



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 18-12-1017

Αριθμ. Αποφ.: 2417

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ.Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

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

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

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

4. Την με ημερομηνία-**2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του **του** με **ΑΦΜ:** κατοίκου του Δήμου, Τ.Κ.

....., κατά της υπ' αριθμ.-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη φόρου δωρεάς

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την με αριθμό-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, διαφορά φόρου δωρεάς 18.993.524 δρχ. πλέον πρόσθετου φόρου 22.792.229 δρχ. ήτοι **συνολικό ποσό 41.785.753 δρχ ή 122.628,77 €** για το έτος φορολογίας 2000, μετά τη διαπίστωση βάσει ελέγχου, ότι η μεταβίβαση μετοχών ανωνύμου εταιρίας που πραγματοποιήθηκε στις-11-2000 από τη του (η οποία απεβίωσε στις-2001), προς τον προσφεύγοντα δεν πραγματοποιήθηκε από επαχθή αιτία (πώληση), αλλά από χαριστική αιτία (δωρεά).

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε βάσει της από-2017 έκθεσης ελέγχου φορολογίας δωρεών της Δ.Ο.Υ., κατόπιν της υπ' αρ.-2016 εντολής ελέγχου. Η προαναφερθείσα εντολή ελέγχου εκδόθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθμ. 809/8-7-2016 απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών Θεσσαλονίκης, με την οποία έγινε αποδεκτή η υπ' αριθμ.-/.....-2016 ενδικοφανής προσφυγή του προσφεύγοντα και ακυρώθηκε η αρχική, υπ' αριθμόν-/.....-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για λόγους τυπικής πλημμέλειας, γενικής, συγκεκριμένης και κατά συνέπεια μη νόμιμης αιτιολογίας και αναπέμφθηκε η υπόθεση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. για την έκδοση νέας πράξης απαλλαγμένης των τυπικών πλημμελειών, όπως αυτές αναγράφονται στο σκεπτικό της υπ' αρ. ως άνω απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Σύμφωνα με την από-2017 έκθεση ελέγχου φόρου δωρεάς της Δ.Ο.Υ., στις-2001 απεβίωσε η, καταλείποντας όλη την κινητή και ακίνητη περιουσία της σε διάφορους κληρονόμους. με τις υπ' αρ.-/.....-1990 και-/.....-1998 δημόσιες διαθήκες του συμβολαιογράφου, καθώς και την υπ' αριθμ.-/.....-2001 δημόσια διαθήκη της συμβολαιογράφου Μεταξύ των κληρονόμων συμπεριλαμβάνεται και

ο προσφεύγων. Ωστόσο, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η μεταβίβαση εξ' επαχθούς αιτίας 36.404 μετοχών της ανωνύμου εταιρείας με την επωνυμία «.A.E.» και με Α.Φ.Μ.:που συντελέστηκε στις-11-2000, από την (εν ζωή τότε) του προς τον του, με ιδιωτικό συμφωνητικό πώλησης και με αριθμό καταχώρησης στη Δ.Ο.Υ.,/.....-2000, αντί τιμήματος 48.344.512 δρχ, ήταν στην πραγματικότητα υποκρυπτόμενη δωρεά, για την οποία δεν υποβλήθηκε σχετική δήλωση φόρου δωρεάς.

Ο έλεγχος προέβη σε επιβολή **φόρου δωρεάς** επί της αξίας των μεταβιβασθέντων μετοχών (48.344.512 δρχ) σε βάρος του προσφεύγοντα δωρεοδόχου, αφαιρούμενου του φόρου που καταβλήθηκε στη Δ.Ο.Υ. με τη δήλωση μεταβίβασης (πώλησης) μετοχών, βάσει της φορολογικής κλίμακας του άρθρου 14 παρ. 9 του Ν. 2579/1998 (Δ' κατηγορία, Εξωτικός), σε συνδυασμό με το άρθρο 13 παρ. 2 του Ν. 2753/1999, ως εξής:

Κλιμάκιο (Δ' Κατηγορία)	Συντελεστής κλιμακίου	Φόρος	Φορολογητέα αξία
1.035.000	0	0	1.035.000
13.965.000	35	4.887.750	15.000.000
33.344.512	50	16.672.256	48.344.512
Κύριος φόρος δωρεάς		21.560.006 δρχ.	
-Καταβληθείς φόρος δήλωσης πώλησης		-2.566.482 δρχ.	
Υπόλοιπο φόρου		18.993.524 δρχ.	
Πρόσθετος φόρος μη υποβολής δήλωσης 120% Ν. 3943/2011		22.792.229 δρχ.	
Σύνολο φόρου δωρεάς		41.785.753 δρχ. ή 122.628,77 ευρώ	

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσαλλόμενης οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Μη ορθή εκτίμηση του ιστορικού της υπόθεσης και των αναιρετικών της επιβολής φόρου πραγματικών ισχυρισμών του προσφεύγοντα. Η μεταβίβαση των μετοχών πραγματοποιήθηκε νομότυπα από πραγματική αγορά. Ο προσφεύγων αγόρασε τις πρώτες μετοχές της εταιρείαςA.E. τον Απρίλιο του 1981 και από τότε άρχισε να εργάζεται ως υπάλληλος στο ξενοδοχείο, ενώ από το 1982 είναι διαχειριστής της A.E. Οι συνολικές αποδοχές του της ενδεκαετίας 1990-2000 ανέρχονται σε 32.939.248 δρχ., ενώ είχε και σημαντική προσωπική περιουσία που του απέφερε επιπλέον εισοδήματα. Σταδιακά συνέχιζε να αγοράζει μετοχές της εταιρείας, τοποθετώντας, τόσο ο ίδιος όσο και η σύζυγος

και η κόρη του, τις οικονομίες τους στην εν λόγω επιχείρηση, για την οποία είχε πλήρη γνώση των προοπτικών και της ισχυρής οικονομικής της θέσης. Επειδή, η σύζυγός του και η κόρη του εργαζόταν στο ίδιο ξενοδοχείο, το συνολικό οικογενειακό του εισόδημα της δεκαετίας, προ της επίμαχης αγοράς των μετοχών, ανέρχεται σε 80.000.000 δρχ. Το αμέσως επόμενο διάστημα της αγοραπωλησίας η εταιρεία προχώρησε σε εκτεταμένη ανακαίνιση του ξενοδοχείου της, το κόστος της οποίας καλύφθηκε με τα ποσά που καταβλήθηκαν για την αγορά των μετοχών. Εσφαλμένα ο έλεγχος θεωρεί ότι στην επίμαχη αγορά μετοχών υποκρύπτεται δωρεά, καθώς, αν η διαθέσιδα, είχε τέτοια πρόθεση θα κληροδοτούσε τις μετοχές στη, μόλις προ δύο ετών, συνταχθείσα υπ' αριθμ.-/.....-1998 διαθήκη της.

2. Μη ορθή εφαρμογή της κείμενης νομοθεσίας. Έλλειψη αιτιολογίας.
3. Πλημμέλειες και παραλείψεις της φορολογικής αρχής σε τυπικό και ουσιαστικό επίπεδο. Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας του φορολογικού ελέγχου, καθώς ο προσωρινός έλεγχος που έγινε βάσει της εντολής του 2013 ανέφερε «διορθωτικός προσδιορισμός φόρου δωρεάς μεταβίβασης εταιρικών μεριδίων», ενώ στη οριστική προσβαλλόμενη πράξη αναφέρει «οριστικός προσδιορισμός φόρου δωρεάς μεταβίβασης μετοχών».
4. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου.
5. Αντισυνταγματικότητα της εφαρμοσμένης κείμενης νομοθεσίας, καθώς η ανατροπή του μέχρι σήμερα ισχύοντος καθεστώτος, σύμφωνα με το οποίο, πράξη της φορολογικής αρχής μπορούσε να ανατραπεί μόνο με δικαστική απόφαση, δεν είναι σύμφωνη με τις αρχές του δικαίου και του Συντάγματος. Η προβλεπόμενη από το άρθρο 63 του Ν. 4174/2013, ενδικοφανής προσφυγή παρουσιάζει προβλήματα συνταγματικότητας, καθώς παραβιάζει τα ατομικά δικαιώματα του φορολογούμενου, η διοίκηση αδυνατεί να ανταποκριθεί στις υποχρεώσεις της, ενώ οι εφαρμοστέες διατάξεις διέπονται από ατελή χαρακτήρα.

Ως προς τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό περί μη ορθής εκτίμησης του ιστορικού της υπόθεσης και μη ορθής εφαρμογής της κείμενης νομοθεσίας και έλλειψη αιτιολογίας.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 34 παρ. 1 του Ν.2961/2001 *«Κτήση περιουσίας αιτία δωρεάς, για την επιβολή του φόρου είναι:*

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

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 34 παρ.3 του Ν.2961/2001 *«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

Στην περίπτωση αυτή, εάν πρόκειται για ακίνητα ή πλοία ή για μετοχές μη εισηγμένες στο Χρηματιστήριο ή για λοιπούς μη εισηγμένους στο Χρηματιστήριο τίτλους κινητών αξιών ως και συμμετοχές σε εταιρίες ή συνεταιρισμούς και έχει επιβληθεί φόρος για τη μεταβίβαση αυτή, από τον αναλογούντα φόρο δωρεάς εκπίπτει ο βεβαιωθείς φόρος μεταβίβασης ή ο φόρος υπεραξίας».

Επειδή, όπως αποτυπώνεται στη σκέψη 3 της υπ' αριθμ. 1125/1995 απόφασης του Στε «το Ν.Δ. 118/1973, στο άρθρο 34 παράγραφος 3 ορίζει ότι: ο οικονομικός έφορος δύναται να χαρακτηρίσει ως δωρεάν, εν όλω ή εν μέρει, πάσα παραχώρηση περιουσίας, γενομένη μεν εικονικώς υπό τύπον συμβάσεως επί ανταλλάγματι, υποκρύπτουσα όμως δωρεάν, κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου. Παραχώρηση περιουσίας υποκρύπτουσα εν μέρει δωρεά υπάρχει και στην περίπτωση κατά την οποία παραχωρείται περιουσιακό αντικείμενο με αντάλλαγμα μικρότερο της αξίας αυτού, εφόσον, στην περίπτωση αυτή, προκύπτει ότι οι συμβαλλόμενοι, δια της συνομολογήσεως μικρότερου ανταλλάγματος, απέβλεψαν πράγματι στην εν μέρει άνευ ανταλλάγματος παραχώρηση του περιουσιακού αντικειμένου, συμφωνήσαντες ως προς αυτό, κατά την περί των ανωτέρω ειδικώς αιτιολογημένη κρίση της φορολογικής αρχής, η οποία φέρει το βάρος της σχετικής αποδείξεως η απόδειξη δε αυτή δύναται να προκύπτει από την εκτίμηση των ειδικών συνθηκών εκάστης περιπτώσεως, όπως είναι η τυχόν ιδιαίτερη σχέση μεταξύ των συμβαλλομένων και η μεγάλη διαφορά μεταξύ του συνομολογηθέντος ανταλλάγματος και της αγοραίας αξίας του παραχωρηθέντος αντικειμένου» (Στε 1125/1995).

Επειδή, όπως έχει κριθεί νομολογιακά, στις περιπτώσεις πώλησης μετοχών στις οποίες υποκρύπτεται άτυπη δωρεά η απόδειξη της χωρίς αντάλλαγμα παροχής, παραχωρήσεως ή μεταβιβάσεως περιουσιακού στοιχείου, βαρύνει τη φορολογική αρχή, όμως λόγω του δυσχερούς της αποδείξεως αυτής είναι ανεκτή η συναγωγή τεκμηρίου δωρεάς μεταξύ προσώπων συνδεόμενων μεταξύ τους με συγγενικό δεσμό. (ΔΕΦΑΘ 2939/2013)

Επειδή, το άρθρο 74 του Ν. 2961/2001 ορίζει ότι: «Για κάθε έλεγχο ή άλλη έρευνα που γίνεται από τα όργανα του προϊσταμένου της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ή άλλα νόμιμα εξουσιοδοτημένα όργανα, συντάσσεται από αυτόν που ενήργησε τον έλεγχο ή την έρευνα λεπτομερής και εμπεριστατωμένη έκθεση, η οποία θεωρείται από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας που αποδέχεται το αποτέλεσμα του ελέγχου, ο οποίος σε κάθε περίπτωση μπορεί να διατάσσει τη διενέργεια επανελέγχου».

Επειδή, το άρθρο 28 του Ν. 4174/2013 ορίζει ότι: «... 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. 3. Οι διαδικασίες εφαρμογής του παρόντος άρθρου καθορίζονται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα».

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

Επειδή, το άρθρο 64 του ανωτέρω νόμου ορίζει 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 του φόρου».

Επειδή, το άρθρο 17 του Ν. 2690/1999 (Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας) 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 3. Όταν η διοικητική πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως, τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοσή της οργάνου. Όταν την έκδοση της διοικητικής πράξης ζητά ο ενδιαφερόμενος, αυτός οφείλει να υποβάλει τα δικαιολογητικά που καθορίζουν οι σχετικές διατάξεις, εκτός αν τα στοιχεία αυτά υπάρχουν στην αρμόδια για την έκδοση της πράξης διοικητική αρχή».

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. Σχετικό με την αιτιολογία είναι το βάρος της απόδειξης για τη συνδρομή των πραγματικών

περιστατικών, που είναι προϋπόθεση της έκδοσης της διοικητικής πράξης (αρ. 17 παρ. 3 του ΚΔΔιαδ). Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο όσο και από το δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για εξυπηρέτηση του δημοσίου συμφέροντος ή για τη διασφάλιση των συμφερόντων ή δικαιωμάτων του διοικούμενου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας.

Η αιτιολογία 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 (ΣτΕ 3692/2001, 4223/2000), 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. Συγκεκριμένα, το διοικητικό όργανο εντοπίζει, ερμηνεύει και εφαρμόζει τον κρίσιμο κανόνα δικαίου (νομικό σκέλος της πράξης, ορθή ερμηνεία του περιεχομένου του κανόνα δικαίου, ΣτΕ 546/2008), υπαγάγει δηλαδή τα πραγματικά περιστατικά στον κανόνα δικαίου. (Ευγενία Πρεβεδούρου, *Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων, Γενικό Διοικητικό Δίκαιο. Εμβάθυνση Δημοσίου Δικαίου. Διάγραμμα*).

Σύμφωνα με το άρθρο 17 παρ. 2 του ΚΔΔιαδ, η αιτιολογία αρκεί να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης. Η έννοια της φράσης «να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου» δεν είναι ότι η αιτιολογία πρέπει να αναγράφεται στον φάκελο, αλλά ότι η αιτιολογία πρέπει να προκύπτει από τα στοιχεία τα οποία περιέχονται στον φάκελο, ώστε να μπορεί ο δικαστής, που εξετάζει την υπόθεση, να καταλήξει στην ίδια κρίση με τη Διοίκηση. (Ιωάννης Ν. Κατράς, *Ερμηνεία Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, εκδόσεις Σάκκουλα*, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2015, σελ. 321).

Η υποχρέωση αιτιολογίας αφορά τις πράξεις όλων του Λειτουργιών της ενιαίας εξουσίας του Κράτους και επιβεβαιώνει την αρχή της φανεράς δράσης των οργάνων του, διότι μόνο με την αιτιολογία η δημόσια διοίκηση εξαναγκάζεται να αποδείξει ότι είναι αμερόληπτη και χρηστή, δηλαδή ότι τηρεί την αρχή της νομιμότητας. Η ελαττωματική αιτιολογία (ελλείπουσα, ανεπαρκής, πλημμελής ή εσφαλμένη) καθιστά τη διοικητική πράξη άκυρη, όπως και η αόριστη αιτιολογία (ΣτΕ 277/1996) (Αναστάσιος Τάχος, *Ελληνικό Διοικητικό Δίκαιο*, εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2003, σελ.609-612).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση ο έλεγχος απέδειξε ότι η εξ' επαχθούς αιτίας μεταβίβαση 36.404 μετοχών της επιχείρησης «..... Α.Ε.» η οποία πραγματοποιήθηκε με τη σύναψη ιδιωτικού συμφωνητικού πώλησης μεταξύ της και του προσφεύγοντα, στην πραγματικότητα ήταν υποκρυπτόμενη δωρεά, καθώς:

- Ο προσφεύγων επικαλείται εισοδήματα της δεκαετίας προ της επίμαχης συναλλαγής, για τα οποία όμως δεν προσκομίζει τα απαραίτητα δικαιολογητικά στοιχεία. Από τις προσκομισθείσες οριστικές δηλώσεις φόρου μισθωτών υπηρεσιών της εταιρείας

..... Α.Ε. στην οποία ο ίδιος ήταν διαχειριστής, προκύπτει η είσπραξη συνολικού ποσού περίπου 33.000.000 δρχ. από μισθούς ετών 1988 μέχρι 1999. Ως προς το οικογενειακό του εισόδημα, από τις ίδιες δηλώσεις Φ.Μ.Υ. προκύπτει η καταβολή μισθών στην, κόρη του προσφεύγοντα, ποσού 15.800.000 δρχ για τα ίδια έτη.

- Από το αντίγραφο του τραπεζικού λογαριασμού της οικογένειας, δεν προκύπτει η ανάληψη ποσού ανάλογου του τιμήματος αγοράς των μετοχών, κατά το χρονικό διάστημα από τις-11-2000 και προγενέστερα.
- Από τα αντίγραφα των δηλώσεων φόρου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων δεν δήλωσε την αγορά των μετοχών στους κωδικούς 723 – 724 της δήλωσης φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2001, όπως όφειλε, καθώς η αναγραφή της σχετικής δαπάνης στη δήλωση φόρου εισοδήματος ήταν υποχρεωτική και αποτελούσε τεκμήριο διαβίωσης, ενώ υποχρεωτική ήταν και η προσκόμιση των νόμιμων αποδεικτικών στοιχείων αυτής.
- Από τον έλεγχο δεν κατέστη δυνατή η προσκόμιση της κίνησης των λογαριασμών της θανούσης, δωρήτριας,, προκειμένου να διαπιστωθεί η πίστωση στους λογαριασμούς της του τιμήματος πώλησης των μετοχών.
- Ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι το τίμημα πώλησης των μετοχών δαπανήθηκε από την πωλήτρια,, η οποία ήταν Πρόεδρος και Διευθύνων Σύμβουλος της ξενοδοχειακής επιχείρησης Α.Ε. προκειμένου να ανακαινισθεί το ξενοδοχείο, δεν αποδεικνύεται, καθώς αυτό θα έπρεπε να διοχετευθεί στην εταιρεία μέσω δανειακής σύμβασης μεταξύ της εταιρείας και της εταίρου και Προέδρου αυτής,
- Περαιτέρω, από τις τρεις διαθήκες της θανούσης,, προκύπτει ότι υπήρξε ευεργέτιδα της οικογένειας του προσφεύγοντα και πολλές φορές κατά το παρελθόν είχε δωρίσει στον προσφεύγοντα και στην οικογένειά του ακίνητα και μετοχές της εταιρείας Α.Ε., ενώ μετά το θάνατό της, κατέλειπε στην οικογένεια σημαντικά περιουσιακά στοιχεία.
- Επιπρόσθετα, οι λοιποί αγοραστές μετοχών της Α.Ε. – συγγενείς της αποβιώσας - αποδέχονται με γραπτή τους δήλωση ότι για την απόκτηση των μετοχών της εταιρείας Α.Ε. εδέχθησαν διάφορες δωρεές, χωρίς να καταβάλουν κανένα τίμημα, ενώ αναφερόμενοι στους υπόλοιπους αγοραστές (οικογένεια και), δηλώνουν ότι και αυτές είναι υποκρυπτόμενες δωρεές.

Επειδή, οι διαπιστώσεις της από-2017 έκθεσης ελέγχου κρίνονται βάσιμες και πλήρως αιτιολογημένες οι ως άνω ισχυρισμοί απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα περί πλημμελειών της φορολογικής αρχής.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 1 και 2 του Ν.4174/2013, «*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*».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του ν.4174/2013, ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.*»

Επειδή, ακολούθως σύμφωνα με το άρθρο 64 του ιδίου ως άνω νόμου, 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, περαιτέρω, σύμφωνα με τη κείμενη Νομολογία, στο σώμα της πράξης επιβολής προστίμου δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 949, 950/2012) η αιτιολογία της πράξης μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 2695/1993), στην πράξη επιβολής προστίμου αναφέρονται η παράβαση και το πρόστιμο, ενώ η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας δύναται να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται από αυτήν (ΣτΕ 962/2012).

Επειδή, εξάλλου στις διατάξεις του άρθρου 171 του ΚΔΔ , ορίζεται ότι : «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά. 2....., 3....., 4. **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 ιδίου άρθρου αποδεικτική δύναμη (ΣΤΕ 451/1991).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, σε εκτέλεση της υπ' αριθμ. 809/8-7-2016 απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών Θεσσαλονίκης, η αρμόδια Δ.Ο.Υ., εξέδωσε την υπ' αριθμ.-2017 προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς μεταβίβασης μετοχών, καθώς και την υπ' αριθμ.-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς μεταβίβασης μετοχών.

Κατά συνέπεια, ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλλει φόρο δωρεάς

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 39 παρ.1 του Ν.2961/2001 «*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 86 παρ. 1 & 3 του Ν.2961/2001« *1. Η δήλωση, ανεξάρτητα αν οφείλεται ή όχι φόρος, εφόσον καταρτίζεται συμβολαιογραφικό έγγραφο, υποβάλλεται πριν από τη σύνταξη του οικείου συμβολαιογραφικού εγγράφου της δωρεάς ή γονικής παροχής ή προίκας. Προκειμένου για δωρεές ή γονικές παροχές που δεν έγιναν αμέσως αποδεκτές, υποβάλλεται νέα δήλωση από αυτόν που αποδέχεται, πριν από την κατάρτιση του συμβολαίου αποδοχής.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, σύμφωνα με το άρθρο 102 του Ν.Δ. 118/1973, όπως ίσχυε κατά το χρόνο που έλαβε χώρα η δωρεά, αλλά και μετέπειτα με την παρ. 1 του Ν.2961/2001 «*Το Δημόσιο εκπίπτει του δικαιώματός του για την κοινοποίηση πράξης επιβολής φόρου και προστίμου προκειμένου:*

α) για ανακριβή δήλωση, μετά την πάροδο δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο υποβλήθηκε η δήλωση

β) για παράλειψη δήλωσης ολόκληρης ή μέρους της περιουσίας που αποκτήθηκε ή εικονικότητας του συμβολαίου, μετά δεκαπενταετία από το τέλος του έτους, μέσα στο οποίο έληξε η προθεσμία για υποβολή της δήλωσης ή έχει συνταχθεί το προσβαλλόμενο για εικονικότητα συμβόλαιο και

γ) για επιβολή προστίμου, μετά δεκαετία από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο έχει συντελεσθεί η παράβαση».

Επειδή, ως προς την παραγραφή λόγω παράλειψης υποβληθείσας δήλωσης, το δικαίωμα του δημοσίου παραγράφεται μετά την πάροδο δέκα πέντε (15) ετών από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο όφειλε να υποβληθεί η δήλωση. Συνεπώς η πάροδος της δεκαπενταετούς προθεσμίας επιφέρει απόσβεση του δικαιώματος του δημοσίου να κοινοποιήσει πράξη καταλογισμού του φόρου.

Επειδή, με το άρθρο 36 του Ν. 4174/2013 παρ.2 περ. γ' η φορολογική διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου: ... «γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης «επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης» και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

- Στις-11-2000 συντελέστηκε μεταβίβαση 36.404 μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών, μετοχών της ανώνυμης εταιρείας Α.Ε. με ΑΦΜ:, μεταξύ της και του προσφεύγοντα,
- Για την εν λόγω μεταβίβαση συντάχθηκε το υπ' αριθμ.-2000 ιδιωτικό συμφωνητικό πώλησης των παραπάνω μετοχών, αντί τιμήματος 48.344.512 δρχ. και υποβλήθηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. δήλωση φόρου μεταβίβασης μετοχών βάσει της οποίας καταβλήθηκε φόρος 2.566.482 δρχ.
- Με την υπ' αριθμ. ./.....-2013 εντολή ελέγχου της Δ.Ο.Υ. διενεργήθηκε έλεγχος σε υπόθεση φόρου κληρονομιάς της, (αρ. φακ. Θ../2001) η οποία απεβίωσε την-2001, με αφορμή το υπ' αριθμ./2013 πληροφοριακό έγγραφο της Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με το οποίο έπρεπε να ελεγχθούν επτά ιδιωτικά συμφωνητικά πώλησης μετοχών της εταιρείας «. Α.Ε.» προς επτά φυσικά πρόσωπα, ως πιθανές υποκρυπτόμενες δωρεές προς αυτά, καθώς η αγορά των μετοχών δεν τεκμηριώνεται από τους λαμβάνοντες αυτές.
- Από τον έλεγχο των δηλώσεων φόρου κληρονομιάς, διαπιστώθηκε ότι η μεταβίβαση 36.404 μετοχών της ανώνυμης εταιρείας Α.Ε. από τη προς τον στις-11-2000, δεν πραγματοποιήθηκε από επαχθή αιτία (πώληση),

όπως δηλώθηκε από τους αντισυμβαλλόμενους με το από-11-2000 ιδιωτικό συμφωνητικό πώλησης των μετοχών, αλλά από χαριστική αιτία (δωρεά). Κατόπιν αυτού, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. συνέταξε την από-2016 έκθεση ελέγχου φόρου κληρονομιάς και εξέδωσε την υπ' αριθμ.-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς - μεταβίβασης εταιρικών μεριδίων, εις βάρος του

- Ο τελευταίος κατέθεσε την υπ' αριθμ.-2016 ενδικοφανή προσφυγή προς τη Διεύθυνση Επίλυση Διαφορών, επί της οποίας εκδόθηκε η υπ' αριθμ. 809/8-7-2016 απόφαση με την οποία ακυρώθηκε η προσβαλλόμενη υπ' αριθμ.-2016 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς για λόγους ελαττωματικής και μη νόμιμης αιτιολογίας (μη διαχωρισμό των φορολογικών αντικειμένων δωρεάς και κληρονομιάς), καθώς και άλλων τυπικών πλημμελειών.
- Σε εκτέλεση της υπ' αριθμ. 809/8-7-2016 απόφασης της ΔΕΔ η αρμόδια Δ.Ο.Υ., συνέταξε την από2017 έκθεση φόρου δωρεάς και εξέδωσε την προσβαλλόμενη, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, υπ' αριθμ.-2017 οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου δωρεάς.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, ο έλεγχος απέδειξε ότι η μεταβίβαση των 36.404 μετοχών της εταιρείας Α.Ε. από τη στον προσφεύγοντα, έλαβε χώρα την-11-2000 και αποτελεί δωρεά για την οποία δεν συντάχθηκε συμβόλαιο δωρεάς, ούτε και υποβλήθηκε η σχετική δήλωση φόρου δωρεάς. Περαιτέρω, δεδομένου ότι σύμφωνα με το άρθρο 86 παρ.3 του Ν. 2961/2001, σε περίπτωση μη σύνταξης συμβολαιογραφικού εγγράφου για τη σύσταση δωρεάς, η δήλωση φόρου δωρεάς υποβάλλεται μέσα σε έξι μήνες από την παράδοση του αντικειμένου της δωρεάς στο δωρεοδόχο. Κατά συνέπεια, ο προσφεύγων όφειλε να υποβάλλει δήλωση φόρου δωρεάς μέχρι την-5-2001.

Επειδή, σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης φόρου δωρεάς το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό φόρου παραγράφεται μετά από δεκαπέντε έτη από το τέλος του έτους στο οποίο έληξε η προθεσμία υποβολής δήλωσης, ήτοι στην προκειμένη περίπτωση η δεκαπενταετία αρχίζει από 1/1/2002 και ολοκληρώνεται την 31/12/2016.

Επειδή, η φορολογική αρχή, εμπρόθεσμα και εντός του νόμιμου χρονικού διαστήματος ολοκλήρωσε τον έλεγχο επί της κληρονομιαιάς περιουσίας της αποβιώσας , συντάσσοντας την από-2016 έκθεση ελέγχου φόρου κληρονομιάς βάσει της οποίας εξέδωσε την υπ' αριθμ.-2016 οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου δωρεάς εις βάρος του προσφεύγοντα, καθώς απέδειξε την ύπαρξη προγενέστερης του θανάτου δωρεάς, η οποία

αφενός μεν δεν φορολογήθηκε, αφετέρου δε, δεν συνυπολογίστηκε στην κληρονομιαία μερίδα του προσφεύγοντα.

Επειδή, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών Θεσσαλονίκης, με την υπ' αριθμ. 809/8-7-2016 απόφασή της επί της υπ' αριθμ.-2016 ενδικοφανούς προσφυγής του, ακύρωσε την υπ' αριθμ.2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς και ανέπεμψε την υπόθεση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. προκειμένου να εκδοθεί νέα πράξη απαλλαγμένη από την τυπική πλημμέλεια εξαιτίας της οποίας κατέστη άκυρη.

Επειδή, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. εντός του προβλεπόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ.2 γ' του ν.4174/2013 χρονικού διαστήματος εξέδωσε την προσβαλλόμενη, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, υπ' αριθμ.-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου δωρεάς πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα περί αντισυνταγματικότητας της εφαρμοζόμενης νομοθεσίας.

Επειδή στην παράγραφο 1 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι «ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης, στην παράγραφο 5 εντός εκατόν είκοσι (120) ημερών από την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής στη Φορολογική Διοίκηση, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης εκδίδει απόφαση, την οποία κοινοποιεί στον υπόχρεο, λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο και τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που είναι σχετική με την υπόθεση και στην παράγραφο 6 αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. ... Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης».

Επειδή, ενόψει της αρχής της νομιμότητας του φόρου, η φορολογική διοίκηση έχει –κατ'

αρχήν – δέσμια αρμοδιότητα σε σχέση με την έκδοση των καταλογιστικών του φόρου πράξεων, υπό την έννοια ότι εφόσον διαπιστώσει τη διάπραξη μιας παράβασης και τη συνδρομή των προϋποθέσεων του νόμου είναι υποχρεωμένη να προβεί στην έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου ή προστίμου, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η υπαιτιότητα, ο δόλος ή η αμέλεια του φορολογούμενου που υπέπεσε στην παράβαση, (Στε 1253/92, 3278/92, 2266/95 & 3333/95) εκτός και αν ρητά ο νομοθέτης απαιτεί την ύπαρξη δόλου (Στε 53/92, 457/94).

Επειδή, οι εφαρμοζόμενες στην παρούσα περίπτωση διατάξεις είναι σύμφωνες με τις συνταγματικές επιταγές της φορολογικής ισότητας και δικαιοσύνης καθώς και της νομιμότητας του φόρου.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Κατά συνέπεια, ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης-2017 και αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής,

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάσει την παρούσα απόφαση:

Επί της υπ' αρ.-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς (αρ. φακέλου Ζ-...../2000)

Κύριος φόρος	18.993.524 δρχ.
Πρόσθετος φόρος λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης 120%	22.792.229 δρχ.
Σύνολο Φόρου Δωρεάς	41.785.753 δρχ. ή 122.628,77 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στους υπόχρεους.

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.