



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ Α5

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. : 176 71 - Καλλιθέα

Κώδικας

Τηλέφωνο : 213 1604561

Fax : 2131604567

Καλλιθέα 21/05/2018

Αριθμός Απόφασης 2525

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. της παρ. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94)

γ. της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69)

δ. του Π.Δ 111/2014 (ΦΕΚ Α' 178) «*Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών*»

ε. του άρθρου 6 της υπ' αριθμ. Δ6Α1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «*Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων και μετονομασία ορισμένων από αυτές*», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

στ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την υπ' 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 με αριθμό πρωτοκόλλου/19-1-2018 ενδικοφανή προσφυγή του με **Α.Φ.Μ.**, **ΑΔΤ ΑΙ**και με διεύθυνση κατοικίας:ΤΚ 20100 Κόρινθος κατά:

1) Της με αριθμό/14-12-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικον. έτους 2004, του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ

2) Της με αριθμό/14-12-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικον. έτους 2012, του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ

3) Της με αριθμό/14-12-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικον. έτους 2013 του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ

4) Της με αριθμό/14-12-2002 οριστικής διορθωτικής πράξης καταλογισμού χαρτοσήμου οικον. έτους 2007, του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω στην παρ. 4 Οριστικές Πράξεις του Προϊσταμένου ΚΕΦΟΜΕΠ, καθώς και τις από 14-12-2017 Εκθέσεις, Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, Μερικού Ελέγχου ειδικής εισφοράς

αλληλεγγύης και Μερικού Ελέγχου Κ.Ν.Τ.Χ., επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση ή μεταρρύθμιση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής,

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α5 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης,

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλου/19-1-2018 ενδικοφανούς προσφυγής του με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, δεδομένου ότι η κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων έγινε στις **20/12/2017**, μετά δε τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τις παραπάνω προσβαλλόμενες πράξεις καταλογίστηκαν στον προσφεύγοντα τα ακόλουθα ποσά:

Ως προς τη φορολογία εισοδήματος.

Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική ή φορολογική περίοδος	Διαφορά φορολογητέας βάσης	Ποσό διαφοράς φόρου	Ποσό πρόσθετου φόρου	Ποσό διαφοράς εισφοράς	Ποσό πρόσθετης εισφοράς	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
.....	14/12/2017	ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	1/1/2003-31/12/2003	334.113,42 €	128.035,37 €	153.642,44 €			281.677,81 €
.....	14/12/2017	ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	1/1/2011-31/12/2011	6.248,00 €	4.411,01 €	5.293,21 €	249,92 €	299,90 €	10.254,04 €
.....	14/12/2017	ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	1/1/2012-31/12/2012	45.603,33 €	16.292,41 €	17.595,80 €	1.624,23 €	1.754,17 €	37.266,61 €

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο του ΚΕΦΟΜΕΠ, βάσει της από 14/12/2017 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας Εισοδήματος, σύμφωνα με την οποία μετά από το έλεγχο που διενεργήθηκε στα εισοδήματα του προσφεύγοντος για τα οικονομικά έτη 2001 έως και 2013 (χρήσεις από 2000 έως και 2012) κατόπιν της υπ' αριθμ./1119/13-10-2015 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου, διαπιστώθηκε, προσαύξηση περιουσίας από καταθέσεις χρηματικών ποσών σε τραπεζικούς λογαριασμούς, για τα οποία δεν αποδείχθηκε η πηγή και η αιτία προέλευσής τους ή ότι τα ποσά αυτά φορολογήθηκαν ή απαλλάχθηκαν νόμιμα του φόρου, και συνεπώς, επιμεριζόμενες κατά περίπτωση στους δικαιούχους των λογαριασμών, φορολογούνται σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 εδ. α' του άρθρου 48 του ν. 2238/94, όπως αναφέρονται παρακάτω αναλυτικά για κάθε τραπεζικό λογαριασμό και κρινόμενο έτος:

1. ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 1/1/2003-31/12/2003

Α/Α	ΑΙΤΗΜΑ	ΠΙΝΑΚΑΣ	Α/Α (ΣΤΟΝ ΠΙΝΑΚΑ)	ΣΕΛ.	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΡ.ΛΟΓ/ΣΜΟΥ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΟΣΑ ΓΙΑ ΤΑ ΟΠΟΙΑ ΔΕΝ ΑΠΟΔΕΙΧΘΗΚΕ Η ΠΗΓΗ ΚΑΙ ΑΙΤΙΑ ΠΡΟΕΛΕΥΣΗΣ ΤΟΥΣ (€)	ΣΥΝΔΙΚΑΙΟΥΧΟΙ	ΕΠΙΜΕΡΙΣΜΟΣ ΠΟΣΩΝ ΣΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟ (€)
1	18-3-2016	B	97		ΑΛΦΑΒΑΝΚ		29/1/2003	10.000,00	ΚΟΙΝΟΣ:/...	5.000,00
2			98				26/2/2003	10.000,00		5.000,00
3			104				14/3/2003	6.823,02		3.411,51

4		105			17/3/2003	15.000,00		7.500,00
5		106			17/3/2003	4.623,75		2.311,88
6		107			18/3/2003	8.818,50		4.409,25
7		110			31/3/2003	10.000,00		5.000,00
8		112			24/4/2003	10.000,00		5.000,00
9		113			26/5/2003	10.000,00		5.000,00
10		116			17/6/2003	16.174,00		8.087,00
11		117			18/6/2003	15.775,34		7.887,67
12		119			24/6/2003	8.700,00		4.350,00
13		121			10/10/2003	107.000,00		53.500,00
14		122			7/11/2003	10.000,00		5.000,00
15		124			13/11/2003	117.390,00		58.695,00
16		125			27/11/2003	103.996,22		51.998,11
17		126			28/11/2003	2.176,00		1.088,00
18		127			9/12/2003	117.020,00		58.510,00
19		129			30/12/2003	10.000,00		5.000,00
20		10			28/1/2003	33.000,00		33.000,00
21	A	11	11		3/4/2003	989,00	ΑΤΟΜΙΚΟΣ:	989,00
22		12			27/5/2003	3.376,00		3.376,00

ΜΗ ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΜΕΝΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΧΡΗΣΗΣ 2003	ΣΕ ΕΥΡΩ	<u>630.861,83</u>	-	<u>334.113,42</u>
---	---------	-------------------	---	-------------------

1. ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 1/1/2011-31/12/2011

A/A	ΑΙΤΗΜΑ	ΠΙΝΑΚΑΣ	A/A (ΣΤΟΝ ΠΙΝΑΚΑ)	ΣΕΛ.	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΡ.ΛΟΓ/ΣΜΟΥ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΟΣΑ ΓΙΑ ΤΑ ΟΠΟΙΑ ΔΕΝ ΑΠΟΔΕΙΧΘΗΚΕ Η ΠΗΓΗ ΚΑΙ ΑΙΤΙΑ ΠΡΟΕΛΕΥΣΗΣ ΤΟΥΣ (€)	ΣΥΝΔΙΚΑΙΟΥΧΟΙ	ΕΠΙΜΕΡΙΣΜΟΣ ΠΟΣΩΝ ΣΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟ (€)
1			2		ΕΤΕ /	GR.....	24/01/2011 17:11	1.580,12		790,06
2		Z	5	53	ΕΤΕ /	GR.....	24/02/2011 17:16	1.580,12	ΚΟΙΝΟΣ :/	790,06
3			6		ΕΤΕ /	GR.....	23/03/2011 17:14	1.580,12		790,06

4		7	ΕΤΕ / 011-011	GR.....	18/04/2011 17:15	1.576,43		788,22
5		9	ΚΥΠΡΟΥ (ΠΕΙΡΑΙΩΣ)	GR.....	15/09/2011 00:00	6.179,20		3.089,60

ΜΗ ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΜΕΝΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΧΡΗΣΗΣ 2011	ΣΕ ΕΥΡΩ	<u>12.495,99</u>	-	<u>6.248,00</u>
--	----------------	-------------------------	----------	------------------------

1. ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 1/1/2012-31/12/2012

A/A	ΑΙΤΗΜΑ	ΠΙΝΑΚΑΣ	A/A (ΣΤΟΝ ΠΙΝΑΚΑ)	ΣΕΛ.	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΡ.ΛΟΓ/ΣΜΟΥ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΟΣΑ ΓΙΑ ΤΑ ΟΠΟΙΑ ΔΕΝ ΑΠΟΔΕΙΧΘΗΚΕ Η ΠΗΓΗ ΚΑΙ ΑΙΤΙΑ ΠΡΟΕΛΕΥΣΗΣ ΤΟΥΣ (€)	ΣΥΝΔΙΚΑΙΟΥΧΟΙ	ΕΠΙΜΕΡΙΣΜΟΣ ΠΟΣΩΝ ΣΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟ (€)
1	/18-3-16	B	214	19	PROBANK		14/2/2012	60.000,00	ΚΟΙΝΟΣ:/	30.000,00
2					EUROBANK / 026-026	GR.....	22/02/2012 13:47	34.777,00	ΚΟΙΝΟΣ://	11.592,33
3					MILLENNIUM (ΠΕΙΡΑΙΩΣ) / 017-038	GR.....	31/12/2012 08:01	8.022,00	ΚΟΙΝΟΣ:/	4.011,00

ΜΗ ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΜΕΝΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΧΡΗΣΗΣ 2012	ΣΕ ΕΥΡΩ	<u>102.799,00</u>	<u>0,00</u>	<u>45.603,33</u>
--	----------------	--------------------------	--------------------	-------------------------

Ως προς τον ΚΝΤΧ

Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική ή φορολογική περίοδος	Διαφορά φορολογητέας βάσης	Ποσό διαφοράς χαρτοσήμου και εισφ ΟΓΑ	Ποσό πρόσθετου χαρτοσήμου και εισφ ΟΓΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
.....	14/12/2017	ΚΝΤΧ	1/1/2006-31/12/2006	375.000,00 €	9.000,00	10.800,00	19.800,00 €

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο του ΚΕΦΟΜΕΠ, βάσει της από 14/12/2017 έκθεσης μερικού ελέγχου Κ.Ν.Τ.Χ, σύμφωνα με την οποία μετά από το έλεγχο που διενεργήθηκε στα εισοδήματα του προσφεύγοντος για τα οικονομικά έτη 2001 έως και 2013 (χρήσεις από 2000 έως και 2012) κατόπιν της υπ' αριθμ./1119/13-10-2015 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου, διαπιστώθηκε από τις αναλυτικές κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών, συναλλαγές που συνιστούν δανειακές πράξεις οι οποίες υπόκεινται κατά περίπτωση στις διατάξεις

του άρθρου **15 παρ.1^α** του ΚΝΤΧ και συγκεκριμένα :

Την 30-8-2006 χρέωση ποσού 750.000 ευρώ με έκδοση της αριθμ.-2 τραπεζικής επιταγής (αφορά συναλλαγή εξόφλησης συνολικού ποσού δόσης δανείου 750.000 ευρώ την 31-8-2006).

Υπόχρεοι για την καταβολή του χαρτοσήμου κατά το άρθ. 33 §1 του ΚΝΤΧ είναι οι δικαιούχοι των τραπεζικών λογαριασμών **στους οποίους επιμερίστηκε ισομερώς κατά περίπτωση η υποκείμενη σε χαρτόσημο αξία ως παρακάτω:**

1. ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 1/1/2006-31/12/2006

A/A	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΡ.ΛΟΓ/ΣΜΟ Υ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΗ ΣΕ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟ ΑΞΙΑ (ΕΥΡΩ)	ΣΥΝΔΙΚΑΙΟΥΧΟΙ	ΕΠΙΜΕΡΙΣΜΟΣ ΠΟΣΩΝ ΣΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟ (€)	ΕΠΙΜΕΡΙΣΜΟΣ ΠΟΣΩΝ ΣΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟ (€)
1	ΚΥΠΡΟΥ		30-8-2006	750.000	ΚΟΙΝΟΣ :/	375.000	375.000
				750.000		375.000	375.000

Με βάση τον παραπάνω προσδιορισμό της υποκείμενης σε χαρτόσημο αξίας εκδόθηκε προσβαλλόμενη Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού χαρτοσήμου πλέον εισφοράς ΟΓΑ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Ν. 4174/2013.

Ειδικότερα αιτία του ως άνω ελέγχου ήταν η με αριθμό Α.Β.Μ Ε.Ο.Ε. Σ.Σ./2015 παραγγελία του κ. Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση της Α.Β.Μ Ε.Ο.Ε. Σ.Σ./2013 παραγγελίας, για τη διενέργεια προκαταρκτικής εξέτασης προς διακρίβωση τέλεσης αδικήματος φοροδιαφυγής και νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματική δραστηριότητα (Ν. 2523/97, Ν. 3691/2008), η οποία παραδόθηκε στο ΚΕΦΟΜΕΠ συνοδευόμενη από κλειστό φάκελο που περιείχε έναν ψηφιακό δίσκο (CD) με τραπεζικά δεδομένα του ελεγχόμενου για τις χρήσεις 2001 έως 2012.

Παράλληλα παραδόθηκαν στον έλεγχο προς επεξεργασία σε χειρόγραφη μορφή τραπεζικά δεδομένα του προσφεύγοντος για τις χρήσεις 2000 έως 2009 τα οποία περιήλθαν από τα τραπεζικά ιδρύματα ύστερα από την/3-12-2012 διάταξη του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος για άρση του τραπεζικού του απορρήτου η οποία εκδόθηκε ύστερα από το αριθμ. πρωτ./10-12-2012 αίτημα του ΔΕΚ Αθηνών προς την Ένωση Ελληνικών Τραπεζών επί ελέγχου που ενήργησε η ως άνω ελεγκτική υπηρεσία σε άτυπη οικοδομική εταιρεία της οποίας ο ελεγχόμενος είναι μέλος.

Σε εκτέλεση της παραγγελίας του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος και της εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος από το γραφείο, των ως άνω οικονομικών ετών, σε σχέση με τα δεδομένα των τραπεζικών καταθέσεων του προσφεύγοντος, προκειμένου να διαπιστωθεί αν συντρέχει η εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 48 § 3 του Ν. 2238/1994.

Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος του προσφεύγοντος κατά την ελεγχόμενη περίοδο, τα δεδομένα και στοιχεία που τηρούνται στο αρχείο της υπηρεσίας, καθώς και σε ηλεκτρονική μορφή στα συστήματα Taxis, Elenxis, Π.Σ.Ο. και Σ.Μ.Τ.Λ. & ΛΠ της ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών, τις έγγραφες απαντήσεις των τραπεζικών ιδρυμάτων μετά από αιτήματα που υποβλήθηκαν σ' αυτά για τη γνωστοποίηση όλων των κινήσεων των λογαριασμών του, τις απαντήσεις της αρμόδιας Δ.Ο.Υ για την υποβολή των αρμόδιων φορολογικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος καθώς και τα δικαιολογητικά που κατατέθηκαν από το φορολογούμενο μέσω των υπομνημάτων του και εκτιμώντας τα πραγματικά περιστατικά, προέβη στις ως άνω διαπιστώσεις και στην έκδοση στη συνέχεια των προσβαλλόμενων πράξεων.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση **ενδικοφανή προσφυγή**, ζητά την **ακύρωση** ή την **τροποποίηση** των ανωτέρω Πράξεων, προβάλλοντας τους κατωτέρω λόγους:

1. Πρώτος λόγος σελ. 8-31 της ενδικοφανούς προσφυγής: «Παραβίαση της αρχής της δίκαιης ισορροπίας στο βάρος της απόδειξης- αντίστροφη του βάρους αποδείξεως κατά εσφαλμένη ερμηνεία και κακή εφαρμογή του άρθρου 48 παρ.3 του ν. 2238/1994 και του άρθρου 64 του ν. 4174/2013 καθώς και της πολ.1175/2017 - έλλειψη νόμιμης αιτιολογίας»

Ο προσφεύγων ισχυρίζεται (σελ 14 της ενδικοφανούς προσφυγής) ότι:

«Στη συγκεκριμένη περίπτωση, θεωρούμε ότι έχουμε υποβάλει με τα υπομνήματά μας συγκεκριμένους ισχυρισμούς για όλες τις επίδικες χρήσεις και έχουμε προσκομίσει έγγραφα στοιχεία από τη συνολική θεώρηση των οποίων αποδεικνύεται ότι οι τραπεζικές καταθέσεις μας προέρχονται από γνωστή πηγή και έχουν φορολογηθεί νόμιμα ή απαλλάσσονται της φορολογίας. Εντούτοις η φορολογική αρχή αγνοεί επιδεικτικά τους ισχυρισμούς μας αυτούς και τα σχετικά αποδεικτικά στοιχεία. Επομένως, αυτό που ζητάμε με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή είναι να εκτιμηθεί, με γνώμονα τις προαναφερόμενες παραδοχές της 884/2016 αποφάσεως του Σ.τ.Ε, η ακρίβεια και η επάρκεια των υποβληθέντων από εμάς στον έλεγχο ισχυρισμών και αποδεικτικών στοιχείων, συνολικώς ορωμένων, και να ακυρωθούν οι αμφισβητούμενες οριστικές πράξεις, δεδομένου ότι εκδόθηκαν χωρίς νόμιμη αιτιολογία και με ανατροπή του βάρους της αποδείξεως, κατά παραβίαση του άρθρου 64 του Ν.4174/2013 και των συνταγματικών αρχών του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου (άρ. 2 παρ. 1 του Συντάγματος), του κράτους δικαίου (άρ. 25 παρ. 1 εδ. α' του Συντάγματος), της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος) και του τεκμηρίου αθωότητας, το οποίο κατοχυρώνεται στο άρθρο 6 παρ. 2 της ΕΣΔΑ.

.....

.....

Επί των κινήσεων με α/α 27 έως 51 του πίνακα Β' συνολικής πιστώσεως 165.322 ,00 € του έτους 2003 Κοινού λογαριασμού ALFABANK με Συνδικαιούχους τον και (Σελ. Εκθέσεως Ελέγχου 24 έως και 28) επί των οποίων ο Έλεγχος επιδόχθηκε ότι από τα συμβόλαια προς είσπραξη εντός του 2003 ποσά δόσεων 50.798,00 ευρώ, αιτιολογούνται και αναγνωρίζονται το μέρος των 39.408,00 ευρώ από τις πιστώσεις με α/α 96 έως 120 που αναφέραμε παραπάνω συνολικού ποσού 165.322,00 ευρώ περιόδου 2003 , στον κοινό λογαριασμό καικαι συμπεραίνει : "Ως εκ τούτου το υπόλοιπο ποσό των πιστώσεων αυτών 165.322 - 39.408,00 = 125.914,00 ευρώ δεν αιτιολογείται και φορολογείται με τις διατάξεις του άρθρου 48 παρ. 3 β' Ν.2238/1994. (Σελ. Εκθέσεως Ελέγχου 24 έως και 28)

Προς αιτιολόγηση των εν λόγω συναλλαγών από την είσπραξη δόσεων από την πώληση ακινήτων της περιοχής Εξαμηλίων, υποβάλουμε Πίνακα συνταχθέντων συμβολαίων με αντίγραφα συμβολαίων ή βεβαιώσεων του συμβολαιογράφου, για το εισπραχθέν τμήμα των δόσεων βάσει των συμβολαίων αυτών από τον οποίο προκύπτει ότι, εντός του έτους 2003 εισπράχθηκε συμπληρωματικά τμήμα 119.689,37 ευρώ, και παρακαλούμε να αναγνωρισθεί και να εκπεστεί από το καταλογιζόμενο ποσό των 125.914,00 ευρώ από την χρήση 2003, (Σελ. Εκθέσεως Ελέγχου 24 έως και 28 και 77-87)

Υποβάλουμε πίνακα συνταχθέντων συμβολαίων μετά των συνημμένων συμβολαίων ή βεβαιώσεων του Συμβολαιογράφου (Συν : Βεβαιώσεις 33) για τα εντός του έτους 2003 ποσά δόσεων που προκύπτουν από τα εν λόγω συμβόλαια :..... »

2. Δεύτερος λόγος σελ. 33-43 της ενδικοφανούς προσφυγής: «περί ανατιολόγητου καταλογισμού συνολικού ποσού 35.400,14 ευρώ πιστώσεων χρήσης 2011»

3. Τρίτος λόγος σελ. 43-49 της ενδικοφανούς προσφυγής: «περί ανατιολόγητου καταλογισμού συνολικού ποσού 129.432,18 ευρώ πιστώσεων χρήσης 2012»

4. Τέταρτος λόγος σελ. 50-56 της ενδικοφανούς προσφυγής: «περί ακυρότητας της πράξης καταλογισμού χαρτοσήμου έτους 2006»

5. Πέμπτος λόγος σελ. 56-59 της ενδικοφανούς προσφυγής: «Παραγραφή των δικαιωμάτων του δημοσίου για κοινοποίηση πράξεων τελών χαρτοσήμου για τη χρήση 2006».

Όπως ειδικότερα ο προσφεύγων αναφέρει στη σελ. 57 της ως άνω ενδικοφανούς προσφυγής:

«.....μετά την τομή που επήλθε στη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας με τις αποφάσεις 1738/2017, 2932-2934-2935/2017, 1623/2016 κλπ σχετικά με τα θέματα της παραγραφής των φορολογικών αξιώσεων του δημοσίου στη φορολογία εισοδήματος και την παγίωση των αρχών της ασφάλειας δικαίου και της αναλογικότητας, η ως άνω περί εικοσαετούς παραγραφής της αξίωσης επιβολής τελών χαρτοσήμου νομολογία πρέπει να θεωρηθεί παρωχημένη και αντίθετη προς τις παραδοχές των ανωτέρω πρόσφατων αποφάσεων του Σ.τ.Ε. .»

6. Έκτος λόγος σελ. 59-73 της ενδικοφανούς προσφυγής: «περί ανυπαρξίας πόθεν έσχες και παραβίασης της πολ. 1175/2017»

Αναφορικά με τον ισχυρισμό περί παραγραφής των δικαιωμάτων του δημοσίου για κοινοποίηση πράξεων τελών χαρτοσήμου για τη χρήση 2006

Επειδή, κατά πάγια νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας και των διοικητικών δικαστηρίων (ΣτΕ 3514/1996, ΣτΕ [2579/1998](#), 28/1975, ΣτΕ 737/1979, ΣτΕ 3293/1979, ΣτΕ 3556/1980, ΣτΕ 394/1982, ΣτΕ 1890/1985, ΣτΕ 3514/1996, ΣτΕ 1561/2003 κ.λπ., Π.Φ.Δ. Αθ. 3729/1962, Π.Φ.Δ. Πειρ. 1505/1965, Φορ. Πρωτ. Αθ. 5421/1975, Φορ. Εφ. Πειρ. 1303/1969, Διοικ. Εφ. Αθ. 1294/1982 κ.λπ., Ν.Σ.Κ. γνωμ. 73/1979), ελλείπει υφισταμένης στον Κώδικα Νόμων περί Τελών Χαρτοσήμου διατάξεως περί παραγραφής, η σχετική αξίωση του Δημοσίου για την επιβολή τελών χαρτοσήμου υπόκειται στην κατά το άρθρο 249 του Αστικού Κώδικα **εικοσαετή παραγραφή**.

Επομένως η σχετική αξίωση του Δημοσίου για την επιβολή τελών χαρτοσήμου για τη χρήση 2006 δεν είχε υποπέσει σε παραγραφή και απορρίπτεται ως αβάσιμος ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος.

Ως προς την καταλογισθείσα Προσαύξηση Περιουσίας και τις διαφορές των μη παραγεγραμμένων χρήσεων 2003 , 2011 και 2012.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 48§3 του Ν. 2238/1994, όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρ. 15 § 3 του Ν. 3888/2010:

«Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παρ. 2 του άρθρου 4. Σε προσαύξηση

περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **ΠΟΛ 1095/29.4.2011** του Υπ. Οικονομικών με θέμα «Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παρ. 3 άρθρου 15 του ν. 3888/2010»:

«Σχετικά με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του Ν.3888/2010, Φ.Ε.Κ. 175/Α΄ 30-9-2010, προστέθηκε εδάφιο στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε. Ν.2238/1994, ως εξής: « Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της, είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις, είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.

2. Στη σχετική εισηγητική έκθεση του Ν.3888/2010 αναφέρεται ότι με τις νέες αυτές διατάξεις καθορίζεται ποιος έχει το βάρος απόδειξης επί εισοδήματος του οποίου δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή αιτία προέλευσης και το οποίο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (άρθρα 4 και 48 του Ν.2238/1994) λογίζεται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα. Αν και από την ισχύουσα διάταξη θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι προέκυπτε χωρίς αμφιβολία το γεγονός ότι ο φορολογούμενος υποχρεούται να αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία του εισοδήματός του, δεδομένου ότι η ισχύουσα διάταξη χρησιμοποιεί το ρήμα «λογίζεται», εντούτοις για την άρση κάθε αμφιβολίας με την προσθήκη του εδαφίου αυτού στην παράγραφο 3 ορίζεται αυτό πλέον και ρητά.

3. Οι διατάξεις αυτές αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, ή πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας που δεν προκύπτει από διαρκή και σταθερή πηγή και καθορίζεται ότι ο φορολογούμενος, εφόσον κληθεί, φέρει το βάρος της απόδειξης για την πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογείται με συγκεκριμένες διατάξεις, ή ότι απαλλάσσεται με ειδική διάταξη. **Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές**, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα.

4. ..., 5. ..., 6. ...,

7. Από τα παραπάνω προκύπτει ότι οι φορολογούμενοι, οι υποθέσεις των οποίων ελέγχονται, μπορούν να δικαιολογήσουν την οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας με επιπλέον εισοδήματα τα οποία δεν εμφανίζονται στη φορολογική τους δήλωση, επικαλούμενοι τα επιπλέον έσοδα που είχαν αποκτήσει από τις πιο πάνω δραστηριότητες και εφόσον αυτά αποδεικνύονται.

8. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών, απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται τα πραγματικά στοιχεία, όπως αναφέρονται παραπάνω, και επίσης να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων, που αποτελούν ή όχι τεκμήρια απόκτησης περιουσιακών στοιχείων όπως ορίζεται από τις διατάξεις των άρθρων 17 και 18 του Κ.Φ.Ε.

9. Σε όσες περιπτώσεις αποδεικνύεται ότι οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση κλπ. πρέπει να καταβάλλονται οι αναλογούντες αντίστοιχοι φόροι, τέλη κλπ. και τα αντίστοιχα πρόστιμα ή προσαυξήσεις.

10. Οι παραπάνω διατάξεις ισχύουν για υποθέσεις που η προσαύξηση περιουσίας προέκυψε πριν ή μετά τις 30-9-2010 ημερομηνία ψήφησης του σχετικού νόμου, και η έκδοση των καταλογιστικών πράξεων γίνεται μετά τις 30-9-2010. ...

11. Η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε η προσαύξηση αυτής. Ο φορολογούμενος δύναται να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο.

Λαμβάνοντας υπόψη τα ποσά **που θεωρήθηκαν από τον έλεγχο ως προσαύξηση περιουσίας με βάση την οικεία έκθεση ελέγχου**, τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος όπως αυτοί αναφέρονται στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή **ανά χρήση τα εξής:**

Χρήση 2003

Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι πρέπει να αναγνωριστεί το ποσό των 119.689,37 ευρώ από την προσαύξηση περιουσίας που του καταλογίστηκε στη χρήση 2003 διότι προέρχεται από την είσπραξη δόσεων από την πώληση ακινήτων της περιοχής Εξαμηλίων, υποβάλλοντας πίνακα συνταχθέντων συμβολαίων με αντίγραφα συμβολαίων ή βεβαιώσεων του συμβολαιογράφου, για το εισπραχθέν τμήμα των δόσεων βάσει των συμβολαίων αυτών.

Επειδή από τον πίνακα των συνταχθέντων συμβολαίων που προσκόμισε ο προσφεύγων προκύπτει η είσπραξη δόσεων από την πώληση ακινήτων, πλην όμως, οι δόσεις που καταβάλλονται μηνιαίως δεν αντιστοιχούν και δεν ταυτίζονται με καμία πίστωση των τραπεζικών λογαριασμών που καταλογίστηκε από τον έλεγχο προσαύξηση περιουσίας.

Ως εκ τούτου δεν γίνεται αποδεκτός ο εν λόγω ισχυρισμός του προσφεύγοντος.

Χρήση 2011

Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι τα ποσά που εμφανίζονται στον πίνακα της έκθεσης (σελ. 91 & 136-137 των συνδικαιούχων) από 1-18, ως μη αιτιολογημένες συναλλαγές (ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ) συνολικά 35.400,14 € που κατανέμονται στους συνδικαιούχους, και αποτυπώνονται στον πίνακα Ι', με αντίστοιχο αύξοντα αριθμό (1-18), είναι απόλυτα αιτιολογημένες γιατί καλύπτονται από χρεώσεις (αναλήψεις μετρητών) είτε αυτή πραγματοποιείται στο γκισέ της τράπεζας είτε πραγματοποιείται με την "ΑΥΤΟΜΑΤΗ ΧΡΕΩΠΙΣΤΩΣΗ" ηλεκτρονικά μέσω Ιντερνέτ.

Επειδή σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου ο έλεγχος για τη χρήση 2011, από τις αρχικές μη αιτιολογημένες πιστώσεις συνολικού ποσού 122.693,61 ευρώ, σε εφαρμογή της ΔΕΑΦ Α' 114110 ΕΞ 2015/5-11-2015 Γ.Γ.Δ.Ε. **αποδέχθηκε** τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα ότι οι καταθέσεις μετρητών συνολικού ποσού 110.197,62 ευρώ συσχετίζονται με προγενέστερες αναλήψεις μετρητών και επαναπροσδιόρισε τελικά τις μη αιτιολογημένες πιστώσεις στο ποσό 122.693,61 – 110.197,62 = **12.495,99 ευρώ** και όχι στο ποσό των 35.400,14 € που ισχυρίζεται ο προσφεύγων .

Επειδή οι πιστώσεις που καταλόγισε ο έλεγχος ως προσαύξηση περιουσίας δεν αφορούν καταθέσεις μετρητών οι οποίες μπορεί να προέρχονται από προηγούμενες αναλήψεις όπως ο προσφεύγων ισχυρίζεται, αλλά αφορούν περιοδικές καταβολές, και εισερχόμενο έμβασμα, που δεν αιτιολογήθηκε η πηγή προέλευσής των και ως εκ τούτου απορρίπτεται ο ισχυρισμός του ως αβάσιμος.

Χρήση 2012

Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι τα ποσά που εμφανίζονται στον πίνακα της έκθεσης (σελ.138-139 της έκθεσης των συνδικαιούχων) από 1-17, ως **μη αιτιολογημένες συναλλαγές (ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ) συνολικά 129.432,18 €** που κατανέμονται στους συνδικαιούχους, και αποτυπώνονται στον πίνακα Ι', με αντίστοιχο αύξοντα αριθμό (1-17), καθώς και τα ποσά του πίνακα 1-3 του πίνακα (σελ. 91 της έκθεσης για το ποσό των 12495,99 € που εμπεριέχεται στο ανωτέρω συνολικό ποσό, είναι απόλυτα αιτιολογημένες και χρονολογικά (με βάση τη ροή των συναλλαγών και συνολικά) γιατί καλύπτονται από χρεώσεις (αναλήψεις μετρητών) είτε αυτή πραγματοποιείται στο γκισέ της τράπεζας είτε πραγματοποιείται με την "ΑΥΤΟΜΑΤΗ ΧΡΕΩΠΙΣΤΩΣΗ" ηλεκτρονικά μέσω Ιντερνέτ.

Επειδή σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου ο έλεγχος για τη χρήση 2012, από τις αρχικές μη αιτιολογημένες πιστώσεις συνολικού ποσού 579.055,20, σε εφαρμογή της ΔΕΑΦ Α' 114110 ΕΞ 2015/5-11-2015 Γ.Γ.Δ.Ε. **αποδέχθηκε** τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα ότι οι καταθέσεις μετρητών συνολικού ποσού 476.256,20 ευρώ συσχετίζονται με προγενέστερες αναλήψεις μετρητών και επαναπροσδιόρισε τελικά τις μη αιτιολογημένες πιστώσεις στο ποσό 579.055,20 – 476.256,20 = **102.799,00 ευρώ** και όχι στο ποσό των 129.432,18 που ισχυρίζεται ο προσφεύγων .

Επειδή οι πιστώσεις που καταλόγισε ο έλεγχος ως προσαύξηση περιουσίας δεν αφορούν καταθέσεις μετρητών οι οποίες μπορεί να προέρχονται από προηγούμενες αναλήψεις όπως ο προσφεύγων ισχυρίζεται, αλλά αφορούν πιστώσεις οι οποίες φέρουν διάφορες πλην μετρητών αιτιολογίες, όπως πιστώσεις με άγνωστη αιτιολογία, κατάθεση επιταγών, μεταφορά από άγνωστο λογαριασμό, αυτόματες πιστώσεις για εξόφληση δανείου από άγνωστο χρεούμενο λογαριασμό, που δεν αιτιολογήθηκε η πηγή προέλευσής των. και ως εκ τούτου απορρίπτεται ο ισχυρισμός του ως αβάσιμος.

Ως προς τον Κ.Ν.Τ.Χ

Επειδή σύμφωνα με την από 14/12/2017 έκθεση μερικού ελέγχου Κ.Ν.Τ.Χ του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ ο έλεγχος διαπίστωσε από τις αναλυτικές κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών, του προσφεύγοντος σύμφωνα με το με αριθμ. πρωτ./13-9-2016 έγγραφο της Τράπεζας Πειραιώς με τα συνημμένα αυτού παραστατικά, ότι την 30/06/2006 ο υπ'αρ.κοινός λογαριασμός της Τράπεζας Κύπρου με δικαιούχους τον προσφεύγοντακαι τονχρεώθηκε με το ποσό των 750.000,00 ευρώ με έκδοση της αριθμ.-2 τραπεζικής επιταγής, για αποπληρωμή δανείου που ελήφθη από την επιχείρηση με την επωνυμία με ΑΦΜδυνάμει της αριθμ/21-6-2002 σύμβασης δανείου Γενικής Τράπεζας.

Για την ως άνω συναλλαγή ο έλεγχος έκρινε ότι συνιστά δανειακή πράξη μεταξύ επαγγελματιών χωρίς να αφορά τις υπ' αυτών ασκούμενες δραστηριότητες και υπόκειται με την διάταξη του αρθ.15 παρ.1^α του ΚΝΤΧ σε χαρτόσημο 2% πλέον εισφοράς ΟΓΑ 20%.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η αποπληρωμή δόσης του δανείου έγινε διότι ήταν εγγυητές στο ως άνω δάνειο βάσει της σύμβασης και για το λόγο αυτό δεν οφείλεται χαρτόσημο δεδομένου ότι χαρτοσημάνθηκε από την τράπεζα η κύρια σύμβαση δανείου.

Ο έλεγχος επίσης τα ως άνω ποσά τα θεώρησε δανειακές πράξεις μεταξύ ΑΕ και ιδιωτών και εφάρμοσε τις διατάξεις του άρθρ. 15§1α του Κ.Ν.Τ.Χ.

Επειδή επί καταπτώσεως ποινικής ρήτηρας, η οποία ασφαρίζει σύμβαση απαλλασσόμενη από κάθε εν γένει τέλος χαρτοσήμου, δεν οφείλεται κανένα τέλος χαρτοσήμου (άρθρα 13 παρ. 1β και 15 παρ. 1β Κ.Τ.Χ., άρθρο 25 παρ. 2Ν. 2873/ 2000 - Υπ. Οικ. Σ. 3745/575/Πολ. 148/1983, Σ. 605/98/Πολ.

44/1987). Έτσι, δεν οφείλεται τέλος χαρτοσήμου στην περίπτωση κατάπτωσης ποινικής ρήτηρας, που ασφαρίζει προκαταβολή, η οποία δίνεται από το Δημόσιο σε προμηθευτές, για την πώληση σ' αυτό διαφόρων αγαθών, για το λόγο, ότι η προκαταβολή αυτή δεν υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου (Υπ. Οικ. Σ. 3745/575/Πολ. 148/1983, Δευτ. Φορ.Δικ.Πατρ. 364/1964). Σημειώνεται, ότι η προκαταβολή αυτή δεν υπόκειται στη ρύθμιση του φόρου προστιθέμενης αξίας, ως μη συνιστώσα αντικείμενο του φόρου αυτού.

.....

2) Κατάπτωση εγγύησης. Σε περίπτωση κατάπτωσης εγγύησης εφαρμόζονται ανάλογα, ως προς τα οφειλόμενα τέλη χαρτοσήμου, αυτά που αναφέρθηκαν παραπάνω, για την κατάπτωση της ποινικής ρήτηρας (Υπ. Οικ. Τ. 1663/356/ 1980, Ε. 11302/556/1980, Σ. 3745/575/Πολ.148/1983). Διευκρινίζεται, ότι στην περίπτωση, που ο εγγυητής κατέβαλλε στον δανειστή το ποσό της καταπεσούσης εγγύησης, δεν οφείλονται τέλη δανείου κατά την καταβολή του ποσού αυτής από τον οφειλέτη στον εγγυητή, γιατί ο εγγυητής, καταβάλλοντας το ποσό της εγγύησης, κατέστη δανειστής όχι δυνάμει συμφωνίας, αλλά δυνάμει υποκαταστάσεως; κατά το άρθρο 858 του Αστικού Κώδικα, κατά το όποιο ο εγγυητής, εφόσον ικανοποίησε τον δανειστή και έχει δικαίωμα αναγωγής κατά του πρωτοφειλέτη, υποκαθίσταται στα δικαιώματα του δανειστή (Εφ. Θεσ. 633/1954, Δευτ. Φορ. Δικ. Πατρ. 181/1964, Πρβλ. Σ.Τ.Ε. 1173/1968).

Ειδικά, στις παρακάτω περιπτώσεις κατάπτωσης υπέρ του Δημοσίου εγγύησης, οφείλεται τέλος χαρτοσήμου 2%, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 15 παρ. 19 του Κώδικα Χαρτοσήμου, γιατί στις περιπτώσεις αυτές, όπως έχει κριθεί από τη Διοίκηση, τα ποσά, που καταπίπτουν υπέρ του Δημοσίου αποτελούν έσοδο αυτού. Έτσι, οφείλεται το ως άνω τέλος χαρτοσήμου:

- Επί καταπτώσεως υπέρ του Δημοσίου εγγύησης, στην περίπτωση, που δεν πραγματοποιηθεί από τον ενδιαφερόμενο η εισαγωγή ή η εξαγωγή γεωργικά προϊόντων, για την οποία εκδόθηκε από την ΥΔΑΡΕΠ το σχετικό πιστοποιητικό (Υπ.Οικ. Γ. 1645/290/1981).

- Επί καταπτώσεως υπέρ του Δημοσίου προσωπικών εγγυήσεων των εξαγωγέων, επειδή αυτοί δεν εκπλήρωσαν τις σχετικές με τις εξαγωγές εγχώριων προϊόντων συναλλαγματικές τους υποχρεώσεις (Υπ.Οικ. Τ. 394/51/1984).

- Επί καταπτώσεως υπέρ του Δημοσίου προσωπικών εγγυήσεων των εισαγωγέων εμπόρων, επειδή αυτοί δεν προσκόμισαν τα σχετικά συναλλαγματικά έγγραφα μέσα στην τακτή προθεσμία (Υπ.Οικ. Π. 4352/248/1986).(Π.Ρέππας σελ 492)

Επειδή δυνάμει της με αριθμ/21-6-2002 σύμβασης δανείου Γενικής Τράπεζας, ο Κος,καιήταν εγγυητές της ως άνω σύμβασης, και βάσει της παρ.21 της ως άνω σύμβασης ο εγγυητής ευθύνεται εις ολόκληρον σαν πρωτοφειλέτης, η τράπεζα επέδωσε τόσο στην εταιρείαόσο και στους ως άνω εγγυητές επιστολή αναφορικά με την εν λόγω σύμβαση και καλούσε αυτούς να καταβάλουν άμεσα το ποσό του δανείου έντοκο, ύψους 10.460.466,29 ευρώ και σε περίπτωση άρνησης τους δηλώνει ότι θα προβεί σ' όλες τις νόμιμες ενέργειες εναντίον τους.

Επομένως από τα ως άνω προκύπτει ότι για τα χρήματα που δόθηκαν από τον λογαριασμό με δικαιούχους τους εγγυητές του δανείου, το κατευθείαν για την αποπληρωμή του δανείου, βάσει υποχρέωσης των ως εγγυητών της σύμβασης δανείου, δεν οφείλεται κανένα τέλος χαρτοσήμου (άρθρα 13 παρ. 1β και 15 παρ. 1β Κ.Τ.Χ.,

Επί της εφαρμογής ευμενέστερου νομοθετικού καθεστώτος σύμφωνα με τη νομοθετική διάταξη του άρθρου 49 παρ. 1 και 2 ν. 4509/2017

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013, ορίζεται ότι: « Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. [2523/1997](#), πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. ».

(Η παράγραφος 17, τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 49 του ν. [4509/2017](#) (ΦΕΚ Β' 201/22-12-2017) και ισχύει από 01/01/2018, σύμφωνα με την παράγραφο 6 του ιδίου άρθρου 49.).

Ειδικότερα, η ΠΟΛ 1003/2018 αναφέρει, μεταξύ άλλων, ότι επί των εκκρεμών υποθέσεων της παρ. 2 του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017, η εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη αυτή, **λαμβάνει χώρα με βάση απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών** ή απόφαση των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας.

Από τα ως άνω αναφερθέντα προκύπτει ότι η Δ.Ε.Δ. οφείλει από την 01/01/2018, κατά την έκδοση των αποφάσεων επί ενδικοφανών προσφυγών να εφαρμόζει τις συνδυασμένες διατάξεις των παρ. 1 και 2 του Ν. 4509/2017, σε κάθε υπόθεση, ασχέτως του αποτελέσματος αυτής και άσχετα από το γεγονός εάν ο προσφεύγων επικαλείται ή όχι την εν λόγω διάταξη.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013, ορίζεται ότι « παρ. 1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής:

α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση. ».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013, ορίζεται ότι « παρ. 1. Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής δήλωσης καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη ή τροποποιητική δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού.

Επομένως ισχύει και για την υπό κρίση υπόθεση η εφαρμογή ευμενέστερου νομοθετικού καθεστώτος σύμφωνα με τη νομοθετική διάταξη του άρθρου 49 παρ. 1 και 2 ν. 4509/2017

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της με αριθμό πρωτοκόλλου/19-1-2018 ενδικοφανούς προσφυγής τουμε Α.Φ.Μ., και την τροποποίηση , 1) Της με αριθμό/14-12-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικον. έτους 2004, του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, 2) Της με αριθμό/14-12-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικον. έτους 2012, του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, 3) Της με αριθμό/14-12-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικον. έτους 2013 του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, 4) Της με αριθμό/14-12-2002 οριστικής διορθωτικής πράξης καταλογισμού χαρτοσήμου οικον. έτους 2007, του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ.

Προσαύξηση περιουσίας κατ' εφαρμογή της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994 και της ΠΟΛ 1095/2011 με βάση την παρούσα απόφαση.

Χρήσεις	ΤΕΛΙΚΕΣ ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΠΟΣΑ ΑΡ.48 §3 ΠΟΥ ΕΠΙΜΕΡΙΖΟΝΤΑΙ ΒΑΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ	Ποσά που δεν αποτελούν προσαύξηση με βάσει την παρούσα	Καταλογισθέντα ποσά βάσει της παρούσης
2003	334.113,42	0,00	334.113,42
2011	6.248,00	0,00	6.248,00
2012	45.603,33	0,00	45.603,33

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

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ 2004 (ΧΡΗΣΗ 2003)

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	Παρούσας	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα	Ατομικό και τέκνων		334.113,42	334.113,42	334.113,42
	της συζύγου				
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό		128.035,37	128.035,37	128.035,37
Προκαταβολή φόρου					
Τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμ. ακινήτων					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					
Πρόσθετος φόρος μη υποβολής 120%			153.642,44		
<i>Πρόστιμο παρ. 1α άρ. 58 Κ.Φ.Δ. 50%</i>				64.017,69	
<i>Τόκος άρ. 53 Κ.Φ.Δ. 0,73% * 53μ. =38,69%</i>				49.536,88	
<i>Τελικό ποσό προστίμου</i>				113.554,57	113.554,57
<i>Εισφορά Αλληλεγγύης</i>					
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου					

Σύνολο τελών & εισφορών	φόρων	για καταβολή		281.677,81	241.589,94	241.589,94
--	--------------	--------------	--	------------	-------------------	-------------------

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ 2012 (ΧΡΗΣΗ 2011)

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	Παρούσας	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα	Ατομικό και τέκνων	71.954,60	78.202,60	78.202,60	6.248,00
	της συζύγου				
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	9.056,30	13.467,31	13.467,31	4.411,01
Προκαταβολή φόρου		12.658,49	12.658,49	12.658,49	
Τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμ. ακινήτων		2.225,40	2.225,40	2.225,40	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		445,08	445,08	445,08	
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας 120%			5.293,21		
Πρόστιμο παρ. 1α άρ. 58 Κ.Φ.Δ. 50%				2.205,50	
Τόκος άρ. 53 Κ.Φ.Δ. 0,73% * 53μ. =38,69%				1.706,62	
Τελικό ποσό προστίμου				3.912,12	3.912,12
Εισφορά Αλληλεγγύης		4.356,64	4.606,56	4.606,56	249,92
Πρόσθετη εισφορά ανακρίβειας 120%			299,90	299,90	
Πρόστιμο παρ. 1α άρ. 58 Κ.Φ.Δ. 50%				124,96	
Τόκος άρ. 53 Κ.Φ.Δ. 0,73% * 53μ. =38,69%				96,69	
Τελικό ποσό προστίμου				221,65	221,65
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου					
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	28.741,91	38.995,95	37.536,61	8.794,70
	για επιστροφή				

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ 2013(ΧΡΗΣΗ 2012)

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	Παρούσας	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα	Ατομικό και τέκνων	10.427,50	56.030,83	56.030,83	45.603,33
	της συζύγου				
Φόρος	Πιστωτικό ποσό	-12.216,68			
	Χρεωστικό ποσό		4.075,73	4.075,73	16.292,41
Προκαταβολή φόρου		243,00	243,00	243,00	
Τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμ. ακινήτων		322,50	322,50	322,50	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		64,50	64,50	64,50	
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής 108%			17.595,80		
<i>Πρόστιμο παρ. 1α άρ. 58 Κ.Φ.Δ. 50%</i>				8.146,21	
<i>Τόκος άρ. 53 Κ.Φ.Δ. 0,73% * 53μ. =38,69%</i>				6.303,53	
<i>Τελικό ποσό προστίμου</i>				14.449,74	14.449,74
<i>Εισφορά Αλληλεγγύης</i>		1.251,44	2.875,67	2.875,67	1.624,23
<i>Μείον / Μείωση επιστροφής φόρου</i>		28,22	28,22	-28,22	

Πρόσθετη εισφορά ανακρίβειας 108%			1.754,17		
Πρόστιμο παρ. 1α άρ. 58 Κ.Φ.Δ. 50%				812,11	
Τόκος άρ. 53 Κ.Φ.Δ. 0,73% * 53μ. =38,69%				628,41	
Τελικό ποσό προστίμου				1.440,52	1.440,52
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου					
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή		26.903,15	23.443,44	33.806,90
	για επιστροφή	- 10.363,46			

Ως προς τον Κ.Ν.Τ.Χ

Οικ. έτος 2007 – Διαχειριστική περίοδος 1/1/2006 - 31/12/2006

	Ποσά Δήλωσης	Ποσά ελέγχου	Ποσά Παρούσας	Διαφορά
Υποκείμενη σε χαρτόσημο αξία	0,00	375.000,00	0,00	0,00
Χαρτόσημο που αναλογεί 2%		7.500,00	0,00	0,00
Πρόσθετο τέλος μη δήλωσης 120%		9.000,00	0,00	0,00
Εισφορά ΟΓΑ επί Χαρτοσήμου 20%		1.500,00	0,00	0,00
Πρόσθετη εισφορά 120%		1.800,00	0,00	0,00
Σύνολο		19.800,00	0,00	0,00

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ

ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ

ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.