



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 15/10/2020

Αριθμός απόφασης: 2208

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604553

ΦΑΞ : 213 1604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ. Α 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. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), όπως τροποποιήθηκε με την Α 1122/2020 Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2088/31-05-2020).

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

3. Την 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. Την από **22/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με ΑΦΜ, κατοίκου, κατά: α) της υπ' αριθ./16-12-2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 και β) της υπ' αριθ./16-12-2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου έτους 2013, της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω Οριστικές Πράξεις της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καθώς και τις οικείες εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, και μερικού ελέγχου τελών χαρτοσήμου επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

7. Το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2020 ΕΜΠ/29-07-2020 Συμπληρωματικό Υπόμνημα.

8. Το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2020 ΕΜΠ/02-09-2020 πόρισμα του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, επί της με αριθ./30-07-2020 πράξης αναπομπής της Υπηρεσίας μας.

9. Το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2020 ΕΜΠ/30-09-2020 Συμπληρωματικό Υπόμνημα.
10. Το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2020 ΕΜΠ/20-10-2020 πόρισμα του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, επί της με αριθ. /30-09-2020 πράξης αναπομπής της Υπηρεσίας μας.
11. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **22/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς του με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων των ενδικοφανών προσφυγών, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αρ /16-12-2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 152.809,61 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 156.721,53 ευρώ, πλέον εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 19.672,59 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **329.203,73 ευρώ**.

Με την υπ' αριθμ. /16-12-2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου έτους 2013 της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος χαρτόσημο ποσού 9.490,00 ευρώ & ΟΓΑ χαρτοσήμου 1.898,00 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω μη υποβολής δήλωσης ποσού 11.679,53 ευρώ, ήτοι σύνολο **23.067,53 ευρώ**.

Οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν μετά τον μερικό έλεγχο ως προς τη φορολογία εισοδήματος που διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα για την χρήση 01/01/2013-31/12/2013 από το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., σύμφωνα με την /09-09-2019 εντολή μερικού ελέγχου της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Στα πλαίσια του ανωτέρω ελέγχου διενεργήθηκε και έλεγχος των πρωτογενών καταθέσεων του προσφεύγοντος με επεξεργασία του ηλεκτρονικού αρχείου - Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου ελέγχου προσαύξησης περιουσίας (Ε.Λ.Α.Ε.Π.Π.), στο οποίο περιλαμβάνονται οι κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών και λοιπών χρηματοοικονομικών προϊόντων του προσφεύγοντος για το χρονικό διάστημα από 01/01/2013 έως 31/12/2013.

Αφού ο έλεγχος επεξεργάστηκε τα με αριθμ. πρωτ. /13-06-2019, /09-09-2019 και /26-07-2019 υπομνήματα που υπέβαλε ο προσφεύγων πριν τη κοινοποίηση σε αυτόν του υπ' αριθμ. /30-10-2019 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου και τα με αριθμ. πρωτ. /22-11-2019 και /16-12-2019 υπομνήματα που υπέβαλε μετά τη κοινοποίηση του ως άνω Σημειώματος Διαπιστώσεων, ο έλεγχος έκρινε ότι έχει επέλθει προσαύξηση της περιουσίας του προσφεύγοντος, προερχόμενη από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 κατά το ποσό των **477.735,63 ευρώ** για το **οικονομικό έτος 2014**, η οποία προέκυψε όπως παρουσιάζεται στους κάτωθι πίνακες:

ΠΙΝΑΚΑΣ 1

Ημερομηνία πιστώσεων	.....
4/1/2013	9.100,00
11/1/2013	2.000,00
21/1/2013	10.000,00
25/1/2013	1.146,00
14/2/2013	5.000,00
26/3/2013	3.500,00
2/4/2013	10.000,00
14/8/2013	1.700,00
3/9/2013	1.400,00
3/10/2013	5.000,00
21/10/2013	2.100,00
4/11/2013	1.140,00
6/11/2013	1.300,00
11/11/2013	1.940,00
11/11/2013	2.000,00
14/11/2013	1.500,00
14/11/2013	6.485,00
18/11/2013	12.190,00
20/11/2013	11.715,00
21/11/2013	1.400,00
21/11/2013	8.940,00
22/11/2013	4.520,00
25/11/2013	2.350,00
25/11/2013	11.030,00
26/11/2013	5.465,00
27/11/2013	6.500,00
28/11/2013	3.750,00
29/11/2013	5.495,00
2/12/2013	6.000,00
2/12/2013	6.315,00
3/12/2013	6.910,00
4/12/2013	1.970,00
4/12/2013	6.295,00
5/12/2013	5.000,00
6/12/2013	4.600,00
6/12/2013	5.000,00

6/12/2013	5.435,00
6/12/2013	5.805,00
9/12/2013	12.950,00
10/12/2013	5.350,00
11/12/2013	3.315,00
13/12/2013	4.390,00
16/12/2013	4.975,00
20/12/2013	1.200,00
23/12/2013	2.000,00
23/12/2013	12.745,00
ΣΥΝΟΛΟ	238.921,00

ΠΙΝΑΚΑΣ 2

α/α	REC ID	ΕΠΩΝΥΜΙΑ Ταργετ Π.Ι.	ΑΡ. ΛΟΓ/ΜΟΥ	ΣΥΝ/ΧΟΙ	ΗΜ/ΝΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΚΩΔΙΚΟΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΟΣΟ
1	8538	.....	.....	1) 2)	03/01/13	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	.....	10.864,63
2	8547	.....	.....	.....	07/01/13	Άμεση μεταφορά μέσω ΕΝΑΛΛΑΚΤΙΚ	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΣΩ ALINE	4.000,00
3	8559	.....	.....	1) 2)	21/01/13	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	10.000,00
4	8560	.....	.....	1) 2)	21/01/13	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	10.000,00
5	8660	.....	.....	1) 2)	02/04/13	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	10.000,00
6	8661	.....	.....	1) 2)	02/04/13	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	10.000,00
7	8663	.....	.....	1) 2)	02/04/13	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	10.000,00
8	8739	.....	.....	1) 2)	28/05/13	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	1.500,00
9	8758	.....	.....	1) 2)	03/06/13	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ	.....	1.650,00
10	8931	.....	.....	1) 2)	13/09/13	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	4.000,00
11	8932	.....	.....	1) 2)	13/09/13	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	4.000,00
12	8936	.....	.....	1)	18/09/13	ΜΕΤΑΦΟΡΑ	.....	24.300,00

				2)		ΑΓΤΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ		
13	8957	.....	.....	.....	04/10/13	Κατάθεση/ανάλ ηψη σε λογαριασμό	.....	1.500,00
14	9016	.....	.....	.....	08/11/13	Άμεση μεταφορά μέσω εναλλακτικ	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΣΩ ALINE	1.000,00
15	9036	.....	.....	1) 2)	20/11/13	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	ΑΝΑΛΗΨΗ	1.500,00
16	9052	.....	.....	1) 2)	27/11/13	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	.....	4.500,00
17	9074	.....	.....	1) 2)	06/12/13	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	.....	5.000,00
							ΣΥΝΟΛΟ	113.814,63

ΠΙΝΑΚΑΣ 3

Ημερομηνία εγγραφής ταμείου	Περιγραφή εγγραφής ταμείου	Πόσο χρέωσης ταμείου (38.00)
1/4/2013	Κατάθεση /-Έναντι λογ/σμου	5.000,00
8/4/2013	Κατάθεση /-Έναντι λογ/σμου	5.000,00
12/4/2013	Κατάθεση /-Έναντι λογ/σμου	5.000,00
15/4/2013	Κατάθεση /-Έναντι λογ/σμου	5.000,00
29/4/2013	Κατάθεση /-Έναντι λογ/σμου	5.000,00
8/5/2013	Κατάθεση /-Έναντι λογ/σμου	5.000,00
10/5/2013	Κατάθεση /-Έναντι λογ/σμου	8.000,00
23/5/2013	Κατάθεση /-Έναντι λογ/σμου	8.000,00
3/6/2013	Κατάθεση /-Έναντι λογ/σμου	15.800,00
5/6/2013	Κατάθεση /-Έναντι λογ/σμου	15.800,00
2/7/2013	Κατάθεση /-Έναντι λογ/σμου	15.800,00
5/7/2013	Κατάθεση /-Έναντι λογ/σμου	15.800,00
12/7/2013	Κατάθεση /-Έναντι λογ/σμου	15.800,00

	Σύνολο	125.000,00
--	--------	------------

ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ

ΠΙΝΑΚΑΣ 1	238.921,00
ΠΙΝΑΚΑΣ 2	113.814,63
ΠΙΝΑΚΑΣ 3	125.000,00
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ	477.735,63

Ο έλεγχος επίσης επέβαλε στον προσφεύγοντα τέλη χαρτοσήμου 2% πλέον ΟΓΑ 20% επί ποσού ύψους 474.500,00 ευρώ το 2013, καθόσον κατά τη διενέργεια ελέγχου στους τραπεζικούς λογαριασμούς του διαπιστώθηκε ότι συνολικό ποσό 474.500.00 € μεταφέρθηκε διατραπεζικά από τον ατομικό του λογαριασμό στους λογαριασμούς όψεως της εταιρείας με την επωνυμία «.....», της οποίας ο προσφεύγων είναι Αντιπρόεδρος και Διευθύνων Σύμβουλος και ως εκ τούτου αποτελεί δανεισμό του προσφεύγοντα προς την εταιρεία του και υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου βάσει του Κ.Ν.Τ.Χ. Π.Δ.(28/07/1931).

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και τα υποβληθέντα υπομνήματα ζητά την ακύρωση ή τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενος ότι:

- Παράνομος και εσφαλμένος καταλογισμός ποσού, που ουδόλως προκύπτει από την Έκθεση Ελέγχου.

- όπως προκύπτει από την από 16-12-2019 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, που αποτελεί την αιτιολογία της ανωτέρω καταλογιστικής πράξεως, και, συγκεκριμένα, το κεφάλαιο αυτής, που αφορά στον οριστικό προσδιορισμό του φόρου, ουδόλως θεμελιώνεται ο καταλογισμός προσθέτων τελών χαρτοσήμου, δεδομένου, άλλωστε, ότι πρόκειται για καταλογισμό, που αφορά στη φορολογία εισοδήματος.

- Παράνομος και εσφαλμένος χαρακτηρισμός ως δήθεν «αναιτιολόγητης προσαυξήσεως περιουσίας» ποσών, που αποτελούν επιστροφή χορηγηθεισών χρηματικών διευκολύνσεων και, σε κάθε περίπτωση, προέρχονται από συγγενικά πρόσωπα.

-όσον αφορά στο συνολικό ποσό ύψους 113.814,63 Ευρώ (Πίνακας 2), που αφορά σε ονομαστικές πιστώσεις σε λογαριασμό κοινό με τον πατέρα του,, προερχόμενες από συγγενικά του πρόσωπα, το πραγματικό γεγονός είναι ότι τα οικεία χρήματα αποτελούν χρηματική διευκόλυνση στο πλαίσιο οικογενειακών σχέσεων μεταξύ πατέρα - τέκνων και πεθερού - γαμπρού και, δεδομένου ότι δεν συντάχθηκαν σχετικές συμβάσεις δανείου, δεν οφείλονται τέλη χαρτοσήμου.

Τα ποσά ελήφθησαν ως εξής:

A. Ο έλαβε από τον το ποσό των 10.000,00 Ευρώ τον Σεπτέμβριο του έτους 2011. Το ποσό επιστράφηκε από τον οφειλέτη στις 02-04-2013 με κατάθεση στον υπ' αριθμ. λογαριασμό της Τραπέζης

B. Η έλαβε από τον το ποσό των 40.000,00 Ευρώ τον Σεπτέμβριο του έτους 2011. Το ποσό επιστράφηκε με τμηματικές καταθέσεις στον υπ' αριθμ. λογαριασμό της Τραπέζης ως ακολούθως (σύνολο 40.364,00 Ευρώ):

- 03.01.2013: κατάθεση από την ως άνω ποσού 10.000,00 Ευρώ,
- 21.01.2013: κατάθεση από την ως άνω ποσού 10.000,00 Ευρώ,
- 02.04.2013: κατάθεση από την ως άνω ποσού 4.000,00 Ευρώ,
- 13.09.2013: κατάθεση από την ως άνω ποσού 4.500,00 Ευρώ,
- 18.08.2014: κατάθεση από την ως άνω ποσού 10.000,00 Ευρώ.

Γ. Η έλαβε από τον το ποσό των 30.000,00 Ευρώ τον Φεβρουάριο του έτους 2011. Το ποσό επιστράφηκε στον υπ' αριθμ. λογαριασμό της Τραπέζης ως κάτωθι (σύνολο 29.000,00 Ευρώ):

- 21.01.2013: κατάθεση από την ως άνω ποσού 10.000,00 Ευρώ,
- 02.04.2013: κατάθεση από την ως άνω ποσού 10.000,00 Ευρώ,
- 13.09.2013: κατάθεση από την ως άνω ποσού 4.000,00 Ευρώ,
- 06.12.2013: κατάθεση από την ως άνω ποσού 5.000,00 Ευρώ.

Δ. Ο έλαβε από τον προσφεύγοντα το ποσό των 32.000,00 τον Δεκέμβριο του έτους 2011. Το ποσό επιστράφηκε στον υπ' αριθμ. λογαριασμό της Τραπέζης ως εξής (σύνολο 31.800,00 Ευρώ):

- 18.09.2013: κατάθεση από τον ως άνω ποσού 24.300,00 Ευρώ,
- 23.10.2013: κατάθεση από τον ως άνω ποσού 2.500,00 Ευρώ,
- 25.11.2014: κατάθεση από τον ως άνω ποσού 2.500,00 Ευρώ,
- 16.12.2014 κατάθεση από τον ως άνω ποσού 2.500,00 Ευρώ.

• Παράνομος και εσφαλμένος χαρακτηρισμός ως δήθεν «αναιτιολόγητης προσαυξήσεως περιουσίας» ποσών, που συνδέονται με εταιρεία, στην οποία μετέχει ύψους 238.921,00 ευρώ (Πίνακας 1).

- τα χρήματα αυτά προέρχονταν από εισπράξεις σε μετρητά των καταστημάτων της εταιρείας «.....» (βάσει των εκδοθεισών αποδείξεων), τα οποία κατέθετε στον ως άνω λογαριασμό, όπως προκύπτει και από τα προσκομισθέντα ενώπιον του ελέγχου αποδεικτικά έγγραφα και στοιχεία. Οι ανωτέρω καταθέσεις πραγματοποιήθηκαν από τον ίδιο ή από εξουσιοδοτημένα από εκείνον πρόσωπα (π.χ. υπαλλήλους της εταιρείας), στο πλαίσιο της συνήθους - ιδιαιτέρως κατά την οικεία περίοδο - εμπορικής πρακτικής, με βάση την οποία πολλές επιχειρήσεις, ανεξαρτήτως μορφής, διενεργούσαν τις συναλλαγές τους μέσω των ατομικών λογαριασμών μελών της εταιρείας (πληρωμές, αλλά και εισπράξεις, π.χ. εξόφληση από πελάτη τιμολογίου σε προσωπικό λογαριασμό εταίρου αντί για τον λογαριασμό της εταιρείας).

- Σε κάθε περίπτωση και όλως επικουρικής, ακόμη και εάν δεν γινόταν δεκτός ο ανωτέρω ισχυρισμός, θα έπρεπε τα χρήματα αυτά να θεωρηθούν μετρητά, που τηρούσε εκτός του τραπεζικού συστήματος, όπως προκύπτει από τον σχετικώς προσκομιζόμενο πίνακα υπολογισμού διαθεσίμων, από τον οποίο προκύπτει ότι το διαθέσιμο κεφάλαιο του προσφεύγοντος και της συζύγου του προ της ενάρξεως της ελεγχόμενης περιόδου, ήτοι κατά την 31-12-2012, ανερχόταν στο ποσό των 1.706.715,41 Ευρώ.

• Παράνομος και εσφαλμένος χαρακτηρισμός ως δήθεν «αναιτιολόγητης προσαυξήσεως περιουσίας» ποσών καταθέσεων μετρητών χρημάτων, που προέρχονται από διαθέσιμα εις χείρας του κεφάλαια προηγούμενων ετών.

- κατά την 31-12-2012, το διαθέσιμο εις χείρας του ποσό μετρητών χρημάτων ανερχόταν σε ποσό ύψους 1.538.367,43 Ευρώ, μέγεθος, το οποίο υπερβαίνει κατά πολύ τα καταλογιζόμενα υπό του ελέγχου ως δήθεν αγνώστου προελεύσεως ποσά.

• Παράνομη και εσφαλμένη μη εφαρμογή του τεκμηρίου των ίσων μερών επί ελέγχου κοινού λογαριασμού.

• Παράνομος και εσφαλμένος χαρακτηρισμός ως δήθεν «αναιτιολόγητης προσαυξήσεως περιουσίας» ποσού, που αφορά σε αύξηση μετοχικού κεφαλαίου ανώνυμης εταιρείας (Πίνακας 3).

- τα ποσά αυτά όλως εσφαλμένως ο έλεγχος τα καταλογίζει ως δήθεν εισόδημα από άγνωστη πηγή και αιτία, χωρίς να υπάρχουν πρωτογενείς καταθέσεις στον ελεγχόμενο κοινό λογαριασμό και χωρίς να έχει διενεργηθεί έλεγχος στα βιβλία της εταιρείας.

-το ανωτέρω ποσό, συνολικού ύψους 125.000,00 Ευρώ, πλήρως καλύπτεται και στο ακέραιο αιτιολογείται από τα διαθέσιμα εις χείρας του σε μετρητά χρήματα μη αναλωθέντα κεφάλαια προηγούμενων ετών.

- Παράνομη και εσφαλμένη έκδοση καταλογιστικής πράξεως τελών χαρτοσήμου χωρίς έκδοση αντίστοιχης εντολής ελέγχου.
- Παράνομη έκδοση της καταλογιστικής πράξεως, που αφορά σε τέλη χαρτοσήμου πλέον εισφοράς υπέρ Ο.Γ.Α., λόγω παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρου.
- Παράνομος, εσφαλμένος και αναπαισιόλητος καταλογισμός τελών χαρτοσήμου δανείου πλέον εισφοράς υπέρ Ο.Γ.Α.

Προς επίρρωση των ισχυρισμών του ο προσφεύγων προσκόμισε πλήθος εγγράφων και δικαιολογητικών ως αναφέρονται κατωτέρω.

Επειδή, το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. καταλόγισε στον προσφεύγοντα τέλη χαρτοσήμου 2 % πλέον ΟΓΑ 20% επί ποσού συνολικού ύψους 474.500,00 ευρώ το 2013, καθόσον κατά τη διενέργεια ελέγχου στους τραπεζικούς λογαριασμούς του, διαπιστώθηκε ότι ποσό αυτό μεταφέρθηκε διατραπεζικά από τον ατομικό του λογαριασμό στους λογαριασμούς όψεως της εταιρείας με την επωνυμία «.....», της οποίας ο προσφεύγων είναι Αντιπρόεδρος και Διευθύνων Σύμβουλος και ως εκ τούτου αποτελεί δανεισμό του προσφεύγοντα προς την εταιρεία του και υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου βάσει του Κ.Ν.Τ.Χ. Π.Δ.(28/07/1931).

Επειδή στις διατάξεις του Κώδικα Νόμων Τελών Χαρτοσήμου, **δεν υφίσταται διάταξη περί παραγραφής**, όπως προέκυπτε μέχρι πρόσφατα από τη νομολογία, **η παραγραφή του χαρτοσήμου ήταν εικοσαετής**, σύμφωνα με το άρθρο 249 του Αστικού Κώδικα (ΣτΕ 3514/1996, 2579/1998, 28/1975, 737/1979, 3293/1979, 3556/1980, 394/1982, 1890/1985, 3514/1996, 1561/2003 κ.λπ., Π.Φ.Δ. Αθ. 3729/1962, Π.Φ.Δ. Πειρ. 1505/1965, Φορ.Πρωτ.Αθ. 5421/1975, ΦορΕφΠειρ 1303/1969, ΔΕφΑθ 1294/1982 κ.λπ., Ν.Σ.Κ. γνwm. 73/1979).

Επειδή με την υπ' αριθ. **ΣτΕ 433/2020** (τμήμα Β') Απόφασή του, έκρινε κατά πλειοψηφία ότι προκειμένου για τη φορολογία χαρτοσήμου, για χρήσεις έως 31/12/2013 η προθεσμία παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου για την επιβολή του οφειλόμενου τέλους χαρτοσήμου και της κατ' άρθρο 11 παρ. 1 περ. γ' του ν. 4169/1961 εισφοράς υπέρ ΟΓΑ, είναι **καταρχήν πενταετής και εκκινεί από το τέλος του έτους εντός του οποίου γεννάται η υποχρέωση καταβολής τέλους χαρτοσήμου**, κατ' ανάλογη εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 84§1 του ν. 2238/1994 (Α' 151), ενώ κατ' εξαίρεση η εν λόγω προθεσμία είναι δεκαετής, με την αυτή αφετηρία, κατ' ανάλογη εφαρμογή του άρθρου 84§4 του ίδιου κώδικα, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγράφου αυτής (συμπληρωματικά στοιχεία). Περαιτέρω, **δεν είναι εφαρμοστέα η γενική διάταξη 249 Α.Κ. περί εικοσαετούς παραγραφής**, διότι αφορά σε αστικές σχέσεις και δικαιώματα και δεν διέπει φορολογικές διαφορές, ενώ **η 20ετής προθεσμία παραγραφής υπερβαίνει την επιβαλλόμενη από τις συνταγματικές αρχές της ασφάλειας δικαίου και της αναλογικότητας εύλογη διάρκεια της προθεσμίας παραγραφής**".

Ειδικότερα με τη **σκέψη 5** της ανωτέρω απόφασης του ΣτΕ κρίθηκε ότι:

«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. Τούτο, δε, διότι η φορολογική αρχή (οφείλει να) διαπιστώνει την οικεία οφειλή και επιβάλλει τα τέλη χαρτοσήμου και την κατ' άρθρο 11 παρ. 1 περ. Γ του ν. 4169/1961 εισφορά επί τη βάση δεδομένων που προκύπτουν από στοιχεία που τηρεί ο φορολογούμενος στο πλαίσιο υποχρεώσεων που του επιβάλλονται από τη νομοθεσία περί φορολογικών στοιχείων με σκοπό την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων του ίδιου και των συναλλασσόμενων με αυτόν και ιδίως την εκπλήρωση της υποχρέωσης σε φορολόγηση του εισοδήματός του, ο περί της οποίας φορολογικός έλεγχος πρέπει, κατά την έννοια των προαναφερόμενων διατάξεων του Κ.Φ.Ε. (βλ. ΣτΕ 2934/2017 7μ.), να διενεργείται, κατ' αρχήν, εντός πενταετίας και, κατ' εξαίρεση, εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους, εντός του οποίου έληξε η προθεσμία για την επίδοση της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος [βλ. ενδεικτικώς τις διατάξεις των άρθρων του ΚΝΤΧ (i) 3 παρ. 1, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 11 του ν.δ. 3717/1957, που ορίζει ότι «επί δανείων συναπτομένων μεταξύ εμπόρων ή μεταξύ εμπορικών εταιριών ή μεταξύ εμπόρων και εμπορικών εταιριών ως και μεταξύ εμπόρων ή εμπορικών εταιριών και οιουδήποτε τρίτου [...] τα οφειλόμενα τέλη χαρτοσήμου καταβάλλονται εντός του πρώτου δεκαπενθημέρου του μηνός του επομένου της εις τα λογιστικά βιβλία εγγραφής των πράξεων τούτων», (ii) 15γ παρ. 3, 15δ παρ. 7, 15ε παρ. 1-2, 5, 6 και 11 περί καταβολής του τέλους χαρτοσήμου κατά την υποβολή στη φορολογική αρχή των προβλεπόμενων από τη νομοθεσία περί φορολογικών στοιχείων, (iii) 32 παρ. 4 περί είσπραξης του τέλους χαρτοσήμου μαζί με τον παρακρατούμενο φόρο εισοδήματος· βλ. και τις διατάξεις των άρθρων 8 της απόφασης Υπουργού Οικονομικών 1061203/1148/ΔΣΣΦΕ/Α/ ΠΟΛ1144/1998 (Β' 529), 6 της Α.Υ.Ο. 1063790/ 1444/ΔΕ-Α/ΠΟΛ1168/2001 (Β' 882), 5 της Α.Υ.Ο. 1021681 /1120/ΔΕ- Α/ 2005 (Β' 302) και 8 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1072/2011 (Β' 577), κατά τις οποίες με τη φορολογία εισοδήματος ελέγχονται συγχρόνως και οι λοιπές φορολογίες]. Άλλωστε, και με τις μεταγενέστερες διατάξεις του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, στο πεδίο εφαρμογής του οποίου εμπίπτουν και τα τέλη χαρτοσήμου (άρθρο 2 παρ. 1 περ. δ και Παράρτημα ν. 4174/2013, Α' 170), ο νομοθέτης θέσπισε ως κανόνα την κριθείσα από τον ίδιο ως επαρκή για την άσκηση της ελεγκτικής αρμοδιότητας της Διοίκησης, περαιτέρω δε και εύλογη (ΣτΕ 1738/2017 Ολομ., 2934/2017 7μ. κ.ά.) πενταετή προθεσμία παραγραφής από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της οικείας δήλωσης. Κατά τη συγκλίνουσα γνώμη των Παρέδρων και, η διάταξη του άρθρου 249 Α.Κ. διέπει μεν ως γενική διάταξη και ελλείψει ειδικής νομοθετικής ρύθμισης τις αξιώσεις του Δημοσίου προς επιβολή τελών χαρτοσήμου ή της κατ' άρθρο 11 παρ. 1 περ. Γ του ν. 4169/1961

εισφοράς υπέρ ΟΓΑ (βλ. νομολογία που παρατίθεται στη γνώμη που επικράτησε), πλην, κατά το μέρος που προβλέπει εικοσαετή προθεσμία παραγραφής αναφορικά με τις εν λόγω αξιώσεις (και μόνο ως προς αυτές, πρβλ. ΔΕΕ απόφαση της 17-9-2014, C 341/13, , σκ. 60, της 5-5-2011, συνεκδικασθείσες υποθέσεις C 201/10, 202/10, σκ. 42), **υπερβαίνει την επιβαλλόμενη από τις συνταγματικές αρχές της ασφάλειας δικαίου και της αναλογικότητας εύλογη διάρκεια της προθεσμίας παραγραφής.** Τούτο, διότι η καθιέρωση ενός τόσο μεγάλου διαστήματος παραγραφής εμφανώς βαίνει πέραν του μέτρου που είναι αναγκαίο και εύλογο για τον (κατά τα αναφερόμενα στη γνώμη που επικράτησε, δια του ελέγχου των στοιχείων που τηρούνται προς εκπλήρωση λοιπών φορολογικών υποχρεώσεων και ιδίως εκείνης σε φορολόγηση του εισοδήματος) εντοπισμό περιπτώσεων φοροδιαφυγής, χωρίς να διασφαλίζει ούτε την εισπραξιμότητα των καταλογιζόμενων ποσών, και, ως εκ τούτου, κατ' αποτελεσμα, ούτε την τήρηση της αρχής της ισότητας ενώπιον των δημοσίων βαρών, ούτε τα συνταγματικώς προστατευόμενα συμφέροντα και δικαιώματα του διοικούμενου (δυνατότητα προγραμματισμού και ανάπτυξης των οικονομικών του δραστηριοτήτων με έγκαιρη εκκαθάριση των φορολογικών εκκρεμοτήτων, δικαίωμα άμυνας του φορολογούμενου), ενώ, αντίθετα, ενθαρρύνει την απραξία της φορολογικής διοίκησης, η οποία οφείλει (άρθρο 66 Κ.Ν.Τ.Χ.) να ερευνά και εξακριβώνει την εφαρμογή και τις παραβάσεις του Κ.Ν.Τ.Χ. (πρβλ. ΣτΕ 1738/2017 Ολομ., 732/2019 7μ., προαναφερθείσα απόφαση ΔΕΕ επί της υπόθεσης C 341/2013). Περαιτέρω, ισχύει η προθεσμία παραγραφής, η οποία έγινε δεκτή από τη γνώμη που επικράτησε και σύμφωνα με το οικείο σκεπτικό αυτής. Μειοψήφησε ο Σύμβουλος, ο οποίος υποστήριξε την άποψη ότι ούτε στον Κ.Ν.Τ.Χ. ούτε στον ν. 4169/1961 υπάρχουν διατάξεις περί παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου προς επιβολή, αντιστοίχως, του οφειλόμενου τέλους χαρτοσήμου ή της κατ' άρθρο 11 παρ. 1 περ. Γ του ν. 4169/1961 εισφοράς υπέρ ΟΓΑ και ως εκ τούτου οι σχετικές αξιώσεις αυτού υπόκεινται σε εικοσαετή παραγραφή κατά το άρθρο 249 Α.Κ., το οποίο ως γενική διάταξη είναι εφαρμοστέο εν προκειμένω, δεν χωρεί δε προσφυγή σε διατάξεις νομοθεσίας άλλων φορολογιών (πρβλ. για τέλος χαρτοσήμου 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, 3389/1999, 1561/2003, για εισφορά υπέρ ΟΓΑ ΣτΕ 4476/1990, 3389/1999, 1561/2003)».

Επειδή σύμφωνα με την Ε. 2147/11.09.2020 "Χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή τελών χαρτοσήμου και της ειδικής εισφοράς υπέρ ΟΓΑ" εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ :

«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...

3. Διευκρινίζεται ότι, για διαχειριστικές περιόδους πριν την έναρξη ισχύος των διατάξεων του Κ.Φ.Δ. (ήτοι μέχρι 31/12/2013), και μόνο για τις περιπτώσεις αναλογικών τελών χαρτοσήμου που καταβάλλονται με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ή παρακρατούμενων φόρων (τέλη χαρτοσήμου επί μισθωμάτων ή τέλη χαρτοσήμου επί αμοιβών που αποδίδονται κατά τον ίδιο τρόπο και χρόνο που αποδίδεται στο Δημόσιο και παρακρατούμενος φόρος εισοδήματος), ισχύουν οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου που ορίζονται με τις διατάξεις των άρθρων 84 και 68 του ν.2238/1994 σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 11 άρθ. 72 του Κ.Φ.Δ., και ειδικότερα έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994 περί δεκαπενταετούς προθεσμίας παραγραφής...

4. Τέλος, σημειώνεται ότι τα τέλη χαρτοσήμου δεν περιλαμβάνονται στα οριζόμενα στο άρθρο 66 του ΚΦΔ εγκλήματα φοροδιαφυγής και κατά συνέπεια δεν συντρέχει λόγος εφαρμογής των διατάξεων του εδαφίου α' της παραγράφου 27 του άρθρου 66 ν.4646/2019 περί δεκαετούς προθεσμίας παραγραφής σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής για τις χρήσεις 2012 και 2013 (σχετ. Ε.2045/2019).»

Επειδή με τη **ΣτΕ 320/2020** κρίθηκε ότι προκειμένου για υποθέσεις χαρτοσήμου μέχρι 31/12/2013, ισχύει κατ' αρχήν πενταετής προθεσμία παραγραφής της αξίωσης του Δημοσίου προς επιβολή του οφειλόμενου τέλους χαρτοσήμου και της κατ' άρθρο 11§1 περ. γ' του ν. 4169/1961 εισφοράς υπέρ ΟΓΑ από το τέλος του έτους εντός του οποίου γεννάται η υποχρέωση καταβολής τέλους χαρτοσήμου.

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση, όσον αφορά τη διατραπεζική μεταφορά ποσού συνολικού ύψους 474.500,00 ευρώ από τον ατομικό του λογαριασμό του προσφεύγοντα στους λογαριασμούς όψεως της εταιρείας με την επωνυμία «.....», που πραγματοποιήθηκε το έτος 2013, **η υποχρέωση καταβολής τελών χαρτοσήμου γεννήθηκε κατά την ημερομηνία πραγματοποίησης των πιστώσεων, ήτοι εντός του έτους 2013**, οπότε η πενταετής προθεσμία εκκινεί από το τέλος του έτους 2013 και ολοκληρώθηκε στις 31/12/2018.

Ως εκ τούτου γίνεται δεκτός ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα, όσον αφορά την προσβαλλόμενη πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου έτους 2013, καθόσον το

δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή χαρτοσήμου σε βάρος του για τη χρήση 2013 έχει υποπέσει σε παραγραφή, αφού η προσβαλλόμενη πράξη προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου εκδόθηκε στις 16.12.2019 και κοινοποιήθηκε στις 23/12/2019, ήτοι μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου γεννήθηκε η υποχρέωση καταβολής τέλους χαρτοσήμου.

Επειδή κατόπιν των ανωτέρω, παρέλκει η εξέταση των λοιπών ισχυρισμών του προσφεύγοντος, σχετικών με την Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου έτους 2013.

Επειδή στις διατάξεις της **παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994**, όπως ίσχυε κατά τις χρήσεις 2012 και 2013 ορίζεται:

«3. Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α΄ έως Ζ΄ της παρ. 2 του άρθρου 4.

Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.»

Επειδή στην **ΠΟΛ. 1095/29.4.2011** «Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010» ορίζεται:

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

2. Στη σχετική εισηγητική έκθεση του ν.3888/2010 αναφέρεται ότι με τις νέες αυτές διατάξεις καθορίζεται ποιος έχει το βάρος απόδειξης επί εισοδήματος του οποίου δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή αιτία προέλευσης και το οποίο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (άρθρα 4 και 48 του ν.2238/1994) λογίζεται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα. Αν και από την ισχύουσα διάταξη θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι προέκυπτε χωρίς αμφιβολία το γεγονός ότι ο φορολογούμενος υποχρεούται να αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία του εισοδήματος του, δεδομένου ότι η ισχύουσα διάταξη χρησιμοποιεί το ρήμα «λογίζεται», εντούτοις για την άρση κάθε αμφιβολίας με την προσθήκη του εδαφίου αυτού στην παράγραφο 3 ορίζεται αυτό πλέον και ρητά.

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

Επειδή στο με αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα «Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας» αναφέρεται:

«.....

Β' Προσαύξηση περιουσίας

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

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

3. Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα.

Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, όπως οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, τραπεζικές καταθέσεις και πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια, ομόλογα, αμοιβαία κεφάλαια κλπ.), η οποία δεν δικαιολογείται από τα εισοδήματα που δηλώνει ο φορολογούμενος. Η μεταβολή της σύνθεσης ή της διατήρησης της περιουσίας δεν σημαίνει απαραίτητα και την προσαύξησή της.

5. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 4 του άρθρου 29 του ΚΦΕ, δηλαδή με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%), απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται και οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 32 του ΚΦΕ.

.....

8. Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα. Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης στον ίδιο ή άλλο τραπεζικό λογαριασμό αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου ποσού στον

ίδιο ή άλλο λογαριασμό. Σ' αυτήν την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι, οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον φορολογούμενο από έναν ή περισσότερους λογαριασμούς δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς.

Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς.

Σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων.

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

Επειδή στην ΠΟΛ 1175/16-11-2017 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. μεταξύ άλλων ορίζεται:

«2. Γενικά, επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.

Σημειώνεται ότι ο φορολογούμενος οφείλει κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων. Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του.

.....

5. Ειδικότερα, σχετικά με τον έλεγχο υποθέσεων για προσαύξηση περιουσίας παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις προκειμένου να υπάρχει ομοιόμορφη αντιμετώπιση των υποθέσεων:
5.1. Ως προς τον χρόνο μεταξύ ανάληψης και επανακατάθεσης ισχύουν τα αναγραφόμενα στο ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφό μας.

.....

5.4.....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, σύμφωνα και με την δημοσιευθείσα στις 07-04-2016 απόφαση του **ΣτΕ 884/2016 Β' Τμήμα επταμ.** : **«(Α) ...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 και, συνεπώς, 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, δεδομένου, άλλωστε, ότι πρόκειται για μη ευαίσθητο ή, γενικότερα, μη χρήζον αυξημένης προστασίας προσωπικό δεδομένο, για την πρόσβαση στο οποίο, στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου και της αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής, το κράτος διαθέτει ευρύ περιθώριο εκτίμησης (πρβλ. ΕΔΔΑ 22.12.2015, G.S.B. κατά Ελβετίας, 28601/11, σκέψεις 92-93) – 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 (μη απορριφθέντα από τη φορολογική αρχή) στοιχεία των δηλώσεών του φορολογίας εισοδήματος ..**

Β. ... 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, ΣτΕ 2442/2013, ΣτΕ 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, διότι 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 ... Τούτο δεν συνιστά ανιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων

Γ. Κατά την αρκούντως σαφή και προβλέψιμη έννοια της διάταξης (του εδαφίου α') της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ (όπως η παράγραφος αυτή ίσχυε πριν από την προσθήκη σε αυτήν εδαφίου β' με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010), ερμηνευόμενης σε συνδυασμό, αφενός, με τις διατάξεις του άρθρου 66 (παρ. 1) του ίδιου νόμου και ήδη των άρθρων 14 (παρ. 1), 15 (παρ. 3) και 27 (παρ. 1) του ν. 4174/2013 και, αφετέρου, με τον κανόνα περί δυνατότητας έμμεσης απόδειξης ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος και αντίστοιχης φορολογικής παράβασης, ποσό τραπεζικού λογαριασμού και αντίστοιχου εμβάσματος μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα του δικαιούχου του λογαριασμού και χορηγήσαντος την εντολή διενέργειας του εμβάσματος, εφόσον δεν καλύπτεται από τα δηλωθέντα εισοδήματά του ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε

εντοπίζει η φορολογική αρχή, στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου, ...».

Επειδή όσον αφορά τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος, ότι ουδόλως θεμελιώνεται ο καταλογισμός προσθέτων τελών χαρτοσήμου στον καταλογισμό φόρου που αφορά φορολογία εισοδήματος, αυτός είναι αβάσιμος διότι το ποσό των 80.316,73 € που καταλογίστηκε με την προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, χρήσης 2013, αφορά τους τόκους του άρθρου 53 του ν.4174/2013, σύμφωνα με το οποίο «αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής δήλωσης καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, ως αφητηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη ή τροποποιητική δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού.»

Επειδή ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2020 ΕΜΠ/29-07-2020 υπόμνημα του σε συνέχεια της με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΞ 2020ΕΜΠ/12-03-2020 «κλήσης προς ακρόαση με υποβολή έγγραφων απόψεων» που εστάλη από την Υπηρεσία μας, επικαλέστηκε και προσκόμισε δικαιολογητικά τα οποία κρίθηκαν ως νέα στοιχεία και συγκεκριμένα τα κάτωθι:

- Τις από 14-12-2019 υπεύθυνες δηλώσεις των (ΣΧΕΤ. 1,2,3,4 φύλλα 4). και την από 15-12-2019 υπεύθυνη δήλωση του (ΣΧΕΤ. 5, 6, φύλλα 2).
- Αντίγραφα μεταφοράς σε λογαριασμό της Τραπέζης (ΣΧΕΤ. 9, φύλλα 10).
- Αποσπάσματα από τα βιβλία της εταιρείας (ΣΧΕΤ. 9, φύλλα 10).
- Αντίγραφα καταθετηρίων από τράπεζα με όνομα καταθέτη (φύλλα 7).
- Αντίγραφα καταθετηρίων από τράπεζα με όνομα καταθέτη (φύλλα 8).
- Αντίγραφα καταθετηρίων από τράπεζα με όνομα καταθέτη (φύλλα 2).
- Αντίγραφα καταθετηρίων από τράπεζα με όνομα καταθέτη (φύλλα 22).
- Αντίγραφα καταθετηρίων από τράπεζα με όνομα καταθέτη (φύλλα 2).
- Αντίγραφα καταθετηρίων από τράπεζα με όνομα καταθέτη (φύλλα 8).
- Αντίγραφα καταθετηρίων από τράπεζα με όνομα καταθέτη (φύλλα 24).
- Αντίγραφα καταθετηρίων από τράπεζα με όνομα καταθέτη (φύλλα 4).
- Αντίγραφα καταθετηρίων από τράπεζα με όνομα καταθέτη (φύλλα 6).

Επειδή, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, τα ανωτέρω στοιχεία δεν ήταν στη διάθεσή του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. κατά την διενέργεια του ελέγχου και επομένως δεν ήταν δυνατό να ληφθούν υπόψη πριν την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή, στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης, η Υπηρεσία μας ανέπεμψε την υπόθεση στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π με το αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ.ΕΞ 2020 ΕΜΠ/30-07-2020 διαβιβαστικό έγγραφο (αρ. πράξης/30-07-2020 της Δ.Ε.Δ.), προκειμένου να γίνει συμπληρωματικός έλεγχος βάσει των νέων στοιχείων και να μας αποστείλει σχετικό πόρισμα εντός προθεσμίας 5 ημερών. Το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. απέστειλε το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2020 ΕΜΠ/02-09-2020 πόρισμα επί της ως άνω πράξης αναπομπής.

Επειδή ο προσφεύγων στη συνέχεια με το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2020 ΕΜΠ/25-09-150930 ΕΙ 2020 ΕΜΠ/30-09-2020 υπόμνημα του, επικαλέστηκε και προσκόμισε δικαιολογητικά τα οποία κρίθηκαν ως νέα στοιχεία και συγκεκριμένα :

- Ταμείο κεντρικού εταιρείας (**φύλλα 19**)
- Ταμείο Υποκαταστήματος Αμαρουσίου (**φύλλα 4**)
- Ταμείου Υποκαταστήματος Χολαργού (**φύλλα 6**)
- Ταμείο Υποκαταστήματος Βουλιαγμένης (**φύλλα 7**)
- Ταμείο ενδιαμέσου (**φύλλα 16**)
- Καταθετήρια (**φύλλα 41**)
- Επιστροφές χρημάτων από προσωπικό λογαριασμό σε εταιρεία (**φύλλα 2**)

Επειδή, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, τα ανωτέρω στοιχεία δεν ήταν στη διάθεσή του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. κατά την διενέργεια του ελέγχου και επομένως δεν ήταν δυνατό να ληφθούν υπόψη πριν την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή, στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης, η Υπηρεσία μας ανέπεμψε την υπόθεση στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π με το αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΕΞ 2020 ΕΜΠ/02-10-2020 διαβιβαστικό έγγραφο (αρ. πράξης/30-09-2020 της Δ.Ε.Δ.), προκειμένου να γίνει συμπληρωματικός έλεγχος βάσει των νέων στοιχείων και να μας αποστείλει σχετικό πόρισμα εντός προθεσμίας 5 ημερών. Το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. απέστειλε το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2020 ΕΜΠ/20-10-2020 πόρισμα επί της ως άνω πράξης αναπομπής.

Επειδή η υποβολή του εν λόγω υπομνήματος με τα συνημμένα σε αυτό νέα στοιχεία, έλαβε χώρα εντός του, οριζόμενου στο ενδέκατο εδάφιο της παρ. 5 του άρθρου 63 ΚΦΔ, διαστήματος των 30 ημερών πριν από την πάροδο της προθεσμίας για την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής, η Υπηρεσία μας αποφάσισε την παράταση της προθεσμίας, όπως αυτή έχει διαμορφωθεί μετά την υπ' αριθμ. Α 1122/31-05-2020 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ήτοι 30/09/2020) για την έκδοση απόφασης επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, για τριάντα (30) ημέρες σύμφωνα με την παρ.5 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το συνολικό ποσό ύψους 113.814,63 Ευρώ (Πίνακας 2), που αφορά σε ονομαστικές πιστώσεις σε λογαριασμό κοινό με τον πατέρα του,, προέρχεται από συγγενικά πρόσωπα του, δηλαδή ότι τα χρήματα αποτελούν χρηματική διευκόλυνση στο πλαίσιο οικογενειακών σχέσεων μεταξύ πατέρα - τέκνων και πεθερού - γαμπρού και, δεδομένου ότι δεν συντάχθηκαν σχετικές συμβάσεις δανείου, δεν οφείλονται τέλη χαρτοσήμου.

Επειδή στην οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος αναφέρεται σχετικά: «1. Τα ανωτέρω ποσά φέρουν μεν αιτιολογία κατάθεσης τους , και πρόκειται όμως για καταθέσεις μετρητών και όχι μεταφορές ποσών από τραπεζικούς λογαριασμούς των καταθετών.

2. Επιπλέον τα χρηματικά ποσά κατατίθενται σε τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου και πιο συγκεκριμένα στον με αριθμό ο οποίος τροφοδοτεί τους εταιρικούς λογαριασμούς της «.....»

3. Στην ηλεκτρονική σελίδα της «.....» προκύπτει ότι οι αδερφές του ελεγχόμενου, ήτοι και , διευθύνουν τα δύο Υποκαταστήματα της εταιρείας στο Νομό Αττικής.

4. Ο ελεγχόμενος ουδέποτε προσκόμισε στον έλεγχο ως όφειλε οποιοδήποτε δικαιολογητικό προς απόδειξη του ισχυρισμού περί επιστροφή χρηματικής διευκόλυνσης από συγγενικά πρόσωπα....

Οι ονομαστικές πιστώσεις από συγγενικά πρόσωπα, ανέρχονται στο ποσό των 102.664,63 €, ήτοι ποσό 78.364,63 € και. ποσό 24.300,00 €.

Για τις υπόλοιπες μη ονομαστικές πιστώσεις ύψους 11.150,00€, τις οποίες ο ελεγχόμενος τις αποδέχεται και αυτές ως επιστροφή χρηματικών διευκολύνσεων, δεν αποσαφηνίστηκε από ποια συγγενικά πρόσωπα πραγματοποιήθηκαν.

Επιπλέον, για την από 28/05/2013 πίστωση ποσού 1.500,00 € από την δεν παρασχέθηκαν διευκρινήσεις αναφορικά με τη φύση της συγγένειας και από πότε έχει δοθεί η επικαλούμενη χρηματική διευκόλυνση....».

Επειδή στο με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2020 ΕΜΠ/02-09-2020 πόρισμα του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, επί της με αριθ. /30-07-2020 πράξης αναπομπής της Υπηρεσίας μας αναφέρεται σχετικά με αυτόν τον ισχυρισμό: : «σύμφωνα με την ανωτέρω ΠΟΛ 1033/2013: «Δάνεια τα οποία έχουν ληφθεί και αποδεικνύονται με έγγραφα στοιχεία που φέρουν βέβαιη χρονολογία (π.χ. κίνηση λογ/σμών, οποιοδήποτε δημόσιο ή ιδιωτικό έγγραφο που απέκτησε βεβαία χρονολογία πριν την ημερομηνία του εμβάσματος) γίνονται δεκτά, εφόσον από τα παραπάνω έγγραφα αποδεικνύεται ότι έχουν ληφθεί πριν την πραγματοποίηση του εμβάσματος, έστω και αν υποβληθεί εκπρόθεσμα η οικεία δήλωση (δανείου). Για το δανειοδότη, εφόσον δεν έχει δηλώσει στην οικεία δήλωση φορολογίας εισοδήματος το ποσό του δανείου, συντρέχει υποχρέωση δήλωσης του με συμπληρωματική δήλωση (άρ.17 ΚΦΕ), προκειμένου να ελεγχθεί εάν είχε τη δυνατότητα να το καλύψει, σύμφωνα με όσα ορίζουν οι διατάξεις του άρθρου 19 ΚΦΕ. Επισημαίνουμε ότι για την αναγνώριση των ποσών αυτών που προέρχονται από δάνεια, θα εξετάζεται πρώτα αν το δάνειο είναι πραγματικό. Εφόσον διαπιστώνεται ότι είναι εικονικό και εμφανίζεται για την καταστρατήγηση των διατάξεων περί τεκμηρίων, δεν θα λαμβάνεται υπόψη.»

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι για να θεωρηθεί ένα χρηματικό ποσό ως δάνειο θα πρέπει να προσκομισθούν έγγραφα που να φέρουν βέβαιη ημερομηνία και όχι μεταγενέστερη, όπως στην προκειμένη περίπτωση, όπου προσκομίστηκαν υπεύθυνες δηλώσεις των και καθώς και του, οι οποίες φέρουν ημερομηνία βεβαίωσης του γνήσιου της υπογραφής την 14-12-2019 και 15-12-2019. Επίσης θα πρέπει να αποδεικνύεται και το πραγματικό γεγονός του δανεισμού ήτοι πότε εδόθησαν τα χρήματα, από ποιο λογαριασμό κ.λ.π πράγμα που δεν αποδείχθηκε από τα νέα στοιχεία που προσκομίστηκαν.

Συνεπώς, ο ελεγχόμενος δεν απέδειξε με σχετικά έγγραφα ότι το συνολικό ποσό των 113.814,636 αποτελεί δάνειο του προς τις κόρες του και και του ιδίου προς τον γαμπρό του

Επιπρόσθετα, τονίζουμε ότι, στην ηλεκτρονική σελίδα της «.....» προκύπτει ότι οι αδερφές του προσφεύγοντος, ήτοικαι, διευθύνουν τα δύο Υποκαταστήματα της εταιρείας στο Νομό Αττικής. Επιπλέον τα εξεταζόμενα χρηματικά ποσά κατατίθενται σε τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντος και ποιο συγκεκριμένα στον με αριθμό ο οποίος τροφοδοτεί τους εταιρικούς λογαριασμούς της «.....»....»

Επειδή στο άρθρο 65 του ν.4174/2013, ορίζεται :

«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 από τα προσκομιζόμενα δεν προκύπτει το πραγματικό γεγονός της αρχικής μεταφοράς των χρημάτων από λογαριασμό του προσφεύγοντος ή του πατέρα του προς τα συγγενικά τους πρόσωπα, δηλαδή δεν αποδεικνύεται το πραγματικό γεγονός του δανεισμού, ήτοι τότε εδόθησαν αρχικά τα χρήματα, από ποιο λογαριασμό κλπ, ως ισχυρίζεται ο προσφεύγων, και καθόσον οι προσκομισθείσες υπεύθυνες δηλώσεις δεν επαρκούν για την απόδειξη του ισχυρισμού του, αυτός απορρίπτεται.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι συνολικό ποσό 238.921,00 ευρώ (Πίνακας 1) προέρχεται από εισπράξεις σε μετρητά των καταστημάτων της εταιρείας «.....», τα οποία κατέθετε στον ως άνω λογαριασμό ότι δηλαδή οι ανωτέρω καταθέσεις πραγματοποιήθηκαν από τον ίδιο ή από εξουσιοδοτημένα από εκείνον πρόσωπα (π.χ. υπαλλήλους της εταιρείας), στο πλαίσιο της συνήθους - ιδιαιτέρως κατά την οικεία περίοδο - εμπορικής πρακτικής, με βάση την οποία πολλές επιχειρήσεις, ανεξαρτήτως μορφής, διενεργούσαν τις συναλλαγές τους μέσω των ατομικών λογαριασμών μελών της εταιρείας (πληρωμές, αλλά και εισπράξεις, π.χ. εξόφληση από πελάτη τιμολογίου σε προσωπικό λογαριασμό εταίρου αντί για τον λογαριασμό της εταιρείας).

Επειδή στο με αρ. πρωτ. ΔΕΔΕΙ 2020 ΕΜΠ/02-09-2020 πόρισμα του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, επί της με αριθ. /30-07-2020 πράξης αναπομπής της Υπηρεσίας μας αναφέρεται σχετικά με αυτόν τον ισχυρισμό: «1) Για τις εν λόγω μεταφορές ποσών στους προσωπικούς του τραπεζικούς λογαριασμούς ουδέποτε πραγματοποιεί αντίστοιχες λογιστικές εγγραφές στα Βιβλία της εταιρείας του, ήτοι δεν πιστώνει το ταμείο του με τα αντίστοιχα ποσά μεταφοράς, συνεπώς δεν γίνεται δεκτός ο ισχυρισμός του ελεγχόμενου ότι οι εν λόγω μεταφορές προέρχονται από τις εισπράξεις του ταμείου του

...

3)Τρεις πιστώσεις από αυτές που ισχυρίζεστε ότι προέρχονται από τις εισπράξεις του ταμείου της εταιρείας σας, φέρουν αιτιολογία μεταφορά από λογαριασμό. και συγκεκριμένα τις ημερομηνίες 03-09-2013, 20-12-2013,23-12-2013 και όχι κατάθεση μετρητών και ως εκ τούτου δεν είναι δυνατόν να προέρχονται από το ταμείο της εταιρείας.

4)Περαιτέρω, από την επεξεργασία του αναλυτικού καθολικού των λογαριασμών 38.00.000 ΤΑΜΕΙΟ-ΜΕΤΡΗΤΑ (ΚΕΝΤΡΙΚΟΥ), 38.00.001 ΤΑΜΕΙΟ-ΜΕΤΡΗΤΑ ΥΠΟΚ/ΤΟΣ(ΑΜΑΡΟΥΣΙΟΥ), 38.00.002 ΤΑΜΕΙΟ-ΜΕΤΡΗΤΑ ΥΠΟΚ/ΤΟΣ (ΧΟΛΑΡΓΟΥ), 38.00.003 ΤΑΜΕΙΟ-ΜΕΤΡΗΤΑ ΥΠΟΚ/ΤΟΣ (ΒΟΥΛΙΑΓΜΕΝΗΣ)

προέκυψε ότι από τις λογιστικές εγγραφές που πραγματοποιούνται στο λογαριασμό 38.00.000 δεν προκύπτουν οι αιτιάσεις του ελεγχόμενου, όπως αυτές αποτυπώνονται στα σχετικά υπομνήματα του

..... Επιπλέον, σχετικά με το ποσό των 10.000,00€ που κατατέθηκε την 21-01-2013 στον αρ. ατομικό τραπεζικό λογαριασμό και ο ελεγχόμενος επικαλέσθηκε ότι προέρχεται από τα μετρητά του λογ. 38, από 08-01-2013 έως 21-01-2013, από την επεξεργασία του εν λόγω λογαριασμού σε συνδυασμό με τον λογαριασμό όψεως της εταιρείας στην τράπεζα, διαπιστώθηκε ότι την ίδια μέρα ήτοι την 21-01-2013 πιστώνεται (μειώνεται) το ταμείο κεντρικού με το ποσό των 10.000,00€, με αιτιολογία και ταυτόχρονα αυξάνεται κατά το ίδιο ποσό ο αρ. εταιρικός τραπεζικός λογαριασμός. Επομένως το ποσό που κατατέθηκε στον ατομικό λογαριασμό δεν προέρχεται από το ταμείο της επιχείρησης διότι το ταμείο πιστώθηκε στον όψεως της εταιρείας στην τράπεζατην ίδια μέρα.

Την 02-04-2013 πιστώνεται (μειώνεται) το ταμείο κεντρικού με το ποσό των 10.000,00€, με αιτιολογία και ταυτόχρονα αυξάνεται κατά το ίδιο ποσό τόσο ο αρ. εταιρικός τραπεζικός λογαριασμός. Ο ελεγχόμενος επικαλέσθηκε ότι ποσό 10.000,00 ευρώ την 02-04-2013 στον υπ αριθ. ατομικό τραπεζικό λογαριασμό προέρχεται από το Ταμείο της εταιρείας του, πράγμα που δεν ισχύει διότι την ίδια μέρα το υπόλοιπο του ταμείου πιστώθηκε στον εταιρικό τραπεζικό λογαριασμό.

Συνεπώς για τις ανωτέρω ημερομηνίες, οι ημερήσιες εισπράξεις του ταμείου κατατέθηκαν απευθείας στον όψεως της εταιρείας και όχι μέσω του ατομικού λογαριασμού του ελεγχόμενου.

Συμπερασματικά, από το τηρούμενο αναλυτικό καθολικό του λογαριασμού 38.00 της «..... ΑΕ», όπως αυτό προσκομίστηκε στον έλεγχο, προκύπτει ότι κατά τις ημερομηνίες που πιστώθηκαν τα υπό κρίση ποσά, προερχόμενα από αναλήψεις των εισπράξεων του ταμείου, στον ατομικό λογαριασμό του ελεγχόμενου δεν πραγματοποιήθηκαν οι αντίστοιχες λογιστικές εγγραφές μείωσης του ταμείου, ήτοι πίστωση του λογαριασμού 38.00, με τα αντίστοιχα εκδοθέντα ταμειακά παραστατικά όπως προβλέπουν οι διατάξεις των Ν. Π.Δ. 1123/1980 (Ε.Γ.Λ.Σ.) και Ν.4092/2012 (Κ.Φ.Α.Σ).

Η απουσία των παραπάνω λογιστικών εγγραφών αποτελεί την αιτία για την οποία ο έλεγχος δεν αποδέχεται τον παραπάνω ισχυρισμό του προσφεύγοντος.

Συγκεκριμένα, για να επικαλεστεί ο προσφεύγων ότι «τα χρήματα από τις εισπράξεις των καταστημάτων αντί να βρίσκονται στο ταμείο της επιχείρησης κατατίθεντο στον ατομικό μου λογαριασμό» έπρεπε να έχει προβεί στις προβλεπόμενες λογιστικές εγγραφές και στην αντίστοιχη έκδοση ταμειακών παραστατικών και δη για εταιρείες υπόχρεες σε τήρηση διπλογραφικών βιβλίων, όπως η συγκεκριμένη.»

Περαιτέρω, η προσκόμιση των συγκεκριμένων καταθετηρίων ουδόλως διαφοροποιεί τις διαπιστώσεις του ελέγχου, διότι οι συγκεκριμένες καταθέσεις ελλείπει των προβλεπόμενων λογιστικών εγγραφών, δεν αποδεικνύεται ότι προέρχονται από το ταμείο της εταιρείας...»

Επειδή στο με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2020 ΕΜΠ/20-10-2020 πόρισμα του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, επί της με αριθ./30-09-2020 πράξης αναπομπής της Υπηρεσίας μας

αναφέρεται σχετικά με αυτόν τον ισχυρισμό: «...αναφορικά με τις πιστώσεις ύψους 238.921,00€ ο προσφεύγων προσκόμισε για άλλη μια φορά τα τηρούμενα ταμεία κεντρικού και υποκαταστημάτων Αμαρουσίου, Χολαργού & Βουλιαγμένης, όπως αυτά συμπεριλήφθησαν και στην Έκθεση Ελέγχου ως Παράρτημα Ι (σελ. 62-118) επικουρικά με τραπεζικά παραστατικά κατάθεσης στην τράπεζα επικαλούμενος ότι τα εν λόγω ποσά προέρχονται από αναλήψεις μετρητών από το ταμείο - κεντρικού, ήτοι πιστώσεις του λογαριασμού 38.00.000.

Από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που πραγματοποιήθηκαν και αποτυπώθηκαν με σαφήνεια στην από 16/12/2019 Έκθεση Ελέγχου Εισοδήματος δεν διαπιστώθηκε καμία λογιστική εγγραφή που να δικαιολογεί τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα. Η «.....» αποτελεί κεφαλαιουχική εταιρεία με αυτοτελή νομική οντότητα και υπόχρεη τήρησης διπλογραφικών βιβλίων....

Από τα προαναφερθέντα προκύπτει ότι τα εν λόγω έγγραφα δεν συνιστούν νέα στοιχεία και ουδόλως διαφοροποιούν τις αρχικές διαπιστώσεις του ελέγχου καθόσον είχαν ήδη είχαν ληφθεί υπόψη κατά τη σύνταξη της Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος & της Έκθεσης Απόψεων επί Ενδικοφανούς Προσφυγής του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.»

Επειδή, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος σχετικά με συνολικό ποσό 238.921,00 ευρώ του Πίνακα 1 δεν γίνονται αποδεκτοί και απορρίπτονται καθόσον η αρμόδια φορολογική αρχή αντέκρουσε αυτούς κατά τρόπο σαφή και εμπεριστατωμένο στα πορίσματα που μας απέστειλε το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. επί των με αριθ./30-07-2020 και με αριθ./30-0-2020 πράξεων αναπομπής της Υπηρεσίας μας, ως αναλυτικά αναφέρουμε παραπάνω.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι κατά την 31-12-2012, το διαθέσιμο εις χείρας του ποσό μετρητών χρημάτων ανερχόταν σε ποσό ύψους 1.538.367,43 Ευρώ, μέγεθος, το οποίο υπερβαίνει κατά πολύ τα καταλογιζόμενα υπό του ελέγχου ως δήθεν αγνώστου προελεύσεως ποσά.

Επειδή στο με αρ. πρωτ. ΔΕΔΕΙ 2020 ΕΜΠ/02-09-2020 πόρισμα του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, επί της με αριθ./30-07-2020 πράξης αναπομπής της Υπηρεσίας μας αναφέρεται σχετικά με αυτόν τον ισχυρισμό: «Η εταιρεία «.....» μέχρι και το οικονομικό έτος 2013, χρήση 2012, τηρούσε κατά παρέκκλιση, τα ποσά προοριζόμενα για αύξηση μετοχικού κεφαλαίου στο λογαριασμό 50.00- Προμηθευτές, τα οποία και εμφανίζει για πρώτη φορά ως ξεχωριστό κονδύλι του Ισολογισμού την 31/12/2013, με ποσό σε ευρώ 1.942.109,52. Κατόπιν τούτου, ο έλεγχος έλαβε υπόψη το ανωτέρω ποσό στο σχηματισμό ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και σε αντίκρουση ο προσφεύγων προσκόμισε με την ενδικοφανή προσφυγή αποσπασματική καρτέλα (πιστωτικού υπολοίπου) του λογαριασμού 50.00, από το 1994 έως και το 2001, στο οποίον τηρούνταν τα καταβεβλημένα από τον ίδιο προορισμένα για αύξηση μετοχικού κεφαλαίου ποσά σε ευρώ 1.677.539,75.

-Παρότι ο προσφεύγων στην ενδικοφανή προσφυγή του επικαλέστηκε ότι το ανωτέρω ποσό ύψους 1.677.539,75€ κεφαλαιοποιήθηκε το έτος 2012 ενώ είχε καταβληθεί από τον ίδιο στην εταιρεία έως και 31/12/2001 (σελίδα 30 της Ενδικοφανούς Προσφυγής, όπου παρατίθεται σχετικός πίνακας), από τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε στους δημοσιευμένους ισολογισμούς της εταιρείας, όπως αυτοί παρατίθενται στο σώμα της έκθεσης ελέγχου ως αναπόσπαστο τμήμα, δεν διαπιστώθηκε καμία μεταβολή μετοχικού κεφαλαίου την 31/12/2012.

Αντιθέτως, τα ίδια Κεφάλαια παρέμειναν σταθερά στο ποσό των 501.600,006, σε σχέση με το προηγούμενο οικονομικό έτος, ενώ ο λογαριασμός 43 - καταθέσεις μετόχων για αύξηση μετοχικού κεφαλαίου εμφανίζεται για πρώτη φορά στον ισολογισμό διαχειριστικής χρήσης 2013.

-Επιπλέον, η εταιρεία «.....» από τα δημοσιευμένα ΦΕΚ στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως την 24/11/2003 (αρ. φύλλου), 16/11/2005 (αρ. φύλλου), και 22/10/2008 (αρ. φύλλου), προχώρησε σε νέες αυξήσεις μετοχικού κεφαλαίου με καταθέσεις μετρητών συνολικού ποσού 281.497,296, στοιχεία που ο προσφεύγων παρέλειψε να προσκομίσει στον έλεγχο.

Περαιτέρω, εφόσον ο προσφεύγων αμφισβητεί το ύψος των διαθεσίμων μετρητών, όπως αυτό προσδιορίστηκε από τον έλεγχο, όφειλε να προσκομίσει εμπρόθεσμα όλα τα αναλυτικά καθολικά του λογαριασμού 50.00 με τα προοδευτικά υπόλοιπα αυτού, από την 01/01/1994 έως και την 31/12/2013, καθώς και όλες τις λογιστικές εγγραφές που πραγματοποίησε μέχρι και 31/12/2013, ημερομηνία που εμφανίζεται για πρώτη φορά ο λογαριασμός παθητικού 43-Καταθέσεις μετόχων πιστωμένος με ποσό 1.942.109,526 ενώ ταυτόχρονα απομειώνεται ισόποσα ο λογαριασμός 50-Προμηθευτές.

Επιπροσθέτως, από διασταυρωτικό έλεγχο που πραγματοποίησε η Υπηρεσία μας για τα έτη 2002-2012 προέκυψε ότι ο προσφεύγων πραγματοποίησε περιοδικές μεταφορές χρημάτων από τους ατομικούς του λογαριασμούς στους τραπεζικούς λογαριασμούς της «.....» συνολικού ύψους 2.614.848,216.

Εξαιρετικά και εφόσον προσκομίστηκαν αποσπασματικά οι τηρούμενες λογιστικές εγγραφές, ο έλεγχος δεν δύναται να επαληθεύσει το ακριβές ποσό που καταβλήθηκε από τον προσφεύγον στην εταιρεία, είτε με μετρητά είτε με μεταφορές μέσω τραπεζικού συστήματος, ως «ποσά προοριζόμενα για αύξηση μετοχικού κεφαλαίου».

Επιπλέον και επικουρικά, προκειμένου να διαπιστωθεί από τον έλεγχο αν ο προσφεύγων μπορούσε να διαθέτει με βάση τα φορολογημένα εισοδήματα του το ποσό των 1.677.539,75 €, έως την χρήση 2001, προέβη σε ανάλυση κεφαλαίου των χρήσεων 1996 έως 2001 (η υπηρεσία μας διαθέτει στοιχεία από τη χρήση 1996) και διαπίστωσε ότι δεν είχε την δυνατότητα να καταβάλει το παραπάνω ποσό στην εταιρεία «.....», ως ακολούθως:

ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ				ΕΞΟΔΑ					
	ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ	ΛΟΙΠΑ ΕΞΟΔΑ	ΣΥΝΟΛΟ ΕΞΟΔΩΝ	ΑΓΟΡΕΣ ΠΕΡ. ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ, ΔΑΠΑΝΕΣ ΑΝΕΓΕΡΣΗΣ	ΟΙΚΟΓΕΝΕΙΑΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ - ΙΑΤΡΙΚΕΣ /ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΑΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ-ΠΟΣΑ ΑΣΦΑΛΙΣΤΡΩΝ	ΠΛΗΡΩΜΕΣ ΦΟΡΩΝ ΑΠΟ ΤΑΧΙΣ ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΝΟΛΟ ΕΞΟΔΩΝ	ΔΙΑΘΕΣΙΜΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΟ ΔΙΑΘΕΣΙΜΟ
ΧΡΗΣΕΙΣ	Ο ΥΠΟΧΡΕΟΣ ΚΑΙ ΣΥΖΥΓΟΣ								
1996	6.219,26	1.023,74	7.243,01		4.188,27		4.188,27	3.054,73	3.054,73
1997	9.841,55	5.373,81	15.215,36		2.359,67		2.359,67	12.855,69	15.910,42
1998	10.475,24	7.728,20	18.203,44	10.406,89	7.349,18	2.986,43	20.742,51	-2.539,06	13.371,36
1999	87.834,54		87.834,54		2.849,85	24.393,18	27.243,03	60.591,51	73.962,87
2000	92.702,07		92.702,07		4.397,39	41.803,62	46.201,01	46.501,07	120.463,93
2001	77.058,67	13.230,43	90.289,09	20.542,92	3.895,59	35.273,80	59.712,31	30.576,79	151.040,72
ΣΥΝΟΛΟ	284.131,33	27.356,18	311.487,52	30.949,81	25.039,95	104.457,03	160.446,80		

Από τα παραπάνω διαπιστώθηκε ότι το ποσό των 1.677.539,75 € δεν προέρχεται από τα δηλωθέντα εισοδήματα του προσφεύγοντος, ανεξάρτητα από το πότε καταβλήθηκε, αφορά όμως τραπεζικό δεδομένο το οποίο θα πρέπει να ληφθεί υπόψη στην κατάσταση ανάλυσης κεφαλαίου, δοθέντος του γεγονότος ότι κατά την περίοδο 2002-2012 ο προσφεύγων μετέφερε το ποσό των 2.614.848,21€ από τους ατομικούς του τραπεζικούς λογαριασμούς στους τραπεζικούς λογαριασμούς της παραπάνω εταιρείας.

Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων ο έλεγχος εμμένει στις αρχικές του διαπιστώσεις.»

Επειδή, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος σχετικά με το κατά την 31-12-2012 το διαθέσιμο εις χείρας του ποσό μετρητών χρημάτων δεν γίνονται αποδεκτοί και απορρίπτονται καθόσον η αρμόδια φορολογική αρχή αντέκρουσε αυτούς κατά τρόπο σαφή και εμπειριστατωμένο στο πόρισμα που μας απέστειλε το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. επί της με αριθ./30-07-2020 πράξεως αναπομπής της Υπηρεσίας μας, ως αναλυτικά αναφέρουμε παραπάνω.

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 2 της ΠΟΛ 1050/17.02.2014, αναφορικά με τις καταθέσεις σε χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, αναφέρεται ότι : *“Περιπτώσεις κοινών λογαριασμών καταλογίζονται στον πραγματικό δικαιούχο, ο οποίος καθορίζεται με βάση τις πραγματικές περιστάσεις και τη φύση των συναλλαγών. Εφόσον αυτό δεν είναι δυνατό, τα ποσά κατανέμονται ισόποσα σε όλους τους συνδικαιούχους (ποσό διά αριθμό συνδικαιούχων)”*.

Επειδή σύμφωνα με την έκθεση απόψεων επί ενδικοφανούς προσφυγής τα εισοδήματα του πατέρα του προσφεύγοντος προέρχονται από εκμίσθωση ακινήτων και συντάξεις, τα οποία κατατίθενται στους αρ., τραπεζικούς λογαριασμούς έχουν ληφθεί υπόψη από τον παρόντα έλεγχο και έχουν εξαιρεθεί από τις πρωτογενείς πιστώσεις. Επομένως ο έλεγχος ορθώς έκρινε ότι δικαιούχος των αναιτιολόγητων πιστώσεων στους κοινούς με τον πατέρα του τραπεζικούς λογαριασμούς, είναι ο προσφεύγων.

Επειδή σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, ο έλεγχος προέβη σε ανάλωση κεφαλαίου με τα διαθέσιμα στοιχεία καθόσον δεν υπήρχε στην διάθεση του ελέγχου το σύνολο των τραπεζικών λογαριασμών της συζύγου του προσφεύγοντος και όπως προαναφέρθηκε, ο προσφεύγων και η σύζυγός του, δεν διέθεταν διαθέσιμο υπόλοιπο προς ανάλωση και επομένως δεν μπορεί ο προσφεύγων να επικαλεστεί διαθέσιμα μετρητά την 31-12-2012. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του ότι το ποσό των 125.000,00 Ευρώ (Πίνακας 3), που αφορά σε αύξηση μετοχικού κεφαλαίου ανώνυμης εταιρείας, καλύπτεται και στο ακέραιο αιτιολογείται από τα διαθέσιμα εις χείρας του σε μετρητά χρήματα μη αναλωθέντα κεφάλαια προηγούμενων ετών, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή ως προς τα λοιπά θέματα του ελέγχου, οι θέσεις του, όπως αυτές αποτυπώνονται στην με ημερομηνία θεώρησης 16/12/2019 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, κρίνονται βάσιμες, νόμιμες και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της από **22/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής προσφυγή του, με ΑΦΜ, ως εξής:

α. Την **αποδοχή** της παραπάνω ενδικοφανούς προσφυγής όσον αφορά την παρακάτω πράξη, **λόγω παραγραφής**.

α) την υπ’ αριθ...../16-12-2019 Οριστική Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου έτους 2013, της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

β. Την **απόρριψη** της παραπάνω ενδικοφανούς προσφυγής όσον αφορά την παρακάτω πράξη, και την επικύρωση αυτής :

της υπ' αριθ./16-12-2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2014.

Οριστική φορολογική υποχρέωση των υπόχρεων - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαφορά φόρου	152.809,61 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	156.721,53 €
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	19.672,59 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	329.203,73 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ 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.