



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604559
ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα 24/09/2020

Αριθμός απόφασης: 1842

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 ισχύει.

β. Του άρθρου 11 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).»

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), καθώς και της υπ' αριθμ. Α 1122/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2088/31-05-2020).

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

3. Την υπ' 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 με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, κατά των υπ' αριθμ.:

-/2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 της Προϊσταμένης του **Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.** και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,
-/2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 της Προϊσταμένης του **Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.** και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,

-/2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου έτους 2013 της Προϊσταμένης του **Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.** και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα
5. Τις υπ' αριθμ.:
-/2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 της Προϊσταμένης του **Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.**,
 -/2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 της Προϊσταμένης του **Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.**,
 -/2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου έτους 2013 της Προϊσταμένης του **Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.**,
- των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις οικείες Εκθέσεις Ελέγχου.
6. Τις απόψεις του **Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.**
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 24/01/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία υπεβλήθη **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:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθμ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Προϊσταμένης του **Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.**, οικονομικού έτους 2014 (χρήση 01/01/2013-31/12/2013), επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 49.669,19 € πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) και τόκου του άρθρου 53 του ΚΦΔ συνολικού ποσού 50.940,71 € και εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 6.444,75 €, ήτοι συνολικό ποσό **107.054,65 €**.

Με την υπ' αριθμ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Προϊσταμένης του **Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.**, φορολογικού έτους 2014 (χρήση 01/01/2014-31/12/2014), επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 105.680,92 € πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) και τόκου του άρθρου 53 του ΚΦΔ συνολικού ποσού 52.840,46 € και εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 13.527,23 €, ήτοι συνολικό ποσό **172.048,61 €**.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί της από 19/12/2019 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Γραφείου Φορολογίας Εισοδήματος της ελέγκτριας του **Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.** κ., η οποία εκδόθηκε

δυνάμει της υπ' αριθμ./06-05-2019 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Σύμφωνα με την ως άνω Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, για την περίοδο 01/01/2013-31/12/2013, από τον έλεγχο των τραπεζικών κινήσεων και σύμφωνα με το Ειδικό Λογισμικό Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας (Ε.Λ.Α.Ε.Π.Π.), διαπιστώθηκαν πιστώσεις συνολικού ύψους **161.118,74 €** για τις οποίες ο έλεγχος έκρινε ότι τα προσκομιθέντα αποδεικτικά στοιχεία δεν είναι ικανά να δικαιολογήσουν την αιτία και την πηγή της προέλευσής τους. Ως εκ τούτου, ο έλεγχος καταλόγισε το ποσό αυτό ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48, παρ. 3 του Ν. 2238/1994.

Σύμφωνα με την ως άνω Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, για την περίοδο 01/01/2014-31/12/2014:

- από τον έλεγχο των τηρουμένων βιβλίων της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος, ο έλεγχος καταλόγισε λογιστικές διαφορές ύψους **12.093,76 €**, που αφορούν σε δαπάνες σίτισης εργαζομένων της επιχείρησης (εργατών γης), οι οποίες υπερβαίνουν το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά εργαζόμενο και το μισό τοις εκατό (0,5%) επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης, σύμφωνα με τη διάταξη της περ. θ' του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013.
- από τον έλεγχο των τραπεζικών κινήσεων και σύμφωνα με το Ειδικό Λογισμικό Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας (Ε.Λ.Α.Ε.Π.Π.), διαπιστώθηκαν πιστώσεις συνολικού ύψους **326.087,08 €** για τις οποίες ο έλεγχος έκρινε ότι τα προσκομιθέντα αποδεικτικά στοιχεία δεν είναι ικανά να δικαιολογήσουν την αιτία και την πηγή της προέλευσής τους. Ως εκ τούτου, ο έλεγχος καταλόγισε το ποσό αυτό ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21, παρ. 4 του Ν. 4172/2013.

Με την υπ' αριθμ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., έτους 2013, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος τέλος χαρτοσήμου και εισφορά υπέρ ΟΓΑ επί του χαρτοσήμου συνολικού ποσού 38.883,91 €, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) και τόκου του άρθρου 53 του ΚΦΔ συνολικού ποσού 39.879,34 €, ήτοι συνολικό ποσό **78.763,25 €**.

Η ως άνω πράξη εδράζεται επί της από 20/12/2019 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Γραφείου Κ.Ν.Τ.Χ. (Ν. 4755/1930) της ελέκτριας του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. κ., η οποία εκδόθηκε δυνάμει της υπ' αριθμ./06-05-2019 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Σύμφωνα με την ως άνω Έκθεση Μερικού Ελέγχου Κ.Ν.Τ.Χ. (Ν. 4755/1930), για την περίοδο 01/01/2013-31/12/2013, από τον έλεγχο των τραπεζικών κινήσεων και σύμφωνα με το Ειδικό Λογισμικό Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας (Ε.Λ.Α.Ε.Π.Π.), διαπιστώθηκε

στις 27/05/2013 μεταφορά ποσού **1.620.163,18 €** από ατομικό τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντος σε τραπεζικό λογαριασμό της εταιρείας, της οποίας ο προσφεύγων τυγχάνει εταίρος σε ποσοστό 70% και νόμιμος εκπρόσωπος. Η εν λόγω μεταφορά κρίθηκε από τον έλεγχο ότι συνιστά επιστροφή δανείου του προσφεύγοντος προς την ανωτέρω εταιρεία, το οποίο δόθηκε σταδιακά στις προγενέστερες του ελέγχου χρήσεις μέσω των ποσών που πιστώνονταν στους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος και τα οποία προέρχονταν από τα ακαθάριστα έσοδα της ανωτέρω εταιρείας. Ως εκ τούτου, η εν λόγω μεταφορά διέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 13 και 15 του Κ.Ν.Τ.Χ., υπαγόμενη σε τέλος χαρτοσήμου 2% πλέον εισφοράς υπέρ ΟΓΑ επί του χαρτοσήμου 20%.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλομένων πράξεων, προβάλλοντας του κάτωθι λόγους:

1ος λόγος: Μη ορθή και μη νόμιμη απόρριψη συναλλαγών και χαρακτηρισμός τους ως προσαύξηση περιουσίας.

2ος λόγος: Μη ορθή και μη νόμιμη άρνηση των ποσών των πιστώσεων Α/Α 256, 341, 445 (σημείο 6.2.4 Έκθεσης Ελέγχου) ως μετρητών που κατείχε ο προσφεύγων.

3ος λόγος: Μη ορθή και μη νόμιμη απόρριψη της δαπάνης ποσού 12.093,76 € που αφορά σίτιση προσωπικού.

4ος λόγος: Παράνομη επιβολή τελών χαρτοσήμου δανείου.

Σημειώνεται ότι, ο προσφεύγων, με το υπ' αριθμόν ΔΕΔΕΞ 2020 ΕΜΠ/17.08.2020 έγγραφο της Υπηρεσίας μας, κλήθηκε προς υποβολή εγγράφου γραπτού υπομνήματος εντός πέντε (5) ημερών, προκειμένου να εκθέσει τυχόν περαιτέρω απόψεις του σχετικά με τα συμπληρωματικά στοιχεία που προσκόμισε με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, χωρίς ωστόσο να ανταποκριθεί σχετικά έως την υπογραφή της παρούσας.

Ως προς τον 1ο ως άνω λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 48, παρ. 3 του Ν. 2238/1994, όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρο 15, παρ. 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 το άρθρο 21, παρ. 4 του Ν. 4172/2013, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 39 του Ν. 4174/2013, σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

Επειδή με τις διατάξεις της ΠΟΛ 1095/2011, διευκρινίστηκαν τα κάτωθι:

«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.

....

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. Σε όσες περιπτώσεις αποδεικνύεται ότι οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση κλπ. πρέπει να καταβάλλονται οι αναλογούντες αντίστοιχοι φόροι, τέλη κλπ. και τα αντίστοιχα πρόστιμα ή προσαυξήσεις.

....

11. Η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε η προσαύξηση αυτής. Ο φορολογούμενος δύναται να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο.

12. Ανεξάρτητα από τα παραπάνω, διευκρινίζεται ότι οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας μπορεί να δηλωθεί από τον ίδιο το φορολογούμενο, χωρίς να απαιτούνται στοιχεία απόκτησης αυτής και το εισόδημα αυτό θεωρείται εισόδημα της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε., από ελευθέρια επαγγέλματα, της χρήσης κατά την οποία δηλώνεται και φορολογείται σ' αυτό το οικονομικό έτος».

Επειδή με το Αρ. πρωτ.: ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφο της ΓΤΔΕ, διευκρινίστηκαν τα κάτωθι:

«....

Β' Προσαύξηση περιουσίας

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

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

3. Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, όπως οικοπέδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, τραπεζικές καταθέσεις και πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια, ομόλογα, αμοιβαία κεφάλαια κλπ.), η οποία δεν δικαιολογείται από τα εισοδήματα που δηλώνει ο φορολογούμενος. Η μεταβολή της σύνθεσης ή της διατήρησης της περιουσίας δεν σημαίνει απαραίτητα και την προσαύξησης της.
5. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 4 του άρθρου 29 του ΚΦΕ, δηλαδή με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%), απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται και οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 32 του ΚΦΕ.
6. Για την δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας μέσω διάθεσης περιουσιακών στοιχείων ή μέσω απόκτησης εισοδημάτων που στο παρελθόν δεν υπήρχε η υποχρέωση της αναγραφής τους στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, είτε γιατί ήταν αφορολόγητα είτε γιατί φορολογούνταν με ειδικό τρόπο (πχ. τόκοι, πώληση εισηγμένων μετοχών), πρέπει να αποδεικνύονται με τα κατάλληλα νόμιμα δικαιολογητικά.
7. Επίσης, σε όσες περιπτώσεις επικαλείται ο φορολογούμενος ότι η προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση, γονική παροχή, κληρονομιά κλπ, πρέπει να ελέγχεται αν υπήρχε η δυνατότητα από τον δωρητή, τον δανειοδότη, τον παρέχοντα, τον κληρονομούμενο, να καταβάλλει ποσά που επικαλείται ο φορολογούμενος, καθώς και αν έχουν καταλογιστεί τα ποσά που προβλέπονται από τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις (π.χ. τέλη χαρτοσήμου, φόρος γονικής παροχής, φόρος δωρεάς κ.λπ.).
8. Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα. Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης στον ίδιο ή άλλο τραπεζικό λογαριασμό αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό. Σ' αυτήν την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι, οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον φορολογούμενο από έναν ή περισσότερους λογαριασμούς δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς. Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς. Σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών

ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων.

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

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

Επειδή με τις διατάξεις της ΠΟΛ 1175/2017, διευκρινίστηκε ότι:

«Σε συνέχεια ερωτημάτων που αφορούν στη διενέργεια ελέγχων αναφορικά με προσαύξηση περιουσίας φορολογουμένων, ανεξαρτήτως του τρόπου ή της μεθόδου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης και κατόπιν πρόσφατης σχετικής νομολογίας του ΣτΕ, επισημαίνονται τα εξής:

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. Σε περίπτωση που δεν προσκομίζονται στοιχεία για επένδυση

ή κίνηση λογαριασμού ημεδαπής ή αλλοδαπής, λόγω αντικειμενικής αδυναμίας προσκόμισης των σχετικών δικαιολογητικών (για παράδειγμα, διότι έχει παρέλθει ο χρόνος που η τράπεζα ή άλλο ίδρυμα έχει υποχρέωση διαφύλαξης των σχετικών αρχείων), γίνονται δεκτοί οι ισχυρισμοί του ελεγχόμενου, εκτός αν η φορολογική αρχή αιτιολογημένα απορρίψει αυτούς στη βάση άλλων στοιχείων που διαθέτει. Σε κάθε περίπτωση, εάν διαπιστωθεί ότι η απόκτηση της επένδυσης έλαβε χώρα σε χρόνο εκτός των φορολογικών ετών που περιλαμβάνονται στην εντολή ελέγχου, ή το εισερχόμενο έμβασμα αλλοδαπής προέρχεται από καταθέσεις/πραγματικά εισοδήματα προγενέστερων ετών της ελεγχόμενης περιόδου, οι εν λόγω πιστώσεις θεωρούνται δικαιολογημένες για το ελεγχόμενο διάστημα και δεν θεμελιώνεται, εξ αυτού του λόγου, επέκταση του φορολογικού ελέγχου στα προγενέστερα αυτά έτη, εκτός εάν και στο μέτρο που είναι απολύτως αναγκαίο για την διακρίβωση της υπαγωγής σε φόρο ή νόμιμης απαλλαγής από αυτόν των κεφαλαίων από τα οποία προέρχονται οι εν λόγω πιστώσεις, υπό την επιφύλαξη των διατάξεων περί παραγραφής.

....

4. Το ποσό τραπεζικού λογαριασμού που τροφοδότησε έμβασμα και λογίζεται ως φορολογητέο εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, φορολογείται ως εισόδημα της διαχειριστικής περιόδου κατά την οποία προκύπτει ότι εισήχθη το ποσό αυτό στην περιουσία του δικαιούχου του λογαριασμού, η δε μεταφορά με έμβασμα χρηματικού ποσού από τραπεζικό λογαριασμό δικαιούχου σε άλλο τραπεζικό λογαριασμό του (στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή) δεν αποτελεί προσαύξηση της περιουσίας του. Συνεπώς, κρίσιμος δεν είναι, τουλάχιστον κατ' αρχήν ο χρόνος διενέργειας του εμβάσματος, αλλά είτε ο χρόνος της κατάθεσης του επίμαχου ποσού (ή σε περίπτωση τμηματικής κατάθεσης του, ο χρόνος που κατατέθηκε καθένα από τα τμήματα του) στον τραπεζικό λογαριασμό του δικαιούχου, μέσω του οποίου έγινε το έμβασμα, είτε ο προγενέστερος αυτού χρόνος κατά τον οποίο προκύπτει ότι επήλθε η αντίστοιχη προσαύξηση της περιουσίας του (ΣτΕ 1225/2017, 884/2016, 435/2017). Ο προσδιορισμός του ως άνω κρίσιμου χρόνου πρέπει να γίνεται από την ελεγκτική αρχή με βάση πρόσφορα και επαρκή στοιχεία τα οποία συλλέγονται κατόπιν της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαιών, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου στα οποία συμπεριλαμβάνονται ιδίως η κλήση του φορολογούμενου για παροχή εξηγήσεων και η αναζήτηση πληροφοριών και στοιχείων από τα εμπλεκόμενα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα. Αν η εντός ευλόγου χρόνου συλλογή στοιχείων σχετικά με τη διαπίστωση του χρόνου προσαύξησης της περιουσίας καθίσταται αδύνατη ή ιδιαίτερα δυσχερής, γεγονός που πρέπει να βεβαιώνεται από τη φορολογική αρχή με ειδική αιτιολογία, αυτή μπορεί να διαπιστώσει τον κρίσιμο, κατά τα προεκτεθέντα, χρόνο με βάση όσα στοιχεία κατάφερε να συγκεντρώσει ο έλεγχος και, στην εξαιρετική περίπτωση παντελούς έλλειψης τέτοιων στοιχείων, να θεωρήσει κατά τεκμήριο ως κρίσιμο χρόνο εκείνον του εμβάσματος (ΣτΕ 884/2016).

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

....

5.4. Ο χαρακτηρισμός μιας πίστωσης σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει ο ελεγχόμενος ως προερχόμενη ή σχετιζόμενη με ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα εξετάζεται ως πραγματικό γεγονός. Εφόσον αποδειχθεί ότι προέρχεται από ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα, δηλαδή προσδιορίζεται το είδος της παρασχεθείσας υπηρεσίας και ο λήπτης αυτής ή το πωληθέν αγαθό και ο αγοραστής αυτού, τότε φορολογείται, κατά περίπτωση, με τις οικείες διατάξεις του ν. 2238/1994 (άρθρα 28, 40, 48 κ.λπ.) ή την παρ.1 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 και υπόκειται σε τυχόν λοιπές φορολογίες (π.χ. ΦΠΑ), εάν δεν έχει ήδη φορολογηθεί. Στην περίπτωση που ο ελεγχόμενος συμμετέχει σε οποιοδήποτε νομικό πρόσωπο (ΟΕ, ΕΕ, ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ), κοινωνία ή κοινοπραξία, και το ποσό που πιστώνεται σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει το φυσικό πρόσωπο είναι ποσό που αποδεικνύεται ότι αφορά συναλλαγές ή εισόδημα ή περιουσία του νομικού προσώπου ή κοινωνίας ή κοινοπραξίας, δεν συνιστά προσαύξηση περιουσίας, καθώς είναι γνωστής προέλευσης. Στην περίπτωση αυτή το ποσό δύναται να συνιστά δάνειο (αν τούτο προκύπτει από τις σχετικές εγγραφές στα βιβλία ή από άλλα στοιχεία), ή ταμειακή διευκόλυνση, ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά της κάθε περίπτωσης, κατά την κρίση του ελέγχου. Επισημαίνεται ότι αν αυτό το ποσό επεστράφη στο νομικό πρόσωπο (ή κοινωνία ή κοινοπραξία) πριν από την διενέργεια του ελέγχου, τότε αποτελεί δάνειο ή ταμειακή διευκόλυνση (ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά) για το φυσικό πρόσωπο και η τυχόν απόδοση (υπεραξία) αποτελεί εισόδημα του φυσικού προσώπου εφόσον στο νομικό πρόσωπο επεστράφη μόνο το κεφάλαιο. Σε κάθε περίπτωση οι σχετικές πιστώσεις αξιολογούνται σε σχέση με τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, λαμβανομένου υπόψη και του αναλογούντος ΦΠΑ, ανάλογα με την περίπτωση. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος επικαλείται μεν τη λήψη δανείου από ελληνική ή αλλοδαπή επιχείρηση, αλλά δεν υπάρχει σχετικό έγγραφο βέβαιης χρονολογίας ούτε και μπορεί να αποδειχθεί η λήψη του δανείου αυτού από άλλα στοιχεία (π.χ. κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών του δανειστή ή του δανειζόμενου από τις οποίες να προκύπτει δόση ή επιστροφή χρημάτων), τότε ο ισχυρισμός του φορολογούμενου περί δανείου απορρίπτεται ως αβάσιμος.

....».

Επειδή σύμφωνα με την υπ' αριθμόν 884/2016 Απόφαση του ΣτΕ (παρ. 13), η ως άνω διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ, κατά το κρίσιμο, εν προκειμένω, σκέλος της, που αναφέρεται σε περιουσιακή προσαύξηση προερχόμενη «από άγνωστη [...] πηγή ή αιτία», έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται υπό την προϋπόθεση ότι η φορολογική διοίκηση δεν κατορθώνει να διαπιστώσει, κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο και ασφαλή, τη συγκεκριμένη προέλευση της προσαύξησης (που, σε υπόθεση όπως η παρούσα, υπερβαίνει τα εισοδήματα που της έχει δηλώσει ο φορολογούμενος), παρά τη λήψη των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, συμπεριλαμβανόμενης, ιδίως, της κλήσης του φορολογούμενου για παροχή σχετικών

πληροφοριών και στοιχείων, που, αν υποβληθούν, ελέγχονται ως προς την ακρίβεια και την επάρκειά τους.

Επειδή ο προσφεύγων, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, παραθέτει πίνακα με είκοσι μία (21) πιστώσεις για τη χρήση 2013 και είκοσι οκτώ (28) πιστώσεις για τη χρήση 2014, οι οποίες θεωρήθηκαν από τον έλεγχο ως προσαύξηση περιουσίας (Πίνακας 1), όπου με επεξηγήσεις και με παράθεση και επισύναψη νέων στοιχείων, αιτείται να εξαιρεθούν από το φορολογητέο εισόδημα που του καταλογίστηκε από τον έλεγχο. Συγκεκριμένα, οι πιστώσεις αυτές αναλύονται ως ακολούθως:

Χρήση 2013

Πιστώσεις με Α/Α 18, 41, 45, 51, 111, 124, 132, 152, 170, 197

A/A	18	41	45	51	111	124	132	152	170	197	Σύνολο
Ποσό (€)	5.632,46	16.428,77	2.641,53	26.430,00	10.091,04	2.627,36	33.809,67	1.411,70	3.005,80	1.904,22	103.982,55

Επειδή όσον αφορά στις δέκα (10) αυτές πιστώσεις, η Υπηρεσία μας, αφού έλαβε υπόψη της τις επεξηγήσεις και τα νέα στοιχεία που προσκομίστηκαν από τον προσφεύγοντα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, καθώς και την υπ' αριθμόν/2020 Έκθεση Απόψεων επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., κρίνει ότι οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος βάσιμα προβάλλονται.

Ως εκ τούτου, το συνολικό ποσό των ως άνω πιστώσεων, ήτοι **103.982,55 €**, κρίνεται ότι δε συνιστά προσαύξηση περιουσίας.

Πίστωση με Α/Α 43

Επειδή ο προσφεύγων, ισχυρίζεται ότι το ποσό της πίστωσης 40.000,00 € προέρχεται από πληρωμή του πελάτη της εταιρείας με την επωνυμία έναντι των υπ' αριθμών/04-04-2013,/09-04-2013,/16-04-2013,/23-04-2013,/30-04-2013 και/30-04-2013 τιμολογίων.

Επειδή από την καρτέλα του πελάτη που τηρεί η εταιρεία δεν προκύπτει σχετική καταχώρηση.

Ως εκ τούτου, ο ανωτέρω ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Πίστωση με Α/Α 44

Επειδή ο προσφεύγων, ισχυρίζεται ότι το ποσό της πίστωσης 2.000,00 € προέρχεται από επανακατάθεση επιταγής, η οποία μετά την αρχική της κατάθεση, αντλογίστηκε ελλείψει υπολοίπου.

Επειδή προκειμένου για την αποδοχή του ανωτέρω ισχυρισμού, απαιτείται η προσκόμιση τραπεζικού παραστατικού κατάθεσης της επιταγής, όπως είχε επισημανθεί και από τον έλεγχο, ήδη κατά τη σύνταξη της οικείας Έκθεσης Ελέγχου, στοιχείο που δεν προσκομίστηκε από τον προσφεύγοντα.

Ως εκ τούτου, ο ανωτέρω ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Πίστωση με Α/Α 46

Επειδή ο προσφεύγων, ισχυρίζεται ότι το ποσό της πίστωσης 1.091,43 € προέρχεται από ισόποση μεταφορά από άλλο τραπεζικό λογαριασμό του.

Επειδή ωστόσο, από την κίνηση του λογαριασμού που προσκομίζεται από τον προσφεύγοντα, προκύπτει ότι κατά την επίμαχη ημερομηνία (09/05/2013) δεν υπάρχει ισόποση χρέωση του άλλου λογαριασμού (IBAN) τον οποίο επικαλείται.

Ως εκ τούτου, ο ανωτέρω ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Πίστωση με Α/Α 72

Επειδή ο προσφεύγων, ισχυρίζεται ότι το ποσό της πίστωσης 502,78 € προέρχεται από το άθροισμα της πώλησης κρασιών της εταιρείας (293,68 €) με τα έξοδα μεταφοράς τους (219,56 €), προσκομίζοντας και τα σχετικά παραστατικά.

Επειδή ωστόσο, αφενός το άθροισμα των ως άνω ποσών ισούται με 513,24 €, ήτοι ποσό διαφορετικό από την επίμαχη πίστωση και αφετέρου, το σχετικό έσοδο δεν έχει καταχωρηθεί στο ημερολόγιο πωλήσεων/ταμείου της εταιρείας που προσκομίζεται από τον προσφεύγοντα.

Ως εκ τούτου, ο ανωτέρω ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Πίστωση με Α/Α 85

Επειδή ο προσφεύγων, ισχυρίζεται ότι το ποσό της πίστωσης 675,00 € αφορά έμβασμα πελάτη για το οποίο δεν έλαβε σχετικό παραστατικό από την Τράπεζα.

Επειδή ο προσφεύγων δεν προσκομίζει κανένα αποδεικτικό στοιχείο προς υποστήριξη του ισχυρισμού του.

Ως εκ τούτου, ο ανωτέρω ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Πίστωση με Α/Α 120

Επειδή το ποσό της πίστωσης που ο έλεγχος καταλόγισε ως προσαύξηση περιουσίας ανέρχεται σε 6.874,76 €.

Επειδή ο προσφεύγων, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, προσκόμισε αποδεικτικά στοιχεία (απόδειξη κατάθεσης επιταγής) μόνο για το επιμέρους ποσό των **2.891,71 €**, από την οποία αποδεικνύεται ότι το εν λόγω ποσό αφορά πληρωμή της εταιρείας

Ως εκ τούτου, το ανωτέρω επιμέρους ποσό των **2.891,71 €** δε συνιστά προσαύξηση περιουσίας.

Πίστωση με Α/Α 131

Επειδή ο προσφεύγων, ισχυρίζεται ότι το ποσό της πίστωσης **1.449,12 €** αφορά μεταφορά από λογαριασμό του στην σε λογαριασμό του στην λόγω εξαγοράς της πρώτης από τη δεύτερη.

Επειδή από το αντίγραφο του βιβλιαρίου του τραπεζικού λογαριασμού στην που προσκομίζει ο προσφεύγων, προκύπτει ότι κατά την 21/06/2013 το υπόλοιπο του λογαριασμού ήταν ισόποσο με αυτό της επίμαχης πίστωσης.

Επειδή από το αντίγραφο του ως άνω βιβλιαρίου προκύπτει επίσης ότι κατά το διάστημα 01/01/2013-21/06/2013 δεν έλαβε χώρα καμία πίστωση του εν λόγω λογαριασμού, πράγμα που σημαίνει ότι ο προσφεύγων κατείχε το επίμαχο ποσό την 31/12/2012.

Επειδή στις 28/06/2013 ολοκληρώθηκε η νομική συγχώνευση μεταξύ της και της

Ως εκ τούτου, ο ανωτέρω ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται δεκτός και το ανωτέρω επιμέρους ποσό δε συνιστά προσαύξηση περιουσίας.

Πίστωση με Α/Α 159

Επειδή ο προσφεύγων, ισχυρίζεται ότι το ποσό της πίστωσης 1.489,44 € αφορά κατάθεση επιταγής έναντι λογαριασμού του πελάτη της εταιρείας με την επωνυμία

Επειδή δεν προσκομίστηκε αντίγραφο της σχετικής επιταγής από το οποίο να προκύπτει ο εκδότης και οι οπισθογραφήσεις αυτής.

Ως εκ τούτου, ο ανωτέρω ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Πίστωση με Α/Α 168

Επειδή το ποσό της πίστωσης που ο έλεγχος καταλόγισε ως προσαύξηση περιουσίας ανέρχεται σε **1.557,00 €**.

Επειδή ο προσφεύγων, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, προσκόμισε αποδεικτικά στοιχεία (απόδειξη κατάθεσης 2 επιταγών 377,00 € και 1.180,00 €), από την οποία αποδεικνύεται ότι το εν λόγω ποσό προέρχεται από εισπράξεις της εταιρείας «.....».

Ως εκ τούτου, το ανωτέρω ποσό δε συνιστά προσαύξηση περιουσίας.

Πίστωση με Α/Α 175

Επειδή ο προσφεύγων, ισχυρίζεται ότι το ποσό της πίστωσης 1.035,00 € προέρχεται από το άθροισμα της πώλησης κρασιών της εταιρείας (585,00 €) με τα έξοδα μεταφοράς τους (450,00 €), προσκομίζοντας και τα σχετικά παραστατικά.

Επειδή ωστόσο, το σχετικό έσοδο δεν έχει καταχωρηθεί στο ημερολόγιο πωλήσεων/ταμείου της εταιρείας που προσκομίζεται από τον προσφεύγοντα.

Ως εκ τούτου, ο ανωτέρω ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Πίστωση με Α/Α 179

Επειδή ο προσφεύγων δεν προσκομίζει κανένα αποδεικτικό στοιχείο αναφορικά με το ποσό της πίστωσης 461,66 €.

Ως εκ τούτου, ο ανωτέρω ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Κατόπιν των ανωτέρω, το ποσό που κρίνεται ως προσαύξηση περιουσίας του προσφεύγοντος περιορίζεται σε **51.238,36 €** (=161.118,74 - 103.982,55 - 2.891,71 - 1.449,12 - 1.557,00).

Χρήση 2014

Πιστώσεις με Α/Α 256, 261, 341, 445

Οι εν λόγω τέσσερις (4) πιστώσεις εξετάζονται παρακάτω στον 2ο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής.

Πιστώσεις με Α/Α 202, 213, 218, 222, 237, 383, 407, 426, 448, 452, 475

A/A	202	213	218	222	237	383	407	426	448	452	475	Σύνολο
Ποσό (€)	2.386,24	584,25	14.000,00	35.170,00	17.530,50	27.415,60	6.330,00	1.664,30	3.782,65	810,58	11.374,00	121.047,62

Επειδή όσον αφορά στις έντεκα (11) αυτές πιστώσεις, η Υπηρεσία μας, αφού έλαβε υπόψη της τις επεξηγήσεις και τα νέα στοιχεία που προσκομίστηκαν από τον προσφεύγοντα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, καθώς και την υπ' αριθμόν/2020 Έκθεση Απόψεων επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., κρίνει ότι οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος βάσιμα προβάλλονται.

Ως εκ τούτου, το συνολικό ποσό των ως άνω πιστώσεων, ήτοι **121.047,62 €**, κρίνεται ότι δε συνιστά προσαύξηση περιουσίας.

Πίστωση με Α/Α 205

Επειδή ο προσφεύγων, ισχυρίζεται ότι το ποσό της πίστωσης 1.000,00 € στον κοινό τραπεζικό λογαριασμό με την κόρη του (ποσό καταλογισμού 500,00 €), αφορά μεταφορά από άλλο λογαριασμό του ιδίου (IBAN).

Επειδή από το αντίγραφο του βιβλιαρίου του ως άνω λογαριασμού (IBAN), που προσκομίστηκε, δεν προκύπτει η μεταφορά του ποσού των 1.000€.

Ως εκ τούτου, ο ανωτέρω ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Πίστωση με Α/Α 233

Επειδή ο προσφεύγων, ισχυρίζεται ότι το ποσό της πίστωσης 10.492,83 € έχει προηγουμένως την ίδια ημέρα χρεωθεί από τον ίδιο λογαριασμό, με την πίστωση ουσιαστικά να μην έχει λάβει χώρα, και το υπόλοιπο του λογαριασμού να παραμένει αμετάβλητο.

Επειδή από τη σχετική Βεβαίωση της (Κατάστημα) με ημερομηνία 20-01-2020, βεβαιώνεται ότι «ο λογαριασμός με αριθμό χρεώθηκε την 26/02/2014 με αιτιολογία με το ποσό των 10.492,83 € ... και εν συνεχεία ο ίδιος λογαριασμός πιστώθηκε την ίδια ημέρα με ΙΣΟΠΟΣΗ κατάθεση και αιτιολογία συναλλαγής ».

Επειδή δεν προσκομίστηκαν από τον προσφεύγοντα στοιχεία που να τεκμηριώνουν τον λόγο για τον οποίο πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών.

Ως εκ τούτου, ο ανωτέρω ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Πίστωση με Α/Α 236

Επειδή ο προσφεύγων, ισχυρίζεται ότι το ποσό της πίστωσης 19.904,43 € έχει προηγουμένως την ίδια ημέρα χρεωθεί από τον ίδιο λογαριασμό, με την πίστωση ουσιαστικά να μην έχει λάβει χώρα, και το υπόλοιπο του λογαριασμού να παραμένει αμετάβλητο.

Επειδή από τη σχετική Βεβαίωση της (Κατάστημα) με ημερομηνία 20-01-2020, βεβαιώνεται ότι «ο λογαριασμός με αριθμό χρεώθηκε την 28/02/2014 με αιτιολογία «ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΣΕ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ» με το ποσό των 19.904,43 € ... και εν συνεχεία ο ίδιος λογαριασμός πιστώθηκε την ίδια ημέρα με ΙΣΟΠΟΣΗ κατάθεση και αιτιολογία συναλλαγής ».

Επειδή δεν προσκομίστηκαν από τον προσφεύγοντα στοιχεία που να τεκμηριώνουν τον λόγο για τον οποίο πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών.

Ως εκ τούτου, ο ανωτέρω ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Πίστωση με Α/Α 238

Επειδή ο προσφεύγων, ισχυρίζεται ότι το ποσό της πίστωσης 26.170,56 € έχει προηγουμένως την ίδια ημέρα χρεωθεί από τον ίδιο λογαριασμό, με την πίστωση ουσιαστικά να μην έχει λάβει χώρα, και το υπόλοιπο του λογαριασμού να παραμένει αμετάβλητο.

Επειδή από τη σχετική Βεβαίωση της (Κατάστημα) με ημερομηνία 20-01-2020, βεβαιώνεται ότι «ο λογαριασμός με αριθμό χρεώθηκε την 28/02/2014 με αιτιολογία «ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΣΕ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ» με το ποσό των 26.170,56 € ... και εν συνεχεία ο ίδιος λογαριασμός πιστώθηκε την ίδια ημέρα με ΙΣΟΠΟΣΗ κατάθεση και αιτιολογία συναλλαγής ».

Επειδή δεν προσκομίστηκαν από τον προσφεύγοντα στοιχεία που να τεκμηριώνουν τον λόγο για τον οποίο πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών.

Ως εκ τούτου, ο ανωτέρω ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Πίστωση με Α/Α 239

Επειδή ο προσφεύγων, ισχυρίζεται ότι το ποσό της πίστωσης 500,00 € αφορά πίστωση μέρους του ποσού είχε χρεωθεί την ίδια ημέρα από δύο άλλους λογαριασμούς του ιδίου.

Επειδή από τα αντίγραφα των βιβλιαρίων των λογαριασμών (IBAN) και (IBAN) που προσκομίστηκαν, προκύπτει ότι από τους δύο αυτούς λογαριασμούς χρεώθηκε ποσό συνολικού ύψους 4.150,84 €, ήτοι ποσό μεγαλύτερο των 500,00 € που πιστώνονται.

Επειδή αποτελεί υποχρέωση της φορολογικής να αποδείξει ότι οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον προσφεύγοντα 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.

Ως εκ τούτου, ο ανωτέρω ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται δεκτός και το ανωτέρω επιμέρους ποσό δε συνιστά προσαύξηση περιουσίας.

Πίστωση με Α/Α 266

Επειδή ο προσφεύγων, ισχυρίζεται ότι το ποσό της πίστωσης 10.000,00 € έχει προηγουμένως την ίδια ημέρα χρεωθεί από τον ίδιο λογαριασμό, με την πίστωση ουσιαστικά να μην έχει λάβει χώρα, και το υπόλοιπο του λογαριασμού να παραμένει αμετάβλητο.

Επειδή από τη σχετική Βεβαίωση της (Κατάστημα) με ημερομηνία 20-01-2020, βεβαιώνεται ότι «ο λογαριασμός με αριθμό χρεώθηκε την 02/04/2014 με το ποσό των 22.843,01 € και αιτιολογία «ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΣΕ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ». Εν συνέχεια, μέρος του ποσού αυτού, ήτοι 10.000,00 € πιστώθηκε στο λογαριασμό με δικαιούχο την Την επόμενη ημέρα, την 03/04/2014, έγινε ΙΣΟΠΟΣΗ κατάθεση 10.000,00 € στον παραπάνω λογαριασμό με αιτιολογία συναλλαγής

Επειδή από την καρτέλα του προμηθευτή που προσκομίστηκε στον έλεγχο, προκύπτει ότι την 03/04/2014 ο συγκεκριμένος προμηθευτής μειώθηκε κατά το ποσό των 10.000,00 € οριστικά.

Επειδή δεν προσκομίστηκαν από τον προσφεύγοντα στοιχεία που να τεκμηριώνουν τον λόγο για τον οποίο πραγματοποιήθηκε στη συνέχεια η ισόποση πίστωση του ανωτέρω ποσού.

Ως εκ τούτου, ο ανωτέρω ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Πίστωση με Α/Α 285

Επειδή ο προσφεύγων προσκομίζει αποδεικτικό στοιχείο που δε σχετίζεται με το ποσό της πίστωσης 157,00 €.

Ως εκ τούτου, ο ανωτέρω ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Πίστωση με Α/Α 343

Επειδή ο προσφεύγων, ισχυρίζεται ότι το ποσό της πίστωσης **635,66 €** αφορά σε εξόφληση του υπ' αριθμόν/10-08-2013 τιμολογίου πώλησης της εταιρείας προς τον πελάτη

Επειδή ο προσφεύγων προσκόμισε τόσο αντίγραφο του εν λόγω τιμολογίου, όσο και ισοζύγιο πελατών 31/12/2012, 31/12/2013 και 31/12/2014, από τα οποία προκύπτει ότι:

- το υπόλοιπο του εν λόγω πελάτη την 31/12/2012 ήταν 469,86 €, ενώ την 31/12/2013 ήταν 1.105,52 €, δηλαδή είχε αυξηθεί κατά 635,66 €, ήτοι το ποσό του επίμαχου τιμολογίου.
- το ισοζύγιο του εν λόγω πελάτη την 31/12/2014 εμφανίζει στην στήλη της πίστωσης το ποσό 635,66 €, ήτοι το ποσό της επίμαχης πίστωσης που έλαβε χώρα την 08/07/2014.

Ως εκ τούτου, ο ανωτέρω ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται δεκτός και το ανωτέρω επιμέρους ποσό δε συνιστά προσαύξηση περιουσίας.

Πίστωση με Α/Α 389

Επειδή ο προσφεύγων, ισχυρίζεται ότι το ποσό της πίστωσης 2.743,58 € που έλαβε χώρα στις 04/09/2014 αφορά σε επανακατάθεση επιταγής πελάτη, η οποία είχε αρχικά κατατεθεί στις 01/09/2014, ωστόσο την επόμενη ημέρα 02/09/2014, το εν λόγω ποσό (αυξημένο κατά 15 € τραπεζικά έξοδα) είχε χρεωθεί από τον λογαριασμό, επειδή η επιταγή ήταν ακάλυπτη.

Επειδή από το αντίγραφο της κίνησης του τραπεζικού λογαριασμού που προσκομίστηκε, προκύπτει ότι η χρέωση που έγινε στις 02/09/2014 είχε αιτιολογία «ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΣΕ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ» και όχι «ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΛΟΓΩ ΑΚΑΛΥΠΤΗΣ ΕΠΙΤΑΓΗΣ», με συνέπεια η μετέπειτα κατάθεση στις 04/09/2014 να είναι ανατιολόγητη.

Ως εκ τούτου, ο ανωτέρω ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Πίστωση με Α/Α 414

Επειδή ο προσφεύγων, ισχυρίζεται ότι το ποσό της πίστωσης **3.000,00 €** αφορά πίστωση μέρους του ποσού είχε χρεωθεί την ίδια ημέρα από άλλο λογαριασμό του ιδίου.

Επειδή από το αντίγραφο του βιβλιαρίου του λογαριασμού (IBAN) που προσκομίστηκε, προκύπτει ότι από αυτόν τον λογαριασμό χρεώθηκε ποσό συνολικού ύψους 12.591,44 €, ήτοι ποσό μεγαλύτερο των 3.000,00 € που πιστώνονται.

Επειδή αποτελεί υποχρέωση της φορολογικής αρχής να αποδείξει ότι οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον προσφεύγοντα 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.

Ως εκ τούτου, ο ανωτέρω ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται δεκτός και το ανωτέρω επιμέρους ποσό δε συνιστά προσαύξηση περιουσίας.

Πίστωση με Α/Α 433

Επειδή ο προσφεύγων, ισχυρίζεται ότι το ποσό της πίστωσης 1.099,20 € προέρχεται από το άθροισμα της πώλησης κρασιών της εταιρείας (681,00 €) με τα έξοδα μεταφοράς τους (489,54 €), προσκομίζοντας και τα σχετικά παραστατικά.

Επειδή ωστόσο, αφενός το άθροισμα των ως άνω ποσών ισούται με 1.170,54 €, ήτοι ποσό διαφορετικό από την επίμαχη πίστωση και αφετέρου, το σχετικό έσοδο δεν έχει καταχωρηθεί στο ημερολόγιο πωλήσεων/ταμείου της εταιρείας που προσκομίζεται από τον προσφεύγοντα.

Ως εκ τούτου, ο ανωτέρω ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Πίστωση με Α/Α 473

Επειδή ο προσφεύγων, ισχυρίζεται ότι το ποσό της πίστωσης 702,00 € προέρχεται από το άθροισμα της πώλησης κρασιών της εταιρείας (450,00 €) με τα έξοδα μεταφοράς τους (252,15 €), προσκομίζοντας και τα σχετικά παραστατικά.

Επειδή ωστόσο, το σχετικό έσοδο δεν έχει καταχωρηθεί στο ημερολόγιο πωλήσεων/ταμείου της εταιρείας που προσκομίζεται από τον προσφεύγοντα.

Ως εκ τούτου, ο ανωτέρω ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Πίστωση με Α/Α 509

Επειδή ο προσφεύγων, ισχυρίζεται ότι το ποσό της πίστωσης **1.467,20 €** αφορά σε έμβασμα έναντι του υπ' αριθμόν/07-11-2014 τιμολογίου πώλησης της εταιρείας προς τον πελάτη

Επειδή ο προσφεύγων προσκόμισε αντίγραφο του εν λόγω τιμολογίου πώλησης, από όπου προκύπτει ότι το επίμαχο ποσό ταυτίζεται με την αξία του ΦΠΑ της σχετικής συναλλαγής, καθώς και αντίγραφο της καρτέλας προμηθευτή, όπως τηρείται από τον πελάτη, από όπου προκύπτει η καταχώρηση του εν λόγω τιμολογίου πώλησης.

Ως εκ τούτου, ο ανωτέρω ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται δεκτός και το ανωτέρω επιμέρους ποσό δε συνιστά προσαύξηση περιουσίας.

Κατόπιν των ανωτέρω, το ποσό που κρίνεται ως προσαύξηση περιουσίας του προσφεύγοντος περιορίζεται σε **199.436,60 €** (=326.087,08 - 121.047,62 - 500,00 - 635,66 - 3.000,00 - 1.467,20).

Συμπερασματικά, για αμφότερες τις χρήσεις 2013 και 2014 ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται **μερικώς αποδεκτός**.

Επειδή με το Αρ. πρωτ.: ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφο της ΙΤΔΕ, διευκρινίστηκαν τα κάτωθι:

«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 απαλλάγεί 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 απαλλάγεί 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 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.

4. Σημειώνεται ότι στην περίπτωση που ο φορολογούμενος εξαιρείται από τον εναλλακτικό τρόπο υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας με βάση τα άρθρα 31 και 32 του ν. 4172/2013 (π.χ. ανάπηρος για επιβατικό αυτοκίνητο), ή για τα κρινόμενα έτη δεν εφαρμόζονταν η δαπάνη απόκτησης περιουσιακών στοιχείων (πόθεν έσχες) του άρθρου 32 ν. 4172/2013 και δεν έχει φορολογηθεί το εισόδημά του βάσει προστιθέμενης διαφοράς τεκμηρίου τότε το αρνητικό υπόλοιπο που προκύπτει από την ανάλωση επηρεάζει αρνητικά τα θετικά υπόλοιπα του συνόλου των ετών που επικαλείται ο φορολογούμενος. Στην περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν

υποχρεούται σε υποβολή δήλωσης βάσει των εκάστοτε ισχυουσών διατάξεων, τότε δεν υπάρχει κεφάλαιο προς επίκληση για το έτος αυτό και λαμβάνεται ως μηδενικό. Επίσης, αν σε κάποιο έτος έχει προκύψει αρνητικό υπόλοιπο και το εισόδημα έχει φορολογηθεί βάσει τεκμηρίων τότε αυτό το υπόλοιπο δεν θα συμψηφιστεί με τα θετικά υπόλοιπα των ετών που επικαλείται ο φορολογούμενος (θεωρείται μηδενικό). Διευκρινίζεται ότι τα έτη προς επίκληση πρέπει να είναι συνεχόμενα μέχρι το προηγούμενο του κρινόμενου έτους. Το θετικό αλγεβρικό άθροισμα όλων των ετών θα αποτελέσει το συνολικό κεφάλαιο που σχηματίστηκε αυτά τα έτη (σχετ. η ΠΟΛ.1076/26.3.2015).
....».

Επειδή ο έλεγχος ζήτησε από τον προσφεύγοντα να δικαιολογήσει την προέλευση των Α/Α 256, 261, 341, 445 πιστώσεων συνολικού ύψους **127.666,50 €**, που αφορούν σε κατάθεση μετρητών.

Επειδή ο προσφεύγων, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, παραθέτει πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου των χρήσεων 2002-2012 (Πίνακας 2), προκειμένου να αποδείξει ότι κατά την 31.12.2012 είχε τη δυνατότητα να έχει στην κατοχή του το ανωτέρω ποσό σε μετρητά, ούτως ώστε να το καταθέσει στη συνέχεια.

Επειδή από τον πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου του προσφεύγοντος, προκύπτει ότι, κατά την 31.12.2012, είχε:

- υπόλοιπο διαθεσίμου εισοδήματος ύψους 3.108.122,51 €,
- υπόλοιπο τραπεζικών λογαριασμών συνολικού ύψους 2.845.058,64 €.

Επειδή ωστόσο, για τον υπολογισμό του ανωτέρω υπολοίπου διαθεσίμου εισοδήματος ύψους 3.108.122,51 €, ο προσφεύγων έχει συμπεριλάβει:

- υπόλοιπο «από μεταφορά» ύψους 1.217.359,27 €, το οποίο δηλαδή αντιστοιχεί σε περίοδο προγενέστερη αυτών που επικαλείται στον σχετικό πίνακα ανάλωσης, όντας παντελώς αναιτιολόγητο.
- ποσά επιστροφών ΦΠΑ συνολικού ύψους 2.822.249,36 €, για τα οποία όμως δεν προσκομίζονται οι σχετικές βεβαιώσεις έγκρισης επιστροφής από την αρμόδια ΔΟΥ Κορίνθου.

Επειδή όπως προκύπτει από την υπ' αριθμόν/2020 Έκθεση Απόψεων επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., ο έλεγχος, αφού έλαβε υπόψη του τον ανωτέρω πίνακα ανάλωσης που προσκομίστηκε από τον προσφεύγοντα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, προέβη στη σύνταξη αντίστοιχου πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου, λαμβάνοντας υπόψη τα δηλωθέντα εισοδήματα του προσφεύγοντος όπως αυτά προκύπτουν από τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των επικαλούμενων χρήσεων.

Επειδή από το εν λόγω πίνακα ανάλωσης, ο οποίος παρουσιάζεται στην επόμενη σελίδα της παρούσας απόφασης, και στον οποίο έχουν ληφθεί υπόψη τόσο το υπόλοιπο «από μεταφορά» ύψους 1.217.359,27 € όσο και οι επιστροφές ΦΠΑ ύψους 2.822.249,36 €, προκύπτει ότι ο προσφεύγων, κατά την 31.12.2012, είχε υπόλοιπο διαθεσίμου εισοδήματος ύψους 2.738.952,08 €,

και υπόλοιπο τραπεζικών λογαριασμών συνολικού ύψους 2.845.058,64 €, και κατά συνέπεια, δεν είχε τη δυνατότητα να κατέχει μετρητά προς κατάθεση.

Ως εκ τούτου, η Υπηρεσία μας αποδεχόμενη τον πίνακα ανάλωσης που συνέταξε ο έλεγχος **απορρίπτει** τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ως αβάσιμο.

Ως προς τον 3ο ως άνω λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 23, περ. θ' του ΚΦΕ (Ν. 4172/2013), από τα ακαθάριστα έσοδα δεν εκπίπτουν οι δαπάνες για την οργάνωση και διεξαγωγή ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων που αφορούν στη σίτιση και διαμονή πελατών ή εργαζομένων της κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το μισό τοις εκατό (0,5%) επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης.

Επειδή όπως διευκρινίστηκε με την ΠΟΛ 1094/2016, «τα ανωτέρω αποτελούν γενικό κανόνα έκπτωσης για όλες τις επιχειρήσεις που πραγματοποιούν δαπάνες σίτισης και διαμονής πελατών ή εργαζομένων τους στα πλαίσια οργάνωσης και διεξαγωγής ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων...».

Επειδή όπως διευκρινίστηκε με την ΠΟΛ 1113/2015, «όποια δαπάνη έχει χαρακτηριστεί ως παροχή σε είδος με βάση το άρθρο 13 του ν. 4172/2013 (ΠΟΛ.1219/6.10.2014 εγκύκλιός μας) και φορολογείται ως εισόδημα από μισθωτή εργασία, θεωρείται ότι πραγματοποιείται προς το συμφέρον της επιχείρησης (άρθρο 22 περ. α') και εκπίπτει ως έξοδο μισθοδοσίας, εφόσον πληρούνται και οι λοιπές προϋποθέσεις των περ. β' και γ' του άρθρου 22. Λοιπές δαπάνες που δεν εμπίπτουν στην έννοια των παροχών σε είδος (π.χ. διατακτικές μέχρι 6 ευρώ, παροχές μέχρι 300 ευρώ, χρήση κινητών τηλεφώνων σύμφωνα με την ΠΟΛ.1219/6.10.2014, παραχώρηση εταιρικών οχημάτων για το 70% του κόστους των αναφερομένων στις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 13 δαπανών, καύσιμα και διόδια εταιρικών οχημάτων, κ.λπ.) εκπίπτουν υπό το πρίσμα των διατάξεων του άρθρου 22. Τα ίδια ισχύουν και για τα ποσά των περ. α' και β' της παρ.1 του άρθρου 14 του ν. 4172/2013, αναφορικά με την κάλυψη δαπανών (διαμονής, σίτισης και κίνησης) από την επιχείρηση που καταβάλλουν οι εργαζόμενοι κατά την εκτέλεση της υπηρεσίας τους, τα οποία επίσης εκπίπτουν με τις προϋποθέσεις του άρθρου 22».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 14, παρ. 1(α') του ΚΦΕ (Ν. 4172/2013), από τον υπολογισμό του εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις εξαιρείται η αποζημίωση εξόδων διαμονής και σίτισης και η ημερήσια αποζημίωση που έχουν καταβληθεί από τον εργαζόμενο αποκλειστικά για σκοπούς της επιχειρηματικής δραστηριότητας του εργοδότη.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 22 του ΚΦΕ (Ν. 4172/2013), «κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.

....».

Επειδή σύμφωνα με την υπ' αριθμόν 266/2014 Απόφαση του Αρείου Πάγου, «από τον συνδυασμό των διατάξεων των άρθρ. 648, 649, 653 και 361 ΑΚ, 3 § 2 ν. 2112/1920, 5 § 1 ν. 3198/1955 και 1 της 95/1949 Διεθνούς Σύμβασης "περί προστασίας του ημερομισθίου" που κυρώθηκε με το ν. 3248/1955 συνάγεται ότι ως μισθός στην σύμβαση εργασίας θεωρείται κάθε παροχή, την οποία κατά νομική δέσμευση που απορρέει από το νόμο ή την σύμβαση καταβάλλει ο εργοδότης στον εργαζόμενο ως αντάλλαγμα της παρεχομένης εργασίας του, μέρος δε αυτού (είτε κατά πρόβλεψη της αρχικής σύμβασης, είτε με μεταγενέστερη συμφωνία) είναι δυνατόν να συνιστούν και παροχές σε είδος (εφόσον δίνονται σε αντάλλαγμα της εργασίας και όχι για άλλο λόγο, όπως για τις λειτουργικές ανάγκες της επιχείρησης κ.λπ.) και δη σε τροφή. Συνάγεται περαιτέρω ότι ο εργοδότης, κατά την διάρκεια της λειτουργίας της εργασιακής σχέσης, μπορεί να προβαίνει σε οικειοθελείς παροχές προς τον μισθωτό, παροχές δηλ. για τις οποίες δεν έχει καταρχήν νομική δέσμευση (και δη από την σύμβαση), ως ιδιαίτερη αμοιβή για την εργασία (που μπορούν, όπως προαναφέρθηκε, να συνίστανται και σε είδος, όπως η χορήγηση γεύματος στις εγκαταστάσεις της επιχείρησης του εργοδότη), η συνεχής δε και επανειλημμένη επί μακρόν και μάλιστα κατά τακτά χρονικά διαστήματα παροχή της ιδιαίτερης αυτής αμοιβής καταλήγει σε σιωπηρή συμφωνία για την τακτική καταβολή της, αποτελεί δηλ. μισθό με βάση την (σιωπηρά καταρτιζόμενη) σύμβαση,...».

Επειδή εν προκειμένω, ο προσφεύγων κατά τη διάρκεια της χρήσης 2014, διενήργησε δαπάνες ύψους 14.372,00 €, οι οποίες αφορούν σε δαπάνη σίτισης των εργατών κατά την εργασία τους στα αμπέλια του προσφεύγοντος, εκ των οποίων ο έλεγχος καταλόγισε ως λογιστική διαφορά το επιμέρους ποσό των **12.093,76 €**, κάνοντας χρήση των διατάξεων της περ. (θ') του άρθρου 23 του ΚΦΕ.

Επειδή βάσει των προπαρατεθεισών διατάξεων, η περ. (θ') του άρθρου 23 του ΚΦΕ εφαρμόζεται μόνο σε περιπτώσεις σίτισης εργαζομένων στα πλαίσια ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, η παραγωγικότητα της εν λόγω δαπάνης θα πρέπει να κριθεί με βάση τις διατάξεις του άρθρου 22 του ΚΦΕ, δηλαδή η δαπάνη εκπίπτει εφόσον πραγματοποιείται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της.

Επειδή κατά την κοινή πείρα, οι αγρότες που απασχολούν προσωπικό στα χωράφια τους για την εκτέλεση αγροτικών εργασιών, είθισται να χορηγούν τροφή σε αυτό κατά τη διάρκεια των διαλειμμάτων από την εργασία, δεδομένου ότι η εργασία αυτή είναι πολύωρη όσο και επίπονη, και αποτελεί κίνητρο για τους αγρότες, το προσωπικό που απασχολούν να διαθέτει ενέργεια και αντοχή ώστε να μεγιστοποιηθεί η αποδοτικότητα και κατ' επέκταση, τα προσδοκώμενα κέρδη.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται **αποδεκτός**.

Ως προς τον 4ο ως άνω λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

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 έκδοση 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 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 περιέχονται 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 προσηκόντα 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 προσηκόντα 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' 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 αντιμετώπιση 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 20/12/2019 Έκθεση Ελέγχου, ο έλεγχος έκρινε ότι η μεταφορά ποσού 1.620.163,18 € από ατομικό τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντος σε τραπεζικό λογαριασμό της εταιρείας, της οποίας ο προσφεύγων τυγχάνει εταίρος σε ποσοστό 70% και νόμιμος εκπρόσωπος, συνιστά επιστροφή δανείου του προσφεύγοντος προς την ανωτέρω εταιρεία.

Επειδή η φορολογική αρχή καταλόγισε τέλος χαρτοσήμου για τη χρήση 2013 με την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης στις 20.12.2019, 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 προσηκόντα 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**.

Α π ο φ α σ ι ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **24/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ

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

Υπ' αριθμ./20-12-2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Οικονομικού Έτους 2014 (01/01/2013-31/12/2013)

Ανάλυση	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ	Διαφορά ΔΕΔ-Δήλωσης
Φορολογητέο εισόδημα Ατομικό και τέκνων	64.193,60	225.312,34	115.431,96	51.238,36
Φόρος χρεωστικό ποσό	6.957,44	56.626,63	20.366,10	13.408,66
Πρόστιμο άρθρου 58 Ν. 4174/2013	0,00	24.834,59	6.704,33	6.704,33
Τόκος άρθρου 53 Ν. 4174/2013	0,00	26.106,12	7.047,59	7.047,59
Εισφορά αλληλεγγύης	6.014,14	12.458,89	8.063,67	2.049,53
Σύνολο φόρων τελών και εισφορών		107.054,65	29.210,11	29.210,11

Υπ' αριθμ./20-12-2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φορολογικού Έτους 2014 (01/01/2014-31/12/2014)

Ανάλυση	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ	Διαφορά ΔΕΔ-Δήλωσης
Φορολογητέο εισόδημα Ατομικό και τέκνων	392.824,71	731.005,55	592.261,31	199.436,60
Φόρος χρεωστικό ποσό	35.498,66	141.179,58	101.312,73	65.814,08
Πρόστιμο άρθρου 58 Ν. 4174/2013	0,00	52.840,46	32.907,04	32.907,04
Τόκος άρθρου 53 Ν. 4174/2013	0,00	0,00 (*)	0,00 (*)	0,00
Εισφορά αλληλεγγύης	15.712,99	29.240,22	23.690,45	7.977,46

Σύνολο φόρων τελών και εισφορών		172.048,61	106.698,58	106.698,58
---------------------------------------	--	------------	------------	------------

(*) Ο τόκος του άρθρου 53 του ΚΦΔ θα υπολογιστεί κατά την καταβολή.

Υπ' αριθμ./20-12-2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών
Χαρτοσήμου χρήσης 01/01/2013-31/12/2013

Βάσει Ελέγχου	78.763,25 €
Βάσει ΔΕΔ	0,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

Σ η μ ε ι ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.