



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 22.11.2021

Αριθμός απόφασης: 3458

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 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 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»

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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **22.06.2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του προσφεύγοντα με **ΑΦΜ:** με έδρα με αντικείμενο εργασιών : Υπηρεσίες οικονομοτεχνικών μελετών κατά: α) Της υπ' αρ./**2021** Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58^Α του Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2017, β) Της υπ' αρ./**2021** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικής περιόδου 01.01.2016 - 31.12.2016, γ) Της υπ' αρ...../2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού προσδιορισμού, Φόρου Εισοδήματος φορολογικής περιόδου 01.01.2017 - 31.12.2017, δ) Της υπ' αρ...../2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01.01.2017 - 31.12.2017, ε) Της υπ' αρ./2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2016 και στ) ης υπ' αρ./2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **22.06.2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντα με **ΑΦΜ:**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-Με την με αριθμό/**17.05.2021** Πράξη Επιβολή Προστίμου του άρθρου 58^Α του Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2017 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ύψους **600,00€**, λόγω ανακριβούς έκδοσης τιμολογίου παροχής υπηρεσιών καθαρής αξίας **5.000,00€** πλέον ΦΠΑ 24% **1.200,00€**, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 11ξ'α' & β' του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ), που επισύρουν τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 58Α§1 - ν. 4174/2013, ήτοι πρόστιμο **600,00€ (1.200,00€ x 50%)**.

β) Με τη με αρ./17.05.2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικής περιόδου **01.01.2016 – 31.12.2016**, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος ύψους **1.760,00€** και πρόστιμο άρθρου 58 ύψους **880,00€**, ήτοι συνολικό ποσό **2.640,00€**.

γ) Με τη με αρ...../17.05.2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικής περιόδου **01.01.2017 – 31.12.2017**, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος ύψους **6.747,43€**, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους **901,88€** και πρόστιμο άρθρου 58 ύψους **3.373,72€**, ήτοι συνολικό ποσό **11.023,03€**.

δ) Με τη με αρ./17.05.2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου **01.01.2017 – 31.12.2017**, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος ύψους **2.160,00€**, και πρόστιμο άρθρου 58 ύψους **480,00€**, ήτοι συνολικό ποσό **2.640,00€**.

ε) Με τη με αρ./17.05.2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου φορολογικού έτους **2016** της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα (σε αξία υποκείμενη σε τέλη χαρτοσήμου **2.500,00€**) τέλη χαρτοσήμου ποσού **25,00€** και ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού **5,00€**, πλέον πρόσθετων τελών λόγω μη υποβολής ποσού **12,50€** και πρόσθετης εισφοράς ΟΓΑ στα πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου ποσού **2,50€**, ήτοι συνολικό ποσό **45,00€**.

στ) Με τη με αρ./17.05.2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου φορολογικού έτους **2017** της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα (σε αξία υποκείμενη σε τέλη χαρτοσήμου **21.000,00€**) τέλη χαρτοσήμου ποσού **210,00€** και ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού **42,00€**, πλέον πρόσθετων τελών λόγω μη υποβολής ποσού **105,00€** και πρόσθετης εισφοράς ΟΓΑ στα πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου ποσού **21,00€**, ήτοι συνολικό ποσό **378,00€**. (Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις κοινοποιήθηκαν στον ίδιο τον Προσφεύγοντα στις 24.05.2021).

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις προέκυψαν στα πλαίσια διενεργηθέντος μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, φ.π.α. και ορθής τήρησης βιβλίων και στοιχείων, σύμφωνα με την υπ' αρ. πρωτ. Α 1293/23-07-2019 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε, στα εισοδήματα του προσφεύγοντα, φορολογικών περιόδων 01/01/2016 - 31/12/2016 και 01/01/2017 -

31/12/2017, δυνάμει της υπ' αρ...../2018 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αρ.πρωτ...../27-9-2018 (εισερχόμενο αρ.πρωτ.....2-10-2018 ..Δ.Ο.Υ.....) Δελτίο Πληροφοριών, της Αρχής Καταπολέμησης Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες (Άρθ.47 Ν.4557/2018) βάσει του οποίου ο προσφεύγων διακίνησε μεγάλα ποσά από τους τραπεζικούς λογαριασμούς που διαθέτει στην Ελλάδα και το Εξωτερικό.

Από τον έλεγχο της φορολογικής αρχής διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

ΕΛΠ/ΚΦΔ

Βάσει του από 1-4-2017 και με αρ.δήλ...../12-7-2017 συμφωνητικού άρθρου 8 παρ.16 του Ν.1882/1990 ορίσθηκε μεταξύ του προσφεύγοντα και της συμβαλλόμενης εταιρίας με την επωνυμία «..... - ΑΦΜ:.....» η παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών πωλήσεων, για το χρονικό διάστημα 1/4-30/6/2017, με συμφωνηθέν ποσό της αμοιβής ύψους δέκα χιλιάδων ευρώ (10.000,00€).

Στις 11-5-2017 ο προσφεύγων εξέδωσε προς την αντισυμβαλλόμενη εταιρία το με αριθμό 9 Τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών, καθαρής αξίας 5.000,00€ πλέον ΦΠΑ 24% 1.200,00€.

Λαμβανομένου υπόψη ότι η συμφωνηθείσα αξία των παρεχόμενων υπηρεσιών ορίσθηκε στο ποσό των δέκα χιλιάδων ευρώ (10.000,00€), διαπιστώθηκε η ανακριβής έκδοση ενός (1) φορολογικού στοιχείου -Τιμολογίου για παροχή υπηρεσίας για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, επί éλατων και συνολική αξία ανακρίβειας- απόκρυψης φορολογητέας ύλης, 5.000,00€ πλέον ΦΠΑ 24% 1.200,00€, στο Φορολογικό έτος 2017, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 11§α' & β' του Ν.4308/2014 περί Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, οι οποίες επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 58Α§1 - ν. 4174/2013, όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει, ήτοι ποσό προστίμου το 50% της αξίας του ΦΠΑ με ελάχιστο πρόστιμο ανά φορολογικό έλεγχο αναλόγως της κατηγορίας των τηρούμενων βιβλίων, μετά την αντικατάσταση του ανωτέρω άρθρου με την παρ.1 του άρθ.51 του Ν.4410/2016 και σύμφωνα με την παρ.3 του ίδιου άρθρου και ίδιου νόμου ισχύει από τις 25-7-2016 και μετά, ήτοι πρόστιμο 600,00€ (1.200,00€x 50%).

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Α. «Αμοιβές μελών ΔΣ της περ. δ' παρ.2 του άρθρου 12 ΚΦΕ»

Φορολογικό Έτος 2016

Ο Προσφεύγων συμπεριέλαβε στην υποβληθείσα δήλωση φορολογίας Εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 στο κωδ.325 - «Αμοιβές μελών ΔΣ της περ. δ' παρ.2 του άρθρου 12 ΚΦΕ» του εντύπου ΕΙ ποσό **8.000,00€**, το οποίο βάσει της προσκομισθείσας Βεβαίωσης Αποδοχών αφορά σε μισθό που έλαβε ο ελεγχόμενος στο χρονικό διάστημα 1/9/2016 - 31/12/2016 από την εταιρία με την επωνυμία - ΑΦΜ:..... - Σύμβουλοι επιχειρήσεων -».

Φορολογικό Έτος 2017

Ο Προσφεύγων στην υποβληθείσα δήλωση φορολογίας Εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 στον κωδ. 325 - «Αμοιβές μελών ΔΣ της περ. δ' παρ.2 του άρθρου 12 ΚΦΕ» του εντύπου ΕΙ ποσό **17.281,44€**, το οποίο βάσει της προσκομισθείσας Βεβαίωσης Αποδοχών αφορά σε μισθό που έλαβε ο ελεγχόμενος στο χρονικό διάστημα 1/1/2017 - 31/12/2017 από την εταιρία με την επωνυμία «.....ΑΦΜ:.....-Σύμβουλοι επιχειρήσεων -».

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη το γεγονός ότι ο ελεγχόμενος είναι επιτηδευματίας, με ημερομηνία έναρξης την 12-4-2013 με κύρια δραστηριότητα: «υπηρεσίες οικονομοτεχνικών συμβουλών, υπηρεσίες» , είναι μέτοχος και διευθύνων σύμβουλος της ως άνω εταιρείας «.....», σε συνδυασμό με τα οριζόμενα στο με αρ.πρωτ.: ΔΕΑΦΑ 1064780 ΕΞ 2015 έγγραφο της Γεν. Διεύθυνσης φορολογικής Διοίκησης ότι: "οι αμοιβές που λαμβάνουν οι ασκούντες ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα για υπηρεσίες τους από νομικό πρόσωπο στο οποίο είναι μέλη του Δ.Σ. ή διαχειριστές ή εκπρόσωποι του, στα πλαίσια άσκησης της επιχειρηματικής δραστηριότητας, θεωρούνται εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα και φορολογούνται σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 29 του Κ.Φ.Ε.", με αποτέλεσμα να μην εφαρμόζονται οι μειώσεις του άρθρου 16 ΚΦΕ, ήτοι η μείωση του φόρου εισοδήματος που παρέχεται αποκλειστικά σε φορολογητέο εισόδημα προερχόμενο από μισθωτές υπηρεσίες και συντάξεις και επ' ουδενί σε εισοδήματα που αποκτώνται από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Κατόπιν των ανωτέρω ο έλεγχος δεν αναγνωρίζει την μείωση του άρθρου 16 ΚΦΕ από το Φόρο εισοδήματος Φορολογικού Έτους 2016: ποσού 1.760,00€ και αντίστοιχα Φορολογικού Έτους 2017, ποσού 1.900,00€, σύμφωνα με το έγγραφο ΔΕΑΦΑ 1064780 ΕΞ 2015/11-5-2015 της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης, με το οποίο ορίζεται ότι, οι αμοιβές που λαμβάνουν οι ασκούντες επιχειρηματική δραστηριότητα για τις υπηρεσίες τους από νομικά πρόσωπα που είναι μέλη του Δ.Σ. ή διαχειριστές, στα πλαίσια άσκησης της ατομικής

τους δραστηριότητας, θεωρούνται εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα και φορολογούνται σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 29 του Κ.Φ.Ε.

Β. ΔΑΠΑΝΕΣ ΠΟΥ ΔΕΝ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΘΗΚΑΝ ΑΠΟ ΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017

-Καταχωρήθηκε δαπάνη στα λογιστικά αρχεία με την αιτιολογία «ΕΦΚΑ» με συνολικό ποσό δαπάνης 2.015,52€, ενώ βάσει της με ημερομηνία έκδοσης 30.05.2018 βεβαίωσης του ΕΦΚΑ, προκύπτει ότι καταβλήθηκαν στο έτος 2017 ασφαλιστικές εισφορές ΕΦΚΑ ύψους 1.679,60€. Το επιπλέον ποσό των 335,92€ (2.015,52€ -1.679,60€) δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα επιχειρηματικής δραστηριότητας. Η διαφορά των **335,92€ αποτελεί λογιστική διαφορά** και προστίθεται στα καθαρά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα.

-Με βάση το υπ' αρ. πρωτ./27-9-2018 Πληροφοριακό Δελτίο της Αρχής καταπολέμησης της νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες (Άρθρο 47 Ν.4557/2018), αντλήθηκαν και τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου τα τραπεζικά δεδομένα του Συστήματος Μητρώου Τραπεζικών και Λογαριασμών (Σ.Μ.Τ.Λ.) για το χρονικό διάστημα 1/1/2016-31/12/2017. Κατόπιν επεξεργασίας των παραπάνω δεδομένων από τον έλεγχο προέκυψαν τραπεζικές κινήσεις προς διερεύνηση και κοινοποιήθηκε στον ελεγχόμενο το υπ' αριθ. πρωτ...../27-1-2021 Αίτημα παροχής πληροφοριών (άρθ.14 ν.4174/2013), προκειμένου εντός προθεσμίας δέκα (10) εργασίμων ημερών να τεθούν στη διάθεση του ελέγχου τα απαραίτητα δικαιολογητικά προς αιτιολόγηση των τραπεζικών συναλλαγών που παρατίθενται στον παρακάτω πίνακα.

Ο ελεγχόμενος ανταποκρινόμενος στο ως άνω Αίτημα παροχής πληροφοριών (άρθ.14 ν.4174/2013) κατέθεσε στις 12.02.2021 το με αρ. πρωτ..5921 υπόμνημα εξηγήσεων.

Περαιτέρω ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τα δικαιολογητικά που ο ελεγχόμενος προσκόμισε δεν αιτιολόγησε συναλλαγές φορολογικών ετών 2016 και 2017 ως κάτωθι:

Πίνακας Πιστώσεων έτους 2016

A/A	Ταυτότητα Τρ. Συναλλαγής	Ημερομηνία Συναλλαγής	τράπεζα	Αριθμός Λογαριασμού	Περιγραφή Συναλλαγής	Απολογία : Συναλλαγής	Παραστατικό Πίστωσης	Απολογία ελεγχόμενου	Χαρακτηρισμός ελέγχου
6		17/11/2016	HSBC	.....	ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΤΗΛΕΓΡ ΑΦΙΚΟ ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	2.500,00	Εξοδολόγια .....ΑΕ	ΤΑΜΕΙΑΚΗ ΔΙΕΥΚΟΛΙΝΣ Η

Πίνακας Πιστώσεων έτους 2017

A/A	Ταυτότητα τρ. Συναλλαγής	Ημερομηνία Συναλλαγής	Επωνυμία Π.Ι.	Αριθμός Λογαριασμού	Περιγραφή Συναλλαγής	Απολογία Συναλλαγής	Ποσό Πίστωσης	Απολογία ελεγχόμενου	Χαρακτηρισμός : ελέγχου
1	 / YIRO /	05/04/2017	HSBC	.....	ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΤΗΛΕΓΡΑΦΙ	.....	2.000,00	Πίστωση υπέρ	ΤΑΜΕΙΑΚΗ

	.				ΚΟ ΕΜΒΑΣΜΑ			..	ΔΙΕΥΚΟΛΥΣΗ
3	.....	26/06/2017	HSBC	.....	ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΤΗΛΕΓΡΑΦΙ ΚΟ ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	10,000,00	Πίστωση υπέρ ΑΕ	ΜΗ ΑΙΤΙΟΛΟ- ΓΗΜΕΝΗ
5	.....	06/07/2017	HSBC	.....	ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΤΗΛΕΓΡΑΦΙ ΚΟ ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	5.500,00	Πίστωση υπέρ.....ΑΕ	ΤΑΜΕΙΑΚΗ ΔΙΕΥΚΟΛΥΣΗ
7	.....	05/09/2017	HSBC	.....	ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΤΗΛΕΓΡΑΦΙ ΚΟ ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	7.500,00	Πίστωση υπέρ .ΑΕ	ΤΑΜΕΙΑΚΗ ΔΙΕΥΚΟΛΥΣΗ
8	.....	23/11/2017	HSBC	.....	ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΤΗΛΕΓΡΑΦΙ ΚΟ ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	6.000,00	Πίστωση υπέρ L ΑΕ	ΤΑΜΕΙΑΚΗ ΔΙΕΥΚΟΛΥΣΗ

Ι. Οι παραπάνω πιστώσεις των 2.500,00€ με α/α 6 του πίνακα έτους 2016 και οι πιστώσεις των 2.000,00€, 7.500,00€, 5.500,00€, 6.000,00€ με α/α 1, 5, 7 & 8 αντίστοιχα του πίνακα έτους 2017 δικαιολογούνται από συγκεκριμένη αιτία, λόγω του ότι αποτελούν προσωρινές ταμειακές διευκολύνσεις του ελεγχόμενου προς τις εταιρίες στις οποίες είναι μέτοχος και διευθύνων σύμβουλος. Ειδικότερα:

-Για την πίστωση ποσού 2.500,00€ στην Τράπεζα HSBC στον λογαριασμό με IBAN στις 17/11/2016 και με αιτιολογία συναλλαγής ".....", προσκομίσθηκε τραπεζικό δικαιολογητικό της Τράπεζας για τη μεταφορά του ποσού από τον λογαριασμό όψεως της

ΑΕ στο λογαριασμό του ελεγχόμενου, καθώς και άρθρα του Γενικού Ημερολογίου της εταιρίας ΑΕ (στην οποία είναι μέτοχος και διευθύνων σύμβουλος) από όπου προκύπτουν λογιστικές εγγραφές του λογαριασμού 53.14.00 «Πιστωτές Διάφοροι» και αναγραφή έναντι/πληρωμή σε

-Οι πιστώσεις έτους 2017 ποσών: 5.500,00€ στις 06/07/2017, 7.500,00€ στις 05/09/2017 και 6.000,00€ στις 23/11/2017, που πιστώθηκαν στο λογαριασμό με IBAN της Τράπεζα HSBC, με αιτιολογία συναλλαγής ".....", "....." και ".....", αντίστοιχα, προσκομίσθηκαν τραπεζικά δικαιολογητικά της Τράπεζαςγια τη μεταφορά από τον λογαριασμό όψεως της ΑΕ στο λογαριασμό του ελεγχόμενου, καθώς και άρθρα του Γενικού Ημερολογίου της εταιρίας ΑΕ από όπου προκύπτουν λογιστικές εγγραφές πίστωσης του λογαριασμού 53.14.00.001 «Πιστωτής» και αναγραφή κατάθεση από

Ως εκ τούτου για τα ανωτέρω ποσά ταμειακής διευκόλυνσης που ανέρχονται συνολικά στις 2.500,00€ στο Φορολογικό έτος 2016 και στις 21.000,00€ στο Φορολογικό έτος 2017, είχε την υποχρέωση καταβολής τέλους χαρτοσήμου 1% σύμφωνα με τη διάταξη της παραγράφου 5γ' του άρθρου 15 ΚΤΧ για τα Φορολογικά έτη 2016 - 2017.

II. Η πίστωση ποσού 10.000,00€ με α/α 3 του πίνακα έτους 2017, προσκομίσθηκαν αντίγραφα κίνησης τραπεζικών λογαριασμών (.....) δίχως ωστόσο να χορηγηθούν αντίγραφα των λογιστικών αρχείων με τις εγγραφές της εταιρίας ΑΕ που να δικαιολογούν τον χαρακτήρα της κάλυψης ρευστότητας από τον ελεγχόμενο προς την εταιρία. Επειδή, δεν παρέχεται τεκμηριωμένη δικαιολόγηση της αιτίας ή πηγής προέλευσης και το ποσό των 10.000,00€ της συγκεκριμένης πίστωσης λογίζεται ως εισόδημα της παρ.4 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013 και φορολογείται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ.4 του άρθρου 29 του ίδιου νόμου.

Στις **26/03/2021** εστάλη στον ίδιο τον προσφεύγοντα το με αριθμό /23-3-2021 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου άρθρου 28, με συνημμένους τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς Φόρου Εισοδήματος ΦΠΑ, προστίμου. Ο ελεγχόμενος ανταποκρινόμενος κατέθεσε το με αρ.πρωτ.....15-04-2021 Υπόμνημα απόψεων.

Κατόπιν των ανωτέρω αναφερθέντων ο έλεγχος έκρινε ανακριβείς τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 ως κάτωθι:

-Για το φορολογικό έτος 2016

-Καταλογίσθηκε το ποσό του φόρου 1.760,00€ άρθρου 16 της μείωσης από το Φόρο εισοδήματος.

- Για το φορολογικό έτος 2017

-Καταλογίσθηκε το ποσό του φόρου 1.900,00€ άρθρου 16 ΚΦΕ της μείωσης από το Φόρο εισοδήματος

α) Στα ακαθάριστα έσοδα προστίθεται η αποκρυβείσα αξία της συναλλαγής 5.000,00€, λόγω ανακριβούς έκδοσης φορολογικού στοιχείου, βάσει της υπ' αρ. /2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58^Α του Ν. 4174/2013.

β) Στα δηλωθέντα καθαρά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα προστίθενται λογιστικές διαφορές ύψους **335,92€** οι οποίες δεν αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο.

γ) Για την ανωτέρω πίστωση ύψους **10.000,00€** για το οποίο δεν παρασχέθηκε τεκμηριωμένη δικαιολόγηση της αιτίας ή πηγής προέλευσης και λογίζεται ως εισόδημα της παρ.4 του άρθρου 21 του ΚΦΕ Συνολική διαφορά φορολογητέου εισοδήματος ύψους **15.335,92€** .

Φ.Π.Α.

Περαιτέρω από τον έλεγχο απαλλασσόμενων πωλήσεων Φ.Π.Α. διαπιστώθηκε ότι από τον Προσφεύγοντα εκδόθηκε το με αρ./29-12-2017 Τ.Π.Υ. καθαρής αξίας 4.000,00€ χωρίς επιβάρυνση ΦΠΑ, προς την εταιρία με την επωνυμία «..... - ΑΦΜ:.....», στο σώμα του οποίου αναγράφεται: "Υπηρεσίες εισηγητή σεμιναρίων - εκπαίδευση συμβ. πώλησης", Επειδή, η προσκομισθείσα πιστοποίηση του ελεγχόμενου ως εκπαιδευτή για τη συγκεκριμένη συναλλαγή δεν πληροί τις προϋποθέσεις απαλλαγής των διατάξεων της περ. ιβ' της παρ. 1 άρθρου 22 του ν.2859/2000, με τις οποίες ορίζεται ότι: «**απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α. η παροχή υπηρεσιών εκπαίδευσης γενικά και οι στενά συνδεδεμένες με αυτή πράξεις παράδοσης αγαθών, που παρέχονται από δημόσια εκπαιδευτήρια ή από άλλα πρόσωπα αναγνωρισμένα από την κατά περίπτωση αρμόδια αρχή**», καταλογίζεται ο αναλογών Φ.Π.Α. **24%**, ήτοι: 4.000,00€ X 24% = **960,00€**.

Κατόπιν των ανωτέρω αναφερθέντων ο έλεγχος έκρινε ανακριβείς τις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ για το φορολογικό έτος 2017 προσauξάνοντας συνολικά τις φορολογητέες εκροές κατά το ποσό των 9.000,00€ πλέον φ.π.α. 24% ύψους 2.160,00€, λόγω α) ανακριβούς έκδοσης τιμολογίου παροχής υπηρεσιών καθαρής αξίας 5.000,00€ πλέον ΦΠΑ 24% **1.200,00€**, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 11ξ' & β' του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και β) απαλλασσόμενων πωλήσεων καθαρής αξίας **4.000,00€** για τις οποίες δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζονται στο άρθρο 22 ν.2859/2000 και επιβαρύνονται με ΦΠΑ 24% ύψους **960,00€**.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1.Αυθαίρετη κρίση για τα πραγματικά περιστατικά και έλλειψη επαρκούς και ειδικής αιτιολογίας Ειδικότερα ισχυρίζεται ότι :

-Εσφαλμένα, η φορολογική αρχή εξέδωσε τη προσβαλλόμενη πράξη για ανακριβή έκδοση Τ.Π.Υ. ύψους 5.000,00 ευρώ, θεωρώντας ότι το σύνολο της συμφωνηθείσας παροχής ύψους 10.000,00 ολοκληρώθηκε στο έτος 2017.

-Εσφαλμένα από τη φορολογική αρχή δεν αναγνωρίσθηκε η μείωση του άρθρου 16 ΚΦΕ από το φόρο εισοδήματος ποσού 1.760,00€ Φορολογικού Έτους 2016, και ποσού 1.900,00€ Φορολογικού Έτους 2017_επικαλούμενος τις διατάξεις άρθρου 12 παρ.2 του Ν.4172/2013 στο οποίο ορίζεται ότι οι αμοιβές μελών του Δ.Σ ανώνυμης εταιρείας ή κάθε άλλου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, δηλαδή ΕΠΕ και ΙΚΕ, θεωρούνται εισόδημα από μισθωτή εργασία. Επιπλέον, με τις παραγράφους 1 και 3 του άρθρου 60 του ΚΦΕ, το μηνιαίο εισόδημα από μισθωτή εργασία και από συντάξεις, υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου με βάση την ισχύουσα κλίμακα των μισθωτών και συνταξιούχων, μετά από προηγούμενη

αναγωγή σε ετήσια βάση. Ο φόρος που παρακρατείται μειώνεται κατά ποσοστό 1,5% κατά την παρακράτηση του. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του προσκόμισε πρακτικά του Διοικητικού Συμβουλίου και της Γενικής Συνέλευσης της εταιρείας που εγκρίνει τις αμοιβές αυτές, όπου και ρητώς αναγράφεται ότι οι αμοιβές αυτές αφορούν στη διαχείριση της εταιρείας και όχι στην παροχή υπηρεσιών με την ιδιότητα του επαγγελματία. Ορθώς λοιπόν οι συγκεκριμένες αμοιβές καταχωρήθηκαν στο έντυπο Ε1 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.»

-Εσφαλμένα η πίστωση ύψους 10.000,00 ευρώ φορολογήθηκε ως εισόδημα της παρ.4 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013, καθώς από τα προσκομιζόμενα στοιχεία (αντίγραφα κίνησης τραπεζικών λογαριασμών) ενώπιον της φορολογικής αρχής προκύπτει ότι στις 22-6-2017 έγινε ανάληψη ποσού 10.000 ευρώ και επανακατάθεση του ίδιου ποσού στις 26-6-2017.

-Εσφαλμένα η απαλλασσόμενη παροχή υπηρεσιών βάσει του άρθρου 22 του ν.2859/2000 επιβαρύνθηκε με φ.π.α. καθώς με τη ΔΕΕΦ Α 1148730 ΕΞ 2016/14-10-2016 - Εφαρμογή διατάξεων ΦΠΑ σε παροχή υπηρεσιών εκπαίδευσης διευκρινίστηκε ότι στη έννοια της απαλλασσόμενης από το ΦΠΑ εκπαίδευσης περιλαμβάνεται και η επαγγελματική εκπαίδευση καθώς και η επιμόρφωση ή επανακατάρτιση. Προσκομίστηκε στον έλεγχο η πιστοποίηση ως εκπαιδευτής, καθώς και φωτογραφίες από το σχετικό σεμινάριο, μαζί με τη διδακτέα ύλη και το γνωστικό αντικείμενο το οποίο παρουσίασε. Ταυτόχρονα, προσκομίστηκαν τα τιμολόγια του συνεργάτη με τις αντίστοιχες τιμολογήσεις προς τις εταιρείες που περιλαμβάνονται στο τιμολόγιο με αρ. ../29-10-2017.

-Ως προς την υποχρέωση καταβολής τέλους χαρτοσήμου για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 ισχυρίζεται ότι οι συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν από τραπεζικό λογαριασμό της εταιρείας στην οποία τυγχάνει διευθύνων σύμβουλος, άλλως δυνάμει της σχέσης αυτής, ώστε χρήζει εφαρμογής η διάταξη που ορίζει ότι «Η ανάληψις ποσών υπό των εταίρων διαρκούσης της εταιρικής χρήσεως, έναντι κερδών της χρήσεως ταύτης, η διανομή των κερδών εις τους εταίρους ή η πίστωσις δι' αυτών των προσωπικών λογαριασμών των εταίρων, η μεταφορά των κερδών εις τους λογαριασμούς κέρδη και ζημίας, τακτικού και εκτάκτου αποθεματικού, ως και η παραμονή των κερδών εις τους ανωτέρω λογαριασμούς, εις ουδέν τέλος χαρτοσήμου υπόκεινται.». Ως εκ τούτου, ακριβώς εκ του λόγου της ιδιότητάς του αυτής, οι εν λόγω συναλλαγές δεν υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου.

-Παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης.

-Παραβίαση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης του διοικουμένου.

Ως προς τον ισχυρισμό περί Αυθαίρετης κρίσης για τα πραγματικά περιστατικά και έλλειψη επαρκούς και ειδικής αιτιολογίας και τους επιμέρους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα

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, με τις διατάξεις της απόφασης **Α.1293/23-07-2019** (ΦΕΚ Β' 3085/31-07-2019) του Διοικητή

της ΑΑΔΕ, με θέμα «**Πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά**», ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα: «**αποφασίζουμε**: Κατά το φορολογικό έλεγχο προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά, θα εφαρμόζεται το Πρόγραμμα Ελέγχου της παρούσας, εξαιρουμένων των υποθέσεων μερικού ελέγχου για την επιστροφή φόρου. [...]

Άρθρο 2

Προετοιμασία ελέγχου

Ύστερα από την έκδοση εντολής ελέγχου, συγκεντρώνονται τα σχετικά στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και στοιχεία από εσωτερικές και εξωτερικές πηγές πληροφόρησης, για αξιοποίησή τους. Ανάλογα με το είδος του ελέγχου και τις ελεγχόμενες περιόδους, εξετάζονται τουλάχιστον τα κάτωθι:

.....

2. Παραβάσεις των διατάξεων της υποπαραγράφου Ε.1. της παραγράφου Ε' του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012 (Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών Κ.Φ.Α.Σ.) ή του ν. 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα Ε.Λ.Π.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις του ν. 4174/2013, κατασχεθέντα, άλλα έγγραφα ή στοιχεία από τα οποία πιθανολογείται ότι προκύπτει φοροδιαφυγή.

3. Στοιχεία διασταυρώσεων, δελτία πληροφοριών και λοιπά στοιχεία από Οργανισμούς, Τράπεζες και λοιπές υπηρεσίες ή αρχές.....

7. Στοιχεία για τη σύνθεση της συνολικής εικόνας του ελεγχόμενου από τα υφιστάμενα πληροφοριακά συστήματα.

9. Όλα τα δεδομένα που αφορούν στα αποτελέσματα προηγούμενων ελέγχων.

13. Στοιχεία και πληροφορίες από κάθε είδους πηγή. [...]

Επειδή, στο άρθρο 7 του Ν 4172/2013 ορίζεται ότι: " 1. Φορολογητέο εισόδημα είναι το εισόδημα που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών που εκπίπτουν, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. από το ακαθάριστο εισόδημα.

Ο Κ.Φ.Ε. διακρίνει τις ακόλουθες κατηγορίες ακαθάριστων εισοδημάτων: α) εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις, β) εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, γ) εισόδημα από κεφάλαιο και δ) εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου".

Επειδή, στο άρθρο 21 του Ν 4172/2013 ορίζεται ότι: " 1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους....

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 από την 25/07/2016 - Οι κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 58Α § 1 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ), όπως αυτές αντικαταστάθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 51§1 του Ν.4410/2016 σύμφωνα με τις οποίες προβλέπεται ότι σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.

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

Αναφορικά με τον επιμέρους ισχυρισμό ότι εσφαλμένα, η φορολογική αρχή εξέδωσε τη προσβαλλόμενη πράξη για ανακριβή έκδοση Τ.Π.Υ. ύψους 5.000,00 ευρώ, θεωρώντας ότι το σύνολο της συμφωνηθείσας παροχής ύψους 10.000,00 ολοκληρώθηκε στο έτος 2017.

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 11 του Ν. 4308/2014 προβλέπονται τα ακόλουθα:

1. Η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η αποστολή ή παράδοση των αγαθών ή των υπηρεσιών.

2. Ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου καθορίζεται ως εξής:

α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής αγαθών ή της ολοκλήρωσης της υπηρεσίας, κατά περίπτωση.

β) Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής αγαθών, υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το τιμολόγιο εκδίδεται μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα από την περίοδο στην οποία μέρος της σχετικής αμοιβής καθίσταται απαιτητό για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί ή το μέρος του έργου που έχει ολοκληρωθεί.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1003/31.12.2014 της Γ.Γ.Δ.Ε όπως τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ.1261/3.12.2015 και ισχύει προβλέπονται τα εξής:

«11.2.3 Στην περίπτωση (β) ρυθμίζεται ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου συνεχιζόμενης παροχής αγαθών, υπηρεσίας ή κατασκευής έργου. Συγκεκριμένα ορίζεται ότι το τιμολόγιο εκδίδεται μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα από τη λήξη της περιόδου στην οποία μέρος της σχετικής αμοιβής καθίσταται απαιτητό για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί ή το μέρος του έργου που έχει ολοκληρωθεί.

11.2.4 Διευκρινίζεται ότι για την υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου για συνεχιζόμενη υπηρεσία (π.χ. διδασκαλία συγκεκριμένων μαθημάτων, συμπλήρωση μιας περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α από το φοροτέχνη - λογιστή, κλπ.) το κρίσιμο στοιχείο είναι το εάν ο πωλητής, βάσει σύμβασης ή της συνήθους επιχειρηματικής πρακτικής δύναται να απαιτήσει / διεκδικήσει πληρωμή για το μέρος των αγαθών ή υπηρεσιών που έχει προσφέρει ή το έργο που έχει παράξει. Διευκρινίζεται ότι ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου για συνεχιζόμενη παροχή αγαθών ή υπηρεσιών ή κατασκευής έργου δεν διαφοροποιείται από το γεγονός ότι η έναρξη της παροχής ή κατασκευής μπορεί να ξεκίνησε πριν το τέλος της ετήσιας (διαχειριστικής) περιόδου και συνεχίσθηκε στην επόμενη.

«Η αναφορά στο νόμο σε «μέρος της αμοιβής που καθίσταται απαιτητό για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί ή το μέρος του έργου που έχει ολοκληρωθεί», υποδηλώνει ότι, βάσει της σχετικής σύμβασης (προφορικής ή έγγραφης) των δύο μερών, γίνεται δεκτή τμηματική ολοκλήρωση της υπηρεσίας. Η περίπτωση αυτή δεν πρέπει να συγχέεται με την περίπτωση στην οποία:

α) έχει συμφωνηθεί να καταβάλλεται χωρίς να συνδέεται με την πρόοδο της παροχής υπηρεσίας ή του έργου, στην έναρξη ή στη διάρκεια της σχετικής περιόδου, ποσό ή ποσά έναντι του συνολικού τιμήματος (προκαταβολή), ακόμη και μέχρι πλήρους εξόφλησης του τιμήματος, και

β) έχει συμφωνηθεί ότι η υπηρεσία ή το έργο ολοκληρώνεται στο τέλος της σχετικής περιόδου».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 12 του ν. 4308/2014.

«1. Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών), αντί έκδοσης τιμολογίου του άρθρου 8. Αντίτυπο αυτού του εγγράφου παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη.

Επειδή, στο από 01.04.2017 με αρ.δήλ..... συμφωνητικό άρθρου 8 παρ.16 του Ν.1882/1990 (αρ.δήλ...../12-7-2017), βάσει του οποίου ο προσφεύγων συμβλήθηκε με την εταιρία με την επωνυμία «..... - ΑΦΜ:.....» για παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών πωλήσεων, συμφωνήθηκε η διάρκεια της παροχής από 01.04.2017 έως 30.6.2017 και το ποσό της αμοιβής ύψους 10.000,00 ευρώ.

Επειδή, εν προκειμένω η παροχή της υπηρεσίας, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο ως άνω συμφωνητικό θα είχε ολοκληρωθεί εντός του Φορολογικού έτους 2017.

Επειδή, από τον προσφεύγοντα δεν προσκομίσθηκε κατά το στάδιο του ελέγχου αλλά και κατά το στάδιο της ενδικοφανούς προσφυγής, ιδιωτικό συμφωνητικό που να τροποποιεί το αρχικό, ως προς τη διάρκεια και την αξία, ούτε προσκομίσθηκε Τ.Π.Υ. που να εκδόθηκε στο επόμενο έτος 2018 ακόμη και στην περίπτωση που η παροχή δεν είχε ολοκληρωθεί εντός του έτους 2017, ώστε να ταυτίζεται η αξία και η διάρκεια του συμφωνητικού με τα αντίστοιχα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 11 του Ν. 4308/2014 και της ΠΟΛ.1261/3.12.2015 ο προσφεύγων όφειλε να εκδώσει το τιμολόγιο μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα από την περίοδο στην οποία η σχετική αμοιβή κατέστη απαιτητή και σε κάθε περίπτωση με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας που έχει συμφωνηθεί.

Επειδή, ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης της συνδρομής των προϋποθέσεων.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως καταγράφονται στην από 17.05.2021 Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής των διατάξεων του ν.4174/2013(Κ.Φ.Δ) και Ν.4308/2014 της Δ.Ο.Υ. επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αναφορικά με τον επιμέρους ισχυρισμό ότι εσφαλμένα από τη φορολογική αρχή δεν αναγνωρίστηκε η μείωση του άρθρου 16 ΚΦΕ από το φόρο εισοδήματος ποσού 1.760,00€ Φορολογικού Έτους 2016, και ποσού 1.900,00€ Φορολογικού Έτους 2017 επικαλούμενος τις διατάξεις άρθρου 12 παρ.2 του Ν.4172/2013 και τις παρ. 1 και 3 του άρθρου 60 του ΚΦΕ.

Επειδή, σύμφωνα με τη περ.δ' της παρ.2 του άρθρου 12 του Ν. 4172/2013 Κ.Φ.Ε., το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις περιλαμβάνει τα πάσης φύσεως εισοδήματα σε χρήμα ή σε είδος που αποκτώνται στο πλαίσιο υφιστάμενης, παρελθούσας ή μελλοντικής εργασιακής σχέσης. 2.Για τους σκοπούς του Κ.Φ.Ε., εργασιακή σχέση υφίσταται όταν ένα φυσικό πρόσωπο παρέχει υπηρεσίες... δ) ως διευθυντής ή μέλος του ΔΣ εταιρείας ή κάθε άλλου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας..

Περαιτέρω, από το με αριθμό πρωτ. Δ 12 Α 1030493 ΕΞ 2014 έγγραφο του Υπ. Οικονομικών διευκρινίζεται ότι:

«Με τις διατάξεις της περ. δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167) ορίζεται, ότι για τους σκοπούς του Κ.Φ.Ε., εργασιακή σχέση υφίσταται όταν ένα φυσικό πρόσωπο παρέχει υπηρεσίες ως διευθυντής ή μέλος του Δ.Σ. εταιρείας ή κάθε άλλου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας».

Στο με αριθμό πρωτ. Δ12Α 1058454 ΕΞ 2014 έγγραφο του Υπ. Οικονομικών σχετικά με «Φορολογική μεταχείριση των αμοιβών που λαμβάνουν μέλη Δ.Σ. ανωνύμων εταιρειών», μεταξύ των άλλων αναφέρει ότι: «1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. δ' της παρ. 2 του άρθρου 12 του Ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167 Α) ορίζεται, ότι για τους σκοπούς του Κ.Φ.Ε., εργασιακή σχέση υφίσταται όταν ένα φυσικό πρόσωπο παρέχει υπηρεσίες ως διευθυντής ή μέλος του Δ.Σ. εταιρείας ή κάθε άλλου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας.

Ως προς την παρακράτηση και την απόδοση φόρου εισοδήματος επί των ως άνω αμοιβών ισχύουν τα εξής:

Με το άρθρο 60 του Ν. 4172/2013 περί Κ.Φ.Ε., ορίζεται ότι:

«1. Το μηνιαίο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις, συμπεριλαμβανομένων των παροχών σε είδος, των ημερομισθίων και των εφάπαξ παροχών, υπόκειται σε παρακράτηση φόρου με βάση την κλίμακα της παραγράφου 1 του άρθρου 15 και του **άρθρου 16** μετά από προηγούμενη αναγωγή του σε ετήσιο

6. Ο φόρος που παρακρατείται σύμφωνα με τις ανωτέρω παραγράφους αποδίδεται το αργότερο μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από την ημερομηνία καταβολής του υποκειμένου σε παρακράτηση εισοδήματος».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 16 του ν.4172/2013 « Αφορολόγητο όριο εισοδήματος ή φορολογική έκπτωση» ορίζεται ότι : 1. Ο φόρος που προκύπτει κατά την εφαρμογή του άρθρου 15 μειώνεται κατά το ποσό των δύο χιλιάδων εκατό (2.100) ευρώ, όταν το φορολογητέο εισόδημα δεν υπερβαίνει το ποσό των είκοσι ενός χιλιάδων (21.000) ευρώ. Εάν το ποσό του φόρου είναι μικρότερο των δύο χιλιάδων εκατό (2.100) ευρώ, το ποσό της μείωσης περιορίζεται στο ποσό του αναλογούντος φόρου. 2. Για φορολογητέο εισόδημα το οποίο υπερβαίνει το ποσό των είκοσι ενός χιλιάδων (21.000) ευρώ, το ποσό της μείωσης μειώνεται κατά εκατό (100) ευρώ ανά χίλια (1.000) ευρώ του φορολογητέου εισοδήματος. 3. Όταν το φορολογητέο εισόδημα υπερβαίνει το ποσό των σαράντα δύο χιλιάδων (42.000) ευρώ, δεν χορηγείται μείωση φόρου.

Επειδή, κατά τις διατάξεις του άρθρου 24 του Ν. 2190/1920 “Περί ανωνύμων εταιρειών”:

“1. Πάσα επί των κερδών χορηγουμένη εις μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου αμοιβή, δέον να λαμβάνηται εκ του απομείναντος υπολοίπου των καθαρών κερδών μετά την αφαίρεσιν των κρατήσεων δια τακτικών αποθεματικών και του απαιτούμενου ποσού προς διανομήν του πρώτου μερίσματος υπέρ των μετόχων, ίσου τουλάχιστον προς 6% επί του καταβεβλημένου εταιρικού κεφαλαίου.

2. Πάσα ετέρα, μη καθοριζομένη κατά ποσόν υπό του καταστατικού, χορηγουμένη δε εξ οιαδήποτε λόγου εις σύμβουλον αμοιβή ή αποζημίωσις θεωρείται βαρύνουσα την εταιρείαν, μόνον, εάν εγκριθεί δι’ ειδικής αποφάσεως της τακτικής γενικής συνελεύσεως. Αύτη δύναται να μειωθεί υπό του Δικαστηρίου εάν κατ’ αγαθήν κρίσιν είναι υπέρογκος και αντετάχθησαν κατά της ληφθείσης αποφάσεως μέτοχοι εκπροσωπούντες το 1/10 του εταιρικού κεφαλαίου.

3. Η διάταξις της προηγουμένης παραγράφου δεν εφαρμόζεται προκειμένου περί αμοιβών οφειλομένων εις μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου δι’ υπηρεσίας αυτών χορηγουμένας εις την εταιρείαν επί τη βάσει ειδικής σχέσεως μισθώσεως εργασίας ή εντολής”. Από τη διάταξη αυτή, σε συνδυασμό προς τις διατάξεις των άρθρων 23α παρ. 2 του ίδιου νόμου, 31 του Εμπ. Νόμου, 713, 648, 652 ΑΚ και 6 ΑΝ 765/1973, προκύπτει ότι ο διευθύνων σύμβουλος της ανώνυμης εταιρείας συνδέεται με το νομικό πρόσωπο της εταιρείας με σχέση εντολής. Αν, όμως, για τις υπηρεσίες που προσφέρει λαμβάνει αμοιβή, η σχέση του χαρακτηρίζεται μίσθωση ανεξαρτήτων υπηρεσιών, αφού, λόγω της ιδιότητάς του, ασκεί εξουσία διοικητική

και διαχειριστική με δική του ευθύνη και πρωτοβουλία, είναι όργανο της εταιρείας και υποβάλλεται στο καθεστώς που διέπει το διοικητικό συμβούλιο. Δεν αποκλείεται, όμως, ο διευθύνων σύμβουλος, σε εκτέλεση σύμβασης (που έχει εγκριθεί από τη γενική συνέλευση) να παρέχει, παράλληλα προς τα καθήκοντα που έχει από το νόμο ή το καταστατικό της εταιρείας, και υπηρεσίες με αμοιβή, τακτικώς προσδιοριζόμενη με εργασιακή σύμβαση, οπότε, αν η τελευταία προϋπήρχε του διορισμού του ως διευθύνοντος συμβούλου, δεν απαιτείται έγκριση της συναφθείσας εργασιακής σύμβασης με απόφαση της Γενικής Συνέλευσης (ΑΠ 465/2013, 297/2012). Περαιτέρω, κατά τη διάταξη του άρθρου 34 παρ. 1 περίπτωση δ' του Ν. 2190/1920 "Η γενική συνέλευσις είναι μόνη αρμοδία ν' αποφασίζει περί α) ... δ) διαθέσεως των ετησίων κερδών".

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση ο προσφεύγων_συμπεριέλαβε στον κωδ. 325 «Αμοιβές μελών ΔΣ της περ. δ' παρ.2 του άρθρου 12 ΚΦΕ» του εντύπου ΕΙ της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 ποσό **8.000,00€**, το οποίο βάσει της προσκομισθείσας στον έλεγχο Βεβαίωσης Αποδοχών αφορά σε μισθό που έλαβε στο χρονικό διάστημα 1/9/2016 - 31/12/2016 από την εταιρία με την επωνυμία - ΑΦΜ:..... - Σύμβουλοι επιχειρήσεων - ..:» και_στον κωδ.325 «Αμοιβές μελών ΔΣ της περ. δ' παρ.2 του άρθρου 12 ΚΦΕ» του εντύπου ΕΙ της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 ποσό **17.281,44€**, το οποίο βάσει της προσκομισθείσας Βεβαίωσης Αποδοχών αφορά σε μισθό που έλαβε ο ελεγχόμενος στο χρονικό διάστημα 1/1/2017 - 31/12/2017 από την εταιρία με την επωνυμία «.....ΑΦΜ:.....-Σύμβουλοι επιχειρήσεων - ..:».

Επειδή, η φορολογική αρχή επικαλούμενη το ΔΕΑΦΑ 1064780 ΕΞ 2015 έγγραφο της Γεν. Διεύθυνσης φορολογικής Διοίκησης θεώρησε τις ως άνω αμοιβές ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα οι οποίες φορολογούνται σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 29 του Κ.Φ.Ε., με αποτέλεσμα τη μη αναγνώριση της μείωσης ποσού άρθρου 16 ΚΦΕ από το Φόρο εισοδήματος,ήτοι, ποσού 1.760,00€ Φορολογικού Έτους 2016 και ποσού 1.900,00€ Φορολογικού Έτους 2017 και τον καταλογισμό αυτών αντίστοιχα.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, πρόκειται για Αμοιβές μελών ΔΣ της περ. δ' παρ.2 του άρθρου 12 ΚΦΕ από Ανώνυμη Εταιρία με την επωνυμία «..... - ΑΦΜ:.....» όπως προκύπτει και από τα προσκομιζόμενα στον έλεγχο πρακτικά του Διοικητικού Συμβουλίου και της Γενικής Συνέλευσης της εταιρείας που εγκρίνει τις αμοιβές αυτές που αφορούν στη διαχείριση της εταιρείας.

Επειδή, οι κωδικοί αυτοί έχουν προσυμπληρωθεί από τη φορολογική διοίκηση βάσει του αρχείου βεβαιώσεων που αποστέλλουν ηλεκτρονικά οι εκκαθαριστές (ΠΟΛ 1045/2018).

Επειδή, από τα ως άνω αναφερθέντα προκύπτει ότι για τις εν λόγω αμοιβές που αφορούν τη διαχείριση της εταιρείας με την επωνυμία «..... - ΑΦΜ:.....», **συντρέχουν οι προϋποθέσεις που ορίζονται στην περ. δ' της παρ. 2 του άρθρου 12** του ν.4172/2013, ορθώς δηλώθηκαν στον κωδ. 325 «Αμοιβές μελών ΔΣ της περ. δ' παρ.2 του άρθρου 12 ΚΦΕ» του εντύπου Ε1 των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος ετών 2016 και 2017, συνεπώς εσφαλμένα η φορολογική αρχή προέβη σε καταλογισμό των ποσών φόρου 1.760,00€ και 1.900,00€ αντίστοιχα, στα φορολογικά έτη 2016 και 2017.

Επειδή, από φορολογικής πλευράς η ως άνω περίπτωση εντάσσεται στην **περ. δ της παρ. 2 του άρθρου 12 του Ν. 4172/2013**, θεωρούνται δηλαδή εισόδημα από μισθωτή εργασία, ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα γίνονται δεκτοί.

-Ως προς τον επιμέρους ισχυρισμό ότι εσφαλμένα η πίστωση ύψους 10.000,00 ευρώ φορολογήθηκε ως εισόδημα της παρ.4 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013, καθώς από τα προσκομιζόμενα στοιχεία (αντίγραφα κίνησης τραπεζικών λογαριασμών) ενώπιον της φορολογικής αρχής προκύπτει ότι στις 22-6-2017 έγινε ανάληψη ποσού 10.000 ευρώ και επανακατάθεση του ίδιου ποσού στις 26-6-2017.

Επειδή, η με α/α 3 του πίνακα πιστώσεων 2017 πίστωση αφορά τη κίνηση στις 26/6/2017 από τον όψεως τηςΑΕ προς τον λογαριασμότου Προσφεύγοντα ως επιστροφή του ίδιου ποσού που είχε καταθέσει ο ίδιος στις 22/6/2017 με τη μορφή τραπεζικής επιταγής από χρήματα από τον προσωπικό του λογαριασμόστον όψεως της ... ΑΕ.

Επειδή, από την από 17.05.2021 οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ., για την ως άνω πίστωση με α/α 3 του πίνακα έτους 2017, ποσού 10.000,00€ εκτός από τα αντίγραφα κίνησης τραπεζικών λογαριασμών (.....), δεν προσκομίσθηκαν στο στάδιο του ελέγχου αντίγραφα των λογιστικών αρχείων με εγγραφές της εταιρείαςΑΕ που να δικαιολογούν την κίνηση της εν λόγω πίστωσης από τον ελεγχόμενο προς την εταιρία.

Επειδή, δεν προκύπτει η αιτία της χορηγηθείσας ρευστότητας προς την εταιρία στην οποία είναι μέτοχος, δεν αποδείχθηκε τεκμηριωμένα με τις κατάλληλες εγγραφές στα λογιστικά

αρχεία της εταιρίας, όπως έγινε σε ανάλογες περιπτώσεις αιτιολόγησης της πηγής προέλευσης του αιτήματος της Φορολογικής Αρχής

Επειδή, δεν παρέχεται τεκμηριωμένη δικαιολόγηση της αιτίας ή πηγής προέλευσης το ποσό των 10.000,00€ της συγκεκριμένης πίστωσης λογίζεται ως εισόδημα της παρ.4 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013 και φορολογείται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ.4 του άρθρου 29 του ίδιου νόμου, ο ισχυρισμός του δεν γίνεται δεκτός.

-Ως προς τον επιμέρους ισχυρισμό ότι εσφαλμένα από τη φορολογική αρχή η απαλλασσόμενη παροχή υπηρεσιών βάσει του άρθρου 22 του ν.2859/2000 επιβαρύνθηκε με φ.π.α. καθώς με τη ΔΕΕΦ Α 1148730 ΕΞ 2016/14-10-2016 - Εφαρμογή διατάξεων ΦΠΑ σε παροχή υπηρεσιών εκπαίδευσης διευκρινίστηκε ότι στη έννοια της απαλλασσόμενης από το ΦΠΑ εκπαίδευσης περιλαμβάνεται και η επαγγελματική εκπαίδευση καθώς και η επιμόρφωση ή επανακατάρτιση. Προσκόμισε, δε στον έλεγχο τη πιστοποίηση του εκπαιδευτή, καθώς και φωτογραφίες από το σχετικό σεμινάριο, μαζί με τη διδακτέα ύλη και το γνωστικό αντικείμενο το οποίο παρουσίασε. Ταυτόχρονα, προσκόμισε τα τιμολόγια του συνεργάτημε τις αντίστοιχες τιμολογήσεις προς τις εταιρείες που περιλαμβάνονται στο τιμολόγιο του το με αρ. ./29-10-2017 .

Επειδή, οι διατάξεις του Ν. 2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248/07-11-2000), ορίζουν, ότι: **«Άρθρο 2. Αντικείμενο του φόρου 1.** Αντικείμενο του φόρου είναι: α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα, β), γ).... **Άρθρο 3. Υποκείμενοι στο φόρο 1.** Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής, β).... **Άρθρο 16. Χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης στην παράδοση αγαθών και στην παροχή υπηρεσιών 1.** Η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός από το Δημόσιο κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών και η παροχή των υπηρεσιών. Η παράδοση των αγαθών συντελείται κατά το χρόνο κατά τον οποίο τα αγαθά τίθενται στη διάθεση του προσώπου που τα αποκτά. Όταν ο προμηθευτής των αγαθών αναλαμβάνει την υποχρέωση αποστολής τους, η παράδοση συντελείται κατά το χρόνο κατά τον οποίο αρχίζει η αποστολή, εκτός αν ο προμηθευτής αναλαμβάνει και την υποχρέωση συναρμολόγησης ή εγκατάστασης των αγαθών, οπότε η παράδοση συντελείται κατά το χρόνο αποπεράτωσης των εργασιών αυτών.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 22 «Απαλλαγές στο εσωτερικό της χώρας» στο άρθρο 1 περ. ιβ του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Απαλλάσσονται από το φόρο: «ιβ. η παροχή υπηρεσιών εκπαίδευσης γενικά και οι στενά συνδεόμενες με αυτή παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών, που παρέχονται από δημόσια εκπαιδευτήρια ή από άλλα πρόσωπα αναγνωρισμένα από την, κατά περίπτωση, αρμόδια αρχή.»

Επειδή, στο άρθρο 18 «Απαλλαγές στο εσωτερικό της χώρας» §4 της ΠΟΛ.1282/1992 ορίζεται ότι: «4. Με τις διατάξεις της παρ. 13, του άρθρου 2, που ισχύουν από 25.11.1992, αντικαθίσταται η περ. ιγ) της παρ. 1 του άρθρου 18. Με την αντικατάσταση αυτή η απαλλαγή ισχύει μόνο για την εκπαίδευση που παρέχεται από δημόσια εκπαιδευτήρια, καθώς και από άλλα πρόσωπα που αναγνωρίζονται ότι παρέχουν εκπαίδευση, από την κατά περίπτωση αρμόδια αρχή, καθώς και στις επιχειρήσεις που έχουν κύρια ή παράλληλη δραστηριότητα την παροχή εκπαίδευσης, επιμόρφωσης ή επανακατάρτισης, σύμφωνα με το καταστατικό τους, όταν είναι νομικά πρόσωπα, καθώς και τη δήλωση έναρξης εργασιών και εκπληρούν τις ειδικές υποχρεώσεις που απορρέουν από τις διατάξεις του ΚΒΣ, ήτοι τηρούν το βιβλίο μαθητολογίου, όταν παρέχουν, την εκπαίδευση σε δικές τους εγκαταστάσεις, έχουν συσταθεί νόμιμα κ.λπ. Σύμφωνα με τη νέα διάταξη, στην απαλλαγή εμπίπτουν οι παρεχόμενες υπηρεσίες εκπαίδευσης, στις οποίες περιλαμβάνονται η προσχολική εκπαίδευση, πρωτοβάθμια, δευτεροβάθμια, τριτοβάθμια (πανεπιστημιακή) εκπαίδευση, η ειδική εκπαίδευση για προβληματικά παιδιά, καθώς και η επαγγελματική εκπαίδευση, επιμόρφωση ή επανακατάρτιση και παρέχονται από πρόσωπα που είναι αναγνωρισμένα από το Υπουργείο Εθνικής Παιδείας και Θρησκευμάτων ή από το Υπουργείο Πολιτισμού ή από οποιαδήποτε άλλη αρμόδια αρχή κατά περίπτωση. Αντίθετα, με την ίδια διάταξη δεν εμπίπτει στην απαλλαγή και επομένως υπάγεται στο φόρο η παροχή υπηρεσιών εκπαίδευσης από πρόσωπα τα οποία δεν πληρούν τις παραπάνω προϋποθέσεις, όπως η παροχή υπηρεσιών εκπαίδευσης ερασιτεχνικού χαρακτήρα, η παροχή υπηρεσιών εκπαίδευσης μέσω άλλου φορέα εκπαίδευσης κ.λπ.»

Επειδή, με την ΠΟΛ.1071/1995 με θέμα: ΘΕΜΑ: «Διευκρινίσεις σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων των περιπτώσεων ιγ' και ιθ' της παραγράφου 1 του άρθρου 18 του ν. 1642/1986.» ορίζονται τα εξής: «1. με την Ε.Δ.Υ.Ο. 1131481/7043/0014/23-12-92 ΠΟΛ.1282/1992 δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων της περίπτ. ιγ' της παραγράφου 1 του άρθρου 18, η οποία ορίζει ότι: «απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α. η παροχή υπηρεσιών εκπαίδευσης γενικά και οι στενά συνδεόμενες με αυτή πράξεις παράδοσης αγαθών, που παρέχονται από δημόσια εκπαιδευτήρια ή από άλλα πρόσωπα αναγνωρισμένα από την κατά

περίπτωση αρμόδια αρχή. Επισημάνθηκε λοιπόν με το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 4 του άρθρου 18 της ανωτέρω Ε.Δ.Υ.Ο., ότι στην απαλλαγή από το Φ.Π.Α. εμπίπτουν όλες οι παρεχόμενες υπηρεσίες εκπαίδευσης, επιμόρφωσης ή επανακατάρτισης, που παρέχονται από πρόσωπα που είναι αναγνωρισμένα από το Υπουργείο Εθνικής Παιδείας και Θρησκευμάτων, ή από το Υπουργείο Πολιτισμού ή από οποιαδήποτε άλλη αρμόδια αρχή κατά περίπτωση.

Διευκρινίζεται, ότι στην περίπτωση που δεν απαιτείται από το νόμο άδεια της αρμόδιας αρχής για τη λειτουργία ενός φορέα εκπαίδευσης ή όταν δεν καθορίζεται από το νόμο αρμόδια αρχή για την αναγνώριση ενός φορέα ως παρέχοντος ή όχι εκπαίδευση, αρμόδιος να κρίνει με βάση τα πραγματικά περιστατικά, εάν συντρέχει ή όχι περίπτωση απαλλαγής του από το Φ.Π.Α., σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 1 περίπτ. ιγ', είναι ο προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.

Επισημαίνεται ότι για τη χορήγηση της ανωτέρω απαλλαγής λαμβάνεται υπόψη κυρίως: α) Εάν ο φορέας που αιτείται την απαλλαγή παρέχει πράγματι υπηρεσίες εκπαίδευσης (προσχολική, πρωτοβάθμια, δευτεροβάθμια, τριτοβάθμια, ειδική εκπαίδευση για προβληματικά παιδιά, επαγγελματική εκπαίδευση, επιμόρφωση, ή επανακατάρτιση υπό μορφή σεμιναρίων) και όχι υπηρεσίες εκπαίδευσης ερασιτεχνικού χαρακτήρα, σύμφωνα με το καταστατικό του, (αρχικό ή μετά από τροποποίηση) εάν είναι νομικό πρόσωπο ή με τη δήλωση έναρξης εργασιών ή τη δήλωση μεταβολών που θα έχει υποβληθεί, για το σκοπό αυτό. β) Εάν εκπληροί τις ειδικές υποχρεώσεις, που απορρέουν από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. (ήτοι τηρεί βιβλίο μαθητολογίου στις περιπτώσεις που παρέχει τις υπηρεσίες εκπαίδευσης σε δικές του εγκαταστάσεις, εάν έχει συσταθεί νόμιμα, κλπ). Κατά τα λοιπά ισχύουν για την εφαρμογή της περίπτ. ιγ' της παραγράφου 1 του άρθρου 18 όλα όσα αναφέρονται στις Ε.Δ.Υ.Ο. 1131481/7043/0014/23-12-92 ΠΟΛ.1282/1992 και Π.4336/3162/10-7-87 υπ' αριθμ. 10.»

Επειδή, με τη με αριθ. πρωτ. Δ14Β 1158265 ΕΞ 2011/18.11.2011 απάντηση της 14ης Δ/ΝΣΗΣ Φ.Π.Α. ΤΜΗΜΑ Β' με Θέμα: «Εφαρμογή διατάξεων ΦΠΑ σε υπηρεσίες εκπαίδευσης» διευκρινίστηκαν τα κάτωθι σε σχετικό ερώτημα:

«1. Από τα αναφερόμενα στο έγγραφό σας αλλά και από τις διευκρινίσεις που μας δώσατε κατά την τηλεφωνική μας επικοινωνία, η εταιρεία σας έχει αναλάβει, βάσει σύμβασης, το σχεδιασμό, την υλοποίηση και την υποστήριξη εκπαιδευτικών προγραμμάτων, τη δημιουργία εκπαιδευτικού υλικού και την παροχή εκπαιδευτικών συμβουλών για το προσωπικό της ..., με σκοπό την βελτίωση των παρεχόμενων υπηρεσιών προς τους πελάτες.

2. Σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης ιβ' της παραγράφου 1 του άρθρου 22 του Κώδικα Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000), απαλλάσσεται από το φόρο η παροχή υπηρεσιών εκπαίδευσης γενικά και οι στενά συνδεόμενες με αυτή παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών που παρέχονται από δημόσια εκπαιδευτήρια ή από άλλα πρόσωπα αναγνωρισμένα από την, κατά περίπτωση, αρμόδια αρχή.

3. Όπως διευκρινίστηκε με τις εγκυκλίους 10/Π.4336/3162/10.7.1987 και 1131481/7043/0014/ΠΟΛ.1282/1992, στην απαλλαγή από το ΦΠΑ εμπίπτουν όλες οι παρεχόμενες υπηρεσίες εκπαίδευσης, καθώς και η επαγγελματική εκπαίδευση και η επιμόρφωση ή επανακατάρτιση, που παρέχονται από πρόσωπα που είναι αναγνωρισμένα από το Υπουργείο Παιδείας, Δια Βίου Μάθησης και Θρησκευμάτων ή από το Υπουργείο Πολιτισμού ή από οποιαδήποτε άλλη αρμόδια αρχή κατά περίπτωση.

4. Με τις εγκυκλίους 10/87 και ΠΟΛ.1071/1995 έχει διευκρινισθεί ότι στην περίπτωση που δεν απαιτείται από το νόμο άδεια της αρμόδιας αρχής για την λειτουργία ενός φορέα εκπαίδευσης ή όταν δεν καθορίζεται από το νόμο αρμόδια αρχή για την αναγνώριση ενός φορέα ως παρέχοντος ή όχι εκπαίδευση, αρμόδιος να κρίνει με βάση τα πραγματικά περιστατικά, εάν συντρέχει ή όχι περίπτωση απαλλαγής του από το ΦΠΑ, σύμφωνα με το άρθρο 22 παρ. 1 περ. ιβ), είναι ο Προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ..

5. Σύμφωνα με τα ανωτέρω, εφόσον η επιχείρησή σας υλοποιεί σεμινάρια για την επαγγελματική εκπαίδευση των υπαλλήλων της ..., ανεξάρτητα αν αυτά εκτελούνται στις εγκαταστάσεις της ή στις εγκαταστάσεις του παρέχοντος, οι εν λόγω υπηρεσίες απαλλάσσονται από το ΦΠΑ. Άλλες πράξεις που παρέχονται στα πλαίσια της ανωτέρω σύμβασης εξετάζονται αυτοτελώς για την φορολογική τους αντιμετώπιση.

6. Σε κάθε περίπτωση τα πραγματικά περιστατικά ελέγχονται από την αρμόδια για τη φορολογία σας Δ.Ο.Υ.»

Επειδή, με την με αριθ. πρωτ. ΔΕΕΦ Α 1148730 ΕΞ 2016/14.10.2016 εγκύκλιο της ΓΓΔΕ, με θέμα: «Εφαρμογή διατάξεων ΦΠΑ σε παροχή υπηρεσιών εκπαίδευσης»: «Σε απάντηση του ανωτέρω σχετικού, σε ότι αφορά θέματα αρμοδιότητάς μας, σας γνωρίζουμε τα κάτωθι:

1. Από το ανωτέρω σχετικό έγγραφο, τέθηκε το ερώτημα για την εφαρμογή διατάξεων ΦΠΑ σε υπηρεσίες επιμορφωτικών σεμιναρίων και συγκεκριμένα αν οι υπηρεσίες διοργάνωσης σεμιναρίων σε επαγγελματίες ζαχαροπλάστες απαλλάσσονται ή όχι από το Φ.Π.Α.

2. Σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης ιβ' της παραγράφου 1 του άρθρου 22 του Κώδικα ΦΠΑ. (Ν. 2859/2000), όπως ισχύει, απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α. η παροχή υπηρεσιών εκπαίδευσης γενικά και οι στενά συνδεόμενες με αυτή παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών, που παρέχονται από δημόσια εκπαιδευτήρια ή από άλλα πρόσωπα αναγνωρισμένα από την, κατά περίπτωση, αρμόδια αρχή. 3. Με την εγκύκλιο 10/Π.4336/3162/10.7.1987 και την ΕΔ.Υ.Ο. ΠΟΛ.1282/1992 διευκρινίστηκε ότι, στην έννοια της απαλλασσόμενης από Φ.Π.Α. εκπαίδευσης περιλαμβάνεται και η επαγγελματική εκπαίδευση καθώς και η επιμόρφωση ή επανακατάρτιση. Ως επαγγελματική εκπαίδευση θεωρείται εκείνη η οποία επιδιώκει να μεταδώσει στους σπουδαστές τεχνικές ή άλλες εξειδικευμένες γνώσεις ή γνώσεις επαγγελματικές και να καλλιεργήσει σε αυτούς επιδεξιότητες, ώστε μετά την αποφοίτησή τους να μπορούν να ασκήσουν με επιτυχία ορισμένο επάγγελμα. Αντίθετα δεν απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α. η παροχή εκπαίδευσης ερασιτεχνικού ή ψυχαγωγικού χαρακτήρα. Σημειώνεται ότι σε περίπτωση που από κάποια σχολή παρέχεται εκπαίδευση επαγγελματική και ερασιτεχνική απαλλάσσεται μόνο η επαγγελματική και όχι η ερασιτεχνική. Σημειώνεται ότι με την ΠΟΛ.1282/21992 δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 4 του άρθρου 18 στην απαλλαγή από το ΦΠΑ εμπίπτουν όλες οι παρεχόμενες υπηρεσίες εκπαίδευσης, επιμόρφωσης ή επανακατάρτισης, που παρέχονται από πρόσωπα που είναι αναγνωρισμένα από το Υπουργείο Εθνικής Παιδείας και Θρησκευμάτων ή από το Υπουργείο Πολιτισμού ή από οποιαδήποτε άλλη αρμόδια αρχή κατά περίπτωση. Περαιτέρω, σύμφωνα με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1071/1995 στην περίπτωση που δεν απαιτείται από το νόμο άδεια της αρμόδιας αρχής για τη λειτουργία ενός φορέα εκπαίδευσης ή όταν δε καθορίζεται από το νόμο αρμόδια αρχή για την αναγνώριση ενός φορέα ως παρέχοντος ή όχι εκπαίδευση, αρμόδιος να κρίνει με βάση τα πραγματικά περιστατικά εάν συντρέχει ή όχι η περίπτωση απαλλαγής από το ΦΠΑ είναι ο Προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Επισημαίνεται ότι για τη χορήγηση της ανωτέρω απαλλαγής, λαμβάνεται υπόψη κυρίως: - Εάν ο φορέας που αιτείται την απαλλαγή παρέχει πράγματι υπηρεσίες εκπαίδευσης (επαγγελματική εκπαίδευση, επιμόρφωση ή επανακατάρτιση υπό μορφή σεμιναρίων) και όχι υπηρεσίες εκπαίδευσης ερασιτεχνικού χαρακτήρα. Οι προαναφερθείσες υπηρεσίες απαλλάσσονται του ΦΠΑ είτε παρέχονται από φυσικό ή από νομικό πρόσωπο, είτε από το δημόσιο είτε από ιδιώτη αρκεί να παρέχονται από αναγνωρισμένους από την αρμόδια δημόσια αρχή, φορείς. 4. Σε κάθε περίπτωση ο έλεγχος των πραγματικών περιστατικών και η συνδρομή των προϋποθέσεων για την υπαγωγή των ανωτέρω υπηρεσιών στην απαλλακτική διάταξη του άρθρου 22, παρ. 1 περ. ιβ', ανήκει στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. όπου υπάγεται ο παρέχων την υπηρεσία.»

Επειδή, βάσει των ως άνω εγγράφων και εγκυκλίων προκύπτουν τα κάτωθι σχετικά με την επαγγελματική εκπαίδευση και την απαλλαγή από το ΦΠΑ:

• Στην έννοια της εκπαίδευσης υπάγεται και η επαγγελματική εκπαίδευση. • Η έννοια της επαγγελματικής εκπαίδευσης προκύπτει από τις διατάξεις του άρθρου 9 του ν.1566/1985 «για τη δομή και λειτουργία της πρωτοβάθμιας και δευτεροβάθμιας εκπαίδευσης και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ 167/ΑΑ/1985), με τις οποίες καθορίζεται ο σκοπός των τεχνικών επαγγελματικών σχολών. Έτσι από τις διατάξεις αυτές προκύπτει ότι, επαγγελματική εκπαίδευση είναι αυτή που επιδιώκει να μεταδώσει στους σπουδαστές τεχνικές ή άλλες εξειδικευμένες γνώσεις ή γνώσεις επαγγελματικές και να καλλιεργήσει σε αυτούς επιδεξιότητες, ώστε μετά την αποφοίτηση τους να μπορούν να ασκήσουν με επιτυχία ορισμένο επάγγελμα. • Σχετικά με τις ιδιωτικές σχολές που παρέχουν επαγγελματική εκπαίδευση, απαλλάσσονται ανεξάρτητα με το αν εποπτεύονται ή όχι από το Υπουργείο Παιδείας ή άλλο Υπουργείο. Ποιες, όμως, από τις ιδιωτικές σχολές παρέχουν επαγγελματική εκπαίδευση, είναι θέμα πραγματικό. Σε περίπτωση πάντως που σε μια από τις σχολές αυτές παρέχεται εκπαίδευση επαγγελματική και ερασιτεχνική, απαλλάσσεται μόνο η επαγγελματική και όχι η ερασιτεχνική. • Στην έννοια της εκπαίδευσης περιλαμβάνεται και η επιμόρφωση ή επανακατάρτιση. Συνεπώς απαλλάσσεται από το ΦΠΑ η παροχή υπηρεσιών εκπαίδευσης που παρέχεται με τη μορφή επιμόρφωσης, ανεξάρτητα με το πρόσωπο που την παρέχει. • Η παροχή υπηρεσιών εκπαίδευσης σε θέματα πληροφορικής, απαλλάσσεται από το ΦΠΑ (περ. ιβ' παρ. 1 αρθ. 22 ΦΠΑ), ανεξάρτητα από το πρόσωπο στο οποίο απευθύνεται, εφόσον αυτή συμβάλει στην απόκτηση γνώσεων επαγγελματικής εκπαίδευσης και όχι ψυχαγωγικού χαρακτήρα και εφόσον στοχεύει στη μετάδοση γνώσεων γενικά σε θέματα Η/Υ και όχι σε παροχή υπηρεσιών εκπαίδευσης σχετικά με το χειρισμό και τη λειτουργία Η/Υ που συνδέεται με την πώλησή τους, (ΠΟΛ.1041/2004). Επιπλέον, όπως έχει γίνει δεκτό με την εγκύκλιο 10/Π.4336/3162/1987 και την εγκ. ΠΟΛ.1282/1992, στην ανωτέρω απαλλαγή εμπίπτουν όλες οι παρεχόμενες υπηρεσίες επαγγελματικής εκπαίδευσης, καθώς και η επιμόρφωση ή επανακατάρτιση που παρέχεται με τη μορφή σεμιναρίων ανεξάρτητα από το πρόσωπο που την παρέχει. Στο πλαίσιο αυτό τόσο η ΠΟΛ.1282/1992 όσο και η εγκύκλιος ΠΟΛ.1071/1995 ορίζουν ότι στην περίπτωση που δεν απαιτείται από το νόμο άδεια για τη λειτουργία ενός φορέα ως παρέχοντος εκπαίδευση, εφόσον είναι νομικό πρόσωπο, θα πρέπει αυτό να παρέχει πράγματι υπηρεσίες εκπαίδευσης σύμφωνα με το καταστατικό του.

Επειδή, κατά τις υπό κρίση περιόδους (01.01.2016 – 31.12.2016 και 01.01.2017 – 31.12.2017) η κύρια δραστηριότητα που ασκούσε ήταν Υπηρεσίες οικονομοτεχνικών μελετών ενώ είχαν δηλωθεί και οι κάτωθι Δευτερεύουσες δραστηριότητες:

Υπηρεσίες διεξαγωγής σεμιναρίων επιμόρφωσης στελεχών

Υπηρεσίες παροχής χρηματοοικονομικών συμβουλών,

Δραστηριότητες παροχής επιχειρηματικών συμβουλών και άλλων συμβουλών διαχείρισης,

Δραστηριότητες δημοσίων σχέσεων και επικοινωνίας,

Υπηρεσίες πλήρους διαφήμισης, υπηρεσίες ενεργητικού μάρκετινγκ και αποστολής ατομικών επιστολών,

Υπηρεσίες διαφημιστικού σχεδιασμού και εννοιολογικής ανάπτυξης,

Υπηρεσίες διοργάνωσης επιμορφωτικών σεμιναρίων,

Υπηρεσίες οργάνωσης επιστημονικών ή πολιτιστικών εκδηλώσεων.

Επειδή, από τον έλεγχο της φορολογικής αρχής προέκυψε ότι κατά το έτος 2017 ο προσφεύγων παρείχε "Υπηρεσίες εισηγητή σεμιναρίων - εκπαίδευση συμβ. πώλησης προς την εταιρία με την επωνυμία «..... - ΑΦΜ:.....».

Επειδή, για τις υπηρεσίες που παρείχε ο προσφεύγων εξέδωσε το με αρ. /29-12-2017 Τ.Π.Υ. καθαρής αξίας 4.000,00€, άνευ ΦΠΑ.

Επειδή, ο προσφεύγων προσκόμισε στον έλεγχο πιστοποίηση του εκπαιδευτή, καθώς και φωτογραφίες από το σχετικό σεμινάριο, μαζί με τη διδακτέα ύλη και το γνωστικό αντικείμενο το οποίο παρουσίασε. Ταυτόχρονα, προσκόμισε τα τιμολόγια του συνεργάτη με τις αντίστοιχες τιμολογήσεις προς τις εταιρείες που περιλαμβάνονται στο τιμολόγιο του το με αρ. ... /29-10-2017.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου και από την οικεία έκθεση ελέγχου ΦΠΑ, δεν προκύπτει ότι η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντα είναι αδειοδοτημένος Φορέας για τις εν λόγω Υπηρεσίες από το Υπουργείο Εθνικής Παιδείας και Θρησκευμάτων, ή από το Υπουργείο Πολιτισμού ή από οποιαδήποτε άλλη αρμόδια αρχή κατά περίπτωση.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος των πραγματικών περιστατικών ανήκει στην αρμοδιότητα της ελεγκτικής Υπηρεσίας, στη συγκεκριμένη περίπτωση η προσκομισθείσα στον έλεγχο πιστοποίηση του προσφεύγοντα ως εκπαιδευτή, δεν πληροί τις προϋποθέσεις απαλλαγής που ορίζονται στις διατάξεις της περ. β' της παρ. 1 άρθρου 22 ν. 2859/2000.

Επειδή, οι ισχυρισμοί που τέθηκαν εκ νέου με την ενδικοφανή προσφυγή ελήφθησαν υπόψη από τον έλεγχο για το υπολογισμό των φορολογητέων εκροών, ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα δεν γίνονται δεκτοί.

-Ως προς την υποχρέωση καταβολής τέλους χαρτοσήμου για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 ισχυρίζεται ότι οι συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν από τραπεζικό λογαριασμό της εταιρείας στην οποία τυγχάνει διευθύνων σύμβουλος, άλλως δυνάμει της σχέσης αυτής, ώστε χρήζει εφαρμογής η διάταξη που ορίζει ότι «Η ανάληψις ποσών υπό των εταίρων διαρκούσης της εταιρικής χρήσεως, έναντι κερδών της χρήσεως ταύτης, η διανομή των κερδών εις τους εταίρους ή η πίστωσης δι' αυτών των προσωπικών λογαριασμών των εταίρων, η μεταφορά των κερδών εις τους λογαριασμούς κέρδη και ζημίας, τακτικού και εκτάκτου αποθεματικού, ως και η παραμονή των κερδών εις τους ανωτέρω λογαριασμούς, εις ουδέν τέλος χαρτοσήμου υπόκεινται.». Ως εκ τούτου, ακριβώς εκ του λόγου της ιδιότητάς του αυτής, οι εν λόγω συναλλαγές δεν υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου.

Επειδή, με την παρ. 5 περ. γ' του άρθρου 15 του Κ.Ν.Τ.Χ., ορίζεται ότι: «γ) Εδάφιο πρώτοΕδάφιο δεύτερο. Πάσα εν γένει εγγραφή εις τα βιβλία περί καταθέσεως ή αναλήψεως χρημάτων υπό εταίρων ή μετόχων ή άλλων προσώπων προς ή από εμπορικής εν γένει εταιρείας ή επιχειρήσεις, ήτις δεν ανάγεται εις σύμβασιν, πράξιν κ.λπ., υποβληθείσαν εις τα οικεία τέλη χαρτοσήμου ή απαλλαγείσαν νομίμως των τελών τούτων, υπόκεινται εις αναλογικόν τέλος χαρτοσήμου εν επί τοις εκατόν (1%). Εις ην περίπτωσιν, εκ της εγγραφής ή εξ ετέρου εγγράφου, αποδεικνύεται ότι η κατάθεσις ή ανάληψις αφορά σύμβασιν, πράξιν κ.λπ. υποκειμένην εις μεγαλύτερον ή μικρότερον τέλος χαρτοσήμου, οφείλεται το διά την σύμβασιν, πράξιν κ.λπ. προβλεπόμενον τέλος. Εδάφιο τρίτο. . Εδάφιο τέταρτο. Επί δανείων κινουμένων ως τρεχουμένων δοσοληπτικών λογαριασμών το προσήκον τέλος χαρτοσήμου υπολογίζεται δι εκάστην διαχειριστικήν περίοδον επί του μεγαλυτέρου ύψους του χρεωστικού ή πιστωτικού αυτών υπολοίπου, κατά περίπτωσιν. Το χρεωστικόν ή πιστωτικόν υπόλοιπον λογαριασμού τινός μεταφερόμενον εις την επομένην διαχειριστικήν περίοδον θεωρείται ως νέα κατάθεσις (δάνειον) διά την εξεύρεσιν του μεγαλυτέρου ύψους της περιόδου ταύτης.».

Επειδή, σύμφωνα με την από **17.05.2021** Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας Χαρτοσήμου Κ.Τ.Ν.Χ. (Π.Δ. 28/1931) της Δ.Ο.Υ., οι παραπάνω πιστώσεις των 2.500,00€ (με α/α 6 του πίνακα έτους 2016) και - 2.000,00€ - 7.500,00€- 5.500,00€ - 6.000,00€ (με α/α 1, 5, 7 & 8 αντίστοιχα του πίνακα έτους 2017) καλύπτονται από συγκεκριμένη αιτία και αποτελούν προσωρινές ταμειακές διευκολύνσεις του ελεγχόμενου προς τις εταιρίες στις οποίες είναι

μέτοχος και διευθύνων σύμβουλος. Τα ανωτέρω ποσά που ανέρχονται συνολικά στις 2.500,00€ στο Φορολογικό έτος 2016 και στις 21.000,00€ στο Φορολογικό έτος 2017, δημιουργούν υποχρέωση καταβολής τέλους χαρτοσήμου 1% σύμφωνα με τη διάταξη της παραγράφου 5γ' του άρθρου 15 ΚΤΧ για τα Φορολογικά έτη 2016 - 2017.

Επειδή, κάθε ανάληψη (ή κατάθεση) χρημάτων που προκύπτει από εγγραφή στα βιβλία εμπορικής εταιρείας, υπόκειται σε αναλογικό τέλος χαρτοσήμου 1 % σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 περ. γ Εδάφιο τέταρτο του άρθ. 15 του Κ.Ν.Τ.Χ.

Κατά την έννοια της ανωτέρω διάταξης:

- Ως «κατάθεση χρημάτων» νοείται η πράξη, διά της οποίας λαμβάνει χώρα καταβολή ορισμένου χρηματικού ποσού από ένα πρόσωπο, φυσικό ή νομικό, σε εμπορική εταιρεία ή επιχείρηση, το οποίο αυτή υποχρεούται να επιστρέψει μελλοντικά στον καταθέτη. Κατά το Συμβούλιο της Επικρατείας (Σ.τ.Ε. 1767/1992, 1039/1996, 1470/2002), ο όρος «κατάθεση» στην ανωτέρω διάταξη χρησιμοποιείται με την έννοια της εν γένει δόσης χρημάτων και δεν περιορίζεται μόνο στις περιπτώσεις κατάθεσης χρημάτων με δικαίωμα ανάληψής τους.

- Ως «ανάληψη χρημάτων» νοείται η αυτοτελής και ανεξάρτητη πράξη, διά της οποίας λαμβάνει χώρα χορήγηση το πρώτον χρημάτων από την εμπορική εταιρεία ή επιχείρηση σε εταίρο, μέτοχο ή τρίτο, προς διευκόλυνσή τους. Συνεπώς, ο όρος «ανάληψη χρημάτων» της ανωτέρω διάταξης δεν αναφέρεται στην ανάληψη από εταίρο, μέτοχο ή τρίτο των ήδη κατατεθέντων από αυτούς στην εμπορική εταιρεία ή επιχείρηση χρημάτων, επειδή η ανάληψη, στην προκειμένη περίπτωση, επέχει θέση απλής εξόφλησης της αρχικής κατάθεσης εκ μέρους της εμπορικής εταιρείας ή επιχείρησης.

Κατά την έννοια της ανωτέρω διάταξης, που αναφέρεται σε κάθε εν γένει εγγραφή των βιβλίων περί καταθέσεως ή αναλήψεως χρημάτων, συνάγεται ότι ο όρος «κατάθεση» χρησιμοποιείται υπό την έννοια της εν γένει δόσεως χρημάτων και δεν περιορίζεται μόνο στις περιπτώσεις καταθέσεως χρημάτων με δικαίωμα αναλήψεώς τους. Επομένως, κατά την έννοια της εν λόγω διατάξεως, κάθε εγγραφή στα βιβλία περί δόσεως ή αναλήψεως χρημάτων χωρίς μνεία της αιτίας υπόκειται, κατ' αρχήν, σε αναλογικό τέλος χαρτοσήμου 1%, εκτός αν ο φορολογούμενος ισχυρισθεί και αποδείξει ότι η εγγραφή αυτή ανάγεται σε σύμβαση, πράξη κλπ που υποβλήθηκε στα οικεία τέλη χαρτοσήμου ή απαλλάχθηκε νομίμως από αυτά (ΣτΕ 1470/2002, 4463/1997, 2493/1994, Δ.Εφ.Αθ. 829/2014, 5668 - 5671, 5498/2013).

Για την επιβολή τέλους χαρτοσήμου 1%, σύμφωνα με την ανωτέρω διάταξη, θα πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά οι παρακάτω προϋποθέσεις: α) Ύπαρξη συμβατικής σχέσης μεταξύ του καταθέτοντος τα χρήματα προσώπου, φυσικού ή νομικού (εταίρου, μετόχου ή τρίτου) και της εμπορικής εταιρείας ή επιχείρησης. β) Εγγραφή στα βιβλία εμπορικής εταιρείας ή επιχείρησης εν γένει (Ο.Ε., Ε.Ε., Ε.Π.Ε., Α.Ε., κοινοπραξίας, κερδοσκοπικού συνεταιρισμού, αστικής εταιρείας και κοινωνίας αστικού δικαίου, που ασκούν επιχείρηση, κ.λπ.) περί καταθέσεως χρημάτων από εταίρους, μετόχους ή άλλα πρόσωπα προς τις επιχειρήσεις αυτές ή περί αναλήψεως χρημάτων από αυτές. Η κατάθεση ή η ανάληψη χρημάτων πρέπει να προκύπτει μόνο από αυτή ταύτη την εγγραφή στα βιβλία και όχι από άλλη έγγραφη σύμβαση ή από τη συνεκτίμηση άλλων γεγονότων (Διοικ. Πρωτ. Αθ. 7077/1983). γ) Τα βιβλία της εμπορικής εταιρείας ή επιχείρησης, στα οποία γίνεται η εγγραφή περί καταθέσεως ή αναλήψεως χρημάτων, πρέπει να είναι βιβλία επίσημα, δηλαδή, βιβλία θεωρημένα από την αρμόδια Φορολογική Αρχή (ΔΟΥ) (ΣΤΕ 2493/1994). δ) Η εγγραφή στα βιβλία να μην ανάγεται σε σύμβαση, πράξη ή συναλλαγή, η οποία είχε υποβληθεί προηγουμένως στα οικεία αναλογικά τέλη χαρτοσήμου ή είχε απαλλαγεί νομίμως από τα τέλη αυτά. ε) Η κατάθεση ή η ανάληψη χρημάτων να γίνεται χωρίς μνεία της αιτίας της κατάθεσης ή της ανάληψης, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει, ότι η εγγραφή στα βιβλία αφορά σύμβαση, πράξη ή συναλλαγή, η οποία υποβλήθηκε στο οικείο τέλος χαρτοσήμου ή απαλλάχτηκε νομίμως από το τέλος αυτό (ΣΤΕ 1767/1992, 1039/1996). Επίσης, το ως άνω τέλος χαρτοσήμου οφείλεται ανεξάρτητα από τον επιδιωκόμενο, διά της καταθέσεως ή αναλήψεως των χρημάτων, σκοπό, καθόσον στο νόμο δεν τίθεται καμιά προϋπόθεση ή καμιά επιφύλαξη (Υπ. Οικ. Κ.....2/654/1983).

Το τέλος χαρτοσήμου που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 15 παρ. 5 περ. γ του Κ.Ν.Χ.Τ. υπολογίζεται σε ποσοστό 1% επί του κατατεθέντος ή αναληφθέντος χρηματικού ποσού, που αναφέρεται στη σχετική εγγραφή στα βιβλία, και καταβάλλεται στο Δημόσιο μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του μήνα του επόμενου της εγγραφής των πράξεων της κατάθεσης ή της ανάληψης στα λογιστικά βιβλία των ως άνω επιχειρήσεων, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 3 του Κώδικα Χαρτοσήμου (Υπ. Οικ. Σ. 6107/385/ ΠΟΛ.185/1980, Εγκ. 11/ 1981). Συνεπώς χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης στις περιπτώσεις καταθέσεων επί σκοπώ τη ταμειακή διευκόλυνση είναι η σχετική εγγραφή της πράξης της κατάθεσης στα λογιστικά βιβλία των εταιρειών.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, για την πίστωση ποσού 2.500,00€ στην Τράπεζα HSBC στον λογαριασμό με IBAN στις 17/11/2016 και με αιτιολογία συναλλαγής ".....", προσκομίσθηκε τραπεζικό δικαιολογητικό της Τράπεζας Πειραιώς για τη μεταφορά του ποσού από τον λογαριασμό όψεως της ... ΑΕ στο λογαριασμό του ελεγχόμενου, καθώς και άρθρα του Γενικού Ημερολογίου της εταιρίας ΑΕ από όπου προκύπτουν λογιστικές εγγραφές χρέωσης του λογαριασμού «Πιστωτές Διάφοροι» και αναγραφή έναντι/πληρωμή σε Η παραπάνω πίστωση των 2.500,00€ αποτελεί προσωρινή ταμειακή διευκόλυνση του προσφεύγοντα προς την εταιρία στην οποία είναι μέτοχος και διευθύνων σύμβουλος και δημιουργεί υποχρέωση καταβολής τέλους χαρτοσήμου 1% σύμφωνα με τη διάταξη της παραγράφου 5γ' του άρθρου 15 του ν.4755/1930 (Κ.Ν.Τ.Χ.)

Για τις πιστώσεις φορολογικού έτους 2017 ποσών: 5.500,00€ στις 06/07/2017, 7.500,00€ στις 05/09/2017 και 6.000,00€ στις 23/11/2017, που πιστώθηκαν στο λογαριασμό με IBAN της Τράπεζας HSBC, με αιτιολογία συναλλαγής ".....", "....." και "....., αντίστοιχα, προσκομίσθηκαν τραπεζικά δικαιολογητικά της Τράπεζας Πειραιώς για τη μεταφορά από τον λογαριασμό όψεως της ΑΕ στο λογαριασμό του προσφεύγοντα, καθώς και άρθρα του Γενικού Ημερολογίου της εταιρίας ΑΕ από όπου προκύπτουν λογιστικές εγγραφές πίστωσης του λογαριασμού 53.14.00.001 «Πιστωτής Καριπίδης Θεόδωρος» και αναγραφή κατάθεση από

Σχετικά με την πίστωση ποσού 2.000,00€ στις 05/04/2017 στο λογαριασμό με IBAN της Τράπεζα HSBC με αιτιολογία συναλλαγής "....., προσκομίσθηκε καταστατικό σύστασης εταιρίας στη Βουλγαρία με την επωνυμία LTD, με εταίρους τον προσφεύγοντα και την κ.).

Εν προκειμένω η ελεγκτική αρχή προέβη στην ως άνω διαπίστωση της ταμειακής διευκόλυνσης, για τις εν λόγω πιστώσεις και ορθώς επιβλήθηκε τέλος χαρτοσήμου (1%) στην συγκεκριμένη περίπτωση της ταμειακής διευκόλυνσης (κατάθεση- ανάληψη χρημάτων από τον προσφεύγοντα ως μέτοχος των ως άνω εταιριών) η οποία προκύπτει από τα βιβλία των ως άνω επιχειρήσεων, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. γ της παρ. 5 του άρθ. 15 του Κ.Ν.Τ.Χ. για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει

ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης της συνδρομής των προϋποθέσεων.

Επειδή, συναφώς, στις διατάξεις του άρθρου 17§§1,2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) με τίτλο «Αιτιολογία» ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Επειδή, από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης). Επειδή, βάσει των αρχών της νομιμότητας, της χρηστής διοίκησης, της ασφάλειας δικαίου και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, οι οποίες μεταξύ άλλων διέπουν και νομιμοποιούν τη δράση της Δημόσιας Διοίκησης, και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 που ορίζει ότι η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών έχει την εξουσία να εξετάσει τόσο την νομιμότητα όσο και την ουσία της υπόθεσης με δυνατότητα να προβεί σε κάθε ενδεδειγμένη ενέργεια, προκειμένου να διαμορφώσει την τελική της κρίση.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από **17.05.2021** θεωρηθείσες εκθέσεις Ελέγχου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ., ,Κ.Ν.Τ.Χ., Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ Έ Θεσσαλονίκης, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

-Ως προς τον ισχυρισμό περί Παραβίασης της αρχής της χρηστής διοίκησης.

Επειδή, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγή του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων. Επίσης, δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη διότι με την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου χωρίς να εκμεταλλευτεί μία κατάσταση στην οποία ο διοικούμενος είχε περιέλθει λόγω πλάνης, απάτης ή απειλής και χωρίς να αίρει εκ των υστέρων, αιφνιδίως ή χωρίς προειδοποίηση, κίνητρα που προέβλεψε οποιοσδήποτε νόμος.

Επειδή, η αρχή της χρηστής διοίκησης συνδέεται στενά με την αρχή της βεβαιότητας του φόρου και ειδικότερα με τον σκοπό που επιδιώκει η τελευταία, την δημιουργία δηλ. κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογούμενου και της φορολογικής αρχής. Όμως, η αυστηρή εφαρμογή της αρχής της νομιμότητας του φόρου, επιβάλλει την βεβαίωση, ακόμη και αναδρομικά των φορολογικών υποχρεώσεων του πολίτη, εφόσον βέβαια το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή του φόρου δεν έχει παραγραφεί. Ειδικότερα, ενόψει της δέσμιας αρμοδιότητας της φορολογικής διοίκησης σε σχέση με την εκτέλεση των φορολογικών νόμων, η φορολογούσα αρχή οφείλει να εφαρμόζει τους ισχύοντες φορολογικούς νόμους και συνεπώς εφόσον ο φορολογικός νόμος σύμφωνα με νεότερη ερμηνεία επιβάλλει ορισμένη υποχρέωση στο άτομο, υποχρεούται να προβεί στην έκδοση σχετικής καταλογιστικής πράξης. (βλ. Κωνσταντίνος Δ. Φινοκαλιώτης, *Φορολογικό Δίκαιο*, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, σελ. 151-153).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η Διοίκηση δεν διαπιστώθηκε να έχει προβεί σε καμία (θετική) ενέργεια, ικανή να προκαλέσει την εύλογη πεποίθηση στον προσφεύγοντα ότι δεν προτίθεται να προβεί σε οποιονδήποτε καταλογισμό φόρου ή προστίμου σε βάρος του.

Επειδή, ουδόλως παραβιάζεται η χρηστή διοίκηση, όταν απλώς η φορολογική αρχή προβαίνει, ως οφείλει, σε έκδοση καταλογιστικών πράξεων κατ' εφαρμογή του νόμου. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι μη νόμιμες και

ακυρωτέες, ως αντικείμενες στην αρχή της χρηστής διοίκησης και της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικουμένου, οι οποίες απορρέουν από τη θεμελιώδη συνταγματική αρχή του Κράτους Δικαίου, αυτός τυγχάνει προφανώς αβάσιμος και δη παρελκυστικά προβαλλόμενος.

- Ως προς τον ισχυρισμό περί παραβίασης του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης του διοικουμένου

Επειδή, καταρχήν, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: «Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».

Επειδή, με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται ατομικό δικαίωμα του διοικουμένου - φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του. Το δικαίωμα δε αυτό εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής: «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικά, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου».

Επειδή, κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, θεσπίστηκε η διαδικασία του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013) όπου ορίζεται ότι " 1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος.

Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την «κοινοποίηση» της έγγραφης γνωστοποίησης."

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρ. **28 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι :

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.

3. Οι διαδικασίες εφαρμογής του παρόντος άρθρου καθορίζονται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα. ».

Επειδή, στην παράγραφο 4 του άρθρου 62 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι "4. Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Γενικό Γραμματέα να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον είκοσι (20) ημέρες πριν την έκδοσή της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για πρόστιμα, τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου.

Επειδή, σύμφωνα με τη ΔΕΛ 1069048/2.5.2014 (άρθρο 62) «Σημειώνεται ότι δεν κοινοποιείται σημείωμα διαπιστώσεων και προσωρινός προσδιορισμός προστίμου στις

περιπτώσεις πράξεων επιβολής προστίμων που αφορούν διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για τις πράξεις επιβολής προστίμων τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου.».

Επειδή, εν προκειμένω επιδόθηκε στις **26/03/2021** ημέρα της εβδομάδος Παρασκευή στον ίδιο τον προσφεύγοντα το με αρ. πρωτ..../**23-3-2021** Σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου των άρθρων 28 & 62 του ν.4174/2013, με τα αποτελέσματα του ελέγχου και συνημμένες τις προσωρινές πράξεις, προκειμένου να καταθέσει εγγράφως τις απόψεις του εντός της οριζόμενης προθεσμίας. Ακολούθως ο προσφεύγων ανταποκρινόμενος στο ως άνω σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου των άρθρων 28 & 62 του ν.4174/2013, κατέθεσε στη φορολογική αρχή το με αριθμό πρωτ.**15-04-2021** έγγραφό του, ζητώντας την ακύρωση των Πράξεων. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι παραβιάστηκε το δικαίωμά του σε προηγούμενη ακρόαση, αλυσιτελώς προβάλλεται.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με αριθ. πρωτ. /**22.06.2021** ενδικοφανούς του προσφεύγοντα με ΑΦΜ: και την επικύρωση α) Της υπ' αρ./**2021** Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58^Α του Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2017, β) Της υπ' αρ...../**2021** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου **01.01.2017 – 31.12.2017** γ) Της υπ' αρ./**2021** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2016 και δ) της υπ' αρ./**2021** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2017, την ακύρωση της υπ' αρ./**2021** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικής περιόδου **01.01.2016 – 31.12.2016**, και την τροποποίηση της υπ' αρ...../**2021** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού προσδιορισμού, Φόρου Εισοδήματος φορολογικής περιόδου **01.01.2017 – 31.12.2017**, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

-Η με αρ./**2021** Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58^Α του Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2017.

	ποσό
Πρόστιμο άρθ. 58α του ν.4174/2013	1.200,00 x 50%

	600,00
--	--------

Η με αριθ./2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2017 – 31.12.2017.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΠΟΣΟ
Φόρος	2.160,00
Πρόστιμο άρθρου 58α και τόκοι άρθρου 53 του Ν.4174/2013	480,00
Καταλογιζόμενο ποσό	2.640,00

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

Η με αρ./2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2016

	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Χαρτόσημο (υποκείμενη αξία: 2.500,00 ευρώ)	25,00	25,00
ΟΓΑ χαρτοσήμου	5,00	5,00
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου λόγω μη υποβολής	12,50	12,50
Εισφορά ΟΓΑ στα πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου	2,50	2,50
Σύνολο για καταβολή	45,00	45,00

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

Η με αρ./2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2017

	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Χαρτόσημο (υποκείμενη αξία: 21.000,00 ευρώ)	210,00	210,00
ΟΓΑ χαρτοσήμου	42,00	42,00
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου λόγω μη υποβολής	105,00	105,00
Εισφορά ΟΓΑ στα πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου	21,00	21,00

Σύνολο για καταβολή	378,00	378,00
---------------------	--------	--------

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

Η με αρ./2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικής περιόδου 01.01.2016 – 31.12.2016.

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ /ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	8.068,11	8.068,11	8.068,11	0,00
	της συζύγου	74.782,72	74.782,72	74.782,72	
Υπόλοιπο φόρου	Πιστωτικά ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	670,97	2.430,97	670,97	0,00
Προκαταβολή φόρου					
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων		10,80	10,80	10,80	0,00
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		2,16	2,16	2,16	0,00
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			880,00	880,00	0,00
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		997,54	997,54	997,54	0,00
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	για καταβολή	1.681,47	4.321,47	1.681,47	0,00

Η με αρ......./2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού προσδιορισμού, Φόρου Εισοδήματος φορολογικής περιόδου 01.01.2017 – 31.12.2017.

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ/ ΕΛΕΓΧΟΥ
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	23.755,86	39.091,78	39.091,78	15.335,92
	της συζύγου	70.384,41	70.384,41	70.384,41	0,00
Υπόλοιπο φόρου	Πιστωτικό ποσό				4.847,43
	Χρεωστικό ποσό	1.081,43	7.828,86	5.928,86	

Προκαταβολή φόρου					
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων		10,80	10,80	10,80	0,00
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		2,16	2,16	2,16	0,00
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			3.373,72	2.423,72	2.423,72
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		513,58	1.415,46	1.415,46	901,88
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	για καταβολή	1.607,97	12.631,00	9.781,00	8.173,03

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

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

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
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