



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Θεσσαλονίκη, **08-07-2016**

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

Διεύθυνση Επίλυσης διαφορών

Αριθμός απόφασης: **808**

Αυτοτελές τμήμα επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333246

ΦΑΞ : 2313333258

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. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του Ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
- γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
- δ. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24-07-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
- ε. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
- στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/04-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/08-04-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του

Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β165/19-01-2015) «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

η. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1052867ΕΞ2015/21-4-2015 (ΦΕΚ Β' 815/7-5-2015) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1035074 ΕΞ2016/3-3-2016 (ΦΕΚ Β' 748/21-3-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

θ. Της ΠΟΛ 1002/31-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).

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

3. Τη με **ημερομηνία κατάθεσης-2016** και με **αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή** της του - **Α.Φ.Μ.** κατά της υπ' αρ./2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς μεταβίβασης εταιρικών μεριδίων της **Δ.Ο.Υ.**, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την/2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς μεταβίβασης εταιρικών μεριδίων της **Δ.Ο.Υ.**, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της φορολογικής αρχής διά της από-2016 Εισήγησης της **Δ.Ο.Υ.**, με την οποία ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

6. Την από-2016 Έκθεση Ελέγχου Φόρου Κληρονομιάς της **Δ.Ο.Υ.**

7. Την **εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας**, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

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

Με την με **αριθμό/2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Δωρεάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.** επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας α) **διαφορά κύριου φόρου δωρεάς εκ 5.032.935 δρχ (ή 14.770,17 €)** πλέον πρόσθετου φόρου λόγω μη δήλωσης

εκ 6.039.522 δρχ (ή 17.724,20 €), δη σύνολο εκ 11.072.457 δρχ (ή 32.494,37 €) για τη φορολογική περίοδο 1999 και β) διαφορά κύριου φόρου κληρονομιάς εκ 533.906 δρχ (ή 1.566,85 €) πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας εκ 640.687 δρχ (ή 1.880,23 €), δη σύνολο εκ 1.174.593 δρχ (ή 3.447,08 €), μετά τη διαπίστωση βάσει ελέγχου ότι η μεταβίβαση μετοχών ανωνύμου εταιρίας που πραγματοποιήθηκε στις-1999 από την του (η οποία απεβίωσε στις-2001) προς την προσφεύγουσα (μετέπειτα κληρονόμο της), δεν πραγματοποιήθηκε από επαχθή αιτία (πώληση) αλλά από χαριστική αιτία (δωρεά) και την επιβολή φόρου αφενός για την υποκρυπτόμενη δωρεά οίκοθεν, αφετέρου για την κληρονομική μερίδα της προσφεύγουσας συνυπολογιζόμενης ως προγενέστερης της ανωτέρω δωρεάς. Τα ανωτέρω ποσά βεβαιώθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. με τους υπ' αρ.-2016 και-2016 χρηματικούς καταλόγους (Α.Τ.Β.-2016 και-2016) αντίστοιχα.

Σύμφωνα με την από-2016 έκθεση ελέγχου φόρου κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ., στις-2001 απεβίωσε η του, ορίζοντας – μεταξύ άλλων – και την προσφεύγουσα ως κληρονόμο της, δυνάμει των υπ' αρ.-1990 και-1998 δημόσιων διαθηκών του συμβολαιογράφου

Με την υπ' αρ.-2001 αρχική δήλωση φόρου κληρονομιάς (Θ –/2001), δηλώθηκαν – μεταξύ άλλων κληρονομιαιών στοιχείων έτερων κληρονόμων της του – από την προσφεύγουσα τα παρακάτω κληρονομιαία στοιχεία και προέκυψε ο παρακάτω φόρος κληρονομιάς, που βεβαιώθηκε από τη Δ.Ο.Υ., με τον υπ' αρ.-2002 χρηματικό κατάλογο. (Α.Τ.Β.-2002).

α/α	Περιγραφή κληρονομικών στοιχείων	Αξία βάσει δήλωσης
1.	Ποσοστό ½ εξ αδιαιρέτου υπογείου αποθήκης, εμβαδού 22,50 τ.μ., με αριθμό και ποσοστό 3,54‰ σε οικόπεδο, επί της οδού, στη	361.462 δρχ
2.	Ποσοστό ½ εξ αδιαιρέτου υπογείου αποθήκης, εμβαδού 26,00 τ.μ., με αριθμό και ποσοστό 4,09‰ σε οικόπεδο, επί της οδού, στη	417.690 δρχ
3.	Ποσοστό ½ εξ αδιαιρέτου υπογείου αποθήκης, εμβαδού 17,50 τ.μ., με αριθμό και ποσοστό 2,75‰ σε οικόπεδο, επί της οδού, στη	281.137 δρχ
4.	Ποσοστό ½ εξ αδιαιρέτου υπογείου αποθήκης, εμβαδού 108,00 τ.μ., με αριθμό και ποσοστό 9‰ σε οικόπεδο, επί της οδού, στη	1.735.020 δρχ
5.	Ποσοστό ½ εξ αδιαιρέτου γραφείου 8 ^{ου} ορόφου, εμβαδού 23,25 τ.μ., με αριθμό και ποσοστό 5,60‰ σε οικόπεδο, επί της οδού, στη	1.267.804 δρχ

	ΑΞΙΑ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΚΗΣ ΜΕΡΙΔΑΣ	4.063.114 δρχ
	ΟΙΚΟΣΚΕΥΗ (1/50)	81.262 δρχ
	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΚΗΣ ΜΕΡΙΔΑΣ	4.144.376 δρχ
	ΦΟΡΟΣ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΑΣ (Ν.2891/2001 Δ' ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ)	1.030.532 δρχ

Με την υπ' αρ.-2002 τροποποιητική δήλωση φόρου κληρονομιάς (Θ –/2001), διευκρινίστηκε ότι από την προσφεύγουσα ότι οι δηλωθείσες αποθήκες υπ'αρ., και επί της οδού στη, συνολικού εμβαδού 66 τ.μ. είναι συνενωμένοι με υπόγεια αποθήκη υπ'αρ. 3, εμβαδού καθαρού 108 τ.μ., δη σύνολο εμβαδού 174 τ.μ., επισημαίνοντας ότι η πραγματική βούληση της κληρονομούμενης ήταν να περιέλθουν όλοι οι παραπάνω χώροι στην προσφεύγουσα μετ' άλλου κληρονόμου. Η δήλωση κρίθηκε από τη φορολογική αρχή ως άνευ αντικειμένου και δεν προέκυψε φόρος.

Με την υπ' αρ.-2012 τροποποιητική δήλωση φόρου κληρονομιάς (Θ –/2001), διορθώθηκε από την προσφεύγουσα α) ο αριθμός των δηλωθεισών αποθηκών υπ'αρ., και επί της οδού στη στο ορθό υπ'αρ., και καθώς και β) το εμβαδόν τους, δη 92,50 τ.μ. (υπ' αρ.), 20,07 τ.μ. (υπ' αρ.) και 15,40 τ.μ. (υπ' αρ.). Η δήλωση κρίθηκε από τη φορολογική αρχή ως άνευ αντικειμένου και δεν προέκυψε φόρος.

Σύμφωνα με την από-2016 έκθεση ελέγχου φόρου κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ., ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η μεταβίβαση εξ επαχθούς αιτίας 12.900 μετοχών της ανωνύμου εταιρίας με την επωνυμία «.....»-Α.Φ.Μ. που συντελέστηκε στις-1999 από την (εν ζωή τότε) του προς την του με ιδιωτικό συμφωνητικό πώλησης, αντί τιμήματος 16.989.300 δρχ, ήταν στην πραγματικότητα υποκρυπτόμενη δωρεά, για την οποία δεν υποβλήθηκε σχετική δήλωση (με ημερομηνία-1999).

Ο έλεγχος προέβη σε επιβολή **φόρου δωρεάς** επί της αξίας των μεταβιβασθέντων μετοχών (εκ 16.989.300 δρχ) σε βάρος της προσφεύγουσας (υποκρυπτόμενης) 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, ελλείψει συγγενικής σχέσης δωρητή-δωρεοδόχου), σε συνδυασμό με το άρθρο 13 παρ. 2 του Ν. 2753/1999, ως εξής:

α/α	Περιγραφή μεταβιβαζόμενου στοιχείου λόγω δωρεάς	Αξία βάσει ελέγχου
1.	12.900 μετοχές της ανωνύμου εταιρίας «.....»-Α.Φ.Μ.	16.989.300 δρχ
	ΦΟΡΟΣ ΔΩΡΕΑΣ	5.882.400 δρχ
	-ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΚΑΤΑΒΛΗΘΗΚΕ με τη δήλωση πώλησης μετοχών	-849.465 δρχ
	ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ	5.032.935 δρχ
	ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ ΛΟΓΩ ΜΗ ΔΗΛΩΣΗΣ (120%)	6.039.522 δρχ

	ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΔΩΡΕΑΣ	11.072.457 δρχ
		ή 32.494,37 €

Ακολουθως, ο έλεγχος προέβη στον συνυπολογισμό της ανωτέρω δωρεάς, ως προγενέστερης, στην κληρονομική μερίδα της προσφεύγουσας (θεωρώντας ως ειλικρινείς τις αξίες των ακινήτων που δηλώθηκαν), εκ του οποίου προέκυψε **φόρος κληρονομιάς**, δυνάμει της φορολογικής κλίμακας του άρθρου 1 παρ. 5 του Ν. 2892/2001 (Δ' κατηγορία, ως εξωτικός), ως εξής:

α/α	Περιγραφή κληρονομικών στοιχείων	Αξία βάσει ελέγχου
1.	Ποσοστό ½ εξ αδιαιρέτου υπογείου αποθήκης, εμβαδού 22,50 τ.μ., με αριθμό και ποσοστό 3,54‰ σε οικόπεδο, επί της οδού, στη	361.462 δρχ
2.	Ποσοστό ½ εξ αδιαιρέτου υπογείου αποθήκης, εμβαδού 26,00 τ.μ., με αριθμό και ποσοστό 4,09‰ σε οικόπεδο, επί της οδού, στη	417.690 δρχ
3.	Ποσοστό ½ εξ αδιαιρέτου υπογείου αποθήκης, εμβαδού 17,50 τ.μ., με αριθμό και ποσοστό 2,75‰ σε οικόπεδο, επί της οδού, στη	281.137 δρχ
4.	Ποσοστό ½ εξ αδιαιρέτου υπογείου αποθήκης, εμβαδού 108,00 τ.μ., με αριθμό και ποσοστό 9‰ σε οικόπεδο, επί της οδού, στη	1.735.020 δρχ
5.	Ποσοστό ½ εξ αδιαιρέτου γραφείου 8 ^{ου} ορόφου, εμβαδού 23,25 τ.μ., με αριθμό και ποσοστό 5,60‰ σε οικόπεδο, επί της οδού, στη	1.267.804 δρχ
	ΑΞΙΑ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΚΗΣ ΜΕΡΙΔΑΣ	4.063.114 δρχ
	ΟΙΚΟΣΚΕΥΗ (1/50)	81.262 δρχ
	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΚΗΣ ΜΕΡΙΔΑΣ	4.144.376 δρχ
	ΑΞΙΑ ΠΡΟΓΕΝΕΣΤΕΡΗΣ (ΥΠΟΚΡΥΠΤΟΜΕΝΗΣ) ΔΩΡΕΑΣ	16.989.300 δρχ
	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ ΚΛΗΡ. ΜΕΡΙΔΑΣ	21.133.676 δρχ
	ΦΟΡΟΣ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΑΣ	7.446.838 δρχ
	-ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΚΑΤΑΒΛΗΘΗΚΕ βάσει δήλωσης φόρου κληρονομιάς	1.030.532 δρχ
	-ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΕΠΙΒΛΗΘΗΚΕ βάσει προγενέστερης (υποκρ.) δωρεάς	5.882.400 δρχ
	ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΚΥΡΙΟΥ ΦΟΡΟΥ	533.906 δρχ
	ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ ΛΟΓΩ ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑΣ (120%)	640.687 δρχ
	ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΚΛΗΡΟΝΟΜΙΑΣ	1.174.593 δρχ
		ή 3.447,08 €

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης 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 της προσφεύγουσας

- Στις-1999 η προσφεύγουσα προέβη στην αγορά 12.900 μετοχών (5% του συνόλου των μετοχών) της, ονομαστικής αξίας εκ 1.000 δρχ και πραγματικής υπολογισθείσας αξίας εκ 1.317 δρχ εκάστη από την, καταβάλλοντάς της τοις μετρητοίς 16.989.300 δρχ (βλ. από-1999 ιδιωτικό συμφωνητικό, στο οποίο ρητά συνομολογείται ότι επέχει θέση απόδειξης καταβολής μετρητών).
- Το ανωτέρω καταβληθέν τίμημα προήλθε από το οικογενειακό εισόδημα της προσφεύγουσας και του συζύγου της, που, ως αποδεικνύεται από τις δηλώσεις φόρου εισοδήματος 1990-1999, υπερβαίνει τα 72.000.000 δρχ, και, αφαιρούμενου του ποσού των ισχυόντων τεκμηρίων, προκύπτει διαφορά εισοδήματος ελεύθερου προς διάθεση εκ 28.000.000 δρχ.
- Ο σύζυγος της προσφεύγουσας διέθετε ρευστότητα λόγω καταθέσεων και πιστωτικών λογαριασμών στην τράπεζα εκ 27.500.000 δρχ.
- Ο χαρακτηρισμός της αγοραπωλησίας ως υποκρυπτόμενης δωρεάς είναι αυθαίρετος και αναπόδεικτος, βασιζόμενος στην παραδοχή από πλευράς των άλλων αντισυμβαλλομένων της (συγγενών της), ότι η μεταβίβαση μετοχών προς αυτούς έγινε χωρίς αντάλλαγμα και ήταν προϊόν χαριστικής πράξης.
- Η φορολογική αρχή, δεν έλαβε υπόψη της ότι το αμέσως επόμενο διάστημα από την αγοραπωλησία των μετοχών, δη κατά το έτος 2000, η εταιρία προέβη σε εκτεταμένη ανακαίνιση του ξενοδοχείου, ύψους 80.000.000 δρχ, κόστος που εν μέρει καλύφθηκε από το κέρδος της εκ της ανωτέρω πώλησης μετοχών, ως βεβαιώνεται από εργαζόμενους στην εταιρία.
- Η προσφεύγουσα κληρονόμησε από την θανούσα ακίνητο μικρής αξίας, κατά συνέπεια δεν επέχει ισχυρή θέση στις προθέσεις δωρεάς της διαθέτιδος.

2. Μη ορθή εφαρμογή της κείμενης νομοθεσίας-Έλλειψη αιτιολογίας

- Οι ατομικές διοικητικές πράξεις, που επάγονται δυσμενείς για τους διοικούμενους συνέπειες, πρέπει να αιτιολογούνται και δη εμπεριστατωμένως.
- Η αιτιολογία κάθε διοικητικής πράξης πρέπει να είναι ειδική, επαρκής και να ανταποκρίνεται στα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης.

- Αιτιολογία είναι η αναφορά των κανόνων δικαίων, της διαπίστωσης των πραγματικών ή νομικών καταστάσεων, ενόψει των οποίων και κατ' εφαρμογή των ανωτέρω κανόνων εκδίδεται η πράξη.
- Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δυνατότητα ελέγχου από τον διοικούμενο αλλά και τον ακυρωτικό Δικαστή, αν και κατά πόσο η πράξη εξεδόθη προς εξυπηρέτηση του δημοσίου συμφέροντος ή τη διασφάλιση του διοικούμενου και είναι σύμφωνη με τους κανόνες δικαίου.
- Η απόδειξη της χωρίς αντάλλαγμα μεταβίβασης μετοχών βαρύνει αποκλειστικώς τη φορολογική αρχή, ενώ είναι δυνατή η συναγωγή τεκμηρίου δωρεάς μόνο όταν ελλείπει έγγραφο (ΣτΕ 684/1989, 4352/1995, 43/2006).

3. Πλημμέλειες και παραλείψεις της φορολογικής αρχής σε τυπικό και ουσιαστικό επίπεδο

- Η προσβαλλόμενη πράξη αναφέρεται εσφαλμένα σε φόρο επί εταιρικών μεριδίων, ενώ πρόκειται για μετοχές Α.Ε.

4. Παραγραφή του δικαιώματος της φορολογικής αρχής του Ελληνικού Δημοσίου

- Βάσει του άρθρου 102 του Ν. 2961/2001, το Δημόσιο εκπίπτει του δικαιώματός του για κοινοποίηση πράξης και επιβολής φόρου, προκειμένου για ανακριβή δήλωση, μετά την πάροδο δεκαετίας από το τέλος του έτους, μέσα στο οποίο υποβλήθηκε η δήλωση.
- Το κύρος της επίδικης αγοραπωλησίας (εικαζόμενης ως υποκρυπτόμενης δωρεάς), που συντελέστηκε το 1999, δεν αμφισβητήθηκε από τη φορολογική αρχή επί 10ετία (έως 31-12-2010).
- Σύμφωνα με γνωμοδότηση του καθηγητή Νομικής Σχολής Θεόδωρου Φορτσάκη περί της παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου:
 - Είναι απαράδεκτη, καταχρηστική και εν τέλει αντισυνταγματική η πρακτική συνεχών παρατάσεων της παραγραφής από το Δημόσιο.
 - Σήμερα πρέπει να θεωρηθεί δεδομένη η παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων μέχρι και τη χρήση 1999.
 - Το άρθρο 84 παρ. 1 του Ν. 2238/1994 ορίζει πενταετή παραγραφή για επιβολή φόρου (εισοδήματος), ενώ στην παρ. 4 του ιδίου άρθρου προβλέπεται δεκαετής παραγραφή για συμπληρωματικό φύλλο ελέγχου, σύμφωνα με το άρθρο 68 παρ. 2 ανωτέρω νόμου.
 - Το άρθρο 57 του Ν. 2859/2000 ορίζει πενταετή παραγραφή για επιβολή Φ.Π.Α., εξαιρούμενου του συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου που υπάγεται σε δεκαετή παραγραφή.
 - Το άρθρο 9 παρ. 5 του Ν. 2523/1997 παραπέμπει για την παραγραφή της επιβολής προστίμων στην κύρια φορολογία.
 - Ως έγινε δεκτό με την υπ' αρ. Διοικ. Εφ Χαν 24/2013 απόφαση, οι παρατάσεις παραγραφής που θεσπίστηκαν με τους νόμους Ν.3697/2008, 3790/2009, 3842/2010 και 3888/2010, 4002/2011, 4098/2012 και 4203/2013 καταλαμβάνουν μόνο τις περιπτώσεις που η παραγραφή το πρώτον έληγε στις 31-12-2008, 31-12-2009, 30-06-2010, 31-12-2010, 31-12-2011, 31-12-2012 και 31-12-

2013, εφόσον ρητώς, ειδικώς και σαφώς δεν ορίζουν άλλως. Η ερμηνευτική αυτή παραδοχή συμπορεύεται με τη συνταγματική αρχή της ισότητας, αλλά και τις αρχές του κράτους δικαίου, της νομικής ασφάλειας και προστατευόμενης εμπιστοσύνης. Το Διοικητικό Εφετείο έκρινε (για την υπόθεση που εξετάζε) ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2001 άρχισε την 1/1/2003 και σύμφωνα με το άρθρο 11 του Ν. 3513/2006 έληξε στις 31/12/2008.

➤ Κατόπιν των ανωτέρω, η παρούσα φορολογική υπόθεση διαχειριστικών περιόδων 1999 και 2001 υπέκυψε σε παραγραφή.

5. Αντισυνταγματικότητα της εφαρμοσμένης κείμενης νομοθεσίας αναφορικά με την υιοθέτηση νέας προδικασίας επίλυσης φορολογικών διαφορών (άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών)

- Προβεβαίωση ποσοστού 50%

➤ Το προκαταβλητέο ποσό της καταλογισθείσας φορολογικής επιβάρυνσης, προκειμένου να ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, σε σχέση με το προϊσχύον καθεστώς, διπλασιάστηκε, χειροτερεύοντας τη θέση του φορολογούμενου.

➤ Καταργείται η προσωρινή δικαστική προστασία για την προβεβαίωση του ανωτέρω ποσοστού, κατά παράβαση του άρθρου 20 παρ. 1 του Συντάγματος.

➤ Επιδιώκεται η είσπραξη του ανωτέρω ποσοστού, με βάση προσωρινό διοικητικό τίτλο, κατά παράβαση της αρχής της βεβαιότητας του φόρου, βάσει του άρθρου 78 παρ. 4 του Συντάγματος.

➤ Η δυνατότητα χορήγησης αναστολής είσπραξης του προβεβαιωτέου ποσοστού της φορολογικής επιβάρυνσης από τη Δ.Ε.Δ. δεν παρέχει αποτελεσματική προστασία, λόγω του άρθρου 63 παρ. 4 που προβλέπει τη δυνατότητα σιωπηρής απόρριψης του σχετικού αιτήματος.

➤ Μοναδικός λόγος χορήγησης της αναστολής είναι η πρόκληση ανεπανόρθωτης βλάβης, που αποτελεί μια αόριστη νομική έννοια.

- Ενδικοφανής διαδικασία

➤ Η ενδικοφανής διαδικασία δεν πετυχαίνει το σκοπό της, λόγω της δυνατότητας, βάσει του άρθρου 63 παρ. 5 Ν.4174/2013 σιωπηρής απόρριψης των ενδικοφανών προσφυγών.

➤ Η ενδικοφανής διαδικασία παραβιάζει ευθέως το συνταγματικά κατοχυρωμένο δικαίωμα ακρόασης του διοικούμενου, καθόσον σύμφωνα με το ανωτέρω άρθρο δεν υποχρεούται να καλέσει τον υπόχρεο σε ακρόαση, παρά μόνο αν το κρίνει απαραίτητο, και δη στην περίπτωση προσκόμισης νέων στοιχείων ή επίκλησης νέων πραγματικών περιστατικών.

➤ Με τη απαλλαγή της υποχρέωσης της διοίκησης να αιτιολογεί την απορριπτική της ενδικοφανούς προσφυγής απόφαση (άρθρο 63 παρ. 6 Ν.4174/2013) παραβιάζεται η αρχή της αιτιολογίας των διοικητικών πράξεων αλλά και η αρχή της ισότητας (άρθρο 4 Συντάγματος).

➤ Οι διατάξεις του άρθρου 64 του Ν. 4174/2013, που προβλέπει την υποχρέωση της φορολογικής διοίκησης περί παροχής σαφούς, ειδικής και επαρκούς αιτιολογίας για την έκδοση πράξης, έρχεται

σε αντίφαση με το άρθρο 65 του ιδίου νόμου, που εναποθέτει στο φορολογούμενο το βάρος της απόδειξης, σε περίπτωση αμφισβήτησης της πράξης.

2 & 3. Ως προς τους ισχυρισμούς περί μη ορθής εφαρμογής της κείμενης νομοθεσίας – έλλειψης αιτιολογίας – πλημμελειών και παραλείψεων της φορολογικής αρχής σε τυπικό και ουσιαστικό επίπεδο

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 εμπειριστατωμένη 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, το άρθρο 37 του Ν. 4174/2013 ορίζει ότι: «*Η κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Γενικό Γραμματέα ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης. Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες: α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου, β) τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο, γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης, δ) το είδος προσδιορισμού του φόρου και το θέμα στο οποίο αφορά η πράξη, ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής, στ) την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος, ζ) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου, η) το χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου, και θ) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα, ι) λοιπές πληροφορίες*».

Επειδή, η αρχή της σαφήνειας της διοικητικής πράξης είναι θεμελιώδης για την προστασία του ιδιώτη, απαιτώντας να είναι αυτή ρητή, να αναφέρει την αρχή που την εξέδωσε και να είναι υπογεγραμμένη από τον προσωπικό φορέα της αρχής αυτή, να φέρει χρονολογία, γιατί από αυτή κρίνεται το νομικό και πραγματικό καθεστώς που πρέπει να ληφθεί υπόψη σε κάθε περίπτωση, καθώς και τις εφαρμοζόμενες διατάξεις. (Π.Δ.Δαγτόγλου, *Γενικό Διοικητικό Δίκαιο*, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκης, 7^η αναθεωρημένη έκδοση, 2015, σελ. 265-267).

Επειδή, βάσει της δικαστηριακής νομολογίας (ΣτΕ 2513-14/1986, 4487/2001), πράξη καταλογισμού η οποία δεν φέρει χρονολογία έκδοσης είναι άκυρη. Επιπροσθέτως, έχει κριθεί (ΣτΕ 1054/1990, ΔΕφΑΘ 3788/1998, Δ.ΠρΑΘ 3074/2000, ότι η φορολογική αρχή εκδίδει πράξη καταλογισμού του φόρου, αφού προηγουμένως συνταχθεί έκθεση ελέγχου, αποτελούσα ουσιώδη τύπο της διαδικασίας έκδοσης της πράξης καταλογισμού, και συνεπώς πράξη που εκδίδεται χωρίς την τήρηση αυτού του τύπου είναι άκυρη.

Επειδή, η καταλογιστική πράξη, για να είναι έγκυρη, θα πρέπει να εκδοθεί με τη νόμιμη

διαδικασία και το περιεχόμενό της να είναι σύμφωνο με το νόμο. Αν, επομένως, δεν τηρήθηκε ο απαιτούμενος από το νόμο τύπος, η καταλογιστική πράξη είναι άκυρη, εφόσον ο τύπος που δεν τηρήθηκε είναι ουσιώδης. (Ιωάννης Φωτόπουλος, *Φορολογία Κληρονομιών, Δωρεών & Γονικών Παροχών*, Αθήνα 2013, σελ. 1712).

Επειδή, η κρίση για τον χαρακτήρα του τύπου ως ουσιώδους ανήκει στον δικαστή. Ως κριτήρια για τον σχηματισμό της κρίσης λαμβάνονται: α) η σημασία που έχει η διαδικαστική ενέργεια: i) για την προστασία του διοικουμένου, διότι του παρέχει τη δυνατότητα διαφώτισης της Διοίκησης για την υπόθεση που τον ενδιαφέρει ή δυνατότητα άσκησης του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης, καθώς και εγγυήσεις για την αμερόληπτη κρίση της υπόθεσής του ii) για την καλή λειτουργία της Διοίκησης, με σκοπό την εξυπηρέτηση του δημόσιου συμφέροντος iii) για τον δικαστικό έλεγχο της πράξης και β) η επιρροή της παράλειψης του τύπου στη ρύθμιση που θεσπίζεται με την πράξη (Επαμεινώνδας Π.Σπηλιωτόπουλος, *Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου*, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2011, Τόμος II, σελ. 127),

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση:

- Δυνάμει της υπ' αρ.-2013 εντολής ελέγχου, που εκδόθηκε από τη Δ.Ο.Υ., διενεργήθηκε έλεγχος φόρου κληρονομιάς.
 - Η ανωτέρω εντολή εκδόθηκε κατόπιν του υπ'αρ.-2013 εγγράφου της Δ.Ο.Υ., με το οποίο ζητείτο η «οίκοθεν φορολόγηση ... επτά (7) ιδιωτικών συμφωνητικών πώλησης μετοχών της '.....' προς επτά (7) φυσικά πρόσωπα, ως υποκρυπτόμενες δωρεές προς αυτά, με την επισήμανση ότι αυτό δεν τεκμηριώνεται από τους λαμβάνοντες, όπως προκύπτει από στοιχεία».
 - Μεταξύ των ανωτέρω προσώπων περιλαμβανόταν και η προσφεύγουσα, που με το υπ'αρ.-1999 ιδιωτικό συμφωνητικό πώλησης φέρεται να είχε αγοράσει από την 12.900 μετοχές της ανωνύμου εταιρίας, με καταβληθέν τίμημα 16.989.300 δρχ. Για την εν λόγω μεταβίβαση υποβλήθηκε στη Δ.Ο.Υ. η υπ'αρ.-1999 δήλωση φόρου μεταβίβασης μετοχών και καταβλήθηκε ο αναλογούν φόρος εκ 849.465 δρχ.
- Από την ανωτέρω φορολογική αρχή συντάχθηκε η από-2016 έκθεση ελέγχου φόρου κληρονομιάς, στην οποία αρχικώς παρατίθενται τα πραγματικά περιστατικά της υπόθεσης, ως προκύπτουν από το προαναφερθέν έγγραφο της Δ.Ο.Υ., από την οποία προηγήθηκαν διάφορες ελεγκτικές επαληθεύσεις δια κλήσεων προς ακρόαση σε κληρονόμους της αποβιωσάσης στις-2001, που ανταποκρίθηκαν δια σχετικών υπομνημάτων.
 - Ακολουθούν οι διαπιστώσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ως προς το πραγματικό ή μη των μεταβιβάσεων μετοχών εξ επαχθούς αιτίας, κατόπιν λεπτομερούς εξέτασης των διαθηκών της κληρονομούμενης, των φορολογικών δηλώσεων των κληρονόμων, τον έλεγχο στοιχείων ελληνικών τραπεζών για τους λογαριασμούς της θανούσης.

- Μετά την παράθεση των ανωτέρω πραγματικών περιστατικών και των ελεγκτικών ενεργειών, καθώς την αναφορά των ισχυουσών διατάξεων του Ν. 2961/2001 (αρ. 61, 62, 63, 65) ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. διατυπώνει την κρίση του, ότι η υπό κρίση μεταβίβαση μετοχών της από την στην (όπως και οι λοιπές 6 μεταβιβάσεις) δεν αποτελεί πώληση, αλλά υποκρυπτόμενη δωρεά προς το ανωτέρω (μετ' άλλων) τιμώμενο πρόσωπο κατ' άρθρο 13 παρ. 2 του Ν. 2753/1999). Επιπροσθέτως, η ανωτέρω μεταβίβαση εκ χαριστικής, πλέον, αιτίας θεωρείται από τον έλεγχο ως προγενέστερη δωρεά, της οποίας η αξία θα φορολογηθεί οίκοθεν, και μετά θα συνυπολογιστεί στην κληρονομική μερίδα της προσφεύγουσας (ως και των άλλων κληρονόμων).
- Κατόπιν τούτου, στην ίδια έκθεση (φόρου κληρονομιάς), ο έλεγχος προβαίνει στον υπολογισμό του φόρου δωρεάς, αφαιρούμενου του φόρου που καταβλήθηκε το 1999 με την προαναφερθείσα δήλωση πώλησης των μετοχών, και στη συνέχεια στον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας κληρονομικής μερίδας της προσφεύγουσας (συνυπολογιζόμενης της αξίας της ως άνω δωρεάς) και του φόρου κληρονομιάς.
- Ωστόσο, παρά το γεγονός ότι η ανωτέρω έκθεση ελέγχου είναι πλήρης, σαφής και εμπεριστατωμένη, δεν μπορεί να θεωρηθεί ειδική και ορισμένη, καθώς ενώ χαρακτηρίζεται ως έκθεση ελέγχου κληρονομιάς, ουσιαστικά συμπεριλαμβάνει και τη φορολόγηση της δωρεάς, χωρίς να έχει συνταχθεί ιδιαίτερη έκθεση για αυτήν, που να προηγείται με αυτοτελείς διαπιστώσεις ελέγχου και αιτιολογικό υπόβαθρο, ισχύουσες διατάξεις του εν λόγω φορολογικού αντικειμένου (δη διατάξεις του Ν. 2961/2001 που αφορούν τη φορολογία δωρεάς) και πόρισμα, στο οποίο να εδράζεται η έκθεση ελέγχου φόρου κληρονομιάς, υιοθετώντας τις ανωτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις, με αιτιολογία ωστόσο εναρμονισμένη (πραγματικά περιστατικά, κανόνες δικαίου και υπαγωγή τους ή μη σε αυτούς) στο συγκεκριμένο φορολογικό αντικείμενο.
- Επιπροσθέτως, η υπό κρίση υπόθεση χρήζει έκδοσης δύο ξεχωριστών οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, δη μία για τη φορολόγηση της υποκρυπτόμενης δωρεάς και έτερη για τη φορολόγηση τη κληρονομικής μερίδας της προσφεύγουσας με το συνυπολογισμό της δωρεάς ως προγενέστερης.
- Στην εκδοθείσα προσβαλλόμενη πράξη, υπ' αρ./2016, συμπεριλαμβάνονται ο προσδιορισμός τόσο του φόρου δωρεάς, όσο και του φόρου κληρονομιάς, παρόλο που χαρακτηρίζεται στην κεφαλίδα της ως «οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς», και μάλιστα «μεταβίβασης εταιρικών μεριδίων», ενώ πρόκειται για μεταβίβαση λόγω δωρεάς μετοχών ανωνύμου εταιρίας και ακολούθως και πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς.
- Επιπλέον, ενώ η πράξη χαρακτηρίζεται ως «φόρου δωρεάς», παρατίθενται τα στοιχεία των αντισυμβαλλομένων μερών, του – Α.Φ.Μ. και – Α.Φ.Μ. – με το χαρακτηρισμό τους ως «κληρονομούμενου» και «κληρονόμου» αντίστοιχα.
- Πέραν τούτου, στο σώμα της προσβαλλόμενης πράξης αναγράφεται (ως προσθήκη χειρόγραφη)

ο αριθμός φακέλου δωρεάς «Ζ-...../1999», στον οποίο δεν γίνεται καμία αναφορά στην έκθεση ελέγχου (κληρονομιάς) της φορολογικής αρχής, και αρχικώς μνημονεύεται ότι ο υπόχρεος υπέβαλε ανακριβή δήλωση φόρου δωρεάς, όπως και στην έκθεση ελέγχου (σελ. 7), ενώ στον αναλυτικό πίνακα υπολογισμού του φόρου, που παρατίθεται στην πράξη, ρητώς αναγράφεται ότι επιβάλλεται «προσαύξηση μη δήλωσης 120%» εκ 6.039.522 δρχ επί του υπολοίπου του φόρου δωρεάς.

➤ Τέλος, ως χρονολογία έκδοσης της πράξης αναγράφεται η «.....-12-2016», που, αν και προδήλως παραπέμπει σε σφάλμα εκ παραδρομής, ωστόσο χρήζει διόρθωσης, καθώς η εν λόγω ημερομηνία αποτελεί ουσιώδες στοιχείο κάθε ατομικής διοικητικής πράξης, ιδιαίτερα της δυσμενούς για τον διοικούμενο τοιαύτης, διότι από τη χρονολογία εξαρτάται η αρμοδιότητα του διοικητικού οργάνου που την εξέδωσε και η νομιμότητα γενικά της πράξης (ΣτΕ Ολ. 4487/2001).

- Συνεπώς, τόσο η από-2016 συνταχθείσα έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ., όσο και η υπ'αρ.-12-2016 προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς προκαλούν σύγχυση ως προς το φορολογικό αντικείμενο στο οποίο αφορούν (δωρεάς – κληρονομιάς), δυσχεραίνοντας από πλευράς φορολογουμένου την κατανόηση των «φορολογικών πτυχών» της υπόθεσης και των φορολογικών του επιβαρύνσεων, αλλά και το δικαστικό έλεγχό της.

Κατόπιν των ανωτέρω, η αιτιολογία της υπό κρίση πράξης κρίνεται μη ειδική, ασαφής, και ως εκ τούτου ελλιπής και ανεπαρκής, προκαλώντας σύγχυση για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου, την υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον κανόνα δικαίου, και τελικώς την τήρηση ή μη της αρχής της χρηστής διοίκησης και της νομιμότητας. Κατά συνέπεια, η αιτιολογία κρίνεται ελαττωματική και μη νόμιμη, επιφέροντας, ως ουσιώδης τύπος της προσβαλλόμενης ατομικής διοικητικής πράξης, το ακυρώσιμο αυτής.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί μη ορθής εφαρμογής της κείμενης νομοθεσίας – έλλειψης αιτιολογίας – πλημμελειών και παραλείψεων της φορολογικής αρχής σε τυπικό και ουσιαστικό επίπεδο τυγχάνουν βασιμότητας και γίνονται αποδεκτοί.

Παρέλκει δε ως αλυσιτελής η εξέταση των λοιπών ισχυρισμών της προσφεύγουσας περί μη ορθής εκτίμησης του ιστορικού της υπόθεσης, παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου και αντισυνταγματικότητας της εφαρμοσμένης κείμενης νομοθεσίας αναφορικά με την υιοθέτηση νέας προδικασίας επίλυσης φορολογικών διαφορών.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της υπ' αρ. πρωτ.-2016 ενδικοφανούς προσφυγής της του – Α.Φ.Μ. και την ακύρωση της υπ' αρ.-2016 Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς Μεταβίβασης Εταιρικών Μεριδίων του Προϊσταμένου της

Δ.Ο.Υ., λόγω ανεπαρκούς, γενικής και συγκεχυμένης, και κατά συνέπεια ελαττωματικής και μη νομίμου αιτιολογίας της (μη διαχωρισμό των φορολογικών αντικειμένων δωρεάς και κληρονομιάς) και έτερων τυπικών πλημμελειών (χρονολογία έκδοσης, κεφαλίδα).

Καλείται δε η Δ.Ο.Υ. στην έκδοση νέας πράξης, απαλλαγμένης από την τυπική πλημμέλεια, εξαιτίας της οποίας καθίσταται άκυρη η αρχική πράξη, σύμφωνα με την περ. γ' της παρ. 2 του άρθρου 36 του Ν. 4174/2013.

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

Φορολογική περίοδος: 1999 (φορολογία δωρεάς)

Στοιχεία εκκαθάρισης φόρου	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης	Διαφορά Ελέγχου-Απόφασης
Φορολογητέα αξία	0,00	16.989.300 δρχ	0,00	16.989.300 δρχ
Κύριος φόρος	0,00	5.882.400 δρχ	0,00	5.882.400 δρχ
Καταβληθείς φόρος δήλωσης πώλησης		849.465 δρχ	0,00	849.465 δρχ
Υπόλοιπο κύριου φόρου		5.032.935 δρχ	0,00	5.032.935 δρχ
Πρόσθετος φόρος μη δήλωσης	0,00	6.039.522 δρχ	0,00	6.039.522 δρχ
Σύνολο φόρου	0,00	11.072.457 δρχ	0,00	11.072.457 δρχ
		ή 32.494,37 €		ή 32.494,37 €

Κύριος Φόρος	0,00
Πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής δήλωσης 120%	0,00
Σύνολο Φόρου	0,00

Φορολογική περίοδος: 2001 (φορολογία κληρονομιάς)

Στοιχεία εκκαθάρισης φόρου	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης	Διαφορά Ελέγχου-Απόφασης
Φορολογητέα αξία κληρονομιάς	0,00	4.144.376 δρχ	0,00	4.144.376 δρχ
Αξία προγενέστερης δωρεάς		16.989.300 δρχ		16.989.300 δρχ
Σύνολο φορολογητέας αξίας		21.133.676 δρχ		21.133.676 δρχ
Κύριος φόρος	0,00	7.446.838 δρχ	0,00	7.446.838 δρχ
Καταβληθείς φόρος δήλωσης κληρονομιάς		1.030.532 δρχ	0,00	1.030.532 δρχ
Φόρος προγενέστερης δωρεάς		5.882.400 δρχ		5.882.400 δρχ
Υπόλοιπο κύριου φόρου		533.906 δρχ	0,00	533.906 δρχ
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας	0,00	640.687 δρχ	0,00	640.687 δρχ
Σύνολο φόρου	0,00	1.174.593 δρχ	0,00	1.174.593 δρχ
		ή 3.447,08 €		ή 3.447,08 €

Κύριος Φόρος	0,00
Πρόσθετος φόρος λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης 120%	0,00
Σύνολο Φόρου	0,00

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

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ
ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).