



Καλλιθέα 23/9/2020

Αριθμός Απόφασης: 1833

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α1

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604559

Fax: 213 1604567

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

γ. της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Το άρθρο 6 περ. 4 ΠΝΠ Α' 75/30.3.2020, όπως κυρώθηκε και ισχύει με το άρθρο 1 ν. 4684/2020 και Α.1122/2020 Κοινή Απόφαση Υπουργού Οικονομικών και Διοικητή ΑΑΔΕ.

5. Την από 29/1/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, κατοίκου, οδός αρ., με Α.Φ.Μ., κατά των παρακάτω οριστικών πράξεων της Προϊσταμένης του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.):

-Της υπ' αριθμ./2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστικό έτος 01.01.2013 – 31.12.2013), με την οποία προσδιορίστηκε διαφορά ποσού φόρου εισοδήματος ύψους 84.034,58 Ευρώ, πλέον προστίμου άρθρου 58 Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ύψους 42.017,29 Ευρώ, πλέον τόκων άρθρου 53 Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ύψους 44.168,57 Ευρώ, πλέον εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 4.908,20 Ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 175.128,64 Ευρώ.

-Της υπ' αριθμ./2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, με την οποία προσδιορίστηκε διαφορά ποσού φόρου εισοδήματος ύψους 16.325,95 Ευρώ, πλέον προστίμου άρθρου 58 Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ύψους 8.162,98 Ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 24.488,93 Ευρώ.

-Της υπ' αριθμ./2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου ν. 4755/1930 χρήσεως 01.01.2013 – 31.12.2013, με την οποία προσδιορίστηκε διαφορά τελών χαρτοσήμου 2% ύψους 3.400,00 Ευρώ, πλέον εισφοράς υπέρ Ο.Γ.Α. 20%

ύψους 680,00 Ευρώ, πλέον προστίμου άρθρου 58 Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ύψους 2.040,00 Ευρώ, πλέον τόκων άρθρου 53 Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ύψους 2.144,45 Ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 8.264,45 Ευρώ.

-Της υπ' αριθμ./2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου ν. 4755/1930 φορολογικού έτους 2014 , με την οποία προσδιορίστηκε διαφορά τελών χαρτοσήμου 2% ύψους 1.040,00 Ευρώ, πλέον εισφοράς υπέρ Ο.Γ.Α. 20% ύψους 208,00 Ευρώ, πλέον προστίμου άρθρου 58 Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ύψους 624,00 Ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 1.872,00 Ευρώ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

6.Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ των οποίων ζητείται η επανεξέταση.

7.Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

8.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 29/1/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, 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:

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Ο έλεγχος διενεργήθηκε, προκειμένου να εξακριβωθεί αν συντρέχει περίπτωση εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 48§3 του Ν.2238/94 και του άρθρου 21§4 του Ν. 4172/2013, κατόπιν επεξεργασίας του ηλεκτρονικού αρχείου των τραπεζικών λογαριασμών του ελεγχόμενου, που περιήλθε στη διάθεση του ελέγχου μέσω του Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας.

Από τον έλεγχο προσδιορίστηκε προσαύξηση περιουσίας από πιστώσεις σε τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντα που δεν έγιναν αποδεκτές ότι ήταν αιτιολογημένες, αλλά κρίθηκαν ως προερχόμενες από άγνωστη αιτία και πηγή.

Ο έλεγχος προσδιόρισε εισόδημα των διατάξεων του άρθρου 48 παρ.3 ν.2238/94 & 21 ν.4172/2013,που το διαχειριστικό έτος 2013 ανέρχεται σε 265.265,33 ευρώ και για το φορολογικό έτος 2014 σε 55.175,00 ευρώ, βάσει των παρακάτω πιστώσεων/πρωτογενών καταθέσεων:

Α/Α	ΤΡΑΠΕΖΑ / ΑΡΙΘΜΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ ΗΜ/ΝΙΑ	ΠΙΣΤΩΣΗ (€)
	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	
8		3.800,00
		
16		3.475,00
17		1.290,00
		
24		2.000,00

		
25	..... ..... ..... .....	3.800,00
27	..... ..... ..... .....	4.560,00
33	..... ..... ..... .....	6.840,00
35	..... ..... ..... .....	1.500,00
37	..... ..... ..... .....	6.400,00
39	..... ..... ..... .....	9.120,00
41	..... ..... ..... .....	8.740,00
42	..... ..... ..... .....	9.880,00
43	..... ..... ..... .....	1.110,00
48	..... ..... ..... .....	2.900,00
49	..... ..... .....	20.000,00

		
50	..... ..... ..... .....	8.360,00
51	..... ..... ..... .....	6.080,00
52	..... ..... ..... .....	1.500,00
53	..... ..... ..... .....	5.700,00
58	..... ..... ..... .....	6.080,00
61	..... ..... ..... ..... .....	11.400,00
67	..... ..... ..... .....	5.000,00
68	..... ..... ..... .....	13.250,00
72	..... ..... ..... .....	7.000,00
81	..... ..... ..... .....	17.500,00

84		13.200,00
		
		
		
85		4.240,00
		
		
		
86		5.250,00
		
		
		
87		8.300,00
		
		
		
91		2.231,53
		
		
		
94		7.999,80
		
		
		
95		9.000,00
		
		
		
96		8.000,00
		
		
		
97		8.000,00
		
		
		
100		5.950,00
		

107	..... ..... ..... .....	2.000,00
110	..... ..... ..... .....	11.550,00
114	..... ..... ..... .....	12.250,00
ΣΥΝΟΛΟ ΕΤΟΥΣ 2013:		265.256,33
118	..... ..... ..... .....	3.500,00
124	..... ..... ..... .....	12.250,00
129	..... ..... ..... .....	3.000,00
135	..... ..... ..... .....	2.500,00
137	..... ..... ..... .....	7.000,00
138	..... ..... ..... .....	6.900,00
143	..... ..... ..... .....	1.300,00
	.....	4.650,00

144	..... ..... .....	
160	..... ..... ..... .....	2.025,00
162	..... ..... ..... .....	3.300,00
163	..... ..... ..... .....	8.750,00
ΣΥΝΟΛΟ ΕΤΟΥΣ 2014:		55.175,00

Με την από 29/1/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την επανεξέταση και, των παραπάνω Οριστικών Πράξεων του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1ος Λόγος Προσφυγής: Παράνομος και εσφαλμένος χαρακτηρισμός ως δήθεν «αναιτιολόγητης προσαυξήσεως περιουσίας» ποσών, των οποίων πλήρως αιτιολογείται η πηγή και η προέλευση.....Εν προκειμένω, παραθέτω κατωτέρω αναλυτική αιτιολόγηση επιμέρους ελεγχόμενων πιστώσεων, εκ της οποίας πλήρως αποδεικνύεται ότι τούτες σε καμία περίπτωση δεν αποτελούν τυχόν «αναιτιολόγητη προσαύξηση περιουσίας».

Συγκεκριμένα: Αναφορικά με τις πιστώσεις με REC ID 11676, ποσού 3.800,00 Ευρώ, στις 15-03-2013, REC ID 11687, ποσού 4.560,00 Ευρώ, στις 22-03-2013, REC ID 11716, ποσού 6.840,00 Ευρώ, στις 03-04-2013, REC ID 11741, ποσού 9.120,00 Ευρώ, στις 12-04-2013, REC ID 11761, ποσού 8.740,00 Ευρώ, στις 23-04-2013, REC ID 11783, ποσού 9.880,00 Ευρώ, στις 30-04-2013, REC ID 11818, ποσού 8.360,00 Ευρώ, στις 17-05-2013, REC ID 11827, ποσού 6.080,00 Ευρώ, στις 24-05-2013, REC ID 11842, ποσού 5.700,00 Ευρώ, στις 31-05-2013, REC ID 11860, ποσού 6.080,00 Ευρώ, στις 07-06-2013, REC ID 11886, ποσού 11.400,00 Ευρώ, στις 21-06-2013, REC ID 11955, ποσού 13.250,00 Ευρώ, στις 09-07-2013, REC ID 11989, ποσού 7.000,00 Ευρώ, στις 26-07-2013, REC ID 12077, ποσού 17.500,00 Ευρώ, στις 06-09-2013, REC ID 12094, ποσού 13.200,00 Ευρώ, στις 20-09-2013, REC ID 12117, ποσού 5.250,00 Ευρώ, στις 30-09-2013, REC ID 12176, ποσού 5.950,00 Ευρώ, στις 24-10-2013, REC ID 12263, ποσού 11.550,00 Ευρώ, στις 29-11-2013,

REC ID 12303, ποσού 12.250,00 Ευρώ, στις 20-12-2013, REC ID 12412, ποσού 3.500,00 Ευρώ, στις 30-01-2014, REC ID 12478, ποσού 12.250,00 Ευρώ, στις 06-03-2014, REC ID 12511, ποσού 3.000,00 Ευρώ, στις 21-03-2014 και REC ID 12614, ποσού 6.900,00 Ευρώ, στις 02-05-2014, επάγομαι τα ακόλουθα:

Όπως επισημάνθηκε και με τα νομίμως και εμπροθέσμως υποβληθέντα ενώπιον του ελέγχου Υπομνήματά μου, οι εν λόγω πιστώσεις στους λογαριασμούς υπ' αριθμ. της και

..... της με δικαιούχο εμένα τον ίδιο, δεν αποτελούν αδικαιολόγητες πιστώσεις και κατ' επέκταση φορολογητέο εισόδημα διότι αφορούν σε καταθέσεις μετρητών ή σε μεταφορές ποσών από λογαριασμό της Εταιρείας με την Επωνυμία «.....» και τον διακριτικό τίτλο: «.....», με Α.Φ.Μ. στους τραπεζικούς μου λογαριασμούς για την ταμειακή εξόφληση πελατών αυτών από την αγορά δικαιωμάτων απόσυρσης..... Δεδομένων των ανωτέρω, αφ' ης στιγμής είναι εμφανής η πηγή προελεύσεως των επίμαχων ποσών, όπως ρητώς και πανηγυρικώς διαλαμβάνει η εγκύκλιος - διαταγή ΠΟΛ. 1175/2017 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., οι προσβαλλόμενες καταλογιστικές πράξεις της Προϊσταμένης του Κ.Ε.Φ.Ο.ΜΕ.Π., καθ' ο μέρος καταλογίζουν διαφορές φόρου εισοδήματος κατ' αγνόηση των προαναλυθέντων, τυγχάνουν παράνομες και ακυρωτές.

2^{ος} Λόγος Προσφυγής: Παράνομος και εσφαλμένος χαρακτηρισμός ως «πρωτογενών καταθέσεων» ποσών που συνιστούν επιστροφή ταμειακής διευκολύνσεως.

2.1.Οι πιστώσεις με REC ID 11619, ποσού 1.290,00 Ευρώ, στις 14-02-2013 και REC ID 12915, ποσού 2.025,00 Ευρώ, στις 10-09-2014, συνιστούν επιστροφή ταμειακής διευκολύνσεως, δια καταθέσεως επιταγών, την οποία είχα χορηγήσει σε μετρητά προς τον κ., με τον οποίο διατηρώ μακροχρόνια φιλική σχέση και, ως εκ τούτου, δεν αποτελούν δήθεν αδικαιολόγητη προσαύξηση της περιουσίας μου.

Πρόκειται, συνεπώς, για μια προσωρινή ταμειακή διευκόλυνση μεταξύ ιδιωτών για την οποία δεν υφίσταται σύμβαση και, ως εκ τούτου, δεν υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου (Δ.Ε.Δ. 1683/2019, 1809/2019). Προσκομίζω και επικαλούμαι την από 25-04-2019 Υπεύθυνη Δήλωση του κ., με θεωρημένο το γνήσιο της υπογραφής του, δια των οποίων βεβαιώνονται τα ανωτέρω. (ΣΧΕΤ. 3)

2.2.Η πίστωση με REC ID 12945, ποσού 8.750,00 Ευρώ, στις 29-09-2014, συνιστά επιστροφή ταμειακής διευκολύνσεως, δια καταθέσεως τραπεζικής επιταγής, την οποία είχα χορηγήσει σε μετρητά προς τον κ., με τον οποίο διατηρώ μακροχρόνια φιλική σχέση και, ως εκ τούτου, δεν αποτελεί δήθεν αδικαιολόγητη προσαύξηση της περιουσίας μου. Πρόκειται, συνεπώς, για μια προσωρινή ταμειακή διευκόλυνση μεταξύ ιδιωτών για την οποία δεν υφίσταται σύμβαση και, ως εκ τούτου, δεν υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου (Δ.Ε.Δ. 1683/2019, 1809/2019). Προσκομίζω και επικαλούμαι την από 22-10-2019 Υπεύθυνη Δήλωση του κ., με θεωρημένο το γνήσιο της υπογραφής του, δια των οποίων βεβαιώνονται τα ανωτέρω. (ΣΧΕΤ. 4).

2.3. Οι πιστώσεις με REC ID 12159/21.10.2013 (ποσού 7.999,80 Ευρώ), 12160/21.10.2013 (ποσού 8.000,00 Ευρώ) και 12161/21.10.2013 (ποσού 9.000,00 Ευρώ), αξίας 24.999,80 € δεν αποτελούν αδικαιολόγητες καταθέσεις και κατ' επέκταση φορολογητέο εισόδημα, διότι αφορούν σε χορήγηση εντόκου δανείου από τον κ. (δανειοδότη) προς εμένα (δανειολήπτη), για λόγους προσωπικής ταμειακής διευκόλυνσης, δεδομένης της μακρόχρονης φιλικής μας σχέσης, βάσει της συνημμένης Σύμβασης Χορήγησης Δανείου με ημερομηνία 18.10.2013. Ειδικότερα ο κ. μου χορήγησε το ποσό των 24.999,80 € μέσω καταθέσεως επιταγών σε πίστωση των λογαριασμών υπ' αριθμ. Τράπεζας με δικαιούχο εμένα (επιταγή υπ' αριθμ. αξίας 8.000,00 €, λήξης 18.10.2013, Τράπεζας), υπ' αριθμ. Τράπεζας με τον ίδιο δικαιούχο (επιταγή υπ' αριθμ. αξίας 8.000,00 €, λήξης 21.10.2013, Τράπεζας) και υπ' αριθμ. Τράπεζας με τον ίδιο δικαιούχο (επιταγή υπ' αριθμ. αξίας 9.000,00 €, λήξης 19.10.2013,

Τράπεζας). Στην εν λόγω Σύμβαση μάλιστα αναφέρεται πως προς εξασφάλιση του κ. είχε εκδοθεί σε διαταγή του η επιταγή υπ' αριθμ. αξίας 27.000,00 €, λήξης 24.10.2015, Τράπεζας με χρέωση λογαριασμού μου.

Το δάνειο επιστράφηκε από εμένα, τμηματικώς, μέσω μεταφοράς με χρέωση του λογαριασμού με αριθμό με Δικαιούχο την κα , η οποία τυγχάνει σύζυγός μου, σε πίστωση του λογαριασμού υπ' αριθμ. της Τράπεζας με Δικαιούχο τον κ. Ειδικότερα, επιστράφηκε το ποσό των 26.000,00 € (2.000,00 € στις 29.09.2015, 2.000,00 € στις 06.11.2015, 2.000,00 € την 01.12.2015, 2.000,00 € στις 04.01.2016, 2.000,00 € 08.02.2016, 2.000,00 € στις 04.03.2016, 2.000,00 € στις 14.04.2016, 2.000,00 € στις 11.05.2016, 2.000,00 € στις 03.06.2016, 2.000,00 € στις 12.07.2016, 2.000,00 € στις 16.08.2016, 2.000,00 € στις 15.09.2016, 2.000,00 € στις 06.10.2016).

2.4. Η πίστωση με REC ID 12937, ποσού 3.300,00 Ευρώ, στις 25-09-2014, αφορά σε επιστροφή ταμειακής διευκόλυνσης, την οποία είχα χορηγήσει προς το εν λόγω πρόσωπο. Ειδικότερα, χορήγησα, κατόπιν αναλήψεως χρηματικού ποσού ύψους 3.800,00 Ευρώ, στις 15-07-2014 (REC ID 12796 βάσει της Κίνησης στο CD- Μαγνητικό Μέσο), χρηματικό ποσό ύψους 3.300,00 €, στις 15.07.2014, στον κ. για λόγους προσωπικής ταμειακής του διευκόλυνσης, δεδομένης της μακρόχρονης φιλικής τους σχέσης. Στη συνέχεια ο κ. μου επέστρεψε το εν λόγω ποσό μέσω κατάθεσης μετρητών σε πίστωση του λογαριασμού υπ' αριθμ. Τράπεζας με δικαιούχο εμένα.

2.5. Η πίστωση με REC ID 18817, ποσού ύψους 20.000,00 €, στις 16-05-2013, δεν αποτελεί αδικαιολόγητη κατάθεση και κατ' επέκταση φορολογητέο εισόδημα, διότι αφορά σε επιστροφή ταμειακής διευκόλυνσης. Ειδικότερα είχα χορηγήσει σε προγενέστερη ημερομηνία ποσό με μετρητά στον κ. για λόγους προσωπικής ταμειακής του διευκόλυνσης, δεδομένης της μακρόχρονης φιλικής μας σχέσεως. Στη συνέχεια ο κ. μου επέστρεψε το ποσό των 20.000,00 € μέσω κατάθεσης μετρητών σε πίστωση του λογαριασμού υπ' αριθμ. Τράπεζας με δικαιούχο εμένα.

Ειδικότερα, είχα προβεί σε αναλήψεις μετρητών συνολικής αξίας 20.650,5 € σε προγενέστερες ημερομηνίες [ειδικότερα βάσει της Κίνησης στο CD- Μαγνητικό Μέσο, 3.000,00 € στις 30.04.2013 (REC ID 11779), 6.400,00 € στις 30.04.2013 (REC ID 11782) και 11.650,54 € στις 02.05.2013 (REC ID 11796)], εκ των οποίων ποσό 20.000,00 € χορηγήθηκε στον κ. , για λόγους προσωρινής ταμειακής διευκολύνσεως. Πρόκειται, συνεπώς, για μια προσωρινή ταμειακή διευκόλυνση μεταξύ ιδιωτών για την οποία δεν υφίσταται σύμβαση και, ως εκ τούτου, δεν υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου (Δ.Ε.Δ. 1683/2019, 1809/2019).

Τέλος, αναφορικά με τις πιστώσεις με REC ID 11793 (ποσού 1.110,00 Ευρώ, στις 02-05-2013) και REC ID 12254 (ποσού 2.000,00 Ευρώ, στις 27-11-2013) και REC ID 12577 (ποσού 2.500,00 Ευρώ, στις 14-04-2014) παραπέμπω στα όσα αναλυτικώς εξέθεσα στο υπ' αριθμ. πρωτ. /2019 Υπόμνημά μου και, ειδικότερα, ότι οι εν λόγω πιστώσεις, από κοινού με άλλες, οι οποίες έγιναν δεκτές από τον έλεγχο, προέρχονται από προγενέστερες αναλήψεις μετρητών που είχαν πραγματοποιηθεί είτε από εμένα, είτε από τον κ.

Ο προσφεύγων υπέβαλλε το αριθ. ΔΕΔ.....ΕΙ/2020 υπόμνημα, προβάλλοντας τον ισχυρισμό της παραγραφής του χαρτοσήμου για τη διαχειριστική περίοδο 2013.

Περαιτέρω στις 25/6/2020 ο προσφεύγων αιτήθηκε ακρόαση η οποία πραγματοποιήθηκε στις 09/7/2020, και παρείχε διευκρινίσεις επί της ενδικοφανούς προσφυγής.

Στις 10/7/2020 υπέβαλλε το αριθ. πρωτ. ΔΕΔΕΙ 2020ΕΜΠ/10-7-2020 υπόμνημα με το οποίο προσκομίζει: α) αναλυτική κίνηση του υπ' αριθμ. λογαριασμού της με τονισμένες τις αναλήψεις που αφορούν τις επίδικες πιστώσεις από την, β)

αναλυτική κίνηση του υπ' αριθ..... λογαριασμού της Τράπεζας με τονισμένες τις αναλήψεις που αφορούν τις επίδικες πιστώσεις από την, γ) εγγραφές των ημερολογίων της εταιρείας, δ) εκτύπωση αρχείου excel, ε) αναλυτική κίνηση του λογαριασμού λογαριασμού τράπεζας της συζύγου και στ) σχετικά παραστατικά των μεταφορών ποσών προς τον

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν. 2238/94 ορίζεται ότι: «1. Εισόδημα στο οποίο επιβάλλεται ο φόρος είναι το εισόδημα που προέρχεται από κάθε πηγή ύστερα από την αφαίρεση των δαπανών για την απόκτηση του, όπως αυτό προσδιορίζεται ειδικότερα στα άρθρα 20 έως 51. ... 2. Το εισόδημα ανάλογα με την πηγή της προέλευσης του διακρίνεται κατά τις επόμενες κατηγορίες ως εξής: ...Ζ. Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών και από κάθε άλλη πηγή....», ενώ σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, όπως τροποποιήθηκε με την παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010 «Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' και 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 ελευθέρων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση».

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 «Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστικά και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου».

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

Επειδή, με την ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015 δόθηκαν διευκρινήσεις από το Β' Τμήμα της Διεύθυνσης Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών σχετικές με θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας. Συγκεκριμένα, μεταξύ άλλων, αναφέρονται τα εξής:

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.

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. 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, με την εγκύκλιο ΠΟΛ 1175/16-11-2017 παρασχέθηκαν πρόσθετες διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας, όπου μεταξύ άλλων 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 [...] 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 αναγκαίων, 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. [...] 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 δεν μπορεί να γίνει δεκτός.»

Επειδή στην εγκύκλιο διαταγή ΠΟΛ. 1095/2011 ορίζεται ότι:

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. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια), καταθέσεις, κλπ.

5. Κατά την εφαρμογή αυτών των διατάξεων, για κάθε υπόθεση που ελέγχεται, πιθανόν να προκύπτουν συγκεκριμένα προβλήματα, τα οποία πρέπει να ελέγχονται και να αντιμετωπίζονται το κάθε ένα ξεχωριστά και μεμονωμένα με τις δικές του ιδιαιτερότητες.

6. Συγκεκριμένα, απαιτείται να δοθεί ιδιαίτερη προσοχή στις υποθέσεις που ελέγχονται και για τις οποίες τα εισοδήματα παρελθόντων ετών ορισμένων κατηγοριών επιτηδευματιών, ή εν γένει φορολογουμένων, έχουν προσδιοριστεί τεκμαρτά, όπως επιχειρήσεις εκμετάλλευσης επιβατικών αυτοκινήτων δημόσιας χρήσης (ΤΑΧΙ), εκμετάλλευσης επιβατικών λεωφορείων των Κ.Τ.Ε.Λ., ή επιχειρήσεις για τις οποίες προβλεπόταν η επιβολή καταβαλλόμενου ετήσιου ποσού φόρου που αντιστοιχούσε σε ποσά εισοδήματος, όπως επιχειρήσεις εκμετάλλευσης φορτηγών αυτοκινήτων Δ.Χ., εκμετάλλευσης ενοικιαζομένων δωματίων και διαμερισμάτων, εκμετάλλευσης camping, πλανόδιων λιανοπωλητών και λιανοπωλητών σε κινητές λαϊκές αγορές κλπ., όπως προβλεπόταν με τις διατάξεις του άρθρου 33 του Κ.Φ.Ε. Στις υποθέσεις αυτές άλλα ήταν τα πραγματικά εισοδήματα και άλλα τα δηλούμενα, γεγονός που μπορεί να διαπιστωθεί, σε όσες περιπτώσεις οι εν λόγω φορολογούμενοι ήταν υποχρεωμένοι στην τήρηση βιβλίων και

στοιχείων του Κ.Β.Σ., ή από άλλα στοιχεία, τιμολόγια κλπ., όταν δεν είναι υπόχρεοι τήρησης βιβλίων.

Επίσης, με τις διατάξεις του άρθρου 49 του Κ.Φ.Ε., όπως ίσχυαν πριν την αντικατάστασή τους με τις διατάξεις του άρθρου 7 του ν.3842/2010, το καθαρό εισόδημα των αρχιτεκτόνων μηχανικών εξευρίσκεται με τη χρήση συντελεστή στις ακαθάριστες νόμιμες αμοιβές τους, οπότε και σε αυτή την περίπτωση άλλα είναι τα πραγματικά κέρδη και άλλα τα δηλούμενα φορολογητέα κέρδη.

Κατά τον ίδιο τρόπο το καθαρό γεωργικό εισόδημα, στην περίπτωση που δεν τηρούνται βιβλία Γ' κατηγορίας, προσδιορίζεται με αντικειμενική μέθοδο, οπότε είναι πολύ πιθανό το πραγματικό εισόδημα να είναι μεγαλύτερο από το αντικειμενικό – δηλούμενο εισόδημα.

Διευκρινίζεται ότι, σε όσες από τις παραπάνω περιπτώσεις τηρούνται βιβλία του ΚΒΣ, από τα οποία προκύπτουν λογιστικά κέρδη, αλλά οι υπόψη επιχειρήσεις / ελεύθεροι επαγγελματίες φορολογούνται όχι με αυτά, αλλά είτε με τεκμαρτά ποσά, είτε με κατ' αποκοπή φόρο, τότε για την κάλυψη της προσαύξησης της περιουσίας, θα λαμβάνονται υπόψη αυτά τα λογιστικά κέρδη εφόσον είναι μεγαλύτερα των τεκμαρτών.

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 επαγγελματιών, 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.

10. Οι παραπάνω διατάξεις ισχύουν για υποθέσεις που η προσαύξηση περιουσίας προέκυψε πριν ή μετά τις 30-9-2010 ημερομηνία ψήφισης του σχετικού νόμου, και η έκδοση των καταλογιστικών πράξεων γίνεται μετά τις 30-9-2010. Ειδικά για τις περιπτώσεις εκείνες των φορολογουμένων, οι οποίοι επικαλούνται έσοδα από εισοδήματα τα οποία έχουν φορολογηθεί τεκμαρτά με βάση τις ισχύουσες διατάξεις και λοιπές περιπτώσεις, όπως αναφέρονται ενδεικτικά παραπάνω στην παράγραφο 6 και εφόσον αυτά αποδεικνύονται από άλλα στοιχεία, ακαθάριστα έσοδα, βιβλία, τιμολόγια κλπ., οι εν λόγω διατάξεις δεν εφαρμόζονται για προσαύξηση περιουσίας που προκύπτει πριν τις 30-9-2010 ημερομηνία ψήφισης του νόμου.

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, όπως έχει κριθεί νομολογιακά με την υπ' αριθ. 884/2016 απόφαση του ΣτΕ (Β' Τμήμα Επταμελές), «η καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος. Σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου [...] το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.ά.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την

τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επίδικη, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, "τεκμήρια"), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), [...]13. Επειδή, 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 αναγκαιών, 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, ως προς την δικαιολόγηση των πιστώσεων λεκτέα είναι τα παρακάτω:

1. Ως προς τον 1ο Λόγο της Προσφυγής

Αναφορικά με τις πιστώσεις που περιλαμβάνονται στο λόγο αυτό και ότι δεν αποτελούν φορολογητέο εισόδημα (προσαύξηση περιουσίας), καθόσον αφορούν καταθέσεις μετρητών ή μεταφορές ποσών από λογαριασμό της Εταιρείας «.....» και τον διακριτικό τίτλο: «.....», με Α.Φ.Μ. στους επίδικους λογαριασμούς του προσφεύγοντα, για την εξόφληση μέσω αυτού, ιδιωτών πελατών της ως άνω επιχείρησης, για ποσά που αφορούσαν στην αγορά δικαιωμάτων απόσυρσης από αυτούς.

Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η εταιρεία πώλησης αυτοκινήτων, της οποίας είναι πρόεδρος & δ/νων σύμβουλος, συνέστηνε στην επιχείρηση «.....», ιδιώτες πελάτες που ενδιαφέρονταν να πουλήσουν τα δικαιώματα απόσυρσης χωρίς να αγοράσουν καινούργια αυτοκίνητα από τη Τα δικαιώματα αυτά τα αγόραζε η «.....» για την αγορά καινούργιων αυτοκινήτων ιδιοκτησίας της. Η εν λόγω επιχείρηση εξέδιδε προς τους ιδιώτες τιμολόγιο αγοράς στο οποίο επέβαλλε χαρτόσημο 2,4%, προέβαινε όμως στην πληρωμή(εξόφληση) αυτών καταβάλλοντας τα ποσά στους επίδικους λογαριασμούς του προσφεύγοντα, προκειμένου να τα αποδώσει αυτός στη συνέχεια με μετρητά στους δικαιούχους.

Επειδή, από τα στοιχεία που προσκομίζει και επικαλείται ο προσφεύγων με την ενδικοφανή προσφυγή και το 2^ο υπόμνημα προκύπτουν τα ακόλουθα: α) από την κίνηση του λογαριασμού υπ' αριθ..... της & του υπ' αριθ..... λογαριασμού της Τράπεζας, αναλυτικά οι πιστώσεις που έγιναν προς τους λογαριασμούς του προσφεύγοντα από την και οι αντίστοιχες αναλήψεις των ιδίων ποσών, ως κάτωθι:

Ημερομηνία	πίστωση από	Ανάληψη από	ΤΡΑΠΕΖΑ
------------	-------------------	-------------------	---------

15/03/2013	3.800		
19/03/2013		3.800	.....
22/03/2013	4.560	4.560	.....
03/04/2013	6.840		.....
04/04/2013		6.840	.....
12/04/2013	9.120		.....
15/04/2013		9.120	.....
23/04/2013	8.740		.....
24/04/2013		8.740	.....
30/04/2013	9.880		.....
02/05/2013		11.650	.....
17/05/2013	8.360		.....
20/05/2013		8.360	.....
24/05/2013	6.080	7.080	.....
31/05/2013	5.700		.....
03/06/2013		5.700	.....
07/06/2013	6.080		.....
10/06/2013		6.080	.....
21/06/2013	11.400		.....
25/06/2013		11.400	.....
09/07/2013	13.250		.....
10/07/2013		13.250	.....
26/07/2013	7.000		.....
29/07/2013		7.000	.....
06/09/2013	17.500		.....
09/09/2013		17.500	.....
20/09/2013	13.200		.....
23/09/2013		13.200	.....
30/09/2013	5.250		.....
01/10/2013		5.250	.....
24/10/2013	5.950		.....
25/10/2013		5.950	.....
29/11/2013	11.550		.....
02/12/2013		11.550	.....
20/12/2013	12.250		.....
23/12/2013		12.250	.....
ΣΥΝΟΛΟ 2013	166.510	169.280	
30/01/2014	3.500		.....
31/01/2014		3.500	.....
06/03/2014	12.250		.....
07/03/2014		12.250	.....
21/03/2014	3.000		.....
27/03/2014		3.000	.....
02/05/2014	6.900		.....
06/05/2014		6.900	.....
ΣΥΝΟΛΟ 2014	25.650	25.650	

Από τον παραπάνω πίνακα προκύπτει με σαφήνεια ότι τα ποσά που κατατίθενται στους λογαριασμούς του προσφεύγοντα από την αναλαμβάνονται εξ ολοκλήρου από αυτόν την ίδια ημέρα ή μετά από 2-3 ημέρες.

β) από την προσκόμιση είκοσι τριών (23) καταστάσεων που συνέταξε η στις οποίες περιλαμβάνονται τα ονόματα των ιδιωτών δικαιούχων των αμοιβών από τους οποίους αγόρασε τα δικαιώματα και οι αριθμοί αυτοκινήτων που αποσύρθηκαν και το συνολικό ποσό της κατάθεσης σε λογαριασμό του προσφεύγοντα κατά ημερομηνία. Επίσης προσκόμισε βεβαίωση από την, ότι οι πληρωμές προς τους διάφορους πιστωτές (ιδιώτες) γινόνταν με χρέωση των λογαριασμών της και σε πίστωση των λογαριασμών του προσφεύγοντα.

Πρόκειται για την πληρωμή 568 ιδιωτών των οποίων τα δικαιώματα απόσυρσης κυμαίνονται από 300-380 ευρώ, με αποτέλεσμα το ποσό που πιστώθηκε στους επίδικους λογαριασμούς του προσφεύγοντα να ανέρχεται σε 166.510,00 ευρώ το 2013 και σε 25.650,00 ευρώ το 2014.

γ) Επί πλέον ο προσφεύγων κατέθεσε, στα πλαίσια της δυνατότητας, στοιχεία που αφορούν τη διαδικασία απόσυρσης και συγκεκριμένα την άδεια κυκλοφορίας του οχήματος, την οριστική διαγραφή αυτού, το τιμολόγιο αγοράς του δικαιώματος, το πιστοποιητικό ταξινόμησης του καινούργιου αυτοκινήτου στο οποίο αναφέρεται ο αριθμός του αποσυρθέντος οχήματος, την άδεια κυκλοφορίας του νέου αυτοκινήτου ιδιοκτησίας της, από το οποίο προκύπτει ο αριθμός πλαισίου που συμπίπτει με αυτόν που αναφέρεται στο πιστοποιητικό ταξινόμησης, την καρτέλα πιστωτή της και σε δύο (2) περιπτώσεις ενδεικτικά υπεύθυνες δηλώσεις των ιδιωτών που εκχωρούν το δικαίωμα απόσυρσης και ότι εισέπραξαν το ανάλογο ποσό από τον προσφεύγοντα.

Από τα προεκτεθέντα, συνάγονται τα εξής συμπεράσματα: α) ότι ο προσφεύγων ως Πρόεδρος & Διευθύνων σύμβουλος της, έχοντας άμεσο συμφέρον για την πώληση καινούργιων αυτοκινήτων προς την, μεσολαβούσε στην διαδικασία απόσυρσης ΕΙΧ ιδιωτών οι οποίοι δεν έκαναν χρήση του δικαιώματος απόσυρσης των αυτοκινήτων ιδιοκτησίας τους αλλά μεταβίβαζαν αυτό στην με σκοπό την αγορά εκ μέρους της καινούργιων αυτοκινήτων από την και β) από τα υποβληθέντα στοιχεία προκύπτει με σαφήνεια ότι τα ποσά που πιστώνονται από την στους λογαριασμούς του προσφεύγοντα αναλαμβάνονται εξ ολοκλήρου από αυτόν, προφανώς για να αποδοθούν στους δικαιούχους ιδιώτες.

Επιπρόσθετα από την φορολογική αρχή δεν αποδείχθηκε η μη απόδοση των χρημάτων στους δικαιούχους, καθόσον αυτή δεν προέβη σε αναζήτηση πληροφοριών, από αυτούς όπως μπορούσε να κάνει σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 του ν.4174/2013.

Δεδομένου ότι, στην υπό κρίση περίπτωση η προέλευση των χρημάτων είναι γνωστή, η δε αιτία καταβολής στον προσφεύγοντα από την, είναι η απόδοση των χρημάτων στους δικαιούχους ιδιώτες πωλητές των δικαιωμάτων και κατά συνέπεια δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 48 ν.2238/1994 περί προσαύξησης περιουσίας, ο δε ισχυρισμός του προσφεύγοντα γίνεται αποδεκτός.

ΠΟΣΑ ΠΟΥ ΔΕΝ ΑΠΟΤΕΛΟΥΝ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ:

α. Χρήση 1/1-31/12/2013 166.510,00 ευρώ

β. Φορολογικό έτος 2014 25.650,00 ευρώ

2. Ως προς τον 2ο Λόγο της Προσφυγής

2.1 Σχετικά με τις πιστώσεις που ισχυρίζεται ότι αποτελούν επιστροφές ταμειακής διευκόλυνσης που είχε χορηγήσει, α) στον β) στον γ) στον & δ) στον

, επειδή για όλες των περιπτώσεων δεν προσκομίζονται στοιχεία καταβολής των εν λόγω ποσών στους δανειολήπτες εκ μέρους του προσφεύγοντα, δεν προκύπτει η αιτία καταβολής των επίδικων ποσών πιστώσεων εκ μέρους των παραπάνω στους λογαριασμούς του προσφεύγοντα και επομένως ο ισχυρισμός του ότι τα ποσά δεν αποτελούν προσαύξηση περιουσίας, αλλά ταμειακή διευκόλυνση, δεν γίνεται αποδεκτός.

2.2 Σχετικά με τον ισχυρισμό, ότι οι πιστώσεις με REC ID/2013 (ποσού 7.999,80 Ευρώ),/2013 (ποσού 8.000,00 Ευρώ) και/2013 (ποσού 9.000,00 Ευρώ), συνολικής αξίας 27.000,00 €, προέρχονται από χορήγηση εντόκου δανείου εκ μέρους του (δανειοδότη) προς τον προσφεύγοντα (δανειολήπτη) προσκομίζονται: α) η από 18-10-2013 σύμβαση χορήγησης δανείου, β) τα αντίγραφα των επιταγών υπ' αριθμ. αξίας 8.000,00 €, υπ' αριθμ. αξίας 8.000,00 €, 13 & υπ' αριθμ. αξίας 9.000,00 € της Τράπεζας, εκδόσεως

..... σε διαταγή του προσφεύγοντα, γ) το αντίγραφο της επιταγής υπ' αριθμ. αξίας 27.000,00 €, λήξης 24.10.2015 της Τράπεζας που εξέδωσε για εξασφάλιση ο προσφεύγων προς τον και δ) τα κατατεθέντα με το 2ο υπόμνημα παραστατικά επιστροφής των χρημάτων προς τον, μέσω μεταφοράς από τον λογαριασμό με αριθμό της της συζύγου του σε πίστωση του λογαριασμού υπ' αριθμ. της Τράπεζας με Δικαιούχο τον κ. Ειδικότερα, επιστράφηκε το ποσό των 26.000,00 € (2.000,00 € στις 29.09.2015, 2.000,00 € στις 06.11.2015, 2.000,00 € την 01.12.2015, 2.000,00 € στις 04.01.2016, 2.000,00 € 08.02.2016, 2.000,00 € στις 04.03.2016, 2.000,00 € στις 14.04.2016, 2.000,00 € στις 11.05.2016, 2.000,00 € στις 03.06.2016, 2.000,00 € στις 12.07.2016, 2.000,00 € στις 16.08.2016, 2.000,00 € στις 15.09.2016, 2.000,00 € στις 06.10.2016). Τα παραπάνω αποτελούν ικανά αποδεικτικά στοιχεία για την απόδειξη ότι το ποσό των 27.000,00 ευρώ για τη χρήση 2013 δεν αποτελεί προσαύξηση περιουσίας που προβλέπει η διάταξη της παρ.3 του άρθρου 48 ν.2238/1994, αλλά δάνειο που χορηγήθηκε στον προσφεύγοντα από τον Ποσό που δεν αποτελεί προσαύξηση περιουσίας 27.000,00 ευρώ για τη χρήση 2013

3. Ως προς τον ισχυρισμό, ότι οι πιστώσεις με REC ID 11793 (ποσού 1.110,00 Ευρώ, στις 02-05-2013), REC ID 12254 (ποσού 2.000,00 Ευρώ, στις 27-11-2013) και REC ID 12577 (ποσού 2.500,00 Ευρώ, στις 14-04-2014), προέρχονται από προγενέστερες αναλήψεις μετρητών, από την υποβληθείσα με την ενδικοφανή προσφυγή κατάσταση καταθέσεων –αναλήψεων προκύπτει, ότι στις 02/5/2013 είχε πραγματοποιηθεί ανάληψη 2.000,00 ευρώ, από 18/11-22/11/2013 ανάληψη ποσών 3.067,43 ευρώ, ποσά που καλύπτουν τις δύο πρώτες πιστώσεις. Για την τρίτη των πιστώσεων ποσού 2.500,00 Ευρώ, προκύπτει ότι στις 11-04-2014, έχει γίνει ανάληψη ποσού 500,00 ευρώ και στις 14/4/14 ποσού 1.250,00 ευρώ, ήτοι σύνολο 1.750,00 ευρώ, αλλά στις 14/4/2014 έχει πραγματοποιηθεί έβραν της επίδικης πίστωσης και άλλη πίστωση 1.500,00 σε λογαριασμό άλλης τράπεζας (.....) και επομένως το υπόλοιπο μετρητών εις χείρας του που απομένει για κάλυψη της κατάθεσης των 2.500,00 είναι 250,00 ευρώ. Επομένως ο ισχυρισμός που προβάλλεται για τη πίστωση ποσού 2.500,00 Ευρώ, στις 14-04-2014 απορρίπτεται.

Ποσά που δεν αποτελούν προσαύξηση περιουσίας από την εν λόγω παράγραφο:

α. 3.110,00 ευρώ για τη χρήση 2013 και β.250,00 ευρώ για το φορολογικό έτος 2014.

ΠΟΣΑ ΠΟΥ ΑΠΟΤΕΛΟΥΝ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ ΜΕ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗ:

1.ΧΡΗΣΗ 2013:

ΠΟΣΟ ΕΛΕΓΧΟΥ	265.256,33 €
ΜΕΙΟΝ ΠΟΣΑ ΠΟΥ ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΟΥΝΤΑΙ	<u>196.620,00 €</u> (166.510,00+27.000,00 +3.110,00)
ΥΠΟΛΟΙΠΟ	68.636,33 €

2.ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014:

ΠΟΣΟ ΕΛΕΓΧΟΥ	52.675,00 €
ΜΕΙΟΝ ΠΟΣΑ ΠΟΥ ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΟΥΝΤΑΙ	<u>25.900,00 €</u> (25.560,00+250,00)
ΥΠΟΛΟΙΠΟ	26.775,00 €

4. Ως προς τον ισχυρισμό που προβάλλεται με το από 27/5/2020 υπόμνημα σχετικά με την παραγραφή του χαρτοσήμου χρήσης 2013.

Επειδή, με την απόφαση ΣτΕ 433/2020 Τμ. Β' αναφορικά με τη προθεσμία παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου προς επιβολή τέλους χαρτοσήμου & της εισφοράς υπέρ ΟΓΑ, κρίθηκαν τα ακόλουθα:

5.Επειδή,ούτε στον Κώδικα νόμων περί τελών χαρτοσήμου ούτε στον ν. 4169/1961 υπάρχουν διατάξεις περί παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου προς επιβολή, αντιστοίχως, του οφειλόμενου τέλους χαρτοσήμου (πρβλ. ΣτΕ 28/1975, 737/1979, 3293/1979 7μ., 3085, 3553-3556/1980, 394, 2780/1982, 3666/1983 7μ., 4008, 4567/1983, 1890/1985, 1995/1987, 1493/1989, 3514/1996 7μ., 2579/1998, 1561/2003) ή της κατ' άρθρο 11 παρ. 1 περ. Γ του ν. 4169/1961 εισφοράς υπέρ ΟΓΑ (ΣτΕ 1561/2003, πρβλ. ΣτΕ 4476/1990, 3389/1999). Εξάλλου, δεν

μπορούν να εφαρμοσθούν ούτε οι γενικές διατάξεις περί παραγραφής του Αστικού Κώδικα, όπως η διάταξη του άρθρου 249 Α.Κ., η οποία ορίζει μεν ότι «Εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, οι αξιώσεις παραγράφονται σε είκοσι χρόνια», αφορά ωστόσο αστικές σχέσεις και δικαιώματα και δεν διέπει φορολογικές διαφορές (πρβλ. ΣτΕ 582/2019 7μ., 3014/2010). Αντιθέτως, ισχύει κατ' αρχήν πενταετής προθεσμία παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου προς επιβολή του οφειλόμενου τέλους χαρτοσήμου και της κατ' άρθρο 11 παρ. 1 περ. Γ του ν. 4169/1961 εισφοράς υπέρ ΟΓΑ από το τέλος του έτους εντός του οποίου γεννάται η υποχρέωση καταβολής τέλους χαρτοσήμου, κατ' ανάλογη εφαρμογή (για τις ένδικες χρήσεις) της διάταξης της παρ. 1 του άρθρου 84 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε., ν. 2238/1994, Α' 151), και, κατ' εξαίρεση, δεκαετής προθεσμία παραγραφής της εν λόγω αξίωσης, με την αυτή αφετηρία, κατ' ανάλογη εφαρμογή (για τις ένδικες χρήσεις) της παρ. 4 του ίδιου άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε., εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγράφου αυτής.

Επειδή, με την αριθ. Ε 2147/2020 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα: Χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή τελών χαρτοσήμου και της ειδικής εισφοράς υπέρ ΟΓΑ, ορίστηκε 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.

Επειδή, στη προκειμένη περίπτωση ο έλεγχος στη φορολογία χαρτοσήμου της διαχειριστικής περιόδου 2013, ολοκληρώθηκε στις 23/12/2019 με την σύνταξη της επίδικης Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φορολογίας Χαρτοσήμου, και την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης, ήτοι μετά τη συμπλήρωση του χρόνου της πενταετούς παραγραφής, που για τη διαχειριστική περίοδο 2013 είναι η 31.12.2018, κατ' ανάλογη εφαρμογή της διάταξης της παρ.1 του άρθρου 84 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος της απόφασης του Διοικητή της

ΑΑΔΕ με αριθ. Ε 2147/2020 και της ΣτΕ 433/2020, ο ισχυρισμός που προβάλλεται με το υπόμνημα γίνεται δεκτός.

Αποφασίζουμε

την **μερική αποδοχή** της από 29/1/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με Α.Φ.Μ.

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

Β. Διαχειριστική περίοδος 01/01/2013-31/12/2013

β.1 ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ:

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης		Ποσά ΔΕΔ		Διαφορά
	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	
Α - Β. Από ακίνητα	4.706,65	0,00	4.706,65	0,00	0,00
Γ. Από κινητές αξίες	0,00		0,00	0,00	0,00
Δ. Από εμπορικές επιχειρήσεις	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Ε. Από γεωργικές επιχειρήσεις			0,00	0,00	0,00
ΣΤ. Από μισθωτές υπηρεσίες			0,00	0,00	0,00
Ζ. Από ελευθέρια επαγγέλματα	0,00	0,00	68.636,33	0,00	68.636,33
Εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης				0,00	0,00
Συνολικό εισόδημα	4.706,65	0,00	73.342,98	0,00	68.636,33
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται	0,00				0,00
Υπόλοιπο	4.706,65	0,00	73.342,98	0,00	68.636,33
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται					0,00
Άθροισμα	0,00	0,00	73.342,98	0,00	68.636,33
Εκπτώσεις δαπανών άρθρου 8 ν. 2238/1994					0,00
Φορολογητέο εισόδημα	0,00	0,00	73.342,98	0,00	68.636,33

β.2 ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Α.	Φορολογητέο εισόδημα και φόρος βάσει κλίμακας		Ποσά Δήλωσης		Ποσά ΔΕΔ		Διαφορά
			Εισόδημα	Φόρος κ.λπ.	Εισόδημα	Φόρος κ.λπ.	
	Εισόδημα-φόρος κλίμακας		4.706,65	470,67	73.342,98	19.621,00	

1.	Του συζύγου	Μείωση του φόρου					
		Υπόλοιπο φόρου (α)		470,67		19.621,00	19.150,33
	Εισόδημα-φόρος κλίμακας		0,00	0,00	0,00	0,00	
2.	Της συζύγου	Μείωση του φόρου					
		Υπόλοιπο φόρου (β)		0,00		0,00	0,00
		Επιβάρυνση φόρου αποδείξεων (γ)					0,00
B.	Συμπληρωματικός φόρος						
	Στο ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα (δ)		4.852,22	145,57	4.852,22	145,57	
	Φόρος που αναλογεί [(α) + (β) + (γ) + (δ)]			616,24		19.766,57	19.150,33
Γ.	Εκπτώσεις από το φόρο που αναλογεί						
	1. Φόρος που παρακρατήθηκε στο εισόδημα από :						
	α) Κινητές αξίες						
	β) Εμπορικές επιχειρήσεις						
	γ) Ακίνητα						
	δ) Μισθωτές υπηρεσίες						
	ε) Ελευθέρια επαγγέλματα						
	στ) Την αλλοδαπή						
	2. Φόρος που προκαταβλήθηκε :						
	α) Το προηγούμενο οικονομικό έτος			181,05		181,05	
	β) Ειδικών περιπτώσεων			0,00	0,00	0,00	
	3. Φόρος που καταβλήθηκε με βάση						
		Υπόλοιπο φόρου		435,19		19.585,52	19.150,33
Δ.	Σε περίπτωση χρεωστικού υπόλοιπου φόρου προστίθενται και σε περίπτωση πιστωτικού υπόλοιπου φόρου αφαιρούνται :						
	1. Προκαταβολή φόρου για το επόμενο οικονομικό έτος			338,93		338,93	0,00
	2. Τέλη χαρτοσήμου στο ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων			145,57		145,57	0,00
	3. Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου			29,11		29,11	0,00
	4. Πρόσθετος φόρος λόγω εκπροθέσμου			0,00		0,00	
	5. Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου λόγω εκπροθέσμου & εισφορά υπέρ ΟΓΑ			0,00		0,00	
	6. Πρόσθετος φόρος/πρόστιμο ανακρίβειας/μη υποβολής (ευνοϊκότερη κύρωση)						0,00
	Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ν.2523/1997:22.980,40						
	Φόρος με ευνοϊκότερες διατάξεις :75.989,37						
	β) Πρόστιμο άρθρο 58 και τόκος άρθρου 53 ν.4174/2013						0,00
	<i>Ανακρίβεια</i>	19.150,33*0,5	50,00%			9.575,17	9.575,17
	<i>Τόκοι</i>	72 μήνες X 0,73%	52,56%			10.065,41	10.065,41
	7. Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου ανακρίβειας/μη υποβ.						0,00
	8. Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου						0,00
	9. Φόρος πολυτελούς διαβίωσης			2.112,00		2.112,00	0,00
	10. Εισφορά Αλληλεγγύης			9.594,91		9.594,91	0,00

							0,00
	Σύνολο			12.655,71		51.446,62	38.790,91
	Έκπτωση λόγω υποβολής της δήλωσης μέσω διαδικτύου και λοιπών συμφηφισμών					0,00	0,00
		Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση		12.655,71		51.446,62	38.790,91

Ανάλυση εισοδήματος για επιβολή έκτακτης εισφοράς:

Συνολικό εισόδημα: 73.342,98

Αυτοτελώς φορολογούμενα ποσά & φόρος: 44.644,55

Συνολικό εισόδημα: 117.987,53

Τεκμαρτό εισόδημα: 191.902,57

Εισόδημα επιβολής εισφοράς: 191.902,57

β.3 Χαρτόσημο & ΟΓΑ χαρτοσήμου: Μηδέν

Γ. Φορολογικό έτος 2014

γ.1 ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ:

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ					
ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης		Ποσά ΔΕΔ		Διαφορά
	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	
Ακίνητη περιουσία	4.609,61	0,00	4.609,61	0,00	0,00
Τόκοι	4,90	2.230,84	4,90	2.230,84	0,00
Μερίσματα	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Δικαιώματα					0,00
Ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα	0,00	0,00	0,00		0,00
Εισόδ. του άρθ 21 παρ.4 ν.4172/13			26.775,00		26.775,00
Αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα					0,00
Μισθωτή εργασία - Συντάξεις	45.000,00	0,00	45.000,00	0,00	0,00
Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου					0,00
	0,00	0,00			0,00
Εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
					0,00
Συνολικό δηλωθέν εισόδημα	49.614,51	2.230,84	76.389,51	2.230,84	26.775,00
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμφηφίζονται					0,00
Υπόλοιπο	49.614,51	2.230,84	76.389,51	2.230,84	26.775,00
Προστιθέμενη διαφορά δαπανών					0,00

Εκπτώσεις εισοδήματος					0,00
Φορολογητέο εισόδημα	49.614,51	2.230,84	76.389,51	2.230,84	26.775,00
Απαλλασσόμενα επιχειρημ. δραστηριότητας					0,00
Αυτοτελώς φορολογούμενα ποσά	0,00	36.097,84	0,00	36.097,84	0,00
Συνολικό εισόδημα	49.614,51	38.328,68	76.389,51	38.328,68	26.775,00
Τεκμαρτό εισόδημα	218.910,79	17.166,67	218.910,79	17.166,67	0,00
Εισόδημα επιβολής ειδικής εισφοράς αλληλ.	218.910,79	38.328,68	218.910,79	38.328,68	

γ.2 ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ:

		Ποσά Δήλωσης		Ποσά ΔΕΔ		Διαφορά
Φορολογητέο εισόδημα και φόρος βάσει κλίμακας		ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	
Φορολογητέο εισόδημα		49.614,51	2.230,84	76.389,51	2.230,84	26.775,00
Φόρος κλίμακας		12.707,80	334,63	21.543,55	334,63	8.835,75
Μείον: Μειώσεις από το φόρο		82,99	55,41	82,99	55,41	0,00
Πλέον: Προσαύξηση φόρου αποδείξεων		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Φόρος που αναλογεί		12.624,81	279,22	21.460,56	279,22	8.835,75
Μείον						
Φόρος που παρακρατήθηκε στο εισόδημα από:						
α) Τόκους-Μερίσματα-Δικαιώματα		0,73	334,62	0,73	334,62	0,00
β) Επιχειρηματική δραστηριότητα				0,00	0,00	0,00
γ) Μισθωτή εργασία - Συντάξεις		11.974,14	0,00	11.974,14	0,00	0,00
δ) Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου				0,00	0,00	0,00
ε) Αλλοδαπή προέλευση				0,00	0,00	0,00
Φόρος που προκαταβλήθηκε				0,00	0,00	0,00
α) το προηγούμενο οικονομικό/φορολογικό έτος		338,93	0,00	338,93	0,00	0,00
β) Ειδικών περιπτώσεων				0,00	0,00	0,00
Φόρος που καταβλήθηκε βάσει				0,00	0,00	0,00
Μείωση επιστροφής φόρου				0,00	0,00	0,00
	Υπόλοιπο φόρου (+/-)	311,01	-55,40	9.146,76	-55,40	8.835,75
Πλέον						
Προκαταβολή φόρου για το επόμενο φορολογικό έτος						0,00
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτου		145,57		145,57		0,00
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		29,11		29,11		0,00
Σύνολο φόρου εισοδήματος (+/-)		485,69	-55,40	9.321,44	-55,40	8.835,75
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.				4.417,88	0,00	4.417,88
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		7.867,25	766,57	7.867,25	766,57	0,00
Τέλος επιτηδεύματος						0,00

Φόρος πολυτελούς διαβίωσης	1.372,80	1.372,80	1.372,80	1.372,80	0,00
μείον εισφορά που παρακρατήθηκε					
Συνολικά ποσά (+/-)	9.725,74	2.083,97	22.979,37	2.083,97	13.253,62
ΣΥΝΟΛΑ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗΣ					
Διαφορά συμψηφισμού					
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση		11.809,71		25.063,33	13.253,62

γ.3 Χαρτόσημο & ΟΓΑ χαρτοσήμου:1.872,00 ευρώ (ως πράξη)

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΤΗΣ 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.