



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604534

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα 15/05/2019
Αριθμός απόφασης: **1507**

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 ισχύει.

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036990 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).»

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

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

3. Την υπ' αριθμ. 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 25/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, α) κατά της υπ' αριθμ. /2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ, οικονομικού έτους 2013, και β) κατά της υπ' αριθμ. /2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού τελών Χαρτοσήμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ, χρήσης 2012, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. α) Την υπ' αριθμ. /2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ, οικονομικού έτους 2013, και β) την υπ' αριθμ. /2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού τελών Χαρτοσήμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ, χρήσης 2012, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση καθώς και τις από 18/12/2018 οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Την υπ' αριθ. ΔΕΔ ΕΞ 2019 ΕΜΠ Κλήση σε ακρόαση με την υποβολή γραπτού υπομνήματος της Υπηρεσίας μας, καθώς και το υπ' αριθμ. ΔΕΔ ΕΙ 2019 ΕΜΠ απαντητικό υπόμνημα του προσφεύγοντος.
7. Το υπ' αριθμ. ΔΕΔ ΕΙ 2019 ΕΜΠ υπόμνημα του προσφεύγοντος.
8. Το υπ' αριθμ. ΔΕΔ ΕΙ 2019 ΕΜΠ αίτημα ακρόασης του προσφεύγοντος.
9. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ.
10. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 25/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία υπεβλήθη 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:

1. Με την υπ' αριθ. /2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ, οικονομικού έτους 2013, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος εισοδήματος, ποσού 103.251,84 €, πλέον πρόσθετος φόρος/ πρόστιμο λόγω ανακρίβειας, ποσού 96.850,23 €, και ειδική εισφορά αλληλεγγύης, ποσού 10.884,23 €, ήτοι συνολικό ποσό 210.986,30 €. Η ως άνω διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της από 18/12/2018 εκθέσεως μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ, Συγκεκριμένα, από τον διενεργηθέντα, δυνάμει της υπ' αριθμ. /06.11.2018 εντολής μερικού ελέγχου γραφείου, έλεγχο προσδιορίστηκε το συνολικό εισόδημα του προσφεύγοντος στο ποσό των 263.077,97 €, έναντι δηλωθέντος 0,00 €. Η διαφορά προέκυψε από έλεγχο στους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος σε συνδυασμό με τα δηλωθέντα εισοδήματα αυτού από τον οποίο προέκυψαν τραπεζικές πιστώσεις, ποσού 250.311,75 € για τον προσφεύγοντα, οι οποίες δεν αιτιολογήθηκαν από αυτόν και θεωρήθηκαν από τον έλεγχο ως προσαύξηση περιουσίας του άρθρου 48 παρ.3 του ν.2238/1994. Επίσης, προστέθηκε στο φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος το ποσό των 12.766,22 €, το οποίο κατά την υποβολή της υπ' αριθ. /2013 Δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος είχε συμπεριληφθεί στον κωδικό 659 "εισοδήματα που απαλλάσσονται από το φόρο, φορολογούνται με ειδικό τρόπο, μερίσματα ΑΕ, ΕΠΕ, κλπ", αντί του ορθού κωδικού 301 "άθροισμα καθαρών ποσών από μισθούς, ημερομίσθια κλπ". Η ανωτέρω εντολή ελέγχου εκδόθηκε κατόπιν του υπ' αριθ. /22.10.2018 εγγράφου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, με το οποίο διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ η από 18/10/2018 Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου, στην οποία καταγράφονται τα αποτελέσματα του διενεργηθέντος στον προσφεύγοντα ελέγχου και η οποία επισυνάπτεται στην οικεία έκθεση ελέγχου.

2. Με την υπ' αριθ./2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, καταλογίστηκαν σε βάρος του προσφεύγοντος, τέλη χαρτοσήμου, ποσού 700,00 €, πλέον εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα τέλη χαρτοσήμου, ποσού 140,00 €, και πρόστιμα και τόκοι του ν. 4174/2013, ποσού 787,92 €, ήτοι συνολικό ποσό 1.627,92 €. Η ως άνω διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της από 18/12/2018 εκθέσεως ελέγχου του ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ , Συγκεκριμένα, από τον διενεργηθέντα, δυνάμει της υπ' αριθμ./06.11.2018 εντολής, έλεγχο προέκυψε αξία υποκείμενη σε τέλη χαρτοσήμου, ύψους 70.000,00 €, η οποία αποτελεί προσωρινή ταμειακή διευκόλυνση του προσφεύγοντος προς την εταιρεία (ΑΦΜ).

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και με τα υπ' αριθ. ΔΕΔ ΕΙ 2019 ΕΜΠ και ΔΕΔ ΕΙ 2019 ΕΜΠ υπομνήματά του, ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Επί των νομικών πλημμελειών της προσβαλλόμενης οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος 2013 και της οικείας Έκθεσης Ελέγχου Εισοδήματος:

Α) Λόγω έλλειψης επαρκούς αιτιολογίας.

Β) Λόγω παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή φόρου.

Γ) Η Φορολογική Αρχή αγνοεί την αρχή της χρηστής διοίκησης, την αρχή της αναλογικότητας, την αρχή της καλής πίστης, την αρχή της εύρυθμης διοίκησης, την αρχή της αμεροληψίας, την αρχή της ισότητας και την αρχή της προστατευόμενης εμπιστοσύνης των διοικουμένων όταν όλως εσφαλμένως και αυθαιρέτως προβαίνει ανατιολόγητα σε διαπίστωση απόκρυψης φορολογητέας ύλης εκ μέρους του.

Δ) Λόγω μη ολοκληρωμένης άσκησης του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης. Εν προκειμένω, συντελέστηκε παραβίαση του άρθρου 28 παρ. 1 του Ν.4174/2013, καθότι δεν έλαβε γνώση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης του. Και αυτό, διότι έλαβε χώρα εσφαλμένη επίδοση του με αριθ./2018 σημειώματος της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης. Ειδικότερα, δεν έλαβε γνώση του ως άνω σημειώματος, καθώς αυτό δεν θυροκολλήθηκε. Αντιθέτως, τοποθετήθηκε σε γραμματοκιβώτιο από το οποίο μετέπειτα απωλέσθηκε και ουδέποτε έλαβε γνώση του περιεχομένου του. Επιπροσθέτως αναφέρεται ότι ουδέποτε έλαβε στη ηλεκτρονική του διεύθυνση, την οποία ο ίδιος είχε δηλώσει στην ΑΑΔΕ γνωστοποίηση των αποτελεσμάτων του σημειώματος διαπιστώσεως, διαφορετικά θα είχε προσέλθει να εκθέσει τις απόψεις του και να αντικρούσει τα αποτελέσματα έλεγχου.

2. Επί της ουσίας των αντιρρήσεων επί των αποτελεσμάτων ελέγχου.

Τα ποσά που αναφέρονται στην έκθεση έλεγχου και από τα οποία σύμφωνα με τα αποτελέσματα και τις διαπιστώσεις δεν αιτιολογούνται και ως εκ τούτου προκύπτει διορθωτική πράξη φόρου

εισοδήματος είναι σε κάθε περίπτωση αιτιολογημένα και η προέλευση τους ως κεφαλαίου έχει δηλωθεί νομίμως στο παρελθόν και έχουν φορολογηθεί αυτοτελώς. Πιο συγκεκριμένα, τα ποσά αυτά αποτελούν α) προϊόν μεταβίβασης περιουσιακών του στοιχείων και ειδικότερα των μετοχών (κοινές ονομαστικές) που κατείχε στην εταιρεία, από την εποχή που αυτές ήταν ανώνυμες, (198.898 μετοχές) και τις οποίες μεταβίβασε κατά το έτος 1998 έναντι του συνολικού τιμήματος σε μετρητά, των ενός δισεκατομμυρίου, επτακοσίων εβδομήντα εννέα εκατομμυρίων τετρακοσίων πενήντα τριών χιλιάδων τριακοσίων εξήντα εννέα (1.779.453.369) δραχμών, όπως προκύπτει και από προσκομιζόμενο με αριθμό πινακίδιο εκτελέσεως εντολής εντός κύκλου της χρηματιστηριακής εταιρίας και της αντίστοιχης απόδειξης παραλαβής τίτλων και β) επενδύσεις συνολικού εισοδήματος ύψους πενήντα εννέα εκατομμυρίων πενήντα πέντε χιλιάδων οκτακοσίων ογδόντα δυο (59.055.822) δρχ. και εξακοσίων σαράντα ενός εκατομμυρίων εξακοσίων εξήντα μια χιλιάδων εξακοσίων σαράντα τεσσάρων (641.661.664 δρχ.). Τα ποσά αυτά είναι αυτοτελώς φορολογούμενα σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία, δηλώθηκαν στην φορολογική δήλωση που υπέβαλλε τα έτη 1999 και 2000 (αρχική και συμπληρωματική) και κατεβλήθη ο αναλογών φόρος (βλέπε σχετικά δήλωση οικονομικού έτους 2000 όπου δηλώνονται αρχικά 59.055.822 δρχ. και συμπληρωματικά 641.661.664 δρχ.). Τα ποσά αυτά χρησιμοποιήθηκαν μέσω επανατοποθετήσεων κεφαλαίων από πιστωτικά ιδρύματα με σκοπό την κερδοφόρα απόδοση τους αλλά και σε ατομικές επενδύσεις με προσωπικό όφελος. Προς επίρρωση των ισχυρισμών του, αναφέρει ότι μέρος του ως άνω αναφερόμενου ποσού, έλαβε σε μετρητά, από την τράπεζα, το 2004 (όπως προκύπτει και από το προσκομιζόμενο παραστατικό ανάληψης της εν λόγω Τράπεζας) για προσωπικούς λόγους. Επίσης, οι κινήσεις και τα χρηματικά ποσά προς και από την εταιρεία είναι απολύτως και επαρκώς αιτιολογημένα εκ της ιδιότητας του ως πρόεδρος και μέλους του ΔΣ της ως άνω εταιρείας και θα πρέπει να εξετασθούν, όχι αποσπασματικά, όπως εν προκειμένω πράττει ο έλεγχος, μόνο για το οικονομικό έτος 2012, αλλά συνδυαστικά και με τα προηγούμενα και επόμενα έτη καθότι αποτελούν είτε αμοιβές μέλους ΔΣ είτε ταμειακές διευκολύνσεις προς και από την εταιρεία οι κινήσεις των οποίων πραγματοποιήθηκαν σε διαφορετικά οικονομικά έτη. Πιο συγκεκριμένα, οι κινήσεις αυτές προς και από την εταιρεία, έχουν πραγματοποιήσει τα έτη 2010 και 2011, όπως προκύπτει από τα αναλυτικά καθολικά της εταιρείας, της καρτέλας στην εταιρεία τα αντίστοιχα χρονικά διαστήματα.

2. Επί των νομικών πλημμελειών της υπ' αριθ./2018 οριστικής πράξης καταλογισμού τελών χαρτοσήμου, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012 και της οικείας Έκθεσης Ελέγχου Τελών Χαρτοσήμου (Κ.Τ.Χ.):

Α) Λόγω έλλειψης επαρκούς αιτιολογίας.

Β) Η Φορολογική Αρχή αγνοεί την αρχή της χρηστής διοίκησης, την αρχή της αναλογικότητας, την αρχή της καλής πίστης, την αρχή της εύρυθμης διοίκησης, την αρχή της αμεροληψίας, την

αρχή της ισότητας και την αρχή της προστατευόμενης εμπιστοσύνης των διοικουμένων όταν όλως εσφαλμένως και αυθαιρέτως προβαίνει ανατιολόγητα σε διαπίστωση ότι παρείχε ταμειακή διευκόλυνση στην εταιρεία δίχως περαιτέρω στοιχεία και χωρίς επαρκή, σαφή και ειδική αιτιολογία.

Ωστόσο, από τον συνδυασμό των διατάξεων των άρθρων 15 παρ. 5 εδ. γ' του Κ.Ν.Τ.Χ. και 806 και 830 ΑΚ προκύπτει ότι σε τέλος χαρτοσήμου δεν υπόκειται ο οποιοσδήποτε τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός, ο οποίος δύναται να κινείται από διάφορες αιτίες, αλλά μόνο ο τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός που έχει ως αιτία δανειακή σύμβαση, για την οποία απαιτείται η δόση ορισμένου ποσού χρημάτων με την συμφωνία για την επιστροφή του, για την υποβολή του δε σε τέλος χαρτοσήμου απαιτείται οι σχετικές με αυτόν εγγραφές στα βιβλία του επιτηδευματία να περιέχουν όλα τα στοιχεία που συνιστούν κατά τον νόμο την έννοια της σύμβασης δανείου, χωρίς να επιτρέπεται πάντως να συναχθεί η συνομολόγηση τέτοιας σύμβασης από εγγραφές που αναφέρονται σε άλλες έννομες σχέσεις (ιδετέ ΣτΕ 1666/1991, ΣτΕ 314/1987), έστω και αν αυτές λογίζονται ως δάνειο (ΣτΕ 1367-8/1989:ανώμαλη παρακαταθήκη) ενώ σε κάθε περίπτωση, η έννοια της σύμβασης του δανείου δεν καλύπτεται με μόνη τη μη είσπραξη για μεγάλο χρονικό διάστημα των ως άνω ποσών. Εξάλλου, απαραίτητα στοιχεία της σύμβασης δανείου είναι κατ' άρθρο 806 ΑΚ, η δόση ορισμένου ποσού χρημάτων, με τη συμφωνία απόδοσής του. Επομένως, εσφαλμένα χαρακτηρίσθηκε ως ταμειακή διευκόλυνση το ποσό ύψους 70.000 ευρώ προς την εταιρεία, αφού τα στοιχεία της συμφωνίας ταμειακής διευκόλυνσης πρέπει να προκύπτουν είτε από τη σχετική σύμβαση είτε από την εγγραφή στα βιβλία του επιτηδευματία, η οποία λογίζεται ως 'έγγραφο αποδεικνύον την σύμβασιν' (ΣτΕ 2073/1989). Ωστόσο, δεν συνάγεται η σύναψη τέτοιας συμφωνίας με την εταιρείααπό κάποιο έγγραφο ούτε προκύπτει από κάποια εγγραφή στα βιβλία. Οπότε, χωρίς την ύπαρξη των ως άνω στοιχείων που απαιτούνται από τον νόμο δεν μπορεί να προσδοθεί δανειακός χαρακτήρας στο ποσό ύψους 70.000 ευρώ προς την εταιρεία και συνεπώς η υπ' αριθμ. οριστικής πράξης καταλογισμού τελών χαρτοσήμου, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012 πρέπει να ακυρωθεί ως νομικώς πλημμελής.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72§1 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ), με τίτλο «μεταβατικές διατάξεις»:

«Μετά την 1.1.2014, για υποθέσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου, που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Για όσα αφορούν τα σχετικά με την έκδοση της πράξης εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 36§1 του ν. 4174/2013:

«Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.»

Επειδή στο άρθρο 72§11 εδάφιο 1^ο του ν 4174/2013 ορίζεται ότι:

«11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών «προστίμων», προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί.

Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοση τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.»

Επειδή, στο άρθρο 84§1 του προϊσχύσαντος Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994) ορίζεται ότι:

«Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.»

Επειδή οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν την 18/12/2018, ήτοι εντός πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο έληξε η προθεσμία για την επίδοση των δηλώσεων της χρήσεως 2012, ενώ σε καμία περίπτωση δεν υφίσταται παράταση του χρόνου παραγραφής, όπως ισχυρίζεται ο προσφεύγων, ο σχετικός ισχυρισμός αβάσιμα προβάλλεται.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5§§1 και 2 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.):

«1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς.

2. Εάν η πράξη αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον:

α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 3979/2011 ή στο λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νομίμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του,

β) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου, ή

γ) επιδοθεί στο εν λόγω πρόσωπο, κατά τις διατάξεις του /Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατά το προηγούμενο εδάφιο, θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28§1 του ν. 4174/2013:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή όπως προκύπτει από τον φυσικό φάκελο της υπόθεσης, την 21/11/2018 και ώρα 13:45, ο ελεγκτής της Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ, βάσει της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α115808ΕΞ2017 Απόφασης του ΓΤΔΕ και παρουσία της μάρτυρος, μετέβη στη δηλωθείσα από τον προσφεύγοντα ως διεύθυνση κατοικίας του, στην οδό, προκειμένου να επιδώσει σε αυτόν το υπ' αριθ./20.11.2018 έγγραφο, το οποίο εμπεριείχε το υπ' αριθ./2018 Σημείωμα Διαπιστώσεων και τις Προσωρινές Πράξεις Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και Τελών Χαρτοσήμου, και επειδή δεν βρήκε αυτόν, ούτε σύντομο ή μέλος του προσωπικού, θυροκόλλησε τα παραπάνω, αφού πρώτα τα εσώκλεισε σε αδιαφανή και σφραγισμένο φάκελο. Επίσης, την 23/11/2018 και ώρα 15:30, ο ανωτέρω ελεγκτής απέστειλε στη δηλωθείσα από τον

προσφεύγοντα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου γνωστοποίηση κοινοποίησης του Σημειώματος Διαπιστώσεων, στην οποία τον πληροφορούσε για τα ανωτέρω. Συνεπώς, το Διαπιστώσεων και οι Προσωρινές Πράξεις Προσδιορισμού κοινοποιήθηκαν νομίμως σύμφωνα με τις συνδυασμένες διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας και του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας.

Επειδή, συνεπώς, ο έλεγχος ακολούθησε την προβλεπόμενη στο ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) διαδικασία και συνεπώς δεν υφίσταται στέρηση του δικαιώματος ακρόασης που κατοχυρώνεται στο άρθρο 20§2 του Συντάγματος.

Επειδή, κατά πάγια νομολογία, στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ., δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως του ως άνω ουσιώδους τύπου, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Υπηρεσίας, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση τυχόν δε κατά το περιεχόμενο υπάρχουσες ελλείψεις της εκθέσεως, που συνέταξε το αρμόδιο όργανο, δεν καθιστούν την επ' αυτής ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν (οι ελλείψεις αυτές) αντικείμενο ουσιαστικής εκτιμήσεως εκ μέρους των Διοικητικών Δικαστηρίων, κατά την έρευνα της συνδρομής των πραγματικών περιστατικών που απαιτούνται για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου (βλ. ΔΕΦ ΘΕΣΣΑΛ 41/2002, ΣτΕ 1315/1991, ΔιΔικτ. 4ος, 1992, σ. 987, το οποίο νομολογεί-σε προκειμένου για έκθεση ελέγχου του άρθρου 47 παρ. 3 του ΚΦΣ-Π.Δ.99/1977).

Επειδή 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 επαγγελμάτων της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.»

Επειδή στα άρθρα 2 και 3 της ΠΟΛ. 1095/29.04.2011, με θέμα «εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010» αναφέρονται τα εξής:

«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 εισοδήματος 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.»

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1175/2017, με θέμα «Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας»:

«1. Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου (π.χ. εισόδημα από κεφάλαιο, εισόδημα από κινητές αξίες, εισόδημα Δ' πηγής του ν.2238/1994, πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κ.τλ.), ακόμα και αν το ποσό αυτό δεν συμπεριελήφθη στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον οι εν λόγω πιστώσεις συνεπάγονται φορολογική υποχρέωση στον φόρο εισοδήματος, ο καταλογισμός δεν θα γίνεται κατ' επίκληση των ανωτέρω διατάξεων, αλλά των, κατά περίπτωση, εφαρμοστέων διατάξεων του ν.2238/1994 ή του ν.4172/2013, αναλόγως του είδους του εισοδήματος.

2. Γενικά, επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.

Σημειώνεται ότι ο φορολογούμενος οφείλει κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων. Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών

λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του. Σε περίπτωση που δεν προσκομίζονται στοιχεία για επένδυση ή κίνηση λογαριασμού ημεδαπής ή αλλοδαπής, λόγω αντικειμενικής αδυναμίας προσκόμισης των σχετικών δικαιολογητικών (για παράδειγμα, διότι έχει παρέλθει ο χρόνος που η τράπεζα ή άλλο ίδρυμα έχει υποχρέωση διαφύλαξης των σχετικών αρχείων), γίνονται δεκτοί οι ισχυρισμοί του ελεγχόμενου, εκτός αν η φορολογική αρχή αιτιολογημένα απορρίψει αυτούς στη βάση άλλων στοιχείων που διαθέτει. Σε κάθε περίπτωση, εάν διαπιστωθεί ότι η απόκτηση της επένδυσης έλαβε χώρα σε χρόνο εκτός των φορολογικών ετών που περιλαμβάνονται στην εντολή ελέγχου, ή το εισερχόμενο έμβασμα αλλοδαπής προέρχεται από καταθέσεις / πραγματικά εισοδήματα προγενέστερων ετών της ελεγχόμενης περιόδου, οι εν λόγω πιστώσεις θεωρούνται δικαιολογημένες για το ελεγχόμενο διάστημα και δεν θεμελιώνεται, εξ αυτού του λόγου, επέκταση του φορολογικού ελέγχου στα προγενέστερα αυτά έτη, εκτός εάν και στο μέτρο που είναι απολύτως αναγκαίο για την διακρίβωση της υπαγωγής σε φόρο ή νόμιμης απαλλαγής από αυτόν των κεφαλαίων από τα οποία προέρχονται οι εν λόγω πιστώσεις, υπό την επιφύλαξη των διατάξεων περί παραγραφής.»

Επειδή, περαιτέρω, στην παράγραφο 5.4 της ως άνω ΠΟΛ. 1175/2017, με θέμα «Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας» αναφέρονται τα εξής:

«5.4. Ο χαρακτηρισμός μιας πίστωσης σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει ο ελεγχόμενος ως προερχόμενης ή σχετιζόμενης με ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα εξετάζεται ως πραγματικό γεγονός. Εφόσον αποδειχθεί ότι προέρχεται από ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα, δηλαδή προσδιορίζεται το είδος της παρασχεθείσας υπηρεσίας και ο λήπτης αυτής ή το πωληθέν αγαθό και ο αγοραστής αυτού, τότε φορολογείται, κατά περίπτωση, με τις οικείες διατάξεις του ν. 2238/1994 (άρθρα 28, 40, 48 κ.λπ.) ή την παρ.1 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 και υπόκειται σε τυχόν λοιπές φορολογίες (π.χ. ΦΠΑ), εάν δεν έχει ήδη φορολογηθεί.

Στην περίπτωση που ο ελεγχόμενος συμμετέχει σε οποιοδήποτε νομικό πρόσωπο (ΟΕ, ΕΕ, ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ), κοινωνία ή κοινοπραξία, και το ποσό που πιστώνεται σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει το φυσικό πρόσωπο είναι ποσό που αποδεικνύεται ότι αφορά συναλλαγές ή εισόδημα ή περιουσία του νομικού προσώπου ή κοινωνίας ή κοινοπραξίας, δεν συνιστά προσαύξηση περιουσίας, καθώς είναι γνωστής προέλευσης. Στην περίπτωση αυτή το ποσό δύναται να συνιστά δάνειο (αν τούτο προκύπτει από τις σχετικές εγγραφές στα βιβλία ή από άλλα στοιχεία), ή ταμειακή διευκόλυνση, ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά της κάθε περίπτωσης, κατά την κρίση του ελέγχου.

Επισημαίνεται ότι αν αυτό το ποσό επεστράφη στο νομικό πρόσωπο (ή κοινωνία ή κοινοπραξία) πριν από την διενέργεια του ελέγχου, τότε αποτελεί δάνειο ή ταμειακή διευκόλυνση (ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά) για το φυσικό πρόσωπο και η τυχόν απόδοση (υπεραξία) αποτελεί εισόδημα του φυσικού προσώπου εφόσον στο νομικό πρόσωπο επεστράφη μόνο το κεφάλαιο.

Σε κάθε περίπτωση οι σχετικές πιστώσεις αξιολογούνται σε σχέση με τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, λαμβανομένου υπόψη και του αναλογούντος ΦΠΑ, ανάλογα με την περίπτωση. Σε

περίπτωση που ο φορολογούμενος επικαλείται μεν τη λήψη δανείου από ελληνική ή αλλοδαπή επιχείρηση, αλλά δεν υπάρχει σχετικό έγγραφο βέβαιης χρονολογίας ούτε και μπορεί να αποδειχθεί η λήψη του δανείου αυτού από άλλα στοιχεία (π.χ. κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών του δανειστή ή του δανειζόμενου από τις οποίες να προκύπτει δόση ή επιστροφή χρημάτων), τότε ο ισχυρισμός του φορολογούμενου περί δανείου δεν μπορεί να γίνει δεκτός.»

Επειδή για την επιβολή τέλους χαρτοσήμου επί καταθέσεων ή αναλήψεων πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά οι παρακάτω προϋποθέσεις: **α)** ύπαρξη συμβατικής σχέσης μεταξύ του καταθέτοντος τα χρήματα προσώπου, φυσικού ή νομικού και της εμπορικής εταιρείας ή επιχείρησης, **β)** εγγραφή στα βιβλία εμπορικής εταιρείας ή επιχείρησης εν γένει περί καταθέσεως χρημάτων από εταίρους, μετόχους ή άλλα πρόσωπα ως προς τις επιχείρησης αυτές ή περί αναλήψεως χρημάτων από αυτές. Η κατάθεση ή η ανάληψη χρημάτων πρέπει να προκύπτει μόνο από αυτή ταύτη εγγραφή στα βιβλία και όχι από άλλη έγγραφη σύμβαση ή από συνεκτίμηση άλλων γεγονότων (Διοικ. Πρωτ. Αθ. 7077/1983), **γ)** τα βιβλία της εμπορικής εταιρείας ή επιχείρησης, στα οποία γίνεται η εγγραφή περί καταθέσεως ή αναλήψεως χρημάτων, πρέπει να είναι βιβλία επίσημα, δηλαδή, βιβλία θεωρημένα από την αρμόδια Φορολογική Αρχή (ΔΟΥ) (ΣτΕ 2493/1994), **δ)** η εγγραφή στα βιβλία να μην ανάγεται σε σύμβαση, πράξη ή συναλλαγή, η οποία είχε υποβληθεί προηγουμένως στα οικεία αναλογικά τέλη χαρτοσήμου ή είχε απαλλαγεί νομίμως από αυτά, **ε)** η κατάθεση ή η ανάληψη χρημάτων να γίνεται χωρίς κατ' ανάγκη μνεία της αιτίας της κατάθεσης ή της ανάληψης, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει, ότι η εγγραφή στα βιβλία αφορά σύμβαση, πράξη ή συναλλαγή, η οποία υποβλήθηκε στο οικείο τέλος χαρτοσήμου ή απαλλάχθηκε νομίμως από το τέλος αυτό (Σ.τ.Ε 1767/1992, 1039/1996).

Επειδή για την υπαγωγή των δανείων σε τέλος χαρτοσήμου απαιτείται η ύπαρξη εγγράφου ή εγγραφή στα βιβλία των επιτηδευματιών (ΣτΕ 2047/1978). Σε περίπτωση δε, που δεν συντάχθηκε έγγραφο κατά τη σύσταση ή την εξόφληση του δανείου, ούτε υπάρχει σχετική εγγραφή στα βιβλία επιτηδευματιών, δεν συντρέχει περίπτωση καταβολής τέλους χαρτοσήμου, έστω και αν η παράλειψη αυτή έγινε σκόπιμα προς αποφυγή της καταβολής του οφειλόμενου τέλους (ΣτΕ 1514/1956, ΣτΕ 578/1957).

Επειδή η κατά τα ανωτέρω εγγραφή στα βιβλία πρέπει να προκύπτει από τα βιβλία της επιχείρησης και όχι από τα βιβλία τρίτων (ΣτΕ 600/1973).

Επειδή ως «βιβλία εμπορικής εταιρείας ή επιχείρησης», από την εγγραφή στα οποία αποδεικνύεται η γενόμενη κατάθεση-ανάληψη νοούνται τόσο τα βιβλία του καταθέτη (δότη) των χρημάτων, όσο και τα βιβλία της λήπτριας των χρημάτων εταιρείας ή επιχείρησης. Συνέπεια τούτου είναι, ότι υπεύθυνα, έναντι του Δημοσίου, για την καταβολή (πληρωμή) του τέλους χαρτοσήμου στο Δημόσιο είναι και τα δύο αυτά συμβαλλόμενα μέρη. Τούτο πρακτικά σημαίνει, ότι το τέλος χαρτοσήμου μπορεί να αναζητηθεί από το Δημόσιο είτε από τον καταθέτη των χρημάτων, εάν αυτός είναι εταιρεία ή επιχείρηση, που τηρεί λογιστικά βιβλία, από τις σχετικές εγγραφές στα οποία αποδεικνύεται η προς άλλη εταιρεία ή επιχείρηση γενόμενη

κατάθεση, είτε από τη λήπτρια των χρημάτων εταιρεία ή επιχείρηση, από τα λογιστικά βιβλία της οποίας αποδεικνύεται, επίσης, η προς αυτή γενόμενη κατάθεση χρημάτων. (Ρέππας Π.)

Επειδή, εν προκειμένω, στον προσφεύγοντα διενεργήθηκε έλεγχος από την ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ με βάση την υπ' αριθ./21.02.2018 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της εν λόγω Υπηρεσίας, η οποία εκδόθηκε κατόπιν του υπ' αριθ. πρωτ...../2017 Πληροφοριακού Δελτίου, προκειμένου να διερευνηθούν: α) η ροή χρηματικών ποσών στους λογαριασμούς του από και προς την εταιρεία (ΑΦΜ), β) οι πιστώσεις που λαμβάνουν χώρα με τη μορφή μετρητών, επιταγών ή μεταφορών από λογαριασμούς τρίτων φυσικών και νομικών προσώπων στην Ελλάδα και στο εξωτερικό, και γ) η μεταφορά ποσών με τη μορφή εισερχομένων εμβασμάτων από λογαριασμό του προσφεύγοντος στη, στον οποίο σε μεταγενέστερο χρόνο απεστάλη εξερχόμενο έμβασμα από τον ίδιο.

Επειδή, στα πλαίσια του εν λόγω ελέγχου, η ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ απέστειλε στον προσφεύγοντα το υπ' αριθ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΕΞ 2018 ΕΜΠ Αίτημα Παροχής Πληροφοριών, στο οποίο εκείνος ανταποκρίθηκε και κατέθεσε το υπ' αριθ. ΥΕΔΔΕ/24.09.2018 Υπόμνημα.

Επειδή, επίσης, η ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ απέστειλε στην εταιρεία το υπ' αριθ./05.07.2018 Αίτημα Παροχής Πληροφοριών, στο οποίο εκείνη ανταποκρίθηκε με τα υπ' αριθ./17.09.2018 και/24.09.2018 έγγραφα.

Επειδή, ο έλεγχος, αποδεχόμενος μέρος των διαλαμβανομένων στις ανωτέρω έγγραφες απαντήσεις κατέληξε σε ποσό τραπεζικών πιστώσεων, οι οποίες δεν αιτιολογήθηκαν επαρκώς και θεωρήθηκαν ως προσαύξηση περιουσίας του άρθρου 48 παρ.3 του ν.2238/1994, ποσού 250.311,75 €, έναντι αρχικών πρωτογενών καταθέσεων, ποσού 357.118,87 €. Εκ του ανωτέρω τελικού ποσού, πρωτογενείς καταθέσεις άγνωστης πηγής αποτελεί ποσό 222.311,75 €, ενώ το υπόλοιπο, ύψους 28.000,00 €, προέρχεται από την εταιρεία Επίσης, ο έλεγχος προσδιόρισε αξία υποκείμενη σε τέλη χαρτοσήμου, ύψους 70.000,00 €, η οποία αποτελεί προσωρινή ταμειακή διευκόλυνση του προσφεύγοντος προς την εν λόγω εταιρεία.

Επειδή, εν συνεχεία, τα αποτελέσματα του ελέγχου διαβιβάστηκαν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ με το υπ' αριθ./22.10.2018 έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, αιτία του οποίου εκδόθηκε η υπ' αριθ./06.11.2018 εντολή μερικού ελέγχου γραφείου, στα πλαίσια της εκτέλεσης της οποίας εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι τα ποσά τα οποία προέκυψαν ως ανατιολογήτες πιστώσεις είναι σε κάθε περίπτωση αιτιολογημένα και η προέλευση τους ως κεφαλαίου έχει δηλωθεί νομίμως στο παρελθόν και έχουν φορολογηθεί αυτοτελώς, και συγκεκριμένα ότι αποτελούν α) προϊόν μεταβίβασης κατά το έτος 1998 των μετοχών που κατείχε στην εταιρεία έναντι του συνολικού τιμήματος 1.779.453.369 δραχμών, το οποίο εισέπραξε σε μετρητά και β) επενδύσεις συνολικού εισοδήματος ύψους 59.055.822 δρχ. και 641.661.664 δρχ., το

1999, τα οποία χρησιμοποιήθηκαν μέσω επανατοποθετήσεων κεφαλαίων από πιστωτικά ιδρύματα με σκοπό την κερδοφόρα απόδοση τους αλλά και σε ατομικές επενδύσεις με προσωπικό όφελος.

Επειδή, από την από 18/10/2018 Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, προκύπτουν τα κάτωθι:

- Καθώς ο προσφεύγων επικαλέστηκε προς αιτιολόγηση των επίμαχων καταθέσεων μετρητά τα οποία διέθετε, ο έλεγχος προέβη σε προσδιορισμό του πραγματικού διαθέσιμου εισοδήματός του κατά την 31/12/2011, με βάση τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, οικονομικών ετών 2002- 2012, το οποίο ανέρχεται σε 23.575,85 €.
- Ο προσφεύγων στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, οικονομικών ετών 2003- 2012, δήλωσε στον κωδικό 787 "ανάλωση κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε ή απαλλασσόταν από το φόρο", συνολικό ποσό 860.000,00 €, προκειμένου να καλύψει την προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων.
- Τα υπόλοιπα των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος για το έτος 2012 ανέρχονται στο ποσό των 26.113,97 €, το οποίο προσεγγίζει σημαντικά το διαθέσιμο εισόδημά του, όπως αυτό αποτυπώνεται ανωτέρω.
- Οι συνολικές υποχρεώσεις του προσφεύγοντος από στεγαστικά δάνεια ανέρχονται στο ποσό των 1.112.372,40 €.
- Τα ποσά που ο προσφεύγων έχει καταβάλει σε φόρους για την περίοδο 2001- 2011 ανέρχονται κατά προσέγγιση στο ποσό των 129.706,83 €, σύμφωνα με στοιχεία που αντλήθηκαν από το υποσύστημα των εσόδων του πληροφοριακού συστήματος TAXIS.

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ο προσφεύγων αορίστως ισχυρίζεται ότι το σύνολο των πρωτογενών καταθέσεων δικαιολογείται από πωλήσεις μετοχών και επενδύσεις που έλαβαν χώρα κατά τα έτη 1998 και 1999, τα έσοδα από τα οποία επανατοποθετήθηκαν σε πιστωτικά ιδρύματα και επενδύσεις, και άρα δεν θα μπορούσαν να βρίσκονται εις χείρας του σε μετρητά, χωρίς να επικαλείται συγκεκριμένα γεγονότα και να προσκομίζει περαιτέρω παραστατικά που να υποδεικνύουν την πορεία του χρήματος μέχρι και τις επίμαχες καταθέσεις.

Επειδή, σε πληθώρα περιπτώσεων οι καταθέσεις είναι ονομαστικές, έχουν δηλαδή διενεργηθεί από τρίτο πρόσωπο, και συνεπώς δεν μπορεί να τεκμηριωθεί ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι πρόκειται για επανακαταθέσεις χρημάτων που του ανήκαν.

Επειδή, και στις περιπτώσεις που ο καταθέτης ταυτίζεται με τον προσφεύγοντα, αυτός δεν επικαλείται συγκεκριμένες προγενέστερες αναλήψεις προκειμένου να αιτιολογήσει τα επίμαχα ποσά ως επανακατάθεση, ούτε τα συσχετίζει με έσοδα τα οποία έχουν ήδη δηλωθεί και φορολογηθεί, ενώ από τα δεδομένα που παρατέθηκαν ανωτέρω, δεν προκύπτει διαθέσιμο εισόδημα εκτός τραπεζικού συστήματος, ικανό να αιτιολογήσει την καταλογισθείσα προσαύξηση.

Επειδή ο έλεγχος της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ λειτούργησε με την κάτωθι παραδοχή:

«9. Ειδικά στην περίπτωση του ελεγχόμενου διαπιστώνεται μεγάλος αριθμός καταθέσεων στους τραπεζικούς λογαριασμούς από την εταιρεία -.....- τις οποίες αιτιολογεί ως ποσά τα οποία λαμβάνει ως επ ιστροφή λόγω ΤΑΜΕΙΑΚΗΣ ΔΙΕΥΚΟΛΥΝΣΗΣ που παρείχε στην εταιρεία και προσκομίζει την καρτέλα- αναλυτικό καθολικό του τεταρτοβάθμιου λογαριασμού «Λογαριασμός Κίνησης Ταμειακής Διευκόλυνσης από 01/01 - 31/12/2012». Επισυνάπτει δε και αντίστοιχες καρτέλες για τις χρήσεις 2010 και 2011 προκειμένου να αιτιολογήσει ότι η ταμειακή διευκόλυνση προς την εταιρεία ξεκινά από το 2010. Καθώς ο παρών έλεγχος εξετάζει την κίνηση στους τραπεζικούς λογαριασμούς του ελεγχόμενου, όπου αυτή συνάδει με την εικόνα της ανωτέρω προσκομισθείσας καρτέλας, ο έλεγχος για τα ποσά που πράγματι αντιστοιχίζονται μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών του ελεγχόμενου και της εν λόγω καρτέλας θα επιβάλλει το αναλογούν τέλος χαρτοσήμου. Στις περιπτώσεις ωστόσο που η χρηματική ροή δεν επαληθεύεται από τις κινήσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς του ελεγχόμενου και δεν αποδεικνύεται η επιστροφή των χρηματικών ποσών στην εταιρεία ο έλεγχος θα ενεργήσει σύμφωνα με τα ειδικών οριζόμενα στις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994.»

Επειδή ο έλεγχος διαπίστωσε ότι στην συνυποβληθείσα με το υπ' αριθ. ΥΕΔΔΕ/24.09.2018 Υπόμνημα της εταιρείας καρτέλα- αναλυτικό καθολικό του τεταρτοβάθμιου λογαριασμού «Λογαριασμός Κίνησης Ταμειακής Διευκόλυνσης από 01/01 - 31/12/2012» υφίσταται πίστωση ποσού 82.000,00 € την 09/02/2012 με την αιτιολογία ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΕΠΙΤΑΓΗΣ και ποσού 18.000,00 € την 14/02/2012 με αιτιολογία για τις οποίες δεν υφίσταται αντίστοιχα χρέωση λογαριασμού του προσφεύγοντος, δηλαδή δεν υφίσταται ροή εντός τραπεζικού συστήματος. Επίσης, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι τα ποσά που πιστώνονται στους λογαριασμούς του προσφεύγοντος ανέρχονται σε 98.000,00 €, ενώ τα ποσά που χρεώνονται σε 70.000,00 €.

Επειδή με βάση το ως άνω σκεπτικό ο έλεγχος επέβαλε το αναλογούν τέλος χαρτοσήμου στο ποσό των 70.000,00 €, ενώ θεώρησε το ποσό των 28.000,00 € (98.000,00 €- 70.000,00 €) προσαύξηση περιουσίας, καθόσον αποτελεί νέο χρήμα στους λογαριασμούς του προσφεύγοντος.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, ορθώς ο έλεγχος προχώρησε στη χαρτοσήμανση του ποσού των 70.000,00 €, σύμφωνα και με τις οδηγίες της ΠΟΛ. 1175/2017.

Επειδή, περαιτέρω, ο προσφεύγων επικαλείται ότι οι κινήσεις και τα χρηματικά ποσά προς και από την εταιρεία είναι απολύτως και επαρκώς αιτιολογημένα εκ της ιδιότητας του ως πρόεδρος και μέλους του ΔΣ της ως άνω εταιρείας και θα πρέπει να εξετασθούν, όχι αποσπασματικά, όπως εν προκειμένω πράττει ο έλεγχος, μόνο για το οικονομικό έτος 2012, αλλά συνδυαστικά και με τα προηγούμενα και επόμενα έτη καθότι αποτελούν είτε αμοιβές μέλους ΔΣ είτε ταμειακές διευκολύνσεις προς και από την εταιρεία οι κινήσεις των οποίων πραγματοποιήθηκαν σε διαφορετικά οικονομικά έτη. Πιο συγκεκριμένα, οι κινήσεις αυτές προς

και από την εταιρεία, έχουν πραγματοποιήσει τα έτη 2010 και 2011, όπως προκύπτει από τα αναλυτικά καθολικά της εταιρείας, της καρτέλας στην εταιρεία τα αντίστοιχα χρονικά διαστήματα.

Επειδή ο προσφεύγων διετέλεσε Πρόεδρος και Διευθύνων Σύμβουλος της επιχείρησης κατά την επίμαχη χρήση.

Επειδή, στον προσφεύγοντα καταλογίστηκε ως προσαύξηση περιουσίας ποσό 25.000,00 €, το οποίο προέρχεται από την εταιρεία

Επειδή, συνεπώς, δεδομένου ότι το ποσό των 28.000,00 € καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα βάσει εγγραφής στα βιβλία της εταιρείας και όχι βάσει πίστωσης στους λογαριασμούς του, δεν μπορεί να συνιστά προσαύξηση περιουσίας, καθώς είναι γνωστής προέλευσης, ενώ το είδος της συναλλαγής θα προκύψει από τον έλεγχο των βιβλίων του ως άνω νομικού προσώπου.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 25/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, και συγκεκριμένα: α) τη **μερική αποδοχή**, ως προς την υπ' αριθμ. /2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ, οικονομικού έτους 2013, και την τροποποίηση αυτής και β) την **απόρριψη**, ως προς την υπ' αριθμ. /2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012- 31/12/2012.

Προσδιορισμός Φορολογητέου Εισοδήματος Οικονομικού Έτους 2013:

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ (1)	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ (2)	ΠΟΣΑ Δ.Ε.Δ. (3)	ΔΙΑΦΟΡΑ (3 - 1)
Α-Β. από ακίνητα				
Γ. από κινητές αξίες				
Δ. από εμπορικές επιχειρήσεις				
Ε. από γεωργικές επιχειρήσεις				
ΣΤ. από μισθωτές υπηρεσίες		12.766,22	12.766,22	12.766,22
Ζ. από ελευθέρια επαγγέλματα		250.311,75	222.311,75	222.311,75
Εισόδημα αλλοδ. προέλευσης				
Συνολικό Εισόδημα		263.077,97	235.077,97	235.077,97
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται				
Υπόλοιπο		263.077,97	235.077,97	235.077,97

Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται				
Αθροισμα		263.077,97	235.077,97	235.077,97
Εκπτώσεις δαπανών άρθρου 8 ν. 2238/1994				
Φορολογητέο Εισόδημα		263.077,97	235.077,97	235.077,97

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

Οικονομικό έτος 2013:

Α) Φόρος Εισοδήματος:

Α. Φορολογητέο εισόδημα και φόρος βάσει κλίμακας	Ποσό Δήλωσης (1)		Ποσά Ελέγχου (2)		Ποσά βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ. (3)		Διαφορά (3) - (1)
	Εισόδημα	Φόρος κλπ.	Εισόδημα	Φόρος κλπ.	Εισόδημα	Φόρος κλπ.	
1. Εισόδημα-φόρος κλίμακας	0,00	0,00	263.077,97	105.805,09	235.077,97	93.205,09	
Μείωση του φόρου							
Υπόλοιπο φόρου				105.805,09		93.205,09	
Επιβάρυνση φόρου αποδείξεων (γ)						229,00	
Φόρος που αναλογεί				105.805,09		93.434,09	93.434,09
Γ. Εκπτώσεις από το φόρο που αναλογεί							
1. Φόρος που παρακρατήθηκε στο Εισόδημα από :							
Μισθωτές υπηρεσίες			2.553,25		2.553,25		
Υπόλοιπο Φόρου				103.251,84		90.880,84	90.880,84
Πρόσθετος φόρος άρθρου 58 ν.4174/2013 (50%)				51.625,92		45.440,42	45.440,42
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013 (60 * 0,73% = 43,80%)				45.224,31		39.805,81	39.805,81
Εισφορά αλληλεγγύης		871,76		11.755,99		11.146,63	10.274,87
Τελικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση		871,76		211.858,06		187.273,70	186.401,94

Σημείωση ως προς τον υπολογισμό της ανωτέρω εισφοράς αλληλεγγύης:

ΧΡΗΣΗ	2012
Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες	12.766,22
Εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα άρθρου 48§3 του ν.2238/1994	222.311,75
Αυτοτελώς φορολογούμενα Ποσά	28.115,12
Φόρος αυτοτελώς Φορολογούμενων Ποσών	15.472,75
Συνολικό εισόδημα επιβολής εισφοράς	278.665,84
Συντελεστής εισφοράς αλληλεγγύης	4%
Εισφορά	11.146,63
Ποσό εισφοράς που έχει βεβαιωθεί βάσει δήλωσης	871,76
Καταλογιζομένη Εισφορά βάσει ΔΕΔ	10.274,87

Β) Τέλη Χαρτοσήμου:

Αξία υποκείμενη σε τέλος χαρτοσήμου	70.000,00
--	------------------

Τέλη Χαρτοσήμου	700,00
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα τέλη χαρτοσήμου	140,00
Σύνολο προστίμου & τόκου ν. 4174/2013	787,92
Καταλογιζόμενο ποσό	1.627,92

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