



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 29.10.2021

Αριθμός απόφασης: 3689

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

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 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. 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), της υπ' αριθ. Α 1049/2021 Κοινής Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β 984-12.03.2021), καθώς και των υπ' αριθ. Α.1273/2020 (ΦΕΚ Β' 5597/21.12.2020), Α.1241/2020 (ΦΕΚ Β' 4804/30.10.2020) και Α.1215/2020 (ΦΕΚ Β' 4254/30.09.2020) ομοίων κοινών αποφάσεων.

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

3. 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.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 27.11.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της αλλοδαπής εταιρείας «.....», ΑΦΜ, με έδρα την, δια του φορολογικού εκπροσώπου της κατοίκου, κατά της με αριθ./03.11.2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2009 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα
5. Τη με αριθ./03.11.2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2009
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 27.11.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της αλλοδαπής εταιρείας «.....», η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αρ./03.11.2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2009 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 184.139,59 €, πλέον 187.509,33€ (πρόστιμο άρθρου 58 και τόκοι άρθρου 53 ν.4174/2013).

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Η προσφεύγουσα είναι αλλοδαπή εταιρεία ιδιοκτησίας ακινήτου, Περιορισμένης Ευθύνης, η οποία σύμφωνα με το καταστατικό της έχει έδρα σε χώρα της Ευρωπαϊκής Ένωσης και συστάθηκε βάσει του περί εταιρειών νόμου, κεφ.113, αρ.15(1) της Κυπριακής Δημοκρατίας, με το υπ' αριθ. Ιδρυτικό Έγγραφο-Καταστατικό το οποίο χρονολογήθηκε την 08.10.2008, φέρει την από 20.02.2009 θεώρηση APOSTILE και συστάθηκε την 16.10.2008 σύμφωνα με το οικείο Πιστοποιητικό Σύστασης του τμήματος Εφόρου Εταιρειών και Επίσημου Παραλήπτη του Εμπορίου Βιομηχανίας και Τουρισμού της Κυπριακής Δημοκρατίας.

Η προσφεύγουσα υπέβαλε την με αριθμό/16.03.2009 δήλωση έναρξης εργασιών στην Ελλάδα, στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά, με διεύθυνση αλληλογραφίας στη Το μετοχικό της κεφάλαιο ανέρχεται σε 5.000,00€ διαιρεμένο σε 5.000 μετοχές ονομαστικής αξίας 1,00€.

Σύμφωνα με τα προσκομισθέντα στον έλεγχο στοιχεία, από 29.01.2009 έως 07.07.2016 μοναδικός μέτοχος της προσφεύγουσας και κάτοχος των 5.000 μετοχών είναι ο, με ΑΦΜ, κάτοικος Νομικός εκπρόσωπος, πληρεξούσιος και αντιπρόσωπος της εταιρείας, ορίστηκε με το από 17.02.2009 πρακτικό συνεδρίασης του Δ.Σ., ο με Α.Φ.Μ., κάτοικος, από 09.12.2010 έως 31.12.2013 και ο οποίος από 01.01.2014 και εντεύθεν, βάσει των διατάξεων του αρ.8 του ν.4174/2013, είναι φορολογικός εκπρόσωπος.

Με την με αριθ./14.04.2009 δήλωση μεταβίβασης ακινήτου προς την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Λεωνιδίου, τις με αριθ./2001 δηλώσεις τέλους συναλλαγής ακινήτων προς την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας και δυνάμει του με αριθ./07.06.2009 συμβολαίου της συμβολαιογράφου, η προσφεύγουσα απέκτησε πλήρη κυριότητα, λόγω αγοραπωλησίας, από τον πωλητή (και νυν μισθωτή) με ΑΦΜ, των παρακάτω ακινήτων:

Α) οικόπεδο άρτιο και οικοδομήσιμο 700,98 τμ, με την επ' αυτού οικία συγκείμενη από ισόγειο και α' όροφο συνολικής επιφάνειας 224,10 τμ και επιφάνειας εκάστου ορόφου 112,05 τμ, με συμφωνηθέν μεταξύ των συμβαλλομένων τίμημα ποσού 240.000,00 €, που καταβλήθηκε ολοσχερώς από την προσφεύγουσα στον πωλητή «...πριν από την υπογραφή του συμβολαίου, εκτός γραφείου και της παρουσίας της συμβολαιογράφου...»

Β) δύο αυτοτελείς και ανεξάρτητες οριζόντιες ιδιοκτησίες, ήτοι το διαμέρισμα με στοιχεία Γ-1 με την ανήκουσα σε αυτό κατά αποκλειστική χρήση θέση στάθμευσης αυτοκινήτου ισογείου-πυλωτής με στοιχεία Θ-4 και αποθήκη υπογείου με στοιχεία Υ-4, πολυκατοικίας στην Γλυφάδα Αττικής, με συμφωνηθέν μεταξύ των συμβαλλομένων τίμημα ποσών 265.753,20 € και 2.445,30 € αντίστοιχα, που καταβλήθηκε ολοσχερώς από την προσφεύγουσα στον πωλητή «...πριν από την υπογραφή του συμβολαίου, εκτός γραφείου και της παρουσίας της συμβολαιογράφου...»

Τα ανωτέρω περιήλθαν στην κυριότητα της προσφεύγουσας την 07.06.2009 και εκμισθώθηκαν από 01.08.2009 στον πωλητή και νυν ενοικιαστή με ΑΦΜ

Από την προσφεύγουσα για τα παραπάνω ακίνητα καταβλήθηκαν επιπλέον:

1. Ποσό 27.903,00 € ως Φόρος Μεταβίβασης Ακινήτου Φ.Μ.Α. στη Δ.Ο.Υ. Λεωνιδίου, για το οποίο εκδόθηκε το με αριθ./14.04.2009 διπλότυπο είσπραξης
2. Ποσό συνολικά 2.682,98 € (2.657,53€ και 25,45€) με τα με αριθ./09.04.2009 και/09.04.2009 διπλότυπα είσπραξης της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας ως Τέλη Συναλλαγής Ακινήτων.
3. Ποσό 2.816,10 € για δικαιώματα δικηγόρου και
4. Ποσό 6.499,38 € για συμβολαιογραφική αμοιβή, τέλη και λοιπά έξοδα

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η προσφεύγουσα κατέβαλε συνολικά το ποσό των 548.099,96 € για αγορά ακινήτων το 2009.

Όπως διαπιστώθηκε από τον έλεγχο, η προσφεύγουσα δεν ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, αλλά είναι ιδιοκτήτρια των ως άνω περιγραφόμενων ακινήτων και δεδομένου ότι η εταιρεία δεν διέθετε επαρκές κεφάλαιο ή χρηματικά διαθέσιμα από άλλη πηγή για την αγορά των εν λόγω ακινήτων, εφόσον δεν τηρεί τραπεζικούς λογαριασμούς, δεν διαπιστώθηκαν εμβάσματα μέσω χρηματοπιστωτικού συστήματος και καθότι δεν ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, με συνολικό μετοχικό κεφάλαιο στη Κύπρο το ποσό των 5.000€, διενεργήθηκε έλεγχος προκειμένου να διερευνηθεί η προέλευση της χορηγηθείσας χρηματοδότησης προς την προσφεύγουσα εταιρεία με στόχο την κάλυψη των δαπανών αγοραπωλησίας του ανωτέρω ακινήτου, πληρωμής Φ.Μ.Α. και Τελών Συναλλαγής Ακινήτων. Από τα στοιχεία που συγκέντρωσε ο έλεγχος του 1^{ου} Ειδικού Συνεργείου με τις εντολές

...../03.03.2016 και/22.12.2016, κατέληξε στις παρακάτω διαπιστώσεις που αποτυπώνονται στην από 31.01.2017 έκθεση ελέγχου. Η προσφεύγουσα, με απώτερο σκοπό την απόκτηση ακίνητης περιουσίας, χρηματοδοτήθηκε από τον μοναδικό μέτοχό της με ΑΦΜ, επειδή αυτός είναι και ο φυσικός-πραγματικός κύριος του συνόλου του ενεργητικού και του παθητικού της εταιρείας, εφόσον είναι ο μοναδικός μέτοχος και κάτοχος του κεφαλαίου της. Επιπλέον, από τα στοιχεία που προσκόμισε στον έλεγχο η προσφεύγουσα, δεν προέκυψε αντιπαροχή ανταλλάγματος για τη ληφθείσα παροχή και οι παραχωρήσεις χρημάτων δεν απεικονίζονται στα προσκομισμένα από την επιχείρηση τηρούμενα βιβλία. Σύμφωνα με το άρθρο 498 του Αστικού Κώδικα, αν και για τη σύσταση δωρεάς απαιτείται συμβολαιογραφικό έγγραφο, η δωρεά κινητού πράγματος για την οποία δεν συντάχθηκε συμβολαιογραφικό έγγραφο ισχυροποιείται αφότου ο δωρητής παραδώσει το πράγμα (χρηματικά ποσά στην εν λόγω περίπτωση) στο δωρεοδόχο. Ύστερα από τα παραπάνω, η χρηματική αυτή παροχή προς την προσφεύγουσα χαρακτηρίστηκε από τον έλεγχο ως άτυπη δωρεά.

Από την Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών εκδόθηκε η με αριθμό/13.06.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2009-31/12/2009, βάσει της από 31.07.2017 έκθεσης του 1^{ου} Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου, η οποία ωστόσο ακυρώθηκε με την υπ' αριθ./2019 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών λόγω αναρμοδιότητας της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών. Μετά τα ανωτέρω και λόγω του γεγονότος ότι ο δωρητής των χρηματικών ποσών διέμενε στην χωρική αρμοδιότητα της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας κατά τον κρίσιμο χρόνο της δωρεάς (2009), εκδόθηκε η με αριθ./09.12.2019 εντολή ελέγχου προκειμένου να καταλογιστεί και να βεβαιωθεί ο φόρος βάσει του σκεπτικού της δικαστικής απόφασης. Συνεπεία της ανωτέρω εντολής ελέγχου, διενεργήθηκε επανάληψη διαδικασίας και αφού ο έλεγχος έλαβε υπόψη τα πραγματικά περιστατικά και τις ισχύουσες διατάξεις, εκδόθηκε το με αρ./2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων και ο υπ' αριθ./2020 προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου δωρεάς. Η προσφεύγουσα υπέβαλε στην Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας το υπ' αριθ./19.10.2020 υπόμνημα σχετικά με τις διαπιστώσεις του ελέγχου. Στη συνέχεια, και αφού αξιολογήθηκε το ανωτέρω υπόμνημα, εκδόθηκε η με αριθμό/03.11.2020 προσβαλλόμενη πράξη της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας.

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

- Πλήρης ακυρότητα διενέργειας νέου ελέγχου από τη Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας με έκδοση και κοινοποίηση νέας εντολής ελέγχου, καθώς ο ίδιος έλεγχος έχει ήδη διενεργηθεί και περαιωθεί από το 1^ο Ελεγκτικό Συνεργείο ως προς την ύπαρξη τυχόν δωρεάς. Η υπ' αριθ./2019 απόφαση του Διοικητικού εφετείου Αθηνών ακύρωσε την υπ' αριθ./13.06.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών. Η Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας αυθαίρετα προέβη σε διενέργεια νέου ελέγχου για την ίδια αναφερόμενη χρήση.
- Μη νομιμότητα της προσβαλλόμενης πράξης λόγω εσφαλμένης εφαρμογής των οικείων διατάξεων, μη ύπαρξης προϋποθέσεων άτυπης δωρεάς εκ μέρους του μετόχου, εσφαλμένης εκτίμησης των αποδείξεων και ελλιπούς και ανεπαρκούς αιτιολογίας. Η παραχώρηση των ως

άνω χρημάτων έγινε όχι λόγω δωρεάς αλλά λόγω δανείου, το οποίο εγκρίθηκε από το Δ.Σ. της εταιρείας με τα πρακτικά συνεδρίασης με ημερομηνίες 17.03.2009, 31.12.2010, 31.12.2011, 31.12.2012, 31.12.2013 και 31.12.2014. Προς επίρρωση των ανωτέρω, η προσφεύγουσα προσκόμισε αντίγραφα των οικονομικών καταστάσεων για τα έτη 2009 έως 2014, από τα οποία υποστηρίζει ότι προκύπτει η υποχρέωση επιστροφής των προαναφερθέντων χρηματικών ποσών στον μέτοχο

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1002/2013** με θέμα: «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής»:

« ... Σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.»

Επειδή, στο **άρθρο 1 του Ν 3068/2002** ορίζεται: «Το Δημόσιο, οι οργανισμοί τοπικής αυτοδιοίκησης και τα λοιπά νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου έχουν υποχρέωση να συμμορφώνονται χωρίς καθυστέρηση προς τις δικαστικές αποφάσεις και να προβαίνουν σε όλες τις ενέργειες που επιβάλλονται για την εκπλήρωση της υποχρέωσης αυτής και για την εκτέλεση των αποφάσεων. Δικαστικές αποφάσεις κατά την έννοια του προηγούμενου εδαφίου είναι όλες οι αποφάσεις των διοικητικών, πολιτικών, ποινικών και ειδικών δικαστηρίων που παράγουν υποχρέωση συμμόρφωσης ή είναι εκτελεστές κατά τις οικείες δικονομικές διατάξεις και τους όρους που κάθε απόφαση τάσσει.»

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 παρ. 3 του Ν 2961/2001** ο Προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να χαρακτηρίσει ως δωρεά ολικά ή μερικά κάθε παραχώρηση περιουσίας που γίνεται εικονικά με τον τύπο της σύμβασης με αντάλλαγμα αλλά **υποκρύπτει δωρεά κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 1** Ειδικά για τις παροχές χρηματικών ποσών διευκρινίζεται ότι το βάρος της απόδειξης της χωρίς αντάλλαγμα παροχής για την οποία δεν καταρτίστηκε έγγραφο το φέρει η φορολογική αρχή.

Επειδή, όμως η απόδειξη αυτή είναι πολύ δύσκολη από την δικαστηριακή νομολογία έχει γίνει δεκτό ότι είναι δυνατή η συναγωγή τεκμηρίου δωρεάς αν συντρέχουν οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

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

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

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

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

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

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

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

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 44 παρ 2 ν 2961 όπως τροποποιήθηκε με τον ν.3634/2008 και ίσχυε την υπό κρίση περίοδο: «1. Οι παράγραφοι 1, 3 και 8 του άρθρου 29 εφαρμόζονται ανάλογα και στην κτήση αιτία δωρεάς σε συνδυασμό με το άρθρο 45. Το υπόλοιπο της περιουσίας που αποκτάται αιτία δωρεάς, το οποίο απομένει μετά την αφαίρεση των εκπώσεων των άρθρων 41 και 43, υποβάλλεται σε φόρο, ο οποίος υπολογίζεται με βάση τις εξής ανά κατηγορία φορολογικές κλίμακες:

....

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Γ'

Κλιμάκια	Συντελεστής Κλιμακίου %	Φόρος Κλιμακίου	Φορολογητέα περιουσία	Φόρος που αναλογεί
6.000	-	-	6.000	-
66.000	20	13.200	72.000	13.200
195.000	30	58.500	267.000	71.700
Υπερβάλλον	40			

....»

Επειδή, σύμφωνα με το **Ν.3090/84** σαν δωρεά φορολογείται και κάθε χωρίς αντάλλαγμα παραχώρηση χρημάτων, ζώνων 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. **Άτυπες 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, σελ227)

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, η δανειακή σύμβαση, είτε είναι θεωρημένη ενώπιον συμβολαιογράφου ή άλλης αρχής είτε λαμβάνει άλλη μορφή, επιβεβαιώνει το γεγονός της σύναψης δανείου, αποδεικνύει την ημερομηνία κατάρτισής της και τεκμηριώνει τον τόπο κατάρτισης και εκτέλεσης των υποχρεώσεων που απορρέουν από αυτή.

Επειδή, με την υπ' αριθ./2019 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών ακυρώθηκε η προσβαλλόμενη πράξη, καθώς αυτή εκδόθηκε αναρμοδίως από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών.

Επειδή, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από το 1^ο Ειδικό Συνεργείο Ελέγχου, καθώς και από τη Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, διαπιστώθηκε ότι:

- i. σύμφωνα με τα πρακτικά του Δ.Σ. που προσκομίστηκαν, η δανειακή σχέση φέρεται να εγκρίνεται στις 17.03.2009, ενώ τα έντυπα ΗΕ 32 (Ι)-Ετήσιες Εκθέσεις και συνενωμένες σε αυτά οικονομικές καταστάσεις φέρονται να υποβάλλονται υπόψη του τμήματος Εφόρων Εταιρειών και Επίσημου Παραλήπτη της Κυπριακής Δημοκρατίας την 20.03.2012 και 15.03.2013, επομένως δεν επιβεβαιώνεται ότι η φερόμενη ως «δανειακή σύμβαση» έλαβε χώρα κατά την ημερομηνία που επικαλείται η προσφεύγουσα
- ii. το προσκομισθέν «ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΗΤΙΚΟ- ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΗΣ ΥΠΟΒΟΛΗΣ ΕΝΤΥΠΟΥ ΗΕ (Ι) 32» με το οποίο φέρονται να γνωστοποιούνται οι οικονομικές καταστάσεις προς το τμήμα Εφόρων Εταιρειών και Επίσημου Παραλήπτη της Κύπρου, αποτελεί απλή φωτοτυπία , με απροσδιόριστο περιεχόμενο, χωρίς καμία επικύρωση της ακρίβειας του περιεχομένου του από την αρχή που το εξέδωσε ή άλλη, με χειρόγραφες συμπληρώσεις των ετών επί αυτού και επομένως δεν μπορεί να αποδείξει αδιαμφισβήτητα την ακριβή- βέβαιη ημερομηνία υποβολής των επικαλούμενων από την προσφεύγουσα οικονομικών καταστάσεων ετών 2009 έως 2013.
- iii. τα προαναφερθέντα έγγραφα φέρονται να υπογράφονται από τον Διευθυντή και Γραμματέα της προσφεύγουσας, ήτοι το νομικό πρόσωπο “.....”, χωρίς να φέρουν σφραγίδα της προσφεύγουσας και χωρίς από αυτά να προκύπτει διαμέσου ποιου φυσικού ή άλλου προσώπου το νομικό πρόσωπο υπογράφει. Απουσιάζει δηλαδή, η ταυτότητα και η πιστοποίηση της αυθεντικότητας της υπογραφής του προσώπου διαμέσου του οποίου τα έγγραφα υπογράφονται, καθώς και η ημερομηνία πιστοποίησης της υπογραφής που αποδεικνύει τη βέβαιη χρονολογία
- iv. οι επικαλούμενες από την προσφεύγουσα συνεδριάσεις του Δ.Σ. (στις οποίες σύμφωνα με την προσφεύγουσα εγκρίθηκαν οι χρηματοδοτήσεις από τον μέτοχό της) φέρονται να πραγματοποιούνται σε εγγεγραμμένο γραφείο διαφορετικό από το δηλωθέν στο Τμήμα Εφόρων Εταιρειών και Επίσημου Παραλήπτη της Κυπριακής Δημοκρατίας, στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., καθώς και από αυτό που αναγράφεται στις Εκθέσεις και Οικονομικές καταστάσεις ΗΕ (1) 32
- v. το γεγονός της παραχώρησης ποσών δανείου προς την προσφεύγουσα από τον μέτοχό της δεν επαληθεύεται από τις καταχωρήσεις- εγγράφες- μεταφορές των υπολοίπων κατά τα φορολογικά έτη 2014, 2015 και 2016 στα ελληνικά βιβλία, όπως αυτά προσκομίστηκαν στον έλεγχο που διενεργήθηκε από το 1^ο Ελεγκτικό Συνεργείο.
- vi. από τα έγγραφα που προσκόμισε η προσφεύγουσα στον έλεγχο (οικονομικές καταστάσεις, πρακτικά Δ.Σ., Πιστοποιητικά τμήματος Εφόρου Κυπριακής Δημοκρατίας κ.ο.) δεν προέκυψε αύξηση κεφαλαίου της αλλοδαπής εταιρείας
- vii. τα ποσά καταβλήθηκαν απευθείας προς τον πωλητή από τον μέτοχο της αλλοδαπής νομικής οντότητας στην Ελλάδα, χωρίς τη μεσολάβηση της προσφεύγουσας ή του χρηματοπιστωτικού συστήματος
- viii. όπως προκύπτει από τη διερεύνηση των τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας, δεν έχει καταβληθεί κανένα ποσό από αυτή για εξόφληση- επιστροφή των ποσών που

έλαβε, από την 17.03.2009 έως και την 19.10.2020, συνεπώς δεν υπάρχει αντιπαροχή ανταλλάγματος και το ποσό δεν επιστρέφεται

Επειδή, η παραχώρηση των εν λόγω ποσών από τον μέτοχο της προσφεύγουσας προς αυτή δεν παρουσιάζει ούτε πληροί τα κύρια χαρακτηριστικά της δανειακής σύμβασης, όπως αυτή προσδιορίζεται στο άρθρο 806 του Αστικού Κώδικα, βάσει του οποίου με τη σύμβαση του δανείου ο ένας από τους συμβαλλομένους μεταβιβάζει στον άλλο κατά κυριότητα χρήματα ή άλλα αντικαταστατά πράγματα, και αυτός έχει υποχρέωση να αποδώσει άλλα πράγματα της ίδιας ποσότητας και ποιότητας, καθώς:

Α) δεν έχει προσκομιστεί έγγραφη ή άλλη σύμβαση ούτε γίνεται σχετική αναφορά στο υπόμνημα περί κατάρτισης οποιασδήποτε μορφής σύμβασης μεταξύ της προσφεύγουσας και του μετόχου

Β) δεν καθορίζονται τα σημαντικά στοιχεία της θεωρούμενης ως «δανειακής σύμβασης», δηλαδή, α) ο χρόνος κατάρτισης β) ο τόπος κατάρτισης και υπογραφής αυτής γ) ο τρόπος και ο χρόνος επιστροφής-αποπληρωμής του δανείου δ) ο σκοπός ε) το επιτόκιο στ) τυχόν ποινικές ρήτρες.

Επειδή, η χαρακτηριζόμενη ως «δανειακή συμφωνία» δεν έχει υποβληθεί προς θεώρηση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με το αρ.8 παρ. 16 του ν.1882/1990.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 03.11.2020 έκθεση ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, 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 27.11.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της αλλοδαπής εταιρείας «.....», **ΑΦΜ**και την επικύρωση της με αριθ./03.11.2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2009.

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

Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς με αριθ./03.11.2020:

Διαφορά Φόρου	184.139,58
Σύνολο προστίμου αρ.58 και τόκων αρ.53 ν.4174/2013	187.509,33
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	371.648,91

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Ο/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.