



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 11/01/2022

Αριθμός απόφασης: 57

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 **13.09.2021** και με αρ. πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας, ΑΦΜ, με έδρα στο επί της οδού κατά της με αρ...../2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς φορολογικού έτους 2017 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ ΑΘΗΝΩΝ, και τα προσκομιζόμενα με την προσφυγή, έγγραφα.

4. Την με αρ...../2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς φορολογικού έτους 2017 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ ΑΘΗΝΩΝ, καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΙΓ ΑΘΗΝΩΝ.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **13.09.2021** και με αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αρ...../2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς φορολογικού έτους 2017 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ ΑΘΗΝΩΝ καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας (ως δωρεοδόχου ποσού 14.000,00 ευρώ από την δωρήτρια εταιρεία, ΑΦΜ) φόρος δωρεάς 5.600,00 ευρώ πλέον πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής δήλωσης ποσού 2.800,00 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **8.400,00 ευρώ.**

Η ως άνω διαφορά φόρου καταλογίσθηκε κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου των από 14/07/2021 εκθέσεων ελέγχου φόρου δωρεάς του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. ΙΓ ΑΘΗΝΩΝ,

Συγκεκριμένα με το υπ' αριθ. πρωτ. ΕΞ 2020/8.10.2020 Δελτίο Πληροφοριών, με συνημμένη την από 28.9.2020 σχετική έκθεση ελέγχου, η Υ.Ε.Δ.Ε.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ γνωστοποίησε στην φορολογική αρχή ότι η προσφεύγουσα, κατά τα 2011, 2012, 2013, 2017 και 2018, έλαβε ως δωρεοδόχος, επιταγές συνολικής αξίας **1.335.000,00 €**. Αναλυτικότερα διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα έλαβε επιταγές, οπισθογραφημένες από την εταιρεία με την επωνυμία (εφεξής Α.Ε.), από τον (εταίρο της προσφεύγουσας σε ποσοστό 40%) και τον (διαχειριστή της προσφεύγουσας και εταίρο / διευθύνοντα σύμβουλο / πρόεδρο Δ.Σ. της εταιρείας), χωρίς οι συναλλαγές αυτές να αποτυπωθούν στα τηρούμενα βιβλία της, χωρίς να έχει καταρτιστεί σχετικό έγγραφο και χωρίς να προκύπτει κατά οποιονδήποτε τρόπο για την προσφεύγουσα υποχρέωση επιστροφής των ποσών που έλαβε. Σημειωτέο ότι οι επιταγές που ήταν οπισθογραφημένες από τα ανωτέρω φυσικά πρόσωπα, είχαν προηγουμένως οπισθογραφηθεί από την εταιρεία

Κατόπιν τούτου, εκδόθηκαν, για την ανωτέρω αιτία, από την Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, σχετικές εντολές μερικού φορολογικού ελέγχου (γραφείου) δωρεάς και από τον έλεγχο που διενεργήθηκε διαπιστώθηκε ότι έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 34 και 35 του ν.2961/2001 καθώς η προσφεύγουσα εταιρεία έλαβε ως δωρεοδόχος, μέσω άτυπων δωρεών, οι οποίες δεν εμφανίζονται στα λογιστικά βιβλία της και για τις οποίες δεν κατατέθηκαν σχετικές δηλώσεις φόρου δωρεάς στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., τα εξής ποσά:

- ποσό 200.000 από τον το έτος 2011,
- ποσό 75.000 από την εταιρεία το έτος 2011
- ποσό 5.000 από τον το έτος 2012,
- ποσό 430.000 από την εταιρεία το έτος 2012,
- ποσό 541.000 από την εταιρεία το έτος 2013,
- ποσό 14.000 από την εταιρεία το έτος 2017.

Τα ως άνω αποτελέσματα αποτυπώθηκαν στο σχετικό Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου το οποίο απεστάλη στην προσφεύγουσα οι οποίοι ωστόσο δεν ανταποκρίθηκε και δεδομένου ότι η προσφεύγουσα δεν διατύπωσε τις απόψεις/αντιρρήσεις της, η φορολογική αρχή παρέμεινε στις αρχικές της διαπιστώσεις, και προχώρησε στη σύνταξη των από 14.7.2021 εκθέσεων ελέγχου φόρου δωρεάς, διαλαμβάνοντας

πλήρη αιτιολογία και οριστικοποίησε τις προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς με την έκδοση των παρακάτω οριστικών πράξεων:

1. της υπ' αριθ./2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς, με δωρήτρια την εταιρείακαι δωρεοδόχο την προσφεύγουσα, για το έτος 2011,
2. της υπ' αριθ./2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς, με δωρήτρια την εταιρείακαι δωρεοδόχο την προσφεύγουσα, για το έτος 2012,
3. της υπ' αριθ./2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς, με δωρήτρια την εταιρείακαι δωρεοδόχο την προσφεύγουσα, για το έτος 2013,
4. της υπ' αριθ./2021 (προσβαλλόμενη) οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς, με δωρήτρια την εταιρείακαι δωρεοδόχο την προσφεύγουσα, για το έτος 2017,
5. της υπ' αριθ./2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς, με δωρητή τονκαι δωρεοδόχο την προσφεύγουσα, για το έτος 2011,
6. της υπ' αριθ./2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς, με δωρητή τονκαι δωρεοδόχο την προσφεύγουσα, για το έτος 2012,

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή και να ακυρωθεί η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Ο χαρακτηρισμός των ελεγχόμενων συναλλαγών ως δωρεάς αντίκειται στις διατάξεις του άρθρου 34 του ν.2961/2001 και 496 επ.ΑΚ. Οι υπό έλεγχο συναλλαγές δεν μπορούν σε καμία περίπτωση να χαρακτηρισθούν ως δωρεά καθόσον αφενός δεν αποδείχθηκε οποιαδήποτε χαριστική πρόθεση από την φορολογική αρχή (ως φέρουσα το βάρος της απόδειξης) αφετέρου δεν πληρείται η απαιτούμενη προϋπόθεση της επαύξησης της περιουσίας του δωρεοδόχου και της μείωσης της περιουσίας του δωρητή. Ειδικότερα ως προς την απουσία της χαριστικής πρόθεσης αυτή είναι πρόδηλη δεδομένου ότι οι οπισθογραφήσεις των επίμαχων τραπεζικών επιταγών οπωσδήποτε δεν έγιναν από ελευθεριότητα αντιθέτως πραγματοποιήθηκαν στο πλαίσιο διευκόλυνσης της ρευστότητας μεταξύ των δύο εταιρειών.
- Ειδικότερα οι ελεγχόμενες εταιρείεςκαιείναι επιχειρήσεις συνδεδεμένες ως προς την διοίκησή τους, αφού έχουν κοινό νόμιμο εκπρόσωπο, διαχειριστή και Πρόεδρο — Διευθύνοντα Σύμβουλο αντίστοιχα τον Η εταιρεία, αποτελεί μία πρότυπη κτηνοτροφική επιχείρηση, που λειτουργεί από το έτος 1998 από τις πλέον διακεκριμένες στον κλάδο της παραγωγής, τυποποίησης και εμπορίας χοιρινού κρέατος με δραστηριότητα την «εκτροφή χοίρων, παραγωγή αλλαντικών, λιανικό εμπόριο κρέατος χοιροειδών, νωπού ή απλής ψύξης, χονδρικό εμπόριο χοιροειδών, ζώντων» διαθέτοντας τα προϊόντα της σε μεγάλο αριθμό πελατών και εισπράττοντας μετρητά κατά κύριο λόγο με συνέπεια να διαθέτει κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις σημαντική ρευστότητα σε μετρητά. Αντίστοιχα οι προμηθευτές της (εταιρείες παραγωγής και διάθεσης ζωοτροφών) ήταν συγκεκριμένοι και αποκλειστικοί και οι υποχρεώσεις της σε καθέναν από αυτούς ανερχόταν σε

σημαντικά ποσά κάθε χρήση και η πληρωμή τους είχε συμφωνηθεί να πραγματοποιείται με μεταχρονολογημένες τραπεζικές επιταγές τρίμηνης έως και εξάμηνης προθεσμίας. Η εταιρεία όμως δεν είχε την δυνατότητα να εκδίδει επιταγές, καθώς δεν της χορηγείτο μπλοκ επιταγών από τις τράπεζες και επιπλέον οι προμηθευτές της, ισχυρές και εύρωστες οικονομικά εταιρείες του κλάδου, δέχονταν μεταχρονολογημένες επιταγές μόνο φερέγγυων τρίτων προκειμένου να χορηγούν την συμφωνημένη πίστωση με την μορφή αποδοχής μεταχρονολογημένων επιταγών. Έτσι η εταιρείαβρισκόταν στην δυσχερέστατη θέση να διαθέτει μετρητά μεν για την κάλυψη των υποχρεώσεών της στους κυριότερους προμηθευτές της, αλλά να μην μπορεί να τους εξοφλεί με την προνομιακή συμφωνία των μεταχρονολογημένων τραπεζικών επιταγών τρίμηνης έως εξάμηνης διάρκειας με συνέπεια να αντιμετωπίζει σοβαρό πρόβλημα επαρκούς και κυρίως έγκαιρης αγοράς προϊόντων (κυρίως ζωοτροφών) απολύτως αναγκαίων για την επιβίωση του σημαντικού ζωικού πληθυσμού της. Αντίθετα η ελεγχόμενη ανώνυμη εταιρεία «.....» που είχε ως αντικείμενο δραστηριότητας την εκτέλεση τεχνικών έργων (αρχική κατασκευή— επέκταση) σε βιομηχανικές μονάδες, ελάμβανε από τους πελάτες της κατά την διάρκεια εκτέλεσης των έργων αποκλειστικά μεταχρονολογημένες επιταγές τριών έως και δώδεκα μηνών που αντιστοιχούσαν στα εκάστοτε συμφωνημένα χρονικά σημεία σταδιακής παράδοσης και αποπεράτωση των έργων.

- Με τα ανωτέρω δεδομένα που είναι η μόνη αλήθεια, ο κοινός νόμιμος εκπρόσωπος αμφοτέρων των εταιρειών και με την σύμφωνη γνώμη και συναίνεση των μεριδιούχων και μετόχων των εταιρειών αντίστοιχα προχώρησε σταδιακά σε προεξόφληση των μεταχρονολογημένων επιταγών της ανώνυμης εταιρείας, που νόμιμα ο ίδιος κατείχε ως Πρόεδρος και Δ/νων Σύμβουλος αυτής, με μετρητά από το ταμείο της εταιρείαςπου επίσης κατείχε ως νόμιμος διαχειριστής αυτής. Τις ληφθείσες και προεξοφλημένες αυτές επιταγές με την οπισθογράφηση της ανώνυμης εταιρείαςο διαχειριστής χρησιμοποίησε για την πληρωμή των προμηθευτών της εταιρείαςόπως δέχεται εξάλλου και ο έλεγχος. Μάλιστα συγκεκριμένοι προμηθευτές ζητούσαν και την οπισθογράφηση λόγω εγγύησης των επιταγών αυτών ατομικά και από τους μεριδιούχους - εταίρους της εταιρείας, γι αυτό τον λόγο εξάλλου και πολλές από αυτές φέρουν και την οπισθογράφηση του εταίρου μεταξύ των λοιπών οπισθογραφήσεων.
- Όμως η φορολογική αρχή με εσφαλμένες παραδοχές και αιτιολογίες ουδόλως αιτιολογεί ή τεκμηριώνει περιουσιακή μεταβίβαση χωρίς αντάλλαγμα του άρθρου 496 Α.Κ. και των διατάξεων του Ν.2961/2001, αφού εννοιολογικά απαιτείται για την περιουσιακή μετακίνηση και παροχή περιουσιακού αντικειμένου χωρίς αντάλλαγμα ταυτόχρονα και η περιουσία του λήπτη (δωρεοδόχου) να αυξάνεται αλλά και η περιουσία του παρόχου να μειώνεται αντίστοιχα και ισόποσα. Ουδόλως όμως η φορολογική αρχή αιτιολογεί και τεκμηριώνει την επαύξηση της περιουσίας της δήθεν δωρεοδόχου εταιρείας, αφού με βάση μάλιστα τον ενδελεχή έλεγχο που πραγματοποίησε στα βιβλία και στοιχεία αυτής θα έπρεπε να αποδείξει ότι κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις η καθαρή θέση της ελεγχόμενης «δωρεοδόχου» αυξήθηκε κατά το συνολικό ποσό των

1.335.000 €. Τέτοιο όμως γεγονός λογιστικό και πραγματικό ουδόλως αποτυπώνεται στους ισολογισμούς της και στα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία, από τα οποία ο έλεγχος μάλιστα διαπίστωσε και ρητά αναφέρει ότι η ελεγχόμενη αποκλειστικά από τα έσοδά της (εισπράξεις) σε μετρητά αποτυπώνει και καταχωρεί τις πληρωμές των υποχρεώσεων της στους προμηθευτές της. Αφού λοιπόν η ελεγχόμενη ως δήθεν δωρεοδόχος δεν έχει αυξήσει κατ' ελάχιστον την περιουσία της ουσιαστικά και τυπικά, ούτε τα κέρδη της ούτε το ταμείο της ούτε τις απαιτήσεις της, δεν υπήρξε ποτέ παροχή περιουσιακού αντικειμένου σε αυτή και μάλιστα χωρίς αντάλλαγμα αφού μάλιστα αποδεδειγμένα ολόκληρη η αξία των επίμαχων επιταγών που χρησιμοποίησε για την πληρωμή των προμηθευτών της ύψους 1.335.000 € όλες τις ελεγχόμενες χρήσεις, αντικρίζεται απόλυτα και ταυτίζεται με το ποσό των μετρητών που αποτύπωσε στα βιβλία της ότι δαπάνησε για τις συγκεκριμένες πληρωμές. Το αντικειμενικό αυτό γεγονός αποδεικνύει πλήρως ότι η ελεγχόμενη ουδέποτε απέκτησε χωρίς αντάλλαγμα τα αξιόγραφα αυτά, αντίθετα για την κτήση τους δαπάνησε το ισόποσο σε μετρητά, το οποίο και κατέβαλε σταδιακά στην ίδια χρονική περίοδο στον λήπτη και οπισθογράφο των επιταγών, δηλαδή την εμφανιζόμενη ως δωρήτρια ανώνυμη εταιρεία

- Να σημειωθεί ότι ο έλεγχος ειδικά για τις επίμαχες οικονομικές χρήσεις 2011 και 2012 είχε ολοκληρώσει πλήρη έλεγχο σε όλα τα φορολογικά αντικείμενα της επιχείρησης (εισόδημα ΦΠΑ κ.λπ) προβαίνοντας στον καταλογισμό πρόσθετων φόρων και προστίμων. Το σύνολο δε των καταλογιστικών αυτών πράξεων ακυρώθηκαν τελεσίδικα κατόπιν άσκησης αντίστοιχα προσφυγών με τις με αρ./2020,/2020,/2020 και/2020 οριστικών αποφάσεων του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών. Δηλαδή ο έλεγχος σε ανύποπτο χρόνο (2017) δεν διαπίστωσε την ελάχιστη επαύξηση της περιουσίας της ελεγχθείσας «.....», δεν διαπίστωσε την ύπαρξη δωρεάς και δεν καταλόγισε οποιονδήποτε φόρο για δωρεά ή άλλη αιτία συνδεδεμένη με αδικαιολόγητη επαύξηση περιουσίας.
- Εσφαλμένα επίσης ο έλεγχος καταλόγισε αυτοτελή φόρο δωρεάς σε βάρος του εταίρου ο οποίος χορήγησε εγγυητική οπισθογράφιση συγκεκριμένων από τις επίμαχες επιταγές μετά από απαίτηση των προμηθευτών της εταιρείαςκαι τελικών κομιστών των επιταγών. Ο έλεγχος την εγγυητική οπισθογράφιση των επιταγών από το φυσικό πρόσωπο και εταίρο κατά 40% της εταιρείαςθεώρησε ως επαύξηση περιουσίας χωρίς αντάλλαγμα καταλογίζοντας σε αυτόν άδικα και αβάσιμα φόρο δωρεάς. Για τις ίδιες μάλιστα επιταγές και τα ίδια ποσά ο έλεγχος θεωρεί τον ίδιο οπισθογράφο (φυσικό πρόσωπο) ως δωρητή και δωρεοδόχο και καταλόγισε για δεύτερη φορά φόρο δωρεάς σε βάρος του επόμενου οπισθογράφου της ίδιας επιταγής της εταιρείας δηλαδή Δηλαδή για την ίδια διαπιστωθείσα δήθεν περιουσιακή μετακίνηση καταλόγισε φόρο για δύο ισόποσες δωρεές σε βάρος κάθε οπισθογράφου αυτοτελώς. Έτσι η φορολογική αρχή θεώρησε ότι το φυσικό πρόσωπο και εταίρο της φερόμενης ως δωρεοδόχου εταιρείας δεν ενήργησε προς το συμφέρον και για λογαριασμό της εταιρείας αλλά δέχθηκε δωρεά ατομικά το αντικείμενο δε της οποίας δωρεάς στη συνέχεια δώρισε με τη σειρά του στην ελεγχόμενη με την εγγυητική υπογραφή του στο σώμα της επιταγής.

Επειδή στα άρθρα 34 παρ.1 και 35 παρ.1 και 2 του ν.2961/2001 ορίζεται:

Άρθρο 34

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

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.».

Επειδή στο άρθρο 3 παρ.1 και 2 του ν.2961/2001 ορίζεται:

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. Ο φορολογούμενος που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην Ελλάδα και αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος.».
2. Ως κείμενη στην Ελλάδα κινητή περιουσία θεωρούνται ιδίως:
- α) Τα πλοία που είναι γραμμένα ...
 - β) Η επωνυμία, ο τίτλος και η φήμη επιχείρησης ...
 - γ) Τα διπλώματα ευρεσιτεχνίας....
 - δ) Τα δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας...
 - ε) Οι μετοχές, ...
 - στ) Οι ενοχικές αξιώσεις που είναι εξασφαλισμένες με υποθήκη σε ακίνητα ή πλοία ή αεροσκάφη...
 - ζ) Οι κάθε φύσεως απαιτήσεις, εξασφαλισμένες ή μη, καθώς και κάθε άλλο στοιχείο ασώματης κινητής περιουσίας, εφόσον ο αποβιώσας είχε την κατοικία του στην Ελλάδα κατά το χρόνο του θανάτου του.

η) Τα τραπεζογραμμάτια και κάθε άλλο είδος χρημάτων, που αποτελούν νόμιμο μέσο πληρωμής στον τόπο της έκδοσης τους, καθώς και οι επιταγές στον κομιστή, εφόσον αυτά βρίσκονται στην Ελλάδα κατά το χρόνο του θανάτου του κληρονομούμενου.

θ) Τα κάθε φύσεως κινητά, εφόσον αυτά βρίσκονται στην Ελλάδα κατά το χρόνο του θανάτου του κληρονομούμενου.».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 38 παρ.1 του ν. 2961/2001, ορίζεται:

«υπόχρεος στο φόρο είναι ο δωρεοδόχος ή το τέκνο.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 παρ.1 του ν. 2961/2001, η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο 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 τον χρόνο παράδοσης.

Επειδή κατά την έννοια των προαναφερόμενων διατάξεων, η απόδειξη της κατά τα ανωτέρω, χωρίς αντάλλαγμα, παραχώρησης, για την οποία δεν καταρτίστηκε έγγραφο, βαρύνει την ελεγκτική αρχή, πλην λόγω του ότι η απόδειξη αυτή είναι δυσχερής, είναι ανεκτή η συναγωγή τεκμηρίου δωρεάς μεταξύ προσώπων, τα οποία συνδέονται με ιδιαίτερο, και μάλιστα συγγενικό ή συζυγικό δεσμό, αλλά μόνον εφόσον, αφενός μεν αποκλεισθεί αιτιολογημένα κάθε άλλη πηγή προέλευσης των χρημάτων, κατά το ποσό, κατά το οποίο λογίζεται ότι αυξήθηκε η περιουσία αυτού που φέρεται ως δωρεοδόχος, ή και μόνο οι κατά τους ισχυρισμούς του τέτοιες πηγές, αφετέρου δε διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι η οικονομική κατάσταση εκείνου που φέρεται ως δωρητής, επιτρέπει σ' αυτόν την πραγματοποίηση δωρεάς κατά το ίδιο ποσό (ΣτΕ 3090/1984, 4352/1995, 684/1989, 1868/1987 κ.α.).

Προϋπόθεση, όμως για την εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 34 του ν. 2961/2001, είναι η αληθής απόκτηση περιουσιακών στοιχείων από τον δωρεοδόχο και όχι μόνον κατά το φαινόμενο, για την απόδειξη της οποίας βαρύνεται ο φορολογούμενος (ΣτΕ 43/2006).

Επειδή στο άρθρο 102 του ν.2961/2001 ορίζεται:

«1. Το Δημόσιο εκπίπτει του δικαιώματος του για την κοινοποίηση πράξης επιβολής φόρου και προστίμου προκειμένου:

α) για ανακριβή δήλωση, μετά την πάροδο δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο υποβλήθηκε η δήλωση,

β) για παράλειψη δήλωσης ολόκληρης ή μέρους της περιουσίας που αποκτήθηκε ή εικονικότητας του συμβολαίου, μετά δεκαπενταετία από το τέλος του έτους, μέσα στο οποίο έληξε η προθεσμία για υποβολή της δήλωσης ή έχει συνταχθεί το προσβαλλόμενο για εικονικότητα συμβόλαιο.

γ) για επιβολή προστίμου, μετά δεκαετία από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο έχει συντελεσθεί η παράβαση.».

Επειδή στο άρθρο 65 του ν.4174/2013 ορίζεται:

«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 ως προς το ιστορικό του υπό κρίση ελέγχου στις οικείες εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ ΑΘΗΝΩΝ καθώς και της έκθεσης της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ αναφέρονται τα εξής:

«Έναυσμα του παρόντος ελέγχου, αποτέλεσε ο έλεγχος που πραγματοποιήθηκε την 28/8/2018 από συνεργείο ελέγχου της **ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ ΕΡΕΥΝΩΝ & ΔΙΑΣΦΑΛΙΣΗΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΑΤΤΙΚΗΣ (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ)**, συνεπεία της αριθ./..... εντολής ελέγχου, στην επιχείρηση «.....». Η επιχείρηση «.....» εδρεύει στην ίδια διεύθυνση με την προσφεύγουσα. Κατά τον διενεργηθέντα έλεγχο από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, λόγω υπόνοιας διενέργειας εικονικών συναλλαγών, κατασχέθηκαν με τις αριθ., και/2018 Εκθέσεις Κατάσχεσης φορολογικά στοιχεία, ιδιωτικά συμφωνητικά, εκτυπώσεις βιβλίων, παραστατικά πληρωμών κ.λπ. της «.....», που απεικονίζουν συναλλαγές της με αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις χρήσεων 2012 έως και 2018. Η επιχείρηση «.....» έχει νόμιμο εκπρόσωπο τον κ. με Α.Φ.Μ., ο οποίος είναι Πρόεδρος Δ.Σ. και Διευθύνων Σύμβουλος. Ο κ., όπως έχει αναγραφεί, είναι και ο διαχειριστής της ελεγχόμενης «.....». Προς διερεύνηση των συναλλαγών της επιχείρησης «.....» ως προς την τέλεση αδικημάτων εκδόθηκε η με **ΑΒΜ: Ε.Ο.Ε./2019 Εισαγγελική Παραγγελία** του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος προς την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, για διενέργεια προκαταρκτικής εξέτασης, για τη συλλογή αποδεικτικών στοιχείων, προκειμένου αποφασιστεί η ποινική δίωξη για τυχόν αδικήματα. Μεταξύ άλλων αναγράφεται ότι για την επίτευξη του σκοπού μπορούν να χρησιμοποιηθούν τα αναγκαία αποδεικτικά μέσα, μεταξύ των οποίων συγκαταλέγεται και η πραγματογνωμοσύνη. Συνεπεία της Εισαγγελικής Παραγγελίας εκδόθηκε η υπ' αριθ./..... εντολή ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, προς έρευνα των οριζόμενων στην Ε.Ο.Ε./2019.

Στην πορεία του ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, διαπιστώθηκε ότι εμπλεκόμενος στις συναλλαγές της τεχνικής επιχείρησης «.....» είναι ο κ. με Α.Φ.Μ., ο οποίος ενώ δεν συμμετέχει εμφανώς «.....» και δεν συναλλάσσεται με αυτήν:

α) εισπράττει ή οπισθογραφεί επιταγές εκδόσεως πελατείας της «.....», συνολικού ύψους άνω των 2.500.000,00€ ευρώ, μετά από οπισθογράφιση της «.....», όπως προκύπτει από τις απαντήσεις των τραπεζικών ιδρυμάτων,

β) εμφανίστηκε να εισπράττει επιταγές μετά από οπισθογράφιση της «.....», όταν αυτή δεν είχε δηλώσει έναρξη εργασιών οπισθογραφώντας ως «.....», χωρίς Α.Φ.Μ.,

γ) κατονομάστηκε από εμπλεκόμενα πρόσωπα, ως αυτός που εκπροσώπησε την «.....»,

δ) εμπλέκεται στις συναλλαγές της «.....» με ανύπαρκτες συναλλακτικά επιχειρήσεις, φερόμενες ως προμηθευτές – υπεργολάβους της (εισπράττει επιταγές που βάσει βιβλίων και αποδεικτικών πληρωμής εξοφλούν τις εν λόγω επιχειρήσεις, όχημα της επιχείρησης του αναγράφεται σε εικονικά τιμολόγια κ.τ.λ.),

ε) συναλλάχτηκε με τεχνικές επιχειρήσεις συμφερόντων του στο παρελθόν με επιχειρήσεις – πελάτες της «.....», όπως προκύπτει από τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις τιμολογίων πελατών - προμηθευτών. Από τα ανωτέρω εκτεθέντα, προκύπτει άμεσα η εμπλοκή του στην «.....».

Προς διερεύνηση της εμπλοκής του κ. (μέλους της ελεγχόμενης με ποσοστό 40%) στις συναλλαγές της «.....» με την υπ' αριθ. /..... εντολή ελέγχου εκδόθηκε η υπ' αριθ. /2018 Πρόσκληση της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, για διάθεση λογιστικών αρχείων. Ο έλεγχος ζήτησε διευκρινήσεις για τον λόγο που εισπράττει ή οπισθογραφεί αυτός επιταγές πελατείας της «.....» (μετά από οπισθογράφιση της «.....»), ενώ δεν εμφανίζεται να συναλλάσσεται με αυτήν και δεν συμμετέχει εμφανώς στην εν λόγω επιχείρηση. Την 10-10-2018 ο κ. προσήλθε στα γραφεία της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ. Ο κ. έδωσε αόριστες προφορικές αιτιάσεις, ότι δηλαδή εισέπραξε κάποιες επιταγές σε μορφή εξυπηρέτησης, δήλωσε αδιαθεσία και αποχώρησε.

Με νέα δεύτερη Πρόσκληση της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ για διάθεση λογιστικών αρχείων την υπ' αριθ. /2019, με επισυναπτόμενη κατάσταση των επιταγών, στις οποίες περιλαμβάνονταν και οι επιταγές που οπισθογραφεί και τις μεταβιβάζει στην «.....», ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ ζήτησε γραπτές διευκρινήσεις από το συγκεκριμένο πρόσωπο. Ο κ. μέχρι και την σύνταξη και υπογραφή της έκθεσης της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ δεν ανταποκρίθηκε.

.....

ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ «.....» ΜΕ ΤΗΝ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗ «.....»

Η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, στα πλαίσια ελέγχου των συναλλαγών της τεχνικής επιχείρησης «.....» απέστειλε φωτοαντίγραφα επιταγών πελατείας της «.....» στα τραπεζικά ιδρύματα, ζητώντας πληροφορίες για την πορεία των εν λόγω επιταγών. Η «.....» εμφανίζεται να εξοφλεί τους προμηθευτές της με οπισθογραφημένες επιταγές πελατείας της.

Από τις απαντήσεις των τραπεζικών ιδρυμάτων προέκυψε ότι ενώ η ελεγχόμενη επιχείρηση «.....», με Α.Φ.Μ. με δραστηριότητα εκτροφή χοίρων, δεν έχει συναλλαγές με την «.....» έως και τον Νοέμβριο του 2018, βάσει των βιβλίων των δύο επιχειρήσεων, παρ' όλα αυτά εμφανίζεται να οπισθογραφεί και δευτερευόντως να εισπράττει επιταγές ύψους 1.335.000,00€, μετά από οπισθογραφήσεις της «.....» Στην συντριπτική τους πλειοψηφία οι επιταγές αυτές, μεταβιβάζονται από την «.....» σε προμηθευτές της, αποπληρώνοντας δικές της υποχρεώσεις. Από έλεγχο των βιβλίων της «.....» δεν προκύπτουν συναλλαγές των δύο επιχειρήσεων μέχρι και τον Ιούνιο του 2018, ημερομηνία ελέγχου (28/8/2018)....

Συνεπώς, η επιχείρηση «.....», επί της ουσίας χρηματοδοτείται με επιταγές πελατείας της «.....», μετά από οπισθογράφιση της τελευταίας.

Οι εν λόγω επιταγές στα τηρούμενα βιβλία της «.....» εμφανίζονται κατά κύριο λόγο είτε να μεταβιβάζονται στον κ., είτε να αυξάνουν στο ταμείο της ή να αποπληρώνουν εικονικούς – συναλλακτικά ανύπαρκτους προμηθευτές.

ΕΛΕΓΧΟΣ ΤΗΣ Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ ΣΤΗΝ «.....»

Ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, προκειμένου να διερευνήσει περεταίρω τις συναλλαγές μεταξύ «.....» και της ελεγχόμενης, όπως αποτυπώνονται στις επιταγές διπλής όψης και στα τραπεζικά έγγραφα, απέστειλε την υπ' αριθ. /2019 Πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων. Στην εν λόγω πρόσκληση ζητήθηκαν τα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησης 2012-2018 (ημερομηνίες επιταγών), το ημερολόγιο

εγγραφών σε ηλεκτρονική μορφή, αναλυτικά καθολικά της «.....», του Κ., του Κ. και τριών προμηθευτών της:

α) με Α.Φ.Μ.,

β) με Α.Φ.Μ. και

γ) με Α.Φ.Μ.,

στους οποίους καταλήγουν η συντριπτική πλειοψηφία των επιταγών, μετά από οπισθογράφηση της ελεγχόμενης. Επισυναπτόμενος στην Πρόσκληση και αναπόσπαστο τμήμα αυτής ήταν και Πίνακας με τα στοιχεία των επιταγών και με την πορεία τους, βάσει των μέχρι τότε απαντήσεων των τραπεζικών ιδρυμάτων. Οι επιταγές που εξετάζονται στην εν λόγω πληροφοριακή έκθεση μεταβιβάστηκαν κατά κύριο λόγο από την «.....» απευθείας προς την «.....», αλλά και δευτερευόντως μετά από οπισθογράφηση της «.....» και ακολούθως οπισθογράφησης ή στην ελεγχόμενη «.....». Για τις εν λόγω επιταγές ζητήθηκε ο λόγος μεταβίβασης τους στην «.....» από την επιχείρηση «.....», τον Κ. και τον Κ. Εκπρόσωπος της ελεγχόμενης την 12/09/2019 προσήλθε στα γραφεία της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ. Με το υπ' αριθ. πρωτοκόλλου/2019 έγγραφο, η ελεγχόμενη επιχείρηση προσκόμισε σε ηλεκτρονική μορφή ορισμένα από τα ζητηθέντα βιβλία και τα αναλυτικά καθολικά, τις δηλώσεις Φ.Π.Α. σε CD και σε εξωτερικό μέσω αποθήκευσης (usb) και τις δηλώσεις φόρου εισοδήματος σε έντυπη μορφή. Ως προς την αιτιολόγηση της μεταβίβασης των επιταγών, η ελεγχόμενη απέστειλε στην την 08/10/2019 έγγραφο με ημερομηνία σύνταξης την 07/10/2019, στο υπηρεσιακού e-mail, το οποίο έλαβε αριθμό πρωτοκόλλου/2019 και στο οποίο δηλώνει εγγράφως ότι επιφυλάσσεται να απαντήσει για τις προηγούμενες οπισθογραφήσεις των επιταγών, αλλά κάτι τέτοιο δεν πραγματοποιήθηκε μέχρι και την σύνταξη και υπογραφή της από 28/09/2020 πληροφοριακής έκθεσης ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ. Από επισκόπηση των βιβλίων της «.....», διαπιστώθηκε ότι δεν αποτυπώνεται το γεγονός της μεταβίβασης των επιταγών οπισθογράφησης της «.....» στα βιβλία της. Επιπροσθέτως, αφού δεν εμφανίζεται η εισροή των επιταγών στην ελεγχόμενη, η μεταβίβαση τους από την επιχείρηση στους προμηθευτές της, επίσης δεν αποτυπώνεται. Αντιθέτως, εμφανίζεται στα τηρούμενα βιβλία της ελεγχόμενης ότι οι εξοφλήσεις στους προμηθευτές της, διενεργήθηκαν με μετρητά. Και στα βιβλία της ελεγχόμενης όπως και σε αυτά της «.....» δεν εμφανίζονται συναλλαγές μέχρι και τον Νοέμβριο του 2018. Οι δύο επιχειρήσεις δεν έχουν συναφές αντικείμενο δραστηριότητας και στα τηρούμενα βιβλία της ελεγχόμενης (όπως και σε αυτά της «.....») η επιχείρηση «.....», δεν εμφανίζεται ως πελάτης ή πιστωτής, όπως και στις υποβληθείσες Μ.Υ.Φ., όπου δεν έχουν δηλωθεί οι εν λόγω ως αντισυμβαλλόμενοι μέχρι το 2018. Επιπροσθέτως, δεν εμφανίζονται εγγραφές πίστωσης των τηρούμενων λογαριασμών και στα βιβλία της ελεγχόμενης, οι οποίες να περιγράφουν την μεταβίβαση των επιταγών που οπισθογραφούν τα συγκεκριμένα πρόσωπα στην ελεγχόμενη και αντίστοιχα την δημιουργία υποχρέωσης της «.....», προς αυτούς. Τον Δεκέμβριο του 2018 στα βιβλία της ελεγχόμενης εμφανίζονται για πρώτη φορά συναλλαγές με την επιχείρηση «.....» συνολικής αξίας 17.145,70€. Η ελεγχόμενη εμφανίζεται ως πελάτης της επιχείρησης «.....», από την οποία λαμβάνει έξι (6) τιμολόγια τον Δεκέμβριο του 2018 συνολικής αξίας 17.145,70€, τα οποία και εξοφλεί και

το υπόλοιπο την 31/12/2008 είναι μηδενικό. Το 2019 βάσει των υποβληθέντων συγκεντρωτικών καταστάσεων Μ.Υ.Φ., δεν εμφανίζονται συναλλαγές μεταξύ των επιχειρήσεων.

Στον παρακάτω Πίνακα Ν.1 απεικονίζονται τα στοιχεία των επιταγών και η πορεία τους, βάσει των απαντήσεων των τραπεζικών ιδρυμάτων

..... Συνολικού ποσού **1.335.000 ευρώ**.

ΕΠΙΣΤΟΛΕΣ ΚΑΙ ΑΠΑΝΤΗΣΕΙΣ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΩΝ ΤΗΣ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗΣ

Ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, απέστειλε Προσκήσεις παροχής πληροφοριών στις επιχειρήσεις – προμηθευτές της ελεγχόμενης, ζητώντας πληροφορίες για την ημερομηνία που παρέλαβαν από την «.....» τις επιταγές και τότε παραδόθηκαν αυτές εισπράχθηκαν ή εν συνεχεία από αυτές στους προμηθευτές τους. Ο έλεγχος λαμβάνοντας τις απαντήσεις, διαπίστωσε με βεβαιότητα τον χρόνο κατά τον οποίο οι επιταγές ήταν στην κατοχή της «.....», ήτοι τον χρόνο που μεταβιβάστηκαν από την «.....» απευθείας ή και μετά από οπισθογραφήσεις των κ. και, για να καλύψει τις υποχρεώσεις της, μεταβιβάζοντας αυτές σε προμηθευτές της ή σε μεμονωμένες περιπτώσεις να τις εισπράξει.

Στον παρακάτω Πίνακα Ν. 2, αναγράφεται η αλληλογραφία με τις προμηθεύτριες επιχειρήσεις της «.....» και τα στοιχεία αυτών....

Σε όσες περιπτώσεις προέκυπτε το έτος κτήσης από τις ημερομηνίες μεταβίβασης των επιταγών στην «.....» από τους πελάτες της και την είσπραξη των επιταγών, ο έλεγχος δεν ζήτησε πληροφορίες από τις επιχειρήσεις οπισθογράφους μετά την ελεγχόμενη «.....».

Ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ επίσης, μετά την επεξεργασία των απαντήσεων, παραθέτει πλέον τον παρακάτω Πίνακα Ν.3, ο οποίος σε σχέση με τον Πίνακα Ν. 1 διαφοροποιείται στις στήλες που έχουν προστεθεί με την ημερομηνία παραλαβής των επιταγών των προμηθευτών από την «.....» και ακολούθως την είσπραξη/παράδοσης από αυτούς σε άλλα πρόσωπα ή επιχειρήσεις.

Ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ επανήλθε με την υπ' αριθ./2020 **δεύτερη Πρόσκληση** στην ελεγχόμενη «.....». Από τις απαντήσεις των προμηθευτών της, προέκυψε ότι πλήθος επιταγών μετά από οπισθογράφηση της «.....» μεταβιβάστηκαν στην ελεγχόμενη το έτος **2011**.

Ο έλεγχος, ζήτησε επίσης τα τηρούμενα βιβλία του έτους 2011, καθώς και τα αναλυτικά καθολικά των εμπλεκομένων στις οπισθογραφήσεις των επιταγών. Μεταξύ των ζητηθέντων ήταν και το αναλυτικό καθολικό του μέλους, καθώς και τα παραστατικά που αφορούν την πίστωση του τηρούμενου λογαριασμού, αφού το εν λόγω μέλος της ελεγχόμενης φέρεται να οπισθογραφεί επιταγές μετά την οπισθογράφηση της «.....» το 2011. Η Πρόσκληση στάλθηκε μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου στην ηλεκτρονική διεύθυνση της «.....», αλλά και ταχυδρομικώς. Η ελεγχόμενη αρχικά αιτήθηκε στην Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ παράταση για την προσκόμιση των ζητηθέντων, με το υπ' αριθ. Πρωτοκόλλου/2020 εισερχόμενο έγγραφο της (μέσω ηλεκτρονικού υπηρεσιακού ταχυδρομείου). Εγκρίθηκε παράταση από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ μέχρι και την 20/07/2020. Μέχρι και την σύνταξη και υπογραφή της σχετικής από 28/09/2020 έκθεση έκθεσης της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.

ΑΤΤΙΚΗΣ, η ελεγχόμενη δεν ανταποκρίθηκε. Μετά το πέρας του ελέγχου προέκυψε το παρακάτω πόρισμα ελέγχου.

ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ

Ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ διαπίστωσε ότι η επιχείρηση «.....», έλαβε επιταγές από την επιχείρηση «.....», συνολικής αξίας 1.335.000,00€, χωρίς οι συναλλαγές αυτές να αποτυπωθούν στα τηρούμενα βιβλία των δύο επιχειρήσεων (δεν εμφανίζεται η «.....», είτε ως πελάτης, είτε ως πιστωτής), χωρίς να καταρτιστεί σχετικό έγγραφο και χωρίς να προκύπτει κατά οποιονδήποτε τρόπο η υποχρέωση της ελεγχόμενης επιστροφής του ποσού αυτού στην «.....».

Από τις εκατόν τριάντα έξι (136) επιταγές που οπισθογραφεί η «.....» και μεταβιβάζονται στην ελεγχόμενη, δεκαοκτώ (18) επιταγές συνολικής αξίας 205.000,00€ οπισθογραφούνται πριν την ελεγχόμενη, από τον κ., ενώ έξι (6) επιταγές συνολικής αξίας 70.000,00€ οπισθογραφούνται, πριν έρθουν στην κατοχή της ελεγχόμενης, από τον κ. Ο κ. Σταύρος είναι μέλος της ελεγχόμενης με ποσοστό συμμετοχής 40%, ενώ ο κ. διαχειριστής της «.....». Στα βιβλία της ελεγχόμενης δεν εμφανίζεται καμία από όλες τις προαναφερθείσες συναλλαγές.

Ο έλεγχος κρίνει ότι οι ανωτέρω συναλλαγές συγκεντρώνουν όλα τα στοιχεία της άτυπης δωρεάς αφού:

-Η επιχείρηση «.....» και η επιχείρηση «.....» έχουν τον ίδιο νόμιμο εκπρόσωπο, κ., ενώ το μέλος της ελεγχόμενης κ. εμφανίζεται αποδεδειγμένα να συμμετέχει στις δραστηριότητες της «.....» για τους λόγους που αποτυπώνονται και στην σχετική από 28/09/2020 έκθεση της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ. Άρα υπάρχει άμεση σύνδεση των δύο επιχειρήσεων, λόγω κοινής εκπροσώπησης και ιδιοκτησίας.

-Υπάρχει δηλαδή στενός δεσμός μεταξύ δωρήτριας και δωρεοδόχου. Οι συναλλαγές των δύο επιχειρήσεων, ήτοι η μεταβίβαση των επιταγών δεν εμφανίζεται στα τηρούμενα βιβλία των δύο επιχειρήσεων. Στα τηρούμενα βιβλία των επιχειρήσεων δεν εμφανίζονται οποιαδήποτε φύσης συναλλαγών μέχρι και τον Νοέμβριο του 2018.

-Οι δύο επιχειρήσεις δεν έχουν συναφές αντικείμενο δραστηριότητας και στα τηρούμενα βιβλία της ελεγχόμενης (όπως και σε αυτά της «.....») η επιχείρηση «.....» δεν εμφανίζεται ως πελάτης ή πιστωτής, όπως και στις υποβληθείσες Μ.Υ.Φ., όπου δεν έχουν δηλωθεί οι εν λόγω ως αντισυμβαλλόμενοι μέχρι το 2018.

-Δεν καταρτίστηκε κάποιο έγγραφο μεταξύ των δύο επιχειρήσεων ή των και με την ελεγχόμενη για την μεταβίβαση στην ελεγχόμενη των επιταγών. Το ποσό αυτό δεν αποτελεί δάνειο, αφού αφενός δεν συντάχθηκε δανειακή σύμβαση και κυρίως δεν αποτυπώθηκε στα βιβλία των δύο επιχειρήσεων.

-Η επιχείρηση «.....» είχε την οικονομική δυνατότητα να μεταβιβάσει τις επιταγές στην ελεγχόμενη, αφού ήταν επιταγές εκδόσεως πελατείας της, οι οποίοι πελάτες εξόφλησαν με τις εν λόγω επιταγές φορολογικά στοιχεία εκδόσεως της «.....», για έργα που εκτέλεσε σε αυτούς.

-Η ελεγχόμενη «.....» αυξάνει με τις επιταγές την περιουσιακή της θέση, αφού τις χρησιμοποιεί κατά κύριο λόγο για να εξοφλήσει δικούς της προμηθευτές, μεταβιβάζοντας τις επιταγές σε αυτούς.

-Δεν προκύπτει αντάλλαγμα, ήτοι αντιπαροχή της «.....» προς την «.....» για την μεταβίβαση των επιταγών.

-Στα βιβλία της ελεγχόμενης, τα οποία έχει στην διάθεση του ο έλεγχος για τα έτη 2012-2018 δεν εμφανίζονται εγγραφές, οι οποίες να αποτυπώνουν την μεταβίβαση των επιταγών από τους κ. και στην «.....», δημιουργώντας αντίστοιχα υποχρέωση της ελεγχόμενης προς αυτούς. Η ελεγχόμενη δεν προσκόμισε τα ζητηθέντα βιβλία για το έτος 2011.

-Ως χρόνος κτήσης της δωρεάς θεωρήθηκε ο χρόνος κατά τον οποίο παραδόθηκαν- μεταβιβάστηκαν οι επιταγές από την ελεγχόμενη στους προμηθευτές της, άρα κατ' επέκταση ο χρόνος κατά τον οποίο ήταν - περιήλθαν αποδεδειγμένα στην κατοχή της.

Στους παρακάτω πίνακες, εμφανίζονται ανά έτος, τα ποσά των επιταγών που υπόκεινται σε επιβολή φόρου δωρεάς. Η ελεγχόμενη δεν απάντησε στην πρόσκληση της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, ως προς τον επισυναπτόμενο πίνακα με τις επιταγές.

ΕΤΟΣ 2011

Το έτος **2011**, δέκα επτά (17) επιταγές συνολικής αξίας **200.000,00€** μετά από οπισθογράφιση της επιχείρησης «.....», οπισθογραφήθηκαν από τον και μεταβιβάστηκαν από αυτόν στην ελεγχόμενη, ενώ οκτώ (8) επιταγές συνολικής αξίας **75.000,00€** μεταβιβάστηκαν απευθείας από την «.....» στην «.....», όπως απεικονίζεται παρακάτω:...

ΕΤΟΣ 2012

Το έτος **2012** σαράντα τρεις (43) επιταγές, συνολικής αξίας **430.000,00€** μεταβιβάστηκαν απευθείας από την «.....» στην «.....», ενώ μία (1) επιταγή αξίας **5.000,00€** μετά από οπισθογράφιση της επιχείρησης «.....», οπισθογραφήθηκε από τον και μεταβιβάστηκε από αυτόν στην ελεγχόμενη, όπως απεικονίζεται παρακάτω:...

ΕΤΟΣ 2013

Το έτος **2013** και οι εξήντα (60) επιταγές, συνολικής αξίας **541.000,00€**, μεταβιβάστηκαν απευθείας από την «.....» στην ελεγχόμενη «.....», όπως απεικονίζεται παρακάτω:...

ΕΤΟΣ 2017

ο έτος **2017** μία (1) επιταγή αξίας **14.000,00€**, μεταβιβάστηκε απευθείας από την «.....» στην ελεγχόμενη «.....», ενώ δύο (2) επιταγές συνολικής αξίας **35.000,00€**, μετά από οπισθογράφιση της επιχείρησης «.....» οπισθογραφήθηκαν από τον και μεταβιβάστηκαν από αυτόν στην ελεγχόμενη, όπως απεικονίζεται παρακάτω:...

Α/Α	ΑΡ. ΕΠΙΤΑΓΗΣ	ΑΞΙΑ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΕΚΔΟΤΗΣ	ΟΠΙΣΘΟΓΡΑΦΗΣΗ / ΕΙΣΠΡΑΞΗ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ - ΕΤΟΣ ΚΤΗΣΗΣ
1		14.000,00	7/7/2017			7/7/2017

2		15.000,00	9/12/2017			2017
3		20.000,00	15/10/2017			28/4/2017
	ΣΥΝΟΛΑ	49.000,00				

3. ΕΝΕΡΓΕΙΕΣ ΠΑΡΟΝΤΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

Αρχικά, ο παρών έλεγχος θυροκόλλησε νόμιμα (λόγω απουσίας) στις 03/12/2020, στην δηλωμένη διεύθυνση της έδρας της ελεγχόμενης επιχείρησης (δωρεοδόχου), επί της οδού στο, τις με αριθ. πρωτ./2020,/2020,/2020,/2020 και/2020 Γνωστοποιήσεις δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού, κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 18, 19 και 72 παρ. 18 του ν.4174/2013 (Α' 170), όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του ν.4512/2018 (Α' 5) και δυνατότητας για περιορισμό του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παρ. 2, 59 ή 72 παρ. 17 του ν.4174/2013 και τις με αριθ.,,,,/2020 εντολές μερικού φορολογικού ελέγχου δωρεάς.

Στην συνέχεια, στις 27/05/2021 ο έλεγχος μετέβη για **δεύτερη φορά** στην έδρα της ελεγχόμενης επιχείρησης (δωρεοδόχου), επί της οδού στο, προκειμένου να επιδώσει την με αριθ. πρωτ./2021 **Πρόσκληση** προσκόμισης στον έλεγχο των τηρούμενων λογιστικών αρχείων χρήσης 2011, τα οποία η ελεγχόμενη δεν προσκόμισε στον έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, αναλυτικό καθολικό (καρτέλα) των λογαριασμού «.....» και σε περίπτωση κίνησης της εν λόγω καρτέλας, τα παραστατικά και τα αποδεικτικά εγγραφών, που αφορούν στην πίστωση του λογαριασμού αυτού, όλα τα παραστατικά εγγραφών και αντίγραφα τυχόν δηλώσεων φόρου δωρεάς που υπέβαλλε, με σκοπό τη ολοκλήρωση του φορολογικού ελέγχου.

Κατά την επίσκεψη αυτή του ελέγχου, **δεν κατέστη δυνατό να διενεργηθεί έλεγχος**, διότι αν οι ελεγκτές χτύπησαν επανειλημμένα το κουδούνι, δεν τους άνοιξε κανείς (για **δεύτερη φορά**).

Κατόπιν αυτού, οι εν λόγω υπάλληλοι θυροκόλλησαν την ως άνω Πρόσκληση.

Μέχρι την σύνταξη και υπογραφή του παρόντος, η ελεγχόμενη **δεν ανταποκρίθηκε**. Ακολούθως, συντάχθηκε η σχετική έκθεση ελέγχου, για την παράβαση της **μη ανταπόκρισης** και καταλογίστηκε το αντίστοιχο πρόστιμο. ...».

Επειδή η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή εσφαλμένα και με ανεπαρκή αιτιολόγηση έκρινε ότι οι υπό κρίση επιταγές αποτελούν δωρεά καθώς πρόκειται στην ουσία για συναλλαγές ταμειακής διευκόλυνσης μεταξύ των εταιρειών και στο πλαίσιο αυτού δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις της δωρεάς διότι ούτε πραγματοποιήθηκε αλλά ούτε και από την ελεγκτική αρχή αποδείχθηκε τόσο στον υπό κρίση έλεγχο όσο και στον έλεγχο που είχε διενεργηθεί για τις χρήσεις 2011 και 2012, ότι οι υπό κρίση συναλλαγές έγιναν από ελευθεριότητα και είχαν ως αποτέλεσμα την μείωση περιουσίας του δωρητή και την επαύξηση της περιουσίας του δωρεοδόχου.

Επειδή ωστόσο ως προς τα ανωτέρω προβαλλόμενα σημειώνεται καταρχήν ότι ο προγενέστερος έλεγχος των χρήσεων 2011 και 2012 δεν αφορούσε στην φορολογία κεφαλαίου, ενώ ως προς τον υπό κρίση έλεγχο από τα προαναφερθέντα πραγματικά δεδομένα διαπιστώνεται ότι τόσο η ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ όσο και η φορολογική αρχή πριν τον οριστικό καταλογισμό του φόρου δωρεάς προέβησαν σε αναλυτική διερεύνηση των υπό κρίση επιταγών μέσω συγκέντρωσης και αξιολόγησης στοιχείων που τέθηκαν υπόψη τους από τα πιστωτικά ιδρύματα και από τους προμηθευτές της προσφεύγουσας.

Δεδομένου ότι:

-Η προσφεύγουσα και η επιχείρηση «.....» έχουν τον ίδιο νόμιμο εκπρόσωπο, κ., ενώ το μέλος της ελεγχόμενης κ. εμφανίζεται αποδεδειγμένα να συμμετέχει στις δραστηριότητες της «.....» και άρα υπάρχει άμεση σύνδεση των δύο επιχειρήσεων, λόγω κοινής εκπροσώπησης και ιδιοκτησίας,

-Οι ανωτέρω επιταγές αποτελούσαν περιουσιακό στοιχείο της εταιρείας «.....» καθώς πρόκειται για επιταγές που εκδόθηκαν από πελάτες της προς την ίδια (ως αναλυτικά αναφέρονται στις σελίδες 5-9 της οικείας έκθεσης ελέγχου), ήτοι η εν λόγω εταιρεία είχε την οικονομική δυνατότητα να μεταβιβάσει τις ως άνω επιταγές,

-Με τις εν λόγω επιταγές εξοφλήθηκαν αποδεδειγμένα προμηθευτές της προσφεύγουσας (ως αναλυτικά αναφέρονται στις 22-30 της οικείας έκθεσης ελέγχου), γεγονός που είχε ως αποτέλεσμα την μείωση της περιουσίας της προς όφελος της προσφεύγουσας,

-Για την μεταβίβαση των ως άνω επιταγών προς όφελος της προσφεύγουσας, δεν υφίσταται από την πλευρά της κανένα αντάλλαγμα και καμία αντιπαροχή προς την εταιρεία «.....» και τον

-Στα βιβλία της προσφεύγουσας όπως και της αντισυμβαλλόμενης εταιρείας, για την περίοδο που αφορούν οι επιταγές, η ως άνω εταιρεία δεν εμφανίζεται ως πελάτης ή πιστωτής, επίσης δεν εμφανίζονται σχετικές εγγραφές για τις εν λόγω επιταγές ούτε και άλλες καταχωρημένες συναλλαγές μεταξύ των εν λόγω επιχειρήσεων που να αιτιολογούν την εξόφληση των προμηθευτών της προσφεύγουσας με επιταγές της «.....». Σημειώνεται ότι η προσφεύγουσα στο πλαίσιο του ελέγχου και ενώ της ζητήθηκε, δεν απέδειξε ότι οι εν λόγω συναλλαγές αφορούν σε πηγή άλλης προέλευσης έτσι ώστε να αποκλεισθεί η περίπτωση της δωρεάς,

-από την νομολογία έχει κριθεί, λόγω του ότι η απόδειξη χωρίς αντάλλαγμα, παραχώρησης είναι δυσχερής είναι δυνατή η συναγωγή από την φορολογική αρχή τεκμηρίου δωρεάς αρκεί να πληρούνται βασικές προϋποθέσεις (όπως ο ιδιαίτερος δεσμός μεταξύ των συμβαλλομένων μερών, η μείωση της περιουσίας τους ενός μέρους με αύξηση της περιουσίας του άλλου, η οικονομική δυνατότητα του φερόμενου ως δωρητή, έχει αποκλεισθεί αιτιολογημένα κάθε άλλη πηγή προέλευσης των χρημάτων),

οι διαπιστώσεις του ελέγχου ως προς τον καταλογισμό του φόρου δωρεάς, όπως αυτές καταγράφονται στις από 14/07/2021 εκθέσεις ελέγχου φόρου δωρεάς του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. ΙΓ ΑΘΗΝΩΝ, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, αφετέρου η προσφεύγουσα αμφισβητεί το πόρισμα του ελέγχου ισχυριζόμενη ότι δεν υφίσταται δωρεά και ότι πρόκειται για ταμειακές διευκολύνσεις μεταξύ εταιρειών, χωρίς όμως να τεκμηριώνει, ως απαιτείται από το άρθρο 65 του ΚΦΔ,

τον ισχυρισμό της ήτοι χωρίς να προσκομίσει και κατά το ενδικοφανές στάδιο συγκεκριμένα στοιχεία από τα οποία να επιβεβαιώνεται και να αποδεικνύεται ότι υφίσταται η ταμειακή διευκόλυνση ενός σημαντικού ποσού 1.335.000 ευρώ (ήτοι σχετικές συμφωνίες, δανειακές συμβάσεις, τυχόν κινήσεις επιστροφής χρημάτων από την πλευρά της προσφεύγουσας προς την «.....».).

Κατόπιν των ανωτέρω οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί της απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι και η υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **13.09.2021** και με αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας, ΑΦΜ, και την επικύρωση της με αρ...../2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς φορολογικού έτους 2017 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ ΑΘΗΝΩΝ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση : Φορολογικό έτος 2017

Δωρεά χρηματικού ποσού 14.000,00 ευρώ το έτος 2017 (οπισθογράφηση 1 επιταγής της και μεταβίβαση αυτών στην προσφεύγουσα)	14.000,00
Διαφορά φόρου δωρεάς	5.600,00
Πρόσθετος φόρος μη υποβολής δήλωσης	2.800,00
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	8.400,00

(Ως η με αρ...../2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δωρεάς φορολογικού έτους 2017 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ ΑΘΗΝΩΝ)

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
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.