



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 1.5.2024

Αριθμός απόφασης: **1242**

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 – Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312348

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4987/2022 Α' 20),

β. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.»(ΦΕΚ Α' 58)

γ. 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)»,

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων,

ε. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) (ΦΕΚ Β' 6009).

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

3. Την υπ' αριθ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του κατοίκουκατά της με αριθμό Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς, με χρόνο φορολογίας, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του, 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 τη με αριθμό προσβαλλόμενη Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς, με χρόνο φορολογίας, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ, προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου, ύψους 22.941,13 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 του ν. 4174/2013 ύψους 11.470,57 €, ήτοι συνολικό ποσό 34.411,70 €.

Η ως άνω πράξη εδράζεται επί της από έκθεσης ελέγχου φορολογίας κληρονομιών της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ βάσει της αρ. εντολής μερικού ελέγχου φορολογίας κεφαλαίου του Προϊσταμένου της εν λόγω Δ.Ο.Υ., για τον έλεγχο της υπ' αριθ. δήλωσης δωρεάς, η οποία υπεβλήθη την και με την οποία δηλώθηκε η δωρεά στον προσφεύγοντα 93.413 ονομαστικών μετοχών, μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο, της εταιρείας από τη μητέρα του, με συνολική φορολογητέα αξία μεταβιβαζόμενων μετοχών 796.812,89 €. 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 1.029.411,26 €, ήτοι διαφορά σε σχέση με τη δηλωθείσα ποσού 232.598,37 €.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξεως, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Πλημμελής αιτιολογία των εκθέσεων ελέγχου ως προς τα ευρήματα του ελέγχου - Παντελώς αόριστη η έκθεση ελέγχου.
- Ο έλεγχος στήριξε τους υπολογισμούς ως προς τα ίδια κεφάλαια σε μία «προφορική ενημέρωση», χωρίς να επικαλείται συγκεκριμένο άρθρο νόμου ή εγκυκλίου, στο οποίο να αναγράφεται ρητώς ο τρόπος υπολογισμού των ιδίων κεφαλαίων. Ούτως, ο έλεγχος αποτυγχάνει να αιτιολογήσει με τρόπο σαφή, ειδικό και επαρκή τους λόγους για τους οποίους προβαίνει στον συγκεκριμένο τρόπο υπολογισμού των ιδίων κεφαλαίων, ώστε να μπορέσει εν συνεχεία να επαληθεύσει ή/και να αντικρούσει τα πορίσματα αυτά.
- Όπως είχε αναφέρει και στον έλεγχο κατά το στάδιο του σημειώματος διαπιστώσεων, τον που έγινε η δήλωση, η αξία των μετοχών της εταιρείας ήταν αυτή που είχε δηλώσει αφού δεν είχε κλείσει ο ισολογισμός της εταιρείας για τη χρήση του 2021. Ένα χρόνο μετά τον που έγινε ο έλεγχος, αφού από τον 8^ο του 2022 είχε κλείσει ο ισολογισμός της χρήσης του 2021 η αξία της μετοχής ανέβηκε εξαιτίας των αποτελεσμάτων αυτής. Αυτό όμως δεν ήταν γνωστό την ημερομηνία υποβολής της δήλωσης (4^ο 2022) και για αυτό και δεν πρέπει να ληφθούν υπόψη κατά τον έλεγχο τα ισοζύγια 4ου 2022 που βγήκαν (μεταγενέστερα της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος της εταιρείας τον 3^ο 2023 ίου έγινε ο έλεγχος), γιατί δεν αντικατοπτρίζουν την αξία της μετοχής την συγκεκριμένη ημερομηνία. Τα αποτελέσματα της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (8^ο 2022) οριστικοποιούν αναδρομικά τα ισοζύγια της εταιρείας από του έτους για το οποίο εκδόθηκε ο ισολογισμός και την χρονική στιγμή της υποβολής της φορολογικής δήλωσης μεταφέρονται και αυτά τα αποτελέσματα οριστικά στο ισοζύγιο του 2022.

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 ενσώματη ή ασώματη 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 όλων ισολογισμών αυτής υπάρχουν, καθώς και τα αποτελέσματα και τα ίδια κεφάλαια όλων 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. 1068130/449/0013/18.07.2003 εγκύκλιο δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή της απόφασης του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών 1031583/253/Α0013/1-4-2003 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 προσυξάνονται 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, σύμφωνα με το άρθρο 26 του ν. 4308/2014 'Στοιχεία της καθαρής θέσης':

«1. Τα στοιχεία της καθαρής θέσης περιλαμβάνουν:

α) Το καταβληθέν από τους ιδιοκτήτες κεφάλαιο της οντότητας, συμπεριλαμβανομένου:

α.1) του υπέρ το άρτιο ποσού αυτού και

α.2) οποιασδήποτε εισφοράς των ιδιοκτητών εφόσον υπάρχει ανέκκλητη δέσμευση κεφαλαιοποίησής της και υποχρέωση της οντότητας για έκδοση μετοχών ή άλλων συμμετοχικών τίτλων προς τους συνεισφέροντες εντός δώδεκα (12) μηνών από την ημερομηνία της εισφοράς.

β) Τα αποθεματικά που σχηματίζονται βάσει διατάξεων της φορολογικής ή άλλης νομοθεσίας ή του καταστατικού.

γ) Τα αποτελέσματα εις νέον.

δ) Τις διαφορές από την επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία τους, που αναγνωρίζονται κατευθείαν ως στοιχεία της καθαρής θέσης βάσει των προβλέψεων του παρόντος νόμου.

ε) Τους ιδίους τίτλους καθαρής θέσης της οντότητας, όταν συντρέχει περίπτωση που παρουσιάζονται ως ξεχωριστό στοιχείο αφαιρετικά της καθαρής θέσης.

στ) Κέρδη και ζημίες από τη διάθεση ή ακύρωση ιδίων τίτλων καθαρής θέσης, όταν συντρέχει περίπτωση, που αναγνωρίζονται κατευθείαν στην καθαρή θέση ως ξεχωριστό στοιχείο, προσθετικά ή αφαιρετικά αναλόγως...»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 9 του Κ.Φ.Δ. οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν. Η τυχόν μεταβολή της ερμηνευτικής θέσης της Φορολογικής Διοίκησης δεν ισχύει αναδρομικά σε περίπτωση που συνεπάγεται τη χειροτέρευση της θέσης των φορολογουμένων.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Κ.Φ.Δ.: «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, εν προκειμένω, βάσει της υπ' αριθμ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ, διενεργήθηκε έλεγχος της υποβληθείσας στις στην ίδια Δ.Ο.Υ. με αριθμό 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 1.029.411,26 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 6.025.180,84 ευρώ, λαμβάνοντας υπόψη το ισοζύγιο των λογαριασμών του Γενικού Καθολικού των ομάδων 40, 41 και 42 του μηνός Μαρτίου 2022.

Επειδή, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή της ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι λανθασμένα ο έλεγχος στον υπολογισμό των ιδίων κεφαλαίων κατά την ημέρα μεταβίβασης έλαβε υπόψη τα υπόλοιπα των ανωτέρω λογαριασμών των ισοζυγίου γενικού καθολικού και όχι το ισοζύγιο του 4^{ου} του 2022 αφαιρώντας τα επίσημα αποτελέσματα χρήσης του 2021, καθώς αυτά δεν ήταν γνωστά κατά την ημερομηνία υποβολής της δήλωσης φόρου δωρεάς την και δεν αντικατοπτρίζουν την αξία της μετοχής τη συγκεκριμένη ημερομηνία.

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 αντιπροσωπεύει 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 με ημερομηνία το οποίο δεν περιλαμβάνει τις εγγραφές κλεισίματος του επίσημου ισολογισμού του έτους 2021, το οποίο ωστόσο σε καμία περίπτωση δεν απεικονίζει την πραγματική λογιστική εικόνα της επιχείρησης κατά την ημερομηνία μεταβίβασης (.....), καθόσον δεν έχουν μεταφερθεί και συνεπώς δε συμπεριλαμβάνονται σε αυτό, όπως προαναφέρθηκε, 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, σε κάθε περίπτωση, αφενός κατά το χρόνο του ελέγχου υφίσταται δημοσιευμένος ισολογισμός που απεικονίζει την πραγματική κατάσταση της εταιρείας, αφετέρου το επικαλούμενο από την προσφεύγοντα προσωρινό ισοζύγιο δεν απεικονίζει τα ίδια κεφάλαια που πραγματικά υφίστανται κατά την προηγούμενη της μεταβίβασης ημέρα.

Επειδή, όπως αναλυτικά αναφέρεται στο κεφάλαιο 6 της από έκθεσης ελέγχου, ο έλεγχος προσδιόρισε τα ίδια κεφάλαια που πραγματικά υφίστανται κατά το χρόνο της μεταβίβασης με βάση τους λογαριασμούς 40, 41 και 42 του αναλυτικού καθολικού των ιδίων κεφαλαίων, όπως αυτοί τηρήθηκαν από την επιχείρηση ως εξής:

Κωδικός λ/σμού	Περιγραφή λ/σμού	Υπόλοιπο Μαρτίου 2022
.....	Μετοχικό κεφάλαιο	1.926.475,00
.....	Τακτικό αποθεματικό	262.681,39
.....	Αφορολόγητα αποθεματικά	2.000.136,96
.....	Αποτελέσματα κερδών εις νέον	1.835.887,49
		6.025.180,84

Επειδή, συνεπώς, ο έλεγχος εφάρμοσε τα οριζόμενα στις εγκυκλίους της Διοίκησης σύμφωνα με τις οποίες τα ίδια κεφάλαια που υφίστανται την προηγούμενη μέρα της μεταβίβασης θα πρέπει να απεικονίζονται σε έναν καταρτισμένο Ισολογισμό, ο οποίος έχει συνταχθεί σύμφωνα με τα οριζόμενα περί εύλογης παρουσίασης στο άρθρο 16 και τις γενικές αρχές στο άρθρο 17 των ΕΛΠ, ενώ το επικαλούμενο από τον προσφεύγοντα 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.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από οικεία έκθεση μερικού ελέγχου φόρου δωρεών- γονικών παροχών της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ, 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 με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του και την επικύρωση της με αριθμό Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς.

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

Η υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Δωρεάς, με χρόνο φορολογίας 10.5.2022:

Διαφορά φόρου	22.941,13 €
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	11.470,57 €
Σύνολο για καταβολή	34.411,70 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στους υπόχρεους.

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

**Ο/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.