



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Καλλιθέα, 10-10-2023



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αριθμός Απόφασης: 1563

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604537

e-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

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

4. Την από 07-06-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της αλλοδαπής εταιρείας «.....» με ΑΦΜ με διεύθυνση άσκησης δραστηριότητας επί της οδού, Αττικής και της φορολογικής εκπροσώπου της του με ΑΦΜ κατά της με αρ. /08-05-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς φορολογικού έτους 2013 του προϊστάμενου του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 07-06-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της αλλοδαπής εταιρείας «.....» με ΑΦΜ και της φορολογικής εκπροσώπου της του με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Σύντομο Ιστορικό

Ύστερα από την/15-11-2017 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου του 1ου Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου κατόπιν της με αρ. ΔΕΛ Β ΕΞ 2017/14-9-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. περί συγκρότησης Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου και της ΔΕΛ Β ΕΞ 2019 ΕΜΠ/28-11-2019 Τροποποιητικής Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. σύμφωνα με την οποία εκδόθηκε η/4-2-2020 εντολή ελέγχου, διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία μερικός έλεγχος προσδιορισμού φορολογίας δωρεάς της φορολογικής περιόδου 2013, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών Δωρεών, Γονικών Παροχών Προϊκών και κερδών από τυχερά παίγνια όπως κυρώθηκε με το 1ο άρθρο του ν. 2961/2001. Κατόπιν διαβίβασης της από 27-07-2020 οικείας έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας δωρεάς αρχικά στην Δ.Ο.Υ. Ν. Ιωνίας και κατόπιν στην Δ.Ο.Υ. Χολαργού, εκδόθηκε η με αριθμό/10-04-2023 εντολή μερικού ελέγχου από τον Προϊστάμενο του 3ου ΕΛΚΕ Αττικής και σε εκτέλεση αυτής η προσβαλλόμενη πράξη.

Η προαναφερόμενη εταιρεία είναι αλλοδαπή ιδιοκτησίας ακινήτου Περιορισμένης Ευθύνης η οποία συστάθηκε στην Ελλάδα στις 08-11-2012 με κεφάλαιο 5.000,00€ και με έδρα της μητρικής της στην, επί της οδού

Με το με αριθμό/12-06-2013 συμβόλαιο η προσφεύγουσα εταιρεία απέκτησε ακίνητο αξίας 500.000,00€. Βάσει του ως άνω συμβολαίου η πωλήτρια έλαβε (10) δέκα τραπεζικές επιταγές της συνολικής αξίας 450.000,00€, ποσού εκάστης 45.000,00€ εκδοθείσες την 28-12-2012 σε εκτέλεση του με αριθμό/28-12-2012 προσυμφώνου ενώ το υπόλοιπο ποσό των 50.000,00€ πληρώθηκε κατά την υπογραφή του συμβολαίου με την έκδοση τεσσάρων (4) επιταγών της αξίας 10.812,00€, 3.104,00€, 21.140,00€ και 14.944,00€ η καθεμία. Η αρμόδια φορολογική αρχή έστειλε στην προσφεύγουσα εταιρεία την με αριθμό/11-10-2018 πρόσκληση παροχής πληροφοριών άρθρου 14 του ΚΦΔ ώστε να διενεργήσει έλεγχο στον τρόπο χρηματοδότησης της αγοράς ακινήτου δεδομένου ότι δεν είχε επαρκές κεφάλαιο και δεν τηρούσε λογαριασμούς σε ελληνικά χρηματοπιστωτικά ιδρύματα. Στην προαναφερόμενη πρόσκληση δεν υπήρξε ανταπόκριση.

Ο έλεγχος με το υπ' αριθμ. πρωτ./15-6-2018 ΕΜΠ έγγραφό του προς την, ζήτησε στοιχεία για τις εκδοθείσες τραπεζικές επιταγές συνολικής αξίας 450.000,00€ και με το αριθμ. πρωτ. Π...../04-07-2018 έγγραφό της, η εν λόγω τράπεζα απάντησε ότι δεν κατέστη δυνατό να εντοπιστούν οι εκδότες των επιταγών ή τα στοιχεία των δικαιούχων των λογαριασμών από τους οποίους εξοφλούνται τα ποσά.

Με το υπ' αριθμ. πρωτ./23-5-2018 έγγραφο προς την Δ.Ο.Υ. Μυκόνου ο έλεγχος ζήτησε αντίγραφα των διπλοτύπων είσπραξης βάσει των οποίων πληρώθηκε ο φόρος που προέκυψε από την/2013 δήλωση ΦΜΑ ποσού 54.579,83€ την 07-6-2013 καθώς και τον χρηματοδότη του ποσού αυτού. Με τα υπ' αριθμ. πρωτ./19-7-2017 και/12-6-2018 έγγραφα, απεστάλη αντίγραφο του με αριθμό/7-6-2013 διπλοτύπου είσπραξης και η αρμόδια φορολογική αρχή ενημέρωσε ότι ο φόρος εξοφλήθηκε με τραπεζική επιταγή της με αριθμό, με ημερομηνία 7-6-2013, ποσού 130.645,36€. Με την επιταγή αυτή πληρώθηκαν και άλλοι φόροι της εταιρείας καθώς και της

Με την υπ' αριθμ. πρωτ./22-9-2017 απάντηση της στο με αριθμό πρωτ./19-7-2017 αίτημα - διευκρίνιση της πληρωμής φόρων με την ίδια ως άνω επιταγή ενημερώθηκε ο έλεγχος ότι η δικηγόρος, σε χρέωση του λογαριασμού της, εξέδωσε την Νο/7-6-2013 επιταγή σε διαταγή της, υπαλλήλου του γραφείου της, ώστε να εκδώσει με τη σειρά της την προαναφερόμενη τραπεζική επιταγή προς την Δ.Ο.Υ. Μυκόνου. Με τις υπ' αριθμ. και/13-11-2017 έγγραφες απαντήσεις τους στα με αριθμό πρωτ. και/18-10-17 έγγραφα του ελέγχου ενημερώθηκε ο έλεγχος για την μεσολάβηση των ανωτέρω για την έκδοση της παραπάνω τραπεζικής επιταγής με χρέωση του λογαριασμού της για τις πληρωμές του ΦΜΑ της ελεγχόμενης (ήτοι ποσού 54.759,83€), αλλά και των λοιπών φόρων, στέλνοντας αντίγραφα των οικείων τραπεζικών λογαριασμών τους.

Με το με αριθμό/23-05-2018 έγγραφο προς την ζητήθηκε να γνωστοποιηθούν στον έλεγχο τα πλήρη στοιχεία των προσώπων- εντολέων των πιστώσεων των εν λόγω ποσών στο λογαριασμό της, ή των δικαιούχων των λογαριασμών από τους οποίους

μεταφέρονται τα επίμαχα ποσά. Με το αριθμό πρωτ. /29-6-2018 έγγραφο της απεστάλησαν φωτοαντίγραφα των στοιχείων αλλά δεν κατέστη εφικτή η ταυτοποίηση του χρηματοδότη του μέρους του ποσού (ήτοι των 450.000€), με το οποίο η προσφεύγουσα προέβη στην δαπάνη αγοράς του ακινήτου και της πληρωμής του Φ.Μ.Α..

Με το με αριθμό πρωτ. ΕΜΠ/14-6-2018 έγγραφο προς την (ως καθολικού διαδόχου της τράπεζας), ζητήθηκαν στοιχεία των εκδοτών των τεσσάρων επιταγών συνολικής αξίας 50.000,00€, ποσό το οποίο καταβλήθηκε από την αγοράστρια ελεγχόμενη αλλοδαπή εταιρεία κατά την υπογραφή του συμβολαίου. Με το με αριθ. πρωτ. /28-8-2018 έγγραφό της γνωστοποιήθηκε ότι οι παραπάνω τραπεζικές επιταγές της Τράπεζας Ν. Ιωνίας, εκδόθηκαν με χρέωση του «.....» λογαριασμού της Τράπεζας Ν. Ιωνίας, του οποίου δικαιούχος είναι ο

Κατόπιν των ανωτέρω εκδόθηκε το με αριθ. /04-05-2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων και ο με αριθ. /04-05-2020 προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου δωρεάς για το έτος 2013. Η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε το με αριθμό /26-05-2020 υπόμνημά της, οι αιτιάσεις της οποίας δεν έγιναν δεκτές και ο έλεγχος προέβη στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης. Επιβλήθηκε φόρος δωρεάς 20.000,00€, ήτοι 40% στο συνολικό ποσό των 50.000,00€, μετά των νομίμων προσαυξήσεων/ προστίμων, ήτοι συνολικό ποσό προς καταβολή 44.000,000€ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 ν. 2961/2001 με δωρητή τον με ΑΦΜ και δωρεοδόχο την προσφεύγουσα εταιρεία με σκοπό την απόκτηση ακίνητης περιουσίας της στην Ελλάδα.

Οι προσφεύγουσες με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, άλλως αναπομπή της υπόθεσης προς επανεξέταση από την αρμόδια φορολογική αρχή, ισχυριζόμενες τα κάτωθι:

1. Αναρμοδιότητα του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, ο οποίος εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη επιβολής φόρου δωρεάς (άτυπης δωρεάς).
2. Μη νομιμότητα της προσβαλλόμενης πράξης λόγω μη εξέτασης των πραγματικών περιστατικών εκ μέρους της ελεγκτικής αρχής, όπως και εσφαλμένης εφαρμογής των οικείων διατάξεων, εσφαλμένης εκτίμησης των πραγματικών δεδομένων και ελλιπούς εμπεριστατωμένης και ανεπαρκούς αιτιολογίας.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ ΠΡΩΤΟ ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 38 του ν. 2961/2001:

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

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 87 του ν. 2961/2001:

«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, σύμφωνα με την περ. 163 Β και 166 της Δ. ΟΡΓ. Α ΕΞ 2022/22-07-2022 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ: «163Β....β) Για τις δηλώσεις φόρου δωρεών/ γονικών παροχών, αρμόδιος είναι οποιοσδήποτε υπάλληλος της Δ.Ο.Υ. της φορολογίας εισοδήματος του υπόχρεου σε φόρο δωρεοδόχου/ τέκνου. [...] Στην περίπτωση που ο δωρεοδόχος είναι νομικό πρόσωπο και η Δ.Ο.Υ. εισοδήματός του είναι Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε ή η Δ.Ο.Υ. Πλοίων, αρμόδιος είναι οποιοσδήποτε της Δ.Ο.Υ. στη χωρική αρμοδιότητα της οποίας υπάγεται η έδρα του νομικού προσώπου και έχει αρμοδιότητα σε θέματα φορολογίας δωρεών/γονικών παροχών [...] 166. Την έκδοση εντολής ελέγχου για τον έλεγχο υποθέσεων φόρου μεταβίβασης ακινήτων, φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και κερδών από τυχερά παίγνια..... Β. Για τη διενέργεια μερικού ελέγχου σε υποθέσεις φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και κερδών από

τυχερὰ παίγνια, με την επιφύλαξη της υποπερίπτωσης Ε' της παρούσας, ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ, υπάλληλος της οποίας είναι αρμόδιος για την παραλαβή της δήλωσης, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περ. 163 της παρούσας απόφασης και σε περίπτωση που έχουν καταργηθεί τα Τμήματα Ελέγχων της Δ.Ο.Υ, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ ή του ΕΛ.ΚΕ που περιήλθε η αρμοδιότητα του ελέγχου, σύμφωνα με τις οικείες αποφάσεις, με εφαρμογή των οριζομένων στις περ. 167 και 168 της παρούσας απόφασης [...].»

Επειδή, σύμφωνα με την με αρ. πρωτ. Δ.ΟΡΓ. Α..... ΕΞ 2022/5-4-2022 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ:

«Άρθρο 45

Κέντρα Βεβαίωσης και Είσπραξης (ΚΕ.Β.ΕΙΣ.)

[...] 5) Αντικαθιστούμε το άρθρο 47Α «Ελεγκτικά Κέντρα (ΕΛ.ΚΕ)» ως εξής:

3. ΠΕΡΙΦΕΡΕΙΑΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ- Άρθρο 47Α - Ελεγκτικά Κέντρα (ΕΛ.ΚΕ)

[...] 3. Κάθε ΕΛ.ΚΕ, με την επιφύλαξη των αρμοδιοτήτων του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ) και του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π) έχει αρμοδιότητα για φορολογουμένους που υπάγονται σε Δ.Ο.Υ της χωρικής τους αρμοδιότητας και για φορολογουμένους, οι οποίοι υπάγονται ως προς την καθ' ύλην αρμοδιότητα, σε Δ.Ο.Υ της χωρικής του αρμοδιότητας, καθώς και για τους φορολογουμένους οι οποίοι υπάγονται στις Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών, Πειραιώς και Θεσσαλονίκης, οι οποίοι κατανέμονται στα ΕΛ.ΚΕ. με βάση τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) ως εξής:

α) Στο 1ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής φορολογούμενοι αρμοδιότητας των Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών και Πειραιώς με ΑΦΜ που λήγει σε 1, 2 και 3.

β) Στο 2ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογούμενοι αρμοδιότητας των Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών και Πειραιώς με ΑΦΜ που λήγει σε 4, 5 και 6.

γ) Στο 3ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογούμενοι αρμοδιότητας των Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών και Πειραιώς με ΑΦΜ που λήγει σε 7, 8 και 9.

δ) Στο 4ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογούμενοι αρμοδιότητας των Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών και Πειραιώς με ΑΦΜ που λήγει σε 0.

ε) Στο 1ο ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, φορολογούμενοι αρμοδιότητας της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης με ΑΦΜ που λήγει σε 0, 1, 2, 3 και 4.

στ) Στο 2ο ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, φορολογούμενοι αρμοδιότητας της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης με ΑΦΜ που λήγει σε 5, 6, 7, 8 και 9. [...].»

Επειδή, εν προκειμένω σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις ο έλεγχος αφορά τη χρηματική δωρεά με δωρεοδόχο νομικό πρόσωπο που υπάγεται στη Δ.Ο.Υ ΦΑΕ Αθηνών της οποίας η αρμοδιότητα ελέγχου μεταβιβάστηκε στο 3^ο ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ. Επομένως, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί αναρμοδιότητας του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ να εκδώσει την προσβαλλόμενη πράξη, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ ΔΕΥΤΕΡΟ ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 1 του ν. 2961/2001:

«1.Επιβάλλεται φόρος στις περιουσίες που αποκτήθηκαν αιτία θανάτου, δωρεάς, γονικής παροχής ή προίκας και στα κέρδη από λαχεία, σύμφωνα μετά 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.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 3 του ν. 2961/2001:

«1. Στο φόρο υποβάλλεται:

α) Η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, η οποία ανήκει είτε σε ημεδαπούς είτε σε αλλοδαπούς.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 34 του ν. 2961/2001:

«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.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 35 του ν. 2961/2001:

«1. Σε φόρο υποβάλλεται:

α) η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, που δωρίζεται,
β) η κείμενη στην αλλοδαπή κινητή γενικά περιουσία Έλληνα υπηκόου, που δωρίζεται,
γ) η κείμενη στην αλλοδαπή κινητή γενικά περιουσία αλλοδαπού υπηκόου, που δωρίζεται σε ημεδαπό ή αλλοδαπό, ο οποίος έχει την κατοικία του στην Ελλάδα,
δ) η κινητή περιουσία που παραδίδεται πριν από το θάνατο του ανιόντος στους κατιόντες με βάση σύμβαση νέμησης.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 86 του ν. 2961/2001:

«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.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 44 παρ. 2 του ν. 2961/2001, όπως τροποποιήθηκε με την παράγραφο 18 της ενότητας Α' του άρθρου 25 του ν. 3842/2010 και ισχύει για υποθέσεις στις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννιέται από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι 23-04-2010, σύμφωνα με την ενότητα Γ' του άρθρου 25 του ίδιου νόμου: «2. Η αιτία δωρεάς ή γονικής παροχής κτήση χρηματικών ποσών, πλην των προβλεπομένων στην παρ. 1, υπόκειται σε φόρο, ο οποίος υπολογίζεται αυτοτελώς με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%), προκειμένου για δικαιούχους που υπάγονται στην Α' κατηγορία, με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%), προκειμένου για δικαιούχους που υπάγονται στη Β' κατηγορία και με συντελεστή σαράντα τοις εκατό (40%), προκειμένου για δικαιούχους που υπάγονται στη Γ' κατηγορία.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 73 του ν. 2961/2001:

«1. 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.»

Επειδή, σύμφωνα με το με αριθμό/12-06-2013 συμβόλαιο η προσφεύγουσα εταιρεία αγόρασε ακίνητο συνολικής αξίας 500.000,00€, για την αγορά του οποίου δεν διέθετε το απαιτούμενο κεφάλαιο ούτε τηρούσε τραπεζικούς λογαριασμούς σε ελληνικά χρηματοπιστωτικά ιδρύματα για να χρηματοδοτήσει την αγορά ακινήτου της. Το ποσό των 450.000,00€ καταβλήθηκε με έκδοση (10) δέκα ισόποσων επιταγών με την υπογραφή του προσυμφώνου ενώ το υπόλοιπο 50.000,00€ με την υπογραφή του συμβολαίου. Για το ποσό των 450.000,00€ δεν ταυτοποιήθηκε ο χρηματοδότης του, ενώ μεσολάβησε η δικηγόρος

και η υπάλληλός της για την έκδοση των επιταγών και την πληρωμή του ΦΜΑ στη Δ.Ο.Υ ΜΥΚΟΝΟΥ. Για το υπόλοιπο ποσό των 50.000,00€ εκδόθηκαν (4) τέσσερις επιταγές οι οποίες βάσει του με αριθ. πρωτ./28-8-2018 εγγράφου της εκδόθηκαν με χρέωση του λογαριασμού του οποίου δικαιούχος είναι ο του

Επειδή, ο του θεωρείται τρίτο πρόσωπο καθώς δεν υφίσταται επιχειρηματική συναλλαγή με την προσφεύγουσα και επέχει τη θέση του δωρητή αφού η μεταβίβαση του επίμαχου χρηματικού ποσού έγινε χωρίς καταβολή ανταλλάγματος ή αντιπαροχή ή κάποια νόμιμη συμβατική υποχρέωση και χωρίς την σύσταση εγγράφου και την υποβολή δήλωσης φόρου δωρεάς.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 «Βάρος απόδειξης» του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι το ποσό των 50.000,00€ αποτελεί δάνειο της μοναδικής μετόχου της εταιρείας και το ποσό το έλαβε ο από την ως άνω μέτοχο με εντολή την έκδοση επιταγών και παράδοση αυτών στην πωλήτρια του ακινήτου ως υπεύθυνος λογιστής της, του συζύγου της και της αλλοδαπής εταιρείας στην Ελλάδα. Η προσφεύγουσα όμως δεν προσκομίζει ούτε στον έλεγχο ούτε με την ενδικοφανή προσφυγή της την επικαλούμενη δανειακή σύμβαση της μετόχου ή του με την προσφεύγουσα εταιρεία ούτε τραπεζικές κινήσεις από τις οποίες να προκύπτει η προγενέστερη της δωρεάς καταβολή των χρημάτων από την μέτοχο προς τον κύριο ούτε άλλο στοιχείο προκειμένου να αποδείξει τον ανωτέρω ισχυρισμό της και την σχέση με τον δωρητή.

Επειδή, σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου: «Δεν προσκομίστηκε δηλαδή για το επικαλούμενο δάνειο σύμβαση δανείου η οποία μάλιστα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 Ν.1880/1990 έπρεπε να είχε κατατεθεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. πριν από την σύναψη του δανείου. (Σχετική και η απόφαση Σ.τ.Ε.4326/2014). Από κανένα στοιχείο δεν προκύπτουν τα βασικά χαρακτηριστικά τα οποία χαρακτηρίζουν την επίμαχη χρηματοδότηση ως δάνειο (όπως η αποπληρωμή, ο τρόπος αποπληρωμής των δόσεων του δανείου, το επιτόκιο δανεισμού, ή οποιοδήποτε άλλο στοιχείο π.χ αλληλογραφία μεταξύ των μερών).»

Επειδή, σύμφωνα με την έκθεση απόψεων: «[...] ο παρέχων το επίμαχο χρηματικό ποσό των 50.000 ευρώ, κος, όπως εμφανίζεται από τη δήλωσή της φορολογίας εισοδήματός του οικονομικού έτους 2014 δεν δήλωσε τούτο στη φορολογική του δήλωση, ως είχε υποχρέωση, κατά το έτος χορήγησης του δανείου και επιπλέον ούτε η προσφεύγουσα έχει δηλώσει το ποσό που χορήγησε ως δάνειο ή τυχόν επιστραφέντα ποσά.»

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος δέχεται την διαμεσολάβηση της χωρίς να την χαρακτηρίζει δωρήτρια αλλά όχι του τον οποίο δεν καλεί για εξηγήσεις. Όμως η πρώτη ενεργούσε κατόπιν εξουσιοδότησης και κατ' εντολή της ιδιότητάς της ως δικηγόρος προσκομίζοντας σχετικά τραπεζικά και λοιπά έγγραφα ενώ για τον δεύτερο δεν αποδείχθηκε η ιδιότητα του και η σχέση του με την προσφεύγουσα. Επιπρόσθετα, το ποσό που εκταμιεύθηκε στον δεύτερο έγινε με απευθείας χρέωση του λογαριασμού του και κατ' εντολή του ενώ της πρώτης έγινε κατ' εντολή τρίτου. Ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με τα ως άνω διαλαμβανόμενα σωρευτικά καταδεικνύεται η δικαιοπρακτική βούληση του παρέχοντος που είναι η χωρίς αντάλλαγμα αύξηση της περιουσίας του λήπτη με

άμεση μείωση της περιουσίας του παρέχοντος, συντρεχουσών των προϋποθέσεων που ορίζονται με το άρθρο 34 ν. 2961/2001.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» παρ. 2 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «[...] Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 «Επαρκής αιτιολογία» του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999) όπως τροποποιήθηκε και ισχύει ορίζεται ότι:

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά. [...]

4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα, κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στην σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται μετ' έλεγχου οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5. Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Επειδή, η από 27-07-2020 οικεία έκθεση ελέγχου της αρμόδιας φορολογικής αρχής βάσει της οποίας εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη χαρακτηρίζεται από πληρότητα καθώς τεκμηριώνει τη διαπιστωθείσα παραβάση και διαλαμβάνονται με πληρότητα τα κύρια πραγματικά περιστατικά (3. ΕΝΕΡΓΕΙΕΣ ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΟΣΟΝ ΑΦΟΡΑ ΤΗ ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΗΣΗ – 4.1 ΕΝΕΡΓΕΙΕΣ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ, 4.2 ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ, 7. ΘΕΣΗ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΕΠΙ ΤΗΣ ΕΚΘΕΣΗΣ ΑΠΟΨΕΩΝ ΤΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ, 8. ΠΟΡΙΣΜΑ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ) που αποτελούν την αιτιολογία της πράξης και ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία **07-06-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της αλλοδαπής εταιρείας «.....» με **ΑΦΜ** και της φορολογικής εκπροσώπου της του με **ΑΦΜ** και την επικύρωση της με αρ./08-05-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς φορολογικού έτους 2013 του προϊστάμενου του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής.

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

1. Η με αριθμό/08-05-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς, φορολογικού έτους 2013

Φόρος Δωρεάς	20.000,00€
Πρόστιμο άρθρου 49 ν. 4509/2017	24.000,00€
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	44.000,00€

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

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
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.