



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3**

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312 349

E-mail: ded.ath@aade.gr

Αθήνα, 27.02.2025
αριθμός απόφασης 434

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 Α' 58), εφεξής ΚΦΔ.
β. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (Φ.Ε.Κ. Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440/ τ. Β' /27.04.2017)

δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα: «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/τ.Β' /25.11.2022).

2. Την ΠΟΛ 1069/4.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016(ΦΕΚ2759/τ.β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 07.11.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή α) του (δωρητής), με Α.Φ.Μ., κατοίκου, οδός, αριθ... και β) της (δωρεοδόχος), με Α.Φ.Μ., κατοίκου Κέρκυρας, περιοχή, κατά της με αριθ. /04.10.2024 Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ καθώς και κατά της οικείας έκθεσης ελέγχου και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις εις την ανωτέρω παράγραφο 4 προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την από 18.11.2024 έκθεση απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 07.11.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής α) του (δωρητής), με Α.Φ.Μ., και β) της (δωρεοδόχος), με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμως, 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 υπ' αριθ. /04.10.2024 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, με χρονολογία φορολογίας το έτος 2014, καταλογίστηκε σε βάρος της δωρεοδόχου και ήδη προσφεύγουσας οφειλόμενη διαφορά φόρου δωρεάς ποσού 4.410,00 ευρώ, πλέον τόκοι/πρόστιμα ή πρόσθετοι φόροι ποσού 5.292,00 ευρώ, ήτοι σύνολο για καταβολή 9.702,00 ευρώ, βάσει των διατάξεων του ν.3842/2010.

Οι προσφεύγοντες με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητούν την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Η προσβαλλόμενη πράξη πάσχει λόγω πλημμελούς αιτιολογίας και εσφαλμένου υπολογισμού του επιβληθέντος φόρου. Συγκεκριμένα ο υπό κρίση έλεγχος βασίζεται αυθαίρετα και χωρίς εμπεριστατωμένη αιτιολογία σε παλιότερο έλεγχο προκειμένου για την επιβολή του φόρου δωρεάς. Ειδικότερα ο φορολογικός έλεγχος που διενεργήθηκε το έτος 2019 είχε διαπιστώσει την πίστωση χρηματικών ποσών από τον (πατέρα) στην (κόρη) συνολικού ύψους 32.420,00 ευρώ κατά το έτος 2013, τα οποία η πρώτη σύζυγος του πρώτου προσφεύγοντος κα είχε αιτιολογήσει ως δωρεά και τα οποία φορολογήθηκαν ως δωρεά. Ωστόσο ο υπό κρίση έλεγχος που διενεργήθηκε το έτος 2024 και αφορούσε το έτος 2014 βασίστηκε στις διαπιστώσεις του ανωτέρω ελέγχου και παρεκτείνει τα όσα αναφέρει η ως άνω υπεύθυνη δήλωση σε επόμενες χρήσεις. Όσον αφορά τα ποσά της κρινόμενης χρήσης που πράγματι κατέβαλε ο πρώτος προσφεύγων προς την δεύτερη προσφεύγουσα αφορούν εισοδήματά της από μισθώματα που εισπράχθηκαν από αυτόν για λογαριασμό της κόρης του η οποία απουσίαζε στο εξωτερικό (Αμερική, Βραζιλία). Συγκεκριμένα κατά τα οικονομικά έτη 2010-2015 εισπράχθηκαν από μισθώματα 69.966,50 ευρώ, μέρος των οποίων αποτελεί το επίμαχο ποσό των 44.100,00 ευρώ.
- Το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση της προσβαλλόμενης πράξης έχει υποπέσει σε πενταετή παραγραφή (ΣτΕ 1738/2017, ΣτΕ 432, 433/2020).

Επειδή στο άρθρο 72 παρ.1 του ΚΦΔ ορίζεται:

«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 τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Φορολογικής Διοίκησης. Η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται στην Υπηρεσία της Φορολογικής Διοίκησης που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται από τον υπόχρεο μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία αυτή ορίζεται σε εξήντα (60) ημέρες για φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού. Οι ανωτέρω προθεσμίες αναστέλλονται κατά το χρονικό διάστημα από

1η έως 31η Αυγούστου. Η υποχρέωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής δεν ισχύει στις περιπτώσεις των διαφορών που υπάγονται στην αρμοδιότητα του Προέδρου Πρωτοδικών του Διοικητικού Πρωτοδικείου, σύμφωνα με την περ. δ' της παρ. 2 του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999, Α' 97). ...».

Επειδή, με τα άρθρα 1 & 2 της ΠΟΛ.1064/12.04.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ: «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής», ορίζονται τα εξής:

«Άρθρο 1 Ενδικοφανής προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών στο πλαίσιο της ειδικής διοικητικής διαδικασίας

1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί πράξεις, ρητές ή σιωπηρές, που εκδίδονται ή συντελούνται από 1.1.2014 και εφεξής, σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση και εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (άρθρο 2 του ν. 4174/2013) οφείλει, πριν από την προσφυγή του στη Διοικητική Δικαιοσύνη, να ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων με αίτημα επανεξέτασης στο πλαίσιο της ειδικής διοικητικής διαδικασίας, με την επιφύλαξη των οριζομένων στο β' εδ. της παρ. 1 του άρθρου 35 και στο στ' εδ. της παρ. 1 του άρθρου 63 του Κ.Φ.Δ..

Άρθρο 2 Προθεσμία, περιεχόμενο και διαδικασία άσκησης της ενδικοφανούς προσφυγής

1. Η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται κατά πράξεων των φορολογικών αρχών, εντός ανατρεπτικής προθεσμίας τριάντα (30) ημερών που αρχίζει από την κοινοποίηση της πράξεως ή τη συντέλεση της παράλειψης. Η εν λόγω προθεσμία αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. Ειδικά για τους κατοίκους εξωτερικού η σχετική προθεσμία ορίζεται σε εξήντα (60) ημέρες (άρ. 63 παρ. 1 εδ. γ, δ, ε Κ.Φ.Δ.).

2. Η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται από τον υπόχρεο στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους, τους ισχυρισμούς και τα έγγραφα στα οποία βασίζει το αίτημά του, να περιέχει τα ακριβή του στοιχεία, την προσβαλλόμενη πράξη, τη διεύθυνση στην οποία θα συντελούνται οι κοινοποιήσεις των αποφάσεων, των πράξεων και των λοιπών εγγράφων της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, τη διεύθυνση του ηλεκτρονικού ταχυδρομείου και τα εν γένει στοιχεία επικοινωνίας του υπόχρεου. Σε κάθε περίπτωση μεταβολής των στοιχείων επικοινωνίας που επήλθε μετά την υποβολή του αιτήματος της ενδικοφανούς προσφυγής, ο υπόχρεος οφείλει να γνωστοποιεί εγγράφως αυτά στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, διαφορετικά οι κοινοποιήσεις γίνονται νομίμως βάσει των αρχικά δηλωθέντων στοιχείων.

3. Η αρμόδια Αρχή αποστέλλει την ενδικοφανή προσφυγή, συνοδευόμενη από τα σχετικά έγγραφα και τις απόψεις της, εντός επτά (7) ημερών από την υποβολή τους, στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, προκειμένου η τελευταία να αποφανθεί (άρθρο 63 παρ. 2 Κ.Φ.Δ.).

4. Ειδικότερα, η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται, προκειμένου για σχολάζουσα κληρονομιά από τον κηδεμόνα, για επιδικία από τον προσωρινό διαχειριστή, για μεσεγγύηση από το μεσεγγυούχο, για πτωχεύσαντα από το σύνδικο, για ανήλικο από τον ασκούντα τη γονική μέριμνα ή τον επίτροπο και επί πλειόνων από τον έναν από αυτούς ή γι αυτόν που τελεί σε δικαστική συμπαράσταση από το δικαστικό συμπαραστάτη και προκειμένου για θανόντα

φορολογούμενο από τους κληρονόμους του και εν γένει από κάθε πρόσωπο του άρθρου 64 παρ. 1 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας. Για όλες τις ως άνω περιπτώσεις, υποχρεωτικώς με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής συνυποβάλλονται και τα νομιμοποιητικά έγγραφα από τα οποία προκύπτουν οι παραπάνω ιδιότητες. ...»

Επειδή, με την παρ. 1 του άρθρου 64 του Κ.Δ.Δ./μίας (ν.2717/1999) – Ενεργητική νομιμοποίηση, ορίζεται ότι:

«1. Προσφυγή μπορεί να ασκήσει εκείνος:

α)ο οποίος έχει άμεσο, προσωπικό και ενεστώδες έννομο συμφέρον, ή β)στον οποίο αναγνωρίζεται τέτοιο δικαίωμα από ειδική διάταξη νόμου».

Επειδή, η ενδικοφανής προσφυγή υπεβλήθη ψηφιακά μέσω διαδικτύου από τον ιστότοπο της Α.Α.Δ.Ε. και φέρει την ψηφιακή υπογραφή της, δωρεοδόχου, ωστόσο στο σώμα της εν λόγω προσφυγής αναφέρονται ως προσφεύγοντες τόσο η ίδια όσο και ο δωρητής Εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι η υπό κρίση ενδικοφανής, κατά το μέρος που ασκήθηκε από τον, με Α.Φ.Μ., ο οποίος δεν νομιμοποιείται κατ' άρθρο 64 παρ. 1 του Κ.Δ.Δ./μίας, να ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή για πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος της με Α.Φ.Μ. καθώς δεν έχει ίδια φορολογική υποχρέωση για καταβολή του οφειλόμενου φόρου, η κρινόμενη προσφυγή απορρίπτεται ως απαράδεκτη (ΣτΕ 2274/2017, 2267/2016). Περαιτέρω, με την υπό κρίση προσφυγή απαραδέκτως προσβάλλεται η με ημερομηνία θεώρησης 04.10.2024 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου προσώπων με απλογραφικά βιβλία, σύμφωνα με τα άρθρα 23-28, 34 και 62 του ν.4174/2013 και την Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ 1293/2019 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, η οποία, ως προπαρασκευαστική πράξη της Διοίκησης στερείται εκτελεστότητας (πρβλ. ΣτΕ 1809/2010).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ΚΦΔ (άρθρο 27 νέου ΚΦΔ) ορίζονται τα εξής:

«Εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης

1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

2. Ο έλεγχος που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση, σύμφωνα με την παρ. 1, είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις δηλώσεις και τα λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, καθώς και τα έγγραφα και τις πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικής έγγραφης πρόσκλησης της Φορολογικής Διοίκησης, σύμφωνα με το άρθρο 14.

β) Η απόφαση (εντολή) της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου που εκδίδεται σύμφωνα με το άρθρο 25, πρέπει, στην περίπτωση πλήρους επιτόπιου ελέγχου, να

κοινοποιείται στον φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Διοικητή είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή. Ο Διοικητής δύναται, με απόφασή του, να ορίζει λεπτομέρειες για την εφαρμογή της παρούσας περίπτωσης.

3. Ο Διοικητής μπορεί, με απόφασή του, να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υποχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο παρόν, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα. ...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν.2961/2001 «Κώδικας Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Λαχεία»: «1. Επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκας και στα κέρδη από λαχεία, σύμφωνα με τα οριζόμενα στον παρόντα νόμο.

2. Στο φόρο υπόκειται κάθε φυσικό και νομικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά περιουσία από κάποια αιτία από αυτές που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο.»

Επειδή, περαιτέρω σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 του ΚΦΔ, ο οποίος ισχύει από 01.01.2014:

«Πεδίο εφαρμογής

Οι διατάξεις του Κώδικα ισχύουν για τα εξής δημόσια έσοδα: α), β), γ), δ) Φόρο Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Τυχρά Παίγνια,».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 86 του νέου ΚΦΔ (ν.5104/2024)

«Καταργούμενες διατάξεις

Από την έναρξη ισχύος του παρόντος καταργείται ο ν. 4987/2022 (Α` 206), περί του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, πλην των άρθρων 39, 54Z και 70.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 70 παρ. 10 & 22 του ν.4987/2022 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι:

Άρθρο 70

Μεταβατικές διατάξεις

... 10. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του δευτέρου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν είχαν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του ν. 4254/2014 (Α` 85) σε πρώτο βαθμό.

.....22. Για τα έσοδα που εμπίπτουν στο άρθρο 2 και το Παράρτημα του ν. 4174/2013 (Α` 170) ο Κώδικας εφαρμόζεται από την 1η.1.2014, εκτός εάν διαφορετικά ορίζεται. Ειδικά, για τις υποθέσεις του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και

Κερδών από τυχερά παίγνια, ο Κώδικας εφαρμόζεται από την 1η.1.2015. Κατ' εξαίρεση για τις υποθέσεις του δευτέρου εδαφίου εφαρμόζονται από την 1η.1.2014 η παρ. 1 του άρθρου 30 και το Τμήμα ΙΧ του Κώδικα. ...».

Επειδή, στη φορολογία κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και κερδών από τυχερά παίγνια σχετικά με τις προθεσμίες υποβολής της δήλωσης κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης προβλέπονταν τα κάτωθι.

Άρθρο 38

Υποκείμενο φόρου

1. Υπόχρεος στο φόρο είναι ο δωρεοδόχος ή το τέκνο.

Άρθρο 39

Χρόνος γένεσης φορολογικής υποχρέωσης

1. Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο της σύνταξης του εγγράφου της δωρεάς ή της γονικής παροχής. Προκειμένου για μεταβίβαση κινητών, αν η παράδοση του αντικειμένου της δωρεάς ή της γονικής παροχής έγινε χωρίς να συνταχθεί συμβόλαιο ή αν το συμβόλαιο συντάχθηκε μετά την παράδοση του αντικειμένου της δωρεάς ή της γονικής παροχής, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο της παράδοσης.

Άρθρο 44

Υπολογισμός του φόρου

1. Το υπόλοιπο της περιουσίας, πλην των χρηματικών ποσών, που αποκτάται αιτία δωρεάς ή γονικής παροχής, το οποίο απομένει μετά την αφαίρεση των εκπτώσεων και απαλλαγών που προβλέπονται στα άρθρα 41 και 43, υποβάλλεται σε φόρο, ο οποίος υπολογίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29, οι οποίες εφαρμόζονται ανάλογα.

Από το φόρο που προκύπτει εκπίπτει: α) ο φόρος που αναλογεί στις προγενέστερες δωρεές, γονικές παροχές ή προίκες, που συνυπολογίζονται σύμφωνα με το άρθρο 36, με ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 31 και β) ο φόρος που αποδεδειγμένα καταβλήθηκε ή οριστικά και τελεσίδικα βεβαιώθηκε στην αλλοδαπή για τις δωρεές και γονικές παροχές κινητών που έγιναν εκεί, με ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 32.

2. Η αιτία δωρεάς ή γονικής παροχής κτήση χρηματικών ποσών υπόκειται σε φόρο, ο οποίος υπολογίζεται αυτοτελώς με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%), προκειμένου για δικαιούχους που υπάγονται στην Α` κατηγορία, με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%), προκειμένου για δικαιούχους που υπάγονται στη Β` κατηγορία και με συντελεστή σαράντα τοις εκατό (40%), προκειμένου για δικαιούχους που υπάγονται στη Γ` κατηγορία.

Άρθρο 85

Υπόχρεοι σε δήλωση

1. Σε σύσταση δωρεών, γονικών παροχών και προικών με συμβολαιογραφικό έγγραφο υπόχρεοι για την υποβολή της δήλωσης είναι οι συμβαλλόμενοι. Δεν έχουν υποχρέωση να υποβάλλουν δήλωση τα νομικά πρόσωπα του πρώτου εδαφίου της περίπτωσης Α` της παραγράφου 1 του άρθρου 25.

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 του.

Άρθρο 86

Προθεσμίες υποβολής δηλώσεων

.... 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, με τις διατάξεις του άρθρου 102 του ν. 2961/2001, που ισχύει για το υπό κρίση έτος, σχετικά με την παραγραφή του δικαιώματος επιβολής φόρου και προστίμου, ορίζονται τα εξής:

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 76 του ΚΦΔ:

«Επαρκής αιτιολογία

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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 77 του ως άνω Κώδικα:

«Βάρος απόδειξης

Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Επειδή, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα, κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στην σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται μετ' έλεγχου οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

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

Επειδή εν προκειμένω, δυνάμει έκδοσης της αριθ. /16.06.2021 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, διενεργήθηκε έλεγχος στους προσφεύγοντες από τον οποίο διαπιστώθηκε ότι κατά την χρήση 2014 έλαβε χώρα δωρεά ποσού 44.100,00 ευρώ από τον προς την κόρη του, για την οποία δεν υποβλήθηκε η προβλεπόμενη δήλωση φόρου δωρεάς και ως εκ τούτου οφείλεται φόρος δωρεάς (10%) σύμφωνα με το άρθρο 44 παρ. 2 του ν.2961/2001, όπως αυτό τροποποιήθηκε με την παρ. 18^α του άρθρου 25 του ν.3842/2010. Αιτία έκδοσης της ανωτέρω εντολής ελέγχου αποτέλεσε προγενέστερος φορολογικός έλεγχος που διενεργήθηκε σε βάρος της με Α.Φ.Μ., μητέρα της δωρεοδόχου, και από τον οποίο διαπιστώθηκαν τα εξής:

«Από φορολογικό έλεγχο και μετά το άνοιγμα τραπεζικών λογαριασμών που πραγματοποιήσαμε στην με Α.Φ.Μ. διαπιστώθηκε ότι:

Καταθέσεις ύψους 39.500,00 € αφορούν καταθέσεις που πραγματοποιήθηκαν, κατά το έτος 2014, στον λογαριασμό GR..... της που σύμφωνα με υπεύθυνη δήλωση του με Α.Φ.Μ. αφορούν καταθέσεις που πραγματοποίησε ο ίδιος για την αποπληρωμή δανείου της κόρης του.

Καταθέσεις ύψους 4.600,00 € αφορούν καταθέσεις που πραγματοποιήθηκαν, κατά το έτος 2014 στον λογαριασμό GR..... της που σύμφωνα με υπεύθυνη δήλωση του με Α.Φ.Μ. αφορούν καταθέσεις που πραγματοποίησε ο ίδιος για έξοδα διαβίωσης της κόρης του.

.....

	ΧΡΗΣΗ	Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής
	Η	_____		_____	
1	2014	.....	28/01/2014 09:59		3.400,00
2	2014	.....	19/03/2014 11:14	.....	2.570,00
3	2014	.....	02/06/2014 13:33	.....	2.730,00
4	2014	.....	17/07/2014 11:05	.....	10.200,00
5	2014	.....	24/07/2014 12:49		10.000,00
6	2014	.....	25/09/2014 11:15		2.300,00
7	2014	.....	02/10/2014 12:11		2.150,00
8	2014	.....	10/11/2014	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	3.400,00

			10:03		
9	2014	..... ....	24/12/2014 14:05	.....	2.750,00

	ΧΡΗΣΗ	Αριθμός Λογαριασμού _____	Ημερομηνία Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής _____
1	2014	.....	31/01/2014 14:40	.....	800,00
2	2014	.....	24/02/2014 13:14		500,00
3	2014	.....	02/04/2014 12:55		800,00
4	2014	.....	27/11/2014 09:58	.....	2.500,00

Η ελεγχόμενη απάντησε στο με αριθ./26-7-2019 Αίτημα παροχής πληροφοριών της Υπηρεσία μας για την πηγή προέλευσης των παραπάνω καταθέσεων λέγοντας ότι οι παραπάνω καταθέσεις αφορούν καταθέσεις που πραγματοποίησε ο πρώην σύζυγος της με ΑΦΜ προς την κόρη τους με ΑΦΜ με σκοπό να καλυφθούν έξοδα διαβίωσης της καθώς και την πληρωμή δανείου που την βαρύνει. Οι παραπάνω ισχυρισμοί συνοδεύονταν με δύο υπεύθυνες δηλώσεις του με της οποίες επιβεβαίωνε όλα τα παραπάνω αντίγραφα των οποίων υποβάλλονται συνημμένες στην παρούσα έκθεση.».

Επειδή, η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή στρέφεται κατά της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Η προσβαλλόμενη πράξη πάσχει λόγω πλημμελούς αιτιολογίας και εσφαλμένου υπολογισμού του επιβληθέντος φόρου.
- Το δικαίωμα του Δημοσίου για κοινοποίηση της προσβαλλόμενης πράξης έχει υποπέσει σε πενταετή παραγραφή (ΣτΕ 1738/2017, ΣτΕ 432, 433/2020).

Επειδή, ωστόσο ως προς τα ανωτέρω προβαλλόμενα σημειώνονται τα εξής:

- Όσον αφορά τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας, σημειώνουμε ότι η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε συνεπεία ελέγχου που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα δυνάμει της υπ' αριθ./16.06.2021 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσαν οι διαπιστώσεις προγενέστερου ελέγχου που είχε διενεργηθεί δυνάμει της υπ' αριθ./16.01.2019 εντολής ελέγχου για την διαχειριστική περίοδο 01.01.2014-31.12.2014 σε βάρος της μητέρας της προσφεύγουσας, Ειδικότερα, στα πλαίσια του ανωτέρω ελέγχου, η με την από 03.09.2019 απάντησή της επί του με αριθ. πρωτ.

...../16.05.2019 αιτήματος παροχής πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, ισχυρίστηκε ότι μέρος των υπό κρίση πιστώσεων της φορολογικής περιόδου από 01.01.2014-31.12.2014 αφορούν καταθέσεις που πραγματοποίησε ο (πρώην σύζυγός της) σε κοινό λογαριασμό της ίδιας και της κόρης τους (ήδη προσφεύγουσας), προκειμένου για την αποπληρωμή δανείου και εξόδων διαβίωσης της κόρης του, ενώ στην ως άνω απάντηση επισυνάπτεται θεωρημένη η από 15.07.2019 υπεύθυνη δήλωση του, ο οποίος επιβεβαιώνει τους ανωτέρω ισχυρισμούς. Κατόπιν των ανωτέρω, αφενός δεν επιβεβαιώνονται οι ισχυρισμοί ότι τα ανωτέρω στοιχεία αφορούν την χρήση 2013 καθώς τα ανωτέρω στοιχεία αφορούν την φορολογική περίοδο 01.01.2014-31.12.2014 και αφετέρου ο τότε έλεγχος αποδεχόμενος τους ισχυρισμούς της δεν καταλόγισε το υπό κρίση ποσό ως εισόδημα της ή της προσφεύγουσας. Όσον αφορά τον ισχυρισμό ότι πρόκειται για εισοδήματα της προσφεύγουσας από εκμίσθωση ακίνητης περιουσίας που εισπράχθηκαν από τον και κατατέθηκαν στον υπό κρίση λογαριασμό, αυτός τυγχάνει αόριστος και αναπόδεικτος καθώς δεν απεδείχθη με την προσκόμιση σχετικών δικαιολογητικών. Κατόπιν των ανωτέρω ο πρώτος ισχυρισμός της προσφεύγουσας τυγχάνει απορριπτέος ως αβάσιμος.

- Όσον αφορά τον δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης σημειώνεται ότι η υπό κρίση πράξη εκδόθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.2961/2001 και του ΚΦΔ. Εν προκειμένω ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης είναι το έτος 2014 (χρόνος δωρεάς), για την οποία δεν υποβλήθηκε δήλωση φόρου δωρεάς το έτος 2014 (ήτοι πριν την 01η.01.2015 - ημερομηνία έναρξης εφαρμογής του ΚΦΔ για υποθέσεις του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από τυχερά παίγνια), και ως εκ τούτου στην κρινόμενη υπόθεση τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 102 του ν.2961/2001, σύμφωνα με τις οποίες το Δημόσιο εκπίπτει του Δικαιώματός του για κοινοποίηση πράξης επιβολής φόρου και προστίμου μετά την πάροδο δεκαπενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο έληξε η προθεσμία υποβολής της δήλωσης. Στην κρινόμενη υπόθεση κατόπιν έκδοσης της με αριθ./16.06.2021 εντολής ελέγχου διενεργήθηκε σχετικός έλεγχος και στη συνέχεια εκδόθηκε η με αριθ./04.10.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς / Γονικής Παροχής και κοινοποιήθηκε στον υπόχρεο την 08.10.2024, ήτοι εντός δεκαπενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο έληξε η προθεσμία υποβολής της δήλωσης. Ως εκ των ανωτέρω δεν τίθεται ζήτημα παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης και ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας τυγχάνει αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 07.11.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής α) του (δωρητής), με Α.Φ.Μ., κατοίκου, οδός, αριθ. ως απαράδεκτης και β) της (δωρεοδόχος), με Α.Φ.Μ., κατοίκου, περιοχή, και την επικύρωση της με αριθ./04.10.2024 Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης (δωρεοδόχου) - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογητέα αξία	44.100,00
Υπολογισμός αναλογούντος φόρου (ν.2961/2001)	4.410,00
Τόκοι/πρόστιμα ή πρόσθετοι φόροι	5.292,00
Ποσό φόρου προς βεβαίωση	9.702,00
(Ως η με αριθ. ....../04.10.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς/Γονικής Παροχής της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας)	

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

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.