



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 20/09/2024

Αριθμός απόφασης: 2598

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3**

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312349

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.» (ΦΕΚ Α' 58).

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

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

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 10/05/2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός κατά: α) της υπ' αριθμ. /01-03-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου άτυπης δωρεάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, έτους 2013 (χρήση 01/01/2013-31/12/2013) και β)

της υπ' αριθμ. /01-03-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου άτυπης δωρεάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, έτους 2013 (χρήση 01/01/2013-31/12/2013), καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η επανεξέταση, καθώς και την από 01/03/2022 οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας Ν.Δ. 118/73 (νυν ν.2961/2001) της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς.

6. Τις απόψεις του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής.

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

Επί της από 10/05/2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, δεδομένου ότι η κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων συντελέστηκε στις 18/04/2024, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθμ. /01-03-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου άτυπης δωρεάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, έτους 2013 (χρήση 01/01/2013-31/12/2013), καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος (ως δωρεοδόχος με δωρητή την αδερφή του) οφειλόμενη διαφορά φόρου δωρεάς ποσού 12.000,00 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου ποσού 6.000,00 ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 53 ΚΦΔ ποσού 7.533,60 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **25.533,60 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 2961/2001 και των άρθρων 53 και 58 του ΚΦΔ.

β) Με την υπ' αριθμ. /01-03-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου άτυπης δωρεάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, έτους 2013 (χρήση 01/01/2013-31/12/2013), καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος (ως δωρεοδόχος με δωρητή τους γονείς του) οφειλόμενη διαφορά φόρου δωρεάς ποσού 12.000,00 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου ποσού 6.000,00 ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 53 ΚΦΔ ποσού 7.533,60 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **25.533,60 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 2961/2001 και των άρθρων 53 και 58 του ΚΦΔ.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία της από 01/03/2022 οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας Ν.Δ. 118/73 (νυν ν.2961/2001) της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ. /22-02-2022 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ. Η ανωτέρω εντολή εκδόθηκε για επανάληψη της διαδικασίας του ελέγχου, κατόπιν της έκδοσης της υπ' αριθμ. /03-12-2021 απόφασης του Προϊσταμένου Υπηρεσίας μας, σύμφωνα με την οποία έγινε αποδεκτή η υπ' αριθμ. πρωτ. /05-07-2021 ενδικοφανής προσφυγή του προσφεύγοντος, και ακυρώθηκε η αρχικώς εκδοθείσα από τη Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς υπ' αριθμ. /2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου άτυπης δωρεάς για λόγους τυπικής πλημμέλειας.

Ειδικότερα, ως προς το ιστορικό της υπόθεσης, αναφέρονται τα εξής:

Από την Υπηρεσία Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) Αττικής εκδόθηκε η υπ' αριθμ. /2018 εντολή μερικού ελέγχου εισοδήματος για τον έλεγχο της κίνησης των τραπεζικών λογαριασμών και λοιπών χρηματοοικονομικών προϊόντων του προσφεύγοντος, για διαπίστωση τυχόν αδήλωτου εισοδήματος και προσαύξηση περιουσίας, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθ. 48 του ν. 2238/1994. Σε συνέχεια των παραπάνω, εκδόθηκε η

υπ' αριθμ./18-03-2020 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, δυνάμει της οποίας διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα φορολογικός έλεγχος τήρησης διατάξεων φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών κ.λπ. Ν.Δ. 118/73 (νυν Ν. 2961/2001) για την χρήση 2013.

Από την επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών προέκυψε μεταφορά χρηματικού ποσού από κοινό λογαριασμό GR..... της τράπεζας με δικαιούχους τον ίδιο τον προσφεύγοντα, τον πατέρα του,, που απεβίωσε λίγο αργότερα, στις 9/12/2013, την μητέρα του, και την αδελφή του, σε κοινό λογαριασμό, με αριθμό GR..... της τράπεζας με δικαιούχους τον ίδιο τον προσφεύγοντα και την σύζυγο του.

Για την παραπάνω μεταφορά εκδόθηκε η με αριθμ. πρωτ. ΕΜΠ.1/2/2019 Κλήση παροχής εξηγήσεων του άρθρου 14 του ν. 4174/2013, η οποία επιδόθηκε νομότυπα στον προσφεύγοντα. Παρ' όλο που ο προσφεύγων έλαβε δύο παρατάσεις που αιτήθηκε, τελικώς δεν απάντησε. Ο έλεγχος εν συνεχεία έκρινε ότι η μεταφορά του ποσού από τον πατέρα του, τη μητέρα του και την αδελφή του προς τον ίδιο τον προσφεύγοντα και τη σύζυγό του, υποκρύπτει Άτυπη Δωρεά χρημάτων και συγκεκριμένα κρίθηκε ότι για την μεταφορά ποσού 240.000,00 ευρώ από τον λογαριασμό τροφοδότησης GR....., όπου δικαιούχοι είναι ο προσφεύγων, ο πατέρας του, η μητέρα του και η αδελφή του, στο λογαριασμό Ταμιευτηρίου GR..... με δικαιούχους τον προσφεύγοντα και τη σύζυγό του,, τα τρία άτομα (πατέρας, μητέρα, αδελφή) είναι δωρητές του, διότι κατέθεσαν στο λογαριασμό του το ποσό των 180.000 ευρώ ($240.000/4 = 60.000 * 3 = 180.000$).

Ακολούθως, ο προσφεύγων, κατόπιν αποστολής του σχετικού υπ' αριθμ./29-03-2021 σημειώματος του άρθρου 28 του ΚΦΔ, υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς το από 11/05/2021 υπόμνημά του, το οποίο η Φορολογική Αρχή αξιολόγησε και έκρινε τελικώς ότι υφίσταται θέμα άτυπης δωρεάς χρημάτων από τον πατέρα του,, τη μητέρα του..... και την αδελφή του, και εξέδωσε την υπ' αριθμ./29.5.2021 οριστική πράξη φόρου άτυπης δωρεάς για την φορολογική περίοδο 01/01/2013-31/12/2013. Κατά της εν λόγω πράξης ο προσφεύγων άσκησε την υπ' αριθμ. πρωτ./05-07-2021 ενδικοφανή προσφυγή, η οποία έγινε δεκτή για λόγους τυπικής πλημμέλειας, με την υπ' αριθμ./03-12-2021 απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας, σύμφωνα με την οποία:

«...Εν προκειμένω ως προς τα ανωτέρω, ο έλεγχος προέβη σε καταλογισμό δωρεάς χωρίς όμως να έχει γίνει καμία ελεγκτική επαλήθευση ως προς την τροφοδοσία του αρχικού κοινού λογαριασμού και να τεκμηριωθεί αρχικώς εάν τίθεται θέμα δωρεάς μεταξύ των συνδικαιούχων του αρχικού λογαριασμού, ενώ επίσης και ως προς την ανάλωση των ποσών που μεταφέρθηκαν στο λογαριασμό με αριθμό GR....., επίσης δεν αποδείχθηκε από την πλευρά του ελέγχου ότι τα υπό κρίση ποσά αναλήφθηκαν και αξιοποιήθηκαν με αποτέλεσμα την αύξηση της περιουσίας του προσφεύγοντος. Κατόπιν των ανωτέρω η ελεγκτική αρχή, η οποία φέρει το βάρος της απόδειξης, δεν αιτιολόγησε τον καταλογισμό της δωρεάς. Βασίσθηκε μόνο στην στιγμιαία και βραχυχρόνια επαύξηση της περιουσίας του προσφεύγοντος εξαιτίας της μεταφοράς χρηματικού ποσού από τραπεζικό λογαριασμό στον οποίο ο ίδιος ήταν συνδικαιούχος σε τραπεζικό λογαριασμό στον οποίο επίσης ήταν συνδικαιούχος χωρίς όμως να αιτιολογείται και να αποδεικνύεται από τον έλεγχο, ως απαιτούν οι προαναφερθείσες διατάξεις ότι συντρέχει «αληθής» επαύξηση περιουσίας εντός του υπό κρίση έτους για τον προσφεύγοντα και όχι «κατά το φαινόμενο μόνον» απόκτηση περιουσιακών στοιχείων (σχετ. ΔΕΔ 0738/2020, ΔΕΔ02475/2019).»

Με βάση τα ανωτέρω, και σε εφαρμογή του άρθρου 63 παρ. 6 του ΚΦΔ (τότε ν.4174/2013), η Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς προέβη σε επανάληψη της διαδικασίας του ελέγχου και τελικώς στην έκδοση των προσβαλλόμενων ταυτάριθμων υπ' αριθμ. /01-03-2022 και /01-03-2022 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου άτυπης δωρεάς, με την ιδιότητά του ως αδελφός και ως υιός αντίστοιχα.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- **Παράβαση νόμου – Μη τήρηση της δέουσας διοικητικής διαδικασίας του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 – Παράβαση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης.** Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, ουδέποτε του κοινοποίησε, ως όφειλε εκ του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013, Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, ώστε να πληροφορηθεί τις τυχόν διαπιστώσεις της Δ.Ο.Υ., μετά από το νέο έλεγχο που όφειλε να πραγματοποιήσει σε συμμόρφωση προς την απόφαση της Υπηρεσίας μας και να προβάλει τους δέοντες ισχυρισμούς του κατά του τυχόν νέου πορίσματος της φορολογικής αρχής, με αποτέλεσμα στην προκειμένη περίπτωση να έχει παραβιαστεί ο τύπος και το συνταγματικά κατοχυρωμένο δικαίωμά του για προηγούμενη ακρόαση και οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις να πάσχουν εκ του λόγου τούτου ακυρότητας λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας.

- **Παράβαση νόμου – Μη εφαρμογή διατάξεων του Ν. 2961/2001 – Χρήση κοινού τραπεζικού λογαριασμού.** Στην προκειμένη περίπτωση η Φορολογική Αρχή όφειλε να εφαρμόσει τις ισχύουσες διατάξεις που αφορούν τον έλεγχο τυχόν προσαύξησης περιουσίας και όχι τις διατάξεις περί άτυπης δωρεάς χρημάτων του Ν. 2961/2001, οι οποίες ουδόλως μπορούν να εφαρμοσθούν, λόγω μη συνδρομής των νομίμων προς τούτο προϋποθέσεων.

- **Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου.** Δεδομένου ότι αφενός δεν υφίστανται νέα στοιχεία κατά την έννοια του άρθρου 68 παρ. 2 του Ν. 2238/1994 και ότι δεν υφίσταται λόγος παράτασης της προθεσμίας παραγραφής κατ' άρθρο 84 παρ. 4 του ιδίου νόμου και αφετέρου ότι ο ισχύων χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς έκδοση πράξεων καταλογισμού φόρου είναι πενταετής κατ' άρθρο 84 παρ. 1 του Ν. 2238/1994, σύμφωνα δε με τα ανωτέρω αναφερόμενα, στην προκειμένη περίπτωση η αξίωση της Φορολογικής Αρχής προς έκδοση πράξεων καταλογισμού φόρου για την χρήση 1.1.2013-31.12.2013 έχει υποπέσει σε παραγραφή. Ειδικότερα για την χρήση 2013 (οικ. έτος 2014) ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου ξεκίνησε στις 1.1.2015 και έληξε στις 31.12.2019. Ως εκ τούτου, το δικαίωμα του Δημοσίου προς έκδοση καταλογιστικής πράξης φόρου για την υπό κρίση χρήση (2013) έχει υποπέσει σε παραγραφή. Είναι λοιπόν απολύτως προφανές ότι ο λόγος που η αρμόδια Φορολογική Αρχή επέλεξε να εφαρμόσει τις διατάξεις περί δωρεών του Ν. 2961/2001 και όχι εκείνες του Ν. 2238/1994, ήταν αποκλειστικά και μόνο λόγω της προφανούς παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς έκδοση πράξης καταλογισμού, όσον αφορά τη φορολογία εισοδήματος.

- **Παράβαση νόμου - Μη συνδρομή των νόμιμων και ουσιαστικών προϋποθέσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Ν.2961/2001 περί δωρεάς/γονικής παροχής - Πλημμελής, ελλιπής και μη νόμιμη αιτιολογία.** Εν προκειμένω η Φορολογική Αρχή έχει αποκλειστικά και μόνο εφαρμόσει την σχετική περί δωρεάς διάταξη μόνο «κατά φαινόμενο» και χωρίς ουδόλως να έχει αποδείξει, ως όφειλε, ούτε ότι υπήρξε εν προκειμένω «παροχή», αλλά ούτε και ότι πράγματι υπήρξε αύξηση της δικής του περιουσίας με ταυτόχρονη μείωση της περιουσίας των φερόμενων

ως δωρητών, μεταξύ των οποίων και του αποβιώσαντος πατρός του, ο οποίος ασφαλώς κατά κύριο λόγο ήταν ο πραγματικός δικαιούχος των χρημάτων. Σημειωτέον ότι η Φορολογική Αρχή ουδόλως επικαλείται, αλλά ούτε και μπορεί να επικαλεστεί, χρήση ή ανάλωση από τον ίδιο του υπό κρίση χρηματικού ποσού αρκούμενη μόνο, μη νομίμως, στην διαπίστωση της γενόμενης κίνησης μεταφοράς μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών.

Επειδή, 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 το». 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.

Επειδή, το δικαίωμα αυτό εξειδικεύτηκε με το **άρθρο 6 του ν. 2690/1999** (Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας), 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 προφορικώς, 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, το **άρθρο 28 του ΚΦΔ** προβλέπει:

«Άρθρο 28 Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου

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 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.

.....»

Επειδή, στη με αριθμ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του ΓΓΔΕ, σχετικά με το ως άνω άρθρο του ΚΦΔ αναφέρεται, μεταξύ άλλων, ότι:

«Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και την έκδοση της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση. Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του. Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου.»

Επειδή, εν προκειμένω, με την υπ' αριθμ./03-12-2021 απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας, ακυρώθηκε, για λόγους τυπικής πλημμέλειας, η με υπ' αριθμ./29-05-2021 οριστική πράξη φόρου άτυπης δωρεάς για την φορολογική περίοδο 01/01/2013-31/12/2013, και η σχετική υπόθεση αναπέμφθηκε στη Φορολογική Διοίκηση, και συγκεκριμένα στη Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς για επανάληψη διαδικασίας, για την οποία ο Προϊστάμενος της εν λόγω Δ.Ο.Υ. εξέδωσε τη με αριθμ./22-02-2022 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου.

Επειδή, ο προσφεύγων επικαλείται παράβαση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης και μη τήρησης της δέουσας διοικητικής διαδικασίας του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013, καθώς η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, ουδέποτε του κοινοποίησε, ως όφειλε εκ του άρθρου 28 του Ν.4174/2013, Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, ώστε να πληροφορηθεί τις τυχόν διαπιστώσεις της Δ.Ο.Υ., μετά από το νέο έλεγχο που όφειλε να πραγματοποιήσει σε συμμόρφωση προς την απόφαση της Υπηρεσίας μας και να προβάλει τους δέοντες ισχυρισμούς του κατά του τυχόν νέου πορίσματος της φορολογικής αρχής, με αποτέλεσμα στην προκειμένη περίπτωση να έχει παραβιαστεί ο τύπος και το συνταγματικά κατοχυρωμένο δικαίωμά του για προηγούμενη ακρόαση και οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις να πάσχουν εκ του λόγου τούτου ακυρότητας λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας

Επειδή ο ισχυρισμός αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να γίνει δεκτός ως νόμω βάσιμος, δεδομένου ότι στην προκειμένη περίπτωση η Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς δεν του κοινοποίησε σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του υπό κρίση ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό αυτών πριν από τη σύνταξη της από 01/03/2022 οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας Ν.Δ. 118/73 (νυν ν.2961/2001) και την έκδοση των υπ' αριθμ./01-03-2022 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου άτυπης δωρεάς, ώστε ο τελευταίος να

έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του επί των εν λόγω διαπιστώσεων του ελέγχου και του σχετικού προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού, κατά παράβαση των προπαρατεθεισών διατάξεων του άρθρου 20 παρ. 2 του Συντάγματος, του άρθρου 28 του ν.4174/2013, του άρθρου 6 παρ. 1 και 2 του ν. 2690/1999 και της υπ' αριθμ. ΔΕΛ Α 1198404 ΕΞ 2013/31.12.2013 απόφασης του ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών. Ως εκ τούτου οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου άτυπης δωρεάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς κρίνονται τυπικά πλημμελείς και ακυρώνονται.

Επειδή, μετά τα ανωτέρω παρέλκει η εξέταση των λοιπών προσβαλλόμενων με την υπό κρίση προσφυγή λόγων.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 6 του ν. 5104/2024 ορίζεται:

«6. Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της Φορολογικής Διοίκησης, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών 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 της Φορολογικής Διοίκησης. Σε κάθε περίπτωση η απόφαση περιέχει τουλάχιστον την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής του. **Η Φορολογική Διοίκηση της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμελίες, εκδίδει νέα πράξη, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.**»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 37 παρ. 1 και 2 περ. γ' του ν. 5104/2024:

«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:

.....
γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός (1) έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την κοινοποίηση στη Φορολογική Διοίκηση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.»

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 και 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 επανέκδοση της ακυρωθείσας πράξης».

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της από 10/05/2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, και την ακύρωση α) της υπ' αριθμ. /01-03-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου άτυπης δωρεάς (ως δωρεοδόχος με δωρητή την αδερφή του) και β) της υπ' αριθμ. /01-03-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου άτυπης δωρεάς (ως δωρεοδόχος με δωρητή τους γονείς του) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, έτους 2013 (χρήση 01/01/2013-31/12/2013), για λόγους τυπικής πλημμέλειας.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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.