



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 01/03/2022
Αριθμός απόφασης: 659

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604553

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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β' /22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

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

2. 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 «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

3. Την με ημερομηνία κατάθεσης **01/11/2021** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ η οποία εδρεύει στο κατά της υπ' αριθμ...../2021 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας Αττικής και τα προσκομιζόμενα με την προσφυγή, έγγραφα.

4. Την υπ' αριθμ...../2021 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ν. ΙΩΝΙΑΣ ΑΤΤΙΚΗΣ.

6. Το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ.....ΕΙ2022ΕΜΠ/18-02-2022 υπόμνημα της προσφεύγουσας εταιρείας ενώπιον της Υπηρεσίας μας.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **01/11/2021** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ, 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./2021 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας καταλογίσθηκε σε βάρος της αλλοδαπής εταιρείας φόρος δωρεάς ποσού **1.619.007,93** ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου άρθρου 58 του ν.4174/2013 ποσού **809.503,97** ευρώ ήτοι συνολικό ποσό **2.428.511,90** ευρώ.

Η ως άνω διαφορά φόρου καταλογίσθηκε κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της από 30/07/2021 έκθεσης μερικού ελέγχου φόρου δωρεάς της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ. Ν. ΙΩΝΙΑΣ ΑΤΤΙΚΗΣ,
.....

Συγκεκριμένα ως προς το ιστορικό της υπόθεσης αναφέρονται τα εξής:

Εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας η με αριθμ./2020 εντολή μερικού ελέγχου γραφείου δυνάμει του με αριθμ. πρωτ./2019 έγγραφου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.), το οποίο έλαβε τον αρ. πρωτ. Δ.Ο.Υ. Ν. Ιωνίας/2019, και στο οποίο αναφέρονται επακριβώς τα κατωτέρω:

«Από την υπηρεσία μας εκδόθηκε η με αριθμό/2018 εντολή διενέργειας μερικού φορολογικού ελέγχου για τα φορολογικά έτη 2014, 2015 και 2016 των βιβλίων και στοιχείων (αρχείων και παραστατικών) της επιχείρησης:

ΕΠΩΝΥΜΙΑ : ΕΠΩΝΥΜΙΑ :
.....

ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΕΡΓΑΣΙΩΝ :

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ :

Α.Φ.Μ. :

ΑΡΜΟΔΙΑ Δ.Ο.Υ. : **1159 - ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ**

ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΕΣ ΧΡΗΣΕΙΣ : **01/01/2014-31/12/2014, 01/01/2015-31/12/2015,**
01/01/2016-31/12/2016

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε διαπιστώθηκε μεταξύ άλλων ότι:

Την **2/11/2016** οι μέτοχοι συνήλθαν σε έκτακτη αυτόκλητη Γενική συνέλευση και αποφάσισαν τη **μείωση μετοχικού κεφαλαίου κατά το ποσό του 1.694.692,20€** με την αιτιολογία ότι τα Αποθεματικά κεφάλαια της τα οποία ανέρχονται στο ποσόν των **8.982.174,10€**, υπερκαλύπτουν τις Βραχυπρόθεσμες & Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις της Εταιρείας (πρακτικό Νο). Ομόφωνα οι Μέτοχοι συμφωνούν το ποσό που τους αναλογεί από την ανωτέρω μείωση του μετοχικού κεφαλαίου να πιστωθεί στο λογαριασμό τους που τηρεί η εταιρεία στα λογιστικά της βιβλία και να λάβουν το ποσό αυτό σύμφωνα με τις οικονομικές δυνατότητες της εταιρείας. Μετά την ανωτέρω μείωση, το Μ.Κ. ανέρχεται στο ποσό των **25.807,80€**. Την **8/11/2016** οι μέτοχοι συνήλθαν σε έκτακτη αυτόκλητη Γενική συνέλευση και αποφάσισαν την **αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου** (πρακτικό Νο) **κατά 300.000€**. Οι κάτοχοι των

ονομαστικών και ανωνύμων μετοχών που αναφέρονται παρακάτω παραιτήθηκαν στο σύνολο τους από την άσκηση του δικαιώματος συμμετοχής στην αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου της εταιρείας και οι εν λόγω μετοχές που αντιστοιχούν στην παρούσα αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου διατέθηκαν στην «.....», με έδρα επί της και ημερομηνία σύστασης την 13/06/2016, με αριθμό και έτσι απέκτησε το 92,08% των μετοχών της ελεγχόμενης, ουσιαστικά μόνο με το ποσό των 300.000€, ενώ η καθαρή της θέση της εταιρείας αφαιρουμένου του καταβληθέντος μετοχικού κεφαλαίου κατά το χρόνο της αύξησης του κεφαλαίου ανερχόταν σε 8.892.174,10€. Τα ανωτέρω στοιχεία δε συνάδουν με μια συνήθη επιχειρηματική συμπεριφορά σύμφωνα με τα οριζόμενα του άρθρου 38 παρ. 3 περιπτ. β του Ν. 4174/2013 καθώς αποτελεί τεχνητή διευθέτηση που αποβλέπει στην αποφυγή φόρων και συγκεκριμένα του φόρου υπεραξίας από τη μεταβίβαση μετοχών όπως προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 42 και 43 του Ν. 4172/2013 ή οι διατάξεις των άρθρων 9, 10, 12 & 13 του Ν. 2961/2001. Οι κυριότεροι μέτοχοι όπως αυτοί προκύπτουν από το τηρούμενο βιβλίο μετόχων με τα αντίστοιχα ποσοστά συμμετοχής τους πριν την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου την 8/11/2016 ήταν οι παρακάτω:

	ΑΦΜ	ΑΡΜΟΔΙΑ Δ.Ο.Υ.	Ονομαστικές μετοχές	Ανώνυμες μετοχές	Σύνολο μετοχών & Αριθμός Ψήφων	Ποσοστό
.....			506.400	2.361.100	2.867.500	50%
.....				380.000	380.000	6,63%
.....				380.000	380.000	6,63%
.....				380.000	380.000	6,63%
.....			506.400	1.221.100	1.727.500	30,13%
ΣΥΝΟΛΟ			1.012.800	4.722.200	5.735.000	100%

Μετά την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου την 8/11/2016 οι μέτοχοι ήταν οι παρακάτω:

	ΑΦΜ	ΑΡΜΟΔΙΑ Δ.Ο.Υ.	Ονομαστικές μετοχές	Ανώνυμες μετοχές	Σύνολο μετοχών & Αριθμός Ψήφων	Ποσοστό
.....		ΑΜΑΡΟΥΣΙΟΥ	7.596	35.417	43.013	3,96%
.....		ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ		5.700	5.700	0,53%
.....		ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ		5.700	5.700	0,53%
.....		ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ		5.700	5.700	0,53%
.....		ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ	7.596	18.317	25.913	2,38%
.....				1.000.000	1.000.000	92,08%
ΣΥΝΟΛΟ			15.192	1.070.834	1.086.026	100%

Προς διευκόλυνσή σας αποστέλλουμε τα παρακάτω...».

Η φορολογική αρχή κατόπιν του ως άνω εγγράφου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. εξέδωσε αρχικά τις υπ' αριθμ./2020,/2020,/2020,/2020 και/2020 εντολές ελέγχου στα φυσικά πρόσωπα παλαιούς μετόχους της εταιρείας

....., προκειμένου να διαπιστωθεί από τον έλεγχο εάν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις περί υπεραξίας μεταβίβασης τίτλων άρθρων 42 και 43 Ν. 4172/2013.

Στο πλαίσιο του εν λόγω ελέγχου ζητήθηκαν οι σελίδες του βιβλίου μετόχων στις οποίες καταχωρήθηκαν οι μεταβολές (μείωση- αύξηση) του μετοχικού κεφαλαίου της εταιρείας «.....-ΑΦΜ» εντός του φορολογικού έτους 2016 καθώς και οι συμβάσεις μεταβίβασης και το τυχόν τίμημα βάσει των οποίων εκχωρήθηκε το δικαίωμα προτίμησής τους στην εταιρεία κατά την αύξηση μετοχικού κεφαλαίου που έλαβε χώρα την 8/11/2016. Ως απάντηση στις εν λόγω προσκλήσεις, ο έλεγχος έλαβε το από 05/08/2020 ηλεκτρονικό μήνυμα του λογιστή της επιχείρησης (αρ. πρωτ. Δ.Ο.Υ. Ν. Ιωνίας/2020), στο οποίο επισύναπτε αποκλειστικά και μόνο τον πίνακα μετόχων της μετά την από 8/11/2016 αύξηση μετοχικού κεφαλαίου.

Εν συνεχεία εφόσον από τα ανωτέρω ζητηθέντα, τα φυσικά πρόσωπα – παλαιοί μέτοχοι δεν προσκόμισαν περαιτέρω στοιχεία προκειμένου ο έλεγχος να διαπιστώσει εάν υφίσταται ή όχι συμφωνηθέν αντάλλαγμα μεταξύ των ενδιαφερομένων μερών, η φορολογική αρχή εξέδωσε τις σχετικές εντολές ελέγχου για την διαπίστωση εφαρμογής διατάξεων περί φόρου δωρεάς των άρθρων 34, 35 & 38 Ν.2961/2001 και επίσης προέβη, σε διαδικασίες απόδοσης ΑΦΜ βάσει του άρθ. 11 Ν. 4174/2013 και της ΠΟΛ. 1123/2018 στο νομικό πρόσωπο με διεύθυνση,,, λαμβάνοντας υπόψη και τις διατάξεις του άρθρου 23 παρ. 2^α Ν. 4174/2013.

Ειδικότερα ως προς την υπό κρίση υπόθεση, εκδόθηκε η υπ' αριθμ./2020 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου γραφείου άτυπης δωρεάς, η οποία αφορά στο δωρητή του με Α.Φ.Μ. και στην υπόχρεο σε φόρο δωρεοδόχο εταιρεία με ΑΦΜ για το έτος 2016 και στο πλαίσιο αυτό ζητήθηκαν και συγκεκριμένα στοιχεία τόσο από τον δωρητή όσο και από την αλλοδαπή εταιρεία.

Στις 3/3/2021, σε απάντηση των σχετικών προσκλήσεων της φορολογικής αρχής κατετέθη, μέσω του πληρεξούσιου δικηγόρου του, το υπ' αριθμ. Πρωτ. Υπόμνημα του του με ΑΦΜ:, σύμφωνα με το οποίο ισχυρίστηκε το εξής:

«Η αληθής σχέση, στην οποία αφορά η είσοδος νέου μετόχου στην ανώνυμη εταιρεία με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ., μέσω της διαδικασίας μειώσεως και, εν συνεχεία αυξήσεως του μετοχικού κεφαλαίου της, ήταν αυτή της δωρεάς από τους ΤΟΥ, ΤΟΥ ΤΟΥ και ΤΟΥ προς τον ΤΟΥ Τα ανωτέρω επιβεβαιώνονται και από το από 26-10-2016 Ιδιωτικό Συμφωνητικό Δωρεάς Μετοχών, με θεωρημένο το γνήσιο των υπογραφών των συμβαλλομένων μερών. Όπως προκύπτει από το προμνημονευθέν Ιδιωτικό Συμφωνητικό, ο και η γονείς του του και του επιθυμούσαν, στο πλαίσιο τής κληρονομικής διαδοχής τους, να διαμοιράσουν το σύνολο της περιουσίας τους (ακίνητα, μετρητά, κινητές αξίες κ.λπ.) στα τέκνα τους, με τρόπο τέτοιο, ώστε έκαστο εκ των τέκνων να λάβει την πλήρη κυριότητα διακριτών περιουσιακών στοιχείων αντίστοιχης αξίας. Απώτερος σκοπός

τους ήταν κάθε τέκνο να λαμβάνει ατομικά τις αποφάσεις για τη διαχείριση των περιουσιακών του στοιχείων, χωρίς τη συναίνεση των λοιπών μελών της οικογενείας, ώστε να αποφευχθούν μελλοντικά οικογενειακές έριδες.

Στο πλαίσιο αυτό, με το εν λόγω Ιδιωτικό Συμφωνητικό, ο και η αφενός δώρισαν στον την πλειοψηφία των μετοχών, που κατείχαν στην εταιρεία με επωνυμία «.....» και αφετέρου παρότρυναν τα δύο άλλα τέκνα τους, ήτοι τον και τον, να προβούν σε αντίστοιχη δωρεά της πλειοψηφίας του ποσοστού συμμετοχής τους στην ανωτέρω εταιρεία. Την ως άνω παρότρυνση αποδέχθηκαν ο και ο και, συνακόλουθα, δώρισαν με τη σειρά τους τις μετοχές, που κατείχαν στην ανωτέρω εταιρεία, στον Παραλλήλως, οι γονείς, και, καθώς και οι αδελφοί του, και, διατήρησαν ένα μικρό ποσοστό των μετοχών, που κατείχαν στην εταιρεία, προκειμένου να δικαιούνται ένα ποσοστό επί των κερδών της. Επιπροσθέτως, οι γονείς, και, δεσμεύθηκαν να μεταβιβάσουν στα έτερα τέκνα του, και, είτε εν ζωή είτε αιτία θανάτου, περιουσιακά στοιχεία αντίστοιχης αξίας με τις μετοχές, που δωρίστηκαν στον ως ανωτέρω. Για λόγους εμπορικούς και αποτελεσματικότερης εταιρικής διακυβερνήσεως, ο δωρεοδόχος,, επιθυμούσε η ως άνω δωρεά να υλοποιηθεί με τη συμμετοχή παρένθετων νομικών προσώπων, που είχαν συσταθεί, μεταξύ άλλων, για τον σκοπό αυτό. Στα ως άνω παρένθετα νομικά πρόσωπα συμμετείχαν, άμεσα ή έμμεσα, από κοινού ο δωρεοδόχος,, με τον έτερο μέτοχο της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», κατά ποσοστό 50% έκαστος. Ειδικότερα, επρόκειτο για τα ακόλουθα νομικά πρόσωπα:

- α) την εταιρεία με την επωνυμία «.....», συσταθείσα στην, με μέτοχο την εταιρεία με την επωνυμία «.....»,
- β) την εταιρεία με την επωνυμία «.....», συσταθείσα στην, με μέτοχο την εταιρεία με την επωνυμία «.....»,
- γ) την εταιρεία με την επωνυμία «.....», συσταθείσα στα, με μετόχους τους και,

Ο έτερος μέτοχος της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», που συνυπέγραψε το προμνημονευθέν Ιδιωτικό Συμφωνητικό, δήλωσε με τη σειρά του ότι, ομοίως, για λόγους εμπορικούς και εταιρικής διακυβερνήσεως, επιθυμεί να αναδιοργανώσει τον τρόπο συμμετοχής του στην ανωτέρω εταιρεία, με σκοπό να συμμετέχει σε αυτήν και ο ίδιος μέσω των ως άνω παρένθετων νομικών προσώπων. Δεδομένων των προπαρατεθέντων, συμφωνήθηκε από όλα τα συμβαλλόμενα μέρη από κοινού να εκτελεστεί η δωρεά σε δύο στάδια, μέσω μειώσεως, και ακολούθως, αυξήσεως του μετοχικού κεφαλαίου της εταιρείας, κατόπιν τούτων, ο έχει καταστεί έμμεσα, μέσω των νομικών προσώπων με τις επωνυμίες «.....»,

«.....» ΚΑΙ «.....», μέτοχος της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία
«.....»,

β) ο έχει παραμείνει μέτοχος της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία
«.....», κατέχοντας, πλέον, και εμμέσως τις
μετοχές του μέσω των νομικών προσώπων με τις επωνυμίες «.....»,
«.....» ΚΑΙ «.....».

Στην ελεγκτική αρχή ως προς την αύξηση και μείωση μετοχικού κεφαλαίου της εταιρείας τέθηκαν υπόψη
τα υπ' αριθμ./2016 και/2016 Πρακτικά Έκτακτης Γενικής συνέλευσης των μετόχων της
εταιρείας καθώς και αντίγραφο από το καταχωρισμένο στη μερίδα ΓΕΜΗ της εταιρείας
καταστατικό (αριθμ. πρωτ., ΚΑΚ/2016, αρ. ΓΕΜΗ).

➤ **Πρακτικό Νο/2016 Έκτακτης Γενικής συνέλευσης των μετόχων της εταιρείας**

Με την από 02/11/2016 απόφαση της Έκτακτης Γενικής Συνέλευσης των μετόχων της εταιρείας
«.....» (Πρακτικό/2016), η οποία καταχωρήθηκε στο Γ.Ε.ΜΗ. την 01/12/2016 και
έλαβε αριθμό καταχώρησης, μειώθηκε το Μετοχικό Κεφάλαιο κατά Ένα εκατομμύριο εξακόσιες
ενενήντα τέσσερις χιλιάδες εξακόσια ενενήντα δύο ευρώ και είκοσι λεπτά (1.694.692,20€), με ακύρωση
(5.648.974) μετοχών, ονομαστικής αξίας 0,30 ευρώ εκάστη, με επιστροφή μετρητών στους Μετόχους.

Η μετοχική σύνθεση της εταιρείας μετά την από 2/11/2016 απόφαση μείωσης κεφαλαίου
διαμορφώθηκε ως εξής:

	ΑΦΜ	ΑΡΜΟΔΙΑ Δ.Ο.Υ.	Ονομαστικές μετοχές (Μετά τη μείωση)	Ανώνυμες μετοχές (Μετά τη μείωση)	Σύνολο μετοχών (Μετά τη μείωση)	Ποσοστό
.....		ΑΜΑΡΟΥΣΙΟΥ	7.596	35.417	43.013	50%
.....		ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ	-	5.700	5.700	6,63%
.....		ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ	-	5.700	5.700	6,63%
.....		ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ	-	5.700	5.700	6,63%
.....		ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ	7.596	18.317	25.913	30,13%
ΣΥΝΟΛΟ ΑΡΙΘΜΟΥ ΜΕΤΟΧΩΝ (ΜΕΤΑ ΤΗ ΜΕΙΩΣΗ) ΑΝΑ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ			15.192	70.834	86.026	100%
ΠΟΣΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ ΑΝΑ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΜΕΤΟΧΩΝ			4.557,60	21.250,20	25.807,80	

Έτσι, το Μετοχικό Κεφάλαιο της εταιρείας διαμορφώθηκε στο ποσό των Είκοσι πέντε χιλιάδων οκτακοσίων
επτά ευρώ και ογδόντα λεπτών (**25.807,80 €**), διαιρούμενο σε ογδόντα έξι χιλιάδες είκοσι έξι (86.026)
μετοχές ονομαστικής αξίας 0,30 ευρώ εκάστη, εκ των οποίων οι Δεκαπέντε χιλιάδες εκατόν ενενήντα δύο

(15.192) μετοχές είναι ονομαστικές, οι δε λοιπές Εβδομήντα χιλιάδες οκτακόσιες τριάντα τέσσερις (70.834) μετοχές είναι ανώνυμες.

➤ **Πρακτικό Νο/2016 Έκτακτης Γενικής συνέλευσης των μετόχων της εταιρείας**

Με την από 8/11/2016 απόφαση της Έκτακτης Γενικής Συνέλευσης των μετόχων της εταιρείας «.....» (Πρακτικό/2016), η οποία καταχωρήθηκε στο Γ.Ε.ΜΗ. την 05/12/2016 και έλαβε αριθμό καταχώρησης, αυξήθηκε το Μετοχικό Κεφάλαιο κατά τριακόσιες χιλιάδες ευρώ (300.000,00€) με κατάθεση μετρητών, με την έκδοση ενός εκατομμυρίου (1.000.000) νέων ανώνυμων μετοχών, ονομαστικής αξίας 0,30 ευρώ εκάστη.

Στη σελίδα 2 του υπ' αριθμ./2016 Πρακτικού Έκτακτης Γενικής Συνέλευσης αναγράφονται επακριβώς τα κατωτέρω:

«...Κατόπιν των ανωτέρω, λαβών το λόγο ο κ. Πρόεδρος της Έκτακτης Αυτόκλητης Γεν. Συνέλευσης ενημέρωσε τους μετόχους σχετικά με τα οικονομικά στοιχεία της επιχείρησης και πρότεινε την αύξηση του Μετοχικού κεφαλαίου της εταιρείας κατά τριακόσιες χιλιάδες (300.000,00) ευρώ με την έκδοση ενός εκατομμυρίου (1.000.000) νέων ανώνυμων μετοχών ονομαστικής αξίας 0,30 ευρώ εκάστη, την παραίτηση των μετόχων από το δικαίωμα συμμετοχής τους στην αύξηση αυτή και στην είσοδο της εταιρείας ως νέου επενδυτή στο Μετοχικό κεφάλαιο της εταιρείας. Επίσης εάν εγκριθεί η ανωτέρω πρόταση η Έκτακτη Αυτόκλητη Γενική Συνέλευση να προβεί σε τροποποίηση του σχετικού Άρθρου 5 του Καταστατικού. Ο κ. Πρόεδρος της Έκτακτης Αυτόκλητης Γεν. Συνέλευσης ενημέρωσε τους μετόχους σχετικά με την πρόθεση της εταιρείας να συμμετάσχει στο Μετοχικό σχήμα της επιχείρησης καθώς και για τις προοπτικές που θα έχει η εταιρεία μετά την ολοκλήρωση αυτής της συμμετοχής. Στη συνέχεια κάλεσε τους Μετόχους να αποφασίσουν για τα ανωτέρω θέματα.

Η Έκτακτη Γενική Συνέλευση των μετόχων λαβούσα υπόψη της τα στοιχεία που παρέθεσε ο Πρόεδρος της Συνέλευσης μετά από διαλογική συζήτηση αποφάσισε επί των ανωτέρω θεμάτων τα ακόλουθα:

.....

2. Επί του θέματος της παραίτησης των σημερινών Μετόχων της εταιρείας από το δικαίωμα συμμετοχής στην Αύξηση του Μετοχικού Κεφαλαίου

A) Οι κάτοχοι των ονομαστικών μετοχών παραιτούνται στο σύνολό τους από την άσκηση του δικαιώματος συμμετοχής στην αύξηση του Μετοχικού Κεφαλαίου της εταιρείας, παραδίδουν στον κο Πρόεδρο της Έκτακτης Γενικής Συνέλευσης τις σχετικές επιστολές παραιτήσεώς τους και εξουσιοδοτούν το Διοικητικό Συμβούλιο να διαθέσει τις Μετοχές που αντιστοιχούν στην παρούσα Αύξηση Μετοχικού Κεφαλαίου στην εταιρεία

B) Οι κάτοχοι των ανωνύμων μετοχών παραιτούνται στο σύνολό τους από την άσκηση του δικαιώματος συμμετοχής στην αύξηση του Μετοχικού Κεφαλαίου της εταιρείας, παραδίδουν στον κο Πρόεδρο της Έκτακτης Γενικής Συνέλευσης τις σχετικές επιστολές παραιτήσεώς τους και εξουσιοδοτούν το Διοικητικό Συμβούλιο να διαθέσει τις Μετοχές που αντιστοιχούν στην παρούσα Αύξηση Μετοχικού Κεφαλαίου στην εταιρεία

3. Κατόπιν των αποφάσεων των Μετόχων το Μετοχικό Κεφάλαιο της εταιρείας θα διαμορφωθεί σύμφωνα με τον ακόλουθο Πίνακα μετά την Αύξηση Κεφαλαίου:

	Αριθμός Ονομαστικών μετοχών	Αριθμός Ανώνυμων μετοχών	Συνολικός Αριθμός μετοχών μετά δικαιωμάτων ψήφου
.....	7.596	35.417	43.013
.....		5.700	5.700
.....		5.700	5.700
.....		5.700	5.700
.....	7.596	18.317	25.913
.....		1.000.000	1.000.000
ΣΥΝΟΛΟ ΑΡΙΘΜΟΥ ΜΕΤΟΧΩΝ ΑΝΑ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ	15.192	1.070.834	1.086.026
ΠΟΣΟΝ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ ΑΝΑ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ	4.557,60	321.250,20	325.807,80

- Αντίγραφο από το καταχωρισμένο στη μερίδα ΓΕΜΗ της εταιρείας καταστατικό - σελίδα 4 (αριθμ. πρωτ., ΚΑΚ/2016, αρ. ΓΕΜΗ).

Άρθρο 5 Μετοχικό κεφάλαιο – Μετοχές

.....

2. Σε κάθε περίπτωση αύξησης του μετοχικού κεφαλαίου που δε γίνεται με εισφορά σε είδος ή έκδοσης ομολογιών με δικαίωμα μετατροπής τους σε μετοχές, παρέχεται το δικαίωμα προτίμησης σε ολόκληρο το νέο κεφάλαιο ή το ομολογιακό δάνειο, υπέρ των κατά την εποχή έκδοσης μετόχων, ανάλογα με τη συμμετοχή τους στο υφιστάμενο μετοχικό κεφάλαιο.

Εν κατακλείδι από τον έλεγχο που διενεργήθηκε διαπιστώθηκε ότι:

- Την **01/01/2016** το μετοχικό κεφάλαιο της ανερχόταν στο ποσό των **1.720.500,00 €**.
- Την **2/11/2016** οι μέτοχοι αποφάσισαν τη μείωση μετοχικού κεφαλαίου (πρακτικό Νο) κατά το ποσό του **1.694.692,20€**. Μετά την ανωτέρω μείωση, το Μ.Κ. ανέρχεται στο ποσό των **25.807,80€**.

Οι μέτοχοι με τα αντίστοιχα ποσοστά συμμετοχής τους μετά την από 2/11/2016 απόφαση μείωσης κεφαλαίου ήταν οι παρακάτω:

	ΑΦΜ	ΑΡΜΟΔΙΑ Δ.Ο.Υ.	Ονομαστικές μετοχές	Ανώνυμες μετοχές	Σύνολο μετοχών	Ποσοστό
.....		ΑΜΑΡΟΥΣΙΟΥ	7.596	35.417	43.013	50%
.....		ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ	-	5.700	5.700	6,63%
.....		ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ	-	5.700	5.700	6,63%
.....		ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ	-	5.700	5.700	6,63%

.....						
.....		ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ	7.596	18.317	25.913	30,13%
ΣΥΝΟΛΟ ΑΡΙΘΜΟΥ ΜΕΤΟΧΩΝ ΑΝΑ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ			15.192	70.834	86.026	100%

- Την **8/11/2016** οι μέτοχοι αποφάσισαν την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου (πρακτικό Νο) κατά 300.000€. Μετά την ανωτέρω αύξηση, το Μ.Κ. ανέρχεται στο ποσό των 325.807,80€. Οι κάτοχοι των ονομαστικών και ανωνύμων μετοχών, κατά την αύξηση κεφαλαίου που έλαβε χώρα την 08/11/2016, παραιτήθηκαν στο σύνολό τους από την άσκηση του δικαιώματος συμμετοχής στην αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου της εταιρείας και οι εν λόγω μετοχές που αντιστοιχούσαν στην παρούσα αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου διατέθηκαν στην «.....», με έδρα επί της και ημερομηνία σύστασης την 13/06/2016, με αριθμό και έτσι η απέκτησε το 92,08% των μετοχών της ελεγχόμενης, ουσιαστικά μόνο με το ποσό των 300.000€, ενώ η καθαρή θέση της εταιρείας την 8/11/2016 πριν την αύξηση μετοχικού κεφαλαίου ανερχόταν σε **9.007.981,90 €**.

Οι μέτοχοι με τα αντίστοιχα ποσοστά συμμετοχής τους μετά την από 8/11/2016 απόφαση αύξησης κεφαλαίου ήταν οι παρακάτω:

	ΑΦΜ	ΑΡΜΟΔΙΑ Δ.Ο.Υ.	Ονομαστικές μετοχές	Ανώνυμες μετοχές	Σύνολο μετοχών	Ποσοστό
.....		ΑΜΑΡΟΥΣΙΟΥ	7.596	35.417	43.013	3,96%
.....		ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ	-	5.700	5.700	0,53%
.....		ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ	-	5.700	5.700	0,53%
.....		ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ	-	5.700	5.700	0,53%
.....		ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ	7.596	18.317	25.913	2,38%
.....				1.000.000	1.000.000	92,08%
ΣΥΝΟΛΟ ΑΡΙΘΜΟΥ ΜΕΤΟΧΩΝ ΑΝΑ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ			15.192	1.070.834	1.086.026	100%

Οι μέτοχοι της εταιρείας παραιτήθηκαν (πρακτικό) από το δικαίωμα προτίμησης που έχουν, γεγονός το οποίο είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του ποσοστού συμμετοχής των παλαιών μετόχων από 100% σε 7,92% στο μετοχικό κεφάλαιο της ανώνυμης εταιρείας με ταυτόχρονη αύξηση του ποσοστού συμμετοχής της εταιρείας κατά 92,08%.

Συμπερασματικά, ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη όλα τα ανωτέρω στοιχεία, το υπόμνημα του παλαιού μετόχου, την ΠΟΛ. 1032/2015 «στην οποία ορίζεται η μη συμμετοχή εταίρου, μέλους ή μετόχου στην αύξηση του κεφαλαίου οποιασδήποτε εταιρείας δεν συνιστά μεταβίβαση τίτλων», τις διατάξεις περί φόρου

δωρεάς των άρθρων 1, 3, 34, 35 και 38 Ν. 2961/2001, και το γεγονός ότι το νομικό πρόσωπο είναι σε κάθε περίπτωση ένωση προσώπων ή σύνολο περιουσίας που επιδιώκει ή εξυπηρετεί ορισμένο σκοπό και έχει αναχθεί από το δίκαιο σε υποκείμενο δικαιωμάτων και υποχρεώσεων, έχει δηλαδή αποκτήσει νομική προσωπικότητα (ΑΚ 61), οδηγήθηκε στο συμπέρασμα ότι τεκμαίρεται ότι υποκρύπτεται άτυπη δωρεά από τους παλαιούς μετόχους με μεταβίβαση δικαιωμάτων χωρίς αντάλλαγμα κατά την αύξηση μετοχικού κεφαλαίου ΑΕ, σύμφωνα με την περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 34 του ν. 2961/2001 στην προσφεύγουσα αλλοδαπή εταιρεία.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή καθώς και με το με αριθμ. ΔΕΔΕΙ2022ΕΜΠ/18-02-2022 υπόμνημά της, ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή και να ακυρωθεί η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- **1^{ος} Λόγος Προσφυγής:** Παράνομη έκδοση της οικείας εντολής ελέγχου λόγω μη αναφοράς της διάρκειας του ελέγχου. Εν προκειμένω, όπως προκύπτει από το ίδιο το σώμα της υπ' αριθμ./2020 εντολής μερικού ελέγχου γραφείου φόρου δωρεάς του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας Αττικής, δεν προσδιορίζεται η διάρκεια του προς διενέργεια φορολογικού ελέγχου, όπως ρητώς υπαγορεύει και επιτάσσει η διάταξη του άρθρου 25§1 στοιχ. ε' του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.).
- **2^{ος} Λόγος Προσφυγής:** Παράνομη, εσφαλμένη και αναιτιολόγητη κρίση του ελέγχου περί του πραγματικού προσώπου του δωρεοδόχου. Όπως αναφέρθηκε και στο Υπόμνημα της Εταιρείας επί του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, η αληθής σχέση, στην οποία αφορά η είσοδος νέου μετόχου στην ανώνυμη εταιρεία με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ., μέσω της διαδικασίας μείωσης και, εν συνεχεία αυξήσεως του μετοχικού κεφαλαίου της, ήταν αυτή της δωρεάς από τους του του και του προς τον του Τα ανωτέρω επιβεβαιώνονται και από το από 26-10-2016 Ιδιωτικό Συμφωνητικό Δωρεάς Μετοχών, με θεωρημένο το γνήσιο των υπογραφών των συμβαλλομένων μερών, το οποίο προσκομίστηκε ενώπιον του ελέγχου. Για λόγους εμπορικούς και αποτελεσματικότερης εταιρικής διακυβερνήσεως, ο δωρεοδόχος,, επιθυμούσε η ως άνω δωρεά να υλοποιηθεί με τη συμμετοχή παρένθετων νομικών προσώπων, που είχαν συσταθεί, μεταξύ άλλων, για τον σκοπό αυτό. Στα ως άνω παρένθετα νομικά πρόσωπα συμμετείχαν, άμεσα ή έμμεσα, από κοινού ο δωρεοδόχος,, με τον έτερο μέτοχο της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», και προσφεύγοντα, κατά ποσοστό 50% έκαστος. Ειδικότερα, επρόκειτο για τα ακόλουθα νομικά πρόσωπα:

α) την προσφεύγουσα εταιρεία με την επωνυμία «.....», συσταθείσα στην με μέτοχο την εταιρεία με την επωνυμία «.....», όπως προκύπτει από το από 28-12-2020 Πιστοποιητικό Μετοχών, που προσκομίστηκε ενώπιον του ελέγχου,

-β) την εταιρεία με την επωνυμία «.....», συσταθείσα στην
....., με μέτοχο την εταιρεία με την επωνυμία «.....», όπως προκύπτει από το
από 28-12-2020 Πιστοποιητικό Μετόχων, που προσκομίστηκε ενώπιον του ελέγχου,

-γ) την εταιρεία με την επωνυμία «.....», συσταθείσα στα με
μετόχους τους και όπως προκύπτει από το από
05-12-2019 Πιστοποιητικό Μετόχων και Διευθυντών, που προσκομίστηκε ενώπιον του ελέγχου.
Προσκομίζει, δε, εκ νέου και επικαλείται τόσο το Πιστοποιητικό Συστάσεως όσο και το
Πιστοποιητικό Μετόχων και Διευθυντών της ανωτέρω εταιρείας με την επωνυμία
«.....» με την προσήκουσα νόμιμη θεώρηση αυτών (ΣΧΕΤ. 1, 2). Ομοίως και ο έτερος
μέτοχος της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....»,
....., που συνυπέγραψε το προμνημονευθέν Ιδιωτικό Συμφωνητικό, δήλωσε με τη
σειρά του ότι για λόγους εμπορικούς και εταιρικής διακυβερνήσεως, επιθυμεί να αναδιοργανώσει
τον τρόπο συμμετοχής του στην ανωτέρω εταιρεία, με σκοπό να συμμετέχει σε αυτήν και ο ίδιος
μέσω των ως άνω παρένθετων νομικών προσώπων. Δεδομένων των προπαρατεθέντων,
συμφωνήθηκε από όλα τα συμβαλλόμενα μέρη από κοινού να εκτελεστεί η δωρεά σε δύο στάδια,
μέσω μείωσης, και ακολούθως, αυξήσεως του μετοχικού κεφαλαίου της εταιρείας, ως εξής:
α) η Γενική Συνέλευση των μετόχων να προβεί αρχικά σε μείωση του ονομαστικού κεφαλαίου
ύψους 1.694.692,20 Ευρώ, μέσω ακυρώσεως 5.648.974 μετοχών, και β) εν συνεχεία, να προβεί
σε αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου ύψους 300.000,00 Ευρώ, με την έκδοση 1.000.000,00 νέων
μετοχών, το οποίο θα καταβαλλόταν από παρένθετο νομικό πρόσωπο συμφερόντων του
δωρεοδόχου, και του ετέρου αρχικού μετόχου,
Σύμφωνα με τα προαναλυθέντα, συνάγονται τα εξής:

α) έχει χωρήσει δωρεά μετοχών εταιρείας μη εισηγμένης στο Χ.Α.Α. από:

αα) τον και τη ως γονείς, στον
αβ) τον και τον ως αδερφούς, στον
και, κατόπιν τούτων, ο έχει καταστεί έμμεσα, μέσω των νομικών
προσώπων με τις επωνυμίες «.....», «.....» και «.....»,
μέτοχος της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....»,
β) ο έχει παραμείνει μέτοχος της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία
«.....», κατέχοντας, πλέον, και εμμέσως τις
μετοχές του μέσω των νομικών προσώπων με τις επωνυμίες «.....»,
«.....» και «.....». Αντιθέτως, δεν έχει σημειωθεί καμιά
πραγματική δωρεά με δικαιούχο την προσφεύγουσα, η οποία να την καθιστά υπόχρεη σε
καταβολή φόρου δωρεάς, όπως εσφαλμένως και παρανόμως υπολαμβάνει ο έλεγχος, αγνοώντας
τα αναμφισβήτητα πραγματικά περιστατικά της υπό κρίση υποθέσεως και παραβλέποντας τα
ακλόνητα αποδεικτικά στοιχεία, που τα επιβεβαιώνουν στο ακέραιο, με αποτέλεσμα η εκδοθείσα
καταλογιστική πράξη να αποβαίνει παράνομη και ακυρωτέα.

Επειδή στα άρθρα 23 και 25 του ν.4174/2013 ορίζεται:

«Άρθρο 23

2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης

β) Η απόφαση της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιείται στο φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Γενικού Γραμματέα είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή.

Άρθρο 25

«1. Ο οριζόμενος ή οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι φέρουν έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης, και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής:

α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής,

β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων στους οποίους έχει ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος,

γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,

δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος,

ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και

στ) το χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση.

Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται.».

3. Ο επιτόπιος φορολογικός έλεγχος διενεργείται στις εγκαταστάσεις του φορολογούμενου κατά το επίσημο ωράριο εργασίας της Φορολογικής Διοίκησης και μπορεί να παρατείνεται μέχρι την ολοκλήρωσή του. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να διενεργεί επιτόπιο φορολογικό έλεγχο και εκτός του επίσημου ωραρίου εργασίας εφόσον απαιτείται από το είδος των δραστηριοτήτων του φορολογούμενου. Στην περίπτωση αυτή θα πρέπει να γίνεται ειδική μνεία στην εντολή φορολογικού ελέγχου. Η είσοδος στην κατοικία του φορολογούμενου επιτρέπεται μόνο με εντολή του αρμόδιου Εισαγγελέα και ο έλεγχος πραγματοποιείται μόνο με την παρουσία δικαστικού λειτουργού.

4. Η διάρκεια του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου που προβλέπεται στην παράγραφο 1, δύναται να παραταθεί άπαξ κατά έξι (6) μήνες. Περαιτέρω παράταση μέχρι έξι (6) ακόμη μήνες είναι δυνατή σε εξαιρετικές περιπτώσεις.».

Επειδή με την υπ' αριθμ. ΔΕΛ Α 1069048 2.5.2014 εγκύκλιο της ΓΓΔΕ, με την οποία δόθηκαν οδηγίες εφαρμογής μεταξύ άλλων και του άρθρου 25 του ν. 4174/2013 διευκρινίστηκε ότι:

«Με την παράγραφο 1 του άρθρου 25 προβλέπονται τα στοιχεία που πρέπει να φέρει η εντολή διενέργειας του φορολογικού ελέγχου. Μεταξύ των στοιχείων που φέρει η ως άνω εντολή είναι η διάρκεια του φορολογικού ελέγχου καθώς και ο χαρακτηρισμός (είδος) πλήρης ή μερικός έλεγχος. Για τα στοιχεία αυτά σημειώνουμε τα εξής: Η διάρκεια του ελέγχου που θα τίθεται συναρτάται άμεσα τόσο με το χαρακτηρισμό (είδος) ελέγχου πλήρης ή μερικός όσο και με τα δεδομένα της κάθε υπόθεσης όπως είναι το μέγεθος της επιχείρησης, το αντικείμενο των εργασιών, ο βαθμός δυσκολίας κλπ.

Σε κάθε περίπτωση, η διάρκεια που θα τεθεί, πρέπει να εξασφαλίζει τη διενέργεια του ελέγχου με σχετική άνεση χρόνου δεδομένου ότι μπορεί να παραταθεί μία φορά κατά έξι (6) μήνες και περαιτέρω παράταση για ακόμη έξι (6) μήνες είναι δυνατή μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις»,

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 10 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999, Α' 45) ορίζεται ότι:

«Οι προθεσμίες για τη Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός αν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές...».

Επειδή, εξάλλου, κατά πάγια νομολογία του ΣτΕ, οι προθεσμίες που τάσσονται στη διοίκηση από διάφορους διοικητικούς νόμους έχουν κατά κανόνα απλώς το σκοπό να πιέσουν τα διοικητικά όργανα ώστε να διεκπεραιώσουν γρήγορα ορισμένες ενέργειες. Για το λόγο αυτό, η σημασία τους είναι κατά κανόνα ενδεικτική (ΣτΕ 3762/2009, ΣτΕ 4876/2012).

Συνεπώς οι προβλεπόμενες από το άρθρο 25 και 28 του ν. 4174/2013, και την εγκύκλιο με αριθμ. ΔΕΛ Α 1069048/2.5.2014 προθεσμίες των ενεργειών του φορολογικού ελέγχου δεν είναι αποκλειστικές, υπό την έννοια ότι η υπέρβασή τους καθιστά την οικεία αρχή αναρμόδια κατά χρόνο να προβεί στην έκδοση οριστικών πράξεων, αλλά ενδεικτικές, αποσκοπούσες στην επιτάχυνση των διοικητικών ενεργειών, σύμφωνα με το άρθρο 10 παρ. 5 & 6 του ν. 2690/1999 σε συνδυασμό με τα άρθρα 10 και 11 του ν.158/1999, και δεν προβλέπεται ποινή ακυρότητας των εκδιδόμενων διοικητικών πράξεων σε περίπτωση υπέρβασης των εν λόγω προθεσμιών.(1273/2019 (ΔΕΔ Θεσ/νικης), 3084/2018 (ΔΕΔ Αθήνας), 991/2018 (ΔΕΔ Αθήνας)).

Επειδή εν προκειμένω η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται την ακυρότητα της πράξης εξαιτίας της παράνομης έκδοσης της με αριθμ...../2020 εντολής μερικού ελέγχου γραφείου φόρου δωρεάς λόγω μη αναφοράς στο σώμα αυτής της διαρκείας του ελέγχου.

Ωστόσο αφενός πρόκειται για έλεγχο γραφείου του άρθρου 23 του ΚΦΔ αφετέρου κάθε προθεσμία που ορίζεται στο άρθρο 25 του ν. [4174/2013](#) είναι ενδεικτική, διότι δεν χαρακτηρίζεται ρητά από τον νόμο ως αποκλειστική ούτε προκύπτει από τις σχετικές διατάξεις διαφορετική βούληση του νομοθέτη, αλλά περιέχει έντονη υπόδειξη προς την Διοίκηση να ολοκληρώσει τις σχετικές διαδικασίες επιτόπιου ελέγχου μέσα σε σύντομο, και πάντως εύλογο χρόνο (§5 του άρθρου 10 του Κώδικα Διοικητικής διαδικασίας, βλ. σχετ. και ΣτΕ 483/2011 σκ.7, πρβλ. ΣτΕ 3762/2009 σκ. 9). Τέλος και σε κάθε περίπτωση σύμφωνα με το άρθρο 79 παρ.5 περ.β του ΚΔΔ όπως προστέθηκε με το άρθρο 20 παρ.1 του ν.3900/2010 «σε περίπτωση προσφυγής κατά πράξης ... η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή την διαδικασία της έκδοσης της πράξης, μόνον αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη ή οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά, παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης. Εν προκειμένω η προσφεύγουσα εταιρεία δεν αποδεικνύει ότι υπέστη συγκεκριμένη βλάβη από την μη αναγραφή της διάρκειας του ελέγχου.

Επειδή, με βάση το άρθρο 13 παρ. 7 εδ. α' του Ν. 2190/1920 «Αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου – δικαίωμα προτίμησης- παροχή δικαιωμάτων απόκτησης μετοχών» ορίζονται τα εξής:

*«Σε κάθε περίπτωση αύξησης του μετοχικού κεφαλαίου, που δε γίνεται με εισφορά σε είδος ή έκδοση ομολογίων με δικαίωμα μετατροπής τους σε μετοχές, παρέχεται **δικαίωμα προτίμησης σε ολόκληρο το νέο κεφάλαιο** ή το ομολογιακό δάνειο, υπέρ των μετόχων κατά το χρόνο της έκδοσης, ανάλογα με τη συμμετοχή τους στο υφιστάμενο μετοχικό κεφάλαιο».*

Η αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου με την έκδοση νέων μετοχών αποδυναμώνει καταρχήν τους παλαιούς μετόχους, καθώς περιορίζεται η αναλογία συμμετοχής τους στην εταιρία. Τις δυσμενείς αυτές συνέπειες ο μέτοχος τις αντισταθμίζει αν πάρει μέρος στην αύξηση του κεφαλαίου, με την αναλογία με την οποία μετέχει στο κεφάλαιο της εταιρίας. Προς επίτευξη του σκοπού αυτού, ο νόμος του παρέχει δικαίωμα προτίμησης. Δικαίωμα προτίμησης είναι το δικαίωμα που παρέχεται στους παλαιούς μετόχους, δηλαδή σε εκείνους που ήταν μέτοχοι κατά τον χρόνο λήψης της απόφασης αύξησης κεφαλαίου, να προτιμηθούν, με ίσους όρους, από τους τρίτους, στην απόκτηση των νέων μετοχών, στην τιμή που έχει αποφασισθεί από την εταιρεία.

Επειδή ως προς την νομική φύση του δικαιώματος προτίμησης αναφέρονται τα εξής:

Το δικαίωμα προτίμησης ως μετοχικό δικαίωμα:

Αποτελεί ένα γενικό μετοχικό δικαίωμα καθώς παρέχεται σε όλους τους μετόχους κατ' αναλογία της συμμετοχής τους στο μετοχικό κεφάλαιο. Το δικαίωμα προτίμησης είναι απόρροια της μετοχής, με την έννοια της μετοχικής σχέσης (Παμπούκης, Δίκαιο Α.Ε., τ.2, 1994, σελ. 182). Αυτό σημαίνει ότι γεννιέται μαζί της και αποτελεί αναπόσπαστο στοιχείο της.

Το δικαίωμα προτίμησης ως ενοχικό δικαίωμα:

Από τα μετοχικά δικαιώματα είναι δυνατό να απορρέουν ενοχικά δικαιώματα των μετόχων. Το δικαίωμα προτίμησης αποτελεί ένα γενικό μετοχικό δικαίωμα, με τον περιορισμό ότι ο χαρακτήρας του ως τέτοιου διατηρείται μέχρι να αποφασιστεί η αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου, δηλαδή μετά τη χρονική αυτή

στιγμή παράγεται από το ενσωματωμένο στη μετοχή αφηρημένο δικαίωμα μια συγκεκριμένη απαίτηση (αξίωση) του μετόχου για απόκτηση νέων μετοχών. Επομένως, από τη λήψη της απόφασης για αύξηση κεφαλαίου, το γενικό και αφηρημένο δικαίωμα του μετόχου να προτιμάται κατά την ανάληψη των νέων μετοχών μετουσιώνεται σε συγκεκριμένη αγωγή αξίωσης προτίμησης. Περιεχόμενο της αξίωσης αυτής του μετόχου έναντι της εταιρείας αποτελεί η σύναψη της σύμβασης ανάληψης των νέων μετοχών, κατά τους κανόνες της αύξησης κεφαλαίου (Τριανταφυλλάκης, εις Το Δίκαιο της Α.Ε. (επιμ. Περράκη), τ.2Β', 2004, άρ. 13-13^α, σελ. 144).

Εκχώρηση του αφηρημένου δικαιώματος προτίμησης:

Οι μετοχές είναι σύμφωνα με το άρθρο 34 του Εμπ. Ν. αδιαίρετες. Αυτό σημαίνει ότι τόσο τα περιουσιακά δικαιώματα όσο και τα διοικητικά, που είναι ενσωματωμένα στη μετοχή, σχηματίζουν μ' αυτή μια αδιάσπαστη ενότητα (Κ. Παμπούκης, Μεταβίβαση του δικαιώματος προτίμησης, γνμδ. Αρμ. 1085, σ. 15 και σημ. 7, του ιδίου, Δικ., Εμπ. Ετ. Γενικών Μέρους σ.157). Τα δικαιώματα αυτά δεν μπορούν να αποχωρίζονται από τη μετοχή και να μεταβιβάζονται αυτοτελώς. Συγκεκριμένα, το αφηρημένο ή γενικό προτιμησιακό δικαίωμα των μετόχων για ανάληψη των μετόχων για ανάληψη νέων μετοχών, ως ένα γενικό μετοχικό δικαίωμα, που ενσωματώνεται στο έγγραφο της μετοχής, δεν έχει κανένα περιεχόμενο και καμιά περιουσιακή αξία πριν την αύξηση μετοχικού κεφαλαίου.

Επομένως, το αφηρημένο ή γενικό δικαίωμα προτίμησης δεν μπορεί να μεταβιβάζεται ανεξάρτητα από τη μετοχή, αφού αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα αυτής (Κ. Παμπούκης, Μεταβίβαση ό.π., Αρμ. 1985 σ.16)

Εκχώρηση του συγκεκριμένου δικαιώματος προτίμησης

Σε αντίθεση με το αφηρημένο δικαίωμα προτίμησης το συγκεκριμένο δικαίωμα προτίμησης που γεννιέται αμέσως μετά την απόφαση αύξησης του μετοχικού κεφαλαίου, **είναι ένα αυτοτελές δικαίωμα**. Αυτό αποχωρίζεται από τη μετοχή μετά την απόφαση αύξησης του μετοχικού κεφαλαίου και αποτελεί πλέον μια περιουσιακή αυτοτέλεια (κ. Παμπούκης, Μεταβίβαση ό.π., Αρμ. 1985, σ.16, 17 αναφέρει ότι "ο περιουσιακός χαρακτήρας του το κάνει μεταβιβάσιμο από μόνο του").

Ως πράγματι αυτοτελές ενοχικό δικαίωμα μπορεί να εκχωρηθεί, όπως κάθε ενοχική αξίωση (αρθ. 455 Α.Κ.) (Λ. Γεωργακόπουλος ό.π., τομ. II., σ.379 επ., του ιδίου, ό.π. , τομ. III, σ.279, Πασσιά, τομ. I, σ.368 με περ. παραπομπές, αναφέρει ότι "προκειμένου περί δικαιωμάτων των εκ της μετοχής, ταύτα μεταβιβάζονται είτε δια πράξεως εν ζωή είτε αιτία θανάτου, κατά τις διατάξεις του κοινού δικαίου"). Η μεταβίβασή του πραγματοποιείται με τη σύμβαση της πώλησης (Λ. Γεωργακόπουλος ό.π., τομ. II., σ.380). Το δικαίωμα προτίμησης μεταβιβάζεται έγκυρα μετά τη γέννησή του, δηλαδή μετά την έγκυρη απόφαση αύξησης του μετοχικού κεφαλαίου και όχι από τη στιγμή της έναρξης της προθεσμίας άσκησής του. Αν το δικαίωμα προτίμησης πωληθεί στο χρονικό διάστημα από τη γέννησή του μέχρι τη δημοσίευση της πρόσκλησης για ενάσκηση του δικαιώματος προτίμησης στο τεύχος Α.Ε. και Ε.Π.Ε. (άρθ. 13 παρ. 5 εδ. 3 και 5 του κ.ν. 2190/20, αρθ. 9 του ν.2339/95), τότε η αξίωση για ανάληψη νέων μετοχών εκχωρείται στον αγοραστή, εκτός αν έχει συμφωνηθεί άλλως.

Στην περίπτωση των ανώνυμων μετοχών υποχρεώνεται ο μέτοχος που εκχώρησε την απαίτησή του, να νομιμοποιήσει τον αγοραστή για άσκηση του δικαιώματος προτίμησης του. Αυτός οφείλει να παραδώσει στον αποκτώντα- αγοραστή την καθορισμένη μερισματαπόδειξη ή το απόκομμα των μετοχών, πριν την

εκπνοή της προθεσμίας ανάληψης των νέων μετοχών για να αναλάβει μέρος των νέων μετοχών που του αναλογούν. Η μεταβίβασή του στη συγκεκριμένη περίπτωση γίνεται όπως η μεταβίβαση των ανώνυμων μετοχών (1034 Α.Κ. Εμ. Ν. 35).

Στην περίπτωση των ονομαστικών μετοχών η μεταβίβαση του συγκεκριμένου δικαιώματος προτίμησης στον αγοραστή αυτών χωρεί μόνο από τη στιγμή της καταχώρισης της σύμβασης μεταβίβασης στο βιβλίο ονομαστικών μετοχών της εταιρείας και όχι από τη στιγμή της γέννησης του δικαιώματος προτίμησης. Δικαιολογητικός λόγος είναι, ότι μόνο από το χρονικό σημείο της εγγραφής στο βιβλίο ονομαστικών μετοχών ολοκληρώνεται η σύμβαση και μεταβιβάζονται στον αποκτώντα – εκδοχέα τα από την ονομαστική μετοχή απορρέοντα δικαιώματα. Πριν την καταχώριση της σχετικής σύμβασης δικαιούται μόνο ο καταχωρισθείς στο βιβλίο ονομαστικών μετοχών μέτοχος να ασκήσει το δικαίωμα προτίμησης για λογαριασμό του νέου κτήτορα, εφόσον μόνον εκείνος νομιμοποιείται έναντι της εταιρείας για άσκηση του δικαιώματος προτίμησης (αρθ. 5 παρ. 2 ν.δ. 3330/55, αρθ. 8β παρ. 1 κ.ν. 2190/20). Στη συνέχεια ο εκχωρητής- παλιός μέτοχος μπορεί να μεταβιβάσει με νέα εκχώρηση τις νέες μετοχές στον εκδοχέα. Η εκχώρηση αυτή είναι απαραίτητο να σημειώνεται στο βιβλίο ονομαστικών μετοχών της εταιρείας, γιατί διαφορετικά ο δικαιούχος και της εκχωρηθείσης απαίτησης θεωρείται ο εγγεγραμμένος ως μέτοχος στο βιβλίο ονομαστικών μετοχών. Η μεταβίβαση του δικαιώματος προτίμησης στη συγκεκριμένη περίπτωση πραγματοποιείται σύμφωνα με τις διατάξεις των αρθ. 36 Εμπ. Ν., 8β κ.ν. 2190/20 και αρθ. 5 του ν.δ. 3330/55.

Παραίτηση από το δικαίωμα προτίμησης: Η άσκηση του δικαιώματος προτίμησης αποτελεί δικαίωμα και όχι υποχρέωση των παλιών μετόχων (αρθρ.13 παρ. 5 εδ. 2 του κ.ν. 2190/20, αρθ. 9 του ν. 2339/95). Αυτό σημαίνει ότι οι παλιοί μέτοχοι είναι ελεύθεροι να παραιτούνται του δικαιώματός τους για ανάληψη νέων μετοχών. Οι μέτοχοι, που δεν επιθυμούν την άσκηση του δικαιώματος προτίμησης τους στις νέες μετοχές, μπορούν να συμφωνούν με την εταιρεία την παραίτησή τους μέσα στην καθορισμένη προθεσμία άσκησης του δικαιώματος προτίμησης τους (361 ΑΚ). Αυτοί έχουν τη δυνατότητα να υποβάλλουν δήλωση παραίτησης προς την εταιρεία, η οποία υποχρεώνεται να την αποδεχτεί. Η αποδοχή της παραίτησης μπορεί να γίνει και σιωπηρά, με το να διαθέσει στο Διοικητικό Συμβούλιο τις νέες μετοχές των παραιτηθέντων σε τρίτους, χωρίς να περιμένει την εκπνοή της προθεσμίας άσκησης του δικαιώματος προτίμησης. Το Διοικητικό Συμβούλιο δεν περιορίζεται από το άρθ. 13 παρ. 5 εδ. 3 του κ.ν. 2190/20, αρθ. 9 του ν. 2339/95 να διανείμει τις νέες υπολειπόμενες μετοχές μόνο μετά την παρέλευση της προθεσμίας άσκησης του δικαιώματος προτίμησης. Η παραπάνω διάταξη εφαρμόζεται μόνο σε περίπτωση αδράνειας των μετόχων και όχι σε περίπτωση παραίτησης των δικαιούχων από το δικαίωμα προτίμησης (Κ. Παμπούκης (ό.π., Αρμ. 1986 σ. 779). Οι παλιοί μέτοχοι υφίστανται πολλά μειονεκτήματα από τη μη άσκηση του δικαιώματος προτίμησης τους. Συγκεκριμένα, η παραίτηση από το προτιμησηκό δικαίωμα δε βλάπτει στιγμιαία τους παλιούς μετόχους, αφού αποζημιώνονται με το κέρδος από την πώληση των δικαιωμάτων προτίμησης τους, αλλά μειώνει το ποσοστό συμμετοχής τους στο μετοχικό κεφάλαιο. Ο αριθμός των μετοχών τους παραμένει ο ίδιος, αλλά μειώνεται η συμμετοχή τους στο μετοχικό κεφάλαιο λόγω της αύξησης του αριθμού των συνολικά εκδιδόμενων μετοχών. Αυτό συνεπάγεται μείωση τόσο των διοικητικών όσο και των περιουσιακών δικαιωμάτων των παλιών μετόχων. Ειδικά οι παλιοί μέτοχοι

υφίστανται μια μείωση τόσο στο ποσοστό των ψήφων τους, με συνέπεια την ελάττωση της επιρροής τους στις αποφάσεις της εταιρείας, όσο και στην εσωτερική αξία των μετοχών τους, με συνέπεια τη σμίκρυνση του ποσοστού τους στα μερίσματα της εταιρείας. Το δικαίωμα προτίμησης αποσκοπεί στη διατήρηση του status quo των μετόχων, τόσο από περιουσιακή όσο και από διοικητική σκοπιά (Τέλλης, ΕΕμπΔ1991, σελ. 185 επ.(192)).

Η λειτουργία του δικαιώματος προτίμησης ως αντιστάθμισμα της μείωσης της πραγματικής αξίας των μετοχών: Η αύξηση του κεφαλαίου της εταιρείας οδηγεί σε πτώση της πραγματικής αξίας της μετοχής της (Τριανταφυλλάκης, εις Το Δίκαιο της ΑΕ (επιμ. Περράκη), τ. 2Β', 2004, άρ. 13-13^α, σελ. 138επ.)

Η πραγματική ή εσωτερική αξία της μετοχής αντιπροσωπεύει ένα τμήμα της εταιρικής περιουσίας, ενώ η ονομαστική αξία της μετοχής αντιπροσωπεύει ένα τμήμα του μετοχικού κεφαλαίου της εταιρείας. Συγκεκριμένα, η πραγματική ή εσωτερική αξία της μετοχής προκύπτει από τη διαίρεση της πραγματικής αξίας της περιουσίας με το συνολικό αριθμό των μετοχών, σε δεδομένη στιγμή. Όταν η καθαρή ενεργητική περιουσία της εταιρείας υπερβαίνει το ύψος του μετοχικού κεφαλαίου, τότε η πραγματική αξία των μετοχών είναι μεγαλύτερη από την ονομαστική.

Πριν από την αύξηση του κεφαλαίου, η πραγματική αξία των μετοχών προκύπτει από τη διαίρεση του ποσού της εταιρικής περιουσίας, η οποία είναι ίση με το ποσό που αντιστοιχεί στο ύψος του κεφαλαίου πλέον των εμφανών και αφανών αποθεματικών, δια του αριθμού των μετοχών. Μετά την αύξηση του κεφαλαίου με την έκδοση νέων μετοχών, η πραγματική αξία όλων των μετοχών (παλαιών και νέων) προκύπτει από τη διαίρεση της εταιρικής περιουσίας, στην οποία προστίθενται το κεφάλαιο της αύξησης και στα αποθεματικά που τυχόν σχηματίζονται από έκδοση των νέων μετοχών πάνω από το άρτιο, δια του συνολικού αριθμού των μετοχών, παλαιών και νέων.

Σε περίπτωση που η τιμή έκδοσης των νέων μετοχών είναι χαμηλότερη της πραγματικής αξίας των παλαιών μετοχών, η πραγματική αξία των μετοχών (παλαιών και νέων) μετά την αύξηση κεφαλαίου θα είναι μικρότερη της πραγματικής αξίας των παλαιών μετοχών, δηλαδή της αξίας που είχαν πριν την αύξηση του κεφαλαίου (Τέλλης, ΕΕμπΔ 1991, σελ. 185 επ.(189)).

Η υπεραξία των παλαιών μετοχών, που προκύπτει από την ύπαρξη αποθεματικών στην εταιρεία, διοχετεύεται εν μέρει στις νέες μετοχές, με αποτέλεσμα να διαμορφώνεται η πραγματική αξία των νέων μετοχών εξ αρχής σε επίπεδα υψηλότερα της ονομαστικής αξίας, ενώ παράλληλα επέρχεται πτώση της αξίας των παλαιών μετοχών. Επομένως, όταν οι παλαιοί μέτοχοι δε συμμετέχουν στην αύξηση κεφαλαίου, υφίστανται περιουσιακή ζημία από την πώση της πραγματικής αξίας των μετοχών που κατέχουν. Παράλληλα, οι τρίτοι που αποκτούν τις νέες μετοχές, επωφελούνται από την αξία της υφιστάμενης κατά το χρόνο της αύξησης εταιρικής περιουσίας, και ιδίως από τα αποθεματικά της εταιρείας, που είχαν σχηματιστεί πριν την πραγματοποίηση της αύξησης κεφαλαίου. Έτσι, οι τρίτοι με την είσοδό τους στην εταιρεία, καρπώνονται τμήμα της εταιρικής περιουσίας, χωρίς να έχουν αναλάβει οποιονδήποτε επιχειρηματικό κίνδυνο μέχρι τη στιγμή εκείνη, για το σχηματισμό της περιουσίας αυτής (Τέλλης, ΕΕμπΔ 1991, σελ. 185 επ.(190)).

Εάν δεν επιθυμούν να ασκήσουν το δικαίωμα προτίμησης, μπορούν να εκχωρήσουν σε τρίτο την αξίωση προτίμησης που διαθέτουν, οπότε για την πώση της τιμής των μετοχών τους λαμβάνουν ένα

αντιστάθμισμα σε μετρητά. Η χρηματική αξία της αξίωσης αυτής, που αντιστοιχεί σε κάθε παλαιά μετοχή, είναι ίση με τη διαφορά της εσωτερικής αξίας των μετοχών, πριν και την αύξηση του κεφαλαίου, εφόσον οι παλαιές και νέες μετοχές έχουν την ίδια ονομαστική αξία (Τέλλης, ΕΕμπΔ 1991, σελ. 185 επ.(191)).

Επομένως, με την άσκηση ή την εκχώρηση του δικαιώματος προτίμησης, οι παλαιοί μέτοχοι αντισταθμίζουν την περιουσιακή βλάβη που υφίστανται από την πώση της αξίας των παλαιών μετοχών, την οποία προκαλεί η αύξηση του κεφαλαίου.

Θέσεις και αποφάσεις της Διοίκησης ως προς την παραίτηση από το δικαίωμα προτίμησης, τον φόρο μεταβίβασης μετοχών Α.Ε. και την περίπτωση εφαρμογής των διατάξεων περί φορολογίας δωρεών.

Έγγραφο 1059261 /10.11.2003 «Περιπτώσεις που δεν οφείλεται φόρος μεταβίβασης μετοχών Α.Ε.»

«1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2. του άρθρου 13 του ν. [2238/1994](#), η πραγματική αξία πώλησης μετοχών ή παραστατικών τίτλων μετοχών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών ή σε αλλοδαπό χρηματιστήριο ή σε άλλο διεθνώς αναγνωρισμένο χρηματιστηριακό θεσμό, που μεταβιβάζονται από ιδιώτες ή από φυσικά ή νομικά πρόσωπα ημεδαπά ή αλλοδαπά, φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή πέντε τοις εκατό (5%).

Περαιτέρω, με τις διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της υποπερ. Ββ της περ. α της παρ.1 του άρθρου 13 του ν. [2238/1994](#), ορίζεται ότι με μεταβίβαση εταιρικών μερίδων ή μερίδων εξομοιώνεται και η μη συμμετοχή εταίρου στην αύξηση του κεφαλαίου προσωπικής εταιρείας ή εταιρείας περιορισμένης ευθύνης.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η μη συμμετοχή εταίρου στην αύξηση μετοχικού κεφαλαίου ημεδαπής Α.Ε. δεν αντιμετωπίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 13 του ν. [2238/1994](#), σε αντίθεση με την μη συμμετοχή εταίρων ΕΠΕ στην αύξηση του εταιρικού της κεφαλαίου που αντιμετωπίζεται ρητά ως έμμεση μεταβίβαση και βέβαια οφείλεται φόρος υπεραξίας 20%.

Με το 1094302/11151/Β0012/30.10.2000 έγγραφό μας έχει γίνει δεκτό ότι η παραίτηση των παλαιών μετόχων από το δικαίωμα προτίμησης κατά την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου ανώνυμης εταιρείας, χωρίς την ύπαρξη κάποιου ανταλλάγματος, δεν αποτελεί μεταβίβαση δικαιώματος και δεν οφείλεται φόρος 5%. Επίσης, με το ίδιο έγγραφό μας έχει γίνει δεκτό ότι, αν ο αριθμός των μετοχών είναι μικρός και αν το αντικείμενο της εταιρείας είναι τέτοιο (π.χ. ξενοδοχείο), που συνεπάγεται τη μεταβίβαση ουσιαστικά μέρους του ακίνητου σε συγγενικά πρόσωπα, να ερευνάται η περίπτωση εφαρμογής των διατάξεων περί φορολογίας δωρεών.

Από τα στοιχεία της αίτησης προκύπτει ότι ανώνυμη εταιρεία αποφασίζει αύξηση μετοχικού κεφαλαίου με εισφορά από τους παλαιούς μετόχους και ταυτόχρονη είσοδο νέου μετόχου, με αποτέλεσμα τη μείωση του ποσοστού συμμετοχής των παλαιών μετοχών από 100% σε 50% στο μετοχικό κεφάλαιο της ανώνυμης εταιρείας.

Κατόπιν όλων όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω προκύπτει ότι στην υπόψη περίπτωση δεν οφείλεται φόρος πέντε τοις εκατό (5%), καθόσον η περίπτωση αυτή δεν αντιμετωπίζεται από το νόμο ως έμμεση μεταβίβαση αλλά και γιατί και στην ακραία ακόμη περίπτωση της παραίτησης των παλαιών μετόχων από τη συμμετοχή τους στην αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 13 του

ν.2238/1994. Τα ανωτέρω ισχύουν με την επιφύλαξη των όσων αναφέρονται στην παράγραφο 4 του παρόντος.

2. Κατά τις ισχύουσες στη φορολογία δωρεών διατάξεις (άρθρα 1,34,35, και 38 του ν.2961/2001) σε κάθε μεταβίβαση περιουσίας ενσώματης ή ασώματης αιτίας δωρεάς επιβάλλεται φόρος, για την καταβολή του οποίου υπόχρεος είναι ο δικαιούχος της κτήσης δωρεοδόχος.

Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ίδιου νόμου προσδιορίζεται η έννοια της αιτία δωρεάς κτώμενης περιουσίας και διακρίνεται: α) σε κτήση από δωρεά που καταρτίζεται κατά τις διατάξεις του Αστικού Κώδικα (άρθρο 496) και β) σε κτήση από δωρεά συνεπεία παροχής, παραχώρησης ή μεταβίβασης οποιουδήποτε περιουσιακού στοιχείου χωρίς αντάλλαγμα, έστω και αν γι' αυτή δεν συντάχθηκε έγγραφο (άτυπη δωρεά).

Έχει νομολογηθεί (ΣΤΕ) πως η κατά τα άνω παροχή συνιστά δωρεά, εφόσον γίνεται οικειοθελώς και όχι σε εκπλήρωση νόμιμης υποχρέωσης, με αποτέλεσμα την αύξηση της περιουσίας του λήπτη της παροχής και αντίστοιχη μείωση της περιουσίας του δικαιοπάροχου και άσχετα από την ειδικότερη πρόθεση αυτού που παρέχει το περιουσιακό στοιχείο (δωρητή) ή του λόγου για το οποίο παρέχεται τούτο. Από όσα πιο πάνω αναφέρθηκαν προκύπτει ότι, εφόσον η αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου γίνει με εισφορά από τους παλαιούς μετόχους και μόνο, για το ποσοστό μετοχών που θα λάβει νεοεισερχόμενος μέτοχος, εφόσον δεν θα καταβληθεί ισόποσο με το λαμβανόμενο ποσοστό μετόχων τίμημα, θα θεωρηθεί ότι αυτό (το ποσοστό) είναι δωρεά από τους παλιούς μετόχους προς το νέο και θα επιβληθεί ο οικείος φόρος, ο οποίος θα είναι συνάρτηση του ύψους και της συγγενικής σχέσης του δωρητή προς το δωρεοδόχο.».

Έγγραφο 1094302/11151/B0012/2000/30.10.2000 «Εφαρμογή των διατάξεων της παραγρ. 2 του άρθρου 13 του ν .2238/1994 κατά την παραίτηση των παλαιών μετόχων από το δικαίωμα προτίμησης κατά την αύξηση μετοχικού κεφαλαίου ημεδαπής Α.Ε.»

«...Απαντώντας στο σχετικό έγγραφό σας αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της **παρ.2 του άρθρου 13** του ν.2238/1994, φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή πέντε τοις εκατό (5%) η πραγματική αξία πώλησης μετοχών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών, που μεταβιβάζονται από ιδιώτες ή από φυσικά ή νομικά πρόσωπα ημεδαπά ή αλλοδαπά.

2. Όπως έχει γίνει δεκτό με την αρ.1030026/10403/B0012/**ΠΟΛ.1108/2000** ερμηνευτική εγκύκλιο ο ως άνω φόρος 5% οφείλεται και στην αξία των δικαιωμάτων που μεταβιβάζουν κατά την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου ανώνυμης εταιρίας, οι παλαιοί μέτοχοι της εταιρίας.

3. Για την έννοια της ως άνω μεταβίβασης δικαιώματος, προκειμένου στη συνέχεια η αξία αυτού να φορολογηθεί κατά τα ανωτέρω, προϋπόθεση είναι η ύπαρξη κάθε φορά, συμφωνηθέντος ανταλλάγματος μεταξύ των ενδιαφερομένων μερών για τη μεταβίβαση αυτή. Όμως η ύπαρξη ή μη τέτοιου ανταλλάγματος είναι θέμα πραγματικό, κρινόμενο κατά περίπτωση από την αρμόδια φορολογούσα Αρχή.

4. Από το σχετικό έγγραφό σας προκύπτει ότι από τον έλεγχο που διενεργήσατε σε ανώνυμη ξενοδοχειακή εταιρία μετά από αίτησή της προκειμένου να εισαχθεί στο Χρηματιστήριο Αθηνών, προέκυψε ότι στις 30-6-1999 και 1-10-1999 συνήλθε η Γενική Συνέλευση των μετόχων και αποφάσισε την αύξηση του Μ.Κ. κατά 200.000.000 δρχ. και 400.000.000 δρχ. αντίστοιχα. Οι δύο από τους τρεις μετόχους της εταιρίας

παραιτήθηκαν από το δικαίωμα προτίμησης που έχουν, λόγω μη επιθυμίας αυτών να συμμετάσχουν στην αύξηση αυτού. Δηλαδή, η υπηρεσία σας δεν έχει διαπιστώσει την καταβολή τιμήματος, προκειμένου οι δύο μέτοχοι να παραιτηθούν από το δικαίωμά τους στην αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου.

5. Από όλα τα ανωτέρω προκύπτει ότι, στη συγκεκριμένη περίπτωση δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της **παρ.2 του άρθρου 13** του ν.2238/1994. Περαιτέρω όμως, λόγω της φύσεως του αντικειμένου της εταιρίας (ξενοδοχειακής) και του μικρού αριθμού των μετόχων, έχουμε την άποψη ότι θα πρέπει να εξετασθεί λαμβάνοντας υπόψη και τη συγγενική σχέση που ενδεχόμενα υπάρχει μεταξύ των μετόχων, αν συντρέχει περίπτωση εφαρμογής των διατάξεων φορολογίας δωρεών.

-Απόφαση ΠΟΛ. 1032/2015 «φορολογική μεταχείριση του εισοδήματος από μεταβίβαση τίτλων και ολόκληρης επιχείρησης μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων του νέου κ.φ.ε. (ν.4172/2013)»

άρθρο 3, «Τέλος, επισημαίνεται ότι ελλείψει ρητής διάταξης στο νόμο, η μη συμμετοχή εταίρου, μέλους ή μετόχου στην αύξηση του κεφαλαίου οποιασδήποτε εταιρίας δεν συνιστά μεταβίβαση τίτλων».

Επειδή, με τις διατάξεις του Ν.2961/2001, ορίζονται τα εξής:

του άρθρου 1 του Ν. 2961/2001 «Επιβολή φόρου»

«1.Επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκας και στα κέρδη από λαχεία, σύμφωνα με τα οριζόμενα στον παρόντα νόμο. 2.Στο φόρο υπόκειται κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά περιουσία από κάποια αιτία από αυτές που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο».

του άρθρου 3 του Ν. 2961/2001 «Περιουσία που επιβάλλεται στο φόρο»:

«1. Στο φόρο υποβάλλεται: α) Η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, η οποία ανήκει είτε σε ημεδαπούς είτε σε αλλοδαπούς.....

2.Ως κείμενη στην Ελλάδα κινητή περιουσία θεωρούνται ιδίως:..... ε) Οι μετοχές, οι ιδρυτικοί τίτλοι και τα εταιρικά μερίδια των κάθε φύσεως εταιριών που εδρεύουν στην Ελλάδα, στ) Οι ενοχικές αξιώσεις που είναι εξασφαλισμένες με υποθήκη σε ακίνητα ή πλοία ή αεροσκάφη, εφόσον αυτά βρίσκονται κατά τους ανωτέρω ορισμούς στην Ελλάδα. Οι αξιώσεις που απορρέουν από συμβάσεις για τα ανωτέρω ακίνητα ή πλοία ή αεροσκάφη. Οι οποιοσδήποτε ενοχικές αξιώσεις, που είναι απαιτητές στην Ελλάδα. Οι ενοχικές αξιώσεις που απορρέουν από συμβάσεις, οι οποίες έχουν καταρτισθεί στην Ελλάδα μεταξύ Ελλήνων υπηκόων»,

του άρθρου 9 του Ν. 2961/2001 «Χρόνος και τρόπος προσδιορισμού αξίας»,

«1.Ως αξία των αντικειμένων της κτήσης, για τον υπολογισμό του φόρου, λαμβάνεται η αγοραία αξία κατά το χρόνο της γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, η οποία προσδιορίζεται σύμφωνα με όσα ορίζονται ειδικότερα στα άρθρα 10 έως και 18».

του άρθρου 12 του Ν. 2961/2001 «Αξία μετοχών, ομολογιών»

«2.Για τον προσδιορισμό της αξίας μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών λαμβάνονται υπόψη και συνεκτιμώνται πράξεις μεταβίβασης μετοχών της επιχείρησης μέσα στο τελευταίο πριν από το θάνατο του κληρονομούμενου εξάμηνο, καθώς επίσης και η εσωτερική αξία τους που βρίσκεται με διαίρεση της καθαρής θέσης της επιχείρησης δια του αριθμού των μετοχών. Η εσωτερική αυτή αξία μπορεί να

αυξομειώνεται από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, ο οποίος λαμβάνει υπόψη ιδίως: τα κέρδη που διανεμήθηκαν μέσα στην τελευταία πενταετία, τη φήμη και πελατεία της επιχείρησης και κάθε άλλο πρόσφορο στοιχείο, το οποίο ασκεί ουσιώδη επίδραση στη διαμόρφωση της αγοραίας αξίας τους. Ανάλογα με τον αριθμό των μετοχών που περιέρχονται σε καθένα κληρονόμο ή κληροδόχο, σε σχέση με το σύνολο των μετοχών της εταιρίας, μπορεί ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας να αυξομειώνει ανάλογα τη συνολική αξία αυτών.....

4. Για την εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 2 και 3, με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, καθορίζεται ο τρόπος προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας: α) των μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών, λαμβάνοντας υπόψη αποτελέσματα από τους τελευταίους πριν από τη μεταβίβαση ισολογισμούς και την απόδοση των ιδίων κεφαλαίων της επιχείρησης και β) ολόκληρης επιχείρησης, μερίδων ή μεριδίων και ποσοστών συμμετοχής, λαμβάνοντας υπόψη τα καθαρά κέρδη των τελευταίων πέντε (5) ετών, την αμοιβή του επιχειρηματία, το επιτόκιο των εντόκων γραμματίων του Δημοσίου ετήσιας διάρκειας και τα έτη λειτουργίας της. Εκτός των ανωτέρω μεγεθών, λαμβάνεται υπόψη και κάθε άλλο στοιχείο που επηρεάζει αυξητικά ή μειωτικά την αξία. Με την ίδια απόφαση καθορίζεται ο χρόνος έναρξης ισχύος αυτής, καθώς και κάθε άλλο θέμα που αφορά την εφαρμογή τους. Οι διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 5 της ενότητας Β' του άρθρου 10 του παρόντος εφαρμόζονται ανάλογα».

του άρθρου 29 του Ν. 2961/2001 «Κατάταξη φορολογουμένων – Φορολογικές κλίμακες»,

«1. 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) το πρόσωπο το οποίο είχε συνάψει σύμφωνο συμβίωσης με τον κληρονομούμενο κατά τις διατάξεις του ν. 3719/2008 και το οποίο λύθηκε με το θάνατο αυτού, εφόσον η συμβίωση είχε διάρκεια τουλάχιστον δύο ετών, γ) 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), δ) οι κατιόντες εξ αίματος δεύτερου βαθμού και ε) οι ανιόντες εξ αίματος πρώτου βαθμού. Στη Β' κατηγορία υπάγονται: α) οι κατιόντες εξ αίματος τρίτου και επόμενων βαθμών, β) οι ανιόντες εξ αίματος δεύτερου και επόμενων βαθμών, γ) τα εκούσια ή δικαστικά αναγνωρισθέντα τέκνα έναντι των ανιόντων του πατέρα που τα αναγνώρισε, δ) οι κατιόντες του αναγνωρισθέντος έναντι του αναγνωρίσαντος και των ανιόντων αυτού, ε) οι αδελφοί (αμφιθαλείς ή ετεροθαλείς), στ) οι συγγενείς εξ αίματος τρίτου βαθμού εκ πλαγίου, ζ) οι πατριοί και οι μητρίες, η) τα τέκνα από προηγούμενο γάμο του συζύγου, θ) τα τέκνα εξ αγχιστείας (γαμπροί - νύφες) και ι) οι ανιόντες εξ αγχιστείας (πεθεροί - πεθερές). Στη Γ' κατηγορία υπάγεται οποιοσδήποτε άλλος εξ αίματος ή εξ αγχιστείας συγγενής του κληρονομούμενου ή εξωτικός».

.....

2. Η αιτία θανάτου κτήσης των κάθε φύσεως περιουσιακών στοιχείων υπόκειται σε φόρο, ο οποίος υπολογίζεται με βάση τις εξής ανά κατηγορία φορολογικές κλίμακες:

.....

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ Γ'

Κλιμάκια (σε ευρώ)	Συντελεστής κλιμακίου (%)	Φόρος κλιμακίου (σε ευρώ)	Φορολογητέα περιουσία (σε ευρώ)	Φόρος που αναλογεί (σε ευρώ)
6.000	—	—	6.000	—
66.000	20	13.200	72.000	13.200
195.000	30	58.500	267.000	71.700
Υπερβάλλον	40			

του άρθρου 34 του Ν. 2961/2001 «Κτήση αιτία δωρεάς και γονικής παροχής»:

«Α. Κτήση αιτία δωρεάς

1.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».

2.Θεωρείται ως δωρεά για την επιβολή του φόρου κατά τις διατάξεις του παρόντος: α)

3.Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να χαρακτηρίσει ως δωρεά, ολικά ή μερικά κάθε παραχώρηση περιουσίας, που γίνεται εικονικά με τον τύπο σύμβασης με αντάλλαγμα, αλλά υποκρύπτει δωρεά κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 1. Στην περίπτωση αυτή, εάν πρόκειται για ακίνητα ή πλοία ή για μετοχές μη εισηγμένες στο Χρηματιστήριο ή για λοιπούς μη εισηγμένους στο Χρηματιστήριο τίτλους κινητών αξιών ως και συμμετοχές σε εταιρίες ή συνεταιρισμούς και έχει επιβληθεί φόρος για τη μεταβίβαση αυτή, από τον αναλογούντα φόρο δωρεάς εκπίπτει ο βεβαιωθείς φόρος μεταβίβασης ή ο φόρος υπεραξίας».....

6. Για την επιβολή του φόρου δεν θεωρείται δωρεά η κτήση περιουσίας που συνιστά εισόδημα κατά τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.

*****Η παράγραφος 6 της ενότητας Α' τέθηκε όπως προστέθηκε με την παράγραφο Β του άρθρου 48 του ν.4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019) και ισχύει από 01/01/2020, σύμφωνα με την παράγραφο 37 του άρθρου 66 του ιδίου νόμου.**

του άρθρου 35 του Ν. 2961/2001 «Περιουσία που υποβάλλεται σε φόρο»

«1. Σε φόρο υποβάλλεται:

α) η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, που δωρίζεται,.....

2. Ως κείμενη στην Ελλάδα κινητή περιουσία θεωρείται η κατά τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 3, οι οποίες εφαρμόζονται ανάλογα.,

του άρθρου 38 του Ν. 2961/2001 «Υποκείμενο φόρου»

«1.Υπόχρεος στο φόρο είναι ο δωρεοδόχος ή το τέκνο».

του άρθρου 39 του Ν. 2961/2001 «Χρόνος γένεσης φορολογικής υποχρέωσης»

«1.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».

του άρθρου 44 του Ν. 2961/2001 «Υπολογισμός φόρου», οι οποίες ορίζουν ως εξής:

«1. Το υπόλοιπο της περιουσίας, πλην των χρηματικών ποσών, που αποκτάται αιτία δωρεάς ή γονικής παροχής, το οποίο απομένει μετά την αφαίρεση των εκπτώσεων και απαλλαγών που προβλέπονται στα άρθρα 41 και 43, υποβάλλεται σε φόρο, ο οποίος υπολογίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29, οι οποίες εφαρμόζονται ανάλογα. Από το φόρο 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 και γονικές παροχές κινητών που έγιναν εκεί, με ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 32.

2. 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.

3. Ο φόρος που προκύπτει για γονική παροχή ακινήτων που βρίσκονται σε νησιά με πληθυσμό, σύμφωνα με την τελευταία απογραφή, κάτω από τρεις χιλιάδες εκατό (3.100) κατοίκους, μειώνεται κατά σαράντα τοις εκατό (40%), εφόσον το τέκνο είναι μόνιμος κάτοικος των νησιών αυτών. Η φορολογική αυτή μείωση παρέχεται για γονικές παροχές που συνιστώνται μέχρι τις 18.2.2017.

4. Για την αιτία δωρεάς ή γονικής παροχής μεταβίβαση εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών, ομολογιών, ιδρυτικών και λοιπών γενικά τίτλων των εμπορικών εταιρειών, δημοσίων χρεογράφων ή άλλων τέτοιας φύσης αξιών, καθώς και μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών και λοιπών τίτλων κινητών αξιών, εταιρικών μεριδίων ή μεριδίων, ποσοστών συμμετοχής σε κοινωνία αστικού δικαίου, που ασκεί επιχείρηση ή επάγγελμα, και συνεταιριστικών μεριδίων απαιτείται η σύνταξη ιδιωτικού εγγράφου, το οποίο συνυποβάλλεται με την οικεία δήλωση, ή συμβολαιογραφικού εγγράφου.»

του άρθρου 73 του Ν. 2961/2001 «Ελεγκτική αρμοδιότητα του προϊστάμενου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας»

«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.

2. Κατά την ενάσκηση των καθηκόντων του ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας δικαιούται:

α) Να καλεί το φορολογούμενο να δώσει μέσα σε εύλογη τακτή προθεσμία κάθε πληροφορία και διευκρίνιση και να προσκομίσει κάθε στοιχείο χρήσιμο για τον καθορισμό της φορολογητέας ύλης.

β) Να ζητά οποιεσδήποτε πληροφορίες και οποιαδήποτε στοιχεία κρίνει αναγκαία από κάθε δημόσια, δημοτική ή κοινοτική αρχή και από κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο. Ο φορολογούμενος και τα πιο πάνω πρόσωπα υποχρεώνονται να παρέχουν χωρίς υπαίτια βραδύτητα τις πληροφορίες που ζητούνται και να

θέτουν στη διάθεση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για έλεγχο όλα τα βιβλία τους ή οποιαδήποτε άλλα έγγραφα.

του άρθρου 85 του Ν. 2961/2001 «Υπόχρεοι σε δήλωση», ως ίσχυε κατά το ελεγχόμενο έτος:

α) σε περίπτωση σύστασης δωρεών, γονικών παροχών με συμβολαιογραφικό έγγραφο υπόχρεοι είναι οι συμβαλλόμενοι και

β) σε δωρεές και γονικές παροχές για τις οποίες δεν καταρτίσθηκε έγγραφο καθώς και σε άλλη περίπτωση, υπόχρεοι είναι ο δωρεοδόχος ή το τέκνο ή οι κληρονόμοι του.

του άρθρου 86 του Ν. 2961/2001 «Προθεσμίες υποβολής δηλώσεων»,

«3. 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».

του άρθρου 87 του Ν. 2961/2001 «Αρμόδιος προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας»,

«1. 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 κατά τη διάταξη του άρθρ. 34 του ΑΚ, ικανότητα δικαίου είναι η ικανότητα του φυσικού προσώπου να έχει δικαιώματα και υποχρεώσεις. Όμως και ενώσεις προσώπων για την επιδίωξη ορισμένου σκοπού, καθώς επίσης και σύνολα περιουσίας για την εξυπηρέτηση ορισμένου σκοπού, μπορούν κατά τη διάταξη του άρθρ. 61 του ΑΚ να αποκτήσουν προσωπικότητα, αν τηρηθούν οι όροι που αναγράφει ο νόμος, δηλαδή να αποκτήσουν ικανότητα δικαίου, η οποία πάντως δεν εκτείνεται κατά τη διάταξη του άρθρ. 62 του ίδιου Κώδικα σε έννομες σχέσεις που προϋποθέτουν ιδιότητες φυσικού προσώπου. Επομένως νομική προσωπικότητα είναι η ικανότητα δικαίου, που απονέμεται από το νόμο σε οργανισμούς που επιδιώκουν ορισμένο σκοπό, οι οποίοι ανάγονται έτσι σε αυτοτελείς φορείς δικαιωμάτων και υποχρεώσεων, δηλαδή σε νομικά πρόσωπα με χωριστή περιουσία απ' αυτή των μελών τους, που τους προσδίδει αυθύπαρκτη στο χώρο και συνεχή στο χρόνο οντότητα. Η νομική λοιπόν προσωπικότητα είναι δημιουργήμα του δικαίου, με την οποία εξυπηρετούνται οικονομικές και κοινωνικές ανάγκες, όπως προπάντων είναι ο περιορισμός της ευθύνης και των κινδύνων κατά την άσκηση της εμπορικής δραστηριότητας με ανάλογη μείωση και του κόστους από τη συμμετοχή σ' αυτή. Η περιουσιακή αυτοτέλεια των νομικών προσώπων είναι συνεπώς το βασικότερο στοιχείο της ιδιοσυστασίας τους, που εκφράζεται και με τη διάταξη του άρθρ. 70 ΑΚ, σύμφωνα με την οποία οι δικαιοπραξίες που επιχείρησε μέσα στα όρια της εξουσίας του το όργανο διοίκησης του νομικού προσώπου υποχρεώνουν το νομικό πρόσωπο. Απόρροια της ιδιαίτερης ικανότητας δικαίου των νομικών προσώπων είναι ακριβώς και η ιδιαίτερη ικανότητα ευθύνης τους, δηλαδή αποκλειστικής και χωριστής από την ευθύνη των μελών τους, που σημαίνει ότι υπέγγυα στους δανειστές του νομικού προσώπου είναι μόνον η δική του περιουσία και όχι και η περιουσία των μελών του, ενώ και

αντιστρόφως η περιουσία του δεν είναι υπέγγυα στους ατομικούς δανειστές των μελών του. Ωστόσο ο απόλυτος αυτός διαχωρισμός δικαιολογείται όταν εξυπηρετεί τους σκοπούς της χωριστής νομικής προσωπικότητας, διαφορετικά δεν είναι ανεκτός από το δίκαιο και κάμπτεται, είτε ευθέως με βάση σχετική διάταξη του νόμου, όπως λ.χ. είναι η διάταξη του άρθρ. 83 §2 του κ.ν. 2190/1920, είτε κατά την καλή πίστη, όπως αυτή αποτυπώνεται στα άρθρ. 281, 288 και 200 του ΑΚ, δηλαδή όταν γίνεται κατάχρηση της αυτοτελούς ύπαρξης του νομικού προσώπου, οπότε καταφάσκει η άρση της περιουσιακής αυτοτέλειάς του. Ειδικότερα η εταιρεία ως σύνολο έννομων σχέσεων και καταστάσεων, που διέπονται από ορισμένο πλέγμα κανόνων δικαίου με τη μορφή αυτοτελούς ενότητας, οφείλει να υπηρετεί κοινωνικό κυρίως σκοπό στο πλαίσιο και των συνταγματικών διατάξεων των άρθρ. 5§1 και 12§§ 1, 3. Η χρησιμοποίηση έτσι της εταιρείας για την εξυπηρέτηση σκοπών αποδοκιμαζόμενων από την έννομη τάξη συνιστά απαγορευμένη από το νόμο κατάχρηση του θεσμού της εταιρείας. (ΟΛΑΠ 2/2013, ΑΠ801/2020).

Επειδή εν προκειμένω ως αναλυτικά αναφέρθηκε στο ιστορικό της υπόθεσης πραγματοποιήθηκαν από την εταιρεία - ΑΦΜ,

οι παρακάτω κινήσεις μείωσης και αύξησης κεφαλαίου:

-Την **01/01/2016** το μετοχικό κεφάλαιο της ανερχόταν στο ποσό των **1.720.500,00 €**.

-Την **2/11/2016** οι μέτοχοι αποφάσισαν τη μείωση μετοχικού κεφαλαίου (πρακτικό Νο) κατά το ποσό του **1.694.692,20€**. Μετά την ανωτέρω μείωση, το Μ.Κ. ανέρχεται στο ποσό των **25.807,80€**.

-Την **8/11/2016** οι μέτοχοι αποφάσισαν την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου (πρακτικό Νο) κατά **300.000€**. Μετά την ανωτέρω αύξηση, το Μ.Κ. ανέρχεται στο ποσό των **325.807,80€**.

Οι κάτοχοι των ονομαστικών και ανωνύμων μετοχών, κατά την αύξηση κεφαλαίου που έλαβε χώρα την **08/11/2016**, παραιτήθηκαν στο σύνολό τους από την άσκηση του δικαιώματος συμμετοχής στην αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου της εταιρείας και οι εν λόγω μετοχές που αντιστοιχούσαν στην παρούσα αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου διατέθηκαν στην «.....», με έδρα επί της και ημερομηνία σύστασης την **13/06/2016**, με αριθμό και έτσι η απέκτησε το **92,08%** των μετοχών της ελεγχόμενης, ουσιαστικά μόνο με το ποσό των **300.000€**, ενώ η καθαρή θέση της εταιρείας την **8/11/2016** πριν την αύξηση μετοχικού κεφαλαίου ανερχόταν σε **9.007.981,90 €**.

Οι παλιοί μέτοχοι της εταιρείας παραιτήθηκαν (πρακτικό) από το δικαίωμα προτίμησης που έχουν, γεγονός το οποίο είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του ποσοστού συμμετοχής των παλαιών μετόχων από **100% σε 7,92%** στο μετοχικό κεφάλαιο της ανώνυμης εταιρείας με ταυτόχρονη αύξηση του ποσοστού συμμετοχής της εταιρείας κατά **92,08%**.

Συμπερασματικά, ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη όλα τα ανωτέρω στοιχεία, το υπόμνημα του παλαιού μετόχου, την ΠΟΛ. 1032/2015 «στην οποία ορίζεται η μη συμμετοχή εταίρου, μέλους ή μετόχου στην αύξηση του κεφαλαίου οποιασδήποτε εταιρείας δεν συνιστά μεταβίβαση τίτλων», τις διατάξεις περί φόρου δωρεάς των άρθρων 1, 3, 34, 35 και 38 Ν. 2961/2001, και το γεγονός επίσης ότι το κάθε νομικό πρόσωπο είναι σε κάθε περίπτωση ένωση προσώπων ή σύνολο περιουσίας που επιδιώκει ή εξυπηρετεί ορισμένο σκοπό και έχει αναχθεί από το δίκαιο σε υποκείμενο δικαιωμάτων και υποχρεώσεων, έχει δηλαδή αποκτήσει νομική προσωπικότητα (ΑΚ 61), οδηγήθηκε στο συμπέρασμα ότι τεκμαίρεται ότι

υποκρύπτεται άτυπη δωρεά από τους παλαιούς μετόχους με μεταβίβαση δικαιωμάτων χωρίς αντάλλαγμα κατά την αύξηση μετοχικού κεφαλαίου ΑΕ, σύμφωνα με την περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 34 του ν.2961/2001, στην προσφεύγουσα αλλοδαπή εταιρεία. Και συγκεκριμένα με την υπό κρίση προσβαλλόμενη πράξη καταλογίσθηκε φόρος δωρεάς ποσού **1.619.007,93** ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου άρθρου 58 του ν.4174/2013 ποσού **809.503,97** ευρώ ήτοι συνολικό ποσό **2.428.511,90** ευρώ επί δωρηθείσας αξίας δικαιώματος προτίμησης 43.013 μετοχών που κατείχε ο μέτοχος ποσού **4.135.269,82** ευρώ.

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αποδέχεται και δεν αμφισβητεί την διαπιστωθείσα από τον έλεγχο δωρεά, από τις ανωτέρω κινήσεις μείωσης και αύξησης κεφαλαίου ωστόσο προβάλλει τον ισχυρισμό ότι στην ουσία πραγματικός δωρεοδόχος αυτής της δωρηθείσας περιουσίας δεν είναι η ίδια.

Ισχυρίζεται ότι η αληθής σχέση, στην οποία αφορά η είσοδος νέου μετόχου στην ανώνυμη εταιρεία με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ., μέσω της διαδικασίας μείωσης και, εν συνεχεία αυξήσεως του μετοχικού κεφαλαίου της, ήταν αυτή της δωρεάς από τους ΤΟΥ, ΤΟΥ, ΤΟΥ και ΤΟΥ προς τον ΤΟΥ Τα ανωτέρω ισχυρίζεται ότι επιβεβαιώνονται και από το από 26-10-2016 Ιδιωτικό Συμφωνητικό Δωρεάς Μετοχών. Για λόγους εμπορικούς και αποτελεσματικότερης εταιρικής διακυβερνήσεως, ο δωρεοδόχος,, επιθυμούσε η ως άνω δωρεά να υλοποιηθεί με τη συμμετοχή παρένθετων νομικών προσώπων, που είχαν συσταθεί, μεταξύ άλλων, για τον σκοπό αυτό. Στα ως άνω παρένθετα νομικά πρόσωπα συμμετείχαν, άμεσα ή έμμεσα, από κοινού ο δωρεοδόχος,, με τον έτερο μέτοχο της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....»,, κατά ποσοστό 50% έκαστος. Ειδικότερα, επρόκειτο για τα ακόλουθα νομικά πρόσωπα:

α) την προσφεύγουσα εταιρεία με την επωνυμία «.....», συσταθείσα στην με μέτοχο την εταιρεία με την επωνυμία «.....»,

β) την εταιρεία με την επωνυμία «.....», συσταθείσα στην με μέτοχο την εταιρεία με την επωνυμία «.....»,

γ) την εταιρεία με την επωνυμία «.....», συσταθείσα στα με μετόχους τους και

Ομοίως και ο έτερος μέτοχος της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», που συνυπέγραψε το προμνημονευθέν Ιδιωτικό Συμφωνητικό, δήλωσε με τη σειρά του ότι για λόγους εμπορικούς και εταιρικής διακυβερνήσεως, επιθυμεί να αναδιοργανώσει τον τρόπο συμμετοχής του στην ανωτέρω εταιρεία, με σκοπό να συμμετέχει σε αυτήν και ο ίδιος μέσω των ως άνω παρένθετων νομικών προσώπων.

Επειδή ωστόσο από τις εν λόγω συναλλαγές διαπιστώνεται ότι στην αύξηση κεφαλαίου συμμετείχε το νομικό πρόσωπο «.....», με έδρα επί της και ημερομηνία σύστασης την 13/06/2016, με αριθμό, και από την εν λόγω συναλλαγή αύξησης κεφαλαίου, ως ανωτέρω αναφέρθηκε βελτιώθηκε σημαντικά η περιουσιακή του θέση, η οποία ωστόσο εκ του νόμου, βάσει της αρχής της αυτοτέλειας του νομικού προσώπου, δεν ταυτίζεται με την περιουσία των φυσικών προσώπων άμεσα ή έμμεσα μετόχων.

Σημειώνεται ότι ως αναφέρθηκε με την ανωτέρω νομολογία και τις σχετικές διατάξεις του ΑΚ, η περιουσιακή αυτοτέλεια των νομικών προσώπων είναι το βασικότερο στοιχείο της ιδιοσυστασίας τους, που εκφράζεται και με τη διάταξη του άρθρ. 70 ΑΚ, σύμφωνα με την οποία οι δικαιοπραξίες που επιχείρησε μέσα στα όρια της εξουσίας του το όργανο διοίκησης του νομικού προσώπου δημιουργούν δικαιώματα και υποχρεώσεις στο νομικό πρόσωπο, ενώ επίσης η έννοια του πραγματικού μετόχου και δωρεοδόχου που επικαλείται στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα εταιρεία προκειμένου να απαλλαχθεί το νομικό πρόσωπο από τον αναλογούντα φόρο δωρεάς δεν προβλέπεται σε καμία από τις διατάξεις του φόρου δωρεάς, στην περίπτωση άλλωστε που θα ήθελε να ορισθεί απαλλακτική διάταξη από τον νομοθέτη, θα υπήρχε ρητή ειδική και σαφής αναφορά στις προϋποθέσεις απαλλαγής του νομικού προσώπου (ως προβλέπεται και σε άλλες περιπτώσεις φορολογίας όπως Ε.Φ.Α ν.3091/2002).

Ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας ότι υφίσταται στην ουσία δωρεά από τους παλαιούς μετόχους/ φυσικά πρόσωπα προς τα φυσικά πρόσωπα απώτερους και όχι άμεσα μετόχους της προσφεύγουσας εταιρείας και τα σχετικά στοιχεία που προσκομίσθηκαν στο πλαίσιο αυτό απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Σημειώνεται επίσης ότι το επικαλούμενο από την προσφεύγουσα εταιρεία και με ημερομηνία σύνταξης 26/10/2016 ιδιωτικό συμφωνητικό δωρεάς μετοχών μεταξύ των φυσικών προσώπων (με δωρητές τους παλαιούς μετόχους πλην τουκαι δωρεοδόχο τον) το οποίο φαίνεται να έχει ημερομηνία προγενέστερη της μείωσης και της αύξησης κεφαλαίου αφενός δεν έχει πραγματοποιηθεί με συμβολαιογραφική πράξη, αφετέρου ως προς την επικαλούμενη δωρεά δεν έχει υποβληθεί και σχετική δήλωση απόδοσης φόρου δωρεάς ως εκ τούτου από το εν λόγω συμφωνητικό δεν δύναται να διαφοροποιηθεί ο δωρεοδόχος ως ζητά η προσφεύγουσα εταιρεία.

Σύμφωνα με τα επίσημα δημοσιευμένα στοιχεία στην αύξηση κεφαλαίου, συμμετείχε ως νέος μέτοχος όχι το φυσικό πρόσωπο που συμβάλλεται ως δωρεοδόχος στο ανωτέρω συμφωνητικό με τους παλιούς μετόχους, αλλά η προσφεύγουσα εταιρεία ως νομικό πρόσωπο της οποίας η περιουσιακή της θέση βελτιώθηκε σημαντικά με ανάλογο περιορισμό της περιουσίας των παλαιών μετόχων ως ανωτέρω αναφέρθηκε. Ως εκ τούτου από τα επίσημα στοιχεία ως αντισυμβαλλόμενος στην εν λόγω αύξηση κεφαλαίου με ταυτόχρονη παραίτηση από το δικαίωμα προτίμησης των παλαιών μετόχων, από την οποία τεκμαίρεται άτυπη δωρεά, γεγονός το οποίο δεν αμφισβητεί και η προσφεύγουσα, εμφανίζεται η ίδια και ως νομικό πρόσωπο, ως φορέας δικαιωμάτων και υποχρεώσεων δεν ταυτίζεται με τους μετόχους της (είτε είναι άμεσοι είτε έμμεσοι), και σε κάθε περίπτωση είναι η ίδια υπόχρεη σε απόδοση φόρου δωρεάς, ενώ η

περίπτωση απαλλαγής του νομικού προσώπου που επικαλείται η προσφεύγουσα με αναφορά στον απώτερο μέτοχο/φυσικό πρόσωπο δεν προβλέπεται στις ισχύουσες διατάξεις του ν.2961/2001.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από της από 30/07/2021 έκθεση μερικού ελέγχου φόρου δωρεάς της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ. Ν. ΙΩΝΙΑΣ ΑΤΤΙΚΗΣ,
....., επί των οποίων εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες και η υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **01/11/2021** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ και την επικύρωση της υπ' αριθμ...../2021 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας Αττικής.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας εταιρείας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογική περίοδος 01/01/2016-31/12/2016

Διαφορά φόρου δωρεάς	1.619.007,93
Πρόστιμο του άρθρου 58 του ν.4174/2013	809.503,97
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	2.428.511,90

(Ως η υπ' αριθμ...../2021 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς φορολογικού έτους 2016)

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

**Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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.