



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 20/01/2025

Αριθμός απόφασης: 71

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3**

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312349

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).».

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της 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 διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/Τ.Β' /25.11.2022).

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / Τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, κατοίκου κατά: α) της με αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2018, β) της με αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2019, γ) της με

αριθμ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2018, και δ) της με αριθμ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2019, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η επανεξέταση, καθώς και τις απόοικείες εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και τελών χαρτοσήμου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της απόκαι με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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' αριθμ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2018, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 6.759,48 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 54 ΚΦΔ ποσού 3.379,74 ευρώ πλέον ειδικής εισφοράς ποσού 2.333,97 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **12.473,18 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν.4172/2013 και του άρθρου 54 του ν. 5104/2024.

β) Με την υπ' αριθμ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2019, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 20.126,98 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 54 ΚΦΔ ποσού 10.063,49 ευρώ πλέον ειδικής εισφοράς ποσού 5.822,94 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **36.013,41 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν.4172/2013 και του άρθρου 54 του ν. 5104/2024.

γ) Με την υπ' αριθμ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2018, καταλογίστηκαν σε βάρος του προσφεύγοντος τέλη χαρτοσήμου ποσού 11.215,11 ευρώ πλέον εισφοράς υπέρ ΟΓΑ στα τέλη χαρτοσήμου ποσού 2.243,02 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 54 ΚΦΔ ποσού 6.729,07 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **20.187,20 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κ.Ν.Τ.Χ και του άρθρου 54 του ν. 5104/2024.

δ) Με την υπ' αριθμ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2019, καταλογίστηκαν σε βάρος του προσφεύγοντος τέλη χαρτοσήμου ποσού 6.063,99 ευρώ πλέον εισφοράς υπέρ ΟΓΑ στα τέλη χαρτοσήμου ποσού 1.212,80 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 54 ΚΦΔ ποσού 3.638,40 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **10.915,19 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κ.Ν.Τ.Χ και του άρθρου 54 του ν. 5104/2024.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία των απόοικείων εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και τελών χαρτοσήμου, οι οποία συντάχθηκαν βάσει της υπ' αριθμ.εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Υπηρεσίας. Από το διενεργηθέντα έλεγχο προέκυψαν τα παρακάτω:

Α. Φορολογία Εισοδήματος

Σύμφωνα με τα όσα αναφέρονται στην απόοικεία έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη τα στοιχεία που τέθηκαν στη διάθεσή του (ΣΜΤΛ, ΠΟΛ. 1033/2014, Τράπεζες, Υπηρεσίες της ΑΑΔΕ), καθώς και τα στοιχεία που προσκομίστηκαν από τον προσφεύγοντα με τα υπομνήματά του, διαπίστωσε τα παρακάτω:

1. Για τα παρακάτω ποσά που παρουσιάζονται συγκεντρωτικά στον παρακάτω πίνακα, δεν αποδείχθηκε η πηγή και η αιτία προέλευσής τους και ως εκ τούτου κρίθηκε ότι τα εν λόγω ποσά αποτελούν προσαύξηση περιουσίας που φορολογούνται ως κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 4 του ΚΦΕ:

ΠΟΣΑ ΓΙΑ ΤΑ ΟΠΟΙΑ ΣΥΝΤΡΕΧΕΙ Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 21 § 4 ν. 4172/2013			
Α/Α	ΕΤΟΣ	ΠΟΣΟ	ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ
1	2018	12.625,40	ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΤΟΥ ΠΙΝΑΚΑ 1 ΤΟΥ ΥΠ' ΑΡΙΘ. ΠΡΩΤ. ΑΙΤΗΜΑΤΟΣ
2	2018	5.300,00	ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΤΟΥ ΥΠ'ΑΡΙΘ. ΤΗΣ ΤΡΑΠΕΖΑΣ
ΣΥΝΟΛΟ		17.925,40	
4	2019	7.000,00	ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΜΕΣΩΣΕσελ. 68 οικείας έκθεσης)
5	2019	36.350,00	ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΤΟΥ ΠΙΝΑΚΑ 1 ΤΟΥ ΥΠ' ΑΡΙΘ. ΠΡΩΤ. ΑΙΤΗΜΑΤΟΣ
6	2019	8.850,00	ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΤΟΥ ΥΠ'ΑΡΙΘ. ΤΗΣ ΤΡΑΠΕΖΑΣ
ΣΥΝΟΛΟ		52.200,00	

2. Για το φορολογικό έτος 2019 διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων δε δήλωσε την παροχή σε είδος για την παραχώρηση των οχημάτων της εταιρείας, στην οποία ήταν εταίρος με ποσοστό συμμετοχής 99%. Ο έλεγχος, αφού έλαβε υπ' όψη του τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 13 του ν. 4172/2013, υπολόγισε την αξία της παραχώρησης των οχημάτων για το φορολογικό έτος 2019 στο ποσό των 44.928,18 ευρώ, το οποίο φορολογείται ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.

3. Σύμφωνα με τα πληροφοριακά στοιχεία που διαβιβάζονται στην ΑΑΔΕ και με την εικόνα «αποδοχών - επιδοτήσεων» για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων έλαβε ως βασική ενίσχυση (.....) από τον τα ποσά των 2.085,31 ευρώ και 2.075,04 ευρώ αντίστοιχα, τα οποία ωστόσο δε συμπεριέλαβε, στους κωδ. 071 (Πιν. Γ2), 322 (Πιν. Δ), 362 (Πιν. Ζ1) του Εντύπου Ε3 και συνεπώς δεν συνυπολογίστηκαν στα καθαρά αποτελέσματα των φορολογικών ετών 2018 και 2019. Περαιτέρω, στο φορολογικό έτος 2018 ο προσφεύγων δήλωσε στο έντυπο Ε3 διάφορα λειτουργικά έξοδα ποσού 1.748,73 ευρώ, για τα οποία δεν έθεσε στην διάθεση του ελέγχου τα σχετικά δικαιολογητικά και ως εκ τούτου καταλογίστηκαν από τον έλεγχο ως μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ΚΦΕ. Με βάση τα ανωτέρω, ο έλεγχος προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα και τα φορολογητέα καθαρά αποτελέσματα από την άσκηση ατομικής αγροτικής δραστηριότητας των φορολογικών ετών 2018 και 2019 ως ακολούθως:

ΦΟΡ. ΕΤΟΣ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ			ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ			
	ΣΥΝΟΛΟ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ	ΣΥΝΟΛΟ ΔΑΠΑΝΩΝ	ΚΑΘΑΡΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ	ΣΥΝΟΛΟ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ	ΣΥΝΟΛΟ ΔΑΠΑΝΩΝ	ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ	ΚΑΘΑΡΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ
2018	12.147,32	1.748,73	10.398,59	14.232,63	1.748,73	1.748,73	14.232,63
2019	0	0	0	2.075,04			2.075,04

Με βάση τα ανωτέρω, το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019 προσδιορίστηκε ως εξής:

	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018			ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019		
	ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ	ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Ακίνητη περιουσία	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Τόκοι-Μερίσματα	450.903,20	450.903,20	0,00	1.073,81	1.073,81	0,00
Επιχειρηματική δραστηριότητα - προσαύξηση (άρθρο 21 παρ. 4 ΚΦΕ)		17.925,40	17.925,40		52.200,00	52.200,00
Αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα	10.398,59	14.232,63	3.834,04	0,00	2.075,04	2.075,04
Μισθωτή εργασία - Συντάξεις	23.942,93	23.942,93	0,00	0,00	44.928,18	44.928,18
Συνολικό δηλωθέν εισόδημα	485.244,72	507.004,16	21.759,44	1.073,81	100.277,03	99.203,22
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται						
Υπόλοιπο	485.244,72	507.004,16	21.759,44	1.073,81	100.277,03	99.203,22
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται				39.386,19	0,00	39.386,19
Φορολογητέο εισόδημα	485.244,72	507.004,16	21.759,44	40.460,00	100.277,03	59.817,03
Αυτοτελώς φορολογούμενα ποσά		1.580,25	1.580,25		8.972,30	8.972,30
Συνολικό εισόδημα επιβολής ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης	485.244,72	508.584,41	23.339,69	40.460,00	109.249,33	68.789,33

Β. Τέλη χαρτοσήμου

Σύμφωνα με την απόοικεί έκθεση μερικού ελέγχου τελών χαρτοσήμου, από την προσκομισθείσα κίνηση του αναλυτικού καθολικού του λογαριασμού 53.98.00.0199 με περιγραφήτης εταιρείας, της οποίας ο προσφεύγων έχει οριστεί διαχειριστής, εκπρόσωπος και μέλος με ποσοστό συμμετοχής 99%, διαπιστώθηκε ότι κατά τα ελεγχόμενα έτη 2018 και 2019, ο λογαριασμός αυτός εμφάνιζε συνεχώς κίνηση τόσο προς τη χρέωση όσο και προς την πίστωση, δηλαδή ο προσφεύγων προέβαινε σε συνεχόμενες αναλήψεις και καταβολές χρηματικών ποσών από και προς την δικηγορική εταιρεία. Συνεπώς, ο εν λόγω τηρούμενος λογαριασμός είχε χαρακτήρα τρεχούμενου δοσοληπτικού λογαριασμού και τα υπόλοιπα αυτού, υπόκεινται σε τέλη χαρτοσήμου 2% και εισφορά υπέρ ΟΓΑ κατ' άρθρο 15 παρ. 5γ του Κώδικα των Νόμων Τελών Χαρτοσήμου (Κ.Τ.Ν.Χ.). Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος υπολόγισε τέλη χαρτοσήμου και εισφορά υπέρ ΟΓΑ σε 2,4% επί του μεγαλύτερου χρεωστικού υπολοίπου του εν λόγω λογαριασμού για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019.

Με βάση όλες τις παραπάνω διαπιστώσεις του ελέγχου, ο Προϊστάμενος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. προέβη στην έκδοση των υπ' αριθμ.και προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, άλλως

τροποποίηση, των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, και την επιστροφή νομιμοτόκως κάθε ποσού που κατέβαλε αχρεωστήτως, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Πλήρης δικαιολόγηση των φερόμενων ως αναιτιολόγητων πιστώσεων στους τραπεζικούς του λογαριασμούς, τις οποίες ο έλεγχος χαρακτήρισε ως προσαύξηση περιουσίας κατ'άρ.21 παρ.4 του Ν.4172/2013.
- Αναφορικά με τις προσβαλλόμενες πράξεις οριστικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, υπόχρεη για την καταβολή του τυχόν αναλογούντος τέλους χαρτοσήμου είναι η αντισυμβαλλόμενη δικηγορική εταιρεία και όχι ο ίδιος προσωπικά, ενώ για το φορολογικό έτος 2018 υφίσταται περίπτωση παραγραφής της προσβαλλόμενης πράξεως.

Ως προς τον 1° ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 4 του ν. 4172/2013 ορίζεται:

«4. Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.»

Επειδή στην παρ. 4 του άρθρου 29 του ν. 4172/2013 ορίζεται:

«4. Το εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 4 του άρθρου 21 φορολογείται με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%).»

Επειδή στο άρθρο 39 του ν. 4987/2022 (ΚΦΔ) ορίζεται:

«Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.»

Επειδή στο με αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων μεταξύ άλλων αναφέρεται:

«.....

Β' Προσαύξηση περιουσίας

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

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

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

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

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

.....»

Επειδή στην απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ΠΟΛ. 1175/2017, μεταξύ άλλων, ορίζεται:

«1. Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013, στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου (π.χ. εισόδημα από κεφάλαιο, εισόδημα από κινητές αξίες, εισόδημα Δ' πηγής του Ν.2238/1994, πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κ.τλ.), ακόμα και αν το ποσό αυτό δεν συμπεριελήφθη στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον οι εν λόγω πιστώσεις συνεπάγονται φορολογική υποχρέωση στον φόρο εισοδήματος, ο καταλογισμός δεν θα γίνεται κατ' επίκληση των ανωτέρω διατάξεων, αλλά των, κατά περίπτωση, εφαρμοστέων διατάξεων του Ν.2238/1994 ή του Ν.4172/2013, αναλόγως του είδους του εισοδήματος.

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

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

.....

5.Ειδικότερα, σχετικά με τον έλεγχο υποθέσεων για προσαύξηση περιουσίας παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις προκειμένου να υπάρχει ομοιόμορφη αντιμετώπιση των υποθέσεων:

.....

5.4. Ο χαρακτηρισμός μιας πίστωσης σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει ο ελεγχόμενος ως προερχόμενης ή σχετιζόμενης με ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα εξετάζεται ως πραγματικό γεγονός. Εφόσον αποδειχθεί ότι προέρχεται από ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα, δηλαδή προσδιορίζεται το είδος της παρασχεθείσας υπηρεσίας και ο λήπτης αυτής ή το πωληθέν αγαθό και ο αγοραστής αυτού, τότε φορολογείται, κατά περίπτωση, με τις οικείες διατάξεις του Ν. 2238/1994 (άρθρα 28, 40, 48 κ.λπ.) ή την παρ.1 του άρθρου 21 του

N.4172/2013 και υπόκειται σε τυχόν λοιπές φορολογίες (π.χ. ΦΠΑ), εάν δεν έχει ήδη φορολογηθεί.

Επισημαίνεται ότι αν αυτό το ποσό επεστράφη στο νομικό πρόσωπο (ή κοινωνία ή κοινοπραξία) πριν από την διενέργεια του ελέγχου, τότε αποτελεί δάνειο ή ταμειακή διευκόλυνση (ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά) για το φυσικό πρόσωπο και η τυχόν απόδοση (υπεραξία) αποτελεί εισόδημα του φυσικού προσώπου εφόσον στο νομικό πρόσωπο επεστράφη μόνο το κεφάλαιο.

Σε κάθε περίπτωση οι σχετικές πιστώσεις αξιολογούνται σε σχέση με τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, λαμβανομένου υπόψη και του αναλογούντος ΦΠΑ, ανάλογα με την περίπτωση. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος επικαλείται μεν τη λήψη δανείου από ελληνική ή αλλοδαπή επιχείρηση, αλλά δεν υπάρχει σχετικό έγγραφο βέβαιης χρονολογίας ούτε και μπορεί να αποδειχθεί η λήψη του δανείου αυτού από άλλα στοιχεία (π.χ. κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών του δανειστή ή του δανειζόμενου από τις οποίες να προκύπτει δόση ή επιστροφή χρημάτων), τότε ο ισχυρισμός του φορολογούμενου περί δανείου δεν μπορεί να γίνει δεκτός.»

Επειδή στο άρθρο 77 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ) σχετικά με το βάρος της απόδειξης ορίζεται:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, από την επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος και αφού λήφθηκαν υπόψη οι ισχυρισμοί και τα στοιχεία που προσκομίστηκαν από τον προσφεύγοντα με τα υπομνήματά του, καταλογίστηκε προσαύξηση περιουσίας, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 4 του ΚΦΕ, συνολικού ποσού 17.925,40 ευρώ για το φορολογικό έτος 2018 και 52.200,00 ευρώ για το φορολογικό έτος 2019. Σχετικά με συγκεκριμένες επιμέρους τραπεζικές πιστώσεις ο προσφεύγων ισχυρίζεται τα παρακάτω:

A. Για τις α/α 59-61 πιστώσεις συνολικού ύψους 15.000,00 ευρώ, αυτές αφορούν επιστροφή από το υιό του ισόποσης ταμειακής διευκόλυνσης, που είχε κατατεθεί σε λογαριασμό του για την περίπτωση που θα χρειαζόταν τα χρήματα αυτά για τις σπουδές του στο εξωτερικό. Τα χρήματα αυτά ουδέποτε αναλώθηκαν από τον υιό του, ο οποίος του τα επέστρεψε στο λογαριασμό του. Ήτοι, δεν επεστράφησαν τα χρήματα αυτά από εισοδήματα του υιού του, αλλά απλώς επεστράφησαν μη αναλωθέντα χρήματα, που του είχαν διατεθεί σε αυτόν για ασφάλεια και μόνο. Προς απόδειξη του ισχυρισμού του επικαλείται βεβαίωση της ΕΤΕ από την οποία προκύπτει ότι εντολέας των συναλλαγών αυτών είναι ο γιός του και ως εκ τούτου το ποσό αυτό δε συνιστά φορολογητέο εισόδημά του.

B. Αναφορικά με συγκεκριμένες πιστώσεις συνολικού ύψους 14.150,00 ευρώ στον υπ' αριθμ. λογαριασμό του στην Τράπεζα (5.300,00 ευρώ στο φορολογικό έτος 2018 και 8.850,00 ευρώ στο φορολογικό έτος 2019), τα χρήματα αυτά είχαν δοθεί στον υιό του για τις σπουδές του στην Κύπρο και κατατέθηκαν από αυτόν στην Τράπεζα Όπως παραδέχεται και ο ίδιος ο έλεγχος, η προσωπική διαθεσιμότητά του σε κατοχή μετρητών ανέρχονταν κατά την 01/01/2018 στο ποσό των 1.885.744,83 ευρώ και εξ αυτού του λόγου αποδεικνύεται ότι, σε οποιαδήποτε από τις ελεγχόμενες περιπτώσεις, έχει την ευχέρεια, τη ρευστότητα και την αντικειμενική δυνατότητα να αιτιολογήσει πλήρως, με βάση τα διαχρονικώς δηλωθέντα και φορολογηθέντα νόμιμα εισοδήματά του, το σύνολο των χρηματικών ποσών, που του αποδίδονται, ως δήθεν, προσαύξηση περιουσίας και την ύπαρξη εις χείρας του μετρητών, που αιτιολογούν τις πιστώσεις (καταθέσεις) σε μετρητά στον υπ' αριθμ. λογαριασμό

του στην Τράπεζα

Γ. Σε σχέση με την α/α 2 πίστωση ποσού 2.063,80 ευρώ εκ μέρους της υπαλλήλου του,προσκομίστηκε στον έλεγχο παραστατικό από το οποίο προκύπτει το πρόσωπο το οποίο πραγματοποίησε την κατάθεση του ποσού είναι υπάλληλός του καθώς και έγγραφα αποδεικτικά στοιχεία της εργασιακής σχέσεως του προσώπου αυτού με την δικηγορική του εταιρεία. Τα ποσά αυτά υπερκαλύπτονται, φυσικά, από τα ακαθάριστα έσοδα της εταιρείας, είναι χρήματα από το ταμείο της και κατατέθηκαν στον λογαριασμό του, προκειμένου να διευκολύνει τις πληρωμές της εταιρείας του. Σε κάθε, πάντως, περίπτωση, η κατάθεση εκ μέρους του μετρητών από οικεία του πρόσωπα — συνεργάτες του, θα πρέπει να δικαιολογηθεί και εκ του λόγου ότι είχε την αντικειμενική δυνατότητα να προβεί προσωπικά (δια των συνεργατών του) σε τέτοιου ύψους καταθέσεις μετρητών. Κάτι, τέτοιο, εξάλλου έχει ήδη αποδεχτεί ο έλεγχος για το συγκεκριμένο πρόσωπο, το οποίο προέβη και σε άλλες καταθέσεις για λογαριασμό του.

Επειδή, σε σχέση με τους ως άνω ισχυρισμούς διαπιστώνονται τα παρακάτω:

Α. Όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, οι με α/α 59, 60 και 61 πιστώσεις, ποσού 5.000,00 ευρώ εκάστη, που κατατέθηκαν στο με αριθμ.τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντος στην Τράπεζα στις και παρουσιάζονται στη σελίδα 57 της οικείας έκθεσης ελέγχου, προήλθαν από εμβάσματα/μεταφορές από λογαριασμό τράπεζας με αριθμό και επωνυμία εντολέα Ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι οι ως άνω πιστώσεις αφορούν επιστροφή από το υιό του ισόποσης ταμειακής διευκόλυνσης που είχε κατατεθεί σε λογαριασμό του από τον προσφεύγοντα για την περίπτωση που θα χρειαζόταν τα χρήματα αυτά για τις σπουδές του στο εξωτερικό, αβασίμως προβάλλεται, καθώς δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο, αλλά ούτε και με την υποβολή της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, τα στοιχεία της αρχικής χορήγησης του συνολικού ποσού των 15.000,00 ευρώ και της μεταφοράς του εν λόγω ποσού σε τραπεζικό λογαριασμό του υιού του, ώστε να επαληθευτεί η ροή του χρήματος της χορήγησης και επιστροφής της διευκόλυνσης. Περαιτέρω, δεν τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου πληροφορίες σχετικά με το λογαριασμό της Τράπεζας από τον οποίο προήλθαν οι επίμαχες πιστώσεις, ώστε να διαπιστωθεί ποιοι είναι οι δικαιούχοι του λογαριασμού αυτού, καθώς και ο τρόπος τροφοδότησής του.

Β. Μετά την κοινοποίηση του υπ' αριθμ.Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, ο προσφεύγων έθεσε στη διάθεση του ελέγχου την αναλυτική κίνηση του υπ' αριθμ. λογαριασμού της Τράπεζας, για την ελεγχόμενη περίοδο. Όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, ο υιός του προσφεύγοντοςσπούδαζε στην Κύπρο, στην οποία διατηρούσαν από κοινού με τον πατέρα του και προσφεύγοντα τον ως άνω λογαριασμό της Τράπεζας Ο εν λόγω λογαριασμός, όπως αποδείχθηκε από τα προσκομισθέντα παραστατικά, τροφοδοτήθηκε, ως επί τον πλείστον, με χρηματικά διαθέσιμα του προσφεύγοντος, ενώ από την αιτιολογία των χρεώσεων του λογαριασμού φαίνεται ότι πληρώνονταν δαπάνες που αφορούσαν ενοίκιο, κοινόχρηστα και δίδακτρα. Από την αναλυτική κίνηση του οποίου προέκυψαν οι παρακάτω πιστώσεις, για τις οποίες σύμφωνα με τον έλεγχο συντρέχει η εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 ως αγνώστου πηγής και αιτίας:

A/A	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΠΟΣΟ
2					800,00
11					4.500,00

ΣΥΝΟΛΟ 2018					5.300,00
17					4.550,00
18					4.300,00
ΣΥΝΟΛΟ 2018					8.850,00

Για τις ως άνω πιστώσεις ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι τα χρήματα αυτά είχαν δοθεί στον υιό του για την κάλυψη δαπανών για τις σπουδές του στην Κύπρο και κατατέθηκαν από αυτόν στην Τράπεζα Δεδομένου ότι οι με α/α 11 και 17 πιστώσεις του παραπάνω πίνακα ποσού 4.500,00 ευρώ στις 29/06/2018 και 4.300,00 ευρώ στις 04/06/2019 αφορούν καταθέσεις μετρητών, οι οποίες δύναται να δικαιολογηθούν από το διαθέσιμο κεφάλαιο του προσφεύγοντος παρελθόντων ετών (καθώς ο έλεγχος προσδιόρισε το πραγματικό διαθέσιμο εισόδημα του προσφεύγοντος κατά την 01/01/2018 το οποίο δεν ευρίσκεται κατατεθειμένο σε λογαριασμούς που είναι σε γνώση του ελέγχου στο ποσό των 1.885.744,83 ευρώ), αλλά και του γεγονότος ότι ο έλεγχος στο ανωτέρω πλαίσιο έχει δεχθεί ότι αντίστοιχες κινήσεις αφορούν καταθέσεις μετρητών με καταθέτη τον υιό του προσφεύγοντος κ., ο σχετικός ισχυρισμός γίνεται μερικώς δεκτός όσον αφορά τις εν λόγω με α/α 11 και 17 πιστώσεις. Για τις λοιπές κινήσεις του παραπάνω πίνακα με α/α 2 και 18, οι οποίες όπως προκύπτει από την αιτιολογία τους δεν αφορούν καταθέσεις μετρητών, δεν προσκομίστηκαν σχετικά στοιχεία που να αιτιολογούν την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσής τους.

Γ. Όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, με το υπ' αριθμ. πρωτ. υπόμνημα ο προσφεύγων είχε ισχυριστεί ότι η επίμαχη πίστωση ποσού 2.063,80 ευρώ στις 05/01/2018 στο με αριθμ. τραπεζικό του λογαριασμό στην Τράπεζα, με αιτιολογία, αφορά έσοδο της δικηγορικής του εταιρείας με την επωνυμία, που κατέθεσε στον τραπεζικό λογαριασμό του η υπάλληλός της, προσκομίζοντας αντίγραφο του Εντύπου 5 «ΑΝΑΓΓΕΛΙΑ ΟΙΚΕΙΟΘΕΛΟΥΣ ΑΠΟΧΩΡΗΣΗΣ ΜΙΣΘΩΤΟΥ», από το οποίο προέκυψε ότι η κ. ήταν μισθωτή για το διάστημα από 09/02/2015 έως 09/07/2021 στην εταιρεία Ο εν λόγω ισχυρισμός δεν έγινε δεκτός, καθώς δεν προσκομίστηκαν αποδεικτικά στοιχεία από τα οποία να προκύπτει ότι σχετίζεται με φορολογημένο έσοδο της δικηγορικής εταιρείας, όπως τη σχετική απόδειξη παροχής υπηρεσιών που εκδόθηκε, τις σχετικές εγγραφές στα τηρηθέντα λογιστικά αρχεία της εταιρείας του εσόδου και της υποχρέωσης του προσφεύγοντος προς την εταιρεία κλπ. Με την παρούσα προσφυγή, ο προσφεύγων μεταβάλλει τον αρχικό ως άνω ισχυρισμό του και επικαλείται ότι η επίμαχη πίστωση δικαιολογείται, καθώς είχε την αντικειμενική δυνατότητα να προβεί προσωπικά (δια των συνεργατών του) σε τέτοιου ύψους καταθέσεις μετρητών. Βάσει των όσων αναλυτικά αναφέρονται στην από οικεία έκθεση ελέγχου, ο έλεγχος προσδιόρισε το πραγματικό διαθέσιμο εισόδημα του προσφεύγοντος κατά την 01/01/2018, το οποίο δεν ευρίσκεται κατατεθειμένο σε λογαριασμούς που είναι σε γνώση του ελέγχου, στο ποσό των 1.885.744,83 ευρώ και ως εκ τούτου, ως αναφέρεται και στη σχετική έκθεση απόψεων της ελεγκτικής αρχής, δύναται να δικαιολογηθεί η εν λόγω πίστωση ποσού 2.063,83 ευρώ από το διαθέσιμο κεφάλαιο του προσφεύγοντος παρελθόντων ετών, όπως ισχυρίζεται.

Σύμφωνα με όλα τα ανωτέρω, με την παρούσα απόφαση τα ποσά που αποτελούν προσαύξηση περιουσίας για τον προσφεύγοντα και φορολογούνται ως κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 4 του ΚΦΕ, προσδιορίζονται ως εξής:

ΠΟΣΑ ΓΙΑ ΤΑ ΟΠΟΙΑ ΣΥΝΤΡΕΧΕΙ Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 21 § 4 ν. 4172/2013			
Α/Α	ΕΤΟΣ	ΠΟΣΟ	ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ
1	2018	10.561,60	ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΤΟΥ ΠΙΝΑΚΑ 1 ΤΟΥ ΥΠ' ΑΡΙΘ. ΠΡΩΤ. ΑΙΤΗΜΑΤΟΣ
2	2018	800,00	ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΤΟΥ ΥΠ'ΑΡΙΘ. ΤΗΣ ΤΡΑΠΕΖΑΣ
ΣΥΝΟΛΟ		11.361,60	
4	2019	7.000,00	ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΜΕΣΩ ΣΕ (σελ. 68 οικείας έκθεσης)
5	2019	36.350,00	ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΤΟΥ ΠΙΝΑΚΑ 1 ΤΟΥ ΥΠ' ΑΡΙΘ. ΠΡΩΤ. ΑΙΤΗΜΑΤΟΣ
6	2019	4.300,00	ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΤΟΥ ΥΠ 'ΑΡΙΘ. ΤΗΣ ΤΡΑΠΕΖΑΣ
ΣΥΝΟΛΟ		47.650,00	

Επειδή ως προς τις λοιπές διαπιστώσεις του ελέγχου όσον αφορά τη φορολογίας εισοδήματος δεν διατυπώνονται αντιρρήσεις ούτε προσκομίζονται στοιχεία, το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019 προσδιορίζεται ως εξής:

	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018			ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019		
	ΠΟΣΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ	ΠΟΣΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Ακίνητη περιουσία	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Τόκοι-Μερίσματα	450.903,20	450.903,20	0,00	1.073,81	1.073,81	0,00
Επιχειρηματική δραστηριότητα - προσαύξηση (άρθρο 21 παρ. 4 ΚΦΕ)		11.361,60	11.361,60		47.650,00	47.650,00
Αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα	10.398,59	14.232,63	3.834,04	0,00	2.075,04	2.075,04
Μισθωτή εργασία - Συντάξεις	23.942,93	23.942,93	0,00	0,00	44.928,18	44.928,18
Συνολικό δηλωθέν εισόδημα	485.244,72	500.440,36	15.195,64	1.073,81	95.727,03	94.653,22
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται						
Υπόλοιπο	485.244,72	500.440,36	15.195,64	1.073,81	95.727,03	94.653,22
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται				39.386,19	0,00	-39.386,19
Φορολογητέο εισόδημα	485.244,72	500.440,36	15.195,64	40.460,00	95.727,03	55.267,03
Αυτοτελώς φορολογούμενα ποσά		1.580,25	1.580,25		8.972,30	8.972,30
Συνολικό εισόδημα επιβολής ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης	485.244,72	502.020,61	16.775,89	40.460,00	104.699,33	64.239,33

Ως προς τον 2^ο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, στο Π.Δ. της 28-7-1931 «Περί κώδικος των νόμων περί τελών χαρτοσήμου» (φ. Α ' 239), όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο πρώτο παρ 1 του β.δ/τος 6/7-6-1951 και τροποποιήθηκε με το άρθρο 20 παρ 1 του ν 12/1975, και συγκεκριμένα στα παρακάτω άρθρα ορίζεται ότι:

στο Άρθρο 1:

«Φόρος, υπό το όνομα τέλος χαρτοσήμου, επιβάλλεται, κατά τα εν τω παρόντι νόμω οριζόμενα, επί των εν αυτώ καθοριζομένων εγγράφων.»

στο Άρθρο 3:

«επί δανείων συναπτομένων μεταξύ εμπόρων ή μεταξύ εμπορικών εταιριών ή μεταξύ εμπόρων και εμπορικών εταιριών ως και μεταξύ εμπόρων ή εμπορικών εταιριών και οιοδήποτε τρίτου τα οφειλόμενα τέλη χαρτοσήμου καταβάλλονται εντός του πρώτου δεκαπενθημέρου του μηνός του επομένου της εις τα λογιστικά βιβλία εγγραφής των πράξεων τούτων.».

στο Άρθρο 14:

«Επί των εμπορικών και λοιπών εγγράφων και πράξεων των κατονομαζομένων εν τω επομένω άρθρω 15 το τέλος ορίζεται εις δύο επί τοις εκατόν (2%) της εν αυτοίς διαλαμβανομένης αξίας εις δραχμάς».

Περαιτέρω στην παρ. 1α του άρθρου 15 του Κώδικα, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 4 παρ 1 του ν. 2246/1952 ορίζεται ότι:

«Εις το κατά την παράγραφον 1 του προηγούμενου άρθρου 14 τέλος υπόκεινται:

Πάσα σύμβασις, οιοδήποτε αντικείμενου, συναπτόμενη είτε απ' ευθείας, είτε δια δημοσίου συναγωνισμού μεταξύ εμπόρων, μεταξύ εμπόρου και εμπορικής εταιρείας πάσης φύσεως, μεταξύ εμπορικών εταιρειών πάσης φύσεως, αφορώσα αποκλειστικώς εις την ασκουμένην υπ' αυτών εμπορίαν, και μεταξύ τρίτου εν γένει και ανωνύμου εταιρείας, ή πάσα εξόφλησις συμβάσεως ή σχετική προς την σύμβασιν απόδειξις, εφόσον καταρτίζονται εγγράφως και δη είτε δια δημοσίου, είτε δι' ιδιωτικού καθ' οιονδήποτε τύπον συντεταγμένου εγγράφου.»

Στην παρ. 5 περίπτωση γ ' εδάφιο τέταρτο του ίδιου άρθρου, όπως αντικαταστάθηκε από το άρθρο 43 του ν. 1041/1980 (φ. Α ' 75), ορίζεται ότι:

«Πάσα εν γένει εγγραφή εις τα βιβλία περί καταθέσεως ή αναλήψεως χρημάτων υπό εταίρων ή μετόχων ή άλλων προσώπων προς ή από εμπορικάς εν γένει εταιρείας ή επιχειρήσεις, ήτις δεν ανάγεται εις σύμβασιν, πράξιν κ.λπ., υποβληθείσαν εις τα οικεία τέλη χαρτοσήμου ή απαλλαγίσαν νομίμως των τελών τούτων, υπόκεινται εις αναλογικόν τέλος χαρτοσήμου εν επί τοις εκατόν (1%). Εις ην περίπτωσιν, εκ της εγγραφής ή εξ ετέρου εγγράφου, αποδεικνύεται ότι η κατάθεσις ή ανάληψις αφορά σύμβασιν, πράξιν κ.λπ. υποκειμένην εις μεγαλύτερον ή μικρότερον τέλος χαρτοσήμου, οφείλεται το δια την σύμβασιν, πράξιν κ.λπ. προβλεπόμενον τέλος.»

και στο έκτο εδάφιο της άνω παραγράφου ορίζεται ότι:

«Επί δανείων κινουμένων ως τρεχούμενων δοσοληπτικών λογαριασμών το προσήκον τέλος χαρτοσήμου υπολογίζεται δι' εκάστην διαχειριστικήν περίοδον επί του μεγαλύτερου 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 μεγαλύτερου ύψους της περιόδου ταύτης.»

Επειδή, σχετικά με την ευθύνη έναντι του Δημοσίου για την καταβολή του τέλους χαρτοσήμου που οφείλεται επί δανειακών τρεχούμενων δοσοληπτικών λογαριασμών, σύμφωνα με τις συνδυασμένες διατάξεις των άρθρων 33 παρ. 1 και 40 παρ. 1β του Κώδικα Χαρτοσήμου,

προκειμένου περί δανείων κινούμενων ως τρεχούμενων δοσοληπτικών λογαριασμών, οι οποίοι προκύπτουν από εγγραφές στα τηρούμενα βιβλία, κάθε ένας από τους συμβαλλόμενους είναι υπόχρεος για την καταβολή ολόκληρου του ποσού του οφειλόμενου τέλους χαρτοσήμου, λόγω της αλληλέγγυας ευθύνης όλων των συναλλασσομένων έναντι του Δημοσίου για την καταβολή του τέλους χαρτοσήμου. (Π.ΡΕΠΠΑ - ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ)

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 του ΚΦΔ, όπως ίσχυε κατά τα κρινόμενα έτη: «1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.

.....
3. α. Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης ή της τελευταίας δήλωσης σε περίπτωση που προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων: (α) σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν έχει υποβάλει δήλωση εντός της περιόδου που αναφέρεται στην παράγραφο 1, (β) σε περίπτωση που μετά την πενταετία περιέλθουν σε γνώση οποιασδήποτε Υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία ή πληροφορίες που δεν θα μπορούσαν να είναι σε γνώση αυτής εντός της πενταετίας και προκύπτει ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτήν που είχε προσδιορισθεί βάσει προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορούν.»

Επειδή με την εγκύκλιο Ε.2049/2021 με θέμα “Χρόνος παραγραφής μετά την έναρξη ισχύος του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013) του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή αναλογικών τελών χαρτοσήμου και της ειδικής εισφοράς υπέρ ΟΓΑ, όπου προβλέπεται”, διευκρινίστηκαν τα εξής: «Με την απόφαση ΣΤΕ 433/2020 κρίθηκε ο χρόνος παραγραφής των τελών χαρτοσήμου για διαχειριστικές περιόδους πριν την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ και εκδόθηκε η Ε.2147/2020 διευκρινιστική εγκύκλιος για το θέμα αυτό. Με την ίδια απόφαση του ΣΤΕ κρίθηκε ότι για χρήσεις μετά την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ έχει εφαρμογή το άρθρο 36 του κώδικα αυτού. Με την παρούσα διευκρινίζονται θέματα παραγραφής για την περίοδο μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων του Κ.Φ.Δ.

1. Από 1/1/2014 το ζήτημα της παραγραφής των τελών χαρτοσήμου και ειδικής εισφοράς υπέρ ΟΓΑ, όπου προβλέπεται, ρυθμίζεται αποκλειστικά από τις διατάξεις του άρθρου 36 του Κ.Φ.Δ.. Συγκεκριμένα σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της παρ. 1 του άρθρου 36 του ΚΦΔ ορίζεται ότι, «Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης» Συνεπώς ο χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή του οφειλόμενου τέλους χαρτοσήμου και της ειδικής εισφοράς υπέρ ΟΓΑ, ορίζεται κατ' αρχήν σε πέντε έτη, υπολογιζόμενα από το τέλος του έτους εντός του οποίου γεννάται η υποχρέωση καταβολής τους, ήτοι από το τέλος του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία καταβολής τους.

2. Εξαιρετικά και μόνο για φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2018 και μετά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία για την υποβολή της

δήλωσης, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παρ. 3α του άρθρου 36 του ΚΦΔ, όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 2 του άρθρου 32 του ν. 4646/2019, ήτοι (α) σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν έχει υποβάλει δήλωση εντός της περιόδου που αναφέρεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 36 του ΚΦΔ, (β) σε περίπτωση που μετά την πενταετία περιέλθουν σε γνώση οποιασδήποτε Υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία ή πληροφορίες που δεν θα μπορούσαν να είναι σε γνώση αυτής εντός της πενταετίας και προκύπτει ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτήν που είχε προσδιορισθεί βάσει προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορούν.

3. Για την πληρέστερη κατανόηση των παραπάνω, παρατίθενται τα εξής παραδείγματα:

.....

III. ημεδαπό νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα με φορολογικό έτος που λήγει στις 30/06/2018, ολοκληρώνει την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων μέχρι 31.12.2018, έτος για το οποίο έχει εφαρμογή η παρ. 2 της παρούσας, η καταληκτική ημερομηνία εμπρόθεσμης απόδοσης των τελών χαρτοσήμου είναι η 15/01/2019, κατά συνέπεια ως ημερομηνία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει τέλη χαρτοσήμου θεωρείται η 31/12/2024. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν απέδωσε τα τέλη χαρτοσήμου ή περιήλθαν στη Φορολογική Διοίκηση νέα στοιχεία ή πληροφορίες που δεν θα μπορούσαν να είναι σε γνώση αυτής εντός της πενταετίας τότε το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλει τέλη χαρτοσήμου παρατείνεται ως 31/12/2029.»

Επειδή, εν προκειμένω, από τον έλεγχο του αναλυτικού καθολικού του λογαριασμού 53.98.00.0199 με περιγραφή, που τηρούσε βάσει των διπλογραφικών του βιβλίων το νομικό πρόσωπο με την επωνυμία, διαπιστώθηκε ότι κατά τα ελεγχόμενα έτη 2018 και 2019, εμφάνιζε συνεχώς κίνηση τόσο προς την χρέωση όσο και προς την πίστωση, δηλαδή ο προσφεύγων προέβαινε σε συνεχόμενες αναλήψεις και καταβολές χρηματικών ποσών από και προς την εταιρεία. Συνεπώς, επρόκειτο για τρεχούμενο δοσοληπτικό λογαριασμό μεταξύ της εταιρείας και του προσφεύγοντος, για τον οποίο δεν αποδόθηκε το προβλεπόμενο τέλος χαρτοσήμου.

Επειδή, για το φορολογικό έτος 2018, το οποίο λήγει στις 31/12/2018, το νομικό πρόσωπο με την επωνυμία ολοκλήρωσε την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων μέχρι την 30η/06/2019. Σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις η καταληκτική ημερομηνία απόδοσης των επίμαχων τελών χαρτοσήμου ήταν η 15η/07/2019 κατά συνεπώς η ημερομηνία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει τέλη χαρτοσήμου είναι, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 36 του ΚΦΔ, η 31η/12/2024. Περαιτέρω, για τα ελεγχόμενα έτη συντρέχουν και οι προϋποθέσεις της παρ. 3α του άρθρου 36 του ΚΦΔ περί δεκαετούς παραγραφής λόγω μη υποβολής δήλωσης φορολογίας χαρτοσήμου εντός της περιόδου που αναφέρεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 36 του ΚΦΔ. Εν προκειμένω, οι καταλογιστικές υπ' αριθμ. οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου φορολογικών ετών 2018 και 2019 εκδόθηκαν στιςκαι η κοινοποίησή τους συντελέστηκε στις 08/09/2024 με την παρέλευση δέκα ημερών από την ανάρτηση τους στον λογαριασμό του προσφεύγοντος. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να καταλογίσει τέλη χαρτοσήμου για το φορολογικό έτος 2018 απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της απόκαι με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, την τροποποίηση των αριθμ. και

.....προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος την επικύρωση των με αριθμ.και προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου.

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

Α) Φορολογικό έτος 2018

• **Φορολογία εισοδήματος**

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ					
		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	του υπόχρεου	485.244,72	507.004,16	500.440,36	15.195,64
	της συζύγου				
ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	4.995,23	11.754,71	9.588,66	4.593,43
Προκαταβολή φόρου		2.285,75	2.285,75	2.285,75	
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					
Πρόστιμο φόρου άρθρου 54 ΚΦΔ			3.379,74	2.296,72	2.296,72
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		43.675,47	46.009,44	45.353,06	1.677,59
Τέλος επιτηδεύματος					
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης		403,33	403,33	403,33	
Διαφορά συμψηφισμού					
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή					
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		51.359,78	63.832,96	59.927,52	8.567,74

(τροποποίηση της υπ' αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.)

• **Τέλη Χαρτοσήμου**

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
Αξία υποκείμενη στα τέλη χαρτοσήμου	0,00	560.755,49	560.755,49	560.755,49
Τέλη Χαρτοσήμου (2%)	0,00	11.215,11	11.215,11	11.215,11
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα τέλη χαρτοσήμου (0,45)	0,00	2.243,02	2.243,02	2.243,02
Πρόστιμο άρθρου 54 ΚΦΔ		6.729,07	6.729,07	6.729,07
Σύνολο	0,00	20.187,20	20.187,20	20.187,20

(ως η υπ' αριθμ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.)

Β) Φορολογικό έτος 2019• **Φορολογία εισοδήματος**

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ					
		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	του υπόχρεου	40.460,00	100.277,03	95.727,03	55.267,03
	της συζύγου				
ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	8.487,12	28.614,10	27.112,60	18.625,48
Προκαταβολή φόρου		10.772,89	10.772,89	10.772,89	
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					
Πρόστιμο φόρου άρθρου 54 ΚΦΔ			10.063,49	9.312,74	9.312,74
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		1.360,50	7.183,44	6.773,94	5.413,44
Τέλος επιτηδεύματος					
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης					
Διαφορά συμψηφισμού					
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή					
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		20.620,51	56.633,92	53.972,17	33.351,66

(τροποποίηση της υπ' αριθμ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.)

• **Τέλη Χαρτοσήμου**

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
Αξία υποκείμενη στα τέλη χαρτοσήμου	0,00	303.199,26	303.199,26	303.199,26
Τέλη Χαρτοσήμου (2%)	0,00	6.063,99	6.063,99	6.063,99
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα τέλη χαρτοσήμου (0,45)	0,00	1.212,80	1.212,80	1.212,80
Πρόστιμο άρθρου 54 ΚΦΔ		3.638,40	3.638,40	3.638,40
Σύνολο	0,00	10.915,19	10.915,19	10.915,19

(ως η υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.)

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
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.