



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 04/02/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 178

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 - 10  
Ταχ. Κώδικας : 546 39 - Θεσσαλονίκη  
Τηλέφωνο : 2313-332239, 240  
e-mail : ded.thess@aaade.gr

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

**1. Τις διατάξεις:**

α. Του άρθρου 72 του ν. 5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58) «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις», εφεξής Κ.Φ.Δ.

β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ.1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (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 ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ Β' 6009),

2. Την ΠΟΛ.1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την από .....2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της ..... του ..... με ΑΦΜ ....., κατά της υπ' αριθ. ....2024 οριστικής πράξης διορθωτικού

προσδιορισμού φόρου γονικής παροχής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. ....2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου γονικής παροχής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 - Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

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

Με την υπ' αριθ. ....2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου γονικής παροχής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, λήπτρια της παροχής, κύριος φόρος ποσού 3.000,00€ πλέον προστίμου άρθρου 54 παρ. 1 ν. 5104/2024 ύψους 1.500,00€, ήτοι συνολικό ποσό 4.500,00€ (βεβαιώθηκε με τον ΑΧΚ ...../12.09.2024, ΑΤΒ .....).

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από 09.09.2024 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 2961/2001 της Δ.Ο.Υ. Σερρών, κατόπιν ελέγχου που πραγματοποιήθηκε, δυνάμει της υπ' αρ. ..../04.07.2024 εντολής του Προϊσταμένου της. Ο έλεγχος αφορούσε την με αριθμό Ζ...../02.10.2023 δήλωση γονικής παροχής χρηματικού ποσού 30.000,00€, που υποβλήθηκε στη Δ.Ο.Υ. Σερρών ηλεκτρονικά (αρ. καταχώρισης .....), με παρέχουσα την ..... του ..... με ΑΦΜ ..... (μητέρα της προσφεύγουσας) και διενεργήθηκε σε συμμόρφωση με την υπ' αρ. ..../08.05.2024 απόφαση της υπηρεσίας μας, με την οποία είχε γίνει αποδεκτή η με αρ. πρωτ. ..../05.01.2024 ενδικοφανής προσφυγή της προσφεύγουσας για λόγους τυπικής πλημμέλειας (Μη εφαρμογή της οριζόμενης διαδικασίας στην παράγραφο 7 της Α.1137/2020 απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.).

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί η προαναφερθείσα πράξη, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Παράνομος και εσφαλμένος καταλογισμός φόρου, καθώς η κρινόμενη γονική παροχή/δωρεά τυγχάνει αφορολόγητη σύμφωνα με το άρθρο 44 του ν. 2961/2001.

2. Αοριστία και ανακρίβεια της έκθεσης ελέγχου, συνακόλουθα αοριστία της προσβαλλόμενης πράξης. Η επιβολή τόσο του ποσού φόρου των 3.000,00 ευρώ όσο (κυρίως) του προστίμου με βάση τη διάταξη του άρθρου 54 του Ν. 5104/2024 είναι νομικά εσφαλμένη, διότι αποδεικνύεται ότι ούτε αρχικά, ούτε στην συνέχεια υπεβλήθη εσφαλμένη δήλωση, δεδομένης της υπ' αρ. ....../2024 απόφασης της ΔΕΔ.
3. Μη νόμιμη και παράτυπη η έκδοση της υπ' αρ. ....../04.07.2024 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών και συνεπώς η οικεία έκθεση ελέγχου και η προσβαλλόμενη πράξη. Ουδεμία πρόσκληση για υποβολή τροποποιητικής δήλωσης κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα, σε αντίθεση με τα οριζόμενα στην Α1137/2020 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ. Η μόνη γνωστοποίηση για υποβολή τροποποιητικής δήλωσης έλαβε χώρα μετά την έκδοση της υπ' αρ. ....../04.07.2024 εντολής ελέγχου και συγκεκριμένα μαζί με την κοινοποίηση αυτής στις 10.07.2024, γεγονός που της στέρησε την δυνατότητα αποφυγής του προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 5104/2024.
4. Παραβίαση των αρχών της ασφάλειας δικαίου, της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης.

#### **Αναφορικά με τον πρώτο ισχυρισμό**

**Επειδή** στο άρθρο 27 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) 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 αρχεία (βιβλία και 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.**

**2. Ο φορολογικός έλεγχος διενεργείται από υπαλλήλους της Φορολογικής Διοίκησης μετά από την έκδοση εντολής ελέγχου από το αρμόδιο όργανο της Φορολογικής Διοίκησης. Ο έλεγχος ανατίθεται σε συγκεκριμένο υπάλληλο ή υπαλλήλους και περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής στοιχεία:**

α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής,

β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων, στους οποίους ανατίθεται ο φορολογικός έλεγχος,

γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,

δ) την φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος,

ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου,

στ) τη μορφή του ελέγχου.

Για τον μερικό επιτόπιο έλεγχο σε φορολογούμενους ορισμένης περιοχής ή δραστηριότητας ή που διακινούν αγαθά, η εντολή διενέργειας του ελέγχου, που εκδίδεται σύμφωνα με την παρ. 1, περιλαμβάνει, αντί των στοιχείων των περ. γ) και δ), την περιοχή του ελέγχου ή το είδος των δραστηριοτήτων των φορολογουμένων.

Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται».

**Επειδή** με το άρθρο 76 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου*».

**Επειδή** σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 33 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) «*2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.....*».

**Επειδή** στο άρθρο 36 παρ. 6 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «*6. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου,*

εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος (διορθωτικός προσδιορισμός φόρου)».

**Επειδή**, με το άρθρο 1 του ν.2961/2001 ορίζεται ότι: «1. Επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκας και στα κέρδη από λαχεία, σύμφωνα μετά οριζόμενα στον παρόντα νόμο. 2. Στο φόρο υπόκειται κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά περιουσία από κάποια αιτία από αυτές που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο».

**Επειδή**, με το άρθρο 34 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «Α. Κτήση αιτία δωρεάς. 1. Κτήση περιουσίας αιτία δωρεάς, για την επιβολή του φόρου είναι: α) αυτή που προέρχεται από δωρεά η οποία συνιστάται κατά τις διατάξεις του Αστικού Κώδικα, β) αυτή που προέρχεται από κάθε παροχή, παραχώρηση ή μεταβίβαση οποιουδήποτε περιουσιακού στοιχείου χωρίς αντάλλαγμα, έστω και αν δεν καταρτίσθηκε έγγραφο...».

**Επειδή**, με το άρθρο 35 του ν.2961/2001 ορίζεται ότι:

«1. 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) η κείμενη στην αλλοδαπή κινητή γενικά περιουσία αλλοδαπού υπηκόου, που δωρίζεται σε ημεδαπό ή αλλοδαπό, ο οποίος έχει την κατοικία του στην Ελλάδα,

δ) η κινητή περιουσία που παραδίδεται πριν από το θάνατο του ανιόντος στους κατιόντες με βάση σύμβαση νέμησης».

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

**Επειδή**, με το άρθρο 39 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «1.Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο της σύνταξης του εγγράφου της δωρεάς ή της γονικής παροχής. Προκειμένου για μεταβίβαση κινητών, αν η παράδοση του αντικειμένου της δωρεάς ή της γονικής παροχής έγινε χωρίς να συνταχθεί συμβόλαιο ή αν το συμβόλαιο συντάχθηκε μετά την παράδοση του αντικειμένου της δωρεάς ή της γονικής παροχής, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο της παράδοσης...».

**Επειδή**, με το άρθρο 18 του Ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «1. α) Ο υπόχρεος σε υποβολή φορολογικών δηλώσεων υποβάλλει τις φορολογικές δηλώσεις στη Φορολογική Διοίκηση κατά τον χρόνο που προβλέπεται από την οικεία φορολογική νομοθεσία...».

**Επειδή**, με το άρθρο 85 του ν.2961/2001 ορίζεται ότι: «Α. Σε σύσταση δωρεών και γονικών παροχών υπόχρεοι για την υποβολή της δήλωσης είναι οι συμβαλλόμενοι. Εάν συντάσσεται συμβολαιογραφικό έγγραφο, η δήλωση συμπληρώνεται από τον συμβολαιογράφο που θα καταρτίσει τη συμβολαιογραφική πράξη. Δεν έχουν υποχρέωση να υποβάλουν δήλωση οι δικαιούχοι της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 25. Με απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) καθορίζονται οι λεπτομέρειες εφαρμογής της παρούσας διάταξης και εξαιρέσεις από αυτήν».

**Επειδή**, με το άρθρο 86 παρ. 3 του ίδιου νόμου 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».

**Επειδή**, με το άρθρο 44 του ίδιου νόμου, όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου πεντηκοστού έκτου του ν.4839/2021 (ΦΕΚ Α' 181) και σύμφωνα με την παρ. 2 του ίδιου άρθρου του ίδιου νόμου οι διατάξεις έχουν εφαρμογή για δωρεές και γονικές παροχές, οι οποίες συστήνονται από την 1η Οκτωβρίου 2021 και μετά, ορίζεται ότι: «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... 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... 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...».

**Επειδή**, με την παρ. 1 του άρθρου 29 του ν.2961/2001 ορίζεται ότι: «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 επιγεγόμενο γάμο ή δικαστικά έναντι και των δύο γονέων),...».

**Επειδή**, σύμφωνα με την εγκύκλιο Ε.2193/2021 της ΑΑΔΕ, με την οποία κοινοποιήθηκαν, μεταξύ άλλων, οι διατάξεις του άρθρου 56 του ν.4839/2021, διευκρινίστηκε ότι: «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 αφορολόγητου 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**, με το άρθρο 175 του ν.4972/2022 (ΦΕΚΑ' 181) ορίζεται ότι: «1. Στο τέλος του πεντηκοστού έκτου άρθρου του ν.4839/2021, προστίθεται παρ. 3 ως εξής:«3. Για την εφαρμογή του τρίτου και του τέταρτου εδαφίου της παρ. 1 του άρθρου 44 του ν.2961/2001 (Α' 266), ως μεταφορά χρημάτων ορίζεται η ανάληψη χρηματικού ποσού από ατομικό ή κοινό τραπεζικό λογαριασμό του δωρητή/γονέα και κατάθεση του ίδιου ποσού εντός τριών (3) εργάσιμων ημερών σε ατομικό λογαριασμό του δωρεοδόχου/τέκνου ή σε κοινό λογαριασμό του δωρεοδόχου/τέκνου με τον ίδιο δωρητή/γονέα ή τρίτο πρόσωπο.2. Η παρ. 1 εφαρμόζεται για τη δωρεά ή γονική παροχή χρηματικών ποσών, η οποία πραγματοποιείται από την 1η.10.2021 μέχρι και την 9η.9.2022».

**Επειδή** σύμφωνα με την εγκύκλιο Ε2077/2022 του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα την “Παροχή οδηγιών για τη φορολόγηση των γονικών παροχών και δωρεών προς τα πρόσωπα της Α' κατηγορίας του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών με την καθιέρωση αφορολόγητου ποσού 800.000 ευρώ (άρθρο πεντηκοστό έκτο του ν. 4839/2021 (Α' 181), όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 175 του ν. 4972/2022 ( Α'181)”: «5. Ως προς τον προσδιορισμό του φόρου γονικής παροχής/δωρεάς επισημαίνονται ειδικότερα τα εξής: 5.1. Για αρχικές δηλώσεις φόρου γονικής παροχής/δωρεάς που έχουν υποβληθεί μετά τη δημοσίευση του νόμου, ήτοι από 1-10-2021 και μετά, για την απόδειξη της μεταφοράς του ποσού της χρηματικής γονικής παροχής/δωρεάς σε τραπεζικό λογαριασμό αναγράφονται στο σώμα της δήλωσης φόρου γονικής παροχής/δωρεάς οι αριθμοί IBAN των τραπεζικών λογαριασμών, μεταξύ των οποίων έγινε η μεταφορά των χρημάτων καθώς και το πιστωτικό ίδρυμα και επισυνάπτεται το αποδεικτικό μεταφοράς από το πιστωτικό ίδρυμα. Σε περίπτωση μη επισύναψης του ανωτέρω δικαιολογητικού (ακόμη και αν αναγράφονται τα στοιχεία των τραπεζικών λογαριασμών στο σώμα της δήλωσης) ο φορολογούμενος καλείται από το Τμήμα Συμμόρφωσης και Σχέσεων με τους φορολογουμένους για την υποβολή αυτού εντός 5 εργάσιμων ημερών, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 14 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.). Μετά την παρέλευση της προθεσμίας 3 αυτής, ο φόρος υπολογίζεται με αυτοτελή συντελεστή 10% (χωρίς το αφορολόγητο ποσό των 800.000 ευρώ). Εφόσον το σχετικό δικαιολογητικό προσκομισθεί μεταγενέστερα και διαπιστωθεί ότι το δικαιολογητικό με το οποίο αποδεικνύεται η μεταφορά του χρηματικού ποσού πράγματι έχει ημερομηνία προγενέστερη της ημερομηνίας υποβολής

της δήλωσης, εφαρμόζονται οι διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 63B του Κ.Φ.Δ. για την ακύρωση ή τροποποίηση της πράξης προσδιορισμού φόρου και ο φόρος υπολογίζεται σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 44 του Κώδικα. Εφόσον το δικαιολογητικό έχει ημερομηνία μεταγενέστερη της ημερομηνίας υποβολής της δήλωσης, θεωρείται νέα γονική παροχή / δωρεά. Υπενθυμίζεται ότι, όταν για τη γονική παροχή/δωρεά δεν συντάσσεται συμβολαιογραφικό έγγραφο, η προθεσμία υποβολής της δήλωσης είναι εξάμηνη και αρχίζει από τη σύσταση της γονικής παροχής/δωρεάς (παράδοση των χρημάτων), δηλαδή από τη μεταφορά των χρηματικών ποσών μέσω των χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων. 5.2. Για την εφαρμογή της παρ. 1 του άρθρου πεντηκοστού έκτου του ν. 4839/2021, ως μεταφορά μέσω χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων λογίζεται και η μεταφορά χρηματικού ποσού από ατομικό λογαριασμό του γονέα/δωρητή ή κοινό λογαριασμό αυτού με το τέκνο/δωρεοδόχο ή τρίτο πρόσωπο σε ατομικό λογαριασμό του τέκνου/δωρεοδόχου ή σε άλλο κοινό λογαριασμό του τέκνου/δωρεοδόχου με τον ίδιο τον παρέχοντα/δωρητή ή τρίτο πρόσωπο. 5.3. Ομοίως, ως μεταφορά μέσω χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων λογίζεται και η έκδοση τραπεζικής επιταγής από τον γονέα/δωρητή με χρέωση ατομικού τραπεζικού λογαριασμού αυτού ή κοινού με το τέκνο/δωρεοδόχο ή τρίτο πρόσωπο (και όχι η έκδοση επιταγής με κατάθεση μετρητών) και η κατάθεση της επιταγής αυτής σε ατομικό λογαριασμό του τέκνου/δωρεοδόχου ή σε άλλο κοινό λογαριασμό του τέκνου/δωρεοδόχου με τον ίδιο το γονέα/δωρητή ή τρίτο πρόσωπο. Στην περίπτωση αυτή, για την απόδειξη της μεταφοράς της χρηματικής γονικής παροχής/δωρεάς σε τραπεζικό λογαριασμό, αναγράφονται στο σώμα της δήλωσης φόρου γονικής παροχής/δωρεάς οι αριθμοί IBAN των τραπεζικών λογαριασμών, μεταξύ των οποίων έγινε η μεταφορά των χρημάτων, το πιστωτικό ίδρυμα και ο αριθμός της επιταγής. Ως ημερομηνία γονικής παροχής/δωρεάς θεωρείται η ημερομηνία κατάθεσης της επιταγής στον τραπεζικό αυτό λογαριασμό. 5.4. Μεταφορά χρημάτων μέσω χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων συνιστά και η ανάληψη χρηματικού ποσού από ατομικό ή κοινό τραπεζικό λογαριασμό του γονέα/δωρητή και η κατάθεση του ίδιου ποσού εντός τριών (3) εργάσιμων ημερών σε λογαριασμό του τέκνου/δωρεοδόχου ή σε κοινό λογαριασμό του τέκνου/δωρεοδόχου με τον ίδιο τον γονέα/δωρητή ή τρίτο πρόσωπο, εφόσον η γονική παροχή ή δωρεά του χρηματικού ποσού (δηλαδή η ανάληψη και η κατάθεση του ίδιου χρηματικού ποσού) πραγματοποιήθηκε από την 1η.10.2021 μέχρι και την 9η.9.2022 (άρθρο 175 ν. 4972/2022). Η ανωτέρω προθεσμία των τριών (3) εργάσιμων ημερών αρχίζει από την επόμενη εργάσιμη ημέρα από την ημέρα κατά την οποία πραγματοποιήθηκε η ανάληψη του χρηματικού ποσού από ατομικό ή κοινό τραπεζικό λογαριασμό του γονέα/δωρητή. Στις περιπτώσεις γονικών παροχών/δωρεών, για τις οποίες υπολογίστηκε ο φόρος αυτοτελώς με συντελεστή 10%

(χωρίς αφορολόγητο ποσό), πραγματοποιείται νέα εκκαθάριση του φόρου μετά από αίτηση του φορολογουμένου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63B του Κ.Φ.Δ. με τη συνυποβολή των απαιτούμενων δικαιολογητικών που αποδεικνύουν τη συνδρομή των ανωτέρω προϋποθέσεων. 5.5. Η ανάληψη χρηματικού ποσού από κοινό λογαριασμό από συνδικαιούχο αυτού, ο οποίος δεν έχει συνεισφέρει στον λογαριασμό και χρησιμοποιεί το χρηματικό ποσό για λογαριασμό του, θεωρείται δωρεά (σχετ. ΠΟΛ.124/1987 και γνμ. 17/1987). Στην περίπτωση που για την ανάληψη χρηματικού ποσού από κοινό λογαριασμό που τηρείται μεταξύ προσώπων που υπάγονται στην Α` κατηγορία υποβληθεί δήλωση φόρου γονικής παροχής/δωρεάς εφαρμόζεται η παρ. 1 του άρθρου πεντηκοστού έκτου του ν. 4839/2021. 4 5.6. Η μεταφορά χρηματικού ποσού μέσω χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων αφορά και λογαριασμούς που τηρούνται σε πιστωτικά ιδρύματα της αλλοδαπής, καθώς και γονική παροχή/δωρεά από ή/και προς κάτοικο ημεδαπής ή αλλοδαπής, εφόσον η γονική παροχή/δωρεά του χρηματικού ποσού αποτελεί αντικείμενο φορολογίας σύμφωνα με το άρθρο 35 του Κώδικα. Στην περίπτωση που προσκομίζεται δικαιολογητικό από πιστωτικό ίδρυμα αλλοδαπής δεν απαιτείται επίσημη μετάφρασή του στην ελληνική γλώσσα, εκτός κι αν δεν προκύπτει σαφώς από το περιεχόμενό του η ταυτότητα των συναλλασσομένων προσώπων και η μεταφορά του χρηματικού ποσού.....».

**Επειδή** στην προκειμένη περίπτωση, στις 02.10.2023 υποβλήθηκε ηλεκτρονικά, μέσω της εφαρμογής της Α.Α.Δ.Ε. «My Property» η υπ' αριθ. Ζ...../2023 δήλωση φόρου γονικής παροχής (με αρ. καταχώρισης ..... ) χρηματικού ποσού 30.000,00€ από την μητέρα της προσφεύγουσας ..... του ..... με Α.Φ.Μ. .... προς αυτήν, από τον λογαριασμό με αρ. IBAN GR.....(της τράπεζας Πειραιώς με δικαιούχο την παρέχουσα) στον λογαριασμό με αρ. IBAN GR.....(της τράπεζας Eurobank με δικαιούχο την προσφεύγουσα) και επισυναπτόμενο έγγραφο το από 11.09.2023 αποδεικτικό κατάθεσης ποσού 30.000,00€ στην Τράπεζα. Με την υποβολή της ανωτέρω δήλωσης εκδόθηκε η με αρ. ε Ζ...../02.10.2023 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου γονικής παροχής-δωρεάς με μηδενικό ποσό φόρου.

Η εν λόγω μεταφορά χρημάτων δεν επιβεβαιώθηκε από την τράπεζα και για τον λόγο αυτό η φορολογική αρχή απέστειλε στις 27.11.2023 πρόσκληση στην προσφεύγουσα ζητώντας της να προσκομίσει στοιχεία που να επιβεβαιώνουν την μεταφορά του ποσού των 30.000,00€ από τον τραπεζικό λογαριασμό της μητέρας της στον λογαριασμό της. Η προσφεύγουσα πέρα από το από 11.09.2023 αποδεικτικό κατάθεσης ποσού 30.000,00€ στην Τράπεζα Eurobank δεν προσκόμισε κανένα άλλο στοιχείο.

Κατόπιν τούτου, η Δ.Ο.Υ Σερρών προέβη στην εκ νέου εκκαθάριση της παραπάνω δήλωσης, κρίνοντας ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του τρίτου και του τέταρτου εδαφίου της παρ. 1 του άρθρου 44 του ν.2961/2001 (Α'266), όπως τροποποιήθηκε με την παρ. 1 του άρθρου πεντηκοστού έκτου του ν.4839/2021 για την αφαίρεση εφάπαξ αφορολογήτου ποσού οκτακοσίων χιλιάδων (800.000) ευρώ, με το αιτιολογικό ότι η παράδοση των χρηματικών ποσών δεν πραγματοποιήθηκε με μεταφορά μέσω χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων.

Δυνάμει της παραπάνω δήλωσης φόρου γονικής παροχής εκδόθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας η υπ' αρ. ....2023 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου γονικής παροχής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών, με την οποία επιβλήθηκε φόρος 3.000,00€ (30.000,00\*10%). Κατά της προαναφερθείσας πράξης η προσφεύγουσα υπέβαλε, ενώπιον της Υπηρεσίας μας, την με αρ. πρωτ. ..../05.01.2024 ενδικοφανή προσφυγή, η οποία με την με αρ. ..../08.05.2024 απόφαση έγινε αποδεκτή για λόγους τυπικής πλημμέλειας (παράλειψη της φορολογικής αρχής να λάβει υπόψη της και να εφαρμόσει τα οριζόμενα στην παράγραφο 7 της Α.1137/2020 απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε).

Η Δ.Ο.Υ. Σερρών, συμμορφούμενη με την απόφαση της υπηρεσίας μας διέγραψε το βεβαιωθέν ποσό φόρου δωρεάς ύψους 3.000,00€ με το υπ' αρ. ..../15-05-2024 Α.Φ.ΕΚ. και εξέδωσε την με αρ. ..../04.07.2024 εντολή ελέγχου της υπ' αριθ. Ζ...../2023 δήλωσης φόρου γονικής παροχής, την οποία ανήρτησε ηλεκτρονικά στον λογαριασμό της προσφεύγουσας στο taxisnet στις 10.07.2024, ενημερώνοντας την παράλληλα για την δυνατότητα υποβολής αρχικών ή τροποποιητικών δηλώσεων έως την 10<sup>η</sup> ημέρα από την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού φόρου για της φορολογίες και τις φορολογικές περιόδους που περιλαμβάνονται στην εντολή ελέγχου. Η προσφεύγουσα δεν υπέβαλε τροποποιητική δήλωση φόρου δωρεάς έως και την ολοκλήρωση του ελέγχου, μετά τις επαληθεύσεις του οποίου επιβεβαιώθηκε ότι η δωρεά του ποσού των 30.000,00€ δεν πραγματοποιήθηκε με μεταφορά μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών της παρέχουσας και της προσφεύγουσας, αλλά με κατάθεση μετρητών από την προσφεύγουσα (λήπτρια της γονικής παροχής) στον τραπεζικό της λογαριασμό.

Κατόπιν τούτου, η φορολογική αρχή κατέληξε στην διαπίστωση ότι η επίμαχη γονική παροχή δεν υπάγεται στις διατάξεις του άρθρου 44§1 του ν. 2961/2001, ώστε να φορολογηθεί με συντελεστή 10% μετά την αφαίρεση εφάπαξ αφορολογήτου ποσού (800.000) ευρώ, αλλά στις διατάξεις του άρθρου 44§2 του ν. 2961/2001, και φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή 10%.

**Επειδή** η προσφεύγουσα ούτε στο πλαίσιο του ελέγχου ούτε με την ενδικοφανή προσφυγή προσκόμισε στοιχεία που θα μπορούσαν να αποδομήσουν την ελεγκτική κρίση. Η περιγραφόμενη, στην υποβληθείσα δήλωση φόρου γονικής παροχής/ δωρεάς, διατραπεζική συναλλαγή, ουδέποτε επιβεβαιώθηκε από κάποιο χρηματοπιστωτικό ίδρυμα, ούτε η προσφεύγουσα προσκόμισε κάποιο δικαιολογητικό που να την αποδεικνύει εκτός από το από 11-09-2023 Δελτίο Κατάθεσης της Τράπεζας Eurobank, στο οποίο αναγράφεται «*επωνυμία καταθέτη: .....*», και «*Αιτιολογία: Δωρεά από ..... στην κόρη .....*». Περαιτέρω, το άρθρο 175 του ν. 4972/2022 δεν τυγχάνει εφαρμογής στην υπό κρίση δωρεά αφενός διότι δεν έχουν προσκομιστεί στοιχεία ότι η ανάληψη του χρηματικού ποσού από την μητέρα έγινε προ τριών εργάσιμων της κατάθεσης ημερών και αφετέρου διότι το άρθρο είχε εφαρμογή μόνο για δωρεές χρηματικών ποσών οι οποίες έγιναν μέχρι και την 09-09-2022.

Ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

#### **Αναφορικά με τον δεύτερο και τρίτο ισχυρισμό**

**Επειδή** σύμφωνα με την εγκύκλιο Ε1162/2022 με θέμα «*Ψηφιακή υποβολή δήλωσης φόρου δωρεάς/γονικής παροχής κινητών και χρημάτων χωρίς συμβόλαιο, καθορισμός των δικαιολογητικών των δηλώσεων φόρου δωρεάς/γονικής παροχής κινητών και χρημάτων - "Δήλωση φόρου δωρεάς/γονικής παροχής κινητών και χρημάτων χωρίς συμβόλαιο μέσω της εφαρμογής myPROPERTY"*»:

*Άρθρο 1. 1. Υποβάλλονται ψηφιακά μέσω της εφαρμογής myPROPERTY της Ενιαίας Ψηφιακής Πύλης της Δημόσιας Διοίκησης (<https://myproperty.aade.gov.gr>) οι κατωτέρω αρχικές δηλώσεις φόρου δωρεάς/γονικής παροχής κινητών ή χρημάτων που έχουν συντελεστεί από την 1/1/2022 και μετά και για τις οποίες δεν συντάσσεται συμβολαιογραφικό έγγραφο. Ειδικότερα: α) Δηλώσεις που υπάγονται στη φορολογική κλίμακα Οι αρχικές (εμπρόθεσμες και εκπρόθεσμες) δηλώσεις φόρου δωρεάς/γονικής παροχής κινητών περιουσιακών στοιχείων (ενδεικτικά αυτοκινήτων, εταιρικών μεριδίων, εισηγμένων ή μη μετοχών, έργων τέχνης κ.λπ.) προς τους δικαιούχους όλων των κατηγοριών της φορολογικής κλίμακας. Επίσης, οι αρχικές (εμπρόθεσμες και εκπρόθεσμες) δηλώσεις φόρου δωρεάς/γονικής παροχής χρημάτων, που μεταβιβάζονται στους δικαιούχους της Α' κατηγορίας της φορολογικής κλίμακας με μεταφορά μεταξύ χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων. Στις ανωτέρω δηλώσεις τα συμβαλλόμενα μέρη (δωρητής ή γονέας, δωρεοδόχος ή τέκνο) είναι φυσικά ή νομικά πρόσωπα, τα οποία έχουν ήδη εγγραφεί*

στο Φορολογικό Μητρώο και είναι πιστοποιημένοι χρήστες των ηλεκτρονικών υπηρεσιών της Α.Α.Δ.Ε.....2. Ανά ζεύγος δωρητή/δωρεοδόχου συντάσσεται μία δήλωση, ανεξαρτήτως του αριθμού των μεταβιβαζόμενων περιουσιακών στοιχείων. Σε περίπτωση περισσότερων δηλωθέντων περιουσιακών στοιχείων με διαφορετική ημερομηνία παράδοσης συντάσσονται αντίστοιχα, περισσότερες δηλώσεις. Στην περίπτωση των χρηματικών συναλλαγών ζεύγους δωρητή/δωρεοδόχου που πραγματοποιούνται την ίδια ημερομηνία, οι σχετικές κινήσεις /συναλλαγές καταχωρούνται στη δήλωση μεμονωμένα ανά κίνηση και όχι συγκεντρωτικά.....

Άρθρο 2 Διαδικασία υποβολής δηλώσεων φόρου δωρεάς/ γονικής παροχής κινητών και χρημάτων 1. Η δήλωση φόρου δωρεάς/γονικής παροχής του άρ. 1 υποβάλλεται ψηφιακά από τους συμβαλλομένους ή σε περίπτωση νομικών προσώπων από τα νομίμως εξουσιοδοτούμενα πρόσωπα, με τη χρήση των προσωπικών τους κωδικών TAXISnet. Η έναρξη υποβολής της δήλωσης γίνεται είτε από το δωρητή/γονέα είτε από τον δωρεοδόχο/τέκνο. Οριστική υποβολή της δήλωσης γίνεται με την αποδοχή αυτής από τον έτερο των δηλούντων και συνεπάγεται την αποδοχή του περιεχομένου της και της ακρίβειας των δηλουμένων από αυτούς.....

5. Για δηλώσεις που υποβάλλονται μέσω της εφαρμογής myPROPERTY και αφορούν χρηματικές δωρεές/γονικές παροχές, οι οποίες πραγματοποιούνται με μεταφορά χρηματικών ποσών ή κατάθεση τραπεζικής επιταγής μεταξύ αμιγώς ημεδαπών χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων ή με μεταφορά χρηματικών ποσών μεταξύ ημεδαπού και αλλοδαπού χρηματοπιστωτικού ιδρύματος δεν απαιτείται η επισύναψη δικαιολογητικών για την απόδειξη της τραπεζικής συναλλαγής. Στις περιπτώσεις αυτές στο τέλος κάθε μήνα η Γενική Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης της Α.Α.Δ.Ε. καταρτίζει συγκεντρωτικές καταστάσεις των χρηματικών δωρεών/γονικών παροχών, για τις οποίες υποβλήθηκαν δηλώσεις τον συγκεκριμένο μήνα. Τις καταστάσεις αυτές αποστέλλει στα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα την 5η εργάσιμη ημέρα μετά το τέλος του μήνα με αίτημα την επιβεβαίωση των σχετικών τραπεζικών συναλλαγών. Τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα υποχρεούνται να απαντήσουν επί του αιτήματος εντός προθεσμίας δεκαπέντε (15) ημερών από τη λήψη των καταστάσεων σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 15 του ΚΦΔ. Στις περιπτώσεις αυτές ο φορολογούμενος οφείλει να φυλάσσει τα απαιτούμενα δικαιολογητικά για όσο χρονικό διάστημα η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης προσδιορισμού του φόρου σύμφωνα με το άρθρο 36 ΚΦΔ, και να τα επιδείξει σε αυτήν όταν και εφόσον του ζητηθούν.....

Άρθρο 3 Προσδιορισμός του φόρου δωρεάς/γονικής παροχής και διαχείριση εκκρεμών δηλώσεων 1. Για δηλώσεις δωρεάς ή γονικής παροχής κινητών και χρημάτων της περ. α) της

παρ. 1 του άρθρου 1 με την υποβολή τους μέσω της εφαρμογής myPROPERTY εκδίδεται η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, που έχει ως το συνημμένο υπόδειγμα 3 και αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της παρούσας, η οποία κοινοποιείται στο υπόχρεο σε φόρο φυσικό ή νομικό πρόσωπο σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. α' των παρ. 2 και 3 του άρθρου 5 ΚΦΔ μαζί με την ταυτότητα οφειλής.....2. Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ενημερώνεται ψηφιακά αμέσως μετά την υποβολή της δήλωσης δωρεάς/γονικής παροχής και ελέγχει την ακρίβεια των δηλούμενων και τη συνδρομή των τυχόν προϋποθέσεων απαλλαγής, μέσα σε 60 ημέρες από την υποβολή της. Σε περίπτωση που δεν επιβεβαιώνεται η τραπεζική συναλλαγή σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 5 του άρθρου 2 ή δεν επισυνάπτονται τα αναφερόμενα στο ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ δικαιολογητικά ή απαιτούνται πρόσθετα, ο φορολογούμενος καλείται από το αρμόδιο τμήμα για την υποβολή των κατά περίπτωση απαιτούμενων δικαιολογητικών εντός πέντε (5) εργάσιμων ημερών, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 14 ΚΦΔ, μέσω της εφαρμογής myPROPERTY ή με τη διαδικασία που προβλέπεται στην υπό στοιχεία Α.1137/11.6.2020 απόφαση Διοικητή Α.Α.Δ.Ε.. Σε περίπτωση μη υποβολής τους εντός της τεθείσας προθεσμίας εφαρμόζονται τα οριζόμενα στην υπό στοιχεία Α.1137/11.6.2020 απόφαση Διοικητή Α.Α.Δ.Ε..

3. Η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου του υποδείγματος 3 εκδίδεται σε κάθε περίπτωση υποβολής δήλωσης φόρου δωρεάς/γονικής παροχής κινητών περιουσιακών στοιχείων και χρημάτων της περ. α) της παρ. 1 του άρθρου 1, είτε αυτή υποβάλλεται ψηφιακά είτε σε έντυπη μορφή.....».

**Επειδή**, σύμφωνα με την Α.1137/2020 απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα: «Καθορισμός της διαδικασίας υποβολής δηλώσεων φορολογίας κεφαλαίου, κοινοποίησης των πράξεων προσδιορισμού του φόρου και λήψης πιστοποιητικών των φορολογιών κεφαλαίου»:

«.....7. Με την επιφύλαξη των διατάξεων περί των προθεσμιών παραγραφής του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για την έκδοση πράξης προσδιορισμού φόρου ή προστίμου, εντός εξήντα (60) ημερών από τη διεκπεραίωση των δηλώσεων φόρου μεταβίβασης ακινήτων και φόρου κληρονομιών, δωρεών γονικών παροχών και κερδών από τυχερά παίγνια, η αρμόδια για τη διεκπεραίωση υπηρεσία της ΑΑΔΕ διενεργεί επαλήθευση της συμφωνίας του περιεχομένου της δήλωσης με τα οριζόμενα στην κείμενη νομοθεσία και, εφόσον διαπιστώσει οποιοδήποτε σφάλμα που συνεπάγεται τον προσδιορισμό μειωμένου φόρου, αναρτά στην προσωποποιημένη πληροφόρηση του υπόχρεου στο myTAXISnet πρόσκληση για την υποβολή τροποποιητικής δήλωσης εντός δεκαπέντε (15) ημερών από την

παραλαβή της πρόσκλησης, όπως αυτή ορίζεται στο άρθρο 5 του ΚΦΔ. Σε περίπτωση μη υποβολής τροποποιητικής δήλωσης από τον υπόχρεο εντός της ως άνω προθεσμίας, ο Προϊστάμενος της αρμόδιας υπηρεσίας της ΑΑΔΕ εκδίδει και κοινοποιεί αμελλητί εντολή ελέγχου. Ο έλεγχος διενεργείται υποχρεωτικά και κατά προτεραιότητα και ολοκληρώνεται εντός εξήντα (60) ημερών από την έκδοση της εντολής ελέγχου».

**Επειδή**, στο άρθρο 23 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση.....3. α) Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται έως και τη δέκατη (10η) ημέρα από την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για κοινοποίηση πράξης προσδιορισμού του φόρου. β) Τροποποιητική φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14, έχει όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης. γ) Εάν η τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβληθεί μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 και έως και τη δέκατη (10η) ημέρα από την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού του φόρου, εφόσον προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή, επιβάλλεται επί του ποσού αυτού, αντί του προστίμου των παρ. 1 έως 3 του άρθρου 53, πρόστιμο που ισούται με το ποσό του προστίμου της παρ. 1 του άρθρου 54 ή της παρ. 2 του άρθρου 54, κατά περίπτωση. Για τον υπολογισμό του ανωτέρω προστίμου λαμβάνεται ως βάση υπολογισμού το ποσό της διαφοράς μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση την τελευταία υποβαλλόμενη τροποποιητική φορολογική δήλωση και εκείνου που προκύπτει με βάση την αρχικώς υποβληθείσα δήλωση και τις τυχόν τροποποιητικές δηλώσεις που έχουν εν τω μεταξύ υποβληθεί μέχρι την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14, και συνυπολογίζεται το σύνολο των προστίμων που έχουν επιβληθεί για τις ήδη υποβληθείσες τροποποιητικές δηλώσεις μετά την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14. Δεν είναι δυνατή η υποβολή δήλωσης σύμφωνα με την παρούσα περίπτωση με επιφύλαξη. δ) Για την εξόφληση της προκύπτουσας οφειλής εφαρμόζονται η περ. α) της παρ. 1 και οι παρ. 3 έως 5 του άρθρου 75. ε) Φόροι, πρόστιμα, τέλη, εισφορές και λοιπά ποσά που προσδιορίζονται κατά την περ. γ) δεν διαγράφονται ούτε συμψηφίζονται ή επιστρέφονται».

**Επειδή**, στο άρθρο 54 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «1. Όταν η φορολογική δήλωση είναι ανακριβής και το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς φόρου που προκύπτει προς καταβολή ως εξής: α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε τοις εκατό (5%) έως είκοσι τοις εκατό (20%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) και ανέρχεται σε ποσοστό έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση.....».

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι δεν είχε καμία υποχρέωση υποβολής δήλωσης φόρου δωρεάς, εφόσον αυτή είχε υποβληθεί ήδη από τις 02.10.2023, δεδομένης της υπ' αρ. ....../2024 απόφασης της ΔΕΔ. Επισημαίνει, δε, ότι μόνο με την κοινοποίηση της με αρ. ....../0/5621/04.07.2024 εντολής ελέγχου ενημερώθηκε για την δυνατότητα και όχι για την υποχρέωσή της να υποβάλει τροποποιητική δήλωση. γεγονός που της στέρησε την δυνατότητα αποφυγής του προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 5104/2024.

**Επειδή**, όπως προαναφέρθηκε, η υπηρεσία μας με την υπ' αρ. ....../2024 απόφασή της δεν έκρινε στην ουσία την υπό κρίση υπόθεση, αλλά ακύρωσε την με αριθμό 58/2023 προσβαλλόμενη πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου για λόγους τυπικής πλημμέλειας. Από τα πραγματικά δε περιστατικά της υπόθεσης δεν καταλείπεται αμφιβολία ότι η προσφεύγουσα γνώριζε, ήδη από τις 28.11.2023 που της κοινοποιήθηκε πρόσκληση από την φορολογική αρχή για προσκόμιση του ορθού δικαιολογητικού, που να επιβεβαιώνει την διατραπεζική συναλλαγή, ότι η υποβληθείσα δήλωση φόρου γονικής παροχής περιείχε εσφαλμένα στοιχεία, όσον αφορά τον τρόπο συντέλεσης της δωρεάς, η οποία δεν πραγματοποιήθηκε με μεταφορά χρημάτων (όπως η ίδια είχε δηλώσει) αλλά με κατάθεση μετρητών από την ίδια στον τραπεζικό της λογαριασμό. Όφειλε επομένως σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 23§1 του ν. 5104/2024, εφόσον διαπιστώθηκε ήδη προγενέστερα

ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε περιέχει λανθασμένα στοιχεία, να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση.

**Επειδή**, το γεγονός ότι η φορολογική αρχή παρέλειψε να επιδώσει στην προσφεύγουσα πρόσκληση για υποβολή τροποποιητικής δήλωσης πριν την έκδοση της εντολής ελέγχου, αλλά της γνωστοποίησε αυτήν τη δυνατότητα μετά την έκδοση της και κατά την κοινοποίησή της στις 10.07.2024, με αποτέλεσμα την επιβολή του προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 5104/2024, θα ασκούσε ουσιώδη επιρροή στο καταλογισθέν πρόστιμο μόνο στην περίπτωση που η προσφεύγουσα συμμορφωνόταν με την υπόδειξη της φορολογικής αρχής και υπέβαλε την προβλεπόμενη τροποποιητική δήλωση, έστω και μετά την έκδοση της εντολής ελέγχου.

Η υποβληθείσα (αρχική) δήλωση φόρου γονικής παροχής ήταν ανακριβής, με αποτέλεσμα την συνδρομή των προϋποθέσεων επιβολής του προβλεπόμενου προστίμου περί ανακρίβειας. Σημειώνεται ωστόσο ότι εκ παραδρομής η φορολογική αρχή επέβαλε πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης βάσει του άρθρου 54 παρ. 1 του Ν. 5104/2024 αντί του ορθού άρθρου 58 του Ν. 4987/2022, καθώς κατά τον χρόνο υποβολής της δήλωσης φόρου δωρεάς ήταν εν ισχύ ο Ν. 4987/2022.

Λαμβάνοντας υπόψη τα προαναφερθέντα, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί αοριστίας και ανακρίβειας της έκθεσης ελέγχου και της προσβαλλόμενης πράξης και μη νόμιμης και παράτυπης έκδοσης της υπ' αρ. ....../04.07.2024 εντολής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

#### **Αναφορικά με τον τέταρτο ισχυρισμό**

**Επειδή**, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

**Επειδή** 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.

**Επειδή** σύμφωνα με τη θεωρία αλλά και τη νομολογία, (ΣΤΕ 2674/2013, 1608/2004, 608/2004, 2247/2002) η προστασία της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη απαιτεί σταθερή και δικαιολογημένη πεποίθηση, δηλαδή μία ενδιάθετη κατάσταση που μπορεί να δημιουργηθεί στον μέσο, καλοπροαίρετο και εχέφρονα άνθρωπο ότι μια πραγματική κατάσταση που τον αφορά και σχετίζεται με συγκεκριμένη κρατική δραστηριότητα θα συνεχισθεί και στο μέλλον με τον ίδιο τρόπο. Επιπλέον, απαιτεί, η πεποίθηση αυτή να προκλήθηκε από θετική ενέργεια των οργάνων της φορολογικής διοίκησης, όπως έκδοση ερμηνευτικών εγκυκλίων ή κοινοποίηση ατομικών απαντήσεων κλπ.

**Επειδή** με την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου χωρίς να εκμεταλλευτεί μία κατάσταση στην οποία ο διοικούμενος είχε περιέλθει λόγω πλάνης, απάτης ή απειλής και χωρίς να αίρει εκ των υστέρων, αιφνιδίως ή χωρίς προειδοποίηση, κίνητρα που προέβλεψε οποιοσδήποτε νόμος. Ως εκ τούτου δεν τίθεται ζήτημα παραβίασης των αρχών της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη.

Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραβίασης των αρχών της ασφάλειας δικαίου, της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης απορρίπτεται ως αβάσιμος.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

την **απόρριψη** της υπ' αριθ. πρωτ. .... / ..... 2024 ενδικοφανούς προσφυγής της ..... του ..... με ΑΦΜ .....

**Φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:**

**Υπ' αριθ. ....2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου γονικής παροχής**

<b>ΑΝΑΛΥΣΗ</b>	<b>Ποσό</b>
Φόρος δωρεάς (γονικής παροχής)	3.000,00€
Πρόστιμο άρθρου 58 Ν. 4987/2022	1.500,00€
<b>Συνολικό ποσό προς καταβολή</b>	<b>4.500,00€</b>

*Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Ν. 5104/2024*

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

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς  
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ**

**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.