



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604553

Καλλιθέα, 20/12/2021

Αριθμός απόφασης: 4568

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 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

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

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

3. Την με ημερομηνία κατάθεσης **21/07/2021** και αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή τουμε **ΑΦΜ**, κατοίκου Παλαιού Φαλήρου Αττικής, οδόςκαι του, με **Α.Φ.Μ**κατοίκου εξωτερικού που εκπροσωπείται νόμιμα από τον, κατοίκου Πειραιά Αττικής, οδόςκατά της υπ'αριθμ./**18-06-2021** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Άτυπης Δωρεάς για το φορολογικό έτος **2013** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Κατοίκων Εξωτερικού και τα προσκομιζόμενα με την προσφυγή, έγγραφα.

4. Την υπ'αριθμ./**18-06-2021** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Άτυπης Δωρεάς για το φορολογικό έτος **2013** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Κατοίκων Εξωτερικού καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος **A2** όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **21/07/2021** και αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής τουμε **ΑΦΜ**, κατοίκου Παλαιού Φαλήρου Αττικής, οδόςκαι 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 υπ'αριθμ./18-06-2021 **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Άτυπης Δωρεάς για το φορολογικό έτος 2013** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Κατοίκων Εξωτερικού καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, (ως δωρεοδόχος στην συναλλαγή ποσού 559.003 75 ευρώ με δωρητή τον δεύτερο προσφεύγοντα), φόρος δωρεάς ποσού 55.900,38 Ευρώ πλέον προστίμου του άρθρου 49 παρ. 1 του ν.4509/2017 ύψους 59.779,87 Ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **115.680,25 Ευρώ**.

Η ως άνω διαφορά φόρου δωρεάς καταλογίσθηκε κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της από 18/06/2021 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ν.2961/2001 της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού

Συγκεκριμένα ως προς το ιστορικό της υπόθεσης αναφέρονται τα εξής:

Σύμφωνα με το υπ. αριθ. πρωτ./ 08-05-2019 (εισερχόμενο πρωτόκολλο στην Δ.Ο.Υ ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ/21-05-2019) Δελτίο Πληροφοριών του 1^{ου} Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου και στο πλαίσιο ελέγχου που διενεργήθηκε στην εταιρίαδιαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

1) ο φορολογούμενος (και προσφεύγων)με ΑΦΜελέγχθηκε το έτος 2013 για τις οικονομικές συναλλαγές του, από συσταθέν τότε Ειδικό Συνεργείο Ελέγχου, το οποίο του καταλόγισε διαφορά στο φορολογητέο εισόδημα, που τελικώς προσδιορίστηκε από την Επιτροπή του άρθρου 70 Α ' Κ.Φ.Ε. (με το υπ' αρ./22-05-2013 Πρακτικό της) στο ποσό των 559.003,75 ευρώ

2) το τελικό ποσό φόρου εισοδήματος βεβαιώθηκε στη Δ.Ο.Υ. Παλαιού Φαλήρου (τότε αρμόδια) και ανήλθε στο ποσό των 559.003,75 Ευρώ,

3)ο βεβαιωθείς φόρος εισοδήματος 559.003,75 Ευρώ «ΕΙΣΟΔΗΜΑ-Φ.Π.», εξοφλήθηκε ολοσχερώς στις 23-05-2013 μέσω της Δ' Δ.Ο.Υ. ΑΘΗΝΩΝ με Γραμμάτιο Συμψηφισμού εκδοθέν στη Δ' Δ.Ο.Υ. ΑΘΗΝΩΝ, απευθυνόμενο στη Δ.Ο.Υ. ΠΑΛΑΙΟΥ ΦΑΛΗΡΟΥ, με την με αριθμό-4 ισόποση εκδοθείσα τραπεζική επιταγή της Τράπεζας Πειραιώς,

4)η τράπεζα Πειραιώς με το υπ. αριθ. πρωτ./01-06-2018 έγγραφό της, μετά από αίτημα του 1^{ου} Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου προς αυτήν, τους γνώρισε ότι η τραπεζική επιταγή-4 ποσού 559.003,75 Ευρώ εκδόθηκε τη 23-05-2013 με χρέωση τουλογαριασμού κατ' εντολή του κ., σε διαταγή Ελληνικού Δημοσίου, επισυνάπτοντας και αντίγραφα των σχετικών παραστατικών,

5)για την έκδοση της με αριθμότραπεζικής επιταγής, όπως προκύπτει από επισυναπτόμενο αντίγραφο της Υπεύθυνης Δήλωσης (άρθρου 8 Ν.1599/1986) του κ.προς την Τράπεζα Πειραιώς, ο κ.δήλωσε ότι «τα χρήματα που έγιναν κατάθεση στις 23/05/2013 στο λογαριασμό με αριθμόποσού 559.000,00 EURO προέρχονται από προσωπικό χώρο φύλαξης και προορίζονται για την έκδοση ισόποσης τραπεζικής επιταγής με Νο υπέρ Ελληνικού Δημοσίου» και

6) οείναι υιός του

Η φορολογική αρχή κατόπιν των ανωτέρω διενήργησε έλεγχο εφαρμογής των διατάξεων περί δωρεάς και έκρινε ότι για την ανωτέρω συναλλαγή εξόφλησης της φορολογικής υποχρέωσης τουαπό τον πατέρα του έχουν εφαρμογή οι διατάξεις περί δωρεάς και καταλογίσθηκε στονο αναλογών φόρος

δωρεάς με την έκδοση της με αριθμ./01-11-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2013. Κατά της εν λόγω οριστικής πράξης ασκήθηκε η με αριθμ./11-12-2019 ενδικοφανή προσφυγή για την οποία εκδόθηκε η με υπ. αρ. 965/29-05-2020 απόφαση της Υπηρεσίας μας. Σύμφωνα με την εν λόγω απόφαση ακυρώθηκε η με αριθμό/01-11-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2013, λόγω τυπικής πλημμέλειας και συγκεκριμένα όρισε στην Φορολογική Αρχή όπως προβεί σε επανάληψη διαδικασίας προκειμένου να διακριβωθεί η φοροδοτική ικανότητα του δωρητήκαι να διαπιστωθεί, κατόπιν ελέγχου των τραπεζικών καταθέσεων του δωρεοδόχου εάν η με αριθμόεπιταγή της τράπεζας Πειραιώς ποσού 3.700.000,00 ευρώ, εις διαταγή του δωρεοδόχου εισπράχθηκε, καθώς ο προσφεύγων (δωρεοδόχος) ισχυριζόταν ότι το έτος 2005 έλαβε το ποσό των 3.700.000,00 ευρώ από την πώληση ακινήτου του στην ανώνυμη εταιρία με επωνυμία «» και το διαφύλαπτε σε προσωπικό του χώρο φύλαξης και εν συνεχεία μέρος αυτού, ήτοι το ποσό των 559.000,00 ευρώ το οποίο είχε αρχικώς κριθεί από τον έλεγχο ως δωρεά, το έδωσε στον πατέρα τουπροκειμένου να εξοφλήσει την οφειλή του προς το Ελληνικό Δημόσιο.

Δυνάμει της ως άνω Απόφασης της Υπηρεσίας μας, εκδόθηκε η υπ. αριθ./11-05-2021 εντολή του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, σε αντικατάσταση της υπ. αριθ./22-07-2020 εντολής, και διενεργήθηκε έλεγχος λόγω επανάληψης της διαδικασίας για το φορολογικό έτος 2013.

Από την έρευνα στο αρχείο της Δ.Ο.Υ. και στο υποσύστημα εσόδων του TAXIS προέκυψε ότι ο κ. με Α.Φ.Μ. (δωρητής) δεν υπέβαλε, την προβλεπόμενη από τον Κώδικα Φορολογίας Δωρεών-Γονικών Παροχών, δήλωση φόρου άτυπης δωρεάς (άρθρο 85 παρ. Α και άρθρο 87 παρ. 1) στη Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, για να δηλώσει όπως είχε υποχρέωση, το χρηματικό ποσό των 559.003,75 ευρώ με το οποίο εκδόθηκε η με αριθμόντραπεζική επιταγή με χρέωση του με αριθμότραπεζικού του λογαριασμού στην Τράπεζα Πειραιώς προκειμένου να εξοφληθεί χρέος του υιού του με ΑΦΜπρος το Δημόσιο.

Επίσης, όπως προέκυψε από έρευνα στο υποσύστημα εισοδήματος του TAXIS, ο κ. (δωρεοδόχος) στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλε για το οικονομικό έτος 2014 (διαχειριστική χρήση 01/01/2013-31/12/2013) δεν δήλωσε το ως άνω ποσό ως δωρεά στον οικείο κωδικό 781 (χρηματικά ποσά που προέρχονται από δωρεές).

Στον δωρητή απεστάλη μέσω συστημένης ταχυδρομικής επιστολής, με αριθμό συστημένου RE.....GR, στη διεύθυνση του φορολογικού του εκπρόσωπου, κ., η με αρ. πρωτ.:/03-08-2020 Γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης φόρου δωρεάς μέχρι την κοινοποίηση των προσωρινών αποτελεσμάτων, κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 18, 19 και 72 παρ. 12 του Ν.4174/2013 (Α 170), όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του Ν.4512/2018 (Α 5). Με την ως άνω Γνωστοποίηση, κοινοποιήθηκε και αντίγραφο της υπ. αριθμ./22-07-2020 Εντολής Ελέγχου. Ακολούθησε η σύνταξη του με αριθμό πρωτοκόλλου/22-07-2020 αιτήματος άρθρου 15 ν. 4174/2013 προς το 1ο Ειδικό Συνεργείο Ελέγχου, με το οποίο ζητήθηκε να αποσταλούν ό,τι στοιχεία διέθεταν σχετικά με τις τραπεζικές καταθέσεις του δωρεοδόχου, ώστε:

α) να διερευνηθεί σύμφωνα με την υπ' αριθμόν 965/29-05-2020 απόφαση της ΔΕΔ, αν το ποσό των 559.003,75 ευρώ ήταν μέρος του τιμήματος των 3.700.000,00 ευρώ από τη μεταβίβαση ακινήτου

δυνάμει του υπ' αριθμόν 1945/2005 συμβολαίου, όπως ο δωρεοδόχος επικαλείτο, παρότι δεν είχε προσκομίσει στοιχεία στο υπ' αριθμόν/18-10-2019 υπόμνημα με τις απόψεις του προς απόδειξη του ισχυρισμού του,

β) να διαπιστωθεί εάν η υπ' αριθμόν-8 επιταγή της τράπεζας Πειραιώς ποσού 3.700.000,00 ευρώ εις διαταγή του δωρεοδόχου είχε εισπραχθεί και από ποιο πρόσωπο, καθώς ο προσφεύγων με την ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζετο ότι το έτος 2005 έλαβε το ποσό των 3.700.000,00 ευρώ λόγω πώλησης ακινήτου στην ανώνυμη εταιρία με την επωνυμία «», το οποίο και διαφύλαττε σε χώρο φύλαξής του και εν συνεχεία, μέρος αυτού, ήτοι το ποσό των 559.000,00 ευρώ, το έδωσε στον πατέρα του προκειμένου να εξοφλήσει την οφειλή του.

Σε απάντηση ελήφθη το με αριθμό εισερχομένου πρωτοκόλλου/27-07-2020 έγγραφο του 1ου Συνεργείου με το οποίο παρείχε τα κάτωθι στοιχεία που αντλήθηκαν από την πορισματική αναφορά που υποβλήθηκε στις 28/02/2019 στον Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος:

1) Το ποσό των 3.700.000,00 ευρώ προήλθε από αγοραπωλησία ακινήτου στονμε πωλητή τον κ.με ΑΦΜ (δωρεοδόχο), στις 18/05/2005 πιστώθηκε ολόκληρο με την με αριθμό-8 τραπεζική επιταγή της τράπεζας Πειραιώς στο λογαριασμό του και στις 23/05/2005 ολόκληρο το ποσό των 3.700.000,00 ευρώ μεταφέρθηκε από το λογαριασμό τουστο λογαριασμό τρίτου προσώπου.

2) Ειδικότερα, στα πλαίσια του ελέγχου που διενήργησε το 1^ο Ειδικό Συνεργείο Ελέγχου στην εταιρεία, σε εκτέλεση των/2014 κα/2017 Εισαγγελικών παραγγελιών, του χορηγήθηκε η με αριθ. πρωτ./2018 έγκριση του Αναπληρωτή Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος κατόπιν της με αριθμό πρωτ. ΕΜΠ...../8-5-2018 αίτησής του, για το άνοιγμα των τραπεζικών λογαριασμών του κ. προέκυψε ότι η με αριθμό-8 τραπεζική επιταγή της τράπεζας Πειραιώς ποσού 3.700.000,00 ευρώ κατατέθηκε με ημερομηνία 18/05/2005 στον προσωπικό του τραπεζικό λογαριασμό με IBAN 9701.....207. Στις 23/05/2005 ο τραπεζικός λογαριασμός του κ. (δωρεοδόχου) με IBAN 9701.....207 χρεώθηκε με ολόκληρο το ποσό των 3.700.000,00 ευρώ.

3) Την 16/05/2018 το 1ο Ειδικό Συνεργείο Ελέγχου με το με αριθ. πρωτ./16-05-2018 έγγραφο προς την τράπεζα Πειραιώς, ζήτησε τον προορισμό του ποσού των 3.700.000,00 ευρώ, ήτοι τον πραγματικό λήπτη του ποσού. Η τράπεζα Πειραιώς απάντησε με το/29-06-2018 έγγραφό της που ήταν σε συνέχεια της με αριθ. πρωτ./5-6-2018 απάντησής της και έκανε γνωστό ότι ο τραπεζικός λογαριασμός του κ. (δωρεοδόχου) με IBAN 9701.....207 χρεώθηκε με το ποσό των 3.700.000,00 ευρώ και κωδικό συναλλαγής «μεταφορά σε λογαριασμό (010)» και πιστώθηκε ισόποσα ο τραπεζικός λογαριασμός με αριθμ. «501.....701» με κωδικό συναλλαγής «μεταφορά από λογαριασμό (510)» και δικαιούχο τον (τρίτο πρόσωπο) και

4) Από το Σ.Μ.Τ.Λ. της τράπεζας Πειραιώς, μετά από το αίτημα με αριθμό/10-05-2018, προέκυψε ότι ο τραπεζικός λογαριασμός του κ. (δωρεοδόχου) με IBAN 9701.....207 μετά την από 23/05/2005 χρέωσή του λόγω μεταφοράς του ποσού των 3.700.000,00 ευρώ σε τραπεζικό λογαριασμό τρίτου προσώπου παρουσίαζε υπόλοιπο 679,89 ευρώ χωρίς αυτό να μεταβληθεί ουσιαστικά μέχρι τέλους του έτους 2005.

Ο Έλεγχος, αφού επεξεργάσθηκε τα ανωτέρω καθώς και τους ισχυρισμούς που τέθηκαν από την πλευρά των προσφευγόντων ως προς την δυνατότητά τους για διάθεση κεφαλαίου προηγούμενων ετών πριν την υπό κρίση συναλλαγή, προέβη στο εξής πόρισμα:

1) το έτος 2013 καταβλήθηκε το συνολικό ποσό των 559.003,75€ από τον κ. με ΑΦΜ (δωρητή) προς το κ. (δωρεοδόχο) με ΑΦΜ εξ ελευθεριότητας και χωρίς συμβατική υποχρέωση και είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση της περιουσίας του παρόχου (δωρητή) με την αντίστοιχη αύξηση της περιουσίας του λήπτη της παροχής (δωρεοδόχου) και η παροχή αυτή συνιστά δωρεά, για την οποία δεν καταρτίσθηκε έγγραφο και

2) το έτος 2013 δε δηλώθηκε δωρητέα περιουσία από τον κ. με ΑΦΜ (δωρητή) προς το κ. (δωρεοδόχο), με ΑΦΜ, που ανέρχεται στο ποσό 559.003,75€ σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2961/2001, τις διατάξεις του ν. 3091/2002, τις διατάξεις του ν. 2523/1997 όπως τροποποιήθηκε με μεταγενέστερες διατάξεις και ισχύει, του ν. 4174/2013, του ν. 4509/2017.

Οι προσφεύγοντες την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητούν να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή και να ακυρωθεί η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1^{ος} λόγος : Παράβαση ουσιώδους τύπου - Ακυρότητα της προσβαλλόμενης οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου άτυπης δωρεάς εις βάρος του πρώτου εξ' αυτών λόγω μη έκδοσης εντολής ελέγχου [για τον πρώτο εκ των προσφευγόντων] στην οποία ερείδεται. Με τις διατάξεις των άρθρων 23, 24 και 25 του ΚΦΔ θεμελιώνεται για τον φορολογικό έλεγχο, η ρητή υποχρέωση έκδοσης εντολής ελέγχου προκειμένου τα κατά τον νόμο αρμόδια όργανα να νομιμοποιούνται να διενεργήσουν ελέγχους και έρευνες, άλλως η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων χωρίς εντολή ελέγχου καθιστά την πράξη προσδιορισμού του φόρου που θα ακολουθήσει πλημелλή για αυτό τα λόγο. Η υποχρέωση της φορολογικής Διοικήσεως να εκδώσει εντολή ελέγχου προκειμένου να διενεργήσει φορολογικό έλεγχο αφ' ης στιγμής προβλέπεται ρητώς από τον ίδιο τον νομοθέτη στο κατ' εξοχήν νομοθέτημα, που ρυθμίζει ενιαία τη φορολογική διαδικασία, συνιστά αναντίρρητα ουσιώδη τύπο της διαδικασίας εκδόσεως της καταλογιστικής του φόρου πράξεως και της πράξεως επιβολής προστίμου. Δεδομένου, δε, ότι αποτελεί, κατ' ουσίαν, έκφανση του συνταγματικώς κατοχυρωμένου δικαιώματος προηγούμενης ακροάσεως του φορολογουμένου (άρθρο 2052 του Συντάγματος), η μη τήρησή της άγει σε ακυρότητα των πράξεων, που τυχόν θα εκδοθούν στο πλαίσιο ενός τέτοιου πλημμελούς ελέγχου. Εν προκειμένω, στην οικεία έκθεση ελέγχου φόρου δωρεάς (στο σημείο Θ παρ. 6 αυτής), ο έλεγχος συνομολογεί ότι δεν έχει εκδώσει εντολή φορολογικού ελέγχου για τον πρώτο εξ αυτών καθώς αναφέρει επι λέξει ότι «.....Ο παρών έλεγχος δεν μπορεί να πάρει θέση για το διαθέσιμο μη αναλωθέν υπόλοιπο προηγούμενων ετών ποσού 348.798,74 ευρώ του κ. διότι: α) διενεργείται για Υπόθεση Δήλωσης Φόρου Δωρεάς με δωρητή τον Κ. β) ο Κ. ανήκει στη Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ η οποία είναι αρμόδια για τον έλεγχο φορολογίας εισοδήματος.....». Ήτοι, η φορολογική αρχή αδυνατεί, όπως εκείνη ισχυρίζεται να ελέγξει, ερευνήσει την οικονομική κατάσταση και φοροδοτική ικανότητα του πρώτου εξ' αυτών, παρά ταύτα όμως δύναται κατά παράβαση των σχετικών διατάξεων να επιβάλει εις βάρος του ένα μεγάλο ποσό φόρου. Κατά συνέπεια, ο πρώτος εξ' αυτών υφίσταται ουσιώδη βλάβη οφειλόμενη στην εξ αποκλειστικής υπαιτιότητας του φορολογικού ελέγχου που δεν εξέδωσε για αυτόν εντολή ελέγχου και κατά συνέπεια αδυνατεί να αντικρούσει συγκεκριμένους ισχυρισμούς και να σχολιάσει συγκεκριμένες αιτίες, στις οποίες στηρίχθηκε

αυτός, για την επιβολή εις βάρος του της οριστικής πράξης του φόρου άτυπης δωρεάς, ήτοι στερείται της δυνατότητας να ασκήσει με πληρότητα και επάρκεια το δικαίωμα προηγούμενης ακροάσεώς του.

2^{ος} λόγος : Παράνομη και εσφαλμένη η κρίση του ελέγχου ότι το χρηματικό ποσό ύψους 559.003,75 Ευρώ δεν προέρχεται από πώληση ακινήτου ιδιοκτησίας του πρώτου εκ των προσφευγόντων. Στην υπο κρίση περίπτωση, η φορολογική αρχή με πλημμελή έρευνα και αιτιολογία, απέρριψε τον ισχυρισμό των προσφευγόντων, ότι το επίμαχο χρηματικό ποσό [559.003,75 Ευρώ] αποτελεί μέρος του τιμήματος που προέρχεται από την πώληση ακινήτου ιδιοκτησίας του πρώτου προσφεύγοντος η οποία πραγματοποιήθηκε δυνάμει του υπ'αριθμ. 1945/06-05-2005 συμβολαίου αγοραπωλησίας οριζόντιας ιδιοκτησίας της συμβολαιογράφου Αθηνών....., αντίγραφο του οποίου προσκόμισαν και επκαλεστήκαν ενώπιον του ελέγχου και προσκομίζουν και επικαλούνται ενώπιον της Υπηρεσίας (ΣΧΕΤ.1). Και τούτο διότι, η φορολογική αρχή, καίτοι ισχυρίζεται ότι, η προαναφερθείσα με αριθμό-8 και με ημερομηνία 18-05-2005 επιταγή της τράπεζας Πειραιώς, ποσού 3.700.000,00 Ευρώ εις διαταγήν του πρώτου πρώτου προσφεύγοντος κατατατέθηκε την Ιδία ημεροχρονολογία στον τραπεζικό λογαριασμό του, πλην όμως στις 23-05-2015 το εν λόγω ποσό δια τραπεζικής συναλλαγής μεταφέρθηκε σε λογαριασμό τρίτου προσώπου και ως εκ τούτου, ο πρώτος εκ των προσφευγόντων δεν δύναται να διέθετε το εν λόγω ποσό. Ωστόσο, ο εν λόγω ισχυρισμός του ελέγχου είναι νομικά και ουσιαστικά αβάσιμος διότι, το ως άνω χρηματικό ποσό, όπως αναφέρθηκε και στον έλεγχο, μεταφέρθηκε στον τραπεζικό λογαριασμό του Κ., κατόπιν συμφωνίας αυτού, με τον πρώτο εκ των προσφευγόντων, προκειμένου ο Κ.....να πραγματοποιήσει για λογαριασμό του πρώτου εκ των προσφευγόντων επενδύσεις στον χώρο της ναυτιλίας, στον οποίο αμφότεροι δραστηριοποιούταν. Ωστόσο όμως, είχαν συμφωνήσει ότι σε περίπτωση που δεν επιτευχθεί η ως άνω επένδυση, το εν λόγω ποσό θα επιστρεφόταν στον πρώτο προσφεύγοντα. Εν συνεχεία, επειδή η ως άνω επένδυση ματαιώθηκε, το εν λόγω χρηματικό ποσό επιστράφηκε από το ανωτέρω πρόσωπο στον πρώτο προσφεύγοντα με τμηματικές καταβολές μετρητών προς τον δεύτερο προσφεύγοντα που λειτουργούσε για λογαριασμό του πρώτου και έτσι το ως άνω ποσό (προερχόμενο από την ως άνω πώληση ακινήτου) εφυλάσσοντο σε προσωπικό χώρο φύλαξης. Προς απόδειξη των ανωτέρω, προσκομίζουν σχετικά έγγραφα (σχετικό 2 και 3).

3^{ος} λόγος : Παράνομη, εσφαλμένη και αναιτιολόγητη η κρίση του ελέγχου αναφορικά με την απόρριψη του μη αναλωθέντος και διαθεσίμου εις χείρας του πρώτου εκ των προσφευγόντων κεφαλαίου προηγούμενων ετών, το οποίο καλύπτει μέρος εκ του χρηματικού ποσού ύψους 559.003,75 Ευρώ, που χαρακτηρίζεται ως δήθεν «άτυπη δωρεά». Εν προκειμένω, τα διαθέσιμα εις χείρας του πρώτου εκ των προσφευγόντων αποταμιευθέντα κεφάλαια αποτυπώνονταν σε Πίνακα Αναλώσεως Κεφαλαίου, τον οποίο προσκόμισε και επικαλέστηκε ενώπιον του ελέγχου, αντίγραφο του οποίου προσκομίζουν και επικαλούνται και ενώπιον της Υπηρεσίας μας (ΣΧΕΤ. 5). Ωστόσο όμως, η φορολογική αρχή όλως εσφαλμένως και με πλημμελή έρευνα και αιτιολογία απέρριψε τα διαθέσιμα εις χείρας του αποταμιευθέντα κεφάλαια προηγούμενων του ελέγχου ετών, καθώς αναφέρει στην οικεία έκθεση ελέγχου (στο σημείο 6 αυτής) επί λέξει ότι: «Ο παρών έλεγχος δεν μπορεί να πάρει θέση για το διαθέσιμο μη αναλωθέν υπόλοιπο προηγούμενων ετών ποσού 348.798,74 ευρώ του κ.διότι: α) διενεργείται για Υπόθεση Δήλωσης Φόρου Δωρεάς με δωρητή τον Κ., β) ο κ.ανήκει στη Δ.Ο.Υ ΓΛ ΥΦΑΔΑΣ η οποία είναι αρμόδια για τον έλεγχο φορολογίας εισοδήματος, γ) δεν έχει στην διάθεσή του τα υπόλοιπα με ημερομηνία 01/01/2013 των

τραπεζικών λογαριασμών του Κ.προκειμένου να κάνει χρήση αυτών σύμφωνα με την υπ. αρ. 2082/30-09-2020 Απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών σε συνδυασμό με το σκεπτικό της σκέψης 20 της υπ. αρ./2016 Απόφασης του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας και δ) δεν γνωρίζει αν το ποσό των 348.798,74 ευρώ, που επικαλείται ο κ., το χρησιμοποίησε για κάλυψη αντικειμενικών δαπανών στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος επόμενων οικονομικών ετών».

Από την ανωτέρω θέση του ελέγχου προκύπτει ευχερώς ότι ο έλεγχος δεν προέβη κατά το βάρος απόδειξης που του αναλογεί σε κανένα βαθμό συνεκτίμησης της εν γένει φοροδοτικής ικανότητας του πρώτου εκ των προσφευγόντων με αξιολόγηση του προσκομιζόμενου πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών, ο οποίος όπως έχει κριθεί με την υπ'αριθμ. ΣΤΕ 884/2016 απόφαση ότι μπορεί καταρχήν να δικαιολογήσει την «φερόμενη προσαύξηση περιουσίας ενός ελεγχόμενου προσώπου». Επίσης, ο έλεγχος καίτοι είχε ευχερώς την τεχνική δυνατότητα δια του πληροφοριακού συστήματος ΕΙΔΙΚΟΥ ΛΟΓΙΣΜΙΚΟΥ ΑΥΤΟΜΑΤΟΠΟΙΗΜΕΝΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ (Ε.Λ.Α.Ε.Π.Π.) & ΣΥΣΤΗΜΑΤΟΣ ΜΗΤΡΩΩΝ ΤΡΑΠΕΖΙΚΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ, δεν προέβη, πέραν από την παράλειψη αναζήτησης υπάρχοντος διαθέσιμου κεφαλαίου, ούτε στην αναζήτηση των υπολοίπων των τραπεζικών λογαριασμών του πρώτου εξ ημών την 31.12.2012. Ήτοι δια των ανωτέρω προκύπτει εν γένει ότι ο διενεργηθείς σε βάρος του πρώτου εκ των προσφευγόντων έλεγχος ήταν πλημμελής ως προς την θεμελίωση της αποδιδόμενης σε βάρος του άτυπης δωρεάς χρημάτων καθώς δεν ανταποκρίθηκε στο βάρος της απόδειξης που του αναλογεί για την θεμελίωση και επιβολή σε βάρος του πρώτου προσφεύγοντος οικονομικών κυρώσεων τόσο σημαντικού ύψους.

Επειδή με το άρθρο 1 του ν. 2961/2001 ορίζεται: «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 ή νομικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά περιουσία από κάποια αιτία από αυτές που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο».

Επειδή με το άρθρο 34 παρ.1 και 3 του ν. 2961/2001 ορίζεται:

«1. Κτήση περιουσίας αιτία δωρεάς, για την επιβολή του φόρου είναι: α) αυτή που προέρχεται από δωρεά η οποία συνιστάται 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 καταρτίσθηκε έγγραφο.

3. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να χαρακτηρίσει ως δωρεά, ολικά ή μερικά κάθε παραχώρηση περιουσίας, που γίνεται εικονικά με τον τύπο σύμβασης με αντάλλαγμα, αλλά υποκρύπτει δωρεά κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 1....».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 35 παρ.1 του ν. 2961/2001, σε φόρο υποβάλλεται : α) η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, που δωρίζεται.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 38 παρ.1 του ν. 2961/2001, ορίζεται:

«υπόχρεος στο φόρο είναι ο δωρεοδόχος ή το τέκνο.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 παρ.1 του ν. 2961/2001,

«η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο 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 τον χρόνο παράδοσης.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 85 παρ.2 του ν. 2961/2001:

« 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.**».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 87 παρ.1 του ν. 2961/2001:

«Για την παραλαβή των δηλώσεων και τη βεβαίωση του φόρου δωρεάς, γονικής παροχής και προίκας, αρμόδιος είναι ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας της περιφέρειας της κατοικίας του δωρητή, του γονέα και του προικοδότη αντίστοιχα. Για την παραλαβή των δηλώσεων και τη βεβαίωση του φόρου για τις χρηματικές δωρεές προς τα πρόσωπα που ορίζονται στην παράγραφο 3 του άρθρου 25, αρμόδιος είναι ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. της περιφέρειας της κατοικίας του δωρεοδόχου.».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 90 του ν.2961/2001:

«Για την υποβολή των δηλώσεων στη φορολογία δωρεών, γονικών παροχών και προικών και γενικά τη διαδικασία βεβαίωσης και καταβολής του φόρου εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις των άρθρων 68, 69, 72, 73 παράγραφοι 1, 2 και 4, 5, 6, 7, 8, 74, 75, 76, 77, 78, 79, 80, 81, 82 παράγραφοι 1, 2, 3, 4 και 5 και 7, 83 και 84.».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 73 και 74 του ν.2961/2001:

άρθρο 73

1. 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 δήλωση.
2. Κατά την ενάσκηση των καθηκόντων του ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας δικαιούται:

- α) Να καλεί το φορολογούμενο να δώσει μέσα σε εύλογη τακτή προθεσμία κάθε πληροφορία και διευκρίνιση και να προσκομίσει κάθε στοιχείο χρήσιμο για τον καθορισμό της φορολογητέας ύλης.
- β) Να ζητά οποιεσδήποτε πληροφορίες και οποιαδήποτε στοιχεία κρίνει αναγκαίο από κάθε δημόσια, δημοτική ή κοινοτική αρχή και από κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο.

Ο φορολογούμενος και τα πιο πάνω πρόσωπα υποχρεώνονται να παρέχουν χωρίς υπαίτια βραδύτητα τις πληροφορίες που ζητούνται και να θέτουν στη διάθεση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για έλεγχο όλα τα βιβλία τους ή οποιαδήποτε άλλα έγγραφα.

γ) Να ενεργεί με τα όργανά του οποιαδήποτε θεωρεί ενδεδειγμένη έρευνα και επιτόπια εξέταση των πραγμάτων ή έλεγχο, να ελέγχει όλα τα βιβλία και στοιχεία που επιβάλλονται από το νόμο ή τηρούνται προαιρετικά. Αν για την εξέταση ή τον έλεγχο είναι απαραίτητες ειδικές γνώσεις ή ιδιάζουσα εμπειρία, να ενεργεί και με άλλα πρόσωπα, τα οποία υποχρεώνονται να παραδίδουν στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ειδική έκθεση, που έχει συμβουλευτικό χαρακτήρα.

Άρθρο 74

Για κάθε έλεγχο ή άλλη έρευνα που γίνεται από τα όργανα του προϊσταμένου της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ή άλλα νόμιμα εξουσιοδοτημένα όργανα, συντάσσεται από αυτόν που ενήργησε τον έλεγχο ή την έρευνα λεπτομερής και 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 κατά την έννοια των προαναφερόμενων διατάξεων, η απόδειξη της κατά τα ανωτέρω, χωρίς αντάλλαγμα, παραχώρησης, για την οποία δεν καταρτίστηκε έγγραφο, βαρύνει την ελεγκτική αρχή, πλην λόγω του ότι η απόδειξη αυτή είναι δυσχερής, είναι ανεκτή η συναγωγή τεκμηρίου δωρεάς μεταξύ προσώπων, τα οποία συνδέονται με ιδιαίτερο, και μάλιστα συγγενικό ή συζυγικό δεσμό, αλλά μόνον εφόσον, αφενός μεν αποκλεισθεί αιτιολογημένα κάθε άλλη πηγή προέλευσης των χρημάτων, κατά το ποσό, κατά το οποίο λογίζεται ότι αυξήθηκε η περιουσία αυτού που φέρεται ως δωρεοδόχος, ή και μόνο οι κατά τους ισχυρισμούς του τέτοιες πηγές, αφετέρου δε διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι η οικονομική κατάσταση εκείνου που φέρεται ως δωρητής, επιτρέπει σ' αυτόν την πραγματοποίηση δωρεάς κατά το ίδιο ποσό (ΣτΕ 3090/1984, 4352/1995, 684/1989, 1868/1987 κ.α.).

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

α) φόρο εισοδήματος.

β) φόρο Προστιθέμενης αξίας Φ.Π.Α

γ) Φόρο κατοχής ακίνητης περιουσίας(ΕΝΦΙΑ)

δ) Φόρο κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προικών και Κερδών από Τυχερά Παίγνια.

ε) φόρους, τέλη, εισφορές ή κλπ».

Επειδή στο άρθρο 72 παρ.1 και 29 του ν.4174/2013 ορίζεται:

«1. Μετά την 1.1.2014, για υποθέσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου, που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Για όσα αφορούν τα σχετικά με την έκδοση της πράξης εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα....».

Επειδή στα άρθρα 23, 24 και 25 του ν.4174/2013 ορίζεται:

«Άρθρο 23

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 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 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 μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης

β) Η απόφαση της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιείται στο φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Γενικού Γραμματέα είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή.

Άρθρο 24

1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των βιβλίων και στοιχείων, καθώς και λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αρνείται να προβεί στην ανωτέρω δήλωση, ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση υπάλληλος προβαίνει σε σχετική επισημείωση επί των εγγράφων. Ο οριζόμενος υπάλληλος δύναται ταυτόχρονα να απαιτεί από το φορολογούμενο ή τον φορολογικό εκπρόσωπό του να παρίσταται στον τόπο όπου διενεργείται ο φορολογικός έλεγχος και να απαντά σε ερωτήματα που του τίθενται, ώστε να διευκολύνεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου.

Άρθρο 25

1. Ο οριζόμενος ή 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, καταρχήν, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος:

«Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».

Επειδή, με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου - φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του. Το δικαίωμα δε αυτό εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής: «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικά, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε

ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου».

Επειδή, κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, θεσπίστηκε η **διαδικασία του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013)** όπου ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

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 εμπειριστатωμένα 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.».

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 17 του 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 στο άρθρο 64 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) ορίζεται:

«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, 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

νομιμότητος [Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, έκδοση 15η, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, τ. Ι, παρ. 165].

Επειδή οι προσφεύγοντες με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζονται μεταξύ άλλων την παράβαση ουσιώδους τύπου και ακυρότητα της προσβαλλόμενης οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου άτυπης δωρεάς εις βάρος του πρώτου εξ' αυτών λόγω μη έκδοσης εντολής ελέγχου [για τον πρώτο εκ των προσφευγόντων] στην οποία ερείδεται. Εν προκειμένω, στην οικεία έκθεση ελέγχου φόρου δωρεάς (στο σημείο Θ παρ. 6 αυτής), ο έλεγχος συνομολογεί ότι δεν έχει εκδώσει εντολή φορολογικού ελέγχου για τον πρώτο εκ των προσφευγόντων ο οποίος υπάγεται στην Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας και για τον λόγο αυτό η φορολογική αρχή δεν αξιολογεί το διαθέσιμο μη αναλωθέν υπόλοιπο προηγούμενων ετών. Ήτοι, η φορολογική αρχή αδυνατεί, όπως εκείνη ισχυρίζεται να ελέγξει, ερευνήσει την οικονομική κατάσταση και φοροδοτική ικανότητα του δωρεοδόχου, παρά ταύτα όμως δύναται κατά παράβαση των σχετικών διατάξεων να επιβάλει εις βάρος του ένα μεγάλο ποσό φόρου. Κατά συνέπεια, ο πρώτος προσφεύγων ισχυρίζεται ότι υφίσταται ουσιώδη βλάβη καθώς στερείται της δυνατότητας να ασκήσει με πληρότητα και επάρκεια το δικαίωμα προηγούμενης ακροάσεώς του.

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης αφενός διαπιστώνεται ότι εντολή ελέγχου έχει εκδοθεί μόνο στο όνομα του ενός εκ των προσφευγόντων και συγκεκριμένα του δωρητή, πατέρα του προσφεύγοντος. Σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις υπόχρεος σε φόρο δωρεάς στην υπό κρίση περίπτωση είναι ο δωρεοδόχος. Εν προκειμένω κατά την διαδικασία ελέγχου της υπό κρίση συναλλαγής από την Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού καταλογίσθηκε φόρος δωρεάς σε βάρος του δωρεοδόχου χωρίς αφενός να έχει εκδοθεί σχετική εντολή ελέγχου στον υπόχρεο ως προβλέπεται από τις προαναφερθείσες διατάξεις και αφετέρου λόγω της μη έκδοσης της σχετικής εντολής ελέγχου δεν αξιολογήθηκε με αναλυτικό και τεκμηριωμένο τρόπο ως επίσης προβλέπεται από τις προαναφερθείσες διατάξεις του άρθρου 28 και 64 του ΚΦΔ, ο ισχυρισμός που πρόβαλε ο προσφεύγων δωρεοδόχος κατά την κλήση προς ακρόαση αυτού, προκειμένου να αιτιολογήσει την προέλευση των χρημάτων και να αντικρούσει έτσι τις διαπιστώσεις του ελέγχου.

Ειδικότερα ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος στην οικεία έκθεση ελέγχου αναφέρονται συγκεκριμένα τα εξής:

«...6) Ο κ.με το με αριθμό εισερχομένου πρωτοκόλλου/26-02-2021 Υπόμνημά του επικαλείται ότι κατά την έναρξη της χρήσεως 2013 είχε διαθέσιμο, μη αναλωθέν υπόλοιπο προηγούμενων ετών, το οποίο ήταν 348.798,74 ευρώ σύμφωνα με τον προσκομισθέντα πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών (χρήσεις 2008 ως 2012) και καλύπτει εν μέρει το ποσό των 559.003,75 ευρώ που έδωσε στον πατέρα τουπροκειμένου να εξοφλήσει την οφειλή του προς το Ελληνικό Δημόσιο στις 23/05/2013.

Ο παρών έλεγχος δεν μπορεί να πάρει θέση για το διαθέσιμο μη αναλωθέν υπόλοιπο προηγούμενων ετών ποσού 348.798,74 ευρώ του κ.διότι:

α) διενεργείται για Υπόθεση Δήλωσης Φόρου Δωρεάς με δωρητή τον κ.,

β) ο κ.ανήκει στη Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ η οποία είναι αρμόδια για τον έλεγχο φορολογίας εισοδήματος,

γ) δεν έχει στην διάθεσή του τα υπόλοιπα με ημερομηνία 01/01/2013 των τραπεζικών λογαριασμών του κ.προκειμένου να κάνει χρήση αυτών σύμφωνα με την υπ. αρ. 2082/30-09-2020 Απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών σε συνδυασμό με το σκεπτικό της σκέψης 20 της υπ. αρ. 884/2016 Απόφασης του Β Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας και δ) δεν γνωρίζει αν το ποσό των 348.798,74 ευρώ, που επικαλείται ο κ., ο χρησιμοποίησε για κάλυψη αντικειμενικών δαπανών στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος επόμενων οικονομικών ετών.

7) Η μεταφορά χρηματικού ποσού από ένα φυσικό πρόσωπο προς ένα άλλο, χωρίς να έχει προϋπάρξει μεταξύ τους οποιαδήποτε συναλλαγή που να αποδεικνύεται, αποτελεί για τον έλεγχο δωρεά, ήτοι παροχή περιουσιακού στοιχείου χωρίς αντάλλαγμα (από ελευθεριότητα), έστω και αν δεν καταρτίσθηκε έγγραφο, σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στο άρθρο 34, ενότητα Α, παρ. 1, περ. β του ν. 2961/2001.

Ο έλεγχος κρίνει ότι το ποσό των 559.000,00 ευρώ που κατέθεσε ο κ.στις 23/05/2013 στον τραπεζικό του λογαριασμό με αριθμόπροκειμένου να εκδοθεί η ισόποση τραπεζική επιταγή με Νο της τράπεζας ΠΕΙΡΑΙΩΣ υπέρ του Ελληνικού Δημοσίου με την οποία εξοφλήθηκε ο βεβαιωθείς φόρος εισοδήματος 559.003,75 Ευρώ «ΕΙΣΟΔΗΜΑ-Φ.Π.» του κ.....αποτελεί δω εά του ελε ό ενου πατέ α κ.π ο τον υιό του (δωρεοδόχο) κ. για την οποία δεν κατεβλήθη ο αναλογών φόρος δωρεάς και καταλογίζει με πράξη την παράλειψη του ελεγχόμενου για τη μη υποβολή δήλωσης φόρου δωρεάς σύμφωνα με τα άρθρα 34 παρ. 1 & 31 35 παρ Ιβ, 381 391 44 παρ 2, 85 παρ ΑΙ 86 παρ. 31 87 παρ. 2 του Ν. 2961/2001..».

Κατόπιν των ανωτέρω η ελεγκτική αρχή, η οποία φέρει και το βάρος της απόδειξης, προέβη στον υπό κρίση καταλογισμό σε βάρος του δωρεοδόχου προσφεύγοντος χωρίς όμως στην ουσία να δώσει την δυνατότητα να επιχειρηματολογήσει καθώς δεν αξιολόγησε και δεν έλαβε υπόψη τον σχετικό ισχυρισμό του περί δυνατότητας διάθεσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών, ήτοι χωρίς να αποκλείσει με ασφαλή τρόπο την περίπτωση τα χρήματα να προέρχονται από άλλη πηγή, ως απαιτείται από τις προαναφερθείσες διατάξεις και την σχετική νομολογία περί δωρεάς.

Ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη τήρησης του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης λόγω μη έκδοσης εντολής σχετικής εντολής ελέγχου και παραβίασης έτσι και της δυνατότητάς του να αντικρούσει ουσιαστικά τις διαπιστώσεις του ελέγχου γίνεται δεκτός καθώς βασίμως προβάλλεται.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 2 του ν.4174/2013 ορίζεται:

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, η οποία δεν προσβάλλεται με ένδικο βοήθημα ή μέσο και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.

Και με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ.6 του ν.4174/2013 ορίζεται:

«6. 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/σης Ελέγχων, της Γενικής Δ/σης 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 παρέχεται στον προϊστάμενο της αρμόδιας φορολογικής αρχής η δυνατότητα έκδοσης νέας οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς για το υπό κρίση φορολογικό έτος 2013 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ.6 του ν.4174/2013.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω παρέλκει η εξέταση των λοιπών ισχυρισμών των προσφευγόντων.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 21/07/2021 και αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής τουμε ΑΦΜ, και του, με Α.Φ.Μκαι την ακύρωση της υπ'αριθμ.-/18-06-2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Άτυπης Δωρεάς για το φορολογικό έτος 2013, λόγω τυπικής πλημμέλειας.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεο.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ**

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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 .