



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 22/11/2024

Αριθμός Απόφασης: 3115

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312350

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.» (ΦΕΚ Α' 58).

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.)» όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. Της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. Τη με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) 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.» (ΦΕΚ Β' 6009).

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

3. Την αριθ. 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. Τη με ημερομηνία 29/08/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, με Α.Φ.Μ., κατά της με αριθμό (αρ. δήλωσης Ζ- και αρ. φακέλου) Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Γονικής Παροχής / Δωρεάς, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κω, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις αιτιολογημένες απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου.

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

Επί της από 29/08/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, με Α.Φ.Μ., η οποία ασκήθηκε 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 αριθμό (αρ. δήλωσης Ζ-...../22 και αρ. φακέλου) Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Γονικής Παροχής / Δωρεάς, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κω, με ημερομηνία φορολογίας 15/11/2021, καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα φόρος δωρεάς ποσού 1.000,00 ευρώ.

Με την υπ' αριθ. Ζ-...../22 και με αριθμό φακέλου δήλωση φόρου δωρεάς / γονικής παροχής, η οποία υποβλήθηκε χειρόγραφα στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., ο πατέρας της προσφεύγουσας,, δήλωσε τη γονική παροχή χρημάτων ποσού 34.000,00 ευρώ προς την προσφεύγουσα – κόρη του, χωρίς να γίνεται μνεία στον τρόπο μεταφοράς των χρημάτων. Ωστόσο, βάσει προσκομιζόμενων αντιγράφων της με ημερομηνία έκδοσης 15/11/2021 προκύπτει ότι τα χρήματα κατατέθηκαν σε μετρητά από τον πατέρα της προσφεύγουσας σε τραπεζικό λογαριασμό της με δικαιούχο την προσφεύγουσα. Μέρος των χρημάτων, ποσού 24.000,00 ευρώ, προήλθε από ανάληψη στην οποία προέβη την ίδια ημερομηνία ο πατέρας της προσφεύγουσας από τραπεζικό λογαριασμό που τηρεί στην, όπως αποδεικνύεται από αντίγραφο κίνησης του λογαριασμού αυτού. Από την εκκαθάριση της δήλωσης προέκυψε φόρος ύψους 10% επί του ποσού της χρηματικής δωρεάς που δεν αποτελούσε διατραπεζική μεταφορά, ήτοι 1.000,00 ευρώ (10.000,00 ευρώ * 10%).

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης προσδιορισμού φόρου δωρεάς, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- 1) παραβίαση των αρχών της ασφάλειας δικαίου, της αναλογικότητας, της επιείκειας, της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου,
- 2) έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης κατά παράβαση της διάταξης του άρθρου 44 του ν.4839/2021 και πλάνη περί τα πράγματα από την πλευρά του γονέα, αφού οι διευκρινίσεις σχετικά με τις τραπεζικές κινήσεις που εμπίπτουν στην απαλλαγή (άρθρο 175 ν.4972/2022 και Ε.2077/2022) δόθηκαν μετά την 15/11/2021, ήτοι μετά την υπό κρίση γονική παροχή, και ως εκ τούτου ο γονέας, αν και είχε τη δυνατότητα, δεν έκανε ανάληψη και στη συνέχεια κατάθεση του επίμαχου ποσού των 10.000,00 ευρώ, όπως θα έπραττε εάν είχε αποσαφηνιστεί η βούληση του νομοθέτη,
- 3) έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 32, 37 και 64 του ν.4174/2013, λόγω παντελούς έλλειψης αιτιολογίας αφού δεν αναφέρονται στο σώμα της πράξης οι λόγοι και ο τρόπος υπολογισμού του φόρου καθώς και οι διατάξεις που λήφθηκαν υπόψη και κατά παράβαση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 1 «Επιβολή φόρου» 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, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 34 «Κτήση αιτία δωρεάς και γονικής παροχής» του ν.2961/2001, 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 τις διατάξεις του άρθρου 38 «Υποκείμενο φόρου» του ν.2961/2001, ορίζεται ότι:
«1.Υπόχρεος στο φόρο είναι ο δωρεοδόχος ή το τέκνο.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 «Χρόνος γένεσης φορολογικής υποχρέωσης» 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 τις διατάξεις του άρθρου 44 «Υπολογισμός του φόρου» του ν.2961/2001, όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 56 του ν.4839/2021, ορίζεται ότι:

«1. [...] 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, 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.

[...].»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου πεντηκοστού έκτου «Αύξηση αφορολόγητου ποσού δωρεών και γονικών παροχών περιουσιακών στοιχείων, χρηματικών ποσών – Τροποποίηση του άρθρου 44 του ν.2961/2001» του ν.4839/2021 ορίζεται ότι:

«3. Για την εφαρμογή του τρίτου και του τέταρτου εδαφίου της παρ. 1 του άρθρου 44 του ν. 2961/2001 (Α' 266), ως μεταφορά χρημάτων ορίζεται η ανάληψη χρηματικού ποσού από ατομικό ή κοινό τραπεζικό λογαριασμό του δωρητή/γονέα και κατάθεση του ίδιου ποσού εντός τριών (3) εργάσιμων ημερών σε ατομικό λογαριασμό του δωρεοδόχου/τέκνου ή σε κοινό λογαριασμό του δωρεοδόχου/τέκνου με τον ίδιο δωρητή/γονέα ή τρίτο πρόσωπο.»

Επειδή με την εγκύκλιο Ε.2077/2022 με θέμα: «Παροχή οδηγιών για τη φορολόγηση των γονικών παροχών και δωρεών προς τα πρόσωπα της Α' κατηγορίας του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, με την καθιέρωση αφορολόγητου ποσού 800.000,00 ευρώ (άρθρο πεντηκοστό έκτο του ν.4839/2021 (Α' 181), όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 175 του ν.4972/2022))» του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., παρατέθηκαν οι περιπτώσεις

χρηματικών δωρεών / γονικών παροχών που εμπίπτουν στις διατάξεις περί αφορολόγητων τραπεζικών μεταφορών μεταξύ των προσώπων τις Α' κατηγορίας καθώς και τα συνοδευτικά δικαιολογητικά για κάθε μία από αυτές ως ακολούθως:

ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ		ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΗΤΙΚΑ
i.	Χρηματικές δωρεές/γονικές παροχές με μεταφορά χρημάτων μέσω ημεδαπών χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων ή κατάθεση τραπεζικής επιταγής.	Παραστατικό - αποδεικτικό μεταφοράς του ποσού μεταξύ λογαριασμών των συμβαλλομένων. Σε περίπτωση μεταφοράς μέσω τραπεζικής επιταγής: αντίγραφο του σώματος της επιταγής και της αναλυτικής κίνησης (extrait) του λογαριασμού από την οποία τροφοδοτήθηκε η τραπεζική επιταγή και επιπλέον αντίγραφο του καταθετηρίου αυτής ή αντίγραφο της αναλυτικής κίνησης (extrait) του λογαριασμού κατάθεσης.
ii.	Χρηματικές δωρεές/γονικές παροχές με μεταφορά χρημάτων στις οποίες μεσολαβεί αλλοδαπό χρηματοπιστωτικό ίδρυμα ή κατάθεση επιταγής από την αλλοδαπή.	Αποδεικτικό μεταφοράς του ποσού μεταξύ των λογαριασμών. Σε περίπτωση μεταφοράς μέσω τραπεζικής επιταγής: το αντίγραφο της εκδοθείσας επιταγής και το αποδεικτικό κατάθεσής της σε χρηματοπιστωτικό ίδρυμα του λαμβάνοντος.
iii.	Χρηματικές δωρεές/γονικές παροχές με ανάληψη χρηματικού ποσού από συνδικαιούχο κοινού λογαριασμού.	Αντίγραφο αναλυτικής κίνησης του λογαριασμού (extrait), στο οποίο αναγράφονται τα ονόματα των συνδικαιούχων και η ημερομηνία ανάληψης του ποσού.
iv.	Χρηματικές δωρεές/γονικές παροχές που διενεργήθηκαν από την 1/10/2021 μέχρι και την 9/9/2022 με ανάληψη μετρητών από ατομικό λογαριασμό του δωρητή ή κοινό λογαριασμό των συμβαλλόμενων και κατάθεσή τους σε ατομικό λογαριασμό του δωρεοδόχου ή κοινό λογαριασμό των συμβαλλόμενων ή σε κοινό λογαριασμό με τρίτο πρόσωπο, και εφόσον η κατάθεση έγινε εντός 3 εργάσιμων ημερών.	Αποδεικτικό ανάληψης του ποσού στο οποίο αναγράφεται η ημερομηνία, το ακριβές ποσό, ο αριθμός IBAN του τραπεζικού λογαριασμού που εμφανίζει ως δικαιούχο τον δωρητή/γονέα και το αποδεικτικό κατάθεσης του ίδιου ποσού στο οποίο αναγράφεται η ημερομηνία κατάθεσης, το ακριβές ποσό και ο αριθμός IBAN του τραπεζικού λογαριασμού στο οποίο εμφανίζεται ως δικαιούχος ο δωρεοδόχος/τέκνο.
v.	Χρηματικές δωρεές/γονικές παροχές με σκοπό την αγορά ακινήτου από τον δωρεοδόχο/τέκνο με μεταφορά χρημάτων στο λογαριασμό του πωλητή/κατασκευαστή/εργολάβου /ή κατάθεση τραπεζικής επιταγής.	α. Το συμβολαιογραφικό έγγραφο ή άλλη συμφωνία των μερών, εφόσον ο τρόπος καταβολής του ποσού (μεταφορά μέσω χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων ή έκδοση τραπεζικής επιταγής) προκύπτουν από αυτό.

		β. Αποδεικτικό μεταφοράς του ποσού μεταξύ των λογαριασμών. Σε περίπτωση τραπεζικής επιταγής: αντίγραφο του σώματος της επιταγής και της αναλυτικής κίνησης (extrait) του λογαριασμού από την οποία τροφοδοτήθηκε η τραπεζική επιταγή και επιπλέον αντίγραφο του καταθετηρίου αυτής ή αντίγραφο της αναλυτικής κίνησης (extrait) του λογαριασμού κατάθεσης.
vi.	Χρηματικές δωρεές/γονικές παροχές με σκοπό την αγορά οχήματος από τον δωρεοδόχο/τέκνο με μεταφορά χρημάτων στο λογαριασμό του πωλητή ή κατάθεση επιταγής.	α. Άδεια κυκλοφορίας του οχήματος στο όνομα του δωρεοδόχου/τέκνου. β. Απόδειξη λιανικών συναλλαγών/τιμολόγιο. γ. Αποδεικτικό μεταφοράς του ποσού μεταξύ των λογαριασμών. Σε περίπτωση τραπεζικής επιταγής: αντίγραφο του σώματος της επιταγής και της αναλυτικής κίνησης (extrait) του λογαριασμού από την οποία τροφοδοτήθηκε η τραπεζική επιταγή και επιπλέον αντίγραφο του καταθετηρίου αυτής ή αντίγραφο της αναλυτικής κίνησης (extrait) του λογαριασμού κατάθεσης.
vii.	Χρηματικές δωρεές/γονικές παροχές με μεταφορά χρηματικού ποσού ή κατάθεση επιταγής σε τραπεζικό λογαριασμό εταιρείας για αύξηση κεφαλαίου	α. Δημοσιευμένο τροποποιημένο καταστατικό της εταιρείας, από το οποίο να προκύπτει η αύξηση της εταιρικής συμμετοχής του δωρεοδόχου/ τέκνου. β. Αποδεικτικό μεταφοράς του ποσού από τον λογαριασμό του δωρητή/γονέα προς το λογαριασμό της εταιρείας. Σε περίπτωση τραπεζικής επιταγής: αντίγραφο του σώματος της επιταγής και της αναλυτικής κίνησης (extrait) του λογαριασμού από την οποία τροφοδοτήθηκε η τραπεζική επιταγή και επιπλέον αντίγραφο του καταθετηρίου αυτής ή αντίγραφο της αναλυτικής κίνησης (extrait) του λογαριασμού κατάθεσης.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις 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 εν προκειμένω η προσφεύγουσα έλαβε εν είδει γονικής παροχής συνολικά το ποσό των 34.000,00 ευρώ από τον πατέρα της, με τρεις διαδοχικές καταθέσεις μετρητών ύψους 24.000,00 ευρώ, 9.000,00 ευρώ και 1.000,00 ευρώ, που έλαβαν χώρα την 15/11/2021 στον υπ' αριθ. /..... λογαριασμό που τηρεί στην, όπως προκύπτει από τα προσκομιζόμενα αντίγραφα των τραπεζικών αποδεικτικών κατάθεσης.

Επειδή υποστηρίζει ότι είναι εφαρμοστέα η διάταξη περί αφορολόγητης τραπεζικής μεταφοράς του άρθρου 44 του ν.2961/2001, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο πεντηκοστό έκτο του ν.4839/2021, για το σύνολο του ποσού της χρηματικής δωρεάς, και όχι μόνο για το ποσό των 24.000,00 ευρώ τα οποία ανέλαβε την ίδια μέρα ο δωρητής / γονέας από δικό του τραπεζικό λογαριασμό, δεδομένου ότι την ημερομηνία της γονικής παροχής δεν είχαν αποσαφηνιστεί με εγκύκλιο οι περιπτώσεις χρηματικών δωρεών που εμπίπτουν στις διατάξεις περί αφορολόγητης τραπεζικής μεταφοράς. Περαιτέρω δε, με τον δεύτερο ισχυρισμό της υποστηρίζει ότι η προσβαλλόμενη πράξη είναι ακυρωτέα και λόγω της παραβίασης των αρχών της αναλογικότητας, της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου.

Επειδή, όπως γίνεται παγίως δεκτό, κατά την ερμηνεία γενικώς των φορολογικών διατάξεων ακολουθείται η στενή ερμηνεία, υπό την έννοια ότι αποβλέπουμε στο γράμμα του νόμου. Η γραμματική ερμηνεία επιβάλλεται κυρίως περί διατάξεων οι οποίες θεσπίζουν απαλλαγές ή εξαιρέσεις, καθόσον πρόκειται περί εξαιρετικών νομοθετικών ρυθμίσεων, που επιτάσσεται να ερμηνεύονται στενά. Ως εκ τούτου, οι φορολογικές εν γένει διατάξεις δεν επιδέχονται διασταλτική ερμηνεία ούτε τυγχάνουν ανάλογης εφαρμογής, αφού κάτι τέτοιο αντίκειται στον αυστηρό και τυπικό τους χαρακτήρα. (βλ. ΣτΕ 3422/75, 2989/80, 3007/84, 1170/49, 267/52, 866/57, 1807/64, 2989/80).

Επειδή, ενόψει των προεκτεθέντων, γίνεται φανερό από τη γραμματική και μόνο διατύπωση της διάταξης της παραγράφου 1 του άρθρου 44 του ν.2961/2001 ότι η ως αφορολόγητη μεταφορά χρημάτων μέσω χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων μεταξύ των προσώπων της α' κατηγορίας, εφόσον δεν ξεπερνά τις 800.000 ευρώ, νοείται μόνο η περίπτωση που αποδεικνύεται η ανάληψη και η κατάθεση του χρηματικού ποσού της μεταφοράς.

Επειδή σε κάθε περίπτωση 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. Συνεπώς, η διοίκηση μπορεί να ενεργήσει μόνο ό,τι επιτρέπεται από τους κανόνες αυτούς.

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

Επειδή με τον τρίτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η προσβαλλόμενη πράξη είναι πλημμελής λόγω μη τήρησης του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης αλλά και λόγω έλλειψης αιτιολογίας.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 20 του Συντάγματος ορίζεται ότι: «Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».

Επειδή το δικαίωμα αυτό εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) με το οποίο ορίζεται ότι:

«1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικά, ως προς τα σχετικά ζητήματα.

2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου.»

Επειδή κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, ορίστηκε η διαδικασία του άρθρου 28 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας και μετέπειτα άρθρου 33 του ν.5104/2024, σύμφωνα με την οποία:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί στον φορολογούμενο το σημείωμα διαπιστώσεων και τον αντίστοιχο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Ο φορολογούμενος με αίτησή του λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος διατυπώνει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων και του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου.

2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή, όπως έχει κριθεί με τις υπ' αριθ./2005 και/2003 αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας: «[...] το εύρος εφαρμογής του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας συμπίπτει με εκείνο του άρθρου 20 του Συντάγματος και επομένως η διάταξη αυτή έχει έδαφος εφαρμογής σε περιπτώσεις δυσμενών διοικητικών πράξεων, οι οποίες εκδίδονται βάσει αντικειμενικών προϋποθέσεων, ασυνδέτως προς οποιαδήποτε υποκειμενική συμπεριφορά του προσώπου, του οποίου τα συμφέροντα θίγουν».

Επειδή από τα ανωτέρω συνάγεται ότι η άσκηση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης εξαρτάται από τη μορφή του μέτρου ή της ενέργειας που λαμβάνεται σε βάρος του διοικούμενου. Εάν αυτά λαμβάνονται κατά δέσμια αρμοδιότητα από τη διοίκηση, με βάση αντικειμενικά κριτήρια, η δε βλάβη που προκαλούν προέρχεται απευθείας από τον νόμο ως αυτόματη συνέπειά του, κρίνεται ότι μπορεί να παραλείπεται η ακρόαση του ενδιαφερόμενου, ενδεχόμενη υπαιτιότητα του οποίου δεν ασκεί καμία επιρροή, αφού η προηγούμενη ακρόαση έχει νόημα μόνο εάν μπορεί να επηρεάσει την κρίση του οργάνου που αποφασίζει και τελικά να επιδράσει με οποιονδήποτε τρόπο στο περιεχόμενο της ενέργειάς του ή στον χρόνο εκδήλωσής της.

Επειδή περαιτέρω και όλως επικουρικώς, όπως έχει κριθεί από την Ολομέλεια του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣΤΕ 4447/2012), «[...] όταν βάσει της συγκεκριμένης ειδικής νομοθεσίας που διέπει την έκδοση δυσμενούς διοικητικής πράξης προβλέπονται, πέραν της αρχικής προηγούμενης ακρόασης, και ένα ή περισσότερα στάδια ενδικοφανούς διαδικασίας ενώπιον ανωτέρων οργάνων η μη τήρηση του προβλεπόμενου τύπου της προηγούμενης ακρόασης κατά τη διαδικασία έκδοσης της αρχικής πράξης καλύπτεται, εφόσον ο ενδιαφερόμενος ασκήσει την ή τις ενδικοφανείς προσφυγές και προβάλλει τους κρίσιμους, κατ' αυτόν, ισχυρισμούς που δεν προέβαλε πριν την έκδοση της αρχικής πράξεως.»

Επειδή, με το άρθρο 32 του Κ.Φ.Δ. και μετέπειτα παράγραφο 3 του άρθρου 36 του ν.5104/2024 αναφορικά με τον διοικητικό προσδιορισμό του φόρου ορίζεται ότι:

«3. Ο προσδιορισμός φόρου κατόπιν της δήλωσης του φορολογούμενου που δεν γίνεται ταυτόχρονα με την υποβολή της φορολογικής δήλωσης, σύμφωνα με την παρ. 2, γίνεται με έκδοση πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση (διοικητικός προσδιορισμός φόρου). Η πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδίδεται με βάση στοιχεία που έχουν τυχόν παρασχεθεί από τον φορολογούμενο σε φορολογική δήλωση ή κάθε άλλο στοιχείο που έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση. Εάν η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίσει τον φόρο ολικά ή μερικά με βάση στοιχεία διαφορετικά από αυτά που περιέχονται σε φορολογική δήλωση του φορολογούμενου, αναφέρει ειδικά τα στοιχεία αυτά, στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός του φόρου.»

Επειδή εν προκειμένω η φορολογική αρχή εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κατά δέσμια αρμοδιότητα με βάση τα στοιχεία που δηλώθηκαν από τον πατέρα της προσφεύγουσας και την ίδια, με την υπ' αριθ. Ζ-...../2021 δήλωση φόρου δωρεάς – γονικής παροχής, και τα παραστατικά αναλήψεων – καταθέσεων που προσκομίσθηκαν, δεν υπήρχε υποχρέωση για κλήση της προσφεύγουσας σε ακρόαση, όπως προκύπτει από τα προαπαρτεθέντα.

Επειδή περαιτέρω, στο σώμα της υπ' αριθ. Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς / Γονικής Παροχής γίνεται μνεία αφενός μεν στον Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών παροχών, Προϊκών και Κερδών από τυχερά παίγνια (ν.2961/2001), που αποτελεί τη νομική βάση καταλογισμού του φόρου γονικής παροχής κατά οριζόμενα στο άρθρο 44 αυτού, όπως παρατέθηκε ανωτέρω, αφετέρου στη δήλωση φόρου δωρεάς – γονικής παροχής (υπ' αριθ. Ζ-...../2021) με την οποία ο πατέρας της προσφεύγουσας δήλωσε τη γονική παροχή ποσού 34.000,00 ευρώ και η προσφεύγουσα την αποδέχθηκε, δε στοιχειοθετείται ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί έλλειψης αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξης.

Ως εκ τούτου απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος ο τρίτος ισχυρισμός της προσφεύγουσας και κρίνεται ορθή η εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 44 του ν.2961/2001 με τον καταλογισμό φόρου 10% επί του ποσού της γονικής παροχής των 10.000,00 ευρώ, για το οποίο δεν αποδείχθηκε η προγενέστερη ανάληψη από τραπεζικό λογαριασμό του γονέα / δωρητή.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία 29/08/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της, με Α.Φ.Μ., και την επικύρωση της προσβαλλόμενης πράξης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ. (αρ. δήλωσης Ζ-...../2021 και αρ. φακέλου) Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Γονικής Παροχής / Δωρεάς, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κω
Ποσό για καταβολή: 1.000,00 ευρώ

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ 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.