει προέλθει από μετατροπή ή συγχώνευση άλλων ανωνύμων εταιρειών ή λοιπών επιχειρήσεων και έχει καταρτίσει λιγότερους από τρεις (3) ισολογισμούς πριν από τη μεταβίβαση των μετοχών της, τότε, για τον υπολογισμό του μέσου όρου των ολικών αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης και των ιδίων κεφαλαίων της, λαμβάνονται υπόψη τα ολικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης και τα ίδια κεφάλαια όσων ισολογισμών αυτής υπάρχουν, καθώς και τα αποτελέσματα και τα ίδια κεφάλαια όσων από τους τελευταίους ισολογισμούς των επιχειρήσεων που έχουν μετασχηματισθεί και τηρούσαν βιβλία Γ' κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων απαιτούνται, ώστε στο επίπεδο της επιχείρησης να συγκεντρωθούν τρεις ισολογισμοί.

II. 1. Οι διατάξεις της παρούσας εφαρμόζονται στις υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών:

α) στις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννιέται από την 24η Δεκεμβρίου 2002 και μεταγενέστερα,

β) στις οποίες η οικεία φορολογική δήλωση θα υποβληθεί από την ημερομηνία δημοσίευσης της παρούσας και μεταγενέστερα, ανεξάρτητα από το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, και

γ) οι οποίες εκκρεμούν προς έλεγχο στις δημόσιες οικονομικές υπηρεσίες και δεν έχει εκδοθεί η οικεία πράξη επιβολής φόρου κατά την ημερομηνία δημοσίευσης της παρούσας.

**Επειδή** η Φορολογική Αρχή δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, υποχρεούμενη να εφαρμόζει σε κάθε περίπτωση τις ισχύουσες νομοθετικές διατάξεις.

**Επειδή** ο υπολογισμός της φορολογητέας αξίας των μονάδων - μεριδίων του συνεταιρισμού που μεταβιβάστηκαν λόγω γονικής παροχής έγινε από τη Δ.Ο.Υ. σύμφωνα με τις προβλεπόμενες εκ της φορολογικής νομοθεσίας διατάξεις του ν. 2961/2001 και της ΠΟΛ 1055/2003.

**Επειδή**, σύμφωνα με το αρ. 4§1 του ν. 2523/1997: 1. Τα πρόσωπα που παραβαίνουν τις υποχρεώσεις τους που απορρέουν από την κείμενη φορολογική νομοθεσία υπόκεινται για κάθε παράβαση σε πρόστιμο που ορίζεται από εκατόν δεκαεπτά (117) Ευρώ μέχρι χίλια εκατόν εβδομήντα (1.170) Ευρώ. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται στις περιπτώσεις που δεν προβλέπεται η επιβολή πρόσθετου φόρου ή δεν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή. ...Δεν επιβάλλεται το πρόστιμο του πρώτου εδαφίου επί ανακρίβειας της δήλωσης, εφόσον το ύψος

της προκύπτουσας διαφοράς κύριου και συμπληρωματικού φόρου, τέλους ή εισφοράς ανέρχεται μέχρι του ποσού για το οποίο αμελείται η βεβαίωση κατά τις κείμενες διατάξεις

**Επειδή**, έχει γίνει δεκτό από τη νομολογία, τα πρόστιμα είναι διοικητικές κυρώσεις και για την επιβολή τους δεν απαιτείται ούτε εξετάζεται η ύπαρξη δόλου. Αρκεί και μόνο η διαπίστωση της παράβασης, χωρίς να απαιτείται η συνδρομή υποκειμενικής υπαιτιότητας εκ μέρους του υπόχρεου (ΣΤΕ 2074/1982)

Επειδή, η επιβολή του προστίμου δεν εναπόκειται στη διακριτική ευχέρεια της φορολογικής αρχής, αλλά αποτελεί δέσμια ενέργεια, υπό την έννοια ότι η φορολογική αρχή, εφ' όσον διαπιστώνει τη διάπραξη της παράβασης και τη συνδρομή των τασσόμενων από το νόμο προϋποθέσεων, είναι υποχρεωμένη να προβεί στην επιβολή του προστίμου. Μεταξύ των προϋποθέσεων αυτών δεν περιλαμβάνεται η υπαιτιότητα (δόλος ή αμέλεια) του φορολογούμενου που υπέπεσε στην παράβαση και εις βάρος του οποίου επιβάλλεται το πρόστιμο.

**Επειδή**, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί της καταβολής ποσού 14,21 ΕΥΡΩ λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της πρώτης τροποποιητικής δήλωσης φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 δεν βρίσκεται σε συνάφεια με το αντικείμενο της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής και την έκδοση του υπό εξέταση προστίμου, το οποίο αφορά πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης φόρου γονικής παροχής.

**Επειδή**, σύμφωνα με όλα τα προαναφερόμενα και παραθέτοντας τις ισχύουσες διατάξεις του νόμου, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

## **Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε**

**Την απόρριψη** της με αριθμό πρωτ. .... / ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ....., με **Α.Φ.Μ.** ..... και την **επικύρωση** της με αριθ. .... Πράξης Επιβολής Προστίμου Ν.2523/1997, οικονομικού έτους **2010 (χρήση 2009)**, του Προϊσταμένου του .....

Η φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

| Περίοδος 01/01/2009 έως 31/12/2009 | Ελέγχου | Απόφασης |
|------------------------------------|---------|----------|
| Πρόστιμο                           | 100,00  | 100,00   |

Με εντολή του Προϊσταμένου της  
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ  
Της Υποδιεύθυνσης – Επανεξέτασης  
και Νομικής Υποστήριξης

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

**Σημείωση :**

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