



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604554

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 7/2/2020

Αριθμός απόφασης 303

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ 968 Β/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε)», όπως αναριθμήθηκε τροποποιήθηκε και ισχύει

γ. Την ΠΟΛ 1064/2017 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε ΦΕΚ Β 1440/27-4-2017.

2.Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016 /30.08.2016(ΦΕΚ Β 2759 / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4.Την από 11/10/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του ΑΦΜ, κατοίκου Τ.Κ κατά της υπ' αριθ...../2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΚΕΡΚΥΡΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5.Την υπ' αριθ./2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 23/7/2019 οικεία έκθεση ελέγχου.

6.Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 11/10/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του 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 υπ' αρ./2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΚΕΡΚΥΡΑΣ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 15.996,00 €, πλέον 15.821,64 € (πρόστιμο άρθρου 58 και τόκοι άρθρου 53 ν4174/2013).

Η διαφορά φόρου προέκυψε ως ακολούθως :

Δυνάμει της υπ' αριθμ./2019 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κερκύρας, διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2014 (διαχειριστική περίοδο 01.01.2013 – 31.12.2013) σύμφωνα με τις διατάξεις των Ν 2238/1994, 4172/2013 και 4174/2013, για τον προσφεύγοντα.

Στο πλαίσιο του ανωτέρω ελέγχου, η Φορολογική Αρχή κοινοποίησε το υπ' αριθμ. πρωτ./2019 Αίτημα Παροχής Πληροφοριών κατ' άρθρο 14 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), με το οποίο ζήτησε από τον προσφεύγοντα να αιτιολογήσει τριάντα μία (31) εγγραφές / πιστώσεις σε τραπεζικούς λογαριασμούς του, οι οποίες φέρονταν από αυτόν ως «πρωτογενείς», ύψους **536.340,77€.**

Ζητήθηκαν αποδεικτικά στοιχεία και πληροφορίες για την πραγματική πηγή, ή αιτία προέλευσης τους και ότι τα εν λόγω ποσά έχουν φορολογηθεί με συγκεκριμένες διατάξεις ή απαλλάσσονται του φόρου με ειδική διάταξη κλπ (σελ 7 της από 23/7/2019 έκθεσης ελέγχου).

Ο προσφεύγων ανταποκρινόμενος στο αίτημα της φορολογικής αρχής υπέβαλλε το υπ. αρ. πρωτ./2019 υπόμνημα.

Σε συνέχεια των ανωτέρω, ο έλεγχος, αξιολογώντας τα προσκομισθέντα στοιχεία, διαπίστωσε ότι **οι ονομαστικές καταθέσεις σε λογαριασμό του προσφεύγοντα** από τις εταιρείες , και **αποτελούν συναλλαγές της εταιρείας** (της οποίας ο προσφεύγων τυγχάνει μέτοχος κατά 50% , πρόεδρος και εκπρόσωπος) οι οποίες δηλώθηκαν στην φορολογική δήλωση της εταιρείας και φορολογήθηκαν.

Ακολούθως μετά από ερώτημα της φορολογικής αρχής προς την (αρ. πρωτ./2019) διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων διενήργησε στην ελεγχόμενη χρήση μεταφορές χρηματικών ποσών από και προς τον λογαριασμό της εταιρείας (τρ.) (σελ.11 της από 23/7/2019 έκθεσης ελέγχου)

Στο τέλος της ελεγχόμενης περιόδου 31/12/2013 υφίσταται υπόλοιπο στο λογαριασμό του φυσικού προσώπου, νυν προσφεύγοντα κοινό με τον αδελφό του ΑΦΜ (μέτοχος της εταιρείας) ποσού ύψους 79.980,00€.

Από το γενικό ισοζύγιο της εταιρείας,, διαπιστώθηκε ότι δεν παρακολουθούνται λογιστικά οι κινήσεις του λογαριασμού τραπέζης, ούτε δοσοληπτικοί λογαριασμοί εταίρων, δεν έχει γίνει διανομή κερδών και ο προσφεύγων δεν έχει συμπεριλάβει στην δήλωση του εισόδημα ή αμοιβή από την εταιρεία.

Ο έλεγχος έκρινε ότι το ανωτέρω ποσό $79.980,00\text{€} : 2 = 39.990,00\text{€}$ αποτελεί δωρεά του Νομικού Προσώπου με ΑΦΜ προς τον προσφεύγοντα κατά τα οριζόμενα των διατάξεων του ν 2961/2001 (σελ.12 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος)

Στην συνέχεια συντάχθηκε Σημείωμα Διαπιστώσεων Έλεγχου και Προσωρινός Προσδιορισμός φόρου Δωρεάς, τα οποία κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα την 1/7/2019 στα γραφεία της Δ.Ο.Υ., με αποδεικτικό επίδοσης, προκειμένου εντός 20 ημερών να διατυπώσει τις απόψεις του επί των διαπιστώσεων του ελέγχου, χωρίς αυτός να ανταποκριθεί.

Η Φορολογική Αρχή προέβη, στις 12-09-2019, στην κοινοποίηση της υπ' αριθμ./2019 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς οικονομικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κερκύρας, με την οποία καταλογίστηκε διαφορά φόρου δωρεάς ύψους 15.996,00 Ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. και τόκων άρθρου 53 Κ.Φ.Δ. ύψους 15.821,64 Ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 31.817,64 Ευρώ.

Μαζί με την ανωτέρω καταλογιστική πράξη κοινοποιήθηκε και η από 23-07-2019 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Κερκύρας.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1.Παράνομη και εσφαλμένη η έκδοση καταλογιστικής πράξεως φόρου δωρεάς, λόγω μη έκδοσης αντίστοιχης εντολής πλήρους ελέγχου και χωρίς σύνταξη σχετικής εκθέσεως ελέγχου επικαλούμενος τις διατάξεις του άρθρου 25§1 του Ν. 4174/2013 Κ.Φ.Δ. σε συνδυασμό με: α) την απόφαση ΔΕΛ Α 1069048/02.05.2014 απόφαση της Γ.Γ.Δ.Ε., στην οποία αναφέρονται τα εξής:Σχετικά με το χαρακτηρισμό (είδος) ελέγχου. Πλήρης έλεγχος είναι αυτός που διενεργείται για όλες τις φορολογίες και όλα τα φορολογικά αντικείμενα καθώς και για τις εισφορές και τα τέλη ο οποίος είναι και οριστικός. Μερικός έλεγχος είναι αυτός που δεν συγκεντρώνει τα παραπάνω στοιχεία του πλήρους ελέγχου».) και β) σύμφωνα με τη νομολογία (βλ. ΣτΕ 1578/2002),Η εντολή αυτή πρέπει να δίδεται εγγράφως και να τροποποιείται εγγράφως αν υπάρξει σχετική ανάγκη προς τούτο.....

Από τον συνδυασμό των προαναφερθέντων συνάγεται ότι εφ' όσον, ο έλεγχος δεν χαρακτηρίζεται ρητώς στην ως άνω εντολή ως «πλήρης», εκ φύσεως δεν καταλαμβάνει όλα τα φορολογικά αντικείμενα. Κατά μείζονα λόγο, όταν στην εν λόγω εντολή ελέγχου μνημονεύονται συγκεκριμένες φορολογίες, η εξακρίβωση της ορθής εφαρμογής των οποίων και μόνο ανατίθεται στα ελεγκτικά όργανα, ο φορολογικός έλεγχος δεν νομιμοποιείται να εκταθεί και σε πεδία, αντικείμενα και έλεγχο

φορολογιών και διατάξεων κειμένων εκτός του ρητού ρυθμιστικού πεδίου της προαναφερθείσας εντολής.

Τυχόν υπέρβαση της εντολής ελέγχου άνευ σχετικής έγγραφης τροποποίησής της συνιστά πλημμέλεια της εκδομένης δυνάμει αυτής καταλογιστικής πράξεως, η οποία δεν δύναται να θεραπευθεί διά της επιγενόμενης εγκρίσεως της οικείας εκθέσεως ελέγχου από τον ως άνω Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ.

Σύμφωνα με τα προαναλυθέντα, εν προκειμένω έχει σημειωθεί ευθεία, πρόδηλη και κατάφωρη παραβίαση του πεδίου εφαρμογής της υπ' αριθμ./2019 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κερκύρας, η οποία, όπως προκύπτει τόσο από το σώμα αυτής όσο και από την από 23-07-2019 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (βλ. σελ. 1), εκδόθηκε ρητώς και αποκλειστικώς για τη διενέργεια μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος.

Υπογραμμίζεται, τέλος, ότι η ως άνω εκδοθείσα καταλογιστική πράξη φόρου δωρεάς δεν συνοδεύεται, ως έδει, από αντίστοιχη διακριτή έκθεση ελέγχου φόρου δωρεών, αλλά ως «αιτιολογία» της τυγχάνει ανεπίτρεπτα επικλήσεως η από 23-07-2019 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος.

Κατά συνέπεια, η προσβαλλομένη καταλογιστική πράξη τυγχάνει παράνομη και ακυρωτέα.

2. Παράνομος, αόριστος και εσφαλμένος ο χαρακτηρισμός ως δήθεν δωρεάς κατατεθέντων ποσών σε τραπεζικό λογαριασμό φυσικού προσώπου από νομικό πρόσωπο, του οποίου είναι μέτοχος επικαλούμενος τις διατάξεις του άρθρου 28§2 σε συνδυασμό με στις διατάξεις του άρθρου 64 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και τις διατάξεις του άρθρου 17§1,2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν. 2690/1999) σχετ. και η ΠΟΛ 1175/2017 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.

Σύμφωνα, δε, με τη νομολογία, η παντελής αοριστία της Εκθέσεως Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής (βλ. ΣτΕ 565/2008, 2054/1995).

Εντούτοις, στην υπό κρίση περίπτωση, όπως προαναφέρθηκε και στο Ιστορικό της παρούσης, όσον αφορά στα ποσά, που κατατέθηκαν στον υπ' αριθμ. λογαριασμό της, κοινό με τον αδερφό του,, από την εταιρεία με την επωνυμία «.....», της οποίας τυγχάνουν μέτοχοι, το μέρος αυτών, που απομένει ως μη επιστραφέν στην εταιρεία υπόλοιπο στο τέλος της ελεγχομένης περιόδου, ύψους 79.980,00 Ευρώ, χαρακτηρίζεται ως δήθεν δωρεά του νομικού προσώπου προς τους ως άνω συνδικαιούχους του λογαριασμού, ήτοι, καθ' όσον με αφορά ατομικώς, κατά το ποσό των 39.990,00 Ευρώ.

Η εν λόγω προσέγγιση και θέση του ελέγχου, όμως, παρίσταται παράνομη και εσφαλμένη για τους ακόλουθους λόγους:

α. Καίτοι το επίμαχο ποσό δεν είχε επιστραφεί ακόμη, έως το τέλος της οικείας διαχειριστικής περιόδου, στην ανωτέρω εταιρεία, τούτη ούτε απεμπόλησε οποιοδήποτε δικαίωμά της ούτε

απεκδύθηκε της απαιτήσεώς της περί επιστροφής του, ώστε να θεμελιώνεται χαριστική αιτία, η οποία αποτελεί αναγκαίο συστατικό της στοιχειοθετήσεως της εννοίας της δωρεάς,

β. κανένα συγκεκριμένο και σαφές έρεισμα δεν επικαλείται ο έλεγχος, σύμφωνα με το οποίο η επιστροφή του χορηγηθέντος ποσού να πρέπει να χωρήσει έως το πέρας της οικείας διαχειριστικής περιόδου, άλλως συνιστά άνευ ετέρου δωρεά,

γ. ο ίδιος ο έλεγχος συνομολογεί (βλ. σελ.11 της Εκθέσεως Ελέγχου) ότι στον προμνημονευθέντα, υπ' αριθμ., λογαριασμό της, κοινό με τον αδερφό του,, δεν πιστώνονταν μόνο ποσά από την προαναφερθείσα εταιρεία συμφερόντων μας, αλλά και μεταφέρονταν ποσά προς αυτή, ήτοι έχει επιβεβαιωθεί η λειτουργία του ως δοσοληπτικού μεταξύ ημών και της εν λόγω εταιρείας,

δ. στην προαναφερθείσα εγκύκλιο διαταγή ΠΟΛ. 1175/2017 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., που αποτελεί την επίσημη, ρητή θέση της ίδιας της Φορολογικής Διοικήσεως σχετικά με το ζήτημα των καταθέσεων ποσών σε τραπεζικό λογαριασμό φυσικού προσώπου από νομικό πρόσωπο, στο οποίο μετέχει, όχι μόνο δεν καταλείπεται έδαφος περί εφαρμογής των διατάξεων περί δωρεάς, αλλά και επισημαίνεται ρητώς ότι μια τέτοια σχέση μπορεί να συνιστά μόνο δάνειο ή ταμειακή διευκόλυνση.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 34 παρ 1 του Ν 2961/2001 αντικείμενο και υποκείμενο του φόρου είναι α) κτήση περιουσίας αιτία δωρεάς και γονικής παροχής είναι αυτή που προέρχεται από δωρεά η οποία συνίσταται κατά τις διατάξεις του Αστικού Κώδικα β) αυτή που προέρχεται από κάθε παροχή, **παραχώρηση ή μεταβίβαση οποιουδήποτε περιουσιακού στοιχείου χωρίς αντάλλαγμα, έστω και αν δεν καταρτίστηκε έγγραφο.**

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 34 περ. Α παρ 1 περ. β του Ν 2961/2001 ο Προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να χαρακτηρίσει ως δωρεά ολικά ή μερικά κάθε παραχώρηση περιουσίας που γίνεται εικονικά με τον τύπο της σύμβασης με αντάλλαγμα αλλά **υποκρύπτει δωρεά κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 1**

Ειδικά για τις παροχές χρηματικών ποσών διευκρινίζεται ότι το βάρος της απόδειξης της χωρίς αντάλλαγμα παροχής για την οποία δεν καταρτίστηκε έγγραφο **το φέρει η φορολογική αρχή.** Επειδή όμως η απόδειξη αυτή είναι πολύ δύσκολη από την δικαστηριακή νομολογία έχει γίνει δεκτό ότι είναι δυνατή η συναγωγή τεκμηρίου δωρεάς αν συντρέχουν οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

Α. Τα πρόσωπα (αυτός που δίνει και αυτός που παίρνει) να συνδέονται μεταξύ τους με ιδιαίτερο συγκεκριμένο συγγενικό δεσμό.

Β. Ο αρμόδιος Οικονομικός Προϊστάμενος αιτιολογημένα να αποκλείσει κάθε άλλη πηγή προέλευσης χρημάτων κατά το οποίο υπολογίζεται ότι αυξήθηκε η περιουσία του προσώπου που θεωρείται δωρεοδόχος ή και μόνο να αποκλείσει αιτιολογημένα τις πηγές των χρημάτων που επικαλούνται οι φορολογούμενοι.

Γ. Ο αρμόδιος Οικονομικός Προϊστάμενος αιτιολογημένα να διαπιστώσει ότι η οικονομική κατάσταση του προσώπου που θεωρείται δωρητής του επέτρεπε να κάνει δωρεά που υποστηρίζει ότι έγινε.

Αν συντρέχουν οι τρεις αυτές προϋποθέσεις ο αρμόδιος Οικονομικός Προϊστάμενος νόμιμα καταλογίζει φόρο δωρεάς έστω και αν δεν έχει πλήρη αποδεικτικά στοιχεία για την πραγματοποίηση της. Σχετ. ΣΤΕ 2856/1974, 954/1982 και 4026/1983.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 38 του Ν 2961/2001 **υπόχρεος για την καταβολή του φόρου δωρεών είναι πάντοτε ο δωρεοδόχος**. Ο δωρητής σε καμία περίπτωση δεν ευθύνεται για την καταβολή του φόρου δωρεών .

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 73 του Ν 2961/2001 ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ελέγχει την ακρίβεια των δηλώσεων που υποβάλλονται και ερευνά για την ανεύρεση των υπόχρεων οι οποίοι παρέλειψαν να υποβάλουν δήλωσηβ) ζητά οποιαδήποτε πληροφορία και οποιοδήποτε στοιχεία κρίνει απαραίτητα από κάθε δημόσια, δημοτική ή κοινοτική αρχή και από κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο. Ο φορολογούμενος και τα πιο πάνω πρόσωπα υποχρεούνται να παρέχουν χωρίς υπαίτια βραδύτητα τις πληροφορίες που ζητούνται ...

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 85 του Ν 2961/2001 υπόχρεοι σε δήλωση 1).....2) σε δωρεές και γονικές παροχές για τις οποίες δεν καταρτίστηκε συμβολαιογραφικό έγγραφο καθώς και σε κάθε άλλη περίπτωση υπόχρεος για την υποβολή της δήλωσης είναι ο δωρεοδόχος ή το τέκνο ή οι κληρονόμοι.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 86 παρ 3 Ν 2961/2001 σε περίπτωση που δεν καταρτιστεί συμβολαιογραφική πράξη για την γονική παροχή η δωρεά χρηματικού ποσού η δήλωση υποβάλλεται από τον δωρεοδόχο μέσα σε έξι μήνες από την ημερομηνία παράδοσης του χρηματικού ποσού στον δωρεοδόχο. Για την έναρξη και την λήξη της προθεσμίας αυτής έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 241-246 του ΑΚ.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 44 παρ 2 ν 2961 όπως τροποποιήθηκε με την παράγραφο 18 της ενότητας Α' του άρθρου 25 του ν.3842/2010 και ισχύει για υποθέσεις στις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννιέται από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι 23-04-2010, σύμφωνα με την ενότητα Γ' του άρθρου 25 του ίδιου νόμου.

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.

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

του δωρεοδόχου και επί πλέον η οικονομική κατάσταση του φερόμενου δωρητή επιτρέπει σε αυτόν την ενέργεια της δωρεάς.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 496 ΑΚ, η σύμβαση δωρεάς είναι ενοχική, ετεροβαρής και χαριστική σύμβαση με την οποία ο ένας συμβαλλόμενος (δωρητής), μεταβιβάζει στον άλλο (δωρεοδόχο) αντικείμενο περιουσίας χωρίς αντάλλαγμα. Επιπλέον είναι σύμβαση υποσχετική και εκποιητική.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 361 ΑΚ κατ'εφαρμογή της ελευθερίας των συμβάσεων για να χαρακτηριστεί μία πράξη δωρεά θα πρέπει σωρευτικά η δικαιοπρακτική βούληση του παρέχοντος να είναι χωρίς αντάλλαγμα αύξηση της περιουσίας του λήπτη με άμεση συνέπεια την μείωση της περιουσίας του παρέχοντος.

Επειδή με την ΣτΕ 1891/2018 κρίθηκε ότι: «.....Β. Εάν δεν προκύπτει (αφενός, με βάση τους ισχυρισμούς του ελεγχόμενου και των λοιπών συνδικαιούχων του λογαριασμού, σε συνδυασμό με τα αποδεικτικά στοιχεία που αυτοί επικαλούνται, και, αφετέρου, βάσει των μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης που λαμβάνει η φορολογική αρχή, επιδεικνύοντας την δέουσα, ενόψει των συνθηκών, επιμέλεια, προκειμένου να διαπιστώσει ποιος είναι ο αληθής δικαιούχος των επίμαχων ποσών, ενόψει και της πηγής ή αιτίας πίστωσής τους στον κοινό τραπεζικό λογαριασμό) κάποια ιδιαίτερη εσωτερική σχέση μεταξύ των συνδικαιούχων ή/και το μερίδιο που δικαιούται ο καθένας τους, βάσει της μεταξύ τους σχέσης, εφαρμόζεται το τεκμήριο που θέτει το άρθρο 493 του Αστικού Κώδικα, σύμφωνα με το οποίο οι συνδικαιούχοι του λογαριασμού έχουν δικαίωμα σε ίσα μέρη στο ενεργητικό του (πρβλ. ΣτΕ 2260/2008, ΑΠ 1128/2017, ΑΠ 1691/2014, [ΑΠ 1001/2012](#), ΑΠ 380/2006 κ.ά.). Σε αντιστοιχία προς τα παραπάνω, η (εκδοθείσα κατ'εξουσιοδότηση του άρθρου 27 παρ. 2 του ΚΦΔ) απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων ΠΟΛ.1050/17.2.2014 (Β' 474/25.2.2014), ορίζει, στο άρθρο 2.4, ότι «Περιπτώσεις κοινών [τραπεζικών] λογαριασμών καταλογίζονται στον πραγματικό δικαιούχο, ο οποίος καθορίζεται με βάση τις πραγματικές περιστάσεις και τη φύση των συναλλαγών. Εφόσον αυτό δεν είναι δυνατό, τα ποσά κατανέμονται ισόποσα σε όλους τους συνδικαιούχους (ποσό διά αριθμό συνδικαιούχων)».

Επειδή σύμφωνα με το **άρθρο 2 του ν 4174/2013** οι διατάξεις του Κώδικα ισχύουν για τα έξης δημόσια έσοδα :

α) φόρο εισοδήματος.

β) φόρο Προστιθέμενης αξίας Φ.Π.Α.

γ) Φόρο κατοχής ακίνητης περιουσίας (ΕΝΦΙΑ)

δ) Φόρο κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προϊκών και Κερδών από Τυχρά Παιγνία.

ε) φόρους, τέλη, εισφορές ή κλπ

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 23 παρ 2^α του ν 4174/201, η φορολογική διοίκηση 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 στις διατάξεις του άρθρου 25§1 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζονται τα ακόλουθα: «Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι, από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι, φέρουν, έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα, ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής: α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής, β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων στους οποίους έχει ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος, γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο, **δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος,** ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και στ) το χαρακτηρισμό “πλήρης” ή “μερικός” έλεγχος, κατά περίπτωση. Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται.».

Επειδή σύμφωνα με την στο ανωτέρω πλαίσιο εκδόθηκε η απόφαση ΔΕΛ Α 1069048/02.05.2014 απόφαση της Γ.Γ.Δ.Ε., στην οποία αναφέρονται τα εξής: «Με την παράγραφο 1 του άρθρου 25 προβλέπονται τα στοιχεία που πρέπει να φέρει η εντολή διενέργειας του φορολογικού ελέγχου. Μεταξύ των στοιχείων που φέρει η ως άνω εντολή είναι η διάρκεια του φορολογικού ελέγχου καθώς και ο χαρακτηρισμός (είδος) πλήρης ή μερικός έλεγχος. Για τα στοιχεία αυτά σημειώνουμε τα εξής: Η διάρκεια του ελέγχου που θα τίθεται συναρτάται άμεσα τόσο με το χαρακτηρισμό (είδος) ελέγχου πλήρης ή μερικός όσο και με τα δεδομένα της κάθε υπόθεσης όπως είναι το μέγεθος της επιχείρησης, το αντικείμενο των εργασιών, ο βαθμός δυσκολίας κλπ. Σε κάθε περίπτωση, η διάρκεια που θα τεθεί, πρέπει να εξασφαλίζει τη διενέργεια του ελέγχου με σχετική άνεση χρόνου δεδομένου ότι μπορεί να παραταθεί μία φορά κατά έξι (6) μήνες και περαιτέρω παράταση για ακόμη έξι (6) μήνες είναι δυνατή μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις. Η τροποποίηση της εντολής προκειμένου να παραταθεί η διάρκεια του φορολογικού ελέγχου πρέπει να εκδίδεται πριν την ημερομηνία λήξης της διάρκειας που αναγράφεται στην τροποποιηθείσα εντολή. **Σχετικά με το χαρακτηρισμό (είδος) ελέγχου. Πλήρης έλεγχος είναι αυτός που διενεργείται για όλες τις φορολογίες και όλα τα φορολογικά αντικείμενα καθώς και για τις εισφορές και τα τέλη ο οποίος είναι και οριστικός.** Μερικός έλεγχος είναι αυτός που δεν συγκεντρώνει τα παραπάνω στοιχεία του πλήρους ελέγχου. Συνήθως θα εκδίδονται εντολές για διενέργεια μερικού φορολογικού ελέγχου.».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 του ν. 4174/2013 ορίζεται:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης....

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

α)...β)... γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 6 του ν. 4174/2013 (Α' 170) ορίζεται:

«Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης προσδιορισμού φόρου. Σε κάθε περίπτωση η απόφαση πρέπει να περιέχει τουλάχιστον την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής αυτού. Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης.»

Επειδή, σύμφωνα με το αριθμ. πρωτ. **ΔΕΛ Β 1144776 ΕΞ 2015/03-11-2015 έγγραφο της Δ/νσης** Ελέγχων, της Γενικής Δ/νσης Φορολογικής Διοίκησης, της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα: «Παροχή οδηγιών σχετικά με την ορθή κοινοποίηση των πράξεων προσδιορισμού φόρου και των λοιπών εγγράφων και πράξεων που άπτονται των διαδικασιών ελέγχου, ώστε να διασφαλίζονται τα συμφέροντα του Δημοσίου» στο κεφάλαιο Β. Λοιπά θέματα στην παράγραφο 1 εδάφιο 4 & 5 αναφέρεται ότι:

«Κατόπιν των ανωτέρω επισημαίνουμε την υποχρέωση για επανέκδοση σε κάθε περίπτωση, το ταχύτερο δυνατόν, προς διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου, των ακυρωθεισών με δικαστική απόφαση ή με απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, για τυπικούς λόγους (νομική πλημμέλεια), καταλογιστικών πράξεων απαλλαγμένων από τις πλημμέλειες που οδήγησαν στην ακύρωση τους (σχετ. περ. 96 άρθρο 1 της Δ6Α 1036682 ΕΞ 2014/25-02-2014 Απόφαση Γ.Γ.Δ.Ε., όπως ισχύει). Υπενθυμίζεται ότι η τυχόν άσκηση ένδικου μέσου, εκ μέρους του Δημοσίου, δεν εμποδίζει και την επανάληψη της σχετικής διοικητικής διαδικασίας προς επανέκδοσης της ακυρωθείσας πράξης».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται 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 φόρου.».

Επειδή στην υπ. αρ. 59/2019 εντολή ελέγχου αναγράφονται οι διατάξεις των άρθρων 23,24,25, και 72 του ΚΦΔ ν 4174/2013 και στην από 23/7/2019 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου εισοδήματος αναφέρονται οι ν 2238/1994, 4172/2013 και 4174/2013, 2859/2000, 3296/2004, 2523/1997 βάσει των οποίων συντελέστηκε η διενέργεια μερικού ελέγχου γραφείου φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή από τον έλεγχο των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος διαπιστώθηκε ότι συντρέχουν οι διατάξεις ν 2961/2001 για επιβολή φόρου δωρεάς .

Επειδή όμως δεν εκδόθηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ ιδιαίτερη εντολή ελέγχου σύμφωνα με τις διατάξεις του ν 2961/2001 και δεν συντάχθηκε ιδιαίτερη έκθεση ελέγχου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι είναι παράνομη και εσφαλμένη η έκδοση της καταλογιστικής πράξης φόρου δωρεάς χωρίς έκδοση αντίστοιχης εντολής πλήρους ελέγχου και χωρίς σύνταξη διακριτής έκθεσης ελέγχου γίνεται δεκτός.

Επειδή σύμφωνα με το τελευταίο εδάφιο της παρ. 6 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 και της παρ. 7 της ΠΟΛ 1002/2013 σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Επειδή ο προσφεύγων στην ενδικοφανή προσφυγή του επικαλείται, ως λόγο ακύρωσης της προσβαλλόμενης πράξης, ότι η φορολογική αρχή δεν τήρησε τον ουσιώδη τύπο της διαδικασίας του άρθρου 25 του Ν4174/2013.

Επειδή η φορολογική διοίκηση δεν τήρησε τον ουσιώδη τύπο της διαδικασίας του άρθρου 25 του Ν 4174/2013, η προσβαλλόμενη πράξη ακυρώνεται ως τυπικά πλημμελής. Κατόπιν αυτού παρέλκει η εξέταση των λοιπών λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της από 11/10/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ...../2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2013 και όπως ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ ΚΕΡΚΥΡΑΣ προβεί στην επανέκδοση της καταλογισθείσας πράξης κατά το σκεπτικό της παρούσης απόφασης.

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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 .