



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 29/11/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 3221

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/νση : ΦΙΛΑΔΕΛΦΕΙΑΣ 8
Ταχ. Κώδικας : 10440 - ΑΘΗΝΑ
Τηλέφωνο : 2131312347-367
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206),

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

γ. 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 (ΑΑΔΕ)».

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

ε. Της με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφασης 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 υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/Τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜκατοίκου επί της οδού κατά της υπ' αριθ..... πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου γονικής παροχής-δωρεάς του ΚΕΦΟΚ Αττικής και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ..... πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου γονικής παροχής-δωρεάς του ΚΕΦΟΚ Αττικής βάσει της οποίας προέκυψε φόρος ποσού 5.111,85€ της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΚ Αττικής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη των προβαλλόμενων λόγων επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Ο προσφεύγων στιςυπέβαλλε στη Δ.Ο.Υ. Κατοίκων εξωτερικού την υπ' αριθ. δήλωση φόρου δωρεάς με δωρητή την σύζυγόν του με ΑΦΜ και δωρεοδόχο τον προσφεύγοντα με ΑΦΜ Στην ως άνω δήλωση η δηλωθείσα φορολογητέα αξία ήταν 146.111,55€ και δεν προέκυψε φόρος βάσει της κλίμακας Α' του Ν.3842/2010.

Βάσει της ως άνω δήλωσης συντάχθηκε το υπ' αρ..... συμβόλαιο δωρεάς του συμβολαιογράφου

Στιςοι ίδιοι συμβαλλόμενοι υπέβαλλαν την με αριθ..... δήλωση φόρου δωρεάς με σκοπό την σύνταξη διορθωτικού-συμπληρωματικού συμβολαίου.

Στην ως άνω δήλωση η δηλωθείσα φορολογητέα αξία ήταν 17.039,49€, βάσει της οποίας προέκυψε ποσό φόρου 5.111,85€, λόγω του ότι στις 01/02/2024 ο γάμος είχε λυθεί μεταξύ της δωρήτριας και του δωρητή και ο φόρος που προέκυψε υπολογίσθηκε με βάσει την κλίμακα Γ' και όχι με την κλίμακα Α' του ν.3842/2010.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης ισχυριζόμενος ότι δεν πρόκειται για νέα δωρεά αλλά για διόρθωση – συμπλήρωση της αρχικής δήλωσης φόρου δωρεάς, η οποία έλαβε χώρα πριν λυθεί ο γάμος του με την δωρήτρια, και συνεπώς η επίμαχη δωρεά πρέπει να θεωρηθεί ότι εντάσσεται στην κλίμακα Α' του άρθρου 29 του ν.2961/2001 και όχι στην Γ' όπως υπολογίσθηκε.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 «Ενδικοφανής προσφυγή» του ν.5104/2024, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία υποβολής της υπό κρίση προσφυγής, ορίζεται ότι:

«1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Φορολογικής Διοίκησης. Η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται στην Υπηρεσία της Φορολογικής Διοίκησης που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται από τον υπόχρεο μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία αυτή ορίζεται σε εξήντα (60) ημέρες για φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού. Οι ανωτέρω προθεσμίες αναστέλλονται κατά το χρονικό διάστημα από 1η έως 31η Αυγούστου. Η υποχρέωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής δεν ισχύει στις περιπτώσεις των διαφορών που υπάγονται στην αρμοδιότητα του Προέδρου Πρωτοδικών του Διοικητικού Πρωτοδικείου, σύμφωνα με την περ. δ' της παρ. 2 του άρθρου 6 του

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 Ν 1521/1950 ορίζεται ότι: « εφ εκάστης εξ επαχθούς αιτίας μεταβιβάσεως ακινήτου ή πραγματικού επί ακινήτου δικαιώματος.... Επιβάλλεται φόρος επί της αξίας αυτών4 ότι « ως αξία λογίζεται η αγοραία αξία την οποία έχει το ακίνητο ή το πραγματικό επί του ακινήτου δικαίωμα ... κατά την ημέρα της μεταβιβάσεως των»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 παρ 1 Ν. 2961/2001 σε φόρο υπόκειται κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά περιουσία από κάποια αιτία από αυτές που αναφέρονται στη προηγούμενη παράγραφο.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 του Ν 2961/2001 ορίζεται ότι: « Περιουσία που υποβάλλεται σε φόρο είναι α) Η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, η οποία ανήκει είτε σε ημεδαπούς είτε σε αλλοδαπούς και β) Η κείμενη στην αλλοδαπή ενσώματη ή ασώματη κινητή περιουσία Έλληνα υπηκόου, που έχει την κατοικία του οπουδήποτε, καθώς και αλλοδαπού που έχει την κατοικία του στην Ελλάδα, με την επιφύλαξη της εφαρμογής της διάταξης της περίπτωσης ε` της παραγράφου 2 του άρθρου 25».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 34 παρ. 1 του Ν 2961/2001 : Κτήση περιουσίας αιτία δωρεάς και γονικής παροχής είναι α) αυτή που προέρχεται από δωρεά η οποία συνίσταται 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 καταρτίστηκε έγγραφο.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 35 του Ν.2961/2001 Περιουσία που υποβάλλεται σε φόρο είναι η α) η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, που δωρίζεται, β) η κείμενη στην αλλοδαπή κινητή γενικά περιουσία Έλληνα υπηκόου, που δωρίζεται,

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 36 του Ν.2961/2001 Στην κτήση αιτία δωρεάς, κατά το άρθρο 34 συνυπολογίζονται οι προγενέστερες δωρεές εν ζωή ή αιτία θανάτου, οι γονικές παροχές και οι προίκες του ίδιου δωρητή προς τον ίδιο δωρεοδόχο, εφόσον η φορολογική υποχρέωση γι' αυτές γεννήθηκε σε χρόνο που το δικαίωμα του δημοσίου δεν έχει παραγραφεί, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 102. Αν μετατεθεί ο χρόνος γένεσης της φορολογικής ενοχής, στην αξία της κτήσης αιτία δωρεάς συνυπολογίζεται και η περιουσία που έχει μεταβιβασθεί αιτία θανάτου από τον ίδιο δωρητή προς τον ίδιο δωρεοδόχο. Για το συνυπολογισμό των κτήσεων αυτών λαμβάνεται υπόψη η αξία που είχε υπαχθεί σε φόρο κατά το χρόνο της γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης αυτών, και όχι τα τυχόν απαλλασσόμενα ποσά.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 36 του Ν.2961/2001 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 44 του Ν.2961/2001 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.

Από τον φόρο που προκύπτει εκπίπτει: α) ο φόρος που αναλογεί στις προγενέστερες δωρεές και γονικές παροχές, που συνυπολογίζονται σύμφωνα με το άρθρο 36, με ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 31, και β) ο φόρος που αποδεδειγμένα καταβλήθηκε ή οριστικά και τελεσίδικα βεβαιώθηκε στην αλλοδαπή για τις δωρεές και γονικές παροχές κινητών που έγιναν εκεί, με ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 32.

Επειδή σύμφωνα με το «Άρθρο 29 του ν. 3842/2010 Κατάταξη φορολογουμένων - Φορολογικές κλίμακες: 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.

Στη Β΄ κατηγορία υπάγονται: α) οι κατιόντες εξ αίματος τρίτου και επόμενων βαθμών, β) οι ανιόντες εξ αίματος δεύτερου και επόμενων βαθμών, γ) τα εκούσια ή δικαστικά αναγνωρισθέντα τέκνα έναντι των ανιόντων του πατέρα που τα αναγνώρισε, δ) οι κατιόντες του αναγνωρισθέντος έναντι του αναγνωρίσαντος και των ανιόντων αυτού, ε) οι αδελφοί (αμφιθαλείς ή ετεροθαλείς), στ) οι συγγενείς εξ αίματος τρίτου βαθμού εκ πλαγίου, ζ) οι πατριοί και οι μητρίες, η) τα τέκνα από προηγούμενο γάμο του συζύγου, θ) τα τέκνα εξ αγχιστείας (γαμπροί - νύφες) και ι) οι ανιόντες εξ αγχιστείας (πεθεροί - πεθερές).

Στη Γ΄ κατηγορία υπάγεται οποιοσδήποτε άλλος εξ αίματος ή εξ αγχιστείας συγγενής του κληρονομούμενου ή εξωτικός.

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Α΄

Κλιμάκια (σε ευρώ)	Συντελεστής κλιμακίου (%)	Φόρος κλιμακίου (σε ευρώ)	Φορολογητέα περιουσία (σε ευρώ)	Φόρος που αναλογεί (σε ευρώ)
150.000	—	—	150.000	—
150.000	1	1.500	300.000	1.500
300.000	5	15.000	600.000	16.500
Υπερβάλλον	10			

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Γ΄

Κλιμάκια (σε ευρώ)	Συντελεστής κλιμακίου (%)	Φόρος κλιμακίου (σε ευρώ)	Φορολογητέα περιουσία (σε ευρώ)	Φόρος που αναλογεί (σε ευρώ)
6.000	—	—	6.000	—

66.000	20	13.200	72.000	13.200
195.000	30	58.500	267.000	71.700
Υπερβάλλον	40			

Επειδή, ο προσφεύγων στιςυπέβαλλε στη Δ.Ο.Υ. Κατοίκων εξωτερικού την υπ' αριθ..... δήλωση φόρου δωρεάς με δωρητή την σύζυγόν του με ΑΦΜ και δωρεοδόχο τον προσφεύγοντα με ΑΦΜ Στην ως άνω δήλωση η δηλωθείσα φορολογητέα αξία ήταν 146.111,55€ και δεν προέκυψε φόρος βάσει της κλίμακας Α' του Ν.3842/2010, διότι το αφορολόγητο ήταν 150.000€.

Βάσει της ως άνω δήλωσης συντάχθηκε το υπ' αρ..... συμβόλαιο δωρεάς του συμβολαιογράφου

Επειδή, ο προσφεύγων στιςυπέβαλλε στο ΚΕ.ΦΟ.Κ. Αττικής την υπ' αριθ..... δήλωση φόρου δωρεάς με δωρητή την σύζυγόν του με ΑΦΜκαι δωρεοδόχο τον προσφεύγοντα με ΑΦΜ με σκοπό την σύνταξη διορθωτικού-συμπληρωματικού συμβολαίου.

Επειδή, στις 01/02/2024 ο γάμος είχε λυθεί μεταξύ της δωρήτριας και του δωρητή σύμφωνα με την προσκομισθείσα ληξιαρχική πράξη γάμου.

Επειδή, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι ο αναλογούν φόρος από τη συμπληρωματική δήλωση φόρου δωρεάς με αριθ. θα υπολογισθεί με βάση την κλίμακα Γ' και όχι με την κλίμακα Α' όπως η αρχική λόγω του ότι έχει επέλθει λύση του γάμου στις 01/02/2024.

Συνεπώς ορθώς υπολογίσθηκε ο αναλογούν φόρος στο ποσό των 5.111,85€, ο οποίος προέκυψε ως εξής:

Αξία αρχικής δήλωσης φόρου Δωρεάς με αριθμό ποσό 146.111,55€.

Σύμφωνα με την Γ' κλίμακα ο φόρος υπολογίζεται ως εξής:

ΑΞΙΑ	ΠΟΣΟ ΦΟΡΟΥ
6.000,00€	0,00€
72.000,00€	13.200,00€
74.111,55€	22.233,46€

Συνεπώς ποσό φόρου που αντιστοιχεί στην αρχική δήλωση αν αυτή είχε υπαχθεί στη Γ' Κλίμακα είναι: 13.200,00+22.233,46€=35.433,46€.

Επιπρόσθετη αξία συμπληρωματικής δήλωσης φόρου Δωρεάς με αριθμό: 17.039,49€.

Αξία συνυπολογιζόμενης και της αρχικής: 163.151,04€(146.111,55€+17.039,49€).

Συνεπώς το ποσό φόρου που αντιστοιχεί στην συμπληρωματική δήλωση στην Γ Κλίμακα είναι:

ΑΞΙΑ	ΠΟΣΟ ΦΟΡΟΥ
6.000,00€	0,00€
72.000,00€	13.200,00€
91.151,04€	27.345,31€

Συνεπώς το ποσό του φόρου που αντιστοιχεί στην συμπληρωματική δήλωση σύμφωνα με την Γ Κλίμακα είναι: 40.545,31€ (13.200,00+27.345,31€).

Από τις ανωτέρω διατάξεις προκύπτει ότι πρέπει να αφαιρεθεί το ποσό του φόρου που θα προέκυπτε αν η εκκαθάριση της αρχικής δήλωσης είχε διενεργηθεί σύμφωνα με την Γ κλίμακα ήτοι: ποσό φόρου της συμπληρωματικής δήλωσης (συνυπολογιζόμενης και της αρχικής) 40.545,31€ μείον το ποσό του φόρου που αντιστοιχεί στην αρχική δήλωση 35.433,46€=5.111,85€.

Συνεπώς ορθώς υπολογίσθηκε το ποσό του φόρου που αντιστοιχεί στη συμπληρωματική δήλωση και άρα ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλουηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α5

Σ η μ ε ι ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.