



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604 559
ΦΑΞ : 213 1604 567

Καλλιθέα, 24/09/2020

Αριθμός απόφασης: 1854

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 11 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.)*»

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

δ. Την από 30/03/2020 Πράξη Νομοθετικού περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75/30-03-2020), όπως κυρώθηκε με τον ν. 4684/2020.

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τις διατάξεις 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).

5. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **27/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, **ΑΦΜ:**, κατοίκου εξωτερικού και της, **ΑΦΜ:**, κατοίκου, κατά: **α)** των υπ' αριθ./**25-11-2019** και/**25-11-2019** Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού και φορολογικού έτους 2014, (εισοδήματα 01/01-31/12/2013 και 01/01-31/12/2014, αντίστοιχα), της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., **β)** των υπ' αριθ./**25-11-2019** και/**25-11-2019** Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου, οικονομικού και φορολογικού έτους 2014, της Προϊσταμένης του

Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και γ) της υπ' αριθ./25-11-2019 Πράξης Επιβολής Προστίμου διαδικαστικών παραβάσεων (άρθρο 54 του ν.4173/2013) και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και τις οικείες εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Κ.Τ.Ν.Χ. του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **27/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, **ΑΦΜ:** και της, **ΑΦΜ:**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1) Με την υπ' αριθμ./25-11-2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014 (εισοδήματα 01/01-31/12/2013), της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε σε βάρος των προσφευγόντων φόρος ποσού 27.265,86€, πλέον πρόσθετος φόρος ποσού 27.764,83€, μείον εισφορά αλληλεγγύης ποσού 21.620,52€, ήτοι συνολικό ποσό **33.410,17€**.

2) Με την υπ' αριθμ./25-11-2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014 (εισοδήματα 01/01-31/12/2014), της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε σε βάρος των προσφευγόντων φόρος ποσού 109.660,94€, πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 54.830,47€, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ποσού 9.048,75€, ήτοι συνολικό ποσό **173.540,16€**.

Οι ως άνω διαφορές φόρου εισοδήματος προέκυψαν από τα πορίσματα των από 25/11/2019 εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., που διενεργήθηκαν δυνάμει των με αριθ./16-04-2019 (αφορά τον προσφεύγοντα) και/26-08-2019 (αφορά την προσφεύγουσα) εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

Σύμφωνα με τα ως άνω πορίσματα, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι οι προσφεύγοντες υπέβαλαν ανακριβείς δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τις ελεγχόμενες χρήσεις καθώς:

α) διαπίστωσε ότι καταθέσεις συνολικού ποσού **93.229,88€** αποτελούν μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη του **προσφεύγοντος** για τη χρήση 2013, η οποία φορολογητέα ύλη, δεν μπορεί να υπαχθεί ευθέως σε κάποια από τις κατηγορίες εισοδήματος Α' ως Ζ' της §2 του άρθρου 4 του ν.2238/1994 και θεωρείται ισόποση προσαύξηση της περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη πηγή ή αιτία, σύμφωνα δε με τις διατάξεις του άρθρου 48§3 του ν.2238/1994 και τα αναφερόμενα στη ΠΟΛ.1095/29-04-2011 λογίζεται ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρου επαγγέλματος και φορολογείται με τις γενικές διατάξεις, ως ο κάτωθι πίνακας:

α/α	Επωνυμία Target Π.Ι.	Αριθμός λογαριασμού	Ημερομηνία συναλλαγής	Περιγραφή κωδ. συναλλαγής τραπέζης	Αιτιολογία Συναλλαγής	Πόσο ευρώ πίστωσης
12			07/06/2013	Άμεση μεταφορά μεταξύ λογαριασμών	Τιμολ.	1.382,95
15			19/06/2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΕΠΙ/ΓΗΣ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΕΠΙ/ΓΗΣ	30.000,00
16			20/06/2013	CHECK DEPOSIT IF CLEARED	ΚΤΘ ΙΔΙΩΤΙΚΗΣ ΕΠΙΤΑΓΗΣ EUR	30.000,00
23			13/11/2013	CHECK DEPOSIT IF CLEARED	ΚΤΘ ΙΔΙΩΤΙΚΗΣ ΕΠΙΤΑΓΗΣ EUR	30.000,00
24			30/12/2013	ΕΞΟΦΛΗΣΗ ΕΙΣΕΡΧΟΜΕΝΗΣ ΕΝΤΟΛΗΣ		1.846,93
	ΣΥΝΟΛΟ					93.229,88€

β) διαπίστωσε ότι καταθέσεις συνολικού ποσού **260.000,00€** αποτελούν μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη του **προσφεύγοντος** για τη χρήση 2014, η οποία υπάγεται στην κατηγορία εισοδήματος από μισθωτή εργασία (Κατηγορία Α΄) των άρθρων 7§2 και 12§3 του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α΄ 167) και αποτελεί παροχή σε είδος με τη μορφή δανείου χωρίς έγγραφη συμφωνία, από το νομικό πρόσωπο προς τον εταίρο. Εκ του λόγου τούτου, το σύνολο του αρχικού κεφαλαίου λογίζεται ως παροχή σε είδος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13§3 του ίδιου νόμου και φορολογείται ως εισόδημα από μισθωτή εργασία για τη χρήση 2014, ως ο κάτωθι πίνακας:

α/α	Επωνυμία Target Π.Ι.	Αριθμός λογαριασμού	Ημερομηνία συναλλαγής	Περιγραφή κωδ. συναλλαγής τραπέζης	Αιτιολογία Συναλλαγής	Πόσο ευρώ πίστωσης
29			18/09/2014	Άμεση μεταφορά μεταξύ λογαριασμών		40.000,00
30			29/09/2014	Άμεση μεταφορά μεταξύ λογαριασμών	 ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΣΩ ALINE	50.000,00
33			27/10/2014	Άμεση μεταφορά μεταξύ λογαριασμών	ΕΝΑΝΤΙ ΜΕΦ	20.000,00
35			21/11/2014	Άμεση μεταφορά μεταξύ λογαριασμών	ΕΝΑΝΤΙ ΜΕΦ	150.000,00
	ΣΥΝΟΛΟ					260.000,00€

γ) διαπίστωσε ότι κατάθεση ποσού **20.000,00€** αποτελεί μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη της **προσφεύγουσας** για τη χρήση 2014, η οποία υπάγεται στην κατηγορία εισοδήματος από μισθωτή

εργασία (Κατηγορία Α΄) των άρθρων 7§2 και 12§3 του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α΄ 167) και αποτελεί παροχή σε είδος με τη μορφή δανείου χωρίς έγγραφη συμφωνία, από το νομικό πρόσωπο προς τον εταίρο. Εκ του λόγου τούτου, το σύνολο του αρχικού κεφαλαίου λογίζεται ως παροχή σε είδος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13§3 του ίδιου νόμου και φορολογείται ως εισόδημα από μισθωτή εργασία για τη χρήση 2014, ως ο κάτωθι πίνακας:

α/α	Επωνυμία Target Π.Ι.	Αριθμός λογαριασμού	Ημερομηνία συναλλαγής	Περιγραφή κωδ. συναλλαγής τραπέζης	Αιτιολογία Συναλλαγής	Πόσο ευρώ πίστωσης
4			14/10/2014	Μεταφορά από λογαριασμό	Επιστροφή χρημάτων «.....»	20.000,00

3) Με την υπ' αριθμ./25-11-2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου, χρήσης 2013, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος χαρτόσημο ποσού 9.776,59€, πλέον ΟΓΑ Χαρτ/μου ποσού 1.955,32€, πλέον πρόσθετος φόρος χαρτ/μου και ΟΓΑ χαρτ/μου ποσού 11.946,61€, ήτοι συνολικό ποσό **23.678,52€**.

4) Με την υπ' αριθμ./25-11-2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου, χρήσης 2014, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος χαρτόσημο ποσού 30.000,00€, πλέον ΟΓΑ Χαρτ/μου ποσού 6.000,00€, πλέον πρόσθετος φόρος χαρτ/μου και ΟΓΑ χαρτ/μου ποσού 18.000,00€, ήτοι συνολικό ποσό **54.000,00€**.

Οι ως άνω διαφορές χαρτοσήμου προέκυψαν από το πόρισμα της από 25/11/2019 έκθεσης ελέγχου Κ.Τ.Ν.Χ. (ν.4755/1930) του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., που διενεργήθηκε δυνάμει της με αριθ./16-04-2019 εντολής ελέγχου, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

Σύμφωνα με το ως άνω πόρισμα, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι:

α) για τη **χρήση 2013**, ο προσφεύγων παρόλο που ήταν υποκείμενος καταβολής τέλους χαρτοσήμου πλέον εισφοράς Ο.Γ.Α. επί του χαρτοσήμου και υπόχρεος σε υποβολή δήλωσης δεν υπέβαλε δήλωση απόδοσης Τελών Χαρτοσήμου και δεν κατέβαλε το αναλογούν τέλος 1% επί του ύψους των αναλήψεων ή καταθέσεων χρημάτων προς ή από τις ανώνυμες εταιρείες «.....» και «.....», πλέον εισφοράς υπέρ ΟΓΑ 20% επί του χαρτοσήμου, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 15 παράγραφος 5 περ. γ΄ του ΚΤΝΧ ν.4755/1930 και

β) για τη **χρήση 2014**, ο προσφεύγων παρόλο που ήταν υποκείμενος καταβολής τέλους χαρτοσήμου πλέον εισφοράς Ο.Γ.Α. επί του χαρτοσήμου και υπόχρεος σε υποβολή δήλωσης δεν υπέβαλε δήλωση απόδοσης Τελών Χαρτοσήμου για τη δανειακή σύμβαση που καταρτίστηκε μεταξύ αυτού και της εταιρείας «.....» (δανειστής) και δεν κατέβαλε το αναλογούν τέλος 3% επί του ύψους της σύμβασης πλέον εισφοράς υπέρ ΟΓΑ 20% επί του χαρτοσήμου, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13 του ΚΤΝΧ ν.4755/1930, όπως ισχύει.

5) Με την υπ' αριθμ./25-11-2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου Διαδικαστικών Παραβάσεων (άρθρο 54 του ν.4174/2013), φορολογικής περιόδου 2019, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος

πρόστιμο ποσού 100,00€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54§1δ σε συνδυασμό με την §2β του ίδιου άρθρου του ν.4174/2013, επειδή δεν ανταποκρίθηκε σε αίτημα της φορολογικής διοίκησης για παροχή πληροφοριών κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14§2 του ν.4174/2013.

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και με το με αριθ. πρωτ. **ΔΕΔΕΙ 2020 ΕΜΠ/27-05-2020 υπόμνημά τους**, ζητούν την επανεξέταση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

A. Ως προς τη φορολογία εισοδήματος του προσφεύγοντος

1. Παράνομος και εσφαλμένος καταλογισμός εισοδήματος ως δήθεν αναπαισιολόγητης προσαυξήσεως περιουσίας, η οποία φορολογείται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48§3 του ν.2238/1994, στη χρήση 2013. Συγκεκριμένα, σχετικά με τις καταλογιζόμενες πιστώσεις/καταθέσεις σε κοινούς τραπεζικούς λογαριασμούς του, επικαλείται ότι οι πιστώσεις αυτές δεν αποτελούν πρωτογενείς καταθέσεις αλλά μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ των τραπεζικών του λογαριασμών και ειδικότερα :
 - α) Οι πιστώσεις στις 20/6/2013 και 13/11/2013 30.000,00 € και 30.000,00 € αντίστοιχα αφορούν μεταφορά χρημάτων από τον ελεγχόμενο (βλέπε σελίδα 9 της έκθεσης ελέγχου) τραπεζικό λογαριασμό του στην με IBAN Οι μεταφορές έγιναν με την έκδοση των παρακάτω επιταγών, οι οποίες εκδόθηκαν σε χρέωση του λογαριασμού στην με IBAN και κατατέθηκαν στον λογαριασμό της με IBAN, ήτοι :
 - Επιταγή Νο/20-6-2013 ποσού 30.000,00€, αντίγραφο της οποίας προσκομίζει (**Σχετ. 1**). Επίσης προσκομίζει το από 20/6/2013 αποδεικτικό τηςγια την κατάθεση της επιταγής (**Σχετ. 2**).
 - Επιταγή Νο/13-11-2013 ποσού 30.000,00 € , αντίγραφο της οποίας προσκομίζει (**Σχετ. 3**). Επίσης προσκομίζει το από 13/11/2013 αποδεικτικό της για την κατάθεση της επιταγής (**Σχετ. 4**).
 - β) Για την πίστωση στις 19/6/2013 έχει ζητήσει τα σχετικά τραπεζικά δικαιολογητικά από την που απορρόφησε την, πλην όμως μέχρι σήμερα δεν έχει σχετική απάντηση και επιφυλάσσεται να τα προσκομίσει αμέσως όταν του χορηγηθούν αυτά.
2. Παράνομος και εσφαλμένος καταλογισμός εισοδήματος στη χρήση 1/1-31/12/2014, ως δήθεν εισόδημα από μισθωτή εργασία άρθρου 7 παρ. 2 του ν 4172/2013 από παροχή σε είδος με τη μορφή δανείου από τις εταιρείεςκαι χωρίς έγγραφη συμφωνία του αρθ. 13 παρ. 3 του ν 4172/2013. Συγκεκριμένα, ο έλεγχος αβάσιμα καταλόγισε στον προσφεύγοντα ως παροχή σε είδος με τη μορφή δανείου χωρίς έγγραφη συμφωνία του αρθ. 13 παρ. 3 του ν 4172/2013 , τα ποσά, τα οποία έλαβε έναντι οφειλής από την εταιρεία– ΑΦΜ και την εταιρεία – ΑΦΜ, των οποίων ήταν μέτοχος και Διευθύνων Σύμβουλος, όπως προκύπτει και από την έκθεση ελέγχου. Τα ως άνω ποσά δεν αποτελούν ούτε δάνειο από τις εταιρείες και προς εκείνον, ούτε εισοδήματά του, αλλά επιστροφή χρημάτων από τις εν λόγω εταιρείες από οφειλές αυτών προς

εκείνον. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του προσκομίζει αναλυτικές καρτέλες καθολικού των λογαριασμών και της εταιρείας και του λογαριασμού της εταιρείας Συνεπώς, ο έλεγχος αβάσιμα και χωρίς να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία, όπως είχε υποχρέωση από τις διατάξεις του άρθρου 64 του Ν. 4174/2013, έκρινε ότι τα ποσά αυτά αποτελούν εισοδήματά του από παροχή σε είδος με τη μορφή δανείου χωρίς έγγραφη συμφωνία, χωρίς όμως να αποδείξει ότι στις συγκεκριμένες περιπτώσεις υφίστατο δάνειο. Σχετική και η υπ' αριθ. 1637/21-5-2019 απόφαση της ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ (ΔΕΔ) της ΑΑΔΕ.

Β. Ως προς τον καταλογισμό ΚΤΝΧ στον προσφεύγοντα

1. Παράνομος και εσφαλμένος καταλογισμός τελών χαρτοσήμου 1% και ΟΓΑ χαρτοσήμου στη χρήση 2013, ως δήθεν ταμειακής διευκόλυνσης του από αναλήψεις χρημάτων από την εταιρεία «.....». Συγκεκριμένα, ο έλεγχος καταλόγισε λανθασμένα χαρτόσημο επί των ποσών που έλαβε μέσω τραπεζών από την εταιρεία καθώς τα ποσά δεν αποτελούν ούτε δάνειο ούτε αναλήψεις από την εταιρεία προς ταμειακή διευκόλυνσή του, αλλά επιστροφή χρημάτων από την εν λόγω εταιρεία από οφειλές της προς τον προσφεύγοντα. Σύμφωνα, δε, με την Εγκ. Κ 8802/654/1983 του Υ.Ο. και τη νομολογία (ΣτΕ 1767/92, ΣτΕ 1039/1996, ΣτΕ 4463/1997, ΣτΕ 1470/2002), οι εξοφλήσεις αυτές δεν υπόκεινται σε χαρτόσημο του άρθρου 15 παρ. 5 του ΚΝΤΧ, διότι δεν νοούνται ως αναλήψεις χρημάτων δια των οποίων έλαβαν χώρα χορηγήσεις χρημάτων, το πρώτον, από την εταιρεία προς τον προσφεύγοντα, αλλά επέχουν θέση απλής εξόφλησης των αρχικών από εκείνον καταθέσεων προς την εταιρεία.
2. Παράνομος και εσφαλμένος καταλογισμός τελών χαρτοσήμου 3% και ΟΓΑ Χαρτοσήμου στη χρήση 2014 από δάνειο που έλαβε στο εξωτερικό από την αλλοδαπή εταιρεία «.....». Συγκεκριμένα, ο έλεγχος προέβη σε καταλογισμό χαρτοσήμου 3% πλέον ΟΓΑ Χαρτοσήμου επί της από 7/3/2014 δανειακής σύμβασης (Σχ. 14) μεταξύ του προσφεύγοντος και της αλλοδαπής εταιρείας, που καταρτίστηκε στην αλλοδαπή (Κύπρο) και όχι ενώπιον Ελληνικής Προξενικής Αρχής, η οποία αφορά χορήγηση δανείου από την εταιρεία προς τον προσφεύγοντα ποσού 1.000.000,00 €. Το ποσό του δανείου κατατέθηκε στις 27/3/2014 από την εταιρεία στον κοινό με τη σύζυγό του τραπεζικό λογαριασμό στην με IBAN Με τμηματικά εμβάσματα μέρος του δανείου αυτού μεταφέρθηκε από τον λογαριασμό της Κύπρου στον κοινό με τη σύζυγό του τραπεζικό λογαριασμό στην με IBAN, ήτοι : Έμβασμα στις 3/4/2014 ποσού 500.000,00€, Έμβασμα στις 3/7/2014 ποσού 400.000,00 €, Έμβασμα στις 30/9/2014 ποσού 80.000,00 € και Έμβασμα στις 12/11/2014 ποσού 20.000,00 €. Προς απόδειξη προσκομίζει την καρτέλα του λογαριασμού στην (Σχ. 15) και τα σχετικά τραπεζικά παραστατικά για τα εμβάσματα (Σχ. 16). Η επιβολή τελών χαρτοσήμου επί της ως άνω δανειακής σύμβασης έγινε κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του ΚΝΤΧ, λόγω κατάρτισης των συμβάσεων αυτών στο εξωτερικό, χωρίς να δημιουργούνται εκτελεστές υποχρεώσεις στην Ελλάδα, για τους παρακάτω λόγους : α) Η σύμβαση καταρτίστηκε στο εξωτερικό και το ποσό του δανείου επίσης κατατέθηκε σε τραπεζικό

λογαριασμό του εξωτερικού χωρίς να δημιουργούνται εκτελεστέες υποχρεώσεις στην Ελλάδα. **β)** Το ότι από τον λογαριασμό του εξωτερικού εμβάστηκαν τμηματικά διάφορα ποσά στην Ελλάδα σε χρόνους πολύ μεταγενέστερους του δανείου δεν σημαίνει ότι « η δανειακή σύμβαση είχε τα ίδια έννομα αποτελέσματα σα να είχε συναφθεί στο εσωτερικό της χώρας» όπως αβάντισμα και αστήρικτα έκρινε ο έλεγχος. **γ)** Η υπ' αριθ. 124/2014 απόφαση του ΣτΕ που επικαλείται ο έλεγχος αφορούσε περίπτωση ολόκληρο το ποσό του δανείου εμβάστηκε στην Ελλάδα με εντολή που δόθηκε στην τράπεζα την προηγούμενη της κατάθεσης του δανείου, ενώ στην προκειμένη περίπτωση δεν εμβάστηκε ολόκληρο το ποσό του δανείου στην Ελλάδα αλλά μέρος αυτού και τμηματικά πολύ μεταγενέστερα του δανείου (μετά από ένα, τέσσερις, εξ και οχτώ μήνες). **δ)** Σύμφωνα με την ορθή ερμηνεία του άρθρου 8 παρ. 1 του ΚΝΤΧ, προκύπτει ότι η τυχόν, μετά την κατάρτιση συμβάσεως δανείου στο εξωτερικό, εισαγωγή στην Ελλάδα από τον οφειλέτη, του προϊόντος του δανείου, το οποίο ελήφθη στην αλλοδαπή, όπου εκτελέστηκε η σχετική σύμβαση, δεν καθιστά εκτελεστή την οικεία σύμβαση στην Ελλάδα, ώστε να δύναται αυτή να υπαχθεί σε τέλη χαρτοσήμου με βάση τον ΚΝΤΧ. Τα ανωτέρω προκύπτουν σαφώς από το περιεχόμενο της δεσμευτικής, σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ. 2 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), ως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 12 παρ.2 Ν.4474/2017 και ισχύει εν προκειμένω και στον παρόντα έλεγχο ως διαδικαστική διάταξη, ΠΟΛ. 1027/10.1.1990 εγκύκλιο του Υπ. Οικ., όπου ορίζεται ότι: «Στερείται δε παντελώς σημασίας και συνεπώς δεν ασκεί καμιά επιρροή στην προκειμένη περίπτωση, το γεγονός, ότι τα χρήματα εκ του δανείου (προϊόν του δανείου), τα οποία ελήφθησαν στην αλλοδαπή, στην οποία εκτελέστηκε η σχετική δανειακή σύμβαση, εισάγονται στη συνέχεια στην Ελλάδα από τον λαβόντα αυτά οφειλέτη, στην οποία και δραχμοποιούνται, ή ότι το δάνειο, το οποίο καταρτίστηκε στην αλλοδαπή, στην οποία θα εκπληρωθούν οι εξ αυτού υποχρεώσεις, θα ωφελήσει τελικά άμεσα ή έμμεσα, επιχείρηση αναπτυσσόμενη στην Ελλάδα με κάλυψη του αναγκών της ή ότι οι αρμόδιες Ελληνικές Αρχές παρέχουν άδεια εξαγωγής συναλλάγματος για την εκπλήρωση των εκ του δανείου υποχρεώσεων στην αλλοδαπή». Περαιτέρω, με βάση την παρ. 5 του ιδίου, άρθρου 9 του Κ.Φ.Δ., ως αντικαταστάθηκε με το αυτό άρθρο 12 παρ.2 Ν.4474/2017, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος ακολούθησε τις εγκυκλίους της Φορολογικής Διοίκησης αναφορικά με τη φορολογική του υποχρέωση, η δήλωσή του δεν θεωρείται ανακριβής ή δεν θεωρείται ότι παρέλειψε να υποβάλει δήλωση, κατά περίπτωση. Στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων ακολούθησε την ανωτέρω ρητή εγκύκλιο που είχε εκδώσει το Υπουργείο Οικονομικών (ΠΟΛ. 1027/1990). Η ανωτέρω εγκύκλιος, μη ανακληθείσα μέχρι και σήμερα και μη τροποποιηθείσα περαιτέρω η νομοθεσία, την οποία ερμήνευσε η άνω εγκύκλιος, ήτοι το άρθρο 8 του Κ.Ν.Τ.Χ., δεν δύναται νόμιμα να στηρίξει μεταγενέστερη, αναδρομική μάλιστα, μεταβολή της ερμηνευτικής θέσης της Διοίκησης επί τω δυσμενέστερω για τον φορολογούμενο. Άλλωστε η ανωτέρω νομολογία του ΣτΕ δεν ανατρέπει κατ' ουσίαν την ερμηνευτική θέση της άνω εγκυκλίου, καθώς (η νομολογία) έχει κρίνει ότι «υποχρέωση εκτελεστέα στην ημεδαπή» εμπεριέχει και συνομολογηθείσα στην αλλοδαπή σύμβαση, στο πλαίσιο της οποίας η δανείστρια είχε υποχρέωση να καταθέσει το προϊόν του δανείου σε λογαριασμό της δανειολήπτριας, που ανοίχθηκε για το σκοπό αυτό σε τράπεζα της αλλοδαπής, ενώ, σύμφωνα με τους όρους του δανείου, θα διδόταν εντολή ώστε αυθημερόν να

μεταφερθεί με έμβασμα το ποσό του δανείου σε λογαριασμό τον οποίο διατηρούσε η δανειολήπτρια στην ίδια τράπεζα, στην Ελλάδα (ΣΤΕ 124/2014(ΝΟΜΟΣ) που επικύρωσε την ΔΕΦΑΘ 617/2006 (ΝΟΜΟΣ) η οποία είχε επικυρώσει την ΔΠρΑΘ 5700/2004, προϋποθέσεις που δεν συντρέχουν στην προκείμενη περίπτωση. Άλλως πρέπει, σε κάθε περίπτωση, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του αρ. 9 παρ. 2 και 5 του ΚΦΔ, ως ίσχυαν πριν την τροποποίησή τους με το άρθρο 12 παρ.2 Ν.4474/2017, να μην επιβληθούν πρόστιμα και τόκοι, κατ' άρθρα 58 και 53 του ΚΦΔ, καθώς ο προσφεύγων ακολούθησε σχετική ρητή εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών (ίδτε ad hoc Δ.Εφ.Αθ. 1369/2019).

3. (Συμπληρωματικός ισχυρισμός με το υπόμνημα) Σύμφωνα με την με αριθ. 433/2020 απόφαση του ΣΤΕ, η παραγραφή του χαρτοσήμου είναι 5ετής, αρχόμενη από το τέλος του έτους εντός του οποίου γεννάται η υποχρέωση καταβολής τέλους χαρτοσήμου. Συνεπώς, έχει επέλθει παραγραφή της χρήσεως 2013 για την οποία η οικεία υποχρέωση καταβολής τελών χαρτοσήμου γεννήθηκε μέχρι το τέλος του έτους 2013, ήτοι έως 31/12/2013.

A. Ισχυρισμοί Ως προς τη φορολογία εισοδήματος του προσφεύγοντος

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο **48§3 του Ν. 2238/1994**, όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρ. 15 § 3 του Ν. 3888/2010:

«Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παρ. 2 του άρθρου 4. Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **ΠΟΛ 1095/29.4.2011** του Υπ. Οικονομικών με θέμα «Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παρ. 3 άρθρου 15 του ν. 3888/2010»:

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

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

2. Στη σχετική εισηγητική έκθεση του Ν.3888/2010 αναφέρεται ότι με τις νέες αυτές διατάξεις καθορίζεται ποιος έχει το βάρος απόδειξης επί εισοδήματος του οποίου δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή αιτία προέλευσης και το οποίο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (άρθρα 4 και 48 του Ν.2238/1994) λογίζεται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα. Αν και από την ισχύουσα διάταξη θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι προέκυπτε χωρίς αμφιβολία το γεγονός ότι ο φορολογούμενος υποχρεούται να αποδείξει

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

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

4. ..., 5. ..., 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, στο με αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφο της Διεύθυνσης ελέγχων μεταξύ άλλων αναφέρεται :

«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 στο άρθρο 64 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται:

«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, εν προκειμένω, διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος σε βάρος του προσφεύγοντος για τις χρήσεις 2013 και 2014, δυνάμει της με αριθ./16-04-2019 εντολής ελέγχου.

Επειδή, σύμφωνα με το πόρισμα της φορολογικής αρχής, **για τη χρήση 2013**, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι καταθέσεις συνολικού ποσού **93.229,88€** αποτελούν μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη του **προσφεύγοντος** για τη χρήση 2013, η οποία φορολογητέα ύλη, δεν μπορεί να υπαχθεί ευθέως σε κάποια από τις κατηγορίες εισοδήματος Α΄ ως Ζ΄ της §2 του άρθρου 4 του ν.2238/1994 και θεωρείται ισόποση προσαύξηση της περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη πηγή ή αιτία, σύμφωνα δε με τις διατάξεις του άρθρου 48§3 του ν.2238/1994 και τα αναφερόμενα στη ΠΟΛ.1095/29-04-2011 λογίζεται ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρου επαγγέλματος και φορολογείται με τις γενικές διατάξεις.

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή, οι προσφεύγοντες επικαλούνται ότι οι καταλογιζόμενες πιστώσεις δεν αποτελούν πρωτογενείς καταθέσεις αλλά μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ των τραπεζικών τους λογαριασμών.

Επειδή, ειδικότερα, όσον αφορά την πίστωση με **α/α: 16** στον με IBAN αρ. της, **την 20/06/2013, ποσού 30.000,00€** από τα προσκομιζόμενα στοιχεία με την υπό κρίση προσφυγή προκύπτει ότι αφορά κατάθεση της υπ' αριθ./20-06-2013 επιταγής της σε διαταγή της προσφεύγουσας με χρέωση του υπ' αριθ. λογαριασμού της

Επειδή, ομοίως, όσον αφορά την πίστωση με **α/α: 23** στον με IBAN αρ. της, **την 13/11/2013, ποσού 30.000,00€** από τα προσκομιζόμενα στοιχεία με την υπό κρίση προσφυγή προκύπτει ότι αφορά κατάθεση της υπ' αριθ./13-11-2013 επιταγής της σε διαταγή της προσφεύγουσας με χρέωση του υπ' αριθ. λογαριασμού της

Επειδή, για την πίστωση με α/α: 15, την 19/06/2013, ποσού 30.000,00€, μέχρι την έκδοση της παρούσας απόφασης, οι προσφεύγοντες δεν έχουν προσκομίσει κανένα έγγραφο, στοιχείο, δικαιολογητικό που να αποδεικνύουν τον ισχυρισμό τους.

Επειδή, βάσει των ως άνω, ό ισχυρισμός τους γίνεται μερικώς δεκτός και με την παρούσα απόφαση κρίνεται ότι οι κάτωθι καταθέσεις δεν είναι πρωτογενείς και δεν συντρέχουν λόγοι για τον καταλογισμό αυτών ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρου επαγγέλματος, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48§3 του ν.2238/1994:

α/α	Επωνυμία Target Π.Ι.	Αριθμός λογαριασμού	Ημερομηνία συναλλαγής	Πιστώσεις για τις οποίες συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 48§3 του ν.2238/1994 περί προσαύξησης περιουσίας, βάσει Ελέγχου	Πιστώσεις για τις οποίες συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 48§3 του ν.2238/1994 περί προσαύξησης περιουσίας, βάσει ΔΕΔ
12			07/06/2013	1.382,95	1.382,95
15			19/06/2013	30.000,00	30.000,00
16			20/06/2013	30.000,00	0,00
23			13/11/2013	30.000,00	0,00
24			30/12/2013	1.846,93	1.846,93
	ΣΥΝΟΛΟ			93.229,88€	33.229,88€

A.2. Ως προς τον ισχυρισμό ότι δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις εφαρμογής του άρθρου 13 §3 του ν.4172/2013

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **13§3 του ν.4172/2013** ορίζεται ότι:

«3. Οι παροχές σε είδος με τη μορφή δανείου, προς εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο από ένα φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα περιβάλλονται τη μορφή έγγραφης συμφωνίας και αποτιμώνται με βάση το ποσό της διαφοράς που προκύπτει μεταξύ των τόκων που θα κατέβαλε ο εργαζόμενος στη διάρκεια του ημερολογιακού μήνα κατά τον οποίο έλαβε την παροχή, εάν το επιτόκιο υπολογισμού των τόκων ήταν το μέσο επιτόκιο αγοράς, «του οποίου η μέθοδος υπολογισμού» ορίζεται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, κατά τον ίδιο μήνα και των τόκων που τυχόν κατέβαλε ο εργαζόμενος στη διάρκεια του εν λόγω ημερολογιακού μήνα. Σε περίπτωση που δεν υφίσταται έγγραφη συμφωνία δανείου, το σύνολο του αρχικού κεφαλαίου λογίζεται ως παροχή σε είδος. Η προκαταβολή μισθού άνω των τριών (3) μηνών θεωρείται δάνειο.»

Επειδή, με την **ΠΟΛ.1219/6.10.2014**:Φορολογική μεταχείριση παροχών σε είδος του άρθρου 13 του ν.4172/2013 στο άρθρο 3 ορίζεται ότι:

«3. Με την παράγραφο 3 του άρθρου 13 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι παροχή σε είδος αποτελεί και η χορήγηση δανείου κατόπιν έγγραφης συμφωνίας από φυσικό πρόσωπο ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα προς εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο. Η ωφέλεια για τον λήπτη της παροχής αυτής προσδιορίζεται ανά φορολογικό έτος, υπολογίζεται κατά το μήνα στον οποίον έγινε η παροχή και αποτιμάται ως η διαφορά μεταξύ των τόκων που υπολογίζονται με βάση το μέσο επιτόκιο αγοράς (σχετική η ΠΟΛ.1034/30.1.2014 Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών) και των τόκων που τυχόν κατέβαλε ο εργαζόμενος βάσει της σχετικής έγγραφης συμφωνίας. Σε περίπτωση που δεν υπάρχει έγγραφη συμφωνία ως παροχή σε είδος λαμβάνεται το σύνολο του αρχικού κεφαλαίου. Η προκαταβολή μισθού άνω των τριών (3) μηνών, ήτοι ποσά που υπερβαίνουν το ποσό των τριών μισθών, θεωρούνται δάνειο.

Για την καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω, παρατίθενται τα ακόλουθα παραδείγματα:

α) Σε εργαζόμενο με μηνιαίες καθαρές αποδοχές 1.000 ευρώ καταβάλλεται την 30/6/2014 ο μισθός του και επιπλέον 1.000 ευρώ. Το επιπλέον αυτό ποσό των 1.000 ευρώ δεν θεωρείται δάνειο.

β) Σε εργαζόμενο με μηνιαίες καθαρές αποδοχές 1.000 ευρώ καταβάλλεται την 30/6/2014 ο μισθός του και επιπλέον 4.000 ευρώ. Επειδή το ποσό αυτό υπερβαίνει τις καθαρές αποδοχές τριών μηνών ($4.000 > 3.000$ (1.000×3)) θεωρείται δάνειο. Στην περίπτωση αυτή, παροχή θεωρείται το ποσό που υπολογίζεται με βάση το μέσο επιτόκιο αγοράς κατά το μήνα που ελήφθη η προκαταβολή με έγγραφη συμφωνία.

Τέλος, γίνεται δεκτό ότι οι διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 13 ν. 4172/2013 δεν καταλαμβάνουν τα ποσά που είχαν καταβληθεί ή πιστωθεί στα υπόψη πρόσωπα (εργαζόμενους, εταίρους, μέτοχους κ.λπ.) πριν από την έναρξη ισχύος του ν. 4172/2013, ανεξαρτήτως του αν τα υπόψη ποσά έχουν καταβληθεί ως δάνεια με έγγραφη συμφωνία ή άνευ αυτής ή ως προκαταβολές μισθών.»

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με το πόρισμα της έκθεσης έλεγχου το φορολογικό έτος 2014 ο έλεγχος διαπίστωσε ότι καταθέσεις συνολικού ποσού **260.000,00€** αποτελούν μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη του **προσφεύγοντος**, η οποία υπάγεται στην κατηγορία εισοδήματος από μισθωτή εργασία (Κατηγορία Α') των άρθρων 7§2 και 12§3 του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167) και αποτελεί παροχή σε είδος με τη μορφή δανείου χωρίς έγγραφη συμφωνία, από το νομικό πρόσωπο προς τον εταίρο. Εκ του λόγου τούτου, το σύνολο του αρχικού κεφαλαίου λογίζεται ως παροχή σε είδος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13§3 του ίδιου νόμου και φορολογείται ως εισόδημα από μισθωτή εργασία για τη χρήση 2014.

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή, ο προσφεύγων επικαλείται ότι ο έλεγχος αβάσιμα και χωρίς να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία, όπως είχε υποχρέωση από τις διατάξεις του άρθρου 64 του Ν. 4174/2013, έκρινε ότι το ποσό των 260.000,00€ αποτελεί εισοδήματά του από παροχή σε είδος με τη μορφή δανείου χωρίς έγγραφη συμφωνία, χωρίς όμως να αποδείξει ότι στις συγκεκριμένες περιπτώσεις υφίστατο δάνειο. Συγκεκριμένα, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος αβάσιμα του καταλόγισε ως παροχή σε είδος με τη μορφή δανείου χωρίς έγγραφη συμφωνία του αρθ. 13 παρ. 3 του ν 4172/2013, τα ποσά, τα οποία έλαβε έναντι οφειλής από την εταιρεία ΑΦΜ και την εταιρεία – ΑΦΜ, των οποίων ήταν μέτοχος και Διευθύνων Σύμβουλος, όπως προκύπτει και από την έκθεση ελέγχου. Τα ως άνω ποσά δεν αποτελούν ούτε δάνειο από τις εταιρείες και προς εκείνον, ούτε εισοδήματά του, αλλά επιστροφή χρημάτων από τις εν λόγω εταιρείες από οφειλές αυτών προς εκείνον .

Επειδή, προς επίρρωση του ισχυρισμού του, ο προσφεύγων προσκομίζει καρτέλες του αναλυτικού καθολικού των λογαριασμών από 01/01/2011 έως 31/12/2013 και από 01/01/2012 έως 31/12/2019, της εταιρείας, από τις οποίες προκύπτει ότι την 31/12/2013 η εταιρεία όφειλε στον προσφεύγοντα το ποσό των 113.275,72€ και μετά τις κρινόμενες καταθέσεις ποσού 40.000,00€ την 18/09/2014, ποσού 50.000,00€ την 29/09/2014 και ποσού 20.000,00€ την 27/10/2014, η οφειλή ανέρχονταν πλέον στο ποσό των 3.275,72€.

Επειδή, ομοίως, ο προσφεύγων προσκομίζει καρτέλα του αναλυτικού καθολικού του λογαριασμού της εταιρείας, από την οποία προκύπτει ότι την 31/12/2013, η εν λόγω εταιρεία όφειλε στον προσφεύγοντα το ποσό των 90.019,53€, εν συνεχεία την 13/03/2013 με χρέωση προσωπικού λογαριασμού του προσφεύγοντα πιστώθηκε τραπεζικός λογαριασμός της της εταιρείας με το

ποσό των 50.000,00€ και ακολούθως σε εξόφληση της ως άνω οφειλής η εταιρεία προέβη την 21/11/2014 στην κρινόμενη κατάθεση των 150.000,00€.

Επειδή, τα ως άνω προσκομιζόμενα αναλυτικά καθολικά, ο προσφεύγων τα είχε θέσει στη διάθεση του ελέγχου.

Επειδή, από την έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι το κρινόμενο έτος 2014, ο προσφεύγων ήταν Διευθύνων Σύμβουλος και μέτοχος των εταιριών και

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 806 του ΑΚ: «Με τη σύμβαση του δανείου ο ένας από τους συμβαλλόμενους μεταβιβάζει στον άλλο κατά κυριότητα χρήματα ή άλλα αντικαταστά πράγματα, και αυτός έχει υποχρέωση να αποδώσει άλλα πράγματα της ίδιας ποσότητας και ποιότητας.» Απαραίτητα στοιχεία της σύμβασης δανείου είναι, κατά το άρθρο 806 του Α.Κ., η δόση ορισμένου ποσού χρημάτων, με τη συμφωνία απόδοσής του. Συνεπώς, όταν δεν υφίσταται έγγραφη συμφωνία δανείου, απαιτείται να έχει γίνει εγγραφή στα βιβλία της επιχειρήσεως, από την οποία να προκύπτουν όλα τα πραγματικά στοιχεία που συνιστούν κατά νόμο την έννοια της συμβάσεως δανείου, χωρίς να επιτρέπεται πάντως να συναχθεί η συνολολόγηση τέτοιας συμβάσεως από εγγραφές που αναφέρονται σε άλλες έννομες σχέσεις και δεν συνιστούν δανειακή σύμβαση η απλή χρέωση λογαριασμών της εταιρείας με γενικούς τίτλους όπως «Διάφοροι» ή «Χρηματοδότηση εισαγωγών» και «προμηθευτές - πιστωτές» κλπ, καθόσον δεν προκύπτουν τα στοιχεία που απαιτούνται, κατά το άρθρο 806 ΑΚ, για την ύπαρξη δανειακής σύμβασης.

Επειδή, στην υπό κρίση έκθεση ελέγχου της φορολογικής αρχής, η οποία φέρει το σχετικό βάρος της απόδειξης, για τις ανωτέρω περιπτώσεις που κριθήκαν από τον έλεγχο ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις εφαρμογής των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 13 του Ν.4172/2013, δεν προκύπτουν τα απαιτούμενα στοιχεία για την ύπαρξη δανειακής σύμβασης κατά το άρθρο 806 ΑΚ, ώστε οι εγγραφές αυτές να αποτελέσουν απόδειξη της κατάρτισης δανειακής σύμβασης προκειμένου τα ποσά που προβλέπονται από το ανωτέρω άρθρο να αποτελέσουν εισόδημα σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις.

Συγκεκριμένα, για τις ως άνω καταθέσεις, στις σελίδες 62-65 της έκθεσης ελέγχου αναφέρεται μόνο ότι «ο έλεγχος δεν δέχεται τους ισχυρισμούς του ελεγχόμενου διότι από τα δικαιολογητικά που προσκομίσθηκαν προκύπτει ότι η συγκεκριμένη πίστωση υπάγεται στην κατηγορία εισοδήματος από μισθωτή εργασία των άρθρων 7§2 και 12§3 του ν.4172/2013 και αποτελεί παροχή σε είδος με τη μορφή δανείου χωρίς έγγραφη συμφωνία, από το νομικό πρόσωπο προς τον εταίρο. Εκ του λόγου τούτου, το σύνολο του αρχικού κεφαλαίου λογίζεται ως παροχή σε είδος, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13§3 του ίδιου νόμου και φορολογείται ως εισόδημα από μισθωτή εργασία».

Επειδή, ωστόσο, για τη χρήση 2013, ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη ότι στο λογαριασμό, η εταιρεία «.....» καταχώρησε στα βιβλία της ποσά που είχε λάβει και είχε δώσει στον προσφεύγοντα και ότι στις εν λόγω εγγραφές γίνεται αναφορά του σκοπού της κατάθεσης ή της ανάληψης (οι καταθέσεις πραγματοποιούνται από τον ελεγχόμενο για κάλυψη και πληρωμή εξόδων της ανώνυμης εταιρείας και οι αναλήψεις αφορούν επιστροφή των οφειλόμενων της ανώνυμης προς τον προσφεύγοντα χωρίς την ρητή αναφορά σε δάνειο) **έκρινε** ότι οι συγκεκριμένες εγγραφές αφορούν επιστροφή των οφειλόμενων της «.....» προς τον μέτοχο και προσφεύγοντα και τις χαρακτήρισε ως «Ταμειακή διευκόλυνση» μεταξύ του προσφεύγοντος και της εταιρείας.

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 28§2 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζονται τα ακόλουθα: «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

Επειδή, περαιτέρω, στις διατάξεις του άρθρου 64 του Κ.Φ.Δ. με τίτλο «Επαρκής αιτιολογία» ορίζονται τα ακόλουθα: «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, συναφώς, στις διατάξεις του άρθρου 17§§1,2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν. 2690/1999) με τίτλο «Αιτιολογία» ορίζονται τα ακόλουθα: «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».

Επειδή, από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Επειδή, βάσει των αρχών της νομιμότητας, της χρηστής διοίκησης, της ασφάλειας δικαίου και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, οι οποίες μεταξύ άλλων διέπουν και νομιμοποιούν τη δράση της Δημόσιας Διοίκησης, και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 που ορίζει ότι η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών έχει την εξουσία να εξετάσει τόσο την νομιμότητα όσο και την ουσία της υπόθεσης με δυνατότητα να προβεί σε κάθε ενδεδειγμένη ενέργεια, προκειμένου να διαμορφώσει την τελική της κρίση.

Επειδή η Φορολογική Αρχή δεν παρείχε σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την κρίση της ότι το φορολογικό έτος 2014 οι ως άνω κρινόμενες καταθέσεις συνολικού ποσού 260.000,00€ αποτελούν παροχή σε είδος με τη μορφή δανείου που φορολογούνται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 §3 ν.4172/2013 και συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται δεκτός.

B. Ως προς τους ισχυρισμούς που αφορούν τον καταλογισμό KTNX

B.1 Επί του ισχυρισμού περί παραγραφής του καταλογισμού τελών χαρτοσήμου 1% πλέον ΟΓΑ Χαρτ/μου στη χρήση 2013

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

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

Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την 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, ΣΤΕ1561/2003.).

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 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, 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, ερμηνευομένων 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 οριζομένων 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' έλεγχου 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 περιερχόμενα 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, διενεργήθηκε έλεγχος τελών χαρτοσήμου για τις χρήσεις 2013 και 2014 σε βάρος του προσφεύγοντος κατόπιν της υπ' αριθμ./16-04-2019 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

Επειδή, με το υπ' αριθ. ΔΕΔ ΕΙ 2020 ΕΜΠ/27-05-2020 συμπληρωματικό υπόμνημά του, ο προσφεύγων επικαλείται παραγραφή της χρήσης 2013, βάσει της πρόσφατης με αρ. 433/2020 απόφασης του ΣτΕ.

Επειδή, όπως προκύπτει από την από 25/11/2019 Έκθεση Ελέγχου Κ.Τ.Ν.Χ., ο έλεγχος έκρινε ότι το έτος 2013, πίστωση ποσού 23.043,50€ αφορά επιστροφή των οφειλόμενων της ανώνυμης εταιρείας προς τον προσφεύγοντα και πιστώσεις συνολικού ποσού 941.340,35€ αφορούν επιστροφή των οφειλόμενων της ανώνυμης εταιρείας προς τον προσφεύγοντα, των οποίων ο προσφεύγων τυγχάνει μέτοχος και τα οποία ο έλεγχος χαρακτήρισε ως Ταμειακές Διευκολύνσεις μεταξύ του προσφεύγοντα και των ως άνω εταιρειών.

Επειδή η φορολογική αρχή καταλόγισε τέλος χαρτοσήμου για τη χρήση 2013 με την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης στις 25.11.2019, 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**.

B.2 Επί του καταλογισμού τελών χαρτοσήμου 3% πλέον ΟΓΑ Χαρτ/μου στη χρήση 2014, από δάνειο που έλαβε στο εξωτερικό από την αλλοδαπή εταιρεία «.....»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **ΚΝΤΧ .(π.δ. 28-7-1931, ΦΕΚ 239 Α')** ορίζεται :

άρθρο 8 του Κ.Ν.Τ.Χ:

«1.Έγγραφα έχοντα αντικείμενον κινητήν ή ακίνητον περιουσίαν κειμένην εν Ελλάδι ή υποχρεώσεις εκτελεστέας εν αυτή, συνταχθέντα δε εν τη αλλοδαπή, αλλ' ουχί ενώπιον Ελληνικής Αρχής επί πληρωμή του οικείου τέλους, υποβάλλονται εις τα κατά τον παρόντα νόμον τέλη υπό τας κατωτέρω διακρίσεις:

α) Εάν μεν τα έγγραφα ταύτα συνετάγησαν εν Ευρώπη, Τουρκία και Αιγύπτω, χαρτοσημαίνονται δια του απλού τέλους εντός προθεσμίας τριών ετών από της εκδόσεως αυτών, προσαγόμενα εις οιονδήποτε εν Ελλάδι Οικονομικόν Έφορον, άλλως υπόκεινται εις τας εν άρθρω 40 παρ. 3 ποινάς.

β) Εάν τα αυτά έγγραφα συνετάγησαν εν τη αλλοδαπή πλην ουχί εν Ευρώπη, Τουρκία ή Αιγύπτω, υπόκεινται εις το απλούν κατά τον παρόντα νόμον τέλος και μόνον εφόσον προσάγονται ενώπιον Δικαστηρίων ή άλλης του Κράτους Αρχής.

2.Παν άλλο έγγραφον, έχον αντικείμενον διάφορον του των εγγράφων της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, συντασσόμενον εν τη αλλοδαπή, υπόκειται εις το κατά το άρθρον 24 παρ. 6 του παρόντος νόμου τέλος, μόνον εάν προσαχθή ενώπιον των Ελληνικών Δικαστηρίων ή πάσης άλλης του Κράτους Αρχής.

3. Εις τας περιπτώσεις του εδαφίου β' της ανωτέρω παραγράφου 1 και της παραγράφου 2, το κινητόν επίσημα επικολλάται και διαγράφεται υπό του προσάγοντας το έγγραφον.».

άρθρο 12§1:

1. Επί των συμβολαίων και των εγγράφων, των κατονομαζομένων εν τω επομένω άρθρ. 13, το τέλος ορίζεται εις 3% της εν αυτοίς διαλαμβανομένης αξίας εις δραχμάς".

άρθρο 13§1α :

«Εις το κατά την παρ. 1 του προηγουμένου άρθρ. 12 τέλος υπόκεινται.

1.α. Πάσα σύμβασις, οιονδήποτε αντικειμένου, συναπτομένη είτε απ'ευθείας, είτε διά δημοσίου συναγωνισμού ή πάσα εξόφλησις συμβάσεως ήσχετική πρὸς την σύμβασιν απόδειξις, εφ' όσον καταρτίζονται εγγράφως και δη είτε διά δημοσίου, είτε δι' ιδιωτικού καθ' οιονδήποτε τύπον συντεταγμένου εγγράφου...».

άρθρο 15 παρ.1^α :

«Εις το κατά την παράγραφον 1 του προηγούμενου άρθρου 14 τέλος υπόκεινται:

1.α) Πάσα σύμβασις, οιοδήποτε αντικείμενου, συναπτόμενη είτε απ' ευθείας, είτε δια δημοσίου συναγωνισμού μεταξύ εμπόρων, μεταξύ εμπόρου και εμπορικής εταιρείας πάσης φύσεως, μεταξύ εμπορικών εταιρειών πάσης φύσεως, αφορώσα αποκλειστικώς εις την ασκουμένην υπ' αυτών εμπορίαν, και μεταξύ τρίτου εν γένει και ανωνύμου εταιρείας, ή πάσα εξόφλησις συμβάσεως ή σχετική προς την σύμβασιν απόδειξις, εφόσον καταρτίζονται εγγράφως και δη είτε δια δημοσίου, είτε δι' ιδιωτικού καθ' οιονδήποτε τύπον συντεταγμένου εγγράφου.».

Επειδή στο πρώτο εδάφιο του **άρθρου 12 του ΝΔ 3717/1957** ορίζεται :

«Η αληθής έννοια των διατάξεων της περί τελών χαρτοσήμου νομοθεσίας, καθ' όσον αφορά την υπαγωγήν των εν αυτή αναφερομένων συμβάσεων, πράξεων κλπ. εις τέλη χαρτοσήμου, είναι ότι ως έγγραφον αποδεικνύον την σύμβασιν, πράξιν κλπ. λογίζεται και πάσα σχετική εγγραφή εις τα βιβλία των επιτηδευματιών, ήτις και υποβάλλεται εις το οικείον δια την ούτω αποδεικνυομένην δικαιοπραξίαν τέλος χαρτοσήμου.».

Επειδή σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1027/1990** του Υπουργείου Οικονομικών με θέμα «Τέλη Χαρτοσήμου δανειακών συμβάσεων που καταρτίζονται στην αλλοδαπή», με την οποία κοινοποιήθηκε η υπ' αριθμ. 676/1989 Γνωμοδότηση της Νομικής Διεύθυνσης του Υπουργείου, έχουν γίνει δεκτά από τη Διοίκηση τα ακόλουθα:

«1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 8 του Κώδικα Χαρτοσήμου ορίζεται, ότι έγγραφα έχοντα αντικείμενο κινητή ή ακίνητη περιουσία κείμενη στην Ελλάδα ή υποχρεώσεις εκτελεστές σ' αυτή, συνταχθέντα στην αλλοδαπή όχι όμως ενώπιον Ελληνικής Προξενικής Αρχής, υπόκεινται στα οικεία τέλη χαρτοσήμου, κατά τις διακρίσεις των περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου αυτής. Η Συνέλευση των Προϊσταμένων των Νομικών Διευθύνσεων, ερμηνεύοντας την ανωτέρω διάταξη, με την γνωμοδότησή της 676/89, που έγινε αποδεκτή από τον Υπουργό των Οικονομικών, και την οποία κοινοποιούμε με την παρούσα για ενημέρωσή σας, γνωμοδότησε ότι: **α.** Η ανωτέρω διάταξη του άρθρου 8 § 1 του Κώδικα Χαρτοσήμου αναφέρεται σε έγγραφα, τα οποία, κατά τις διατάξεις του Κώδικα αυτού, εάν συντάσσονταν ενώπιον ελληνικής αρχής στην αλλοδαπή θα υποβάλλονταν οπωσδήποτε σε ορισμένο τέλος χαρτοσήμου (αναλογικό ή πάγιο). Επομένως, η διάταξη αυτή δεν αναφέρεται σε έγγραφα, τα οποία δεν θα υποβάλλονταν κατά νόμο σε τέλος χαρτοσήμου (αναλογικό ή πάγιο) εάν συντάσσονταν ή εκδίδονταν στην ημεδαπή, **β.** Το έγγραφο (σύμβαση), που περιέχει ή συνιστά τίτλο εγγραφής εμπράγματος βάρους επί κινητού (ενεχύρου) ή ακινήτου (υποθήκης), που βρίσκεται στην Ελλάδα, έχει αναμφιβόλως αντικείμενο κινητή ή ακίνητη περιουσία κείμενη στην Ελλάδα και ειδικότερα το κινητό ή το ακίνητο επί του οποίου συνιστάται ή θα συσταθεί το βάρος αυτό, και επομένως το έγγραφο αυτό εμπίπτει στη ρύθμιση της ως άνω διατάξης του άρθρου 8 παρ. 1 του Κώδικα Χαρτοσήμου, **γ. Ως «εκτελεστέα υποχρέωση» στην Ελλάδα, κατά την έννοια της ανωτέρω διατάξης του άρθρου 8 § 1 του Κώδικα Χαρτοσήμου, νοείται η πράξη ή η ενέργεια ή η συμπεριφορά εν γένει του οφειλέτη (υπόχρεου) με την οποία αποσβέννεται υποχρέωσή του (ή οφειλή του). Επομένως, σε κάθε περίπτωση, κατά την οποία η πράξη, με την οποία εκδηλούται ή πραγματοποιείται η «εκτέλεση» υποχρέωσης, γίνεται στην Ελλάδα, συντρέχει, ειδικά από άποψη τόπου εκτέλεσης της υποχρέωσης, η προϋπόθεση εφαρμογής της ως άνω διατάξης...**».

Επειδή από τις προαναφερόμενες διατάξεις συνάγεται ότι, σε περίπτωση συμβάσεως συναφθείσας στην αλλοδαπή, για την οποία διενεργήθηκε σχετική εγγραφή στα βιβλία της επιχείρησης, περιλαμβάνουσα τα απαραίτητα στοιχεία, για την επιβολή του τέλους, η εγγραφή αυτή υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου στην Ελλάδα εάν η σύμβαση έχει αντικείμενο κινητή ή ακίνητη περιουσία, κειμένη στην Ελλάδα ή υποχρέωση εκτελεστέα στην Ελλάδα. (ΣΤΕ 3150/1994).

Επειδή, επίσης κατά την έννοια των διατάξεων του ΚΝΤΧ σε τέλη υπόκεινται κατά κανόνα τα έγγραφα περί συνάψεως των συμβάσεων και όχι απλώς οι συνομολούμενες συμβάσεις (ΣΤΕ 124/2014, 3178-3179/2013, 190/2009, 6172, 6170,4287/1995, 2805/1994, 1802/1993 και 725/1990, ΣΤΕ1966/1998, 1368/1989, 2230/1988, 58/1984). Περαιτέρω δε κατά την έννοια των ιδίων των πιο πάνω διατάξεων του ΚΝΤΧ, υποχρέωση καταβολής τελών χαρτοσήμου επί συμβάσεως δανείου γεννάται όταν συντρεχουσών των λοιπών προϋποθέσεων του νόμου το σχετικό ποσό είναι καταβλητέο και η εξόφληση γίνεται στην Ελλάδα, οπότε πρόκειται για υποχρέωση εκτελεστέα στην Ελλάδα τετοια δε περίπτωση συντρέχει και όταν αποστέλλονται τα οφειλόμενα χρήματα στην Ελλάδα με τραπεζικό έμβασμα. (3501/22016 ΔΕΑ, ΣΤΕ124/2014, 3639/2013 πρβλ και ΣΤΕ3150/1994, 1246, 984/1992, 1365/1990, 4055, 3282/1987, 1236,974/1986,2905/1985, 3311/1982).

Επειδή, σύμβαση δανείου θεωρείται, ότι συντελέσθηκε στην αλλοδαπή όταν, όχι μόνο καταρτίσθηκε και υπογράφηκε στην αλλοδαπή, αλλά και όταν εκτελέσθηκε εκεί. Το συναπτόμενο στην αλλοδαπή με ιδιωτικό έγγραφο δάνειο υπόκειται σε τέλη χαρτοσήμου στην Ελλάδα, όταν το δάνειο αυτό εκτελείται στην Ελλάδα. Εκτέλεση δε του δανείου αυτού στην Ελλάδα υπάρχει όταν η παράδοση του δανείσματος από τον δανειστή στον οφειλέτη γίνεται στην Ελλάδα. Με την εν λόγω παράδοση προκύπτει ότι η οριστική σύμβαση του δανείου καταρτίζεται στην Ελλάδα δια της καταβολής στην Ελλάδα του ποσού του δανείου στην ημεδαπή τράπεζα προς τον οφειλέτη, δοθέντος, ότι η σύμβαση του δανείου η οποία κατατάσσεται στις «παραδοτικές (re) συμβάσεις» , προαπαιτεί, εκτός άλλων, για το έγκυρο της κατάρτισής της, και την καταβολή των χρημάτων από τον δανειστή προς τον οφειλέτη. Από την παράδοση αυτή του πράγματος στον οφειλέτη θεωρείται, ότι καταρτίζεται η σύμβαση του δανείου, μη αρκούσης μόνο της συμφωνίας, και από την παράδοση του πράγματος στον οφειλέτη γεννάται και η υποχρέωση αυτού προς απόδοση στον δανειστή των δανεισθέντων υπ' αυτού πραγμάτων (άρθρα 806-809 Α.Κ.).Υποχρέωση, για καταβολή τέλους χαρτοσήμου επί του ανωτέρω δανείου, δημιουργείται, κατά το άρθρο 12 του Ν.Δ. 3717/1957, στην περίπτωση που λάβει χώρα εγγραφή του ανωτέρω δανείου στα βιβλία του επιτηδευματία οφειλέτη στην Ελλάδα (Πρβλ. Σ.Τ.Ε. 1716/1980, 3270/1981, 3529/2010), επειδή από και διά της εγγραφής του δανείου αυτού στα βιβλία, δημιουργούνται εξ αυτού υποχρεώσεις εκτελεστέες στην Ελλάδα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8(1) του ΚΤΧ. (Π.Ρέππας).

Επειδή συγκεκριμένα στην με **αριθμ. 124/2014 απόφαση ΣτΕ** (με την οποία επιδιώχθηκε η αναίρεση της 617/2006 απόφασης Δ.Ε.Α, σχετική με τις υποχρεώσεις από πλευράς ΚΤΧ σύμβασης δανείου που υπεγράφη στην αλλοδαπή, ενώ το δανειακό κεφάλαιο καταβλήθηκε αρχικά σε τράπεζα της αλλοδαπής,) και στην σκέψη 4, 5 και 6 έγιναν δεκτά τα εξής :

«...4.Επειδή, κατά την έννοια των πιο πάνω διατάξεων του ΚΝΤΧ, υποχρέωση καταβολής τελών χαρτοσήμου επί συμβάσεως δανείου γεννάται όταν, συντρεχουσών των λοιπών προϋποθέσεων του νόμου, το σχετικό ποσό είναι καταβλητέο και η εξόφληση γίνεται στην Ελλάδα, οπότε πρόκειται για υποχρέωση

εκτελεστέα στην Ελλάδα, τέτοια δε περίπτωση συντρέχει και όταν αποστέλλονται τα οφειλόμενα χρήματα στην Ελλάδα με τραπεζικό έμβασμα (βλ. ΣΕ 3639/2013, πρβλ. και ΣΕ 3150/1994, 1246, 984/1992, 1365/1990, 4055, 3282/1987, 1236, 974/1986, 2905/1985, 3311/1982)

5. ...Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΦΑΒΕ Αθηνών, με την προμνημονευθείσα απάντησή του και ύστερα από σχετικό έλεγχο, για τον οποίο συντάχθηκε η προαναφερθείσα έκθεση, απέρριψε το αίτημα της αναιρεσεύουσας με την αιτιολογία ότι το προϊόν του δανείου βρισκόταν στη διάθεση της οφειλέτριας επιχείρησης στην Ελλάδα την ίδια ημέρα που καταβλήθηκε στο εξωτερικό και, συνεπώς, η δανειακή σύμβαση είχε τα ίδια έννομα αποτελέσματα σαν να είχε συναφθεί στο εσωτερικό της χώρας ή το ποσό του δανείου να μεταφερόταν απευθείας στην Ελλάδα, χωρίς να μεσολαβήσει η αλλοδαπή τράπεζα, η μεσολάβηση δε αυτή αποτελούσε τυπικό μέρος της διαδικασίας αποστολής των χρημάτων, που σε καμία περίπτωση δεν συνιστούσε εκτέλεση της δανειακής σύμβασης στο εξωτερικό και, για το λόγο αυτό, υπέκειτο σε τέλος χαρτοσήμου. Καθ' ερμηνεία των παραπάνω διατάξεων κρίθηκε με την αναιρεσιβαλλομένη ότι «σύμβαση δανείου συναφθείσα με ιδιωτικό έγγραφο στην αλλοδαπή, υπόκειται σε τέλη χαρτοσήμου στην Ελλάδα, εάν το δάνειο εκτελέστηκε στην Ελλάδα. Θεωρείται δε ότι τα δάνειο εκτελείται στην Ελλάδα, όταν η παράδοση (καταβολή) του δανείσματος από το δανειστή στον οφειλέτη γίνεται στην Ελλάδα. Και παράδοση του δανείσματος από τον δανειστή στον οφειλέτη στην Ελλάδα υφίσταται όταν το ποσό του δανείου κατατίθεται από τον αλλοδαπό δανειστή σε αλλοδαπή τράπεζα στην αλλοδαπή με σκοπό την αποστολή του σχετικού ποσού στην Ελλάδα με τραπεζικό έμβασμα».

Περαιτέρω, το διοικητικό εφετείο, επικυρώνοντας την κρίση της πρωτόδικης απόφασης, έκρινε ότι με τα πιο πάνω πραγματικά περιστατικά, εφόσον, σύμφωνα με τους πρώτο και δεύτερο όρους της δανειακής σύμβασης, η δανείστρια εταιρεία είχε υποχρέωση να καταθέσει το προϊόν του δανείου σε λογαριασμό της αναιρεσεύουσας, ο οποίος ανοίχθηκε για το σκοπό αυτό στην προαναφερθείσα τράπεζα στην αλλοδαπή, η δε τράπεζα, σύμφωνα πάντα με τους όρους του δανείου, είχε υποχρέωση να εμβάσει αυθημερόν το ποσό του δανείου σε λογαριασμό τον οποίο διατηρούσε η αναιρεσεύουσα στην ίδια τράπεζα στην Ελλάδα, ενέργειες οι οποίες και έγιναν, όπως αυτό άλλωστε προέκυψε από τη σχετική βεβαίωση της αλλοδαπής τράπεζας καθώς και από την ταυτόχρονη σχετική εγγραφή στα λογιστικά βιβλία της αναιρεσεύουσας, το προϊόν του δανείου αυτού δεν μπορούσε να τεθεί στη διάθεση της ενδιαφερόμενης εταιρείας στην αλλοδαπή αλλά μόνο στην Ελλάδα και, συνεπώς, ανεξαρτήτως του εάν η σύμβαση αυτή υπογράφηκε στην αλλοδαπή, είναι σύμβαση η οποία εκτελέστηκε στην Ελλάδα και υπέκειτο σε τέλη χαρτοσήμου κατά της διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 8 του Κ.Ν.Τ.Χ., απέρριψε δε την έφεση της αναιρεσεύουσας.

6. Επειδή, η κρίση αυτή της αναιρεσιβαλλόμενης αιτιολογείται, σύμφωνα με όσα εκτίθενται στη σκέψη 4, νομίμως και επαρκώς, όλοι δε οι περί του αντιθέτου λόγοι αναιρέσεως είναι απορριπτέοι ως αβάσιμοι, καθώς και η αίτηση στο σύνολό της.».

Επειδή επίσης και στις υπ' αριθμ. 3500/2016 & 3501/2016 Αποφάσεις του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών στην σκέψη 11 αυτών αναφέρεται:

«11...το γεγονός ότι η κατάθεση του δανείσματος έγινε σε αλλοδαπή τράπεζα δεν αναιρεί την ανωτέρω κρίση περί εκτελεστέας υποχρέωσης στην Ελλάδα δεδομένου ότι η μεσολάβηση της... τράπεζας ..., αποτελούσε τυπικό μέρος της διαδικασίας αποστολής των χρημάτων που σε καμία περίπτωση δεν

δυνιστούσε εκτέλεση της δανειακής σύμβασης στο εξωτερικό αφού τελικός προορισμός του ποσού αυτού ήταν, προφανώς κατ'εντολή της οφειλέτριας-προσφεύγουσας, η Τράπεζα στην Ελλάδα ενώ έγινε και η ταυτόχρονη σχετική εγγραφή στα λογιστικά βιβλία της. Εξάλλου το ότι η υποχρέωση ήταν εκτελεστέα στην Ελλάδα και αυτό είχε σκοπό η οφειλέτρια προκύπτει και από το γεγονός ότι αν και ήταν δυνατό να τεθούν στην διάθεση της προσφεύγουσας στην αλλοδαπή τα ποσά του δανείσματος αυτά τέθηκαν τελικά μόνο στην Ελλάδα, όπως ήταν η αληθινή της βούληση... Επομένως νόμιμα καταλογίσθηκαν εις βάρος της ...τα τέλη χαρτοσήμου και περαιτέρω η εισφορά υπέρ ΟΓΑ... ».

Επειδή εν προκειμένω, από την οικεία έκθεση ελέγχου και τα στοιχεία του φακέλου, προκύπτουν τα εξής:

Α) Βάσει της από 07/03/2014 δανειακής σύμβασης, η οποία έχει συναφθεί στην αλλοδαπή και συγκεκριμένα στην Κύπρο, ο προσφεύγων έλαβε δάνειο ποσού 1.000.000,00€ από την αλλοδαπή εταιρεία «.....».

Β) Το ποσό του 1.000.000,00€ κατατέθηκε στις 27/03/2014 στον με αριθ. λογαριασμό της (κατάστημα Κύπρου) με δικαιούχους τους προσφεύγοντες .

Γ) Εν συνεχεία το ως άνω ποσό μεταφέρθηκε (μέσω εμβασμάτων) στην Ελλάδα και συγκεκριμένα στον με αρ. λογαριασμό της με δικαιούχους τους προσφεύγοντες, ως ακολούθως:

- Στις 3/04/2014 ποσό 500.000,00€ με τον αριθ. εντολής εμβάσματος
- Στις 3/07/2014 ποσό 400.000,00€ με τον αριθ. εντολής εμβάσματος
- Στις 30/09/2014 ποσό 80.000,00€ με τον αριθ. εντολής εμβάσματος
- Στις 12/11/2014 ποσό 20.000,00€ με τον αριθ. εντολής εμβάσματος

Επειδή, από τα ως άνω στοιχεία διαπιστώθηκε ότι το προϊόν του δανείου κατατίθεται αρχικώς σε τραπεζικό λογαριασμό του εξωτερικού και εν συνεχεία βρίσκεται στην διάθεση των προσφευγόντων στην Ελλάδα το αμέσως επόμενο διάστημα.

Επειδή, συνεπώς, διαπιστώνεται ότι η υπό κρίση σύμβαση δανείου του προσφεύγοντος με την αλλοδαπή εταιρεία, με την άμεση μεταφορά του χορηγηθέντος δανείου στην Ελλάδα, έχει τα ίδια έννομα αποτελέσματα σαν να είχε συναφθεί στο εσωτερικό της χώρας ή ως το ποσό του δανείου να μεταφερόταν απευθείας στην Ελλάδα, χωρίς να μεσολαβήσει η αλλοδαπή τράπεζα, η εν προκειμένη μεσολάβηση της αλλοδαπής τράπεζας αποτελεί τυπικό μέρος της διαδικασίας αποστολής των χρημάτων, που σε καμία περίπτωση, δεν συνιστά εκτέλεση της δανειακής σύμβασης στο εξωτερικό.

Συνεπώς σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΝΤΧ και της προναφερθείσας σχετικής νομολογίας, υποχρέωση καταβολής τελών χαρτοσήμου γεννάται και στην προκειμένη περίπτωση διότι υφίστανται υποχρεώσεις εκτελεστέες στην Ελλάδα, καθώς τελικός προορισμός του δανείσματος ήταν η ημεδαπή, δεδομένου ότι το εν λόγω δάνειο δεν τέθηκε στη διάθεση του προσφεύγοντος στην αλλοδαπή αλλά μεταφέρθηκε και παραδόθηκε άμεσα στην Ελλάδα.

Ως εκ τούτου, οι σχετικοί προβαλλόμενοι ισχυρισμοί των προσφευγόντων περί μη εκτελεστότητας της σύμβασης στην Ελλάδα και περί ορθής εφαρμογής από την πλευρά της, της εγκυκλίου ΠΟΛ 1027/1990 εγκυκλίου, απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, κατόπιν της εξέτασης όλων των ισχυρισμών του προσφεύγοντος, η διαφορά φορολογητέας ύλης με την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Οικονομικό έτος 2014 ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01-31/12/2013 ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου (Διορθωτικός προσδιορισμός)		Ποσά απόφασης Δ.Ε.Δ.		Διαφορά (από δήλωση)
	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	
Α - Β. Από ακίνητα							0,00
Γ. Από κινητές αξίες							
Δ. Από εμπορικές επιχειρήσεις							0,00
Ε. Από γεωργικές επιχειρήσεις							
ΣΤ. Από μισθωτές υπηρεσίες							
Ζ. Από ελευθέρια επαγγέλματα άρθρο 48§3 του ν.2238/1994			93.229,88		33.229,88		33.229,88
Εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης							
Συνολικό εισόδημα	0,00		93.229,88		33.229,88		33.229,88
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται			-		-		-
Υπόλοιπο			93.229,88		33.229,88		33.229,88
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται							
Άθροισμα			93.229,88		33.229,88		33.229,88
Εκπτώσεις δαπανών άρθρου 8 ν. 2238/1994							
Φορολογητέο εισόδημα			93.229,88		33.229,88		33.229,88

φορολογικό έτος 2014 ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01-31/12/2014 ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου (Διορθωτικός προσδιορισμός)		Ποσά απόφασης Δ.Ε.Δ.		Διαφορά (από δήλωση)
	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	
Από ακίνητα							0,00
Τόκοι μερίσματα δικαιώματα	720.245,60	2.793,73	720.245,60	2.793,73	720.245,60	2.793,73	
Από επιχειρηματική δραστηριότητα							
Εισόδημα του αρ. 21§4 του ν.4172/13							
Αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα							
Μισθωτή εργασία συντάξεις			260.000,00	20.000,00		20.000,00	20.000,00
Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου							
Ναυτικό εισόδημα							
Συνολικό εισόδημα	720.245,60	2.793,73	980.245,60	22.793,73	720.245,60	22.793,73	20.000,00
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται							
Υπόλοιπο	720.245,60	2.793,73	980.245,60	22.793,73	720.245,60	22.793,73	20.000,00

Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται							
Άθροισμα	720.245,60	2.793,73	980.245,60	22.793,73	720.245,60	22.793,73	20.000,00
Εκπτώσεις δαπανών άρθρου 8 ν. 2238/1994							
Φορολογητέο εισόδημα	720.245,60	2.793,73	980.245,60	22.793,73	720.245,60	22.793,73	20.000,00

Επειδή, κατόπιν των ως άνω, το εισόδημα επιβολής ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης (άρθρο 29 του ν.3986/2011), με την παρούσα απόφαση, διαμορφώνεται ως εξής:

	Οικον. έτος 2014 Ποσά προσφεύγων	Φορολ. έτος 2014 Ποσά προσφεύγουσας
Ακίνητη περιουσία		
Τόκοι		2.793,73 €
Εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα άρθρο 48§3 του ν.2238/1994	33.229,88€	
Εισόδημα από μισθωτή εργασία		20.000,00€
Φορολογητέο εισόδημα	33.229,88€	22.793,73€
Αυτοτελώς φορολογ. ποσά	1.117.189,00€	€
Τεκμαρτό εισόδημα	726.197,15€	43.381,35€
Συνολικό εισόδημα επιβολής εισφοράς αλληλεγγύης	1.150.418,88€	43.381,35€
Συντελεστής εισφοράς αλληλεγγύης	4%	2%
Ποσό εισφοράς αλληλεγγύης	46.016,76€	867,63€
Μείον εισφορά που καταλογίστηκε βάσει δήλωσης	-70.037,28€	867,63€
Διαφορά εισφοράς αλληλεγγύης	-24.020,52€	0,00€

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **27/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του **ΑΦΜ:** και της, **ΑΦΜ:** και συγκεκριμένα:

- την **μερική αποδοχή** αυτής και την **τροποποίηση** των υπ' αριθ./25-11-2019 και/25-11-2019 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού 2014 και φορολογικού έτους 2014, (εισοδήματα 01/01-31/12/2013 και 01/01-31/12/2014, αντίστοιχα), του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό και
- την **αποδοχή** αυτής και την **ακύρωση** της υπ' αριθ./25-11-2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου, ελεγχόμενου έτους 2013, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.
- την **απόρριψη** αυτής και την **επικύρωση** της υπ' αριθ./25-11-2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου, ελεγχόμενου έτους 2014, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και

- την **απόρριψη** αυτής και την **επικύρωση** της υπ' αριθ./25-11-2019 Πράξης Επιβολής Προστίμου διαδικαστικών παραβάσεων (άρθρο 54 του ν.4173/2013).

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

Οικονομικό έτος 2014 (ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01 – 31/12/2013)

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Φόρος Εισοδήματος	27.265,86 €	8.639,77 €
Πρόσθετος φόρος	27.764,83 €	8.797,87 €
Εισφορά αλληλεγγύης	-21.620,52 €	-24.020,52 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	33.410,17 €	-6.582,88 €

ΚΤΝΧ

	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Χαρτόσημο	9.776,59 €	0,00€
ΟΓΑ Χαρτοσήμου	1.955,23 €	0,00€
Πρόσπιμο Χαρτοσήμου	9.955,51€	0,00€
Πρόσπιμο ΟΓΑ Χαρτοσήμου	1.991,10 €	0,00€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	23.678,52 €	0,00€

Φορολογικό έτος 2014 (ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01 – 31/12/2014)

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Φόρος Εισοδήματος	109.660,94 €	5.200,00 €
Πρόσθετος φόρος	54.830,47 €	2.600,00 €
Εισφορά αλληλεγγύης	9.048,75 €	€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	173.540,16 €	7.800,00 €

ΚΤΝΧ

	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Χαρτόσημο	30.000,00 €	30.000,00 €
ΟΓΑ Χαρτοσήμου	6.000,00 €	6.000,00 €
Πρόσπιμο Χαρτοσήμου	15.000,00 €	15.000,00 €
Πρόσπιμο ΟΓΑ Χαρτοσήμου	3.000,00 €	3.000,00 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	54.000,00 €	54.000,00 €

Φορολογικό έτος 2019

Πρόστιμο άρθρου 54§§1δ',2β'

100,00€

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ 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.