



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3

Καλλιθέα, 17/10/2023

Αριθμός απόφασης: 1653

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604552

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.)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της 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 διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/τ.Β' /25.11.2022).

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 22/06/2023 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου ΑΤΤΙΚΗΣ, οδός, κατά της υπ' αριθμ. /24-05-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικού έτους 2022, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, της οποίας ζητείται η επανεξέταση, καθώς και την από 24/05/2023 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου φόρου δωρεάς – γονικής παροχής του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

6. Τις απόψεις του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 22/06/2023 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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:

Με την υπ' αριθμ. /24-05-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικού έτους 2022, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 44.065,36 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 22.032,68 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **66.098,04 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν.2961/2001 και του άρθρου 58 του ν. 4987/2022.

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε συνεπεία της από 24/05/2023 οικείας έκθεσης μερικού ελέγχου φόρου δωρεάς – γονικής παροχής του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ. /09-03-2023 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του ως άνω ελεγκτικού κέντρου. Η εν λόγω εντολή εκδόθηκε κατόπιν υποβολής στη Δ.Ο.Υ. Αιγάλεω στις 23/04/2022 της με αριθμ. /2023 Δήλωσης Φόρου Δωρεάς, σύμφωνα με την οποία μεταβιβάστηκε στον προσφεύγοντα ως δωρεοδόχο, η ψιλή κυριότητα 1920 ονομαστικών μετοχών της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «..... Α.Ε.», με ΑΦΜ, από το δωρητή (πατέρα του), με δηλωθείσα αξία αυτών το συνολικό ποσό των 794.311,69 ευρώ και με βάση το από 06/04/2022 ιδιωτικό συμφωνητικό γονικής παροχής και εκχώρησης ψιλής κυριότητας επί μη ενσωματωμένων σε αξιόγραφο ονομαστικών μετοχών.

Σύμφωνα με το πόρισμα της ως άνω έκθεσης ελέγχου, κατά το διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με την υποβληθείσα από τον δωρεοδόχο δήλωση και η αξία της ανωτέρω δωρεάς προσδιορίστηκε στο ποσό των 1.240.653,62 ευρώ, ήτοι διαφορά σε σχέση με τη δηλωθείσα ποσού 446.341,93 ευρώ. Με βάση τις ανωτέρω ελεγκτικές, ο Προϊστάμενος του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής προέβη στην έκδοση της υπ' αριθμ. /24-05-2023 προσβαλλόμενης οριστικής πράξης.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την επανεξέταση και ακύρωση εν όλω, άλλως τροποποίηση, της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Οι προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να ακυρωθούν ως μη νόμιμες, καθώς έχουν εκδοθεί μετά από πλημμελή εφαρμογή του άρθρου 12 παρ. 4 του ν. 2961/2001 και της ΠΟΛ. 1055/2003.
- Η προσβαλλόμενη πράξη είναι μη νόμιμη, καθώς είναι πλημμελής ως προς την αιτιολογία της και ειδικότερα είναι μη νόμιμη λόγω έλλειψης σαφούς, ειδικής και επαρκούς αιτιολογίας ως προς την απόρριψη του Ισοζυγίου της εταιρείας – κρίσιμο στοιχείο για τον υπολογισμό του φόρου δωρεάς κατά παράβαση των άρθρων 28 παρ. 2 και 64 του ν. 4174/2013.

Επειδή στις διατάξεις του ν. 2961/2001 ορίζονται τα εξής:

«Άρθρο 1 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.

Άρθρο 34 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.

Άρθρο 35 Περιουσία που υποβάλλεται σε φόρο

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

Άρθρο 3 Περιουσία που υποβάλλεται σε φόρο

1. Στο φόρο υποβάλλεται:
 - α) Η κείμενη στην Ελλάδα οποιασδήποτε φύσεως περιουσία, η οποία ανήκει είτε σε ημεδαπούς είτε σε αλλοδαπούς.
 - β) Η κείμενη στην αλλοδαπή ενσώματα ή ασώματα κινητή περιουσία Έλληνα υπηκόου, που έχει την κατοικία του οπουδήποτε, καθώς και αλλοδαπού που έχει την κατοικία του στην Ελλάδα, με την επιφύλαξη της εφαρμογής της διάταξης της περίπτωσης ε' της παραγράφου 2 του άρθρου 25
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.

.....»

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1055/2003 με θέμα “Προσδιορισμός της φορολογητέας αξίας ολόκληρης επιχείρησης, μερίδων ή μεριδίων και μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών που μεταβιβάζονται αιτία θανάτου, δωρεάς ή γονικής παροχής” ορίζονται τα εξής:

«1. Κατά τη μεταβίβαση αιτία θανάτου, δωρεάς ή γονικής παροχής ολόκληρης επιχείρησης, εταιρικών μερίδων ή μεριδίων και μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών, στην υποβαλλόμενη δήλωση φόρου αναγράφεται η φορολογητέα αξία αυτών, η οποία προσδιορίζεται ως ακολούθως:

.....

Ε. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΑΞΙΑΣ ΜΗ ΕΙΣΗΓΜΕΝΩΝ ΣΤΟ ΧΡΗΜΑΤΙΣΤΗΡΙΟ ΜΕΤΟΧΩΝ

1. Η φορολογητέα αξία των μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών εξευρίσκεται ως ακολούθως:

Τα ίδια κεφάλαια της εταιρίας, που υπάρχουν την προηγούμενη ημέρα εκείνης κατά την οποία γεννιέται η φορολογική υποχρέωση, προσαυξάνονται με την απόδοση των ιδίων κεφαλαίων των πέντε (5) τελευταίων διαχειριστικών περιόδων πριν από τη μεταβίβαση. Στο αποτέλεσμα που προκύπτει προστίθεται η υφιστάμενη διαφορά μεταξύ της αξίας των παγίων περιουσιακών στοιχείων της εταιρείας, όπως αυτή προσδιορίζεται κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, και της εμφανιζόμενης στα βιβλία αξίας κτήσης αυτών, αν η δεύτερη είναι μικρότερη της πρώτης. Το αποτέλεσμα αυτό, διαιρούμενο δια του αριθμού των υφιστάμενων, κατά την προηγούμενη ημέρα εκείνης κατά την οποία γεννιέται η φορολογική υποχρέωση, μετοχών αποτελεί τη φορολογητέα αξία αυτών.

2. Για την εφαρμογή των διατάξεων της προηγούμενης παραγράφου, ως **ίδια κεφάλαια λαμβάνεται το άθροισμα των οριζόμενων στην περίπτωση 6 της παραγράφου 4.2.200 του Ε.Γ.Λ.Σ. κονδυλίων, που εμφανίζονται στον τελευταίο, πριν από το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, επίσημο ισολογισμό, και των αυξήσεων (ή μειώσεων) κεφαλαίου που μεσολάβησαν μέχρι την προηγούμενη ημέρα εκείνης κατά την οποία γεννιέται η φορολογική υποχρέωση.**

3. Ως απόδοση ιδίων κεφαλαίων λαμβάνεται ο λόγος του μέσου όρου των ολικών αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης (προ φόρων) των πέντε τελευταίων ισολογισμών, πριν από το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, και του μέσου όρου των ιδίων κεφαλαίων της αυτής χρονικής περιόδου. Στην περίπτωση που υπάρχουν λιγότεροι των πέντε (5) ισολογισμοί, λαμβάνονται υπόψη οι μέσοι όροι των ολικών αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης και των ιδίων κεφαλαίων των ισολογισμών αυτών.

Αν το άθροισμα αυτών των αποτελεσμάτων είναι αρνητικό, τότε δεν λαμβάνεται καμία απόδοση των ιδίων κεφαλαίων.

4. Όταν η επιχείρηση, της οποίας μεταβιβάζονται οι μετοχές, έχει προέλθει από μετατροπή ή συγχώνευση άλλων ανωνύμων εταιρειών ή λοιπών επιχειρήσεων και έχει καταρτίσει λιγότερους από τρεις (3) ισολογισμούς πριν από τη μεταβίβαση των μετοχών της, τότε, για τον υπολογισμό του μέσου όρου των ολικών αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης και των ιδίων κεφαλαίων της, λαμβάνονται υπόψη τα ολικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης και τα ίδια κεφάλαια όσων ισολογισμών αυτής υπάρχουν, καθώς και τα αποτελέσματα και τα ίδια κεφάλαια όσων από τους τελευταίους ισολογισμούς των επιχειρήσεων που έχουν μετασχηματισθεί και τηρούσαν βιβλία Γ' κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων απαιτούνται, ώστε στο επίπεδο της επιχείρησης να συγκεντρωθούν τρεις ισολογισμοί.»

Επειδή, περαιτέρω, με τη με αριθμ. πρωτ./18.07.2003 εγκύκλιο δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή της απόφασης του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών/1-4-2003 ΠΟΛ. 1055, στην οποία αναφέρονται τα εξής:

«.....»

Προσδιορισμός της φορολογητέας αξίας μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο μετοχών.

Κατά τη μεταβίβαση αιτία κληρονομιάς, δωρεάς ή γονικής παροχής μετοχών μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο, ως φορολογητέα αξία λαμβάνουμε τα ίδια κεφάλαια της εταιρείας (που υπάρχουν την ημέρα την προηγούμενη εκείνης κατά την οποία γεννιέται φορολογική υποχρέωση), τα οποία προσαυξάνονται με την απόδοση των ιδίων κεφαλαίων των πέντε τελευταίων πριν από τη μεταβίβαση διαχειριστικών περιόδων. Στα αποτελέσματα που προκύπτει προσθέτουμε την υφιστάμενη διαφορά μεταξύ της αξίας όλων των παγίων της εταιρείας, όπως αυτή προσδιορίζεται κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, σύμφωνα με τα άρθρα 9 και 10 του ν. 2961/2001 και της εμφανιζόμενης στα βιβλία αξίας κτήσης αυτών (μετά τις τυχόν αναπροσαρμογές), αν η δεύτερη είναι μικρότερη της πρώτης.

Το ποσό που προκύπτει σύμφωνα με τα πιο πάνω, διαιρείται δια του αριθμού των υφισταμένων κατά το χρόνο μεταβίβασης (αιτία κληρονομιάς, δωρεάς ή γονικής παροχής) μετοχών. Το πηλίκο της διαίρεσης αντιπροσωπεύει τη φορολογητέα αξία κάθε μετοχής και, πολλαπλασιαζόμενο επί τον αριθμό των μεταβιβαζόμενων μετοχών, θα υπαχθεί στον κατά περίπτωση φόρο.

Επισημαίνεται ότι, σε περίπτωση που η μεταβίβαση των μετοχών λαμβάνει χώρα κατά τη διάρκεια της πρώτης χρήσης της ανώνυμης εταιρείας και κατά συνέπεια δεν υφίσταται ισολογισμός, ως «ίδια κεφάλαια» θα λαμβάνονται τα υφιστάμενα κατά την προηγούμενη της μεταβίβασης ημέρα και τα οποία πρέπει να προκύπτουν από το ισοζύγιο των λογαριασμών του Γενικού Καθολικού της ημέρας αυτής. Το αυτό ισχύει και όταν οι μετοχές μεταβιβάζονται μετά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου αλλά πριν από τη δημοσίευση του ισολογισμού. Στην περίπτωση όμως αυτή, παρά το γεγονός ότι ο ισολογισμός που έχει συνταχθεί δεν είναι επίσημος, αυτός θα λαμβάνεται υπόψη, εφόσον έχει ελεγχθεί από ορκωτό λογιστή και τέλος, έχει εκδοθεί το σχετικό ΤΑΠΕΤ.

Διευκρινίζεται ότι ως ολικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης λαμβάνονται αυτά των δημοσιευθέντων πέντε (5) τελευταίων ισολογισμών, ανεξάρτητα αν οι χρήσεις αυτές έχουν περαιωθεί με τακτικό έλεγχο, από τον οποίο προέκυψαν διαφορές φορολογικού ελέγχου.

.....»

Επειδή, εν προκειμένω, βάσει της υπ' αριθμ. /09-03-2023 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, διενεργήθηκε έλεγχος της υποβληθείσας στις 23/04/2022 στη Δ.Ο.Υ. Αιγάλεω με αριθμό /2023 Δήλωσης Φόρου Δωρεάς, κατά τον οποίο η φορολογητέα αξία των μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών που μεταβιβάστηκαν στον προσφεύγοντα αιτία δωρεάς προσδιορίστηκε στο ποσό των 1.240.653,62 ευρώ, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1055/2003 απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών. Κατά τον προσδιορισμό του ως άνω ποσού ο έλεγχος έλαβε ως ίδια κεφάλαια της εταιρείας, **υφιστάμενα** κατά την προηγούμενη της μεταβίβασης ημέρα, το ποσό των 6.269.854,81 ευρώ, λαμβάνοντας υπόψη ότι: α. σύμφωνα με τον Ισολογισμό της 31^{ης} Δεκεμβρίου 2021 τα ίδια κεφάλαια ανέρχονται στο ποσό των 8.269.854,81 ευρώ και β. με την απόφαση με αριθμ. πρωτ. /28/03/2022 ΓΕΜΗ της έκτακτης γενικής συνέλευσης των μετόχων η εταιρεία προέβη σε διανομή υπολοίπου κερδών εις νέον ποσού 2.000.000,00 ευρώ. Επομένως κατά την προηγούμενη ημέρα της

μεταβίβασης 22/04/2022 τα ίδια κεφάλαια της εταιρείας ανέρχονταν σε 6.269.854,81 (8.269.854,81 - 2.000.000,00) ευρώ.

Επειδή, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή του ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι λανθασμένα στον υπολογισμό των ιδίων κεφαλαίων κατά την ημέρα μεταβίβασης ο έλεγχος υπολόγισε και τα κέρδη του 2021, καθώς σύμφωνα με τη διάταξη της σχετικής εγκυκλίου σε περίπτωση που οι μετοχές μεταβιβάζονται μετά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου αλλά πριν από τη δημοσίευση του ισολογισμού, ως «ίδια κεφάλαια» λαμβάνονται τα υφιστάμενα κατά την προηγούμενη της μεταβίβασης ημέρα και τα οποία πρέπει να προκύπτουν από το ισοζύγιο των λογαριασμών του Γενικού Καθολικού της ημέρας αυτής. Ως εκ τούτου, ισχυρίζεται ότι στην περίπτωσή του για τον υπολογισμό της φορολογητέας αξίας των μετοχών της Α.Ε. πρέπει να ληφθούν υπόψη τα ίδια Κεφάλαια της εταιρείας την ημέρα της δήλωσης (23/04/2022) που ανέρχονται σε 4.118.028,61 ευρώ και εμφανίζονται στο σχετικό προσκομισθέν Ισοζύγιο των λογαριασμών του Γενικού Καθολικού της ημέρας αυτής (μειωμένα με την απόφαση αριθμ. πρωτ./28/03/2022 ΓΕΜΗ της έκτακτης γενικής συνέλευσης των μετόχων, καθώς η εταιρεία προέβη σε διανομή υπολοίπου κερδών εις νέον ποσού 2.000.000,00 ευρώ), και όχι τα ίδια Κεφάλαια του Ισολογισμού 2021 της παραπάνω εταιρείας που ανέρχονται σε 8.269.854,81 ευρώ με τη δημοσίευση στο ΓΕΜΗ μεταγενέστερα τη 18^η Νοεμβρίου 2022, 7 μήνες δηλαδή αργότερα από την ημέρα υποβολής της δήλωσης φόρου δωρεάς, μειωμένα κατά το ποσό της διανομής υπολοίπου κερδών εις νέον ποσού 2.000.000,00 ευρώ σύμφωνα με τη με αριθμ. πρωτ./28/03/2022 ΓΕΜΗ της έκτακτης γενικής συνέλευσης των μετόχων.

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις και οδηγίες, για τον υπολογισμό της φορολογητέας αξίας των μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο μετοχών που μεταβιβάζονται αιτία δωρεάς λαμβάνονται υπόψη τα ίδια Κεφάλαια της εταιρείας τα οποία υφίστανται κατά την προηγούμενη της μεταβίβασης ημέρα. Προκειμένου αυτά να προσδιοριστούν λαμβάνονται υπόψη το άθροισμα των σχετικών κονδυλίων που εμφανίζονται στον τελευταίο, πριν από το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, επίσημο ισολογισμό, και των αυξήσεων (ή μειώσεων) κεφαλαίου που μεσολάβησαν μέχρι την προηγούμενη ημέρα εκείνης κατά την οποία γεννιέται η φορολογική υποχρέωση. Σε περίπτωση, δε, που οι μετοχές μεταβιβάζονται μετά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου αλλά πριν από τη δημοσίευση του ισολογισμού, παρά το γεγονός ότι ο ισολογισμός που έχει συνταχθεί δεν είναι επίσημος, αυτός λαμβάνεται υπόψη, εφόσον έχει ελεγχθεί από ορκωτό λογιστή και τέλος, έχει εκδοθεί το σχετικό ΤΑΠΕΤ.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 16 παρ. 2 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις αποτελούν ενιαίο σύνολο και παρουσιάζουν εύλογα (εύλογη παρουσίαση), τα αναγνωριζόμενα περιουσιακά στοιχεία (στοιχεία του ενεργητικού), τις υποχρεώσεις, την καθαρή θέση, τα στοιχεία εσόδων, εξόδων, κερδών και ζημιών, καθώς και τις χρηματοροές της εκάστοτε περιόδου, κατά περίπτωση, σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου.

Επειδή, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η φορολογητέα αξία των μεταβιβαζόμενων αιτία δωρεάς μετοχών αυτή πρέπει να ανησυχούσε την αγοραία αξία τους κατά το χρόνο γέννησης της φορολογικής υποχρέωσης και συνεπώς τα ίδια κεφάλαια που λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό της φορολογητέας αξίας πρέπει να είναι αυτά που πραγματικά υφίστανται κατά την προηγούμενη της μεταβίβασης ημέρα.

Επειδή, ο προσφεύγων επικαλείται το προσκομισθέν και στον έλεγχο Ισοζύγιο Γενικού-Αναλυτικού Καθολικού Ιανουαρίου-Απριλίου 2022 των λογαριασμών 40, 41 και 42 της εταιρείας, το οποίο είναι μεν προσωρινό, ωστόσο σε καμία περίπτωση δεν απεικονίζει την πραγματική λογιστική εικόνα της επιχείρησης κατά την 22/04/2022, καθόσον δεν έχουν μεταφερθεί και συνεπώς δε συμπεριλαμβάνονται σε αυτό τα αποτελέσματα (κέρδη) της χρήσης 2021 και σε κάθε περίπτωση από την εν λόγω εικόνα παρέχεται ελλιπής πληροφόρηση, καθώς στην προσκομισθείσα κατάσταση Ισοζυγίου δεν απεικονίζεται η πραγματική μεταβολή της καθαρής θέσης από το αποτέλεσμα της εν λόγω χρήσης. Σημειώνεται ότι βάσει των ανωτέρω διατάξεων των ΕΛΠ οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις, είτε επίσημες και δημοσιευμένες, είτε προσωρινές, οφείλουν να παρουσιάζουν, εύλογα την καθαρή θέση της εκάστοτε περιόδου στην οποία αναφέρονται.

Επειδή η με αριθμ. πρωτ./18.07.2003 επικαλούμενη από τον προσφεύγοντα εγκύκλιος του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών αποτελεί βοήθημα που συμπληρώνει την απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών 1031583/253/Α0013/1-4-2003 ΠΟΛ. 1055, όταν και εφόσον υφίσταται ανάγκη προς τούτο αλλά και μόνο όταν διασφαλίζεται η ορθή εφαρμογή αυτής, ήτοι **πληρότητα και εγκυρότητα του επικαλούμενου ισολογισμού, στον οποίο το στοιχείο της δημοσιότητας που του ελλείπει είναι και το μοναδικό.**

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, αφενός κατά το χρόνο του ελέγχου υφίσταται δημοσιευμένος ισολογισμός που απεικονίζει την πραγματική κατάσταση της εταιρείας, αφετέρου το επικαλούμενο από τον προσφεύγοντα προσωρινό ισοζύγιο δεν απεικονίζει τα ίδια κεφάλαια που πραγματικά υφίστανται κατά την προηγούμενη της μεταβίβασης ημέρα.

Ειδικότερα όπως αναλυτικά αναφέρεται στο κεφάλαιο 4 της από 24/05/2023 έκθεσης ελέγχου, ο έλεγχος κατά την προηγούμενη μέρα της μεταβίβασης προσδιόρισε τα ίδια κεφάλαια που πραγματικά υφίστανται λαμβάνοντας υπόψη όλες τις μεταβολές της καθαρής θέσης (θετικές και αρνητικές) και τα προσδιόρισε στο ποσό των **6.269.854,81 ευρώ** αντί του δηλωθέντος ποσού **4.118.028,61 ευρώ** και συγκεκριμένα :

ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ ΠΟΥ ΥΦΙΣΤΑΝΤΑΙ ΤΗΝ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΗ ΜΕΡΑ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗΣ 23/04/2022		
	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΟΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ
ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ 31/12/2020	6.118.028,61	6.118.028,61
ΠΛΕΟΝ : ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΧΡΗΣΗΣ 2021	0,00	2.151.826,20
ΜΕΙΟΝ : ΔΙΑΝΟΜΗ ΥΠΟΛΟΙΠΟΥ ΚΕΡΔΩΝ ΕΙΣ ΝΕΟΝ ΤΗΝ 28/03/2022	2.000.000,00	2.000.000,00
ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ ΠΟΥ ΥΦΙΣΤΑΝΤΑΙ ΤΗΝ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΗ ΜΕΡΑ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗΣ 23/04/2022	4.118.028,61	6.269.854,81

Από τον ανωτέρω πίνακα διαπιστώνεται ότι ο προσφεύγων κατά τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας δεν έλαβε τα ίδια κεφάλαια που πραγματικά υφίστανται την προηγούμενη μέρα μεταβίβασης, καθώς παρέλειψε να λάβει υπόψη του και την πραγματική μεταβολή των ιδίων κεφαλαίων από το αποτέλεσμα της χρήσης 2021 βασιζόμενος στο γεγονός ότι το ισοζύγιο του είναι προσωρινό.

Οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος ότι εφαρμόσε τα οριζόμενα στις εγκυκλίους της Διοίκησης λαμβάνοντας υπόψη τα δεδομένα του προσωρινού ισοζυγίου απορρίπτονται ως αβάσιμοι, καθώς στις οδηγίες της Διοίκησης για την υπό κρίση περίπτωση γίνεται αναφορά σαφώς στα ίδια κεφάλαια που υφίστανται την προηγούμενη μέρα της μεταβίβασης, και τα οποία αφενός πρέπει να απεικονίζονται σε έναν καταρτισμένο Ισολογισμό, ο οποίος έχει συνταχθεί σύμφωνα με τα οριζόμενα περί εύλογης παρουσίας στο άρθρο 16 και τις γενικές αρχές στο άρθρο 17 των ΕΛΠ και έχει ελεγχθεί από ορκωτό λογιστή, αφετέρου το συγκεκριμένο προσωρινό ισοζύγιο δεν είναι το προβλεπόμενο και σε κάθε περίπτωση δεν απεικονίζει και ευλόγως την καθαρή θέση της ως άνω επιχείρησης, καθώς μέσω αυτού παρέχεται αποσπασματική και ελλιπής πληροφόρηση, ήτοι ότι διανέμονται μεν κέρδη από τον λογαριασμό «υπόλοιπο κερδών εις νέον», ενώ από την άλλη απεικονίζεται ότι το αποτέλεσμα της χρήσης 2021 είναι μηδενικό και η καθαρή θέση της επιχείρησης δεν επηρεάστηκε από τα πεπραγμένα της εν λόγω χρήσης, γεγονός το οποίο βάσει των ανωτέρω οικονομικών δεδομένων δεν ισχύει.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 24/05/2023 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου φόρου δωρεάς – γονικής παροχής του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από 22/06/2023 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, και την επικύρωση της υπ' αριθμ. /24-05-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικού έτους 2022.

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

ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΔΗΛΩΣΗΣ/23-04-2022	ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Ψιλή κυριότητα 1920 ονομαστικών μετοχών της επιχείρησης ΑΦΜ	794.311,69	1.240.653,62	1.240.653,62	446.341,93
Φόρος που αναλογεί βάσει των διατάξεων του άρθρου 25 ν.3842/2010, άρθρου 56 ν.4839/2021	0,00	44.065,36	44.065,36	44.065,36
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ		22.032,68	22.032,68	22.032,68
ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		66.098,04	66.098,04	66.098,04

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.