



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 25.09.2020

Αριθμός απόφασης: 1883

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

Fax : 2131604567

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 1036990 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει

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

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 υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **24.01.2020** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ασκούντος ατομική επιχείρηση εμπορίου κλιματιστικών προϊόντων, ΑΦΜ, με έδρα την, κατά των κάτωθι πράξεων της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.:

- της αρ. /24.12.19 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (εισοδήματα 1.01.2013-31.12.2013),

- της με αριθ./24.12.2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, έτους 2013,
- της με αριθ./24.12.2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, έτους 2014,
- και της από 24.12.19 έκθεσης μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος άρθρου 28 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Το με αριθ. πρωτ. ΔΕΔΕΙ 2020 ΕΜΠ/10.04.2020 συμπληρωματικό υπόμνημα του προσφεύγοντος.
7. Την με αριθ. πρωτ./31.01.2020 έκθεση απόψεων της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **24.01.2020** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α) Με την αρ./24.12.209 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (εισοδήματα από 1.01.2013-31.12.2013) της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 56.007,75€, πλέον πρόσθετος φόρος/πρόστιμο (ευνοϊκότερη κύρωση) ποσού 57.441,56 €, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ποσού 7.277,77 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 120.727,09 €

β) Με την αρ./24.12.2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., έτους 2013, επιβλήθηκαν σε βάρος του προσφεύγοντος τέλη χαρτοσήμου ποσού 8.022,91 ευρώ, πλέον εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα τέλη χαρτοσήμου ποσού 1.604,58 ευρώ, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 παρ. 1, 2 ν.4174/2013 ποσού 4.813,75 ευρώ, πλέον τόκοι εκπρόθεσμης καταβολής άρθ. 53 του ν.4174/2013 ποσού 5.060,21 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 19.501,45 ευρώ

γ) Με την αρ./24.12.2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., έτους 2014, επιβλήθηκαν σε βάρος του προσφεύγοντος τέλη χαρτοσήμου ποσού 3.035,02 ευρώ, πλέον εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα τέλη χαρτοσήμου ποσού 607,00 ευρώ, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 παρ. 1, 2 ν.4174/2013 ποσού 1.821,01 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 5.463,03 ευρώ

Σημειώνεται δε ότι για τις χρήσεις 2014 και επόμενες, επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της από 24.12.19 έκθεσης μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος (άρθρου 28 του ν.4174/2013 Κ.Φ.Δ.), του ελεγκτή του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,, σύμφωνα με την οποία διενεργήθηκε έλεγχος δυνάμει της αριθ./4.09.2019 εντολής μερικού ελέγχου της Προϊσταμένης της εν λόγω υπηρεσίας για το μερικό έλεγχο γραφείου φορολογίας εισοδήματος, λοιπών φόρων, τελών εισφορών για την περίοδο από 1.01.2013 έως 31.12.2014 στον, φυσικό πρόσωπο – επιτηδευματία με κύρια δραστηριότητα το χονδρικό εμπόριο κλιματιστικών μηχανημάτων. Κατόπιν έκδοσης της ως άνω εντολής, ο έλεγχος απέστειλε στον προσφεύγοντα τα με αριθ. πρωτ./13.03.2019,/4.04.2019 και/6.09.2019 έγγραφα περί γνωστοποίησης δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού, αιτήματος παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ν.4174/2013 και της έκδοσης εντολής ελέγχου.

Ο έλεγχος επεξεργάστηκε τα δεδομένα των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος όπως αντλήθηκαν από την εφαρμογή «Ειδικού Λογαριασμού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας» (Ε.Λ.Α.Ε.Π.Π.), εξαίρεσε τις πιστώσεις που προέρχονταν από ανανεώσεις προθεσμιακών καταθέσεων ή άλλων επενδυτικών προϊόντων και αντιλογισμούς λόγω λανθασμένων εγγραφών ή από πιστώσεις για τις οποίες προέκυπτε η πηγή και αιτία προέλευσής τους, τα βιβλία και στοιχεία, τις υποβληθείσες δηλώσεις εισοδήματος κατά το οικονομικό έτος 2014 και το φορολογικό έτος 2014, τις πληροφορίες που άντλησε από άλλες υπηρεσίες της Α.Α.Δ.Ε. για τον ίδιο και τον συντάκτη και συνδικαιούχο σε τραπεζικούς λογαριασμούς του,, τα υπομνήματα επί αιτημάτων παροχής πληροφοριών καθώς και επί του αριθ./11.11.2019 σημειώματος διαπιστώσεων που υπέβαλε με αριθ. πρωτ./12.04.2019,/22.04.2019,/18.06.2019,/1.07.2019,/17.07.2019,/23.07.2019,/26.09.2019,/4.10.2019,/16.10.2019,/2.12.2019,/10.12.2019 με τα συν/να δικαιολογητικά, πραγματοποίησε τις απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις και προέβη στις εξής διαπιστώσεις:

- Ο ελεγχόμενος δεν μετέφερε ορθά το σύνολο των δαπανών από τα δεδομένα του βιβλίου εσόδων-εξόδων στο έντυπο Ε3 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, συγκεκριμένα το σύνολο των δαπανών του ήταν 8.682,55 ευρώ και μετέφερε ποσό 9.932,36 ευρώ, επίσης κατά την ίδια χρήση απέρριψε δαπάνες ύψους 334,28 ευρώ ως μη εκπιπτόμενες
- Κατόπιν μερισμού των μη δεκτών πιστώσεων έτους 2013 στους δικαιούχους προέκυψαν πιστώσεις ύψους 179.846,50 ευρώ για τις οποίες δεν αποδείχθηκε η πηγή και η αιτία προέλευσής τους και συνεπώς συντρέχει η εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 48 παρ. 3 του ν.2238/1994
- Για τα χρηματικά ποσά της «.....» που εισπράχθηκαν από τον σε προσωπικούς του λογαριασμούς, ήτοι 802.291,45 ευρώ στη χρήση 2013 και 303.502,27

ευρώ στη χρήση 2014, ο έλεγχος δέχθηκε την ύπαρξη δοσοληπτικής σχέσης (ο ελεγχόμενος ετύγγανε Αντιπρόεδρος & Διευθύνων Σύμβουλος) και καταλόγισε τέλη χαρτοσήμου 1% (πλέον 20% υπέρ ΟΓΑ), σύμφωνα με τον Κ.Ν.Τ.Χ.

Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων του ελέγχου εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την επανεξέταση και ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Εσφαλμένος χαρακτηρισμός μεταφορών χρηματικών ποσών ως πρωτογενών καταθέσεων καθώς η απλή μεταφορά χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών του ιδίου ή των ίδιων δικαιούχων δεν αποτελεί προσαύξηση περιουσίας. Ειδικότερα, στις 19.05.2011 ο ενέβασε σε λογαριασμό της (με μοναδικό δικαιούχο τον) στην ποσό 200.000,00 ευρώ, το οποίο στη συνέχεια, συγκεκριμένα στις 10.09.2013 η εν λόγω εταιρεία μετέφερε ποσό 170.087,00 ευρώ στον κοινό τραπεζικό τους λογαριασμό στην Είναι σαφές ότι η ως άνω πίστωση αφορά μεταφορά ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών του, ενώ ο ίδιος ουδεμία σχέση είχε.
- Όσον αφορά την πίστωση ποσού 8.000,00 ευρώ (rec id 10759), αυτή δικαιολογείται από επανακατάθεση ποσού που είχε αναλάβει στις 28.12.2012 από τον αριθ. GR της τράπεζας Ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής ότι δεν είναι δυνατόν να ελέγξει την ανάληψη γιατί πραγματοποιήθηκε σε παραγεγραμμένη χρήση είναι εσφαλμένος διότι η φορολογική αρχή έχει το δικαίωμα να αναζητά για λόγους διασταύρωσης στοιχεία που ανάγονται σε παραγεγραμμένη χρήση αλλά δεν μπορεί να προβεί σε καταλογισμό.
- Όσον αφορά την πίστωση ποσού 16.652,33 ευρώ (rec id 10853) αυτή αφορά επιστροφή δανείου που είχε χορηγήσει το έτος 2012 στον, προς επίρρωση των ισχυρισμών του προσκομίζοντας υπεύθυνη δήλωση.
- Εσφαλμένη επιβολή τελών χαρτοσήμου στο σύνολο των πιστώσεων των τραπεζικών του λογαριασμών στο έτος 2013 και όχι στο μέγιστο λογιστικό υπόλοιπο, εν προκειμένω ανερχόταν στο ποσό των 218.600,00 ευρώ, επί του οποίου βάσει της κείμενης νομοθεσίας επιβάλλεται χαρτόσημο. Επιπλέον εσφαλμένα επιβλήθηκε χαρτόσημο στο ποσό των 2.500,00 ευρώ που κατατέθηκαν στους λογαριασμούς του από την εταιρεία καθώς η κατάθεση αυτή προέρχεται από ανάληψη από καθαρά κέρδη της ανωτέρω εταιρείας της οποίας τυγχάνει ομόρρυθμος εταίρος.
- Επίσης εσφαλμένα καταλογίστηκε το τέλος χαρτοσήμου στην χρήση 2014 επί του ποσού των 303.502,27 ευρώ καθώς για το ποσό αυτό δεν υπήρχαν ούτε εγγραφές στα λογιστικά βιβλία ούτε σύμβαση δανείου, ούτε κάποιο άλλο έγγραφο.

Στη συνέχεια, ο προσφεύγων κατέθεσε στην Υπηρεσία μας το με αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2020 ΕΜΠ/10.04.2020 συμπληρωματικό υπόμνημά του, σύμφωνα με το οποίο

ισχυρίζεται ότι έχει παραγραφεί το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή τελών χαρτοσήμου για το έτος 2013, καθώς σύμφωνα με την αριθ. 433/2020 απόφαση του ΣτΕ ορίζεται ως πέντε έτη ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή τελών χαρτοσήμου και της ειδικής εισφοράς υπέρ ΟΓΑ.

Επειδή, για ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) όπως ισχύει: «ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα επανεξέτασης της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. ...».

Ειδικότερα, όσον αφορά τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, σύμφωνα με την παρ. 1 του ίδιου άρθρου και νόμου (Κ.Φ.Δ.), αυτές εμπροθέσμως και παραδεκτώς προσβάλλονται με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

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

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

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

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

2. Στη σχετική εισηγητική έκθεση του ν.3888/2010 αναφέρεται ότι με τις νέες αυτές διατάξεις καθορίζεται ποιος έχει το βάρος απόδειξης επί εισοδήματος του οποίου δεν προκύπτει σαφώς η

πηγή ή αιτία προέλευσης και το οποίο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (άρθρα 4 και 48 του ν.2238/1994) λογίζεται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα. Αν και από την ισχύουσα διάταξη θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι προέκυπτε χωρίς αμφιβολία το γεγονός ότι ο φορολογούμενος υποχρεούται να αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία του 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.

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

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

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

9. [...]»

Επειδή, με την ΠΟΛ 1175/2017 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. δόθηκαν οι εξής διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας:

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

2. Γενικά, επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21

του ν.4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου. Σημειώνεται ότι ο φορολογούμενος οφείλει κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων. Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του. ...

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

5.1. [...]...».

Επειδή, με το αριθ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015 /5.11.2015 έγγραφο του Υπ. Οικονομικών δόθηκαν περαιτέρω διευκρινίσεις σχετικά με θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας

«Απαντώντας σε προφορικά και γραπτά ερωτήματα περί της ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

Α` Ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 15, 16, 17, 18 και 19 του ν. 2238/1994, καθώς και σύμφωνα με διευκρινιστικές εγκυκλίους και διοικητικές λύσεις που είχαν εκδοθεί μέχρι και 31 Δεκεμβρίου 2013, προβλέπεται προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με βάση τις δαπάνες διαβίωσης των φορολογουμένων και των προσώπων που συνοικούν με αυτόν και τον βαρύνουν, όταν το συνολικό ποσό που προσδιορίζεται με τα ως άνω σχετικά άρθρα είναι ανώτερο από το συνολικό εισόδημά του. Πιο συγκεκριμένα, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης ζ' της παρ. 2 του άρθρου 19 του ανωτέρω νόμου, η προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων περιορίζεται ή καλύπτεται μεταξύ άλλων, με ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο.

2. Με την 1037965/356/0012/ΠΟΛ.1094/23.3.1989 διαταγή του Υπουργείου Οικονομικών καθώς και με την παράγραφο 7 του άρθρου 3 του ν. 3842/2010 που τροποποίησε την παράγραφο 2, περίπτωση ζ', του άρθρου 19 του ν. 2238/1994, για τον υπολογισμό του κεφαλαίου που σχηματίζεται κάθε έτος, λαμβάνονται υπόψη εισοδήματα που είχαν φορολογηθεί ή είχαν νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο, εισπράχθηκαν αποδεδειγμένα και τα οποία προκύπτουν από τον συμψηφισμό των θετικών και αρνητικών στοιχείων του ίδιου έτους. Εάν σε κάποιο έτος προκύψει αρνητικό υπόλοιπο τούτο επηρεάζει αρνητικά τα θετικά στοιχεία των προηγούμενων ετών. Επίσης τα έτη αυτά θα πρέπει να είναι συνεχόμενα και να φτάνουν μέχρι το προηγούμενο του έτους που

επικαλείται ο φορολογούμενος (κρινόμενο έτος). Το θετικό αλγεβρικό άθροισμα όλων αυτών των ετών θα αποτελέσει το συνολικό κεφάλαιο που σχηματίστηκε αυτά τα έτη.

3. Τα ως άνω αναφερόμενα στις παραγράφους 1 και 2 ίσχυαν για υποθέσεις και διαχειριστικές περιόδους μέχρι 31 Δεκεμβρίου 2013. Από την 1 Ιανουαρίου 2014 και μετά, ισχύουν οι διατάξεις των άρθρων 30, 31, 32, 33 και 34 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167 Α΄) όπως αυτές έχουν ερμηνευτεί με την ΠΟΛ.1076/26.3.2015. Συγκεκριμένα οι διατάξεις περί ανάλωσης κεφαλαίου αναφέρονται στην περίπτωση ζ΄, της παρ. 2 του άρθρου 34 του ν. 4172/2013, ερμηνεύθηκαν με την ΠΟΛ.1076/26.3.2015 και δεν έχουν διαφοροποιηθεί σε σχέση με τις διατάξεις που ίσχυαν με τον ν. 2238/1994.

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.

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.».

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση ο προσφεύγων αρχικά ισχυρίστηκε ότι η υπό έλεγχο πίστωση ποσού 170.087,00 ευρώ (rec id 11361 / 10.09.2013) βάρυνε εξ ολοκλήρου εκείνον και ειδικότερα ότι επρόκειτο για «επιστροφή χρημάτων από, επισυνάπτεται επιστολή τραπεζής, και παραστατικό ανάληψης. Συμπληρωματικά σας αναφέρω ότι δεν έχω και δεν είχα ποτέ λογαριασμό στο εξωτερικό, ο λογαριασμός αυτός ανήκει αποκλειστικά στον,

όπου με εξυπηρέτησε για την εν λόγω μεταφορά, σε μια περίοδο έντονης φημολογίας για πιθανό κούρεμα καταθέσεων, έχει ζητηθεί ανάλογη βεβαίωση».

Επειδή, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή ισχυρίζεται ότι εκ παραδρομής προέβαλε τον ανωτέρω ισχυρισμό και ότι η ελεγχόμενη πίστωση αποτελεί απλή μεταφορά μεταξύ λογαριασμών του, ο οποίος από λογαριασμό που τηρεί στο εξωτερικό μετέφερε σε κοινό λογαριασμό τους το ποσό των 170.087,00 ευρώ.

Επειδή, ο προσφεύγων έχει προσκομίσει τα εξής δικαιολογητικά: α) την από 19.05.2011 εντολή πληρωμής της τράπεζας ποσού εντολής 200.000,00 ευρώ, από τον κοινό λογαριασμό με αριθ., όπου ενέβασε στον με αριθ. λογαριασμό της, με εντολέα τον και δικαιούχο την «» στον αριθ. επενδυτικό λογαριασμό, β) την από 1.10.2019 επίσημα μεταφρασμένη βεβαίωση στοιχείων λογαριασμού της «», σύμφωνα με την οποία ο με αριθ. λογαριασμός είναι ατομικός, τηρείται στο όνομα του σε νόμισμα USD και η ημερομηνία ανοίγματος του λογαριασμού είναι 26.10.2010, γ) την από 22.01.2020 επίσημα μεταφρασμένη βεβαίωση της «», σύμφωνα με την οποία επιβεβαιώνεται ότι ο είναι ο μοναδικός χρήστης/δικαιούχος ή άτομο καταγεγραμμένο σε αυτόν τον λογαριασμό, δ) την από 17.01.2020 επίσημα μεταφρασμένη επιβεβαίωση της «», σύμφωνα με την οποία επιβεβαιώνεται ότι το έμβασμα στάλθηκε στον λογαριασμό του (.....) στις 10.09.2013.

Επειδή, όπως προκύπτει από την από 24.12.2019 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και τα στοιχεία φακέλου, ο τηρούμενος στην τράπεζα με αριθ. λογαριασμός είναι κοινός με συνδικαιούχους τον και τον

Επειδή, με το άρθρο 1 παρ. 1 & 2 του ν.5638/1932 ορίζεται ότι: «1. Χρηματική κατάθεσις παρά τραπέζης εις ανοιχτόν λογαριασμόν επ' ονόματι δύο ή πλειοτέρων από κοινού (compte joint account) είναι εν τη εννοία του παρόντος νόμου η παρέχουσα τον όρον ότι του εκ ταύτης λογαριασμού δύναται να κάμνη χρήσιν, εν όλω ή εν μέρει, άνευ συμπράξεως των λοιπών, είτε εις, είτε τινές και πάντες κατ' ίδιαν οι δικαιούχοι. 2. Η χρηματική κατάθεσις περί ης η προηγούμενη παράγραφος επιτρέπεται να ενεργείται και εις κοινόν λογαριασμόν επί προθεσμία ή ταμιευτηρίου υπό προειδοποίησιν.».

Επειδή, με το άρθρο 4 του ν.5638/1932 ορίζεται ότι: «Κατάσχεσις της καταθέσεως επιτρέπεται, έναντι όμως των κατασχόντων αυτή τεκμαίρεται αμαχήτως, ότι ανήκει εις πάντας τους δικαιούχους κατ' ίσα μέρη».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1033/21.02.2013: «Για τους κοινούς τραπεζικούς λογαριασμούς, το ποσό του εμβάσματος επιμερίζεται στους συνδικαιούχους καταρχήν ισομερώς και, εφόσον ο φορολογούμενος επικαλείται διαφορετική αναλογία, φέρει το βάρος της απόδειξης με κάθε νόμιμο μέσο».

Επειδή, όπως επικουρικώς, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1050/17.02.2014: «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 δια αριθμό συνδικαιούχων)».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1228/15.10.2014: «... 3. Κατανομή κοινών λογαριασμών στους συνδικαιούχους. Στις περιπτώσεις αποστολών εμβασμάτων που πραγματοποιούνται από κοινούς λογαριασμούς πρέπει να γίνεται καταρχήν ισομερής επιμερισμός αυτών των συνδικαιούχων του λογαριασμού προέλευσης του εμβάσματος. Σημειώνεται ότι στην περίπτωση αυτή θα πρέπει να εκδίδεται εντολή ελέγχου σε όλα τα πρόσωπα του κοινού λογαριασμού και εφόσον συμμετέχει ανήλικος έχουν εφαρμογή και οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2238/1994 όπως ίσχυαν. Σε περίπτωση που ο ελεγχόμενος επικαλείται διαφορετική αναλογία των χρηματικών αυτών ποσών οφείλει να αποδείξει με κάθε πρόσφορο μέσο τον ισχυρισμό του. Επί αμφισβήτησης του ισχυρισμού του ελεγχόμενου από τη φορολογική αρχή η ίδια οφείλει να αιτιολογήσει την αναλογία που αυτή επικαλείται εάν αυτή είναι διαφορετική του ισομερούς επιμερισμού. Η αιτιολόγηση αυτή πρέπει να είναι ειδική και εμπειριστατωμένη (σχετ. διάτ. αρθ. 28 & 64 ν.4174/2013)».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ. 2 του ν.4174/2013: «2. Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία που ερμηνεύουν. Η τυχόν μεταβολή της ερμηνευτικής θέσης της Φορολογικής Διοίκησης δεν ισχύει αναδρομικά σε περίπτωση που συνεπάγεται τη χειροτέρευση της θέσης των φορολογουμένων».

Επειδή, ο προσφεύγων με νεότερο ισχυρισμό του επικαλείται ότι η ελεγχόμενη πίστωση ποσού 170.087,00 ευρώ (rec id 11361) στον με αριθ. λογαριασμό της αποτελεί απλή μεταφορά χρημάτων του συνεταίρου του και συνδικαιούχου του υπό κρίση λογαριασμού, χωρίς ωστόσο να έχει αποδειχθεί ότι η υπό κρίση πίστωση στις 10.09.2013 αφορά το έμβασμα που είχε σταλεί στις 19.05.2011 στον αριθ. λογαριασμό στην αλλοδαπή, ούτε και ότι το ποσό της πίστωσης αφορά εξ ολοκλήρου τον συνδικαιούχο

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω δεν είναι δυνατόν με βάση τις πραγματικές περιστάσεις και τη φύση της συναλλαγής να προσδιοριστεί ο πραγματικός δικαιούχος της υπό κρίση πίστωσης (rec id 11361/10.09.2013), και σε εφαρμογή των ως άνω διατάξεων και εγκυκλίων, το υπό κρίση ποσό πρέπει να κατανεμηθεί ισόποσα στους δύο συνδικαιούχους του με αριθ. λογαριασμού της όπου πιστώθηκε το υπό κρίση χρηματικό ποσό (170.087,00 ευρώ / 2 = 85.043,5 ευρώ), ως εκ τούτου γίνεται εν μέρει δεκτός ο ισχυρισμός του.

Επειδή όσον αφορά την πίστωση με rec id 10759 ποσού 1.100,00 ευρώ στις 3.01.2013, η οποία όπως ισχυρίζεται ο προσφεύγων αφορά επανακατάθεση προγενέστερης ανάληψης ποσού 8.000,00 ευρώ στις 28.12.2012, ο έλεγχος όμως δεν δύναται να κάνει τις ελεγκτικές επαληθεύσεις σχετικά με το εάν αναλώθηκε ή όχι το ποσό αυτό αφού κρίσιμο σημείο δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και επανακατάθεσης αλλά το εάν είχε τη δυνατότητα επανακατάθεσης του ποσού αυτού ή είχε ήδη αναλωθεί, επίσης ο προσφεύγων δεν έχει επικαλεστεί ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών.

Επειδή, όσον αφορά την πίστωση με rec id 10853 ποσού 16.652,33 ευρώ στις 22.02.2013, η οποία όπως ισχυρίζεται ότι αφορά επιστροφή δανείου που είχε χορηγήσει το 2012

στον, αυτός δεν αποδεικνύεται αφού ο προσφεύγων δεν προσκόμισε σύμβαση δανείου με βέβαιη ημερομηνία, ως εκ τούτου τυγχάνει απορριπτέος. Επιπλέον δεν προκύπτει με κάποιο τρόπο η ροή του χρήματος, ότι δηλαδή το υπό κρίση ποσό χορηγήθηκε στον, αφού τα αποδεικτικά ανάληψης των ποσών έχουν πραγματοποιηθεί μεν από τον προσφεύγοντα αλλά δεν γνωρίζουμε εάν και πότε δόθηκαν στον ούτε και εάν σχετίζονται με την υπό κρίση πίστωση.

Επειδή, κατόπιν επιμερισμού της με rec id 11361/10.09.2013 πίστωσης ποσού 170.087,00 ευρώ στους συνδικαιούχους του με αριθ. λογαριασμού της, ο φόρος εισοδήματος οικ. έτους 2014 υπολογίζεται ως εξής:

Φόρος Εισοδήματος Οικονομικού έτους 2014:

Α. Φορολογητέο εισόδημα και φόρος βάσει κλίμακας	Ποσό Δήλωσης (1)		Ποσά βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ. (2)		Διαφορά (2) - (1)
	Εισόδημα	Φόρος κλπ.	Εισόδημα	Φόρος κλπ.	
1. Εισόδημα-φόρος κλίμακας (του συζύγου)	9.267,28	926,73	105.654,37	31.365,94	
Μείωση του φόρου (του συζύγου)		0,00		0,00	
Υπόλοιπο φόρου (του συζύγου)		926,73		31.365,94	30.439,21
2. . Εισόδημα-φόρος κλίμακας (της συζύγου)	18.827,25	3.452,99	18.827,25	3.452,99	
Μείωση του φόρου (της συζύγου)		0,00		0,00	
Υπόλοιπο φόρου (της συζύγου)		3.452,99		3.452,99	0,00
Επιβάρυνση φόρου αποδείξεων (γ)		0,00		0,00	0,00
Β. Συμπληρωματικός φόρος στο ακαθάριστο εισόδημα από:					
1. Ακίνητα (δ)	30.467,25	785,03	30.467,25	785,03	0,00
Φόρος που αναλογεί [(α)+(β) + (γ) + (δ)]		5.164,75		35.603,96	30.439,21
Γ. Εκπτώσεις από το φόρο που αναλογεί					
1.Φόρος που παρακρατήθηκε στο Εισόδημα από :					
α)Κινητές αξίες	0,00		0,00		
β) Εμπορικές επιχειρήσεις	273,60		273,60		
ε)Ελευθέρια επαγγέλματα	0,00		0,00		
2. Φόρος που προκαταβλήθηκε:					
α) Το προηγούμενο οικονομικό έτος	926,60		926,60		
β) Ειδικών περιπτώσεων		1.200,20		1.200,20	
3. Φόρος που καταβλήθηκε με βάση.....					
Υπόλοιπο Φόρου		3.964,55		34.403,96	30.439,21
Δ. Σε περίπτωση χρεωστικού υπολοίπου φόρου προστίθενται και σε περίπτωση πιστωτικού υπολοίπου φόρου αφαιρούνται:					
1. Προκαταβολή φόρου για το επόμενο έτος		2.567,01		2.567,01	0,00
2. Τέλη χαρτοσήμου στο ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων		621,00		621,00	0,00
3. Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		124,20		124,20	0,00
4. Πρόσθετος φόρος λόγω εκπροθέσμου				0,00	0,00
6. Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας (ευνοϊκότερη κύρωση)					
α)Πρόσθετος φόρος αρ.1 2523/97 (120%)				36.527,05	
ι)Πρόσθετος φόρος άρθρου 58 ν.4174/2013 (50%)				15.219,61	

ii) Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013 (72 * 0,73%=52,56%)			15.998,85	
Εισφορά ΕΛΓΑ	0,00		0,00	
Εισφορά αλληλεγγύης	559,60		4.226,17	3.666,57
Τέλος επιτηδεύματος & φόρος πολυτελούς διαβίωσης	1.896,00		1.896,00	
Σύνολο	9.732,36			
Τελικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	9.732,36		75.056,60	65.324,24

*Οι τόκοι του άρθρου 53 Κ.Φ.Δ. υπολογίστηκαν μέχρι 24.12.2019

Ως προς τον ισχυρισμό περί παραγραφής τελών χαρτοσήμου

Επειδή στο άρθρο 72 παρ. 11 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) ορίζεται ότι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών «προστίμων», προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.

Επειδή όπως αναφέρεται στην ΠΟΛ. 1154/2017, για όλες τις χρήσεις μέχρι 31/12/2013, ισχύουν και οι λοιπές διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξεων προσδιορισμού που προβλέπονται με τα άρθρα 84 του ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) και 57 του ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.), ενώ για τις φορολογίες κεφαλαίου (Φ.Μ.Α., Φ.Μ.Α.Π., κ.λπ.) και τελών χαρτοσήμου ισχύουν διαφορετικοί χρόνοι παραγραφής.

Επειδή όπως ορίζει το άρθρο 249 «Εικοσαετής παραγραφή» του Αστικού Κώδικα: «Εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, οι αξιώσεις παραγράφονται σε είκοσι χρόνια».

Επειδή ούτε στον Κώδικα των Νόμων περί Τελών Χαρτοσήμου, ούτε στον ν. 4169/1961 υπάρχουν διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή τελών χαρτοσήμου, ή της κατ' άρθρο 11 παρ. 1 του ν. 4169/1961 ειδικής κοινωνικής εισφοράς, αντιστοίχως. Συνεπώς οι σχετικές αξιώσεις του Δημοσίου υπόκεινται στην κατά το άρθρο 249 του Αστικού Κώδικα εικοσαετή παραγραφή (πρβλ. ΣτΕ 2579/1998, ΣτΕ 3389/1999, ΣτΕ 1561/2003).

Επειδή ωστόσο, το Συμβούλιο της Επικρατείας με την υπ' αριθ. 433/2020 Απόφασή του έκρινε ότι στη φορολογία χαρτοσήμου η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος 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 κατ' αρχήν πενταετής. Εκκινεί, δε, από το τέλος του έτους

εντός του οποίου γεννάται η υποχρέωση καταβολής τέλους χαρτοσήμου, κατ' ανάλογη εφαρμογή της διάταξης της παρ. 1 του άρθρου 84 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε., ν. 2238/1994, Α' 151). Κατ' εξαίρεση η προθεσμία παραγραφής της εν λόγω αξίωσης είναι δεκαετής, με την αυτή αφετηρία, κατ' ανάλογη εφαρμογή της παρ. 4 του ίδιου άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε., εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγράφου αυτής. Μη εφαρμοστέα είναι η γενική διάταξη 249 Α.Κ. περί εικοσαετούς παραγραφής, διότι αφορά σε αστικές σχέσεις και δικαιώματα και δεν διέπει φορολογικές διαφορές. 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, να διενεργείται, κατ' αρχήν εντός πενταετίας και, κατ' εξαίρεση, εντός δεκαετίας εφόσον υπάρχουν συμπληρωματικά στοιχεία. Εξάλλου, και με τις μεταγενέστερες διατάξεις του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, στο πεδίο εφαρμογής του οποίου εμπίπτουν και τα τέλη χαρτοσήμου, ο νομοθέτης θέσπισε ως κανόνα την κριθείσα από τον ίδιο ως επαρκή και εύλογη για την άσκηση της ελεγκτικής αρμοδιότητας της Διοίκησης, πενταετή προθεσμία παραγραφής.

Επειδή με την Ε. 2147/2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. διευκρινίστηκε ότι:

«Κατόπιν έκδοσης της υπ' αριθ. 433/2020 απόφασης του Συμβουλίου της Επικρατείας (Τμήμα Β') σχετικά με τον χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει αναλογικά τέλη χαρτοσήμου και ειδικής εισφοράς υπέρ ΟΓΑ, για διαχειριστικές περιόδους πριν την έναρξη ισχύος των διατάξεων του Κ.Φ.Δ., δεδομένου ότι από 1/1/2014 το ζήτημα της παραγραφής των τελών χαρτοσήμου και ειδικής εισφοράς υπέρ ΟΓΑ ρυθμίζεται αποκλειστικά από τις διατάξεις του άρθρου 36 του νόμου αυτού, διευκρινίζονται τα εξής:

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

τις ένδικες χρήσεις) της παρ. 4 του ίδιου άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε., εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγράφου αυτής.».

2. Κατά συνέπεια, για υποκείμενες σε χαρτόσημο πράξεις του Κ.Ν.Τ.Χ., οι οποίες ανάγονται σε διαχειριστικές περιόδους πριν την έναρξη ισχύος των διατάξεων του Κ.Φ.Δ., ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή του οφειλόμενου τέλους χαρτοσήμου και της ειδικής εισφοράς υπέρ ΟΓΑ, ορίζεται κατ' αρχήν σε πέντε έτη, υπολογιζόμενα από το τέλος του έτους εντός του οποίου γεννάται η υποχρέωση καταβολής τους, με δυνατότητα επέκτασης του εν λόγω δικαιώματος σε δέκα έτη, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παρ. 4 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε. (ν. 2238/1994, Α' 151), ήτοι στις περιπτώσεις: α) που η μη ενάσκηση του εν λόγω δικαιώματος οφείλεται, έστω και κατά ένα μέρος, στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογούμενου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου και β) που περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της περίπτωσης α' της παρ. 2 του άρθρου 68 του ίδιου νόμου (σχετ. ΠΟΛ.1194/2017 και ΠΟΛ.1191/2017). Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτός παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.

Παράδειγμα: Σε επιβολή τελών χαρτοσήμου επί εγγράφου, με βάση το οποίο ημερομηνία γένεσης της υποχρέωσης καταβολής τους ήταν η 3.1.2012, η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει τα οικεία τέλη χαρτοσήμου είναι, κατ' αρχήν, η 31.12.2017. Εξαιρετικά, το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλει τέλη χαρτοσήμου στη συγκεκριμένη περίπτωση, παρατείνεται μέχρι την 31/12/2022, σε περίπτωση που συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παρ. 4 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε. (ν. 2238/1994, Α' 151).

3.

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 στις παρ. 1 και 4 του άρθρου 84 του Ν. 2238/1994 (όπως η περίπτωση β' της παρ. 4 του άρθρου 84 αντικαταστάθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276/22-12-2006) και σύμφωνα με το άρθρο 39 του ίδιου νόμου ισχύει από 22/12/2006 και μετά) ορίζεται:

«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.

....

4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.

Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος».

Επειδή στην παρ. 2 του άρθρου 68 του Ν. 2238/1994 (όπως η παρ. 2 του άρθρου 68 αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276/22-12-2006) και σύμφωνα με το άρθρο 39 του ίδιου νόμου ισχύει για τα φύλλα ελέγχου που εκδίδονται από τη δημοσίευση του Ν. 3522/2006 (22/12/2006) και μετά), ορίζεται ότι:

«Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν:

α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου.».

Επειδή με την υπ' αριθ. 2934/2017 απόφαση του β' τμήματος του ΣτΕ κρίθηκε ότι δεν μπορούν να θεωρηθούν «συμπληρωματικά» φορολογικά στοιχεία οι τραπεζικές καταθέσεις φορολογούμενου στην ημεδαπή, υπό την έννοια της διάταξης του άρθρου 68 παρ. 2 του Κ.Φ.Ε (Ν. 2238/1994), προκειμένου να δικαιολογήσουν την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου ή την παράταση της παραγραφής. Συγκεκριμένα στη σκέψη 12 αναφέρεται: *«Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν (πρβλ. ΣτΕ 3296/2008, ΣτΕ 2703/1997, ΣτΕ 2473/1996) είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει την δέουσα επιμέλεια (πρβλ. ΣτΕ 2426/2002, ΣτΕ 2700/1965), ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο».*

Επειδή με την ΠΟΛ. 1191/2017 έγινε αποδεκτή από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων η με αριθ. 265/2017 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Τμήμα Β') σχετικά με την έννοια της ανακρίβειας της δήλωσης της περίπτωσης β' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, για την εφαρμογή και την έκταση εφαρμογής της περί δεκαετούς παραγραφής διατάξεως του άρθρου 84§ 4 του ίδιου νόμου». Με την εν λόγω γνωμοδότηση και όσον αφορά το παραπάνω θέμα έγιναν δεκτά τα εξής:

«1. Κατά την έννοια των διατάξεων των παραγράφων 1 και 4 (περιπτ. β') του άρθρου 84 του ΚΦΕ, ερμηνευόμενων σύμφωνα με τη συνταγματική αρχή της αναλογικότητας των νομοθετικών διατάξεων περί παραγραφής, (α) ο φορολογικός έλεγχος (και ο βάσει αυτού καταλογισμός φόρου και πρόσθετου φόρου, λόγω ανακρίβειας της δηλώσεως) πρέπει να διενεργείται, κατ' αρχήν, εντός πενταετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου έληξε η προθεσμία για την επίδοση της οικείας δηλώσεως φορολογίας εισοδήματος, (β) κατά παρέκκλιση από τον ανωτέρω κανόνα της

παραγράφου 1, χωρεί, σύμφωνα με τη στενώς ερμηνευτέα διάταξη της περιπτώσεως β' της παραγράφου 4 (σε συνδυασμό με τη διάταξη του άρθρου 68 παρ. 2 περιπτ. α'), έλεγχος (ακόμα και αρχικός) και έκδοση, βάσει αυτού, πράξεως καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου, εντός δεκαετίας από το τέλος του προαναφερόμενου έτους, εάν περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής Διοίκησης «συμπληρωματικά στοιχεία», δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος (πρβλ. ΣτΕ 1303/1999, ΣτΕ 2632/1996), τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπ' όψιν της η φορολογική αρχή κατά την ανωτέρω πενταετία (ΣτΕ 2426/2002). Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπ' όψιν από αυτήν (πρβλ. ΣτΕ 3296/2008, ΣτΕ 2703/1997, ΣτΕ 2473/1996) είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια (πρβλ. ΣτΕ 2426/2002, ΣτΕ 2700/1965), ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας που προβλέπονται στο νόμο.

2. Η ανακρίβεια της δηλώσεως και των συνυποβληθέντων με αυτήν ειδικών εντύπων και καταστάσεων μπορεί να διαπιστώνεται καθ' οιονδήποτε τρόπο, ένας εκ των οποίων είναι και η διάσταση προς την οποία τελεί το περιεχόμενο της δηλώσεως (και των συνυποβληθέντων με αυτήν ειδικών εντύπων και καταστάσεων) προς τα προκύπτοντα από τα συνυποβληθέντα προς απόδειξη των δηλουμένων δικαιολογητικά, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο άρθρο 66§2 του ΚΦΕ. Στην περίπτωση όμως αυτή και με δεδομένο ότι τα δικαιολογητικά συνυποβάλλονται με τη δήλωση και επομένως περιέρχονται στη γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και μπορούν να ληφθούν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, η μετ' έλεγχο διαπίστωση της προαναφερθείσης διαστάσεως μετά την πάροδο της πενταετούς παραγραφής του κανόνα του άρθρου 84§1 δεν παρίσταται ικανή να ενεργοποιήσει τον κανόνα της δεκαετούς παραγραφής.

3. Περαιτέρω η ανακρίβεια της δήλωσης μπορεί να διαπιστώνεται με βάση τα περιεχόμενα στην φορολογική αρχή στοιχεία και πληροφορίες από το φορολογούμενο ή τρίτα πρόσωπα ή άλλες δημόσιες αρχές ή στο πλαίσιο διενεργηθέντος φορολογικού ελέγχου. Η ανακρίβεια της δηλώσεως στην περίπτωση αυτή προκύπτει από συμπληρωματικά στοιχεία και, επομένως, η δυνατότητα εκδόσεως φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία εφόσον περιέρχονται στη φορολογική αρχή μετά την προθεσμία της πενταετούς παραγραφής, εμπίπτει στην περίπτωση α' του άρθρου 62§2 του ΚΦΕ, πλην, όμως, καίτοι η περίπτωση αυτή φαίνεται στο νόμο ως αυτοτελής και διακεκριμένη από την περίπτωση β' του άρθρου 62§2 του ίδιου Κώδικα (ανακρίβεια της δηλώσεως), κατ' ουσίαν οι δύο αυτές περιπτώσεις νομοθετικής παρεκτάσεως του χρόνου παραγραφής σε δεκαετία, είναι εμφανές ότι αλληλοκαλύπτονται σε υποθέσεις ανακρίβειας της υποβληθείσης δηλώσεως, δεδομένου ότι τα στοιχεία που αποδεικνύουν την ύπαρξη μη δηλωθέντος εισοδήματος και περιέρχονται μετά την πενταετία σε γνώση της φορολογικής αρχής τεκμηριώνουν, κατ' αρχήν, και την (αντικειμενική) ανακρίβεια της υποβληθείσης δηλώσεως (πρβλ ΣτΕ 2934/2017, ΣτΕ 2935/2017, σκέψη 14).

Επομένως, η έκδοση φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία πρέπει να αντιμετωπίζεται στο πλαίσιο της ερμηνείας και εφαρμογής της διατάξεως της περιπτώσεως α' του άρθρου 68§2 του ΚΦΕ, διότι η αντιμετώπισή της με βάση τη διάταξη περί ανακρίβειας της δηλώσεως θα καθιστούσε χωρίς αντικείμενο τη διάταξη για τα συμπληρωματικά στοιχεία, είναι δε εντελώς διάφορο το ζήτημα των συνεπειών της ανακρίβειας της δηλώσεως, οι οποίες υφίστανται και στην περίπτωση της διαπιστώσεώς της από συμπληρωματικά στοιχεία».

Επειδή σύμφωνα με την προαναφερθείσα Ε. 2147/2020, η περίοδος της παραγραφής εκκινεί από το τέλος του έτους εντός του οποίου γεννάται η υποχρέωση καταβολής τέλους χαρτοσήμου.

Επειδή εν προκειμένω, όπως προκύπτει από την από 24/12/2019 Έκθεση Ελέγχου, σχετικά με τα χρηματικά ποσά της που εισπράχθηκαν από τον προσφεύγοντα, ο έλεγχος έκρινε ότι:

- για τη χρήση 2013 α) δέχεται την ύπαρξη δοσοληπτικής σχέσης μεταξύ της και του, ο οποίος τυγχάνει Αντιπρόεδρος & Διευθύνων Σύμβουλος αυτής, και καταλόγισε χαρτόσημο 1% σύμφωνα με τον Κ.Ν.Τ.Χ. στο ποσό των 799.791,45 ευρώ που πιστώθηκαν στο λογαριασμό του, β) δέχθηκε ότι το ποσό των 2.500,00 ευρώ που πιστώθηκε στο λογαριασμό του από λογαριασμό της, εταιρεία με απλογραφικά βιβλία, της οποίας τυγχάνει ομόρρυθμο μέλος και διαχειριστής αφορά δοσοληπτική σχέση και καταλόγισε επίσης χαρτόσημο 1% σύμφωνα με τον Κ.Ν.Τ.Χ.
- για τη χρήση 2014 α) δέχεται την ύπαρξη δοσοληπτικής σχέσης μεταξύ της και του, ο οποίος τυγχάνει Αντιπρόεδρος & Διευθύνων Σύμβουλος αυτής, και καταλόγισε χαρτόσημο 1% στο ποσό των 303.502,27 ευρώ σύμφωνα με τον Κ.Ν.Τ.Χ.

Επειδή, η φορολογική αρχή καταλόγισε τέλος χαρτοσήμου για τη χρήση 2013 με την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης στις 24.12.2019, ήτοι μετά την πάροδο της ως άνω αρχικής πενταετούς περιόδου παραγραφής, βασιζόμενη σε κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος, ήτοι σε στοιχεία τα οποία η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση αυτών, εντός της αρχικής πενταετούς περιόδου παραγραφής, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, δηλαδή εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας που προβλέπονται στο νόμο, ήτοι σε στοιχεία τα οποία δεν μπορούν να θεωρηθούν «συμπληρωματικά», κατά την έννοια του άρθρου 68, παρ. 2 (α') του Ν. 2238/1994.

Ως εκ τούτου, το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή τέλους χαρτοσήμου για τη χρήση 2013 έχει παραγραφεί και ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται αποδεκτός.

Επειδή, όσον αφορά τον καταλογισμό τέλους χαρτοσήμου για τη χρήση 2014 ο έλεγχος αφού δέχθηκε την ύπαρξη δοσοληπτικής σχέσης μεταξύ της και του προσφεύγοντος, ο οποίος τυγχάνει Αντιπρόεδρος & Διευθύνων Σύμβουλος αυτής, καταλόγισε τέλη χαρτοσήμου επί του πραγματικού ποσού που εισέπραξε ο προσφεύγων όπως αυτό προέκυψε από τις διενεργούμενες πιστώσεις. Ο προσφεύγων προσκόμισε την καρτέλα του με αριθ. λογαριασμού της, ωστόσο αυτή απεικονίζει μόνο ένα τμήμα επί της πραγματικής δοσοληπτικής σχέσης μεταξύ του προσφεύγοντος και της

Επειδή όσον αφορά τον καταλογισμό τελών χαρτοσήμου για τη χρήση 2014 ορθώς εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη και οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **24.01.2020** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ, κατοίκου και ειδικότερα:

- την ακύρωση της με αριθ./24.12.2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., για τη χρήση 2013, λόγω παραγραφής,
- την τροποποίηση της με αριθ./24.12.2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2014 της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και
- την επικύρωση της με αριθ./24.12.2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., για τη χρήση 2014.

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

1. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. για τη χρήση 2013 (α/α/2019)

Βάσει Ελέγχου	19.501,45 €
Βάσει ΔΕΔ	0,00 €

2. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2014 της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. (α/α/2019)

	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Διαφορά φόρου	56.007,75 €	30.439,21 €
Πρόσθετος φόρος (ευνοϊκότερη κύρωση)	57.441,56 €	31.218,46 €
Εισφορά αλληλεγγύης	7.277,77 €	3.666,57 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	120.727,09 €	65.324,24 €

3. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. για τη χρήση 2014 (α/α/2019)

Βάσει Ελέγχου	5.463,03 €
Βάσει ΔΕΔ	5.463,03 €

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

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης

ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.