



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 03/03/2017
Αριθμός απόφασης:1797

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Της παρ. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94).

γ. Του άρθρου 59 του Π.Δ. 111/14 (ΦΕΚ Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών»

δ. Του άρθρου 6 της αριθ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 ΚΑΙ 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

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. Την από 04/11/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, κατά των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου ή προστίμου	Χρονολογία Φορολογίας	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1				ΔΩΡΕΑ		68.616,59
2				ΔΩΡΕΑ		33.795,74
3				ΔΩΡΕΑ		3.047,73

του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την απόοικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 04/11/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αρ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., με χρονολογία φορολογίας, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος δωρεάς ποσού 31.189,36 €, πλέον 37.427,23 € (πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης).

β) Με την υπ' αρ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., με χρονολογία φορολογίας, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος δωρεάς ποσού 15.361,70 €, πλέον 18.434,04 € (πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης).

γ) Με την υπ' αρ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., με χρονολογία φορολογίας, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος δωρεάς ποσού 1.385,33 €, πλέον 1.662,40 € (πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης).

Η διαφορά φόρου προέκυψε σύμφωνα με την απόέκθεση μερικού ελέγχου φόρου άτυπης δωρεάς, αναπόσπαστο μέρος της οποίας αποτελεί η απόέκθεση έλεγχου εισοδήματος του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ., προέκυψαν καταθέσεις χρηματικών ποσών από την γιαγιά της προσφεύγουσαςμε Α.Φ.Μ.:προς την εγγονή τηςτου, Α.Φ.Μ.:

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τα πραγματικά στοιχεία του φακέλου χαρακτηρίζει τα ποσά που κατατέθηκαν από τηνπρος την εγγονή τηςτου στις χρήσεις, και **ως άτυπη δωρεά** της προς την προσφεύγουσα όπως αναλυτικά περιγράφονται παρακάτω:

ΧΡΗΣΗ							
A / A	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΧΡΗΜΑΤΟΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΠΡΟΪΟΝΤΟΣ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΟΣΟ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ ΣΕ ΔΡΧ	ΠΟΣΟ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ ΣΕ ΕΥΡΩ Ή ΔΟΛΑΡΙΑ ΗΠΑ	ΠΟΣΟ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ ΣΕ ΕΥΡΩ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ ΣΤΗΝ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗ ΓΙΑ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟ ΦΟΡΟΥ ΔΩΡΕΑΣ
1					1.635.550	4.799,85	4.799,85
2					107.397.397 /2= 53.698.698	299.992,73/2= 149.996,37 Δολάρια ΗΠΑ	157.589,72
3					6.115.106	17.946,02	17.946,02

ΣΥΝΟΛΟ	61.449.354	180.335,59
ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΠΟΣΑ ΠΟΥ Ο ΕΛΕΓΧΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΕ ΑΠΟ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΤΟ ΕΤΟΣ ΓΙΑ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟ ΦΟΡΟΥ ΔΩΡΕΑΣ ΑΠΟ ΤΗΝ (ΓΙΑΓΙΑ ΤΗΣ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗΣ)		180.335,59

ΧΡΗΣΗ							
A/A	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΧΡΗΜΑΤΟΠΙ ΣΤΩΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΠΡΟΪΟΝΤΟΣ	ΗΜΕΡΟΜΗΝ ΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓ ΗΣ	ΠΟΣΟ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ ΣΕ ΔΡΧ	ΠΟΣΟ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ ΣΕ ΕΥΡΩ	ΠΟΣΟ ΣΥΝΑΛΛΑ ΓΗΣ ΣΕ ΕΥΡΩ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓ ΕΙ ΣΤΗΝ ΕΛΕΓΧΟ ΜΕΝΗ ΓΙΑ ΠΡΟΣΔΙΟ ΡΙΣΜΟ ΦΟΡΟΥ ΔΩΡΕΑΣ
1					5.000.000	14.673,51	14.673,51
2					3.000.000	8.804,11	8.804,11
3					13.300.001	39.031,55	39.031,55
	ΣΥΝΟΛΟ				21.300.001	62.509,17	
ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΠΟΣΑ ΠΟΥ Ο ΕΛΕΓΧΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΕ ΑΠΟ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΤΟ ΕΤΟΣ ΓΙΑ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟ ΦΟΡΟΥ ΔΩΡΕΑΣ ΑΠΟ ΤΗΝ(ΓΙΑΓΙΑ ΤΗΣ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗΣ)							62.509,17

ΧΡΗΣΗ							
A/A	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΧΡΗΜΑΤΟΠΙ ΣΤΩΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΠΡΟΪΟΝΤΟΣ	ΗΜΕΡΟΜΗΝ ΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗ Σ	ΠΟΣΟ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ ΣΕ ΔΡΧ	ΠΟΣΟ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ ΣΕ ΕΥΡΩ	ΠΟΣΟ ΣΥΝΑΛΛ ΑΓΗΣ ΣΕ ΕΥΡΩ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓ ΕΙ ΣΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ ΜΕΝΟ
1					1.499.999	4.402,05	4.402,05
	ΣΥΝΟΛΟ				1.499.999	4.402,05	
ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΠΟΣΑ ΠΟΥ Ο ΕΛΕΓΧΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΕ ΑΠΟ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΤΟ ΕΤΟΣ ΓΙΑ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟ ΦΟΡΟΥ ΔΩΡΕΑΣ ΑΠΟ ΤΗΝ (ΓΙΑΓΙΑ ΤΗΣ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗΣ)							4.402,05

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- 1) Παράλειψη κοινοποίησης ή επίδειξης της εντολής ελέγχου
- 2) Παράλειψη αναγραφής της ημερομηνίας κοινοποίησης (δια θυροκολλησεως), των στοιχείων του προσώπου που πραγματοποίησε την επίδοση και του μάρτυρα.
- 3) Εκπρόθεσμη κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων
- 4) Πλήρης έλλειψη αιτιολογίας και σε κάθε περίπτωση μη νόμιμη αιτιολογία
- 5) Ως προς την επιβολή φόρου δωρεάς για συναλλαγές των ετών -
- 6) Παραγραφή δικαιώματος Δημοσίου για την επιβολή φόρου δωρεάς για το έτος

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΠΑΡΑΓΡΑΦΗ ΤΗΣ ΔΩΡΕΑΣ

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 102 του Ν. 2961/..... (ΦΕΚ Α' 266) « Κύρωση του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών

Παροχών Προικίων και Κερδών από Λαχεία» ορίζεται ότι: « 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».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 102 του Ν. 2961/..... ορίζεται ότι: «3. Επιτρέπεται η κοινοποίηση πράξεως του Οικονομικού Εφόρου και μετά την λήξιν της ορισμένης υπό των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου πενταετούς ή δεκαπενταετούς προθεσμίας, κατά τας ακόλουθους μόνον περιπτώσεις :

α. εάν η εμπρόθεσμος κοινοποιηθείσα πράξις της φορολογικής αρχής ακυρωθή δι' οιονδήποτε μη ουσιαστικών λόγων, του δικαιώματος του δημοσίου διατηρουμένον και εάν εκ της ταύτης ακυρώσεως προκύπτει Φορολογική υποχρέωσις τρίτου προσώπου μη υπαχθέντος εις φορολογίαν.

β. εάν ακυρωθή δια δικαστικής αποφάσεως η γενομένη βεβαίωσις του φόρου ή του προστίμου, δια τυπικόν ελάττωμα του τίτλου, εφ' ου αυτή εστηρίχθη.

γ. αν έχει υποβληθεί δήλωση του υποχρέου κατά το τελευταίο έτος της δεκαετούς ή δεκαπενταετούς προθεσμίας ή αν η φορολογική υποχρέωση προκύπτει από απόφαση διοικητικού δικαστηρίου που εκδόθηκε μέσα στο ίδιο έτος, και

δ. εάν ο ενεργήσας τον έλεγχο υπάλληλος ή ο οικονομικός Έφορος επί τη βάσει της εκθέσεως του οποίου κατηρτίσθη η αρχική πράξις, ετιμωρήθη πειθαρχικώς δι' αμετακλήτου αποφάσεως του αρμοδίου οργάνου δια βαρείαν αμέλειαν ή δόλον κατά τον έλεγχο τούτον.».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 22 Ν 4337/2015 ορίζεται ότι «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2015 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί (κατά τη δημοσίευση του παρόντος) ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2015 εισαγγελικές παραγγελίες, **εντολές ελέγχου**, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης.».

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, εκδόθηκε η με αρ. εντολή ελέγχου δωρεάς, με χρονολογία φορολογίας και διενεργήθηκε έλεγχος άτυπης δωρεάς, όπως αναφέρεται στην απόέκθεση μερικού ελέγχου.

Αιτία του ως άνω ελέγχου αποτελεί η απόέκθεση ελέγχου εισοδήματος του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ., από την οποία προέκυψαν καταθέσεις χρηματικών ποσών από την γιαγιά της προσφεύγουσαςμε προς την εγγονή τηςτου, Α.Φ.Μ.:, οι οποίες χαρακτηρίστηκαν δωρεές και δεν είχε υποβληθεί δήλωση δωρεάς.

Συνεπώς, εφ' όσον τα της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου δωρεάς, ως και της παρεκτάσεως αυτής ρυθμίζονται ειδικώς στην παράγραφο 3 του άρθρου 102 του 2961/..... « Κύρωση του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών Προικίων και Κερδών από Λαχεία», οι σχετικές διατάξεις του άρθρου

68 § 2 του Ν. 2238/1994, δεν έχουν εφαρμογή στη φορολογία δωρεών και εφόσον τα συμπληρωματικά στοιχεία δεν περιήλθαν σε γνώση της αρμόδιας φορολογικής αρχής εντός της δεκαπενταετίας και εντός της προθεσμίας της δεκαπενταετούς παραγραφής δεν είχε εκδοθεί εντολή ελέγχου από την αρμόδια φορολογική αρχή, σύμφωνα με της ανωτέρω διατάξεις, ήτοι, λόγω μη υποβολής δήλωσης από την προσφεύγουσα.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρων έχει παραγραφεί γίνεται αποδεκτός.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΠΑΡΑΛΕΙΨΗ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗΣ Η΄ ΕΠΙΔΕΙΞΗΣ ΤΗΣ ΕΝΤΟΛΗΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 25 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι φέρουν έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής:

- α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής,
- β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων στους οποίους, ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος,
- γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,
- δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος,
- ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και
- στ) το χαρακτηρισμό πλήρης ή μερικός έλεγχος, κατά περίπτωση.

Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται.».

Επειδή, τυχόν έλλειψη επίδοσης της εντολής ελέγχου δεν επισύρει σε καμία περίπτωση ακυρότητα της πράξης, καθώς η προσφεύγουσα έλαβε γνώση του ελέγχου. Άλλωστε η προσφεύγουσα δεν αποδεικνύει βλάβη από την έλλειψη επίδοσης εντολής ελέγχου κατά το άρθρο 79 παρ.5 περ. β Κ.Δ.Δ.. Συνεπώς ο ισχυρισμός περί ακυρότητας των πράξεων λόγω ελλείψεως επίδοσης της εντολής ελέγχου είναι απορριπτέος.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΠΑΡΑΛΕΙΨΗ ΑΝΑΓΡΑΦΗΣ ΤΗΣ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑΣ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗΣ

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 5 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «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, ή
γ) επιδοθεί στο εν λόγω πρόσωπο, κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατά το προηγούμενο εδάφιο, θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου.».

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ.1249/01.12.2014** «Παροχή οδηγιών σχετικά με την τήρηση νομότυπων διαδικασιών κοινοποίησης α) των πράξεων προσδιορισμού φόρου και των λοιπών εγγράφων και πράξεων που άπτονται των διαδικασιών ελέγχου, β) της ατομικής ειδοποίησης καταβολής οφειλής - υπερημερίας των άρθρων 47 του ν. 4174/2013 και 7 του ν.δ. 356/1974 (ΚΕΔΕ), γ) της ατομικής ειδοποίησης του άρθρου 4 του ν.δ. 356/1974 (ΚΕΔΕ)» αναφέρεται ότι:

«**Δ.** Όσον αφορά την κοινοποίηση των πράξεων της Φορολογικής Διοίκησης με επίδοση κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας διευκρινίζονται τα εξής:

[...]

5. Αν τα πρόσωπα προς τα οποία προβλέπεται ότι διενεργείται η παράδοση του εγγράφου, δεν βρίσκονται στην κατοικία ή στο χώρο της εργασίας τους ή αρνούνται την παραλαβή του ή την υπογραφή της έκθεσης ή δεν μπορούν να υπογράψουν την έκθεση η επίδοση **γίνεται με Θυροκόλληση**.

6. Η θυροκόλληση συνίσταται στην επικόλληση του επιδοτέου εγγράφου εντός σφραγισμένου και αδιαφανούς φακέλου, επί του οποίου αναγράφονται μόνο τα στοιχεία της επιδίδουσας υπηρεσίας και του προς η κοινοποίηση προσώπου από μέρους του οργάνου της επίδοσης, με την παρουσία ενός μάρτυρα, στη θύρα της κατοικίας ή του χώρου εργασίας ή του υπηρεσιακού καταστήματος όπου κατοικεί ή εργάζεται, κατά περίπτωση, το πρόσωπο προς το οποίο έπρεπε να διενεργηθεί η παράδοση του εγγράφου.

[...]

13. Τονίζεται ιδιαίτερα ότι για κάθε επίδοση, το όργανο που τη διενεργεί συντάσσει έκθεση, η οποία πρέπει να μνημονεύει : τον τόπο και το χρόνο που διενεργήθηκε η πράξη (επίδοση ή θυροκόλληση), το ονοματεπώνυμο και την ιδιότητα του οργάνου που διενέργησε την πράξη καθώς και εκείνων που συνέπραξαν ή παραστάθηκαν κατά τη διενέργειά της, την παραγγελία προς επίδοση, σαφή προσδιορισμό, από απόψεως χρόνου εκδόσεως και περιεχομένου, του επιδοτέου εγγράφου και των προσώπων τα οποία αφορά, την ημέρα και την ώρα της επίδοσης, το πρόσωπο στο οποίο παραδόθηκε το έγγραφο και **την ιδιότητα** (π.χ. αντίκλητος) με την οποία το παρέλαβε, καθώς και **τους λόγους που προκάλεσαν τη Θυροκόλληση**.».

Επειδή, οι προσβαλλόμενες πράξεις κοινοποιήθηκαν από την Δ.Ο.Υ. (δια θυροκολλησεως λόγω απουσίας της ελεγχόμενης από την κατοικία της) στις 05/10/2016, ημέρα Τετάρτη και ώρα 14:00 και αφού πρώτα εσωκλείστηκαν σε αδιαφανή και σφραγισμένο φάκελο στην κύρια είσοδο

της κατοικίας της προσφεύγουσας με μάρτυρα την υπάλληλο της Δ.Ο.Υ.
η οποία και υπογράφει την έκθεση επίδοσης.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν αποδεικνύει βλάβη, καθώς υπέβαλλε εμπρόθεσμα την κρινόμενη προσφυγή και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΕΚΠΡΟΘΕΣΜΗ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ ΤΩΝ ΠΡΟΣΒΑΛΛΟΜΕΝΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 ν.4174/2013 η φορολογική διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου.....».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η ως άνω τεθείσα προθεσμία δεν είναι αποκλειστική αλλά ενδεικτική και δεν άγει σε καμία περίπτωση σε ακύρωση των πράξεων της φορολογικής διοίκησης καθώς έχει τεθεί από το νομοθέτη προκειμένου να προσδιοριστεί ένα εύλογο χρονικό διάστημα εντός του οποίου θα πρέπει να δρα η φορολογική διοίκηση γεγονός που σε κάθε περίπτωση εξαρτάται από το πλήθος των υποθέσεων προς διεκπεραίωση. Εξάλλου σύμφωνα με την παγία αρχή του δημοσίου δικαίου, η οποία αποτυπώνεται στις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 10 του ΚΔΔσίας, οι προθεσμίες για τη Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός αν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές. Αντιστοίχως, νομολογιακά γίνεται παγίως δεκτό ότι οι προθεσμίες που τάσσονται από το νόμο στη Διοίκηση προς ενέργεια είναι, κατά κανόνα, ενδεικτικές, αν δεν ορίζονται ρητώς ως αποκλειστικές ή δεν προκύπτει σαφώς αντίθετη βούληση του νομοθέτη, δηλαδή η Διοίκηση δύναται να ενεργήσει και μετά τη λήξη των πιο πάνω προθεσμιών μέσα σε εύλογο χρόνο (ενδεικτικά ΣτΕ 2993/2014, 2809/2012, βλ. επίσης ΣτΕ 3762/2009, 4311, 4876/2012).

Κατόπιν αυτού ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος είναι αβάσιμος και δεν γίνεται αποδεκτός.

ΕΛΛΕΙΨΗ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑΣ ΚΑΙ ΣΕ ΚΑΘΕ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΜΗ ΝΟΜΙΜΗ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ

Επειδή, η έκδοση των πράξεων στηρίχθηκε σε ορθή ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 2961/..... και των άρθρων 361, 496, 498 του Αστικού Κώδικα, στις διατάξεις των άρθρων 2,23,25,28,30,34,37, και 72 του Κ.Φ.Δ (Ν.4174/2013) και στις διατάξεις του άρθρου 14 Ν. 2579/1998.

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο τη θεωρεία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοση της, η ερμηνεία τους. οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας Η αιτιολογία θεωρείται νόμιμη όταν είναι : α) ειδική (και όχι

γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής) Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα Δικαστήρια.

Στην προκειμένη περίπτωση η απόέκθεση μερικού ελέγχου φόρου άτυπης δωρεάς, αναπόσπαστο μέρος της οποίας αποτελεί η απόέκθεση έλεγχου εισοδήματος, της Δ.Ο.Υ., αποτελεί την αιτιολογία των επίδικων πράξεων, αναγράφει τις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης. Στην έκθεση ελέγχου, επίσης, εκτίθενται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων, όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπειριστικώς.

Στην ίδια έκθεση γίνεται υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον κανόνα δικαίου, ενώ στις προσβαλλόμενες αποφάσεις γίνεται ο προσδιορισμός του προστίμου σε συνέχεια των διαπιστώσεων του ελέγχου.

Επομένως σε καμία περίπτωση δεν υφίσταται έλλειψη αιτιολογίας στο σώμα της πράξης όπως υποστηρίζει η προσφεύγουσα δεδομένου ότι στην έκθεση ελέγχου που αποτελεί προσάρτημα της πράξης εκτίθενται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων, όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπειριστικώς.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟ ΦΟΡΟΥ ΔΩΡΕΑΣ ΤΗ ΧΡΗΣΗ και

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 34 παρ 1 του Ν 2961/..... αντικείμενο και υποκείμενο του φόρου είναι α)κτήση περιουσίας αιτία δωρεάς και γονικής παροχής είναι αυτή που προέρχεται από δωρεά η οποία συνίσταται 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.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 34 περ. Α παρ 1 περ. β του Ν 2961/..... ο Προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να χαρακτηρίσει ως δωρεά ολικά ή μερικά κάθε παραχώρηση περιουσίας που γίνεται εικονικά με τον τύπο της σύμβασης με αντάλλαγμα αλλά υποκρύπτει δωρεά κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 1

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.

Επειδή, όμως η απόδειξη αυτή είναι πολύ δύσκολη από την δικαστηριακή νομολογία 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. Σχετ. ΣΤΕ 2856/1974, 954/1982 ΚΑΙ 4026/1983.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 73 του Ν 2961/..... 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 δήλωσηβ) ζητά οποιαδήποτε πληροφορία και οποιοδήποτε στοιχεία κρίνει απαραίτητα από κάθε δημόσια, δημοτική ή κοινοτική αρχή και από κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο. Ο φορολογούμενος και τα πιο πάνω πρόσωπα υποχρεούνται να παρέχουν χωρίς υπαίτια βραδύτητα τις πληροφορίες που ζητούνται ...

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 85 του Ν 2961/..... 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/..... σε περίπτωση που δεν καταρτιστεί συμβολαιογραφική πράξη για την γονική παροχή η 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 ΑΚ.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 87 Ν 2961/..... ορίζεται αρμόδια για την παραλαβή των δηλώσεων φόρου γονικής παροχής ή δωρεάς και την βεβαίωση του αναλογούντος φόρου είναι η Δ.Ο.Υ του παρέχοντος δωρητή. Προκειμένου για παρέχοντα ο οποίος κατοικεί στην αλλοδαπή αρμόδια Δ.Ο.Υ είναι η Δ.Ο.Υ ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ.

Επειδή, σύμφωνα με Ν 3090/84 σαν δωρεά φορολογείται και κάθε χωρίς αντάλλαγμα παραχώρηση χρημάτων, ζώων και κινητών εν γένει πραγμάτων κι αν δεν καταρτίστηκε δημόσιο ή ιδιωτικό έγγραφο και το βάρος της απόδειξης ανήκει στην φορολογική αρχή. Είναι δυνατή η συναγωγή τεκμηρίου δωρεάς μεταξύ προσώπων συνδεομένου με ιδιαίτερο δεσμό και εφόσον αποκλειστεί κάθε άλλη πηγή προέλευσης χρημάτων και κατά το ποσό που αυξήθηκε η περιουσία του δωρεοδόχου και επί πλέον η οικονομική κατάσταση του φερόμενου δωρητή επιτρέπει σε αυτόν την ενέργεια της δωρεάς.

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

Επειδή, σύμφωνα με την απόέκθεση μερικού ελέγχου φόρου άτυπης δωρεάς, αναπόσπαστο μέρος της οποίας αποτελεί η απόέκθεση έλεγχου εισοδήματος, της Δ.Ο.Υ., στην οποία αναφέρεται ότι «....λαμβάνοντας υπόψη τα πραγματικά στοιχεία, χαρακτηρίζει τα ποσά που κατατέθηκαν από τηνπρος την εγγονή τηςτου στις χρήσεις και **ως άτυπη δωρεά** τηςτουπρος την προσφεύγουσα όπως αναλυτικά περιγράφονται παρακάτω:

ΧΡΗΣΗ							
A/A	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΧΡΗΜΑΤΟΠΙ ΣΤΩΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΠΡΟΪΟΝΤΟΣ	ΗΜΕΡΟΜΗΝ ΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓ ΗΣ	ΠΟΣΟ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗ Σ ΣΕ ΔΡΧ	ΠΟΣΟ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗ Σ ΣΕ ΕΥΡΩ	ΠΟΣΟ ΣΥΝΑΛΛΑ ΓΗΣ ΣΕ ΕΥΡΩ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓ ΕΙ ΣΤΗΝ ΕΛΕΓΧΟ ΜΕΝΗ ΓΙΑ ΠΡΟΣΔΙΟ ΡΙΣΜΟ ΦΟΡΟΥ ΔΩΡΕΑΣ
1					5.000.000	14.673,51	14.673,51
2					3.000.000	8.804,11	8.804,11
3					13.300.001	39.031,55	39.031,55
	ΣΥΝΟΛΟ				21.300.001	62.509,17	
ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΠΟΣΑ ΠΟΥ Ο ΕΛΕΓΧΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΕ ΑΠΟ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΤΟ ΕΤΟΣ ΓΙΑ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟ ΦΟΡΟΥ ΔΩΡΕΑΣ ΑΠΟ ΤΗΝ (ΓΙΑΓΙΑ ΤΗΣ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗΣ)							62.509,17

ΧΡΗΣΗ							
A/A	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΧΡΗΜΑΤΟΠΙ ΣΤΩΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΠΡΟΪΟΝΤΟΣ	ΗΜΕΡΟΜΗΝ ΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗ Σ	ΠΟΣΟ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ ΣΕ ΔΡΧ	ΠΟΣΟ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ ΣΕ ΕΥΡΩ	ΠΟΣΟ ΣΥΝΑΛΛ ΑΓΗΣ ΣΕ ΕΥΡΩ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓ ΕΙ ΣΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ ΜΕΝΟ
1					1.499.999	4.402,05	4.402,05
	ΣΥΝΟΛΟ				1.499.999	4.402,05	
ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΠΟΣΑ ΠΟΥ Ο ΕΛΕΓΧΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΕ ΑΠΟ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΤΟ ΕΤΟΣ ΓΙΑ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟ ΦΟΡΟΥ ΔΩΡΕΑΣ ΑΠΟ ΤΗΝ (ΓΙΑΓΙΑ ΤΗΣ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗΣ)							4.402,05

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι ανωτέρω ονομαστικές καταθέσεις από την, γιαγιά της προσφεύγουσας, στον ατομικό της λογαριασμό, έγιναν για να εξυπηρετήσει την γιαγιά της καθόσον τα ανωτέρω ποσά αναλώθηκαν σχεδόν στο σύνολό τους **για τις υποχρεώσεις και τις τρέχουσες αυξημένες ανάγκες φροντίδας (φυσιοθεραπείες, οικιακή βοήθος, διάφορα προσωπικά έξοδα κ.ά.) της υπέργηρης γιαγιάς της**, η οποία αδυνατούσε σε μεγάλο βαθμό να αυτοεξυπηρετηθεί, και διέμενε στην οικία της προσφεύγουσας επί της οδού Ι....., μέχρι την 05.05.2010 οπότε και απεβίωσε.

Επειδή, όπως προκύπτει από το σύστημα TAXIS, η (γιαγιά της προσφεύγουσας) υπέβαλλε δηλώσεις εισοδήματος, στη Δ.Ο.Υ., και δήλωνε ιδιοκατοίκηση, επί της οδού

Επειδή, οι καταθέσεις είναι ονομαστικές με το όνομα της, δηλαδή με φυσική παρουσία της ανωτέρω στην τράπεζα, συνεπώς θα μπορούσε να είχε αναλάβει η ίδια τα ποσά αυτά και να μην τα έκανε μεταφορά στον λογαριασμό της εγγονής της.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε δικαιολογητικά πληρωμής που να αφορούν δαπάνες της γιαγιάς της.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι τα ποσά που κατατέθηκαν στο λογαριασμό της προσφεύγουσας αναλώθηκαν στο σύνολό τους για τις υποχρεώσεις και τις τρέχουσες αυξημένες ανάγκες φροντίδας, της γιαγιάς της,, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ ΣΥΝΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΔΩΡΕΩΝ

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170) ορίζεται ότι:« 1. 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 (ήδη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών) της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου.2..., 3..., 4..., 5. Εντός εκατόν είκοσι (120) ημερών από την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής στη Φορολογική Διοίκηση, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης(ήδη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών) 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. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. 6. Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης (ήδη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών) οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς.».

Ειδικά μάλιστα στη διάταξη της παρ. 6 του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 επισημαίνεται ρητά ότι: “ *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. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης προσδιορισμού φόρου. ...*” . Από τη διατύπωση αυτή, συνάγεται ότι η Υπηρεσία μας έχει ευρεία ευχέρεια δράσης στην αιτιολόγηση των αποφάσεων που εκδίδει, αφού, ακόμα και

στην περίπτωση που απορρίπτει την ενδικοφανή προσφυγή μπορεί να αποδέχεται (άρα μπορεί και να αποκλίνει) τις διαπιστώσεις της αρχικά προσβαλλόμενης πράξης, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου που αποτελεί τη νόμιμη αιτιολογία της. Αυτό σημαίνει ότι η Υπηρεσία μας δύναται, όχι μόνον να συμπληρώνει/διορθώνει την αρχική αιτιολογία που είναι το αυτονόητο, αλλά ακόμα και να την μεταβάλει. Δύναται, δηλαδή, να προβεί σε κάθε ενδεδειγμένη ενέργεια, προκειμένου να διαμορφώσει την τελική της κρίση (βλ. *ad hoc* ΔΕφΑθ 3762/2015).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 36 του Ν 2961/..... ορίζεται ότι:« Στην κτήση αιτία δωρεάς, κατά το άρθρο 34 συνυπολογίζονται οι προγενέστερες δωρεές εν ζωή ή αιτία θανάτου, οι γονικές παροχές και οι προίκες του ίδιου δωρητή προς τον ίδιο δωρεοδόχο, εφόσον η φορολογική υποχρέωση γι' αυτές γεννήθηκε σε χρόνο που το δικαίωμα του δημοσίου δεν έχει παραγραφεί, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 102. Αν μετατεθεί ο χρόνος γένεσης της φορολογικής ενοχής, στην αξία της κτήσης αιτία δωρεάς συνυπολογίζεται και η περιουσία που έχει μεταβιβασθεί αιτία θανάτου από τον ίδιο δωρητή προς τον ίδιο δωρεοδόχο. Για το συνυπολογισμό των κτήσεων αυτών λαμβάνεται υπόψη η αξία που είχε υπαχθεί σε φόρο κατά το χρόνο της γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης αυτών, και όχι τα τυχόν απαλλασσόμενα ποσά.».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθρου 102 του Ν 2961/..... ορίζεται ότι:« 5. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή και είσπραξη των φόρων, που προκύπτουν από την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος, σε υποθέσεις για τις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννήθηκε μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου 1994, έχει παραγραφεί. Στις υποθέσεις αυτές δεν απαιτείται το πιστοποιητικό του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, που προβλέπεται από τα άρθρα 105 έως και 112. Αντί γι' αυτό, μπορεί να προσκομίζεται:

α),

β) για τις δωρεές εν ζωή, γονικές παροχές και προίκες, αντίγραφο του οικείου συμβολαίου που συντάχθηκε μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου 1994 ή βεβαίωση του συμβολαιογράφου, που συνέταξε το συμβόλαιο, ότι τούτο συντάχθηκε μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου 1994 και δεν συντρέχει περίπτωση μετάθεσης του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης.».

Επειδή, όπως προκύπτει από τα ως άνω νομολογιακώς κριθέντα, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, επιλαμβανόμενη ενδικοφανούς προσφυγής, έχει την εξουσία να εξετάσει την προσβαλλόμενη πράξη νόμω και ουσία και, στα πλαίσια αυτά, να εφαρμόσει το ορθό νομοθετικό καθεστώς, ή να συμπληρώσει την αιτιολογία της πράξης ακυρώνοντας την ή μεταρρυθμίζοντας την.

Επειδή, σύμφωνα με την παρούσα απόφαση η πράξη προσδιορισμού φόρου δωρεάς έτους, ακυρώνεται λόγω παραγραφής και ως εκ τούτου ο φόρος θα διαγραφεί.

Επειδή, κατά τον προσδιορισμό του φόρου για τις δωρεές που έγιναν στην προσφεύγουσα κατά τα έτη και, συνυπολογίσθηκε και η δωρεά του και συνεπώς έχει συνυπολογισθεί και ο φόρος.

Επειδή, ωστόσο, κατά την ως άνω γενική αρχή του δικαίου και μη υφισταμένης διάταξης που να ορίζει διαφορετικά, η Υπηρεσία που επιλαμβάνεται ενδικοφανούς προσφυγής δεν μπορεί να

εκδώσει απόφαση με την οποία χειροτερεύει η θέση του προσφεύγοντος (βλ. Σ.τ.Ε. 236/2016, 424/2006, 4202/1986, 2340/1987), διότι αυτό θα αντέβαινε στην ίδια τη φύση της ενδικοφανούς προσφυγής ως οιονεί ενδίκου βοηθήματος, η άσκηση του οποίου τείνει στην ακύρωση ή έστω επί τα βελτίω τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης και δεν είναι δυνατόν να άγει σε δυσμενέστερο για τον προσφεύγοντα καταλογισμό.

Επειδή, εν όψει των ανωτέρω, σύμφωνα με την αρχή της μη χειροτέρευσης της θέσης της προσφεύγουσας, η οριστική φορολογική υποχρέωση για τις δωρεές των ετών και, θα πρέπει να περιοριστεί στο ποσό, που δυνάμει των προσβαλλόμενων πράξεων, καταλογίζεται στην προσφεύγουσα όπως αναλύεται κατωτέρω.

Επειδή, κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην απόέκθεση μερικού ελέγχου φόρου άτυπης δωρεάς, αναπόσπαστο μέρος της οποίας αποτελεί η απόέκθεση έλεγχου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ., επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της από 04/11/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, κατά των κάτωθι πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου ή προστίμου	Χρονολογία Φορολογίας	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1				ΔΩΡΕΑ		68.616,59
2				ΔΩΡΕΑ		33.795,74
3				ΔΩΡΕΑ		3.047,73

του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. και

A) Την ακύρωση της

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου ή προστίμου	Χρονολογία Φορολογίας	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1				ΔΩΡΕΑ		68.616,59

και

B) Την επικύρωση των

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου ή προστίμου	Χρονολογία Φορολογίας	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1				ΔΩΡΕΑ		33.795,74
2				ΔΩΡΕΑ		3.047,73

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

ΕΤΟΣ

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

Διαφορά φόρου	15.361,70
Πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης	18.434,04
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	33.795.74

ΕΤΟΣ

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

Διαφορά φόρου	1.385.33
Πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης	1.662.40
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	3.047.73

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.