



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604554

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 13/11/2020

Αριθμός απόφασης 2347

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 2020/26.10.2020 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. Την ΠΟΛ 1064/2017 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε ΦΕΚ Β 1440/27-4-2017.

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

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

4.Την από 15/6/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας ΑΦΜ με έδρα την της επί της οδού και με φορολογικό αντιπρόσωπο στην ΕΛΛΑΔΑ τον του κάτοικο οδός κατά της υπ' αριθ...../2020 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5.Την υπ' αριθ./2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 27/3/2020 οικεία έκθεση ελέγχου.

6.Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από 15/6/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αρ./2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 46.167,97 €, πλέον 44.990,69€ (πρόστιμο άρθρου 58 και τόκοι άρθρου 53 ν4174/2013).

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Ύστερα από την με αριθμ./...../2019 εντολή του Προϊσταμένου του για τον έλεγχο λοιπών φόρων τελών και εισφορών, που εκδόθηκε κατόπιν της με αρ. ΔΕΛ.Β ΕΞ 2017 ΕΜΠ/2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., περί συγκρότησης, και της ΔΕΛ Β ΕΞ 2019 ΕΜΠ/2019 τροποποιητικής Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., καθώς και των Α.Β.Μ...../2004 ,/2017 και/2018 Εισαγγελικών παραγγελιών του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος προσδιορισμού φορολογίας δωρεάς της περιόδου 2007, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών Δωρεών, Γονικών Παροχών Προϊκών και κερδών από τυχερά παίγνια όπως κυρώθηκε με το 1^ο άρθρο του ν. 2961/2001.

Ο έλεγχος διενεργήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23-26 του Ν. 4174/2013 και του άρθρου 66 Ν. 2238/1994 για τις ελεγκτικές περιόδους που ίσχυε, αφού ελήφθησαν υπόψη:

α) οι σχετικές διατάξεις των: Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ), 2523/1997, της φορολογίας του Ν.2961/2001 (φορολογία κληρονομιών –δωρεών, κερδών από λαχεία) και των σχετικών εγκυκλίων διαταγών, της Απόφασης ΔΕΛ.Α1198404 ΕΞ 2013 (ΦΕΚ 3366 Β/ ' 31.12.2013) του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, περί μεταβίβασης αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότησης υπογραφής «με εντολή Γ.Γ.Δ.Ε. σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης»,

β) τα στοιχεία που προέκυψαν από την έρευνα που διενήργησε ο έλεγχος στα αρχεία των αρμόδιων υπηρεσιών, πιστωτικών ιδρυμάτων, στο σύστημα Taxis και Elenxis της Γ.Γ.Π.Σ. και τα υποσυστήματα αυτών.

Η προσφεύγουσα αποτελεί νομικό πρόσωπο (και ήδη νομική οντότητα της παρ. 3 του άρθρου 51 Α Κ.Φ.Ε.). Ιδρύθηκε την **28-12-2006**, υφίσταται βάσει του περί εταιρειών νόμου κεφ.113 της ως Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης και καταχωρήθηκε στο αρμόδιο Τμήμα Εφόρου Εταιρειών και Επισήμου Παραλήπτη της με αριθμό εγγραφής και έδρα την της

Μεταξύ των σκοπών ίδρυσης που αναλυτικά απαριθμούνται στο άρθρο 3 του ΙΔΡΥΤΙΚΟΥ ΕΓΓΡΑΦΟΥ και ΚΑΤΑΣΤΑΤΙΚΟΥ της περιλαμβάνονται: γενικό εμπόριο, παροχή υπηρεσιών συμβούλων

επιχειρήσεων, διεξαγωγή εργασιών επενδυτικής εταιρείας, ναυτιλιακά, ασφαλιστικά, μεταλλεία, πετρελαιοπηγές, απόκτηση, μίσθωση, πώληση, υποθήκευση, διαχείριση κινητής και ακίνητης περιουσίας, ανέγερση οικοδομών, διαχείριση περιουσιακών στοιχείων, διαφήμιση, εμπορία κινητών περιουσιακών στοιχείων και ακίνητης ιδιοκτησίας, απόκτηση άλλων επιχειρήσεων, σύναψη δανείων και εξεύρεσης χρημάτων, χορήγηση πιστώσεων και χρηματικών δανείων, παροχή εγγυήσεων, απόκτηση μετοχών άλλων εταιρειών, πώληση – εκποίηση περιουσιακών στοιχείων, διεξαγωγή άλλων εργασιών κ.α.

Σύμφωνα με το χρονολογηθέν την 29-11-2006 ΙΔΡΥΤΙΚΟ ΕΓΓΡΑΦΟ– ΚΑΤΑΣΤΑΤΙΚΟ, το μετοχικό κεφάλαιο της προσφεύγουσας ανέρχεται σε 1.000 λίρες και διαιρείται σε ισάριθμες μετοχές αξίας μίας (1) λίρας έκαστη.

Την 1-1-2008, βάσει των διατάξεων του περί υιοθέτησης του ευρώ νόμου του 2007, η Κυπριακή λίρα μετατρέπεται σε ευρώ με ισοτιμία 1,71 οπότε το κεφάλαιο πλέον ανέρχεται σε 1.710 €.

Υπέβαλε δήλωση έναρξης εργασιών (υπ' αριθμ.....) στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών την 27-3-2007 όπου έλαβε Α.Φ.Μ., με διεύθυνση

Από 30-1-2018 δηλώνει διεύθυνση αλληλογραφίας την οδό, στη και υπάγεται στην αρμοδιότητα της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας.

Δεν δηλώνει αντικείμενο εργασιών στην ημεδαπή λόγω δραστηριοποίησης μόνο εκτός Ελλάδας.

Από την 29-3-2007, η προσφεύγουσα είναι μοναδική μέτοχος - κάτοχος του συνόλου των εταιρικών μεριδίων – κεφαλαίου της ιδιοκτήτριας ακινήτου (γραφεία) επί του 7^{ου} ορόφου του το οποίο εκμισθώνει εισπράττοντας μισθώματα.

Σε εκτέλεση των Α.Β.Μ...../2014 και/2017(σχετιζόμενη) και/2018 Εισαγγελικών παραγγελιών, ο έλεγχος διερεύνησε μεταξύ άλλων και τους τραπεζικούς λογαριασμούς της και των εμπλεκομένων με αυτή προσώπων (νομικών ή φυσικών) κατόπιν της με αριθμ. πρωτ./2018 έγκρισης του Οικονομικού Εισαγγελέα (αριθμ. πρωτ...../2018 της Δ.Ο.Υ.)

Από την διερεύνηση των τραπεζικών λογαριασμών της, προέκυψαν και περιήλθαν σε γνώση του προϊστάμενου της υπηρεσίας συνοπτικά τα παρακάτω:

Η προσφεύγουσα εταιρεία δήλωσε έναρξη εργασιών και έλαβε ΑΦΜ στην Ελλάδα στις 27-3-2007.

Από 5-2-2007 είναι δικαιούχος καταθετικών τραπεζικών λογαριασμών στην τράπεζα, λαμβάνει δάνεια από αυτή και ενεργεί αγοραπωλησίες μετοχών Χ.Α. μέσω της Μεταξύ των λογαριασμών της εταιρείας, είναι ο καταθετικός λογαριασμός που τηρείται από 5-2-2007 στη Τράπεζα

Από δε την διερεύνηση των τραπεζικών λογαριασμών της προέκυψαν συνοπτικά τα παρακάτω:

Για το χρονικό διάστημα από 5-2-2007 και μέχρι την 27-2-2007 η προσφεύγουσα έλαβε δάνεια που της χορήγησε η τράπεζα με τα οποία αγόρασε μετοχές Χ.Α. μέσω της, τις οποίες εν συνεχεία πώλησε προκειμένου να εξοφλήσει τα οφειλόμενα προς την τράπεζα δάνεια ήτοι:

Έλαβε δάνειο από την Τράπεζα ποσών 9.750.000€ και 177.357,57 € εκτός σύμβασης δανείου τα οποία εκταμιεύτηκαν τμηματικά στις 6,7,8,9 και 13/2/2007 με τα ποσά αυτά προέβη σε αγοραπωλησίες μετοχών τις οποίες πώλησε αντί πόσου 9.542.484,09 με το οποίο πιστώθηκε στις 12-2-2007 ο ανωτέρω καταθετικός λογαριασμός της.

Το τελευταίο χορηγηθέν την 13-2-2007 ποσό 177.357,57€, εξοφλήθηκε την 27-2-2007 με χρέωση ποσού 177.226,57€, από τον υπ' αριθμόν λογαριασμό όψεως της εταιρείας, που τηρείτο στην Τράπεζα

Τα δάνεια εξοφλούνται με ποσά που προέρχονται από την ΠΩΛΗΣΗ ΜΕΤΟΧΩΝ και ποσό που της ΧΟΡΗΓΕΙΤΑΙ από την, ως εξής:

ΠΙΝΑΚΑΣ

Μεταβίβαση ποσού από προς

ΑΡ. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΕΙΔΟΣ	ΗΜΕΡ/ΝΙ Α	ΚΑΤ/ ΜΑ	ΠΟΣΟ (€)		ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ
.....	Καταθετικό ς όψεως	2007-02-27	2103	177.226,57	C	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ.	Από

Με αυτό τον τρόπο εξοφλήθηκαν ολοσχερώς τα ληφθέντα από την τράπεζα δάνεια στις 27-2-2007.

Κατόπιν των ενεργειών του ελέγχου, όπως αναφέρονται αναλυτικά στην με ημερομηνία 27-3-2020 έκθεση μερικού ελέγχου του, της Γεν. Δ/σης Φορολογικής Διοίκησης, της Α.Α.Δ.Ε., **διαπιστώθηκε** η καταβολή συνολικού ποσού **177.226,57€** στις **27-2-2007** από την εταιρεία προς την προσφεύγουσα, για την αποπληρωμή μέρους των ληφθέντων δανείων από την Τράπεζα

Έχοντας υπόψη τα πραγματικά περιστατικά, διαπιστώθηκε ότι η μεταβίβαση αυτή δεν αντικρίστηκε από αντίστοιχη παροχή και δεν τέθηκε υπόψη του ελέγχου ο λόγος για τον οποίο έγινε η παραπάνω χρηματοδότηση, καθόσον η προσφεύγουσα εταιρεία, δεν ανταποκρίθηκε στα με σαφήνεια διατυπωμένα εγγράφως σχετικά ερωτήματα του ελέγχου, που αποτυπώθηκαν στην ΕΜΠ...../2019 πρόσκληση (αίτημα παροχής πληροφοριών), καθώς επίσης και στην με αριθμό πρωτ...../2020 πρόσκληση.

Από έρευνα της αρμόδιας υπηρεσίας μέσω των πληροφορικών συστημάτων TAXIS και ELENXIS της Γ.Γ.Π.Σ. της Α.Α.Δ.Ε., δεν πρόεκυψε επιχειρηματική, επαγγελματική ή εμπορική σχέση μεταξύ των δυο εταιρειών ούτε κάποια υποχρέωση μεταξύ των.

Υπ' αυτή την οπτική, η παροχή, παραχώρηση, μεταβίβαση χρηματικών ποσών από τρίτους (..... η οποία τηρούσε λογαριασμό στην Τράπεζα) προς την νομική οντότητα (.....), χωρίς την καταβολή ανταλλάγματος - αφού η μεταβίβαση αυτή δεν αντικρίστηκε από αντίστοιχη παροχή - χωρίς να έχει προϋπάρξει επιχειρηματική συναλλαγή που να αποδεικνύεται και χωρίς να υπάρχει νόμιμη προς τούτο υποχρέωση, με τη θέληση των δωρητών (από ελευθεριότητα) και με τρόπο ώστε ο λήπτης της παροχής να καθίσταται «πλουσιότερος» και αντίστοιχα ο παρέχων «πτωχότερος», οδηγεί τον έλεγχο στο συμπέρασμα (τεκμαίρεται) ότι υποκρύπτεται άτυπη δωρεά χρημάτων που παραχωρήθηκαν στην προσφεύγουσα η έστω και αν δεν καταρτίστηκε έγγραφο, σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στην περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 34 του ν. 2961/2001, με σκοπό την αποπληρωμή δανείων στην Ελλάδα, από τα πρόσωπα (φυσικά ή νομικά) που προαναφέραμε κατά τον επίμαχο χρόνο της μεταβίβασης.

Στην δικαιοπραξία αυτή το μεν νομικό πρόσωπο (.....) επέχει θέση δωρητή, η δε λήπτρια των χρημάτων αλλοδαπή εταιρεία επέχει θέση δωρεοδόχου, ενώ η επίμαχη καταβολή αποτελεί δωρεά τρίτου προς την προσφεύγουσα νομική οντότητα.

Λαμβάνοντας υπόψη την ισχύουσα φορολογική νομοθεσία (άρθρα 1 και 34 του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών κ.λπ. ο οποίος κυρώθηκε με το πρώτο άρθρο του ν. 2961/2001) σύμφωνα με την οποία, ως δωρεά φορολογείται κάθε μεταβίβαση οποιουδήποτε περιουσιακού στοιχείου, όταν η κτήση της περιουσίας γίνεται:

α) είτε με δωρεά που συνίσταται κατά τις διατάξεις του Α.Κ. (άρθρα 496 επ.),

β) είτε πραγματοποιείται με παροχή, παραχώρηση ή μεταβίβαση οποιουδήποτε περιουσιακού στοιχείου χωρίς να καταβάλλεται αντάλλαγμα και χωρίς να υπάρχει νόμιμη προς τούτο υποχρέωση, με τη θέληση του δωρητή (από ελευθεριότητα) και με τρόπο ώστε ο λήπτης της παροχής να καθίσταται πλουσιότερος και αντίστοιχα ο παρέχων πτωχότερος, έστω και εάν δεν καταρτίστηκε γι' αυτή έγγραφο (άτυπη δωρεά ή ελευθεριότητα – παρ. 1, περ. β' άρθρο 34).

Στο φόρο δωρεάς υπόκειται κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο το οποίο αποκτά περιουσία αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής κ.λπ. και στο φόρο αυτό υποβάλλεται μεταξύ άλλων η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία που δωρίζεται καθώς και η κείμενη στην αλλοδαπή ακίνητη περιουσία αλλοδαπού υπηκόου που δωρίζεται σε ημεδαπό ή αλλοδαπό που έχει την κατοικία του στην Ελλάδα. Στην έννοια της περιουσίας που υποβάλλεται σε φόρο, ειδικότερα, περιλαμβάνονται και οποιασδήποτε φύσεως κινητά περιουσιακά στοιχεία που μεταβιβάζονται ενσώματα ή ασώματα, όπως χρηματικά ποσά, αξιώσεις απαιτήσεις, λοιπά κινητά κ.λπ

Ακολουθώντας κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν 4174/2013 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου και Προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού, φόρου δωρεάς και η προσφεύγουσα με το με αριθμό πρωτ...../2020 υπόμνημα της, ουδέν ουσιαστικό στοιχείο προσκόμισε στον έλεγχο για τον χαρακτήρα της επίμαχης χρηματοδότησης.

Ακολούθως εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

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

Μη θεμελίωση του τεκμηρίου άτυπης δωρεάς σύμφωνα με το άρθρο 34παρ. 1Ν. 2961/2001

«Εν προκειμένω η μεταφορά του ποσού των 177.226,57 € στις 27.2.2002 από την εταιρεία στην προσφεύγουσα εταιρεία δεν μπορεί επουδενί να χαρακτηριστεί ως δωρεά αφενός διότι, δεν αποδεικνύεται από τον έλεγχο ότι έγινε χωρίς αντάλλαγμα, ούτε εξάλλου θα μπορούσε κάτι τέτοιο να αποδειχθεί δεδομένου ότι δεν νοείται συναλλαγή χωρίς αντάλλαγμα μεταξύ νομικών προσώπων κερδοσκοπικού χαρακτήρα. Αφετέρου ακόμα και αν ήθελε θεωρηθεί ότι ο έλεγχος θεώρησε ότι υπάρχει τεκμήριο δωρεάς αυτό υφίσταται μόνο σε συναλλαγές μεταξύ φυσικών προσώπων που συνδέονται με ιδιαίτερο δεσμό (συγγενικό ή συζυγικό). Δεδομένου δε ότι στη προκειμένη περίπτωση δεν πρόκειται για συναλλαγή μεταξύ φυσικών προσώπων αλλά μεταξύ εταιρειών, εκ των πραγμάτων δεν μπορεί να συναχθεί ότι πρόκειται περί δωρεάς διότι, αφενός δεν συνάδει με τον κερδοσκοπικό σκοπό των νομικών προσώπων η παροχή ποσών χωρίς αντάλλαγμα (δωρεά) αφετέρου δεν αποδεικνύεται από τον έλεγχο (ο οποίος φέρει και το σχετικό βάρος) ότι η εν λόγω συναλλαγή έγινε χωρίς αντάλλαγμα (προς τούτο πρβλ. ΣτΕ 696/2009 «Τέτοιο τεκμήριο [δωρεάς], σύμφωνα με την παγία νομολογία του Δικαστηρίου, συνάγεται σε περιπτώσεις ιδιαίτερου δεσμού μεταξύ φυσικών προσώπων, πλην, εν προκειμένω δεν συντρέχει τέτοια περίπτωση καθ' όσον ως δωρεοδόχος φέρεται η αναιρεσείουσα εταιρεία, εις βάρος της οποίας εκδόθηκε η ένδικη πράξη επιβολής φόρου»). Εξάλλου, δεν αποδεικνύεται ότι η μεταφορά των εν λόγω χρηματικών ποσών έγινε από χαριστική αιτία (animus donandi), η μόνη δε επαύξηση της περιουσίας της προσφεύγουσας δεν αρκεί για την απόδειξη της χωρίς αντάλλαγμα παροχής του ποσού αυτού. Το γεγονός δε ότι τα χρήματα μπορεί να δόθηκαν για αιτία μη επακολουθήσασα δεν συνιστά άνευ άλλου τινός ύπαρξη χαριστικής αιτίας και συναφώς θεμελίωση άτυπης δωρεάς (ad hoc ΣτΕ 3351/2002).

Ο δε ισχυρισμός του ελέγχου ότι δεν διαπιστώθηκε εμπορική ή επαγγελματική σχέση μεταξύ της ελεγχόμενης εταιρείας και της και έτσι αποκλείεται κάθε άλλος χαρακτηρισμός της εν λόγω χρηματοδότησης πλην αυτού της άτυπης δωρεάς, είναι πέραν από εσφαλμένος και αβάσιμος, καθόσον η απουσία εμπορικών ή/και επαγγελματικών συναλλαγών μεταξύ της προσφεύγουσας και της δεν αποτελεί λόγο χαρακτηρισμού της εν λόγω συναλλαγής ως δωρεάς (καθόσον στη συναλλακτική πρακτική δεν υφίσταται δωρεά μεταξύ νομικών προσώπων) αλλά αυτή θα μπορούσε να χαρακτηριστεί ως δάνειο.

Επομένως, παρανόμως τους επιβλήθηκε φόρος δωρεάς για την κατάθεση ποσού 177.226,57 € στις 27.2.2002 από την εταιρεία

Επίσης κατά το χρόνο διενέργειας της υπό διερεύνηση συναλλαγής (27.2.2007) η προσφεύγουσα εταιρεία ανήκε σε άλλους μετόχους (όπως προκύπτει και από την από 27.3.2020 Έκθεση Ελέγχου), τα δε μερίδια αυτής μεταβιβάστηκαν στην προσφεύγουσα το πρώτον στις 31.12.2007. Για το λόγο δε αυτό δεν έχουνε στη διάθεση τους το σύνολο των εγγράφων που αιτιολογούν την ελεγχόμενη συναλλαγή. Έχουνε ήδη εκκινήσει τις διαδικασίες για την ανεύρεση αυτών αλλά λόγου του μεγάλου διαστήματος που έχει μεσολαβήσει υπάρχει καθυστέρηση στον εντοπισμό αυτών. Δια της παρούσης επιφυλάσσονται να μας τα προσκομίσουνε αμέσως μόλις λάβουμε γνώση αυτών».

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Η αιτία δωρεάς ή γονικής παροχής κτήση χρηματικών ποσών υπόκειται σε φόρο, ο οποίος υπολογίζεται αυτοτελώς με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%), προκειμένου για δικαιούχους που υπάγονται στην Α' κατηγορία, με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%), προκειμένου για δικαιούχους που υπάγονται στη Β' κατηγορία και με συντελεστή σαράντα τοις εκατό (40%), προκειμένου για δικαιούχους που υπάγονται στη Γ' κατηγορία.

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

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

Αυτες δωρεές σύμφωνα με την έννοια της παραπάνω περίπτωσης είναι π.χ. η παραχώρηση χρημάτων ή άλλων κινητών πραγμάτων όπως είναι οι μετοχές, η μεταβίβαση εταιρικής μερίδας η παροχή περιουσίας στα παιδιά για οικονομική, οικογενειακή ή επαγγελματική

αποκατάσταση, η αποτίμηση της περιουσίας που εισφέρεται κατά την ίδρυση ανώνυμης εταιρείας από κάποιον ιδρυτή, σε ποσό μικρότερο της πραγματικής αξίας με αποτέλεσμα να περιέρχεται στους άλλους ιδρυτές μερίδιο συμμετοχής στην εταιρεία μεγαλύτερο από εκείνο που αναλογεί στην εισφορά τους με αντιστοιχεί μείωση του μεριδίου που περιέρχεται στον προηγούμενο ιδρυτή κλπ. (Ι. Φωτόπουλου, *Φορολογία κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών, τρίτη έκδοση, σελ.227.*)

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, δωρεά με τρόπο είναι ο όρος που περιέχεται στην δωρεά με τον οποίο ο δωρητής επιβάλλει στον δωρεοδόχο υποχρέωση σε παροχή δηλαδή σε πράξη ή παράλειψη. Ο τρόπος δεν είναι απαραίτητο να έχει περιουσιακή αξία, πρέπει όμως να μην είναι αντίθετος με τον νόμο και τα χρηστά ήθη. Η παροχή που επιβάλλεται με τον «τρόπο» στον δωρεοδόχο μπορεί να συμφωνήθηκε είτε για το συμφέρον του δωρητή είτε ορισμένου τρίτου είτε και του ιδίου του δωρεοδόχου.

Επειδή, η απόδειξη της χωρίς αντάλλαγμα παροχής, παραχώρησης ή μεταβίβασης για την οποία δεν καταρτίστηκε έγγραφο, βαρύνει βεβαίως την Φορολογική Αρχή, λόγω δε του ότι η απόδειξη αυτή είναι ιδιαίτερα δυσχερής, είναι ανεκτή η συναγωγή τεκμηρίου δωρεάς (ΣΤΕ 684/1989, 4352/1995, 43/2006 και Ι. Φωτόπουλου, *Φορολογία κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών, Τόμος Β, πέμπτη έκδοση, σελ. 1155*). Σχετική και η ΣΤΕ 884/2016.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι δεν νοείται δωρεά μεταξύ νομικών προσώπων, ο ισχυρισμός αυτός είναι αβάσιμος, καθόσον δωρητής η δωρεοδόχος μπορεί να είναι οποιαδήποτε πρόσωπο φυσικό ή νομικό (Ι. Φωτόπουλος, *Φορολογία κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών, Τόμος Β, Πέμπτη έκδοση, σελ. 1152*).

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η απόδειξη της χωρίς αντάλλαγμα παραχώρησης περιουσιακού στοιχείου, για την οποία δεν καταρτίστηκε έγγραφο, βαρύνει τη βεβαιούσα το φόρο φορολογική αρχή, λεκτέα τα εξής.

Καταρχήν ο έλεγχος αναζήτησε στοιχεία από την προσφεύγουσα νομική οντότητα η οποία τεκμαίρεται ότι γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθινή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία της των ποσών, με τα οποία χρηματοδότησε από πληρωμές δανείων και συνεπώς μπορεί ευχερώς και υποχρεούται κατ' αρχήν να αποδείξει στον έλεγχο την εν λόγω αιτία ή πηγή βάσει της παρ. 1 του άρθρου 14 του ν.4174/2013 σύμφωνα με την οποία «...οι πληροφορίες πρέπει να παρέχονται εντός 5 εργάσιμων ημερών από την παραλαβή του σχετικού αιτήματος της φορολογικής διοίκησης εκτός αν προσκομισθούν από τον ελεγχόμενο επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες...» (Σ.τ.Ε. 884/2016).

Επειδή, βάσει του **άρθρου 23 του ν.4174/2013** «...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 ... ».

Επειδή, το σύννηθες στις μεταξύ των νομικών προσώπων σχέσεις είναι, οι παροχές ή οι μεταβιβάσεις που λαμβάνουν χώρα, να αφορούν επιχειρηματικές, οικονομικές, η εμπορικές συναλλαγές, **χωρίς όμως να αποκλείεται η περίπτωση παροχής να χαρακτηριστεί ως δωρεά ,εφόσον συντρέχουν οι κατά περίπτωση προϋποθέσεις.**

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση **κανένα στοιχείο δεν πρόέκυψε και δεν προσκομίστηκε** στον έλεγχο για οποιουδήποτε τύπου συναλλαγές μεταξύ δωρήτριας και προσφεύγουσας δωρεοδόχου εταιρείας (όπως π.χ. στοιχεία από καταστάσεις πελατών-προμηθευτών, στοιχεία ενδοκοινοτικών συναλλαγών κ.λπ. από την Γ.Γ.Π.Σ.) η οποιαδήποτε τύπου επιχειρηματική συναλλαγή η κάποιου άλλου είδους υποχρέωση που θα καθιστούσε επιφυλακτικό τον Προϊστάμενο της Φορολογικής Αρχής να επικαλεστεί τις διατάξεις του άρθρου 34 Ν.2961/2001. **Επειδή**, η οικονομική δυνατότητα της δωρήτριας και της βούλησης της να χρηματοδοτήσει (δωρίσει) το πόσο των 177.226,57€, είναι αυταπόδεικτη, αφού αναμφισβήτητα πραγματοποιήθηκε η μεταβίβαση (από λογαριασμό που τηρείτο στην Τράπεζα) του παραπάνω ποσού στην προσφεύγουσα, καθώς και της προσφεύγουσας –δωρεοδόχου εταιρείας να αποδεχτεί την δωρεά, με το ποσό της οποίας αποπλήρωσε μέρος των δανείων της προς την Τράπεζα ως εκτενώς περιγράφηκε παραπάνω.

Επειδή, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, ότι δεν αποδείχθηκε από την φορολογική αρχή, ότι δεν υπήρχαν εμπορικές κλπ σχέσεις και ότι τα χρήματα μπορεί να δόθηκαν για αιτία μη επακολουθήσασα προβάλλεται αορίστως, **καθόσον δεν επικαλείται την ύπαρξη επαγγελματικών κλπ σχέσεων η οποία να συνιστά την αιτία μεταφοράς των χρημάτων.**

Επειδή ο έλεγχος έγινε από την φορολογική αρχή με βάση όλα τα διαθέσιμα από αυτήν στοιχεία και δεν διαπιστώθηκε μεταξύ των ανωτέρω εταιρειών επαγγελματικές ή εμπορικές, ή άλλες μεταξύ τους σχέσεις. Κατά συνέπεια, η επίμαχη χρηματοδότηση έγινε από πλευράς του δωρητή από ελευθεριότητα και όχι για εκπλήρωση κάποιας υποχρέωσης έτσι ώστε ο παρέχων να καθίσταται πτωχότερος και ο λήπτης αντίστοιχα πλουσιότερος.

Επειδή, σύμφωνα με τα ως άνω διαλαμβανόμενα σωρευτικά καταδεικνύεται η δικαιопρακτική βούληση του παρέχοντος που είναι η χωρίς αντάλλαγμα αύξηση της περιουσίας του λήπτη με άμεση μείωση της περιουσίας του παρέχοντος, συντρεχουσών των προϋποθέσεων που ορίζονται από με το άρθρο 34 Ν.2961/2001.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 15/6/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας, ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ...../2020 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς, έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2007, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ.

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

Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κληρονομιάς /δωρεάς

Διαφορά φόρου	46.167,97€
Τόκοι/πρόστιμα	44.990,69€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	91.158,66€

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΑΝΑΠΛΗΡΩΤΡΙΑ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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.