



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 27 / 01 / 2023

Αριθμός απόφασης: 261

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α5**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604550

E-Mail : ded.ath@aade.gr, a.tsironi@aade.gr

### ΑΠΟΦΑΣΗ

#### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

**1.** Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,  
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 1064/12.04.2017 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 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

**3.** Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

**4.** Τη με ημερομηνία κατάθεσης .....και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της ..... με Α.Φ.Μ. ...., κατοίκου . .....κατά α) του με αρ. ....Οριστικού Προσδιορισμού Πράξης Φόρου Άτυπης Δωρεάς, έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, β) του με αρ. ....Οριστικού Προσδιορισμού Πράξης Φόρου Άτυπης Δωρεάς, έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης και γ) του με αρ. ....Οριστικού Προσδιορισμού Πράξης Φόρου Άτυπης Δωρεάς, έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

**5.** α) Τον με αρ. ....Οριστικό Προσδιορισμό Πράξης Φόρου Άτυπης Δωρεάς, έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, β) τον με αρ. ....Οριστικό Προσδιορισμό Πράξης Φόρου Άτυπης Δωρεάς, έτους γένεσης της

φορολογικής υποχρέωσης 2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης και γ) τον με αρ. ....Οριστικό Προσδιορισμό Πράξης Φόρου Άτυπης Δωρεάς, έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

7. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης .....και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ....., με Α.Φ.Μ. ...., 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 τον με αρ. ....Οριστικό Προσδιορισμό Πράξης Φόρου Άτυπης Δωρεάς, έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος, ποσού 1.400,00€, πλέον πρόσθετων φόρων, ποσού 1.599,36€, ήτοι συνολικό ποσό προς καταβολή ύψους **2.999,36€**.

Με τον με αρ. ....Οριστικό Προσδιορισμό Πράξης Φόρου Άτυπης Δωρεάς, έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος, ποσού 2.400,00€, πλέον πρόσθετων φόρων, ποσού 2.741,76€, ήτοι συνολικό ποσό προς καταβολή ύψους **5.141,76€**.

Με τον με αρ. ....Οριστικό Προσδιορισμό Πράξης Φόρου Άτυπης Δωρεάς, έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος, ποσού 2.400,00€, πλέον πρόσθετων φόρων, ποσού 2.741,76€, ήτοι συνολικό ποσό προς καταβολή ύψους **5.141,76€**.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της με ημερομηνία θεώρησης .....Έκθεσης Διαπιστώσεων Ελέγχου του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, .....

### **Σύντομο Ιστορικό**

Αιτία του παρόντος ελέγχου είναι η έκδοση της με αρ. ....εντολής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης δυνάμει του με αρ. πρωτ. ....Δελτίου Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής.

Ο Προϊστάμενος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής εξέδωσε τη με αρ. ....εντολή ελέγχου για την προσφεύγουσα για τη χρονική περίοδο 01/01/2012 - 31/12/2014 ως συνδικαιούχος σε ελεγχόμενο λογαριασμό. Η ως άνω εντολή εκδόθηκε συνεπεία του ελέγχου που διενεργήθηκε για τον πατέρα της προσφεύγουσας, ....., κατόπιν της με αριθμό ΑΒΜ: .....προκαταρκτικής εξέτασης που διέταξε ο Εισαγγελέας Οικονομικού Εγκλήματος.

Πιο συγκεκριμένα, σύμφωνα με την ως άνω εντολή διενεργήθηκε έλεγχος προκειμένου να ερευνηθεί και να διαπιστωθεί αν για τις πιστώσεις σε συγκεκριμένο κοινό τραπεζικό λογαριασμό που τηρούσαν η προσφεύγουσα και ο πατέρας της, στην τράπεζα .....συντρέχει η εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 48§3 του ν. 2238/1994, του άρθρου 21§4 του ν. 4172/2013 και του άρθρου 39 του ν. 4174/2013. Εν συνεχεία, δυνάμει του με αρ. πρωτ.

.....Δελτίου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, εκδόθηκε η με αρ. ....εντολή του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, βάσει της οποίας διενεργήθηκε έλεγχος, από τον οποίο προέκυψε η ύπαρξη άτυπων δωρεών χρημάτων από τους γονείς της προσφεύγουσας προς αυτή, που υπόκεινται σε φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 85 του ν. 2691/2011 και του άρθρου 44§2 του ν. 3842/2010.

Ακολούθως, κοινοποιήθηκε νομίμως το με αρ. πρωτ. ....Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου του άρθρου 28 του ν. 4174/2013, με το οποίο κλήθηκε να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις της και να προσκομίσει οποιοδήποτε αποδεικτικό στοιχείο εντός είκοσι ημερών από την παραλαβή του, μαζί με τις με αρ. ....προσωρινές διορθωτικές πράξεις φόρου δωρεάς. Ανταποκρινόμενη η προσφεύγουσα κατέθεσε στη Δ.Ο.Υ. Παλλήνης το με αρ. πρωτ. ....Υπόμνημά της προβάλλοντας τους ισχυρισμούς της. Η αρμόδια ελεγκτική αρχή αφού έλαβε υπόψη τα πορίσματα του ελέγχου αλλά και τις προβαλλόμενες αιτιάσεις της προσφεύγουσας προέβη στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων φόρου άτυπης δωρεάς για τα έτη 2012-2014.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Το συμπέρασμα του ελέγχου ότι οι πιστώσεις στον κοινό με τον πατέρα της λογαριασμό συνιστούσαν άτυπη δωρεά είναι αβάσιμο. – Πλημμελής η εφαρμογή των διατάξεων των ν. 2238/94 και 4172/2013 και της ΠΟΛ 1175/2017.
- Η επιβολή φόρου δωρεάς σε βάρος της είναι μη νόμιμη, ενόψει της θέσπισης αφορολόγητου ορίου 800.00,00€ για τις δωρεές γονέων σε τέκνα και της αρχής της αναδρομικής εφαρμογής της ευμενέστερης κύρωσης σε βάρος του φορολογούμενου.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 «Κτήση αιτία δωρεάς και γονικής παροχής» της περ. Α' του ν.2961/2001 (ΦΕΚ Α' 266) [ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α` ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΚΑΙ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ] 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.

...

3. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να χαρακτηρίσει ως δωρεά, ολικά ή μερικά κάθε παραχώρηση περιουσίας, που γίνεται εικονικά με τον τύπο σύμβασης με αντάλλαγμα, αλλά υποκρύπτει δωρεά κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 1. ...».

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

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 39§1** «Χρόνος γένεσης φορολογικής υποχρέωσης» του **ν.2961/2001** 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**, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 44§2** «Υπολογισμός και εκπτώσεις φόρου» του **ν.2961/2001**, όπως τροποποιήθηκε με την **παράγραφο 18 της ενότητας Α' του άρθρου 25 του ν.3842/2010** και ισχύει για υποθέσεις στις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννιέται από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι 23-4-2010, σύμφωνα με την ενότητα Γ' του άρθρου 25 του ίδιου νόμου, ορίζεται ότι:

«1. ...

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 τις διατάξεις του **άρθρου 73** «Ελεγκτική αρμοδιότητα του προϊστάμενου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας» του **ν.2961/2001** ορίζεται ότι:

«1. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ελέγχει την ακρίβεια των δηλώσεων που υποβάλλονται και ερευνά για την ανεύρεση των υπόχρεων, οι οποίοι παρέλειψαν να υποβάλουν δήλωση.

2. Κατά την ενάσκηση των καθηκόντων του ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας δικαιούται:

α) ...

β) Να ζητά οποιεσδήποτε πληροφορίες και οποιαδήποτε στοιχεία κρίνει αναγκαία από κάθε δημόσια, δημοτική ή κοινοτική αρχή και από κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο.

Ο φορολογούμενος και τα πιο πάνω πρόσωπα υποχρεώνονται να παρέχουν χωρίς υπαίτια βραδύτητα τις πληροφορίες που ζητούνται ...».

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 85§2** «Υπόχρεοι σε δήλωση - Δήλωση με επιφύλαξη» του **ν.2961/2001** ορίζεται ότι:

«Α. Υπόχρεοι σε δήλωση

1. ...

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**, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. του **άρθρου 86** «Προθεσμίες υποβολής δηλώσεων» του **ν.2961/2001** 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 αντικείμενου της δωρεάς ή γονικής παροχής.».

**Επειδή**, σύμφωνα με το **άρθρο 496 ΑΚ**, η σύμβαση δωρεάς είναι ενοχική, ετεροβαρής και χαριστική σύμβαση με την οποία ο ένας συμβαλλόμενος (δωρητής), μεταβιβάζει στον άλλο (δωρεοδόχο) αντικείμενο περιουσίας χωρίς αντάλλαγμα. Επιπλέον είναι σύμβαση υποσχετική και εκποιοητική.

**Επειδή**, σύμφωνα με το **άρθρο 498 ΑΚ**, 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 361 ΑΚ**, κατ' εφαρμογή της ελευθερίας των συμβάσεων για να χαρακτηριστεί μία πράξη δωρεά θα πρέπει σωρευτικά η δικαιοπρακτική βούληση του παρέχοντος να είναι χωρίς αντάλλαγμα αύξηση της περιουσίας του λήπτη με άμεση συνέπεια την μείωση της περιουσίας του παρέχοντος.

**Επειδή**, από τη δικαστηριακή νομολογία (ΣτΕ 2488/1982, 2993/1986) έχει κριθεί ότι: «ως δωρεά φορολογείται πάσα παροχή περιουσιακού στοιχείου άνευ ανταλλάγματος, εφόσον γίνεται οικειοθελώς και όχι προς εκπλήρωση νομίμου υποχρεώσεως έναντι του δεχόμενου την παροχή, ασχέτως της ειδικότερας προθέσεως του παρέχοντος το περιουσιακό στοιχείο ή του λόγου για τον οποίο παρέχεται τούτο...».

**Επειδή**, ειδικά για τις παροχές χρηματικών ποσών διευκρινίζεται ότι το βάρος της απόδειξης της χωρίς αντάλλαγμα παροχής για την οποία δεν καταρτίστηκε έγγραφο το φέρει η φορολογική αρχή (ΣτΕ 4026/1983, 1486/1957).

**Επειδή**, όμως η απόδειξη αυτή είναι πολύ δύσκολη από την δικαστηριακή νομολογία (ΣτΕ 2856/1974, 954/1982 και 4026/1983) έχει γίνει δεκτό ότι είναι δυνατή η συναγωγή τεκμηρίου δωρεάς αν συντρέχουν οι ακόλουθες 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 πραγματοποίηση της.

**Επειδή**, εκδόθηκε η με αρ. ....εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής για την προσφεύγουσα για τη χρονική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2014 ως συνδικαιούχος σε ελεγχόμενο λογαριασμό.

**Επειδή**, η ως άνω εντολή εκδόθηκε συνεπεία του ελέγχου που διενεργήθηκε για τον πατέρα της προσφεύγουσας, ....., κατόπιν της με αριθμό ΑΒΜ: .....προκαταρκτικής εξέτασης που διέταξε ο Εισαγγελέας Οικονομικού Εγκλήματος.

**Επειδή**, από την επεξεργασία του ηλεκτρονικού αρχείου με τα τραπεζικά δεδομένα του πατέρα της, που άντλησε ο έλεγχος από την εφαρμογή «Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας», προέκυψαν πιστώσεις προς διερεύνηση για τις οποίες ο τελευταίος κλήθηκε να προσκομίσει αποδεικτικά στοιχεία για την αιτία διενέργειάς τους καθώς και την προέλευσή τους.

**Επειδή**, κατά τα έτη 2012-2014, ανευρέθη πλήθος καταθέσεων, το οποίο αφορούσε στον κοινό λογαριασμό με αριθμό GR....., που τηρούσαν η προσφεύγουσα - κόρη και ο πατέρας της έως 12/08/2014 στην τράπεζα ..... Συνεπώς κρίθηκε αναγκαίο με το με αρ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ .....Αίτημα Παροχής Πληροφοριών του άρθρου 14 του ν. 4174/2013 να κληθεί και η προσφεύγουσα, ως συνδικαιούχος, προκειμένου να παρέχει διευκρινίσεις σχετικά με τις εν λόγω πιστώσεις, στο οποίο ωστόσο δεν ανταποκρίθηκε.

**Επειδή**, ειδικότερα, οι υπό κρίση πιστώσεις αφορούσαν σε ισόποσες μηνιαίες μεταφορές (περιοδικές καταβολές) από τον κοινό λογαριασμό με αρ. GR....., που τηρούσαν στην .....οι γονείς της προσφεύγουσας, .....και ..... προς τον κοινό λογαριασμό που τηρούσε ο πατέρας της προσφεύγουσας με την ίδια.

**Επειδή**, στη με ημερομηνία θεώρησης .....Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ν. 2961/2001 του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής αναφέρονται τα εξής:

### **«3. Διαπιστώσεις Ελέγχου**

#### **3.1 Πραγματικός δικαιούχος του ελεγχόμενου λογαριασμού με αριθμό GR..... της Τράπεζας .....**

Από την έρευνα που έγινε στα στοιχεία που είχε στη διάθεσή του ο έλεγχος προέκυψαν τα εξής:

Από την αξιολόγηση των αναλήψεων του συγκεκριμένου λογαριασμού και σύμφωνα πάντα με την αιτιολογία της Τράπεζας , διαπιστώθηκε, ότι η ....., μέσω αυτού, εξοφλεί τις προσωπικές/οικογενειακές της υποχρεώσεις/δαπάνες, όπως για παράδειγμα, πληρωμή των πιστωτικών της καρτών, πληρωμή λογαριασμών ΕΥΔΑΠ, Ε.Π.Α., Δ.Ε.Η., μέσω χρεώσεων πάγιων εντολών. Ενδεικτικά, ο έλεγχος ταυτοποίησε τους αριθμούς παροχής της ΔΕΗ, οι οποίοι αναφέρονται στις σχετικές χρεώσεις, με τις σχετικές χρεώσεις, με τις παροχές που αναγράφονται στα ακίνητα ιδιοκτησίας της, όπως απεικονίζονται στους οικείους κωδικούς των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος (Ε1), αλλά και των αναλυτικών καταστάσεων μισθωμάτων (Ε2).

Αριθμός Παροχής Ρεύματος	Διεύθυνση Ακινήτου (από Ε2)
.....	ΘΕΣΗ .....
.....	.....

Επιπλέον, από την έρευνα προέκυψε ότι, ο συγκεκριμένος λογαριασμός εξυπηρετεί τις επενδυτικές συναλλαγές της ελεγχόμενης και είναι συνδεδεμένος με τους επενδυτικούς λογαριασμούς που τηρεί /τηρούσε στην .....

Όσον αφορά τον δεύτερο δικαιούχο και πατέρα της ελεγχόμενης, η μόνη εμπλοκή του στον εν λόγω λογαριασμό, έγκειται στο γεγονός ότι κάθε μήνα, από το άνοιγμα του λογαριασμού ως και την λήξη του, μεταφέρονται ποσά 2.000,00 ευρώ, από τον κοινό του λογαριασμό που τηρούσε ο ίδιος, μαζί με την μητέρα της στην ..... με αριθ. GR..... Τα ποσά αυτά τροφοδοτούσαν τον λογαριασμό της ελεγχόμενης και σε αρκετές περιπτώσεις αναλώνονταν άμεσα.

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι, ο πραγματικός δικαιούχος του κοινού καταθετικού λογαριασμού στην Τράπεζα .....με αριθμό GR....., είναι η .....

Η παρούσα Πληροφοριακή Έκθεση αποστέλλεται στη Δ.Ο.Υ. Κορωπίου, λόγω αρμοδιότητας προκειμένου να διαπιστωθεί η εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων της ελεγχόμενης ..... με Α.Φ.Μ. ...., όσον αφορά στη φορολογία κεφαλαίου.».

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι οι πιστώσεις αυτές αποτελούν άτυπη δωρεά/ γονική παροχή χρημάτων από τους γονείς της προσφεύγουσας, προς αυτή, που υπόκειται σε φόρο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του Ν.2961/2001, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει

Επειδή, ωστόσο, οι υπό κρίση πιστώσεις αφορούν μετακίνηση χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών στους οποίους και στους δύο ο πατέρας της προσφεύγουσας ήταν δικαιούχος, ήτοι πραγματοποιήθηκαν από τον με αρ. GR....., που τηρούσαν οι γονείς της προσφεύγουσας από κοινού στην .....στον με αριθμό GR..... που τηρούσε η ίδια με τον πατέρα της από κοινού στην .....

Επειδή, επιπλέον, ναι μεν ο έλεγχος αναφέρει ότι αφενός ο πατέρας της δεν εμπλέκεται σε αυτόν τον λογαριασμό, πέραν των συγκεκριμένων μηνιαίων περιοδικών καταβολών και αφετέρου οι αναλήψεις χρεώσεις αφορούσαν κυρίως στην κάλυψη των αναγκών/υποχρεώσεων της προσφεύγουσας, χωρίς όμως να αναφέρεται και να αποδεικνύεται αν πέρα από τον πατέρα της και η ίδια η προσφεύγουσα τροφοδοτούσε με πιστώσεις τον λογαριασμό αυτό, οι οποίες ενδεχομένως χρησιμοποιούνταν για την εξυπηρέτηση των αναγκών/υποχρεώσεων της.

Επειδή, επομένως, ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι πραγματικός δικαιούχος του με αριθμό GR..... τραπεζικού λογαριασμού είναι η προσφεύγουσα, χωρίς ωστόσο να γίνεται καμία αναφορά στην έκθεση ελέγχου στο σύνολο των χρεώσεων και πιστώσεων του τραπεζικού λογαριασμού και τα τραπεζικά υπόλοιπα πριν και μετά από κάθε κίνηση.

**Επειδή**, η ελεγκτική αρχή η οποία φέρει και το βάρος της απόδειξης, δεν αιτιολόγησε τον καταλογισμό της δωρεάς, ούτε αποτύπωσε στην έκθεση ελέγχου ολοκληρωμένη εικόνα του κρινόμενου τραπεζικού λογαριασμού και των πραγματικών περιστατικών γενικότερα.

**Επειδή**, σύμφωνα με το **άρθρο 1509 ΑΚ** με θέμα «Παροχές των γονέων προς τα τέκνα τους» ορίζεται ότι:

«Η παροχή περιουσίας στο τέκνο από οποιονδήποτε γονέα του, είτε για τη δημιουργία ή τη διατήρηση οικονομικής ή οικογενειακής αυτοτέλειας είτε για την έναρξη ή την εξακολούθηση επαγγέλματος, αποτελεί δωρεά μόνον ως προς το ποσό που υπερβαίνει το μέτρο, το οποίο επιβάλλουν οι περιστάσεις. Η ευθύνη όμως απέναντι στο τέκνο, εκείνου που έκανε την παροχή, για πραγματικά ή νομικά ελαττώματα του πράγματος, κρίνεται πάντοτε κατά τις διατάξεις για την ευθύνη του δωρητή.»

**Επειδή**, σύμφωνα με το **άρθρο 64 του 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 πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

**Επειδή**, με τις διατάξεις του **άρθρου 17 του 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....

**Επειδή**, από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5. Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

**Επειδή**, με το **άρθρο 28 του Κ.Φ.Δ.** ορίζεται ότι:

- «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.
2. 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 εμπεριστατωμένα 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**, με τις αποφάσεις ΣτΕ 4384/1977 και 4387/1977, έγινε δεκτό ότι αναιτιολόγητη παρίσταται και η πράξη στην οποία παρατίθενται ορισμένα στοιχεία του πραγματικού χωρίς όμως αυτά να συνδέονται με αξιολογήσεις και νομικά πλημμελής είναι επίσης η πράξη όταν η αιτιολογία της δεν στηρίζεται επαρκώς στα πορίσματα ελέγχου (ΣτΕ 3764/1990 ΔΦΝ 45, 1289). Η παντελής δε αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την πράξη επιβολής προστίμου νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας (ΣτΕ 1542/2016, ΔΕφΑθ 1075/2011).

Ειδικότερα η Έκθεση Ελέγχου, αποτελώντας το δημόσιο εκείνο έγγραφο στο οποίο στηρίζεται η καταλογιστική πράξη, πρέπει να περιέχει πλήρη και αναλυτική αιτιολογία, με την οποία να θεμελιώνεται αδιαμφισβήτητα, τόσο το πραγματικό, όσο και το νομικό μέρος του καταλογισμού, επί ποινής ακυρότητας της σχετικής καταλογιστικής πράξης (ΣτΕ 3108/1996, ΣτΕ 2054/1995, ΣτΕ 1148/1994). Εάν η οικεία έκθεση Ελέγχου δεν περιέχει την απαραίτητη κατά τον νόμο σαφή και επαρκή αιτιολογία, πρέπει να ακυρωθούν, λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου ως προς τη διαδικασία έκδοσής τους, οι προσβαλλόμενες πράξεις που έχουν στηριχθεί σε αυτήν. Σύμφωνη ως προς το θέμα αυτό είναι και η θεωρία, σύμφωνα με την οποία, η παντελής αοριστία και έλλειψη αιτιολογίας της Έκθεσης Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την προσβαλλόμενη πράξη νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσής της (Ευαγγ.Τσακίρη Διοκ. Δικαστή, Φορολ. Έλεγχοι και Δικαιώματα Φορολογουμένων, Σεπτέμβριος 2008, σελ.25), αποτελώντας το δημόσιο εκείνο έγγραφο στο οποίο στηρίζεται η καταλογιστική πράξη, πρέπει να περιέχει πλήρη και αναλυτική αιτιολογία, με την οποία να θεμελιώνεται αδιαμφισβήτητα, τόσο το πραγματικό, όσο και το νομικό μέρος του καταλογισμού, επί ποινής ακυρότητας της σχετικής καταλογιστικής πράξης (ΣτΕ 3108/1996, ΣτΕ 2054/1995, ΣτΕ 1148/1994).

**Επειδή**, η Δ.Ο.Υ. εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη χωρίς πλήρη, σαφή και αναλυτική αιτιολογία, προκειμένου να θεμελιώσει αναμφισβήτητα το πραγματικό μέρος του καταλογισμού.

**Επειδή**, παρέλκει η εξέταση των λοιπών ισχυρισμών.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης .....και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ....., με Α.Φ.Μ. .... και την ακύρωση α) του με αρ. ....Οριστικού Προσδιορισμού Πράξης Φόρου Άτυπης Δωρεάς, έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, β) του με αρ. ....Οριστικού Προσδιορισμού Πράξης Φόρου Άτυπης Δωρεάς, έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης και γ) του με αρ. ....Οριστικού Προσδιορισμού Πράξης Φόρου Άτυπης Δωρεάς, έτους γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης 2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης.

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

1. Φόρος Άτυπης Δωρεάς (Αριθ. Πράξης ..... ) έτους 2014:
2. Φόρος Άτυπης Δωρεάς (Αριθ. Πράξης ..... ) έτους 2012:
3. Φόρος Άτυπης Δωρεάς (Αριθ. Πράξης ..... ) έτους 2013:

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στον υπόχρεο.

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ  
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ  
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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