



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 15 / 03 / 2022

Αριθμός Απόφασης **816**

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604561
e-mail : ded.ath@aaade.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' αριθ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την από 15/11/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ:, κατοίκου, αριθ., Τ.Κ., κατά της υπ' αριθ. /2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς με χρόνο φορολογίας την 31/01/2016, 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 15/10/2021 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 **15/11/2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς του του, με **ΑΦΜ:**, η οποία, λαμβανομένου υπόψη ότι η προσβαλλόμενη πράξη κοινοποιήθηκε στις **15/10/2021**, κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, μετά δε τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Σύντομο Ιστορικό

Με την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, καταλογίστηκαν σε βάρος του προσφεύγοντος τα κατωτέρω ποσά:

α/α	Αριθμός - Ημερ/νία πράξης	Οριστική Πράξη	Φορολ. έτος	Διαφορά Φορολογητέας βάσης	Διαφορά Φόρου	Φόρος που αναλογεί στον προσφεύγοντα	Πρόστιμο αρθ. 58Α ΚΦΔ	Σύνολο Καταλογισμού
1	 - 12/10/2021	Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεών	2016	6.456.858,10€	2.582.743,24€	2.033.910,30€	1.016.955,15€	3.050.865,45€
Σύνολα					2.582.743,24€		1.016.955,15€	3.050.865,45€

Η ανωτέρω οριστική πράξη εδράζεται στην από **15/10/2021** έκθεση ελέγχου Φόρου Δωρεάς του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., η οποία συντάχθηκε κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε στον πατέρα του προσφεύγοντος, βάσει της υπ' αριθ. /2020 εντολής ελέγχου του προϊσταμένου της ίδιας υπηρεσίας, η οποία εκδόθηκε συνεπεία του υπ' αριθ. /2020 Δελτίου Πληροφοριών της ΔΟΥ Καλλιθέας.

Σύμφωνα με το προαναφερόμενο Δελτίο Πληροφοριών, από τη ΔΟΥ Καλλιθέας, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος στην υπ' αριθ. /2016 δήλωση φόρου κληρονομιάς του αποβιώσαντος στις 12/02/2016 του, με **ΑΦΜ:**σε εκτέλεση της υπ' αριθ. /2017 εντολής ελέγχου. Μεταξύ των στοιχείων που περιλήφθηκαν στο παθητικό της κληρονομιάς της ανωτέρω δήλωσης, ήταν η οφειλή του κληρονομούμενου ύψους 6.407.933,01€ προς την εταιρεία “.....” με **ΑΦΜ:**, της οποίας ο αποβιώσας ήταν βασικός μέτοχος, πρόεδρος και διευθύνων σύμβουλος. Περαιτέρω, από έλεγχο της ΔΟΥ ΦΑΕ Αθηνών στα βιβλία της ανωτέρω εταιρείας, προέκυψε ότι ο αποβιώσας είχε προβεί σε τμηματικές αναλήψεις στα έτη 2005-2015 συνολικού ύψους **6.456.858,10€**, ως προκαταβολές έναντι τιμήματος αγοραπωλησίας ακινήτου, βάσει του από 23/05/2005 ιδιωτικού συμφωνητικού (προσυμφώνου) καθώς και της από 09/01/2012 τροποποίησης αυτού, σύμφωνα με τα οποία ο αποβιώσας είχε συμφωνήσει στη μεταβίβαση στην εταιρεία ακινήτων ιδιοκτησίας του, συνολικού ύψους 9.860.000€. Η εν λόγω μεταβίβαση τελικώς δεν πραγματοποιήθηκε μέχρι και τη διακοπή της εταιρείας στις 16/05/2018 και αφού είχε προηγηθεί ο θάνατος του ιδιοκτήτη των ακινήτων στις 12/02/2016. Το ανωτέρω ποσό της απαίτησης διαγράφηκε στις 31/01/2016 από την εταιρεία, και στο τέλος της χρήσης μεταφέρθηκε στα αποτελέσματά της.

Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων, καθώς και των διαλαμβανόμενων στα υπ' αριθ. **ΔΕΦΚ Β** /2020 και **ΔΕΦΚ Β** /2021 έγγραφα, ο έλεγχος έκρινε ότι η διαγραφή της απαίτησης της ανωτέρω εταιρείας κατά του ήδη από 12/02/2016 αποβιώσαντος ποσού **6.456.858,10€**, η οποία πραγματοποιήθηκε στις 31/01/2016, φέρει το σύνολο των εννοιολογικών στοιχείων της **δωρεάς**, ήτοι **άμεση, ενεστώσα και χρηματικώς αποτιμητή** προσαύξηση της περιουσίας του δωρεοδόχου και ήδη αποβιώσαντος, με αντίστοιχη μείωση της περιουσίας του δωρητή - εταιρείας, ελλείψει νόμιμης υποχρέωσης. Επιπλέον, δεδομένου ότι για την δωρεά δεν τηρήθηκε κάποιος τύπος, ο έλεγχος συνήγαγε τεκμήριο **δωρεάς λόγω του ιδιαίτερου δεσμού μεταξύ του νομικού και φυσικού προσώπου**, αφού ο όταν ήταν εν ζωή, ήταν βασικός μέτοχος, πρόεδρος και διευθύνων σύμβουλος της ως άνω εταιρείας.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή άλλως την τροποποίηση της ανωτέρω πράξης, προβάλλοντας ότι η φορολογική αρχή έκανε πλημμελή εφαρμογή και ερμηνεία του άρθρου 34§1 περ. β' του ν. 2961/2001, καθόσον δεν πληρούνται οι νόμιμες προϋποθέσεις της άτυπης δωρεάς.

Επειδή σύμφωνα με το ν. 2961/2001 (Α' 266) κυρώθηκε ο κώδικας Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Τυχερά Παίγνια, 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. Σχετ. 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, 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, όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου, ο προσφεύγων προσκόμισε στη φορολογική αρχή το από **23/05/2005 ιδιωτικό συμφωνητικό – προσύμφωνο πώλησης ακινήτου**, σύμφωνα με το οποίο, ο αποβιώσας πατέρας του , και η εταιρεία «....., είχαν συμφωνήσει μεταξύ άλλων ότι: «Ο κος ιδιοκτήτης στο επί της & ακίνητο του 6^{ου} ορόφου, του υψούν ολοκλήρου του ακινήτου, καθώς και της εκμετάλλευσης της πρόσοψης του ακινήτου, συμφωνεί να πωλήσει στην εταιρεία τις αναφερόμενες παραπάνω ιδιοκτησίες αντί του ευλόγου ποσού των **9.860.000,00€**. Το εν λόγω ποσό θα καταβάλλεται τμηματικά εντός χρονικής περιόδου 8 (οκτώ) ετών από σήμερα απόκως, κατά την τελική δε εξόφλησή του θα υπογραφεί οριστικό Συμβόλαιο Μεταβίβασης των προαναφερομένων ιδιοκτησιών, τα έξοδα του οποίου θα καταβάλει η αγοράστρια εταιρεία,...», ενώ με την από **09/01/2012 τροποποίηση** του ανωτέρω συμφωνητικού συμφωνήθηκε μεταξύ άλλων «... η αναστολή των πληρωμών της Αγοράστριας εταιρείας για περίοδο έξι (6) ετών από την υπογραφή του παρόντος. Επίσης συμφωνείται και γίνεται αμοιβαία αποδεκτό, σε περίπτωση που και μετά την πάροδο της συμφωνηθείσης εξαετίας η , αδυνατεί και πάλι να προβαίνει στη συνέχιση των πληρωμών, να συζητηθεί εκ νέου το θέμα μεταξύ των συμβαλλομένων προς εξεύρεση λύσης», Ακολούθως, ο πατέρας του προσφεύγοντος , απεβίωσε στις **12/02/2016**, χωρίς να μεταβιβάσει το εν λόγω ακίνητο ενώ είχε αναλάβει από την εταιρεία ως προκαταβολή για την πώληση αυτού το συνολικό ποσό των **6.456.858,10€**, ενώ πριν από τον θάνατό του, ήτοι στις **31/01/2016**, η εταιρεία **διέγραψε από τα βιβλία της το ανωτέρω ποσό**, μεταφέροντάς το στα αποτελέσματα της χρήσης 2016. Στη συνέχεια, δυνάμει της από **31/03/2017** απόφασης της Έκτακτης Γενικής Συνέλευσης των μετόχων της εταιρείας, εγκρίθηκε η λύση της και η θέση αυτής σε εκκαθάριση. Η σχετική πράξη καταχωρίστηκε στο ΓΕΜΗ στις **18/05/2017** με ΚΑΚ Ακολούθως, δυνάμει του από **25/10/2017** πρακτικού της Γ.Σ., εγκρίθηκε ο τελικός ισολογισμός πέρατος εκκαθάρισης, η σχετική πράξη καταχωρήθηκε στο ΓΕΜΗ στις **16/05/2018** με ΚΑΚ , η εταιρεία διεγράφη από το ΓΕΜΗ, υποβάλλοντας και στην αρμόδια ΔΟΥ δήλωση διακοπής εργασιών. Περαιτέρω, η εταιρεία άσκησε τις από **18/11/2020** αγωγές ενώπιον του Πολυμελούς Πρωτοδικείου κατά των κληρονόμων του αποβιώσαντος, με τις οποίες αξίωνε την καταβολή του ανωτέρω ποσού βάσει των διατάξεων των άρθρων 904, 910 και 911 ΑΚ και με τις υπ' αριθ. /2021 και /2021 Αποφάσεις του Ειρηνοδικείου , διατάχθηκε η **εγγραφή προσημείωσης** επί συνολικά 10 ακινήτων του προσφεύγοντος και της αδελφής του, μέχρι του ποσού των 7.000.000€.

Κατόπιν αυτών, στις **21/01/2021** καταχωρίστηκε στο Γ.Ε.ΜΗ. με ΚΑΚ , η υπ' αριθ. /2021 απόφαση της Υπηρεσίας Γ.Ε.ΜΗ., με την οποία εγκρίθηκε η **αναβίωση της ως άνω εταιρείας σε καθεστώς λύσης και εκκαθάρισης**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 107§2β του ν. 4635/2019 (Α' 167), καθόσον υφίστατο περιουσιακό στοιχείο της εταιρείας που παραλήφθηκε στη διαδικασία της ολοκληρωθείσας εκκαθάρισης και κατόπιν αυτού αναβίωσαν τα καθήκοντα των διορισμένων με την από 31/03/2017 απόφαση της Γενικής Συνέλευσης των Μετόχων εκκαθαριστών.

Αμέσως μετά την αναβίωσή της η εταιρεία προχώρησε σε λογιστικές εγγραφές για την εμφάνιση της απαίτησης έναντι του αποβιώσαντος στα βιβλία της. Ειδικότερα, το ποσό των **6.456.858,10€** χρεώθηκε στον λογ. 35.03.00.0001 «.....» και πιστώθηκε στον λογ. 81.00.02.0000 «ΚΑΤΑΠΤΩΣΕΙΣ ΕΓΓΥΗΣΕΩΝ - ΠΟΙΝΙΚΩΝ Ρ». Επίσης η εταιρεία συνέταξε και δημοσίευσε διορθωμένες οικονομικές καταστάσεις στις οποίες το ανωτέρω ποσό εμφανίζεται στις απαιτήσεις της «Προκαταβολές και έσοδα εισπρακτέα», ως οι ανακοινώσεις του ΓΕΜΗ: /2021 (για τον ισολογισμό 17/5/2018 - 16/5/2019), /2021 (για τον ισολογισμό 17/05/2019 - 16/05/2020) και /2021 (για τον ισολογισμό 17/05/2020 - 16/05/2021).

Επειδή η Γενική Δ/νση Φορολογικής Διοίκησης - Δ/νση Εφαρμογής Φορολογίας Κεφαλαίου & Περιουσιολογίου, με το υπ' αρ. ΔΕΦΚ Β...../2020 έγγραφό της, απάντησε σε ερώτημα που της έθεσε η ΔΟΥ Καλλιθέας, με το υπ' αριθ./2019 έγγραφο τα ακόλουθα:
«Σε απάντηση του πιο πάνω σχετικού εγγράφου σας και ειδικότερα επί του ερωτήματος σχετικά με το αν συνιστά δωρεά η διαγραφή απαίτησης ανώνυμης εταιρίας κατά του Χ (ως προκαταβολή που είχε καταβληθεί από την ΑΕ προς τον Χ για την αγορά ακινήτου ιδιοκτησίας του και δεν πραγματοποιήθηκε) σας γνωρίζουμε, όσον αφορά στα θέματα αρμοδιότητας μας, τα εξής:

1) Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του Κώδικα διατάξεων φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και κερδών από τυχερά παίγνια, ο οποίος κυρώθηκε με το πρώτο άρθρο του νόμου 2961/01, ως δωρεά φορολογείται κάθε μεταβίβαση οποιουδήποτε περιουσιακού στοιχείου: α) είτε η κτήση της περιουσίας γίνεται με δωρεά κατά τις διατάξεις του Αστικού κώδικα (άρθρα 496 επ.), σύμφωνα με τις οποίες εννοιολογικά στοιχεία της δωρεάς αποτελούν η ύπαρξη σύμβασης για την παροχή αντικειμένου περιουσίας χωρίς αντάλλαγμα, με μείωση της περιουσίας του δωρητή και αύξηση της περιουσίας του λήπτη κατά το ποσό της παροχής, β) είτε πραγματοποιείται με παροχή, παραχώρηση ή μεταβίβαση οποιουδήποτε περιουσιακού στοιχείου άνευ ανταλλάγματος, έστω κι αν γι' αυτή δεν καταρτίστηκε έγγραφο (άτυπη δωρεά η ελευθεριότητα)(παρ. 1 περίπτ. Β1 άρθρο 34).

2) Κατά την έννοια των ανωτέρω διατάξεων του άρθρου 34, ως δωρεά φορολογείται κάθε παροχή περιουσιακού στοιχείου χωρίς αντάλλαγμα, εφόσον γίνεται οικειοθελώς και όχι σε εκπλήρωση νόμιμης υποχρέωσης έναντι του δεχόμενου την παροχή, συνεπάγεται δε την αύξηση της περιουσίας του τελευταίου και την ταυτόχρονη ισόποση μείωση της περιουσίας του παρέχοντος. Εξάλλου, ως κτήση περιουσίας χωρίς αντάλλαγμα πρέπει να θεωρείται κάθε ωφέλεια που αποκτά με οποιοδήποτε τρόπο ο λήπτης της παροχής πράγματι και όχι κατά το φαινόμενο, περαιτέρω δε η άμεση, ενεστώσα και χρηματικώς αποτιμητή σε δεδομένη χρονική στιγμή ωφέλεια, όχι δε η μέλλουσα και απλώς ενδεχόμενη. Τέλος, όπως έχει παγίως κριθεί, η απόδειξη της χωρίς αντάλλαγμα παροχής, παραχώρησης ή μεταβίβασης περιουσιακού στοιχείου, για την οποία δεν καταρτίστηκε έγγραφο (άτυπης δωρεάς) βαρύνει αποκλειστικώς την αρμόδια Φορολογική Αρχή. Λόγω, όμως, του ότι η απόδειξη αυτή είναι ιδιαίτερος δυσχερής γίνεται παγίως δεκτό ότι είναι ανεκτή η συναγωγή τεκμηρίου δωρεάς, σε περιπτώσεις φυσικών προσώπων που συνδέονται μεταξύ τους με συγγενικό ή άλλο ιδιαίτερο δεσμό (ΣΤΕ 696/2009, 43/2006 επταμ., 428/1996, 4352/1995, 684/1989).

3) Κατ' εφαρμογή των ανωτέρω διατάξεων είχε γίνει δεκτό ότι η ωφέλεια που προκύπτει υπέρ φυσικού ή νομικού προσώπου λόγω άφεςής χρέους, σκοπός και περιεχόμενο της οποίας είναι η απόσβεση του υφιστάμενου χρέους, (δηλαδή η παραίτηση του δανειστή από την κατά του οφειλέτη απαίτηση του ή η απαλλαγή του οφειλέτη από το χρέος) και η οποία αποτελεί ένα είδος παραίτησης από ενοχικό δικαίωμα, έχει τα εννοιολογικά στοιχεία της δωρεάς και υπόκειται στο οικείο φόρο, δεδομένου ότι στο φορολογικό δίκαιο υιοθετείται μία διευρυμένη σε σχέση με τον Αστικό Κώδικα έννοια της δωρεάς, στην οποία υπάγεται τόσο η κτήση περιουσίας αιτία δωρεάς κατά τις διατάξεις του Αστικού Κώδικα, όσο και κάθε άλλη παροχή, παραχώρηση ή μεταβίβαση οποιουδήποτε περιουσιακού στοιχείου χωρίς αντάλλαγμα, έστω κι αν γι' αυτή δεν καταρτίστηκε έγγραφο (άτυπη), εφόσον γίνεται οικειοθελώς και όχι σε εκπλήρωση νόμιμης υποχρέωσης και άσχετα από την ειδικότερη πρόθεση αυτού που παρέχει το περιουσιακό στοιχείο (δωρητή) ή του λόγου για τον οποίο παρέχεται τούτο (σχετ. το/180/Α0013/5-3-1996 έγγραφό μας)

4) Από όλα τα παραπάνω αλλά και από αντίστοιχες περιπτώσεις συνάγεται ότι, λόγω της ευρύτητάς των διατάξεων για επιβολή φόρου σε περίπτωση άτυπης δωρεάς, η κρίση περί του εάν μια πράξη φέρει τα εννοιολογικά στοιχεία της δωρεάς και ειδικότερα αν η διαγραφή της εν λόγω απαίτησης της Α.Ε. κατά του Χ που πραγματοποιήθηκε την 31 Ιανουαρίου 2016 (προ του θανάτου του) μπορεί να στοιχειοθετήσει δωρεά προς αυτόν, εναπόκειται στον ενδελεχή ουσιαστικό φορολογικό έλεγχο των πραγματικών περιστάσεων, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα ανωτέρω, ώστε να αποκλεισθεί η τυχόν ύπαρξη ανταλλάγματος (π.χ. αύξηση μετοχικού Κεφαλαίου, έκδοση νέων μετοχών κ.λπ.) και να αποδειχθεί έτσι η συνδρομή των εννοιολογικών στοιχείων της δωρεάς (άμεση, ενεστώσα και χρηματικώς αποτιμητή προσαύξηση περιουσίας του Χ, αντίστοιχη μείωση της περιουσίας της ΑΕ, έλλειψη νόμιμης υποχρέωσης).»

Επειδή ο προσφεύγων προσκόμισε στην ελεγκτική αρχή επιπλέον στοιχεία και ειδικότερα:

- 1) Ιατρική Γνωμάτευση από την οποία προκύπτει ότι ο αποβιώσας είχε εισαχθεί στο στις 20/01/2016, διασωληνώθηκε και εισήχθη στη Μ.Ε.Θ. στις 26/01/2016 και απεβίωσε στις 12/02/2016 και συνεπώς δεδομένου ότι ο κατά την ημερομηνία που έγινε η διαγραφή της απαίτησης από τα βιβλία της εταιρείας δεν είχε καμία επαφή με το περιβάλλον, ήταν αδύνατο να είχε αποδεχθεί την πρόταση δωρεάς.
- 2) Ένορκη βεβαίωση του λογιστή ενώπιον του συμβολαιογράφου , από την οποία προκύπτει ότι η μεταφορά στα αποτελέσματα έγινε από σφάλμα του λογιστή της εταιρείας.

Επειδή όλα τα ανωτέρω με βάση τα υπ' αριθ. /2021 και /2021 έγγραφα της ελεγκτικής αρχής, τέθηκαν υπόψη της Διεύθυνσης Εφαρμογής Φορολογίας Κεφαλαίου, η οποία με το υπ' αριθ. ΔΕΦΚ /2021 απαντητικό έγγραφό της αναφέρει μεταξύ άλλων τα ακόλουθα:

«... 4) Από όλα τα παραπάνω αλλά και από αντίστοιχες περιπτώσεις (ενδεικτικά ΝΣΚ 639/1998 και 80/2013, ΔΕΦΑΘ. 1919/2019) συνάγεται ότι, λόγω της ευρύτητας των διατάξεων για επιβολή φόρου άτυπης δωρεάς, στην περίπτωση που από τον ενδεδειγμένο φορολογικό έλεγχο των πραγματικών περιστατικών αποκλείεται η τυχόν ύπαρξη ανταλλάγματος (π.χ. αύξηση μετοχικού κεφαλαίου, έκδοση νέων μετοχών κ.λπ.), τότε η διαγραφή της εν λόγω απαίτησης του Ν.Π. κατά του Φ.Π. που πραγματοποιήθηκε την 31/01/2016 (προ του θανάτου του) μπορεί να στοιχειοθετήσει δωρεά προς αυτό (άμεση, ενεστώσα και χρηματικώς αποτιμητή προσαύξηση περιουσίας του Φ.Π., αντίστοιχη μείωση της περιουσίας του Ν.Π., έλλειψη νόμιμης υποχρέωσης). Επισημαίνεται ότι η δυνατότητα άσκησης ένδικων βοηθημάτων τόσο για την ενδεχόμενη ευθύνη από τις διαπραγματεύσεις, σύμφωνα με τα 197 ΑΚ και 198 ΑΚ όσο και για την αξίωση από αδικοπραξία, εφόσον συντρέχουν και οι λοιπές προϋποθέσεις των άρθρων 919 και 914 επ. ΑΚ (π.χ. δόλος), καθώς και το γεγονός ότι έχει ασκηθεί αγωγή από τους εκκαθαριστές του Ν.Π. για αδικαιολόγητο πλουτισμό (904 ΑΚ) για την δοθείσα προκαταβολή, λόγω της ακυρότητας του προσυμφώνου, δεν επιδρουν στο χαρακτηρισμό της διαγραφής της απαίτησης του Ν.Π. έναντι του Φ.Π. ως δωρεά».

Επειδή περαιτέρω, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προσκόμισε μετ' επικλήσεως νέα στοιχεία και ειδικότερα το από 16/09/2021 πρακτικό επιτυχούς διαμεσολάβησης (Σχ. 1), σύμφωνα με το οποίο ο προσφεύγων και η αδελφή του ως κληρονόμοι του πατέρα τους , αποδέχθηκαν την οφειλή του πατέρα τους προς την εταιρεία ύψους 6.407.993,01€ και δεσμεύτηκαν να μεταβιβάσουν συγκεκριμένα ακίνητα ισόποσης αξίας στην εταιρεία, όπως αυτά περιγράφονται στις προαναφερόμενες αποφάσεις του Ειρηνοδικείου , ενώ η εταιρεία αποδέχθηκε τη δήλωσή τους αυτή.

Επειδή κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63§5 του ν. 4174/2013 (Α' 170) όπου ορίζεται μεταξύ άλλων ότι «... Σε περίπτωση που προσκομισθούν νέα στοιχεία στην Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση» και του άρθρου 3§3 της ΠΟΛ. 1064/2017 (Β' 1440), όπου ορίζεται ότι «Στις περιπτώσεις που με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής προσκομισθούν στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών νέα στοιχεία ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην προηγούμενη παράγραφο, προκειμένου να εκφράσει εγγράφως τις απόψεις του, ...», με το υπ' αριθ. ΔΕΔ.....ΕΞ2022ΕΜΠ/03-02-2022 έγγραφο της υπηρεσίας μας, ο προσφεύγων κλήθηκε σε ακρόαση, η οποία πραγματοποιήθηκε στις 07/02/2022, ημέρα Δευτέρα και ώρα 10:00 π.μ. στα γραφεία της υπηρεσίας μας, στην οποία παρέστη ο πληρεξούσιος και αντίκλητος του προσφεύγοντος , ο οποίος ανέπτυξε τα διαλαμβανόμενα στην ενδικοφανή προσφυγή και ειδικότερα στο πρακτικό επιτυχούς διαμεσολάβησης, ενώ από τους εκπροσώπους της υπηρεσίας μας ζητήθηκε η προσκόμιση βεβαίωσης της γραμματείας του δικαστηρίου, από την οποία να προκύπτει ότι το ανωτέρω πρακτικό έχει κατατεθεί στο φάκελο της από 18/11/2020 αγωγής που άσκησε η εταιρεία προς τους κληρονόμους του αποβιώσαντος. Προς επίρρωση των ανωτέρω, συντάχθηκε το υπ' αριθ. /2022 πρακτικό

ακρόασης, το οποίο υπεγράφη από τους συμμετέχοντες υπαλλήλους και τον αντίκλητο του προσφεύγοντος.

Περαιτέρω ο προσφεύγων, με το υπ' αριθ. ΔΕΔΕΙ2022ΕΜΠ/16-02-2022 Υπόμνημα που κατέθεσε στην υπηρεσία μας, προσκομίζει μετ' επικλήσεως αντίγραφο του ανωτέρω από 16/09/2022 πρακτικού επιτυχούς διαμεσολάβησης, στο οποίο έχει τεθεί σφραγίδα από το Πρωτοδικείο, ότι αυτό αφορά ακριβές αντίγραφο που έχει εξαχθεί από τη δικογραφία με, έτους 2020 Αγωγή, η οποία θα συζητηθεί στις 10/03/2022, ενώ με το υπ' αριθ. ΔΕΔ.....ΕΙ2022ΕΜΠ/03-02-2022 υπόμνημα, ζήτησε την αναπομπή της υπόθεσης στην αρμόδια ελεγκτική αρχή.

Επειδή από την έκθεση απόψεων της ελεγκτικής αρχής που παρελήφθη από την υπηρεσία μας μαζί με την ενδικοφανή προσφυγή (ID:/2021), αναγράφεται μεταξύ άλλων ότι: «σημειώνεται ότι το Πρακτικό Επιτυχούς Διαμεσολάβησης που προσκομίστηκε στον έλεγχο δεν έχει κατατεθεί στο αρμόδιο δικαστήριο προκειμένου να αποκτήσει εκτελεστότητα»,

Επειδή με το με το υπ' αριθ. ΔΕΔΕΙ2022ΕΜΠ/16-02-2022 Υπόμνημα που υπέβαλε ο προσφεύγων στην υπηρεσία μας, προσκόμισε με επίκληση το ανωτέρω νέο οφειγενές συμπληρωματικό στοιχείο, το οποίο όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου, καθώς και από τις αιτιολογημένες Απόψεις της φορολογικής Αρχής, δεν το είχε στη διάθεσή της κατά τη διενέργεια του ελέγχου και δεν ήταν δυνατό να τα λάβει υπόψη της κατά τη σύνταξη της έκθεσης ελέγχου Φόρου Δωρεάς, και ως εκ τούτου αποτελεί νέο στοιχείο, με την υπ' αριθ./2022 Πράξη Αναπομπής του προϊσταμένου της υπηρεσίας μας, η υπόθεση αναπέμφθηκε στο Κ.Ε.Φ.Ο.Μ.Ε.Π. την οποία αποστείλαμε με το υπ' αριθ. ΔΕΔ.....ΕΞ2022ΕΜΠ/17-02-2022 έγγραφό μας. Σε απάντηση αυτής, η ελεγκτική αρχή με το υπ' αριθ./2022 έγγραφό της (ΔΕΔ ΕΙ2022ΕΜΠ/04-03-2022), μας απέστειλε το από 18/02/2022 σημείωμα πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων, στο οποίο αναγράφονται τα εξής:

«Το από 16/09/2021 Πρακτικό επιτυχούς διαμεσολάβησης είχε ήδη κατατεθεί ως σχετικό με την υποβληθείσα με αρ. πρωτ./2021 ενδικοφανή προσφυγή του ως άνω φορολογουμένου. Ο προσφεύγων με το υπ' αριθ. ΔΕΔΕΙ2022ΕΜΠ/16-02-2022 συμπληρωματικό υπόμνημα προσκομίζει εκ νέου το ως άνω πρακτικό, φέρον σφραγίδα του Πρωτοδικείου ότι αυτό αποτελεί ακριβές αντίγραφο εξαχθέν από το φάκελο δικογραφίας της με/2020 και...../2619/2020 Αγωγής, με αποτέλεσμα το εν λόγω πρακτικό να υπάγεται πλέον στις διατάξεις του άρθρου 904 παρ 2 εδ. γ' ΚΠολΔ.

Το ως άνω γεγονός, καμία επιρροή δεν ασκεί εν προκειμένω, καθόσον αυτό πραγματοποιήθηκε στο πλαίσιο ασκηθείσας αγωγής αδικαιολόγητου πλουτισμού (ΑΚ 904), η οποία δεν επιδρά στο χαρακτηρισμό της διαγραφής της απαίτησης του Ν Π έναντι του Φ.Π. ως δωρεάς. Κατά συνέπεια, ο έλεγχος εμμένει στην αρχική του θέση στηριζόμενος στο υπ' αριθμ. πρωτ ΔΕΦΚ 2021 ΕΜΠ απαντητικό έγγραφο της Δ/σης Εφαρμογής Φορολογίας Κεφαλαίου και Περιουσιολογίου, το οποίο και αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της συνταχθείσας έκθεσης ελέγχου, σύμφωνα με το οποίο «η δυνατότητα άσκησης ένδικων βοηθημάτων τόσο για την ενδεχόμενη ευθύνη από τις διαπραγματεύσεις, σύμφωνα με τα 197 ΑΚ και 198 ΑΚ όσο και για την αξίωση από αδικοπραξία, εφόσον συντρέχουν και οι λοιπές προϋποθέσεις των άρθρων 919 και 914 επ. ΑΚ (π.χ. δόλος), καθώς και το γεγονός ότι έχει ασκηθεί αγωγή από τους εκκαθαριστές του Ν.Π. για αδικαιολόγητο πλουτισμό (904 ΑΚ) για την δοθείσα προκαταβολή, λόγω της ακυρότητας του προσυμφώνου, δεν επιδρούν στο χαρακτηρισμό της διαγραφής της απαίτησης του Ν.Π. έναντι του Φ.Π. ως δωρεά».

Συμπερασματικώς, η θέση του ελέγχου δεν διαφοροποιείται σε σχέση με τα πορίσματα του αρχικού ελέγχου όπως αυτά αναφέρονται στην από 12/10/2021 Έκθεση Ελέγχου Φόρου Δωρεάς και κατά συνέπεια δεν διαφοροποιούνται και τα ποσά που έχουν καταλογισθεί στην με αριθ. με αριθμό/2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς».

Επειδή περαιτέρω, ο προσφεύγων με το υπ' αριθ. ΔΕΔ.....ΕΙ2022ΕΜΠ/15-03-2022 υπόμνημα προβάλλει ότι βάσει του άρθρου 1192 ΑΚ οι εν ζωή δικαιοπραξίες είναι μεταξύ των τίτλων που μεταγράφονται, ώστε να γίνει η μεταβίβαση της κυριότητας ενός ακινήτου, ενώ όπως έχει κριθεί μεταξύ των τίτλων – δικαιοπραξιών εν ζωή, είναι και το πρακτικό δικαστικού συμβιβασμού που υποκαθιστά πλήρως τον συμβολαιογραφικό τύπο (Α.Π 2092/1986 Ολομ.).

Επειδή κατόπιν αυτών, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από **15/10/2021** 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 **15/11/2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, με ΑΦΜ:, κατοίκου, Τ.Κ, και την επικύρωση της υπ' αριθ. /2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς με χρόνο φορολογίας την 31/01/2016, 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	Φόρος που αναλογεί στον προσφεύγοντα	Πρόστιμο αρθ. 58Α ΚΦΔ	Οριστική Φορολογική Υποχρέωση
1	 - 12/10/2021	Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεών	2016	6.456.858,10€	2.582.743,24€	2.033.910,30€	1.016.955,15€	3.050.865,45€
Σύνολα					2.582.743,24€		1.016.955,15€	3.050.865,45€

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 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.