



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 24 / 11 / 2021

Αριθμός Απόφασης **4397**

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

e-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει,
- β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
- δ. του άρθρου έκτου, παρ. 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθμ. Α 1273/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 5597/21-12-2020),

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

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την από 30/06/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του με ΑΦΜ:, κατοίκου οδός αρ., τ.κ., κατά της υπ' αριθ. /2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς με χρόνο φορολογίας το έτος 2009, που εξέδωσε ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,

5. Την ανωτέρω Οριστική Πράξη του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καθώς και την από 31/05/2021 έκθεση ελέγχου Φόρου Δωρεάς της ίδιας Υπηρεσίας, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση,

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης,

Επί της από 30/06/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς της του με ΑΦΜ:, η οποία, λαμβανομένου υπόψη ότι η προσβαλλόμενη πράξη κοινοποιήθηκε στις 01/06/2021, κατατέθηκε εμπρόθεσμα, μετά δε τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Σύντομο Ιστορικό

Με την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, καταλογίστηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας τα κατωτέρω ποσά:

α/α	Αριθμός - Ημερ/νία πράξης	Οριστική Πράξη	Φορολ. έτος	Διαφορά Φορολογητέας βάσης	Διαφορά Φόρου	Πρόστιμο αρθ. 58Α ΚΦΔ	Τόκοι αρθ. 53 ΚΦΔ	Σύνολο Καταλογισμού
1	 - 31/05/2021	Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεών	2009	2.250.000,00€	412.750,00€	206.375,00€	268.163,67€	887.288,67€
Σύνολα					412.750,00€	206.375,00€	268.163,67€	887.288,67€

Η ανωτέρω οριστική πράξη εδράζεται στην από **31/05/2021** έκθεση ελέγχου Φόρου Δωρεάς του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., η οποία συντάχθηκε κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα, βάσει της υπ' αριθ./2020 εντολής ελέγχου του προϊσταμένου της ίδιας υπηρεσίας για τη φορολογική περίοδο **01/01-31/12/2009**, η οποία εκδόθηκε συνεπεία της από **07/04/2020** πορισματικής αναφοράς του προϊσταμένου της Δ/σης Ερευνών Οικονομικού Εγκλήματος (Δ.Ε.Ο.Ε).

Σύμφωνα με την προαναφερόμενη πορισματική αναφορά της Δ.Ε.Ο.Ε. ο έλεγχος διενεργήθηκε σε εκτέλεση της αριθ. **A.B.M: E.O.E**/...../2020 παραγγελίας του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος με την οποία τους ανατέθηκε να διερευνήσουν τα διαλαμβανόμενα “στο κεφάλαιο 3 (σύνοψη - συμπεράσματα) παρ 4 α και β. της από 17/5/2018 έκθεσης πεπραγμένων - διαπιστώσεων της Διεύθυνσης Οικονομικής Αστυνομίας (σελ 20-21) ότι το ποσόν του **1.250.000,00€**, το οποίο χρησιμοποιήθηκε από έκαστο των και- (ήτοι συνολικό ποσό **2.500.000€**) για τη συμμετοχή τους στην αύξηση μετοχικού κεφαλαίου που πραγματοποίησε η ανώνυμη εταιρεία με την επωνυμία «.....» δυνάμει της από 6/5/2009 απόφασης της Έκτακτης Αυτόκλητης Γενικής Συνέλευσης των μετόχων δεν δικαιολογείται από φορολογηθέντα εισοδήματα των ιδίων, ούτε καλύπτεται από ανάλωση κεφαλαίων προηγούμενων ετών, να διενεργηθεί φορολογικός έλεγχος πόθεν έσχες των ανωτέρω προσώπων και να προσδιορισθεί η πηγή προέλευσης των χρημάτων αυτών”. Από τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε με βάση την υπ' αριθ./2020 εντολή έρευνας – ελέγχου, διαπιστώθηκε ότι: Από την ανωτέρω ΑΕ αποφασίστηκε στις **06/05/2009** και στις **12/08/2009** η αύξηση του μετοχικού της κεφαλαίου κατά **2.500.000€** και **2.000.000€** αντίστοιχα. Στις **09/04/2009** και **21/07/2009**, όπως προέκυψε πιστώθηκαν στο λογαριασμό της εταιρείας με αριθ. iban: ποσά ύψους **1.250.000€** και **1.000.000€** αντίστοιχα. Τα ποσά αυτά αφορούσαν τη συμμετοχή του προσφεύγοντος στις αυξήσεις κεφαλαίου της εταιρείας και προήλθαν από τον υπ' αριθ. κοινό λογαριασμό της με δικαιούχους την προσφεύγουσα, τον σύζυγό της και τον γιο αυτού, ενώ βάσει ανάλυσης του υπολοίπου του εν λόγω λογαριασμού, τα ποσά αυτά προήλθαν από τη ρευστοποίηση της υπ' αριθ. προθεσμιακής κατάθεσης αρχικού ποσού **14.000.000€** με ημερομηνία έναρξης στις **14/03/2008** και δικαιούχους την προσφεύγουσα και τον σύζυγό της. Περαιτέρω, το ποσό της προθεσμιακής κατάθεσης προήλθε από την κατάθεση δύο επιταγών που αφορούσαν αποκλειστικά δραστηριότητα του συζύγου της (πώληση μετοχών), ενώ τα εισοδήματα της προσφεύγουσας δεν επαρκούσαν για τη συμμετοχή της στις ανωτέρω αυξήσεις κεφαλαίου, και κατόπιν αυτών, η φορολογική αρχή έκρινε ότι τα ανωτέρω ποσά συνολικού ύψους **2.250.000€** αφορούν δωρεά προς την προσφεύγουσα από τον σύζυγό της.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ανωτέρω πράξης, προβάλλοντας ότι:

- 1) Η Έκθεση Ελέγχου και η συναφής πράξη Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού δεν περιέχουν την απαιτούμενη σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις, που δέχεται η φορολογική διοίκηση ότι θεμελιώνουν την

- έκδοση των πράξεων και τον προσδιορισμό του φόρου κατά παράβαση της διάταξης του άρθρου 64 του ν. 4174/2013 και συνεπώς τυγχάνουν νομικά πλημμελείς και ακυρωτέες,
- 2) Η φορολογική αρχή δεν απέδειξε ότι η μεταφορά των εν λόγω χρηματικών ποσών έγινε από χαριστική αιτία καθότι εφαρμοσθείσα φορολογική διάταξη προϋποθέτει «αληθή» και όχι «κατά το φαινόμενο μόνον» απόκτηση περιουσιακών στοιχείων και αυτό γιατί οι κρινόμενες συναλλαγές συνιστούν χρηματοδότηση οικογενειακής επιχειρηματικής δραστηριότητας στην οποία μετέχει ο χρηματοδότης, αφού η είναι εταιρεία συμφερόντων του συζύγου της, δικαιούχου των χρημάτων στον κοινό τραπεζικό λογαριασμό, ο οποίος λειτουργούσε και λειτουργεί ως αφανής εταίρος της
- 3) Ο φορολογικός έλεγχος υπολόγισε λανθασμένα και το φόρο δωρεάς με βάση τη φορολογική κλίμακα της Α' κατηγορίας του άρθρου 29 του Κώδικα ενώ οι άτυπες δωρεές χρημάτων φορολογούνται εκτός κλίμακας με μοναδικό συντελεστή 10% και χωρίς αφορολόγητο όριο,

Περαιτέρω, η προσφεύγουσα υπέβαλε στην υπηρεσία μας το υπ' αριθμ. **ΔΕΔ ΕΙ2021 ΕΜΠ/03-11-2021 υπόμνημα πρόσθετων λόγων**, με το οποίο προβάλλει ότι ο σύζυγός της, που είναι συνδικαιούχος του λογαριασμού της από την οποία προήλθαν τα χρήματα για την ΑΜΚ της εταιρείας, **έχει συμμετοχική σχέση με την εταιρεία, ως αφανής εταίρος**, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 2§4 και 28§4β του ν. 2238/1994 και του άρθρου 45 του ν. 4174/2013, και κατά συνέπεια η χρηματοδότηση αυτή είναι επιχειρηματική συμμετοχή και δεν συνδέεται με την συγγενική τους σχέση, προσκομίζει δε και επικαλείται δύο ένορκες βεβαιώσεις ενώπιον της συμβολαιογράφου και ειδικότερα τις από 26/10/2021 και αριθμούς και που έδωσαν ο και η αντίστοιχα (**Σχ. 3, Σχ. 4**) την από 13/10/2021 κλήση - γνωστοποίηση εξέτασης μάρτυρα που επεδόθη στον προϊστάμενο του ΚΕΦΟΜΕΠ (**Σχ. 2**), καθώς και δήλωση του συζύγου της (**Σχ. 5**).

Επειδή σύμφωνα με το ν. **2961/2001 (Α' 266)** κυρώθηκε ο κώδικας Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Τυχρά Παιγνία, όπου στο **άρθρο 34 Α-1** ορίζεται ότι: «Κτήση περιουσίας αιτία δωρεάς, για την επιβολή του φόρου είναι: **α)** αυτή που προέρχεται από δωρεά η οποία συνιστάται κατά τις διατάξεις του Αστικού Κώδικα, **β)** αυτή που προέρχεται από κάθε παροχή, παραχώρηση ή μεταβίβαση οποιουδήποτε περιουσιακού στοιχείου χωρίς αντάλλαγμα, έστω και αν δεν καταρτίσθηκε έγγραφο».

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, δεδομένου όμως ότι 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:**

- ✓ Τα πρόσωπα (αυτός που δίνει και αυτός που παίρνει) να συνδέονται μεταξύ τους με ιδιαίτερο συγκεκριμένο συγγενικό δεσμό.
- ✓ 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.
- ✓ 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. Σχ. **ΣΤΕ 2856/1974, 954/1982 και 4026/1983.**

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 85** του **ν. 2961/2001**, όπως ίσχυαν κατά το χρόνο φορολογίας, υπόχρεοι σε δήλωση είναι: «1).....2) Σε δωρεές και γονικές παροχές για τις οποίες δεν καταρτίσθηκε συμβολαιογραφικό έγγραφο καθώς και σε κάθε άλλη περίπτωση, υπόχρεος για την υποβολή της δήλωσης είναι ο δωρεοδόχος ή το τέκνο ή οι κληρονόμοι του», με τις διατάξεις του **άρθρου 86§3 του ίδιου κώδικα**, όπως ίσχυε κατά το χρόνο φορολογίας, «Αν δεν συντάχθηκε συμβολαιογραφικό έγγραφο για τη σύσταση της δωρεάς ή γονικής παροχής ή αυτό συντάχθηκε στην αλλοδαπή αλλά όχι ενώπιον Ελληνικής Προξενικής Αρχής, η δήλωση γι' αυτήν υποβάλλεται μέσα σε έξι (6) μήνες από την παράδοση στο δωρεοδόχο του αντικειμένου της δωρεάς ή γονικής παροχής», και με τις διατάξεις του **άρθρου 87§1** του ίδιου κώδικα ότι «Για την παραλαβή των δηλώσεων και τη βεβαίωση του φόρου δωρεάς, γονικής παροχής και προίκας, αρμόδιος είναι ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας της περιφέρειας της κατοικίας του δωρητή, του γονέα και του προικοδότη αντίστοιχα. Για την παραλαβή των δηλώσεων και τη βεβαίωση του φόρου για τις χρηματικές δωρεές προς τα πρόσωπα που ορίζονται στην παράγραφο 3 του άρθρου 25, αρμόδιος είναι ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. της περιφέρειας της κατοικίας του δωρεοδόχου»,

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 102§1** του **ν 2961/2001**, όπως ίσχυαν κατά το χρόνο φορολογίας (2009), οριζόταν ότι: «Το Δημόσιο εκπίπτει του δικαιώματος του για την κοινοποίηση πράξης επιβολής φόρου και προστίμου προκειμένου: α) για ανακριβή δήλωση, μετά την πάροδο δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο υποβλήθηκε η δήλωση, β) για παράλειψη δήλωσης ολόκληρης ή μέρους της περιουσίας που αποκτήθηκε ή εικονικότητας του συμβολαίου, μετά δεκαπενταετία από το τέλος του έτους, μέσα στο οποίο έληξε η προθεσμία για υποβολή της δήλωσης ή έχει συνταχθεί το προσβαλλόμενο για εικονικότητα συμβόλαιο, γ) για επιβολή προστίμου, μετά δεκαετία από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο έχει συντελεσθεί η παράβαση»

Επειδή σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1199/2017** η παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου στις φορολογίες κληρονομιών δωρεών και γονικών παροχών για φορολογικές υποχρεώσεις που γεννήθηκαν μέχρι την 31/12/2014 ορίζεται στο άρθρο 102 του ν 2961/2001, ενώ για τις φορολογικές υποχρεώσεις των ετών 2015 και επομένων η παραγραφή ορίζεται από το άρθρο 36 του Ν 4174/2013 ΚΦΔ.

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 η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η Έκθεση Ελέγχου και η συναφής πράξη Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού, **δεν περιέχουν την απαιτούμενη σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία** για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις, κατά παράβαση της διάταξης του άρθρου 64 του ν. 4174/2013 και ειδικότερα ότι η φορολογική αρχή **δεν απέδειξε ότι η μεταφορά των εν λόγω χρηματικών ποσών έγινε από χαριστική αιτία** (animus donandi) και ότι έχει λάβει χώρα «άτυπη δωρεά», παρά το γεγονός ότι σε κάθε περίπτωση το βάρος της απόδειξης φέρει η Φορολογική Αρχή, σύμφωνα με την πάγια νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας και των διοικητικών δικαστηρίων. Μόνη δε η από τη φορολογική αρχή επίκληση του γεγονότος της επαύξησης της περιουσίας του ενός των εμπλεκόμενων μερών, **δεν αποδεικνύει επαρκώς τη χωρίς αντάλλαγμα μείωση της περιουσίας του άλλου μέρους**, ώστε να διαπιστώνεται η συνδρομή των σωρευτικών προϋποθέσεων του άρθρου 34 περ. Α', παρ.1, εδάφιο. β', του Ν. 2961/2001 για την επιβολή φόρου δωρεάς και περαιτέρω, μόνη η έλλειψη ανταλλάγματος δεν συνιστά πλήρη απόδειξη δωρεάς,

Επειδή, από τη νομολογία έχει κριθεί ότι: Ως δωρεά φορολογείται κάθε παροχή περιουσιακού στοιχείου χωρίς αντάλλαγμα, εφόσον γίνεται οικειοθελώς και όχι σε εκπλήρωση νόμιμης υποχρέωσης έναντι του δεχόμενου την παροχή. Εξάλλου, η απόδειξη της παραχώρησης χωρίς αντάλλαγμα, για την οποία δεν καταρτίστηκε έγγραφο, βαρύνει τη βεβαιούσα τον φόρο φορολογική αρχή (ΣΤΕ 1667/2017, ΣΤΕ 696/2009, ΣΤΕ 3351/2002). Λόγω, όμως, του ιδιαίτερος δυσχερούς της αποδείξεως αυτής είναι ανεκτή η συναγωγή τεκμηρίου δωρεάς μεταξύ προσώπων τα οποία συνδέονται με ιδιαίτερο, και δη συγγενικό, δεσμό, αλλά μόνον εφόσον, αφενός μεν, αποκλεισθεί αιτιολογημένα κάθε άλλη πηγή προελεύσεως των χρημάτων, κατά το ποσό κατά το οποίο λογίζεται ότι αυξήθηκε η περιουσία του φερόμενου ως δωρεοδόχου, ή και μόνον οι κατά τους ισχυρισμούς αυτού τέτοιες πηγές, αφετέρου δε διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι η οικονομική κατάσταση του φερόμενου ως δωρητού επιτρέπει σ' αυτόν την πραγματοποίηση δωρεάς κατά το ίδιο ποσό (βλ. ΣΤΕ 43/2006 επταμ., ΣΤΕ 4134/2001). Εξάλλου, η εφαρμογή, της συγκεκριμένης διατάξεως (άρθρο 34 παρ. 1 περ. β' του ν. 2961/2001) προϋποθέτει την αληθή απόκτηση περιουσιακών στοιχείων από τον δωρεοδόχο και όχι μόνον κατά το φαινόμενο (βλ. ΣΤΕ 43/2006 επταμ.).

Επειδή, πριν από την τυχόν ανάληψη των χρημάτων από το συνδικαιούχο που φέρεται ως δωρεοδόχος δε μπορεί να τεκμηριωθεί δωρεά. Μόνον εφόσον αυτός προβεί σε ανάληψή τους και μάλιστα εφόσον αυτά χρησιμοποιηθούν αποδεδειγμένα για αγορά οποιουδήποτε περιουσιακού στοιχείου (π.χ. ακινήτου), θα μπορεί η αρμόδια φορολογική αρχή να τεκμηριώσει ότι η εσωτερική σχέση που συνδέει τους (δύο) συνδικαιούχους είναι σχέση δωρεάς. Πράγματι, για όσο χρόνο τα χρήματα παραμένουν «ακίνητα» μέσα στο λογαριασμό δεν μπορεί να στοιχειοθετηθεί μείωση της περιουσίας του παρέχοντος κατά το ποσό της παροχής, προϋπόθεση απαραίτητη, προκειμένου να γίνει λόγος για δωρεά. Αυτό άλλωστε προκύπτει και από την εφαρμογή εν προκειμένω της αρχής της ελευθερίας των συμβάσεων (άρθρο 361 ΑΚ), σύμφωνα με την οποία, για να χαρακτηριστεί μια πράξη δωρεά, θα πρέπει σωρευτικά η δικαιοπρακτική βούληση του παρέχοντος να είναι η χωρίς αντάλλαγμα αύξηση της περιουσίας του λήπτη με άμεση συνέπεια τη μείωση της περιουσίας αυτού (του παρέχοντος). Με άλλα λόγια, βασικό χαρακτηριστικό γνώρισμα της δωρεάς είναι η με τη μείωση της περιουσίας του δωρητή αντίστοιχη αύξηση της περιουσίας του δωρεοδόχου, οι οποίες (μείωση και αύξηση) λαμβάνουν χώρα από χαριστική αιτία (causa donandi). Σε κάθε άλλη περίπτωση που δε συντρέχουν οι ελάχιστες ως άνω αναγκαίες προϋποθέσεις της μείωσης της περιουσίας του δωρητή, λόγω της από χαριστική αιτία ισόποσης αύξησης της περιουσίας του δωρεοδόχου, δε συντρέχουν τα ελάχιστα απαιτούμενα στοιχεία, ώστε η εν λόγω πράξη να μπορεί να υπαχθεί στο πραγματικό του κανόνα του άρθρου 34 ν. 2961/2001. Επομένως, μόνη η επίκληση από τη φορολογική αρχή του γεγονότος της επαύξεσης, της περιουσίας του ενός συνδικαιούχου (φερόμενου ως δωρεοδόχου) δεν αρκεί προς απόδειξη της χωρίς αντάλλαγμα μείωσης της περιουσίας του άλλου συνδικαιούχου (φερόμενου ως δωρητή), ώστε να διαπιστώνεται η συνδρομή των σωρευτικών προϋποθέσεων του άρθρου 34 περ. Α' §1 περ. β' ν. 2961/2001 για την επιβολή φόρου δωρεάς, αφού μέχρι της αναλήψεως των χρημάτων από τον πρώτο υπάρχει μεν επαύξηση της περιουσίας του, όχι όμως και μείωση της περιουσίας του δεύτερου.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση από την από 31/05/2021 έκθεση ελέγχου φόρου δωρεάς του ΚΕΦΟΜΕΠ, προκύπτει ότι η προσφεύγουσα κατά το έτος 2009 συμμετείχε σε δύο αυξήσεις μετοχικού κεφαλαίου της εταιρείας με το ποσό των 2.250.000€. Το ποσό αυτό δόθηκε στην προσφεύγουσα από τον σύζυγό της (αφού τα ποσά του κοινού λογαριασμού από τον οποίο εκταμιεύτηκε ανήκαν στον σύζυγό της, όπως δέχεται η προσφεύγουσα και αποδείχθηκε στην έκθεση ελέγχου) και χωρίς οποιοδήποτε αντάλλαγμα, όχι σε εκπλήρωση νόμιμης υποχρέωσής του προς αυτήν, αλλά οικειοθελώς. Ως εκ τούτου η απόκτηση του περιουσιακού στοιχείου των μετοχών της εταιρείας από την προσφεύγουσα, έγινε λόγω δωρεάς από τον σύζυγό της.

Περαιτέρω, για την απόδειξη της παραχώρησης του ανωτέρω ποσού χωρίς αντάλλαγμα, για την οποία δεν καταρτίστηκε έγγραφο, βαρύνεται η φορολογική αρχή (ΣΤΕ 1667/2017, ΣΤΕ 696/2009, ΣΤΕ 3351/2002), η οποία συνήγαγε ότι υφίσταται δωρεά, βάσει της κείμενης νομολογίας (βλ. ΣΤΕ 43/2006 επτ., ΣΤΕ 4134/2001) λόγω: α) του συγγενικού δεσμού δωρητή

και δωρεοδόχου (συγγενική σχέση μεταξύ συζύγων), β) του αποκλεισμού αιτιολογημένα κάθε άλλης πηγής προέλευσης των χρημάτων (αφού τα εισοδήματά της δεν επαρκούσαν για τη συμμετοχή της στις ανωτέρω αυξήσεις κεφαλαίου), και γ) την οικονομική κατάσταση του δωρητή- συζύγου της, η οποία του επέτρεπε την πραγματοποίηση δωρεάς, ήτοι εν προκειμένω συντρέχουν και οι τρεις ως άνω προϋποθέσεις για τη συναγωγή τεκμηρίου δωρεάς.

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.

Εν προκειμένω, σύμφωνα με τα ως άνω λεπτομερώς διαλαμβανόμενα αποδεικνύεται πλήρως η βούληση των μερών για τη μεταβίβαση των χρημάτων άνευ ανταλλάγματος και η **σύμβαση δωρεάς τεκμαίρεται καταρτισμένη** και επιπλέον σωρευτικά καταδεικνύεται η δικαιοπρακτική βούληση του παρέχοντος που είναι η χωρίς αντάλλαγμα αύξηση της περιουσίας του λήπτη με άμεση μείωση της περιουσίας του παρέχοντος.

Επειδή περαιτέρω, η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και με το υποβληθέν στην υπηρεσία μας υπόμνημα, ισχυρίζεται ότι οι κρινόμενες συναλλαγές δεν αποτελούν δωρεά, αλλά χρηματοδότηση οικογενειακής επιχειρηματικής δραστηριότητας, στην οποία μετέχει ο χρηματοδότης, αφού η είναι εταιρεία συμφερόντων του συζύγου της.

Συγκεκριμένα επικαλείται ότι χρηματοδότης της εταιρείας ήταν ο σύζυγός της, που λειτουργούσε και λειτουργεί ως αφανής εταίρος της, και κατ' εντολή του και για λογαριασμό του εκπροσωπούσε την ΑΕ και κατ' εντολή του και με δική του βούληση προέβη στην ανάληψη και την μεταφορά συνολικού ποσού 2.250.000€ από τον κοινό τραπεζικό τους λογαριασμό, προκειμένου να συμμετάσχει στην αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου της ΑΕ. Περαιτέρω ισχυρίζεται ότι η δημιουργήθηκε ως οικογενειακό επενδυτικό όχημα από τον ίδιο τον σύζυγό της, ως προσοδοφόρα επένδυση των χρημάτων του, από την οποία προσδοκούσε την επαύξηση της οικογενειακής περιουσίας και των εισοδημάτων όλης της οικογένειας. Εκ του λόγου αυτού επέλεξε ως μοναδικούς μετόχους στην ΑΕ άτομα του στενού οικογενειακού κύκλου με δικαιοπρακτική ικανότητα.

Περαιτέρω προβάλλει ότι η ανωτέρω εταιρεία είναι συμφερόντων του συζύγου της και αυτό συνάγεται από: α) Την 15/04/2009 η εταιρεία αγόρασε από τον σύζυγό της το ακίνητο ιδιοκτησίας του στην, αντί τιμήματος 2.042.144,28€, για την εξόφληση δε αυτού και των λοιπών εξόδων της αγοραπωλησίας, ο σύζυγός της ενέκρινε την ΑΜΚ της εταιρείας (Σχετ. 1, 2), β) Την 31/07/2009 η εταιρεία έλαβε από την δάνειο ύψους 6.700.000€ με εγγυητή τον σύζυγό της, που ενεχυρίασε - εκχώρησε στην Τράπεζα απαιτήσεις από σύμβαση καταθέσεων του (Σχετ. 3), γ) Την 13/1/2011 ο σύζυγός της μεταβίβασε στην εταιρεία 950 μετοχές της εταιρείας (ποσοστό μετοχικού κεφαλαίου 95%). Συνημμένα το από 10/1/2011 πρακτικό ΔΣ της, το από 19/1/2011 πρακτικό ΓΣ της το αριθ/...../...../..... πινάκιο εκχώρησης αξιολογίων και η αριθ..... επιταγή εξόφλησης (Σχετ. 4, 5, 6, 7).

Εξάλλου, στο υποβληθέν στην υπηρεσία μας υπόμνημα, προβάλλει και πάλι ότι ο σύζυγός της έχει συμμετοχική σχέση με τη, ως αφανής εταίρος, σύμφωνα με τα άρθρα 2 παρ 4, 28 παρ 4β του νόμου 2238/1994 και άρθρου 45 του ν 4174/2013. Κατά συνέπεια η χρηματοδότηση αυτή είναι επιχειρηματική συμμετοχή, συνιστά εισόδημα που έχει νομίμως φορολογηθεί στο όνομα της ΑΕ και το δικό της ως μετόχου και ουδόλως συνδέεται με τη συγγενική τους σχέση, προκειμένου δε να αποδείξει ότι η εταιρεία συστάθηκε ως αφανής εταιρεία, προσκομίζει και επικαλείται: α) τις με αριθμό/2021 και/2021 ένορκες βεβαιώσεις Συμβολαιογράφου των μαρτύρων του και του κατόπιν της Κλήσης - Γνωστοποίησης Μάρτυρα - Εξέτασης Μάρτυρα προς τον Προϊστάμενο της αντιδίκου Αρχής ΚΕΦΟΜΕΠ η οποία επιδόθηκε εμπροθέσμως, παραδεκτώς και νομίμως (Σχετ. 2, 3, 4) καθώς και β) την από 15.09.2021 δήλωση αφανούς εταίρου (Σχετ. 5) στην οποία

δηλώνει ότι «..... από της συστάσεως της μέχρι σήμερα είναι εταιρεία οικογενειακών συμφερόντων, που σημαίνει εταιρεία και δικών μου συμφερόντων, που είμαι και ο δικαιούχος των χρημάτων στον κοινό τραπεζικό λογαριασμό. Κατά συνέπεια, η είναι νομίμως συμμετοχική εταιρεία των άρθρων 2 παρ 4, 28 παρ 4β του νόμου 2238/1994 και άρθρου 45 του ν 4174/2013, με εμφανή εταίρο την ΑΕ, και αφανή εταίρο εμένα, που την χρηματοδοτώ από της συστάσεως της, με χρήματα των οποίων η νομιμότητα της πηγής και της προέλευσης τους μετά από έλεγχο έχει γίνει δεκτή ...». Περαιτέρω, με την με αριθμό πρωτοκόλλου ΔΕΔΕΙ2021ΕΜΠ/17-11-2021 αίτησή της η προσφεύγουσα ζήτησε συνάντηση με τον αρμόδιο ελεγκτή - εισηγητή της υπόθεσής της, η οποία πραγματοποιήθηκε στα γραφεία της Υπηρεσίας μας στις 23/11/2021 και ώρα 11:00, κατά την οποία παρέστησαν εκπρόσωποί της, οι οποίοι ανέλυσαν το ανωτέρω θέμα (του αφανούς εταίρου).

Επειδή η εταιρεία «.....», με το διακριτικό τίτλο «.....», είναι ανώνυμη εταιρεία με έδρα το Δήμο, οδός αρ., η οποία έχει ΑΡΜΑΕ και ΑΦΜ Η ως άνω εταιρεία συστάθηκε με την με αριθμό/2008 καταστατικό με βάση τις διατάξεις του Κ.Ν 2190/1920, και καταχωρήθηκε στο Μητρώο Ανωνύμων Εταιριών την 29-05-2008 με αριθμό Γ.Ε.ΜΗ.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 285 του ν. 4072/2012 (Α' 86) ορίζεται η έννοια της αφανούς εταιρείας «1) Με τη σύμβαση της αφανούς εταιρείας ο ένας από τους εταίρους (εμφανής εταίρος) παραχωρεί σε άλλον ή άλλους εταίρους (αφανείς εταίρους) δικαίωμα συμμετοχής στα αποτελέσματα μιας ή περισσότερων εμπορικών πράξεων ή εμπορικής επιχείρησης, που διενεργεί στο όνομά του, αλλά προς το κοινό συμφέρον των εταίρων. 2) Η αφανής εταιρεία δεν έχει νομική προσωπικότητα και δεν καταχωρίζεται στο Γ.Ε.ΜΗ. Οι όροι της εταιρικής συμφωνίας αποδεικνύονται μόνο με έγγραφη συμφωνία των συμβαλλόμενων μερών. Για τη συμφωνία αυτή εφαρμόζεται η διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 393 Κ.Πολ.Δ. 3) Στην αφανή εταιρεία εφαρμόζονται οι διατάξεις του Αστικού Κώδικα για την εταιρεία, εκτός από εκείνες που δεν συμβιβάζονται με τη φύση της αφανούς εταιρείας»

Επειδή η αφανής εταιρεία δεν έχει νομική προσωπικότητα και δεν καταχωρίζεται στο Γ.Ε.ΜΗ., ενώ οι όροι της εταιρικής συμφωνίας αποδεικνύονται μόνο με έγγραφη συμφωνία των συμβαλλόμενων μερών, γεγονός τα οποία δεν ισχύουν εν προκειμένω, αφού η εν λόγω ΑΕ είναι καταχωρημένη στο Γ.Ε.ΜΗ. με τη νομική μορφή της ανώνυμης εταιρείας, ενώ από την έγγραφη συμφωνία (καταστατικό), δεν προκύπτει ότι είναι αφανής εταιρεία, αλλά ανώνυμη εταιρεία.

Περαιτέρω, με το υπόμνημά της η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η είναι συμμετοχική εταιρεία των άρθρων 2§4, 28§4β του νόμου 2238/1994 και άρθρου 45 του ν 4174/2013, με εμφανή εταίρο την ΑΕ, και αφανή εταίρο τον σύζυγό της, ο οποίος τη χρηματοδοτεί από της συστάσεως της, πλην όμως όπως προαναφέραμε, η δεν είναι συμμετοχική (αφανής) εταιρεία και επομένως και ο σύζυγος της προσφεύγουσας δεν είναι αφανής εταίρος αυτής.

Επειδή τέλος η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ο φορολογικός έλεγχος υπολόγισε λανθασμένα και το φόρο δωρεάς με βάση τη φορολογική κλίμακα της Α' κατηγορίας του άρθρου 29 του Κώδικα ενώ οι άτυπες δωρεές χρημάτων φορολογούνται εκτός κλίμακας με μοναδικό συντελεστή 10% και χωρίς αφορολόγητο όριο, παρερμηνεύοντας το άρθρο 1 παρ 1, 2 του ν 3634/2008, ότι δήθεν καταργήθηκε η παρ 2 του άρθρου 44 του ν 2961/01.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 44§1 του ν. 2961/2001, όπως ίσχυαν κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης (2009), ήτοι μετά την 13/12/2007 οπότε τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του ν. 3634/2008 (Α' 9) και ίσχυαν μέχρι την 23/04/2010 πριν την τροποποίησή τους από το άρθρο 25§18 του ν. 3842/2010 (Α' 58), ορίζονταν τα ακόλουθα: «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 εκπτώσεων των άρθρων 41 και 43, υποβάλλεται σε φόρο, ο οποίος υπολογίζεται με βάση τις εξής ανά κατηγορία φορολογικές κλίμακες:

Κατηγορία Α':

Κλίμακιά σε €	Συντελεστής κλιμακίου	Φόρος κλιμακίου	Φορολογητέα περιουσία	Φόρος που αναλογεί
95.000€	0%	0€	95.000€	0€
25.000€	5%	1.250€	120.000€	1.250€
145.000€	10%	14.500€	265.000€	15.750€
Υπερβάλλον	20%			

...

Όταν ο δωρεοδόχος έχει αναπηρία κατά ποσοστό 67% και άνω, ο φόρος που αναλογεί στη μέχρι εκατόν εξήντα πέντε χιλιάδων (165.000) ευρώ αξία της δωρεάς μειώνεται κατά ποσοστό 60%. Από το φόρο δωρεάς που προκύπτει εκπίπτει: α) Ο φόρος που αναλογεί στις προγενέστερες δωρεές, γονικές παροχές ή προίκες, που συνυπολογίζονται σύμφωνα με το άρθρο 36, με ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 31 και β) ο φόρος που αποδεδειγμένα καταβλήθηκε ή οριστικά και τελεσίδικα βεβαιώθηκε στην αλλοδαπή για τις δωρεές κινητών που έγιναν εκεί, με ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 32.

2) Το υπόλοιπο της περιουσίας που αποκτάται αιτία γονικής παροχής, το οποίο απομένει μετά την αφαίρεση των εκπτώσεων των άρθρων 41 και 43, υποβάλλεται σε φόρο, ο οποίος υπολογίζεται με βάση τις παραγράφους 2, 3, 4, 5, 6 και 8 του άρθρου 29 σε συνδυασμό με το άρθρο 45. ...».

Ενώ με τις διατάξεις του **άρθρου 29** του ίδιου κώδικα όπως ίσχυαν κατά το χρόνο φορολογίας (2009) ότι: «Οι δικαιούχοι της κτήσης, ανάλογα με τη συγγενική τους σχέση προς τον κληρονομούμενο, κατατάσσονται σε τρεις κατηγορίες Α', Β' και Γ'. Στην Α' κατηγορία υπάγονται: α) ο σύζυγος του κληρονομούμενου, β) οι κατιόντες πρώτου βαθμού (τέκνα από νόμιμο γάμο, τέκνα χωρίς γάμο έναντι της μητέρας, αναγνωρισθέντα εκούσια ή δικαστικά έναντι του πατέρα, νομιμοποιηθέντα με επιγενόμενο γάμο ή δικαστικά έναντι και των δύο γονέων), γ) οι κατιόντες εξ αίματος δεύτερου βαθμού και δ) οι ανιόντες εξ αίματος πρώτου βαθμού,...»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 39§1** του **ν. 2961/2001** ορίζεται ότι: «Η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο της σύνταξης του εγγράφου της δωρεάς ή της γονικής παροχής. Προκειμένου για μεταβίβαση κινητών, αν η παράδοση του αντικειμένου της δωρεάς ή της γονικής παροχής έγινε χωρίς να συνταχθεί συμβόλαιο ή αν το συμβόλαιο συντάχθηκε μετά την παράδοση του αντικειμένου της δωρεάς ή της γονικής παροχής, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο της παράδοσης».

Εν προκειμένω, όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου, οι επίμαχες δωρεές έλαβαν χώρα **εντός του έτους 2009** και συγκεκριμένα στις 09/04/2009 για το ποσό του 1.250.000€ και στις 21/07/2009 για το ποσό του 1.000.000€. Ως εκ τούτου ο οφειλόμενος φόρος δωρεάς ορθά υπολογίστηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1§2 του ν. 3634/2008 καθότι η αυτοτελής φορολόγηση της κτήσης χρηματικών ποσών αιτία δωρεάς ή γονικής παροχής με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%), προκειμένου για δικαιούχους που υπάγονται στην Α' κατηγορία, προβλέφθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 25 του ν. 3842/2010 με έναρξη ισχύος του νόμου την 23-04-2010.

Επειδή κατόπιν αυτών, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από **31/05/2021** έκθεση ελέγχου Φόρου Δωρεάς του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες,

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από 30/06/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του, με ΑΦΜ:, κατοίκου οδός αρ., Τ.Κ, και την επικύρωση της υπ' αριθ. /2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς με χρόνο φορολογίας το έτος 2009, που εξέδωσε ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση

α/α	Αριθμός - Ημερ/νία πράξης	Οριστική Πράξη	Φορολ. έτος	Διαφορά Φορολογητέας βάσης	Διαφορά Φόρου	Πρόστιμο αρθ. 58Α ΚΦΔ	Τόκοι αρθ. 53 ΚΦΔ	Οριστική Φορολογική Υποχρέωση
1	 - 31/05/2021	Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεών	2009	2.250.000,00€	412.750,00€	206.375,00€	268.163,67€	887.288,67€
Σύνολα					412.750,00€	206.375,00€	268.163,67€	887.288,67€

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

Ακριβές Αντίγραφο

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η Αναπληρώτρια προϊσταμένη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

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.