



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 30/09/2020
Αριθμός απόφασης: 2056

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604553

ΦΑΞ : 213 1604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170) όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

δ. 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), όπως τροποποιήθηκε με την Α 1122/2020 Απόφαση 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 αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **30/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με ΑΦΜ και της, με ΑΦΜ, κατοίκων, κατά: α) της υπ' αριθ./23-12-2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, β) της υπ' αριθ./23-12-2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου έτους 2013, γ) του υπ' αριθ./23-12-2019 Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου άρθρου 4 του Ν. 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013 και δ) του υπ' αριθ./23-12-2019 Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου ΚΦΑΣ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013 της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω Οριστικές Πράξεις της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καθώς και τις οικείες εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, τελών χαρτοσήμου, προστίμου άρθρου 4 του Ν.

2523/1997 και ΚΦΑΣ επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

7. Το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2020 ΕΜΠ/08-04-2020 Συμπληρωματικό Υπόμνημα.

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

Επί της από **30/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς του, με ΑΦΜ και της, με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων των ενδικοφανών προσφυγών, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αρ/23-12-2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου οικονομικού έτους 2014 της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. καταλογίσθηκε σε βάρος των προσφευγόντων κύριος φόρος ποσού 84.552,91 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 86.717,46 ευρώ, πλέον εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 10.712,81 ευρώ, πλέον τελών χαρτοσήμου και ΟΓΑ ποσού 1.171,01 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου τελών και ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 732,58 ευρώ ήτοι συνολικό ποσό **183.886,77 ευρώ**.

Με την υπ' αριθμ./23-12-2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου έτους 2013 της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος χαρτόσημο ποσού 4.585,09 ευρώ & ΟΓΑ χαρτοσήμου 917,02 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής δήλωσης ποσού 5.642,96 ευρώ, ήτοι σύνολο **11.145,07 ευρώ**.

Με τον υπ' αρ./23-12-2019 Οριστικό Προσδιορισμό Προστίμου άρθρου 4 του Ν. 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013 της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 300,00 € με βάση τις διατάξεις του άρθρου 4 του Ν. 2523/1997 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 1 του Ν. 2859/2000.

Με τον υπ' αρ./23-12-2019 Οριστικό Προσδιορισμό Προστίμου ΚΦΑΣ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013 της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 195,33 € με βάση τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3ζ του Ν. 4337/2015 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 1 παρ.1 2 παρ. 1, 4 παρ. 3, 6 παρ. 1&16, 9 παρ. 12 του Ν. 4093/2012.

Οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν μετά τον μερικό έλεγχο ως προς τη φορολογία εισοδήματος που διενεργήθηκε στους προσφεύγοντες για τις χρήσεις από 01/01-31/12/2013 έως 01/01-31/12/2015 από το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., σύμφωνα με την/14-12-2018 (τελευταία τροποποίηση εντολής 11/11/2019) εντολή μερικού ελέγχου γραφείου της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Ο έλεγχος διενεργήθηκε πέρα των άλλων φορολογικών επαληθεύσεων και προκειμένου να εξακριβωθεί αν συντρέχει περίπτωση εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 48 παρ. 3 του Ν. 2238/1994 και του άρθρου 21 παρ. 4 του Ν. 4172/2014, κατόπιν επεξεργασίας του ηλεκτρονικού αρχείου των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος, το οποίο περιήλθε στη διάθεση του ελέγχου μέσω του Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας της Α.Α.Δ.Ε.

Αφού ο έλεγχος επεξεργάστηκε τα με αριθμ. πρωτ./02-10-2018,/26-10-2018,/30-10-2018,/07-11-2018,/22-07-2019 και/31-10-2019 υπομνήματα που υπέβαλε ο προσφεύγων πριν τη κοινοποίηση σε αυτόν του υπ' αριθμ./13-11-2018 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου και το με αριθμ. πρωτ./10-12-2019 υπόμνημα που υπέβαλαν από κοινού οι προσφεύγοντες μετά τη κοινοποίηση του ως άνω Σημειώματος Διαπιστώσεων, ο έλεγχος έκρινε ότι έχει επέλθει προσαύξηση της περιουσίας του προσφεύγοντος, προερχόμενη από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 κατά το ποσό των **171.800,00 ευρώ** για το **οικονομικό έτος 2014**, η οποία προέκυψε από τις κάτωθι κινήσεις:

A/A	Τράπεζα	Αριθμός Λογ/μού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Ποσό πίστωσης	Ποσό Καταλογισμού
1	07/01/2013	9.800,00	9.800,00
4	23/01/2013	48.000,00	48.000,00
6	09/04/2013	55.000,00	55.000,00
9	25/04/2013	35.000,00	35.000,00
20	03/10/2013	15.000,00	15.000,00
24	29/11/2013	9.000,00	9.000,00
ΣΥΝΟΛΟ					171.800,00

Επιπρόσθετα ο έλεγχος διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων είχε δηλώσει ανακριβώς τα ακαθάριστα εισοδήματα του επί μισθώσεως ακινήτου και του καταλόγισε ως εισόδημα από ακίνητη περιουσία ποσό 39.189,15 ευρώ το οικονομικό έτος 2014.

Επίσης η προσφεύγουσα απέκτησε εισόδημα από πώληση ακινήτου, το οποίο, όπως διαπιστώθηκε από τον έλεγχο, θεωρείται εμπορική πράξη με σκοπό το κέρδος, ήτοι αποτελεί εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις βάσει των διατάξεων του άρθρου 28 του Ν. 2238/1994 και φορολογείται βάσει των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 34 του Ν. 2238/1994. Επειδή δεν έκανε έναρξη εργασιών και τήρησε βιβλία και στοιχεία ως όφειλε της επιβλήθηκε πρόστιμο του άρθρου 4 του Ν. 2523/1997 και πρόστιμο ΚΦΑΣ .

Ο έλεγχος επίσης επέβαλε στον προσφεύγοντα τέλη χαρτοσήμου 1% πλέον ΟΓΑ 20% επί ποσού ύψους 440.508,88 το 2013, καθόσον από επισκόπηση καρτέλας του λογαριασμού της εταιρείας με την επωνυμία, στην οποία συμμετείχε ο προσφεύγων, διαπίστωσε ότι στη χρήση 2013 πραγματοποίησε αναλήψεις και καταθέσεις ποσών προς την εταιρεία χωρίς να καταβάλει τα οικεία αναλογικά τέλη χαρτοσήμου.

Επιπλέον από τα στοιχεία και δικαιολογητικά που προσκόμισε ο προσφεύγων προκειμένου να αιτιολογήσει τις προς διερεύνηση πιστώσεις χρημάτων στους τραπεζικούς του λογαριασμούς, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι τη χρήση 2013 ο προσφεύγων χορήγησε δάνειο ποσού 6.000,00 ευρώ

χωρίς να συνάψει δάνειο εγγράφως και του επέβαλε τα προβλεπόμενα τέλη χαρτοσήμου 3% πλέον ΟΓΑ 20%.

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και το υποβληθέν υπόμνημα ζητούν την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενοι ότι:

- Παραγραφή αξίωσης ελληνικού δημοσίου.
- Παραβίαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας - Ακυρότητα της διαδικασίας - Μη νόμιμη μεταβίβαση αρμοδιότητας - Απουσία δημοσίευσης στο ΦΕΚ.
- Απουσία προσαύξησης περιουσίας – Εσφαλμένος υπολογισμός φερομένων ως αποκρυβέντων εισοδημάτων - Εσφαλμένη εφαρμογή κείμενης νομοθεσίας - Εσφαλμένη κρίση περί απόκτησης εισοδήματος - Εσφαλμένη εφαρμογή άρθρου 28 και 48 Ν. 2238/1994.
- Ο προσφεύγων επικαλείται για την δικαιολόγηση των ποσών που η ελεγκτική αρχή του αποδίδει ως μη δικαιολογούμενα α) την ύπαρξη μεγάλου αποθεματικού από μη αναλωθέντα κεφάλαια προηγούμενων ετών, β) την ύπαρξη της από 24.4.2008 σύμβασης χρησιδανείου ποσού 220.000,00 €, δυνάμει των διατάξεων των άρθρων 810 κ.επ. Α.Κ., προς τον συνεργάτη και φίλο του και γ) την ύπαρξη της από 15.5.2012 σύμβασης παρακαταθήκης ποσού 99.000,00 € δυνάμει των διατάξεων των άρθρων 822 κ.επ. Α.Κ., επίσης προς τον συνεργάτη και φίλο του
- Οι προσφεύγοντες έχουν πλήρως φορολογηθεί για τα εισοδήματά τους, χωρίς να έχουν προβεί σε οιασδήποτε μορφής ανακρίβεια.
 - Οι υπό αύξοντα αριθμό 2, 3, 7, 8, 10-19, 21-23, 25, καταθέσεις στον σχετικό πίνακα στο Σημείωμα Διαπιστώσεων για το έτος 2013, κατόπιν των προσκομισθέντων στοιχείων, θεωρούνται πλήρως δικαιολογούμενες. Τα αυτά και οι υπ' αριθμόν 1, 4, 6, 7 για το έτος 2014 και οι υπ' αριθμόν 1, 2, 4-10-για το έτος 2015.
 - Οι υπό αύξοντα αριθμό 1, 4, 6, 9, 20 καταθέσεις στον σχετικό πίνακα στο Σημείωμα Διαπιστώσεων, συνολικού ποσού 162.800,00 € αφορούν επιστροφή μέρους του ποσού των 220.000,00 € που ήταν αντικείμενο της από 24.4.2008 Σύμβασης Χρησιδανείου με τον συνεργάτη του προσφεύγοντα, ο οποίος και του τα επέστρεψε, κατόπιν οχλήσεώς του, αλλά και δικά του κεφάλαια που είχαν σχηματιστεί τα προηγούμενα έτη. Η συγκεκριμένη σύμβαση λειτουργούσε ως άτυπος αλληλόχρεος λογαριασμός μεταξύ του προσφεύγοντος και του συνεργάτη του, καθώς κάθε φορά που του επέστρεφε χρήματα, του επέτρεπε να αυξάνει και το αντίστοιχο πιστωτικό του όριο, και για αυτό ενώ το ανώτατο όριο οφειλής δεν υπερέβαινε τις 220.000.00 €, υπήρχαν χρεοπιστώσεις για ακόμη μεγαλύτερο αθροιστικώς σύνολο συναλλαγών. Τα αυτά ισχύουν και για τις υπ' αριθμόν 2 και 3 τραπεζικές πιστώσεις έτους 2014 συνολικού ποσού 81.000,00 €. Για την πρώτη εξ αυτών ποσού 31.500,00 € βασίζεται σε δανεισμό που έλαβε χώρα στις 14.11.2013 με τον συνεργάτη του
 - για τις υπ' αριθμόν 3, 11, 12 τραπεζικές πιστώσεις για το έτος 2015 συνολικού ποσού 43.000,00 € ισχύουν τα ανωτέρω.
 - για τις πιστώσεις 11 και 12 ποσού 1.000,00 € έκαστη, αποτελούν ταμειακή διευκόλυνση προς αδελφικό φίλο του προσφεύγοντα, αποτελούν προϊόν ήδη φορολογηθέντων κατά το παρελθόν και μη αναλωθέντων εισοδημάτων.
 - η υπό αύξοντα αριθμό 5 κατάθεση στον τραπεζικό του λογαριασμό στην, αφορά την κατάθεση του μισθώματος ακινήτου ιδιοκτησίας του, το οποίο χρησιμοποιείται ως υποκατάστημα, προσκομίζει δε αντίγραφο της υπ' αριθμόν Επιταγή της εκδόσεως ποσού 20.075,37 € υπέρ του, ως εκ τούτου και στην περίπτωση αυτή δεν τίθεται ζήτημα απόκρυψης φορολογητέας ύλης.

-η υπό αύξοντα αριθμό 24 κατάθεση επιταγής που εκδόθηκε σε διαταγή του προσφεύγοντα, οπισθογραφήθηκε από εκείνον και εν συνεχεία από την προσφεύγουσα και κατατέθηκε στο κοινό τους λογαριασμό, αποτελεί προϊόν ήδη φορολογηθέντων κατά το παρελθόν και μη αναλωθέντων εισοδημάτων.

- ως προς την επιβολή φορολογικής επιβάρυνσης για ποσό 32.527,96 € που αφορά μίσθωμα οικονομικού έτους 2014 για την ενοικίαση πολυώροφης οικοδομής επί της οδού, παρατύπως και κατά παράβαση του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας του αποδίδεται επιβάρυνση, καθώς αφορά μη ελεγχόμενη από την ελεγκτική αρχή συναλλαγή, αφού δεν είχε συμπεριληφθεί στην λίστα των πιστώσεων που αποτελούσαν αντικείμενο του φορολογικού ελέγχου.

- από τα στοιχεία που προσκομίστηκαν σχετικά με το μισθωμένο κτήριο στο, αλλά και από το γεγονός ότι το ακίνητο χρησιμοποιούνταν από το ως χώρος εξέτασης ασφαλισμένων από συμβεβλημένους ιατρούς, σαφώς και καθιστά το ακίνητο ως εμπύπτον στην διάταξη περί κλινικών.

-η ελεγκτική αρχή του επιβάλλει φερόμενο ως αποκρυβέν εισόδημα από ακίνητα, επί των μισθωμάτων που λάμβανε στην, καθώς όλως εσφαλμένως ταύτιζε το ποσό της επιταγής που κατέθεταν οι μισθωτές κάθε φορά, με το ποσό του μισθώματος. Και τούτο διότι η ελεγκτική αρχή συνυπολόγιζε το σύνολο της κάθε επιταγής ως μίσθωμα, ξεχνώντας να αφαιρέσει το αναλογούν χαρτόσημο, και επιβάλλοντάς του την διαφορά μεταξύ τραπεζικής πίστωσης και δηλωθέντος μισθώματος ως μη δηλωθέν εισόδημα, ενώ αντιστοιχούσε ακριβώς στο ποσό του χαρτοσήμου επί του μισθώματος, που οι μισθωτές κατέβαλλαν στο τραπεζικό του λογαριασμό, και απέδιδε στο Δημόσιο.

- η ελεγκτική αρχή του επιβάλλει φερόμενο ως αποκρυβέν εισόδημα από ακίνητα επί των μισθωμάτων που λάμβανε στη, καθώς όλως εσφαλμένως ταύτιζε το ποσό της επιταγής που κατέθεταν οι μισθωτές κάθε φορά, με το ποσό του μισθώματος. Και τούτο διότι η ελεγκτική αρχή συνυπολόγιζε το σύνολο της κάθε επιταγής ως μίσθωμα, ξεχνώντας να αφαιρέσει το αναλογούν χαρτόσημο, και επιβάλλοντάς του την διαφορά μεταξύ τραπεζικής πίστωσης και δηλωθέντος μισθώματος ως μη δηλωθέν εισόδημα, ενώ αντιστοιχούσε ακριβώς στο ποσό του χαρτοσήμου επί του μισθώματος, που οι μισθωτές κατέβαλλαν στο τραπεζικό του λογαριασμό, και απέδιδε στο Δημόσιο. Επομένως, και η συγκεκριμένη επιβάρυνση σαφώς στερείται νομίμου και ουσιαστικού ερείσματος και επίσης τυγχάνει ακυρωτέα.

- Εσφαλμένως επιβάλλεται στον προσφεύγοντα χαρτόσημο για πράξη μερικής επιστροφής χρημάτων, στο πλαίσιο συναλλαγής του χρησιδανείου, δεδομένου ότι θα έπρεπε να είχε επιβληθεί στην αρχική σύμβαση στις 24.4.2008, αξίωση που έχει υποπέσει σε παραγραφή. Τα αυτά ισχύουν και για κάθε άλλο δανεισμό που υπήρξε μεταξύ του προσφεύγοντα και τρίτων, με επιβολή χαρτοσήμου κατά την χορήγηση του δανείου και όχι κατά την επιστροφή αυτού.

- Απουσία επιμερισμού των ποσών που βρίσκονται στον κοινό του λογαριασμό με την σύζυγό του και προσφεύγουσα με το αιτιολογικό ότι δήθεν αυτή δεν είναι δικαιούχος γιατί έχει εισοδήματα μόνον από μισθούς και συντάξεις κατά την χρήση 2012.

- Όσον αφορά το εισόδημα από εμπορική δραστηριότητα που αποδόθηκε στη προσφεύγουσα λόγω πώλησης ακινήτων, και την ιδιότητα του επιτηδευματία με τις αντίστοιχες υποχρεώσεις δήλωσης έναρξης επιτηδεύματος και τήρησης βιβλίων και στοιχείων που επίσης της αποδόθηκε, πρόκειται για εκποίηση περιουσιακού στοιχείου-κεφαλαίου χωρίς να έχει χαρακτήρα περιοδικότητας και για αυτό και δεν πρέπει να φορολογηθεί.

Επειδή από τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 11 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν.»

Επειδή από τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 1 του ν. 2238/1994 ορίζεται 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 τα οριζόμενα στην παρ. 5 του άρθρου 9 του Ν. 2523/1997: «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής έγγραφης στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.»

Επειδή σύμφωνα με τα ανωτέρω η διαχειριστική χρήση 01/01/-31/12/2013 παραγράφεται μετά την πάροδο πενταετίας, ήτοι την 31/12/2019. Επομένως, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής της χρήσης 2013, όσον αφορά την προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, τον προσβαλλόμενο Οριστικό Προσδιορισμού Προστίμου άρθρου 4 του Ν. 2523/1997 και τον προσβαλλόμενο Οριστικό Προσδιορισμού Προστίμου ΚΦΑΣ, είναι απορριπτέος ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή, το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. καταλόγισε στον προσφεύγοντα τέλη χαρτοσήμου 1 % πλέον ΟΓΑ 20% επί ποσού 440.508,88 €, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 15 § 5γ του Κ.Ν.Τ.Χ., καθώς διαπίστωσε ότι στη χρήση 2013 πραγματοποίησε αναλήψεις και καταθέσεις ποσών προς την εταιρεία με την επωνυμία, στην οποία συμμετείχε.

Επίσης η ως άνω φορολογική αρχή καταλόγισε στον προσφεύγοντα τέλη χαρτοσήμου 3 % πλέον ΟΓΑ 20% επί ποσού 6.000,00 €, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 13 § 1α του Κ.Ν.Τ.Χ., καθώς διαπίστωσε, ότι κατά τη χρήση 2013 ο προσφεύγων χορήγησε δάνειο ποσού 6.000,00 ευρώ χωρίς να συνάψει δάνειο εγγράφως.

Επειδή στις διατάξεις του Κώδικα Νόμων Τελών Χαρτοσήμου, **δεν υφίσταται διάταξη περί παραγραφής**, όπως προέκυπτε μέχρι πρόσφατα από τη νομολογία, **η παραγραφή του χαρτοσήμου ήταν εικοσαετής**, σύμφωνα με το άρθρο 249 του Αστικού Κώδικα (ΣτΕ 3514/1996, 2579/1998, 28/1975, 737/1979, 3293/1979, 3556/1980, 394/1982, 1890/1985, 3514/1996, 1561/2003 κ.λπ., Π.Φ.Δ. Αθ. 3729/1962, Π.Φ.Δ. Πειρ. 1505/1965, Φορ.Πρωτ.Αθ. 5421/1975, ΦορΕφΠειρ 1303/1969, ΔΕφΑθ 1294/1982 κ.λπ., Ν.Σ.Κ. γνwm. 73/1979).

Επειδή με την υπ' αριθ. **ΣτΕ 433/2020** (τμήμα Β') Απόφασή του, έκρινε κατά πλειοψηφία ότι προκειμένου για τη φορολογία χαρτοσήμου, για χρήσεις έως 31/12/2013 η προθεσμία παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου για την επιβολή του οφειλόμενου τέλους χαρτοσήμου και

της κατ' άρθρο 11 παρ. 1 περ. γ' του ν. 4169/1961 εισφοράς υπέρ ΟΓΑ, είναι **καταρχήν πενταετής** και **εκκινεί από το τέλος του έτους εντός του οποίου γεννάται η υποχρέωση καταβολής τέλους χαρτοσήμου**, κατ' ανάλογη εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 84§1 του ν. 2238/1994 (Α' 151), ενώ κατ' εξαίρεση η εν λόγω προθεσμία είναι δεκαετής, με την αυτή αφετηρία, κατ' ανάλογη εφαρμογή του άρθρου 84§4 του ίδιου κώδικα, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγράφου αυτής (συμπληρωματικά στοιχεία). Περαιτέρω, **δεν είναι εφαρμοστέα η γενική διάταξη 249 Α.Κ. περί εικοσαετούς παραγραφής**, διότι αφορά σε αστικές σχέσεις και δικαιώματα και δεν διέπει φορολογικές διαφορές, ενώ **η 20ετής προθεσμία παραγραφής υπερβαίνει την επιβαλλόμενη από τις συνταγματικές αρχές της ασφάλειας δικαίου και της αναλογικότητας εύλογη διάρκεια της προθεσμίας παραγραφής**".

Ειδικότερα με τη **σκέψη 5** της ανωτέρω απόφασης του ΣτΕ κρίθηκε ότι:

«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 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 [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 οιουδήποτε 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 και, η διάταξη του άρθρου 249 Α.Κ. διέπει μεν ως γενική διάταξη και ελλείπει 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,, 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 είσπραξιμότητα 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. Μειοψήφησε ο Σύμβουλος, ο οποίος υποστήριξε την άποψη ότι ούτε στον Κ.Ν.Τ.Χ. ούτε στον ν. 4169/1961 υπάρχουν διατάξεις περί παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου προς επιβολή, αντιστοίχως, του οφειλόμενου τέλους χαρτοσήμου ή της κατ' άρθρο 11 παρ. 1 περ. Γ του ν. 4169/1961 εισφοράς υπέρ ΟΓΑ και ως εκ τούτου οι σχετικές αξιώσεις αυτού υπόκεινται σε εικοσαετή παραγραφή κατά το άρθρο 249 Α.Κ., το οποίο ως γενική διάταξη είναι εφαρμοστέο εν προκειμένω, δεν χωρεί δε προσφυγή σε διατάξεις νομοθεσίας άλλων φορολογιών (πρβλ. για τέλος χαρτοσήμου 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, 3389/1999, 1561/2003, για εισφορά υπέρ ΟΓΑ ΣΤΕ 4476/1990, 3389/1999, 1561/2003)».

Επειδή σύμφωνα με την Ε. 2147/11.09.2020 “Χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή τελών χαρτοσήμου και της ειδικής εισφοράς υπέρ ΟΓΑ” εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ :

«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...

3. Διευκρινίζεται ότι, για διαχειριστικές περιόδους πριν την έναρξη ισχύος των διατάξεων του Κ.Φ.Δ. (ήτοι μέχρι 31/12/2013), και μόνο για τις περιπτώσεις αναλογικών τελών χαρτοσήμου που καταβάλλονται με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ή παρακρατούμενων φόρων (τέλη χαρτοσήμου επί μισθωμάτων ή τέλη χαρτοσήμου επί αμοιβών που αποδίδονται κατά τον ίδιο τρόπο και χρόνο που αποδίδεται στο Δημόσιο και παρακρατούμενος φόρος εισοδήματος), ισχύουν οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου που ορίζονται με τις διατάξεις των άρθρων 84 και 68 του ν.2238/1994 σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 11 άρθ. 72 του Κ.Φ.Δ., και ειδικότερα έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994 περί δεκαπενταετούς προθεσμίας παραγραφής...

4. Τέλος, σημειώνεται ότι τα τέλη χαρτοσήμου δεν περιλαμβάνονται στα οριζόμενα στο άρθρο 66 του ΚΦΔ εγκλήματα φοροδιαφυγής και κατά συνέπεια δεν συντρέχει λόγος εφαρμογής των διατάξεων του εδαφίου α’ της παραγράφου 27 του άρθρου 66 ν.4646/2019 περί δεκαετούς

προθεσμίας παραγραφής σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής για τις χρήσεις 2012 και 2013 (σχετ. Ε.2045/2019).»

Επειδή με τη **ΣτΕ 320/2020** κρίθηκε ότι προκειμένου για υποθέσεις χαρτοσήμου μέχρι 31/12/2013, ισχύει κατ' αρχήν πενταετής προθεσμία παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου προς επιβολή του οφειλόμενου τέλους χαρτοσήμου και της κατ' άρθρο 11§1 περ. γ' του ν. 4169/1961 εισφοράς υπέρ ΟΓΑ από το τέλος του έτους εντός του οποίου γεννάται η υποχρέωση καταβολής τέλους χαρτοσήμου,

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση, όσον αφορά τις αναλήψεις και καταθέσεις ποσών συνολικού ύψους 440.508,88 ευρώ που πραγματοποιήθηκαν το έτος 2013 προς την εταιρεία από τον προσφεύγοντα, καθώς και το δάνειο ποσού 6.000,00 ευρώ που χορήγησε ο προσφεύγων το 2013 **,η υποχρέωση καταβολής τελών χαρτοσήμου γεννήθηκε κατά την ημερομηνία πραγματοποίησης των πιστώσεων, ήτοι εντός του έτους 2013,** οπότε η πενταετής προθεσμία εκκινεί από το τέλος του έτους 2013 και ολοκληρώθηκε στις 31/12/2018.

Ως εκ τούτου γίνεται δεκτός ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα, όσον αφορά την προσβαλλόμενη πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου έτους 2013, καθόσον το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή χαρτοσήμου σε βάρος του για τη χρήση 2013 έχει υποπέσει σε παραγραφή, αφού η προσβαλλόμενη πράξη προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου εκδόθηκε στις 23.12.2019 και κοινοποιήθηκε στις 14/01/2020, ήτοι μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου γεννήθηκε η υποχρέωση καταβολής τέλους χαρτοσήμου

Επειδή βάσει της υπ' αριθμόν Δ.ΟΡΓ.Α 1115805 ΕΞ 2017/31.07.2017 απόφασης του Διοικητή τη Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων περί Μεταβίβαση αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότηση υπογραφής «ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΤΗ», σε όργανα της φορολογικής διοίκησης, που δημοσιεύθηκε στο με αριθμό 2743/04.08.2017 ΦΕΚ τεύχος Β' και η οποία τροποποιήθηκε με την υπ' αριθμόν Δ.ΟΡΓ.Α. 1004403 ΕΞ 2018/10.01.2018 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, που δημοσιεύθηκε στο με αριθμό 119/23.01.2018 ΦΕΚ τεύχος Β', ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., εκδίδει εντολές ελέγχου για τον φορολογικό, πλήρη και μερικό, έλεγχο ανέλεγκτων χρήσεων/φορολογικών ετών/υποθέσεων, ως εξής:

«(α) εξαιρετικά, τους φορολογουμένους, φυσικά πρόσωπα, όλης της επικράτειας, που πληρούν οποιοδήποτε από τα παρακάτω κριτήρια, ανεξάρτητα από το εάν οι φορολογούμενοι ασκούν και επιχειρηματική δραστηριότητα και ανεξάρτητα από το ύψος των ακαθάριστων εσόδων από αυτή:

αα) Η αξία της ακίνητης περιουσίας του φορολογουμένου, του/της συζύγου και των προστατευόμενων τέκνων αυτού κατά τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, όπως υπολογίζεται στην ηλεκτρονική εφαρμογή του Ο.Π.Σ. Περιουσιολογίου της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), υπερβαίνει αθροιστικά, από την 01.01.2014 και μετά, τουλάχιστον σε ένα έτος, το ποσό των δύο εκατομμυρίων (2.000.000,00) ευρώ.

ββ) Η ετήσια δαπάνη διαβίωσης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν. 4172/2013, που προκύπτει από τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους 2015, υπερβαίνει το ποσό των εκατόν πενήντα χιλιάδων (150.000,00) ευρώ.

γγ) Τα ποσά δαπανών του άρθρου 32 του ν. 4172/2013 στο φορολογικό έτος 2015 υπερβαίνουν το ποσό των τετρακοσίων χιλιάδων (400.000,00) ευρώ.

δδ) Απέστειλαν στο εξωτερικό χρηματικά εμβάσματα συνολικού ύψους διακοσίων χιλιάδων (200.000,00) ευρώ, σε τουλάχιστον ένα έτος από το έτος 2012 και μετά, όπως εντοπίζονται από τα

στοιχεία που διαβιβάζονται στην Α.Α.Δ.Ε., σύμφωνα με την αριθμ. ΠΟΛ.1177/2011 (Β' 2050) απόφαση του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών και την αριθμ. ΠΟΛ.1033/2014 (Β' 276) απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων και των συνδικαιούχων των λογαριασμών χρέωσης για την αποστολή του εμβάσματος».

Επειδή εν προκειμένω, όπως προέκυψε από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στο πληροφοριακό σύστημα ΟΠΣΑ Περιουσιολόγιο, τις δηλώσεις στοιχείων ακινήτων που υπέβαλε ο προσφεύγων, καθώς και τα στοιχεία εκκαθάρισης του Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων, η συνολική αξία της ακίνητης περιουσίας του κατά το έτος 2014 ανήλθε σε ύψος 7.808.408,20 ευρώ.

Ως εκ τούτου, πληρείται το πρώτο κριτήριο που θέτει η ως άνω απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων η οποία και συνεπώς ορθά και νόμιμα το Κ.Ε.Φ.Ο.ΜΕ.Π., ως αρμόδιο, διενήργησε τον φορολογικό έλεγχο του προσφεύγοντος και εξέδωσε τις προσβαλλόμενες καταλογιστικές πράξεις και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή οι προσφεύγοντες στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προβάλλουν μεταξύ άλλων και ισχυρισμούς που αφορούν οριστικές πράξεις προσδιορισμού φόρου που δεν προσβάλλονται με την υπό κρίση προσφυγή και αφορούν τα έτη 2014 και 2015, επομένως αυτοί θα κριθούν με απόφαση που θα εκδώσει η Υπηρεσία μας επί της με αρ. πρωτ./30-01-2020 έτερης εδικοφανούς προσφυγής που έχουν υποβάλει οι προσφεύγοντες.

Επειδή στις διατάξεις της **παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994**, ορίζεται:

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

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

Επειδή στην **ΠΟΛ. 1095/29.4.2011** «Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010» ορίζεται:

«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 παραγραφο 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 εισοδήματος του, δεδομένου ότι η ισχύουσα διάταξη χρησιμοποιεί το ρήμα «λογίζεται», εντούτοις για την άρση κάθε αμφιβολίας με την προσθήκη του εδαφίου αυτού στην παράγραφο 3 ορίζεται αυτό πλέον και ρητά.

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

Επειδή στο με αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα «Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας» αναφέρεται:

«.....»

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 προσαύξησης της.

5. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 4 του άρθρου 29 του ΚΦΕ, δηλαδή με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%), απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται και οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 32 του ΚΦΕ.

.....

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...»

Επειδή στην ΠΟΛ 1175/16-11-2017 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. μεταξύ άλλων ορίζεται:

«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. Ειδικότερα, σχετικά με τον έλεγχο υποθέσεων για προσαύξηση περιουσίας παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις προκειμένου να υπάρχει ομοιόμορφη αντιμετώπιση των υποθέσεων:

5.1. Ως προς τον χρόνο μεταξύ ανάληψης και επανακατάθεσης ισχύουν τα αναγραφόμενα στο ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφό μας.

.....

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

Επειδή, σύμφωνα και με την δημοσιευθείσα στις 07-04-2016 απόφαση του **ΣτΕ 884/2016 Β' Τμήμα επταμ.** : «**(Α)** ...Ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των μεγάλων προσών που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του και, συνεπώς, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρ. 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρ. 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013, δεδομένου, άλλωστε, ότι πρόκειται για μη ευαίσθητο ή, γενικότερα, μη χρήζον αυξημένης προστασίας προσωπικό δεδομένο, για την πρόσβαση στο οποίο, στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου και της αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής, το κράτος διαθέτει ευρύ περιθώριο εκτίμησης (πρβλ. ΕΔΔΑ 22.12.2015, G.S.B. κατά Ελβετίας, 28601/11, σκέψεις 92-93) – 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 ..

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 ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση ... Τούτο δεν συνιστά ανπιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων

Γ. 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 στο άρθρο 65 του ν.4174/2013, ορίζεται :

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

Επειδή σύμφωνα με τη ΠΟΛ.1270/24.12.2013 : «Το βάρος της απόδειξης για τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία φέρει ο φορολογούμενος, το ύψος δε των δηλούμενων καταθέσεων και μετρητών κατά την έναρξη της πρώτης ελεγχόμενης χρήσης προκειμένου να γίνει δεκτό σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να υπερβαίνει το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών όπως αυτό προσδιορίζεται με τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος. Για τον υπολογισμό του πραγματικού διαθέσιμου κεφαλαίου των προηγούμενων ετών πριν το πρώτο ελεγχόμενο έτος (του ελεγχόμενου, του/της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών) από τα πραγματικά εισοδήματα (που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από τον φόρο), όπως αυτά αναγράφονται στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος αφαιρούνται τα πραγματικά αναλωθέντα ποσά για αγορές και λοιπές δαπάνες (όχι τεκμαρτές) όπως αυτές προκύπτουν από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ή από στοιχεία που έχει στην διάθεση της η ελεγκτική υπηρεσία.»

Ωστόσο ο προσφεύγων σε κανένα στάδιο του ελέγχου δεν προέβη σε προσδιορισμό των διαθέσιμων μετρητών που ισχυρίζεται ότι διαθέτει, ούτε υπέδειξε εισοδήματα συγκεκριμένων οικονομικών ετών πριν το πρώτο υπό κρίση έτος. Επιπλέον όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, το σύνολο σχεδόν των αδικαιολόγητων πιστώσεων (πλην μίας) πραγματοποιήθηκαν με κατάθεση επιταγών και όχι μετρητών.

Επομένως ο σχετικός ισχυρισμός του απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Επειδή για τις υπό κρίση πιστώσεις με α/α 1, 4, 6, 9, 20 συνολικού ποσού 162.800,00 €, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι αφορούν επιστροφή μέρους του ποσού των 220.000,00 € που ήταν αντικείμενο της από 24.4.2008 Σύμβασης Χρησιδανείου με τον συνεργάτη του προσφεύγοντα ο οποίος και του τα επέστρεψε, κατόπιν οχλήσεώς του, αλλά και δικά του κεφάλαια που είχαν σχηματιστεί τα προηγούμενα έτη. Αναφέρει ότι η συγκεκριμένη σύμβαση λειτουργούσε ως άτυπος αλληλόχρεος λογαριασμός μεταξύ του προσφεύγοντος και του συνεργάτη του

....., καθώς κάθε φορά που του επέστρεφε χρήματα, του επέτρεπε να αυξάνει και το αντίστοιχο πιστωτικό του όριο, και για αυτό ενώ το ανώτατο όριο οφειλής δεν υπερέβαινε τις 220.000.00 €, υπήρχαν χρεοπιστώσεις για ακόμη μεγαλύτερο αθροιστικώς σύνολο συναλλαγών.

Προς επίρρωση του ισχυρισμού του ο προσφεύγων προσκόμισε απλό φωτοαντίγραφο του με ημερομηνία 20.05.2008 ιδιωτικού συμφωνητικού χρησιδανείου, μεταξύ του ιδίου και του, σύμφωνα με το οποίο παραχώρησε στον βάσει των διατάξεων του άρθρου 810 του Αστικού Κώδικα τη χρήση ποσού 220.000,00 ευρώ, το οποίο φέρει θεώρηση του γνησίου της υπογραφής του από την Υποδιεύθυνση Τροχαίας Αθήνας. Σημειώνεται ότι στο προσκομισθέν φωτοαντίγραφο υπάρχει η υπογραφή μόνο του ως ενός εκ των συμβαλλομένων και όχι και του προσφεύγοντος.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις 810 – 821 του Αστικού Κώδικα χρησιδάνειο είναι μία σύμβαση ενοχικού δικαίου που ρυθμίζεται στον Αστικό Κώδικα. Η σύμβαση αυτή συνάπτεται μεταξύ δύο προσώπων, από τα οποία το ένα ονομάζεται "χρήστης" και το άλλο "χρησάμενος". Με τη σύμβαση χρησιδανείου ο ένας συμβαλλόμενος, ο οποίος καλείται "χρήστης" παραχωρεί, χωρίς αντάλλαγμα, τη χρήση ορισμένου πράγματος στον άλλο συμβαλλόμενο, ο οποίος καλείται "χρησάμενος", για ορισμένο ή αόριστο χρόνο. Αντικείμενο δηλαδή του χρησιδανείου είναι η παραχώρηση της χρήσεως ορισμένου πράγματος, ενώ αντικείμενο του δανείου είναι η μεταβίβαση της κυριότητας χρημάτων ή άλλων αντικαταστατών πραγμάτων. Συνεπώς: ο λήπτης του δανείου γίνεται κύριος του πράγματος που δανείζεται και έχει την υποχρέωση να επιστρέψει ύστερα από ορισμένο ή αόριστο χρόνο άλλα πράγματα της ίδιας ποσότητας και ποιότητας, ενώ ο χρησάμενος δεν γίνεται κύριος του πράγματος που χρησιδανείται.

Επειδή η ως άνω επικαλούμενη από μέρους του προσφεύγοντος συμφωνία, δε φέρει τα χαρακτηριστικά του χρησιδανείου, δεδομένου ότι δεν παραχωρήθηκε κάποιο πράγμα, κινητό ή ακίνητο, αλλά τα χαρακτηριστικά του δανείου δεδομένου ότι αντικείμενό της ήταν η μεταβίβαση χρημάτων, ως προς το πραγματικό γεγονός της επικαλούμενης χορήγησης του ποσού των 220.000,00 ευρώ, κι επίσης σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου :

- δεν προσκομίσθηκε τραπεζικό παραστατικό από το οποίο να προκύπτει, η ανάληψη/εκταμίευση του χορηγηθέντος ποσού από λογαριασμό του προσφεύγοντος
- δεν προσκομίσθηκε τραπεζικό παραστατικό από το οποίο να προκύπτει, η καταβολή/κατάθεση του χορηγηθέντος ποσού σε λογαριασμό του
- δε δηλώθηκε από τον προσφεύγοντα με την υποβληθείσα ΔΦΕ του οικονομικού έτους 2009 στον κωδ. "725" η χορηγία του επικαλούμενου χρηματικού ποσού, καθόσον η χορήγηση χρηματικής διευκόλυνσης συνιστά τεκμήριο
- δε δηλώθηκε από τον, στον κωδ. "781" της υποβληθείσας ΔΦΕ του οικονομικού έτους 2009 η λήψη του επικαλούμενου χρηματικού ποσού.

Επειδή ο αλληλόχρεος λογαριασμός είναι μια ιδιότυπη σύμβαση μεταξύ δυο προσώπων, η οποία συνάπτεται στο πλαίσιο της μεταξύ τους εμπορικής συνεργασίας. Αντικείμενο της σύμβασης αποτελεί η επιθυμία των μερών να διακανονίζουν τις εκατέρωθεν εμπορικές τους απαιτήσεις κατά τον ακόλουθο τρόπο: αντί να παρακολουθούν την πορεία της κάθε επιμέρους απαίτησης που προκύπτει από την εμπορική τους συνεργασία ξεχωριστά, συμφωνούν πως όλες οι απαιτήσεις θα καταχωρούνται σε έναν κοινό λογαριασμό. Καθεμία απαίτηση που καταχωρείται εντός του

λογαριασμού χάνει εφεξής την αυτοτέλειά της, με την έννοια ότι τούτη δεν μπορεί πλέον να αξιωθεί μεμονωμένα και ο λογαριασμός συμφωνείται ότι: α) θα κλείνει σε τακτά περιοδικά διαστήματα οπότε και θα επέρχεται συμψηφιστική εκκαθάριση των εκατέρωθεν απαιτήσεων και, β) απαιτητό θα καθίσταται μόνο το λογιστικό κατάλοιπο που ανευρίσκεται κατά την χρονική στιγμή του κλεισίματος

Επειδή σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, από το διενεργηθέντα έλεγχο, προέκυψε η ύπαρξη τριών τραπεζικών λογαριασμών με συνδικαιούχους τον προσφεύγοντα και τον Συγκεκριμένα οι & της Τράπεζας και ο Ωστόσο κανένας από τους ανωτέρω τραπεζικούς λογαριασμούς δε λειτούργησε κατά το ελεγχόμενο διάστημα ως κοινός αλληλόχρεος λογαριασμός, έστω και άτυπα, δεδομένου ότι κανένας δεν παρουσιάζει συναλλακτική κίνηση.

Επομένως ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί ύπαρξης σύμβασης χρησιδανείου η οποία λειτούργησε ως άτυπος αλληλόχρεος λογαριασμός μεταξύ του ιδίου και του συνεργάτη του, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή όσον αφορά τον ισχυρισμό των προσφευγόντων σχετικά με την επιβολή φορολογικής επιβάρυνσης για πόσο 32.527,96 ευρώ, το οποίο αφορά μίσθωμα οικονομικού έτους 2014 για την ενοικίαση πολυώροφης οικοδομής επί της οδού, σημειώνεται ότι σύμφωνα με την/14.12.2018 εντολή που εκδόθηκε για τον προσφεύγοντα, ο διενεργηθείς έλεγχος αφορούσε τα είδη φορολογίας “εισόδημα”, “λοιποί φόροι”, “τέλη και εισφορές”. Δεδομένου ότι βάσει των διατάξεων των παρ. 1 & 2 του άρθρου 4 του Ν. 2238/1994 «*Εισόδημα στο οποίο επιβάλλεται ο φόρος είναι το εισόδημα που προέρχεται από κάθε πηγή ύστερα από την αφαίρεση των δαπανών για την απόκτησή του. Το εισόδημα ανάλογα με την πηγή της προέλευσης του διακρίνεται στις επόμενες κατηγορίες ως εξής: Α-Β. Εισόδημα από ακίνητα. ...*» ορθώς ο έλεγχος καταλόγησε το εισπραχθέν και μη δηλωθέν από τον προσφεύγοντα μίσθωμα ενοικίασης χώρου τοποθέτησης κεραίας της εταιρίας κινητής τηλεφωνίας

Εξάλλου όπως προκύπτει από τον πίνακα της σελίδας 30 της οικείας έκθεσης μερικού ελέγχου, στον οποίο αποτυπώνονται οι αιτιολογημένες από τον προσφεύγοντα πιστώσεις στα πλαίσια του διενεργηθέντος ελέγχου, η πίστωση με α/α 18 ποσού 32.527,96 ευρώ είχε συμπεριληφθεί από τον έλεγχο στο με αριθμό πρωτ./13.09.2018 αίτημα παροχής πληροφοριών που του κοινοποιήθηκε. Επομένως ο σχετικός ισχυρισμός των προσφευγόντων απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή βάσει του υποβληθέντος από μέρους των προσφευγόντων εντύπου Ε2 (χρήσης 01/01 - 31/12/2013) δηλώθηκε ως κενό διαμέρισμα 5^{ου} ορόφου, επιφάνειας 67,76 τ.μ. κείμενο σε ακίνητο επί της οδού Από το υποβληθέν έντυπο ακινήτων Ε9, προέκυψε ότι το εν λόγω διαμέρισμα είναι επιφάνειας κυρίων χώρων 67,76 τ.μ. και βοηθητικών 12,82 τ.μ. ήτοι συνολικής επιφάνειας 80,58 τ.μ. Σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, από τα στοιχεία που απέστειλε η Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης της Α.Α.Δ.Ε. στο εν λόγω ακίνητο σημειώθηκε κατανάλωση ρεύματος και λόγω της πραγματοποιηθείσας κατανάλωσης ηλεκτρικού ρεύματος προέκυψε ότι το διαμέρισμα 5^{ου} ορόφου επί ακινήτου κειμένου στην οδό, χρησιμοποιήθηκε με άλλο τρόπο.

Επομένως ο έλεγχος ορθώς προσδιόρισε, τεκμαρτό μίσθωμα τουλάχιστον 3,5% της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου αυτού (όπως αυτή προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του

άρθρου 41 του ν. 1249/1982) το οποίο ανήλθε στα 3.987,15 ευρώ. Δεδομένου ότι ούτε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή δεν προσκομίστηκαν επιπλέον στοιχεία, ο ισχυρισμός των προσφευγόντων ότι το προσδιορισθέν πόσο αφορά τέλη χαρτοσήμου επί του μισθώματος παραμένει αναπόδεικτος.

Επειδή ως προς τις λοιπές πιστώσεις για τις οποίες προβάλλει ισχυρισμούς ο προσφεύγωντας, οι θέσεις του ελέγχου, όπως αυτές αποτυπώνονται στη με ημερομηνία θεώρησης 23/12/2019 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος κρίνονται βάσιμες, νόμιμες και πλήρως αιτιολογημένες.

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 2 της ΠΟΛ 1050/17.02.2014, αναφορικά με τις καταθέσεις σε χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, αναφέρεται ότι : *“Περιπτώσεις κοινών λογαριασμών καταλογίζονται στον πραγματικό δικαιούχο, ο οποίος καθορίζεται με βάση τις πραγματικές περιστάσεις και τη φύση των συναλλαγών. Εφόσον αυτό δεν είναι δυνατό, τα ποσά κατανέμονται ισόποσα σε όλους τους συνδικαιούχους (ποσό διά αριθμό συνδικαιούχων)”*.

Επειδή, από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των υπό κρίση ετών, προκύπτει ότι η προσφεύγουσα, δήλωσε,

- για τη χρήση 2013, ακαθάριστο εισόδημα από ενοικιάσεις καταστημάτων ποσού 1.200,00 ευρώ, καθαρό ποσό από μισθούς και ημερομίσθια ύψους 11.601,14 ευρώ και καθαρό ποσό από κύριες συντάξεις ύψους 5.011,32 ευρώ
- για το φορολογικό έτος 2014, ακαθάριστο εισόδημα από ενοικιάσεις καταστημάτων ποσού 1.200,00 ευρώ, καθαρό ποσό από κύριες συντάξεις ύψους 9.596,16 ευρώ
- για το φορολογικό έτος 2015, ακαθάριστο εισόδημα από ενοικιάσεις καταστημάτων ποσού 1.200,00 ευρώ, καθαρό ποσό από κύριες και επικουρικές συντάξεις ύψους 18.360.46 ευρώ

Επειδή σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, από τον έλεγχο της κίνησης των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος, προέκυψε ότι το σύνολο της μισθοδοσίας της συζύγου του, πιστώνονταν στον τραπεζικό λογαριασμό, χωρίς να προκύπτουν επιπλέον εισοδήματα. Επίσης, οι ληφθείσες από την προσφεύγουσα προκαταβολές συντάξεως δημοσίου, πιστώνονταν στον τραπεζικό λογαριασμό, στον οποίο επίσης πιστώνονταν ενοίκια που λάμβανε ο προσφεύγων από εκμισθώσεις ακινήτων, καθώς και τα ποσά που εισέπραττε από την εταιρεία ‘.....’, μέσω της εξόφλησης αγοράς αυτοκινήτων από ιδιώτες, σε δικό του λογαριασμό.

Από τα προσκομισθέντα στοιχεία για τις αναιτιολόγητες πιστώσεις, προέκυψε ότι αυτές προέρχονταν από συναλλαγές του, ο οποίος, κατά δήλωση του προσφεύγοντος τυγχάνει πρώην συνεργάτη του, χωρίς ωστόσο να προκύπτει κάποια επαγγελματική ή σχέση συνεργασίας με την προσφεύγουσα, η οποία ήταν εκπαιδευτικός και εν συνεχεία συνταξιούχος δημοσίου.

Επιπλέον ο ίδιος ο προσφεύγων ισχυρίστηκε ότι οι ερευνούμενες πιστώσεις προέρχονται από δικές του διευκολύνσεις προς τον

Βάσει των ανωτέρω και σε συνδυασμό με τις διατάξεις της ΠΟΛ 1050/17.02.2014, το έλεγχος ορθώς έκρινε ότι δικαιούχος των αναιτιολόγητων πιστώσεων στους κοινούς με τη σύζυγό του τραπεζικούς λογαριασμούς, είναι ο προσφεύγων.

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 2238/1994 ορίζεται : «1. Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις είναι το κέρδος που αποκτάται από ατομική ή εταιρική επιχείρηση εμπορική, βιομηχανική ή βιοτεχνική ή από την άσκηση οποιουδήποτε κερδοσκοπικού επαγγέλματος το οποίο δεν υπάγεται στα ελευθέρια επαγγέλματα που αναφέρονται στο [άρθρο 48](#). 2. Επιχείρηση αποτελεί και μεμονωμένη ή συμπρωματική πράξη που αποβλέπει στην επίτευξη κέρδους, καθώς και η πώληση μέσα σε δύο (2) χρόνια από την απόκτηση εξ επαχθούς αιτίας εδαφικών εκτάσεων που βρίσκονται εκτός σχεδίου πόλεως και έχουν μεγάλη αξία.»

Επειδή στις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 34 του Ν. 2238/1994 ορίζεται : «2. Τα καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων που ασχολούνται με την πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών εξευρίσκονται με τη χρήση συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) στα ακαθάριστα έσοδά τους. Όταν δεν επιδεικνύονται στον έλεγχο ή δεν τηρούνται βιβλία και στοιχεία ή τηρούνται βιβλία κατώτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. ή τηρούνται ανεπαρκή ή ανακριβή βιβλία, εφαρμόζονται οι διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 30 και ο συντελεστής καθαρού κέρδους του πρώτου εδαφίου διπλασιάζεται. Επίσης, σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των τριών τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 2 του άρθρου 32...»

Επειδή, σύμφωνα με τις 630/85, 2307/85, 4035/88, 1369/89 αποφάσεις του ΣΤΕ, εισόδημα από εμπορική επιχείρηση είναι και το προκύπτον από την ανέγερση μεμονωμένης πολυωρόφου οικοδομής επί ιδιοκτήτου οικοπέδου, εφόσον η ανέγερση αυτή δεν γίνεται προς τον σκοπό αξιοποίησης κεφαλαίου, αλλά προς το σκοπό πραγματοποίησης κέρδους από τη μεταβίβαση των διαμερισμάτων της οικοδομής.

Επειδή, “επιχείρηση ανέγερσης και πώλησης οικοδομών”, ασκεί και αυτός που ανήγειρε σε δικό του οικόπεδο μεμονωμένη οικοδομή, περιλαμβάνουσα οριζόντιες ιδιοκτησίες με σκοπό άλλες με ιδιοκτησίες να πουλήσει, άλλες δε να κρατήσει για τον εαυτό του. Στην περίπτωση αυτή υποβάλλονται σε φόρο εισοδήματος σύμφωνα με το άρθρο 34 § 1 του Κ.Φ.Ε., τα κέρδη από τις πωλήσεις έστω και αν τις πωλήσεις αυτές τις ενεργεί με σκοπό να αποκτήσει χρήματα που χρειάζεται για την ανέγερση όλης της οικοδομής (ΣΤΕ 1052/1984).”

Επειδή η έκδοση από την προσφεύγουσα της υπ' αριθμόν/2010 οικοδομικής αδειας για την ανοικοδόμηση, με δικές της δαπάνες, τριών (3) διώροφων κατοικιών με υπόγειο και στέγη (μεζονετών) με στοιχεία Κ1, Κ2 & Κ3 και η πώληση της Κ3 σε τρίτο πριν την αποπεράτωσή της, καταδεικνύει την πρόθεσή της για επίτευξη κέρδους, δεδομένου ότι,
- δεν επεδίωξε την αξιοποίηση του κεφαλαίου της με σκοπό την ιδιοκατοίκηση, καθόσον,
α) η εκδοθείσα άδεια αφορούσε την ανέγερση τριών (3) διώροφων κατοικιών και
β) η προσφεύγουσα διαθέτει στην περιοχή του Αγίου Στεφάνου και συγκεκριμένα επί της οδού, ισόγεια οικία 145 τ.μ. με ποσοστό συνιδιοκτησίας 100% την οποία ιδιοκατοικεί καθώς και η οικία Α' ορόφου 137,00 τ.μ., επίσης με ποσοστό συνιδιοκτησίας 100%, η οποία δηλώνεται ως κενή,
- δεν επεδίωξε ούτε και τη μίσθωση αυτής, καθόσον, προέβη στην πώληση, της με στοιχεία Κ3 κατοικίας, πριν την αποπεράτωσή της, όπως γίνεται κατά την συνήθη πρακτική των τεχνικών εταιριών κατασκευής οικοδομών.

Πρόκειται δηλαδή για εμπορική πράξη, η οποία έπρεπε να δηλωθεί και να φορολογηθεί για εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις.

Ενισχυτικό της κερδοσκοπικής πρόθεσης της προσφεύγουσας, αποτελεί το γεγονός ότι η πώληση της Κ3 μεζονέτας στο στάδιο των επιχειρημάτων, πραγματοποιήθηκε καθόσον κατάφερε να επιτύχει το ιδιαίτερα υψηλό τίμημα των 158.718,64 ευρώ, δεδομένου ότι η δαπάνη ανέγερσης αυτής, όπως δηλώθηκε από την ίδια στον κωδ. 738 της υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2011, ήταν ποσού 1.200,00 ευρώ.

Επειδή σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, βάσει της υπ' αριθμ./07.01.2010 άδειας οικοδομής της Νομαρχίας Αθηνών και ο σύζυγός της προσφεύγουσας κατά την ίδια περίοδο, ανέγειρε ιδιόκτητο οικόπεδο, με δικές του δαπάνες, πενταώροφη οικοδομή με πυλωτή και υπόγειο, ευρισκόμενη στην Νέα Ερυθραία Αττικής, εντός του εγκεκριμένου σχεδίου και την περιφέρεια της πόλεως του Δήμου Νέας Ερυθραίας, στο Ο.Τ. και στην οδό, μεταβιβάζοντας κατά το έτος ανέγερσης 2011 τρία (3) εκ των συνολικά έξι (6) διαμερισμάτων, επιφανείας 220,77 τ.μ. πλέον δύο (2), εκ των συνολικά τριών (3) θέσεων στάθμευσης υπογείου και εν συνέχεια, κατά το έτος 2012 ένα ακόμη διαμέρισμα (Α1), επιφανείας 55,63 τ.μ. για την πώληση του οποίου σε συνέχεια της/2018 εντολής μερικού ελέγχου, καταλογίστηκε εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις. Τα στοιχεία αυτά καταδεικνύουν ότι λόγω της μεγάλης ακίνητης περιουσίας που διαθέτουν, δραστηριοποιούνταν συστηματικά στην ανέγερση οικοδομών σε ιδιόκτητα οικόπεδα και εν συνεχεία πώληση των οριζόντιων ιδιοκτησιών, με σκοπό το κέρδος.

Επειδή με βάση τα ανωτέρω ο έλεγχος ορθώς ενέταξε το εισόδημα που η προσφεύγουσα απέκτησε από την μεταβίβασή της Κ3 μεζονέτας, στις διατάξεις του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε., ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις και το φορολόγησε βάσει των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 34 του ν. 2238/1994.

Επειδή ως προς τα λοιπά θέματα του ελέγχου, οι θέσεις του, όπως αυτές αποτυπώνονται στις με ημερομηνία θεώρησης 23/12/2019 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΚΦΑΣ και προστίμου άρθρου 4 ν. 2523/1997 κρίνονται βάσιμες, νόμιμες και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της από **30/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής προσφυγή του, με ΑΦΜ και της, με ΑΦΜ, ως εξής:

α. Την **αποδοχή** της παραπάνω ενδικοφανούς προσφυγής όσον αφορά την παρακάτω πράξη, **λόγω παραγραφής**.

α) την υπ' αριθ./23-12-2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου έτους 2013 της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

β. Την **απόρριψη** της παραπάνω ενδικοφανούς προσφυγής όσον αφορά τις παρακάτω πράξεις, και την επικύρωση αυτών :

α) της υπ' αριθ./23-12-2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

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

Διαφορά φόρου	84.552,91 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	86.717,46 €
Τέλη και ΟΓΑ χαρτοσήμου	1.171,01 €
Πρόσθετος φόρος τελών και ΟΓΑ χαρτοσήμου	732,58 €
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	10.712,81 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	183.886,77 €

β) του υπ' αριθ./23-12-2019 Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου άρθρου 4 του Ν. 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013 της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

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

Πρόστιμο του άρθρου 4 του Ν. 2523/1997: 300,00 ευρώ .

δ) του υπ' αριθ./23-12-2019 Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου ΚΦΑΣ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013 της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

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

Πρόστιμο ΚΦΑΣ 195,33 ευρώ .

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ 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.