



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 17-03-2023

Αριθμ. Αποφ.: 586

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10, Θεσ/νίκη  
Ταχ.Κώδικας : 54639  
Τηλέφωνο : 2313-333246  
E-Mail : ded.thess@ aade.gr  
Url : [www.aade.gr](http://www.aade.gr)

**ΑΠΟΦΑΣΗ  
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

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 ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (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 2759B/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»
4. Την από **23-11-2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της ..... του .....**με ΑΦΜ:**..... κατοίκου ....., κατά: α) της με αριθμό ...../25.10.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου άτυπης δωρεάς, φορολογικού έτους 2014, της Προϊσταμένης του .....ΕΛ.ΚΕ. ...., β) της με αριθμό ...../25.10.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου άτυπης δωρεάς, φορολογικού έτους 2013, της Προϊσταμένης του .... ΕΛ.ΚΕ..... και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα
5. Τις ως άνω πράξεις της Προϊσταμένης του ..... ΕΛ.ΚΕ. ...., των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις του ..... ΕΛ.ΚΕ. ...., με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **23-11-2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου .....ενδικοφανούς προσφυγής της ..... του .....**με ΑΦΜ:**....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. ..../08-05-2019 εντολή ελέγχου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος στον φορολογούμενο ..... του ..... (παππού της προσφεύγουσας) με ΑΦΜ ....., για τα φορολογικά έτη 2013 και 2014 και συντάχθηκε η από 27/12/2019 Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος Ν.2238/1994, ύστερα από τον έλεγχο όλων των τραπεζικών λογαριασμών, σύμφωνα με την οποία διαπιστώθηκε η πραγματοποίηση άτυπης δωρεάς χρηματικών ποσών από τον ελεγχόμενο προς τις εγγονές του ..... του ....., με ΑΦΜ..... και ..... του ....., με ΑΦΜ ..... Για την προσφεύγουσα το ύψος της δωρεάς ανέρχεται σε 58.461,62 ευρώ για τη χρήση 2013 και σε 91.521,16 ευρώ για τη χρήση 2014.

Βάσει των παραπάνω δεδομένων, εκδόθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. .... οι υπ' αρ. ..../01-06-2020 και ...../01-06-2020 εντολές ελέγχου άτυπης δωρεάς για τις χρήσεις 2013 και 2014 αντίστοιχα σε βάρος της προσφεύγουσας.

Διενεργήθηκε μερικός έλεγχος εφαρμογής των διατάξεων του Ν.2961/2001 και βάσει των από 04-11-2020 εκθέσεων ελέγχου εκδόθηκαν: α) η με αριθμό ...../04-11-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού άτυπης δωρεάς έτους 2013 και β) η με αριθμό ...../04-11-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού άτυπης δωρεάς έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....

Κατά των παραπάνω πράξεων ασκήθηκε από την προσφεύγουσα η με αρ. πρωτ. ..../07-05-2021 ενδικοφανής προσφυγή.

Με την υπ' αριθμ. ..../25-10-2021 απόφαση της υπηρεσίας μας ακυρώθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις, λόγω τυπικής πλημμέλειας (έλλειψη αιτιολογίας), κλήθηκε δε η φορολογική αρχή να εκδώσει νέες πράξεις, απαλλαγμένες από την τυπική πλημμέλεια, σύμφωνα με το σκεπτικό της εκδοθείσας απόφασης, ως κάτωθι:

*«Σύμφωνα με τις από 04/11/2020 Εκθέσεις ελέγχου φορολογίας κεφαλαίου ν. 2961/2001 της Δ.Ο.Υ. ...., η προσφεύγουσα έλαβε κατά τα έτη 2013 και 2014 τα χρηματικά ποσά των 58.461,62 € και 91.521,160 € αντίστοιχα από τον παππού της ..... του ....., ως άτυπες δωρεές χρημάτων, χωρίς ωστόσο να αναγράφεται τότε συντελέστηκαν οι ανωτέρω άτυπες δωρεές και με ποιον τρόπο, τοις μετρητοίς ή διατραπεζικά, καθώς και τον λόγο πραγματοποίησής τους. Δεν παρέχεται δηλαδή, κανένα στοιχείο σχετιζόμενο με τις συντελεσθείσες τα έτη 2013 και 2014 άτυπες*

δωρεές χρημάτων, απλά επισημαίνεται ότι το πόρισμα βασίζεται στην παρ. 2 του με αρ. πρωτ. ..../2019 εγγράφου του τμήματος ελέγχου της Δ.Ο.Υ....., χωρίς περαιτέρω πληροφορίες».

Με βάση την υπ' αριθμ. ..../25-10-2021 απόφαση της υπηρεσίας μας εκδόθηκαν από την αρμόδια Δ.Ο.Υ .....: α) η υπ' αριθμ...../2022 εντολή επανελέγχου για τη χρήση 2013 και β) η υπ' αριθμ...../2022 εντολή επανελέγχου για τη χρήση 2014, οι οποίες κοινοποιήθηκαν ταχυδρομικώς και συστημένα, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 397 και 398 παρ.1 του ν.4512/2018, με το υπ' αριθμ...../24-5-2022 έγγραφο στην ..... του ....., μητέρα και φορολογικό εκπρόσωπο της προσφεύγουσας, την 1-6-2022.

Από τον επανέλεγχο που διενεργήθηκε για το έτος 2013 συντάχθηκε το υπ' αριθμ...../1-7-2022 Σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου άτυπης δωρεάς, σύμφωνα με το άρθρο 28 ν.4174/2013, και εκδόθηκε η υπ' αριθμ...../1-7-2022 προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου άτυπης δωρεάς. Για το έτος 2014 συντάχθηκε το υπ' αριθμ...../1-7-2022 Σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου άτυπης δωρεάς, σύμφωνα με το άρθρο 28 ν.4174/2013, και εκδόθηκε η υπ' αριθμ...../1-7-2022 προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου άτυπης δωρεάς.

Τα Σημειώματα διαπιστώσεων και οι προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιήθηκαν ταχυδρομικώς και συστημένα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.4174/2013, με το υπ' αριθμ...../5-7-2022 έγγραφο στην ..... του ....., φορολογικό εκπρόσωπο της προσφεύγουσας, την 1-8-2022. Η ελεγχόμενη δεν ανταποκρίθηκε εντός της δοθείσης προθεσμίας προς υποβολή των απόψεών της.

Σύμφωνα με την Δ.ΟΡΓ.Α 1065199 ΕΞ 2022/20-07-2022, η οποία δημοσιεύτηκε στο ΦΕΚ αριθ. 3886/Τεύχος Β'/22-07-2022 αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία ορίστηκε το ... Ελεγκτικό Κέντρο και εκδόθηκαν, λόγω μεταβίβασης των αρμοδιοτήτων ελέγχου, σε αντικατάσταση των προγενέστερων εντολών, η υπ' αριθμ...../19-9-2022 εντολή ελέγχου για το φορολογικό έτος 2013 και η υπ' αριθμ...../19-9-2022 εντολή ελέγχου για το φορολογικό έτος 2014.

Με βάση τα παραπάνω συντάχθηκε η από 25/10/2022 έκθεση επανελέγχου φορολογίας Κεφαλαίου (Ν.2961/2001) του ..... ΕΛ.ΚΕ. .... και εκδόθηκαν:

α) η υπ' αριθμ...../2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Άτυπης Δωρεάς για το φορολογικό έτος 2013 με την οποία καταλογίστηκε κύριος φόρος δωρεάς 5.846,16€ πλέον πρόστιμο ποσού 2.923,08 € και τόκοι άρθρου 53 ν.4174/2013, ποσού 4.011,63 € και συνολικά **12.780,17 €** και

β) η υπ' αριθμ...../2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Άτυπης Δωρεάς για το φορολογικό έτος 2014 με την οποία καταλογίστηκε κύριος φόρος δωρεάς 9.152,16 € πλέον πρόστιμο ποσού 4,576,08 € και τόκοι άρθρου 53 ν.4174/2013, ποσού 6.280,21 € και συνολικά **20.008,45 €** .

Κατά των ανωτέρω πράξεων που επιδόθηκαν νομότυπα στις 25/10/2022 και της προαναφερθείσας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος κατατέθηκε η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή, με την οποία η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους εξής ισχυρισμούς:

1.Μη τήρηση της διαδικασίας κοινοποίησης των εντολών ελέγχου, γεγονός που συνιστά παραβίαση του δικαιώματος ακρόασης και τυπική ακυρότητα, διότι στερήθηκε της επιλογής να υποβάλλει εκπρόθεσμες φορολογικές δηλώσεις προς μείωση των προσαυξήσεων που της καταλογίστηκαν.

2. Έλλειψη αιτιολογίας, η οποία δεν μπορεί να αναπληρωθεί από τις εκθέσεις ελέγχου αναρμόδιου οργάνου.

**Επειδή**, με το άρθρο 14 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των

πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας».

**Επειδή**, με το άρθρο 18 του Ν. 4174/2013 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει ορίζεται ότι: «1. α. Ο υπόχρεος σε υποβολή φορολογικών δηλώσεων υποβάλλει τις φορολογικές δηλώσεις στη Φορολογική Διοίκηση κατά το χρόνο που προβλέπεται από την οικεία φορολογική νομοθεσία. β. Εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης. γ. Εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος, έχει όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης. δ. Εάν η εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση υποβληθεί μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος και μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εφόσον προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή, επιβάλλεται επί του ποσού αυτού, αντί του προστίμου του άρθρου 54, πρόστιμο που ισούται με το ποσό του προστίμου των άρθρων 58 παρ. 2, 58Α παρ. 2, ή 59 παρ. 1, κατά περίπτωση. Δεν είναι δυνατή η υποβολή δήλωσης σύμφωνα με την παρούσα περίπτωση με επιφύλαξη. ε. Εξαιρουμένων των δηλώσεων παρακρατούμενου φόρου μισθωτών υπηρεσιών, εφόσον η προκύπτουσα οφειλή εξοφληθεί εντός τριάντα (30) ημερών από τον προσδιορισμό του φόρου, το επιβληθέν σύμφωνα με την προηγούμενη περίπτωση πρόστιμο περιορίζεται στο εξήντα τοις εκατό (60%) του αρχικώς προσδιορισθέντος. στ. Φόροι, πρόστιμα, τέλη, εισφορές και λοιπά ποσά που έχουν προσδιορισθεί κατά τις διατάξεις των περιπτώσεων δ' και ε' δεν διαγράφονται, συμψηφίζονται ή επιστρέφονται. Με απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων δύναται να καθορίζεται κάθε αναγκαίο θέμα για την εφαρμογή της παρούσας παραγράφου.

2. Με αποφάσεις του Γενικού Γραμματέα ορίζονται: α) η μορφή των φορολογικών δηλώσεων, β) οι πληροφορίες και τα στοιχεία που πρέπει να αναγράφονται στη φορολογική δήλωση και τα τυχόν συνοδευτικά έγγραφα αυτής, γ) ο τρόπος υποβολής. δ) ο τρόπος με τον οποίο αυτή θα υπογράφεται. ε) ο τύπος και το περιεχόμενο (πληροφορίες και στοιχεία) του εκκαθαριστικού ΕΝ.Φ.Ι.Α., η διαδικασία και τα δικαιολογητικά χορήγησης των απαλλαγών, η διαδικασία σύνθεσης και διόρθωσης της δήλωσης του ΕΝ.Φ.Ι.Α. καθώς και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια.

3. Ο φορολογούμενος ή, σε περίπτωση δικαιοπρακτικά ανίκανου ο νόμιμος εκπρόσωπος αυτού, και σε περίπτωση νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας ο νόμιμος ή φορολογικός εκπρόσωπος, βεβαιώνει την ακρίβεια και πληρότητα της φορολογικής δήλωσης με την υπογραφή του.

4. Εάν μία φορολογική δήλωση ή μέρος αυτής συντάχθηκε από τρίτο πρόσωπο έναντι αμοιβής, η φορολογική δήλωση συνυπογράφεται και από το πρόσωπο αυτό».

**Επειδή**, με την ΠΟΛ 1119/2018 «Εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του ν. 4512/2018 (Α' 5) και του άρθρου 49 παρ. 4, 5 και 6 του ν. 4509/2017 (Α' 201) αναφορικά με την τροποποίηση των άρθρων 18, 19 και 72 παρ. 18 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας- Κ.Φ.Δ., Α' 170) διευκρινίστηκε ότι: «1.2.2. Δηλώσεις που υποβάλλονται μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ΚΦΔ, που αποστέλλεται στο πλαίσιο του ελέγχου, και μέχρι την κοινοποίηση προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου «β) ..... Ωστόσο, το ως άνω πρόστιμο (υπολογιζόμενο ως το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παρ. 2 ή 59 ΚΦΔ πλέον του τόκου του άρθρου 53 από 1.1.2014 (και από 1.1.2015 για τις υποθέσεις του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Τυχερά Παιγνία) ή ο πρόσθετος φόρος περιορίζεται στο εξήντα τοις εκατό (60%) του αρχικώς προσδιορισθέντος, εφόσον η προκύπτουσα οφειλή (ήτοι το τελικό ποσό της βάσει της δήλωσης φορολογικής υποχρέωσης, όπως διαμορφώνεται μετά τη

μείωση κατά 40% του σχετικού προστίμου ή του πρόσθετου φόρου), πλέον των αναλογούντων τόκων, εξοφληθεί εντός τριάντα (30) ημερών από τον προσδιορισμό του φόρου. Επισημαίνεται ότι σε περίπτωση που δεν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή (μηδενικές ή πιστωτικές δηλώσεις) επιβάλλεται πρόστιμο έως εκατό (100) ευρώ, κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις της παραγράφου 19 του άρθρου 72 του ΚΦΔ. γ) Για τη μείωση του προστίμου ή του πρόσθετου φόρου στο εξήντα της εκατό (60%) του αρχικώς προσδιορισθέντος ο αρμόδιος προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. εκδίδει Α.Φ.Ε.Κ., εφόσον ο φορολογούμενος υποβάλει σχετική αίτηση, στην οποία αναφέρονται οι πράξεις προσδιορισμού φόρου για τις οποίες προέβη σε εξόφληση της προκύπτουσας οφειλής και των αναλογούντων τόκων, και στην οποία επισυνάπτεται τα σχετικά αποδεικτικά στοιχεία εξόφλησης».

**Επειδή**, με την ΠΟΛ.1073/2018 παρέχονται οδηγίες για την άμεση και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του ν. 4512/2018 ως προς την κοινοποίηση των εντολών ελέγχου.

#### Α. Γενικά

Αναφορικά με την κοινοποίηση στον φορολογούμενο της εντολής φορολογικού ελέγχου προς τον σκοπό εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 18, 19 και 72 παρ. 18 του ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 49 του ν.4509/2017 και των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του ν.4512/2018, διευκρινίζεται ότι η εντολή ελέγχου κοινοποιείται στον φορολογούμενο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Κ.Φ.Δ., πριν την έναρξη του φορολογικού ελέγχου και σε κάθε περίπτωση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την έκδοσή της. Διευκρινίζεται ότι κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. δύναται να διενεργηθεί και στο κατάστημα της υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ. ή Ελεγκτικό Κέντρο) που την εξέδωσε, με τη συναίνεση του προσώπου προς το οποίο αυτή γίνεται (σχετ. άρθρο 47 παρ. 1 του Κ.Δ.Δ.). Με την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. γνωστοποιείται στον φορολογούμενο, σύμφωνα με το υπόδειγμα, που επισυνάπτεται στην παρούσα, η δυνατότητα για υποβολή εκπροθέσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού καθώς και ο προβλεπόμενος περιορισμός των σχετικών προστίμων σε περίπτωση άμεσης εξόφλησης, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις.»

**Επειδή**, με το άρθρο 5 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς. 2. Εάν η πράξη αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 3979/2011 ή στο λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νομίμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, β) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου, .....».

**Επειδή**, στο [άρθρο 28](#) του ν.4174/2013 ορίζεται : «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος 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 εμπειριστατωμένα 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**, στην προκειμένη περίπτωση και σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου στις 1-6-2022 απεστάλη με συστημένη επιστολή από τη Δ.Ο.Υ. .... το με αριθμό πρωτ. ..../24-5-2022 έγγραφο, με το οποίο κοινοποιήθηκε με συστημένη επιστολή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.4174/2013, στην φορολογική εκπρόσωπο της προσφεύγουσας, ..... του ....., η εντολή ελέγχου και η δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 18,19 και 72 παρ. 18 του Ν. 4174/2013 όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του Ν. 4512/2018, σύμφωνα με το RE.....GR ταχυδρομικό έγγραφο.

**Επειδή**, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: «Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».

Με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου-φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του. Το δικαίωμα δε αυτό εξειδικεύτηκε με το [άρθρο 6](#) του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. [2690/1999](#)), με το οποίο ορίζονται τα εξής: «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου.....». Κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, θεσπίστηκε η διαδικασία του [άρθρου 28](#) του Κ.Φ.Δ. (ν. [4174/2013](#)).

**Επειδή**, με το αρ. πρωτ.: [ΔΕΛ Α 1069048 2.5.2014](#) «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 23, 25, 27, 28, 34, 62 και 66 του ν.[4174/2013](#) "Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας"» έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών διευκρινίζεται: «Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση.

Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του. Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου.

Η έκθεση ελέγχου θα περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη του ο φορολογικός έλεγχος για τον προσδιορισμό του φόρου και κοινοποιείται στον φορολογούμενο μαζί με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου (σχετ. η αριθ. [ΔΕΛ Α1198404 ΕΞ 2013/31.12.2013](#) Απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε.). Σε περίπτωση μη διαπίστωσης διαφορών δεν ακολουθείται η ως άνω διαδικασία, συντάσσεται μόνο η έκθεση ελέγχου και τίθεται στο αρχείο».

**Επειδή**, η κοινοποίηση του Σημειώματος διαπιστώσεων του φορολογικού ελέγχου εμπεριέχει και το στοιχείο της κλήσεως του διοικουμένου προς ακρόαση ενώπιον της φορολογικής αρχής ώστε να εξασφαλίζεται η πλήρης νομική και ουσιαστική διερεύνηση της φορολογικής διαφοράς, καθώς με το Σημείωμα διαπιστώσεων παρέχεται η δυνατότητα στον φορολογούμενο να προβάλει συγκεκριμένους ισχυρισμούς ενώπιον του αρμόδιου για την έκδοση της δυσμενούς διοικητικής πράξεως οργάνου ούτως ώστε να επηρεάσει τη λήψη από το όργανο αυτό της σχετικής απόφαση ύστερα από διαφορετική εμφάνιση ή εκτίμηση του πραγματικού υλικού.

**Επειδή**, από τον επανέλεγχο που διενεργήθηκε για το έτος 2013 συντάχθηκε το υπ' αριθμ...../1-7-2022 Σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου άτυπης δωρεάς, σύμφωνα με το άρθρο 28 ν.4174/2013, και εκδόθηκε η υπ' αριθμ...../1-7-2022 προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου άτυπης δωρεάς ενώ για το έτος 2014 συντάχθηκε το υπ' αριθμ...../1-7-2022 Σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου άτυπης δωρεάς, σύμφωνα με το άρθρο 28 ν.4174/2013, και εκδόθηκε η υπ' αριθμ..../1-7-2022 προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου άτυπης δωρεάς τα οποία κοινοποιήθηκαν ταχυδρομικώς και συστημένα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.4174/2013, με το υπ' αριθμ...../5-7-2022 έγγραφο στην ..... του ....., φορολογικό εκπρόσωπο της προσφεύγουσας, την 1-8-2022, σύμφωνα με το RE.....GR αποδεικτικό ταχυδρομικό έγγραφο.

**Επειδή**, η ελεγχόμενη δεν ανταποκρίθηκε, εντός της δοθείσης προθεσμίας, προς υποβολή των απόψεών της, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.2 του αρθρ.28 ν.4174/2013, η αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία (... ΕΛ.ΚΕ. ...., σύμφωνα με την Δ.ΟΡΓ.Α.1065199 ΕΞ 2022/20-07-2022-ΦΕΚ 3886/Β' /22-07-2022) συνέταξε τις από 25/10/2022 εκθέσεις ελέγχου Άτυπης δωρεάς και εξέδωσε την υπ' αριθμ...../2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Άτυπης Δωρεάς για τη χρήση 2013 και την υπ' αριθμ...../2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Άτυπης Δωρεάς για τη χρήση 2014, οι οποίες νομίμως, σύμφωνα με το άρθρ.5 ν.4174/2013 κοινοποιήθηκαν στις 25/10/2022 στην ..... του ..... με την ιδιότητα της φορολογικής εκπροσώπου της προσφεύγουσας.

**Επειδή**, από την ελεγκτική αρχή (Δ.Ο.Υ. ....) τηρήθηκε η διαδικασία κοινοποίησης των εντολών ελέγχου και της δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων πριν την κοινοποίηση των προσωρινών διορθωτικών προσδιορισμών φόρου, κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 18,19 και 72 παρ. 18 του Ν. 4174/2013 όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του Ν. 4512/2018.

**Επειδή**, το .....Ελεγκτικό Κέντρο .....ορθά συνέχισε την ελεγκτική διαδικασία από το χρονικό σημείο που περιήλθε στην αρμοδιότητά της η συγκεκριμένη υπόθεση, δηλαδή μετά την

κοινοποίηση του Σημειώματος Διαπιστώσεων και των προσωρινών διορθωτικών προσδιορισμών φόρου, κατά συνέπεια ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί παράλειψης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

#### Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό

**Επειδή**, ο Κώδικας Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών Προϊκών και Κερδών από τυχερά παίγνια (ν. δ. 118/1973), όπως κωδικοποιήθηκε με το ν. 2961/2001 (ΦΕΚ Α΄-226/22-11-2001) και ίσχυε κατά τον κρίσιμο, εν προκειμένω, χρόνο (έτος 2021), ορίζει, μεταξύ άλλων, τα εξής:

στο άρθρο 1, ότι: «1.Επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκας και στα κέρδη από λαχεία, σύμφωνα με τα 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»

στο άρθρο 34-Κτήση αιτία δωρεάς και γονικής παροχής, ότι: «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 καταρτίστηκε έγγραφο. 2.Θεωρείται ως δωρεά για την επιβολή του φόρου κατά τις διατάξεις του παρόντος: α)..... 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. ....Β. Κτήση αιτία γονικής παροχής Κτήση περιουσίας αιτία γονικής παροχής για την επιβολή του φόρου είναι η παροχή περιουσίας στο τέκνο από οποιονδήποτε γονέα του, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1509 του Α.Κ., είτε για τη δημιουργία ή τη διατήρηση οικονομικής ή οικογενειακής αυτοτέλειας είτε για την έναρξη ή την εξακολούθηση επαγγέλματος, μέχρι το ποσό που δεν υπερβαίνει το μέτρο το οποίο επιβάλλουν οι περιστάσεις. Στα πιο πάνω ποσά συνυπολογίζονται οι προγενέστερες δωρεές ή γονικές παροχές των γονέων προς τα τέκνα τους.»

στο άρθρο 35, ότι: «1. Σε φόρο υποβάλλεται: α) η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, που δωρίζεται, .....»

στο άρθρο 39, 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 το άρθρο 85 του Ν. 2961/2001 υπόχρεοι σε δήλωση 1).....2) σε δωρεές και γονικές παροχές για τις οποίες δεν καταρτίστηκε συμβολαιογραφικό έγγραφο καθώς και σε κάθε άλλη περίπτωση υπόχρεος για την υποβολή της δήλωσης είναι ο δωρεοδόχος ή το τέκνο ή οι κληρονόμοι.

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 86 παρ 3 Ν. 2961/2001 σε περίπτωση που δεν καταρτιστεί συμβολαιογραφική πράξη για την γονική παροχή ή δωρεά χρηματικού ποσού η δήλωση υποβάλλεται από τον δωρεοδόχο μέσα σε έξι μήνες από την ημερομηνία παράδοσης του χρηματικού ποσού στον δωρεοδόχο .Για την έναρξη και την λήξη της προθεσμίας αυτής έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 241-246 του Α.Κ.



**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 44 παρ. 2 ν. 2961 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 23-04-2010, σύμφωνα με την ενότητα Γ' του άρθρου 25 του ίδιου νόμου «Η αιτία δωρεάς ή γονικής παροχής κτήση χρηματικών ποσών υπόκειται σε φόρο, ο οποίος υπολογίζεται αυτοτελώς με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%), προκειμένου για δικαιούχους που υπάγονται στην Α' κατηγορία, με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%), προκειμένου για δικαιούχους που υπάγονται στη Β' κατηγορία και με συντελεστή σαράντα τοις εκατό (40%), προκειμένου για δικαιούχους που υπάγονται στη Γ' κατηγορία.

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

**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 η χωρίς αντάλλαγμα αύξηση της περιουσίας του λήπτη με άμεση συνέπεια την μείωση της περιουσίας του παρέχοντος.

Σημειώνεται ότι ο φορολογούμενος οφείλει κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων. Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του.

**Επειδή**, το άρθρο 17 παρ. 1 και 2 του Ν. 2690/1999 ορίζει 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, σύμφωνα με τη θεωρία (βλ. Επαμεινώνδας Π.Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2011, σελ. 174), αιτιολογία είναι, γενικά, η αναφορά των κανόνων δικαίου που ρυθμίζουν την έκδοση της διοικητικής πράξης και της ερμηνείας τους, της διαπίστωσης ότι συντρέχουν οι πραγματικές και νομικές καταστάσεις, ενόψει των οποίων επιβάλλεται ή επιτρέπεται η έκδοση της πράξης κατ' εφαρμογή των κανόνων αυτών, της διαπίστωσης της συνδρομής και της εκτίμησης των σχετικών πραγματικών περιστατικών, καθώς και των σκέψεων του διοικητικού οργάνου που οδήγησαν στην έκδοση ή την άρνηση της έκδοσης της διοικητικής πράξης. Η αιτιολογία, δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) σαφής, όταν δηλαδή καταγράφονται με διαυγή τρόπο οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου, με μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της, β) ειδική, όταν δηλαδή δεν είναι γενική και αόριστη, και όλα τα στοιχεία της αναφέρονται στη συγκεκριμένη περίπτωση που ρυθμίζεται με την πράξη, γ) επαρκής, όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου.

**Επειδή**, σύμφωνα με την απόφαση του ΣΤΕ 43/2006 (Β' Τμήμα), είναι επιτρεπτή η απόδειξη με τη συναγωγή τεκμηρίων, ιδιαίτερα όταν πρόκειται για άτυπη δωρεά μεταξύ των προσώπων που συνδέονται με συγγενικό δεσμό, όπως εν προκειμένω.

**Επειδή**, νομολογιακά έχει γίνει δεκτό ότι η αιτιολογία μπορεί να συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου (ΣΤΕ 1286/2009, 3875/2008, 2705/2006, 2126/2000).

**Επειδή**, νομολογιακά έχει κριθεί ότι δεν αποκλείεται ο έλεγχος και η σύνταξη της σχετικής έκθεσης από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του προστίμου Δ.Ο.Υ. να στηριχθεί σε εκτίμηση εγγράφων άλλης Δ.Ο.Υ. ή άλλης Δημόσιας Υπηρεσίας (ΣΤΕ 236/1989, 3813/94).

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 171 παρ. 4 του ΚΔΔ, οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ίδιου άρθρου αποδεικτική δύναμη (ΣΤΕ 451/1991).

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα επικαλείται ότι στις συνοδεύουσες τις καταλογιστικές πράξεις Εκθέσεις Επανελέγχου επαναλαμβάνεται ακριβώς η ίδια έλλειψη εξαιτίας της οποίας ακυρώθηκαν οι προηγούμενες καταλογιστικές πράξεις με αριθμούς ...../4.11.2020 και ...../4.11.2020, αφού σε αυτές παρατίθενται απλώς αποσπάσματα από την από 27/12/2019 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. .... με ελεγχόμενο τον ..... του ..... με Α.Φ.Μ. .... Επιπρόσθετα, ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα αναφέρεται στις εκθέσεις ελέγχου ότι επισυνάπτεται σε αυτές η προαναφερθείσα έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ...., η οποία ουδέποτε της κοινοποιήθηκε, ότι δεν παρατίθενται αναλυτικά τα εμβάσματα, ούτε οι κινήσεις εισοδήματος, κυρίως όμως ελλείπει από τις συμπροσβαλλόμενες εκθέσεις ελέγχου η αναφορά στην αιτία για την οποία έγιναν τα εμβάσματα.

**Επειδή**, από την από 25/10/2022 έκθεση επανελέγχου φορολογίας κεφαλαίου του ..... ΕΛΚΕ ....., ο έλεγχος φορολογίας εισοδήματος που διενεργήθηκε στον παππού της προσφεύγουσας ..... του ....., με ΑΦΜ ..... αποτέλεσε την αιτία ελέγχου που διενεργήθηκε αρχικά από την Δ.Ο.Υ. .... στην προσφεύγουσα, διότι:

*Από τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε στον λογαριασμό GR.....της ALPHA BANK, (στον οποίο μοναδικός δικαιούχος είναι ο ..... του ....., με ΑΦΜ .....) διαπιστώθηκε πως πραγματοποιούνταν πολλαπλές καταθέσεις την ίδια ημέρα οι οποίες δεν αποτελούσαν ακριβή ποσά αλλά όλες εμφανιζόντουσαν με κάποια λεπτά του ευρώ. Ενδεικτικά αναφέρονται οι πρωτογενείς καταθέσεις την 19/11/2013, οι οποίες είναι τρεις την ίδια ημέρα, με ποσά 2.459,09, 2.702,40 και 2.945,71 ευρώ. Τα ίδια ακριβώς ποσά μεταφέρονται την ίδια ημέρα από το λογαριασμό του ελεγχόμενου με έκδοση εξερχόμενης εντολής.*

*Από τον έλεγχο εστάλη το υπ' αριθμό πρωτ...../07-10-2019 έγγραφο προς την ALPHA BANK, ώστε να διευκρινιστεί με ποιον τρόπο μεταφέρονται τα συγκεκριμένα ποσά από το λογαριασμό του ελεγχόμενου (π.χ. με εντολή από το κατάστημα της τράπεζας, με εντολή e-banking κ.λπ.) και σε ποιον λογαριασμό και με ποιους δικαιούχους πραγματοποιούνται οι συγκεκριμένες μεταφορές.*

*Η ALPHA BANK απαντώντας με το υπ' αριθμό πρωτ. Π ...../07-10-2019 έγγραφο της, απέστειλε συνημμένα πίνακα με στοιχεία των ζητηθέντων πληροφοριών. Από τα δεδομένα του πίνακα και κατόπιν επεξεργασίας διαπιστώθηκε πως τα χρήματα αυτά αποτελούσαν εξερχόμενα εμβάσματα από καταστήματα της ALPHA BANK (.....) προς τις εγγονές του ελεγχόμενου (κόρες του .....) ..... -λογαριασμοί GB.....073 (GBP) και .....629 (USD)- και .....-λογαριασμός GB.....579 (GBP)- σε δολάρια Αμερικής και Βρετανικές λίρες.*

*Οι εγγονές ....., με ΑΦΜ .....και ....., με ΑΦΜ ....., σύμφωνα με το σύστημα taxis, είναι κάτοικοι εξωτερικού (με φορολογικό εκπρόσωπο την μητέρα τους ....., με ΑΦΜ .....) και συγκεκριμένα Ηνωμένου Βασιλείου. Τα εμβάσματα γινόταν σε τακτά χρονικά διαστήματα*

κάθε μήνα και αναλόγως με τις ισχύουσες ισοτιμίες, αποτελούσαν ακριβή ποσά σε δολάρια και λίρες Αγγλίας.

Για την ..... το ύψος των εξωτερικών εμβασμάτων ανέρχεται σε 58.461,62 ευρώ για τη χρήση 2013 και σε 91.521,16 ευρώ για τη χρήση 2014».

**Επειδή**, από την επεξεργασία του πίνακα της ALPHA BANK στον οποίο εμφανίζονταν πληροφορίες των εξερχόμενων εμβασμάτων του ..... του ....., με ΑΦΜ ..... προς την εγγονή του ....., με ΑΦΜ ..... σε δολάρια Αμερικής και Βρετανικές λίρες και από την μετατροπή των αρχικών ποσών σε ευρώ με μέση ετήσια ισοτιμία για το 2013, 1,3281 για τα δολάρια Αμερικής και 0,84926 για τις λίρες Αγγλίας, καθώς και με μέση ετήσια ισοτιμία για το 2014, 1,3285 για τα δολάρια Αμερικής και 0,80612 για τις λίρες Αγγλίας προκύπτουν τα εξής δεδομένα:

Λογαριασμός Εντολέα	Δικαιούχος	Λογαριασμός Δικαιούχου	Ημερομηνία	Ποσό	Νόμισμα	ΙΣΟΤΙΜΙΑ	ΠΟΣΟ ΔΩΡΕΑΣ ΣΕ ΕΥΡΩ	Τρ. Αποδέκτη BIC	Χώρα Τρ. Αποδέκτη	Remittance Info
GR.....2 16	.....	.....6 29	2013012 3	1.500, 00	USD	1,3281	1992,15	BOFAUS3 NXXX	US	FAMILY SUPPO RT
GR.....2 16	.....	.....6 29	2013012 3	2.300, 00	USD	1,3281	3054,63	BOFAUS3 NXXX	US	MONEY TRANS FER
GR.....2 16	.....	.....0 73	2013012 3	500,0 0	GBP	0,8492 6	424,63	MIDLGB22 XXX	GB	FAMILY SUPPO RT
GR.....2 16	.....	.....62 9	2013022 1	1.500, 00	USD	1,3281	1992,15	BOFAUS3 NXXX	US	FAMILY SUPPO RT
GR.....2 16	.....	.....6 29	2013022 1	2.300, 00	USD	1,3281	3054,63	BOFAUS3 NXXX	US	MONEY TRANS FER
GR.....2 16	.....	.....0 73	2013022 1	500,0 0	GBP	0,8492 6	424,63	MIDLGB22 XXX	GB	FAMILY SUPPO RT
GR.....2 16	.....	.....0 73	2013022 5	700,0 0	GBP	0,8492 6	594,48	MIDLGB22 XXX	GB	FAMILY SUPPO RT
GR.....2 16	..... .....	.....6 29	2013032 1	1.500, 00	USD	1,3281	1992,15	BOFAUS3 NXXX	US	
GR.....2 16	.....	.....6 29	2013032 1	2.300, 00	USD	1,3281	3054,63	BOFAUS3 NXXX	US	MONEY TRANS FER
GR.....2 16	.....	.....0 73	2013032 1	500,0 0	GBP	0,8492 6	424,63	MIDLGB22 XXX	GB	FAMILY SUPPO RT

GR.....2 16	.....	.....0 73	2013042 2	1.000, 00	GBP	0,8492 6	849,26	MIDLGB22 XXX	GB	FAMILY SUPPO RT
GR.....2 16	.....	.....6 29	2013042 3	2.300, 00	USD	1,3281	3054,63	BOFAUS3 NXXX	US	MONEY TRANS FER
GR.....2 16	.....	.....6 29	2013042 3	1.500, 00	USD	1,3281	1992,15	BOFAUS3 NXXX	US	FAMILY SUPPO RT
GR.....2 16	.....	.....0 73	2013051 0	500,0 0	GBP	0,8492 6	424,63	MIDLGB22 XXX	GB	FAMILY SUPPO RT
GR.....2 16	.....	.....6 29	2013052 2	2.300, 00	USD	1,3281	3054,63	BOFAUS3 NXXX	US	MONEY TRANS FER
GR.....2 16	.....	.....0 73	2013052 2	1.500, 00	GBP	0,8492 6	1273,89	MIDLGB22 XXX	GB	FAMILY SUPPO RT
GR.....2 16	.....	.....6 29	2013052 2	1.500, 00	USD	1,3281	1992,15	BOFAUS3 NXXX	US	FAMILY SUPPO RT
GR.....2 16	.....	.....0 73	2013062 0	1.700, 00	GBP	0,8492 6	1443,74	MIDLGB22 XXX	GB	FAMILY SUPPO RT
GR.....2 16	.....	.....0 73	2013062 5	2.000, 00	GBP	0,8492 6	1698,52	MIDLGB22 XXX	GB	FAMILY SUPPO RT
GR.....2 16	.....	.....0 73	2013070 2	2.000, 00	GBP	0,8492 6	1698,52	MIDLGB22 XXX	GB	FAMILY SUPPO RT
GR.....2 16	.....	.....0 73	2013070 4	2.400, 00	GBP	0,8492 6	2038,22	MIDLGB22 XXX	GB	MONEY TRANS FER
GR.....2 16	.....	.....0 73	2013072 4	1.700, 00	GBP	0,8492 6	1443,74	MIDLGB22 XXX	GB	FAMILY SUPPO RT
GR.....2 16	.....	.....0 73	2013072 5	2.400, 00	GBP	0,8492 6	2038,22	MIDLGB22 XXX	GB	MONEY TRANS FER
GR.....2 16	.....	.....0 73	2013081 9	2.400, 00	GBP	0,8492 6	2038,22	MIDLGB22 XXX	GB	MONEY TRANS FER 9/2013
GR.....2 16	.....	.....0 73	2013081 9	1.700, 00	GBP	0,8492 6	1443,74	MIDLGB22 XXX	GB	FAMILY SUPPO RT
GR.....2 16	.....	.....0 73	2013092 5	2.200, 00	GBP	0,8492 6	1868,37	MIDLGB22 XXX	GB	FAMILY SUPPO RT
GR.....2 16	.....	.....0 73	2013092 5	2.400, 00	GBP	0,8492 6	2038,22	MIDLGB22 XXX	GB	MONEY TRANS FER
GR.....2 16	.....	.....0 73	2013111 9	2.200, 00	GBP	0,8492 6	1868,37	MIDLGB22 XXX	GB	FAMILY SUPPO RT
GR.....2 16	.....	.....0 73	2013111 9	2.400, 00	GBP	0,8492 6	2038,22	MIDLGB22 XXX	GB	MONEY TRANS FER

GR.....2 16	.....	.....0 73	2013122 4	2.200, 00	GBP	0,8492 6	1868,37	MIDLGB22 XXX	GB	FAMILY SUPPO RT
GR.....2 16	.....	.....0 73	2013122 4	2.400, 00	GBP	0,8492 6	2038,22	MIDLGB22 XXX	GB	MONEY TRANS FER
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΔΩΡΕΩΝ 2013</b>							<b>55.212,7 8</b>			
Λογαριασμός Εντολέα	Δικαιούχ ος	Λογαρια σμός Δικαιούχ ου	Ημερομ ηνία	Ποσό	Νόμισ μα	ΙΣΟΤΙ ΜΙΑ	ΠΟΣΟ ΔΩΡΕΑΣ ΣΕ ΕΥΡΩ	Τρ. Αποδέκτη BIC	Χώρα Τρ. Αποδέ κτη	Remitta nce Info
GR.....2 16	.....	.....0 73	2014010 8	5.000, 00	GBP	0,8061 2	4030,60	MIDLGB22 XXX	GB	FAMILY SUPPO RT
GR.....2 16	.	.....0 73	2014012 3	2.200, 00	GBP	0,8061 2	1773,46	MIDLGB22 XXX	GB	FAMILY SUPPO RT
GR.....2 16	.	.....0 73	2014012 3	2.400, 00	GBP	0,8061 2	1934,69	MIDLGB22 XXX	GB	MONEY TRANS FER
GR.....2 16	.....	.....0 73	2014021 8	2.400, 00	GBP	0,8061 2	1934,69	MIDLGB22 XXX	GB	MONEY TRANS FER
GR.....2 16	.....	.....0 73	2014021 8	2.200, 00	GBP	0,8061 2	1773,46	MIDLGB22 XXX	GB	FAMILY SUPPO RT
GR.....2 16	.	.....0 73	2014031 8	2.200, 00	GBP	0,8061 2	1773,46	MIDLGB22 XXX	GB	FAMILY SUPPO RT
GR.....2 16	.	.....0 73	2014031 8	2.400, 00	GBP	0,8061 2	1934,69	MIDLGB22 XXX	GB	MONEY TRANS FER
GR.....2 16	.....	.....0 73	2014050 2	2.400, 00	GBP	0,8061 2	1934,69	MIDLGB22 XXX	GB	MONEY TRANS FER
GR.....2 16	.....	.....0 73	2014050 2	2.178, 60	GBP	0,8061 2	1756,21	MIDLGB22 XXX	GB	FAMILY SUPPO RT
GR.....2 16	.	.....0 73	2014052 0	2.200, 00	GBP	0,8061 2	1773,46	MIDLGB22 XXX	GB	FAMILY SUPPO RT
GR.....2 16	.....	.....0 73	2014052 0	2.400, 00	GBP	0,8061 2	1934,69	MIDLGB22 XXX	GB	MONEY TRANS FER
GR.....2 16	.	.....0 73	2014061 0	9.800, 00	GBP	0,8061 2	7899,98	MIDLGB22 XXX	GB	FAMILY SUPPO RT
GR.....2 16	.....	.....0 73	2014062 4	2.200, 00	GBP	0,8061 2	1773,46	MIDLGB22 XXX	GB	FAMILY SUPPO RT
GR.....2 16	.....	.....0 73	2014062 4	2.400, 00	GBP	0,8061 2	1934,69	MIDLGB22 XXX	GB	MONEY TRANS FER

GR.....2 16	.....	.....0 73	2014072 3	415,0 0	GBP	0,8061 2	334,54	MIDLGB22 XXX	GB	FAMILY SUPPO RT
GR.....2 16	.....	.....0 73	2014072 3	2.400, 00	GBP	0,8061 2	1934,69	MIDLGB22 XXX	GB	MONEY TRANS FER
GR.....2 16	.....	.....0 73	2014072 3	2.200, 00	GBP	0,8061 2	1773,46	MIDLGB22 XXX	GB	FAMILY SUPPO RT
GR.....2 16	.....	.....0 73	2014090 2	2.200, 00	GBP	0,8061 2	1773,46	MIDLGB22 XXX	GB	FAMILY SUPPO RT
GR.....2 16	.....	.....0 73	2014090 2	2.400, 00	GBP	0,8061 2	1934,69	MIDLGB22 XXX	GB	MONEY TRANS FER
GR.....2 16	.....	.....0 73	2014092 3	1.000, 00	USD	1,3285	1328,50	MIDLGB22 XXX	GB	FAMILY SUPPO RT
GR.....2 16	.....	.....0 73	2014093 0	2.400, 00	GBP	0,8061 2	1934,69	MIDLGB22 XXX	GB	MONEY TRANS FER
GR.....2 16	.....	.....0 73	2014093 0	2.200, 00	GBP	0,8061 2	1773,46	MIDLGB22 XXX	GB	FAMILY SUPPO RT
GR.....2 16	.....	.....0 73	2014102 4	2.400, 00	GBP	0,8061 2	1934,69	MIDLGB22 XXX	GB	MONEY TRANS FER
GR.....2 16	.....	.....0 73	2014102 4	2.200, 00	GBP	0,8061 2	1773,46	MIDLGB22 XXX	GB	FAMILY SUPPO RT
GR.....2 16	.....	.....0 73	2014110 6	750,0 0	GBP	0,8061 2	604,59	MIDLGB22 XXX	GB	FAMILY SUPPO RT
GR.....2 16	.....	.....0 73	2014112 1	2.400, 00	GBP	0,8061 2	1934,69	MIDLGB22 XXX	GB	MONEY TRANS FER
GR.....2 16	.....	.....0 73	2014112 1	2.200, 00	GBP	0,8061 2	1773,46	MIDLGB22 XXX	GB	FAMILY SUPPO RT
GR.....2 16	.....	.....0 73	2014122 3	2.400, 00	GBP	0,8061 2	1934,69	MIDLGB22 XXX	GB	MONEY TRANS FER
GR.....2 16	.....	.....0 73	2014122 3	2.200, 00	GBP	0,8061 2	1773,46	MIDLGB22 XXX	GB	FAMILY SUPPO RT

**ΣΥΝΟΛΟ ΔΩΡΕΩΝ 2014**

**58.678,  
78**

**Επειδή**, από τον ελεγχόμενο ..... του .....δεν προσκομίστηκαν στον διενεργηθέντα έλεγχο φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. .... στοιχεία αιτιολόγησης των εξωτερικών εμβασμάτων, τα οποία, σε διαταγή και από ατομικό του λογαριασμό πραγματοποιήθηκαν προς την προσφεύγουσα, ούτε η προσφεύγουσα, στο πλαίσιο του ελέγχου φορολογίας κεφαλαίου και ενώ της ζητήθηκε, δεν απέδειξε ότι οι εν λόγω συναλλαγές αφορούν σε πηγή άλλης προέλευσης, έτσι ώστε να αποκλεισθεί η περίπτωση της δωρεάς,-από την νομολογία έχει κριθεί, λόγω του ότι η απόδειξη χωρίς αντάλλαγμα, παραχώρησης είναι δυσχερής, είναι δυνατή η συναγωγή από την φορολογική αρχή τεκμηρίου δωρεάς, αρκεί να πληρούνται βασικές προϋποθέσεις (όπως ο ιδιαίτερος δεσμός μεταξύ των συμβαλλομένων μερών, η μείωση της περιουσίας τους ενός μέρους με αύξηση της περιουσίας του άλλου, η οικονομική δυνατότητα του φερόμενου ως δωρητή, έχει αποκλεισθεί αιτιολογημένα κάθε άλλη πηγή προέλευσης των χρημάτων), κατά το ποσό κατά το οποίο λογίζεται ότι αυξήθηκε η περιουσία του φερομένου ως δωρεοδόχου, ή και μόνο οι κατά τους ισχυρισμούς του τέτοιες πηγές, αφετέρου δε διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι η οικονομική κατάσταση του φερομένου ως δωρητού επιτρέπει σ' αυτόν την πραγματοποίηση δωρεάς κατά το ίδιο ποσό (ΣΤΕ 684/1989, 4352/1995, 43/2006) προϋποθέσεις οι οποίες συντρέχουν στην υπό κρίση περίπτωση.

**Επειδή**, σύμφωνα με τα παραπάνω το ύψος των εμβασμάτων που έλαβε η προσφεύγουσα ανέρχεται στο ποσό των 55.212,78 € κατά το έτος 2013 και 58.678,78 € κατά το έτος 2014, κατά συνέπεια η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να γίνει εν μέρει αποδεκτή, να τροποποιηθεί η αξία δωρεάς στις προσβαλλόμενες πράξεις και να γίνει νέα εκκαθάριση ως ακολούθως:

### **Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την εν μέρει αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **23-11-2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ..... του ..... με **ΑΦΜ:**.....

<b>ΑΝΑΛΥΣΗ</b>	<b>ΔΗΛΩΣΗΣ</b>	<b>ΕΛΕΓΧΟΥ</b>	<b>ΑΠΟΦΑΣΗΣ</b>
Αξία Δωρεάς	<b>0,00</b>	<b>58.461,62</b>	<b>55.212,78</b>
Προγενέστερες Δωρεές Γονικές Παροχές	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
Συνολική Φορολογητέα Αξία	<b>0,00</b>	<b>58.461,42</b>	<b>55.212,78</b>
Αναλογών φόρος (βάσει των διατάξεων του ν.3842/2010)	<b>0,00</b>	<b>5.846,16</b>	<b>5.512,27</b>
Φόρος που έχει καταβληθεί	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	
Οφειλόμενη διαφορά φόρου	<b>0,00</b>	<b>5.846,16</b>	<b>5.512,27</b>
Πρόστιμο άρθρου 58 παρ.1 περ.γ' του Ν. 4174/2013		<b>2.923,08</b>	<b>2.756,13</b>
Τόκοι άρθρου 53 του Ν. 4174/2013		<b>4.011,63</b>	<b>3.983,72</b>
<b>Σύνολο για καταβολή</b>		<b>12.780,87</b>	<b>12.252,12</b>

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Αξία Δωρεάς	0,00	91.521,16	58.678,78
Προγενέστερες Δωρεές Γονικές Παροχές	0,00	0,00	0,00
Συνολική Φορολογητέα Αξία	0,00	91.521,16	58.678,78
Αναλογών φόρος (βάσει των διατάξεων του ν.3842/2010)	0,00	9.152,16	5.867,88
Φόρος που έχει καταβληθεί	0,00	0,00	
Οφειλόμενη διαφορά φόρου	0,00	9.152,16	5.867,88
Πρόστιμο άρθρου 58 παρ.1 περ.γ' του Ν. 4174/2013		4.576,06	2.933,94
Τόκοι άρθρου 53 του Ν. 4174/2013		6.280,18	4.240,72
<b>Σύνολο για καταβολή</b>		<b>20.008,35</b>	<b>13.042,54</b>

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

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

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

**Σημείωση :**

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