



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Θεσσαλονίκη, 05-05-2016

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

Διεύθυνση Επίλυσης διαφορών

Αριθμός απόφασης: **445**

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 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του - Α.Φ.Μ. κατά της υπ' αρ.-2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς της Δ.Ο.Υ., και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την-2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς της Δ.Ο.Υ., της οποίας ζητείται η ακύρωση.

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

6. Την από Έκθεση Ελέγχου (Προσδιορισμού αξίας μεταβιβαζόμενων μετοχών μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο) 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 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό-2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Δωρεάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά κύριου φόρου εκ 1.476,49 € πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας εκ 1.771,79€, δη σύνολο εκ 3.248,28 € για τη φορολογική περίοδο 2003, λόγω διαπιστωθείσας διαφοράς μεταξύ αξίας βάσει ελέγχου και βάσει δήλωσης (αρ. δήλωσης/2003, αρ. φακέλου Ζ-...../2003) των μεταβιβαζόμενων από χαριστική αιτία μετοχών μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο. Το ανωτέρω

ποσό βεβαιώθηκε από τη Δ.Ο.Υ. με τον υπ' αρ.-2015 χρηματικό κατάλογο (Α.Τ.Β.).

Με το από-2003 ιδιωτικό συμφωνητικό ο του - Α.Φ.Μ. μεταβίβασε από χαριστική αιτία (δωρεά) στον ανιψιό του (υιό του αδελφού του) του – Α.Φ.Μ. 180.943 ονομαστικές μετοχές – μη εισηγμένες στο χρηματιστήριο – της ανωνύμου εταιρίας με την επωνυμία «.....» - Α.Φ.Μ., με έδρα στην, στον και αντικείμενο εργασιών την εκμετάλλευση ξενοδοχείου.

Για τη μεταβίβαση των ανωτέρω μετοχών υποβλήθηκε στη Δ.Ο.Υ. στις-2003 η υπ' αρ.-/2003 δήλωση φόρου δωρεάς με αριθμό φακέλου Ζ –-/2003, με δηλωθείσα αξία 586.255,32 €, προσδιορισθείσα (αντικειμενικώς) με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1055/01-04-2003. Ο φόρος υπολογίστηκε με βάση την προβλεπόμενη από το Ν. 3091/2002 φορολογική κλίμακα, ως εξής:

Υπ'αρ. /Ζ-..... /2003 δήλωση δωρεάς					
180.943 ονομαστικές μετοχές της «.....» - Α.Φ.Μ.					
Στοιχεία προσδιορισμού φορολογητέας αξίας μεταβιβαζόμενων μετοχών				Βάσει δήλωσης	
Οικονομικά στοιχεία επιχείρησης					
Χρήση	Ολικά αποτελ. εκμετάλλευσης	Ίδια κεφάλαια			
1998	-24.856,66	934.088,96			
1999	-59.547,70	872.157,72			
2000	-3.410,82	965.600,84			
2001	15.847,98	926.717,95			
2002	3.556,42	930.387,28			
ΣΥΝΟΛΟ	-68.410,78	4.628.952,74			
Μέσος όρος ολικών αποτελ. εκμετάλλευσης		-68.410,78 / 5 = -13.682,16			
Μέσος όρος ιδίων κεφαλαίων		4.628.952,74 / 5 = 925.790,55			
Α. Συντελεστής απόδοσης ιδίων κεφαλαίων (Μ.Ο. ολικών αποτ. εκμετάλλευσης/Μ.Ο. ιδίων κεφαλαίων)				0,00	
Β. Ίδια κεφάλαια (κατά την προηγούμενη ημέρα της μεταβίβασης)				930.387,28	
Γ. Απόδοση ιδίων κεφαλαίων (Ίδια κεφάλαια x Συντελεστής απόδοσης ιδίων κεφαλαίων)				0,00	
Δ. Ίδια κεφάλαια μετά την αναπροσαρμογή				930.387,28	
Ακίνητα	Αξία κτήσης βάσει ισολογισμού 31-12-2002	Αντικ. αξία	Διαφορά		
Ι. Ακίνητα στη θέση «.....», στον					
Οικόπεδο, 1400 τ.μ.		145.229,76			
Οικόπεδο, 1367,50 τ.μ.					
Κτίσμα ισόγειο, 410 τ.μ.					
Κτίσμα ισόγειο, 635 τ.μ.		290.686,27			
Κτίσμα ισόγειο, 50 τ.μ.					
Αγροτεμάχιο, 959,71 τ.μ.					
Αγροτεμάχιο, 679 τ.μ.		13.175,14			
Αγροτεμάχιο 992,89 τ.μ.		8.934,39			
Αγροτεμάχιο 992,89 τ.μ.		13.628,03			
Αγροτεμάχιο 361,29 τ.μ.		0,00			
ΙΙ. Ακίνητα επί της οδού, στη					
Οικόπεδο, 419 τ.μ.		0,00			
Κτίσμα ισόγειο, 400 τ.μ.		334.444,53			

Κτίσμα α'-β'-γ' όροφος		557.729,58		
Κτίσμα υπόγειο 400 τ.μ.		51.763,20		
Σύνολο	1.173.513,11	1.415.590,90	242.077,79	
Ε. Θετική διαφορά αντικειμενικής αξίας-αξίας κτήσης ακινήτων				242.077,79
ΣΤ. Υπεραξία επιχείρησης (Ίδια κεφάλαια μετά την αναπροσαρμογή + Θετική διαφορά αξίας παγίων)				1.172.465,07
Ζ. Φορολογητέα αξία μετοχής (Φορολογητέα αξία μετοχών / αριθμός συνόλου μετοχών εκ 361.886)				3,24
Η. Φορολογητέα αξία μεταβιβαζόμενων μετοχών (Φορ. αξία μετοχής x αριθ. μεταβ. μετοχών)				586.255,32
Στοιχεία εκκαθάρισης φόρου				Βάσει δήλωσης
Φορολογητέα αξία μεταβιβαζόμενων λόγω δωρεάς μετοχών				586.255,32
Αναλογούν φόρος				14.070,13

Σύμφωνα με την από έκθεση ελέγχου (προσδιορισμού αξίας μεταβιβαζόμενων μετοχών μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο, προέκυψαν διαφορές μεταξύ των αντικειμενικών αξιών των ακινήτων της υπό κρίση ανωνύμου εταιρείας, ως δηλώθηκαν κατά τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των μεταβιβαζόμενων μετοχών της και ως υπολογίστηκαν από τον έλεγχο. Συγκεκριμένα, βάσει ελέγχου, η φορολογητέα αξία μεταβιβαζόμενων λόγω δωρεάς μετοχών, καθώς και ο αναλογούν φόρος προσδιορίστηκαν ως εξής:

Υπ'αρ. /Ζ-...../2003 δήλωση δωρεάς				
180.943 ονομαστικές μετοχές της «.....» - Α.Φ.Μ.				
Στοιχεία προσδιορισμού φορολογητέας αξίας μεταβιβαζόμενων μετοχών				Βάσει ελέγχου
Οικονομικά στοιχεία επιχείρησης				
Χρήση	Ολικά αποτελ. εκμετάλλευσης		Ίδια κεφάλαια	
1998	-24.856,66		934.088,96	
1999	-59.547,70		872.157,72	
2000	-3.410,82		965.600,84	
2001	15.847,98		926.717,95	
2002	3.556,42		930.387,28	
ΣΥΝΟΛΟ	-68.410,78		4.628.952,74	
Μέσος όρος ολικών αποτελ. εκμετάλλευσης			-68.410,78 / 5 = -13.682,16	
Μέσος όρος ιδίων κεφαλαίων			4.628.952,74 / 5 = 925.790,55	
Α. Συντελεστής απόδοσης ιδίων κεφαλαίων (Μ.Ο. ολικών αποτ. εκμετάλλευσης/Μ.Ο. ιδίων κεφαλαίων)				0,00
Β. Ίδια κεφάλαια (κατά την προηγούμενη ημέρα της μεταβίβασης)				930.387,28
Γ. Απόδοση ιδίων κεφαλαίων (Ίδια κεφάλαια x Συντελεστής απόδοσης ιδίων κεφαλαίων)				0,00
Δ. Ίδια κεφάλαια μετά την αναπροσαρμογή				930.387,28
Ακίνητα		Αξία κτήσης βάσει μητρώου παγίων	Αντικ. αξία	Διαφορά
Ι. Ακίνητα στη θέση «.....», στον				
Οικόπεδο, 1400 τ.μ.	42.848,73	246.635,30	162.126,25	
Οικόπεδο, 1367,50 τ.μ.	41.660,32			
Κτίσμα ισόγειο, 410 τ.μ.	66.496,17			
Κτίσμα ισόγειο, 635 τ.μ.	121.677,00			
Κτίσμα ισόγειο, 50 τ.μ.	15.569,45	290.686,27	86.943,65	
Αγροτεμάχιο, 959,71 τ.μ.	9.466,18	13.175,14	3.708,96	
Αγροτεμάχιο, 679 τ.μ.	9.466,18	8.934,39	-531,79	
Αγροτεμάχιο 992,89 τ.μ.	13.719,72	13.628,03	-91,69	
Αγροτεμάχιο 361,29 τ.μ.	2.920,02	4.958,38	2.038,36	

II. Ακίνητα επί της οδού, στη				
Οικόπεδο, 419 τ.μ.	92.230,01	0,00	-92.230,01	
Κτίσμα ισόγειο, 400 τ.μ.	227.596,74	334.444,53	106.847,79	
Κτίσμα α'-β'-γ' όροφος	468.557,80	573.455,38	104.897,58	
Κτίσμα υπόγειο 400 τ.μ.	61.304,77	51.763,20	-9.541,57	
Σύνολο	1.173.513,09	1.537.680,62	364.167,53	
Ε. Θετική διαφορά αντικειμενικής αξίας-αξίας κτήσης ακινήτων				364.167,53
ΣΤ. Υπεραξία επιχείρησης (Ίδια κεφάλαια μετά την αναπροσαρμογή + Θετική διαφορά αξίας παγίων)				1.294.554,81
Ζ. Φορολογητέα αξία μετοχής (Φορολογητέα αξία μετοχών / αριθμός συνόλου μετοχών εκ 361.886)				3,58
Η. Φορολογητέα αξία μεταβιβαζόμενων μετοχών (Φορ. αξία μετοχής x αριθ. μεταβ. μετοχών)				647.775,94
Στοιχεία εκκαθάρισης φόρου				Βάσει ελέγχου
Φορολογητέα αξία μεταβιβαζόμενων λόγω δωρεάς μετοχών				647.775,94
Αναλογούν φόρος				15.546,62
Βεβαιωθείς φόρος βάσει δήλωσης				14.070,13
Διαφορά κύριου φόρου				1.476,49
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας				1.771,79
Σύνολο φόρου				3.248,28

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

1. Παράβαση κατ' ουσίαν διάταξης νόμου περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου

➤ Βάσει του άρθρου 102 παρ. 1 υποπαρ. α του Ν.2961/2001, έκπτωση του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση πράξης επιβολής φόρου από ανακριβή δήλωση, μετά την πάροδο δεκαετίας

Ως προς τον ισχυρισμό περί παράβασης κατ' ουσίαν διάταξης νόμου περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου

Επειδή, το άρθρο 72 (πρώην άρθρο 66) παρ. 11 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) ορίζει ότι : «*Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν*».

Επειδή, το άρθρο 102 παράγραφος 1 του Ν. 2961/2001 (Κώδικας Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Λαχεία) ορίζει ότι : «*Το Δημόσιο εκπίπτει του δικαιώματός του για την κοινοποίηση πράξης επιβολής φόρου και προστίμου προκειμένου: α) για ανακριβή δήλωση, μετά την πάροδο δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο υποβλήθηκε η δήλωση...*».

Επειδή, σύμφωνα με νεότερη νομολογία (ΔΕΦ Χαν. 24/12013), «οι μετέπειτα παρατάσεις που θεσπίστηκαν με τους Ν. 3697/2008, 3790/2009, 3842/2010 και 3888/2010 ορίζουσες γενικώς περί παραγραφής που έληγε αντίστοιχα στις 31-12-2008, στις 31-12-2009, στις 30-6-2010 και στις 31-12-2010 και παρατάθηκε μέχρι 31/12/2009, 30/6/2010, 31/12/2010 και μέχρι 31/12/2011 αντίστοιχα καταλαμβάνουν μόνο τις περιπτώσεις που το πρώτον η παραγραφή έληγε στις προαναφερθείσες ημερομηνίες (ώστε η πενταετής παραγραφή παρατείνεται και με αυτούς τους νόμους σε έξι και πεντέμισι έτη) και δεν καταλαμβάνουν, εφόσον ρητώς, ειδικώς και σαφώς δεν ορίζουν, και τις περιπτώσεις προγενέστερων διαχειριστικών περιόδων που η προθεσμία παραγραφής έληγε μεν στις αντίστοιχες ως άνω ημερομηνίες όμως λόγω παράτασης του χρόνου παραγραφής με προγενέστερα νομοθετήματα. Στις περιπτώσεις που ο νομοθέτης θέλησε να διαλάβει στη ρυθμιζόμενη παράταση παραγραφής και τη δεύτερη αυτή περίπτωση ρητώς, σαφώς και ειδικώς το όρισε».

Επειδή, όπως πρόσφατα έχει γίνει δεκτό από το Συμβούλιο της Επικρατείας (ΣτΕ 888/2016), «ο νομοθέτης δύναται να παρατείνει τον χρόνο παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου προς βεβαίωση και επιβολή φόρου, στην περίπτωση που ο αρχικά προβλεπόμενος χρόνος, εντός του οποίου μπορούσε να ασκήσει την αξίωσή του αυτή, δεν είχε ακόμη συμπληρωθεί κατά την έναρξη ισχύος του νεότερου νόμου. Μια τέτοια παράταση, ωστόσο, πρέπει να χωρεί υπό προϋποθέσεις, ώστε να είναι σύμφωνη προς το καθεστώς ιδιαίτερης ασφάλειας δικαίου και προστασίας της εμπιστοσύνης που θεσπίζει για την επιβολή εν γένει των φορολογικών βαρών με τη διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος ο συνταγματικός νομοθέτης (ΣτΕ 3174/2014 Ολ.)».

Επειδή, το άρθρο 37 παρ. 5 του Ν. 4141/2013 ορίζει ότι : «Από τις ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμα έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2013 και μετά».

Επειδή, το άρθρο 22 του Ν. 4203/2013 ορίζει ότι : «Οι προθεσμίες παραγραφής του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2013, παρατείνονται κατά δύο (2) έτη από τη λήξη τους στις ακόλουθες περιπτώσεις: ... β) για υποθέσεις, για τις οποίες έχουν εκδοθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2013 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας

ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική φορολογική ή ελεγκτική αρχή...».

Επειδή, η ΠΟΛ. 1265/16-12-2013 «Παροχή οδηγιών για τις παραγραφόμενες υποθέσεις φορολογίας Κεφαλαίου» ορίζει ότι : «...Σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 5 του άρθρου 37 του Ν.4141/2013, από τις ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων, ήτοι έως 31.12.2013, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δυο ακόμη έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Συνεπώς οι εντολές θα πρέπει να εκδοθούν έως την ως άνω ημερομηνία, ώστε να επιτευχθεί η διετής παράταση της παραγραφής της υπόθεσης. Παράλληλα με την έκδοση της εντολής ο Προϊστάμενος της Υπηρεσίας θα αποστέλλει με συστημένη επιστολή γνωστοποίηση στον ελεγχόμενο με την πληροφορία ότι έχει επιλεγεί προς έλεγχο, αναφέροντας τον αριθμό της εντολής και την ημερομηνία έκδοσης αυτής...».

Επειδή, η Δημόσια Διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 παρ. 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, το άρθρο 34 παρ. 1 του Ν. 2961/2001 ορίζει ότι : «Κτήση περιουσίας αιτία δωρεάς, για την επιβολή του φόρου είναι: α) αυτή που προέρχεται από δωρεά η οποία συνίσταται κατά τις διατάξεις του Αστικού Κώδικα...».

Επειδή, το άρθρο 35 παρ. 1 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «Σε φόρο υποβάλλεται: α) η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, που δωρίζεται...».

Επειδή, το άρθρο 38 παρ. 1 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «Υπόχρεος στο φόρο είναι ο δωρεοδόχος ή το τέκνο...».

Επειδή, το άρθρο 39 παρ. 1 του ανωτέρω νόμου ορίζει ότι : «Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο της σύνταξης του εγγράφου της δωρεάς ή της γονικής παροχής».

Επειδή, το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 ορίζει ότι : «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 ... 2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου: α) η Φορολογική Διοίκηση δύναται να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της...».

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση:

- Από τη Δ.Ο.Υ. εκδόθηκε η υπ' αρ.-2013 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της και διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας της υπεραξίας μεταβιβαζόμενων λόγω δωρεάς (γονικής παροχής) μετοχών μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο κατά το έτος 2003.
- Η παραγραφή του δικαιώματος Δημοσίου προς επιβολή φόρου δωρεάς, συντελεσθείσας στις-2003 (χρόνος φορολογίας), βάσει του άρθρου 102 παρ. 1 περ. α του Ν. 2961/2001, έληγε το πρώτον στις 31-12-2013.
- Νομίμως και συμφώνως με τις διατάξεις του άρθρου 37 παρ. 5 του Ν. 4141/2013, η παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου έλαβε παράταση για δύο χρόνια έως τις 31-12-2015, εφόσον είχε εκδοθεί εντολή ελέγχου από τη φορολογική αρχή στις-2015. Η εν λόγω παράταση εναρμονίζεται με την πρόσφατη νομολογία (ΔΕΦ Χαν. 24/12013), καθώς στην ανωτέρω διάταξη ο νομοθέτης σαφώς και ρητώς όρισε τις περιπτώσεις που ήθελε να διαλάβει στη ρυθμιζόμενη παράταση παραγραφής, δη τις περιπτώσεις ελέγχων με εκδοθείσα εντολή έως τις 31-12-2013.
- Από τη Δ.Ο.Υ. κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα διά συστημένης επιστολής η υπ' αρ. πρωτ.-2013 γνωστοποίηση ελέγχου του.
- Κατόπιν των ανωτέρω, ως την περαίωση του ελέγχου της προκειμένης υπόθεσης, την έκδοση των προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς αλλά και την επίδοσή τους μετά της σχετικής έκθεσης ελέγχου στον προσφεύγοντα στις-2015, το δικαίωμα του δημοσίου προς επιβολή φόρου και κοινοποίηση πράξης δεν είχε παραγραφεί.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρων και κοινοποίηση σχετικών πράξεων απορρίπτεται ως παρελκυστικός προβαλλόμενος, νόμω και ουσία αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη απόρριψη της υπ' αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του του - Α.Φ.Μ. ως προς την υπ' αρ.-2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς (αρ. δήλωσης/2003 και αρ. φακέλου Ζ-...../2003) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ως κάτωθι:

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογική περίοδος 2003

Κύριος Φόρος	1.476,49
Πρόσθετος φόρος λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης 120%	1.771,79
Σύνολο Φόρου Δωρεάς (Γονικής παροχής)	3.248,28

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).