



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 24/09/2020

Αριθμός απόφασης: 1860

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 **21/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, με ΑΦΜ και την από **21/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του με ΑΦΜ, κατοίκων, οδός, κατά: α) της υπ' αριθ./2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου έτους 2013 και β) της υπ' αριθ./2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού κατά το μέρος που αφορά τον προσφεύγοντα και κατά: α) της υπ' αριθ./2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου έτους και β) της υπ' αριθ./2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού κατά το μέρος που αφορά την προσφεύγουσα και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω Οριστικές Πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, καθώς και τις οικείες εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και τελών χαρτοσήμου, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Χολαργού.
7. Το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2020 ΕΜΠ/13-04-2020 Υπόμνημα του
8. Το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2020 ΕΜΠ/26-06-2020 Υπόμνημα του
9. Το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2020 ΕΜΠ/23-07-2020 Υπόμνημα του
10. Το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2020 ΕΜΠ/23-07-2020 Υπόμνημα της
11. Το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2020 ΕΜΠ/12-08-2020 πόρισμα της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, επί της με αριθ. /2020 πράξης αναπομπής της Υπηρεσίας μας.
12. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **21/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, με ΑΦΜ και την από **21/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του, με ΑΦΜ, οι οποίες κατατέθηκαν εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων των ενδικοφανών προσφυγών, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. /2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου έτους 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος χαρτόσημο ποσού 1.269,57 ευρώ & ΟΓΑ χαρτοσήμου 253,91 ευρώ, πλέον 1.302,06 ευρώ & 263,29 ευρώ αντίστοιχα (πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής δήλωσης χαρτοσήμου & ΟΓΑ χαρτοσήμου), ήτοι σύνολο **3.088,83 ευρώ**.

Με την υπ' αρ /2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 112.904,14 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 33.871,24 ευρώ, πλέον εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 12.677,39 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **159.452,37 ευρώ**.

Με την υπ' αριθμ. 878/17-12-2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου έτους 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας χαρτόσημο ποσού 12,82 ευρώ & ΟΓΑ χαρτοσήμου 2,56 ευρώ, πλέον 13,05 ευρώ & 2,61 ευρώ αντίστοιχα (πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής δήλωσης χαρτοσήμου & ΟΓΑ χαρτοσήμου), ήτοι σύνολο **31,04 ευρώ**.

Με την υπ' αρ /2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 420,26 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 105,07 ευρώ, πλέον εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 18,35 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **543,68 ευρώ**.

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

01/01-31/12/2014 από τη Δ.Ο.Υ. Χολαργού, σύμφωνα με τις/.....-2019 και/...../2019 εντολές μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού.

Διενεργήθηκε έλεγχος των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών των προσφευγόντων κατόπιν αξιοποίησης των τραπεζικών δεδομένων του Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας της Α.Α.Δ.Ε., προκειμένου να διαπιστωθεί αν συντρέχει περίπτωση προσαύξησης της περιουσίας των προσφευγόντων σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 15 του Ν. 3888/2010.

Αφού ο έλεγχος επεξεργάστηκε το με αριθμ. πρωτ./2018 υπόμνημα της προσφεύγουσας και το με αριθμ. πρωτ./2019 υπόμνημα του προσφεύγοντος πριν τη κοινοποίηση σε αυτούς των υπ' αριθμ./2019 και/2019 Σημειωμάτων Διαπιστώσεων Ελέγχου και τα με αριθμ. πρωτ./2019 και/2019 υπομνήματα που υπέβαλαν μετά τη κοινοποίηση των ως άνω Σημειωμάτων Διαπιστώσεων, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι:

α) για τη χρήση 2013 οι προσφεύγοντεςκαι, οι οποίοι είναι εταίροι στην εταιρεία με ποσοστά 99% και 1% αντίστοιχα, έλαβαν ποσά μεγαλύτερα από αυτά που αναλογούν σε αυτούς από τα κέρδη της εταιρείας τα οποία ο έλεγχος χαρακτήρισε ως ταμειακή διευκόλυνση της εταιρείας προς τους εταίρους της συνολικού ύψους 128.240,19 ευρώ, (πιστώσεις 175.000 ευρώ – καθαρά κέρδη επιχείρησης για το 2013 46.759,81 ευρώ), κατά το ύψος που αναλογεί στον καθένα, εφόσον δεν προέκυψε κανένα άλλο στοιχείο ότι οι υπό κρίση καταθέσεις/μεταφορές ανάγονται σε δανειακή σύμβαση ή άλλη πράξη.

β) για τη χρήση 2014 οι προσφεύγοντες έλαβαν ποσά μεγαλύτερα από αυτά που αναλογούν σε αυτούς από τα κέρδη της εταιρείας τα οποία ο έλεγχος χαρακτήρισε ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες ύψους 168.526,02 ευρώ (πιστώσεις 208.000 ευρώ – καθαρά κέρδη επιχείρησης για το 2014 39.473,98 ευρώ), κατά το ύψος που αναλογεί στον καθένα, εφόσον δεν προέκυψε κανένα άλλο στοιχείο ότι οι υπό κρίση καταθέσεις/μεταφορές ανάγονται σε δανειακή σύμβαση ή άλλη πράξη.

γ) έχει επέλθει προσαύξηση της περιουσίας των προσφευγόντων, προερχόμενη από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 κατά το ποσό των **150.094,00 ευρώ** για τον προσφεύγοντα και κατά το ποσό των **150,00 ευρώ** για την προσφεύγουσα για το **φορολογικό έτος 2014**, η οποία προέκυψε από τις κινήσεις όπως παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα:

A/A	ΤΡΑΠΕΖΙΚΟ ΪΔΡΥΜΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΟΣΟ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ ΠΙΣΤΩΣΗ	ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΙ ΛΟΓ/ΜΟΥ	ΠΟΣΑ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΟΥΝ ΣΑΚΚΟΥΛΑ	ΠΟΣΑ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΟΥΝ ΚΛΙΑΦΑ
36			02/09/14		59.972,00	2	59.972,00	
37			02/09/14		89.972,00	2	89.972,00	
47			17/11/14	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	300,00		150,00	150,00
ΣΥΝΟΛΟ					150.244,00		150.094,00	150,00

Τις διαπιστωθείσες αυτές διαφορές ο έλεγχος τις καταλόγισε στους προσφεύγοντες με την έκδοση των υπό κρίση προσβαλλόμενων πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και τελών χαρτοσήμου.

Οι προσφεύγοντες, με τις υπό κρίση ενδικοφανείς προσφυγές και τα υποβληθέντα υπομνήματα ζητούν την ακύρωση ή τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενοι ότι:

- Οι πιστώσεις που πραγματοποιήθηκαν τα υπό κρίση έτη από την εταιρείαπρος τους προσφεύγοντες, αφορούν εκταμίευση διανεμηθέντων σε προηγούμενες χρήσεις κερδών της εταιρείας στην οποία είναι εταίροι κατά ποσοστά 99% ο προσφεύγων και 1% η προσφεύγουσα.
-Τα ποσά των κερδών της εταιρείαςπου προέκυψαν κατά το χρονικό διάστημα από 01/01/2010 έως 31/12/2014 ανέρχονται στο συνολικό ποσό των 516.555,23 ευρώ και το ποσό των κερδών που είχε εμβαστεί μέχρι και την 31^η/12/2012 από την εταιρεία προς τους προσφεύγοντες ανέρχονταν στο ποσό των 122.000,00 ευρώ. Ως εκ τούτου οι υπό κρίση πιστώσεις συνολικού ποσού 175.000 ευρώ το 2013 και 208.000 ευρώ το 2014 αντιπροσωπεύουν οφειλή της εταιρείας προς τους μετόχους προσφεύγοντες από κέρδη προηγούμενων χρήσεων.
- Οι πιστώσεις με α. α 36 ποσού 59.972,00 ευρώ και 37 ποσού 89.972,00 ευρώ συνιστούν ποσά που εμβάστηκαν από τον υπ' αριθμ. τραπεζικό λογαριασμό της εταιρείας «.....» και αποτελούν επιστροφή τμήματος κεφαλαίου που είχε επενδύσει ο προσφεύγων ως μοναδικός μέτοχος και πραγματικός δικαιούχος στην ως άνω αλλοδαπή εταιρεία κατά το έτος 2010 κι επιστράφηκε στον ίδιο.
-Η φορολογική αρχή αναγνώρισε την αποδεδειγμένη από μέρους του πηγή/προέλευση του επίμαχου χρηματικού ποσού με την παραδοχή ότι μοναδικός εταίρος της αλλοδαπής εταιρείας είναι ο προσφεύγοντας.
-Σε κάθε περίπτωση θα πρέπει να γίνει δεκτό ότι το ποσό αυτό δεν συνιστά εισόδημα αγνώστου πηγής αλλά εισόδημα από μέρισμα, το οποίο φορολογείται με συντελεστή 10%.
- Οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου θα πρέπει να ακυρωθούν λόγω παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου προς έκδοση και κοινοποίηση τους σύμφωνα με την υπ' αριθμ./2020 απόφαση ΣΤΕ.

Επειδή, η ως άνω φορολογική αρχή, καταλόγισε στον προσφεύγοντα τέλη και ΟΓΑ χαρτοσήμου επί ποσού 126.957,78 € και στην προσφεύγουσα επί ποσού 1.282,40 €, ποσά τα οποία θεωρήθηκαν ως ταμειακή διευκόλυνση της εταιρείαςπρος τους εταίρους προσφεύγοντες συνολικού ύψους 128.240,19 ευρώ, (πιστώσεις 175.000 ευρώ – καθαρά κέρδη επιχείρησης για το 2013 46.759,81 ευρώ), εφόσον δεν προέκυψε κανένα άλλο στοιχείο ότι οι υπό κρίση καταθέσεις/μεταφορές ανάγονται σε δανειακή σύμβαση ή άλλη πράξη, επιβλήθηκε δε, τέλος χαρτοσήμου ποσού 1% πλέον ΟΓΑ χαρτοσήμου 20%, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 15 § 5γ του Κ.Ν.Τ.Χ.

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. γνωμ. 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 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 και, η διάταξη του άρθρου 249 Α.Κ. δίδει 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 πιστώσεις συνολικού ύψους 175.000 ευρώ που πραγματοποιήθηκαν το έτος 2013 από την εταιρείαπρος τους προσφεύγοντες **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 των προσφευγόντων, καθόσον το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή χαρτοσήμου σε βάρος τους για τη χρήση 2013 έχει υποπέσει σε παραγραφή, αφού οι προσβαλλόμενες πράξεις προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου εκδόθηκαν στις 17.12.2019 και κοινοποιήθηκαν στις 23/12/2019, ήτοι μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου γεννήθηκε η υποχρέωση καταβολής τέλους χαρτοσήμου.

Επειδή ο προσφεύγων με το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2020 ΕΜΠ/26.06.2020 υπόμνημα του προσκόμισε νέα στοιχεία, προκειμένου να υποστηρίξει τον ισχυρισμό του ότι οι πιστώσεις που πραγματοποιήθηκαν τα υπό κρίση έτη από την εταιρείαπρος το κοινό λογαριασμό των προσφευγόντων αντιπροσωπεύουν οφειλή της εταιρείας από κέρδη προηγούμενων χρήσεων .

Επειδή, στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης, η Υπηρεσία μας ανέπεμψε την υπόθεση στη Δ.Ο.Υ. Χολαργού με το αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΕΞ 2020 ΕΜΠ/10-07-2020 διαβιβαστικό έγγραφο (αρ. πράξης/2020 της Δ.Ε.Δ.), προκειμένου να γίνει συμπληρωματικός έλεγχος βάσει των ως άνω στοιχείων και να μας αποστείλει σχετικό πόρισμα εντός προθεσμίας 5 ημερών.

Επειδή, το πόρισμα, επί της με αριθ./2020 πράξης αναπομπής της Υπηρεσίας μας, που μας απέστειλε η Δ.Ο.Υ. Χολαργού αναφέρει ότι : «Από τα υποβληθέντα νέα στοιχεία (αντίγραφα κίνησης των κοινών λογαριασμών του ελεγχόμενου με τη σύζυγο του) προκύπτει ότι από τον εταιρικό τραπεζικό λογαριασμό για το χρονικό διάστημα 01/01/2010-31/12/2012 έχει μεταφερθεί στους λογαριασμούς αυτούς το ποσό των 122.000 ευρώ. Τα κέρδη της εταιρείας για τα οικ. έτη 2011-2013 ανήρχοντο σε 430.321 ευρώ..

Ύστερα από τον έλεγχο των νέων στοιχείων που προσκομίστηκαν με το συμπληρωματικό υπόμνημα, ο έλεγχος κρίνει ότι ο ισχυρισμός του προσφευγόντος έχει πλήρως ελεγχθεί και καλυφθεί τόσο με τη σχετική έκθεση ελέγχου όσο και με τις απόψεις επί της ενδικοφανούς προσφυγής και δεν διαφοροποιεί τα αρχικά αποτελέσματα του ελέγχου.»

Επειδή οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι οι πιστώσεις που πραγματοποιήθηκαν τα υπό κρίση έτη από την εταιρείαπρος αυτούς, αφορούν εκταμίευση διανεμηθέντων σε προηγούμενες χρήσεις κερδών της εταιρείας στην οποία είναι εταίροι κατά ποσοστά 99% ο προσφεύγων και 1% η προσφεύγουσα. Συγκεκριμένα ότι τα ποσά των κερδών της εταιρείαςπου προέκυψαν κατά το χρονικό διάστημα από 01/01/2010 έως 31/12/2014 ανήλθαν στο συνολικό ποσό των 516.555,23 ευρώ και το ποσό των κερδών που είχε εμβαστεί μέχρι και την 31η/12/2012 από την εταιρεία προς αυτούς ανέρχονταν στο ποσό των 122.000,00 ευρώ. Ως εκ τούτου οι υπό κρίση πιστώσεις συνολικού ποσού 175.000 ευρώ το 2013 και 208.000 ευρώ το 2014 (πιστώσεις με α/α 5, 9, 13, 26, 27, 28, 29, 32, 45, 46, 51 και 55) αντιπροσωπεύουν οφειλή της εταιρείας προς τους μετόχους προσφεύγοντες από κέρδη προηγούμενων χρήσεων.

Επειδή, με το άρθρο 64 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου*».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: «*1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου*».

Επειδή, στη διοικητική πράξη πρέπει να γίνεται μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της (ορισμένος χαρακτήρας της αιτιολογίας, ΣτΕ 3692/2001, 4223/2000). Δεν πρέπει να περιορίζεται στην επανάληψη στερεότυπων εκφράσεων που προέρχονται από τον νόμο που διέπει την υπόθεση (ΣτΕ 2584/2001) ούτε να στηρίζεται σε αντιφατικά στοιχεία (ΣτΕ 941/1989, Ολ 3158/1976).

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, στην οικεία έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος καθώς και στην έκθεση απόψεων επί ενδικοφανούς προσφυγής αναφέρονται τα εξής: Οι πιστώσεις με α/α 5, 9, 13, 26, 27, 28, 29, 32, 45, 46, 51 και 55 στον κοινό τραπεζικό λογαριασμό του με την σύζυγό του της τράπεζας συνολικού ποσού 208.000 ευρώ μεταφέρονται από την εταιρεία με την επωνυμία <<.....>> με Α.Φ.Μ., στην οποία ο προσφεύγων συμμετέχει με ποσοστό 99% και η σύζυγός του με ποσοστό 1%. Η εταιρεία <<>> τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2014-31/12/2014 είχε καθαρά κέρδη κατά δήλωση 39.473,98 ευρώ, ενώ οι εκταμιεύσεις από τον τραπεζικό λογαριασμό της εταιρείας (αριθμ της Τράπεζας) προς τον κοινό τραπεζικό λογαριασμό των εταίρων ανήλθε στο ποσό των 208.000 ευρώ.

Λαμβανομένου υπ' όψη ότι η εταιρεία τηρεί απλογραφικά βιβλία, δεν υπάρχει η δυνατότητα μεταφοράς των κερδών της εις νέον για τη δημιουργία αποθεματικού.

Όλα τα κέρδη των εταιρειών αυτών θεωρούνται πως διανέμονται στους εταίρους στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου, δεδομένης της αυτοτέλειας των χρήσεων, δεν δικαιολογείται στην διαχειριστική περίοδο 01/01/2014-31/12/2014 εκταμίευση ποσού προς τον προσωπικό τραπεζικό λογαριασμό των εταίρων μεγαλύτερο των δηλωθέντων καθαρών κερδών.

Το χρηματικό υπόλοιπο στον τραπεζικό λογαριασμό της εταιρείαςόπως προκύπτει από τα προσκομισθέντα φωτοαντίγραφα της κίνησης του αριθμ. τραπεζικού λογαριασμού της Τράπεζας ανήρχετο στις 31/12/2012 στο ποσό των 12.316,69 ευρώ.

Κατά συνέπεια δεν ήταν δυνατόν να γίνει εκταμίευση του κρινόμενου ποσού από τον λογαριασμό αυτό, με βάση τα προηγούμενα έτη.

Κατά συνέπεια θεωρείται ότι ο εταίρος στη χρήση 2014 λαμβάνει ποσό μεγαλύτερο από αυτό που αναλογεί σε αυτόν από τα κέρδη της εταιρείας και στην περίπτωση αυτή ο έλεγχος χαρακτηρίζει την διαφορά του ποσού των 166.840,76 ευρώ ως εισόδημα από μισθωτή εργασία σύμφωνα με το αρθρ. 12 του Ν. 4172/2013 και το καταλογίζει στους προσφεύγοντες με βάση το ποσοστό συμμετοχής τους στην εταιρεία.

Επειδή ωστόσο, όπως προαναφέρθηκε, σύμφωνα με το πόρισμα της Δ.Ο.Υ. Χολαργού επί της με αριθ./2020 πράξης αναπομπής της Υπηρεσίας μας, από τα αντίγραφα κίνησης των κοινών λογαριασμών των προσφευγόντων προκύπτει ότι από τον εταιρικό τραπεζικό λογαριασμό για το χρονικό διάστημα 01/01/2010-31/12/2012 έχει μεταφερθεί στους λογαριασμούς αυτούς το ποσό των 122.000 ευρώ. Δηλαδή ο έλεγχος αναγνωρίζει το γεγονός ότι από τον τραπεζικό λογαριασμό της εταιρείας έχει μεταφερθεί προς τους μετόχους μέχρι την 31/12/2012 μόνο το ποσό των 122.000 ευρώ, ενώ τους αναλογεί πολύ μεγαλύτερο ποσό από τα διανεμηθέντα σε προηγούμενες χρήσεις κέρδη της εταιρείας.

Επομένως η φορολογική διοίκηση δεν αιτιολόγησε με τρόπο σαφή, ειδικό και επαρκή το πόρισμα της ότι οι προσφεύγοντες έλαβαν ποσά μεγαλύτερα από αυτά που αναλογούσαν σε αυτούς από τα κέρδη της εταιρείας, τα οποία χαρακτήρισε ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες κατά το ύψος που αναλογεί στον καθένα, με αποτέλεσμα να μην προκύπτει με βεβαιότητα ο τρόπος προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος τους και ο τρόπος εκκαθάρισης φορολογίας εισοδήματος για τους προσφεύγοντες - εταίρους της εταιρείας

Επειδή, από τα προαναφερθέντα καθίσταται σαφές ότι η αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων, όπως αυτή αποτυπώνεται στις οικίες εκθέσεις ελέγχου, στερείται σαφήνειας, ειδικότητας και πληρότητας. Πιο συγκεκριμένα, δεν προκύπτει με βεβαιότητα ο λόγος για τον οποίο ο έλεγχος χαρακτήρισε εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες τα ποσά που έλαβαν οι προσφεύγοντες από την εταιρεία στην οποία συμμετέχουν. Η αναφορά ότι έλαβαν ποσά μεγαλύτερα από αυτά που αναλογούσαν σε αυτούς από τα κέρδη της εταιρείας χρήσης 2014, δεν δύναται να αποτελέσει αιτιολογία επαρκή και ικανή να στοιχειοθετήσει το πόρισμα του ελέγχου. Προς τούτο ο σχετικός με τις πιστώσεις με α/α 5, 9, 3, 26, 27, 28, 29, 32, 45, 46, 51 και 55 στο φορολογικό έτος 2014 ισχυρισμός των προσφευγόντων γίνεται αποδεκτός.

Επειδή στις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, όπως ίσχυε κατά τη χρήση 2014 ορίζεται:

«4. 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.»

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 39 του ν.4174/2013, ορίζεται:

«Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, 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 το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.»

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 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 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 ποσών 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 δηλώσεων 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 αντιστροφή 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 λαμβάνοντας υπόψη τα δηλωθέντα εισοδήματα των προσφευγόντων και την οικονομική τους δυνατότητα, όπως προκύπτει από την δήλωση εισοδήματός τους, γίνεται δεκτό σύμφωνα με τα δεδομένα της **λογικής και της κοινής πείρας**, ότι τα ποσά καταθέσεων μετρητών που δεν αποδεικνύεται ότι γίνονται από τρίτους, κάτω των 1.000,00 €, που προέρχονται από λογαριασμούς τους, δεν αποτελούν προσαύξηση περιουσίας σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21, παρ. 4 του ν.4172/2013, και επομένως πρέπει να διαγραφεί η πίστωση με α.α 47 ύψους 300,0 ευρώ.

Επειδή για τις πιστώσεις με α/α 36 και 37 συνολικού ποσού 149.944,00 €, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι προέρχονται από την εταιρεία, στην οποία για την υπό κρίση περίοδο 01/01/2013 έως 31/12/2014 ήταν ο μοναδικός μέτοχος και ιδιοκτήτης αυτής. Σύμφωνα με τους ισχυρισμούς του, η προαναφερόμενη εταιρεία δημιουργήθηκε το έτος 1999 με σκοπό να αναλάβει επενδυτικές πρωτοβουλίες στο χώρο των νομικών εκδόσεων σε αλλοδαπές χώρες και για τον σκοπό αυτό εμβάστηκαν 200.000 €, το έτος 2010. Καθώς οι επενδύσεις αυτές δεν πραγματοποιήθηκαν, τα χρήματα επεστράφησαν προκειμένου να αξιοποιηθούν για την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου της εταιρείας <<>> που θα ξεκινούσε επένδυση στον τομέα των νομικών βάσεων δεδομένων.

Για τους ισχυρισμούς του ο ελεγχόμενος προσκόμισε επικυρωμένη βεβαίωση του δικηγορικού γραφείου της αλλοδαπής που είχε αναλάβει τη σύσταση της εταιρείας, ότι είναι ο μοναδικός μέτοχος αυτής και βεβαίωση της συγκεκριμένης τράπεζας του εξωτερικού για το ποίος είναι ο δικαιούχος του λογαριασμού.

Επειδή ο έλεγχος θεώρησε ελλιπή και μη επαρκή τα προσκομισθέντα στοιχεία και δεν έκανε δεκτό τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα για τους ακόλουθους λόγους σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου:

- Δεν προσκομίσθηκε κανένα στοιχείο, όπως για παράδειγμα συνταχθείσες οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας, από τις οποίες να προκύπτει ποια ήταν η οικονομική δραστηριότητα της εν λόγω εταιρείας και ποια τα οικονομικά της δεδομένα από αυτή τη δραστηριότητα της. Επίσης ούτε συμπεραίνεται ή αποδεικνύεται από πουθενά η οικονομική αδράνεια αυτής.
- Δεν προέκυψε από κανένα προσκομιζόμενο στοιχείο ποια χρήματα επενδύθηκαν σε αυτή την αλλοδαπή εταιρεία, παρά μόνο αποσπασματικά προσκομίστηκε ότι μεταφέρθηκαν σε τραπεζικό λογαριασμό αυτής το έτος 2010 το ποσό των 200.000 €.
- Επίσης δεν συμπεραίνεται ούτε αποδεικνύεται από κανένα προσκομιζόμενο στοιχείο ότι και αυτά τα ποσά που στάλθηκαν το έτος 2010 δεν επενδύθηκαν και δεν απέδωσαν οικονομικά οφέλη στην εν λόγω εταιρεία και κατ' επέκταση και στον ελεγχόμενο.
- Ποιες ήταν οι τυχόν οικονομικές απολαβές του προσφεύγοντα, ανάλογα με την οικονομική δραστηριοποίηση της εταιρείας αυτής, εφόσον ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδος όφειλε για τυχόν ύπαρξη παγκόσμιου εισοδήματος να το δηλώσει και να φορολογηθεί στην χώρα μας.
- Τέλος δεν προσκομίστηκαν ποιοι είναι οι λογαριασμοί που διατηρούσε η εν λόγω εταιρεία στο εξωτερικό και την κίνηση αυτών που να ισχυροποιούν τους ισχυρισμούς του.

Ο έλεγχος θεώρησε το ποσό των 149.944,00 € ως εισόδημα αγνώστου πηγής, το οποίο καταλόγισε στον μοναδικό μέτοχο της εταιρείας, προσφεύγοντα σύμφωνα με τα οριζόμενα στο αρθρ. 21 παρ. 4 του Ν. 4172/2013.

Επειδή περαιτέρω, ο προσφεύγων με το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2020 ΕΜΠ/13-04-2020 Υπόμνημα του, προέβαλε τον επικουρικό ισχυρισμό ότι σε περίπτωση που δεν γίνουν δεκτοί οι ισχυρισμοί του, ήτοι ότι τα ποσά αυτά αποτελούν επιστροφή τμήματος κεφαλαίου που είχε επενδύσει ως μοναδικός μέτοχος και πραγματικός δικαιούχος στην ως άνω αλλοδαπή εταιρεία κατά το έτος 2010 κι επιστράφηκε στον ίδιο, σε κάθε περίπτωση θα πρέπει να γίνει δεκτό ότι το

ποσό αυτό δεν συνιστά εισόδημα αγνώστου πηγής αλλά εισόδημα από μέρισμα, το οποίο φορολογείται με συντελεστή 10%.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 35, 36 και 40 του Ν. 4172/2013:

«Άρθρο 35. Εισόδημα από κεφάλαιο

Το εισόδημα από κεφάλαιο περιλαμβάνει το εισόδημα που αποκτά ένα φυσικό πρόσωπο και προκύπτει στο φορολογικό έτος σε μετρητά ή σε είδος με τη μορφή μερισμάτων, τόκων, δικαιωμάτων, καθώς και το εισόδημα από ακίνητη περιουσία.

Άρθρο 36. Μερίσματα

1. Ο όρος «μερίσματα» σημαίνει το εισόδημα που προκύπτει από μετοχές, ιδρυτικούς τίτλους, ή άλλα δικαιώματα συμμετοχής σε κέρδη τα οποία δεν αποτελούν απαιτήσεις από οφειλές (χρέη), καθώς και το εισόδημα από άλλα εταιρικά δικαιώματα, στα οποία περιλαμβάνονται τα μερίδια, οι μερίδες συμπεριλαμβανομένων των προμερισμάτων και μαθηματικών αποθεματικών, οι συμμετοχές σε κέρδη προσωπικών επιχειρήσεων, οι διανομές των κερδών από κάθε είδους νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, καθώς και κάθε άλλο συναφές διανεμόμενο ποσό.

Άρθρο 40. Φορολογικός συντελεστής για το εισόδημα από κεφάλαιο

1. Τα μερίσματα φορολογούνται με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%).»

Επειδή από τα προσκομισθέντα από τον προσφεύγοντα στοιχεία καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου, προκύπτει ότι ο προσφεύγων ήταν ο μοναδικός μέτοχος της εταιρείας από την οποία προέρχονται οι με α/α 36 και 37 υπό κρίση πιστώσεις.

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1175/2017, στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό ενός φυσικού προσώπου, τότε αυτό το ποσό δεν συνιστά προσαύξηση περιουσίας καθώς είναι γνωστής προέλευσης.

Επομένως δεδομένης της μετοχικής σχέσης της εν λόγω εταιρείας με τον προσφεύγοντα, η οποία δεν αμφισβητείται από τον έλεγχο, γίνεται δεκτός ο επικουρικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος, ότι το ποσό αυτό αφορά μέρισμα της εν λόγω αλλοδαπής εταιρείας προς τον προσφεύγοντα.

Συνεπώς στο ανωτέρω ποσό, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 40 του ν. 4172/2013 όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη περίοδο, πρέπει να διενεργηθεί παρακράτηση φόρου με ποσοστό 10%, δεδομένου ότι πρόκειται για φυσικό πρόσωπο κάτοικο Ελλάδος, ο οποίος εισπράττει μερίσματα από αλλοδαπή εταιρεία περιορισμένης ευθύνης, με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσής του για το εισόδημα αυτό.

Επειδή συνεπώς το εισόδημα των προσφευγόντων προερχόμενο από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή και αιτία σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013, ύστερα από τα παραπάνω, προσδιορίζεται στο ποσό των **0,00 ευρώ** για το φορολογικό έτος **2014**.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της από **21/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, με ΑΦΜ και την από **21/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του, με ΑΦΜ, ως εξής:

α. Την αποδοχή της παραπάνω ενδικοφανούς προσφυγής όσον αφορά τις παρακάτω πράξεις, λόγω παραγραφής.

α) την υπ' αριθ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου έτους 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, όσον αφορά τον

β) την υπ' αριθ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου έτους του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού όσον αφορά την

β. Τη μερική αποδοχή της παραπάνω ενδικοφανούς προσφυγής όσον αφορά την παρακάτω πράξη, και την τροποποίηση:

της υπ' αριθ./2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού κατά το μέρος που αφορά τον

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014	Ποσά Δήλωσης	Ποσά Ελέγχου	Ποσά Απόφασης Δ.Ε.Δ.	Διαφορά Απόφασης ΔΕΔ-Δήλωσης
Φορολογητέο Εισόδημα από ακίνητη περιουσία	33.339,86	33.339,86	33.339,86	0,00
Φορολογητέο Εισόδημα από τόκους-μερίσματα	51.769,09	51.769,09	201.713,09	149.944,00
Φορολογητέο Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα		150.094,00	0,00	0,00
Φορολογητέο Εισόδημα από μισθωτή εργασία		166.840,76	0,00	0,00
Συνολικό Φορολογητέο Εισόδημα	85.108,95	402.043,71	235.052,95	149,944,00

γ. Την αποδοχή της παραπάνω ενδικοφανούς προσφυγής όσον αφορά την παρακάτω πράξη:

την υπ' αριθ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού κατά το μέρος που αφορά την

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014	Ποσά Δήλωσης	Ποσά Ελέγχου	Ποσά Απόφασης Δ.Ε.Δ.	Διαφορά Απόφασης ΔΕΔ-Δήλωσης
Φορολογητέο Εισόδημα από ακίνητη περιουσία	14.834,58	14.834,58	14.834,58	0,00
Φορολογητέο Εισόδημα από τόκους-μερίσματα	447,72	447,72	447,72	0,00

Φορολογητέο Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα		150,00	0,00	0,00
Φορολογητέο Εισόδημα από μισθωτή εργασία		1.685,26	0,00	0,00
Συνολικό Φορολογητέο Εισόδημα	15.282,30	17.117,56	15.282,30	0,00

Α. Φορολογητέο εισόδημα και φόρος βάσει κλίμακας	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου (Διορθωτικός προσδιορισμός)		ΠΟΣΑ ΔΕΔ		Διαφορά φόρου (3)- (1)
	Εισόδημα	Φόρος κ.λπ.	Εισόδημα	Φόρος κ.λπ.	Εισόδημα	Φόρος κ.λπ.	
Εισόδημα-φόρος κλίμακας	85.108,95	13.544,48	402.043,7 1	126.448,62	235.052,95	28.538,88	149.944,00
1. Του συζύγου Μείωση του φόρου							0,00
(α) Υπόλοιπο φόρου		13.544,48		126.448,62		28.538,88	14.994,40
Εισόδημα-φόρος κλίμακας	15.282,30	2.322,57	17.117,56	2.742,83	15.282,30	2.322,57	
2. Της συζύγου Μείωση του φόρου		286,41		286,41		286,41	
Υπόλοιπο φόρου (β)		2.036,16		2.456,42		2.036,16	
Επιβάρυνση φόρου αποδείξεων (γ)							
Β. Συμπληρωματικός φόρος							
Στο ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα (δ) Φόρος που αναλογεί [(α) + (β) + (γ) + (δ)]		15.580,64		128.905,04		30.575,04	14.994,40
Γ. Εκπτώσεις από το φόρο που αναλογεί							
1. Φόρος που παρακρατήθηκε στο εισόδημα από :							
α) Κινητές αξίες	5.249,52		5.249,52		5.249,52		
β) Εμπορικές επιχειρήσεις							
γ) Ακίνητα							
δ) Μισθωτές υπηρεσίες			0,00		0,00		
ε) Ελευθέρια επαγγέλματα			0,00		0,00		
στ) Την αλλοδαπή							
2. Φόρος που προκαταβλήθηκε :							
α) Το προηγούμενο οικονομικό έτος	4.769,74		4.769,74		4.769,74		
β) Ειδικών περιπτώσεων			0,00				
3. Φόρος που καταβλήθηκε με βάση							
Μείωση επιστροφής φόρου							
Υπόλοι- ο φόρου		5.561,38		118.885,78		20.555,78	14.994,40
Δ. Σε περίπτωση χρεωστικού υπόλοιπου φόρου προστίθενται και σε περίπτωση πιστωτικού υπόλοιπου φόρου αφαιρούνται :							
1. Προκαταβολή φόρου για το επόμενο οικονομικό έτος				0,00			
2. Τέλη χαρτοσήμου στο ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων		1.269,30		1.269,30		1.269,30	
3. Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		253,86		253,86		253,86	
4. Πρόσθετος φόρος λόγω εκπροθέσμου							
5. Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου λόγω εκπροθέσμου & εισφορά υπέρ ΟΓΑ							
6. Πρόσθετος φόρος/πρόστιμο ανακρίβειας/μη υποβολής							
7. Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής 50%				33.976,31		7.497,20	7.497,20
7α. Τόκοι εκπρόθεσμης καταβολής βάσει άρθρου 53 του Ν. 4174/13							
8. Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου ανακρίβειας/μη υποβ.	0,00%						
9. Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου							
10. Εισφορά ΕΛΓΑ							
11. Εισφορά Αλληλεγγύης		5.124,30		17.820,04		11.122,06	5.997,76
12. Τέλος Επιτηδεύματος		650,00		650,00		650,00	
Σύνολο		12.858,84		172.855,29		41.348,20	28.489,36
13. Φόρος πολυτ. Διαβίωσης		1.047,80		1.047,80		1.047,80	
14. Τέλος Επιτηδεύματος							
Διαφορά συμψηφισμού							
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση		13.906,64		173.903,09		42.396,00	28.489,36
Πιστωτικό ποσό για επιστροφή							
Ποσό που επιστράφηκε		0,00				0,00	

Τελικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	13.906,64	173.903,09	42.396,00	28.489,36
------------------------------------	-----------	------------	-----------	-----------

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

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά φόρου	112.904,14 €	420,26 €	14.994,40 €	0,00 €
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας	33.871,24 €	105,07 €	7.497,20 €	0,00 €
Εισφορά αλληλεγγύης	12.677,39 €	18,35 €	5.997,76 €	0,00 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	159.452,77 €	543,68 €	28.489,36 €	0,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

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

**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.