



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 3-9-2020

Αριθμ. Αποφ.: 1381

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aade.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την Α. 1122/29-05-2020 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ορίζεται παράταση της προθεσμίας του β' εδαφίου της παραγράφου 4 του 6^{ου} άρθρου της από 30-3-2020 ΠΝΠ (Α' 75) σχετικά με τα πρόσθετα μέτρα και τις ρυθμίσεις για την αντιμετώπιση της ανάγκης περιορισμού της διασποράς του κορωνοϊού, έως και την 30.09.2020.

5. Την με ημερομηνία κατάθεσης **03-02-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του ... με **ΑΦΜ** ..., δικηγόρου ..., κατά των με αριθμ. **α)../11-12-2019** πράξης επιβολής προστίμου Ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), διαχειριστικής περιόδου 1/1 – 31/12/2013, **β)../11-12-2019** πράξης επιβολής προστίμου Ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) φορολογικής περιόδου 1/1-31/12/2014, **γ)../11-12-2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2013), **δ)../11-12-2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, **ε)../11-12-2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1 – 31/12/2013 και **στ)../11-12-2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2014, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

6. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση ή η τροποποίηση.

7. Την από 24/02/2020 Έκθεση Απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής..

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 03-02-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του ..., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- Με την με αριθμό **../11-12-2019** πράξη επιβολής προστίμου ΚΦΑΣ διαχειριστικής περιόδου 1/1 – 31/12/2013 επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο Κ.Φ.Α.Σ ύψους **670,47€**, λόγω ανακριβούς έκδοσης δύο Α.Π.Υ. για παροχή υπηρεσιών, συνολικής καθαρής αξίας 1.901,68€, πλέον Φ.Π.Α. που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 του Ν. 4337/2015.
- Με την με αριθμό **../11-12-2019** πράξη επιβολής προστίμου ΚΦΑΣ φορολογικού έτους 2014 επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο Κ.Φ.Α.Σ ύψους **1.750,00€**, λόγω ανακριβούς έκδοσης επτά (7) Α.Π.Υ. για παροχή υπηρεσιών, συνολικής καθαρής αξίας 2.716,12€, πλέον Φ.Π.Α. που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. θ' του Ν. 4174/2013.
- Με την με αριθμό **../11-12-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 – 31/12/2013), επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 5.216,14€, πλέον επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου αρχικής δήλωσης ποσού 2.593,01€, πλέον

πρόστιμο ανακρίβειας ποσού 8.377,02€, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ποσού 745,35€, μείον έκπτωση μέσω Internet ποσού 41,72€, ήτοι **συνολικό ποσό 16.973,24€**, λόγω έκδοσης δύο Α.Π.Υ. ανακριβών ως προς την αξία τους, με ποσό ανακρίβειας 1.901,68€ πλέον Φ.Π.Α., λόγω προσθήκης λογιστικών διαφορών που προέκυψαν από την έκπτωση δαπανών που δεν αναγνωρίζονται στη φορολογία εισοδήματος, συνολικού ποσού 2.998,70€, λόγω είσπραξης ενοικίων ύψους 1.500,00€ που δεν δηλώθηκαν στη δήλωση φόρου εισοδήματος, αλλά και λόγω διαπίστωσης πρωτογενών καταθέσεων ύψους 11.666,33€, για τις οποίες δεν αιτιολογήθηκε επαρκώς η αιτία και η πηγή προέλευσής τους, με αποτέλεσμα να θεωρηθούν ως προσαύξηση περιουσίας.

- Με την με αριθμό **.../11-12-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 138,93€, ενώ μειώθηκε η εισφορά αλληλεγγύης για ποσό - 6,44€, ήτοι **συνολικό ποσό 132,49€**, λόγω έκδοσης επτά Α.Π.Υ. ανακριβών ως προς την αξία τους με ποσό ανακρίβειας 2.716,12€ πλέον Φ.Π.Α., λόγω διαπίστωσης πρωτογενών καταθέσεων ύψους 3.450,00€, για τις οποίες δεν αιτιολογήθηκε επαρκώς η αιτία και η πηγή προέλευσής τους, με αποτέλεσμα να θεωρηθούν ως προσαύξηση περιουσίας και λόγω μη δήλωσης εισοδήματος από ενοίκια ύψους 125,00€.
- Με την με αριθμό **.../11-12-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 – 31/12/2013, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά Φ.Π.Α. ποσού 782,39€ πλέον πρόσθετου φόρου ποσού 773,87€, ήτοι συνολικό ποσό **1.556,26€**, λόγω ανακριβούς έκδοσης δύο Α.Π.Υ. με ποσό ανακρίβειας 1.901,68€, πλέον Φ.Π.Α. ποσού 437,39€ και λόγω απόρριψης από τον έλεγχο δαπάνης επισκευής λέβητα ύψους 1.500€, πλέον Φ.Π.Α. ποσού 345,00€.
- Με την με αριθμό **.../11-12-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α φορολογικής περιόδου 1/1/2014 – 31/12/2014, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά Φ.Π.Α. ποσού 624,70€ πλέον προστίμου άρθρου 58^Α του Ν. 4174/2013 ποσού 312,35€, ήτοι συνολικό ποσό **937,05€**, λόγω ανακριβούς έκδοσης επτά Α.Π.Υ. με ποσό ανακρίβειας 2.716,12€, πλέον Φ.Π.Α. ποσού 624,70€.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν στα πλαίσια ελέγχου που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. Τρικάλων στον προσφεύγοντα δικηγόρο, δυνάμει της με αριθμ. **.../25-05-2018** εντολής μερικού ελέγχου, για τις χρήσεις 2013 – 2014, σύμφωνα με τις διατάξεις των Πολ.1037/2005 & Α.1293/2019.

Στα πλαίσια του ελέγχου κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα η υπ' αριθμ. **.../29-5-2018** γνωστοποίηση των άρθρων 397 και 398 του ν. 4512/2018, καθώς και η υπ' αριθμ. **.../07-09-2018** πρόσκληση παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ν. 4174/2013, βάσει της οποίας

προσκομίστηκαν τα βιβλία & στοιχεία, ενώ στις 01-04-2019 κοινοποιήθηκε το υπ' αριθμ. .../1-4-2019 αίτημα παροχής πληροφοριών για την προσκόμιση αποδεικτικών των κινήσεων των τραπεζικών του λογαριασμών.

Από τον έλεγχο στα βιβλία & στοιχεία του προσφεύγοντα και στους τραπεζικούς του λογαριασμούς διαπιστώθηκαν τα εξής:

Στη χρήση 2013:

Η καταχώρηση στο βιβλίο εσόδων – εξόδων των καθαρών αμοιβών των Α.Π.Υ. του οικείου έτους μειωμένων κατά τον παρακρατηθέντα από το δικηγορικό σύλλογο φόρο, συνολικού ποσού 6.613,51€.

Η καταχώρηση στα βιβλία και η έκπτωση δαπάνης που αφορά σε τοποθέτηση λέβητα αερίου και εγκατάστασης καλοριφέρ - Τ.Π.Υ. .../27-11-2012, καθαρής αξίας 1.500€, πλέον Φ.Π.Α. 345,00€, η οποία αφορά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο και γι' αυτό δεν αναγνωρίζεται από τον έλεγχο στην ελεγχόμενη χρήση 2013.

Η καταχώρηση στα βιβλία δαπάνης αποσβέσεων παγίων ύψους 1.498,70€, για τα οποία δεν προσκομίστηκε κανένα αποδεικτικό στοιχείο.

Η ανακριβής έκδοση δύο (2) Α.Π.Υ. με καθαρή αξία ανακρίβειας ποσού 1.901,68€ πλέον Φ.Π.Α. ποσού 437,39€.

Η είσπραξη ενοικίου ποσού 1.500,00€ το οποίο δεν συμπεριελήφθη στη δήλωση φόρου εισοδήματος.

Περαιτέρω, ο προσφεύγων δεν αιτιολόγησε επαρκώς την πηγή και την προέλευση έξι τραπεζικών καταθέσεων συνολικού ποσού 11.666,33€, με αποτέλεσμα ο έλεγχος να τις χαρακτηρίσει ως προσαύξηση περιουσίας.

Οι παραπάνω διαφορές καταλογίστηκαν στη φορολογία εισοδήματος και εκδόθηκε η υπ' αριθμ. .../11-12-2019 προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2014.

Περαιτέρω, ο έλεγχος εξέδωσε την υπ' αριθμ. .../11-12-2019 πράξη επιβολής προστίμου ΚΦΑΣ, διαχειριστικής περιόδου 1/1/ - 31/12/2013, λόγω ανακριβούς έκδοσης δύο Α.Π.Υ. καθαρής αξίας 1.901,68€.

Στη φορολογία Φ.Π.Α. δεν αναγνωρίστηκε ο Φ.Π.Α. δαπανών ύψους 345,00€ που αφορά δαπάνη αγοράς λέβητα και εγκατάστασης καλοριφέρ προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου, ενώ καταλογίστηκε ο Φ.Π.Α. εκροών ύψους 437,39€, που αντιστοιχεί στην ανακριβή αξία των δύο Α.Π.Υ.

Στη χρήση 2014:

Η ανακριβής έκδοση επτά (7) Α.Π.Υ. με καθαρή αξία ανακρίβειας ποσού 2.716,12€ πλέον Φ.Π.Α. ποσού 624,70€.

Η είσπραξη ενοικίου ποσού 125,00 € το οποίο δεν συμπεριελήφθη στη δήλωση φόρου εισοδήματος.

Περαιτέρω, ο προσφεύγων δεν αιτιολόγησε επαρκώς την πηγή και την προέλευση τεσσάρων καταθέσεων ύψους 3.450€, με αποτέλεσμα ο έλεγχος να τις χαρακτηρίσει ως προσαύξηση περιουσίας.

Επιπρόσθετα, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων δεν συμπεριέλαβε στη δήλωση φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους, τις κρατήσεις του δικηγορικού συλλόγου, ποσού 6.613,51€, τις οποίες αναγνώρισε ο έλεγχος και συμπεριέλαβε κατά τον προσδιορισμό φόρου εισοδήματος.

Οι παραπάνω διαφορές καταλογίστηκαν στη φορολογία εισοδήματος και εκδόθηκε η υπ' αριθμ. .../11-12-2019 προσβαλλόμενη οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014.

Λόγω της ανακριβούς έκδοσης επτά Α.Π.Υ. εκδόθηκε η υπ' αριθμ. .../11-12-2019 πράξη επιβολής ΚΦΑΣ, ενώ στη φορολογία Φ.Π.Α. καταλογίστηκε ο φόρος εκροών ποσού 624,70€ που αντιστοιχεί στην ανακριβή αξία των ως άνω ΑΠΥ.

Τέλος, μετά την επίδοση, στις 8-11-2019, του υπ' αριθμ. .../1-11-2019 σημειώματος διαπιστώσεων και των συνημμένων προσωρινών πράξεων, ο προσφεύγων υπέβαλε το υπ' αριθμ. .../28-11-2019 υπόμνημά του, παραθέτοντας του ισχυρισμούς του επί του αποτελέσματος του ελέγχου, οι οποίοι δεν έγιναν δεκτοί από τον έλεγχο.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου .../3-2-2020 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση ή τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλλει φόρο. Οι προσβαλλόμενες πράξεις απεστάλησαν από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. ταχυδρομικά στις 17-12-2019. Συνεπώς, σύμφωνα με το άρθρο 5 του Ν. 4174/2013, η κοινοποίηση αυτών θεωρείται ότι έχει συντελεστεί μετά την πάροδο δεκαπέντε ημερών, ήτοι την 3-1-2020, ημερομηνία κατά την οποία το δικαίωμα του δημοσίου να επιβάλλει φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 του Ν. 2238/94 και 57 του Ν. 2859/2000, έχει αποσβεσθεί.
2. Ως προς την τραπεζική κατάθεση του ..., ποσού 10.000€ στις 2-7-2013, εσφαλμένα θεωρήθηκε από τη φορολογική αρχή ως προσαύξηση περιουσίας, καθώς αφορά δάνειο μεταξύ δύο ιδιωτών και δεν έχει καμιά σχέση με την επαγγελματική του δραστηριότητα. Προσκομίσθηκε η από 22-12-2010 σύμβαση άτοκου δανείου, για την οποία εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 806 επ. Α.Κ. και όχι οι διατάξεις του άρθρου 8 του Ν. 1892/1990, το οποίο ισχύει όταν στη σύμβαση δανείου ένα τουλάχιστον από τα αντισυμβαλλόμενα μέρη είναι επιτηδευματίας. Περαιτέρω, η πηγή προέλευσης είναι γνωστή και η φορολογική αρχή δεν απέδειξε ότι ο χαρακτήρας της συναλλαγής έχει σχέση με την επαγγελματική ιδιότητα του φορολογούμενου.

3. Έλλειψη αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων. Ούτε στην έκθεση ελέγχου, ούτε στο σημείωμα διαπιστώσεων δεν αιτιολόγησε η φορολογική αρχή ποιο ήταν το είδος της συναλλαγής που φέρεται να είχε με τον ... (κατάθεση δικογράφου, παροχή νομικών συμβουλών, παράσταση σε δικαστήριο κλπ), γεγονός που καθιστά την έκθεση πλημμελώς αιτιολογημένη.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή στο άρθρο 72§11 Ν. 4174/2013 (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: «11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί

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

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ.1 του ν. 2238/1994, ορίζεται ότι : «1.Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου β9, 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...

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρο 9 παρ.5 του Ν.2523/1997 «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα Πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα Πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.»

Επειδή, στην παρ. 1 του άρθρου 36 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: « Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού

προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.

Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 57 παρ.1 του Ν. 2859/2000 «*Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου*».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, οι προσβαλλόμενες πράξεις που αφορούν επιβολή φόρου εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου ΚΦΑΣ στη χρήση 2013, εκδόθηκαν στις 11-12-2019 και εστάλησαν με ταχυδρομική επιστολή στις 17-12-2019, ήτοι η κοινοποίηση τεκμαίρεται ότι συντελέστηκε, σύμφωνα με το άρθρο 5 παρ.5 του Ν. 4174/2013, στις 3-1-2020. Ωστόσο, κατ' εφαρμογή της μεταβατικής διάταξης του άρθρου 72 παρ.11 του Ν. 4174/2013, η έκδοση πράξεων επιβολής προστίμου διακόπτει την παραγραφή.

Περαιτέρω, σε ότι αφορά τη χρήση 2014, το δικαίωμα του δημοσίου να επιβάλλει φόρο και πρόστιμα, κατ' εφαρμογή του άρθρου 36 του Ν. 4174/2013, παραγράφεται μετά την πάροδο πέντε ετών από τη λήξη του έτους που υποβλήθηκε η αντίστοιχη δήλωση, ήτοι την 31/12/2020.

Κατά συνέπεια, ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς το δεύτερο και τρίτο ισχυρισμό

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, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: «*Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι*

εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Επειδή, στην παρ.3 του άρθρου 2 του Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ) ορίζεται ότι «κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία».

Επειδή, στο άρθρο 31 του Ν. 2238/94 ορίζεται ότι: «1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία με την απλογραφική ή διπλογραφική μέθοδο εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων, με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 51Α και 51Β του παρόντος.

α) των γενικών εξόδων διαχείρισης, στα οποία περιλαμβάνονται:[.], β), γ), δ), ε),

στ) Τα ποσά των αποσβέσεων για τα ενσώματα ή άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία της οικονομικής μονάδας»

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 απόκτησή του, όπως αυτό προσδιορίζεται ειδικότερα στα άρθρα 20 έως 51. ... 2. Το εισόδημα ανάλογα με την πηγή της προέλευσής 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, οι διατάξεις περί προσαύξησης της περιουσίας εντασσόμενες στη νομοθεσία περί φορολογίας εισοδήματος, στο μέτρο που προβλέπουν ότι εισόδημα άγνωστης πηγής ή αιτίας λογίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών, απλώς υπάγουν,

κατά πλάσμα δικαίου και για τις ανάγκες της επιβολής του φόρου εισοδήματος το εισόδημα άγνωστης προέλευσης στη φορολογία εισοδήματος από την άσκηση ελευθέρων επαγγελματιών. (ΣΤΕ 1895/2015, ΣΤΕ Τμήμα Β' 1897/2016).

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013 (ΚΦΕ), ορίζεται ότι: «4. Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας».

Επειδή περαιτέρω, με την παρ. 4 του άρθρου 29 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «4. Το εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 4 του άρθρου 21 φορολογείται με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%)».

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

Επειδή, στην **Πολ. 1095/2011** 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 χρεώγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια), καταθέσεις, κλπ».

Επειδή περαιτέρω, με την εγκύκλιο ΠΟΛ 1175/16-11-2017 παρασχέθηκαν πρόσθετες διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας, όπου μεταξύ άλλων επισημαίνονται τα εξής: «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 (ΣΤΕ 884/2016) [...]** 5. ... Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος επικαλείται μεν τη λήψη δανείου από ελληνική ή αλλοδαπή επιχείρηση, αλλά δεν υπάρχει σχετικό έγγραφο βέβαιης χρονολογίας και ούτε μπορεί να αποδειχθεί η λήψη του δανείου αυτού από άλλα στοιχεία (π.χ. κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών του δανειστή ή του δανειζόμενου από τις οποίες να προκύπτει δόση ή επιστροφή χρημάτων), τότε ο ισχυρισμός του φορολογούμενου περί δανείου δεν μπορεί να γίνει δεκτός».

Επειδή σύμφωνα με τη ΔΕΑΦ Α' 1144110/2011/2015 : «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.)»

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά με την υπ' αριθ. **884/2016** απόφαση του **ΣτΕ** (Β' Τμήμα Επταμελές) ότι «7. ο ΚΦΕ (άρθρα 66 επ.) και, ήδη, ο ν. 4174/2013 (άρθρα 13 επ. παρέχει στη φορολογική αρχή εξουσία ελέγχου της ακρίβειας των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, με διάφορα μέσα....Ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των μεγάλων ποσών που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του. Κατ' ακολουθίαν, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρ. 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρ. 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013. Επομένως, οφείλει, κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των δηλώσεών του φορολογίας εισοδήματος. Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς που προβάλλει προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών στους τραπεζικούς λογαριασμούς του λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή (και περαιτέρω, σε περίπτωση άσκησης ένδικης προσφυγής, από το διοικητικό δικαστήριο) των αποδείξεων σε βάρος του και επιτρέπεται να οδηγήσει στη συναγωγή συμπερασμάτων προς θεμελίωση της ύπαρξης παράβασης ανακρίβειας της δήλωσής του και αντίστοιχης φοροδιαφυγής.....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 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 επάρκεια/ιά τους.».

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

Επειδή, στο άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται

να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

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

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 65 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «*Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου*».

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

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, με την υπ' αριθμόν **886/2016** απόφαση του **ΣτΕ** (επταμελές τμήμα), σχετικά με την επιβολή κυρώσεων μη έκδοσης απόδειξης παροχής υπηρεσιών έχει κριθεί ότι το ποσό που ανευρίσκεται σε τραπεζικό λογαριασμό του φορολογούμενου επιτηδευματία, σε σχέση με το οποίο δεν έχει εκδοθεί από αυτόν φορολογικό στοιχείο, η φορολογική αρχή πρέπει να διαπιστώσει με τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο ότι ο επιτηδευματίας εισέπραξε το επίμαχο ποσό ως αμοιβή για

την παροχή υπηρεσίας. Ωστόσο, η φορολογική αρχή δεν ανταποκρίνεται στο εν λόγω βάρος της σε περίπτωση που δεν προβαίνει στην κατά τα ανωτέρω κρίση, αλλά απλώς θεωρεί ότι πρόκειται για περιουσιακή προσαύξηση άγνωστης προέλευσης.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 8 παρ.16 του Ν. 1882/1990 «*Συμφωνητικά που καταρτίζονται μεταξύ επιτηδευματιών ή τρίτων για οποιανδήποτε συναλλαγή θεωρούνται μέσα σε δέκα (10) ημέρες από της ημερομηνίας καταρτίσεως και υπογραφής από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., άλλως είναι ανίσχυρα και δεν έχουν κανένα έννομο αποτέλεσμα*».

Επειδή, στο άρθρο 13 του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου ορίζεται ότι οποιαδήποτε σύμβαση συνάπτεται εγγράφως μεταξύ ιδιωτών ή μεταξύ ιδιώτη και επιτηδευματία υπόκειται στο τέλος χαρτοσήμου του άρθρου 12, ήτοι σε χαρτόσημο 3% και ΟΓΑ χαρτοσήμου 20%. Περαιτέρω, στα άρθρα 62 & 63 του ΚΤΧ ορίζεται ότι ιδιωτικά έγγραφα τα οποία δεν έχουν χαρτοσημανθεί νομίμως δεν γίνονται δεκτά από τις δημόσιες υπηρεσίες.

Επειδή, όπως έχει κριθεί με τη ΣΤΕ 4326/2016, με τη διάταξη του άρθρου 8 παρ.16 του Ν. 1882/1990 καθιερώνεται γενικώς το ανίσχυρο κάθε συμφωνητικού, δημοσίου ή ιδιωτικού, εφ' όσον τούτο δεν έχει υποβληθεί εμπροθέσμως προς θεώρηση στην αρμόδια ΔΟΥ, αλλά η δυσμενής αυτή συνέπεια ισχύει μόνον έναντι της φορολογικής αρχής, χωρίς η ακυρότητα να επεκτείνεται μεταξύ των συμβαλλομένων (ΣΤΕ 280/2009, ΑΠ 80/2010, 1405/2008, 90/2005, 735, 761, 1698/2001).

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων επικαλείται ότι η επίμαχη πίστωση στις 2-7-2013, ποσού 10.000€, με καταθέτη τον ..., αφορά επιστροφή δανείου, βάσει του από 22-12-2010 έγγραφου ιδιωτικού συμφωνητικού δανείου, το οποίο όμως δεν έχει κατατεθεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ούτε έχει χαρτοσημανθεί νομίμως.

Περαιτέρω, αλυσιτελώς προβάλλεται ο ισχυρισμός, περί μη απόδειξης από τη φορολογική αρχή του είδους της επαγγελματικής συναλλαγής με τον ..., δεδομένου ότι δεν επιβλήθηκε πρόστιμο λόγω μη έκδοσης στοιχείου από παροχή υπηρεσίας στο πλαίσιο του επιτηδεύματος, αλλά το ποσό της πίστωσης των 10.000€ θεωρήθηκε ως προσαύξηση περιουσίας.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του δεν μπορεί να γίνει δεκτός.

Επειδή, οι από 11-12-2019 οικείες εκθέσεις ελέγχου ΚΦΑΣ, φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, ενώ τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Αποφασίζουμε

τη μερική αποδοχή της από 03-02-2020 και με αριθ. πρωτ. ... ενδικοφανούς προσφυγής του ... με ΑΦΜ ... και

A) την τροποποίηση των:

α) υπ' αριθμ. .../11-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2014, λόγω αριθμητικών σφαλμάτων και

β) υπ' αριθμ. .../11-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2013, λόγω εσφαλμένης απεικόνισης των φορολογητέων εισροών και εκροών, καθώς και του φόρου εισροών και εκροών

B) την επικύρωση των:

α) υπ' αριθμ. .../11-12-2019 & 884/11-12-2019 οριστικών πράξεων επιβολής προστίμου,

β) της υπ' αριθμ. .../11-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 και

γ) της υπ' αριθμ. .../11-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2014.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

1) Επί της υπ' αριθμ. .../13-12-2019 πράξης επιβολής προστίμου του Ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ), διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 – 31/12/2013

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	670,47€	670,47€

2) Επί της υπ' αριθμ. .../11-12-2019 πράξης επιβολής προστίμου του Ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ), φορολογικού έτους 2014

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	1.750,00€	1.750,00€

3) Επί της υπ' αριθμ. .../11-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 – 31/12/2013).

Υπ' αρ. .../11-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος οικονομικού έτους 2014	ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ

Φορολογητέο εισόδημα	Ατομικό και τέκνων	54.402,65	79.247,54	79.247,54	24.844,89
	της συζύγου	1.159,64	1.159,64	1.159,64	0,00
φόρος	πιστωτικό ποσό	2.593,01			-2.593,01
	Χρεωστικό ποσό	0,00	5.216,14	5.216,14	5.216,14
Προκαταβολή φόρου		80,61	80,61	80,61	0,00
Μειώσεις internet		-41,72		-41,72	0,00
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης		1.246,00	1.246,00	1.246,00	0,00
Εισφορά αλληλεγγύης		1.632,08	2.377,43	2.377,43	745,35
Τέλος επιτηδεύματος		1.300,00	1.300,00	1.300,00	0,00
Σύνολο φόρου για καταβολή		1.623,96	10.220,18	10.178,46	8.554,50
Πρόστιμο άρθρου 49 ν.4509/2017			8.377,02	8.377,02	8.377,02
ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		1.623,96	18.597,20	18.555,48	16.931,52

Η ως άνω πράξη τροποποιείται λόγω ορθής απεικόνισης ως προς την έκπτωση φόρου λόγω υποβολής της δήλωσης μέσω internet.

4)Επί της υπ' αριθμ. .../11-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014.

Κύριος φόρος	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	138,93 €	138,93 €
Εισφορά αλληλεγγύης	-6,44 €	-6,44 €
Συνολικό ποσό	132,49 €	132,49 €

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

5)Επί της υπ' αριθμ. .../11-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2013.

Υπ'αρ. .../11-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	103.294,74	106.696,42	105.196,42	1.901,68
Αξία φορολογητέων εισροών	14.768,21	14.768,21	13.268,21	1.500,00
Φόρος εκροών	23.757,79	24.540,18	24.195,18	437,39
Υπόλοιπο φόρου εισροών	23.757,79	23.757,79	23.412,79	345,00

Χρεωστικό υπόλοιπο		782,39	782,39	782,39
Πρόσθετος φόρος Ν.4509/2017		773,87	773,87	773,87
Σύνολο φόρου για καταβολή		1.556,26	1.556,26	1.556,26

Η ως άνω πράξη τροποποιείται λόγω ορθής απεικόνισης ως προς την αξία των φορολογητέων εισροών, εκροών καθώς και του φόρου εκροών και εισροών.

6)Επί της υπ' αριθμ. .../11-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2014.

Διαφορά κύριου φόρου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	624,70 €	624,70 €
Διαφορά πρόσθετου φόρου	312,35 €	312,35 €
Συνολικό ποσό	937,05 €	937,05 €

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η υπάλληλος του Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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