



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη, 08/07/2024

Αριθμός Απόφασης: 1666



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10, Θεσ/νικη

Ταχ. Κώδικας : 54639

Τηλέφωνο : 2313-332246

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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **07-03-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της-**ΑΦΜ**, κατά της αριθμ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς ν. 2961/2001 (αρ. δήλωσης, αρ. φακέλου) και της αριθμ.

προσωρινής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς ν. 2961/2001, για το φορ.έτος 2021, του Προϊσταμένου τουκαι τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω πράξεις του Προϊσταμένου του, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7'- Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **07-03-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της - **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, επαγόμαστε τα ακόλουθα.

Με την αριθμ.προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς του Προϊσταμένου του, φορ. έτους 2021, προέκυψε κύριος φόρος ύψους 15.600,00€, πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ύψους 7.800,00€, ήτοι συνολικό ποσό 23.400,00€.

Αιτία για τη διενέργεια του ελέγχου αποτέλεσε η διαβίβαση με το υπ' αριθμ. πρωτ.έγγραφο της Δ.Ο.Υ.προς το, μεταξύ άλλων και των με αρ.(αριθ. φακέλου) και(αριθ. φακέλου) δηλώσεων φόρου δωρεάς, προκειμένου να ελεγχθούν για ενδεχόμενη ύπαρξη τεχνητής διευθέτησης με σκοπό την απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος μέσω της υπαγωγής σε ευμενέστερη κλίμακα φορολόγησης. Προς τούτο εκδόθηκαν οι με αριθ./10.8.2023 και/10.8.2023 εντολές μερικού ελέγχου Φορολογίας Κεφαλαίου - Δηλώσεως Φόρου Δωρεάς του Προϊσταμένου του Στις 17/12/2021 υποβλήθηκε στην Δ.Ο.Υ.η δήλωση Φόρου Δωρεάς με αριθ. Πρωτ., από τα συμβαλλόμενα μέλη, τον δωρητή (παππού) με Α.Φ.Μ.και τον δωρεοδόχο (εγγονό)με Α.Φ.Μ. η οποία έλαβε τον αριθμό καταχώρησης, Αρ. Φακέλου, για την οποία έχει εκδοθεί η με αριθμό εντολή ελέγχου Φορολογίας Κεφαλαίου - Δήλωσης Φόρου Δωρεάς από τον Προϊστάμενο του Στο εσωτερικό της δήλωσης και στην περιγραφή των περιουσιακών στοιχείων υπήρχε το εξής λεκτικό: «Δωρεά χρημάτων ποσού 78.000,00.»

Στα επισυναπτόμενα δικαιολογητικά της ανωτέρω δήλωσης υπήρχε μεταξύ άλλων:

α) Παραστατικό Κατάθεσης Ποσού, ημερομηνίας 26-11-2021 και ώρας 13:36:14, της, Καταστήματος, ποσού 78.000,00 €, με στοιχεία δικαιούχου λογαριασμού, αριθμός λογαριασμού, IBAN λογαριασμού και στοιχεία συναλλασσόμενου και

β) Παραστατικό Μεταφοράς Ποσού, ημερομηνίας 26-11-2021 και ώρας 13:59:55, της, Καταστήματος, ποσού 78.000,00€, στοιχεία χρεούμενου λογαριασμού αριθμός λογαριασμού, IBAN λογαριασμού, με δικαιούχο τον και στοιχεία πιστούμενου λογαριασμού, αριθμός λογαριασμού, IBAN λογαριασμούκαι δικαιούχο λογαριασμού τον

Από την εκκαθάριση της ανωτέρω δήλωσης δεν προέκυψε φόρος για καταβολή σύμφωνα με τα οριζόμενα του άρθρου 56 παρ. 1 του Ν.4839/2021.

Την ίδια ημέρα στις 17/12/2021 υποβλήθηκε στην Δ.Ο.Υ.η δήλωση Φόρου Δωρεάς με αρ. Πρωτ., από τα συμβαλλόμενα μέλη, τον δωρητή,(Τέκνο), με Α.Φ.Μ. και την δωρεοδόχο (Μητέρα), με Α.Φ.Μ., η οποία έλαβε τον αριθμό καταχώρησης, Αρ. Φακέλου, και για την οποία έχει εκδοθεί η με αριθμόεντολή ελέγχου Φορολογίας Κεφαλαίου - Δήλωσης Φόρου Δωρεάς από τον Προϊστάμενο του Στο εσωτερικό της δήλωσης και στην περιγραφή των περιουσιακών στοιχείων υπήρχε το εξής λεκτικό: «Δωρεά χρημάτων ποσού 78.000,00.»

Στα επισυναπτόμενα δικαιολογητικά της ανωτέρω δήλωσης υπήρχε μεταξύ άλλων:

α) Παραστατικό Μεταφοράς Ποσού, ημερομηνίας 26-11-2021 και ώρας 14:11:43, της, Καταστήματος, ποσού 78.000,00€, στοιχεία χρεούμενου λογαριασμού, IBAN λογαριασμούμε δικαιούχο λογαριασμού τονκαι στοιχεία πιστούμενου λογαριασμού, αριθμός λογαριασμού, IBAN λογαριασμού, με δικαιούχο λογαριασμού τηνκαι

β) Παραστατικό Εντολής Πληρωμής, ημερομηνίας 26-11-2021 και ώρας 14:16:01, της, Καταστήματος, ποσού 78.000,00€, με στοιχεία λογαριασμού αριθμός λογαριασμού, IBAN λογαριασμού, με δικαιούχο λογαριασμού την, στοιχεία κωδικού Πληρωμής, για τον Οργανισμό, ο οποίος αφορά σε εταιρία ειδικού σκοπού του Ν. 3156/2003 μεταβίβασης και τιτλοποίησης απαιτήσεων, από δάνεια ή/και πιστώσεις καταναλωτικής στεγαστικής και επιχειρηματικής πίστης, η οποία εδρεύει στη με αριθμό καταχώρησης στο μητρώο εταιριών της, στην οποία η μεταβίβασε απαιτήσεις της.

Από τον έλεγχο που πραγματοποίησε η φορολογική αρχή στο Πληροφοριακό Σύστημα Δηλώσεων Φόρου Εισοδήματος της ΑΑΔΕ:

Ο, με Α.Φ.Μ. (γεννημένος την 23^η/12/1997, ήτοι 24 ετών κατά την χρονολογία της πραγματοποίησης της «δωρεάς»), έχει υποβάλλει δηλώσεις Φόρου Εισοδήματος Φυσικού Προσώπου για τα εξής έτη:

Φορολογικό έτος 2018 στην οποία δήλωση δηλώθηκαν ο κωδικός δήλωσης 017 (έναρξη επιτηδεύματος για πρώτη φορά από 1-1-2016 και μετά- και συγκεκριμένα έναρξη επιτηδεύματος στις 13/06/2018), ο κωδικός δήλωσης 425 (Ακαθάριστα έσοδα από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας) με ποσό 51.847,08€ και ο κωδικός δήλωσης 413 (Ζημιά του ίδιου φορολογικού έτους από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας) με ποσό 45.729,90€,

Φορολογικό έτος 2019 στην οποία δήλωση δηλώθηκαν ο κωδικός δήλωσης 301 (Άθροισμα καθαρών ποσών από μισθούς, ημερομίσθια κ.λπ) με ποσό 733,92€, ο κωδικός δήλωσης 425 (Ακαθάριστα έσοδα από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας) με ποσό 921.170,58 και ο κωδικός δήλωσης 413 (Ζημιά του ίδιου φορολογικού έτους από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας) με ποσό 25.147,18€,

Φορολογικό έτος 2020 στην οποία δήλωση δηλώθηκαν ο κωδικός δήλωσης 425 (Ακαθάριστα έσοδα από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας) με ποσό 1.025.622,57€, ο κωδικός δήλωσης 413 (Ζημιά του ίδιου φορολογικού έτους από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας) με ποσό 44.300,98€ και ο

κωδικός δήλωσης 781 (Ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, εισαγωγή χρημ. κεφαλαίων αλλοδ., δάνεια, δωρεές, κληρονομίες, επίδομα αλλοδ., εφάπαξ ασφ. οργ. κ.λπ) με ποσό 1.334,00 € και

Φορολογικό έτος 2021 στην οποία δήλωση δηλώθηκαν ο κωδικός δήλωσης 425 (Ακαθάριστα έσοδα από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας) με ποσό 1.006.291,45€ και ο κωδικός δήλωσης 413 (Ζημιά του ίδιου φορολογικού έτους από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας) με ποσό 81.265,40€.

Από τα ανωτέρω αναφερθέντα η φορολογική αρχή διαπίστωσε πως ο φερόμενος ως «Δωρητής» με Α.Φ.Μ., δεν είχε την οικονομική δυνατότητα να προβεί σε Δωρεά χρηματικού ποσού 78.000,00€, ως εκ τούτου, το ποσό αυτό προήλθε από την προγενέστερη δωρεά που έγινε προς αυτόν από τον παππού του με Α.Φ.Μ., ο οποίος είναι ο πραγματικός Δωρητής του ανωτέρω ποσού, το οποίο ακολούθως διατραπεζικώς σε διάστημα μόλις δώδεκα λεπτών ο δωρεοδόχος μεταβίβασε στην μητέρα του, την με Α.Φ.Μ. η οποία είναι και η πραγματική τελική Δωρεοδόχος και η οποία ακολούθως άμεσα (σε διάστημα μόλις πέντε λεπτών) το χρησιμοποίησε για την αποπληρωμή οικονομικών της υποχρεώσεων. Συνεπώς οι δηλώσεις φόρου δωρεάς με αριθ. δήλωσης και που υποβλήθηκαν στις 17/12/2021 στην αποτελούν σειρά διευθετήσεων κατ' άρθρο 38 του Ν.4987/2022, καθόσον ο πραγματικός Δωρητής του ποσού των 78.000,00€ είναι ο με Α.Φ.Μ. πατέρας του συζύγου (πεθερός) της τελικής Δωρεοδόχου με Α.Φ.Μ., η οποία είναι σύμφωνη του ανωτέρω.

Σύμφωνα με το πόρισμα του διενεργηθέντος ελέγχου, η με αριθμό δήλωσης (Αρ. Φακ.) αφενός δεν προέκυψε ότι πληροί την απαραίτητη προϋπόθεση της μεταφοράς χρημάτων μέσω χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων για την χορήγηση του αφορολόγητου ορίου του άρθρου 56 παρ.1 του Ν. 4839/2021, λόγω του ότι πραγματοποιήθηκε με κατάθεση χρημάτων (μετρητά) σε τραπεζικό λογαριασμό, από τον πραγματικό δωρητή και επιπλέον, σύμφωνα με όλα τα ως άνω λεχθέντα υποκρύπτει Δωρεά σε πρόσωπο άλλης Κατηγορίας (Β') του Κ.Φ.Κ.Δ.- Ν.2961/2001 και η υπ' αριθμ. (Αρ. Φακ.) δήλωση Φόρου Δωρεάς υποβλήθηκε στην Δ.Ο.Υ. με απώτερο σκοπό την καταστράτηγηση των φορολογικών διατάξεων και την αποφυγή της φορολόγησης, κρίνεται «εικονική ως προς το πρόσωπο του Δωρητή» και επομένως ως μη δυνάμενη να παράγει έννομα αποτελέσματα κατ' άρθρο 38 του Ν.4987/2022.

Έπειτα από όλα τα ως άνω αναφερθέντα και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 44 του Κ.Φ.Κ.Δ. (Ν.2961/2001) ο έλεγχος προσδιορίζει τα αποτελέσματα και την φορολογική οφειλή του αναλογούντος φόρου Δωρεάς ως εξής:

Δωρητής:, Συγγένεια (Πεθερός)
Δωρεοδόχος:, Α.Φ.Μ., Συγγένεια (Νύφη)
Αντικείμενο Δωρεάς: Χρηματικό Ποσό 78.000,00 €.

....., **Α.Φ.Μ., Β' ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ**

Κλιμάκια (Β' Κατηγορία)	Συντελεστής κλιμακίου %	Φόρος (€)	Φορολογητέα περιουσία (€)
-------------------------	-------------------------	-----------	---------------------------

	20	15.600,00	78.000,00
Φόρος Δωρεάς που αναλογεί		15.600,00	
Μείον φόροι που βεβαιώθηκαν		0,00	
Υπόλοιπο Φόρου για βεβαίωση		15.600,00	

Κύριος Φόρος Δωρεάς που αναλογεί 15.600,00 €.

Για τις ανωτέρω διαπιστώσεις ο έλεγχος συνέταξε και επέδωσε το με αριθ. Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου - Κλήση σε Ακρόαση, μαζί με την Προσωρινή Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς τα οποία νομίμως κοινοποιήθηκαν στην ελεγχόμενη-υπόχρεη, στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού της ταχυδρομείου στις 15-01-2024 και τα οποία ακολούθως αναγνώστηκαν στις 17-01-2024 (όπως προκύπτει από την ιστοσελίδα της Α.Α.Δ.Ε.) προκειμένου να τεθούν υπόψη της τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, ζητώντας της παράλληλα να εκθέσει τις απόψεις της. Η προσφεύγουσα με το υπ' αρ. υπόμνημα, υπέβαλε τις απόψεις της εντός της ταχθείσας από το νόμο προθεσμίας, οι απόψεις της οποίας δεν έγιναν δεκτές από τον έλεγχο και ως εκ τούτου εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη. Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, για τους παρακάτω λόγους:

1. Άρνηση της αποδιδόμενης παράβασης λόγω εσφαλμένης ερμηνείας του νόμου και μη ύπαρξης παράβασης- το χρηματικό ποσό των 78.000 ευρώ χρησιμοποιήθηκε για την αναστολή πλειστηριασμού ακινήτων ιδιοκτησίας του συζύγου της,, τελικός ωφελούμενος από τη διενεργηθείσα δωρεά δεν ήταν η ίδια αλλά ο σύζυγος της, ο οποίος ως τέκνο του δωρητή εμπίπτει στην κατηγορία των φορολογικών απαλλαγών της παρ. 2 του άρθρου 56 του ν. 4839/2021 (ΦΕΚ Α' 181/2.10.2021) που προβλέπονται για τα πρόσωπα που ανήκουν στην Α' κατηγορία της κλίμακας του άρθρου 29 ν. 2961/2001.
2. Παραβίαση της αρχής της συνεπούς συμπεριφοράς της διοίκησης- δικαιολογημένης εμπιστοσύνης
3. Έλλειψη ειδικής, νόμιμης και εμπειριστατωμένης αιτιολογίας
4. Παραβίαση των ακραίων ορίων της διακριτικής ευχέρειας των οργάνων της διοίκησης- παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο 23§1 του Ν.4987/22 ορίζεται ότι "1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και

χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Επειδή, στο άρθρο 34 του Ν.4987/22 ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 34 του ν. 2961/2001:

Α. Κτήση αιτία δωρεάς **1.** Κτήση περιουσίας αιτία δωρεάς, για την επιβολή του φόρου είναι: α) αυτή που προέρχεται από δωρεά η οποία συνιστάται κατά τις διατάξεις του Αστικού Κώδικα, β) αυτή που προέρχεται από κάθε παροχή, παραχώρηση ή μεταβίβαση οποιουδήποτε περιουσιακού στοιχείου χωρίς αντάλλαγμα, έστω και αν δεν καταρτίσθηκε έγγραφο.

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 38§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 δωρεάς 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 αρ. 38 του ν.4174/13 όπως ίσχυε στην κρινόμενη χρήση: 1. Κατά τον προσδιορισμό φόρου, η Φορολογική Διοίκηση δύναται να αγνοεί κάθε τεχνητή διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων που αποβλέπει σε αποφυγή της φορολόγησης και οδηγεί σε φορολογικό πλεονέκτημα. Οι εν λόγω διευθετήσεις αντιμετωπίζονται, για φορολογικούς σκοπούς, με βάση τα χαρακτηριστικά της οικονομικής τους υπόστασης.

2. Για τους σκοπούς της παραγράφου 1, ως «διευθέτηση» νοείται κάθε συναλλαγή, δράση, πράξη, συμφωνία, επιχορήγηση, συνεννόηση, υπόσχεση, δέσμευση ή γεγονός. Μια διευθέτηση μπορεί να περιλαμβάνει περισσότερα από ένα στάδια ή μέρη.

3. Για τους σκοπούς της παραγράφου 1, η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων είναι τεχνητή εφόσον στερείται οικονομικής ή εμπορικής ουσίας. Για τον καθορισμό του τεχνητού ή μη χαρακτήρα μιας διευθέτησης ή

σειράς διευθετήσεων, η Φορολογική Διοίκηση εξετάζει εάν αυτές αφορούν μια ή περισσότερες από τις ακόλουθες καταστάσεις:

α) ο νομικός χαρακτηρισμός των μεμονωμένων σταδίων από τα οποία αποτελείται μια διευθέτηση είναι ασυμβίβαστος με τη νομική υπόσταση της διευθέτησης στο σύνολό της

β) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων εφαρμόζεται κατά τρόπο που δεν συνάδει με μια συνήθη επιχειρηματική συμπεριφορά

γ) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων περιλαμβάνει στοιχεία που έχουν ως αποτέλεσμα την αλληλοαντιστάθμιση ή την αλληλοακύρωσή τους

δ) η σύναψη συναλλαγών είναι κυκλικού χαρακτήρα

ε) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων οδηγεί σε σημαντικό φορολογικό πλεονέκτημα αλλά αυτό δεν αντανakλάται στους επιχειρηματικούς κινδύνους, τους οποίους αναλαμβάνει ο φορολογούμενος ή στις ταμειακές ροές του

στ) το αναμενόμενο περιθώριο κέρδους πριν από το φόρο είναι σημαντικό σε σύγκριση με το ύψος του αναμενόμενου φορολογικού πλεονεκτήματος.

4. Για τους σκοπούς της παραγράφου 1, ο στόχος μιας διευθέτησης ή σειράς διευθετήσεων συνίσταται στην αποφυγή της φορολόγησης, εφόσον, ανεξαρτήτως από τις υποκειμενικές προθέσεις του φορολογούμενου αντίκειται στο αντικείμενο, στο πνεύμα και στο σκοπό των φορολογικών διατάξεων που θα ίσχυαν σε άλλη περίπτωση.

5. Για τους σκοπούς της παραγράφου 1, ένας δεδομένος στόχος πρέπει να θεωρείται κρίσιμος, εφόσον οποιοσδήποτε άλλος στόχος που αποδίδεται ή θα μπορούσε να αποδοθεί στη διευθέτηση ή στη σειρά διευθετήσεων φαίνεται αμελητέος, λαμβανομένων υπόψη όλων των περιστάσεων της υπόθεσης

6. Για να καθοριστεί εάν η διευθέτηση ή η σειρά διευθετήσεων έχει οδηγήσει σε φορολογικό πλεονέκτημα με την έννοια της παραγράφου 1, η Φορολογική Διοίκηση συγκρίνει το ύψος του οφειλόμενου φόρου από τον φορολογούμενο, λαμβάνοντας υπόψη την εν λόγω διευθέτηση, με το ποσό που θα όφειλε ο ίδιος φορολογούμενος υπό τις ίδιες συνθήκες, εν απουσία της εν λόγω διευθέτησης.

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 29§1 του ν. 2961/2001: 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) 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), ...

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 44§1,2 του ν. 2961/2001, όπως ίσχυε με την κωδικοποίηση του 4839/2021 και ισχύει για δωρεές από 01/10/2021:

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 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.

Ειδικά η γονική παροχή ή η δωρεά προς τα πρόσωπα που υπάγονται στην Α' κατηγορία της παρ. 1 του άρθρου 29 οποιουδήποτε περιουσιακού στοιχείου, καθώς και η γονική παροχή ή η δωρεά χρηματικών ποσών προς τα ως άνω πρόσωπα, η οποία διενεργείται με μεταφορά χρημάτων μέσω χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων, υπόκεινται σε φόρο, ο οποίος υπολογίζεται με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%), μετά την αφαίρεση εφάπαξ αφορολογήτου ποσού οκτακοσίων χιλιάδων (800.000) ευρώ. Οι δωρεές και γονικές παροχές του προηγούμενου εδαφίου δεν συνυπολογίζονται στην αιτία θανάτου κτήση περιουσίας μεταξύ των αυτών προσώπων.

2. Η αιτία δωρεάς ή γονικής παροχής κτήση χρηματικών ποσών, πλην των προβλεπομένων στην παρ. 1, υπόκειται σε φόρο, ο οποίος υπολογίζεται αυτοτελώς με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%), προκειμένου για δικαιούχους που υπάγονται στην Α' κατηγορία, με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%), προκειμένου για δικαιούχους που υπάγονται στη Β' κατηγορία και με συντελεστή σαράντα τοις εκατό (40%), προκειμένου για δικαιούχους που υπάγονται στη Γ' κατηγορία.

Επειδή, σύμφωνα με την Ε 2193/20-10-2021: «Στην παράγραφο 1 του άρθρου 44 του Κώδικα διατάξεων φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και κερδών από τυχερά παίγνια, ο οποίος κυρώθηκε με το πρώτο άρθρο του ν. [2961/2001](#) (Α'266), προστίθενται νέα εδάφια (τρίτο και τέταρτο) και η παράγραφος 2 τροποποιείται ως προς την αύξηση του αφορολόγητου ποσού για δωρεές και γονικές παροχές περιουσιακών στοιχείων και χρηματικών ποσών και τον μη συνυπολογισμό αυτών στην αιτία θανάτου κτήση περιουσίας ως εξής:

- Η γονική παροχή ή η δωρεά προς τα πρόσωπα που υπάγονται στην Α' κατηγορία της παρ. 1 του άρθρου 29 του Κώδικα οποιουδήποτε περιουσιακού στοιχείου, καθώς και η γονική παροχή ή η δωρεά χρηματικών ποσών προς τα ως άνω πρόσωπα, η οποία διενεργείται με μεταφορά χρημάτων μέσω χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων, υπόκεινται σε φόρο, ο οποίος υπολογίζεται με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%), μετά την αφαίρεση εφάπαξ αφορολογήτου ποσού οκτακοσίων χιλιάδων (800.000) ευρώ. Οι δωρεές και γονικές παροχές της παραγράφου αυτής δεν συνυπολογίζονται στην αιτία θανάτου κτήση περιουσίας μεταξύ των αυτών προσώπων

- Η αιτία δωρεάς ή γονικής παροχής κτήση χρηματικών ποσών, πλην των προβλεπομένων στην παρ. 1 (όπως αυτή διαμορφώνεται μετά την τροποποίησή της με τον παρόντα νόμο), 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.» Οι διατάξεις αυτές εφαρμόζονται για δωρεές και γονικές παροχές, οι οποίες συστήνονται από την 1η Οκτωβρίου 2021. Για την εφαρμογή του τρίτου και του τέταρτου εδαφίου της παρ. 1 του άρθρου 44 του ν. [2961/2001](#) (Α'266), όπως τροποποιείται με την παρ. 1 του παρόντος, δωρεές και

γονικές παροχές που έχουν διενεργηθεί μέχρι την ημερομηνία αυτή, δεν συνυπολογίζονται σύμφωνα με το άρθρο 36, περί συνυπολογισμού προγενέστερων δωρεών και γονικών παροχών.

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα της Εγκυκλίου Ε 2077/2022 του Διοικητή της ΑΑΔΕ η οποία αφορά στην Παροχή Οδηγιών για την φορολόγηση των Γονικών Παροχών και Δωρεών προς τα πρόσωπα της Α΄ Κατηγορίας του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών με την καθιέρωση αφορολόγητου ποσού των 800.000,00€ (άρθρο 56° του Ν.4839/2021 όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 175 του Ν.4972/2022) και συγκεκριμένα των αναφερομένων στην περίπτωση 5.13 της ανωτέρω αναφερθείσας εγκυκλίου:

« 5.13. Στις περιπτώσεις διαδοχικών δωρεών μεταξύ προσώπων της Α΄ κατηγορίας της φορολογικής κλίμακας του άρθρου 29, με συνέπεια εν τέλει να λαμβάνει χώρα δωρεά μεταξύ προσώπων που δεν ανήκουν στην κατηγορία αυτή (π.χ. δωρεά από τέκνο σε γονέα και εν συνεχεία δωρεά από αυτόν τον γονέα σε άλλο τέκνο), διερευνώνται οι πραγματικές συνθήκες και η σκοπιμότητα των δωρεών αυτών, καθώς και το χρονικό διάστημα που μεσολάβησε μεταξύ αυτών, για να διαπιστωθεί αν τίθεται θέμα καταστρατήγησης των υπόψη διατάξεων. Δεδομένου ότι το βάρος απόδειξης της καταστρατήγησης φέρει η φορολογική διοίκηση, είναι αναγκαίο κατά τους σχετικούς ελέγχους να θεμελιώνεται από τα στοιχεία και τις περιστάσεις, ότι ο τελικά ωφελούμενος από τις διαδοχικές δωρεές είναι πρόσωπο που δεν ανήκει στην Α΄ κατηγορία δικαιούχων και ότι οι διαδοχικές δωρεές έχουν γίνει προς το σκοπό αυτό.

Συναφώς, κρίσιμο είναι το χρονικό διάστημα που έχει μεσολαβήσει μεταξύ των διαδοχικών δωρεών. Εάν αυτό είναι σύντομο, ενδεικτικά όχι μεγαλύτερο των έξι μηνών, προκύπτει ισχυρή ένδειξη ότι, κατ' αρχήν, οι διαδοχικές δωρεές έχουν γίνει προς το σκοπό αυτό και, εφόσον ο σκοπός καταστρατήγησης τεκμηριώνεται και από τα υπόλοιπα στοιχεία και πραγματικά περιστατικά, επιβάλλεται σε βάρος του τελευταίου (πραγματικού) δωρεοδόχου φόρος δωρεών, ως η δωρεά να είχε πραγματοποιηθεί απευθείας από τον πραγματικό δωρητή προς τον τελικό δικαιούχο αυτής.

Αντιστρόφως, εάν μεσολαβεί ικανό χρονικό διάστημα μεταξύ των ως άνω διαδοχικών δωρεών, ενδεικτικά εάν εκτείνεται πέραν του εξαμήνου συνάγεται καταρχήν ότι οι διαδοχικές δωρεές δεν έχουν γίνει με σκοπό καταστρατήγησης των σχετικών διατάξεων, εκτός εάν η ελεγκτική αρχή τεκμηριώσει με συγκεκριμένα στοιχεία την καταστρατήγηση αυτών.»

Επειδή, με την ανωτέρω αναφερθείσα σειρά διευθετήσεων το συνολικό ποσό των 78.000,00€ που αρχικώς μεταβιβάστηκε αιτία Δωρεάς (αρ. Δήλ.) στις 26-11-2021 και ώρα 13:59:55, από τον δωρητή (Παππού), αιτία Δωρεάς, στον δωρεοδόχο(Εγγονό), την ίδια μόλις ημέρα 26-11-2021 και ώρα 14:11:43 (ήτοι σε διάστημα μόλις δώδεκα λεπτών) μεταβιβάστηκε αιτία Δωρεάς (αρ.Δήλ.) από τον(Τέκνο) προς την Δωρεοδόχο (Μητέρα) αυτού,, η οποία είναι η τελική πραγματική αποδέκτης του χρηματικού ποσού των 78.000,00€ που αυτή απέκτησε με χαριστική αιτία, με απώτερο σκοπό την καταστρατήγηση των φορολογικών διατάξεων και την αποφυγή της φορολόγησης, γεγονός που οδήγησε την ανωτέρω δωρεοδόχο- λήπτρια σε φορολογικό πλεονέκτημα, καθώς οι φόροι που προέκυψαν για βεβαίωση ήταν μηδενικοί από ότι εάν το ποσό των 78.000,00€ μεταβιβαζόταν αιτία Δωρεάς εξαρχής από τον πραγματικό Δωρητή (πεθερό)στην Δωρεοδόχο (νύφη), μια που τα

συμβαλλόμενα πρόσωπα ανήκουν στην Β΄ Κατηγορία του Κ.Φ.Κ.Δ.- Ν.2961/2001 και συνεπώς η Δωρεοδόχος οδηγήθηκε σε σημαντικό φορολογικό πλεονέκτημα όπως αποδεικνύεται από τη σύγκριση του ύψους των τελικών οφειλόμενων φόρων από τους φορολογούμενους λαμβάνοντας υπόψη την ανωτέρω διευθέτηση με το ποσό που θα οφειλόταν από τους φορολογούμενους, υπό τις ίδιες συνθήκες με την απουσία της εν λόγω διευθέτησης.

Επειδή, οι δηλώσεις φόρου δωρεάς με αριθ. δήλωσης και που υποβλήθηκαν στις 17/12/2021 στην αποτελούν σειρά διευθετήσεων κατ' άρθρο 38 του Κ.Φ.Δ.- Ν.4987/2022, καθόσον ο πραγματικός Δωρητής του ποσού των 78.000,00€ είναι ο με Α.Φ.Μ. πεθερός της τελικής Δωρεοδόχου, με Α.Φ.Μ.

Επειδή, η δήλωση Φόρου Δωρεάς με αριθμό δήλωσης (Αρ. Φακ.) αφενός δεν προέκυψε ότι πληροί την απαραίτητη προϋπόθεση της μεταφοράς χρημάτων μέσω χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων για την χορήγηση του αφορολόγητου ορίου του άρθρου 56 παρ.1 του Ν. 4839/2021, λόγω του ότι πραγματοποιήθηκε με κατάθεση χρημάτων (μετρητά) σε τραπεζικό λογαριασμό, από τον πραγματικό δωρητή και επιπλέον, σύμφωνα με όλα τα ως άνω λεχθέντα υποκρύπτει Δωρεά σε πρόσωπο άλλης Κατηγορίας (Β΄) του Κ.Φ.Κ.Δ.- Ν.2961/2001.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται πως επειδή το χρηματικό ποσό των 78.000,00€ χρησιμοποιήθηκε για την αναστολή πλειστηριασμού ακινήτων (που αφορούσαν στην πλήρη κυριότητα ποσοστών συνιδιοκτησίας τεσσάρων (4) ακινήτων ιδιοκτησίας του συζύγου της, με Α.Φ.Μ.) άρα τελικός ωφελούμενος της Δωρεάς δεν ήταν αυτή αλλά ο σύζυγος της, ο οποίος εμπίπτει στην Α΄ Κατηγορία (ως Τέκνο του Δωρητή) και συνεπώς δεν καταστρατηγούνται οι φορολογικές διατάξεις και θα πρέπει να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη πράξη.

Επειδή, σύμφωνα με τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, θα έπρεπε εξ αρχής να υποβληθεί Δήλωση Φόρου Γονικής Παροχής- Άτυπης Δωρεάς Χρημάτων για το χρηματικό ποσό των 78.000,00 € με συμβαλλόμενα μέρη τον Γονέα με Α.Φ.Μ. και τον αποδέκτη της παροχής και τέκνο του ανωτέρω,, για τον οποίο όμως, όπως η ίδια η προσφεύγουσα αναφέρει, τελούσε σε σύγχυση το εάν οι τραπεζικοί του λογαριασμοί ήταν κατασχεμένοι και επιπροσθέτως όπως προκύπτει από το Υποσύστημα TAXIS-Εσόδων της Α.Α.Δ.Ε. ο είχε κατά το χρόνο φορολογίας (κι εξακολουθεί να έχει και κατά τη σύνταξη της παρούσας) ληξιπρόθεσμες φορολογικές οφειλές, ήδη από το έτος 2015.

Επειδή, εν προκειμένου, καμία τέτοιου είδους δήλωση δεν υπεβλήθη και αξιολογώντας το σύνολο των πραγματικών δεδομένων και ειδικότερα ότι: α) η πηγή προέλευσης του χρηματικού ποσού των 78.000,00€, όπως και η ίδια η προσφεύγουσα παραδέχεται, προέρχεται από τον, κυρίως, διότι ο εμφανιζόμενος ως δωρητής δεν είχε αποδεδειγμένα την οικονομική δυνατότητα να προβεί στη δωρεά του επίμαχου χρηματικού ποσού, και β) τα πρόσωπα, ο αρχικός δωρητής και η τελική

δωρεοδόχος συνδέονται με συγγενική εξ αγχιστείας σχέση, αυτή του πεθερού και της νύφης και με την Δωρεά αυτή του ανωτέρω χρηματικού ποσού ωφελήθηκε και η ίδια εφόσον τα ακίνητα παρέμειναν στην ιδιοκτησία της οικογένειάς της κι επιπροσθέτως αποφεύχθηκε η καταβολή των αναλογούντων φόρων δωρεάς, ορθώς έκρινε η φορολογική αρχή ότι έλαβαν χώρα τεχνητές διευθετήσεις δωρεών - Γονικών παροχών (από τον παππού στον εγγονό κι από τον εγγονό στην μητέρα του) με σκοπό να καταστρατηγηθούν οι φορολογικές διατάξεις και να αποφευχθούν οι αναλογούντες φόροι για καταβολή. Ως εκ τούτου , οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον δεύτερο και τέταρτο ισχυρισμό

Όσον αφορά τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι μη νόμιμες και ακυρωτές ως αντικείμενες ευθέως **στην αρχή της χρηστής διοίκησης και της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικουμένου**, οι οποίες απορρέουν από τη θεμελιώδη συνταγματική αρχή του Κράτους Δικαίου, αυτός τυγχάνει προφανώς αβάσιμος και δη παρελκυστικά προβαλλόμενος. Ειδικότερα, η αρχή της χρηστής διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα, όπως ισχυρίζεται και ο αντίδικος, 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 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.

Αναφορικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι το αντικειμενικό σύστημα επιβολής των φορολογικών κυρώσεων παραβιάζει τη συνταγματικώς κατοχυρωμένη **αρχή της αναλογικότητας** (άρθρ. 25 παρ. 1 Σ), καθώς οι διατάξεις αυτές δε λαμβάνουν υπόψη τις ειδικότερες συνθήκες τέλεσης της κάθε παράβασης, τη συμπεριφορά και τα κίνητρα του φερόμενου παραβάτη, αποστερούν δε από τον διοικητικό δικαστή τη δυνατότητα να συνεκτιμήσει τις ανωτέρω παραμέτρους κατά την επιμέτρηση του προστίμου, πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτος και αβάσιμος. Αρχικά, σύμφωνα με το κατά πάγια νομολογία περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος 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 (ΟΛΣΤΕ 990/2004, ΣΤΕ 1249/2010). Έχει κριθεί, ωστόσο, ότι οι διατάξεις των Ν 4174/2013 και 4337/2015, μολονότι περιορίζουν τη σχετική διακριτική ευχέρεια της φορολογικής αρχής, δεν αντίκεινται στην αρχή της αναλογικότητας, διότι δε θεσπίζουν μέτρο προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο, ούτε υπερακοντίζουν τον δημόσιο σκοπό της αποφυγής της διαφθοράς των φορολογικών οργάνων, στον οποίο κυρίως

αποβλέπει, του κολασμού του παραβάτη και της αποτροπής παρομοίων παραβάσεων. Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, ενόψει των ανωτέρω, δε διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παράβασης, θέμα παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας ή του δικαιώματος παροχής έννομης προστασίας ως εκ του ότι, το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξης της ως άνω αρχής δε διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί. Ακόμα και υπό την εκδοχή ότι το επίμαχο πρόστιμο αποτελεί, λόγω της φύσεως και της σοβαρότητας που μπορεί να έχει κατά περίπτωση, κύρωση «ποινικής φύσεως» κατά την έννοια του άρθρου 6 παρ. 1 ΕΣΔΑ, δεν τίθεται ζήτημα παραβίασης της εν λόγω αρχής (βλ. ΣτΕ 2402/2010). Με βάση τα ως άνω εκτεθέντα, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι δεν τηρήθηκε **η αρχή της νομιμότητας και η αρχή των ορίων της διακριτικής ευχέρειας της διοίκησης** 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,¹ 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 περίπτωση 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.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό

Επειδή, στο **άρθρο 64** του Ν.4987/22 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, με τις διατάξεις του **άρθ. 17 παρ. 1 και 2** 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».*

¹ ΣτΕ 4674/1998

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 28** παρ. 2 του Ν.4987/22 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή, στις παρ. 1 και 4 του **άρθρου 171 του ΚΑΔ** ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιον τους ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά. ... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής προστίμου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην απόφαση επιβολής του προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της απόφασης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο **όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της επιβολής του προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία** της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 2695/1993 και ΣτΕ 962/2012).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 65 του Ν.4987/22 , σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο προσφεύγων φέρει το βάρος απόδειξης της πλημμέλειας της προσβαλλόμενης πράξης.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, οι προσβαλλόμενες πράξεις, εκδόθηκαν βάσει της από 15/01/2024 έκθεσης ελέγχου φορολογίας κεφαλαίου του, η οποία περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους και στις διατάξεις που οδήγησαν τον έλεγχο στο ως άνω πόρισμα, το οποίο είναι διατυπωμένο με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο. Επομένως, σε καμία περίπτωση η αιτιολογία των πράξεων δεν είναι ελλιπής.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από **07-03-2024** και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της - **ΑΦΜ**

Με την υπ' αρθ.πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου γονικής παροχής:

Έτος φορολογίας 2021	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ
Οφειλόμενη διαφορά φόρου	15.600,00€	15.600,00€
Πρόστιμο (αρ. 58ν.4987/22)	7.800,00€	7.800,00€
Σύνολο για καταβολή	23.400,00€	23.400,00€

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

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.