



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 27/07/2022
Αριθμός απόφασης: 2636

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604553

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

2. 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».

3. Την με ημερομηνία κατάθεσης **30-03-2022** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με Α.Φ.Μ. κατοίκου, επί της οδού κατά της υπ' αριθ. /2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013 - 31/12/2013 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και τα προσκομιζόμενα με την προσφυγή, έγγραφα.

4. Την υπ' αριθ. /2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013 - 31/12/2013 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος **A2** όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **30-03-2022** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με Α.Φ.Μ. 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 υπ' αριθ./2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013 - 31/12/2013, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. καταλογίζεται σε βάρος του προσφεύγοντος τέλος χαρτοσήμου ύψους 9.000,00 ευρώ πλέον ΟΓΑ χαρτοσήμου ύψους 1.800,00 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου ύψους 12.960,00 ευρώ ήτοι συνολικό ποσό **23.760,00 €**.

Η ως άνω διαφορά τελών χαρτοσήμου και ΟΓΑ χαρτοσήμου καταλογίσθηκε κατόπιν τω διαπιστώσεων ελέγχου της από 28/02/2022 έκθεσης ελέγχου τελών χαρτοσήμου του ελεγκτή του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

.....

Συγκεκριμένα ως προς το ιστορικό της υπόθεσης αναφέρονται τα εξής:

Από την Διεύθυνση Ερευνών Οικονομικού Εγκλήματος (Δ.Ε.Ο.Ε.) διαβιβάστηκε στην ελεγκτική αρχή με το υπ' αρ. πρωτ./2021 έγγραφο (αρ. πρωτ. Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π./ΕΜΠ/2021), η από 30/06/2021 πορισματική έκθεση, που αφορά τον του με ΑΦΜ: Η ως άνω έκθεση αποτυπώνει τις διαπιστώσεις της συγκεκριμένης Υπηρεσίας στο πλαίσιο εκτέλεσης της υπό στοιχεία παραγγελίας Ε.Ο.Ε./2019 του κ. Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος. Συνέπεια των ανωτέρω εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. η υπ' αριθμό/2021 Εντολή Μερικού Ελέγχου γραφείου, για την φορολογική περίοδο από 01/01/2013 - 31/12/2013. Από τον έλεγχο εκδόθηκε το υπ. Αριθμ/2021 Σημείωμα διαπιστώσεων και η υπ. αριθμ./...../21 Προσωρινή Διορθωτική Πράξη Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Οικονομικού Έτους 2014 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου άρθρο 28Α του ν.4174/2013 το οποίο και κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα με το υπ. αριθμ./21 έγγραφο της ελεγκτικής αρχής, με συστημένη επιστολή (RE.....GR) την 20/10/2021 προκειμένου να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του επί αυτών. Μετά την κοινοποίηση του Σημειώματος Διαπιστώσεων ο ελεγχόμενος υπέβαλε το με αρ. πρωτ: ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π./2021 Υπόμνημα στην ελεγκτική αρχή με το οποίο μεταξύ άλλων προσκομίζει και δανειακή σύμβαση μεταξύ αυτού και της μητέρας του η οποία φέρει ημερομηνία σύνταξης την 05-02-2013. Από την ελεγκτική αρχή αποστάλθηκε το υπ. αριθμ./2021 έγγραφο στην Ελληνική Αστυνομία (.....) με το οποίο ζητήθηκε ο έλεγχος της γνησιότητας της θεώρησης των υπογραφών της δανειακής σύμβασης. Το σε απάντηση του ανωτέρω Αιτήματος, αναφέρει ότι όντως ο υπογράφων Υπαρχιφύλακας επιβεβαίωσε το γνήσιο των υπογραφών στην Δανειακή σύμβαση, υπηρετεί στην ανωτέρω υπηρεσία και την 06/02/2013 εκτελούσε καθήκοντα πρωινής υπηρεσίας και ως εκ τούτου τεκμαίρεται ότι είναι ο ίδιος ο οποίος έχει υπογράψει και θεωρήσει το γνήσιο της υπογραφής. (σχετ./2021). Κατόπιν των ανωτέρω, κρίθηκε ότι απαιτούνται πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις καθότι τα προσκομισθέντα στοιχεία δεν λήφθηκαν υπόψη από τον έλεγχο της Δ.Ε.Ο.Ε. κατά την σύνταξη της από 30/06/2021 πορισματικής αναφοράς και ο έλεγχος εισηγήθηκε την αναπομπή της υπόθεσης στην Δ.Ε.Ο.Ε., προκειμένου να προβεί σε συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις με το υπ. αριθμ./2021 έγγραφο αναπομπής της υπόθεσης για

συμπληρωματικό έλεγχο. Η Δ.Ε.Ο.Ε. με το αριθμ. Πρωτ: ΕΜΠ/2021 έγγραφο, απέστειλε τις απόψεις της επί των στοιχείων και αναφέρει τα κάτωθι: «Σε συνέχεια του ανωτέρω σχετικού και αναφορικά με το με αριθ. πρωτ./2021 Υπόμνημα του ελεγχόμενου προς την Υπηρεσία σας, με το οποίο επικαλείται παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρων και προστίμων και προσκομίζει νέα συμπληρωματικά στοιχεία, έχουμε να παρατηρήσουμε τα παρακάτω: Α) Κατά τον έλεγχο, που διενήργησε η Υπηρεσία μας, κλήθηκε ο ελεγχόμενος με το με αριθ. πρωτ. ΕΜΠ/2020 Αίτημα Παροχής Πληροφοριών να προσκομίσει, μεταξύ άλλων, συμβόλαια αγοράς - πώλησης ακινήτων, καθώς και αποδεικτικά στοιχεία για τον τρόπο πληρωμής τους. Για το ακίνητο επί της οδού στην,το οποίο αγόρασε ο το 2013, προσκόμισε στην Υπηρεσία μας αντίγραφο του με αριθμό/2013 συμβολαίου αγοραπωλησίας και σχετικό υπόμνημα, στο οποίο αναφέρει αυτολεξεί ότι: «την εν λόγω συναλλαγή διαχειρίστηκε οικονομικά και έφερε εξ ολοκλήρου εις πέρας η μητέρα μου,κατέβαλε το συναφές τίμημα της αγοραπωλησίας στην πωλήτρια για λογαριασμό μου, παρέχοντας μου σχετική οικονομική διευκόλυνση, ...». ...Ο ανωτέρω ελεγχόμενος δεν προσκόμισε στην Υπηρεσία μας κανένα άλλο στοιχείο σχετικό, με τον ισχυρισμό του αυτόν, προκειμένου να ληφθεί υπόψη από τους ελεγκτές αλλά για πρώτη φορά προσκόμισε στην Υπηρεσία σας την από 05-02-2013 δανειακή σύμβαση μεταξύ αυτού και της μητέρας του, την οποία χαρακτηρίζετε ως «νέο συμπληρωματικό στοιχείο». Σημειώνεται ότι η εν λόγω δανειακή σύμβαση φέρει θεώρηση του γνησίου των υπογραφών των αντισυμβαλλόμενων από το και ότι με το υπ' αριθμ. πρωτ./2021 έγγραφο της Υπηρεσίας σας ζητήσατε και λάβατε την επιβεβαίωση της γνησιότητας των υπογραφών αυτών (σχετικό το υπ' αριθ. πρωτ./2021 απαντητικό έγγραφο του). Β) Στην από 05.02.2013 δανειακή σύμβαση, εκτός των άλλων, αναφέρεται ότι ο οφειλέτης δεσμεύεται να επιστρέψει στη δανείστρια ατόκως το ποσό των 300.000,00 €, εντός των δέκα (10) επομένων ετών, ήτοι μέχρι το 2023. Μέχρι την ολοκλήρωση του ελέγχου από την Υπηρεσία μας δεν είχε γίνει καμία επιστροφή ποσού από τον ελεγχόμενο προς την μητέρα του, πράγμα το οποίο παραδέχτηκε και ο ίδιος στο ανωτέρω αναφερόμενο υπόμνημα του προς την Υπηρεσία μας. Επειδή η ημερομηνία επιστροφής του ποσού του «δανείου», που τίθεται στην ανωτέρω σύμβαση, είναι μελλοντική, μόνο με επιφύλαξη ενδέχεται να θεωρηθεί ως «άτοκο δάνειο» και όχι δωρεά χρημάτων από συγγενή πρώτου βαθμού, δεδομένου ότι μέχρι σήμερα δεν έχει εκπληρωθεί ο όρος περί αποπληρωμής του ποσού.... Γ) Επιπλέον, επισημαίνουμε ότι η ανωτέρω για πρώτη φορά προσκομισθείσα ενώπιον της Υπηρεσίας σας σύμβαση, δεν έχει κατατεθεί στη αρμόδια Δ.Ο.Υ., προκειμένου να χαρτοσημανθεί. Μετά τα παραπάνω, σας αποστέλλουμε τις απόψεις της Υπηρεσίας μας επί των «νέων συμπληρωματικών στοιχείων», προκειμένου να ολοκληρώσετε τον έλεγχο του φορολογούμενου

Κατόπιν των ανωτέρω εκδόθηκε το υπ. Αριθμ/2022 Σημείωμα διαπιστώσεων και η υπ. Αριθμ./2022 Προσωρινή Διορθωτική Πράξη Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου Έτους 2013 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου άρθρο 28Α του ν.4174/2013 το οποίο και κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα με το υπ. Αριθμ./2022 έγγραφο, ηλεκτρονικά (e-κοινοποίηση) στην ηλεκτρονική διεύθυνση του προσφεύγοντος και έλαβε αριθμ. Καταχώρησης /2022 και ώρα

14:46:52, επιπροσθέτως στις 04-02-2022 και ώρα 15:00:35 απεστάλη και ενημερωτικό e-mail, προκειμένου να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του επί αυτών. Ο προσφεύγων αυθημερόν (04-02-2022) και ώρα 15:09:49 ανέγνωσε το κοινοποιηθέν Σημείωμα Διαπιστώσεων.

Μετά την κοινοποίηση του Σημειώματος Διαπιστώσεων ο προσφεύγων δεν υπέβαλε σχετικό Υπόμνημα στην ελεγκτική αρχή και κατόπιν αυτών εκδόθηκε η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή και να ακυρωθεί η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη προβάλλοντας ως μοναδικό ισχυρισμό την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρων τελών και προστίμων για τη διαχειριστική περίοδο 01.01.2013 - 31.12.2013. Μάλιστα ισχυρίζεται ότι εάν η Φορολογική Διοίκηση εν γένει (τόσο η αρμόδια υπηρεσία της ΔΕΟΕ όσο και το ΚΕΦΟΜΕΠ) είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας και τούτο εντός του αρχικού χρόνου πενταετούς προθεσμίας παραγραφής, ήτοι έως τις 31.12.2018, δηλαδή σε χρονικό διάστημα κατά το οποίο είχε ήδη ξεκινήσει σε βάρος του ο έλεγχος από τη Φορολογική Διοίκηση εν γένει (Δ.Ε.Ο.Ε.), θα είχε λάβει υπόψη το εν λόγω Ιδιωτικό Συμφωνητικό και θα είχε προβεί στον καταλογισμό των αναλογούντων τελών χαρτοσήμου εντός της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής. Δεδομένων των ανωτέρω, το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή τελών χαρτοσήμου και εισφοράς υπέρ Ο.Γ.Α. για την επίμαχη, εν προκειμένω, χρήση 2013 έχει υποπέσει σε παραγραφή, ήδη από τις 31.12.2018, ουδόλως, δε, στοιχειοθετείται η έννοια του συμπληρωματικού (νέου) στοιχείου εκ μόνης της προσκομίσεως του επίμαχου ιδιωτικού συμφωνητικού, ώστε να ανακύπτει τυχόν ζήτημα εφαρμογής της δεκαετούς προθεσμίας παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή των οικείων τελών χαρτοσήμου και της εισφοράς υπέρ Ο.Γ.Α., η δε προσβαλλόμενη καταλογιστική πράξη της Φορολογικής Αρχής αποβαίνει παράνομη και ακυρωτέα.

Επειδή με την Εγκύκλιο Ε 2147/2020 του Διοικητή της ΑΑΔΕ διευκρινίζονται τα εξής:

«Κατόπιν έκδοσης της υπ' αριθ. 433/2020 απόφασης του Συμβουλίου της Επικρατείας (Τμήμα Β) σχετικά με τον χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει αναλογικά τέλη χαρτοσήμου και ειδικής εισφοράς υπέρ ΟΓΑ, για διαχειριστικές περιόδους πριν την έναρξη ισχύος των διατάξεων του Κ.Φ.Δ., δεδομένου ότι από 1/1/2014 το ζήτημα της παραγραφής των τελών χαρτοσήμου και ειδικής εισφοράς υπέρ ΟΓΑ ρυθμίζεται αποκλειστικά από τις διατάξεις του άρθρου 36 του νόμου αυτού, διευκρινίζονται τα εξής:

1. Με την ως άνω απόφαση του ΣτΕ έγινε δεκτό ότι επί αναλογικών τελών χαρτοσήμου και ειδικής εισφοράς υπέρ ΟΓΑ δεν μπορούν να εφαρμοστούν οι γενικές διατάξεις περί παραγραφής του Αστικού Κώδικα, όπως η διάταξη του άρθρου 249 Α.Κ., η οποία προβλέπει ότι «Εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, οι αξιώσεις παραγράφονται σε είκοσι χρόνια», καθόσον αφορά αστικές σχέσεις και δικαιώματα και δεν διέπει φορολογικές διαφορές. Επιπλέον, εφόσον δεν προβλέπεται στον ΚΝΤΧ (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

N.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 ΚΝΤΧ, 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 1191/2017). Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτός παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.».

Επειδή με την Εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ ΠΟΛ 1191/2017 διευκρινίζονται τα εξής:

«Σχετικά με το παραπάνω θέμα, σας κοινοποιούμε προς ενημέρωσή σας, φωτοαντίγραφο της αριθ. 265//2017 γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Τμήμα Β') η οποία έγινε αποδεκτή από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων. Με την εν λόγω γνωμοδότηση και όσον αφορά το παραπάνω θέμα έγιναν δεκτά τα εξής:

1. Κατά την έννοια των διατάξεων των παραγράφων 1 και 4 (περιπτ. β') του άρθρου 84 του ΚΦΕ, ερμηνευόμενων σύμφωνα με τη συνταγματική αρχή της αναλογικότητας των νομοθετικών διατάξεων περί παραγραφής, (α) ο φορολογικός έλεγχος (και ο βάσει αυτού καταλογισμός φόρου και πρόσθετου φόρου, λόγω ανακρίβειας της δηλώσεως) πρέπει να διενεργείται, κατ' αρχήν, εντός πενταετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου έληξε η προθεσμία για την επίδοση της οικείας δηλώσεως φορολογίας εισοδήματος, (β) κατ' παρέκκλιση από τον ανωτέρω κανόνα της παραγράφου 1, χωρεί, σύμφωνα με τη στενώς ερμηνευτέα διάταξη της περιπτώσεως β' της παραγράφου 4 (σε συνδυασμό με τη διάταξη του άρθρου 68 παρ. 2 περιπτ. α'), έλεγχος (ακόμα και αρχικός) και έκδοση, βάσει αυτού, πράξεως καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου, εντός δεκαετίας από το τέλος του προαναφερόμενου έτους, εάν περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής Διοίκησης «συμπληρωματικά στοιχεία», δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος (πρβλ. ΣτΕ 1303/1999, 2632/1996), τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπό όψιν της η φορολογική αρχή κατά την ανωτέρω πενταετία (ΣτΕ 2426/2002). Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν

ελήφθησαν προσηκόντως υπό όψιν από αυτήν (πρβλ. ΣτΕ 3296/2008, 2703/1997, 2473/1996) είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια (πρβλ. ΣτΕ 2426/2002, 2700/1965), ήτοι εάν είχε λάβει τα προσηκόντα μέτρα ελέγχου και έρευνας που προβλέπονται στο νόμο.

2. Η ανακρίβεια της δηλώσεως και των συνυποβληθέντων με αυτήν ειδικών εντύπων και καταστάσεων μπορεί να διαπιστώνεται καθ' οιονδήποτε τρόπο, ένας εκ των οποίων είναι και η διάσταση προς την οποία τελεί το περιεχόμενο της δηλώσεως (και των συνυποβληθέντων με αυτήν ειδικών εντύπων και καταστάσεων) προς τα προκύπτοντα από τα συνυποβληθέντα προς απόδειξη των δηλουμένων δικαιολογητικά, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο άρθρο 66§2 του ΚΦΕ. Στην περίπτωση όμως αυτή και με δεδομένο ότι τα δικαιολογητικά συνυποβάλλονται με τη δήλωση και επομένως περιέρχονται στη γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και μπορούν να ληφθούν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, η μετ' έλεγχο διαπίστωση της προαναφερθείσης διαστάσεως μετά την πάροδο της πενταετούς παραγραφής του κανόνα του άρθρου 84§1 δεν παρίσταται ικανή να ενεργοποιήσει τον κανόνα της δεκαετούς παραγραφής.

3. Περαιτέρω η ανακρίβεια της δήλωσης μπορεί να διαπιστώνεται με βάση τα περιερχόμενα στην φορολογική αρχή στοιχεία και πληροφορίες από το φορολογούμενο ή τρίτα πρόσωπα ή άλλες δημόσιες αρχές ή στο πλαίσιο διενεργηθέντος φορολογικού ελέγχου. Η ανακρίβεια της δηλώσεως στην περίπτωση αυτή προκύπτει από συμπληρωματικά στοιχεία και, επομένως, η δυνατότητα εκδόσεως φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία εφόσον περιέρχονται στη φορολογική αρχή μετά την προθεσμία της πενταετούς παραγραφής, εμπίπτει στην περίπτωση α' του άρθρου 68 §2 του ΚΦΕ, πλην, όμως, καίτοι η περίπτωση αυτή φαίνεται στο νόμο ως αυτοτελής και διακεκριμένη από την περίπτωση β' του άρθρου 68 §2 του ίδιου Κώδικα (ανακρίβεια της δηλώσεως), κατ' ουσίαν οι δύο αυτές περιπτώσεις νομοθετικής παρεκτάσεως του χρόνου παραγραφής σε δεκαετία, είναι εμφανές ότι αλληλοκαλύπτονται σε υποθέσεις ανακρίβειας της υποβληθείσης δηλώσεως, δεδομένου ότι τα στοιχεία που αποδεικνύουν την ύπαρξη μη δηλωθέντος εισοδήματος και περιέρχονται μετά την πενταετία σε γνώση της φορολογικής αρχής τεκμηριώνουν, κατ' αρχήν, και την (αντικειμενική) ανακρίβεια της υποβληθείσης δηλώσεως (πρβλ ΣτΕ 2934, 2935/2017, σκέψη 14). Επομένως, η έκδοση φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία πρέπει να αντιμετωπίζεται στο πλαίσιο της ερμηνείας και εφαρμογής της διατάξεως της περιπτώσεως α' του άρθρου 68§2 του ΚΦΕ, διότι η αντιμετώπισή της με βάση τη διάταξη περί ανακρίβειας της δηλώσεως θα καθιστούσε χωρίς αντικείμενο τη διάταξη για τα συμπληρωματικά στοιχεία, είναι δε εντελώς διάφορο το ζήτημα των συνεπειών της ανακρίβειας της δηλώσεως, οι οποίες υφίστανται και στην περίπτωση της διαπιστώσεώς της από συμπληρωματικά στοιχεία.».

Επειδή με την Εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ ΠΟΛ 1194/2017 διευκρινίζονται τα εξής:

«1. Με την πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ (ΣτΕ 2934/2017 και 2935/2017) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ) επιτρέπεται η έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η

προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εάν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία, δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθ. 84 του ιδίου νόμου πενταετία. Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο.

3. Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι, σε περίπτωση που περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ), επιτρέπεται η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα στοιχεία αυτά και για το έτος στο οποίο αυτά αφορούν με την προϋπόθεση ότι, τα στοιχεία αυτά αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η ελεγκτική αρχή ώστε να τα εκτιμήσει κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο (σχετ. ΣτΕ 4843/1988, 2632/1996, 1303/1999, 572/2007, 3955/2012, 1623/2016)...

Επειδή εν προκειμένω ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προβάλλει ως μοναδικό ισχυρισμό την παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή τελών χαρτοσήμου καθώς αναφέρει ότι δεν υφίστανται συμπληρωματικά στοιχεία.

Επειδή ωστόσο όπως προκύπτει από το ιστορικό της υπόθεσης κατά τον έλεγχο της Διεύθυνσης Ερευνών Οικονομικού Εγκλήματος (Δ.Ε.Ο.Ε.) ο προσφεύγων κλήθηκε με το με αριθ. πρωτ. ΕΜΠ/2020 Αίτημα Παροχής Πληροφοριών να προσκομίσει, μεταξύ άλλων, συμβόλαια αγοράς - πώλησης ακινήτων, καθώς και αποδεικτικά στοιχεία για τον τρόπο πληρωμής τους. Ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στην Δ.Ε.Ο.Ε. κανένα στοιχείο σχετικό με την προέλευση των χρημάτων της αγοράς της οικίας του προκειμένου να ληφθεί υπόψη από τους ελεγκτές. Συνεπώς όπως αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου τελών χαρτοσήμου η Δ.Ε.Ο.Ε. ως προς την αγορά του ακινήτου θεώρησε ότι υφίσταται προσαύξηση για τον προσφεύγοντα και συγκεκριμένα:

«Από τα παραπάνω αναλυτικά εκτεθέντα προκύπτει ότι:

Α) Αιτιολογήθηκαν επαρκώς οι ζητούμενες πιστώσεις για τα φορολογικά έτη 2013, 2014, 2015 και 2016, όσον αφορά τον ελεγχόμενο.

Β) Για την χρηματική διευκόλυνση μεταξύ των δύο αδελφών, και , που αναφέρεται με α/α 19, στο φορολογικό έτος 2014, το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του τέλους χαρτοσήμου έχει παραγραφεί (άρθρο 36 ΚΦΔ).

Γ) Το ακίνητο επί της οδού - , που απέκτησε ο ελεγχόμενος, στις 08.02.2013, δυνάμει του υπ' αριθμού συμβολαίου αγοραπωλησίας, ισχυρίζεται ότι αποκτήθηκε με «οικονομική διευκόλυνση» από την μητέρα του , προκειμένου να αποκτήσει ένα αξιόλογο περιουσιακό στοιχείο, χωρίς να μπορέσει να της επιστρέψει τα χρήματα αυτά μέχρι

σήμερα. Το τίμημα της συγκεκριμένης αγοραπωλησίας ήταν **303.025,00 €**, όσο και η αντικειμενική αξία του ακινήτου.

Δεδομένου ότι:

α) για την απόδειξη του ανωτέρω ισχυρισμού του ο ελεγχόμενος δεν προσκόμισε κανένα σχετικό στοιχείο αλλά ούτε και για την ακριβή προέλευση των χρημάτων για την αγορά του ακινήτου και

β) από τον έλεγχο των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του ελεγχόμενου και της μητέρας του, κατά το επίμαχο διάστημα, δεν προέκυψαν κινήσεις που να αποδεικνύουν τον ανωτέρω ισχυρισμό του, δεν γίνεται δεκτός ο ισχυρισμός του ελεγχόμενου και ο έλεγχος θεωρεί ότι **υφίσταται προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη πηγή ή αιτία, σύμφωνα με το άρθρο 48, παρ. 3, του ν. 2238/1994, για τη χρήση 2013, το ύψος της οποίας προσδιορίζεται στο συνολικό ποσό των 317.566,87 €.** (Το ποσό αυτό προκύπτει ως άθροισμα του καταβληθέντος τιμήματος και των λοιπών σχετικών εξόδων και φόρων, που καταβλήθηκαν από τον ελεγχόμενο και αναγράφονται στο με αριθ./2013 συμβόλαιο αγοραπωλησίας).

ΣΥΜΒΟΛΑΙΟ ΑΓΟΡΑΠΩΛΗΣΙΑΣ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ Α	ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΗ ΚΑΙ ΑΓΟΡΑΙΑ ΑΞΙΑ (σε €)	ΕΞΟΔΑ ΣΥΜΒΟΛΑΙΟΥ (σε €)	ΣΥΝΟΛΟ(σε €)
αριθ./2013	08.02.2013	303.025,00	14.541,87	317.566,87 €

Ο προσφεύγων μεταγενέστερα προσκόμισε το 25/02/2013 ιδιωτικό συμφωνητικό-σύμβαση δανείου μεταξύ αυτού και της μητέρας ύψους 300.000,00 ευρώ προκειμένου να αιτιολογήσει την ως άνω αγορά ακινήτου.

Η Δ.Ε.Ο.Ε. και εν συνεχεία η ελεγκτική αρχή αφού αξιολόγησαν το υπό κρίση συμφωνητικό-σύμβαση δανείου, το έλαβαν υπόψη κατά τον προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος, ωστόσο ως διαπιστώθηκε από τις ελεγκτικές αρχές δεν είχαν αποδοθεί τα αναλογούντα τέλη χαρτοσήμου και ΟΓΑ χαρτοσήμου και για τον λόγο αυτό Κ.Ε.Φ.Ο.Μ.Ε.Π. πρόβη στον υπό κρίση καταλογισμό.

Το ως άνω ιδιωτικό Συμφωνητικό το οποίο συντάχθηκε εντός του έτους 2013, ήρθε στην γνώση των φορολογικών αρχών όταν αυτό προσκομίστηκε για πρώτη φορά ενώπιον του Κ.Ε.Φ.Ο.Μ.Ε.Π., δηλαδή την 10-11-2021, άρα σε κάθε περίπτωση δεν υπήρχε στη διάθεση της φορολογικής αρχής εντός του χρόνου της κανονικής πενταετούς προθεσμίας 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. Επιπροσθέτως η φορολογική αρχή δεν ήταν δυνατόν να γνωρίζει την ύπαρξη της Δανειακής σύμβασης καθόσον ο ίδιος αν και κλήθηκε αρχικά δεν την προσκόμισε στον και έλεγχο της ΔΕΟΕ και επίσης στις 06.02.2013, ο προσφεύγων είχε μεταβεί μόνο για να θεωρήσει το γνήσιο της υπογραφής στο χωρίς να προβεί σε άλλη δήλωση και παροχή πληροφορίας ως προς αυτό. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι οι ελεγκτικές υπηρεσίες δεν είχαν λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας εντός του αρχικού χρόνου της πενταετούς παραγραφής απορρίπτεται ως αβάσιμος και η δανειακή σύμβαση αποτελεί νέο συμπληρωματικό στοιχείο σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 84 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε., ν. 2238/1994, Α' 151) σε συνδυασμό με το αρ. 68§ 2 του

ν.2238/94 & ΣτΕ 433/2020) το οποίο ήρθε σε γνώση του ελέγχου πριν το πέρας της δεκαετούς προθεσμίας, εντός της οποίας το Δημόσιο έχει το δικαίωμα να επιβάλει τα τέλη χαρτοσήμου και την εισφορά υπέρ ΟΓΑ καθόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παρ. 4 του άρθρου 84 του Κ.Φ.Ε. (ν.2238/1994, Α' 151).

Επειδή οι διαπιστώσεις ελέγχου όπως αυτές καταγράφονται στην από 28/02/2022 έκθεση ελέγχου τελών χαρτοσήμου του ελεγκτή του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. κρίνονται βάσιμες και πλήρως αιτιολογημένες η υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **30-03-2022** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με **Α.Φ.Μ.** και την **επικύρωση** της υπ' αριθ. /2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013 - 31/12/2013 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

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

Διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 - 31/12/2013

Διαφορά τελών χαρτοσήμου	10.800,00
Πρόσθετος φόρος	12.960,00
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	23.760,00

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

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
Γ.ΣΚΟΥΡΑ**

**Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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.