



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 09-07-2024

Αριθμός απόφασης: 1674

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/νση : Τακαντζιά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 546 39 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

E-Mail : ded.thess@ aade.gr

Url : www.aade.gr

#### ΑΠΟΦΑΣΗ

#### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

**1. Τις διατάξεις :**

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ν. 5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58), εφεξής Κ.Φ.Δ.

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»

4. Την από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της ..... με ΑΦΜ:....., κατοίκου ....., επί της οδού ....., κατά της με αριθμό ...../15-02-2024 Οριστικής Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς Ν. 2961/2001 για το έτος 2012, του προϊσταμένου του ..... και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα

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

6. Τις απόψεις του ....., με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 12-03-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ..... με ΑΦΜ:....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό ...../15-02-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς Ν. 2961/2001, έτους γέννησης της φορολογικής υποχρέωσης 2012, του προϊσταμένου του ..... , επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας δωρεοδόχου κύριος φόρος δωρεάς ύψους 45.200,00€, πλέον πρόσθετοι φόροι (αρ. 1 ν. 2523/97) ύψους 54.240,00€, ήτοι συνολικό ποσό 99.440,00€.

Ο έλεγχος διενεργήθηκε δυνάμει της με αριθμό ...../01-12-2023 εντολής ελέγχου Φορολογίας Κεφαλαίου - Δήλωσης φόρου Δωρεάς σύμφωνα με το άρθρο 27 παρ.8 του Ν.2948/2001, του Προϊσταμένου του ..... .

Αιτία για την έκδοση της ανωτέρω εντολής διενέργειας μερικού ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμό ...../02-11-2023 έγγραφο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π με το οποίο διαβιβάστηκε στην ανωτέρω φορολογική αρχή, η με αριθμό ...../2017 Απόφαση του Τριμελούς Εφετείου ....., προκειμένου να προσδιοριστούν οι αναλογούντες φόροι από άτυπη δωρεά χρημάτων που έλαβε

η ..... από τον ..... τον Δεκέμβριο του 2012 για την οποία δεν είχε υποβληθεί δήλωση.

Πιο συγκεκριμένα, από τα προσκομιζόμενα στο δικαστήριο αντίγραφα κινήσεως του υπ' αριθμό ..... τραπεζικού λογαριασμού που τηρούσε ο ..... (θανών από 19-11-2013) στην τράπεζα Κύπρου, αποδείχθηκε ότι αυτός έλαβε την 18.12.2012 το ποσό των 40.000€ και την 20.12.2012 το ποσό των 73.000€ σε μετρητά τα οποία στη συνέχεια καταβλήθηκαν στην προσφεύγουσα ....., προκειμένου να προβεί τον Ιανουάριο του 2013 στην αγορά ενός διαμερίσματος εμβαδού 115,69 τ.μ. στον 1<sup>ο</sup> όροφο οικοδομής κείμενης επί της συμβολής των οδών ..... στο ..... (συμβόλαιο ...../25-01-2013). Στο ως άνω συμβόλαιο που συντάχθηκε από την συμβολαιογράφο ..... αναγράφεται πως το συμφωνηθέν τίμημα ποσού 83.165,62€ καταβλήθηκε από την αγοράστρια στην πωλήτρια εταιρία σε μετρητά, έξω από το γραφείο της.

Στη συνέχεια, αφού ελήφθησαν υπόψη τα ανωτέρω και επί της με ημερομηνία 15.02.2024 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας κεφαλαίου – Δήλωσης φόρου δωρεάς του Κώδικα διατάξεων φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών Κ.Φ.Κ.Δ 2691/2001 που συνέταξε η υπάλληλος του ..... .., εκδόθηκε από τον προϊστάμενο του ..... η με αριθμό ...../15.02.2024 προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς με την οποία προσδιορίστηκε φόρος δωρεάς επί του συνολικού ποσού 113.000 που έλαβε η δωρεοδόχος ..... ως άτυπη δωρεά από τον ως άνω δωρητή, για την οποία δεν υποβλήθηκε η αντίστοιχη δήλωση εντός εξαμήνου από την τέλεσή της. Με την παραπάνω πράξη επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος, με τις σχετικές προσαυξήσεις, συνολικού ύψους 99.440,00€ βάσει των διατάξεων του Ν.3842/2010 κατηγορία Γ' και του ν. 2523/1997.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης ισχυριζόμενη:

1. Η προσβαλλόμενη πράξη είναι ουσία και νόμω αβάσιμη
2. Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας και της αρχής της επιείκειας.
3. Παραβίαση της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και της αρχής της ασφάλειας δικαίου. Η έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης έγινε κατά παράβαση της αρχής της νομιμότητας και ισότητας ενώπιον των φορολογικών βαρών, καθώς και κατά παράβαση υπερνομοθετικής ισχύος διατάξεων και αρχών.
4. Η προσβαλλόμενη πράξη είναι μη νόμιμη και ακυρωτέα, διότι το όποιο υποτιθέμενο δικαίωμα του Ελληνικού Δημοσίου να προβεί σε έλεγχο και να επιβάλει σε βάρος της πρόστιμο αναφορικά με την επίμαχη οικονομική χρήση έχει υποπέσει στην πενταετή παραγραφή.

### **Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό:**

**Επειδή**, σύμφωνα με το αρ. 1 του ν. 2961/2001: 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 το αρ. 34§1 του ν. 2961/2001: Α. Κτήση αιτία δωρεάς **1.**Κτήση περιουσίας αιτία δωρεάς, για την επιβολή του φόρου είναι:

α) αυτή που προέρχεται από δωρεά η οποία συνιστάται κατά τις διατάξεις του Αστικού Κώδικα, β) αυτή που προέρχεται από κάθε παροχή, παραχώρηση ή μεταβίβαση οποιουδήποτε περιουσιακού στοιχείου χωρίς αντάλλαγμα, έστω και αν δεν καταρτίσθηκε έγγραφο.

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 38 του Ν 2961/2001 ορίζεται ότι: «1. Υπόχρεος στο φόρο είναι ο δωρεοδόχος ή το τέκνο.»

**Επειδή**, σύμφωνα με το αρ. 39§1 του ν. 2961/2001: 1. Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο της σύνταξης του εγγράφου της δωρεάς ή της γονικής παροχής. Προκειμένου για μεταβίβαση κινητών, αν η παράδοση του αντικειμένου της δωρεάς ή της γονικής παροχής έγινε χωρίς να συνταχθεί συμβόλαιο ή αν το συμβόλαιο συντάχθηκε μετά την παράδοση του αντικειμένου της δωρεάς ή της γονικής παροχής, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο της παράδοσης.

**Επειδή**, στο άρθρο 496 του Αστικού Κώδικα προσδιορίζεται η έννοια της δωρεάς ως ακολούθως: «η παροχή σε κάποιον ενός περιουσιακού αντικειμένου αποτελεί δωρεά, αν γίνεται κατά τη συμφωνία των μερών χωρίς αντάλλαγμα».

**Επειδή**, στο άρθρο 498 του Αστικού Κώδικα ορίζεται ότι: «Για τη Σύσταση δωρεάς απαιτείται συμβολαιογραφικό έγγραφο. Η δωρεά κινητού πράγματος για την οποία δεν συντάχθηκε συμβολαιογραφικό έγγραφο ισχυροποιείται αφότου ο δωρητής παραδώσει το πράγμα στο δωρεοδόχο».

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 29 του ν. 2961/2001: Κατάταξη φορολογουμένων - Φορολογικές κλίμακες: 1. 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.

**Επειδή,** σύμφωνα με το αρ. 44§1,2 του ν. 2961/2001, όπως ίσχυε με την κωδικοποίηση του 3842/2010: 1. 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 το φόρο που προκύπτει εκπίπτει: α) ο φόρος που αναλογεί στις προγενέστερες δωρεές, γονικές παροχές ή προίκες, 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.

2. 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, 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 το αρ. 45 του ν. 2961/2001: Όπου στις διατάξεις του παρόντος για τη φορολογία των κτήσεων αιτία δωρεάς ή γονικής παροχής ορίζεται ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων για τις κτήσεις αιτία θανάτου, νοείται αντί του κληρονομούμενου ο δωρητής ή ο γονέας, αντί χρόνου θανάτου κληρονομούμενου ο χρόνος κατάρτισης της σύμβασης ή,

προκειμένου για άτυπες δωρεές ή γονικές παροχές, ο χρόνος παράδοσης των αντικειμένων των δωρεών ή γονικών παροχών, προκειμένου για δωρεές αιτία θανάτου, ο χρόνος θανάτου του δωρητή, αντί κτήσης αιτία θανάτου η κτήση αιτία δωρεάς ή γονικής παροχής και αντί δικαιούχου αιτία θανάτου ο δωρεοδόχος ή το τέκνο.

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 64 του νόμου ν.4987/2022, ορίζεται ότι : «*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 το άρθρο 65 του ν. 4987/2022 «*Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου*».

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: « 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 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

**Επειδή**, σύμφωνα στη νομολογία έχει κριθεί ότι: «λόγω του ότι η απόδειξη της άτυπης δωρεάς είναι ιδιαιτέρως δυσχερής, είναι ανεκτή η συναγωγή τεκμηρίου δωρεάς μεταξύ προσώπων, τα οποία συνδέονται με ιδιαίτερο και μάλιστα συγγενικό δεσμό, αλλά μόνο εφόσον, αφενός μεν αποκλεισθεί αιτιολογημένως κάθε άλλη πηγή προέλευσης των χρημάτων, κατά το ποσό, κατά το οποίο λογίζεται ότι αυξήθηκε η περιουσία του φερόμενου ως δωρεοδόχου, αφετέρου δε, διαπιστωθεί αιτιολογημένως ότι η οικονομική κατάσταση του φερόμενου ως δωρητή επιτρέπει σε αυτόν την πραγματοποίηση δωρεάς κατά το ίδιο ποσό (ΣτΕ 43/2006)».

**Επειδή**, το βάρος της απόδειξης της χωρίς αντάλλαγμα παροχής φέρει η φορολογική αρχή και δεδομένου ότι η απόδειξη είναι πολύ δύσκολη (ΣτΕ 2856/1974, 954/1982, 4026/1983) είναι δυνατή η συναγωγή τεκμηρίου δωρεάς αν συντρέχουν οι κάτωθι προϋποθέσεις:

Α. Τα πρόσωπα (αυτός που δίνει και αυτός που παίρνει) να συνδέονται μεταξύ τους με ιδιαίτερο συγκεκριμένο συγγενικό δεσμό.

Β. Ο αρμόδιος Οικονομικός Προϊστάμενος αιτιολογημένα να αποκλείσει κάθε άλλη πηγή προέλευσης χρημάτων κατά το οποίο υπολογίζεται ότι αυξήθηκε η περιουσία του προσώπου που θεωρείται δωρεοδόχος ή και μόνο να αποκλείσει αιτιολογημένα τις πηγές των χρημάτων που επικαλούνται οι φορολογούμενοι.

Γ. Ο αρμόδιος Οικονομικός Προϊστάμενος αιτιολογημένα να διαπιστώσει ότι η οικονομική κατάσταση του προσώπου που θεωρείται δωρητής του επέτρεπε να κάνει δωρεά που υποστηρίζει ότι έγινε.

Αν συντρέχουν οι τρεις αυτές προϋποθέσεις ο αρμόδιος Οικονομικός Προϊστάμενος νόμιμα καταλογίζει φόρο δωρεάς έστω και αν δεν έχει πλήρη αποδεικτικά στοιχεία για την πραγματοποίησή της.

**Επειδή**, σύμφωνα με την παρ. 2 της περίπτωσης Α του άρθρου 85 του ν. 2961/2001 ορίζεται ότι: «2. 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**, εν προκειμένω, όσον αφορά τη σύνδεση των προσώπων του δωρητή και του δωρεοδόχου, στη σελίδα 34 της με αριθμό 1806/2017 Απόφασης του τριμελούς Εφετείου ....., από ένορκη στο ακροατήριο κατάθεση μάρτυρα αποδείξεως, προκύπτει πως ο ..... (δωρητής) επέδειξε σε αυτόν την εν λόγω οικία και του είπε πως «την αγόρασε» για την προσφεύγουσα, μια δήλωση απολύτως φυσιολογική εάν της είχε καταβάλλει τα χρήματα για την αγορά και την επίπλωση. Επίσης αναφέρεται από την προσφεύγουσα πως τον Μάιο του έτους 2013, σχεδίαζαν οι δυο τους, παρά τις αντιρρήσεις των τέκνων του δωρητή, την τέλεση του γάμου τους, ο οποίος εν τέλει συντελέσθηκε την 17.07.2013.

Περαιτέρω στα δικόγραφα η ίδια χρωματίζει τον χαρακτήρα του δωρητή ως ανθρώπου εύπορου και γενναιόδωρου, ο οποίος της είχε εξαιρετική αδυναμία και συχνά προέβαινε σε διαβεβαιώσεις για την εξασφάλισή της. Επομένως αποδεικνύεται σαφώς η στενή σχέση μεταξύ των δύο η οποία οδήγησε σε τέλεση γάμου (Ιούλιος 2013) μερικούς μήνες αργότερα από την διενέργεια της άτυπης δωρεάς.

Επειδή, όσον αφορά την αποδεδειγμένη πηγή προέλευσης των χρημάτων, διαπιστώνεται πως τα εισοδήματα της προσφεύγουσας δεν επαρκούσαν για την συνολική κάλυψη της δαπάνης της αγοράς του ακινήτου και περαιτέρω της επίπλωσης αυτού, κατά συνέπεια ήταν δυνατό αυτή να διενεργηθεί με την δωρεά προς εκείνη (δωρεοδόχος), χρηματικού ποσού από τον ως άνω δωρητή ..... Επίσης, δεν προσκομίστηκε κάποιο στοιχείο από την ίδια που να αποδεικνύει την οικονομική της δυνατότητα, ενώ από τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος του οικονομικού

έτους 2014 και των προγενέστερων ετών δεν προκύπτουν ικανά έσοδα με τα οποία να μπορεί να προβεί σε οποιαδήποτε αγορά ακινήτου. Αντιθέτως, ο ..... (δωρητής) διέθετε μεγάλη οικονομική επιφάνεια και ευρωστία, ήταν κάτοχος σημαντικής κινητής και ακίνητης περιουσίας, η οποία κατά την ημερομηνία του θανάτου του (19.11.2013) αποτιμήθηκε στο ποσό του 1.887.004,08€, πλέον των χρηματικών ποσών τα οποία, σύμφωνα με την απόφαση, αποτέλεσαν άτυπες δωρεές του ίδιου ως δωρητή.

Επίσης από την υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικονομικού έτους 2013 δεν φαίνεται η περαιτέρω χρήση των επίμαχων ποσών ανάληψης μετρητών για προσωπικές του δαπάνες. Αξίζει δε να σημειωθεί πως αιτία έκδοσης της ως άνω απόφασης του τριμελούς Εφετείου Θεσσαλονίκης, η οποία περιήλθε στη φορολογική αρχή, προκειμένου να ελεγχθούν οι δωρεές που αποδεδειγμένα διενήργησε ο θανών ..... στα τέκνα – κληρονόμους και στην προσφεύγουσα, ήταν η αγωγή που άσκησε η προσφεύγουσα κατά της δημόσιας διαθήκης του ..... με την οποία ζητά να της αναγνωριστεί το κληρονομικό δικαίωμα της νόμιμης μοίρας ως μετέπειτα συζύγου του θανόντος.

Με την απόφαση αυτή της αναγνωρίζεται το κληρονομικό δικαίωμα της νόμιμης μοίρας σε ποσοστό 11,535% εξ αδιαιρέτου επί της κληρονομιάς του ....., ως συζύγου αυτού, στην οποία όμως συμπεριλαμβάνεται το ποσό των 113.000€ που απεδείχθη πως αποτέλεσε χρηματική δωρεά εν ζωή του θανόντος.

Η προσφεύγουσα επιδιώκει την ακύρωση της προαναφερόμενης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς προβάλλοντας, χωρίς ωστόσο να προσκομίζει στοιχεία για την πηγή προέλευσης των χρημάτων, κατά το ποσό κατά το οποίο λογίζεται ότι αυξήθηκε η περιουσία της. Συνεπώς ο ισχυρισμός αυτός προβάλλεται αβάσιμα και αναπόδεικτα από την προσφεύγουσα και πρέπει να απορριφθεί.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό:

**Επειδή**, στο άρθρο 86 παρ 3 του ν. Ν.2961/2001 ([Προθεσμίες υποβολής δηλώσεων](#)) ορίζεται ότι: «3.Αν δεν συντάχθηκε συμβολαιογραφικό έγγραφο για τη σύσταση της δωρεάς ή γονικής παροχής ή αυτό συντάχθηκε στην αλλοδαπή αλλά όχι ενώπιον Ελληνικής Προξενικής Αρχής, η δήλωση γι' αυτήν υποβάλλεται μέσα σε έξι (6) μήνες από την παράδοση στο δωρεοδόχο του αντικειμένου της δωρεάς ή γονικής παροχής». Για την έναρξη και τη λήξη της προθεσμίας αυτής έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 241-246 του ΑΚ.

**Επειδή** σύμφωνα με την παρ. 22 του αρ. 70 του ν. 4987/2022: «22. Για τα έσοδα που εμπίπτουν στο άρθρο 2 και το Παράρτημα του ν. [4174/2013](#) (Α' 170) ο Κώδικας εφαρμόζεται από την



1η.1.2014, εκτός εάν διαφορετικά ορίζεται. Ειδικά, για τις υποθέσεις του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από τυχερά παίγνια, ο Κώδικας εφαρμόζεται από την 1η.1.2015. Κατ' εξαίρεση για τις υποθέσεις του δευτέρου εδαφίου εφαρμόζονται από την 1η.1.2014 η παρ. 1 του άρθρου 30 και το Τμήμα ΙΧ του Κώδικα.

**Επειδή** σύμφωνα με την ΠΟΛ 1199/2017 η παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου στις φορολογίες κληρονομιών δωρεών και γονικών παροχών για φορολογικές υποχρεώσεις που γεννήθηκαν μέχρι την 31/12/2014 ορίζεται στο άρθρο 102 του ν. 2961/2001.....Για τις φορολογικές υποχρεώσεις των ετών 2015 και επομένων η παραγραφή ορίζεται από το άρθρο 36 του ν. 4174/2013.

**Επειδή**, σύμφωνα με το αρ. 102§1 του ν. 2961/2001: 1.Το Δημόσιο εκπίπτει του δικαιώματος 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) για επιβολή προστίμου, μετά δεκαετία από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο έχει συντελεσθεί η παράβαση.

**Επειδή**, ενόψει των ανωτέρω, και δεδομένου ότι η προσφεύγουσα δεν υπέβαλε δήλωση άτυπης δωρεάς, ως όφειλε, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 86 παρ. 3 του ν. [2961/2001](#), εφαρμοστέες εν προκειμένω, τόσο για την επιβολή του κυρίου φόρου όσο και του επιβληθέντος με την προσβαλλόμενη πράξη προστίμου λόγω ανακρίβειας της δήλωσης ή μη υποβολής αυτής, κατ' εφαρμογή των επιεικέστερων, κατά τη φορολογική αρχή, διατάξεων του άρθρου 58 και 53 του Ν. [4174/2013](#), ενόψει του παρακολουθηματικού χαρακτήρα του τελευταίου σε σχέση με τη διαφορά του κυρίου φόρου, είναι οι διατάξεις του άρθρου 102 παρ. 1 περ β του ανωτέρω νόμου, σύμφωνα με τις οποίες, το Δημόσιο εκπίπτει του δικαιώματός του για την κοινοποίηση πράξης επιβολής φόρου και προστίμου, προκειμένου για παράλειψη δήλωσης ολόκληρης ή μέρους της περιουσίας που αποκτήθηκε, μετά δεκαπενταετίας από το τέλος του έτους, μέσα στο οποίο έληξε η προθεσμία για υποβολή της δήλωσης, η εξαιρετική δε αυτή επιμήκυνση του χρόνου παραγραφής για τόσο μεγάλο διάστημα δικαιολογείται από το γεγονός ότι στην περίπτωση αυτή ο φορολογούμενος παραλείπει εντελώς να συμμορφωθεί προς τη βασική υποχρέωσή του να υποβάλει προς τη φορολογική αρχή τα στοιχεία βάσει των οποίων καθορίζεται η φοροδοτική του ικανότητα (πρβλ ΣτΕ 732/2019 παρ. 10).

Η παραγραφή του εν λόγω δικαιώματος του Δημοσίου δεν επήλθε εν προκειμένω, δεδομένου ότι από το τέλος του έτους (Δεκέμβριο του έτους 2013) μέσα στον οποίο έληξε η προθεσμία για την υποβολή από την προσφεύγουσα της δήλωσης φόρου της προαναφερόμενης άτυπης δωρεάς (έξι μήνες από την παράδοση στο δωρεοδόχο του αντικειμένου της δωρεάς), μέχρι την ηλεκτρονική κοινοποίηση της προσβαλλόμενης πράξης σε αυτήν στις 16.02.2024 μέσω taxis, όπως η ίδια ισχυρίζεται και αποδεικνύει, δεν παρήλθε δεκαπενταετία. Συνεπώς, ο προβαλλόμενος ισχυρισμός προβάλλεται αβάσιμα από την προσφεύγουσα.

### **Όσον αφορά τον δεύτερο και τρίτο ισχυρισμό**

**Επειδή**, η αρχή της φορολογικής ισότητας που καθιερώνεται από το Σύνταγμα επιβάλλει την όμοια φορολογική μεταχείριση ατόμων που βρίσκονται κάτω από τις ίδιες οικονομικές συνθήκες και την ανόμοια μεταχείριση εκείνων που βρίσκονται κάτω από διαφορετικές συνθήκες έτσι ώστε να μην είναι συνταγματικά ανεκτή ούτε η άνιση μεταχείριση όμοιων περιπτώσεων ούτε η ίση μεταχείριση ανόμοιων (βλ. Γκέρτσος «Σύνταγμα κατ' άρθρο ερμηνεία» εκδ. Σάκκουλα, 2017, Φινοκαλιώτης «Φορολογικό Δίκαιο εκδ. Σάκκουλα 1999).

Η αρχή της αναλογικότητας, απορρέουσα από την έννοια και τους θεσμούς του κράτους δικαίου, καθιερώνεται ήδη ρητώς από το Σύνταγμα (άρθρ. 25 παρ. 1) και σύμφωνα με αυτήν οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη Διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνον οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διάταξης, τότε μόνο αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος του ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΣΤΕ 3474/2011 Ολ., 990/2004 Ολ.).

Σε κάθε περίπτωση, ένα νομοθετικό μέτρο προσκρούει στην αρχή της αναλογικότητας μόνο αν δεν είναι πρόσφορο για την επιδίωξη και επίτευξη του σκοπού που επιδιώκει ο νόμος, είτε υπερακοντίζει, προφανώς, το σκοπό αυτό (ΣΤΕ 3177/2008, η οποία παραπέμπει στις ΣΤΕ 3882/2007, 1006/2002) και συγχρόνως είναι υπέρμετρα επαχθές εν σχέσει με τον επιδιωκόμενο σκοπό.

**Επειδή**, ο φορολογικός νομοθέτης καθιέρωσε ένα σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού των επιβαλλομένων φόρων και προστίμων, δομημένο κατά τρόπο γενικό και απρόσωπο, ανταποκρινόμενο στα δεδομένα της κοινής πείρας και διαπνεόμενο από τις επιταγές της αρχής

της αναλογικότητας μεταξύ της καταλογιζόμενης παραβάσεως και της επιβαλλομένης κυρώσεως, όσον και εκείνης της επιείκειας της διοικητικής δράσεως, σε συνάρτηση πάντοτε με τη συνταγματικώς επιτασσόμενη αποστολή του φορολογικού νομοθέτου για την πάταξη της φοροδιαφυγής. Η επιβολή των κυρώσεων υπό τις νόμιμες προϋποθέσεις, αποβλέπουν στον προαναφερόμενο σκοπό της περιστολής της φοροδιαφυγής, δεν αντίκειται σε καμία συνταγματική διάταξη και δεν παραβιάζει τις αρχές της ισότητας, της αναλογικότητας και παροχής εννόμου προστασίας. Ο φορολογικός νομοθέτης μπορεί να θεσπίζει κατά τρόπο γενικό και απρόσωπο αντικειμενικά συστήματα επιβολής κυρίων φόρων (κατ' ακολουθίαν δε και προσθέτου φόρου, προσαυξήσεων, προστίμων κλπ) προς σύλληψη της αποκρυβόμενης φορολογητέας ύλης, χωρίς να θεωρείται ότι παραβιάζονται οι διατάξεις του Συντάγματος ή του Κοινοτικού δικαίου (βλ. ΣΤΕ 1402, 2938/2005, πρβλ. απόφ. ΔΕΚ της 12-7-2001, υπόθ. C-262/1999, Λουλουδάκης κατά Ελληνικού Δημοσίου ΣΤΕ 2779/1994, ΣΤΕ 460/1995).

Επιπλέον, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγής του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων.

**Επειδή**, η αρχή της χρηστής διοίκησης συνδέεται στενά με την αρχή της βεβαιότητας του φόρου και ειδικότερα με τον σκοπό που επιδιώκει η τελευταία, ήτοι τη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογούμενου και της φορολογικής αρχής. Όμως, η αυστηρή εφαρμογή της αρχής της νομιμότητας του φόρου, επιβάλλει τη βεβαίωση, ακόμη και αναδρομικά των φορολογικών υποχρεώσεων του πολίτη, εφόσον βέβαια το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή του φόρου δεν έχει παραγραφεί. Ειδικότερα, ενόψει της δέσμιας αρμοδιότητας της φορολογικής διοίκησης σε σχέση με την εκτέλεση των φορολογικών νόμων, η φορολογούσα αρχή οφείλει να εφαρμόζει τους ισχύοντες φορολογικούς νόμους και συνεπώς εφόσον ο φορολογικός νόμος σύμφωνα με νεότερη ερμηνεία επιβάλλει ορισμένη υποχρέωση στο άτομο, υποχρεούται να προβεί στην έκδοση σχετικής καταλογιστικής πράξης.

Εν προκειμένω, από τα προεκτεθέντα καθώς και από την εξέταση των περιεχομένων του φακέλου της υπόθεσης, συνάγεται ότι δεν παραβιάστηκε η αρχή της αναλογικότητας, καθόσον το καταλογισθέν με την προσβαλλόμενη πράξη ποσό προσδιορίσθηκε σύμφωνα με τις ισχύουσες κατά το οικείο έτος φορολογικές διατάξεις. Συνεπώς, η δράση της ελεγκτικής αρχής δεν είναι καταχρηστική διότι σε κάθε περίπτωση η φορολογική διοίκηση είναι δέσμια των κανόνων δικαίου. Άλλωστε, ουδόλως είναι δυνατό να παραβιάζεται η αρχή της αναλογικότητας, όταν απλώς η φορολογική αρχή προβαίνει, ως οφείλει, σε έκδοση καταλογιστικών πράξεων κατ' εφαρμογή του νόμου. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η προσβαλλόμενη είναι μη νόμιμη και ακυρωτέα ως αντικείμενη ευθέως στην αρχή της αναλογικότητας, τυγχάνει προφανώς αβάσιμος και δη παρελκυστικά προβαλλόμενος

Η δε, αρχή της χρηστής διοίκησης επιβάλλει στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές και να επιδιώκεται η προσαρμογή των κανόνων δικαίου προς τις επικρατούσες κοινωνικές και οικονομικές συνθήκες και απαιτήσεις. Όσον αφορά την αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Διοίκηση αυτή προστατεύει την εύλογη πεποίθηση του μέσου, καλόπιστου και εχέφρονα διοικούμενου ότι μια συγκεκριμένη κατάσταση ευμενής για τον ίδιο, που έχει δημιουργηθεί είτε από θεσμικό πλαίσιο είτε από διοικητική πρακτική συνεχή, ομοιόμορφη και με χρονική διάρκεια, δεν πρόκειται να μεταβληθεί ή αν μεταβληθεί θα ληφθεί υπόψη η βλάβη που ο διοικούμενος θα υποστεί. Συνεπώς, σύμφωνα με τη νομολογία, ζήτημα παραβίασης της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Διοίκηση γεννάται, εφόσον με θετική ενέργεια της δημιουργείται στον διοικούμενο η σταθερή κι εύλογη πεποίθηση ότι ορισμένη συμπεριφορά του είναι νόμιμη, δεν αρκεί δε για τη δημιουργία της πεποιθήσεως αυτής μόνη η αδράνεια της Διοίκησης να επιβάλλει διοικητικές κυρώσεις ή άλλα μέτρα σε βάρος του διοικούμενου (ΣτΕ 2674/2013, 1608/2004).

Με βάση τα ως άνω εκτεθέντα, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας αποδεικνύεται αβάσιμος και αλυσιτελής, καθόσον η διοίκηση, κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο, ενώ κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων είναι το ισχύον κατά τον χρόνο εκδόσεως τους, όπως δέχεται το ΣτΕ. Συνεπώς οι διοικητικές ενέργειες, σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας, πρέπει να είναι σύμφωνες προς τον κανόνα δικαίου που διέπει τη δράση της διοίκησης, όταν αυτός περιγράφει λεπτομερώς τις νόμιμες προϋποθέσεις έκδοσης της πράξης, όταν, δηλαδή, πρόκειται για δέσμια αρμοδιότητα, ενώ πρέπει να βρίσκονται σε αρμονία προς τον κανόνα δικαίου, όταν αυτός καθορίζει κατά τρόπο ευρύτερο ή στενότερο το πλαίσιο μέσα στο οποίο η ενέργεια μπορεί να γίνει, δηλαδή όταν η αρμοδιότητα της διοίκησης ασκείται κατά διακριτική ευχέρεια. Στη συγκεκριμένη όμως περίπτωση οι εφαρμοζόμενες φορολογικές

διατάξεις επιβάλλουν δέσμια αρμοδιότητα της διοίκησης και δεν αντιβαίνουν στο άρθρο 5 του Συντάγματος, διότι οι προϋποθέσεις επιβολής των προσβαλλόμενων μέτρων καθορίζονται κατά τρόπο γενικό, αλλά σαφή, συγκεκριμένο και αντικειμενικό από τον ίδιο το νόμο, έτσι ώστε το αρμόδιο διοικητικό όργανο, κατά την έκδοση των ατομικών διοικητικών πράξεων να περιορίζεται στην απλή διαπίστωση των προϋποθέσεων αυτών, όπως συνέβη στην προκειμένη περίπτωση, και όχι στη δυνατότητα παραβίασης των τυπικών αυτών και στην εφαρμογή τους κατά διακριτική ευχέρεια.

### Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 12-03-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ..... με ΑΦΜ:.....

Οριστική φορολογική υποχρέωση:

Με την υπ' αριθμ. ....../15-02-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς ν. 2961/2001 έτους 2012

|                                    | Βάσει ελέγχου | Βάσει απόφασης ΔΕΔ |
|------------------------------------|---------------|--------------------|
| Κύριος φόρος δωρεάς                | 45.200,00€    | 45.200,00€         |
| Πρόσθετοι φόροι (αρ. 1 ν. 2523/97) | 54.240,00€    | 54.240,00€         |
| Σύνολο                             | 99.440,00€    | 99.440,00€         |

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές Αντίγραφο  
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς  
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

**Σημείωση:**

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