



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 27/06/2024

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός Απόφασης: 1954

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312 350

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Ν.4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206).

β. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.» (ΦΕΚ Α' 58).

γ. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)» όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

δ. Της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

ε. Τη με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

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

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

4. Την από 29/01/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της του, ΑΦΜ, κατοίκου , Τ.Κ. κατά: α) της υπ' αριθ. /28-12-2023 οριστικής πράξης προσδιορισμού φόρου δωρεάς, φορολογικού έτους 2018, β) της υπ' αριθ. /28-12-2023 οριστικής πράξης προσδιορισμού φόρου δωρεάς, φορολογικού έτους 2019, γ) της υπ' αριθ. /28-12-2023 οριστικής πράξης προσδιορισμού φόρου δωρεάς, φορολογικού έτους 2020, δ) της υπ' αριθ. /28-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018, ε) της υπ' αριθ. /28-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2019, στ) της υπ' αριθ. /28-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού

προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2020, ζ) της υπ' αριθ./28-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2021, η) της υπ' αριθ./28-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2022, θ) της υπ' αριθ./28-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/02/2021-31/12/2021, ι) της υπ' αριθ./28-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2022-31/12/2022, ια) της υπ' αριθ./28-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, φορολογικού έτους 2018, ιβ) της υπ' αριθ./28-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, φορολογικού έτους 2019, ιγ) της υπ' αριθ./28-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, φορολογικού έτους 2020, ιδ) της υπ' αριθ./28-12-2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. 4987/2022, φορολογικού έτους 2018, ιε) της υπ' αριθ./28-12-2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. 4987/2022, φορολογικού έτους 2020, ιστ) της υπ' αριθ./28-12-2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. 4987/2022, φορολογικού έτους 2022, και ιζ) της υπ' αριθ./28-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου για αμοιβές που εισπράττονται από εργολήπτες κατασκευής κάθε είδους τεχνικών έργων και ενοικιαστών δημόσιων κλπ, φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω οριστικές πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, των οποίων ζητείται η ακύρωση και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Τη με αριθ./28-05-2024 Απόφαση Παράτασης της προθεσμίας έκδοσης απόφασης του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας.

8. Τη με αριθ./29-05-2024 Πράξη Αναπομπής του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας.

9. Την υπ' αριθ. πρωτ./03-06-2024 Έκθεση απόψεων επί της με αριθμό/29-05-2024 πράξης αναπομπής, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ.

10. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 29/01/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγή της, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθ./28-12-2023 οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου δωρεάς, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος δωρεάς ποσού 17.225,00€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4987/2022 ποσού 8.612,50€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 25.837,50€.

β) Με την υπ' αριθ./28-12-2023 οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου δωρεάς, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος δωρεάς ποσού 22.400,00€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4987/2022 ποσού 11.200,00€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 33.600,00€.

γ) Με την υπ' αριθ./28-12-2023 οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου δωρεάς, φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος δωρεάς ποσού 14.000,00€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4987/2022 ποσού 7.000,00€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 21.000,00€.

δ) Με την υπ' αριθ./28-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 25.322,76€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4987/2022 ποσού 12.661,38€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 4.085,92€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 42.070,06€.

ε) Με την υπ' αριθ./28-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 11.618,27€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4987/2022 ποσού 5.809,14€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 1.792,50€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 18.779,91€.

στ) Με την υπ' αριθ./28-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 51.238,70€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4987/2022 ποσού 25.619,35€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 9.910,68€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 86.768,73€.

ζ) Με την υπ' αριθ./28-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 9.583,03€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4987/2022 ποσού 4.791,52€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 1.962,00€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 15.886,57€.

η) Με την υπ' αριθ./28-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2022, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 1.767,07€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4987/2022 ποσού 883,54€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 346,00€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 2.455,72€.

θ) Με την υπ' αριθ./28-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/02/2021-31/12/2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΦΠΑ ποσού 1.189,54€ λόγω μείωσης του πιστωτικού υπολοίπου της περιόδου σε ποσό 2.204,45€ έναντι προηγούμενου πιστωτικού υπολοίπου ποσού 3.393,99€.

ι) Με την υπ' αριθ./28-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2022-31/12/2022, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΦΠΑ ποσού 6.208,58€ λόγω μείωσης του πιστωτικού υπολοίπου της περιόδου σε ποσό 1.617,62€ έναντι προηγούμενου πιστωτικού υπολοίπου ποσού 7.826,20€.

ια) Με την υπ' αριθ. /28-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, επιβλήθηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας τέλη χαρτοσήμου ποσού 200,00€ πλέον εισφοράς υπέρ ΟΓΑ επί των τελών ποσού 40,00€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 240,00€.

ιβ) Με την υπ' αριθ. /28-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, επιβλήθηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας τέλη χαρτοσήμου ποσού 1.840,00€ πλέον εισφοράς υπέρ ΟΓΑ επί των τελών ποσού 368,00€ και πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4987/2022 επί των τελών χαρτοσήμου ποσού 900,00€ και επί της εισφοράς υπέρ ΟΓΑ ποσού 180,00€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 3.288,00€.

ιγ) Με την υπ' αριθ. /28-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, επιβλήθηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας τέλη χαρτοσήμου ποσού 700,00€ πλέον εισφοράς υπέρ ΟΓΑ επί των τελών ποσού 140,00€, ήτοι συνολικό ποσό 840,00€.

ιδ) Με την υπ' αριθ. /28-12-2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. 4987/2022, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους 250,00€ λόγω μη υποβολής φορολογικής δήλωσης (τελών χαρτοσήμου), φορολογικού έτους 2018.

ιε) Με την υπ' αριθ. /28-12-2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. 4987/2022, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους 250,00€ λόγω μη υποβολής φορολογικής δήλωσης (τελών χαρτοσήμου), φορολογικού έτους 2020.

ιστ) Με την υπ' αριθ. /28-12-2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. 4987/2022, φορολογικού έτους 2022, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους 100,00€ λόγω μη υποβολής δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα, ήτοι ανακεφαλαιωτικού πίνακα ενδοκοινοτικών αποκτήσεων δ' τριμήνου 2022.

ιζ) Με την υπ' αριθ. /28-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου για αμοιβές που εισπράττονται από εργολήπτες κατασκευής κάθε είδους τεχνικών έργων και ενοικιαστών δημόσιων κλπ, φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 630,00€ πλέον προστίμου άρθρου 59 του ν.4987/2022 ποσού 315,00€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 945,00€.

Οι προσβαλλόμενες ως άνω πράξεις που παρατίθενται στις παραγράφους α) έως γ), εδράζονται επί των από 28/12/2023 εκθέσεων ελέγχου φορολογίας κεφαλαίου, φορολογικών ετών 2018 έως 2020, οι οποίες συντάχθηκαν βάσει των υπ' αριθ. /20-11-2023, /20-11-2023 και /07-09-2023 εντολών μερικού ελέγχου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, αντίστοιχα.

Οι προσβαλλόμενες ως άνω πράξεις που παρατίθενται στις παραγράφους δ) έως ιζ), εδράζονται επί των από 28/12/2023 εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ, τελών χαρτοσήμου, παρακρατούμενων φόρων και ελέγχου ΚΦΔ/ΕΛΠ, φορολογικών ετών 2017 έως

2022, οι οποίες συντάχθηκαν βάσει της υπ' αριθ. /20-09-2023 εντολής εντολής μερικού ελέγχου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

1. Παράλειψη της Φορολογικής Αρχής να εφαρμόσει το άρθρο 43 περ. Γ' του Ν. 2961/2001 περί απαλλαγής της από τον φόρο, καθόσον τα επίμαχα ποσά αφορούν δωρεά κινητών περιουσιακών στοιχείων που βρίσκονται, κατά τον χρόνο της δωρεάς, στην αλλοδαπή από Έλληνες υπηκόους που είναι εγκατεστημένοι στην αλλοδαπή για 10 τουλάχιστον έτη. Επιπλέον η συμμετοχή του πατέρα της στους υπό κρίση λογαριασμούς είναι μόνο τυπική για λόγους ασφαλείας. Εκείνη είναι που κινεί τους λογαριασμούς, διατηρεί το βιβλιάριο, τους κωδικούς πρόσβασης και τις συνδεδεμένες με αυτούς κάρτες.
2. Επικουρικά, θα πρέπει να τύχει απαλλαγής από το φόρο σύμφωνα με το άρθρο 34 παρ. 5 του Ν. 2961/2001, καθόσον τα επίμαχα ποσά αφορούν γονική παροχή χρηματικών ποσών για την ανέγερση ακινήτου.
3. Εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελής εφαρμογή των διατάξεων του άρ. 22 του Ν. 4172/2013 ως προς τις λογιστικές διαφορές, καθόσον οι δαπάνες καυσίμων πρέπει να αναγνωριστούν προς έκπτωση αφού διενεργήθηκαν προς όφελος της επιχείρησής της.
4. Ανεπαρκής αιτιολογία της Φορολογικής Αρχής κατά τον οριστικό προσδιορισμό του εισοδήματός της, καθώς συνέδεσε τις αναλήψεις μετρητών από κοινό λογαριασμό με τους γονείς της, για τα φορολογικά έτη 2018 έως 2022 με τεκμαρτές δαπάνες, βασιζόμενη σε πιθανολόγηση και όχι σε απόδειξη.

Στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης η προσφεύγουσα υπέβαλε το υπ' αριθ. ηλεκτρονικής υποβολής /28-05-2024 συμπληρωματικό υπόμνημα, με το οποίο επικαλείται τα κάτωθι ως προς τους δύο (2) αρχικά προβαλλόμενους ισχυρισμούς:

- Τροποποιεί την προσφυγή της και ανακαλεί τον ισχυρισμό ότι η συμμετοχή του πατέρα της στους επίμαχους τραπεζικούς λογαριασμούς, στους οποίους είναι συνδικαιούχοι, είναι μόνο τυπική και ότι εκείνη (η προσφεύγουσα) είναι αυτή που κινεί τους λογαριασμούς καθώς, όπως ισχυρίζεται, στην πραγματικότητα συμβαίνει ακριβώς το αντίθετο. Τα κατατεθειμένα χρήματα στους υπό έλεγχο κοινούς τραπεζικούς λογαριασμούς στην τράπεζα, ανήκουν αποκλειστικά στον πατέρα της, αποτελούν κόπους μίας ζωής από την εργασία του στις Η.Π.Α. και αυτός και μόνο αποφασίζει για την κίνηση και τη διάθεση των χρημάτων αυτών. Για το λόγο αυτό ο πατέρας της την έχει ορίσει ως πληρεξούσια για να προβαίνει σε σειρά ενεργειών για λογαριασμό του, ως εκπρόσωπός του.
- Περαιτέρω, δεν είναι ορθό αυτό που ανεγράφη στην ενδικοφανή προσφυγή της, ήτοι ότι οι γονείς απέστειλαν τα χρηματικά ποσά με σκοπό την αγορά ακινήτων στην Ελλάδα και κατά συνέπεια η προσφεύγουσα ανακαλεί τον σχετικό ισχυρισμό. Αντιθέτως, όπως ισχυρίζεται, ο πατέρας της έχει πραγματοποιήσει αρκετές αγορές ακινήτων στην Ελλάδα κατά τα έτη 2015 μέχρι και σήμερα, για κάποιες από τις οποίες υπέγραφε εκείνη ως πληρεξούσια του, και ενεργούσε και πάλι κατ' εντολή του. Εν προκειμένω, δεν αγόρασε ούτε ανήγειρε κανένα ακίνητο με τα χρήματα αυτά, τα οποία αναλήφθηκαν κατ' εντολή του πατέρα της και χρησιμοποιήθηκαν σύμφωνα με την δική του βούληση και για δικούς του σκοπούς. Ωστόσο, σε κάθε περίπτωση όπου θα θεωρηθεί ότι οι επίμαχες αναλήψεις χρημάτων αποτελούν δωρεά προς εκείνη, τότε και πάλι εμμένει στον ισχυρισμό της ότι πρέπει να απαλλαγεί από τον φόρο δωρεάς, σύμφωνα με το άρθρο 43 περ. Γ του Ν 2961/2001, αν θεωρηθεί ότι πρόκειται για γονική παροχή κινητών περιουσιακών στοιχείων που βρίσκονταν

στην αλλοδαπή κατά τον χρόνο της γονικής παροχής, καθώς οι γονείς της
..... είναι μόνιμα εγκατεστημένοι στις ΗΠΑ πλέον των 35 ετών (περίπου από το 1987) και δεν είχαν μετεγκατασταθεί στην Ελλάδα κατά τον χρόνο της γονικής παροχής, όπως αυτός ο ισχυρισμός αναλύεται στην ενδικοφανή προσφυγή της.

Επιπλέον, με το ως άνω υπόμνημα, προβάλλει συμπληρωματικά τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Σχετικά με τις οριστικές πράξεις προσδιορισμού φόρου δωρεάς για τα φορολογικά έτη 2018-2020 ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα ο έλεγχος έκρινε ότι συνιστούν αναλήψεις κεφαλαίων και δωρεές χρημάτων προς εκείνη καθώς: α) τραπεζικές συναλλαγές ύψους 424.000,00€, τα έτη 2018-2019, αφορούσαν κατά ποσό 300.000,00€ την αγορά ακινήτου για λογαριασμό της εταιρείας «.....», με ΑΦΜ και κατά ποσό 124.000,00 λοιπές μεταφορές προς την εν λόγω εταιρεία, κατά τα ελεγχόμενα έτη, β) οι λοιπές αναλήψεις, συνολικών ποσών 262.250,00€, κατά τα ελεγχόμενα έτη αφορούν εισπράξεις για λογαριασμό του πατέρα της, λόγω οικονομικής αστάθειας, προκειμένου να φυλάξει αυτά τα χρήματα και να τα διαθέσει κατά τη βούληση του πατέρα της.
- Σχετικά με την έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος: Εσφαλμένα η φορολογική αρχή έκρινε ότι οι τραπεζικές μεταφορές που πραγματοποιήθηκαν κατά το έτος 2020 συνολικού ποσού 70.000,00€ προς την εταιρεία με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ, συνιστούν δάνειο από την ίδια προς την εν λόγω εταιρεία για το οποίο υπήρχε υποχρέωση συμπλήρωσης του κωδικού 723 της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους 2020. Περαιτέρω, εσφαλμένα οι λοιπές αναλήψεις ποσών 70.000,00€, 40.000,00€, 70.000,00€, 43.000,00€ και 17.500,00€, για τα έτη 2018, 2019, 2020, 2021 έως 2022 αντίστοιχα, φορολογήθηκαν ως προστιθέμενη διαφορά δαπανών, με την καταχώρησή τους στον κωδικό 735 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Ειδικά οι προστιθέμενες διαφορές ετών 2018 έως 2020, φορολογήθηκαν δύο φορές, τόσο ως δωρεές όσο και ως προστιθέμενη διαφορά δαπανών διαβίωσης.
- Εσφαλμένα ο έλεγχος της καταλόγισε εισόδημα ακινήτων, ποσού 1.800,00€ στο έτος 2019, καθώς το εν λόγω ποσό που κατατέθηκε στο λογαριασμό, αφορά εισόδημα της μητέρας της, ΑΦΜ, από ενοικίαση κατοικίας έναντι 300 ευρώ μηνιαίως, για το χρονικό διάστημα από 01-12-2018 έως 31-10-2019, όπως αποδεικνύεται από την με αριθμό απόδειξη υποβολής δήλωσης πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας της ΑΑΔΕ.
- Για την λογιστική διαφορά ποσού 1.000,00€, έτους 2021, που αφορά δαπάνη για την οποία δεν προσκομίστηκε το σχετικό παραστατικό εξόφλησης με χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, επικαλείται και προσκομίζει σχετικό παραστατικό της τράπεζας Πειραιώς, με ημερομηνία 02/04/2021, βάσει του οποίου αποδεικνύεται η καταβολή ποσού 1.040,00€, σε έτερο τραπεζικό λογαριασμό με δικαιούχο την η οποία είχε εκδόσει το σχετικό παραστατικό για εκπόνηση μελέτης (ΤΠΥ/01-04-2021).

Προς επίρρωση των ανωτέρω ισχυρισμών της, η προσφεύγουσα, με το ως άνω συμπληρωματικό υπόμνημα, προσκόμισε τα εξής:

- Το υπ' αριθ./26-02-2019 συμβόλαιο αγοραπωλησίας οικοπέδου μετά του επ' αυτού κτίσματος, αντί τιμήματος 300.000,00€, της Συμβολαιογράφου, ΑΦΜ
- Το υπ' αριθ./27-02-2008 ειδικό πληρεξούσιο του Συμβολαιογράφου, με εντολέα τον, ΑΦΜ

- Το υπ' αριθ. /25-02-2011 ειδικό πληρεξούσιο της Συμβολαιογράφου, ΑΦΜ
- Το υπ' αριθ. /16-02-2018 ειδικό πληρεξούσιο της Συμβολαιογράφου, ΑΦΜ με εντολέα τον, ΑΦΜ
- Το υπ' αριθ. /09-03-2022 ειδικό πληρεξούσιο της Συμβολαιογράφου, ΑΦΜ, με εντολέα τον, ΑΦΜ
- Την εκτύπωση της από 02/04/2021 τραπεζικής συναλλαγής (μεταφοράς σε τρίτο), της τράπεζας με δικαιούχο την, ποσού συναλλαγής 1.040,00€, με αιτιολογία «Εξόφληση τιμολογίου για μελέτη υδρογεωλογικής άδειας».
- Την υπ' αριθ. /04-03-2024) απόδειξη υποβολής δήλωσης πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας με αντισυμβαλλόμενους τους ΑΦΜκαι, ΑΦΜ

Επειδή, η προσφεύγουσα, με τα ως άνω συμπληρωματικά έγγραφα που υπέβαλε στην Υπηρεσία μας, προσκόμισε μετ' επικλήσεως νέα στοιχεία, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 5 του άρθρου 63 του ν.4987/2022, της παρ. 2 του άρθρου 68 του ν.4587/2018 και της με αριθμό Ε.2010/2019 εγκυκλίου του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με την με αριθμό /28-05-2024 Απόφαση της Υπηρεσίας μας, παρατάθηκε η προθεσμία έκδοσης απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής κατά τριάντα (30) ημέρες και επομένως η προθεσμία έκδοσης απόφασης ορίζεται μέχρι τις 27/06/2024.

Εν συνεχεία, η Υπηρεσία μας απέστειλε στη Δ.Ο.Υ ΧΑΝΙΩΝ την με αριθ. /29-05-2024 Πράξη Αναπομπής, η οποία γνωστοποιήθηκε μέσω ανάρτησης στο ELENXIS με αριθ. ηλεκτρονικής υποβολής /29-05-2024, προκειμένου να διενεργηθεί από την ανωτέρω Φορολογική Αρχή συμπληρωματικός έλεγχος επί των στοιχείων που προσκόμισε η προσφεύγουσα στην Υπηρεσία μας, κατόπιν της έκδοσης των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων.

Η Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω έγγραφο της Υπηρεσίας μας με την υπ' αριθ. πρωτ. /03-06-2024 έκθεση απόψεων επί της υπ' αριθ. /29-05-2024 πράξης αναπομπής, η οποία έλαβε αριθ. ηλεκτρονικής υποβολής /04-06-2024. Στο εν λόγω έγγραφο αναφέρονται τα κάτωθι:

«[...]

1. [...] Κατ' αρχήν, θα πρέπει να επισημάνουμε ότι τόσο στο με αριθμό πρωτοκόλλου /19-12-2023 Υπόμνημα επί των προσωρινών αποτελεσμάτων του ελέγχου όσο και στην με αριθμό πρωτοκόλλου /29-01-2024 Ενδικοφανή Προσφυγή επί των οριστικών αποτελεσμάτων του ελέγχου, τα οποία κατέθεσε η προσφεύγουσα στην Υπηρεσία μας, προέβαλε τον ισχυρισμό ότι, τα επίμαχα ποσά αφορούσαν σε δωρεά προς την ίδια κινητών περιουσιακών στοιχείων που βρίσκονταν, κατά τον χρόνο της δωρεάς, στην αλλοδαπή από Έλληνες υπηκόους που είναι εγκατεστημένοι στην αλλοδαπή για 10 τουλάχιστον έτη, χωρίς, να προσκομίζει κανένα επίσημο αποδεικτικό στοιχείο ή έγγραφο (από την αντίστοιχη Φορολογική Αρχή των Η.Π.Α. ή άλλη παρόμοια Υπηρεσία) από το οποίο να αποδεικνύεται η γονική παροχή των επίμαχων χρηματικών ποσών, συντελέστηκε πράγματι στις Η.Π.Α.. Περαιτέρω, τόσο στο με αριθμό πρωτοκόλλου /19-12-2023 Υπόμνημα επί των προσωρινών αποτελεσμάτων του ελέγχου όσο και στην με αριθμό πρωτοκόλλου /29-01-2024 Ενδικοφανή Προσφυγή επί των οριστικών αποτελεσμάτων του ελέγχου, ουδέποτε έγινε μνεία της ύπαρξης Ειδικών Πληρεξουσίων, τα οποία, τέθηκαν στη διάθεση της Φορολογικής Αρχής, για πρώτη φορά μόλις την παραμονή της λήξης της Προθεσμίας Έκδοσης της Απόφασης επί Ενδικοφανούς Προσφυγής, από τη Διεύθυνση

Επίλυσης Διαφορών. Σημειώνουμε λοιπόν με έμφαση ότι η προσφεύγουσα ανακαλεί τους αρχικούς ισχυρισμούς (περί λήψης δωρεών από τους γονείς της) της χωρίς ωστόσο, να προσκομίζει σχετικά παραστατικά από τα οποία να τεκμηριώνεται η συγκεκριμένη επιχειρηματολογία και η ορθότητα των σχετικών ισχυρισμών της. Τέλος, από την Τράπεζα μας απεστάλησαν στοιχεία τραπεζικών εμβασμάτων που εισήλθαν στους Τραπεζικούς λογαριασμούς που διατηρούσε η προσφεύγουσα στην Τράπεζα Ενδεικτικά, σε μία εξ' αυτών, ποσού 300.000 USD, στις 14/09/2020, αναγραφόταν το σχόλιο «.....» υποδηλώνοντας ότι πρόκειται περί δωρεάς χρημάτων προς την προσφεύγουσα. Το γεγονός ότι, η προσφεύγουσα, προσκόμισε σειρά ειδικών πληρεξουσίων έστω και ετεροχρονισμένα, δεν είναι από μόνο του ικανό δικαιολογητικό προκειμένου να αποδείξει τον πραγματικό δικαιούχο των επίμαχων αναλήψεων χρηματικών ποσών, καθώς θα έπρεπε τα συγκεκριμένα νομιμοποιητικά έγγραφα, να συνοδεύονται από τραπεζικά παραστατικά και λοιπά δικαιολογητικά. Άλλωστε κάτι τέτοιο, της ζητήθηκε και επίσημα με το αίτημα παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του Ν.4987/2022, (που αφορούσε σε διευκρινήσεις επί τραπεζικών κινήσεων), με αριθμό πρωτοκόλλου/25-09-2023, το οποίο της απεστάλη ταχυδρομικά, με συστημένη αλληλογραφία (RE.....GR) ενώ παράλληλα της κοινοποιήθηκε και ηλεκτρονικά μέσω της επιχειρησιακής εφαρμογής στις 26/09/2023. Το συγκεκριμένο αίτημα αφορούσε την παροχή εκ μέρους της ελεγχόμενης, διευκρινήσεων για 134 διαφορετικές τραπεζικές κινήσεις (κυρίως αναλήψεις). Η προσφεύγουσα, δεν προσκόμισε εγγράφως και επισήμως κανένα αποδεικτικό στοιχείο, που να τεκμηριώνει τον σκοπό ή/και την αιτία της ανάληψης των χρημάτων, πέραν κάποιων προφορικών διευκρινήσεων, που μας παρασχέθηκαν διαμέσου του λογιστή της. Λαμβάνοντας υπόψη όλα τα παραπάνω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

[...]

2. [...] Σε καμία από τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των φορολογικών ετών 2017, 2018, 2019, 2020, 2021 και 2022 του κου, δεν καταχωρήθηκαν ποσά στους κωδικούς που σχετίζονται με την αγορά ή/και ανέγερση ακινήτων ή/και την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων και κινητών πραγμάτων. Περαιτέρω, από την επισκόπηση των υποβληθέντων δηλώσεων περιουσιακής κατάστασης (Ε9) του πατέρα της προσφεύγουσας, κου, κατά το ελεγχόμενο χρονικό διάστημα 2017 – 2022 διαπιστώθηκε ότι, η μοναδική μεταβολή στην ακίνητη περιουσία του συγκεκριμένου προσώπου, αφορούσε στην ανέγερση ενός κτίσματος (αποθήκη) εμβαδού μόλις 4,5 τμ επί υφιστάμενου οικοπέδου, που κατά την κοινή λογική και πείρα είχε ελάχιστο κατασκευαστικό κόστος. Επίσης, το πρώτο (1^ο) τιμολόγιο πώλησης από την αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα της ελεγχόμενης, εκδόθηκε στις 19/10/2021, συνεπώς, όλες οι δαπάνες και αγορές που πραγματοποιήθηκαν στο χρονικό διάστημα από την έναρξη εργασιών (την 02/02/2021) έως την 19/10/2021, χρηματοδοτήθηκαν εξ' ολοκλήρου από χρηματικά διαθέσιμα της ίδιας της ελεγχόμενης, μη προερχόμενες από τα έσοδα από την επαγγελματική της δραστηριότητα. Σύμφωνα με το Μητρώο Παγίων της ατομικής επιχείρησης της προσφεύγουσας, η αξία κτήσης των παγίων της ατομικής της επιχείρησης, ανέρχονταν σε 215.633€. Συνεπώς, η περιουσιακή κατάσταση της προσφεύγουσας κατά την εξεταζόμενη περίοδο, μεταβλήθηκε σημαντικά, σε αντίθεση, με την περιουσιακή κατάσταση του πατέρα της, κου Το γεγονός ότι, η προσφεύγουσα, προσκόμισε σειρά ειδικών πληρεξουσίων έστω και ετεροχρονισμένα, δεν είναι από μόνο του ικανό δικαιολογητικό προκειμένου να αποδείξει τον πραγματικό δικαιούχο των επίμαχων αναλήψεων χρηματικών ποσών, καθώς θα έπρεπε τα συγκεκριμένα νομιμοποιητικά έγγραφα, να συνοδεύονται από τραπεζικά παραστατικά και λοιπά δικαιολογητικά. Άλλωστε κάτι τέτοιο, της ζητήθηκε και επίσημα με το αίτημα παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του Ν.4987/2022, (που αφορούσε σε

διευκρινήσεις επί τραπεζικών κινήσεων), με αριθμό πρωτοκόλλου/25-09-2023, το οποίο της απεστάλη ταχυδρομικά, με συστημένη αλληλογραφία (RE.....GR) ενώ παράλληλα της κοινοποιήθηκε και ηλεκτρονικά μέσω της επιχειρησιακής εφαρμογής στις 26/09/2023. Το συγκεκριμένο αίτημα αφορούσε την παροχή εκ μέρους της ελεγχόμενης, διευκρινήσεων για 134 διαφορετικές τραπεζικές κινήσεις (κυρίως αναλήψεις). Η προσφεύγουσα, δεν προσκόμισε εγγράφως και επισήμως κανένα αποδεικτικό στοιχείο, που να τεκμηριώνει τον σκοπό ή/και την αιτία της ανάληψης των χρημάτων, πέραν κάποιων προφορικών διευκρινήσεων, που μας παρασχέθηκαν διαμέσου του λογιστή της. Λαμβάνοντας υπόψη όλα τα παραπάνω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

[...]

3. [...] Στην εξεταζόμενη υπόθεση, ακολουθήθηκε η πάγια νομολογία, και καταλογίστηκε φόρος δωρεάς, αποκλειστικά στις περιπτώσεις ανάληψης χρημάτων από την ίδια από τους κοινούς (με τον πατέρα της) ημεδαπούς τραπεζικούς λογαριασμούς στους οποίους η ίδια δεν έχει συνεισφέρει χρηματικά ποσά και τα αναληφθέντα χρηματικά ποσά χρησιμοποιήθηκαν για αγορές περιουσιακών στοιχείων. Η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε κανένα επίσημο αποδεικτικό στοιχείο ή έγγραφο από την αντίστοιχη Φορολογική Αρχή των Η.Π.Α. ή άλλη παρόμοια Υπηρεσία, από το οποίο να αποδεικνύεται ότι η γονική παροχή των επίμαχων χρηματικών ποσών, συντελέστηκε στις Η.Π.Α.. Λαμβάνοντας υπόψη όλα τα παραπάνω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

[...]

4. [...] Από την Τράπεζα Πειραιώς, μας απεστάλησαν μηχανογραφικές βεβαιώσεις, από τις οποίες μας γνωστοποιήθηκαν οι «κωδικοί πελάτη» τόσο της προσφεύγουσας, κας, όσο και του πατέρα της, κου Στις τραπεζικές κινήσεις, όπως αυτές αντλήθηκαν από το Σ.Μ.Τ.Λ. — Σύστημα Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών, στη στήλη με την ονομασία «αιτιολογία συναλλαγής», αναγραφόταν ο κωδικός πελάτη, του προσώπου που διενήργησε την εκάστοτε ανάληψη / μεταφορά. Συνεπώς, κατέστη δυνατή η ταυτοποίηση από τον έλεγχο, των αναλήψεων που διενεργήθηκαν από την ίδια την προσφεύγουσα. Η προσφεύγουσα, έκανε έναρξη εργασιών στις 02/02/2021 ως αγρότης του κανονικού καθεστώτος, συνεπώς-όλες οι αναλήψεις μετρητών μεγάλης αξίας, που παρατέθηκαν αναλυτικά στις Εκθέσεις Ελέγχου της Υπηρεσίας μας και αφορούσαν στα φορολογικά έτη 2018, 2019, και 2020, σχετίζονται με προσωπικές και καταναλωτικές δαπάνες ή/και δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων. Αναφορικά με την αγορά ακινήτου από την εταιρεία «..... Ε.Ε.» (συμφερόντων της προσφεύγουσας), διαπιστώθηκε από τον έλεγχο ότι, το πραγματικά καταβληθέν τίμημα ανήλθε σε 424.000€ έναντι καταβλημένου εταιρικού χρηματικού κεφαλαίου ποσού 150.000€ (της εταιρείας «..... Ε.Ε.»), όπως αναλυτικά παρατίθεται στις σελ.24-25 της Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Τελών Χαρτοσήμου της Υπηρεσίας μας. Η χρηματική διαφορά των 274.000€ (424.000€ - 150.000€) χρηματοδοτήθηκε από την προσφεύγουσα, με βάση τα ποσά των δωρεών που έλαβε από τον πατέρα της, κο. Τέλος, σε καμία από τις επίμαχες αναλήψεις χρηματικών ποσών, δεν έγινε μνεία οποιουδήποτε ειδικού ή γενικού πληρεξουσίου. Λαμβάνοντας υπόψη όλα τα παραπάνω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

[...]

5. [...] Με την απόφαση ΣτΕ 884/2016Τμ. Β' επταμ., επί προδικαστικών αιτημάτων : (σκέψη 7): «... Εξάλλου, ... ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των μεγάλων ποσών που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του. Κατ' ακολουθίαν, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρ. 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρ. 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013, δεδομένου,

άλλωστε, ότι πρόκειται για μη ευαίσθητο ή, γενικότερα, μη χρήζον αυξημένης προστασίας προσωπικό δεδομένο, για την πρόσβαση στο οποίο, στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου και της αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής, το κράτος διαθέτει ευρύ περιθώριο εκτίμησης. Επομένως, οφείλει, κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα (μη απορριφθέντα από τη φορολογική αρχή) στοιχεία των δηλώσεών του φορολογίας εισοδήματος. Παρά την ανωτέρω υποχρέωση της, η προσφεύγουσα δεν παρείχε στον Έλεγχο, καμία ουσιαστική πληροφορία για τον τρόπο ανάλωσης των αναληφθέντων χρηματικών ποσών. Από την Τράπεζας, μας απεστάλησαν μηχανογραφικές βεβαιώσεις, από τις οποίες μας γνωστοποιήθηκαν οι «κωδικοί πελάτη» τόσο της προσφεύγουσας, κας , όσο και του πατέρα της, κου Στις τραπεζικές κινήσεις, όπως αυτές αντλήθηκαν από το Σ.Μ.Τ.Λ. — Σύστημα Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών, στη στήλη με την ονομασία «αιτιολογία συναλλαγής», αναγραφόταν ο κωδικός πελάτη, του προσώπου που διενήργησε την εκάστοτε ανάληψη / μεταφορά. Συνεπώς, κατέστη δυνατή η ταυτοποίηση από τον έλεγχο, των αναλήψεων που διενεργήθηκαν από την ίδια την προσφεύγουσα. Η προσφεύγουσα, έκανε έναρξη εργασιών στις 02/02/2021 ως αγρότης του κανονικού καθεστώτος, συνεπώς όλες οι αναλήψεις μετρητών μεγάλης αξίας, που παρατέθηκαν αναλυτικά στις Εκθέσεις Ελέγχου της Υπηρεσίας μας και αφορούσαν στα φορολογικά έτη 2018, 2019, και 2020, σχετίζονται με προσωπικές και καταναλωτικές δαπάνες ή/και δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων. Λαμβάνοντας υπόψη όλα τα παραπάνω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

[...]

6. [...] Το γεγονός ότι, η προσφεύγουσα, προσκόμισε σειρά ειδικών πληρεξουσίων έστω και ετεροχρονισμένα, δεν είναι από μόνο του ικανό δικαιολογητικό προκειμένου να αποδείξει τον πραγματικό δικαιούχο των επίμαχων αναλήψεων χρηματικών ποσών, καθώς θα έπρεπε τα συγκεκριμένα νομιμοποιητικά έγγραφα, να συνοδεύονται από τραπεζικά παραστατικά και λοιπά δικαιολογητικά. Άλλωστε κάτι τέτοιο, της ζητήθηκε και επίσημα με το αίτημα παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του Ν.4987/2022, (που αφορούσε σε διευκρινήσεις επί τραπεζικών κινήσεων), με αριθμό πρωτοκόλλου/25-09-2023, το οποίο της απεστάλη ταχυδρομικά, με συστημένη αλληλογραφία (RE.....GR) ενώ παράλληλα της κοινοποιήθηκε και ηλεκτρονικά μέσω της επιχειρησιακής εφαρμογής στις 26/09/2023. Το συγκεκριμένο αίτημα αφορούσε την παροχή εκ μέρους της ελεγχόμενης, διευκρινήσεων για 134 διαφορετικές τραπεζικές κινήσεις (κυρίως αναλήψεις). Η προσφεύγουσα, δεν προσκόμισε εγγράφως και επισήμως κανένα αποδεικτικό στοιχείο, που να τεκμηριώνει τον σκοπό ή/και την αιτία της ανάληψης των χρημάτων, πέραν κάποιων προφορικών διευκρινήσεων, που μας παρασχέθηκαν διαμέσου του λογιστή της.

Ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος τόσο για τον ανωτέρω λόγο, όσο και για τους λόγους που παρατίθενται στις παραγράφους 1-5.

[...]

7. Η προσφεύγουσα στο με ημερομηνία 28/05/2024 και με αριθμό Υποβολής στο ELENXIS 6156795 Συμπληρωματικό Υπόμνημα της προς τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών αναφέρει:

2. Οι μεταφορές που πραγματοποιήθηκαν στις 22-2-2019, 7-5-2019 και 21-5-2019 για ποσά 50.000, 2.000 και 2.000 ευρώ αντιστοίχως αφορούσαν σε μεταφορές ποσών στον λογαριασμό της ε.ε με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ της ΔΟ. Υ. Χανίων και αριθμό με τον διακριτικό τίτλο «», στην οποία εταιρεία συμμετείχε κατά την σύσταση της και τον χρόνο των ως άνω μεταφορών σε ποσοστό 60% ο

ΑΠΟΨΗ ΤΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ ΜΑΣ:

Ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος για τους λόγους που παρατίθενται στις παραγράφους 1-6.

8. Η προσφεύγουσα στο με ημερομηνία 28/05/2024 και με αριθμό Υποβολής στο ELENXIS Συμπληρωματικό Υπόμνημα της προς τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών αναφέρει:

3. Η μεταφορά ποσού 280.000 ευρώ στις 25-2-2019 από τον λογαριασμό με IBAN αφορά στην εξόφληση του τιμήματος Αγοραπωλησίας ακινήτου από την αγοράστρια εταιρεία με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ της Δ.Ο.Υ. Χανίων και αριθμό ΓΕΜΗ προς την πωλήτρια εταιρεία με την επωνυμία «..... Ο.Ε.» και με τον διακριτικό τίτλο «», με ΑΦΜ της Δ.Ο.Υ. Χανίων, και αριθμό Γ.Ε.Μ.Η., όπως αποδεικνύεται από το υπ' αρ. /26-2-2019 συμβόλαιο της Συμβολαιογράφου, νομίμως μεταγεγραμμένο στο Υποθηκοφυλακείο, το οποίο σας υποβάλλω.

ΑΠΟΨΗ ΤΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ ΜΑΣ:

Ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος για τους λόγους που παρατίθενται στις παραγράφους 1-6.

9. Η προσφεύγουσα στο με ημερομηνία 28/05/2024 και με αριθμό Υποβολής στο ELENXIS Συμπληρωματικό Υπόμνημα της προς τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών αναφέρει:

οι μεταφορές που πραγματοποιήθηκαν από τον λογαριασμό με IBAN στις 5/3/2020, 9/4/2020 20/5/2020 και 16/6/2020 για ποσά 20.000, 20.000, 15.000 και 15.000 ευρώ αντιστοίχως αφορούσαν σε μεταφορές ποσών στον λογαριασμό της ε.ε με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ της Δ.Ο.Υ. Χανίων και αριθμό ΓΕΜΗ με τον διακριτικό τίτλο «», στην οποία εταιρεία συμμετείχε κατά την σύσταση της και τον χρόνο των ως άνω μεταφορών σε ποσοστό 60% ο

ΑΠΟΨΗ ΤΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ ΜΑΣ:

Ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος για τους λόγους που παρατίθενται στις παραγράφους 1-6.

10. Η προσφεύγουσα στο με ημερομηνία 28/05/2024 και με αριθμό Υποβολής στο ELENXIS Συμπληρωματικό Υπόμνημα της προς τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών αναφέρει:

οι αναλήψεις που πραγματοποιήθηκαν από τον λογαριασμό με IBAN στις 17-6-2020 και στις 27-10-2020 για ποσά 40.000 και 30.000 ευρώ αντιστοίχως πραγματοποιήθηκαν μεν από εμένα, ωστόσο έγιναν κατ' εντολή του πατέρα μου, ο οποίος μου είχε αναθέσει να αναλάβω τα ποσά για λογαριασμό του. Ομοίως κατά τον χρόνο των ως άνω αναλήψεων το έτος 2020 υπήρχε μεγάλη οικονομική αστάθεια στην Ελλάδα, καθώς είχε προηγηθεί τον Ιούνιο του 2015 το μέτρο των κεφαλαιακών ελέγχων (capital controls) αλλά και η πανδημία του Κορωνοϊού στις αρχές του 2020. Και σε αυτή την περίπτωση ισχύουν τα ίδια που αναφέρω ως άνω, περί φόβου του πατέρα μου για ενδεχόμενο «κούρεμα» τραπεζικών καταθέσεων (παρόμοιο με αυτό που συνέβη στην Κύπρο), και ότι μου έλεγε ο ίδιος να κάνω αναλήψεις σημαντικών χρηματικών ποσών και να τα διατηρώ στο σπίτι μου, όπως πράγματι έκανα, πάντοτε με την πεποίθηση ότι αυτά είναι χρήματα του πατέρα μου, χωρίς ποτέ να θεωρώ ότι αυτά τα χρήματα μου ανήκουν ή ότι μπορώ να τα χρησιμοποιώ αυτοβούλως. Περίμενα μάλιστα την επόμενη εντολή του στο πώς να διαθέσω αυτά τα χρήματα, τα οποία πάντοτε χρησιμοποιούσα σύμφωνα με την δική του βούληση.

ΑΠΟΨΗ ΤΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ ΜΑΣ:

Ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος για τους λόγους που παρατίθενται στις παραγράφους 1-6.

11. Η προσφεύγουσα στο με ημερομηνία 28/05/2024 και με αριθμό Υποβολής στο ELENXIS Συμπληρωματικό Υπόμνημα της προς τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών αναφέρει:

Σχετικά με την υπ' αρ. /2023 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου εισοδήματος: Για τις ως άνω μεταφορές ήδη εκδόθηκε η υπ' αρ. /2023 Οριστική Πράξη προσδιορισμού φόρου δωρεάς για το φορολογικό έτος 2020, δυνάμει της οποίας καλούμαι να καταβάλω φόρο 21.000 ευρώ, συνεπώς εσφαλμένα φορολογούμαι εκ νέου. Δηλαδή εσφαλμένα η φορολογική αρχή για τις ίδιες τραπεζικές μεταφορές με φορολόγησε δύο φορές, τόσο ως δωρεά όσο και ως φορολογητέο εισόδημα της εταιρείας μου!!

ΑΠΟΨΗ ΤΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ ΜΑΣ:

Για τα φορολογικά έτη 2018, 2019, 2020 & 2021 εντοπίστηκαν αναλήψεις μετρητών, οι οποίες κατά την κρίση του ελέγχου, αφορούσαν:

α) Είτε σε αγορές κινητών πραγμάτων αξίας άνω των 10.000€ (για τις οποίες υπήρχε υποχρέωση συμπλήρωσης του κωδικού 723 της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος) β) Είτε σε αγορές ακινήτων αξίας ή ανέγερση οικοδομών (για τις οποίες υπήρχε υποχρέωση συμπλήρωσης του κωδικού 735 της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος) γ) Είτε σε αγορές επιχειρήσεων ή εταιρικών μεριδίων (για τις οποίες υπήρχε υποχρέωση συμπλήρωσης του κωδικού 743 της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος)

Το τεκμαρτό εισόδημα υπολογίζεται με βάση τις αντικειμενικές δαπάνες διαβίωσης και τις δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του φορολογούμενου και των εξαρτώμενων μελών του, σύμφωνα με τα άρθρα 31 και 32 του Ν.4172/2013. Με το άρθρο 33 ορίζονται οι περιπτώσεις στις οποίες δεν εφαρμόζεται η ετήσια αντικειμενική δαπάνη και η δαπάνη απόκτησης περιουσιακών στοιχείων, Εάν το συνολικό δηλωθέν εισόδημα, το οποίο προσδιορίζεται από τις τέσσερις κατηγορίες (πηγές) ακαθάριστων εισοδημάτων του άρθρου 7 του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), είναι μικρότερο του τεκμαρτού εισοδήματος (αντικειμενικές δαπάνες και δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων), τότε η διαφορά που θα προκύψει θα φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις που ορίζονται στο άρθρο 34 του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.).

[...]

12. Η προσφεύγουσα στο με ημερομηνία 28/05/2024 και με αριθμό Υποβολής στο ELENXIS 6156795 Συμπληρωματικό Υπόμνημα της προς τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών αναφέρει:

Εσφαλμένα κρίθηκε ότι για το φορολογικό έτος 2018 εντοπίστηκαν πρόσθετες αναλήψεις μετρητών, και πιο συγκεκριμένα για το φορολογικό έτος 2018 εντοπίστηκαν οι εξής αναλήψεις μετρητών από τον λογαριασμό με IBAN GR.....: στις 30-11-2018, στις 06-12-2018 και στις 14-12- 2018 για ποσά 20.000, 30.000 και 20.000 ευρώ αντιστοίχως (70.000 ευρώ συνολικώς). Στην σελίδα 58 της πράξης ελέγχου για το φορολογικό έτος 2018, αναφέρεται ως προστιθέμενη διαφορά δαπανών το ποσό των 70.452,67 ευρώ το οποίο προκύπτει λόγω της καταχώρισης του ποσού των 70.000 ευρώ στον κωδικό 735 και της συμπερίληψης του στον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος με βάση τις διατάξεις των άρθρων 30-34 του Ν. 4172/2013 (ΚΦΕ). Για τις ως άνω αναλήψεις έχει ήδη εκδοθεί η υπ' αρ. /2023 Οριστική Πράξη προσδιορισμού φόρου δωρεάς για το φορολογικό έτος 2018, δυνάμει της οποίας καλούμαι να καταβάλω φόρο 25.837,50 ευρώ, συνεπώς εσφαλμένα φορολογούμαι εκ νέου! Δηλαδή εσφαλμένα η φορολογική αρχή για τις ίδιες τραπεζικές αναλήψεις με φορολόγησε δύο φορές, τόσο ως δωρεά όσο και ως φορολογητέο εισόδημα της εταιρείας μου!!

ΑΠΟΨΗ ΤΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ ΜΑΣ:

Ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος για τους λόγους που παρατίθενται στην παράγραφο 11.

13. Η προσφεύγουσα στο με ημερομηνία 28/05/2024 και με αριθμό Υποβολής στο ELENXIS 6156795 Συμπληρωματικό Υπόμνημα της προς τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών αναφέρει: Για το φορολογικό έτος 2019 εντοπίστηκαν οι εξής αναλήψεις μετρητών από τον λογαριασμό με IBAN GR.....: στις 18-1-2019 ανάληψη ποσού 20.000 ευρώ και στις 7-2-2019 ανάληψη ποσού 20.000 ευρώ (40.000 ευρώ συνολικώς).

Ομοίως και εδώ εσφαλμένα η φορολογική αρχή για τις ίδιες τραπεζικές αναλήψεις με φορολόγησε δύο φορές, τόσο ως δωρεά όσο και ως φορολογητέο εισόδημα της εταιρείας μου!! Και όχι μόνο εσφαλμένα με φορολόγησε αλλά εισέπραξε με κατάσχεση στις 26-2-2024 στον τραπεζικό μας λογαριασμό της τράπεζας το σύνολο των φόρων που μου επιβλήθηκαν αυθαίρετα και ανατιπολόγητα, ήτοι το ποσό των 312.449,81 €2 ως προανέφερα!

ΑΠΟΨΗ ΤΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ ΜΑΣ:

Ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος για τους λόγους που παρατίθενται στην παράγραφο 11.

14. Η προσφεύγουσα στο με ημερομηνία 28/05/2024 και με αριθμό Υποβολής στο ELENXIS 6156795 Συμπληρωματικό Υπόμνημα της προς τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών αναφέρει:

[...] Για τα φορολογικά έτη 2021 και 2022 (σελ 51 και 52) έχουν εντοπιστεί οι αναλήψεις που αναφέρονται στις σελίδες 44 και 45, συνολικών ποσών 43.000 ευρώ και 17.500 ευρώ, τα οποία τα έχει καταχωρήσει ο έλεγχος στον κωδικό 735 και τα έχει συμπεριλάβει στον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος με βάση τις διατάξεις των άρθρων 30-34 του Ν. 4172/2013 (ΚΦΕ). Εσφαλμένα και αυτές οι αναλήψεις χρηματικών ποσών συμπεριλήφθηκαν στον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος, καθώς αποτελούν αναλήψεις από κοινό λογαριασμό, τις οποίες ενήργησα κατ' εντολή του πατέρα μου και τα χρήματα αυτά τα απέδωσα στον πατέρα μου και δεν τα χρησιμοποίησα για προσωπικούς μου σκοπούς ή σκοπούς της εταιρείας μου ή της επαγγελματικής μου δραστηριότητας.

ΑΠΟΨΗ ΤΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ ΜΑΣ:

Ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος για τους λόγους που παρατίθενται στην παράγραφο 11.

15. Η προσφεύγουσα στο με ημερομηνία 28/05/2024 και με αριθμό Υποβολής στο ELENXIS Συμπληρωματικό Υπόμνημα της προς τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών αναφέρει:

Επίσης, για το έτος 2019, ποσό 1.800 ευρώ που εισήλθε στους λογαριασμούς, αφορούσε σε εισόδημα της με ΑΦΜ, μητέρας εμού της για ακίνητο ιδιοκτησίας της επί της παρόδου, το οποίο εκμίσθωνε έναντι 300 ευρώ μηνιαίως για το χρονικό διάστημα από 01-12-2018 έως 31-10-2019, όπως αποδεικνύεται από την με αριθμό απόδειξη υποβολής δήλωσης πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας της ΑΑΔΕ, την οποία σας υποβάλλω. Συνεπώς αυθαίρετα καταχωρήθηκε ως εισόδημα από ακίνητη περιουσία μου, χωρίς μάλιστα να υπάρχει σαφής και εμπεριστατωμένη αιτιολογία της διοικητικής πράξης για την επιβολή αυτού του φόρου (πχ σε ποιο ακίνητο αφορά κλπ)

ΑΠΟΨΗ ΤΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ ΜΑΣ:

Από τον έλεγχο, διαπιστώθηκε ότι, κατά το φορολογικό έτος 2019, εισήλθαν στον τραπεζικό λογαριασμό με αριθμό IBAN GR.....και συνδικαιούχους την προσφεύγουσα και τον πατέρα της, κο. αλλά όχι την κα., συνολικά 1.800,00€, που αφορούσαν σε καταβολές σταθερού ποσού και συγκεκριμένης περιοδικότητας, με καταθέτη ένα φυσικό πρόσωπο, με στοιχεία «.....», με την ακόλουθη συχνότητα:

Ημ. Συν/γής	Ποσό	Είδος Κίνησης	Περιγραφή	Αιτιολογία
28/1/2019	300,00	Πίστωση	ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	
04/03/2019	300,00	Πίστωση	ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	

030/4/2019	300,00	Πίστωση	ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	
14/5/2019	300,00	Πίστωση	ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	
18/06/2019	300,00	Πίστωση	ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	
15/07/2019	300,00	Πίστωση	ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	
Συνολικά	1.800,00			

Από την επισκόπηση της υποβληθείσας Αναλυτικής Κατάστασης για τα Μισθώματα Ακίνητης Περιουσίας (Ε2) της κας. (μητέρας της προσφεύγουσας), για το φορολογικό έτος 2019, διαπιστώθηκε ότι, δηλώθηκε ετήσιο ακαθάριστο εισόδημα, συνολικού ποσού 600,00€, από φυσικό πρόσωπο - μισθωτή με ονοματεπώνυμο «.....» και όχι «.....» όπως αναγράφεται στις επίμαχες τραπεζικές πιστώσεις.

Λαμβάνοντας υπόψη όλα τα παραπάνω, ο υπό εξέταση, ισχυρισμός της προσφεύγουσας, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

16. Η προσφεύγουσα στο με ημερομηνία 28/05/2024 και με αριθμό Υποβολής στο ELENXIS Συμπληρωματικό Υπόμνημα της προς τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών αναφέρει:

Σχετικά με την έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος υπ' αρ./2023: Στην σελίδα 24 αναφέρεται ότι κατά το φορολογικό έτος 2021 καταχωρήθηκε στα λογιστικά βιβλία μία δαπάνη καθαρής αξίας 1.000 ευρώ για την οποία δεν προσκομίστηκε το σχετικό παραστατικό εξόφλησης με χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. Πρόκειται για το παραστατικό με αριθμό στο όνομα, για το οποίο ωστόσο είχε γίνει κανονικά η πληρωμή με χρήση τραπεζικού μέσου, όπως προκύπτει από την σχετικό παραστατικό της τράπεζας με κωδικό συναλλαγής με ημερομηνία 02- 04-2021, από το οποίο αποδεικνύεται ότι μετέφερα το ποσό των 1.040 ευρώ από τον λογαριασμό με IBAN στον λογαριασμό με IBAN GRμε δικαιούχο την και αιτιολογία συναλλαγής «εξόφληση τιμολογίου για μελέτη υδρογεωλογικής άδειας».

ΑΠΟΨΗ ΤΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ ΜΑΣ:

Η προσφεύγουσα πράγματι προσκόμισε ένα τραπεζικό παραστατικό μεταφοράς ποσού 1.040€ στον τραπεζικό λογαριασμό της εκδότριας του τιμολογίου, Ωστόσο, η συνολική αξία του συγκεκριμένου τιμολογίου ανέρχεται σε 1.240€ (συμπεριλαμβανομένου Φ.Π.Α.). Επίσης, σύμφωνα με την παράγραφο β του άρθρου 23 του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), δεν εκπίπτει, κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. Εν προκειμένω, δεν αποδείχτηκε η ολική εξόφληση του επίμαχου τιμολογίου, με τραπεζικό μέσο πληρωμής, συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

ΠΡΟΤΑΣΗ - ΓΝΩΜΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΡΧΗΣ

Κατόπιν των ανωτέρω, θεωρούμε ότι ο έλεγχος, ορθώς ενήργησε και καταλόγισε στο προσφεύγον φυσικό πρόσωπο, τις οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Φ.Π.Α., Φόρου Δωρεών, κλπ. για τα φορολογικά έτη 2017 - 2022, και ως εκ τούτου, εισηγούμεθα την απόρριψη των αιτιάσεων του στο σύνολό τους, και την επικύρωση των αποτελεσμάτων του ελέγχου. Η αξιολόγηση από την Υπηρεσία σας, παρακαλούμε, να πραγματοποιηθεί κυρίως με βάση και την αιτιολόγηση που εμπεριέχεται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου της Υπηρεσίας μας. [...].

Ως προς τον 1^ο και 2^ο ισχυρισμό της προσφεύγουσας, όπως τροποποιήθηκαν με το από 28/05/2024 Συμπληρωματικό Υπόμνημα

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. Γ περ. ζ του άρθρου 43 «Απαλλαγές από το φόρο» του ν. 2961/2001, όπως αυτή προστέθηκε με το άρθρο 6 του ν. 4714/2020 και τροποποιήθηκε με το άρθρο 147 του ν. 4887/2022, ορίζεται ότι:

«Γ. Λοιπές απαλλαγές

Απαλλάσσονται από το φόρο:

[...]

ζ) Οι δωρεές κινητών περιουσιακών στοιχείων που βρίσκονται, κατά τον χρόνο της δωρεάς, στην αλλοδαπή, από Έλληνα υπήκοο, που είναι εγκατεστημένος στην αλλοδαπή για δέκα (10) τουλάχιστον συνεχόμενα έτη και, σε περίπτωση μετεγκατάστασής του στην Ελλάδα δεν έχει παρέλθει διάστημα μεγαλύτερο των πέντε (5) ετών, εκτός αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι αυτά είχαν αποκτηθεί κατά τα τελευταία δώδεκα (12) έτη στην ημεδαπή.

Για τους Έλληνες υπηκόους, που είναι εγκατεστημένοι στην αλλοδαπή για είκοσι (20) τουλάχιστον συνεχόμενα έτη και δεν έχουν μετεγκατασταθεί κατά τον χρόνο της δωρεάς στην Ελλάδα, τα δωρούμενα κινητά περιουσιακά στοιχεία που βρίσκονται κατά τον χρόνο της δωρεάς στην αλλοδαπή.

Δεν περιλαμβάνονται στην απαλλαγή αυτή περιουσίες δημοσίων υπαλλήλων, στρατιωτικών και υπαλλήλων επιχειρήσεων που εδρεύουν στην Ελλάδα, εφόσον τα πρόσωπα αυτά εγκαταστάθηκαν στην αλλοδαπή λόγω της ιδιότητάς τους αυτής. [...]

Επειδή, στις διατάξεις της Ε.2133/11-08-2020 «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 6, 7, 14 παράγραφος 2, και του άρθρου 96 του ν. 4714/2020 (ΦΕΚ Α' 148) για θέματα φορολογίας κεφαλαίου», αναφέρεται ότι:

«Σας κοινοποιούμε τις διατάξεις των άρθρων 6, 7, 96 και της παραγράφου 2 του άρθρου 14 του ν. 4714/2020 (Α' 148) «Φορολογικές παρεμβάσεις για την ενίσχυση της αναπτυξιακής διαδικασίας της ελληνικής οικονομίας, ενσωμάτωση στην ελληνική νομοθεσία των Οδηγιών (ΕΕ) 2017/1852, (ΕΕ) 2018/822, (ΕΕ) 2020/876, (ΕΕ) 2016/1164, (ΕΕ) 2018/1910 και (ΕΕ) 2019/475, συνεισφορά Δημοσίου για την αποπληρωμή δανείων πληγέντων δανειοληπτών λόγω των δυσμενών συνεπειών της νόσου COVID-19 και άλλες διατάξεις», με τις οποίες τροποποιούνται τα άρθρα 43 και 44 του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών και κερδών από τυχερά παίγνια, που κυρώθηκε με το πρώτο άρθρο του ν.2961/2001 (Α' 266), και αφορούν τη φορολογία δωρεών και γονικών παροχών καθώς και η παράγραφος 7 του άρθρου 3 του ν.4223/2013 (Α' 287), που αφορά τον ΕΝ.Φ.Ι.Α. και παρακαλούμε για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους.

Ειδικότερα:

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 6 προστίθεται περίπτωση ζ' στην ενότητα Γ του άρθρου 43 του ανωτέρω Κώδικα, με την οποία ορίζεται ότι απαλλάσσεται από το φόρο η δωρεά της κινητής περιουσίας Έλληνα υπηκόου που κατοικούσε στο εξωτερικό για δέκα (10) τουλάχιστον συνεχόμενα έτη, με την προϋπόθεση ότι, σε περίπτωση μετεγκατάστασής του στην Ελλάδα, δεν έχει παρέλθει διάστημα μεγαλύτερο των πέντε (5) ετών, ενώ η μεταβιβαζόμενη περιουσία δεν έχει αποκτηθεί στην ημεδαπή κατά τα τελευταία δώδεκα (12) έτη. Σε κάθε περίπτωση θα πρέπει να αποδεικνύεται η μόνιμη εγκατάσταση του δωρητή στην αλλοδαπή για το διάστημα των δέκα ετών τουλάχιστον πριν από τη σύσταση της δωρεάς καθώς και ότι η δωρούμενη κινητή περιουσία δεν έχει αποκτηθεί στην Ελλάδα τα τελευταία δώδεκα έτη (δεν αρκεί δηλαδή να βρίσκεται απλώς κατατεθειμένη σε πιστωτικά ιδρύματα κ.λπ. του εξωτερικού). Η διάταξη εφαρμόζεται για δωρεές που συνιστώνται από τη δημοσίευση του κοινοποιούμενου νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (31/07/2020), σύμφωνα με το άρθρο 144 αυτού (έναρξη

ισχύος). Στην ως άνω απαλλαγή δεν περιλαμβάνονται περιουσίες δημοσίων υπαλλήλων, στρατιωτικών και υπαλλήλων επιχειρήσεων που εδρεύουν στην Ελλάδα, εφόσον τα πρόσωπα αυτά εγκαταστάθηκαν στην αλλοδαπή λόγω της ιδιότητάς τους αυτής.».

Επειδή σύμφωνα με την Αιτιολογική Έκθεση του ν. 4714/2020: «Η προτεινόμενη ρύθμιση έχει ως σκοπό την επέκταση και στη φορολογία δωρεών της ρύθμισης που ισχύει για απαλλαγή από τον φόρο κληρονομιάς της κινητής περιουσίας Έλληνα υπηκόου που κατοικούσε στο εξωτερικό για δέκα (10) τουλάχιστον συναπτά έτη, υπό τις ίδιες προϋποθέσεις. Η επέκταση της εν λόγω απαλλαγής κρίνεται σκόπιμη, προκειμένου να υπάρξει ενιαία αντιμετώπιση της κινητής περιουσίας των Ελλήνων κατοίκων αλλοδαπής τόσο αιτία θανάτου όσο και αιτία δωρεάς, εφόσον ο κάτοικος αλλοδαπής είχε αναπτύξει για μεγάλο χρονικό διάστημα την οικονομική του δραστηριότητα στο εξωτερικό και απέκτησε εκεί τη μεταβιβαζόμενη (αιτία θανάτου ή δωρεάς) περιουσία, οπότε είναι δικαιότερο και εύλογο να ισχύσει η απαλλαγή αυτή και στις δωρεές. Σε κάθε περίπτωση θα πρέπει να αποδεικνύεται η μόνιμη εγκατάσταση του δωρητή στην αλλοδαπή για το διάστημα των δέκα (10) ετών τουλάχιστον πριν από τη σύσταση της δωρεάς, ότι η δωρούμενη κινητή περιουσία έχει αποκτηθεί στο εξωτερικό (και όχι απλώς να βρίσκεται κατατεθειμένη σε πιστωτικά ιδρύματα κ.λπ. του εξωτερικού) και, σε περίπτωση μετεγκατάστασης του δωρητή στην Ελλάδα, ότι δεν έχει παρέλθει μεγάλο χρονικό διάστημα από την παραμονή του στο εξωτερικό. Εύλογο θεωρείται εν προκειμένω το διάστημα των πέντε (5) ετών.».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 34 «Κτήση αιτία δωρεάς και γονικής παροχής» του ν. 2961/2001, ορίζεται ότι: «[...] 5. Δεν θεωρούνται δωρεές ή γονικές παροχές, για την επιβολή του φόρου, οι δωρεές ή γονικές παροχές χρηματικών ποσών που συνιστώνται αποκλειστικά για την αγορά ή ανέγερση ακινήτων, η οποία εξαιρείται και δεν υπάγεται στις ρυθμίσεις της περίπτωσης γ' του άρθρου 17 του Κ.Φ.Ε., μέχρι του ποσού το οποίο εξαιρείται από αυτές.».

Επειδή, στις διατάξεις της ΠΟΛ.1165/29-07-2011 «Εφαρμογή των διατάξεων των παρ. 4 και 5 του άρθρου 33 του ν. 3986/2011 (ΦΕΚ 152 Α' /1-7-2011) «Επείγοντα Μέτρα Εφαρμογής Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2012-2015», αναφέρεται ότι:

«Με την ΠΟΛ.1144/4.7.2011, σας κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις του ν. 3986/2011 (ΦΕΚ 152 Α' /1-7-2011) «Επείγοντα Μέτρα Εφαρμογής Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2012-2015».

Ειδικότερα, για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των παρ. 4 και 5 του άρθρου 33 του κοινοποιηθέντος νόμου, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 1 του άρθρου 8 του ν. 3899/2010, θεσπίστηκε απαλλαγή από το φόρο για τις δωρεές ή γονικές παροχές χρηματικών ποσών, που καταρτίζονταν αποκλειστικά για την αγορά ή ανέγερση πρώτης κατοικίας από ενήλικο για τις οποίες (αγορά/ ανέγερση) η δαπάνη που πραγματοποιείτο (από 17/12/2010 μέχρι και 31/12/2012) δεν λαμβανόταν υπόψη για τον υπολογισμό του φορολογητέου εισοδήματος (απαλλαγή από το «πόθεν έσχες»), σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης γ του άρθρου 17 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.

Με τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 6 του ν. 3986/2011, οι διατάξεις της περίπτωσης γ του άρθρου 17 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος αναστέλλονται από 17/12/2010 μέχρι και 31/12/2013 και κατά συνέπεια αναστέλλεται η εφαρμογή του «πόθεν έσχες» για το χρονικό

αυτό διάστημα για την απόκτηση (αγορά ή ανέγερση ή χρονομεριστική ή χρηματοδοτική μίσθωση) όλων των ακινήτων.

2. Με την παράγραφο 4 του άρθρου 33 του ν. 3986/2011, προστέθηκε παράγραφος 5 στο τέλος της ενότητας Α' του άρθρου 34 του Κώδικα φορολογίας κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών (ο οποίος κυρώθηκε με το ν. 2961/2001), σύμφωνα με την οποία εξαιρούνται από την επιβολή του φόρου δωρεάς και γονικής παροχής οι δωρεές και οι γονικές παροχές χρημάτων που συνιστώνται αποκλειστικά για την αγορά ή ανέγερση ακινήτων, εφόσον πρόκειται για δαπάνη η οποία κατά τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, δεν προσauxάνει την ετήσια δαπάνη του φορολογουμένου.

Οι δωρεές και οι γονικές παροχές αυτές δεν θεωρούνται δωρεές και συνεπώς δεν θα υποβάλλονται οι οικείες δηλώσεις. Διευκρινίζουμε ότι, ακόμη κι αν οι φορολογούμενοι υποβάλουν δήλωση φόρου δωρεάς για την καταβληθείσα δαπάνη αγοράς/ανέγερσης ακινήτου (στην οποία συμπεριλαμβάνεται και η αμοιβή δικηγόρου, συμβολαιογράφου, τέλη μεταγραφής κ.λπ.), όπως αυτή ορίζεται κάθε φορά στον Κ.Φ.Ε., δεν θα θεωρείται δωρεά και δεν θα επιβάλλεται ο οικείος φόρος ούτε θα συνυπολογίζεται σε μεταγενέστερες δωρεές του ίδιου δωρητή προς τον ίδιο δωρεοδόχο ή στην κληρονομιά αυτού. [...]

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 44 «Υπολογισμός του φόρου» του ν. 2961/2001, ορίζεται ότι: « [...] 2. Η αιτία δωρεάς ή γονικής παροχής κτήση χρηματικών ποσών, πλην των προβλεπομένων στην παρ. 1, υπόκειται σε φόρο, ο οποίος υπολογίζεται αυτοτελώς με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%), προκειμένου για δικαιούχους που υπάγονται στην Α' κατηγορία, με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%), προκειμένου για δικαιούχους που υπάγονται στη Β' κατηγορία και με συντελεστή σαράντα τοις εκατό (40%), προκειμένου για δικαιούχους που υπάγονται στη Γ' κατηγορία.».

Επειδή, στις διατάξεις της ΠΟΛ.124/1987 «Δωρεά - Ανάληψη από δικαιούχο χρηματικής κατάθεσης σε κοινό λ/σμό, ζώντος του καταθέτη», αναφέρεται ότι:

«[...] Σχετικά με το πιο πάνω θέμα, δηλαδή αν η ανάληψη από δικαιούχο γιού ή σύζυγο καταθέτη, ορισμένου ποσού από κατάθεση σε κοινό λογαριασμό ν. 5638/1932, σε χρόνο που ο καταθέτης βρίσκεται ακόμη στη ζωή, και διάθεση τούτου για αγορά ακινήτου, αποτελεί και φορολογείται ως δωρεά, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Κατά την ισχύουσα για τη φορολογία των δωρεών νομοθεσία (ν.δ. 118/1973, άρθρα 1 και 34), κάθε μεταβίβαση οποιουδήποτε περιουσιακού στοιχείου αιτία δωρεάς φορολογείται. Κτήση δε περιουσίας αιτία δωρεάς, προκειμένου για επιβολή φόρου, είναι εκείνη που πραγματοποιείται με δωρεά κατά τις διατάξεις του αστικού κώδικα, αλλά και εκείνη που πραγματοποιείται με παροχή, παραχώρηση ή μεταβίβαση οποιουδήποτε περιουσιακού στοιχείου, έστω και αν γι' αυτή δεν καταρτίστηκε έγγραφο, δηλαδή εκείνη που πραγματοποιήθηκε ατύπως.

Από τη διατύπωση αυτή του φορολογικού νόμου, του οποίου οι διατάξεις αποτελούν αναγκαστικό δίκαιο, προκύπτει, κατά προφανή νομοθετική βούληση, ότι ουσιώδες στοιχείο για να χαρακτηριστεί μια μεταβίβαση ως δωρεά και να υπαχθεί στον οικείο φόρο είναι η έλλειψη νόμιμης προς τούτο υποχρέωσης του δικαιοπαρόχου και η μη καταβολή ανταλλάγματος, χωρίς να ασκεί επίδραση η τήρηση ή όχι ορισμένου τύπου γι' αυτή.

[...]

3. Κατά το αστικό δίκαιο (άρθρα 410, 411 ΑΚ), με τη σύμβαση υπέρ τρίτου οι συμβαλλόμενοι συμφωνούν να επέλθει κάποιο νομικό αποτέλεσμα υπέρ τρίτου προσώπου που δε μετέχει στην

κατάρτιση της σύμβασης. Η σύμβαση αυτή θεωρείται γνήσια όταν από αυτή γεννιέται αυτοτελές και άμεσο δικαίωμα του τρίτου να απαιτήσει, απ' ευθείας από τον υποσχεθέντα την παροχή. Με τη γνήσια σύμβαση υπέρ τρίτου πραγματοποιείται έμμεση περιουσιακή επίδοση του δέκτη της υπόσχεσης προς τον τρίτο. Η επίδοση αυτή συνίσταται στη γένεση υπέρ του τρίτου απ' ευθείας αξίωσης κατά του υποσχεθέντος, που κάνει δυνατή την ικανοποίησή του χωρίς την παρεμβολή του δέκτη της υπόσχεσης (Λιτζερόπουλος Ερμ. ΑΚ 410 - 415 3.5).

Η νομική αιτία της ωφέλειας, που έμμεσα με τη σύμβαση αυτή προσπορίζεται στον τρίτο, βρίσκεται στις σχέσεις που υπάρχουν ήδη μεταξύ του δέκτη της υπόσχεσης και του τρίτου ή που επιθυμεί να δημιουργήσει ο δέκτης της υπόσχεσης με τον ωφελούμενο τρίτο. Η νομική αυτή αιτία, η οποία καμιά επίδραση δεν ασκεί στο κύρος της σύμβασης (Ερμ. ΑΚ α. 410.3) μπορεί να είναι εξαιρετικά ποικίλη. Ο δέκτης της υπόσχεσης καταρτίζει τη σύμβαση υπέρ τρίτου, είτε π.χ. χάρη δωρεάς προς αυτόν είτε για εκπλήρωση υποχρέωσής του είτε για να αποκτήσει απαίτηση κ.λπ. (Ερμ. ΑΚ α. 17,18).

Η σ.υ.τ. είναι ιδιόρρυθμη μορφή σύμβασης, της οποίας τα αποτελέσματα στηρίζονται στη βούληση των μερών (Ερμ. ΑΚ α. 411,16) και έχει ως κύριο χαρακτηριστικό γνώρισμα ότι ο τρίτος γίνεται μ' αυτή δικαιούχος «ιδίω ονόματι», συνεπώς κάθε όφελος που απορρέει από αυτήν δεν περιέρχεται πρώτα στην περιουσία του δέκτη της υπόσχεσης και αργότερα - μέσω αυτής - στην περιουσία του τρίτου. Η σημασία τούτου αναφάνεται στις περιπτώσεις που στη σ.υ.τ. προστέθηκε όρος ότι ο τρίτος θα πάρει την παροχή κατά το θάνατο του δέκτη της υπόσχεσης, οπότε ο τρίτος δε θεωρείται ότι λαμβάνει από την κληρονομιά του δέκτη της υπόσχεσης και συνεπώς τα ληφθέντα δεν υπολογίζονται για την εξεύρεση του οφειλόμενου φόρου κληρονομιάς.

4. Από όσα προαναφέρθηκαν βγαίνει το συμπέρασμα πως η χρηματική κατάθεση σε Τράπεζα σε κοινό λογαριασμό του ν. 5638/1932 είναι γνήσια σύμβαση υπέρ τρίτου και ως εκ τούτου από αυτή γεννιέται ίδιο, άμεσο και αυτοτελές δικαίωμα του τρίτου να απαιτήσει από τον υποσχεθέντα (εδώ από την Τράπεζα) την παροχή και αυτός έχει υποχρέωση σε εκπλήρωση.

Παρά το γεγονός όμως ότι, από πλευράς αστικού δικαίου, είναι αδιάφορο για το κύρος της σ.υ.τ. η ιδιαίτερη σχέση μεταξύ του δέκτη της υπόσχεσης και του τρίτου, καθώς και το αν τα χρήματα που κατατέθηκαν ανήκαν ή όχι και στον τρίτο, ο μηχανισμός αυτός της σ.υ.τ. δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί για να προσπορίζει ο δέκτης της υπόσχεσης ωφέλεια σε τρίτους, κατά σαφή και ευθεία καταστρατήγηση της προστασίας που ο νόμος προβλέπει για ορισμένα πρόσωπα, όπως π.χ. οι δανειστές του ή οι νόμιμοι μεριδιούχοι του ή ακόμη και το ίδιο το Δημόσιο.

Τον κίνδυνο της καταστρατήγησης αυτής περιορίζει ο νόμος με την καθιέρωση υποχρέωσης για τήρηση υπέρ ορισμένων άλλων προσώπων κανόνων αναγκαστικού δικαίου (νόμιμη μοίρα, προστασία δανειστών...), μεταξύ των οποίων προέχουσα θέση έχουν εκείνοι που αναφέρονται στη φορολογία των κληρονομιών, δωρεών κ.λπ. Και βεβαίως ο φορολογικός νόμος διατηρεί την απαλλαγή από το φόρο κληρονομιών της κατάθεσης σε κοινό λογαριασμό ν. 5638/1932 (άρθρο 124 ν.δ. 118/1973) σε περίπτωση θανάτου κάποιου δικαιούχου [...], όμως - παράλληλα - με ρητή αυτού διάταξη (άρθρο 34 παρ. 1 Β) χαρακτηρίζει ως δωρεά κάθε μεταβίβαση, παροχή ή παραχώρηση οποιουδήποτε περιουσιακού στοιχείου που γίνεται «χωρίς αντάλλαγμα», υποδηλώνοντας έτσι, με τη διατύπωση αυτή, την ύπαρξη στο δωρητή πρόσθετης δώρησης (ANIMUS DONANDI) και ταυτίζοντας την έννοια της δωρεάς με εκείνη του αστικού δικαίου, με μοναδική διαφορά ότι φορολογικώς εξομοιώνεται προς δωρεά και η «άτυπη» παραχώρηση, εφόσον γίνεται χωρίς αντάλλαγμα (ΣΤΕ 1969/1955), έστω και αν ακόμη δεν συντρέχει πρόθεση δωρεάς.

Συνεπώς, ενώ κατά το αστικό δίκαιο ο δικαιούχος τρίτος, στο όνομα του οποίου έγινε η χρηματική κατάθεση από το δέκτη της υπόσχεσης, νομιμοποιείται στην ανάληψη αυτής και

απαλλάσσεται του φόρου σε περίπτωση θανάτου αυτού (δέκτη), κατά το φορολογικό νόμο, ως αναγκαστικό δίκαιο, είναι σύνηθες η έρευνα της υποκείμενης σχέσης, άλλως της νομικής αιτίας στην οποία στηρίζεται η πραγματοποιούμενη με τη σ.υ.τ. επίδοση του δέκτη της υπόσχεσης (καταθέτη) προς τον τρίτο και η υπαγωγή της στον οικείο φόρο, στις περιπτώσεις ανάληψης από τον τρίτο και διάθεσης για απόκτηση ακινήτου ζώντος του καταθέτη, γιατί - διαφορετικά - θα δινόταν η δυνατότητα για ευθεία καταστρατήγηση των διατάξεων περί φορολογίας των δωρεών και εξ αυτού και εκείνων περί φορολογίας των κληρονομιών, αναγκαίο συμπλήρωμα των οποίων αποτελούν οι πρώτες, με την κατάθεση από κάποιον χρημάτων σε κοινό λογαριασμό Ν. 5638/1932 υπέρ άλλου (χωρίς νόμιμη υποχρέωση και χωρίς αντάλλαγμα), ανάληψης τούτων από το δικαιούχο, ζώντος του καταθέτη, και διάθεσής τους για αγορά ακινήτων ή κατ' άλλο τρόπο κτήση περιουσίας υπ αυτού χωρίς καταβολή φόρου δωρεάς, καίτοι υπάρχουν όλα τα εννοιολογικά στοιχεία αυτής, αλλά και συνακόλουθα αποφυγή καταβολής φόρου κληρονομιάς, αφού θα έχει μειωθεί κατά το ποσό αυτής (ή ενδεχόμενα και μηδενισθεί) η περιουσία του δικαιοπαρόχου κατά το θάνατο του.

Είναι προφανές ότι η κατάθεση σε ανοικτό λογαριασμό δεν μπορεί να λειτουργήσει για την περιγραφή (καταστρατήγηση) των φορολογικών διατάξεων. Η εφαρμογή της είναι περιορισμένη στη συγκεκριμένη περίπτωση θανάτου κάποιου από τους δικαιούχους και εφόσον έχει τεθεί σ' αυτή ο δυνητικός πρόσθετος όρος της αυτοδίκαιης κτήσης της από τους λοιπούς δικαιούχους, άλλως καμιάς απαλλαγής δεν τυγχάνει.

Καμιά σύγχυση δεν πρέπει να δημιουργείται μεταξύ της που οδήγησε στη θέσπιση του ν. 5638/1932 (Βλ Κ. Θεμ. 1932 σελ 741, ΑΠ 708/67 ΝΟΒ 16.370), η οποία συνίσταται στη δημιουργία κινήτρων για προσέλκυση κεφαλαίων από Έλληνες υπηκόους της αλλοδαπής και αποτροπή εξαγωγής κεφαλαίων από Έλληνες του εσωτερικού και της εσωτερικής σχέσης που υπάρχει μεταξύ καταθέτη και δικαιούχων τρίτων και την παραπέρα διάθεση των χρημάτων που αναλαμβάνονται από τον κοινό λογαριασμό. Η εσωτερική αυτή σχέση αποτελεί αναμφισβήτητα δωρεά στην περίπτωση που ο πατέρας καταθέτει χρήματα σε κοινό λογαριασμό με δικαιούχους τον εαυτό του και το ανήλικο και χωρίς προσόδους τέκνο του και τούτο αναλαμβάνει χρήματα από τον κοινό λογαριασμό και διενεργεί αγορά ακινήτου πριν από το θάνατο του πατέρα του - καταθέτη.

4. Σχετική με τα πιο πάνω είναι η υπ' αριθμ. 17/1987 γνωμοδότηση της Νομικής Διεύθυνσης του Υπουργείου, που έχει γίνει δεκτή από τον Υπουργό των Οικονομικών.».

Επειδή, περαιτέρω, στις διατάξεις της Ε.2077/20-10-2022 «Παροχή οδηγιών για τη φορολόγηση των γονικών παροχών και δωρεών προς τα πρόσωπα της Α' κατηγορίας του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών με την καθιέρωση αφορολόγητου ποσού 800.000 ευρώ (άρθρο πεντηκοστό έκτο του ν. 4839/2021 (Α' 181), όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 175 του ν. 4972/2022 (Α'181))», αναφέρεται ότι:

« [...] 5.5. Η ανάληψη χρηματικού ποσού από κοινό λογαριασμό από συνδικαιούχο αυτού, ο οποίος δεν έχει συνεισφέρει στον λογαριασμό και χρησιμοποιεί το χρηματικό ποσό για λογαριασμό του, θεωρείται δωρεά (σχετ. ΠΟΛ.124/1987 και γνμ. 17/1987). Στην περίπτωση που για την ανάληψη χρηματικού ποσού από κοινό λογαριασμό που τηρείται μεταξύ προσώπων που υπάγονται στην Α' κατηγορία υποβληθεί δήλωση φόρου γονικής παροχής/δωρεάς εφαρμόζεται η παρ. 1 του άρθρου πεντηκοστού έκτου του ν. 4839/2021. [...]».

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με τις από 28/12/2023 εκθέσεις ελέγχου φορολογίας κεφαλαίου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, η προσφεύγουσα κατά τα φορολογικά έτη 2018 έως 2020 έλαβε, σε εμβάσματα, το συνολικό ποσό των 1.995.905,00€, με χώρα

προέλευσης τις και αποστολείς τους γονείς της, τα οποία κατατέθηκαν σε κοινούς τραπεζικούς λογαριασμούς που τηρεί με τον πατέρα της. Στη συνέχεια η προσφεύγουσα προέβη σε αναλήψεις ή μεταφορές χρηματικών ποσών από τους εν λόγω κοινούς λογαριασμούς, συνολικού ποσού 172.250,00€, 374.000,00€ και 140.000,00€, για τα έτη 2018, 2019 και 2020 αντίστοιχα. Τα ποσά αυτά καταλογίσθηκαν ως δωρεές και φορολογήθηκαν κατά τις διατάξεις του ν.2961/2001.

Επειδή, περαιτέρω ο έλεγχος στην από 28/12/2023 έκθεση ελέγχου τελών χαρτοσήμου, φορολογικών ετών 2018-2019, διαπίστωσε ότι μεταφορές χρηματικών ποσών ύψους 424.000,00€, αφορούν την εταιρεία «.....», με ΑΦΜ, στην οποία συμμετέχει η προσφεύγουσα και ο πατέρας της ως ομόρρυθμο και ετερόρρυθμο μέλος αντίστοιχα. Ειδικότερα, ποσό 300.000,00€ αφορά την αξία αγοράς ακινήτου από την εν λόγω εταιρεία, σύμφωνα με το υπ' αριθ. /26-02-2019 συμβόλαιο αγοραπωλησίας οικοπέδου μετά του επ' αυτού κτίσματος, της Συμβολαιογράφου, ΑΦΜ Μέρος της αξίας αγοράς του ακινήτου ποσού 150.000,00€ καταβλήθηκε από τον πατέρα της προσφεύγουσας (ποσό συμμετοχής του στο κεφάλαιο της εταιρείας, καταβλητέο σε μετρητά), ενώ το υπόλοιπο ποσό της αξίας του ακινήτου ύψους 150.000,00€ πλέον των λοιπών μεταφορών προς την εταιρεία ύψους 124.000,00€, ήτοι συνολικό ποσό 274.000,00€ (424.000,00-150.000,00) κρίθηκε από τον έλεγχο ότι αφορούν χρηματικές διευκολύνσεις της προσφεύγουσας προς την εν λόγω εταιρεία.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι μεταφορές που πραγματοποιήθηκαν από το λογαριασμό με IBAN συνολικού ποσού 20.000,00€, 334.000,00€ και 70.000,00€, για τα έτη 2018, 2019 και 2020 αντίστοιχα, αφορούσαν σε μεταφορές ποσών στο λογαριασμό της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ και αριθμό ΓΕΜΗ, με διακριτικό τίτλο «.....», στην οποία εταιρεία συμμετείχε κατά την σύσταση της και τον χρόνο των ως άνω μεταφορών σε ποσοστό 60% ο πατέρας της ΑΦΜ

Επειδή, από τον έλεγχο έχει γίνει δεκτό, βάσει των πορισμάτων της από 28/12/2023 έκθεσης ελέγχου τελών χαρτοσήμου, ότι τα ανωτέρω χρηματικά ποσά αφορούν πράγματι την ως άνω εταιρεία με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ και έχουν καταλογισθεί τα οικεία τέλη χαρτοσήμου ταμειακών διευκολύνσεων.

Επειδή, βάσει των από 28/12/2023 εκθέσεων μερικού ελέγχου κεφαλαίου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, έχουν καταλογισθεί στην προσφεύγουσα ως δωρεές για τα ελεγχόμενα έτη 2018, 2019 και 2020, συνολικά ποσά αναλήψεων ύψους 172.250,00€, 224.000,00€ και 140.000,00€ αντίστοιχα. Ωστόσο μεταξύ των καταλογισθέντων ως άνω δωρεών σε βάρος της προσφεύγουσας, περιλαμβάνονται και οι μεταφορές χρηματικών ποσών προς την εταιρεία «.....», με ΑΦΜ, στην οποία όπως αναφέρθηκε ανωτέρω, συμμετέχει με ποσοστό 60% ο πατέρας της προσφεύγουσας. Ειδικότερα, οι μεταφορές σε λογαριασμό της ως άνω ετερόρρυθμης εταιρείας ανέρχονται σε ποσό 20.000,00€, 184.000,00€ και 70.000,00€ για τα έτη 2018, 2019 και 2020 αντίστοιχα.

Επειδή, σύμφωνα και με τα διαλαμβανόμενα στην υπ' αριθ. πρωτ. /06-03-2024 Έκθεση απόψεων επί της με αριθμό /29-05-2024 πράξης αναπομπής, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, οι εν λόγω μεταφορές αφορούν εν τοις πράγμασι χρηματοδοτήσεις της ετερόρρυθμης

εταιρείας, από τον ετερρόρυθμο εταίρο, προς επιδίωξη των σκοπών της, όπως αυτοί ορίζονται στο καταστατικό σύστασης, επομένως αποτελούν στοιχείο της περιουσίας του νομικού προσώπου, η οποία διαχωρίζεται από αυτή των μελών του. Βάσει δε των υπ' αριθ. /27-02-2008, /27-02-2008, /16-02-2018 και /09-03-2022 ειδικών πληρεξουσίων του, ΑΦΜ, η προσφεύγουσα έχει λάβει ειδική εντολή όπως ενεργεί επί ονόματι του πατέρα της για πλήθος πράξεων εκπροσωπώντας τον, μεταξύ άλλων να προβαίνει και σε οποιαδήποτε ενέργεια απαιτείται σε σχέση με τη σύσταση και τη λειτουργία της ετερρόρυθμης εταιρείας. Ως εκ τούτου, οι ως άνω επίμαχες μεταφορές χρηματικών ποσών λανθασμένα κρίθηκαν από τον έλεγχο ως δωρεές που έλαβε η προσφεύγουσα από τον πατέρα της, καθώς δεν πρόκειται περί αναλήψεων κατά τις διατάξεις της ΠΟΛ.124/1987.

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με την από 28/12/2023 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου τελών χαρτοσήμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, για το συνολικό ποσό των 274.000,00€ (20.000,00€, 184.000,00€ και 70.000,00€ για τα έτη 2018, 2019 και 2020 αντίστοιχα), υφίσταται ταμειακή διευκόλυνση από την ελεγχόμενη προς την εταιρεία «..... -, για την οποία καταλογίστηκαν τέλη χαρτοσήμου ως κάτωθι:

Μήνας & έτος συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής	Χαρτόσημο	Εισφορά υπέρ ΟΓΑ
Νοέμβριος 2018	20.000,00	200,00	40,00
	20.000,00	200,00	40,00

Μήνας & έτος	Ποσό Συναλλαγής	Χαρτόσημο	Εισφορά υπέρ ΟΓΑ
Φεβρουάριος 2019	180.000,00	1.800,00	360,00
Μάιος 2019	4.000,00	40,00	8,00
	184.000,00	1.840,00	368,00

Μήνας & έτος	Ποσό Συναλλαγής	Χαρτόσημο	Εισφορά υπέρ ΟΓΑ
Μάρτιος 2020	20.000,00	200,00	40,00
Απρίλιος 2020	20.000,00	200,00	40,00
Μάιος 2020	15.000,00	150,00	30,00
Ιούνιος 2020	15.000,00	150,00	30,00
	70.000,00	700,00	140,00

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 15 παρ. 5γ του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου, όπως ισχύει, ορίζεται: «[...] 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 ζημίες, τακτικού και εκτάκτου αποθεματικού, ως και η παραμονή των κερδών εις τους ανωτέρω λογαριασμούς, εις ουδέν τέλος χαρτοσήμου υπόκεινται.

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 παλλαγείσαν νομίμως των τελών τούτων, υπόκεινται εις αναλογικόν τέλος χαρτοσήμου εν επί τοις εκατόν (1%).

Εις ην περίπτωση, 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 δια την σύμβασιν, πράξιν κ.λπ. προβλεπόμενον τέλος.

Εξαιρετικώς, αι προς τον σκοπόν της ταμιακής διευκολύνσεως των ομορρύθμων και ετερορρύθμων εταιρειών προσωριναί εις τρεχούμενον λογαριασμόν καταθέσεις των ομορρύθμων εταίρων, ως και αι αναλήψεις τούτων, απαλλάσσονται των τελών χαρτοσήμου, εφόσον το εκάστοτε πιστωτικόν υπόλοιπον των καταθέσεων τούτων δεν υπερβαίνει εν συνόλω το ποσόν των δραχμών 25.000. Πιστωτικά υπόλοιπα του τρεχουμένου τούτου λογαριασμού υπερβαίνοντα το ποσόν τούτο υπόκεινται εξ ολοκλήρου εις το οικείον τέλος.

Επί δανείων κινουμένων ως τρεχούμενων 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) δια την εξεύρεσιν του μεγαλυτέρου ύψους της περιόδου ταύτης.».

Επειδή, από τη διάταξη του άρθρου 15 παρ. 5 περ. γ' του Κ.Ν.Τ.Χ, 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, ΣτΕ 4463/1997, ΣτΕ 2493/1994, Δ.Εφ.Αθ. 829/2014, 5668 - 5671, 5498/2013).

Επειδή, βάσει των ανωτέρω οι καταθέσεις και αναλήψεις χρημάτων των μετεχόντων (εταίρων, μετόχων κ.λπ.) σε επιχειρήσεις και άλλα πρόσωπα (ΑΕ, ΕΠΕ, ΟΕ, ΕΕ, κοινοπραξίες κ.λπ.), για την ταμειακή διευκόλυνση αυτών, υπάγονται σε τέλη χαρτοσήμου που ορίζεται σε ποσοστό 1%, εφόσον δεν ανάγονται σε σύμβαση δανείου.

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 (ΣτΕ 1767/1992, ΣτΕ 1039/1996, ΣτΕ 4463/1997, ΣτΕ 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.

Επειδή, για την επιβολή τέλους χαρτοσήμου επί καταθέσεων ή αναλήψεων πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά οι παρακάτω προϋποθέσεις: α) η ύπαρξη συμβατικής σχέσης μεταξύ του καταθέτοντος τα χρήματα προσώπου, φυσικού ή νομικού και της εμπορικής εταιρίας ή επιχείρησης (π.χ. εταίρος, μέτοχος, κ.λπ.). Συνεπώς, η ανωτέρω διάταξη δεν εφαρμόζεται σε καταθέσεις που γίνονται από τον ιδιοκτήτη ατομικής επιχείρησης στην ίδια του την επιχείρηση, γιατί στην περίπτωση αυτή δε συνάπτεται καμιά συμβατική σχέση, αφού με αυτόν δε συμβάλλεται κανένα άλλο πρόσωπο. β) η εγγραφή στα βιβλία της επιχείρησης (ΟΕ, ΕΕ, ΕΠΕ, ΑΕ, Κοινοπραξίας, κερδοσκοπικού συνεταιρισμού, αστικής εταιρίας και κοινωνίας αστικού δικαίου, που ασκούν επιχείρηση κ.λπ.), περί καταθέσεως χρημάτων από τους εταίρους, μετόχους κ.λπ., με ρητή αναγραφή της λέξης «κατάθεση» και όχι «δάνειο». Η κατάθεση ή η ανάληψη χρημάτων πρέπει να προκύπτει μόνο από αυτή ταύτη εγγραφή στα βιβλία και όχι από άλλη έγγραφη σύμβαση ή από συνεκτίμηση άλλων γεγονότων (Διοικ. Πρωτ. Αθ./1983), γ) Τα βιβλία 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 αυτά. ε) Η κατάθεση ή η ανάληψη χρημάτων να γίνεται χωρίς μνεία της αιτίας κατάθεσης ή της ανάληψης, εκτός αν ο φορολογούμενος αποδείξει ότι η εγγραφή αφορά σύμβαση, πράξη ή συναλλαγή, η οποία υποβλήθηκε στο οικείο τέλος χαρτοσήμου ή απαλλάχθηκε από αυτό (ΣτΕ 1767/1992, ΣτΕ 1039/1996, ΣτΕ 4463/1997) (Π. Ρέππας).

Επειδή, το τέλος χαρτοσήμου που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 15 παρ. 5 περ. γ του ΚΝΧΤ 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).

Επειδή, συνεπώς χρόνος γέννησης της φορολογικής υποχρέωσης στις περιπτώσεις καταθέσεων επί σκοπώ τη ταμειακή διευκόλυνση είναι η σχετική εγγραφή της πράξης της κατάθεσης στα λογιστικά βιβλία των εταιριών.

Επειδή, εν προκειμένω στην 28/12/2023 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου τελών χαρτοσήμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, αναφέρονται τα κάτωθι:

«[...] 4.3 ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΑΜΕΙΑΚΗΣ ΔΙΕΥΚΟΛΥΝΣΗΣ

Με δεδομένο ότι το δηλωθέν τίμημα αγοράς του ακινήτου της εταιρείας «.....» ανέρχεται σε 300.000€, το εισφερθέν κεφάλαιο της ίδιας εταιρείας, ανέρχεται σε 150.000€, και το πραγματικό (βάσει ελέγχου) τίμημα ανέρχεται σε 424.000€, ο έλεγχος, κατέληξε στο συμπέρασμα, ότι υφίσταται ταμειακή διευκόλυνση από την ελεγχόμενη προς την εταιρεία «..... Ε.Ε.» κατά το ποσό των 274.000€ (424.000€ - 150.000€). Κατά πάγια νομολογία, προϋπόθεση για την υπαγωγή των συμβάσεων μεταξύ ιδιωτών σε αναλογικό τέλος χαρτοσήμου είναι οι συμβάσεις αυτές να καταρτίζονται εγγράφως, καθώς αν μία σύμβαση δεν καταρτίστηκε εγγράφως δεν υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου. Στην περίπτωση αυτή, σε τέλος χαρτοσήμου και ειδικότερα σε αναλογικό τέλος χαρτοσήμου υπάγεται κατά ρητή διάταξη του νόμου (άρθ. 13 παρ. 1 β Κ.Ν.Τ.Χ.) η εκδιδόμενη απόδειξη εξόφλησης αυτής ή οποιαδήποτε άλλη σχετική προς τη σύμβαση έγγραφη απόδειξη, καθόσον στην ελεγχόμενη υπόθεση υφίσταται έγγραφο (ΣΤΕ

3914/1977), και συγκεκριμένα το υπ' αριθμ./26-02-2019 Συμβόλαιο Αγοραπωλησίας Οικοπέδου με κτίσμα (με συμβαλλόμενη αγοράστρια την εταιρεία «.....»), από το οποίο, προκύπτει ότι το (βάσει συμβολαίου) καταβληθέν τίμημα αγοράς του ακινήτου της εταιρείας «..... E.E.» ανέρχονταν σε 300.000€ ενώ σύμφωνα με τον έλεγχο, το πραγματικά καταβληθέν τίμημα ανήλθε σε 424.000€ όπως προκύπτει από την επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών της ελεγχόμενης. Συνεπώς, εν προκειμένω η αιτιολογική βάση του καταλογισμού τελών χαρτοσήμου, εδράζεται στην ύπαρξη ενός συμβολαίου (έγγραφου τύπου) με ανακριβές ωστόσο τίμημα αγοράς και στην απόκλιση αυτού από το βάσει καταστατικού καταβληθέντος εταιρικού κεφαλαίου ποσού 150.000€. [...]».

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, προκειμένου να θεωρηθεί ότι υφίσταται ταμειακή διευκόλυνση από την προσφεύγουσα προς την εταιρεία «.....» κατά το ποσό των 274.000,00€, θα πρέπει αυτό να τεκμηριώνεται με συγκεκριμένα στοιχεία και πραγματικά δεδομένα. Εν προκειμένω η ελεγκτική αρχή έκρινε ότι οι ως άνω μεταφορές χρημάτων αποτελούν ταμειακή διευκόλυνση της προσφεύγουσας προς την εταιρεία, με το αιτιολογικό, όπως αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου, της διαφοράς μεταξύ του καταβληθέντος τιμήματος αγοράς του ακινήτου της εταιρείας «..... E.E.», ποσού 300.000€ με τις συνολικές τραπεζικές μεταφορές χρημάτων προς την εταιρεία ύψους 424.000€, όπως προέκυψε από την επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών των οποίων συνδικαιούχος είναι η προσφεύγουσα, σε συνδυασμό και με το, βάσει καταστατικού, καταβληθέν εταιρικό κεφάλαιο ποσού 150.000€.

Επειδή, ωστόσο, η κρίση του ελέγχου ως προς την επιβολή τελών χαρτοσήμου για τις ανωτέρω κινήσεις τραπεζικών μεταφορών, κρίνεται πλημμελώς αιτιολογημένη καθώς δεν προκύπτει από την έκθεση η τυχόν διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων προκειμένω να διαπιστωθεί ότι για τις εν λόγω μεταφορές (καταθέσεις) συντρέχουν οι προϋποθέσεις, όπως αναλυτικά παρατέθηκαν ανωτέρω. Ως εκ τούτου οι υπ' αριθ./28-12-2023 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, φορολογικών ετών 2018, 2019 και 2020 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, στερούνται σαφούς, ειδικής και επαρκούς αιτιολογίας και πρέπει να ακυρωθούν. Συνεπώς, με την παρούσα ακυρώνονται και οι υπ' αριθ./28-12-2023 και/28-12-2023 πράξεις επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. 4987/2022, φορολογικών ετών 2018 και 2020, λόγω μη υποβολής φορολογικών δηλώσεων τελών χαρτοσήμου, ως ανευ αντικειμένου.

Επειδή, για τα λοιπά ποσά των αναλήψεων ωστόσο, ύψους 152.250,00€, 40.000,00€ και 70.000,00€, για τα έτη 2018, 2019 και 2020 αντίστοιχα, ορθώς θεωρήθηκαν από τον έλεγχο ως δωρεές καθώς αφορούν αναλήψεις από κοινούς τραπεζικούς λογαριασμούς στην τράπεζα, που ανήκουν αποκλειστικά στον πατέρα της προσφεύγουσας, ΑΦΜ, από την εργασία του στην αλλοδαπή. Άλλωστε, τα προσκομισθέντα με το συμπληρωματικό υπόμνημα ειδικά πληρεξούσια δεν αποτελούν ικανά δικαιολογητικά προκειμένου να αποδείξει η προσφεύγουσα ότι οι αναλήψεις στις οποίες προέβη κατά τα ελεγχόμενα έτη, αφορούν εισπράξεις για λογαριασμό και κατ' εντολή του πατέρα της, λόγω οικονομικής αστάθειας, προκειμένου να φυλάξει αυτά τα χρήματα και να τα διαθέσει κατά τη βούλησή του.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι, σε κάθε περίπτωση, εφόσον τα ποσά των αναλήψεων θεωρηθούν ως δωρεές, τότε θα πρέπει να απαλλαγεί του φόρου καθώς πρόκειται για ποσά που εμβάστηκαν στους εν λόγω λογαριασμούς από τους γονείς της ως γονική παροχή που

πραγματοποιήθηκε στις Η.Π.Α.. Οι δε γονείς της είναι μόνιμοι κάτοικοι Η.Π.Α. για περισσότερα από 10 έτη. Επομένως, για τα επίμαχα ποσά που αφορούν γονική παροχή κινητών περιουσιακών στοιχείων που βρίσκονταν στην αλλοδαπή κατά τον χρόνο της γονικής παροχής, πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 43 περ. Γ' του ν. 2961/2001, γι' αυτό το λόγο πρέπει να απαλλαγεί από το φόρο δωρεάς.

Επειδή, οι διατάξεις της περίπτωσης ζ' στην ενότητα Γ του άρθρου 43 του ν. 2961/2001, όπως προστέθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν. 4714/2020, με την οποία ορίζεται ότι απαλλάσσεται από το φόρο η δωρεά της κινητής περιουσίας Έλληνα υπηκόου που κατοικούσε στο εξωτερικό για δέκα (10) τουλάχιστον συνεχόμενα έτη, εφαρμόζεται για δωρεές που συνιστώνται από τη δημοσίευση του κοινοποιούμενου νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από την 31^η/07/2020 και μετά, κατά συνέπεια στην εξεταζόμενη υπόθεση, οι ως άνω διατάξεις θα είχαν εφαρμογή για τις γονικές παροχές προς την προσφεύγουσα που έλαβαν χώρα μετά την ως άνω ημερομηνία.

Επειδή, ωστόσο, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε οποιοδήποτε αποδεικτικό στοιχείο ή έγγραφο με το οποίο να αποδεικνύεται ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις της περίπτωσης ζ' της ενότητας Γ του άρθρου 43 του ν. 2961/2001, για τις συνιστώμενες, μετά την 31^η/7/2020, γονικές παροχές. Ειδικότερα, δεν αποδεικνύεται η μόνιμη εγκατάσταση του δωρητή και πατέρα της προσφεύγουσας στην αλλοδαπή, για το διάστημα που ορίζεται βάσει των προπαρατεθεισών διατάξεων, καθώς και ότι η δωρούμενη κινητή περιουσία ή το σύνολο των 1.995.905,00€ δεν έχει αποκτηθεί στην Ελλάδα τα τελευταία δώδεκα έτη, μη αρκούσης μόνης της διατήρησης της ως άνω κινητής περιουσίας υπό τη μορφή καταθέσεων σε πιστωτικά ιδρύματα του εξωτερικού.

Επειδή, περαιτέρω ουδέν αποδεικτικό στοιχείο προσκομίσθηκε προς απόδειξη του ισχυρισμού της προσφεύγουσας ότι δεν απεστάλησαν χρηματικά ποσά με σκοπό να προβει σε αγορά ακινήτου αλλά αντίθετα ο πατέρας της έχει πραγματοποιήσει αρκετές αγορές ακινήτων στην Ελλάδα κατά τα έτη 2015 μέχρι και σήμερα, για κάποιες από τις οποίες υπέγραφε εκείνη ως πληρεξούσιά του, και ενεργούσα κατ' εντολήν του.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων, τα ποσά των δωρεών, του φόρου και προστίμου του άρθρου 58, μετά την αφαίρεση των μεταφερόμενων χρηματικών ποσών προς την εταιρεία «.....», ΑΦΜ, προσδιορίζονται ως κάτωθι:

Φορολογικό έτος	Φορολογητέα αξία ελέγχου	Φορολογητέα αξία βάσει απόφασης ΔΕΔ	Διαφορά
2018	172.250,00	152.250,00€	20.000,00€
2019	224.000,00€	40.000,00€	184.000,00€
2020	140.000,00€	70.000,00€	70.000,00€

Ως προς τους λοιπούς ισχυρισμούς της προσφεύγουσας

➤ Σχετικά με τις λογιστικές διαφορές και το εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι πλημμελώς ο έλεγχος απέρριψε ως μη εκπιπόμενες, δαπάνες του ελεγχόμενου έτους 2021 για αγορά καυσίμων, ποσού 2.886,02€ καθώς διενεργήθηκαν προς όφελος της επιχείρησής της. Επιπλέον ισχυρίζεται ότι από το έτος 2021, οπότε και υπέβαλε δήλωση έναρξης εργασιών, χρησιμοποιεί όχημα ιδιωτικής χρήσης για όλες τις μεταφορές που απαιτούνται από και προς τις γεωργικές εκτάσεις που καλλιεργεί, με αποτέλεσμα να είναι απαραίτητος ο εφοδιασμός του με καύσιμα. Επομένως, οι δαπάνες καυσίμων είναι αδιαμφισβήτητα παραγωγικές και απαραίτητες για την εκτέλεση των αγροτικών εργασιών. Επιπλέον, το γεγονός ότι οι δαπάνες αφορούν όχημα ιδιωτικής χρήσης δεν επηρεάζει το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών τους, όπως ισχυρίζεται, καθώς πρόκειται για ατομική επιχείρηση και όχι για εταιρεία, άρα δεν απαιτείται ο χαρακτηρισμός του οχήματος ως επαγγελματικού, προκειμένου να εκπίπτουν οι δαπάνες καυσίμων, επισκευής, συντήρησης και κυκλοφορίας.

Επειδή, περαιτέρω, με το από 28/05/2024 συμπληρωματικό υπόμνημα, προσκόμισε παραστατικό τραπεζικής συναλλαγής το οποίο ισχυρίζεται ότι αφορά την εξόφληση της μη αναγνωρισθείσας από τον έλεγχο προς έκπτωση δαπάνης ποσού 1.000,00€ για εκπόνηση μελέτης.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 «Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα» του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167) 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 [...] 2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία.».

Επειδή, στο άρθρο 22 «Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» του ν. 4172/2013, όπως ίσχυε στα φορολογικά έτη 2017 και 2018, ορίζεται ότι: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά...».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 23 «Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» του ν. 4172/2013, ορίζεται: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: α) [...], β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, [...] ια) οι δαπάνες ψυχαγωγίας, [...], ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες, [...]».

Επειδή, με τα διαλαμβανόμενα στην ΠΟΛ. 1113/02-06-2015 με θέμα: «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α')», προβλέπονται μεταξύ άλλων τα ακόλουθα:

«Άρθρο 22 Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της.

Συγκεκριμένα, στις δαπάνες της περίπτωσης αυτής εμπίπτει κάθε δαπάνη, που κρίνεται απαραίτητη από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης, ανεξάρτητα εάν αυτή πραγματοποιείται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης, για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματος της (ΣτΕ 2033/2012) ή στην υλοποίηση δράσεων στο πλαίσιο της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. Δεν επιτρέπεται, δε, στη φορολογική αρχή να ελέγχει τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών (ΣτΕ 2963/2013, ΣτΕ 1729/2013, ΣτΕ 1604/2011, κ.ά.), εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στο νόμο (π.χ. ενδοομιλικές συναλλαγές) [...]

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, η αξία της οποίας δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση. [...]

γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά. [...]

3. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του άρθρου 22 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 ή της παραγράφου 4 του άρθρου 48. [...]

Άρθρο 23 Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013 καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Ειδικότερα, με τις διατάξεις αυτές ρητά ορίζεται ότι δεν εκπίπτουν:

[...]

β) Κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500 ευρώ, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. Για την περίπτωση αυτή έχουν παρασχεθεί αναλυτικές οδηγίες με τις ΠΟΛ.1216/2014 και ΠΟΛ.1079/2015 εγκυκλίου μας.

[...]

ια) Οι δαπάνες ψυχαγωγίας. [...]

ιβ) Οι προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες. [...]

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ. 5, 7, και 10 του άρθρου 5 «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος» του ν.4308/2014, ορίζεται ότι: «[...] 5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους,

σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος. [...] 7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για:α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής. [...] 10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου.».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 8 «Τιμολόγιο πώλησης» του ν. 4308/2014 ορίζεται ότι: «Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας. [...]».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 9 «Περιεχόμενο τιμολογίου» του ν. 4308/2014, ορίζεται ότι: «Το τιμολόγιο φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις: [...] δ) Τον Α.Φ.Μ. του πελάτη, με βάση τον οποίο έλαβε χώρα η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών. ε) Την πλήρη επωνυμία και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή και του πελάτη που αποκτά τα αγαθά ή λαμβάνει τις υπηρεσίες. [...].

Επειδή, με το άρθρο 10 «Απλοποιημένο τιμολόγιο και συγκεντρωτικό τιμολόγιο» του ν. 4308/2014 ορίζεται ότι: «1. Επιτρέπεται η έκδοση απλοποιημένου τιμολογίου σε κάθε μία από τις παρακάτω δύο περιπτώσεις: α) όταν το ποσό του τιμολογίου δεν υπερβαίνει το ποσό των 100 ευρώ [...]».

Επειδή, με την παρ. 8 του άρθρου 12 «Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών» του ν. 4308/2014 ορίζεται ότι: «8. Η έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης (αποδείξεων λιανικής ή τιμολογίων) γίνεται με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που προβλέπει ο ν. 1809/1988 κατά τη θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1003/31-12-2014 παρασχέθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 περί των ΕΛΠ και μεταξύ άλλων διευκρινίστηκε ότι: «**Άρθρο 9: Περιεχόμενο τιμολογίου 9.1.2** Εξαιρετικά, στα στοιχεία που εκδίδουν τα πρατήρια υγρών καυσίμων για χονδρικές πωλήσεις βενζίνης, πετρελαίου κίνησης και υγραερίου αξίας μέχρι τριακόσια (300) ευρώ δύναται να αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του μέσου μεταφοράς, αντί των στοιχείων της παραγράφου (δ) και (ε) της παραγράφου 1 του άρθρου 9 του εν λόγω νόμου. Με τον τρόπο αυτό διασφαλίζεται η συσχέτιση του εκδιδόμενου παραστατικού με την αγοράζουσα οντότητα και τα απαιτούμενα στοιχεία του τιμολογίου. Ο αριθμός κυκλοφορίας δύναται να αναγράφεται χειρόγραφα με υπογραφή και σφραγίδα του εκδότη, εάν δεν εκτυπώνεται από το μηχανισμό έκδοσης παραστατικών πώλησης». [...] **Άρθρο 12: Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική**

πώληση αγαθών ή υπηρεσιών [...] 12.8.2 Σημειώνεται ότι σε περίπτωση που η οντότητα εκδίδει τιμολόγιο για τις λιανικές πωλήσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών, αυτό εκδίδεται μηχανογραφικά με σήμανση από φορολογικό μηχανισμό, εκτός εάν η οντότητα απαλλάσσεται από τη χρήση φορολογικού μηχανισμού σύμφωνα με το άρθρο αυτό, περίπτωση στην οποία το τιμολόγιο εκδίδεται με οποιονδήποτε τρόπο, είτε χειρόγραφα είτε μηχανογραφικά χωρίς σήμανση από φορολογικό μηχανισμό.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 30 «Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου» του ν. 2859/2000, ορίζεται ότι: «4. Δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες: α) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης καπνοβιομηχανιών προϊόντων, β) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης οиноπνευματωδών ή αλκοολούχων ποτών, εφόσον αυτά προορίζονται για την πραγματοποίηση μη φορολογητέων πράξεων, γ) δεξιώσεων, ψυχαγωγίας και φιλοξενίας γενικά, δ) στέγασης, τροφής, ποτών, μετακίνησης και ψυχαγωγίας για το προσωπικό ή τους εκπροσώπους της επιχείρησης, ε) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης μέχρι εννέα (9) θέσεων, μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων, σκαφών και αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό, καθώς και οι δαπάνες καυσίμων, επισκευής, συντήρησης, μίσθωσης και κυκλοφορίας αυτών γενικά. Η διάταξη αυτή δεν εφαρμόζεται για τα πιο πάνω μεταφορικά μέσα, εφόσον προορίζονται για πώληση, μίσθωση ή μεταφορά προσώπων με κόμιστρο.».

Επειδή, με το άρθρο 32 «Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου» του ν. 2859/2000, ορίζεται ότι: «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης αυτής παραγράφου 1 του άρθρου 36, β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν, γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά, δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, ε) κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης ή της ειδικής δήλωσης της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36, όπου προβλέπεται η καταβολή φόρου με τις δηλώσεις αυτές, από τις οποίες αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου.».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, όπως προκύπτει από τις οικείες εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρησε στα λογιστικά της αρχεία, μεταξύ άλλων για το φορολογικό έτος 2021, είκοσι τέσσερις (24) αποδείξεις λιανικής πώλησης για δαπάνες καυσίμων, συνολικής καθαρής αξίας 2.886,02€ πλέον ΦΠΑ 691,62€.

Επειδή, στις υπό κρίση αποδείξεις λιανικής πώλησης για αγορές καυσίμων **δεν αναγραφόταν ο αριθμός κυκλοφορίας του οχήματος**, με συνέπεια την αδυναμία συσχέτισης των συναλλαγών αυτών με τη δραστηριότητα της ατομικής επιχείρησης της προσφεύγουσας, προκειμένου να διαπιστωθεί η παραγωγικότητά των δαπανών.

Επειδή, το προσκομισθέν παραστικό της τράπεζας, με ημερομηνία 02/04/2021, που αφορά κατάθεση ποσού 1.040,00€, σε τραπεζικό λογαριασμό με δικαιούχο την, εκδότρια του υπό κρίση τιμολογίου ΤΠΥ/01-04-2021, για εκπόνηση μελέτης, αφορά εξόφληση μέρους της αξίας του τιμολογίου κατά συνέπεια δεν αποδεικνύεται η ολοσχερής εξόφληση της αξίας του παραστατικού με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής προκειμένου να κριθεί ως εκπεστέα η εν λόγω δαπάνη.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, ορθώς η ελεγκτική αρχή απέρριψε τις ανωτέρω δαπάνες, τόσο κατά τον έλεγχο της φορολογίας εισοδήματος όσο και του ΦΠΑ, σύμφωνα με τις προπαρατεθείσες διατάξεις του ν.4172/2013 και του ν. 2859/2000.

Επειδή, τα αποτελέσματα φορολογικών ετών 2020 και 2021, αφού ληφθούν υπόψη οι λογιστικές διαφορές ελέγχου, προσδιορίζονται ως κάτωθι:

Φορολογικό έτος	2021
Καθαρή αξία εσόδων βάσει του υποβληθέντος Ε3	8.407,06
Καθαρή αξία τιμολογίων εσόδων που καταχωρήθηκαν στα	1.430,42
ΣΥΝΟΛΟ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	9.837,48
ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	17.430,06
ΜΙΚΤΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ (ΚΕΡΔΟΣ / ΖΗΜΙΑ)	-7.592,58
ΜΕΙΟΝ:	
ΣΥΝΟΛΟ ΔΑΠΑΝΩΝ	4.357,50
Καθαρά (λογιστικά) κέρδη / ζημιές χρήσης (προ φόρων)	-11.950,08
<u>Πλέον:</u> Δαπάνες μη εκπιπτόμενες (βάσει δήλωσης)	0,00
<u>Πλέον:</u> Δαπάνες μη εκπιπτόμενες (βάσει ελέγχου)	15.709,14
<u>Πλέον:</u> Προσωρινές διαφορές	0,00
Καθαρά (φορολογικά) κέρδη / ζημιές χρήσης (προ φόρων)	3.759,06

Φορολογικό έτος	2022
Πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών	54.754,72
Λοιπά συνήθη έσοδα	2.453,28
ΣΥΝΟΛΟ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	57.208,00
ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	77.471,15
ΜΙΚΤΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ (ΚΕΡΔΟΣ / ΖΗΜΙΑ)	-20.263,15
ΜΕΙΟΝ:	
ΣΥΝΟΛΟ ΔΑΠΑΝΩΝ	19.367,77
Καθαρά (λογιστικά) κέρδη / ζημιές χρήσης (προ φόρων)	-39.630,92
<u>Πλέον:</u> Δαπάνες μη εκπιπτόμενες (βάσει δήλωσης)	0,00
<u>Πλέον:</u> Δαπάνες μη εκπιπτόμενες (βάσει ελέγχου)	0,00

Πλέον: Προσωρινές διαφορές	44.291,98
Καθαρά (φορολογικά) κέρδη / ζημιές χρήσης (προ φόρων)	4.661,06

Επειδή, περαιτέρω η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα ο έλεγχος της καταλόγισε εισόδημα ακινήτων, ποσού 1.800,00€ στο έτος 2019, καθώς το εν λόγω ποσό αφορά εισόδημα της μητέρας της ΑΦΜ, από ενοικίαση κατοικίας στην έναντι 300 ευρώ μηνιαίως, για το χρονικό διάστημα από 01-12-2018 έως 31-10-2019, όπως αποδεικνύεται από την με αριθμό απόδειξη υποβολής δήλωσης πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας της ΑΑΔΕ που προσκόμισε με το από 28/05/2024 συμπληρωματικό υπόμνημα επί της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής.

Επειδή, ωστόσο, από την επισκόπηση της υποβληθείσας Αναλυτικής Κατάστασης για τα Μισθώματα Ακίνητης Περιουσίας (Ε2), φορολογικού έτους 2019, της ΑΦΜ, προκύπτουν ουσιώδεις διαφορές ως προς τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας καθώς, το δηλωθέν εισόδημα από ακίνητα της μητέρας της για το οικείο έτος ανέρχεται σε ποσό 600,00€ (μηνιαίο μίσθωμα 50,00€) ενώ ως φυσικό πρόσωπο - μισθωτής η Κα ΑΦΜ

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

➤ Σχετικά με την προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 «Εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης» του ν.4987/2022, 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 αρχεία (βιβλία και 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. 2. Ο έλεγχος που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση, σύμφωνα με την παρ. 1, είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου [...].».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ν.4987/2022, ορίζεται ότι: «1. [...]. 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 παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειρισττωμένα 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.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 «Επαρκής αιτιολογία» του ν.4987/2022, ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή

αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει), ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά. 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.».

Από το συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξης, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από το 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, η διενέργεια ελέγχου και η σύνταξη σχετικής εκθέσεως αποτελούν ουσιώδεις τύπους της διαδικασίας εκδόσεως του οικείου φύλλου ελέγχου. Η παντελής αοριστία της Έκθεσης Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την προσβαλλόμενη πράξη νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς της. (βλ. ΣτΕ 565/2008, ΣτΕ 2054/1995, ΣτΕ1542/2016).

Επειδή, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα, κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στη σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται κατόπιν ελέγχου οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

Επειδή, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις και τη νομολογία, επιβάλλεται η Διοίκηση να ερευνά, να διασταυρώνει και να αποδεικνύει με αδιάσειστα στοιχεία τις παραβάσεις, καθώς βάσει του άρθρου 64 του ν.4987/2022 (ΚΔΦ), 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 των πράξεων.

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.4987/2022 (ΚΦΔ) 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, στη διοικητική πράξη πρέπει να γίνεται μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της (ορισμένος χαρακτήρας της αιτιολογίας, ΣτΕ 3692/2001, 4223/2000), ενώ δεν πρέπει να περιορίζεται στην επανάληψη στερεότυπων εκφράσεων που προέρχονται από τον νόμο που διέπει την υπόθεση (ΣτΕ 2584/2001) ούτε να στηρίζεται σε αντιφατικά στοιχεία (ΣτΕ 941/1989, Ολ 3158/1976).

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, στη με ημερομηνία θεώρησης 28/12/2023 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, αναφέρεται ότι:

«[...] **5.3 ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΑ ΤΡΑΠΕΖΙΚΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ**

[...]

Επίσης, για τα φορολογικά έτη **2018, 2019, 2020 & 2021** εντοπίστηκαν πρόσθετες αναλήψεις μετρητών, οι οποίες κατά την κρίση του ελέγχου, αφορούσαν:

α) **Είτε σε αγορές κινητών πραγμάτων αξίας άνω των 10.000€ (για τις οποίες υπήρχε υποχρέωση συμπλήρωσης του κωδικού 723 της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος)**

β) **Είτε σε αγορές ακινήτων αξίας ή ανέγερση οικοδομών (για τις οποίες υπήρχε υποχρέωση συμπλήρωσης του κωδικού 735 της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος)**

γ) **Είτε σε αγορές επιχειρήσεων ή εταιρικών μεριδίων (για τις οποίες υπήρχε υποχρέωση συμπλήρωσης του κωδικού 743 της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος)**

Ειδικότερα, για το φορολογικό έτος **2018**, εντοπίστηκαν οι κάτωθι αναλήψεις μετρητών:

Αριθμός Λογαριασμού	Τράπεζα	Νόμισμα	Δικαιού-	Είδος Λογαριασμού	Ημ. Συν/γής	Ποσό Συναλλαγής	Είδος Κίνησης	Περιγραφή Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής
...	...	EUR	...	...	...	...	...	...	...
...	...	EUR	...	...	...	...	...	...	...
						70.000,00			

Ειδικότερα, για το φορολογικό έτος **2019**, εντοπίστηκαν οι κάτωθι αναλήψεις μετρητών:

Αριθμός Λογαριασμού	Τράπεζα	Νόμισμα	Δικαιού-	Είδος Λογαριασμού	Ημ. Συν/γής	Ποσό Συναλλαγής	Είδος Κίνησης	Περιγραφή Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής
...	...	EUR	...	...	...	...	...	...	...
...	...	EUR	...	...	...	...	...	...	...
						40.000,00			

Ειδικότερα, για το φορολογικό έτος **2020**, εντοπίστηκαν οι κάτωθι αναλήψεις μετρητών:

Αριθμός Λογαριασμού	Τράπεζα	Νόμισμα	Δικαιού-	Είδος Λογαριασμού	Ημ. Συν/γής	Ποσό Συναλλαγής	Είδος Κίνησης	Περιγραφή Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής
---------------------	---------	---------	----------	-------------------	-------------	-----------------	---------------	----------------------	-----------------------

...	...	EUR	...	...	...	...	...	...	...
...	...	EUR	...	...	...	...	...	...	...
						70.000,00			

Επίσης, για το φορολογικό έτος 2021, εντοπίστηκαν οι κάτωθι αναλήψεις μετρητών:

Αριθμός Λογαριασμού	Τράπεζα	Νόμισμα	Δικαιού-	Είδος Λογαριασμού	Ημ. Συν/γής	Ποσό Συναλλαγής	Είδος Κίνησης	Περιγραφή Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής
...	...	EUR	...	...	...	...	...	...	...
...	...	EUR	...	...	...	...	...	...	...
						43.000,00			

Τέλος, για το φορολογικό έτος 2022, εντοπίστηκαν οι κάτωθι αναλήψεις μετρητών:

Αριθμός Λογαριασμού	Τράπεζα	Νόμισμα	Δικαιού-	Είδος Λογαριασμού	Ημ. Συν/γής	Ποσό Συναλλαγής	Είδος Κίνησης	Περιγραφή Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής
...	...	EUR	...	...	...	...	...	...	...
...	...	EUR	...	...	...	...	...	...	...
						17.500,00			

ΣΗΜΕΙΑ ΕΜΦΑΣΗΣ:

- Το ελεγχόμενο φυσικό πρόσωπο, έκανε έναρξη εργασιών στις 02/02/2021 ως αγρότης του κανονικού καθεστώτος, συνεπώς όλες οι αναλήψεις μετρητών, που παρατέθηκαν ανωτέρω και αφορούσαν στα φορολογικά έτη 2018, 2019, και 2020, σχετίζονται με προσωπικές και καταναλωτικές δαπάνες ή/και δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων.
- Το πρώτο (1^ο) τιμολόγιο πώλησης από την αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα της ελεγχόμενης, εκδόθηκε στις 19/10/2021, συνεπώς, όλες οι επαγγελματικές δαπάνες και αγορές που πραγματοποιήθηκαν στο χρονικό διάστημα από την έναρξη εργασιών (02/02/2021) έως την 19/10/2021, χρηματοδοτήθηκαν εξ' ολοκλήρου από χρηματικά διαθέσιμα/αποταμιεύσεις της ίδιας της ελεγχόμενης, μη προερχόμενες από την επαγγελματική της δραστηριότητα.
- Κατά το φορολογικό έτος 2021, καταχωρήθηκαν στα βιβλία της ελεγχόμενης επιχείρησης, οι παρακάτω αγορές & δαπάνες με καθαρή αξία άνω των 3.000€.

[....]

- Κατά το φορολογικό έτος 2022, καταχωρήθηκαν στα βιβλία της ελεγχόμενης επιχείρησης, οι παρακάτω αγορές & δαπάνες με καθαρή αξία άνω των 3.000€.

[...]

- Φορολογικά στοιχεία αξίας ή λοιπά έγγραφα που εκδίδονται ή συντάσσονται αντί φορολογικών στοιχείων, συνολικής αξίας άνω των τριών χιλιάδων 3.000 ευρώ τα οποία εκδίδονται για συναλλαγές μεταξύ επιτηδευματιών εξοφλούνται μέσω επαγγελματικών τραπεζικών λογαριασμών του εκδότη - πωλητή αγαθών ή υπηρεσιών και του λήπτη των αντίστοιχων στοιχείων ή επιταγών που εξοφλούνται μέσω των ίδιων λογαριασμών, οι κινήσεις των οποίων διαβιβάζονται σε ηλεκτρονική βάση δεδομένων της Γενικής Γραμματείας

Πληροφοριακών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών, χωρίς να ισχύει ως προς τούτο το τραπεζικό απόρρητο.

- Από την επισκόπηση των Δηλώσεων Ε3 που υπέβαλλε η ελεγχόμενη, κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2021 και 2022, διαπιστώθηκε ότι, μόνο κατά το φορολογικό έτος 2022, δήλωσε επαγγελματικό λογαριασμό.

[...]

- Από την επισκόπηση των αναλήψεων μετρητών που παρατέθηκαν στους ανωτέρω πίνακες και αφορούσαν στα φορολογικά έτη 2021 και 2022, διαπιστώθηκε ότι σε καμία περίπτωση, οι επίμαχες αναλήψεις δεν πραγματοποιήθηκαν από τον δηλωμένο τραπεζικό λογαριασμό. Συνεπώς, ο έλεγχος έκρινε ότι οι αναλήψεις μετρητών που παρατέθηκαν παραπάνω, και αφορούσαν στα φορολογικά έτη 2021 και 2022, σχετίζονται με προσωπικές και καταναλωτικές δαπάνες ή/και δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων.

[...]».

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή δεν αιτιολόγησε, ως όφειλε και όπως ορίζουν οι διατάξεις, τον ισχυρισμό της ότι οι υπό κρίση αναλήψεις αφορούσαν σε αγορές κινητών πραγμάτων αξίας άνω των 10.000,00€, ή σε αγορές ακινήτων ή ανέγερσης οικοδομών ή σε αγορές επιχειρήσεων ή εταιρικών μεριδίων. Αντιθέτως, βασίσθηκε σε πιθανολόγηση χωρίς να αποδείξει ότι οι αναλήψεις αποτελούν τεκμαρτή δαπάνη με την οποία πρέπει να αυξηθεί το δηλωθέν εισόδημά της κατά τα ελεγχόμενα έτη. Κατά συνέπεια, συμπεριλήφθηκαν τα υπό κρίση ποσά των αναλήψεων στον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματός της και εκδόθηκαν εις βάρος της οι υπό κρίση οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος. Επιπλέον, με το από 28/05/2024 συμπληρωματικό υπόμνημα, προβάλλει ως πρόσθετο ισχυρισμό ότι, ειδικά για τα έτη 2018 έως 2020, η φορολογική αρχή για τις ίδιες τραπεζικές μεταφορές την φορολόγησε δύο φορές, τόσο ως δωρεά όσο και ως φορολογητέο εισόδημα, με την προσθήκη τεκμαρτών δαπανών στους οικείους κωδικούς της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος των εν λόγω ετών. Επίσης, ότι εσφαλμένα η φορολογική αρχή έκρινε ότι τραπεζικές μεταφορές συνολικού ποσού 70.000,00€, που πραγματοποιήθηκαν κατά το έτος 2020, συνιστούν χορήγηση δανείων προς την εταιρεία με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, για τα οποία υπήρχε υποχρέωση συμπλήρωσης του κωδικού 723 της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή, από τα προαναφερθέντα προκύπτει ότι η αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος, φορολογικών ετών 2018 έως 2022, αναφορικά με τα ποσά που συμπεριλήφθηκαν στις οικείες δηλώσεις ως δαπάνες των άρθρων 30-34 του ν. 4172/2013, όπως αυτή αποτυπώνεται στη με ημερομηνία θεώρησης 28/12/2023 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, στερείται σαφήνειας, ειδικότητας και πληρότητας. Πιο συγκεκριμένα, από την έκθεση ελέγχου δεν προκύπτει με βεβαιότητα ότι οι αναλήψεις ποσών 70,000,00€, 40.000,00€, 70.00,00€, 43.000,00€ και 17.500,00€ σχετίζονται με μη δηλωθείσες προσωπικές και καταναλωτικές δαπάνες, φορολογικών ετών 2018 έως 2022 αντίστοιχα. Αντιθέτως, ο έλεγχος συνάγει ότι οι εν λόγω αναλήψεις αφορούσαν σε αγορές κινητών πραγμάτων αξίας άνω των 10.000€ ή σε αγορές ακινήτων αξίας ή ανέγερση οικοδομών ή σε αγορές επιχειρήσεων ή εταιρικών μεριδίων, κατόπιν συμπερασματικών σκέψεων, χωρίς αυτές να προκύπτουν από τη διενέργεια συγκεκριμένων επαληθεύσεων.

Επειδή, επικουρικώς, ειδικά για τα έτη 2018 έως 2020, βάσιμα προβάλλεται ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας αναφορικά με τη διπλή φορολόγηση, τόσο ως δωρεών όσο και ως εισόδημα με την προσθήκη τους ως τεκμηρίων, των αναλήψεων ποσών 70.000,00€, 40.000,00€ και 140.000,00€, για τα έτη 2018, 2019 και 2020 αντίστοιχα.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων, η κρίση του φορολογικού ελέγχου, όπως αυτή αποτυπώνεται στην από 28/12/2023 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, που αποτελεί την αιτιολογία των υπ' αριθ./28-12-2023 προσβαλλόμενων πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, ετών 2018 έως 2022, καταλείπει κενά και αμφιβολίες ως προς την ορθότητά της, με αποτέλεσμα οι ως προσβαλλόμενες πράξεις να στερούνται σαφούς, ειδικής και επαρκούς αιτιολογίας, ως προς τον προσδιορισμό των δαπανών απόκτησης περιουσιακών στοιχείων άρθρου 32 του ν.4172/2013.

Επειδή, ο υπολογισμός της οριστικής φορολογικής υποχρέωσης της προσφεύγουσας, ως προς τη φορολογία εισοδήματος και κεφαλαίου, για τα φορολογικά έτη 2018 έως 2022, θα υπολογιστεί με την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας.

Επειδή, οι λοιπές διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές παρατίθενται στις από 28/12/2023 εκθέσεις μερικού ελέγχου ΦΠΑ, παρακρατούμενων φόρων και ελέγχου ΚΦΔ/ΕΛΠ, φορολογικών, ετών 2017 έως 2022, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να γίνει μερικώς δεκτή.

Κατόπιν των ανωτέρω, στους παρακάτω πίνακες απεικονίζεται ο τελικός υπολογισμός του φορολογητέου εισοδήματος, βάσει της παρούσας απόφασης:

Φορολογικό έτος 2018:

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης (1)		Ποσά Ελέγχου (2)		Ποσά ΔΕΔ (3)		Διαφορά (3-1)
	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	
Ακίνητη περιουσία	289,82		289,82		289,82		
Τόκοι – Μερίσματα – Δικαιώματα	0,39		0,39		0,39		
Επιχειρηματική δραστηριότητα							
Αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα							
Μισθωτή εργασία – Συντάξεις							
Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου							
Ναυτικό Εισόδημα							
Συνολικό δηλωθέν εισόδημα	290,21		290,21		290,21		
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται							
Υπόλοιπο	290,21		290,21		290,21		
Προστιθέμενη διαφορά δαπανών	452,67		70.452,67		452,67		
Εκπτώσεις εισοδήματος							
Φορολογητέο εισόδημα	742,88		70.742,88		742,88		

Φορολογικό έτος 2019:

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης (1)		Ποσά Ελέγχου (2)		Ποσά ΔΕΔ (3)		Διαφορά (3-1)
	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	
Ακίνητη περιουσία			1.710,00		1.710,00		1.710,00

Τόκοι – Μερίσματα - Δικαιώματα	0,47		0,47		0,47	
Επιχειρηματική δραστηριότητα						
Αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα						
Μισθωτή εργασία – Συντάξεις	2.000,00		2.000,00		2.000,00	
Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου						
Ναυτικό Εισόδημα						
Συνολικό δηλωθέν εισόδημα	2.000,47		3.710,47		3.710,47	1.710,00
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται						
Υπόλοιπο	2.000,47		3.710,47		3.710,47	
Προστιθέμενη διαφορά δαπανών	4.192,10		42.482,10		2.482,10	1.710,00
Εκπτώσεις εισοδήματος						
Φορολογητέο εισόδημα	6.192,57		46.192,57		6.192,57	0,00

Φορολογικό έτος 2020:

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης (1)		Ποσά Ελέγχου (2)		Ποσά ΔΕΔ (3)		Διαφορά (3-1)
	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	
Ακίνητη περιουσία							
Τόκοι – Μερίσματα - Δικαιώματα	7,65		7,65		7,65		
Επιχειρηματική δραστηριότητα							
Αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα							
Μισθωτή εργασία – Συντάξεις	1.500,00		1.500,00		1.500,00		
Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου							
Ναυτικό Εισόδημα							
Συνολικό δηλωθέν εισόδημα	1.507,65		1.507,65		1.507,65		
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται							
Υπόλοιπο	1.507,65		1.507,65		1.507,65		
Προστιθέμενη διαφορά δαπανών	26.982,42		144.712,35		26.982,42		
Εκπτώσεις εισοδήματος							
Φορολογητέο εισόδημα	28.490,07		146.220,00		28.490,07		

Φορολογικό έτος 2021:

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης (1)		Ποσά Ελέγχου (2)		Ποσά ΔΕΔ (3)		Διαφορά (3-1)
	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	
Ακίνητη περιουσία							
Τόκοι – Μερίσματα - Δικαιώματα	84,60		84,60		84,60		
Επιχειρηματική δραστηριότητα							
Αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα					3.759,06		3.759,06
Μισθωτή εργασία – Συντάξεις	5.000,00		5.000,00		5.000,00		
Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου							
Ναυτικό Εισόδημα							
Συνολικό δηλωθέν εισόδημα	5.084,60		5.084,60		8.843,66		3.759,06

Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται						
Υπόλοιπο	5.084,60		5.084,60		8.843,66	3.759,06
Προστιθέμενη διαφορά δαπανών			36.429,64			
Εκπτώσεις εισοδήματος						
Φορολογητέο εισόδημα	5.084,60		41.514,24		8.843,66	3.759,06

Φορολογικό έτος 2022:

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης (1)		Ποσά Ελέγχου (2)		Ποσά ΔΕΔ (3)		Διαφορά (3-1)
	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	
Ακίνητη περιουσία							
Τόκοι – Μερίσματα – Δικαιώματα	141,86		141,86		141,86		
Επιχειρηματική δραστηριότητα							
Αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα					4.661,06		4.661,06
Μισθωτή εργασία – Συντάξεις	6.010,01		6.010,01		6.010,01		
Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου							
Ναυτικό Εισόδημα							
Συνολικό δηλωθέν εισόδημα	6.151,87		6.151,87		10.812,93		4.661,06
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται							
Υπόλοιπο	6.151,87		6.151,87		10.812,93		4.661,06
Προστιθέμενη διαφορά δαπανών			9.280,15				
Εκπτώσεις εισοδήματος	136,80		136,80		136,80		
Φορολογητέο εισόδημα	6.015,07		15.295,22		10.676,13		4.661,06

Αποφασίζουμε

Τη μερική αποδοχή της από 29/01/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ και:

Α) Την επικύρωση: α) της υπ' αριθ. /28-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/02/2021-31/12/2021, β) της υπ' αριθ. /28-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2022-31/12/2022, γ) της υπ' αριθ. 1029/28-12-2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. 4987/2022, φορολογικού έτους 2022, και δ) της υπ' αριθ. /28-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου για αμοιβές που εισπράττονται από εργολήπτες κατασκευής κάθε είδους τεχνικών έργων και ενοικιαστών δημόσιων κλπ, φορολογικού έτους 2021,

Β) Την ακύρωση: α) της υπ' αριθ. /28-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, φορολογικού έτους 2018, β) της υπ' αριθ. /28-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, φορολογικού έτους 2019, γ) της υπ' αριθ. /28-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, φορολογικού έτους 2020, δ) της υπ' αριθ. /28-12-2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. 4987/2022, φορολογικού έτους 2018, ε) της υπ' αριθ. /28-12-2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. 4987/2022, φορολογικού έτους 2020, στ) της υπ' αριθ. /28-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018, ζ) της υπ' αριθ. /28-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2020.

Γ) Την τροποποίηση: α) της υπ' αριθ. /28-12-2023 οριστικής πράξης προσδιορισμού φόρου δωρεάς, φορολογικού έτους 2018, β) της υπ' αριθ. /28-12-2023 οριστικής πράξης προσδιορισμού φόρου δωρεάς, φορολογικού έτους 2019, γ) της υπ' αριθ. /28-12-2023 οριστικής πράξης προσδιορισμού φόρου δωρεάς, φορολογικού έτους 2020, δ) της υπ' αριθ. /28-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2019, ε) της υπ' αριθ. /28-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2021, στ) της υπ' αριθ. /28-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2022, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης- καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό Έτος 2018

• Φόρος δωρεάς

Υπ' αριθ. /28-12-2023 οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου δωρεάς, φορολογικού έτους 2018

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει Ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
Φορολογητέα αξία	172.250,00€	152.250,00€
Κύριος φόρος	17.225,00€	15.225,00€
Πρόστιμο άρ. 58 ν.4987/2022	8.612,50€	7.612,50€
Σύνολο για καταβολή	25.837,50€	22.837,50€

• Εισόδημα

Υπ' αριθ. /28-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018.

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	742,88	70.742,88	742,88	
	της συζύγου				
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	0,01	25.322,77	0,01	
Προκαταβολή φόρου					
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			12.661,38		
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτ/μου					
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης			4.085,92		
Τέλος Επιτηδεύματος					
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης					
.....					
Διαφορά συμψηφισμού		0,01	0,01	0,01	
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή					

Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή		42.070,06		
	για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

- **Χαρτόσημο**

Υπ' αριθ. /28-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, φορολογικού έτους 2018.

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει Ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
Αξία υποκείμενη στα τέλη χαρτοσήμου	20.000,00€	0,00€
Χαρτόσημο	200,00€	0,00€
ΟΓΑ Χαρτοσήμου	40,00€	0,00€
Πρόστιμο άρ. 58 ν.4987/2022 χαρτοσήμου		
Πρόστιμο άρ. 58 ν.4987/2022 ΟΓΑ χαρτοσήμου		
Σύνολο για καταβολή	240,00€	0,00€

- Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. §1β και 2γ του ν.4987/2022 (αριθ. πράξης /28-12-2023)

Ποσό καταλογισμού: 0,00 €

Φορολογικό Έτος 2019

- **Φόρος δωρεάς**

Υπ' αριθ. /28-12-2023 οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου δωρεάς, φορολογικού έτους 2019

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει Ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
Φορολογητέα αξία	224.000,00€	40.000,00€
Κύριος φόρος	22.400,00€	4.000,00€
Πρόστιμο άρ. 58 ν.4987/2022	11.200,00€	2.000,00€
Σύνολο για καταβολή	33.600,00€	6.000,00€

- **Εισόδημα**

Υπ' αριθ. /28-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2019.

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	6.192,57	46.192,57	6.192,57	
	της συζύγου				
Φόρος	Πιστωτικό ποσό	440,00		183,50	256,50
	Χρεωστικό ποσό		11.178,27		
Προκαταβολή φόρου					
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					

Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.		5.089,14	128,25	128,25
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.				
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτ/μου				
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		1.792,50		
Τέλος Επιτηδεύματος				
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης				
.....				
Διαφορά συμψηφισμού				
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή				
Σύνολο φόρων	για καταβολή	18.779,91	128,25X	384,75
τελών & εισφορών	για επιστροφή			
Αχρεωσήτως καταβληθέντα ποσά				

- **Χαρτόσημο**

Υπ' αριθ./28-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, φορολογικού έτους 2019.

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει Ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
Αξία υποκείμενη στα τέλη χαρτοσήμου	184.000,00€	0,00€
Χαρτόσημο	1.840,00€	0,00€
ΟΓΑ Χαρτοσήμου	368,00€	0,00€
Πρόστιμο άρ. 58 ν.4987/2022 χαρτοσήμου	900,00€	0,00€
Πρόστιμο άρ. 58 ν.4987/2022 ΟΓΑ χαρτοσήμου	180,00€	0,00€
Σύνολο για καταβολή	3.288,00€	0,00€

Φορολογικό Έτος 2020

- **Φόρος δωρεάς**

Υπ' αριθ./28-12-2023 οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου δωρεάς, φορολογικού έτους 2020

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει Ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
Φορολογητέα αξία	140.000,00€	70.000,00€
Κύριος φόρος	14.000,00€	7.000,00€
Πρόστιμο άρ. 58 ν.4987/2022	7.000,00€	3.500,00€
Σύνολο για καταβολή	21.000,00€	10.500,00€

- **Εισόδημα**

Υπ' αριθ./28-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2020.

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	28.490,07	146.220,00	28.490,07
	της συζύγου			
Φόρος	Πιστωτικό ποσό			

	Χρεωστικό ποσό	4.859,74	56.098,44	4.859,74	
Προκαταβολή φόρου					
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			25.619,35		
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτ/μου					
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		600,12	10.510,80	600,12	
Τέλος Επιτηδεύματος					
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης					
.....					
Διαφορά συμψηφισμού		5.459,86	5.459,86	5.459,86	
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή					
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή		86.768,73		
	για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

- Χαρτόσημο**

Υπ' αριθ. /28-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, φορολογικού έτους 2020.

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει Ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
Αξία υποκείμενη στα τέλη χαρτοσήμου	70.000,00€	0,00€
Χαρτόσημο	700,00€	0,00€
ΟΓΑ Χαρτοσήμου	140,00€	0,00€
Πρόστιμο άρ. 58 ν.4987/2022 χαρτοσήμου		
Πρόστιμο άρ. 58 ν.4987/2022 ΟΓΑ χαρτοσήμου		
Σύνολο για καταβολή	840,00€	0,00€

- Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. §1β και 2γ του ν.4987/2022 (αριθ. πράξης /28-12-2023)**

Ποσό καταλογισμού: 0,00 €

Φορολογικό Έτος 2021

- Εισόδημα**

Υπ' αριθ. /28-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2021.

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	5.084,60	41.514,24	8.843,66	3.759,66
	της συζύγου				
Φόρος	Πιστωτικό ποσό	449,98		111,66	338,32
	Χρεωστικό ποσό		9.133,05		
Προκαταβολή φόρου					
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					

Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.		4.791,52	169,16	169,16
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.				
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτ/μου				
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		1.962,00		
Τέλος Επιτηδεύματος				
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης				
.....				
Διαφορά συμψηφισμού				
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή				
Σύνολο φόρων	για καταβολή	15.886,57	169,16	507,48
τελών & εισφορών	για επιστροφή			
Αχρεωσήτως καταβληθέντα ποσά				

- **ΦΠΑ**

Υπ' αριθ. /28-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/02/2021-31/12/2021.

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών		71.000,00	72.430,42	72.430,42	1.430,42
Αξία φορολογητέων εισροών		85.944,50	81.762,74	81.762,74	4.181,76
Φόρος εκροών		17.040,00	17.225,95	17.225,95	185,95
Υπόλοιπο φόρου εισροών		20.433,99	19.430,40	19.430,40	1.003,59
Πιστωτικό υπόλοιπο		3.393,99	2.204,45	2.204,45	1.189,54
Χρεωστικό υπόλοιπο					
Πρόστιμα άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.					
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα					
Σύνολο φόρου για καταβολή					
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση	3.393,99	2.204,45	2.204,45	1.189,54
	για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

- **Παρακρατούμενοι φόροι**

Υπ' αριθ. /28-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου για αμοιβές που εισπράττονται από εργολήπτες κατασκευής κάθε είδους τεχνικών έργων και ενοικιαστών δημόσιων κλπ, φορολογικού έτους 2021.

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει Ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
Εισοδήματα εργοληπτών κατασκευής τεχνικών έργων κ.λπ.	21.000,00€	21.000,00€
Φόρος	630,00€	630,00€
Πρόστιμο άρ. 59 ν.4987/2022	315,00€	315,00€
Σύνολο για καταβολή	945,00€	945,00€

Φορολογικό Έτος 2022

- **Εισόδημα**

Υπ' αριθ./28-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2022.

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	6.015,07	15.295,22	10.676,13	4.661,06
	της συζύγου				
Φόρος	Πιστωτικό ποσό	540,89		126,77	414,12
	Χρεωστικό ποσό		1.226,18		
Προκαταβολή φόρου					
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			883,54	207,06	207,06
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτ/μου					
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης			346,00		
Τέλος Επιτηδεύματος					
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης					
.....					
Διαφορά συμψηφισμού					
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή					
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή		2.455,72	207,06	621,18
	για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

• **ΦΠΑ**

Υπ' αριθ./28-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2022-31/12/2022.

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών		68.649,90	92.754,72	92.754,72	24.104,82
Αξία φορολογητέων εισροών		78.455,31	70.526,35	70.526,35	7.928,96
Φόρος εκροών		13.104,49	16.238,11	16.238,11	3.133,62
Υπόλοιπο φόρου εισροών		20.930,69	17.855,73	17.855,73	3.074,96
Πιστωτικό υπόλοιπο		7.826,20	1.617,62	1.617,62	6.208,58
Χρεωστικό υπόλοιπο					
Πρόστιμα άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.					
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα					
Σύνολο φόρου για καταβολή					
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση	7.826,20	1.617,62	1.617,62	6.208,58
	για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

- Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. §1α και 2α του ν.4987/2022 (αριθ. πράξης/28-12-2023)

Ποσό καταλογισμού: 100,00 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.