



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604538
E-mail : ded.ath@aade.gr

Καλλιθέα, 24/05/2021

Αριθμός απόφασης: 1633

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της υπ' αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων [ΑΑΔΕ] με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

δ. Του άρθρου έκτου παρ. 4 εδ. β' και παρ. 5 περ. α' της από 30.3.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75/30.3.2020), που κυρώθηκε με τη διάταξη του άρθρου 1 ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86/25.4.2020).

ε. Της υπ' αριθμ. Α.1049/5.3.2021 (ΦΕΚ Β' 984/12.3.2021) κοινής απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

2. Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 20.11.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του, ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Χίου, κατοίκου, οδός αριθμός, κατά της υπ' αριθμ./2020 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς (ΦΔωρ) έτους 2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΔωρ έτους 2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, της οποίας ζητείται η ακύρωση, άλλως η μεταρρύθμιση, καθώς και την από 20.10.2020 οικεία έκθεση ελέγχου του ιδίου Προϊσταμένου.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της ως άνω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από 20.11.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του, ΑΦΜ, 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 υπ' αριθμ./2020 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς (ΦΔωρ) έτους 2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος δωρεάς/γονικής παροχής (ΦΔωρ/ΓονΠ) ποσού 208.147,93 €, πλέον 227.151,84 € συνόλου προσαυξήσεων λόγω μη υποβολής δήλωσης ΦΔωρ/ΓονΠ και εκπρόθεσμης καταβολής του ως άνω οφειλόμενου ΦΔωρ/ΓονΠ (άρθρο 72 παρ. 17 ν. 4174/2013), ήτοι συνολικό ποσό 435.299,77 €.

Η ως άνω διαφορά ΦΓονΠ προέκυψε επί τη βάσει της από 20.10.2020 έκθεσης ελέγχου ΦΔωρ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, σύμφωνα με την οποία διαπιστώθηκε ότι ο πατέρας της προσφεύγουσας του, ΑΦΜ, μετέφερε στις 15.7.2010 από χαριστική αιτία από τον υπ' αριθμ. τραπεζικό λογαριασμό που τηρούσε στη στην αλλοδαπή στον υπ' αριθμ. τραπεζικό λογαριασμό που τηρούσαν η προσφεύγουσα και η αδερφή της του, ΑΦΜ, στη επίσης στην αλλοδαπή ποσό ύψους 5.340.243,25 δολαρίων ΗΠΑ (=4.356.537,16 € σύμφωνα με την ισοτιμία μεταξύ ευρώ και δολαρίου ΗΠΑ κατά την ημερομηνία μεταφοράς (1,0000 € = 1,2258 δολάρια ΗΠΑ)), δηλαδή τους μεταβίβασε το ποσό αυτό λόγω δωρεάς/γονικής παροχής.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση, άλλως και όλως επικουρικώς τη μεταρρύθμιση, της ως άνω πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΔωρ έτους 2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, προβάλλοντας, συνοπτικά, τους ακόλουθους λόγους:

1.) Μη συνδρομή στην περίπτωση της των όρων των άρθρων 34 Α1 και Β και 38 παρ. 1 ν.2961/2001.

2.) Παραβίαση του δικαιώματος ακρόασης σε συνδυασμό με την υποχρέωση αιτιολόγησης των δυσμενών πράξεων.

3.) Εσφαλμένος υπολογισμός των προστίμων και προσαυξήσεων.

Ως προς τον πρώτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 496 του Αστικού Κώδικα, όπως ίσχυε για δικαιοπραξίες που καταρτίστηκαν κατά την περίοδο 01.01.2010-31.12.2010: «*Η παροχή σε*

κάποιον ενός περιουσιακού αντικειμένου αποτελεί δωρεά, αν γίνεται κατά τη συμφωνία των μερών χωρίς αντάλλαγμα.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 498 του Αστικού Κώδικα, όπως ίσχυαν για δικαιопπραξίες που καταρτίστηκαν κατά την περίοδο 01.01.2010-31.12.2010: «Για τη σύσταση δωρεάς απαιτείται συμβολαιογραφικό έγγραφο. Η δωρεά κινητού πράγματος για την οποία δεν συντάχθηκε συμβολαιογραφικό έγγραφο ισχυροποιείται αότου ο δωρητής παραδώσει το πράγμα στο δωρεοδόχο.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 1509 εδ. α' του Αστικού Κώδικα, όπως ίσχυε για δικαιопπραξίες που καταρτίστηκαν κατά την περίοδο 01.01.2010-31.12.2010: «Η παροχή περιουσίας στο τέκνο από οποιονδήποτε γονέα του, είτε για τη δημιουργία ή τη διατήρηση οικονομικής ή οικογενειακής αυτοτέλειας είτε για την έναρξη ή την εξακολούθηση επαγγέλματος, αποτελεί δωρεά μόνο ως προς το ποσόν που υπερβαίνει το μέτρο, το οποίο επιβάλλουν οι περιστάσεις. [...]»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 παρ. 1 Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προικών και Κερδών από Λαχεία (ΦΚΛΔωρΓονΠ, που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 2961/2001), όπως ίσχυαν για δικαιопπραξίες που καταρτίστηκαν κατά την περίοδο 01.01.2010-31.12.2010: «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, όπως προκύπτει από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 39 παρ. 1 εδ. β' Κώδικα ΦΚΛΔωρΓονΠ σε συνδυασμό με τις προπαρατεθείσες διατάξεις των άρθρων 496, 498 και 1509 εδ. α' του Αστικού Κώδικα (όπως όλες ίσχυαν για δικαιопπραξίες που καταρτίστηκαν κατά την περίοδο 01.01.2010-31.12.2010), κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του ΦΔωρΓονΠ επί δωρεάς/γονικής παροχής κινητού πράγματος, για την οποία δε συντάχθηκε συμβολαιογραφικό έγγραφο, είναι η **ημερομηνία παράδοσης** του πράγματος-αντικειμένου της δωρεάς/γονικής παροχής στο δωρεοδόχο/τέκνο. Συνεπώς, στην υπό κρίση περίπτωση κρίσιμη ημερομηνία για την επιβολή του ΦΔωρΓονΠ είναι η **ημερομηνία μεταφοράς** του ως άνω υπό κρίση χρηματικού ποσού ύψους 5.340.243,25 δολαρίων ΗΠΑ (από τον υπ' αριθμ. τραπεζικό λογαριασμό που τηρούσε ο πατέρας της προσφεύγουσας του, ΑΦΜ, στην στην αλλοδαπή) στον υπ' αριθμ. τραπεζικό λογαριασμό που τηρούσαν η προσφεύγουσα και η αδερφή της του, ΑΦΜ, στην επίσης στην αλλοδαπή (15.7.2010).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 Κώδικα ΦΚΛΔωρΓονΠ, όπως ίσχυαν κατά την 15.7.2010 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΔωρΓονΠ στην υπό κρίση περίπτωση): «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.

2. [...] Β. Κτήση αιτία γονικής παροχής. Κτήση περιουσίας αιτία γονικής παροχής για την επιβολή του φόρου είναι η παροχή περιουσίας στο τέκνο από οποιονδήποτε γονέα του, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1509 του Α.Κ., είτε για τη δημιουργία ή τη διατήρηση οικονομικής ή οικογενειακής αυτοτέλειας είτε για την έναρξη ή την εξακολούθηση επαγγέλματος, μέχρι το ποσό που δεν υπερβαίνει το μέτρο το οποίο επιβάλλουν οι περιστάσεις. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 35 παρ. 1 Κώδικα ΦΚΛΔωρΓονΠ, όπως ίσχυε κατά την 15.7.2010 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΔωρΓονΠ στην υπό κρίση περίπτωση): «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) [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 38 παρ. 1 Κώδικα ΦΚΛΔωρΓονΠ, όπως ίσχυε κατά την 15.7.2010 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΔωρΓονΠ στην υπό κρίση περίπτωση): «Υπόχρεος στο φόρο είναι ο δωρεοδόχος ή το τέκνο.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 44 παρ. 2 Κώδικα ΦΚΛΔωρΓονΠ, όπως ίσχυε κατά την 15.7.2010 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΔωρΓονΠ στην υπό κρίση περίπτωση): «Η αιτία δωρεάς ή γονικής παροχής κτήση χρηματικών ποσών υπόκειται σε φόρο, ο οποίος υπολογίζεται αυτοτελώς με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%), προκειμένου για δικαιούχους που υπάγονται στην Α' κατηγορία [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 29 παρ. 1 Κώδικα ΦΚΛΔωρΓονΠ, όπως ίσχυε κατά την 15.7.2010 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΔωρΓονΠ στην υπό κρίση περίπτωση): «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 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) [...]. Σε περίπτωση υιοθεσίας, η κατάταξη στην οικεία κατηγορία του υιοθετηθέντος [...] γίνεται με βάση τη συγγενική σχέση που προκύπτει κατά τις διατάξεις του Αστικού Κώδικα. [...].»

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 822 εδ. α' του Αστικού Κώδικα, όπως ίσχυε για δικαιοπραξίες που καταρτίστηκαν κατά την περίοδο 01.01.2010-31.12.2010: «Με τη σύμβαση της παρακαταθήκης ο θεματοφύλακας παραλαμβάνει από άλλον κινητό πράγμα για να το φυλάει με την υποχρέωση να το αποδώσει όταν του ζητηθεί.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 713 του Αστικού Κώδικα, όπως ίσχυε για δικαιοπραξίες που καταρτίστηκαν κατά την περίοδο 01.01.2010-31.12.2010: «Με τη σύμβαση της εντολής ο εντολοδόχος έχει υποχρέωση να διεξαγάγει χωρίς αμοιβή την υπόθεση που του ανέθεσε ο εντολέας.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 806 του Αστικού Κώδικα, όπως ίσχυε για δικαιοπραξίες που καταρτίστηκαν κατά την περίοδο 01.01.2010-31.12.2010: «Με τη σύμβαση του δανείου ο ένας από τους συμβαλλομένους μεταβιβάζει στον άλλον κατά κυριότητα χρήματα ή άλλα αντικαταστατά πράγματα, και αυτός έχει υποχρέωση να αποδώσει άλλα πράγματα της ίδιας ποσότητας και ποιότητας.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 807 του Αστικού Κώδικα, όπως ίσχυε για δικαιοπραξίες που καταρτίστηκαν κατά την περίοδο 01.01.2010-31.12.2010: «*Αν δεν ορίστηκε χρόνος για την απόδοση του δανείου, ούτε συνάγεται αυτός από τις περιστάσεις, το δάνειο αποδίδεται αφού περάσει ένας μήνας από την καταγγελία του δανειστή ή του οφειλέτη. Αν είναι άτοκο, ο οφειλέτης έχει δικαίωμα να το αποδώσει και χωρίς καταγγελία.*»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 8 παρ. 16 εδ. α' ν. 1882/1990, όπως ίσχυε για συμφωνητικά που καταρτίστηκαν κατά την περίοδο 01.01.2010-31.12.2010: «*Συμφωνητικά που καταρτίζονται μεταξύ επιτηδευματιών ή τρίτων για οποιαδήποτε συναλλαγή θεωρούνται μέσα σε δέκα (10) ημέρες από της ημερομηνίας καταρτίσεως και υπογραφής από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., άλλως είναι ανίσχυρα και δεν έχουν κανένα έννομο αποτέλεσμα.*»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 2 περ. α' της υπ' αριθμ. 1065606/7222/ΔΕ-Β'/18.7.2000 (ΦΕΚ Β' 951/31.7.2000) απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών, όπως ίσχυε για συμφωνητικά που καταρτίστηκαν κατά την περίοδο 01.01.2010-31.12.2010: «*Καθορίζουμε διαφορετικό τρόπο υποβολής των συμφωνητικών που καταρτίζουν οι λοιποί υπόχρεοι, ως ακολούθως: α) Τα συμφωνητικά που καταρτίζονται μεταξύ επιτηδευματιών ή τρίτων καταχωρούνται σε κατάσταση, η οποία υποβάλλεται από κάθε υπόχρεο επιτηδευματία για θεώρηση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., μέχρι την 20ή ημέρα των μηνών Ιανουαρίου, Απριλίου, Ιουλίου, Οκτωβρίου εκάστου έτους, στην οποία (κατάσταση) συμπεριλαμβάνονται τα συμφωνητικά που καταρτίστηκαν το αμέσως προηγούμενο ημερολογιακό τρίμηνο.*»

Επειδή, με τον πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει, **πρώτον**, ότι η νομική σχέση μεταξύ της ιδίας, του πατέρα της και του ως άνω υπό κρίση ποσού ουδόλως εμπίπτει στις διατάξεις του ν. 2961/2001, μιας και δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ούτε ως δωρεά ούτε ως γονική παροχή, αλλά αποτελεί σύμβαση παρακαταθήκης, ενδεχομένως δε εντολής, επικαλείται δε και προσκομίζει φωτοαντίγραφο ιδιωτικού συμφωνητικού από 06.04.2010 μεταξύ της ιδίας και της ως άνω αδερφής της αφενός και του πατέρα τους αφετέρου, από το οποίο προκύπτει αβίαστα, κατά τη γνώμη της, το συμπέρασμα ότι η υπό κρίση έννομη σχέση με τον πατέρα της δεν είναι σύμβαση δωρεάς/γονικής παροχής, πολλώ μάλλον που σε εκτέλεση της σχετικής σύμβασης η ίδια και η αδερφή της επέστρεψαν το ως άνω υπό κρίση ποσό στο ακέραio, μεταφέροντάς το τμηματικά, ήδη από τις 06.12.2010, δηλαδή λιγότερο από πέντε (5) μήνες μετά την αρχική μεταφορά του στον ως άνω λογαριασμό που τηρούσαν οι δυο τους στην στην αλλοδαπή, εν μέρει σε τραπεζικό λογαριασμό που τηρούσε ο πατέρας τους σε πιστωτικό ίδρυμα της ημεδαπής, κατ' άλλο δε μέρος σε τραπεζικό λογαριασμό που τηρούσε εταιρεία που ανήκε στον ίδιο επίσης σε πιστωτικό ίδρυμα της ημεδαπής και κατά ένα τρίτο μέρος σε τραπεζικό λογαριασμό που τηρούσε ο ίδιος σε πιστωτικό ίδρυμα της αλλοδαπής.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί: **Α)** Με τη μεταφορά από τον πατέρα της προσφεύγουσας του ως άνω υπό κρίση ποσού ύψους 5.340.243,25 δολαρίων ΗΠΑ από τον υπ' αριθμ. τραπεζικό λογαριασμό που τηρούσε αυτός στην στην αλλοδαπή στον υπ' αριθμ. τραπεζικό λογαριασμό που τηρούσαν η προσφεύγουσα και η αδερφή της του, ΑΦΜ, στην επίσης στην αλλοδαπή χωρίς αντάλλαγμα πληρώθηκε το πραγματικό του κανόνα δικαίου της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 496 του

Αστικού Κώδικα (όπως ίσχυε για δικαιопπραξίες που καταρτίστηκαν κατά την περίοδο 01.01.2010 - 31.12.2010), δεδομένου ότι με τον τρόπο αυτό ο μεν πατέρας της προσφεύγουσας αποξενώθηκε της κυριότητάς του επί του ποσού αυτού, αφού από κανένα στοιχείο του φακέλου της υπόθεσης δεν προκύπτει (πλήρης απόδειξη) ότι ήταν συνδικαιούχος στο υπόλοιπο του υπ' αριθμ. τραπεζικού λογαριασμού που τηρούσαν η προσφεύγουσα και η αδερφή της στην, η δε προσφεύγουσα και η αδερφή της κατέστησαν αποκλειστικές κυρίες του εν λόγω ποσού, αφού ήταν οι μόνες συνδικαιούχοι στο υπόλοιπο του εν λόγω λογαριασμού, από τις διαπιστώσεις δε αυτές συνάγεται σαφώς ότι ο πατέρας τους με τη μεταφορά του ποσού στο λογαριασμό τους αυτό τους μεταβίβασε την κυριότητά του επί του εν λόγω ποσού και συγκεκριμένα κατά την ημερομηνία της μεταφοράς του (15.7.2010), σύμφωνα με τα οριζόμενα από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 498 του Αστικού Κώδικα (όπως ίσχυε για δικαιопπραξίες που καταρτίστηκαν κατά την περίοδο 01.01.2010-31.12.2010), κι έτσι υπέστη, τη συγκεκριμένη τουλάχιστον χρονική στιγμή (15.7.2010), μείωση, κατά το ποσό αυτό, της περιουσίας του, ενώ ταυτόχρονα αυξήθηκαν, κατά το ίδιο ποσό, οι δικές τους περιουσίες (κατά το 1/2 του ποσού εκάστη εξ αυτών). Εξάλλου:

Β) Η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει κανένα στοιχείο (έγγραφο), από το οποίο να προκύπτει (πλήρης απόδειξη) ότι η μεταφορά του ποσού στον υπ' αριθμ. τραπεζικό λογαριασμό που τηρούσαν η ίδια και η αδερφή της στην έγινε στα πλαίσια σύμβασης παρακαταθήκης, δεδομένου ότι βασικό και ουσιώδες χαρακτηριστικό της σύμβασης παρακαταθήκης είναι η συμφωνία μεταξύ θεματοφύλακα και παρακαταθέτη περί **φύλαξης** του αντικειμένου της παρακαταθήκης -η οποία με τη σειρά της προϋποθέτει την **κατοχή** του πράγματος, την οποία κατοχή επ' αυτού, και μόνο αυτή, αποκτά ο θεματοφύλακας-, χαρακτηριστικό που δεν προκύπτει στην υπό κρίση περίπτωση από κανένα από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης ή/και από τα προσκομιζόμενα από την προσφεύγουσα έγγραφα, πολλώ μάλλον που επί κατάθεσης χρηματικού ποσού σε τραπεζικό λογαριασμό, όπως εν προκειμένω, την υποχρέωση φύλαξης του ποσού την έχει το οικείο πιστωτικό ίδρυμα, το οποίο άλλωστε είναι και το μόνο το οποίο έχει την κατοχή των χρημάτων, και όχι φυσικά το πρόσωπο που τηρεί στο πιστωτικό αυτό ίδρυμα τον εν λόγω λογαριασμό -όπως αντίθετα ισχυρίζεται αβασίμως (νόμω αβάσιμα) η προσφεύγουσα-, αφού το τελευταίο δεν έχει στην κατοχή του τα χρήματα. Περαιτέρω: **Γ)** Η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει κανένα στοιχείο (έγγραφο), από το οποίο να προκύπτει (πλήρης απόδειξη) ότι η μεταφορά του ποσού στον υπ' αριθμ. τραπεζικό λογαριασμό που τηρούσαν η ίδια και η αδερφή της στην MLBS έγινε στα πλαίσια σύμβασης εντολής, δεδομένου ότι βασικό και ουσιώδες χαρακτηριστικό της σύμβασης εντολής είναι η συμφωνία μεταξύ εντολοδόχου και εντολέα περί **διεκπεραίωσης** («διεξαγωγής») **συγκεκριμένης**, επαρκώς/επακριβώς προσδιοριζόμενης στη σύμβαση, υπόθεσης, χαρακτηριστικό που δεν προκύπτει στην υπό κρίση περίπτωση από κανένα από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης ή/και από τα προσκομιζόμενα από την προσφεύγουσα έγγραφα. **Δ)** Από το προσκομιζόμενο από την προσφεύγουσα φωτοαντίγραφο της εκτύπωσης των κινήσεων του υπ' αριθμ. τραπεζικού λογαριασμού σε δολάρια ΗΠΑ που τηρούσε ο πατέρας της στην για την περίοδο 20.08.2010 - 23.10.2012 προκύπτουν μόνον εννέα (9) συνολικά πιστώσεις μεγάλων ποσών συνολικού ύψους σχεδόν 900.000,00 δολαρίων ΗΠΑ, οι οποίες δεν προκύπτει με σαφήνεια και απόλυτη βεβαιότητα (πλήρης απόδειξη) ούτε από ποιο πρόσωπο διενεργήθηκαν ούτε έστω αν συνίστανται σε καταθέσεις μετρητών ή σε μεταφορές από άλλο/-ους τραπεζικούς λογαριασμό/-ούς και στη δεύτερη περίπτωση από

ποιον/ποιους ακριβώς λογαριασμό/-ούς (αριθμός, πιστωτικό ίδρυμα, χώρα, δικαιούχος/-οι). Ως εκ τούτου, δεν αποδεικνύεται (πλήρης απόδειξη) ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι μετά τη μεταφορά από τον πατέρα της του ως άνω υπό κρίση ποσού από τον υπ' αριθμ. τραπεζικό λογαριασμό που τηρούσε στην στην αλλοδαπή στον υπ' αριθμ. τραπεζικό λογαριασμό που τηρούσαν η ίδια και η αδερφή της του ΑΦΜ, στην επίσης στην αλλοδαπή το σύνολο του εν λόγω ποσού μεταφέρθηκε **στη συνέχεια** ξανά σε τραπεζικούς λογαριασμούς, δικαιούχος στο υπόλοιπο των οποίων ήταν άμεσα ή έμμεσα ο πατέρας τους. **Ε)** Από το προσκομιζόμενο από την προσφεύγουσα φωτοαντίγραφο του από 06.04.2010 ιδιωτικού συμφωνητικού μεταξύ της ίδιας και της ως άνω αδερφής της αφενός και του πατέρα τους αφετέρου -και ανεξαρτήτως του γεγονότος ότι αυτό δεν υποβλήθηκε στη Φορολογική Διοίκηση για θεώρηση σύμφωνα με τα οριζόμενα από την προπαρατεθείσα διάταξη της παρ. 2 περ. α' της υπ' αριθμ. 1065606/7222/ΔΕ-Β'/18.7.2000 απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών (όπως ίσχυε για συμφωνητικά που καταρτίστηκαν κατά την περίοδο 01.01.2010-31.12.2010) και συνεπώς είναι ανίσχυρο έναντί της, με την έννοια ότι λόγω της μη υποβολής του στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. για θεώρηση δεν έχει κανένα έννομο αποτέλεσμα έναντι της Φορολογικής Διοίκησης- δεν προκύπτει σαφής και συγκεκριμένη υποχρέωση της προσφεύγουσας και της αδερφής της να επιστρέψουν το υπό κρίση ποσό στον πατέρα τους, η αναληφθείσα δε υποχρέωση να του «παραδώσουν», οποτεδήποτε τους το ζητήσει, όλο το ποσό ή όσο από αυτό υπάρχει τη στιγμή που θα τους το ζητήσει δεν ισοδυναμεί με υποχρέωση επιστροφής του, όπως ισχύει π.χ. επί σύμβασης δανείου. Η υποχρέωση επιστροφής παραδοθέντος χρηματικού ποσού υπονοεί εννοιολογικά ότι το ποσό αυτό παραδόθηκε στα πλαίσια πιστωτικής σύμβασης, ήτοι για διευκόλυνση του οφειλέτη (λήπτη), κάτι που με τη σειρά του υπονοεί, επίσης εννοιολογικά, την ελευθερία του οφειλέτη για χρήση του παραδοθέντος ποσού κατά το δοκούν, αφού άλλωστε αυτό που ενδιαφέρει το δανειστή σε μια τέτοια σύμβαση (πιστωτική) δεν είναι ο προσδιορισμός των σκοπών, για τους οποίους θα χρησιμοποιήσει ο οφειλέτης το δανειζόμενο ποσό, και κατά τούτο ο περιορισμός της εξουσίας του οφειλέτη να διαθέσει το εν λόγω ποσό, αλλά αποκλειστικά και μόνο η επιστροφή σ' αυτόν του δανεισθέντος ποσού κατά το συμφωνηθέν χρονοδιάγραμμα και, επί εντόκου δανείου, η λήψη/είσπραξη των συμφωνηθέντων τόκων. Τα χαρακτηριστικά αυτά προφανώς λείπουν στην υπό κρίση περίπτωση, αφού είναι προφανές πως ο σκοπός των συμβληθέντων με το υπό εξέταση συμφωνητικό μερών δεν ήταν η χρηματική διευκόλυνση της προσφεύγουσας και της ως άνω αδερφής της, δεδομένου ότι ούτε α) ελευθερία χρήσης του παραδοθέντος ποσού κατά το δοκούν τους χορηγήθηκε, αλλά αντιθέτως τους απαγορεύτηκε ρητώς να το χρησιμοποιούν για όποιους σκοπούς αυτές θέλουν, όσο βρίσκεται εν ζωή ο πατέρας τους, ούτε β) προκύπτει σαφής και συγκεκριμένη υποχρέωσή τους προς «επιστροφή» του ποσού στον πατέρα τους, πολλώ μάλλον που δε συμφωνήθηκε σαφές και συγκεκριμένο χρονοδιάγραμμα επιστροφής, αλλά γενική και αόριστη υποχρέωσή τους να του το παραδώσουν όποτε τυχόν τους ζητήσει κάτι τέτοιο στο μέλλον. Από τα παραπάνω συνάγεται ότι δεν τίθεται ζήτημα «επιστροφής» του ως άνω υπό κρίση ποσού από την προσφεύγουσα και την αδερφή της στον πατέρα τους, αλλά μεταβίβαση σ' αυτόν της κυριότητάς τους επ' αυτού χωρίς αντάλλαγμα, στο πλαίσιο δε αυτό και πάντως **για σκοπούς φορολογίας** είναι, καταρχήν, **αδιάφοροι** οι όποιοι τυχόν ιδιαίτεροι σκοποί, για τους οποίους έγιναν οι δύο μεταβιβάσεις του υπό κρίση ποσού, από τον πατέρα στις θυγατέρες του αρχικά και από αυτές στον

πατέρα τους στη συνέχεια. Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο πρώτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει, κατά το **πρώτο** του εδώ εξεταζόμενο μέρος, να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 85 περ. Α' παρ. 2 Κώδικα ΦΚΛΔωρΓονΠ, όπως ίσχυε κατά την 15.7.2010 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΔωρΓονΠ στην υπό κρίση περίπτωση): *«Σε δωρεές και γονικές παροχές για τις οποίες δεν καταρτίσθηκε συμβολαιογραφικό έγγραφο καθώς και σε κάθε άλλη περίπτωση, υπόχρεος για την υποβολή της δήλωσης είναι ο δωρεοδόχος ή το τέκνο ή οι κληρονόμοι του.»*

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 86 παρ. 3 Κώδικα ΦΚΛΔωρΓονΠ, όπως ίσχυε κατά την 15.7.2010 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΔωρΓονΠ στην υπό κρίση περίπτωση): *«Αν δεν συντάχθηκε συμβολαιογραφικό έγγραφο για τη σύσταση της δωρεάς ή γονικής παροχής [...], η δήλωση γι' αυτήν υποβάλλεται μέσα σε έξι (6) μήνες από την παράδοση στο δωρεοδόχο του αντικειμένου της δωρεάς ή γονικής παροχής.»*

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 72 παρ. 11 εδ. α' ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (26.10.2020): *«Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν.»*

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 102 παρ. 1 Κώδικα ΦΚΛΔωρΓονΠ, όπως ίσχυε κατά την 15.7.2010 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΔωρΓονΠ στην υπό κρίση περίπτωση): *«Το Δημόσιο εκπίπτει του δικαιώματός του για την κοινοποίηση πράξης επιβολής φόρου και προστίμου προκειμένου: α) για ανακριβή δήλωση, μετά την πάροδο δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο υποβλήθηκε η δήλωση, β) για παράλειψη δήλωσης ολόκληρης ή μέρους της περιουσίας που αποκτήθηκε ή εικονικότητας του συμβολαίου, μετά δεκαπενταετία από το τέλος του έτους, μέσα στο οποίο έληξε η προθεσμία για υποβολή της δήλωσης ή έχει συνταχθεί το προσβαλλόμενο για εικονικότητα συμβόλαιο, γ) [...].»*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 παρ. 1 του Συντάγματος, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (26.10.2020): *«Τα δικαιώματα του ανθρώπου ως ατόμου και ως μέλους του κοινωνικού συνόλου και η αρχή του κοινωνικού κράτους δικαίου τελούν υπό την εγγύηση του Κράτους. Όλα τα κρατικά όργανα υποχρεούνται να διασφαλίζουν την ανεμπόδιστη και αποτελεσματική άσκησή τους. Τα δικαιώματα αυτά ισχύουν και στις σχέσεις μεταξύ ιδιωτών στις οποίες προσιδιάζουν. Οι κάθε είδους περιορισμοί που μπορούν κατά το Σύνταγμα να επιβληθούν στα δικαιώματα αυτά πρέπει να προβλέπονται είτε απευθείας από το Σύνταγμα είτε από το νόμο, εφόσον υπάρχει επιφύλαξη υπέρ αυτού και να σέβονται την αρχή της αναλογικότητας.»*

Επειδή, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 732/2019 απόφαση (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 10 της απόφασης), *«...σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε., που εφαρμόζεται στις επίδικες χρήσεις 2006 και 2007 [ενόψει και της μεταβατικής διάταξης του άρθρου 66 (ήδη 72) παρ. 11 εδ. α' του Κώδικα*

Φορολογικής Διαδικασίας], το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό φόρου εισοδήματος, καθώς και προσθέτου φόρου, λόγω ανακρίβειας της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, με έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, κατόπιν διενέργειας ελέγχου, παραγράφεται, κατ' αρχήν, με την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Κατά παρέκκλιση από τον κανόνα αυτό, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 84 παρ. 5 εδάφιο α' του ίδιου Κώδικα, σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης (η εν λόγω προθεσμία καθορίζεται στο άρθρο 62 του Κ.Φ.Ε.). Η διάταξη αυτή του άρθρου 84 παρ. 5 εδ. α' του Κ.Φ.Ε., ως θεσπίζουσα απόκλιση από τον κανόνα της πενταετούς παραγραφής της παραγράφου 1 του ίδιου άρθρου, είναι, σύμφωνα και με όσα έχουν γίνει δεκτά ανωτέρω (σκέψεις 8 και 9), στενώς ερμηνευτέα, και επομένως, η δεκαπενταετής προθεσμία παραγραφής εφαρμόζεται μόνο σε περίπτωση μη υποβολής της φορολογικής δήλωσης, κατά τη ρητή, άλλωστε, διατύπωση της διάταξης. Εξάλλου, η **επιμήκυνση του χρόνου παραγραφής για τόσο μεγάλο διάστημα (τριπλάσιο του κατ' αρχήν προβλεπόμενου) δικαιολογείται από το γεγονός ότι στην περίπτωση αυτή ο φορολογούμενος παραλείπει εντελώς να συμμορφωθεί προς τη βασική υποχρέωσή του να υποβάλει προς το φορολογική αρχή τα στοιχεία βάσει των οποίων καθορίζεται η φοροδοτική του ικανότητα. [...].»**

Επειδή, με τον πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει, **δεύτερον**, ότι το δικαίωμα της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης να καταλογίσει τα ως άνω επιβληθέντα ποσά φόρων και προστίμων έχει παραγραφεί, δεδομένου ότι έχει παρέλθει πενταετία.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί σε κάθε περίπτωση η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα εντός 10ετίας (και συγκεκριμένα πριν την πάροδο εννέα (9) ετών) από το τέλος του έτους, μέσα στο οποίο έληξε η προθεσμία για υποβολή της δήλωσης, ήτοι από το τέλος του 2011, δεδομένου ότι σύμφωνα με τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 86 παρ. 3 και 102 παρ. 1 Κώδικα ΦΚΛΔωρΓονΠ (όπως ίσχυαν κατά την 15.7.2010 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΔωρΓονΠ στην υπό κρίση περίπτωση)) σε συνδυασμό με την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 72 παρ. 11 εδ. α' ν. 4174/2013 (όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (26.10.2020)) η δήλωση για την υπό κρίση δωρεά/γονική παροχή έπρεπε να είχε υποβληθεί κατά νόμον μέχρι τις 17.1.2011 (έξι (6) μήνες από τη μεταφορά, στις 15.7.2010, του ως άνω υπό κρίση χρηματικού ποσού στον υπ' αριθμ. τραπεζικό λογαριασμό που τηρούσαν η προσφεύγουσα και η αδερφή της του, ΑΦΜ, στην στην αλλοδαπή), η δε προβλεπόμενη από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 102 παρ. 1 περ. β' Κώδικα ΦΚΛΔωρΓονΠ (όπως ίσχυε κατά την 15.7.2010 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΔωρΓονΠ στην υπό κρίση περίπτωση)) και εφαρμοστέα στην την υπό κρίση περίπτωση 15ετής παραγραφή (λόγω μη υποβολής δήλωσης φόρου δωρεάς/γονικής παροχής από την προσφεύγουσα για το ως άνω υπό κρίση ποσό, κατά το μέρος που της αναλογούσε) δεν είναι αντίθετη στην αρχή της αναλογικότητας, όπως συνάγεται σαφώς από τα ως άνω κριθέντα (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 732/2019 απόφαση (7μ.) του Β' Τμήματος

του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 10 της απόφασης). Για τους λόγους αυτούς, ο πρώτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει, κατά το **δεύτερό** του εδώ εξεταζόμενο μέρος, να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 177 του Αστικού Κώδικα, όπως ίσχυε για δικαιοπραξίες που καταρτίστηκαν κατά την περίοδο 01.01.2010-31.12.2010: *«Δικαιοπραξία που περιορίζει την εξουσία διάθεσης απαλλοτριωτού δικαιώματος, εφόσον ο νόμος δεν ορίζει κάτι άλλο, έχει ενοχική μόνο ενέργεια και δεν επιδρά στο κύρος της διάθεσης.»*

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 178 του Αστικού Κώδικα, όπως ίσχυε για δικαιοπραξίες που καταρτίστηκαν κατά την περίοδο 01.01.2010-31.12.2010: *«Δικαιοπραξία που αντιβαίνει στα χρηστά ήθη είναι άκυρη.»*

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 179 του Αστικού Κώδικα, όπως ίσχυε για δικαιοπραξίες που καταρτίστηκαν κατά την περίοδο 01.01.2010-31.12.2010: *«Άκυρη ως αντίθετη προς τα χρηστά ήθη είναι ιδίως η δικαιοπραξία με την οποία δεσμεύεται υπερβολικά η ελευθερία του προσώπου [...].»*

Επειδή, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 494/2009 απόφαση του Γ' Πολιτικού Τμήματος του Αρείου Πάγου (σκέψη Ι της απόφασης): *«Ι. Από τη διάταξη του άρθρου 177 του ΑΚ, με την οποία ορίζεται ότι «Δικαιοπραξία που περιορίζει την εξουσία διάθεσης απαλλοτριωτού δικαιώματος, εφόσον ο νόμος δεν ορίζει κάτι άλλο, έχει ενοχική μόνο ενέργεια και δεν επιδρά στο κύρος της διάθεσης», προκύπτει ότι είναι δυνατό να ταχθεί από την ιδιωτική βούληση, δηλαδή με σύμβαση ή με μονομερή δήλωση βούλησης, απαγόρευση διάθεσης για οποιοδήποτε δικαίωμα δεκτικό απαλλοτριώσεως, όπως είναι η κυριότητα επί ακινήτου πράγματος. Η απαγόρευση αυτή έχει, κατ' αρχήν, ενοχική μόνο ενέργεια και θεμελιώνει, στην περίπτωση της παράβασης του σχετικού όρου, αγωγή του δανειστή της αξίωσης για παράλειψη της διάθεσης για παροχή σ' αυτόν του διαφέροντος, αλλά **δεν επιδρά στο κύρος της διάθεσης** και αν ακόμη ο τρίτος γνώριζε την απαγόρευση. Εκείνος που μεταβιβάζει απαλλοτριωτό δικαίωμα έχει όμως τη δυνατότητα να προσδώσει στην ουσία εμπράγματη ενέργεια στη σχετική συμφωνία και έτσι να αποτρέψει την περαιτέρω μεταβίβαση του δικαιώματος, διατυπώνοντας τον όρο αυτό ως διαλυτική αίρεση της πρώτης μεταβίβασης, οπότε η νέα μεταβίβαση του δικαιώματος θα είναι ανίσχυρη και το δικαίωμα θα επανέρχεται αυτοδικαίως στον αρχικό δικαιούχο, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 202 και 206 του ΑΚ (ΑΠ 167/1963). [...].»*

Επειδή, με τον πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει, **τρίτον**, ότι η ίδια και η αδερφή της του, ΑΦΜ, δεν είχαν καμία εξουσία διάθεσης του ως άνω υπό κρίση ποσού και πράγματι, όπως προκύπτει, κατά τους ισχυρισμούς της, από την κίνηση του ως άνω υπ' αριθμ. τραπεζικού λογαριασμού που τηρούσαν στην στην αλλοδαπή, δεν το κατανάλωσαν ούτε εν μέρει για την ικανοποίηση δικών τους αναγκών ή την εξυπηρέτηση δικών τους υποχρεώσεων, από το γεγονός δε αυτό συνάγεται ότι δεν πληρούται η προϋπόθεση της μείωσης, κατά το ποσό πλουτισμού του λήπτη, της περιουσίας του δότη, προκειμένου να στοιχειοθετηθεί στην υπό κρίση περίπτωση σύμβαση δωρεάς μεταξύ των ιδίων και του πατέρα τους, όλες δε οι κινήσεις του εν λόγω τραπεζικού τους λογαριασμού γίνονταν «εξ ονόματός τους και για

λογαριασμό τους» από τον πατέρα τους, μιας και ο ίδιος ουδέποτε αποξενώθηκε από την κυριότητά του επί του υπό κρίση χρηματικού ποσού, το οποίο ποτέ δεν αφαιρέθηκε από την περιουσία του και ποτέ δεν προστέθηκε στις δικές τους περιουσίες.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί, α) όπως συνάγεται σαφώς από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 179 του Αστικού Κώδικα σε συνδυασμό με την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 178 του Αστικού Κώδικα (όπως αμφότερες ίσχυαν για δικαιοπραξίες που καταρτίστηκαν κατά την περίοδο 01.01.2010-31.12.2010), ο ιδιαίτερος όρος περί απόλυτης απαγόρευσης χρήσης του ως άνω υπό κρίση ποσού κατά το δοκούν, που συμφωνήθηκε ρητώς μεταξύ της προσφεύγουσας και της αδερφής της του, ΑΦΜ, αφενός και του πατέρα τους αφετέρου με το προαναφερθέν από 06.04.2010 ιδιωτικό συμφωνητικό -και ανεξαρτήτως του γεγονότος ότι, όπως προεκτέθηκε, αυτό δεν υποβλήθηκε στη Φορολογική Διοίκηση για θεώρηση σύμφωνα με τα οριζόμενα από την προπαρατεθείσα διάταξη της παρ. 2 περ. α' της υπ' αριθμ. 1065606/7222/ΔΕ-Β'/18.7.2000 απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών (όπως ίσχυε για συμφωνητικά που καταρτίστηκαν κατά την περίοδο 01.01.2010-31.12.2010) και συνεπώς είναι ανίσχυρο έναντί της, με την έννοια ότι λόγω της μη υποβολής του στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. για θεώρηση δεν έχει κανένα έννομο αποτέλεσμα έναντι της Φορολογικής Διοίκησης-, είναι άκυρος ως δεσμεύων υπερβολικά την ελευθερία της προσφεύγουσας και της αδερφής της, ενώ β) και εννοούμενος ως απλώς περιοριστικός της εξουσίας τους για ελεύθερη διάθεση του ποσού δε θα επιδρούσε στο κύρος της τυχόν διάθεσής του, εν όλω ή εν μέρει, παρά τη ρητώς συμφωνηθείσα απαγόρευση, εκ μέρους της προσφεύγουσας ή/και της αδερφής της, αλλά θα θεμελιώνει απλώς αξίωση του πατέρα τους έναντι αυτών για παροχή σ' αυτόν του διαφέροντος, δηλαδή όποιου/-ων πράγματος/-ων θα είχαν αυτές αποκτήσει με τη χρησιμοποίηση του αντίστοιχου ποσού, όπως συνάγεται σαφώς από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 177 του Αστικού Κώδικα (όπως ίσχυε για δικαιοπραξίες που καταρτίστηκαν κατά την περίοδο 01.01.2010-31.12.2010) και υπό το πρίσμα των ως άνω κριθέντων (ομόφωνα) με την προπαρατεθείσα υπ' αριθμ. 494/2009 απόφαση του Γ' Πολιτικού Τμήματος του Αρείου Πάγου (σκέψη Ι της απόφασης). Συνεπώς, το γεγονός ότι η προσφεύγουσα και η αδερφή της δεν είχαν στην πραγματικότητα καμία εξουσία διάθεσης του ως άνω υπό κρίση ποσού, όπως και το γεγονός ότι, κατά τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, πράγματι δεν το κατανάλωσαν ούτε εν μέρει για την ικανοποίηση δικών τους αναγκών ή την εξυπηρέτηση δικών τους υποχρεώσεων, είναι αδιάφορο για σκοπούς φορολογίας, αφού είτε ως απόλυτη απαγόρευση διάθεσης ερμηνευτεί ο ως άνω ιδιαίτερος όρος στα πλαίσια της υπό κρίση σύμβασης δωρεάς -δεδομένου ότι κατά τα προεκτεθέντα η παράδοση σ' αυτές του ως άνω υπό κρίση ποσού δεν είναι δυνατό να έγινε δυνάμει σύμβασης παρακαταθήκης ή εντολής- είτε ως περιορισμός της εξουσίας διάθεσης δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι (φτάνει να) ισοδυναμεί με μη μείωση, κατά το παραδοθέν σε αυτές ποσό, της περιουσίας του πατέρα τους, η δε τυχόν διενέργεια όλων των κινήσεων του υπό κρίση υπ' αριθμ. τραπεζικού λογαριασμού που τηρούσαν στην στην αλλοδαπή από τον πατέρα τους «εξ ονόματός τους και για λογαριασμό τους», σύμφωνα με τον ειδικότερο ως άνω ισχυρισμό της προσφεύγουσας, ακόμα κι αν αυτός θεωρηθεί ως ουσία βάσιμος, δε σημαίνει ότι ο πατέρας τους δεν αποξενώθηκε από την κυριότητά του επί του υπό κρίση ποσού και ότι αυτό ποτέ

δεν αφαιρέθηκε από την περιουσία του και ποτέ δεν προστέθηκε στις δικές τους περιουσίες, αλλά απλώς ότι ο πατέρας τους ενεργούσε ως πληρεξούσιός τους αναφορικά με τη διαχείριση του εν λόγω λογαριασμού στα πλαίσια σχετικής εξουσιοδότησης που του είχαν δώσει οι δύο θυγατέρες του. Για τους λόγους αυτούς, ο πρώτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει, κατά το **τρίτο** του εδώ εξεταζόμενο μέρος, να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς το δεύτερο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 20 παρ. 2 του Συντάγματος, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (26.10.2020): *«Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του.»*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 παρ. 1 και 2 ν. 2690/1999, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (26.10.2020): *«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 προφορικώς, 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 1 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (26.10.2020): *«Μετά την 1.1.2014, για υποθέσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου, που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Για όσα αφορούν τα σχετικά με την έκδοση της πράξης εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα.»*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 1 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (26.10.2020): *«Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο **σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου**, και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. [...]. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να **διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.**»*

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην υπ' αριθμ. ΔΕΛ Α 1198404 ΕΞ 2013/31.12.2013 (ΦΕΚ Β' 3366/31.12.2013) απόφαση του ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών, όπως ίσχυαν κατά

την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (26.10.2020): «Σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, η φορολογική Διοίκηση **πριν** τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου επιδίδει στον υπόχρεο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με την φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση. Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να **διατυπώσει τις απόψεις του** σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του. Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκριση του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου, με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη προσδιορισμού του φόρου. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου, και κοινοποιείται στον φορολογούμενο μαζί με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 20 παρ. 1 του Συντάγματος, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (26.10.2020): «Καθένας έχει δικαίωμα στην παροχή έννομης προστασίας από τα δικαστήρια και μπορεί να αναπτύξει σ' αυτά τις απόψεις του για τα δικαιώματα ή συμφέροντά του, όπως νόμος ορίζει.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 παρ. 1 και 2 ν. 2690/1999, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (26.10.2020): «1. Η ατομική διοικητική πράξη **πρέπει** να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία **πρέπει** να είναι **σαφής, ειδική, επαρκής** και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 2 εδ. β'-γ' ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (26.10.2020): «Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. **Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.**»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 64 ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (26.10.2020): «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 δεύτερο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι από το σώμα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης γίνεται εύκολα αντιληπτή η παντελής έλλειψη αιτιολογίας για την απόρριψη των ισχυρισμών της, όπως αυτοί αναπτύχθηκαν στις από 14.8.2020 έγγραφες απόψεις της, ως εκ τούτου η πράξη αυτή τυγχάνει ακυρωτέα λόγω έλλειψης αιτιολογίας και συνακόλουθα παράβασης του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί εν προκειμένω ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης εξέδωσε την υπ' αριθμ./2020 εντολή του περί ελέγχου φορολογίας δωρεών προς την προσφεύγουσα, στην οποία και κοινοποίησε μετά το πέρας του ελέγχου, στις 18.8.2020, το υπ' αριθμ./2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου μαζί με τη σχετική προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΔωρ, επ' αυτού δε η προσφεύγουσα τοποθετήθηκε με το υπ' αριθμ. πρωτ. 29156/ 9.9.2020 υπόμνημά της, ασκώντας το κατά τις προπαρατεθείσες διατάξεις των άρθρων 20 παρ. 2 του Συντάγματος και 28 παρ. 1 εδ. γ' ν. 4174/2013 (όπως αμφότερες ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης σ' αυτήν της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (26.10.2020)) δικαίωμά της σε προηγούμενη ακρόαση. Στη συνέχεια, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, αφού έλαβε υπόψη το εν λόγω υπόμνημα της προσφεύγουσας, εξέδωσε και της κοινοποίησε, μαζί με την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη του, τη συμπροσβαλλόμενη με αυτή, ως συνιστώσα την αιτιολογία της, από 20.10.2020 οικεία έκθεση ελέγχου του, όπως προκύπτει δε σαφώς από την εν λόγω έκθεση ελέγχου και συγκεκριμένα από τη σελ. 4 αυτής, έλαβε υπόψη του, συνεκτίμησε και τελικά απέρριψε τους προβληθέντες με το εν λόγω υπόμνημα ισχυρισμούς της προσφεύγουσας ως ουσία αβάσιμους επί τη βάσει ότι η τελευταία δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο (έγγραφο) προς απόδειξη (πλήρη απόδειξη) του βασικού ισχυρισμού της ότι μεταξύ της ίδιας και της αδερφής της του, ΑΦΜ, αφενός και του πατέρα τους αφετέρου δε συνήφθη σύμβαση δωρεάς/γονικής παροχής, αλλά σύμβαση παρακαταθήκης, κρίνοντας δηλαδή επί της ουσίας ότι μόνο με τη μεταφορά τελικά του ως άνω υπό κρίση χρηματικού ποσού εν μέρει σε τραπεζικό λογαριασμό που τηρούσε ο πατέρας τους σε πιστωτικό ίδρυμα της ημεδαπής, κατ' άλλο δε μέρος σε τραπεζικό λογαριασμό που τηρούσε εταιρεία που ανήκε στον ίδιο επίσης σε πιστωτικό ίδρυμα της ημεδαπής δεν αποδεικνυόταν ότι η αρχική μεταφορά του εν λόγω ποσού από τον υπ' αριθμ. τραπεζικό λογαριασμό που τηρούσε ο πατέρας τους στην στην αλλοδαπή στον υπ' αριθμ. τραπεζικό λογαριασμό που τηρούσαν η ίδια και η ως άνω αδερφή της στην επίσης στην αλλοδαπή έγινε στα πλαίσια και σε εκτέλεση σύμβασης παρακαταθήκης μεταξύ αυτών και του πατέρα τους. Με την κρίση αυτή του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης -και ανεξαρτήτως της βασιμότητάς της ή μη- καλύπτεται πλήρως η κατά τις προπαρατεθείσες διατάξεις των άρθρων 17 παρ. 1 και 2 ν.2690/1999, 28 παρ. 2 εδ. β'-γ' ν. 4174/2013 και 64 ν. 4174/2013 (όπως όλες αυτές ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (26.10.2020)) υποχρέωσή του και ευρύτερα της Φορολογικής Διοίκησης για σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, αφού από την κρίση αυτή προκύπτει σαφώς ότι με αυτήν ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης τοποθετήθηκε επί της ουσίας του ισχυρισμού της προσφεύγουσας (απορρίπτοντάς τον ως αναπόδεικτο), με αποτέλεσμα να διασφαλιστεί πλήρως η άσκηση του κατά την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 20 παρ. 1 του

Συντάγματος (όπως αυτή ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης σ' αυτήν της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (26.10.2020)) δικαιώματός της σε έννομη προστασία κατά το ενδικοφανές στάδιο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 63 ν. 4174/2013. Για τους λόγους αυτούς, ο δεύτερος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 1 ν.4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (26.10.2020): *«Μετά την 1.1.2014, για υποθέσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου, που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Για όσα αφορούν τα σχετικά με την έκδοση της πράξης εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα.»*

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 64 ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (26.10.2020): *«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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 2 εδ. β'-γ' ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (26.10.2020): *«Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.»*

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 37 εδ. β' περ. ζ' ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (26.10.2020): *«Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες: α) [...], ζ) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου, η) [...]»*

Επειδή, με τον τρίτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει, **πρώτον**, ότι η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη δεν περιέχει, κατά παράβαση της διάταξης του άρθρου 37 εδ. β' περ. ζ' ν. 4174/2013, τους λόγους, για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου, και τον τρόπο, με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου, ενώ επιπλέον σ' αυτήν παρατίθενται, αορίστως και με τρόπο ακατάληπτο σε μηχανογραφικούς πίνακες συνοπτικά και χωρίς ανάλυση ή αιτιολόγηση ποσά, τα οποία δήθεν οφείλει, χωρίς να αιτιολογείται ο λόγος, για τον οποίο θα πρέπει να τα καταβάλει.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί εν μέρει ως νόμω αβάσιμος και εν μέρει ως αόριστος. Κι αυτό, γιατί στην ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, στη δεύτερη σελίδα της, παρατίθεται ανάλυση περί του τρόπου υπολογισμού του καταλογισθέντος-

οφειλόμενου φόρου (δωρεάς) και των προβλεπόμενων κατά νόμον προσαυξήσεων, με αναφορά σε ειδική διάταξη του ν. 2961/2001 (άρθρο 44 παρ. 2), ενώ στην πρώτη της σελίδα γίνεται ρητά παραπομπή στην από 20.10.2020 οικεία έκθεση ελέγχου ΦΔωρ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, όπου στη μεν σελίδα 4 αυτής (Ενότητα «Οριστική πράξη (ΑΦΜ))» περιγράφεται με λεπτομέρεια ο **τρόπος υπολογισμού** του καταλογισθέντος-οφειλόμενου φόρου, στις δε σελίδες 1-2 και 3 (Ενότητες «Σύντομο ιστορικό – Πραγματικά περιστατικά» και «Διαπιστώσεις ελέγχου» αντίστοιχα) παρατίθενται οι **λόγοι**, για τους οποίους ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης προέβη στον προσδιορισμό του καταλογισθέντος-οφειλόμενου φόρου. Συνεπώς, από τη συνδυασμένη ανάγνωση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης και των σελίδων 1-2 και 3 αφενός και 4 αφετέρου της από 20.10.2020 οικείας έκθεσης ελέγχου ΦΔωρ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης προκύπτουν σαφώς τόσο οι λόγοι, για τους οποίους ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης προέβη στον προσδιορισμό του καταλογισθέντος-οφειλόμενου φόρου, όσο και ο τρόπος υπολογισμού του, κατά τρόπο ώστε να μην καταλείπεται καμιά αμφιβολία περί αυτών (λόγων προσδιορισμού και τρόπου υπολογισμού), μη τιθεμένου επομένως κανενός ζητήματος πλημμέλειας της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (αντίθεσής της στο άρθρο 37 εδ. β' περ. ζ' ν. 4174/2013) για το λόγο ότι τάχα αυτή δεν περιέχει ούτε τους λόγους, για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου, ούτε τον τρόπο, με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου, και απορριπτόμενου κατά τούτο α) ως νόμω αβάσιμου του σχετικού αντίθετου ισχυρισμού της προσφεύγουσας, αφού οι προσβαλλόμενες πράξεις δεν πρέπει να διαβάζονται αυτονομημένα, αλλά, όπως είναι εύλογο, πάντα σε συνδυασμό με την αιτιολογία τους, ήτοι τη συμπροσβαλλόμενη με αυτές οικεία έκθεση ελέγχου, στην οποία ρητά παραπέμπουν ακριβώς γι' αυτό το λόγο οι προσβαλλόμενες πράξεις, και β) ως αόριστου του ειδικότερου ισχυρισμού της προσφεύγουσας ότι στην ως άνω προσβαλλόμενη πράξη σ' αυτήν παρατίθενται αορίστως και με τρόπο ακατάληπτο σε μηχανογραφικούς πίνακες με συνοπτικό τρόπο και χωρίς ανάλυση ή αιτιολόγηση ποσά, τα οποία δήθεν οφείλει, χωρίς να αιτιολογείται ο λόγος, για τον οποίο θα πρέπει να τα καταβάλει, αφού δεν εξειδικεύεται σε τι συνίστανται η αοριστία και οι ελλείψεις της αιτιολογίας της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (ήτοι της συμπροσβαλλόμενης με την πράξη αυτή, ως συνιστώσας την αιτιολογία της, από 20.10.2020 οικείας έκθεσης ελέγχου ΦΔωρ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης) και γενικότερα από ποια συγκεκριμένα σημεία (διατυπώσεις) της έκθεσης ελέγχου συνάγεται ότι η αιτιολογία της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης είναι ανύπαρκτη ή αόριστη, με αποτέλεσμα να μην μπορεί να κριθεί στην ουσία του ο ειδικότερος αυτός ισχυρισμός. Για τους λόγους αυτούς, ο τρίτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει, κατά το **πρώτο** του εδώ εξεταζόμενο μέρος, να απορριφθεί εν μέρει ως νόμω αβάσιμος και εν μέρει ως αόριστος, κατά την ειδικότερη ως άνω ανάλυση.

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 παρ. 1 του Συντάγματος, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (26.10.2020): *«Τα δικαιώματα του ανθρώπου ως ατόμου και ως μέλους του κοινωνικού συνόλου και η αρχή του κοινωνικού κράτους δικαίου τελούν υπό την εγγύηση του Κράτους. Όλα τα κρατικά όργανα υποχρεούνται να διασφαλίζουν την ανεμπόδιστη και αποτελεσματική άσκησή τους. Τα δικαιώματα αυτά ισχύουν και στις σχέσεις μεταξύ ιδιωτών στις οποίες προσιδιάζουν. Οι κάθε είδους περιορισμοί που μπορούν κατά το Σύνταγμα να*

επιβληθούν στα δικαιώματα αυτά πρέπει να προβλέπονται είτε απευθείας από το Σύνταγμα είτε από το νόμο, εφόσον υπάρχει επιφύλαξη υπέρ αυτού και να σέβονται την αρχή της αναλογικότητας.»

Επειδή, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 3260/2017 απόφαση (5μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 13 της απόφασης), «...το άρθρο 1 του ν. 2523/1997 [...] ορίζει τα εξής: [...]. Περαιτέρω στο άρθρο 2 του ίδιου νόμου, όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο (κατόπιν της αντικατάστασης της παραγράφου του 4 με το άρθρο 40 παρ. 11 του ν. 3220/2004, Α' 15), ορίζεται ότι: «1. [...]. 4. Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων σε καμιά περίπτωση δεν μπορούν να υπερβούν α) [...] β) το διακόσια τοις εκατό (200%) για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης [...] του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε ο υπόχρεος [...]». Οι ως άνω διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 2523/1997 **δεν αντίκεινται στην προβλεπόμενη από το Σύνταγμα αρχή της αναλογικότητας**, διότι (α) με την πρόβλεψη επιβολής σταθερού ποσοστού πρόσθετου φόρου και συνάρτησης του ποσού του φόρου αυτού με το ύψος του οφειλόμενου κύριου φόρου και τη διάρκεια της καθυστέρησης στην καταβολή του, οι εφαρμοζόμενες διατάξεις ενέχουν αυτές οι ίδιες στοιχεία αναλογικότητας, δεν θεσπίζουν δε μέτρο προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο ούτε υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό δημοσίου συμφέροντος του κολασμού του παραβάτη και της αποτροπής παρόμοιων παραβάσεων, (β) η φορολογική αρχή θεμιτώς κατά το Σύνταγμα δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ποσοστό του πρόσθετου φόρου και συνεπώς να προσδιορίζει το ύψος αυτού, αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παράβασης, αφού ήδη το ποσοστό τούτο κλιμακώνεται, κατά τα προεκτεθέντα, από τον ίδιο τον τυπικό νομοθέτη, ανάλογα με την (ευλόγως συνδεόμενη προς το ύψος του διαφυγόντος φόρου και προς το χρόνο καθυστέρησης της καταβολής του) βαρύτητα κάθε παράβασης (πρβλ. ΣτΕ 2904/2015, 3130/2014, 3474/2011 Ολομ., 2402/2010 επταμ.) και (γ) ο νόμος προβλέπει **εύλογο ανώτατο όριο (200% του διαφυγόντος φόρου)** στο οποίο μπορεί να ανέλθει το ποσοστό του πρόσθετου φόρου.»

Επειδή, με τα προεκτεθέντα στην αμέσως προηγούμενη σκέψη της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας το Συμβούλιο της Επικρατείας επί της ουσίας επικύρωσε τα κριθέντα (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 815/2016 απόφαση (3μ.) του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών (σκέψη 14 της απόφασης), σύμφωνα με την οποία «...απορριπτέος ως αβάσιμος είναι και ο προβαλλόμενος λόγος, σύμφωνα με τον οποίο, η επιβολή πρόσθετου φόρου σε ποσοστό 120% του κυρίου φόρου κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν. 2523/1997, αντίκειται στη συνταγματικώς κατοχυρωμένη αρχή της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 του Σ). Και τούτο διότι, οι προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, ερμηνευόμενες, σύμφωνα με τους κανόνες της λογικής και τα διδάγματα της κοινής πείρας, δεν αντίκεινται στην προβλεπόμενη από το Σύνταγμα αρχή της αναλογικότητας, αφού με την πρόβλεψη επιβολής σταθερού ποσοστού φόρου και συνάρτησης του ποσού του φόρου με τη διάρκεια της καθυστέρησης στην καταβολή του, οι εφαρμοζόμενες διατάξεις ενέχουν αυτές οι ίδιες στοιχεία αναλογικότητας, δεν θεσπίζουν δε μέτρο προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο ούτε υπερακοντίζουν τον σκοπό δημοσίου συμφέροντος του κολασμού του παραβάτη και της αποτροπής παρόμοιων παραβάσεων (πρβλ. ΣΕ 3474/2011 Ολ., 2402/2010 επταμ. και απόφ. ΔΕΚ της 12-7-2001, υπόθ. C-269/1999 Λουλουδάκης κατά Ελληνικού Δημοσίου). Περαιτέρω, η φορολογική αρχή θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, ενόψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ποσοστό του προσθέτου φόρου

και συνεπώς να προσδιορίζει το ύψος αυτού αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παράβασης, αφού ήδη το ποσοστό τούτο κλιμακώνεται κατά τα προεκτεθέντα από τον ίδιο τον τυπικό νομοθέτη, ανάλογα με τη βαρύτητα κάθε παράβασης και τον χρόνο καταβολής του οφειλόμενου κύριου φόρου (ΣτΕ 2904/2015, 3130/2014). **Το δε προβλεπόμενο** ειδικότερα για την παράβαση της υποβολής ανακριβούς ή μη υποβολής δήλωσης **ανώτατο όριο 120%** προσθέτου φόρου που εφαρμόστηκε εν προκειμένω δυνάμει του άρθρου 26 του ν. 3943/2011, **αυτοτελώς κρινόμενο, κινείται εντός των ορίων που χαράσσει η αρχή της αναλογικότητας.**»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 17 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (26.10.2020): «Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.»

Επειδή, με τον τρίτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει, **δεύτερον,** ότι δεν είναι δυνατόν η προσαύξηση ή το πρόστιμο να υπερβαίνει το 100% του καταλογισθέντος ΦΔωρ, επικαλείται δε συναφώς τις διατάξεις των άρθρων 1 και 2 ν.2523/1997.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός της προσφεύγουσας, ο οποίος επί της ουσίας συνίσταται στην αντίθεση του συνολικού ποσού των προσαυξήσεων που της επιβλήθηκαν με την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη με την αρχή της αναλογικότητας, πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί ανεξαρτήτως του ανώτατου ύψους, στο οποίο μπορεί επιτρεπτώς υπό το πρίσμα της αρχής της αναλογικότητας να ανέλθει το σύνολο των κατά την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 72 παρ. 17 εδ. α' ν. 4174/2013 προσαυξήσεων και ευρύτερα το σύνολο των κατά τις διατάξεις των άρθρων 58 και 53 ν. 4174/2013 προσαυξήσεων, **πάντως** κατόπιν των ως άνω κριθέντων (ομόφωνα) με την προπαρατεθείσα υπ' αριθμ. 3260/2017 απόφαση (5μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 13 της απόφασης), αλλά ακόμα και των ως άνω κριθέντων (ομόφωνα) με την προπαρατεθείσα υπ' αριθμ. 815/2016 απόφαση (3μ.) του Διοικητικού Εφετείου (σκέψη 14 της απόφασης), το συνολικό ποσό των προσαυξήσεων που επιβλήθηκαν εν προκειμένω στην προσφεύγουσα με την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, ανερχόμενο σε ποσοστό 109,13% επί του καταλογισθέντος κυρίου ΦΔωρ, δεν μπορεί σε καμιά περίπτωση να θεωρηθεί ότι έρχεται σε αντίθεση με την κατά την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος (όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (26.10.2020)) αρχή της αναλογικότητας. Για το λόγο αυτό, ο τρίτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει, κατά το **δεύτερό** του εδώ εξεταζόμενο μέρος, να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της από 20.11.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του, ΑΦΜ, και την **επικύρωση** της υπ' αριθμ./2020 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΔωρ έτους 2010 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης.

Η φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαφορά κύριου φόρου	208.147,93 €
ΠΛΕΟΝ Συνόλου προσαυξήσεων λόγω μη υποβολής δήλωσης ΦΔωρ/ΓονΠ οικονομικού έτους 2014 και εκπρόθεσμης καταβολής του ως άνω οφειλόμενου ΦΔωρ/ΓονΠ (άρθρο 72 παρ. 17 ν. 4174/2013)	227.151,84 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>435.299,77 €</u>

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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.