



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604538

ΦΑΞ : 213-1604567

Καλλιθέα, 30-9-2020

Αριθμός απόφασης: 1990

ΑΠΟΦΑΣΗ

ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 63 του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε 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. της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθμ. Α 1122/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2088/31-05-2020).

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

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 5-2-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ, κατοίκου, οδός κατά των κάτωθι πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοπ. πράξης	Είδος προστίμου	Έτος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1		9-12-2019	7-1-2020	Εισόδημα	2013	26.587,22€
2		9-12-2019	7-1-2020	Κ.Ν.Τ.Χ.	2013	4.381,51€

...

της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις στην ανωτέρω παράγραφο 4 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Κ.Ν.Τ.Χ., οικονομικού έτους 2014 (χρήσης 2013) και χρήσης 2013, αντίστοιχα, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 9-12-2019 οικείες εκθέσεις ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 5-2-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθ./2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014 (χρήσης 2013), προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 12.645,39€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 12.969,11€, πλέον εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 972,72€.

Με την με αριθ./2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, χρήσης 2013, προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα χαρτόσημο ποσού 1.802,56€, πλέον εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα ως άνω τέλη χαρτοσήμου ποσού 360,51€, πλέον πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου λόγω ανακρίβειας ποσού 1.848,70€, πλέον εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα ως άνω πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου ποσού 369,74€.

Ιστορικό

Η διαφορά φόρου προέκυψε διότι με την με αριθ./2019 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, η οποία εκδόθηκε συνεπεία του με αριθ. πρωτ./...../...../...../2018 εγγράφου της Δ/νσης Οικονομικής Αστυνομίας, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και Κ.Ν.Τ.Χ., για την χρήση 2013, προκειμένου να διαπιστωθεί αν συντρέχει περίπτωση εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 48 § 3 του ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151), κατόπιν επεξεργασίας του ηλεκτρονικού αρχείου των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος, μέσω του Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Η με αριθ./2019 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ εκδόθηκε μετά την διενέργεια του ελέγχου, ήτοι μετά την έκδοση του με αριθ./2019 αιτήματος παροχής πληροφοριών της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.. Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι την 23-5-2019 είχε αιτηθεί από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. να του χορηγήσει αντίγραφο του Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας με τις κινήσεις των τραπεζικών του λογαριασμών για την κρινόμενη χρήση.

...

2. Ο προσφεύγων αναφορικά με τις με α/α 7, 15, 75, 118, 130, 132, 137, 149, 209, 211, 274, 283, 289, 297, 333, 346, 351, 352, 355, 361, 408, 420, 424, 519, 527, 540, 575, 576, 579, 581, 587, 596, 621, 625, 626, 671, 726, 728, 792, 793, 858 και 861 πιστώσεις, τις οποίες ο έλεγχος έκρινε ως αναπαισιολόγητες, προσκόμισε τόσο στον έλεγχο, όσο και με την κρινόμενη προσφυγή, καταθετήρια της , στα οποία δεν υπάρχει το όνομα του καταθέτη, αλλά ο τηλεφωνικός αριθμός ή , οι οποίοι τηλεφωνικοί αριθμοί ανήκουν στην εταιρεία με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ Ως εκ τούτου, δικαιολογείται η πηγή προέλευσης των ως άνω πιστώσεων.
3. Ο έλεγχος εσφαλμένα δεν έκανε αποδεκτά τα δικαιολογητικά που προσκόμισε ο προσφεύγων τόσο στον έλεγχο, όσο και με την κρινόμενη προσφυγή, αναφορικά με τις με α/α 111, 119, 166, 198, 290, 394, 445, 503, 570, 623, 628, 629, 631, 632, 633, 634, 635, 636, 637, 638, 789 και 854 πιστώσεις.

Στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης, ο προσφεύγων απέστειλε μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου στην Υπηρεσία μας αίτημα για προσωπική ακρόαση, το οποίο έλαβε από την Υπηρεσία μας αριθ. πρωτ. εισερχομένου ΔΕΔ ΕΙ/ 31-8-2020 ΕΜΠ.

Σε απάντηση του ανωτέρω αιτήματος προγραμματίστηκε η με ημερομηνία 7-9-2020 και ώρα 10:00 πμ συνάντηση στα κεντρικά γραφεία της Υπηρεσίας, η οποία διήρκεσε διάρκειας 45 λεπτά (10:00 πμ – 10:45 πμ), κατόπιν της οποίας συντάχθηκε το με αριθ. ΔΕΔ ΕΙ 2020 ΕΜΠ/ 7-9-2020 πρακτικό συνάντησης, στο οποίο αναφέρεται ότι: «*Ο κος με Α.Δ.Τ. και η κα με Α.Δ.Τ. προσήλθαν στην Υπηρεσία μας προκειμένου να μας παράσχουν επεξηγήσεις επί των στοιχείων που έχουν ήδη υποβληθεί με την αρχική ενδικοφανή προσφυγή. Όπου δεν υπάρχουν υπογραφές στα καταθετήρια από την διασταύρωση των καταθετηρίων που φέρουν το όνομα του υπογράφοντος μπορεί να διαπιστωθεί ότι είναι το ίδιο πρόσωπο.*».

Εν συνεχεία, ο προσφεύγων προσκόμισε στην Υπηρεσία μας το από 10-9-2020 Υπόμνημα, το οποίο έλαβε από την Υπηρεσία μας αριθ. πρωτ. εισερχομένου ΔΕΔ ΕΙ/ 10-9-2020 ΕΜΠ, στο οποίο αναφέρει ότι: «***Α.** όσον αφορά στις πιστώσεις, για τις οποίες αναφέρεται στους οικείους συνταχθέντες Πίνακες, που ενσωματώνονται στην υπό κρίση Ενδικοφανή Προσφυγή μου, ως αιτιολογία «ΕΜΕΙΣ ΚΑΤΑΘΕΣΗ», προσκομίζω κι επικαλούμαι τα κάτωθι:*

1. Αναλυτικές καταστάσεις προσωπικού, με τα στοιχεία των απασχολούμενων μισθωτών, των Εταιρειών με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ. και «.....», με Α.Φ.Μ., των οποίων τυγχάνω διαχειριστής.

2. Υπεύθυνες Δηλώσεις των προσώπων, που προέβησαν στην εκάστοτε κατάθεση (ελεγχόμενη πίστωση), ως εργαζόμενοι των ανωτέρω εταιρειών, προκειμένου να εξοφληθούν υποχρεώσεις των

...
πελατών τους. Ειδικότερα, σε κάθε μία από τις εν λόγω Υπεύθυνες Δηλώσεις αναφέρεται η ιδιότητα του κάθε καταθέτη και η εκάστοτε κατάθεση, στην οποία προέβη, ανά ημερομηνία και ποσό.

...
Τέλος, η κα, αν και διέκοψε τη συνεργασία της με την Εταιρεία «.....», στις 31.10.2013, προέβη σε μία ακόμη κατάθεση, για λογαριασμό της ανωτέρω Εταιρείας, στις 07.11.2013, δεδομένου ότι η εν λόγω κατάθεση, ποσού 362,00€, αφορούσε σε πελάτη, που διαχειριζόταν η ίδια και, ως εκ τούτου, αποτελούσε εκκρεμότητά της.

Β. Όσον αφορά στην πίστωση με Α/Α 789, ποσού 3.397,62 Ευρώ, στις 29.11.2013, η οποία, όπως προκύπτει από τον οικείο πίνακα της ενδικοφανούς προσφυγής μου, αφορά σε αντιλογισμό, λόγω λάθους αιτιολογίας, προσκομίζω κι επικαλούμαι αντίγραφο της κινήσεως του ελεγχόμενου λογαριασμού μου στην, από το οποίο συνάγεται ο «αντιλογισμός», δεδομένου ότι αρχικά το ποσό αυτό αφαιρέθηκε από το λογαριασμό και, εν συνεχεία, κατατέθηκε εκ νέου από την Εταιρεία με την επωνυμία «.....» προκειμένου να εξοφληθούν υποχρεώσεις της.

Γ. ...

Ειδικότερα, ιδίως για τις πιστώσεις με **α/α 111, 119, 445 και 623**, το παραστατικό καταθέσεως (καταθετήριο) αναγράφει το τηλέφωνο της επιχειρήσεως, στην οποία αφορά η κάθε συναλλαγή, ώστε να προκύπτει ευχερώς ο καταθέτης του οικείου ποσού. Προσκομίζω ενώπιον της Διευθύνσεώς σας εκ νέου αντίγραφα των οικείων καταθετηρίων.

Στη χειρότερη για εμένα περίπτωση, αν δεν γίνουν δεκτά τα ανωτέρω, οι πιστώσεις με α/α 445, 497, 503 και 623 αιτιολογούνται πλήρως, καθώς πρόκειται για καθ' όλα γνωστή πηγή και αιτία συναλλαγής, δεδομένου ότι οι διενεργηθείσες, για λογαριασμό των Εταιρειών/πελατών, πληρωμές, είναι **ισόποσες** με τις ελεγχόμενες πιστώσεις και, ως εκ τούτου, πρέπει να εξαιρεθούν από τον εις βάρος μου καταλογισμό.

Όσον αφορά την πίστωση με **α/α 854**, ποσού 1.600,00 Ευρώ, αφορά σε εξόφληση του υπ' αριθμ./2013 Τ.Π.Υ., αντίγραφο του οποίου προσκομίζω εκ νέου κι επικαλούμαι. Όπως προκύπτει από το οικείο καταθετήριο, αλλά και από την έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, καταθέτης του εν λόγω ποσού ήταν ο κ., ταμίας του Σωματείου Σ.Ε.Δ.Υ.Κ.Α. (Σύνδεσμος Εταιρειών Διαμεσολαβητικών Υπηρεσιών Κινητών Αξιών), ιδιότητα, η οποία προκύπτει από το σύστημα πληροφοριακών συστημάτων εντοπισμού πραγματικού δικαιούχου του συστήματος TaxisNet, που προσκομίζω κι επικαλούμαι.

...
Τέλος, οι πιστώσεις με **α/α 621 και 153** αφορούν σε κατάθεση μετρητών σε μηχάνημα αυτόματων συναλλαγών (ΑΤΜ) και, ως εκ τούτου, η Τράπεζα αδυνατεί να μου χορηγήσει οιοδήποτε περαιτέρω στοιχείο/παραστατικό. ...».

...

Στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης, ο προσφεύγων απέστειλε μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου στην Υπηρεσία μας το από 24-9-2020 Υπόμνημα, το οποίο έλαβε από την Υπηρεσία μας αριθ. πρωτ. εισερχομένου Δ.Ε.Δ. ΕΙ 2020 ΕΜΠ/ 24-9-2020, στο οποίο επικαλείται την με αριθ. Ε.2147/11-9-2020 εγκύκλιο του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΕΜΠΡΟΘΕΣΜΟ ΤΗΣ ΥΠΟ ΚΡΙΣΗ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 63 «Ειδική Διοικητική Διαδικασία -Ενδικοφανής προσφυγή» του ν.4174/2013, με τις τροποποιήσεις του άρθρου 18 του ν.4446/2016: «1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου ορίζεται σε εξήντα (60) μέρες για φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.1 και 4 του άρθρου 5 «Κοινοποίηση πράξεων» του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «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) ...,

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

γ) ...

...

5. Πράξη που αποστέλλεται με συστημένη επιστολή θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δεκαπέντε (15) ημερών από την ημέρα αποστολής, εάν η ταχυδρομική διεύθυνση του παραλήπτη κατά τα ανωτέρω βρίσκεται στην Ελλάδα. Σε περίπτωση που η ταχυδρομική διεύθυνση είναι εκτός Ελλάδας, η πράξη θεωρείται ότι έχει κοινοποιηθεί νομίμως μετά την παρέλευση τριάντα (30) ημερών από την ημέρα αποστολής της συστημένης επιστολής. Σε περίπτωση που η επιστολή δεν παραδοθεί και δεν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο ή στον εκπρόσωπο του για οποιονδήποτε λόγο, η Φορολογική Διοίκηση ζητά από την ταχυδρομική υπηρεσία την επιστροφή αυτής με συνοδευτικό

...
κείμενο, στο οποίο περιλαμβάνονται οι ακόλουθες πληροφορίες: α) η ημερομηνία, κατά την οποία η συστημένη επιστολή προσκομίσθηκε και παρουσιάστηκε στην ως άνω διεύθυνση και β) ο λόγος για τη μη κοινοποίηση ή τη μη βεβαίωση της κοινοποίησης. Η Φορολογική Διοίκηση μεριμνά, προκειμένου αντίγραφο της συστημένης επιστολής να βρίσκεται στη διάθεση της αρμόδιας υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης και να μπορεί αυτή να παραδοθεί στον φορολογούμενο ή εκπρόσωπο του οποιαδήποτε στιγμή και αδαπάνως.».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1180/ 27-9-2018 με θέμα: «Εμπρόθεσμη άσκηση προσφυγής κατά πράξεων Φορολογικής Διοίκησης» αναφέρεται ότι: «Με αφορμή ερωτήματα που έχουν υποβληθεί στην υπηρεσία μας και προκειμένου να κριθεί το κρίσιμο ζήτημα της εμπρόθεσμης άσκησης προσφυγής (ενδικοφανούς ή δικαστικής, κατά περίπτωση), σε υποθέσεις, για τον χειρισμό των οποίων έχουν δοθεί οδηγίες με την ΠΟΛ.1207/2017 εγκύκλιο κατ' εφαρμογή του άρθρου 19 του ν.4174/2013, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Όσον αφορά στην κοινοποίηση πράξεων της Φορολογικής Διοίκησης σε φυσικό πρόσωπο, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας).

Ειδικότερα, με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου αυτού ορίζεται ότι σε περίπτωση που η πράξη αποστέλλεται με συστημένη επιστολή θεωρείται ότι αυτή έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δεκαπέντε (15) ημερών από την ημέρα αποστολής, εάν η ταχυδρομική διεύθυνση του παραλήπτη βρίσκεται στην Ελλάδα. Σε περίπτωση που η ταχυδρομική διεύθυνση είναι εκτός Ελλάδας, η πράξη θεωρείται ότι έχει κοινοποιηθεί νομίμως μετά την παρέλευση τριάντα (30) ημερών από την ημέρα αποστολής.

2. Επίσης, με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν.4174/2013 ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται εντός τριάντα ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης στον φορολογούμενο.

3. ...

4. Σύμφωνα με το άρθρο 20 παρ.1 του Συντάγματος, το οποίο κατοχυρώνεται και από την ΕΣΔΑ (άρθρα 6 και 13) το δικαίωμα του πολίτη για παροχή έννομης προστασίας από τα Δικαστήρια αποτελεί θεμελιώδες συνταγματικό δικαίωμα υπό τη διατύπωση της «δίκαιης δίκης», αποτελεί δε θεμελιώδη αρχή του κράτους δικαίου (σχετ. και η Έκθεση της Επιστημονικής Υπηρεσίας της Βουλής επί του άρθρου 5 του ν.4174/2013). Επισημαίνεται, εξάλλου, ότι, κατά τη νομολογία του ΕΔΔΑ (Απόφαση ΕΔΔΑ της 22.4.2010, Καμβύσης κατά Ελλάδας (αρ. προσφυγής 2735/2008), η απλή πιθανολόγηση ως προς την ημερομηνία από την οποία άρχισε να τρέχει η προθεσμία για την άσκηση του ένδικου βοηθήματος, χωρίς να έχει προσδιορισθεί πέρα από κάθε εύλογη αμφιβολία ο χρόνος κατά τον οποίο ο προσφεύγων λαμβάνει πράγματι γνώση της ένδικης πράξης, συνιστά παραβίαση του άρθρου 6 της ΕΣΔΑ, εφόσον φράσσει στην πράξη την πρόσβασή του στην κατ' ουσίαν εξέταση της υπόθεσής του.

...

5. Κατόπιν των ανωτέρω, γίνεται δεκτό ότι, με τη διάταξη του άρθρου 5 παρ.5 του Κ.Φ.Δ., εισάγεται μεν τεκμήριο νόμιμης κοινοποίησης σε περίπτωση κοινοποίησης με συστημένη επιστολή, το οποίο όμως, ως μαχητό, ανατρέπεται σε περίπτωση κατά την οποία η κοινοποίηση των πράξεων της Φορολογικής Διοίκησης λαμβάνει χώρα αποδεδειγμένα, με την προσκόμιση της σχετικής βεβαίωσης παραλαβής από τα ΕΛ.ΤΑ., μετά την πάροδο του δεκαπενθημέρου του άρθρου 5 παρ.5 του Κ.Φ.Δ. Επομένως, σε αυτή την περίπτωση, δεν θίγεται το δικαίωμα του φορολογουμένου να ασκήσει εντός της νόμιμης προθεσμίας προσφυγή (ενδικοφανή ή δικαστική), η οποία αφετηριάζεται από την επομένη της κοινοποίησης και όχι από την επομένη της παρόδου του δεκαπενθημέρου του άρθρου 5 παρ.5 του Κ.Φ.Δ.».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, οι προσβαλλόμενες πράξεις μαζί με τις από 9-12-2019 οικείες εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος και Κ.Ν.Τ.Χ., χρήσης 2013, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα με την με αριθ. πρωτ./2019 συστημένη επιστολή, η οποία κατατέθηκε στο κεντρικό κατάστημα των στην την 12-12-2019 (RE GR) και παρελήφθη από τον προσφεύγοντα την **7-1-2020**, ήτοι μετά την πάροδο του δεκαπενθημέρου του άρθρου 5 παρ.5 του Κ.Φ.Δ., σύμφωνα με την εκτύπωση του ως άνω συστημένου από τα ΕΛΤΑ, το οποίο διαβιβάστηκε στην Υπηρεσία μας από την Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ.

Επειδή, ο προσφεύγων όφειλε να ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή εντός προθεσμίας τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της με αριθ. πρωτ./2019 συστημένης επιστολής της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, **ήτοι μέχρι την 6-2-2020**.

Επειδή, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή ασκήθηκε **την 5-2-2020**, ήτοι εντός της προθεσμίας των τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της με αριθ. πρωτ./2019 συστημένης επιστολής της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ. Ως εκ τούτου, γίνεται δεκτό ότι η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή ασκήθηκε **εμπρόθεσμα**.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΓΕΓΟΝΟΣ ΟΤΙ Η ΜΕ ΑΡΙΘ./2019 ΕΝΤΟΛΗ ΜΕΡΙΚΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΤΗΣ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗΣ ΤΗΣ Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ ΕΚΔΟΘΗΚΕ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΔΙΕΝΕΡΓΕΙΑ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ, ΗΤΟΙ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΕΚΔΟΣΗ ΤΟΥ ΜΕ ΑΡΙΘ./2019 ΑΙΤΗΜΑΤΟΣ ΠΑΡΟΧΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ ΤΗΣ ΑΡΜΟΔΙΑΣ Δ.Ο.Υ.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 «Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης» του ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις του άρθρου 45 του ν.4223/2013 (ΦΕΚ Α' 287), ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και

...
σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της.

β) Η απόφαση της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιείται στο φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. ...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 του ν.4174/2013, όπως αντικαταστάθηκε και ισχύει με τις διατάξεις του άρθρου 45 του ν.4223/2013 (ΦΕΚ Α' 287), ορίζεται ότι: «1. Ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος φέρει έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα, και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής:

α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής,

β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου, στον οποίο έχει ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος,

γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,

δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος,

ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και

στ) το χαρακτηρισμό πλήρης ή μερικός έλεγχος, κατά περίπτωση.

Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται.

2. Ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος πρέπει να επιδεικνύει το δελτίο ταυτότητας του και την εντολή φορολογικού ελέγχου πριν την έναρξη του φορολογικού ελέγχου.».

Επειδή, σύμφωνα με την με αριθ. πρωτ. ΔΕΛ Α 1069048/ 2-5-2014 (ΟΡΘΗ ΕΠΑΝΑΛΗΨΗ) «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 23, 25, 27, 28, 34, 62 και 66 του ν.4174/2013 "Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας"» αναφέρεται ότι: «Άρθρο 23

Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση

...
πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο.

Ο έλεγχος της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων μπορεί να έχει τη μορφή του φορολογικού ελέγχου από το γραφείο της Φορολογικής Διοίκησης ή του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου.

Η Φορολογική Διοίκηση στις περιπτώσεις που διενεργεί φορολογικό έλεγχο από το γραφείο της, αξιοποιεί κάθε στοιχείο που έχει στην κατοχή της όπως, οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά στοιχεία που υποβάλλει ο φορολογούμενος καθώς και οποιοδήποτε έγγραφο ή πληροφορία περιήλθε από τρίτους.

Στις περιπτώσεις που η Φορολογική Διοίκηση αποφασίζει να διενεργήσει πλήρη επιτόπιο φορολογικό έλεγχο πρέπει, την απόφασή της αυτή, να τη γνωστοποιήσει στον φορολογούμενο πριν την επίσκεψη του ελεγκτή στις εγκαταστάσεις του φορολογουμένου. (Επισυνάπτεται στη παρούσα σχέδιο ειδοποίησης).

Σημειώνεται ότι είναι δυνατόν ύστερα από πράξη του Γ.Γ.Δ.Ε. να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις που υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή.

Άρθρο 25

Με την παράγραφο 1 του άρθρου 25 προβλέπονται τα στοιχεία που πρέπει να φέρει η εντολή διενέργειας του φορολογικού ελέγχου.

Μεταξύ των στοιχείων που φέρει η ως άνω εντολή είναι η διάρκεια του φορολογικού ελέγχου καθώς και ο χαρακτηρισμός (είδος) πλήρης ή μερικός έλεγχος.

Για τα στοιχεία αυτά σημειώνουμε τα εξής:

Η διάρκεια του ελέγχου που θα τίθεται συναρτάται άμεσα τόσο με το χαρακτηρισμό (είδος) ελέγχου πλήρης ή μερικός όσο και με τα δεδομένα της κάθε υπόθεσης όπως είναι το μέγεθος της επιχείρησης, το αντικείμενο των εργασιών, ο βαθμός δυσκολίας κλπ.

Σε κάθε περίπτωση, η διάρκεια που θα τεθεί, πρέπει να εξασφαλίζει τη διενέργεια του ελέγχου με σχετική άνεση χρόνου δεδομένου ότι μπορεί να παραταθεί μία φορά κατά έξι (6) μήνες και περαιτέρω παράταση για ακόμη έξι (6) μήνες είναι δυνατή μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις.

Η τροποποίηση της εντολής προκειμένου να παραταθεί η διάρκεια του φορολογικού ελέγχου πρέπει να εκδίδεται πριν την ημερομηνία λήξης της διάρκειας που αναγράφεται στην τροποποιηθείσα εντολή.

Σχετικά με το χαρακτηρισμό (είδος) ελέγχου.

...

Πλήρης έλεγχος είναι αυτός που διενεργείται για όλες τις φορολογίες και όλα τα φορολογικά αντικείμενα καθώς και για τις εισφορές και τα τέλη ο οποίος είναι και οριστικός.

Μερικός έλεγχος είναι αυτός που δεν συγκεντρώνει τα παραπάνω στοιχεία του πλήρους ελέγχου.

Συνήθως θα εκδίδονται εντολές για διενέργεια μερικού φορολογικού ελέγχου.».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, την 13-9-2018 η Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ εξέδωσε την με αριθ./...../2018 εντολή ελέγχου φορολογίας εισοδήματος περιόδου 1/1/2014 - 31/12/2016, η οποία κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα με την με αριθ. πρωτ./2018 Γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 18, 19 και 72 παρ. 18 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του ν. 4512/2018 (ΦΕΚ Α' 5). Την 10-4-2019, η ανωτέρω Δ.Ο.Υ. προέβη σε τροποποίηση της με αριθ. αρχικής εντολής ελέγχου, λόγω επέκτασης της ελεγχόμενης περιόδου κατά ένα χρόνο, ήτοι προστέθηκε η χρήση 2013. Η με αριθ./...../2019 εντολή ελέγχου περιόδου 1/1/2013 - 31/12/2016 κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα με την με αριθ. πρωτ./2019 Γνωστοποίηση. Την 23-5-2019 ο προσφεύγων με την με αριθ. πρωτ. αίτησή του, ζήτησε να του χορηγηθεί αντίγραφο του Ειδικού Αυτοματοποιημένου Λογισμικού αλλά και των κινήσεων των τραπεζικών του λογαριασμών που περιήλθαν στην Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ κατόπιν ηλεκτρονικών αιτημάτων στο Σύστημα Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών (νόμος 4170/2013 ΦΕΚ Α' 163/12.07.2013 Ενσωμάτωση της Οδηγίας 2011/16/ΕΕ, ρύθμιση θεμάτων της ΕΛ.Τ.Ε., αναμόρφωση Οργανισμού του Ν.Σ.Κ. και άλλες διατάξεις), αφού με την με αριθ. πρωτ./2019 Γνωστοποίηση γνώριζε ότι εκδόθηκε εντολή ελέγχου για την περίοδο 1/1/2013 - 31/12/2016. Ο έλεγχος με την με αριθ. πρωτ./2018 απάντηση στην ανωτέρω αίτηση του προσφεύγοντος παρέδωσε σε ψηφιακό δίσκο (cd) αντίγραφο με τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών για την ανωτέρω περίοδο. Έπειτα από την ολοκλήρωση της επεξεργασίας των δεδομένων και των στοιχείων που περιήλθαν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. κατόπιν του ηλεκτρονικού αρχείου του Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων αλλά και των ηλεκτρονικών αιτημάτων στο Σύστημα Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών, συντάχθηκε το με αριθ. πρωτ./2019 Αίτημα Παροχής Πληροφοριών το οποίο κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα την ίδια ημέρα. Στο Αίτημα Παροχής Πληροφοριών συμπεριλαμβάνονται 1.593 κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του ελεγχόμενου για τις χρήσεις 2013 έως 2016, εκ των οποίων οι 861 αφορούν την χρήση 2013. Την 14-6-2019, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. προέβη σε τροποποίηση της με αριθ. εντολής ελέγχου εκδίδοντας την με αριθ./...../2019 εντολή ελέγχου περιόδου 1/1/2014 - 31/12/2016 και την με αριθ./...../2019 εντολή ελέγχου περιόδου 01/01/2013 - 31/12/2013, η οποία επιδόθηκε στον ίδιο τον προσφεύγοντα με την από 24-6-2019 έκθεση επίδοσης.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, ότι η με αριθ./...../2019 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ εκδόθηκε μετά την διενέργεια του

...
ελέγχου, ήτοι μετά την έκδοση του με αριθ./2019 αιτήματος παροχής πληροφοριών της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., απορρίπτεται ως αβάσιμος.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΗΣ ΠΑΡ.3 ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 48 ΤΟΥ Ν.2238/1994

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 4 του ν.2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151), ορίζεται ότι:
«Το εισόδημα ανάλογα με την πηγή της προσέλευσής του διακρίνεται κατά τις επόμενες κατηγορίες ως εξής:

Α-Β. Εισόδημα από ακίνητα.

Γ. Εισόδημα από κινητές αξίες.

Δ. Εισόδημα από εμπορικές, επιχειρήσεις.

Ε. Εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις.

ΣΤ. Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.

Ζ. Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών και από κάθε άλλη πηγή.».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010 (ΦΕΚ Α' 175), ορίζεται ότι: *«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 προέλευσης 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 την ΠΟΛ.1095/ 29-4-2011 «Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010» αναφέρεται ότι: *«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. Κατά την εφαρμογή αυτών των διατάξεων, για κάθε υπόθεση που ελέγχεται, πιθανόν να προκύπτουν συγκεκριμένα προβλήματα, τα οποία πρέπει να ελέγχονται και να αντιμετωπίζονται το κάθε ένα ξεχωριστά και μεμονωμένα με τις δικές του ιδιαιτερότητες.

6. ...

7. ...

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. ...

10. ...

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.».

...

Επειδή, κατά την αρκούντως σαφή και προβλέψιμη έννοια της διάταξης (του εδαφίου α') της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ (όπως η παράγραφος αυτή ίσχυε πριν από την προσθήκη σε αυτήν εδαφίου β' με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010), ερμηνευόμενης σε συνδυασμό, με τις διατάξεις του άρθρου 66 (παρ. 1) του ίδιου νόμου και, αφετέρου, με τον κανόνα περί δυνατότητας έμμεσης απόδειξης ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος και αντίστοιχης φορολογικής παράβασης, ποσό τραπεζικού λογαριασμού μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται από τα δηλωθέντα εισοδήματά του, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ.1175/ 17-11-2017 «Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας» αναφέρεται ότι: *«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.

...

5.4. ...

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. ...».

Επειδή σύμφωνα με την με αριθ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 «Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας» αναφέρεται ότι:

« ...

Β' Προσαύξηση περιουσίας

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 21 του ΚΦΕ, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

2. Επιπλέον, με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ΚΦΔ ορίζεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

3. Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα.

Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, όπως οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, τραπεζικές καταθέσεις και πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια, ομόλογα, αμοιβαία κεφάλαια κλπ.), η οποία δεν δικαιολογείται από τα εισοδήματα που δηλώνει ο φορολογούμενος. Η μεταβολή της σύνθεσης ή της διατήρησης της περιουσίας δεν σημαίνει απαραίτητα και την προσαύξησή της.

5. ...

6. ...

7. Επίσης, σε όσες περιπτώσεις επικαλείται ο φορολογούμενος ότι η προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση, γονική παροχή, κληρονομιά κλπ, πρέπει να ελέγχεται αν υπήρχε η δυνατότητα από τον δωρητή, τον δανειοδότη, τον παρέχοντα, τον κληρονομούμενο, να καταβάλλει ποσά που επικαλείται ο φορολογούμενος, καθώς και αν έχουν καταλογιστεί τα ποσά που προβλέπονται από τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις (π.χ. τέλη χαρτοσήμου, φόρος γονικής παροχής, φόρος δωρεάς κ.λπ.).

8) Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές -κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα. Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης στον ίδιο ή άλλο τραπεζικό λογαριασμό αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις

...
ίσου ή άλλου ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό. Σ' αυτήν την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι, οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον φορολογούμενο από έναν ή περισσότερους λογαριασμούς δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς. Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς. Σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων.

9) Όταν δεν μπορεί να δικαιολογηθεί η προσαύξηση της περιουσίας, τότε αυτή φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε. Ο φορολογούμενος δύναται σε κάθε περίπτωση να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο.

10) Για χρήσεις πριν από την 01/01/2014, σχετικές είναι οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994.».

Επειδή, σύμφωνα με την Απόφαση του Β' Τμήματος του ΣΤΕ 1897/2018:

«6. Επειδή, τα αναφερόμενα στην προηγούμενη σκέψη, τα οποία κρίθηκαν με την απόφαση ΣΤΕ 884/2016 του Δικαστηρίου, ισχύουν κατ' αναλογίαν και σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι δικαιούχος τραπεζικού λογαριασμού από κοινού με ένα ή περισσότερα άλλα πρόσωπα. Πράγματι, και σε τέτοια περίπτωση, το (σημαντικό) χρηματικό ποσό που εισέρχεται στον κοινό λογαριασμό και το οποίο δεν καλύπτεται από τα (νομίμως φορολογηθέντα ή απαλλαχθέντα του φόρου) εισοδήματα που έχουν δηλώσει στη φορολογική αρχή οι συνδικαιούχοι του λογαριασμού ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη πηγή ή αιτία, την οποία είτε επικαλείται ο ελεγχόμενος συνδικαιούχος του λογαριασμού είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, λαμβάνοντας τα αναγκαία, κατάλληλα και εύλογα, ενόψει των περιστάσεων, μέτρα ελέγχου και έρευνας (στα οποία περιλαμβάνεται και η κλήση των λοιπών συνδικαιούχων του λογαριασμού για παροχή πληροφοριών και, ενδεχομένως, συναφών αποδεικτικών στοιχείων, σύμφωνα με όσα έγιναν ερμηνευτικούς δεκτά στην προηγούμενη σκέψη), μπορεί να θεωρηθεί, κατ' εκτίμηση του συνόλου των στοιχείων και των συνθηκών της υπόθεσης (μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται η τυχόν μεταφορά του ποσού αυτού στον επίμαχο λογαριασμό από ατομικό τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου συνδικαιούχου του ή η κατάθεσή του από αυτόν, καθώς και χρεώσεις του επίμαχου κοινού τραπεζικού λογαριασμού, όπως η μεταφορά χρηματικού ποσού από το λογαριασμό αυτό σε ατομικό τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου συνδικαιούχου ή σε τραπεζικό λογαριασμό προσωπικής ή κεφαλαιουχικής εταιρείας στην οποία αυτός είναι εταίρος ή μέτοχος ή σε λογαριασμό τρίτου προσώπου με το οποίο αυτός έχει επαγγελματική/οικονομική συνεργασία ή οικονομική συναλλαγή, ή η αφαίρεση από τον κοινό λογαριασμό χρημάτων για την κάλυψη αγορών που έγιναν μέσω της χρεωστικής ή πιστωτικής κάρτας του συγκεκριμένου συνδικαιούχου ή άλλης δαπάνης

... για την κτήση εκ μέρους του εμπράγματων ή ενοχικών δικαιωμάτων) ότι συνιστά εισόδημα του συγκεκριμένου συνδικαιούχου του λογαριασμού.».

Επειδή, σύμφωνα με την Απόφαση του Β' Τμήματος του ΣτΕ 1895/2018: «Ωστόσο, η φορολογική αρχή δεν ανταποκρίνεται στο εν λόγω βάρος της σε περίπτωση, που δεν προβαίνει στην κατά τα ανωτέρω (τεκμηριωμένη) κρίση, αλλά απλώς θεωρεί ότι πρόκειται για περιουσιακή προσαύξηση άγνωστης προέλευσης (επομένως, δυνάμενη να προέρχεται και από πηγή ή αιτία μη αναγόμενη στην άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος) και, συνακόλουθα, βάσει των ανωτέρω διατάξεων του άρθρου 48 παρ. 3 του ΚΦΕ, για εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών. Και τούτο, διότι οι τελευταίες αυτές διατάξεις, εντασσόμενες στη νομοθεσία περί φορολογίας εισοδήματος (και όχι περί φορολογικών στοιχείων), στο μέτρο που προβλέπουν ότι εισόδημα άγνωστης πηγής ή αιτίας λογίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών, απλώς υπάγουν, κατά πλάσμα δικαίου και για τις ανάγκες της επιβολής του φόρου εισοδήματος (όχι και για την εφαρμογή του Κ.Β.Σ. ή της νομοθεσίας περί επιβολής κυρώσεων, λόγω παραβίασης των διατάξεών του), το εισόδημα άγνωστης προέλευσης στη φορολογία εισοδήματος από την άσκηση ελευθέρων επαγγελματιών, η υπαγωγή δε αυτή δεν έχει την έννοια ότι το επίμαχο εισόδημα συνιστά πράγματι καρπό της άσκησης ελευθέρου επαγγέλματος, ώστε να επιβάλλεται η υποχρέωση έκδοσης αντίστοιχης απόδειξης παροχής υπηρεσιών, σύμφωνα με το Κ.Β.Σ. (ΣτΕ 886/2016, 7μελής).»

Επειδή, σύμφωνα με την Απόφαση του Β' Τμήματος του ΣτΕ 1893/2018:

«4. ... Επομένως, οφείλει, κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα (μη απορριφθέντα από τη φορολογική αρχή) στοιχεία των δηλώσεών του φορολογίας εισοδήματος. Και ναι μεν μπορεί, κατ' εξαίρεση, να αντιταχθεί, εν όλω ή εν μέρει, στην εκπλήρωση της ανωτέρω υποχρέωσής του, επικαλούμενος κάποιο υπέρτερο δικαίωμά του, όπως, ιδίως, το δικαίωμα μη αυτοενοχοποίησής του, αλλά, πάντως, η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς που προβάλλει προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών στους τραπεζικούς λογαριασμούς του λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή (και περαιτέρω, σε περίπτωση άσκησης ένδικης προσφυγής, από το διοικητικό δικαστήριο) των αποδείξεων σε βάρος του και επιτρέπεται να οδηγήσει στη συναγωγή συμπερασμάτων προς θεμελίωση της ύπαρξης παράβασης ανακρίβειας της δήλωσής του και αντίστοιχης παράβασης φοροδιαφυγής, η τέλεση της οποίας μπορεί να προκύπτει όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, "τεκμήρια"), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις, οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά

...
κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων. Ειδικότερα, τέτοια στοιχεία έμμεσης απόδειξης (ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος) μπορούν να θεωρηθούν ότι συντρέχουν σε περίπτωση στην οποία τραπεζικός λογαριασμός του φορολογούμενου, μέσω του οποίου πραγματοποιείται έμβασμα, περιλαμβάνει μεγάλο ποσό το οποίο δεν καλύπτεται από τα (νομίμως φορολογηθέντα ή απαλλαχθέντα του φόρου) εισοδήματα που αυτός έχει δηλώσει στη φορολογική αρχή ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη πηγή ή αιτία. Περαιτέρω, το προαναφερόμενο, εμμέσως αποδεικνυόμενο, εισόδημα, ως άγνωστης πηγής ή αιτίας, λογίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα, κατ' εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 48 παρ. 3 (εδ. α') του ΚΦΕ, η οποία είναι, κατά τούτο, αρκούντως σαφής και προβλέψιμη στην εφαρμογή της, για το μέσο επιμελή φορολογούμενο, ο οποίος δεν θα μπορούσε να έχει τη δικαιολογημένη πεποίθηση ότι τέτοιο εισόδημα του μένει αφορολόγητο. Επομένως, κατά την αρκούντως σαφή και προβλέψιμη έννοια της διάταξης (του εδαφίου α') της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ (όπως η παράγραφος αυτή ίσχυε πριν από την προσθήκη σε αυτήν εδαφίου β' με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010), ερμηνευόμενης σε συνδυασμό, αφενός, με τις διατάξεις του άρθρου 66 (παρ. 1) του ίδιου νόμου και ήδη των άρθρων 14 (παρ. 1), 15 (παρ. 3) και 27 (παρ. 1) του ν. 4174/2013 και, αφετέρου, με τον κανόνα περί δυνατότητας έμμεσης απόδειξης ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος και αντίστοιχης φορολογικής παράβασης, ποσό τραπεζικού λογαριασμού και αντίστοιχου εμβάσματος μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα του δικαιούχου του λογαριασμού και χορηγήσαντος την εντολή διενέργειας του εμβάσματος, εφόσον δεν καλύπτεται από τα δηλωθέντα εισοδήματά του ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου, (β) Η (προστεθείσα με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010) διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, ως προς το σκέλος της που αφορά σε προσαύξηση περιουσίας από τραπεζική κατάθεση σημαντικού χρηματικού ποσού «άγνωστης πηγής ή αιτίας» (ως «πηγή ή αιτία» της προσαύξησης της χρηματικής περιουσίας του φορολογούμενου νοείται ο γενεσιουργός λόγος της εισαγωγής/ένταξης των αντίστοιχων ποσών στην περιουσία του), αποδίδει κατ' ουσίαν κανόνα που μπορούσε ήδη να συναχθεί, κατά τρόπο αρκούντως σαφή και προβλέψιμο, από το ισχύον πριν από τη δημοσίευση του ν. 3888/2010 νομικό πλαίσιο, σχετικά με τη δυνατότητα έμμεσης απόδειξης της ύπαρξης μη δηλωθέντος, φορολογητέου εισοδήματος, λογιζόμενου, συνεπεία της άγνωστης προέλευσής του, ως εισοδήματος από ελευθέριο επάγγελμα. Συνεπώς, κατά το μέρος της αυτό, η παραπάνω διάταξη, σύμφωνα με την αληθή έννοιά της, εφαρμόζεται και σε υπόθεση όπου οι κινήσεις μεγάλων ποσών τραπεζικού λογαριασμού, που λαμβάνονται υπόψη από τη φορολογική αρχή για τη διαπίστωση διαφυγούσας φορολογητέας ύλης, πραγματοποιήθηκαν πριν από την έναρξη ισχύος της (30.9.2010). Εξάλλου, η διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994,

...
με το προαναφερόμενο αντικείμενο και εννοιολογικό περιεχόμενο, δεν επιβάλλει φόρο (εισοδήματος), κατά την έννοια της παραγράφου 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος. ... (γ) Οι διατάξεις των εδαφίων α' και β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, όπως ερμηνεύθηκαν ανωτέρω, έχουν, περαιτέρω, την έννοια ότι το ποσό τραπεζικού λογαριασμού που (τροφοδότησε έμβασμα και) λογίζεται ως φορολογητέο εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα του δικαιούχου του λογαριασμού φορολογείται ως εισόδημα της διαχειριστικής περιόδου κατά την οποία προκύπτει ότι εισήχθη το ποσό αυτό στην περιουσία του δικαιούχου του λογαριασμού, η δε μεταφορά (με έμβασμα) χρηματικού ποσού από τραπεζικό λογαριασμό του φορολογούμενου, στον οποίο δεν υπάρχει συνδικαιούχος, σε άλλο τραπεζικό λογαριασμό του ίδιου προσώπου δεν ενέχει (κατ' αρχήν) προσαύξηση της περιουσίας του. Συνεπώς, κρίσιμος είναι, κατ' αρχήν, όχι ο χρόνος διενέργειας του εμβάσματος, με αφορμή το οποίο έγινε ο έλεγχος και διαπιστώθηκε η περιουσιακή προσαύξηση, αλλά είτε ο χρόνος της κατάθεσης του επίμαχου ποσού (ή, σε περίπτωση τμηματικής κατάθεσής του, ο χρόνος που κατατέθηκε καθένα από τα τμήματα του) στον τραπεζικό λογαριασμό του δικαιούχου, μέσω του οποίου έγινε το έμβασμα, είτε ο προγενέστερος αυτού χρόνος κατά τον οποίο προκύπτει ότι επήλθε η αντίστοιχη προσαύξηση της περιουσίας του, όπως ο χρόνος κατάθεσης του ποσού αυτού (ή τμήματος του) σε άλλον τραπεζικό λογαριασμό του ίδιου προσώπου, από τον οποίο το επίμαχο ποσό (ή μέρος του) μεταφέρθηκε στο λογαριασμό του μέσω του οποίου διενεργήθηκε το έμβασμα. ... (δ) Καταλογιστική πράξη της φορολογικής αρχής η οποία φορολογεί το (άγνωστης πηγής ή αιτίας) ποσό τραπεζικού λογαριασμού, που τροφοδότησε έμβασμα, ως εισόδημα της χρήσης/διαχειριστικής περιόδου κατά την οποία πραγματοποιήθηκε το έμβασμα, χωρίς να εξετάζεται ο κατά τα προεκτεθέντα κρίσιμος χρόνος της επέλευσης της αντίστοιχης περιουσιακής προσαύξησης, αιτιολογείται (κατ' αρχήν) ελλιπώς. Ωστόσο, η τοιαύτη πλημμέλεια δεν άγει κατ' ανάγκη στην ακύρωση της πράξης από το διοικητικό δικαστήριο, το οποίο αποφαίνεται επί ένδικης προσφυγής κατά του κύρους της. Ειδικότερα, η πραγματική βάση της προσβαλλόμενης πράξης συνίσταται, κατά τούτο, στο ότι η επίμαχη, άγνωστης προέλευσης, περιουσιακή προσαύξηση, που φορολογείται ως εισόδημα, επήλθε σε χρονικό σημείο ευρισκόμενο εντός της διαχειριστικής περιόδου κατά τη διάρκεια της οποίας διενεργήθηκε το αντίστοιχο έμβασμα. Η εν λόγω πραγματική βάση δεν είναι απαραίτητα εσφαλμένη, έστω κι αν αντανakλά την (κατ' αρχήν) απορριπτέα εκδοχή ότι κρίσιμος χρόνος είναι εκείνος του εμβάσματος. Πράγματι, η ανωτέρω πραγματική βάση είναι (κατ' αποτέλεσμα) ορθή, αν το επίμαχο ποσό (προκύπτει ότι) εισήχθη στην περιουσία του δικαιούχου του λογαριασμού, αυξάνοντάς την, κατά την προαναφερόμενη διαχειριστική περίοδο, δηλαδή στην περίπτωση που το έτος της γένεσης της περιουσιακής προσαύξησης συμπίπτει με εκείνο της πραγματοποίησης του εμβάσματος. ...

7. Επειδή, στις περιπτώσεις στις οποίες αναφέρονται οι δύο προηγούμενες σκέψεις, ο ελεγχόμενος φορολογούμενος δύναται, μεταξύ άλλων, να επικαλεσθεί έναντι της φορολογικής Διοίκησης και, περαιτέρω, ενώπιον του διοικητικού δικαστηρίου ότι το (σημαντικό) χρηματικό ποσό (σε δραχμές ή σε €) που βρέθηκε είτε σε κοινό τραπεζικό λογαριασμό που έχει με άλλο ή άλλα πρόσωπα είτε σε τραπεζικό

...
λογαριασμό τρίτων προσώπων προέρχεται από την εισαγωγή συναλλάγματος εκ μέρους ή υπέρ (όχι του ιδίου αλλά) άλλου προσώπου - συνδικαιούχου του επίμαχου λογαριασμού. Ωστόσο ένας τέτοιος ισχυρισμός (ανεξαρτήτως του ζητήματος της προέλευσης του συναλλάγματος και του οικονομικού λόγου της περιέλευσής του στον τρίτο που είναι συνδικαιούχος του λογαριασμού), προκειμένου να τεκμηριωθεί νομίμως και επαρκώς, πρέπει να στηρίζεται στα προβλεπόμενα από το νόμο παραστατικά εισαγωγής συναλλάγματος [αντίστοιχες βεβαιώσεις της τράπεζας, των ΕΛ.ΤΑ. ή της τελωνειακής/φορολογικής αρχής: βλ. σχετικά υπ' αριθμ. Ε.751/22.1.1979 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών (Β' 173/21.2.1979), υπ' αριθμ. 1005428/26/0012 ΠΟΛ.1020/16.1.1989 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών (Β' 76/1.2.1989) και υπ' αριθμ. υπ' αριθμ. 1035772/676/Α0012/17.4.2002 απόφαση του Υφυπουργού Οικονομίας και Οικονομικών (Β' 540/1.5.2002)], καθώς και στις αντίστοιχες πιστωτικές κινήσεις τραπεζικού λογαριασμού σε συνάλλαγμα σε τραπεζικό ίδρυμα της ημεδαπής ή/και σε πιστοποιητικά μετατροπής του εισαχθέντος συναλλάγματος στο εθνικό νόμισμα.

8. ... Από τις παραπάνω διατάξεις συνάγεται ότι η έννοια του όρου "δικαιούχος" ή "συνδικαιούχος" σε ατομικό ή κοινό τραπεζικό λογαριασμό, είναι συνυφασμένη με τη δυνατότητα του προσώπου αυτού να έχει απόλυτη πρόσβαση στον εν λόγω λογαριασμό και να κάνει επ' ονόματι του χρήση ολόκληρου ή μέρους του ποσού των καταθέσεων που βρίσκονται σ' αυτόν, όπως π.χ. να πραγματοποιεί καταθέσεις, αναλήψεις, μεταφορές ή πληρωμές ποσών ή άλλες πράξεις που να σχετίζονται με αυτόν. Ως εκ τούτου, εξυπακούεται ότι, λόγω και του απορρήτου και της ασφάλειας των καταθέσεων, δεν μπορεί να αποδοθεί κυριότητα οποιουδήποτε λογαριασμού ή ποσού αυτού σε τρίτο πρόσωπο το οποίο δεν ήταν δικαιούχος ή συνδικαιούχος του λογαριασμού και συνεπώς δεν μπορούσε να έχει πρόσβαση ή να κάνει οποιαδήποτε χρήση του λογαριασμού αυτού. Εξάλλου, σε περίπτωση που διενεργείται φορολογικός έλεγχος σε κοινό τραπεζικό λογαριασμό προκειμένου να διαπιστωθεί προσαύξηση περιουσίας κάποιου από τους συνδικαιούχους του λογαριασμού, το ποσό του εν λόγω λογαριασμού θεωρείται κατ' αρχήν ότι ανήκει στους συνδικαιούχους κατ' ίσα μέρη είναι δε στην ευχέρεια της φορολογικής αρχής να αποδείξει το αντίθετο. Σε κάθε περίπτωση, όμως, στα πλαίσια του ίδιου ελέγχου, δεν μπορεί η φορολογική αρχή να ισχυριστεί ότι ολόκληρο ή μέρος του ποσού κοινού τραπεζικού λογαριασμού αφορά εισόδημα που ανήκει σε άλλο, τρίτο, πρόσωπο, το οποίο δεν είναι κύριος ή συνδικαιούχος του λογαριασμού αυτού. Και τούτο γιατί, όπως προαναφέρθηκε, πρόσωπο στο οποίο δεν ανήκει ο λογαριασμός ή δεν είναι συνδικαιούχος σ' αυτόν, δεν μπορεί το ίδιο, λόγω του απορρήτου και της ασφάλειας των καταθέσεων, να έχει οποιαδήποτε πρόσβαση ή να κάνει οιαδήποτε χρήση του λογαριασμού με την προαναφερθείσα έννοια.».

Επειδή όπως έχει κριθεί από το ΣτΕ 884/2016 τμ. Β' επταμελές, επί προδικαστικών αιτημάτων:

«Β. ... το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, ΣτΕ 2442/2013, ΣτΕ 886/2005 κ.ά.) – Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική

...
αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της, διότι μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη – Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση ... Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων...».

Επειδή, σύμφωνα με την Απόφαση του Β' Τμήματος του ΣτΕ 884/2016: «9. Επειδή, σύμφωνα με όσα έγιναν ερμηνευτικώς δεκτά στην προηγούμενη σκέψη, στο πρώτο σκέλος του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος προσήκει η ακόλουθη απάντηση: Κατά την αρκούντως σαφή και προβλέψιμη έννοια της διάταξης (του εδαφίου α') της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ (όπως η παράγραφος αυτή ίσχυε πριν από την προσθήκη σε αυτήν εδαφίου β' με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010), ερμηνευόμενης σε συνδυασμό, αφενός, με τις διατάξεις του άρθρου 66 (παρ. 1) του ίδιου νόμου και ήδη των άρθρων 14 (παρ. 1), 15 (παρ. 3) και 27 (παρ. 1) του ν. 4174/2013 και, αφετέρου, με τον κανόνα περί δυνατότητας έμμεσης απόδειξης ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος και αντίστοιχης φορολογικής παράβασης, ποσό τραπεζικού λογαριασμού και αντίστοιχου εμβάσματος μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα του δικαιούχου του λογαριασμού και χορηγήσαντος την εντολή διενέργειας του εμβάσματος, εφόσον δεν καλύπτεται από τα δηλωθέντα εισοδήματά του ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 58 «Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης» του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «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 «που προκύπτει προς καταβολή», 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 που προκύπτει προς καταβολή, 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 που προκύπτει προς καταβολή, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση.».

Επειδή, στην υπό κρίση προσφυγή, σύμφωνα με την από 9-12-2019 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014 (χρήσης 2013), της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ και κατόπιν:

- 1) του με αριθ. πρωτ. /2019 Σ.Δ.Ε.,
- 2) του με αριθ. πρωτ. /..... προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014 (χρήσης 2013) και
- 3) του με αριθ. πρωτ. /2019 απαντητικού υπομνήματος του προσφεύγοντος προέκυψαν οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές παρατίθενται στις σελίδες 197 - 294 της από 9-12-2019 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014 (χρήσης 2013), της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ.

Επειδή, στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης, ο προσφεύγων απέστειλε μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου στην Υπηρεσία μας αίτημα για προσωπική ακρόαση, το οποίο έλαβε από την Υπηρεσία μας αριθ. πρωτ. εισερχομένου ΔΕΔ ΕΙ/ 31-8-2020 ΕΜΠ.

Σε απάντηση του ανωτέρω αιτήματος προγραμματίστηκε η με ημερομηνία 7-9-2020 και ώρα 10:00 πμ συνάντηση στα κεντρικά γραφεία της Υπηρεσίας, η οποία διήρκεσε διάρκειας 45 λεπτά (10:00 πμ – 10:45 πμ), κατόπιν της οποίας συντάχθηκε το με αριθ. ΔΕΔ ΕΙ 2020 ΕΜΠ/7-9-2020 πρακτικό συνάντησης, στο οποίο αναφέρεται ότι: «*Ο κος με Α.Δ.Τ. και η κα με Α.Δ.Τ. προσήλθαν στην Υπηρεσία μας προκειμένου να μας παράσχουν επεξηγήσεις επί των στοιχείων που έχουν ήδη υποβληθεί με την αρχική ενδικοφανή προσφυγή. Όπου δεν υπάρχουν υπογραφές στα κατατεθέντα από την διασταύρωση των κατατεθειμένων που φέρουν το όνομα του υπογράφοντος μπορεί να διαπιστωθεί ότι είναι το ίδιο πρόσωπο.*».

Εν συνεχεία, ο προσφεύγων προσκόμισε στην Υπηρεσία μας το από 10-9-2020 Υπόμνημα, το οποίο έλαβε από την Υπηρεσία μας αριθ. πρωτ. εισερχομένου ΔΕΔ ΕΙ/ 10-9-2020 ΕΜΠ, στο οποίο αναφέρει ότι: «**Α.** *όσον αφορά στις πιστώσεις, για τις οποίες αναφέρεται στους οικείους συνταχθέντες Πίνακες, που ενσωματώνονται στην υπό κρίση Ενδικοφανή Προσφυγή μου, ως αιτιολογία «ΕΜΕΙΣ ΚΑΤΑΘΕΣΗ», προσκομίζω κι επικαλούμαι τα κάτωθι:*

...

1. Αναλυτικές καταστάσεις προσωπικού, με τα στοιχεία των απασχολούμενων μισθωτών, των Εταιρειών με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ. και «.....», με Α.Φ.Μ., των οποίων τυγχάνω διαχειριστής.

2. Υπεύθυνες Δηλώσεις των προσώπων, που προέβησαν στην εκάστοτε κατάθεση (ελεγχόμενη πίστωση), ως εργαζόμενοι των ανωτέρω εταιρειών, προκειμένου να εξοφληθούν υποχρεώσεις των πελατών τους. Ειδικότερα, σε κάθε μία από τις εν λόγω Υπεύθυνες Δηλώσεις αναφέρεται η ιδιότητα του κάθε καταθέτη και η εκάστοτε κατάθεση, στην οποία προέβη, ανά ημερομηνία και ποσό.

...

Τέλος, η κα, αν και διέκοψε τη συνεργασία της με την Εταιρεία «.....», στις 31.10.2013, προέβη σε μία ακόμη κατάθεση, για λογαριασμό της ανωτέρω Εταιρείας, στις 07.11.2013, δεδομένου ότι η εν λόγω κατάθεση, ποσού 362,00€, αφορούσε σε πελάτη, που διαχειριζόταν η ίδια και, ως εκ τούτου, αποτελούσε εκκρεμότητά της.

Β. Όσον αφορά στην πίστωση με Α/Α 789, ποσού 3.397,62 Ευρώ, στις 29.11.2013, η οποία, όπως προκύπτει από τον οικείο πίνακα της ενδικοφανούς προσφυγής μου, αφορά σε αντιλογισμό, λόγω λάθους αιτιολογίας, προσκομίζω κι επικαλούμαι αντίγραφο της κινήσεως του ελεγχόμενου λογαριασμού μου στην, από το οποίο συνάγεται ο «αντιλογισμός», δεδομένου ότι αρχικά το ποσό αυτό αφαιρέθηκε από το λογαριασμό και, εν συνεχεία, κατατέθηκε εκ νέου από την Εταιρεία με την επωνυμία «.....» προκειμένου να εξοφληθούν υποχρεώσεις της.

Γ. ...

Ειδικότερα, ιδίως για τις πιστώσεις με **α/α 111, 119, 445 και 623**, το παραστατικό καταθέσεως (καταθετήριο) αναγράφει το τηλέφωνο της επιχειρήσεως, στην οποία αφορά η κάθε συναλλαγή, ώστε να προκύπτει ευχερώς ο καταθέτης του οικείου ποσού. Προσκομίζω ενώπιον της Διευθύνσεώς σας εκ νέου αντίγραφα των οικείων καταθετηρίων.

Στη χειρότερη για εμένα περίπτωση, αν δεν γίνουν δεκτά τα ανωτέρω, οι πιστώσεις με α/α 445, 497, 503 και 623 αιτιολογούνται πλήρως, καθώς πρόκειται για καθ' όλα γνωστή πηγή και αιτία συναλλαγής, δεδομένου ότι οι διενεργηθείσες, για λογαριασμό των Εταιρειών/πελατών, πληρωμές, είναι **ισόποσες** με τις ελεγχόμενες πιστώσεις και, ως εκ τούτου, πρέπει να εξαιρεθούν από τον εις βάρος μου καταλογισμό.

Όσον αφορά την πίστωση με **α/α 854**, ποσού 1.600,00 Ευρώ, αφορά σε εξόφληση του υπ' αριθμ./2013 Τ.Π.Υ., αντίγραφο του οποίου προσκομίζω εκ νέου κι επικαλούμαι. Όπως προκύπτει από το οικείο καταθετήριο, αλλά και από την έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, καταθέτης του εν λόγω ποσού ήταν ο κ., ταμίας του Σωματείου Σ.Ε.Δ.Υ.Κ.Α. (Σύνδεσμος Εταιρειών Διαμεσολαβητικών Υπηρεσιών Κινητών Αξιών), ιδιότητα, η οποία προκύπτει από το σύστημα πληροφοριακών συστημάτων εντοπισμού πραγματικού δικαιούχου του συστήματος TaxisNet, που προσκομίζω κι επικαλούμαι.

...

...

Τέλος, οι πιστώσεις με **α/α 621 και 153** αφορούν σε κατάθεση μετρητών σε μηχάνημα αυτόματων συναλλαγών (ΑΤΜ) και, ως εκ τούτου, η Τράπεζα αδυνατεί να μου χορηγήσει οιοδήποτε περαιτέρω στοιχείο/παραστατικό. ...».

Αναφορικά με την με α/α 7 πίστωση, ποσού 375,00€, την με α/α 209 πίστωση, ποσού 2.487,00€, την με α/α 355 πίστωση, ποσού 2.650,00€, την με α/α 527 πίστωση, ποσού 1.772,00€, την με α/α 540 πίστωση, ποσού 7.050,00€, την με α/α 596 πίστωση, ποσού 580,00€ και την με α/α 726 πίστωση, ποσού 362,20€

Επειδή, στην υπό κρίση προσφυγή, ο προσφεύγων με το ως άνω υπόμνημα, αναφορικά με την με α/α 7 πίστωση, ποσού 375,00€, την με α/α 209 πίστωση, ποσού 2.487,00€, την με α/α 355 πίστωση, ποσού 2.650,00€, την με α/α 527 πίστωση, ποσού 1.772,00€, την με α/α 540 πίστωση, ποσού 7.050,00€, την με α/α 596 πίστωση, ποσού 580,00€ και την με α/α 726 πίστωση, ποσού 362,20€, προσκόμισε υπεύθυνη δήλωση της του με ΑΦΜ και με ΑΔΤ, βάσει της οποίας οι ανωτέρω πιστώσεις αφορούν καταθέσεις που διενήργησε η ίδια, ως εργαζόμενη στην εταιρεία «.....» με Α.Φ.Μ., στον με αριθ. τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντος στην

Επειδή, σύμφωνα με την προσκομισθείσα αναλυτική κατάσταση του ΕΡΓΑΝΗ αλλά και από το προσκομισθέν Έντυπο 6 «Καταγγελία Σύμβασης Εργασίας Αορίστου Χρόνου Χωρίς Προειδοποίηση - Άτακτη Καταγγελία (Εργατοτεχνίτες – Υπάλληλοι)» διαπιστώνεται ότι η του με ΑΦΜ και με ΑΔΤ υπήρξε υπάλληλος της εταιρείας «.....» με Α.Φ.Μ. για το χρονικό διάστημα από 11-10-2012 έως 31-10-2013.

Επειδή, η με α/α 726 πίστωση, ποσού 362,20€, η οποία επιμεριζόμενη στον προσφεύγοντα ανέρχεται σε ποσό 90,55€, διενεργήθηκε την 7-11-2013, ήτοι μετά την ημερομηνία απόλυσης της του με ΑΦΜ και με ΑΔΤ, ήτοι μετά την 31-10-2013.

Επειδή, ο προσφεύγων στο από 10-9-2020 Υπόμνημα, που υπέβαλλε στην Υπηρεσία μας, αναφέρει μεταξύ άλλων ότι: «...Τέλος, η κα, αν και διέκοψε τη συνεργασία της με την Εταιρεία «.....», στις 31.10.2013, προέβη σε μία ακόμη κατάθεση, για λογαριασμό της ανωτέρω Εταιρείας, στις 07.11.2013, δεδομένου ότι η εν λόγω κατάθεση, ποσού 362,00€, αφορούσε σε πελάτη, που διαχειριζόταν η ίδια και, ως εκ τούτου, αποτελούσε εκκρεμότητά της».

...

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στην Υπηρεσία μας περαιτέρω στοιχεία, προκειμένου να αιτιολογήσει την πηγή προέλευσης και την αιτία της εν λόγω πίστωσης.

Ως εκ τούτου, η με α/α 726 πίστωση, ποσού 362,20€, κρίνεται ως ανατιολόγητη και συνεπώς εφαρμογή έχουν οι διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994.

Επειδή, οι με α/α 7, 209, 355, 527, 540 και 596 πιστώσεις διενεργήθηκαν από την του με ΑΦΜ και με ΑΔΤ κατά την διάρκεια που υπήρξε εν ενεργεία υπάλληλος της εταιρείας «.....» με Α.Φ.Μ., ήτοι εντός του χρονικού διαστήματος από 11-10-2012 έως 31-10-2013.

Ως εκ τούτου, οι με α/α 7, 209, 355, 527, 540 και 596 πιστώσεις, συνολικού ποσού 14.914,00€, οι οποίες επιμεριζόμενες στον προσφεύγοντα ανέρχονται σε συνολικό ποσό 3.728,50€, αιτιολογούνται πλήρως και συνεπώς δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994.

Αναφορικά με την με α/α 75 πίστωση, ποσού 5.415,42€, την με α/α 118 πίστωση, ποσού 550,00€, την με α/α 333 πίστωση, ποσού 12.572,95€, την με α/α 346 πίστωση, ποσού 805,23€, την με α/α 424 πίστωση, ποσού 1.446,00€, την με α/α 519 πίστωση, ποσού 550,00€, την με α/α 625 πίστωση, ποσού 13.270,40€, την με α/α 792 πίστωση, ποσού 6.204,25€, την με α/α 793 πίστωση, ποσού 10.488,00€ και την με α/α 861 πίστωση, ποσού 6.928,43€

Επειδή, στην υπό κρίση προσφυγή, ο προσφεύγων με το ως άνω υπόμνημα, αναφορικά με την με α/α 75 πίστωση, ποσού 5.415,42€, την με α/α 118 πίστωση, ποσού 550,00€, την με α/α 333 πίστωση, ποσού 12.572,95€, την με α/α 346 πίστωση, ποσού 805,23€, την με α/α 424 πίστωση, ποσού 1.446,00€, την με α/α 519 πίστωση, ποσού 550,00€, την με α/α 625 πίστωση, ποσού 13.270,40€, την με α/α 792 πίστωση, ποσού 6.204,25€, την με α/α 793 πίστωση, ποσού 10.488,00€ και την με α/α 861 πίστωση, ποσού 6.928,43€, προσκόμισε υπεύθυνη δήλωση της του με ΑΦΜ και με ΑΔΤ, βάσει της οποίας οι ανωτέρω πιστώσεις αφορούν καταθέσεις που διενήργησε η ίδια, ως εργαζόμενη στην εταιρεία «.....» με Α.Φ.Μ., στον με αριθ. τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντος στην

Επειδή, σύμφωνα με την προσκομισθείσα αναλυτική κατάσταση του ΕΡΓΑΝΗ και τον προσκομισθέντα πίνακα προσωπικού διαπιστώνεται ότι η του με ΑΦΜ και με ΑΔΤ υπήρξε υπάλληλος της εταιρείας «.....» με Α.Φ.Μ. για το χρονικό διάστημα από 19-7-2010 έως 7-7-2017.

... **Επειδή**, οι ως άνω πιστώσεις διενεργήθηκαν από την του με ΑΦΜ και με ΑΔΤ κατά την διάρκεια που υπήρξε εν ενεργεία υπάλληλος της εταιρείας «.....» με Α.Φ.Μ., ήτοι εντός του χρονικού διαστήματος από 19-7-2010 έως 7-7-2017.

Ως εκ τούτου, οι ως άνω πιστώσεις, συνολικού ποσού 58.230,68€, οι οποίες επιμεριζόμενες στον προσφεύγοντα ανέρχονται σε συνολικό ποσό 14.557,67€, αιτιολογούνται πλήρως και συνεπώς δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994.

Αναφορικά με την με α/α 15 πίστωση, ποσού 300,00€, την με α/α 130 πίστωση, ποσού 950,00€, την με α/α 137 πίστωση, ποσού 1.534,00€, την με α/α 149 πίστωση, ποσού 1.841,00€, την με α/α 211 πίστωση, ποσού 500,00€, την με α/α 274 πίστωση, ποσού 2.950,00€, την με α/α 283 πίστωση, ποσού 575,62€, την με α/α 289 πίστωση, ποσού 400,00€, την με α/α 297 πίστωση, ποσού 1.415,00€, την με α/α 352 πίστωση, ποσού 430,00€, την με α/α 361 πίστωση, ποσού 1.600,00€, την με α/α 420 πίστωση, ποσού 1.054,70€ και την με α/α 579 πίστωση, ποσού 892,50€

Επειδή, στην υπό κρίση προσφυγή, ο προσφεύγων με το ως άνω υπόμνημα, αναφορικά με την με α/α 15 πίστωση, ποσού 300,00€, την με α/α 130 πίστωση, ποσού 950,00€, την με α/α 137 πίστωση, ποσού 1.534,00€, την με α/α 149 πίστωση, ποσού 1.841,00€, την με α/α 211 πίστωση, ποσού 500,00€, την με α/α 274 πίστωση, ποσού 2.950,00€, την με α/α 283 πίστωση, ποσού 575,62€, την με α/α 289 πίστωση, ποσού 400,00€, την με α/α 297 πίστωση, ποσού 1.415,00€, την με α/α 352 πίστωση, ποσού 430,00€, την με α/α 361 πίστωση, ποσού 1.600,00€, την με α/α 420 πίστωση, ποσού 1.054,70€ και την με α/α 579 πίστωση, ποσού 892,50€, προσκόμισε υπεύθυνη δήλωση του με ΑΦΜ και με ΑΔΤ, βάσει της οποίας οι ανωτέρω πιστώσεις αφορούν καταθέσεις που διενήργησε η ίδια, ως εργαζόμενη στην εταιρεία «.....» με Α.Φ.Μ., στον με αριθ. τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντος στην

Επειδή, σύμφωνα με την προσκομισθείσα αναλυτική κατάσταση του ΕΡΓΑΝΗ και τον προσκομισθέντα πίνακα προσωπικού διαπιστώνεται ότι η του με ΑΦΜ και με ΑΔΤ είναι υπάλληλος της εταιρείας «.....», με Α.Φ.Μ. για το χρονικό διάστημα από 5-12-2012 έως 30-11-2017.

Επειδή, οι ως άνω πιστώσεις διενεργήθηκαν από του με ΑΦΜ και με ΑΔΤ κατά την διάρκεια που υπήρξε εν ενεργεία υπάλληλος της εταιρείας «.....» με Α.Φ.Μ., ήτοι εντός του χρονικού διαστήματος από 5-12-2012 έως 30-11-2017.

...

Ως εκ τούτου, οι ως άνω πιστώσεις, συνολικού ποσού 14.442,82€, οι οποίες επιμεριζόμενες στον προσφεύγοντα ανέρχονται σε συνολικό ποσό 3.610,71€, αιτιολογούνται πλήρως και συνεπώς δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994.

Αναφορικά με την με α/α 576 πίστωση, ποσού 1.615,00€ και την με α/α 626 πίστωση, ποσού 880,00€

Επειδή, στην υπό κρίση προσφυγή, ο προσφεύγων με το ως άνω υπόμνημα, αναφορικά με την με α/α 576 πίστωση, ποσού 1.615,00€ και την με α/α 626 πίστωση, ποσού 880,00€, προσκόμισε υπεύθυνη δήλωσή του, βάσει της οποίας οι ανωτέρω πιστώσεις αφορούν καταθέσεις που διενήργησε ο ίδιος, ως διαχειριστής και λογιστής της εταιρείας «.....» με Α.Φ.Μ., σύμφωνα με τον προσκομισθέντα πίνακα προσωπικού, στον με αριθ. τραπεζικό λογαριασμό του στην

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στην Υπηρεσία μας περαιτέρω στοιχεία, προκειμένου να αιτιολογήσει την πηγή προέλευσης και την αιτία των εν λόγω πιστώσεων.

Ως εκ τούτου, οι με α/α 576 και 626 πιστώσεις, συνολικού ποσού 2.495,00€, οι οποίες επιμεριζόμενες στον προσφεύγοντα ανέρχονται σε συνολικό ποσό 623,75€, κρίνονται ως ανατιολόγητες και συνεπώς εφαρμογή έχουν οι διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994.

Αναφορικά με την με α/α 581 πίστωση, ποσού 346,20€, την με α/α 587 πίστωση, ποσού 411,00€ και την με α/α 671 πίστωση, ποσού 590,00€

Επειδή, στην υπό κρίση προσφυγή, ο προσφεύγων με το ως άνω υπόμνημα, αναφορικά με την με α/α 581 πίστωση, ποσού 346,20€, την με α/α 587 πίστωση, ποσού 411,00€ και την με α/α 671 πίστωση, ποσού 590,00€, προσκόμισε υπεύθυνη δήλωση της του με ΑΦΜ και με ΑΔΤ, βάσει της οποίας οι ανωτέρω πιστώσεις αφορούν καταθέσεις που διενήργησε η ίδια, ως εργαζόμενη στην εταιρεία «.....» με Α.Φ.Μ., στον με αριθ. τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντος στην

Επειδή, σύμφωνα με την προσκομισθείσα αναλυτική κατάσταση του ΕΡΓΑΝΗ διαπιστώνεται ότι η του με ΑΦΜ και με ΑΔΤ είναι υπάλληλος της εταιρείας «.....» με Α.Φ.Μ. από 12-9-2017.

Επειδή, οι ως άνω πιστώσεις διενεργήθηκαν εντός της χρήσης 2013, κατά την οποία η του με ΑΦΜ και με ΑΔΤ δεν ήταν ενεργή υπάλληλος της εταιρείας «.....» με Α.Φ.Μ.

...

Ως εκ τούτου, οι ως άνω πιστώσεις, συνολικού ποσού 1.347,20€, οι οποίες επιμεριζόμενες στον προσφεύγοντα ανέρχονται σε συνολικό ποσό 336,80€, κρίνονται ως ανατιολόγητες και συνεπώς εφαρμογή έχουν οι διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994.

Αναφορικά με την με α/α 408 πίστωση, ποσού 411,00€

Επειδή, στην υπό κρίση προσφυγή, ο προσφεύγων με το ως άνω υπόμνημα, αναφορικά με την με α/α 408 πίστωση, ποσού 411,00€, προσκόμισε υπεύθυνη δήλωση του του με ΑΦΜ και με ΑΔΤ, βάσει της οποίας η ανωτέρω πίστωση αφορά κατάθεση που διενήργησε ο ίδιος, ως συνδιαχειριστής στην εταιρεία «.....» με Α.Φ.Μ., στον με αριθ. τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντος στην

Επειδή, σύμφωνα με την προσκομισθείσα αναλυτική κατάσταση του ΕΡΓΑΝΗ διαπιστώνεται ότι ο του με ΑΦΜ και με ΑΔΤ είναι μέλος της εταιρείας «.....» με Α.Φ.Μ. από 15-4-2019.

Επειδή, η ως άνω πίστωση διενεργήθηκε εντός της χρήσης 2013, κατά την οποία ο του με ΑΦΜ και με ΑΔΤ δεν ήταν ενεργό μέλος της εταιρείας «.....» με Α.Φ.Μ.

Ως εκ τούτου, η ως άνω πίστωση, ποσού 411,00€, η οποία επιμεριζόμενη στον προσφεύγοντα ανέρχεται σε ποσό 102,75€, κρίνεται ως ανατιολόγητη και συνεπώς εφαρμογή έχουν οι διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994.

Αναφορικά με την με α/α 132 πίστωση, ποσού 3.800,00€

Επειδή, στην υπό κρίση προσφυγή, ο προσφεύγων με το ως άνω υπόμνημα, αναφορικά με την με α/α 132 πίστωση, ποσού 3.800,00€, προσκόμισε υπεύθυνη δήλωση του του με ΑΦΜ και με ΑΔΤ, βάσει της οποίας η ανωτέρω πίστωση αφορά κατάθεση που διενήργησε ο ίδιος, ως συνδιαχειριστής στην εταιρεία «.....» με Α.Φ.Μ., στον με αριθ. τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντος στην

Επειδή, σύμφωνα με την προσκομισθείσα αναλυτική κατάσταση του ΕΡΓΑΝΗ διαπιστώνεται ότι ο του με ΑΦΜ και με ΑΔΤ είναι μέλος της εταιρείας «.....» με Α.Φ.Μ. από 10-6-2014.

Επειδή, η ως άνω πίστωση διενεργήθηκε εντός της χρήσης 2013, κατά την οποία ο του με ΑΦΜ και με ΑΔΤ δεν ήταν ενεργό μέλος της εταιρείας «.....» με Α.Φ.Μ.

...
Ως εκ τούτου, η ως άνω πίστωση, ποσού 3.800,00€, η οποία επιμεριζόμενη στον προσφεύγοντα ανέρχεται σε ποσό 950,00€, κρίνεται ως ανατιολόγητη και συνεπώς εφαρμογή έχουν οι διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994.

Αναφορικά με την με α/α 728 πίστωση, ποσού 352,00€

Επειδή, στην υπό κρίση προσφυγή, ο προσφεύγων με το ως άνω υπόμνημα, αναφορικά με την με α/α 728 πίστωση, ποσού 352,00€, προσκόμισε υπεύθυνη δήλωση του του με ΑΦΜ και με ΑΔΤ, βάσει της οποίας η ανωτέρω πίστωση αφορά κατάθεση που διενήργησε ο ίδιος, ως εργαζόμενος στην εταιρεία «.....» με Α.Φ.Μ., στον με αριθ. τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντος στην

Επειδή, σύμφωνα με την προσκομισθείσα αναλυτική κατάσταση του ΕΡΓΑΝΗ και τον προσκομισθέντα πίνακα προσωπικού διαπιστώνεται ότι του με ΑΦΜ και με ΑΔΤ είναι υπάλληλος της εταιρείας «.....» με Α.Φ.Μ. από 11-9-2013.

Επειδή, η ως άνω πίστωση διενεργήθηκε την 8-11-2013, ήτοι εντός της χρήσης 2013, κατά την οποία ο του με ΑΦΜ και με ΑΔΤ ήταν ενεργός υπάλληλος της εταιρείας «.....» με Α.Φ.Μ.

Ως εκ τούτου, η ως άνω πίστωση, ποσού 352,00€, η οποία επιμεριζόμενη στον προσφεύγοντα ανέρχεται σε ποσό 88,00€, αιτιολογείται πλήρως και συνεπώς δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994.

Αναφορικά με την με α/α 858 πίστωση, ποσού 3.568,00€

Επειδή, στην υπό κρίση προσφυγή, ο προσφεύγων με το ως άνω υπόμνημα, αναφορικά με την με α/α 858 πίστωση, ποσού 3.568,00€, προσκόμισε υπεύθυνη δήλωση του του με ΑΦΜ και με ΑΔΤ, βάσει της οποίας η ανωτέρω πίστωση αφορά κατάθεση που διενήργησε ο ίδιος, ως συνδιαχειριστής στην εταιρεία «.....» με Α.Φ.Μ., στον με αριθ. τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντος στην

Επειδή, από το σύστημα taxis διαπιστώνεται ότι ο του με ΑΦΜ και με ΑΔΤ είναι διαχειριστής της εταιρείας «.....» με Α.Φ.Μ. από 10-6-2014.

...

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στην Υπηρεσία μας περαιτέρω στοιχεία, προκειμένου να αιτιολογήσει την πηγή προέλευσης και την αιτία της εν λόγω πίστωσης.

Ως εκ τούτου, η με α/α 858 πίστωση, ποσού 3.568,00€, η οποία επιμεριζόμενη στον προσφεύγοντα ανέρχεται σε ποσό 892,00€, κρίνεται ως ανατιολόγητη και συνεπώς εφαρμογή έχουν οι διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994.

Αναφορικά με την με α/α 351 πίστωση, ποσού 310,00€

Επειδή, στην υπό κρίση προσφυγή, ο προσφεύγων, αναφορικά με την με α/α 351 πίστωση, συνολικού ποσού 310,00€, η οποία επιμεριζόμενη στον προσφεύγοντα ανέρχεται σε ποσό 77,50€, προσκόμισε τόσο στον έλεγχο, όσο και με την κρινόμενη προσφυγή, τα κάτωθι στοιχεία:

- Την με αριθ. Απόδειξη Είσπραξης του Εμπορικού & Βιομηχανικού Επιμελητηρίου Αθηνών Ν.Π.Δ.Δ., ποσού 10,00€, το οποίο αφορά την εταιρεία με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ με αιτιολογία «ΤΕΛΟΣ ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗΣ ΜΕΤΑΒΟΛΩΝ ΓΕΜΗ».
- Το με α/α/2013 Διπλότυπο Είσπραξης της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ, ποσού 289,72€ που αφορά πληρωμή παραβόλου δημοσίευσης Γενικής Συνέλευσης της εταιρείας σε Φ.Ε.Κ..

Επειδή, το ποσό της κρινόμενης πίστωσης, ήτοι το ποσό των 310,00€ δεν συνάδει με το συνολικό ποσό των ως άνω παραστατικών, ήτοι με το ποσό των 299,72€.

Επειδή, μέσω του συστήματος **taxis**, διαπιστώνεται ότι δεν υφίσταται καμία σχέση μεταξύ του προσφεύγοντος και της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ

Ως εκ τούτου, ο έλεγχος ορθώς έκρινε ως ανατιολόγητη την ως άνω πίστωση και συνεπώς εφαρμογή έχουν οι διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994.

Αναφορικά με την με α/α 575 πίστωση, ποσού 1.100,00€ και α/α 621 πίστωση, ποσού 1.085,00€

Επειδή, στην υπό κρίση προσφυγή, ο προσφεύγων, αναφορικά με την με α/α 575 πίστωση, ποσού 1.100,00€, η οποία επιμεριζόμενη στον προσφεύγοντα ανέρχεται σε ποσό 275,00€ και α/α 621 πίστωση, ποσού 1.085,00€, η οποία επιμεριζόμενη στον προσφεύγοντα ανέρχεται σε ποσό 271,25€, δεν προσκόμισε ούτε στον έλεγχο, ούτε και με την κρινόμενη προσφυγή, στοιχεία προκειμένου να αιτιολογήσει την πηγή και την αιτία προέλευσης των ως άνω πιστώσεων. Ως εκ τούτου, ο έλεγχος ορθώς έκρινε ως ανατιολόγητες τις ως άνω πιστώσεις και συνεπώς εφαρμογή έχουν οι διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994.

Συνεπώς σύμφωνα με τα ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, ότι οι με α/α 7, 15, 75, 118, 130, 132, 137, 149, 209, 211, 274, 283, 289, 297, 333, 346, 351, 352, 355, 361, 408, 420, 424, 519, 527, 540, 575, 576, 579, 581, 587, 596, 621, 625, 626, 671, 726, 728, 792, 793, 858 και 861 πιστώσεις, αιτιολογούνται πλήρως από τα στοιχεία που προσκόμισε τόσο στον έλεγχο, όσο και με την κρινόμενη προσφυγή, γίνεται μερικώς αποδεκτός.

Αναφορικά με τις με α/α 628, 629, 631, 632 και 633 πιστώσεις

Επειδή, στην υπό κρίση προσφυγή, οι με α/α 628, 629, 631, 632 και 633 πιστώσεις έχουν γίνει πλήρως αποδεκτές από τον έλεγχο, πριν από την έκδοση του με αριθ. πρωτ./2019 Σ.Δ.Ε. και του με αριθ. πρωτ./ προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014 (χρήσης 2013).

Ως εκ τούτου, ο έλεγχος για τις ως άνω πιστώσεις δεν εφάρμοσε τις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994.

Αναφορικά με την με α/α 111 πίστωση, ποσού 5.250,00€, α/α 119 πίστωση, ποσού 1.660,80€, α/α 445 πίστωση, ποσού 1.870,00€ και α/α 623 πίστωση, ποσού 4.000,00€

Επειδή, στην υπό κρίση προσφυγή, ο προσφεύγων, αναφορικά με τις με α/α 111, 119, 445 και 623 πιστώσεις προσκόμισε τόσο στον έλεγχο, όσο και με την κρινόμενη προσφυγή, τα κάτωθι στοιχεία:

- Αναφορικά με την με α/α 111 πίστωση, ποσού 5.250,00€, η οποία επιμεριζόμενη στον προσφεύγοντα ανέρχεται σε ποσό 1.312,50€, προσκόμισε το από 25-2-2013 καταθετήριο της, ποσού 5.250,00€, στο οποίο δεν αναγράφονται τα στοιχεία του προσώπου που διενήργησε την ως άνω κατάθεση.
- Αναφορικά με την με α/α 119 πίστωση, ποσού 1.660,80€, η οποία επιμεριζόμενη στον προσφεύγοντα ανέρχεται σε ποσό 415,20€, προσκόμισε το από 26-2-2013 καταθετήριο της, ποσού 1.660,80€, στο οποίο δεν αναγράφονται τα στοιχεία του προσώπου που διενήργησε την ως άνω κατάθεση.
- Αναφορικά με την με α/α 445 πίστωση, ποσού 1.870,00€, η οποία επιμεριζόμενη στον προσφεύγοντα ανέρχεται σε ποσό 467,50€, προσκόμισε το από 19-7-2013 καταθετήριο της, ποσού 1.870,00€, στο οποίο δεν αναγράφονται τα στοιχεία του προσώπου που διενήργησε την ως άνω κατάθεση.
- Αναφορικά με την με α/α 623 πίστωση, ποσού 4.000,00€, η οποία επιμεριζόμενη στον προσφεύγοντα ανέρχεται σε ποσό 1.000,00€, προσκόμισε το από 30-9-2013 καταθετήριο της, ποσού 4.000,00€, στο οποίο δεν αναγράφονται τα στοιχεία του προσώπου που διενήργησε την ως άνω κατάθεση.

...

Ως εκ τούτου, ο έλεγχος ορθώς έκρινε ως αναπαισιολόγητες τις ως άνω πιστώσεις και συνεπώς εφαρμογή έχουν οι διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994

Αναφορικά με την με α/α 854 πίστωση, ποσού 1.600,00€

Επειδή, στην υπό κρίση προσφυγή, ο προσφεύγων με το ως άνω υπόμνημα, αναφορικά με την με α/α 854 πίστωση ποσού 1.600,00€, η οποία επιμεριζόμενη στον προσφεύγοντα ανέρχεται σε ποσό 400,00€, προσκόμισε στην Υπηρεσία μας τα κάτωθι στοιχεία:

- Το με αριθ./2013 Τ.Π.Υ. της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ για παρασχεθείσες υπηρεσίες λογιστηρίου στο σωματείο με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, ποσού 1.599,00€.
- Αντίγραφο εκτύπωσης κινήσεων του με αριθ. τραπεζικού λογαριασμού του προσφεύγοντος στην

Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η κατάθεση του εν λόγω ποσού διενεργήθηκε από τον με ΑΦΜ, ο οποίος κατά την κρινόμενη χρήση ήταν ταμίας του ανωτέρω σωματείου. Προς επίρρωση του ως άνω ισχυρισμού του, ο προσφεύγων προσκόμισε στην Υπηρεσία μας με το ως άνω υπόμνημα αντίγραφο κατάστασης πραγματικών δικαιούχων από το Πληροφοριακό Σύστημα Εντοπισμού Πραγματικών Δικαιούχων της Γ.Γ.Π.Σ, σύμφωνα με την οποία ο με ΑΦΜ είναι εξουσιοδοτημένος εκπρόσωπος του με ΑΦΜ

Ως εκ τούτου, η ως άνω πίστωση, ποσού 1.600,00€, η οποία επιμεριζόμενη στον προσφεύγοντα ανέρχεται σε ποσό 400,00€, αιτιολογείται πλήρως και συνεπώς δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994.

Αναφορικά με την με α/α 166 πίστωση, ποσού 1.985,00€ και α/α 198 πίστωση, ποσού 2.485,00€

Επειδή, στην υπό κρίση προσφυγή, ο προσφεύγων αναφορικά με την με α/α 166 πίστωση, ποσού 1.985,00€, η οποία επιμεριζόμενη στον προσφεύγοντα ανέρχεται σε ποσό 496,25€ και α/α 198 πίστωση, ποσού 2.485,00€, η οποία επιμεριζόμενη στον προσφεύγοντα ανέρχεται σε ποσό 621,25€ δεν προσκόμισε ούτε στον έλεγχο, ούτε και με την κρινόμενη προσφυγή, στοιχεία από τα οποία να προκύπτει ο καταθέτης των ως άνω ποσών.

Ως εκ τούτου, ο έλεγχος ορθώς έκρινε ως αναπαισιολόγητες τις ως άνω πιστώσεις και συνεπώς εφαρμογή έχουν οι διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994.

Αναφορικά με την με α/α 394 πίστωση, ποσού 1.478,33€, α/α 497 πίστωση, ποσού 446,00€, α/α 503 πίστωση, ποσού 3.941,00€ και α/α 570 πίστωση, ποσού 2.000,00€

Επειδή, στην υπό κρίση προσφυγή, ο προσφεύγων αναφορικά με την με α/α 394 πίστωση, ποσού 1.478,33€, η οποία επιμεριζόμενη στον προσφεύγοντα ανέρχεται σε ποσό 369,58€, α/α 497 πίστωση, ποσού 446,00€, η οποία επιμεριζόμενη στον προσφεύγοντα ανέρχεται σε ποσό 111,50€, α/α 503 πίστωση, ποσού 3.941,00€, η οποία επιμεριζόμενη στον προσφεύγοντα ανέρχεται σε ποσό 985,25€ και α/α 570 πίστωση, ποσού 2.000,00€, η οποία επιμεριζόμενη στον προσφεύγοντα ανέρχεται σε ποσό 500,00€ προσκόμισε στον έλεγχο στοιχεία, από τα οποία δεν προκύπτουν τα στοιχεία του προσώπου που διενήργησε τις ανωτέρω καταθέσεις.

Ως εκ τούτου, ο έλεγχος ορθώς έκρινε ως αναπαισιολόγητες τις ως άνω πιστώσεις και συνεπώς εφαρμογή έχουν οι διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994.

Αναφορικά με την με α/α 789 πίστωση, ποσού 3.397,62€

Επειδή, στην υπό κρίση προσφυγή, ο προσφεύγων με το ως άνω υπόμνημα, αναφορικά με την με α/α 789 πίστωση, ποσού 3.397,62€, η οποία επιμεριζόμενη στον προσφεύγοντα ανέρχεται σε ποσό 849,41€, προσκόμισε στην Υπηρεσία μας:

- Το από 7-9-2020 αντίγραφο εκτύπωσης κινήσεων του με αριθ. τραπεζικού λογαριασμού του προσφεύγοντος στην
- Ηλεκτρονική καρτέλα οφειλέτη, βάσει της οποίας πληρώθηκε την 29-11-2013 στον ΕΦΚΑ ρύθμιση οφειλών της εταιρείας με ΑΦΜ, συνολικού ποσού, 7.907,55€ (3.397,62€ + 4.509,93€)

Η έκθεση ελέγχου θεώρησε προσαύξηση περιουσίας του προσφεύγοντος, την από την 29-11-2013 και με α/α 789 πίστωση, ποσού 3.397,62€, η οποία επιμεριζόμενη στον προσφεύγοντα ανέρχεται σε ποσό 849,41€. Από την προσκομιζόμενη κίνηση του με αριθ. τραπεζικού λογαριασμού του προσφεύγοντος στην προκύπτει ότι την 29-11-2013 έγινε από τον προσφεύγοντα κατάθεση ποσού 3.397,62€ και την ίδια στιγμή αντιλογισμός και επανακατάθεση, καθώς ο καταθέτης του εν λόγω ποσού δεν ήταν ο προσφεύγων αλλά η εταιρεία με ΑΦΜ, προκειμένου να εξοφληθούν ρυθμισμένες οφειλές της στον ΕΦΚΑ.

Επειδή, σύμφωνα με την από 29-11-2013 και με α/α 791 πίστωση, διενεργήθηκε κατάθεση ποσού 4.509,93€ από την εταιρεία με ΑΦΜ, στον με αριθ. τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντος στην, προκειμένου να εξοφληθούν ρυθμισμένες οφειλές της στον ΕΦΚΑ. Η εν λόγω πίστωση έγινε πλήρως δεκτή από τον έλεγχο.

... Ως εκ τούτου, η με α/α 789 πίστωση, ποσού 3.397,62€, η οποία επιμεριζόμενη στον προσφεύγοντα ανέρχεται σε ποσό 849,41€, αιτιολογείται πλήρως και συνεπώς δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994.

Συνεπώς, βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας, το ποσό που θα χαρακτηριστεί ως προσαύξηση περιουσίας και επί του οποίου θα εφαρμοστούν οι διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994 υπολογίζεται ως εξής:

Προσαύξηση περιουσίας παρ.4 άρθρου 21 ν.4172/2013 βάσει ελέγχου	48.636,11€
(Μείον) Ποσό που δεν αποτελεί προσαύξηση περιουσίας και διαγράφεται με την παρούσα απόφαση της Δ.Ε.Δ.	-23.234,29€
Προσαύξηση περιουσίας παρ.3 άρθρου 48 του ν.2238/1994 βάσει παρούσας Απόφασης Δ.Ε.Δ.	25.401,82€

ΕΙΔΙΚΗ ΕΙΣΦΟΡΑ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 29 «Ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα φυσικά πρόσωπα» του ν.3986/2011 (ΦΕΚ Α' 152) ορίζεται ότι: «3. Η ειδική εισφορά αλληλεγγύης, που επιβάλλεται στο συνολικό καθαρό εισόδημα της προηγούμενης παραγράφου, υπολογίζεται ως εξής:

α) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από δώδεκα χιλιάδες ένα (12.001) ευρώ έως είκοσι χιλιάδες (20.000) ευρώ, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή ένα τοις εκατό (1%) επί ολόκληρου του ποσού.

β) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από είκοσι χιλιάδες ένα (20.001) ευρώ έως και πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή δύο τοις εκατό (2%) επί ολόκληρου του ποσού.

γ) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από πενήντα χιλιάδες ένα (50.001) έως και εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή τρία τοις εκατό (3%) επί ολόκληρου του ποσού.

δ) Για συνολικό καθαρό εισόδημα από εκατό χιλιάδες ένα (100.001) ευρώ και άνω, η ειδική εισφορά υπολογίζεται με συντελεστή τέσσερα τοις εκατό (4%) επί ολόκληρου του ποσού.».

Ως εκ τούτου, ο προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος, επί του οποίου θα επιβληθεί εισφορά αλληλεγγύης, παρατίθεται κατωτέρω

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΕΙΔΙΚΗΣ ΕΙΣΦΟΡΑΣ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ ΟΙΚ. ΕΤΟΥΣ 2014	
Εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα (άρθρο 48 παρ. 3 του ν.2238/1994) βάσει παρούσας απόφασης Δ.Ε.Δ.	25.401,82€
Πλέον: Αυτοτελώς φορολογούμενα ποσά	1.752,50€

Πλέον: Φορ. Αυτοτελώς φορολογούμενων ποσών	614,65€
Φορολογητέο Εισόδημα επί του οποίου θα επιβληθεί Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	27.768,97€
Συντελεστής εισφοράς αλληλεγγύης	2%
ΠΟΣΟ ΕΙΔΙΚΗΣ ΕΙΣΦΟΡΑΣ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ	555,38€

Επειδή, κατ' ορθή εφαρμογή των ως άνω διατάξεων, ο υπολογισμός του φορολογητέου εισοδήματος, της επιεικέστερης κύρωσης όσο και της οριστικής φορολογικής υποχρέωσης, θα υπολογιστεί με την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας.

Κ.Ν.Τ.Χ.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 1α του άρθρου 15 «Αναλογικά τέλη εμπορικών εγγράφων-εξοφλητικών αποδείξεων κλπ» του Π.Δ. της 28.7.1931 (Κ.Ν.Τ.Χ.) (ΦΕΚ Α' 239) ορίζεται ότι: *«1.α. Πάσα σύμβασις, οιοιδήποτε αντικειμένου, συναπτομένη είτε απ' ευθείας, είτε διά δημοσίου συναγωνισμού μεταξύ εμπόρων, μεταξύ εμπόρου και εμπορικής εταιρίας πάσης φύσεως, μεταξύ εμπορικών εταιριών πάσης φύσεως, αφορώσα αποκλειστικώς εις την ασκουμένην υπ' αυτών εμπορίαν και μεταξύ τρίτου εν γένει και ανωνύμου εταιρίας ή πάσα εξόφλησις συμβάσεως ή σχετική προς την σύμβασιν απόδειξις, εφ' όσον καταρτίζονται εγγράφως και δη είτε δια δημοσίου είτε δι' ιδιωτικού καθ' οιονδήποτε τύπον συντεταγμένου εγγράφου».*

Επειδή, σύμφωνα με το τέταρτο εδάφιο της παρ. 5 περ. γ' του άρθρου 15 «Αναλογικά τέλη εμπορικών εγγράφων-εξοφλητικών αποδείξεων κλπ» του Κ.Ν.Τ.Χ., όπως αντικαταστάθηκε από το άρθρο 43 του Ν. 1041/1980 (ΑΡ 75), ορίζεται ότι: *«Πάσα εν γένει εγγραφή εις τα βιβλία περί καταθέσεως ή αναλήψεως χρημάτων υπό εταιρών ή μετόχων ή άλλων προσώπων προς ή από εμπορικάς εν γένει εταιρείας ή επιχειρήσεις, ήτις δεν ανάγεται εις σύμβασιν, πράξιν κ.λπ., υποβληθείσαν εις τα οικεία τέλη χαρτοσήμου ή απαλλαγείσαν νομίμως των τελών τούτων, υπόκεινται εις αναλογικόν τέλος χαρτοσήμου εν επί τοις εκατόν (1%). Εις ην περίπτωσιν, εκ της εγγραφής ή εξ ετέρου εγγράφου, αποδεικνύεται ότι η κατάθεσις ή ανάληψις αφορά σύμβασιν, πράξιν κ.λπ. υποκειμένην εις μεγαλύτερον ή μικρότερον τέλος χαρτοσήμου, οφείλεται το διά την σύμβασιν, πράξιν κ.λπ. προβλεπόμενον τέλος.».*

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 6 του Ν.Δ. 4535/64 ισχύει ότι: *«Τα τέλη χαρτοσήμου αναλογικά και πάγια προσαυξάνονται κατά ποσοστό 20% για εισφορά υπέρ ΟΓΑ.».*

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 3 «Τρόπος εισπράξεως των τελών χαρτοσήμου» του Κ.Ν.Τ.Χ., όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρ. 11 του Ν.Δ. 3717/1957, ορίζεται ότι: *«Εξαιρετικώς α) επί δανείων συναπτομένων μεταξύ εμπόρων ή μεταξύ εμπορικών εταιριών*

...
ή μεταξύ εμπόρων και εμπορικών εταιριών ως και μεταξύ εμπόρων ή εμπορικών εταιριών και οιοιδήποτε τρίτου και β) επί των πάσης φύσεως απολήψεως υπό εταιρών, επί διανομής κερδών ομορρύθμων και ετερορρύθμων εμπορικών εταιριών, ως και επί κεφαλαιοποιήσεως κερδών των εταιριών τούτων, **τα οφειλόμενα τέλη χαρτοσήμου καταβάλλονται εντός του πρώτου δεκαπενθημέρου του μηνός του επομένου της εις τα λογιστικά βιβλία εγγραφής των πράξεων τούτων.**» (Υπ. Οικ. Σ. 6107/385/ΠΟΛ 185/1980, Εγκ. 11/1981).

Επειδή, από τις διατάξεις του άρθρου 12 του ν. 3717/1957 (ΦΕΚ Α' 131) ορίζεται ότι: «*Η αληθής έννοια των διατάξεων της περί τελών χαρτοσήμου νομοθεσίας, καθ' όσον αφορά την υπαγωγή των εν αυτή αναφερομένων συμβάσεων, πράξεων κλπ. εις τέλη χαρτοσήμου, είναι ότι ως έγγραφον αποδεικνύον την σύμβασιν, πράξιν κλπ. λογίζεται και πάσα σχετική εγγραφή εις τα βιβλία των επιτηδευματιών, ήτις και υποβάλλεται εις το οικείο δια την ούτω αποδεικνυομένην δικαιοπραξίαν τέλος χαρτοσήμου. Κατ' εξαίρεσιν απαλλάσσονται των τελών χαρτοσήμου τα μέχρι της ενάρξεως της ισχύος του ν. 3300/1955 εξοφληθέντα ποσά δανείων αποδεικνυομένων δια μόνης της εγγραφής των εις τα βιβλία τίνος των συμβαλλομένων.*».

Επειδή, για την επιβολή τελών χαρτοσήμου επί δανείων εν γένει απαιτείται η συνδρομή των εξής προϋποθέσεων: α. Η σύμβαση του δανείου να καταρτίζεται εγγράφως. Ως έγγραφο δε θεωρείται και η εγγραφή του δανείου αυτού στα βιβλία του επιτηδευματία οφειλέτη στην Ελλάδα (άρθρο 12 Ν.Δ. 3717/1957, Σ.Τ.Ε. 2699/1972, 3013/1984, 1802/1993, 1927/1994 κ.λπ.). β. Σε περίπτωση που το δάνειο δεν καταρτίσθηκε εγγράφως ή περί του δανείου αυτού δεν έγινε εγγραφή στα βιβλία του επιτηδευματία οφειλέτη στην Ελλάδα, στο οικείο τέλος χαρτοσήμου θα υποβληθεί η, περί του δανείου αυτού, εκδιδόμενη στην Ελλάδα σχετική εξοφλητική απόδειξη, επειδή και η απόδειξη αυτή αποτελεί έγγραφο, κατά την έννοια του νόμου (άρθρα 13 παρ. 1β και 15 παρ. 1β Κ.Τ.Χ., Σ.Τ.Ε. 3914/1977).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 84 «Παραγραφή» του ν. 2238/1994 ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:« 1. 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, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 11 του άρθρου 72 «Μεταβατικές διατάξεις» του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «*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 έκδοσή 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, σύμφωνα με το άρθρο 249 «Εικοσαετής παραγραφή» του Α.Κ. ορίζεται ότι: «Εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, οι αξιώσεις παραγράφονται σε είκοσι χρόνια.».

Επειδή, με τις με αριθ. 432/2020 και 433/2020 αποφάσεις του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, με τις οποίες επικυρώθηκε η με αριθ. 1107/2019 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών αναφορικά με την φορολογία χαρτοσήμου κρίθηκαν τα ακόλουθα: «Επειδή, ούτε στον Κώδικα νόμων περί τελών χαρτοσήμου ούτε στον ν. 4169/1961 υπάρχουν διατάξεις περί παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου προς επιβολή, αντιστοίχως, του οφειλόμενου τέλους χαρτοσήμου (πρβλ. ΣΤΕ 28/1975, 737/1979, 3293/1979 7μ., 3085, 3553-3556/1980, 394, 2780/1982, 3666/1983 7μ., 4008, 4567/1983, 1890/1985, 1995/1987, 1493/1989, 3514/1996 7μ., 2579/1998, 1561/2003) ή της κατ' άρθρο 11 παρ. 1 περ. Γ του ν. 4169/1961 εισφοράς υπέρ ΟΓΑ (ΣΤΕ 1561/2003, πρβλ. ΣΤΕ 4476/1990, 3389/1999). Εξάλλου, δεν μπορούν να εφαρμοσθούν ούτε οι γενικές διατάξεις περί παραγραφής του Αστικού Κώδικα, όπως η διάταξη του άρθρου 249 Α.Κ., η οποία ορίζει μεν ότι «Εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, οι αξιώσεις παραγράφονται σε είκοσι χρόνια», αφορά ωστόσο αστικές σχέσεις και δικαιώματα και δεν διέπει φορολογικές διαφορές (πρβλ. ΣΤΕ 582/2019 7μ., 3014/2010). **Αντιθέτως, ισχύει κατ' αρχήν πενταετής προθεσμία παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου προς επιβολή του οφειλόμενου τέλους χαρτοσήμου και της κατ' άρθρο 11 παρ. 1 περ. Γ του ν. 4169/1961 εισφοράς υπέρ ΟΓΑ από το τέλος του έτους εντός του οποίου γεννάται η υποχρέωση καταβολής τέλους χαρτοσήμου, κατ' ανάλογη εφαρμογή (για τις ένδικες χρήσεις) της διάταξης της παρ. 1 του άρθρου 84 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε., ν. 2238/1994, Α' 151), και, κατ' εξαίρεση, δεκαετής προθεσμία παραγραφής της εν λόγω αξίωσης, με την αυτή αφετηρία, κατ' ανάλογη εφαρμογή (για τις ένδικες χρήσεις) της παρ. 4 του ίδιου άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε., εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγράφου αυτής.** Τούτο, δε, διότι η φορολογική αρχή (οφείλει να) διαπιστώνει την οικεία οφειλή και επιβάλλει τα τέλη χαρτοσήμου και την κατ' άρθρο 11 παρ. 1 περ. Γ του ν. 4169/1961 εισφορά επί τη βάση δεδομένων που προκύπτουν από στοιχεία που τηρεί ο φορολογούμενος στο πλαίσιο υποχρεώσεων που του επιβάλλονται από τη νομοθεσία περί φορολογικών στοιχείων με σκοπό την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων του ίδιου και των συναλλασσόμενων με αυτόν και ιδίως την εκπλήρωση της υποχρέωσης σε φορολόγηση του εισοδήματός του, ο περί της οποίας φορολογικός έλεγχος πρέπει, κατά την έννοια των προαναφερόμενων διατάξεων του Κ.Φ.Ε. (βλ. ΣΤΕ 2934/2017 7μ.), να διενεργείται, κατ' αρχήν, εντός πενταετίας και, κατ' εξαίρεση, εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους, εντός του οποίου έληξε η προθεσμία για την επίδοση της οικείας δήλωσης φορολογίας

...
εισοδήματος [βλ. ενδεικτικώς τις διατάξεις των άρθρων του ΚΝΤΧ (i) 3 παρ. 1, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 11 του ν.δ. 3717/1957, που ορίζει ότι «επί δανείων συναπτομένων μεταξύ εμπόρων ή μεταξύ εμπορικών εταιριών ή μεταξύ εμπόρων και εμπορικών εταιριών ως και μεταξύ εμπόρων ή εμπορικών εταιριών και οιοδήποτε τρίτου [...] τα οφειλόμενα τέλη χαρτοσήμου καταβάλλονται εντός του πρώτου δεκαπενθημέρου του μηνός του επομένου της εις τα λογιστικά βιβλία εγγραφής των πράξεων τούτων», (ii) 15γ παρ. 3, 15δ παρ. 7, 15ε παρ. 1-2, 5, 6 και 11 περί καταβολής του τέλους χαρτοσήμου κατά την υποβολή στη φορολογική αρχή των προβλεπόμενων από τη νομοθεσία περί φορολογικών στοιχείων, (iii) 32 παρ. 4 περί είσπραξης του τέλους χαρτοσήμου μαζί με τον παρακρατούμενο φόρο εισοδήματος• βλ. και τις διατάξεις των άρθρων 8 της απόφασης Υπουργού Οικονομικών 1061203/1148/ΔΣΣΦΕ/Α/ΠΟΛ1144/1998 (Β' 529), 6 της Α.Υ.Ο. 1063790/ 1444/ΔΕ-Α/ΠΟΛ1168/2001 (Β' 882), 5 της Α.Υ.Ο. 1021681/1120/ΔΕ-Α/ 2005 (Β' 302) και 8 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1072/2011 (Β' 577), κατά τις οποίες με τη φορολογία εισοδήματος ελέγχονται συγχρόνως και οι λοιπές φορολογίες]. Άλλωστε, και με τις μεταγενέστερες διατάξεις του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, στο πεδίο εφαρμογής του οποίου εμπίπτουν και τα τέλη χαρτοσήμου (άρθρο 2 παρ. 1 περ. δ και Παράρτημα ν. 4174/2013, Α' 170), ο νομοθέτης θέσπισε ως κανόνα την κριθείσα από τον ίδιο ως επαρκή για την άσκηση της ελεγκτικής αρμοδιότητας της Διοίκησης, περαιτέρω δε και εύλογη (ΣΤΕ 1738/2017 Ολομ., 2934/2017 7μ. κ.ά.) πενταετή προθεσμία παραγραφής από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της οικείας δήλωσης. Κατά τη συγκλίνουσα γνώμη των Παρέδρων Κ. Λαζαράκη και Μ. Σκανδάλη, η διάταξη του άρθρου 249 Α.Κ. διέπει μεν ως γενική διάταξη και ελλείψει ειδικής νομοθετικής ρύθμισης τις αξιώσεις του Δημοσίου προς επιβολή τελών χαρτοσήμου ή της κατ' άρθρο 11 παρ. 1 περ. Γ του ν. 4169/1961 εισφοράς υπέρ ΟΓΑ (βλ. νομολογία που παρατίθεται στη γνώμη που επικράτησε), πλην, κατά το μέρος που προβλέπει εικοσαετή προθεσμία παραγραφής αναφορικά με τις εν λόγω αξιώσεις (και μόνο ως προς αυτές, πρβλ. ΔΕΕ απόφαση της 17-9-2014, C 341/13, Cruz & Companhia Lda, σκ. 60, της 5-5-2011, συνεκδικασθείσες υποθέσεις C 201/10, 202/10, σκ. 42), υπερβαίνει την επιβαλλόμενη από τις συνταγματικές αρχές της ασφάλειας δικαίου και της αναλογικότητας εύλογη διάρκεια της προθεσμίας παραγραφής. Τούτο, διότι η καθιέρωση ενός τόσο μεγάλου διαστήματος παραγραφής εμφανώς βαίνει πέραν του μέτρου που είναι αναγκαίο και εύλογο για τον (κατά τα αναφερόμενα στη γνώμη που επικράτησε, δια του ελέγχου των στοιχείων που τηρούνται προς εκπλήρωση λοιπών φορολογικών υποχρεώσεων και ιδίως εκείνης σε φορολόγηση του εισοδήματος) εντοπισμό περιπτώσεων φοροδιαφυγής, χωρίς να διασφαλίζει ούτε την εισπραξιμότητα των καταλογιζόμενων ποσών, και, ως εκ τούτου, κατ' αποτέλεσμα, ούτε την τήρηση της αρχής της ισότητας ενώπιον των δημοσίων βαρών, ούτε τα συνταγματικώς προστατευόμενα συμφέροντα και δικαιώματα του διοικούμενου (δυνατότητα προγραμματισμού και ανάπτυξης των οικονομικών του δραστηριοτήτων με έγκαιρη εκκαθάριση των φορολογικών εκκρεμοτήτων, δικαίωμα άμυνας του φορολογούμενου), ενώ, αντίθετα, ενθαρρύνει την απραξία της φορολογικής διοίκησης, η οποία οφείλει (άρθρο 66 Κ.Ν.Τ.Χ.) να ερευνά και εξακριβώνει την εφαρμογή και τις παραβάσεις του Κ.Ν.Τ.Χ. (πρβλ.

...
ΣΤΕ 1738/2017 Ολομ., 732/2019 7μ., προαναφερθείσα απόφαση ΔΕΕ επί της υπόθεσης C 341/2013). Περαιτέρω, ισχύει η προθεσμία παραγραφής, η οποία έγινε δεκτή από τη γνώμη που επικράτησε και σύμφωνα με το οικείο σκεπτικό αυτής:».

Επειδή, σύμφωνα με την με αριθ. Ε.2147/11-9-2020 με θέμα «Χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή τελών χαρτοσήμου και της ειδικής εισφοράς υπέρ ΟΓΑ» εγκύκλιο του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων αναφέρεται ότι: «Κατόπιν έκδοσης της υπ' αριθ. 433/2020 απόφασης του Συμβουλίου της Επικρατείας (Τμήμα Β') σχετικά με τον χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει αναλογικά τέλη χαρτοσήμου και ειδικής εισφοράς υπέρ ΟΓΑ, για διαχειριστικές περιόδους πριν την έναρξη ισχύος των διατάξεων του Κ.Φ.Δ., δεδομένου ότι από 1/1/2014 το ζήτημα της παραγραφής των τελών χαρτοσήμου και ειδικής εισφοράς υπέρ ΟΓΑ ρυθμίζεται αποκλειστικά από τις διατάξεις του άρθρου 36 του νόμου αυτού, διευκρινίζονται τα εξής:

1. Με την ως άνω απόφαση του ΣΤΕ έγινε δεκτό ότι επί αναλογικών τελών χαρτοσήμου και ειδικής εισφοράς υπέρ ΟΓΑ δεν μπορούν να εφαρμοστούν οι γενικές διατάξεις περί παραγραφής του Αστικού Κώδικα, όπως η διάταξη του άρθρου 249 Α.Κ., η οποία προβλέπει ότι «Εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, οι αξιώσεις παραγράφονται σε είκοσι χρόνια», καθόσον αφορά αστικές σχέσεις και δικαιώματα και δεν διέπει φορολογικές διαφορές. Επιπλέον, εφόσον δεν προβλέπεται στον Κ.Ν.Τ.Χ. (Π.Δ. της 28.7.1931) ούτε στον ν. 4169/1961 περί εισφοράς υπέρ ΟΓΑ προθεσμία παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου προς επιβολή αυτών, κρίθηκε ότι «ισχύει κατ' αρχήν πενταετής προθεσμία παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου προς επιβολή του οφειλόμενου τέλους χαρτοσήμου και της κατ' άρθρο 11 παρ. 1 περ. Γ του ν. 4169/1961 εισφοράς υπέρ ΟΓΑ, από το τέλος του έτους εντός του οποίου γεννάται η υποχρέωση καταβολής τέλους χαρτοσήμου, κατ' ανάλογη εφαρμογή (για τις ένδικες χρήσεις) της διάταξης της παρ. 1 του άρθρου 84 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε., ν. 2238/1994, Α' 151), και, κατ' εξαίρεση, δεκαετής προθεσμία παραγραφής της εν λόγω αξίωσης, με την αυτή αφετηρία, κατ' ανάλογη εφαρμογή (για τις ένδικες χρήσεις) της παρ. 4 του ίδιου άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε., εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγράφου αυτής.».

2. Κατά συνέπεια, για υποκείμενες σε χαρτόσημο πράξεις του Κ.Ν.Τ.Χ., οι οποίες ανάγονται σε διαχειριστικές περιόδους πριν την έναρξη ισχύος των διατάξεων του Κ.Φ.Δ., ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή του οφειλόμενου τέλους χαρτοσήμου και της ειδικής εισφοράς υπέρ ΟΓΑ, ορίζεται κατ' αρχήν σε πέντε έτη, υπολογιζόμενα από το τέλος του έτους εντός του οποίου γεννάται η υποχρέωση καταβολής τους, με δυνατότητα επέκτασης του εν λόγω δικαιώματος σε δέκα έτη, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παρ. 4 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε. (ν. 2238/1994, Α' 151), ήτοι στις περιπτώσεις: α) που η μη ενάσκηση του εν λόγω δικαιώματος οφείλεται, έστω και κατά ένα μέρος, στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογούμενου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου και β) που περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της περίπτωσης α' της παρ. 2 του άρθρου 68 του ίδιου νόμου

...
(σχετ. ΠΟΛ.1194/2017 και ΠΟΛ.1191/2017). Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτός παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.».

Επειδή, οι ανωτέρω αποφάσεις (ΣΤΕ 432/2020 και ΣΤΕ 433/2020) καθώς και η ως άνω εγκύκλιος του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Ε.2147) εκδόθηκαν μετά τη σύνταξη της από 9-12-2019 οικείας έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου Κ.Ν.Τ.Χ. και την έκδοση της με αριθ./2019 προσβαλλόμενης πράξης.

Επειδή, με τις δύο ανωτέρω αποφάσεις του Σ.τ.Ε. και την ως άνω εγκύκλιο του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, κρίθηκε σε υποθέσεις που αφορούν στο νόμο περί τελών χαρτοσήμου, ότι δεν μπορούν να εφαρμοσθούν οι γενικές διατάξεις περί παραγραφής του Αστικού Κώδικα, όπως η διάταξη του άρθρου 249 Α.Κ., η οποία ορίζει μεν ότι «εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, οι αξιώσεις παραγράφονται σε είκοσι χρόνια», αφορά ωστόσο αστικές σχέσεις και δικαιώματα και δεν διέπει φορολογικές διαφορές (πρβλ. ΣΤΕ 582/2019 7μ., ΣΤΕ 3014/2010).

Σύμφωνα και με τις δύο ανωτέρω αποφάσεις καθώς και την ως άνω εγκύκλιο του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων ισχύει κατ' αρχήν πενταετής προθεσμία παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου προς επιβολή του οφειλόμενου τέλους χαρτοσήμου και της κατ' άρθρο 11 παρ. 1 περ. Γ του ν. 4169/1961 εισφοράς υπέρ ΟΓΑ από το τέλος του έτους εντός του οποίου γεννάται η υποχρέωση καταβολής τέλους χαρτοσήμου, κατ' ανάλογη εφαρμογή (για τις ένδικες χρήσεις) της διάταξης της παρ. 1 του άρθρου 84 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε., ν. 2238/1994, Α' 151), και, κατ' εξαίρεση, δεκαετής προθεσμία παραγραφής της εν λόγω αξίωσης, με την αυτή αφετηρία, κατ' ανάλογη εφαρμογή (για τις ένδικες χρήσεις) της παρ. 4 του ίδιου άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε., εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγράφου αυτής.

Τούτο, δε, διότι η φορολογική αρχή (οφείλει να) διαπιστώνει την οικεία οφειλή και επιβάλλει τα τέλη χαρτοσήμου και την κατ' άρθρο 11 παρ. 1 περ. Γ του ν. 4169/1961 εισφορά επί τη βάσει δεδομένων που προκύπτουν από στοιχεία που τηρεί ο φορολογούμενος στο πλαίσιο υποχρεώσεων που του επιβάλλονται από τη νομοθεσία περί φορολογικών στοιχείων με σκοπό την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων του ίδιου και των συναλλασσόμενων με αυτόν και ιδίως την εκπλήρωση της υποχρέωσης σε φορολόγηση του εισοδήματός του, ο περί της οποίας φορολογικός έλεγχος πρέπει, κατά την έννοια των προαναφερόμενων διατάξεων του Κ.Φ.Ε. (βλ. ΣΤΕ 2934/2017 7μ.), να διενεργείται, κατ' αρχήν, εντός πενταετίας και, κατ' εξαίρεση, εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους, εντός του οποίου έληξε η προθεσμία για την επίδοση της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Άλλωστε, και με τις μεταγενέστερες διατάξεις του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, στο πεδίο εφαρμογής του οποίου εμπίπτουν και τα τέλη χαρτοσήμου (άρθρο 2 παρ. 1 περ. δ και Παράρτημα ν. 4174/2013, Α' 170), ο νομοθέτης θέσπισε ως κανόνα την κριθείσα από τον ίδιο ως επαρκή για την άσκηση της ελεγκτικής αρμοδιότητας της Διοίκησης, περαιτέρω δε και εύλογη (ΣΤΕ

...
1738/2017 Ολομ., 2934/2017 7μ. κ.ά.) πενταετή προθεσμία παραγραφής από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της οικείας δήλωσης.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ προέβη σε τροποποίηση της με αριθ./...../2019 αρχικής εντολής ελέγχου, εκδίδοντας την με αριθ./...../2019 εντολή ελέγχου, χρήσης 2013, στην οποία συμπεριέλαβε την φορολογία Τελών Χαρτοσήμου. Η ανωτέρω εντολή επιδόθηκε, την 25-10-2019, στην οικία του προσφεύγοντος, επί της οδού, στην, στην σύνοικο σύζυγο του προσφεύγοντος,-..... του με Α.Δ.Τ.

Επειδή, στην υπό κρίση προσφυγή, σύμφωνα με την από 9-12-2019 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Κ.Ν.Τ.Χ., χρήσης 2013, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ και κατόπιν:

- 1) του με αριθ. πρωτ./2019 Σ.Δ.Ε.,
- 2) του με αριθ. πρωτ./..... προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου, χρήσης 2013, ποσού 3.285,95€, η οποία επιδόθηκε στον προσφεύγοντα την 5-11-2019,
- 3) του με αριθ. πρωτ./..... προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου, χρήσης 2013, ποσού 4.034,33€ η οποία επιδόθηκε, την 11-11-2019, στην οικία του προσφεύγοντος, επί της οδού στην, στην σύνοικο σύζυγο του προσφεύγοντος,-..... του με Α.Δ.Τ. και
- 4) του με αριθ. πρωτ./2019 απαντητικού υπομνήματος του προσφεύγοντος

προέκυψαν οι διαπιστώσεις του ελέγχου, σύμφωνα με την από 9-12-2019 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Κ.Ν.Τ.Χ. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, με την οποία προσδιορίστηκαν για την χρήση 2013 ταμειακές διευκολύνσεις, συνολικού ποσού 180.255,71€.

Επειδή, εν προκειμένω, και σύμφωνα με τις ως άνω αποφάσεις του ΣΤΕ, το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή των υπό κρίση τελών χαρτοσήμου καθώς και της αντίστοιχης εισφοράς επ' αυτών, χρήσης 2013, υπόκειται σε πενταετή παραγραφή, η οποία είχε αρχίσει από το τέλος της διαχειριστικής περιόδου στην οποία γεννάται η υποχρέωση καταβολής τέλους χαρτοσήμου και είχε δε συμπληρωθεί, για την επίμαχη χρήση 2013, την **31-12-2018**.

Επειδή, όπως προκύπτει από τον φάκελο της κρινόμενης προσφυγής, η με αριθ. προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, χρήσης 2013, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, εκδόθηκε την **9-12-2019**, ήτοι μετά το πέρας της ως άνω πενταετούς προθεσμίας παραγραφής από τη λήξη του έτους εντός του οποίου έληγε η προθεσμία υποβολής της οικείας δήλωσης.

Ως εκ τούτου, το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή του οφειλόμενου τέλους χαρτοσήμου και της κατ' άρθρο 11 παρ. 1 περ. Γ του ν.4169/1961 εισφοράς υπέρ ΟΓΑ, σε βάρος του προσφεύγοντος,

...
για την χρήση 2013 έχει παραγραφεί και κατά συνέπεια η με αριθ./2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ πρέπει να ακυρωθεί.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 63 του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170) ορίζεται ότι:«1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης (ήδη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών) της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου.2..., 3..., 4..., 5. Εντός εκατόν είκοσι (120) ημερών από την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής στη Φορολογική Διοίκηση, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης(ήδη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών) εκδίδει απόφαση, την οποία κοινοποιεί στον υπόχρεο, λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο και τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που είναι σχετική με την υπόθεση. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. 6. Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης (ήδη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών) οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς.».

Ειδικά μάλιστα στη διάταξη της παρ. 6 του άρθρου 63 του ν.4174/2013 επισημαίνεται ρητά ότι: «Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης προσδιορισμού φόρου. ...» . Από τη διατύπωση αυτή, συνάγεται ότι η Υπηρεσία μας έχει ευρεία ευχέρεια δράσης στην αιτιολόγηση των αποφάσεων που εκδίδει, αφού, ακόμα και στην περίπτωση που απορρίπτει την ενδικοφανή προσφυγή μπορεί να αποδέχεται (άρα μπορεί και να αποκλίνει) τις διαπιστώσεις της αρχικά προσβαλλόμενης πράξης, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου που αποτελεί τη νόμιμη αιτιολογία της. Αυτό σημαίνει ότι η Υπηρεσία μας δύναται, όχι μόνον να συμπληρώνει/διορθώνει την αρχική αιτιολογία που είναι το αυτονόητο, αλλά ακόμα και να την μεταβάλει. Δύναται, δηλαδή, να προβεί σε κάθε ενδεδειγμένη ενέργεια, προκειμένου να διαμορφώσει την τελική της κρίση (βλ. ad hoc ΔΕΦΑΘ 3762/2015).

Επειδή στο ενδικοφανές στάδιο η Διοίκηση έχει την ευχέρεια αλλά και την υποχρέωση να διερευνά εν πρώτοις το νομικό καθεστώς υπό το οποίο εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη και να

...

μνημονεύει τις διέπουσες τη διοικητική υπόθεση διατάξεις. Ακολούθως, αν κριθεί απαραίτητο, προβαίνει σε ερμηνεία των σχετικών διατάξεων κι επί τη βάση αυτής της ερμηνείας απαντά σε καθένα από τους ισχυρισμούς που επικαλείται ο ενδιαφερόμενος (βλ. Μ. Πικραμένου, Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων και ο ακυρωτικός δικαστικός έλεγχος, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2012, σελ. 129-133). Περαιτέρω, η Διοίκηση αποφαινόμενη αρνητικά επί της ενδικοφανούς προσφυγής κι αιτιολογώντας την απόφαση που εκδίδει είτε αποτρέπει την άσκηση άσκοπων ενδίκων βοηθημάτων είτε συμβάλλει στην εκκαθάριση της υπόθεσης, κατά τρόπον ώστε να παρακινείται ο ενδιαφερόμενος να προβάλει ενώπιον του δικαστή πιο εύλογα και πιο πειστικά επιχειρήματα προς αντιμετώπιση της νέας αυτής αιτιολογίας (βλ. Σωτηρίου Κ. Κύβελου, Η ενδικοφανής προσφυγή, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2013, σελ. 203 με τις εκεί παραπομπές). Έχει μάλιστα τη δυνατότητα να προσθέσει νέες αιτιολογικές βάσεις στην αρχική απόφαση, προκειμένου η αρχική αυτή κρίση να καταστεί πιο πειστική και πληρέστερα θεμελιωμένη νομικά στο έξω κόσμο (βλ. Σωτηρίου Κ. Κύβελου, Η ενδικοφανής προσφυγή, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2013, σελ. 210 και ΣΤΕ 620/2011).

Η απόφαση του επιληφθέντος οργάνου που επιδιώκει τη συμπλήρωση ή τη διόρθωση της αρχικής απόφασης (την οποία βεβαίως υποκαθιστά κι ενίοτε θεραπεύει) χαρακτηρίζεται ως «διορθωτική». Η θεραπεία αυτή συνίσταται στην επικάλυψη επουσιωδών σφαλμάτων που τυχόν βαρύνουν την αρχική απόφαση, τα οποία δεν συνδέονται με υποκειμενικά δικαιώματα του διοικούμενου. Η εξουσία μεταρρύθμισης συνδέεται με την ευχέρεια του επιληφθέντος οργάνου να επεμβαίνει διορθωτικά στο ουσιαστικό περιεχόμενο της αρχικής πράξης, είτε αποδίδοντας το ορθό νόημα στις εφαρμοστέες διατάξεις είτε απαντώντας στους ουσιαστικούς ισχυρισμούς με την έκδοση κατά τη διακριτική του ευχέρεια μιας νέας πράξης, με προσθήκη νέων αιτιολογιών που θα περιλαμβάνουν διαφορετικά επιχειρήματα και διαφορετικές ουσιαστικές εκτιμήσεις σε σχέση με την αρχική απόφαση (βλ. Σωτηρίου Κ. Κύβελου, Η ενδικοφανής προσφυγή, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2013, σελ. 216-217 και Μ. Πικραμένου, Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων και ο ακυρωτικός δικαστικός έλεγχος, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2012, σελ. 131-132). Συνεπεία αυτής της διεργασίας, η αρχική πράξη εξαφανίζεται και υποκαθίσταται αναδρομικά από τη νέα απόφαση του «δευτεροβάθμιου» οργάνου, το οποίο έχει εξουσία για πλήρη επανεξέταση της υπόθεσης.

Επειδή, παρά το γεγονός ότι δεν αναφέρει ο προσφεύγων στην ενδικοφανή προσφυγή του ως λόγο ακύρωσης της με αριθ./2019 προσβαλλόμενης οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, το γεγονός ότι αφορά παραγεγραμμένη χρήση (χρήση 2013), πρέπει μέσα στο πλαίσιο της τήρησης της αρχής της νομιμότητας, της αρχής της χρηστής Διοίκησης καθώς και ενόψει του σκοπού της υπηρεσίας μας, ήτοι την άμεση επίλυση των διαφορών που μπορεί να επιλυθούν στο στάδιο της φορολογικής διοίκησης, να εξετάζονται και αυτεπαγγέλτως τυχόν πλημμέλειες της νόμιμης βάσης της καταλογιστικής πράξης, και ας μην προβάλλονται από τον προσφεύγοντα. Σε κάθε περίπτωση η Διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας. Οι ενέργειες δηλαδή των οργάνων των δημόσιων νομικών προσώπων πρέπει όχι μόνο

...
να μην είναι αντίθετες προς τους ισχύοντες κανόνες αλλά και να είναι σύμφωνες με αυτούς (βλ. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, 1996, παρ. 72 επ.).

Επειδή, στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης, ο προσφεύγων απέστειλε μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου στην Υπηρεσία μας το από 24-9-2020 Υπόμνημα, το οποίο έλαβε από την Υπηρεσία μας αριθ. πρωτ. εισερχομένου Δ.Ε.Δ. ΕΙ 2020 ΕΜΠ/ 24-9-2020, στο οποίο επικαλείται την με αριθ. Ε.2147/11-9-2020 εγκύκλιο του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, η οποία ελήφθη υπόψη με την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με αριθ. πρωτ. / 5-2-2020 ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ και συγκεκριμένα:

- Την τροποποίηση της κάτωθι οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοπ. πράξης	Είδος προστίμου	Έτος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1		9-12-2019	7-1-2020	Εισόδημα	2013	26.587,22€

της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ

και

- Την ακύρωση της με αριθ. /2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, έτους 2013, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, λόγω παραγραφής.

ΕΙΣΟΔΗΜΑ (Αριθ. Πράξης/2019) Οικ. έτους 2014 (Χρήσης 2013)

Προσαύξηση περιουσίας παρ.4 άρθρου 21 ν.4172/2013 βάσει ελέγχου	48.636,11€
(Μείον) Ποσό που δεν αποτελεί προσαύξηση περιουσίας και διαγράφεται με την παρούσα απόφαση της Δ.Ε.Δ.	-23.234,29€
Προσαύξηση περιουσίας παρ.3 άρθρου 48 του ν.2238/1994 βάσει παρούσας Απόφασης Δ.Ε.Δ.	25.401,82€

Υπολογισμός φορολογητέου εισοδήματος

	1		2		2		Διαφορά 2-1
	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου		Ποσά Απόφασης Δ.Ε.Δ.		
	Ατομικό και τέκνων	Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	Συζύγου	
ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ							
A-B. Από ακίνητα							0,00
Γ. Από κινητές αξίες							0,00
Δ. Από εμπορικές επιχειρήσεις							0,00
Ε. Από γεωργικές επιχειρήσεις							0,00
ΣΤ. Από μισθωτές υπηρεσίες		11.501,76		11.501,76		11.501,76	0,00
Ζ. Από ελευθέρια επαγγέλματα	0,00	0,00	48.636,11	0,00	25.401,82	0,00	25.401,82
Εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης							
Συνολικό εισόδημα	0,00	11.501,76	48.636,11	11.501,76	25.401,82	11.501,76	25.401,82
Αρνητικά στοιχεία εισοδ. που συμψηφίζονται							
Υπόλοιπο	0,00	11.501,76	48.636,11	11.501,76	25.401,82	11.501,76	25.401,82
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται							
Άθροισμα	0,00	11.501,76	48.636,11	11.501,76	25.401,82	11.501,76	25.401,82
Εκπτώσεις δαπανών άρθρου 8 ν.2238/1994							
Φορολογητέο εισόδημα	0,00	11.501,76	48.636,11	11.501,76	25.401,82	11.501,76	25.401,82

Υπολογισμός ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΕΙΔΙΚΗΣ ΕΙΣΦΟΡΑΣ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ ΟΙΚ. ΕΤΟΥΣ 2014	
Εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα (άρθρο 48 παρ. 3 του ν.2238/1994) βάσει παρούσας απόφασης Δ.Ε.Δ.	25.401,82€
Πλέον: Αυτοτελώς φορολογούμενα ποσά	1.752,50€
Πλέον: Φορ. Αυτοτελώς φορολογούμενων ποσών	614,65€
Φορολογητέο Εισόδημα επί του οποίου θα επιβληθεί Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	27.768,97€

...

Συντελεστής εισφοράς αλληλεγγύης	2%
Ποσό Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης	555,38€

Υπολογισμός φόρου

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΟΙΚ.ΕΤΟΥΣ 2014 ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ								
		Ποσά Δήλωσης (1)		Ποσά Ελέγχου (2)		Ποσά Δ.Ε.Δ. (3)		Διαφορά φόρου (3)- (1)
Α. ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΚΑΙ ΦΟΡΟΣ ΒΑΣΕΙ ΚΛΙΜΑΚΑΣ		ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΦΟΡΟΣ	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΦΟΡΟΣ	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΦΟΡΟΣ	
ΤΟΥ ΥΠΟΧΡΕΟΥ	Εισόδημα			48.636,11	12.645,39	25.401,82	6.604,47	
	Μείωση φόρου				0,00		0,00	
	Υπόλοιπο φόρου (α)				12.645,39		6.604,47	6.604,47
ΤΗΣ ΣΥΖΥΓΟΥ	Εισόδημα	11.501,76	2.530,39	11.501,76	2.530,39	11.501,76	2.530,39	0,00
	Μείωση φόρου		2.189,09		2.189,09		2.189,09	0,00
	Υπόλοιπο φόρου (β)		341,30		341,30		341,30	0,00
	Επιβάρυνση φόρου αποδείξεων (γ)							
Β.ΣΥΜΠΛΗΡΩΜΑΤΙΚΟΣ ΦΟΡΟΣ								
	Στο ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα (δ)							
ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ (α) +(β) +(γ) +(δ)		0,00	341,30	0,00	12.986,69	0,00	6.945,77	6.604,47
Γ.ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΟ ΦΟΡΟ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ								
1.φορος που παρακρατήθηκε								
1(β)Εμπορικές επιχειρήσεις								0,00
1(δ)Μισθωτές υπηρεσίες		483,06		483,06		483,06		0,00
1(ε)Ελευθέρια επαγγέλματα								0,00
2.φορος που προκαταβλήθηκε								
2α.Το προηγούμενο οικονομικό έτος								0,00
2.β. Ειδικών περιπτώσεων			483,06		483,06		483,06	0,00
3. Φόρος που καταβλήθηκε με βάση ...								
Μείωση επιστροφής φόρου			2,13		2,13		2,13	
Υπόλοιπο φόρου			-139,63		12.505,76		6.464,84	6.604,47
Δ.ΣΕ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΧΡΕΩΣΤΙΚΟΥ ΥΠΟΛΟΙΠΟΥ ΦΟΡΟΥ ΠΡΟΣΤΙΘΕΝΤΑΙ ΚΑΙ ΣΕ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΠΙΣΤΩΤΙΚΟΥ ΑΦΑΙΡΟΥΝΤΑΙ								
								0,00
1.Προκαταβολή φόρου για το επόμενο έτος								0,00
2.Τέλη χαρτοσήμου στο ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων								0,00
3.Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου								0,00
4.Πρόσθετος φόρος λόγω εκπροθέσμου								
5.Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου λόγω εκπροθέσμου & εισφορά υπέρ ΟΓΑ								
6. Πρόσθετος φόρος/ πρόστιμο ανακρίβειας/ μη υποβολής (ευνοϊκότερη κύρωση)			0,00		12.969,11		7.207,46	7.207,46
7.Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου ανακρίβειας/μη υποβολής								
8.Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου								
9. Τέλος επιτηδεύματος								0,00
10.Εισφορά αλληλεγγύης			0,00		972,72		555,38	555,38
11.Φόρος πολυτελούς διαβίωσης								0,00
Σύνολο κεφαλαίου Δ			-139,63		26.447,59		14.227,68	14.367,31
Έκπτωση λόγω υποβολής της δήλωσης μέσω διαδικτύου και λοιπών συμψηφισμών. Ποσό άρθρου 74 § 3 ν.2238/1994								0,00
Μείον ποσό προς επιστροφή βάσει δήλωσης			139,63		139,63		139,63	
Τελικό Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση			0,00		26.587,22		14.367,31	14.367,31

Προσδιορισμός επιεικέστερης κύρωσης

...

	(Α) ΑΡΘΡΑ 1 & 2 Ν. 2523/1997	(Β) ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ	(Γ) ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 Κ.Φ.Δ	(Δ) = (Β) + (Γ) ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡ 49 Ν 4509/2017	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) ΚΑΙ (Δ)
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ ΠΡΟΣΤΙΜΟ	6.604,47€ x 120% = 7.925,36	6.604,47€ x 50% = 3.302,24€	81μήνες X 0,73% = 59,13% 6.604,47€ x 59,13% = 3.905,22€	3.302,24€ + 3.905,22€ = 7.207,46€	7.207,46€

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

Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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.