



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 16.11.2020

Αριθμός απόφασης: 2400

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α1

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604534

Fax : 2131604567

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.4.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

δ. Της ΠΟΛ. 1076/23.4.2018 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1456/26.4.18)

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

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.16 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 1.9.16) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τις διατάξεις του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), όπως τροποποιήθηκε με την Α 1122/2020 Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2088/31-05-2020).

5. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **18.6.2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας, ΑΦΜ, με έδρα στην, κατά της με αρ. /2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς ν. 2961/2001 έτους 2006 της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **18.6.2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας, η οποία υποβλήθηκε 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 τη με αρ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς ν. 2961/2001 έτους 2006 της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ προσδιορίστηκε φόρος δωρεάς ύψους 72.699,08 € πλέον πρόσθετου φόρου ύψους 70.314,01 €

Η προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από 27.2.2020 έκθεσης ελέγχου φορολογίας δωρεάς (βάσει της αρ./19 εντολής ελέγχου) του Ελέγχου (βάσει της αρ. ΔΕΛ Β 1163033 ΕΞ 2015 απόφασης του Αναπληρωτή Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων και των ΔΕΛ Β 143708 ΕΞ 2017 ΕΜΠ/14.9.2017 και ΔΕΛ Β 166927 ΕΞ 2019 ΕΜΠ/28.11.19 τροποποιητικών αποφάσεων του Διοικητή της ΑΑΔΕ), σύμφωνα με την οποία, η προσφεύγουσα (με έδρα στην, αντικείμενο δραστηριότητας την απόκτηση/ κατοχή/ εκποίηση/ ανέγερση/ εκμετάλλευση κλπ ακινήτης περιουσίας, με μοναδικό μέτοχο μέχρι το 2018 τον,, απέκτησε την πλήρη κυριότητα λόγω αγοραπωλησίας ενός ακινήτου (αγροτεμαχίου) επιφανείας 4.004 τ.μ. (υπό στοιχεία αγροτεμάχιο) άρτιου και οικοδομήσιμου στη θέση-...../...../..... εκτός σχεδίου πόλεως και εντός της περιοχή στη, όπως προκύπτει από την αρ./2006 δήλωση ΦΜΑ της Δ.Ο.Υ. Μυκόνου και δυνάμει του αρ./2006 οριστικού συμβολαίου του συμβολαιογράφου Η αναγραφόμενη στο συμβόλαιο αγοραπωλησίας αξία του εν λόγω αγροτεμαχίου ανήλθε στα 232.605,18 €, και η αντικειμενική αξία προσδιορίστηκε στα 236.801,83 €. Σύμφωνα με το ανωτέρω συμβόλαιο το συμφωνηθέν τίμημα καταβλήθηκε στους πωλητές, και με τρεις επιταγές αξίας 77.535,06 € έκαστη κατά την υπογραφή του αρ./2006 προσυμφώνου αγοραπωλησίας του ως άνω συμβολαιογράφου με το οποίο οι πωλητές ανέλαβαν την υποχρέωση να πωλήσουν στην προσφεύγουσα το παραπάνω αγροτεμάχιο. Σύμφωνα με το αρ./19 έγγραφο της, σε απάντηση στα αρ./19 και/19 έγγραφα του ελέγχου, οι ανωτέρω επιταγές εκδόθηκαν με χρέωση λογαριασμού με δικαιούχους τον (ΑΦΜ) και την βάσει εντολής του προς την Τράπεζα για έκδοση των τριών επιταγών προς τους πωλητές του ακινήτου. Ο παρίστατο, ενεργούσε και υπέγραφε στο όνομα της προσφεύγουσας κατά την υπογραφή του αρ./2006 προσυμφώνου αγοραπωλησίας και της αρ./2006 πράξης παράτασης. Σύμφωνα με τη/2006 δήλωση ΦΜΑ ο φόρος μεταβίβασης του υπό κρίση ακινήτου ανήλθε στο ποσό των 21.642,52 € που εξοφλήθηκε με επιταγή που εκδόθηκε από τον με χρέωση λογαριασμού του στην (τότε) όπως αυτό προκύπτει από το αρ./19 έγγραφο της Ο έλεγχος κοινοποίησε στην προσφεύγουσα την αρ./19 πρόσκληση για παροχή πληροφοριών προκειμένου να διαπιστωθεί η αιτία και ο χαρακτήρας της χρηματοδότησης του ποσού των 232.605,18 €, και της κατάθεσης του ποσού για την εξόφληση του ΦΜΑ. Η φορολογική εκπρόσωπος της προσφεύγουσας απάντησε στο εν λόγω αίτημα με το αρ./19 έγγραφο της ότι δεν κατέστη δυνατή η εύρεση τραπεζικών πληροφοριών που να ανάγονται στο έτος 2006 παρά τις επανειλημμένες προσπάθειες που κατέβαλε και παρά την επικοινωνία με τον μέτοχο της προσφεύγουσας.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα προέβη στο έτος 2006 σε αγορά ακινήτου που χρηματοδοτήθηκε από τρίτους με μεταβίβαση χρηματικών ποσών χωρίς αντάλλαγμα ύψους 254.247,70 € (τίμημα αγοράς 232.605,18 € και ΦΜΑ 21.542,52 €), αφού η μεταβίβαση αυτή δεν αντικρίστηκε από αντίστοιχη παροχή. Όπως αναφέρεται στην ανωτέρω έκθεση ελέγχου, ο έλεγχος οδηγήθηκε στο συμπέρασμα ότι τεκμαίρεται ότι υποκρύπτεται άτυπη δωρεά από τρίτους δωρητές χρημάτων σύμφωνα με την περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 34 του ν. 2961/2001 με δωρητή τον και δωρεοδόχο την προσφεύγουσα, για την οποία δωρεά δεν έχει υποβληθεί δήλωση φόρου δωρεάς από την υπόχρεη στο φόρο προσφεύγουσα εταιρεία. Εκδόθηκε το αρ./2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων/Κλήση σε ακρόαση που κοινοποιήθηκε νόμιμα στην ταχυδρομική διεύθυνση της φορολογικής εκπροσώπου της προσφεύγουσας στις 21.1.2020 (RE.....GR) και παρελήφθη στις 27.1.2020, αλλά η προσφεύγουσα εταιρεία δεν ανταποκρίθηκε.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Παράνομη έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης λόγω μη αναγραφής της διάρκειας του ελέγχου και εκπνοής του χρόνου ισχύος των εντολών ελέγχου.
2. Παράβαση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης.
3. Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας λόγω μη σύνταξης αυτοτελούς έκθεσης ελέγχου.
4. Παράνομη έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης καθώς ερείδεται σε μη σχετική με τον παρόντα έλεγχο εντολή ελέγχου και λόγω αναγραφής ΑΦΜ που ουδεμία σχέση έχει με τον ΑΦΜ της προσφεύγουσας.
5. Αοριστία και έλλειψη αιτιολογίας της Έκθεσης Ελέγχου. Η αιτιολογία είναι ελλιπής και αόριστη καθώς ο έλεγχος προβαίνει αυθαίρετα στο συμπέρασμα ότι υποκρύπτεται άτυπη δωρεά χρημάτων. Ο έλεγχος, μη λαμβάνοντας υπόψη την συνήθη πρακτική των εταιρειών παγκοσμίως να συνάπτουν δανειακές συμβάσεις εξήγαγε αυθαίρετα το συμπέρασμα υποκρυπτόμενης άτυπης δωρεάς. Η παντελής αοριστία της έκθεσης ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής.
6. Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του άρθρου 34 του ν. 2961/2001 και των διατάξεων του ΑΚ περί δωρεάς. Η προσφεύγουσα σύναψε στις 2.10.2006 δανειακή σύμβαση με τον ύψους 240.000,00 € με επιτόκιο 1,25 % με σκοπό την αγορά του υπό κρίση οικοπέδου. Στη σύμβαση αναφέρεται ότι ο δανειστής θα μετέφερε το ποσό σε τραπεζικό λογαριασμό της προσφεύγουσας, αλλά στην περίπτωση που ο λογαριασμός αυτός δεν είχε ανοιχθεί μέχρι την ημερομηνία της συναλλαγής ο δανειστής θα πλήρωνε απευθείας του πωλητές του οικοπέδου, όπως και τελικά έγινε. Ο , ως δανειστής της προσφεύγουσας, προέβη, σύμφωνα με τη δανειακή σύμβαση στην εξόφληση του τιμήματος αγοράς του οικοπέδου, και συνεπώς δεν πρόκειται για δωρεά. Το εν λόγω ποσό δανείου εμφανίζεται στις οικονομικές καταστάσεις της προσφεύγουσας. Ελλείπουν οι σωρευτικές απαιτούμενες για τη στοιχειοθέτηση της έννοιας της δωρεάς προϋποθέσεις, ιδίως η χαριστική αιτία της παροχής.
7. Με το αρ. ΔΕΔ/2020 υπόμνημα της προσφεύγουσας (που υποβλήθηκε στην Υπηρεσία μας κατόπιν της αρ. Δ.Ε.Δ.ΕΞ 2020 ΕΜΠ/2020 κλήσης μας για την υποβολή υπομνήματος και την προσκόμιση στοιχείων όσον αφορά την απόδειξη του ισχυρισμού της ότι αιτία της υπό κρίση μεταβίβασης χρημάτων από τον

..... προς την προσφεύγουσα εταιρεία ήταν η εκτέλεση της από 2.10.2006 δανειακής σύμβασης, και ειδικότερα στοιχεία για την ημερομηνία σύνταξης της εν λόγω σύμβασης, την εξόφληση του δανείου και οποιοδήποτε πρόσθετο στοιχείο που να αποδεικνυε τον ισχυρισμός της) η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι:

α. η αιτία της υπό κρίση μεταβίβασης χρημάτων από τον

προς την προσφεύγουσα εταιρεία ήταν η εκτέλεση της από 2.10.2006 δανειακής σύμβασης ποσού 240.000,00 €,

β. οι τρεις πωλητές του οικοπέδου έλαβαν επιταγές σε διαταγή των τριών πωλητών συνολικού ποσού 232.605,18 € με χρέωση λογαριασμού του
..... (βάσει της εν λόγω σύμβασης),

γ. το ποσό αυτό του δανείου απεικονίζεται στις οικονομικές καταστάσεις της προσφεύγουσας ετών 2006 και 2007, και στην υποβληθείσα στην δήλωση φόρου εισοδήματος έτους 2007, και

δ. το ποσό αυτό του δανείου δεν έχει ακόμα αποπληρωθεί καθώς η προσφεύγουσα από τη σύστασή της έως και σήμερα δεν έχει αποκομίσει κανένα έσοδο και το ποσό αυτό του δάνειο απεικονίζεται έως και σήμερα στις οικονομικές καταστάσεις της προσφεύγουσας.

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 τις διατάξεις του άρθρου 34 του Ν 2961/2001 περί δωρεάς και σύμφωνα με την πάγια νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας και των Διοικητικών δικαστηρίων, σε κάθε περίπτωση το βάρος της απόδειξης ότι έχει λάβει χώρα άτυπη δωρεά φέρει αποκλειστικώς η Φορολογική αρχή, (ΣτΕ 696/2009, ΣτΕ 1666/2017). 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:

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

B. 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 ορίζεται ότι σε περίπτωση που δεν καταρτιστεί συμβολαιογραφική πράξη για την γονική παροχή ή 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. 2961/2001, 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 ιδίου νόμου: 1«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 το 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 συνδεδεμένου 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 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, εν προκειμένω, σύμφωνα με το πόρισμα του Ελέγχου (βάσει της αρ. ΔΕΛ Β 1163033 ΕΞ 2015 απόφασης του Αναπληρωτή Γενικού Γραμματέα Δημοσίων

Εσόδων και των ΔΕΛ Β 143708 ΕΞ 2017 ΕΜΠ/14.9.2017 και ΔΕΛ Β 166927 ΕΞ 2019 ΕΜΠ/28.11.19 τροποποιητικών αποφάσεων του Διοικητή της ΑΑΔΕ), για την ύπαρξη άτυπης δωρεάς από τον προς την προσφεύγουσα, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα προέβη στο έτος 2006 σε αγορά ακινήτου που χρηματοδοτήθηκε από τρίτους με μεταβίβαση χρηματικών ποσών χωρίς αντάλλαγμα ύψους 254.247,70 € (τίμημα αγοράς 232.605,18 € και ΦΜΑ 21.542,52 €), αφού η μεταβίβαση αυτή δεν αντικρίστηκε από αντίστοιχη παροχή. Όπως αναφέρεται στην ανωτέρω έκθεση ελέγχου, τεκμαίρεται ότι υποκρύπτεται άτυπη δωρεά από τρίτους δωρητές χρημάτων σύμφωνα με την περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 34 του ν. 2961/2001 με δωρητή τον και δωρεοδόχο την προσφεύγουσα, για την οποία δωρεά δεν έχει υποβληθεί δήλωση φόρου δωρεάς από την υπόχρεη στο φόρο προσφεύγουσα εταιρεία.

Επειδή, για την τεκμηρίωση του ως άνω πορίσματος, ο έλεγχος του Ελέγχου, κατά τη διαδικασία του ελέγχου για την ύπαρξη άτυπης δωρεάς από τον προς την προσφεύγουσα, προέβη στις κάτωθι ενέργειες:

1. Κοινοποίησε στην προσφεύγουσα την αρ. /19 πρόσκληση για παροχή πληροφοριών προκειμένου να διαπιστωθεί η αιτία και ο χαρακτήρας της χρηματοδότησης του ποσού των 232.605,18 €, και της κατάθεσης του ποσού για την εξόφληση του ΦΜΑ. Στο εν λόγω αίτημα φορολογική εκπρόσωπος της προσφεύγουσας απάντησε με το αρ. /19 έγγραφο της ότι δεν κατέστη δυνατή η εύρεση τραπεζικών πληροφοριών που να ανάγονται στο έτος 2006 παρά τις επανειλημμένες προσπάθειες που κατέβαλε και επικοινωνία με τον μέτοχο της προσφεύγουσας.

2. Απέστειλε στην τράπεζα τα αρ. /19 και /19 έγγραφα με τα οποία ζητούσε αντίγραφα των δύο όψεων των εκδοθεισών επιταγών με τις οποίες εξοφλήθηκε το τίμημα αγοράς του υπό κρίση οικοπέδου του οικοπέδου και πληροφορίες για τον τρόπο έκδοσης αυτών (τα στοιχεία του αρχικού καταθέτη ή του εκδότη ή του προσώπου που διενεργούσε) και τα στοιχεία των λογαριασμών από τους οποίους εξοφλήθηκαν οι επιταγές. Με το αρ. /19 έγγραφο, σε απάντηση στα ανωτέρω αιτήματα του ελέγχου, η Eurobank πληροφόρησε τον έλεγχο ότι οι από 13/11/2006 επιταγές εκδόθηκαν με χρέωση λογαριασμού με δικαιούχους τον (ΑΦΜ) και την βάσει εντολής του προς την Τράπεζα για έκδοση των τριών επιταγών προς του πωλητές του ακινήτου.

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή, προβάλλεται ο ισχυρισμός ότι το υπό κρίση ποσό δεν είναι δωρεά αλλά χορηγήθηκε από τον προς την προσφεύγουσα, βάσει της από 2.10.2006 δανειακής σύμβασης της προσφεύγουσας με τον ύψους 240.000,00 € και με επιτόκιο 1,25 % με σκοπό την αγορά του υπό κρίση οικοπέδου.

Επειδή, για την εξέταση του ισχυρισμού της προσφεύγουσας ότι αιτία της υπό κρίση μεταβίβασης χρημάτων από τον προς την προσφεύγουσα εταιρεία ήταν η εκτέλεση της από 2.10.2006 δανειακής σύμβασης, η Υπηρεσία μας απέστειλε στην προσφεύγουσα την αρ. Δ.Ε.Δ. ΕΞ 2020 ΕΜΠ/2020 κλήση για την υποβολή υπομνήματος προκειμένου να προσκομιστούν στοιχεία όσον αφορά την απόδειξη του ισχυρισμού της και ειδικότερα στοιχεία για την ημερομηνία σύνταξης της εν λόγω σύμβασης, την εξόφληση του δανείου και οποιοδήποτε άλλο πρόσθετο στοιχείο.

Επειδή, με το αρ. ΔΕΔΕΙ2020ΕΜΠ/2020 υπόμνημα της προσφεύγουσας, κατόπιν της ως άνω κλήσης μας για την υποβολή υπομνήματος η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η αιτία της υπό κρίση μεταβίβασης χρημάτων από τον προς την προσφεύγουσα εταιρεία ήταν η εκτέλεση της από 2.10.2006 δανειακής σύμβασης ποσού 240.000,00 € με επιτόκιο 1,25% ετησίως και ημερομηνία αποπληρωμής έως τις 31.12.16, και ότι οι τρεις πωλητές του οικοπέδου έλαβαν επιταγές με χρέωση λογαριασμού του σε διαταγή των τριών πωλητών συνολικού ποσού 232.605,18 € (βάσει της εν λόγω σύμβασης). Η προσφεύγουσα προσκόμισε οικονομικές καταστάσεις ετών 2006 και 2007 και δήλωση εισοδήματος έτους 2007, στα οποία, όπως επικαλείται, είναι καταχωρισμένο το ποσό του εν λόγω δανείου. Όσον αφορά την αποπληρωμή του δανείου, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι το ποσό αυτό του δανείου δεν έχει ακόμα αποπληρωθεί καθώς η προσφεύγουσα από τη σύστασή της έως και σήμερα δεν έχει αποκομίσει κανένα έσοδο και το ποσό αυτό του δάνειο απεικονίζεται έως και σήμερα στις οικονομικές καταστάσεις της προσφεύγουσας.

Επειδή, στις προσκομισθείσες οικονομικές καταστάσεις έτους 2006, στα ΄Ιδια κεφάλαια και Υποχρεώσεις του ισολογισμού καταγράφονται τα κάτωθι:

΄Ιδια κεφάλαια	
Μετοχικό κεφάλαιο	1.710,00 €
(Συσσωρευμένες ζημιές)	(4.823,00 €)
Σύνολο Ιδίων Κεφαλαίων	(3.113,00 €)
Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις	
Άλλοι Πιστωτές	237.368,00 €
Δανεισμός	60,00 €
Σύνολο ιδίων κεφαλαίων και Υποχρεώσεων	234.315,00 €

Στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων, αναφέρεται ότι το ποσό των βραχυπρόθεσμων δανείων ύψους 60,00 € αναλύεται σε τραπεζικά παρατραβήγματα ύψους 60,00 €, και το ποσό των άλλων πιστωτών ύψους 237.368,00 € αναλύεται σε οφειλόμενα έξοδα ύψους 589,00 € και σε άλλους πιστωτές ύψους 236.779,00 €. Επιπλέον αναφέρεται ότι «...Η εύλογη αξία των εμπορικών και άλλων πιστωτών που έχουν λήξη εντός ενός έτους είναι περίπου η ίδια με τα ποσά που παρουσιάζονται πιο πάνω.»

Επειδή, στις προσκομισθείσες οικονομικές καταστάσεις έτους 2007, στα ΄Ιδια κεφάλαια και Υποχρεώσεις του ισολογισμού καταγράφονται τα κάτωθι:

΄Ιδια κεφάλαια	
Μετοχικό κεφάλαιο	1.710,00 €
(Συσσωρευμένες ζημιές)	(6.028,00 €)
Σύνολο Ιδίων Κεφαλαίων	(4.318,00 €)
Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις	

Εμπορικοί και άλλοι Πιστωτές	238.194,00 €
Δανεισμός	466,00 €
Σύνολο ιδίων κεφαλαίων και Υποχρεώσεων	234.342,00 €

Στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων, αναφέρεται ότι το ποσό των βραχυπρόθεσμων δανείων ύψους 466,00 € αναλύεται σε τραπεζικά παρατραβήγματα ύψους 466,00 €, και το ποσό των άλλων πιστωτών ύψους 238.194,00 € αναλύεται σε οφειλόμενα έξοδα ύψους 1.180,00 € και σε άλλους πιστωτές ύψους 237.014,00 €. Επιπλέον αναφέρεται ότι «...Η εύλογη αξία των εμπορικών και άλλων πιστωτών που έχουν λήξη εντός ενός έτους είναι περίπου η ίδια με τα ποσά που παρουσιάζονται πιο πάνω.»

Επειδή, η προσφεύγουσα επικαλείται με την παρούσα προσφυγή ότι το ποσό του δανείου ύψους 240.000,00 € απεικονίζεται στις οικονομικές καταστάσεις ετών 2006 και 2007, όμως στις εν λόγω καταστάσεις, στις υποχρεώσεις τα μόνα ποσά που αναγράφονται είναι στις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις, και συγκεκριμένα μικροποσά από τραπεζικά παρατραβήγματα (ύψους 60,00 € στο έτος 2006 και 466,00 € στο έτος 2007) και ποσό στους 'άλλους πιστωτές' ύψους 237.368,00 € στο έτος 2006 και 238.194,00 € στο έτος 2007. Αναγράφεται, δε, στις σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων ότι το ποσό των 'άλλων πιστωτών' έχουν λήξη εντός ενός έτους. Συνεπώς, δεν προκύπτει ότι το επικαλούμενο ποσό του δανείου, ύψους 240.000,00 με ημερομηνία αποπληρωμής έως τις 31.12.16, απεικονίζεται στις οικονομικές καταστάσεις ετών 2006 και 2007. Σε κάθε περίπτωση, σύμφωνα με τα προσκομισθέντα έγγραφα, ο εγκεκριμένος λογιστής και εγγεγραμμένος ελεγκτής της διατύπωσε για τις ως άνω οικονομικές καταστάσεις γνώμη με επιφύλαξη. Συγκεκριμένα στην από 19.3.14 έκθεσή του για το έτος 2006, στη βάση για γνώμη με επιφύλαξη, αναφέρει ότι «α) οι οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας i) δεν γνωστοποιούν συναλλαγές και εκκρεμή υπόλοιπα με συνδεδεμένα μέρη, ii) σχέσεις μεταξύ συνδεδεμένων μερών και εταιρείας, iii) το τελικό μέρος που ελέγχει την εταιρεία, β) Δεν μπορέσαμε να αποκτήσουμε επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια όσον αφορά τους άλλους πιστωτές. Συγκεκριμένα δεν έχουμε αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια ως προς την ύπαρξη και την πληρότητά τους κατά την ημερομηνία του ισολογισμού και κατά πόσο έχουν επιμετρηθεί με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα». Επιπλέον, στην από 19.3.14 έκθεσή του για το έτος 2007, στη βάση για γνώμη με επιφύλαξη, αναφέρει ότι «α) οι οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας i) δεν γνωστοποιούν συναλλαγές και εκκρεμή υπόλοιπα με συνδεδεμένα μέρη, ii) σχέσεις μεταξύ συνδεδεμένων μερών και εταιρείας, iii) το τελικό μέρος που ελέγχει την εταιρεία, ... β) Δεν μπορέσαμε να αποκτήσουμε επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια όσον αφορά τα άλλα πληρωτέα ποσά και το βραχυπρόθεσμο δανεισμό όπως παρουσιάζονται στον ισολογισμό που να παρέχουν βάση για γνώμη ελέγχου. Συγκεκριμένα, όσον αφορά: ii) το βραχυπρόθεσμο δανεισμό δεν έχουμε αποκτήσει επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια ως προς τους όρους την αποπληρωμή και την πληρότητά του κατά την ημερομηνία του ισολογισμού και κατά πόσο έχει επιμετρηθεί με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα»

Επειδή, με την αρ. Δ.Ε.Δ. ΕΞ 2020 ΕΜΠ/2020 κλήση της Υπηρεσίας μας για την υποβολή υπομνήματος ζητήθηκαν στοιχεία για την αποπληρωμή του επικαλούμενου δανείου, όμως δεν προσκομίστηκαν σχετικά αποδεικτικά στοιχεία. Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι το ποσό αυτό του δανείου έως και σήμερα δεν έχει αποπληρωθεί, παρόλο που σύμφωνα με την από

2.10.2006 προσκομισθείσα δανειακή σύμβαση η αποπληρωμή του επικαλούμενου δανείου είχε οριστεί να πραγματοποιηθεί έως τις 31.12.16.

Επειδή, δεν προσκομίστηκαν αποδείξεις για το βέβαιο της χρονολογίας σύνταξης της υπό κρίση δανειακής σύμβασης.

Επειδή, όπως ορίζεται στο αρθ. 8 του ν. 1882/1990, συμφωνητικά που καταρτίζονται μεταξύ επιτηδευματιών ή τρίτων για οποιανδήποτε συναλλαγή, θεωρούνται μέσα σε δέκα (10) ημέρες από την ημερομηνία καταρτίσεως και υπογραφής από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., αλλιώς είναι ανίσχυρα και δεν έχουν κανένα έννομο αποτέλεσμα. Όπως έχει κριθεί, με τη διάταξη αυτή δεν καθιερώνεται γενικώς το ανίσχυρο κάθε συμφωνητικού, δημοσίου ή ιδιωτικού, στο οποίο έχει καταχωρηθεί σύμβαση μεταξύ εμπόρων ή άλλων επιτηδευματιών ή μεταξύ εκείνων και τρίτων είτε τούτο, βάσει άλλων διατάξεων, είναι συστατικό είτε είναι αποδεικτικό της συμβάσεως, εφ' όσον τούτο δεν έχει υποβληθεί εμπροθέσμως προς θεώρηση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., αλλά ή δυσμενής αυτή συνέπεια ισχύει μόνο έναντι της φορολογικής αρχής, χωρίς η ακυρότητα να επεκτείνεται μεταξύ των συμβαλλομένων (ΣΤΕ 280/2009, ΑΠ 80/2010, 1405/2008, 90/2005, 735, 761, 1698/2001). Τα ανωτέρω ισχύουν για τη συγκεκριμένη σύμβαση αφού το δάνειο εκτελείται στην Ελλάδα, όμως δεν προκύπτει ότι το υπό κρίση έγγραφο θεωρήθηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ..

Επειδή, ενώ σύμφωνα με τους προβαλλόμενους ισχυρισμούς ο χορήγησε στην προσφεύγουσα εταιρεία δάνειο ποσού ύψους 240.000,00 €, το εν λόγω ποσό δεν προκύπτει ότι δηλώθηκε στον κωδικό 727 (στον οποίο, σύμφωνα με τις οδηγίες για τη συμπλήρωση της δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2007 αναγράφονταν, μεταξύ άλλων, το συνολικό ποσό που καταβλήθηκε το 2006 για χορήγηση δανείων προς οποιονδήποτε - εκτός αυτών που χορηγήθηκαν προς εταιρείες ή κοινοπραξίες ή κοινωνίες των οποίων ο δηλών ήταν μέλος ή μέτοχος) της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2007 του (όπου είναι δηλωμένο ένα ποσό ύψους 154.294,01 €).

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, δεν προκύπτει ότι αιτία της υπό κρίση μεταβίβασης χρημάτων από τον προς την προσφεύγουσα εταιρεία ήταν η εκτέλεση δανειακής σύμβασης.

Επειδή, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η προσφεύγουσα προέβη στην υπό κρίση αγορά ακινήτου που χρηματοδοτήθηκε από τρίτους με μεταβίβαση χρηματικών ποσών χωρίς αντάλλαγμα, αφού η μεταβίβαση αυτή δεν αντικρίστηκε από αντίστοιχη παροχή, ήτοι αποδεικνύεται ότι αυξήθηκε η περιουσία της προσφεύγουσας (δωρεοδόχος), χωρίς αντάλλαγμα, με άμεση συνέπεια την μείωση της περιουσίας του παρέχοντος (δωρητή). Ως εκ τούτου, αποδεικνύεται ότι στην υπό κρίση περίπτωση υπάρχει άτυπη δωρεά.

Επειδή, το αρ. /2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων/Κλήση σε ακρόαση κοινοποιήθηκε νόμιμα στην ταχυδρομική διεύθυνση της φορολογικής εκπροσώπου της προσφεύγουσας στις 21.1.2020 (RE.....GR) και παρελήφθη στις 27.1.2020, αλλά η προσφεύγουσα εταιρεία δεν ανταποκρίθηκε. Ως εκ τούτου, είναι απορριπτέος ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι δεν τηρήθηκε το δικαίωμα τη προηγούμενης ακρόασης.

Επειδή η προσφεύγουσα επικαλείται ότι η έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης είναι παράνομη λόγω εσφαλμένης (εκ παραδρομής) αναγραφής ΑΦΜ σε αυτή. Όμως, σε κάθε περίπτωση, όλα τα στοιχεία που αναγράφονται στην εν λόγω πράξη (επωνυμία, διεύθυνση) είναι ορθά, η σχετική έκθεση ελέγχου αναφέρεται στην προσφεύγουσα, με τα ορθά στοιχεία αυτής,

και η βεβαίωση του καταλογισθέντος ποσού με την υπό κρίση προσβαλλόμενη πράξη διενεργήθηκε στον ορθό ΑΦΜ της προσφεύγουσας.

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 79 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, όπως ισχύει: «Η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνο αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης».

Η προσφεύγουσα, εν προκειμένω, δεν επικαλείται βλάβη, για την αποκατάσταση της οποίας απαιτείται η ακύρωση της ένδικης πράξης της φορολογικής αρχής, και συνεπώς καθίσταται σαφές ότι οι τυπικοί λόγοι της προσφυγής είναι οπωσδήποτε απορριπτέοι ως αλυσιτελώς προβαλλόμενοι.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην ανωτέρω έκθεση ελέγχου, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **18.6.2020** και με αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας, ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2006

Διαφορά φόρου	72.699,08 €
Πρόσθετος φόρος	70.314,01 €
Συνολική οφειλή	143.013,09 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Η Αναπληρώτρια Προϊσταμένη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΕΛΠΙΔΑ ΝΙΝΟΥ

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.