



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Θεσσαλονίκη, **01-09-2016**

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

Αριθμός απόφασης: **911**

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Τμήμα Α8 - 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 με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α 1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 2562/19-08-2016) με θέμα «Τροποποίηση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Δ.Ε.Δ. και Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε.».

θ. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30-8-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1-9-2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

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

4. Την υπ' αρ.-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς 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 Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με **Α.Φ.Μ.**, 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 του προσφεύγοντα διαφορά κύριου φόρου δωρεάς εκ 3.701.250 δρχ (ή 10.862,07 €) πλέον πρόσθετου φόρου λόγω μη δήλωσης

εκ 4.441.500 δρχ (ή 13.034,48 €), δη σύνολο εκ 8.142.750 δρχ (ή 23.896,55 €) για τη φορολογική περίοδο 1999, μετά τη διαπίστωση βάσει ελέγχου ότι η μεταβίβαση μετοχών ανωνύμου εταιρίας που πραγματοποιήθηκε στις-2000 από την του (η οποία απεβίωσε στις-2001) προς τον προσφεύγοντα δεν πραγματοποιήθηκε από επαχθή αιτία (πώληση) αλλά από χαριστική αιτία (δωρεά) και την επιβολή φόρου για την υποκρυπτόμενη δωρεά οίκοθεν. Το ανωτέρω ποσό βεβαιώθηκε από τη Δ.Ο.Υ. με τον υπ' αρ.-2016 χρηματικό κατάλογο (Α.Τ.Β.-2016).

Σύμφωνα με την από-2016 έκθεση ελέγχου φόρου κληρονομιάς της Δ.Ο.Υ., στις-2001 απεβίωσε η του, καταλίποντας όλη την κινητή και ακίνητή της περιουσία σε διάφορους κληρονόμους, με τις υπ' αρ.-1990 και-1998 δημόσιες διαθήκες του συμβολαιογράφου , καθώς και την υπ'αρ.-2001 δημόσια διαθήκη της συμβολαιογράφου Μεταξύ των κληρονόμων δεν συμπεριλαμβάνεται ο προσφεύγων. Ωστόσο, 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 τον, με ιδιωτικό συμφωνητικό πώλησης, αντί τιμήματος 13.545.000 δρχ, ήταν στην πραγματικότητα υποκρυπτόμενη δωρεά, για την οποία δεν υποβλήθηκε σχετική δήλωση (με ημερομηνία 08-03-1999).

Ο έλεγχος προέβη σε επιβολή φόρου δωρεάς επί της αξίας των μεταβιβασθέντων μετοχών (εκ 13.545.000 δρχ) σε βάρος του προσφεύγοντα (υποκρυπτόμενου) 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, ελλείπει συγγενικής σχέσης δωρητή-δωρεοδόχου), σε συνδυασμό με το άρθρο 13 παρ. 2 του Ν. 2753/1999, ως εξής:

Περιγραφή μεταβιβαζόμενου στοιχείου λόγω δωρεάς	Αξία βάσει ελέγχου
12.900 μετοχές της ανωνύμου εταιρίας «.....»-Α.Φ.Μ.	13.545.000 δρχ
ΦΟΡΟΣ ΔΩΡΕΑΣ	4.378.500 δρχ
-ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΚΑΤΑΒΛΗΘΗΚΕ με τη δήλωση πώλησης μετοχών	-677.250 δρχ
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ	3.701.250 δρχ
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ ΛΟΓΩ ΜΗ ΔΗΛΩΣΗΣ (120%)	4.441.500 δρχ
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΔΩΡΕΑΣ	8.142.750 δρχ
	ή 23.896,55 €

Ο προσφεύγων, 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:

Έλλειψη νομικής και ουσιαστικής βασιμότητας της προσβαλλόμενης πράξης και της

έκθεσης ελέγχου – παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή κύριου και πρόσθετου φόρου και πλημμελής αιτιολογία

- 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.
- Βάσει του άρθρου 36 του Ν. 2961/2001, συνυπολογίζονται οι προγενέστερες δωρεές εν ζωή ή αιτία θανάτου, εφόσον η φορολογική υποχρέωση γι αυτές γεννήθηκε σε χρόνο που το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί.
- Το επικαλούμενο σχετικό με την παραγραφή έγγραφο της γενικής φορολογικής διοίκησης του Υπουργείου Οικονομικών με αρ. πρωτ.-2015 δεν δεσμεύει τη φορολογική διοίκηση και τα δικαστήρια, εφόσον παγίως κρίνεται ότι με την παρέλευση της 15ετίας (στην προκειμένη περίπτωση της μεταβίβασης μετοχών με το υπ'αρ.-1999 ιδιωτικό συμφωνητικό πώλησης μετοχών της στις-2014) έχει επέλθει έκπτωση του Δημοσίου από το δικαίωμα για την κοινοποίηση πράξης επιβολής φόρου δωρεάς.

Ως προς τον επιμέρους ισχυρισμό περί πλημμελούς αιτιολογίας

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

Επειδή, το άρθρο 28 του Ν. 4174/2013 ορίζει ότι: «... 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα 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 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, ως λόγοι τυπικής παρανομίας νοούνται αυτοί που αφορούν είτε την *εξωτερική* είτε την *εσωτερική* τυπική νομιμότητα της διοικητικής πράξης, δηλαδή τα εξωτερικά χαρακτηριστικά της και την τήρηση των διαδικαστικών κανόνων της (έγγραφος τύπος, χρονολογία, αρμοδιότητα, αιτιολογία, διαδικαστικοί τύποι κ.λπ.) (Ιάκωβος Γ. Μαθιουδάκης, Λέκτορας Τμήματος Νομικής Α.Π.Θ., *Τυπική παρανομία και αποκαθιστάμενη ζημία στην κρατική ευθύνη*).

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 η πώληση δεν τεκμηριώνεται από τους λαμβάνοντες, όπως προκύπτει από στοιχεία».
 - Μεταξύ των ανωτέρω προσώπων περιλαμβανόταν και ο προσφεύγων, που με το από-1999 ιδιωτικό συμφωνητικό πώλησης φέρεται να είχε αγοράσει από την 12.900 μετοχές της ανωνύμου εταιρίας, με καταβληθέν τίμημα 13.545.000 δρχ. Για την εν λόγω μεταβίβαση υποβλήθηκε στη Δ.Ο.Υ. η σχετική δήλωση φόρου μεταβίβασης μετοχών και καταβλήθηκε ο αναλογούν φόρος εκ 677.250 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, αλλά και την ομολογία τριών (..... του, του και του) εκ των επτά αγοραστών των υπό κρίση μετοχών της ανωνύμου εταιρείας «.....», με γραπτή τους δήλωση, ότι στην πραγματικότητα πρόκειται για δωρεές μετοχών και όχι για αγοραπωλησίες αυτών, καθώς δεν κατεβλήθη κανένα τίμημα.

➤ 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 στον του (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 του προσφεύγοντα (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 του προσφεύγοντα (συνυπολογιζόμενης της αξίας της ως άνω δωρεάς) και του φόρου κληρονομιάς, χωρίς όμως ο προσφεύγων να συμπεριλαμβάνεται στους ορισθέντες διά των δημόσιων διαθηκών της κληρονομιάς της ως εκ τούτου, ως αξία κληρονομικής μερίδας του προσφεύγοντα λαμβάνεται από τον έλεγχο υπόψη η (προγενέστερη) υποκρυπτόμενη δωρεά εκ 13.545.000 δρχ και δεν προκύπτει φόρος κληρονομιάς.

➤ Ωστόσο, παρά το γεγονός ότι η ανωτέρω έκθεση ελέγχου είναι πλήρης και εμπεριστατωμένη, δεν μπορεί να θεωρηθεί ειδική και ορισμένη, καθώς ενώ χαρακτηρίζεται ως έκθεση ελέγχου κληρονομιάς, ουσιαστικά συμπεριλαμβάνει 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 αντικείμενου (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 εκδοθείσα προσβαλλόμενη πράξη, υπ' αρ.-2016, καίτοι χαρακτηρίζεται στην κεφαλίδα της ως «οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς», και μάλιστα «μεταβίβασης εταιρικών μεριδίων», ενώ πρόκειται για μεταβίβαση λόγω δωρεάς μετοχών ανωνύμου εταιρείας, παρατίθενται τα στοιχεία των αντισυμβαλλομένων μερών, του – Α.Φ.Μ. και – Α.Φ.Μ. – με το χαρακτηρισμό τους ως «κληρονομούμενου» και «κληρονόμου» αντίστοιχα και αναγράφεται χειρόγραφα ο αριθμός φακέλου της υπόθεσης φόρου

κληρονομιάς Θ –/2001.

➤ 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. 9), ενώ στον αναλυτικό πίνακα υπολογισμού του φόρου, που παρατίθεται στην πράξη, ρητώς αναγράφεται ότι επιβάλλεται «προσαύξηση μη δήλωσης 120%) εκ 4.441.500 δρχ επί του υπολοίπου του φόρου δωρεάς.

➤ Τέλος, ως χρονολογία έκδοσης της πράξης αναγράφεται η «13-01-2016», ενώ η έκθεση ελέγχου φόρου κληρονομιάς, επί της οποίας εδράζεται, φέρει μεταγενέστερη ημερομηνία υπογραφής του Προϊσταμένου της φορολογικής αρχής, δη 28-01-2016 και 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.-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, ο επιμέρους ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί πλημμελούς αιτιολογίας τυγχάνει βασιμότητας και γίνεται αποδεκτός.

Παρέλκει δε ως αλυσιτελής η εξέταση των λοιπών επιμέρους ισχυρισμών του προσφεύγοντα περί έλλειψης νομικής και ουσιαστικής βασιμότητας της προσβαλλόμενης πράξης και της έκθεσης ελέγχου – παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή κύριου και πρόσθετου φόρου.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της υπ' αρ. πρωτ.-2016 ενδικοφανούς προσφυγής του 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 γενικής και συγκεκριμένης, και κατά συνέπεια ελαττωματικής και μη νομίμου αιτιολογίας της (μη διαχωρισμό των φορολογικών αντικειμένων δωρεάς και κληρονομιάς) και έτερων τυπικών πλημμελειών (χρονολογία έκδοσης).

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	13.545.000 δρχ	0,00	13.545.000 δρχ
Κύριος φόρος	0,00	4.378.500 δρχ	0,00	4.378.500 δρχ
Καταβληθείς φόρος δήλωσης πώλησης		677.250 δρχ	0,00	677.250 δρχ
Υπόλοιπο κύριου φόρου		3.701.250 δρχ	0,00	3.701.250 δρχ
Πρόσθετος φόρος μη δήλωσης	0,00	4.441.500 δρχ	0,00	4.441.500 δρχ
Σύνολο φόρου	0,00	8.142.750 δρχ	0,00	8.142.750 δρχ
		ή 23.896,55 €		ή 23.896,55 €

Κύριος Φόρος	0,00
Πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής 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 ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

α. α.

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).