



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α3

Καλλιθέα, 23/02/2023

Αριθμός απόφασης: 528

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604552

### ΑΠΟΦΑΣΗ

#### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ.

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*».

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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 17/03/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ....., ΑΦΜ ....., ο οποίος διατηρεί ατομική επιχείρηση με έδρα στην ....., κατά: α) της υπ' αριθμ. .... /02-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου, φορολογικού έτους 2014, και β) της υπ' αριθμ. .... /02-12-2019 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου, φορολογικού έτους 2014, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 02/12/2019 οικείες εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 της Δ.Ο.Υ. Σύρου.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Σύρου.

7. Την υπ' αριθμ. ....../29-09-2020 απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας με την οποία απορρίφθηκε η ως άνω ενδικοφανής προσφυγή ως απαράδεκτη λόγω εκπρόθεσμης υποβολής.
8. Τη με αριθμ. καταχώρησης ΠΡ...../27-10-2020 δικαστική προσφυγή του προσφεύγοντος κατά της υπ' αριθμ. ....../29-09-2020 απόφασης του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας.
9. Την υπ' αριθμ. Α...../2022 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου ..... - Τμήμα 2ο τριμελές επί της ως άνω δικαστικής προσφυγής, με την οποία δέχεται την εν λόγω δικαστική προσφυγή, ακυρώνει την υπ' αριθμ. ....../29-09-2020 απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας και αναπέμπει την υπόθεση στην Υπηρεσία μας προκειμένου να εξεταστεί κατ' ουσίαν η ενδικοφανής προσφυγή κατά των αναφερόμενων ως άνω πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου.
10. Τη με αριθμ. καταχώρησης ΠΡ..../3.2.2021 δικαστική προσφυγή του προσφεύγοντος Ιδρύματος κατά της υπ' αριθμ. ....../10-03-2017 απόφασης του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας, κατά το μέρος αυτής με το οποίο απορρίφθηκε ως εκπροθέσμως ασκηθείσα η με αριθμ. πρωτ. ....../10-11-2016 ενδικοφανής προσφυγή για την ακύρωση των υπ' αριθμ. ....../01-09-2016 και ....../01-09-2016 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ενιαίου τέλους ακινήτων (Ε.Τ.ΑΚ.).
11. Το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ..... ΕΙ 2022 ΕΜΠ / 28-12-2022 συμπληρωματικό υπόμνημα του προσφεύγοντος.
12. Τη με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ..... ΕΞ 2023 ΕΜΠ / 10-01-2023 κλήση προς ακρόαση της Υπηρεσίας μας προς τον προσφεύγοντα.
13. Το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ..... ΕΙ 2023 ΕΜΠ / 17-01-2023 υπόμνημα του προσφεύγοντος.
14. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 17/03/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ....., 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθμ. ....../02-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 58.780,28 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 17.634,08 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **76.414,36 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4172/2013 και του άρθρου 58 του ν. 4174/2013.

β) Με την υπ' αριθμ. ....../02-12-2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου, φορολογικού έτους 2014, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **200,00 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' και παρ. 2 περ. α' του ν. 4174/2013. Η παράβαση καταλογίστηκε διότι ο προσφεύγων κατά το ως άνω φορολογικό έτος υπέβαλε εκπρόθεσμες δηλώσεις πληροφοριακού χαρακτήρα και συγκεκριμένα:

1. Εκπρόθεσμη γνωστοποίηση του τιμολογίου αγοράς των επενδυτικών αγαθών που περιγράφονται στην υπ' αριθμ. ..../01-04-2014 βεβαίωση απαλλαγής Φ.Π.Α., κατά παράβαση των διατάξεων της παρ. 5 της Π.2869/2389/1987/ΠΟΛ.137/04-05-1987 αποφ. Υπ. Οικ/κων και άρθρου 54 παρ. 1α του ν.4174/2013, όπως διευκρινίζεται με την ΠΟΛ.1252/2015.

2. Εκπρόθεσμη γνωστοποίηση του τιμολογίου αγοράς των επενδυτικών αγαθών που περιγράφονται στην υπ' αριθμ. ..../01-04-2014 βεβαίωση απαλλαγής Φ.Π.Α., κατά παράβαση των διατάξεων της παρ. 5 της Π...../...../1987/ΠΟΛ.137/04-05-1989 αποφ. Υπ. Οικ/κων και άρθρου 54 παρ. 1α του ν. 4174/2013, όπως διευκρινίζεται με την ΠΟΛ.1252/2015.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία των από 02/12/2019 μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 της Δ.Ο.Υ. Σύρου, οι οποίες συντάχθηκαν βάσει της υπ' αριθμ. ..../22-01-2019 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου της Προϊσταμένης της ως άνω Δ.Ο.Υ. Σύμφωνα με το πόρισμα του ελέγχου, και κατόπιν του υπ' αριθμ. ..../14-12-2018 Δελτίου Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Νάξου, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων την 28/03/2014 προέβη σε σύσταση ατομικής επιχείρησης καταβάλλοντας κεφάλαιο τουλάχιστον 160.500,00 ευρώ (αγορά παγίων βάσει του ΤΙΜ ..../31-03-2014 με εκδότη την εταιρεία ..... Α.Ε., ΑΦΜ .....), ποσό το οποίο βάσει του άρθρου 32 περ. β του ν. 4172/2013 αποτελεί δαπάνη απόκτησης περιουσιακών στοιχείων και έπρεπε να καταχωρηθεί στην δήλωση φορολογίας εισοδήματος, προκειμένου να εφαρμοσθούν οι διατάξεις των άρθρων 30 και 34 του ίδιου νόμου περί εναλλακτικού τρόπου υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας. Περαιτέρω διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων υπέβαλε εκπρόθεσμα στις 31/10/2014 τη γνωστοποίηση των τιμολογίων αγοράς των επενδυτικών αγαθών που περιγράφονται στις υπ' αριθμ. ..../01-04-2014 και ..../01-04-2014 βεβαιώσεις απαλλαγής Φ.Π.Α., και όχι εντός μηνός από την έκδοσή τους, όπως ορίζεται στην παρ. 5 της ΠΟΛ.137/1987.

Με βάση τα παραπάνω εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Σύρου οι με αριθμ. ..../02-12-2019 και ..../02-12-2019 προσβαλλόμενες με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή πράξεις.

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

- Η πράξη που εκδόθηκε είναι μη νόμιμη, διότι στην περίπτωση του δεν μπορεί να εφαρμοστεί το άρθρο 32 παρ. 1β του ν. 4172/2013, διότι δεν αγόρασε επιχείρηση, ούτε εταιρικά μερίδια, ούτε χρεόγραφα κλπ., αλλά αγόρασε πάγια εξοπλισμού επαγγελματικής χρήσης.
- Μη νόμιμος ο έλεγχος από μη νόμιμη εντολή, αφού αυτή δεν έχει όλα τα γνωρίσματα της νόμιμης εντολής. Συγκεκριμένα στην προκειμένη περίπτωση, η εντολή ελέγχου δεν έχει διάρκεια (δεν μπορεί να ξεπεράσει τις εννιά μήνες), είναι άκυρη, και συνεπώς είναι άκυρος ο έλεγχος και οι πράξεις που εκδόθηκαν βάσει αυτού.
- Μη νόμιμη η με αριθμ. ..../2019 πράξη επιβολής προστίμου, καθώς στις 28/03/2014 υπέβαλε αίτηση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ζητώντας την απαλλαγή του Φ.Π.Α. και ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. υπέγραψε την απαλλαγή την 01/04/2014. Το τιμολόγιο με αριθμό ..../31-03-2014 εκδόθηκε και παρελήφθη από

αυτόν στις 31/03/2014 μετά το πέρας της εργασίας της φορολογικής αρχής και το γνωστοποίησε στη Δ.Ο.Υ. την επομένη, ήτοι στις 01/04/2014, συνεπώς δεν έχει υποπέσει σε καμία παράβαση

• Παραβίαση αρχής αμεροληψίας - Παραβίαση αρχής χρηστής διοίκησης και δικαιολογημένης εμπιστοσύνης – Κατάχρηση εξουσίας - Ανύπαρκτη αιτιολογία της έκθεσης ελέγχου εν σχέση με τη φύση των επικαλούμενων στοιχείων, ώστε να στηριχθεί ο έλεγχος επαρκώς.

**Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ν. 4172/2013:**

«1. Ο φορολογούμενος που υπόκειται σε φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων υποβάλλεται σε εναλλακτική ελάχιστη φορολογία όταν το τεκμαρτό εισόδημά του είναι υψηλότερο από το συνολικό εισόδημά του. Σε αυτή την περίπτωση στο φορολογητέο εισόδημα προστίθεται η διαφορά μεταξύ του τεκμαρτού και πραγματικού εισοδήματος και αυτή φορολογείται, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 34.

2. Το τεκμαρτό εισόδημα υπολογίζεται με βάση τις δαπάνες διαβίωσης του φορολογούμενου και των εξαρτώμενων μελών του, σύμφωνα με τα άρθρα 31 έως και 34.

3. Το «συνολικό εισόδημα» προσδιορίζεται ως το συνολικό ποσό του φορολογητέου εισοδήματος κατά την έννοια του άρθρου 7 που αποκτά ο φορολογούμενος και τα εξαρτώμενα μέλη του από τις τέσσερις κατηγορίες ακαθάριστων εσόδων που αναγνωρίζονται στο άρθρο 7 του Κ.Φ.Ε..

4. Οι διατάξεις του Κεφαλαίου αυτού δεν εφαρμόζονται για τον αλλοδαπό διπλωματικό ή προξενικό εκπρόσωπο, κάθε φυσικό πρόσωπο που εργάζεται σε πρεσβεία, διπλωματική αποστολή, προξενείο ή αποστολή αλλοδαπού κράτους για τη διεκπεραίωση κρατικών υποθέσεων που είναι πολίτης του εν λόγω κράτους και κάτοχος διπλωματικού διαβατηρίου, καθώς και για κάθε φυσικό πρόσωπο που εργάζεται σε θεσμικό όργανο της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή Διεθνούς Οργανισμού που έχει εγκατασταθεί βάσει διεθνούς συνθήκης την οποία εφαρμόζει η Ελλάδα.»

**Επειδή, στο άρθρο 32 του ν. 4172/2013, στο οποίο αναφέρονται οι δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων που λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό του τεκμαρτού εισοδήματος του φορολογουμένου και των εξαρτώμενων μελών του, όπως ίσχυε για το κρινόμενο έτος, ορίζονται τα εξής:**  
«Ως ετήσια δαπάνη του φορολογουμένου, της συζύγου του και των εξαρτώμενων μελών του λογίζονται και τα χρηματικά ποσά που πραγματικά καταβάλλονται για:

.....

**β) Αγορά επιχειρήσεων ή σύσταση ή αύξηση του κεφαλαίου επιχειρήσεων που λειτουργούν ατομικώς ή με τη μορφή ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης ή ανώνυμης εταιρείας ή περιορισμένης ευθύνης εταιρείας ή ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας ή κοινωνίας ή κοινοπραξίας ή αστικής εταιρείας ή αγορά εταιρικών μερίδων και χρεογράφων γενικώς.**

.....»

**Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 33 του ν. 4172/2013, όπως ίσχυε για το κρινόμενο φορολογικό έτος 2014:**

«Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη και η δαπάνη απόκτησης περιουσιακών στοιχείων δεν εφαρμόζονται:

.....

ε) Προκειμένου για αγορά πάγιου εξοπλισμού επαγγελματικής χρήσης από πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα.

.....»

**Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 34 του ν. 4172/2013, όπως ίσχυε, ορίζεται:**

«1. Η διαφορά που προκύπτει μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 30, η οποία προστίθεται στο φορολογητέο εισόδημα, προσδιορίζεται από τη Φορολογική Διοίκηση κατά το ίδιο φορολογικό έτος σύμφωνα με τα οριζόμενα στις επόμενες παραγράφους και φορολογείται:

α) σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 15 εφόσον ο φορολογούμενος έχει εισόδημα μόνο από μισθωτή εργασία ή/και συντάξεις ή εφόσον το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων του προκύπτει από μισθωτή εργασία και συντάξεις ή δεν υπάρχει εισόδημα από καμία κατηγορία ή έχει εισόδημα μόνο από κεφάλαιο ή/και από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου και το τεκμαρτό του εισόδημα δεν υπερβαίνει το ποσό των εννιά χιλιάδων πεντακοσίων (9.500) ευρώ ή

β) σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 29, εφόσον ο φορολογούμενος έχει εισόδημα μόνο από επιχειρηματική δραστηριότητα ή εφόσον το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων του δεν προκύπτει από μισθωτή εργασία και συντάξεις.

γ) σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 29, εφόσον ο φορολογούμενος έχει εισόδημα μόνο από ατομική αγροτική επιχείρηση ή εφόσον το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων του προκύπτει από ατομική αγροτική επιχείρηση.

δ) σύμφωνα με την κλίμακα της παραγράφου 1 του άρθρου 15, εφόσον ο φορολογούμενος είναι εγγεγραμμένος στο μητρώο ανέργων του Οργανισμού Απασχόλησης Εργατικού Δυναμικού (Ο.Α.Ε.Δ).

ε) Δεν εφαρμόζεται η ελάχιστη ετήσια αντικειμενική δαπάνη εφόσον ο φορολογούμενος ή τα εξαρτώμενα μέλη αποκτούν εισόδημα μόνο από τόκους και ακίνητα.»

**Επειδή οι παραπάνω διατάξεις ερμηνεύτηκαν με την ΠΟΛ. 1076/26.3.2015, στην οποία αναφέρονται τα εξής:**

«Με τις διατάξεις των άρθρων 30 - 34 του Ν.4172/2013 θεσπίζεται εναλλακτικός τρόπος υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας όταν το τεκμαρτό εισόδημα του φυσικού προσώπου είναι υψηλότερο από το συνολικό εισόδημά του. 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. 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 ΚΦΕ, είναι μικρότερο του τεκμαρτού εισοδήματος (αντικειμενικές δαπάνες και δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων), τότε η διαφορά που θα προκύψει θα φορολογηθεί εκτός και αν καλυφθεί ή περιορισθεί σύμφωνα με τις διατάξεις που ορίζονται στο άρθρο 34. Ειδικότερα, ορίζονται τα ακόλουθα:

.....

## **Άρθρο 32**

### **Δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων**

Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού προσδιορίζονται τα χρηματικά ποσά που πραγματικά καταβάλλονται από το φορολογούμενο, τη σύζυγό του και τα εξαρτώμενα μέλη για απόκτηση περιουσιακών στοιχείων και λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό του ετήσιου εισοδήματος.

Σημειώνεται ότι οι διατάξεις του άρθρου αυτού εφαρμόζονται μόνο όταν τις οικείες δαπάνες πραγματοποιούν φυσικά πρόσωπα, ως ιδιώτες και όχι στα πλαίσια άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας όπου οι σχετικές αγορές έχουν καταχωρηθεί στα λογιστικά τους αρχεία.

Επίσης λαμβάνονται υπόψη μόνο τα ποσά που πραγματικά καταβάλλονται στο φορολογικό έτος (ποσό δόσης, προκαταβολής κ.τ.λ.) και όχι το συνολικό ποσό της αγοράς που πιθανόν μέρος του να καταβληθεί σε επόμενο φορολογικό έτος.

.....

Σύμφωνα με τις διατάξεις αυτής της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού, ως ετήσια δαπάνη του φορολογουμένου της συζύγου του και των εξαρτώμενων μελών του λογίζονται τα χρηματικά ποσά που πραγματικά καταβάλλονται, για:

.....

**β) Αγορά επιχειρήσεων ή σύσταση ή αύξηση του κεφαλαίου επιχειρήσεων που λειτουργούν ατομικώς ή με τη μορφή ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης ή ανώνυμης εταιρείας ή περιορισμένης ευθύνης εταιρίας ή ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρίας ή κοινωνίας ή κοινοπραξίας ή αστικής εταιρίας ή αγορά εταιρικών μερίδων και χρεογράφων γενικώς.**

Η διατύπωση της διάταξης αυτής είναι γενική και καταλαμβάνει επομένως κάθε περίπτωση δαπάνης για συμμετοχή σε οποιασδήποτε μορφής εταιρία. Υπάγονται κατ' ακολουθία όλα τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται, ως εισφορά σε νεοϊδρυόμενο νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, ως κεφάλαιο για την ίδρυση ατομικής επιχείρησης καθώς και τα ποσά για αύξηση κεφαλαίου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας.

Η ίδια διάταξη ορίζει σαν τεκμαρτή δαπάνη τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται και για την αγορά χρεογράφων γενικά. Διευκρινίζεται ότι στην έννοια των χρεογράφων συμπεριλαμβάνονται οι ομολογίες, τα έντοκα γραμμάτια του Ελληνικού Δημοσίου, τα ομόλογα τραπεζών, τα προθεσμιακά συμβόλαια, τα συμβόλαια μελλοντικής εκπλήρωσης, τα συμβόλαια δικαιωμάτων προαίρεσης, τα μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων, οι μετοχές και γενικά προϊόντα που μπορούν να διαπραγματεύονται στα χρηματιστήρια και στις αγορές.

.....

## **Άρθρο 33**

### **Μη εφαρμογή αντικειμενικών δαπανών και υπηρεσιών**

Με τις διατάξεις του άρθρου 33 προσδιορίζονται οι περιπτώσεις κατά τις οποίες δεν εφαρμόζεται η ετήσια αντικειμενική δαπάνη διαβίωσης και απόκτησης περιουσιακών στοιχείων. Η μη εφαρμογή αυτής της δαπάνης διασφαλίζει τη μη εφαρμογή του εναλλακτικού τρόπου προσδιορισμού της ελάχιστης φορολογίας στις περιπτώσεις αυτές.

Με βάση τις νέες διατάξεις τα άρθρα 31 και 32 δεν έχουν εφαρμογή:

.....

ε) Για την αγορά πάγιου εξοπλισμού επαγγελματικής χρήσης από πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα. Στην έννοια του πάγιου εξοπλισμού περιλαμβάνονται μηχανήματα, υπολογιστές, έπιπλα, σκεύη, Φ.Δ.Χ. αυτοκίνητα, Φ.Ι.Χ. αυτοκίνητα, Ε.Δ.Χ. αυτοκίνητα, Ε.Ι.Χ. αυτοκίνητα, μοτοποδήλατα, μοτοσυκλέτες, σκάφη, αεροσκάφη που χρησιμοποιούνται αποκλειστικά για την άσκηση επιχείρησης ή ελευθέρου επαγγέλματος.

.....»

Επειδή, σύμφωνα με την Ε.2137/2019 εγκύκλιο της Α.Α.Δ.Ε., η οποία συμπλήρωσε την ΠΟΛ.1076/26-3-2015, αναφέρεται:

»4. Επίσης, με βάση τις διατάξεις της περίπτωσης ε' του άρθρου 33 του ν.4172/2013 δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις περί τεκμηρίου απόκτησης περιουσιακών στοιχείων, όταν πρόκειται για αγορά πάγιου εξοπλισμού επαγγελματικής χρήσης από πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα. Στην έννοια του «πάγιου εξοπλισμού επαγγελματικής χρήσης» δεν συμπεριλαμβάνονται τα ακίνητα, ακόμα και αν αυτά προορίζονται για τη στέγαση επαγγέλματος ή επιχείρησης. Συνεπώς, η δαπάνη για αγορά ή ανέγερση οποιασδήποτε οικοδομής λειτουργεί αφαιρετικά κατά τον σχηματισμό κεφαλαίου προηγούμενων ετών και μειώνει το σχηματισθέν και μη αναλωθέν κεφάλαιο.»

Επειδή, εν προκειμένω, ο προσφεύγων στις 28/03/2014 έκανε έναρξη ατομικής επιχείρησης με διεύθυνση έδρα στην περιοχή ..... και αντικείμενο δραστηριότητας «αποσυναρμολόγηση παλαιών ειδών». Σύμφωνα με τα όσα αναφέρονται στην από 02/12/2019 οικεία έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Σύρου, ο προσφεύγων κατά τη σύσταση της ως άνω ατομικής του επιχείρησης, πραγματοποίησε αγορές παγίων καθαρής αξίας 160.500,00 ευρώ, βάσει του υπ' αριθμ. .... /31-03-2014 τιμολογίου με εκδότη «..... Α.Ε.», ΑΦΜ ....., με έδρα το ..... ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ. Ειδικότερα, την ημέρα της έναρξης της ατομικής του επιχείρησης (28/03/2014), με το υπ' αριθμ. .... /28-03-2014 δελτίο αποστολής απεστάλησαν στον προσφεύγοντα από την παραπάνω επιχείρηση με έδρα στο ..... Θεσσαλονίκης, με σκοπό την πώληση, ένα ρυμουλκούμενο συγκρότημα μηχανημάτων σπαστήρος στερεών αποβλήτων και ένα φορτηγό αυτοκίνητο, για τα οποία εκδόθηκε το υπ' αριθμ. .... /31-03-2014 τιμολόγιο.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η πράξη που εκδόθηκε είναι μη νόμιμη, καθώς στην περίπτωση του δεν μπορεί να εφαρμοστεί το άρθρο 32 παρ. 1β του ν. 4172/2013, δεδομένου ότι με το με αριθμ. .... /31-03-2014 τιμολόγιο αγοράστηκε πάγιος εξοπλισμός επαγγελματικής χρήσης, για τον οποίο, σύμφωνα με το άρθρο 33 περ. ε' του ν. 4172/2013, δεν εφαρμόζεται η δαπάνη απόκτησης περιουσιακών στοιχείων.

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις του άρθρου 32 του ΚΦΕ ως ετήσια δαπάνη απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του φορολογουμένου λογίζονται και τα χρηματικά ποσά που πραγματικά καταβάλλονται για τη σύσταση κεφαλαίου επιχειρήσεων που λειτουργούν ατομικώς. Συνεπώς, κατά το φορολογικό έτος ίδρυσης της ατομικής επιχείρησης ελέγχονται ως προς την προέλευσή τους όλα τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται ως κεφάλαιο για την ίδρυσή της, ήτοι ελέγχεται η

**ύπαρξη κεφαλαίου που χρησιμοποιήθηκε, προκειμένου να τεθεί αυτή σε λειτουργία. Αυτό σημαίνει ότι εάν δεν τηρούνται βιβλία κατά το διπλογραφικό σύστημα, προκειμένου να θεμελιωθεί η ύπαρξη κεφαλαίου για την ίδρυση ατομικής επιχείρησης, θεωρείται κεφάλαιο το σύνολο των δαπανών που πραγματοποιήθηκαν για την θέση σε λειτουργία αυτής (ΔΕΔ 5149/2018).**

**Επειδή, περαιτέρω, βάσει της περ. ε' του άρθρου 33 του ΚΦΕ, η ετήσια αντικειμενική δαπάνη και η δαπάνη απόκτησης περιουσιακών στοιχείων δεν εφαρμόζονται για την αγορά πάγιου εξοπλισμού επαγγελματικής χρήσης από πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα. Εν προκειμένω, και σύμφωνα με τα όσα αναφέρονται στην οικεία έκθεση ελέγχου, τα μηχανήματα και ο εξοπλισμός που αναφέρονται στο επίμαχο τιμολόγιο απεστάλησαν στον προσφεύγοντα την ημέρα σύστασης της ατομικής του επιχείρησης και εξοφλήθηκαν άμεσα εντός τριών ημερών, χωρίς να ασκείται ακόμη επιχειρηματική δραστηριότητα και να έχει διενεργηθεί οποιοσδήποτε εμπορική πράξη. Συνεπώς, δεδομένου ότι η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος δεν τηρεί βιβλία κατά το διπλογραφικό σύστημα, ώστε να θεμελιωθεί η ύπαρξη κεφαλαίου για την ίδρυσή της, ορθώς ο έλεγχος θεώρησε ότι το χρηματικό ποσό των 160.500,00 ευρώ είναι το αρχικό κεφάλαιο που διέθεσε ο προσφεύγων προκειμένου να συστήσει την επιχείρηση και να τη θέσει σε παραγωγική λειτουργία.**

Επειδή, ο προσφεύγων, κατόπιν της αναπομπής της υπόθεσης στην Υπηρεσία μας από το Διοικητικό Πρωτοδικείου Σύρου, απέστειλε με μήνυμα ηλεκτρονικού ταχυδρομείου το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ..... ΕΙ 2022 ΕΜΠ / 28-12-2022 συμπληρωματικό υπόμνημα με πρόσθετα στοιχεία, ισχυριζόμενος ότι τα χρήματα για την αγορά των επίμαχων παγίων προέρχονται από δάνειο το οποίο έλαβε από τον πατέρα του ....., και προσκομίζει υπεύθυνη δήλωση και ανάλυση κεφαλαίου του πατέρα του, από την οποία προκύπτει ότι αυτός διέθετε τα χρήματα για να του τα δανείσει.

Στη συνέχεια η Υπηρεσία μας, με τη με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ..... ΕΞ 2023 ΕΜΠ / 10-01-2023 Κλήση προς ακρόαση, κάλεσε τον προσφεύγοντα να υποβάλει γραπτό υπόμνημα προκειμένου να εκθέσει τις απόψεις του και να προσκομίσει σχετικά αποδεικτικά στοιχεία ως προς την καταβολή του επικαλούμενου με το ως άνω μήνυμα ηλεκτρονικού ταχυδρομείου δανείου, ύψους 160.000 ευρώ.

Σε απάντηση ο προσφεύγων απέστειλε το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ..... ΕΙ 2023 ΕΜΠ / 17-01-2023 Υπόμνημα, με το οποίο προσκόμισε τραπεζικά έγγραφα που εμφανίζουν αναλήψεις του πατέρα του από τους τραπεζικούς του λογαριασμούς ύψους 125.000,00 ευρώ σε προγενέστερα έτη και επίσης αναλήψεις της μητέρας του ..... από κοινό με τον αδερφό της ..... λογαριασμό (εθνική τράπεζα) ύψους 79.071,00 ευρώ επίσης σε προγενέστερα έτη. Με τις εν λόγω αναλήψεις ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι γονείς του δεν τις είχαν αναλώσει και τις είχαν στο «σεντούκι» τους ήτοι ότι είχαν ταμειακά διαθέσιμα συνολικό ποσό 204.071,00 ευρώ, τα οποία και δάνεισε ο πατέρας του, ήτοι ποσό 160.000,00 ευρώ, τα οποία κατατέθηκαν στην τράπεζα και πληρώθηκε η προμηθεύτρια εταιρεία Γ. .... Α.Ε. ΑΦΜ ..... των επίμαχων παγίων.

Επειδή, στο άρθρο 34 παρ. 2 του ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά το κρινόμενο έτος, ορίζεται:  
**«2. Η Φορολογική Διοίκηση κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς της προηγούμενης παραγράφου υποχρεούται να λάβει υπόψη τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά, τα οποία αποδεικνύονται**



**από νόμιμα παραστατικά στοιχεία. Ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης για τα ποσά που ιδίως είναι:**

α) Πραγματικά εισοδήματα τα οποία αποκτήθηκαν από τον φορολογούμενο, τη σύζυγό του και τα εξαρτώμενα μέλη του και τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται με ειδικό τρόπο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις. Αν τα εισοδήματα αυτά αποκτήθηκαν στην αλλοδαπή, αναγνωρίζονται, εφόσον υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος στην Ελλάδα ή απαλλάσσονται νομίμως από αυτόν.

β) Χρηματικά ποσά που δεν θεωρούνται εισόδημα κατά τις ισχύουσες διατάξεις.

γ) Χρηματικά ποσά που προέρχονται από τη διάθεση περιουσιακών στοιχείων.

δ) Εισαγωγή συναλλάγματος που δεν εκχωρείται υποχρεωτικά στην Τράπεζα της Ελλάδος, εφόσον δικαιολογείται η απόκτησή του στην αλλοδαπή.....

**ε) Δάνεια, τα οποία έχουν ληφθεί και αποδεικνύονται με έγγραφα στοιχεία που φέρουν βέβαιη χρονολογία. Ειδικώς, όταν πρόκειται για την κάλυψη διαφοράς δαπάνης της προηγούμενης παραγράφου, κατά το ποσό που προέρχεται από δαπάνη του άρθρου 32 ....., το ποσό του δανείου λαμβάνεται υπόψη εφόσον από το οικείο έγγραφο αποδεικνύεται ότι έχει ληφθεί πριν από την πραγματοποίηση της σχετικής δαπάνης.**

στ) Δωρεά ή γονική παροχή χρηματικών ποσών για την οποία η οικεία φορολογική δήλωση έχει υποβληθεί μέχρι τη λήξη του έτους στο οποίο πραγματοποιήθηκε η σχετική δαπάνη.

ζ) Ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα έχει απαλλαγεί από το φόρο.

Για τον προσδιορισμό του κεφαλαίου αυτού ανά έτος, από τα πραγματικά εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο, τα οποία προκύπτουν από συμψηφισμό των θετικών και αρνητικών στοιχείων αυτών, από τα χρηματικά ποσά που ορίζονται στις περιπτώσεις β , γ , δ , ε και στ της παραγράφου αυτής και από οποιοδήποτε άλλο ποσό το οποίο αποδεδειγμένα έχει εισπραχθεί, εκπίπτουν οι δαπάνες που προσδιορίζονται στα άρθρα 31 και 32, ανεξάρτητα αν απαλλάσσονται της εφαρμογής των άρθρων αυτών. Αν δεν υπάρχουν δαπάνες με βάση το άρθρο 31 ή αν το ποσό τους είναι μικρότερο από τις τρεις χιλιάδες (3.000) ευρώ προκειμένου για άγαμο και πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ προκειμένου για συζύγους, το ποσό που πρέπει να εκπέσει προσδιορίζεται με βάση την κοινωνική, οικονομική και οικογενειακή κατάσταση των φορολογουμένων και τις αποδεδειγμένες δαπάνες διαβίωσής τους και σε καμιά περίπτωση δεν μπορεί να είναι κατώτερο των τριών χιλιάδων (3.000) και πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ, αντίστοιχα.

Κάθε ποσό που καταβλήθηκε για την απόκτηση των εσόδων των παραπάνω περιπτώσεων τα μειώνει και η διαφορά που προκύπτει λαμβάνεται υπόψη για την κάλυψη ή τον περιορισμό της συνολικής ετήσιας δαπάνης, εκτός αν τα ποσά αυτά έχουν ληφθεί υπόψη κατά τον προσδιορισμό του εισοδήματος του έτους που καταβλήθηκαν και ο φορολογούμενος επικαλείται ανάλωση κεφαλαίου του έτους αυτού.

.....»

Επειδή οι παραπάνω διατάξεις ερμηνεύτηκαν με την ΠΟΛ. 1076/26.3.2015, στην οποία αναφέρονται τα εξής:

«Με τις διατάξεις των άρθρων 30 - 34 του Ν.4172/2013 θεσπίζεται εναλλακτικός τρόπος υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας όταν το τεκμαρτό εισόδημα του φυσικού προσώπου είναι υψηλότερο από το συνολικό εισόδημά του. 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. 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 ΚΦΕ, είναι μικρότερο του τεκμαρτού εισοδήματος (αντικειμενικές δαπάνες και δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων), τότε η διαφορά που θα προκύψει θα φορολογηθεί εκτός και αν καλυφθεί ή περιορισθεί σύμφωνα με τις διατάξεις που ορίζονται στο άρθρο 34. Ειδικότερα, ορίζονται τα ακόλουθα:

.....

#### **Άρθρο 34 Διαφορά εισοδήματος και υπολογισμός του φόρου αυτής**

##### **Μείωση της διαφοράς**

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 34 η Φορολογική Διοίκηση κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς, που προκύπτει με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 1 του ίδιου άρθρου, υποχρεούται να λάβει υπόψη της τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά που εισπράχθηκαν και τα οποία αποδεικνύονται με νόμιμα παραστατικά στοιχεία. Αν τα ποσά αυτά έχουν απλώς πιστωθεί, χωρίς να έχουν εισπραχθεί δεν μπορούν να ληφθούν υπόψη κατά την εφαρμογή, αυτής της περίπτωσης, καθόσον δεν είναι δυνατόν, να χρησιμοποιηθούν εφόσον δεν εισπράχθηκαν.

**Ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης της συνδρομής των προϋποθέσεων για τα ποσά αυτά που περιορίζουν τη διαφορά μεταξύ συνολικού εισοδήματος και τεκμαρτού εισοδήματος.**

Στο νόμο αναφέρονται ενδεικτικά ορισμένες κατηγορίες εισοδημάτων ή εσόδων που περιορίζουν την πιο πάνω διαφορά. Τονίζεται ότι και οποιοδήποτε άλλο έσοδο που δεν αναφέρεται ρητά στο νόμο (π.χ. κέρδη από λαχεία) λαμβάνεται υπόψη, εφόσον αποδεικνύεται η είσπραξη του, η φορολόγηση του ή η απαλλαγή του από τη φορολογία.

Τα ποσά που ιδίως λαμβάνονται υπόψη για την κάλυψη ή τον περιορισμό της υπόψη διαφοράς είναι τα εξής:

.....

**ε) Δάνεια τα οποία έχουν ληφθεί και αποδεικνύονται με έγγραφα στοιχεία ότι φέρουν βέβαιη χρονολογία. Απαιτείται συμβολαιογραφικό έγγραφο ή ιδιωτικό έγγραφο με βέβαιη χρονολογία, που να αποδεικνύει τη σύναψη δανείου και την καταβολή των χρηματικών ποσών που καταβλήθηκαν το κρίσιμο φορολογικό έτος. Σύμβαση δανείου που έχει καταρτιστεί στο εξωτερικό, απαιτείται επίσημη μετάφρασή της στα ελληνικά. Επίσης, απαιτείται βεβαίωση εισαγωγής συναλλάγματος για τα εν λόγω ποσά και πιστοποιητικό ευρωποίησης αν είναι σε ξένο νόμισμα.**

**Επίσης, όταν πρόκειται για κάλυψη δαπάνης απόκτησης περιουσιακού στοιχείου από εκείνα που αναφέρονται στο άρθρο 32 πρέπει να αποδεικνύεται ότι το δάνειο λήφθηκε πριν από την πραγματοποίηση της σχετικής δαπάνης.**

Αν η σύναψη δανείου προκύπτει από λογιστικά βιβλία, τότε απαιτείται σχετική βεβαίωση από την επιχείρηση.

.....

στ) Δωρεά χρηματικών ποσών ή γονική παροχή χρημάτων για τις οποίες η οικεία φορολογική δήλωση (δωρεάς ή γονικής παροχής) έχει υποβληθεί μέχρι τη λήξη του έτους στο οποίο πραγματοποιήθηκε η σχετική δαπάνη.

.....»

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τις θέσεις της Διοίκησης, και συγκεκριμένα, όπως έχει γίνει δεκτό με το υπ' αριθμ. ....../1772/Α0012/15.2.2002 έγγραφο, στην περίπτωση που ιδιωτικό συμφωνητικό δανείου μεταξύ ιδιωτών προσκομίζεται για θεώρηση ή για χαρτοσήμανση εκπρόθεσμα (και θεωρείται ή χαρτοσημαίνεται) μετά την πραγματοποίηση της σχετικής δαπάνης δεν μπορεί να θεωρηθεί έγγραφο στοιχείο που φέρει βέβαιη χρονολογία, από τα οποία μάλιστα να αποδεικνύεται ότι το αναφερόμενο ποσό του δανείου έχει ληφθεί πριν από την πραγματοποίηση της σχετικής δαπάνης και κατά συνέπεια δεν λαμβάνεται υπόψη κατά την εφαρμογή του άρθρου 19 του ν.2238/1994. Επιπρόσθετα όταν ο φορολογούμενος επικαλείται δάνειο για τον περιορισμό της τεκμαρτής διαφοράς εισοδήματος της παραγρ.1 του άρθρου 19 του ν.2238/1994 η φορολογούσα αρχή ερευνά σε κάθε περίπτωση την τυχόν εικονικότητα του δανείου. Ειδικότερα, ερευνά αν ο δανειστής είχε τη δυνατότητα να χορηγήσει το δάνειο, αν έγινε η ανάληψη του ποσού του δανείου σε προηγούμενο έτος ή κατά τη διάρκεια του έτους στο οποίο ο φορολογούμενος το επικαλείται, αν εκπληρώθηκαν εκτός της χαρτοσήμανσης και οι τυχόν άλλες φορολογικές υποχρεώσεις που απορρέουν από τη σχετική σύμβαση, καθώς επίσης και ο τρόπος εξόφλησης του δανείου, δεδομένου ότι οι τοκοχρεολυτικές δόσεις απόσβεσης των δανείων συνιστούν τεκμήρια για τον καταβάλλοντα (περίπτ. στ' άρθρου 17 του ν.2238/1994) (σχετ. 1108739/1772/Α0012/15.5.2002 έγγραφο).»

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με το με αριθμ. πρωτ. ....../405/Α0012 έγγραφο, όσον αφορά το δανειστή, επειδή όπως προαναφέρθηκε η χορήγηση δανείου αποτελεί τεκμήριο, έχει την υποχρέωση να το δηλώσει στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του, διαφορετικά εκτός από την έκδοση του σχετικού Φ. Ε. υπόκειται τις κυρώσεις του άρθρου 4 του Ν.2523/1997 που προβλέπει πρόστιμα σε περιπτώσεις φορολογικών παραβάσεων. Ωστόσο, το θέμα ως πραγματικό (σκοπός δανείου κ.λπ.) ανήκει στην ελεγκτική αρμοδιότητα του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. ο οποίος εξετάζοντας τα πραγματικά στοιχεία και περιστατικά θα αποφασίσει αν το εν λόγω δάνειο θα γίνει δεκτό για την κάλυψη της προστιθέμενης διαφοράς τεκμηρίου που προέκυψε.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω διατάξεων και εγκυκλίων οδηγιών, συνάγεται ότι, προκειμένου να χρησιμοποιηθεί ένα δάνειο με τη μορφή ιδιωτικού συμφωνητικού για κάλυψη τεκμηρίων θα πρέπει να συντρέχουν, και μάλιστα αθροιστικά, οι ακόλουθες προϋποθέσεις: α) Το δάνειο να είναι πραγματικό, β) ο σκοπός του δανείου να έχει άμεση σχέση με το προς κάλυψη τεκμήριο, γ) το έγγραφο να φέρει βέβαιη χρονολογία θεωρημένη από αρμόδια αρχή και δ) το δάνειο να έχει ληφθεί πριν την πραγματοποίηση της σχετικής δαπάνης.

Επειδή, ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης της συνδρομής των προϋποθέσεων για τα ποσά αυτά που περιορίζουν τη διαφορά μεταξύ συνολικού εισοδήματος και τεκμαρτού εισοδήματος.

Επειδή, σύμφωνα με την ελληνική νομολογία αλλά και με το άρθρο 5 του Συντάγματος περί αρχής ελευθερίας των συμβάσεων, καταρχήν αναγνωρίζεται το δάνειο μεταξύ ιδιωτών ως μέσο χρηματοδότησης των δαπανών τους (προσωπικών ή επαγγελματικών). **Κρίσιμο στοιχείο για τη φορολογική του αναγνώριση είναι η μη εικονικότητά του, γεγονός που αποτελεί θέμα πραγματικό.** Για την απόδειξη της μη εικονικότητάς του αξιολογούνται από τον έλεγχο ενδεικτικά τα ακόλουθα:

- η σχετική σύμβαση να φέρει βέβαιη ημερομηνία,
- να υπάρχει η δυνατότητα του δανειστή για την παροχή του ποσού του δανείου (φορολογικό απόθεμα),
- να αναφέρεται ρητά στη σύμβαση ο σκοπός του δανείου,
- να αποδεικνύεται η μεταβίβαση του αντικειμένου του δανείου (χρήματα ή άλλη παροχή) από το δανειστή στο δανειζόμενο,
- να έχουν τηρηθεί τα βασικά στοιχεία του δανεισμού κατά τη συνήθη επιχειρηματική πρακτική, όπως ο τόκος, οι περιοδικές καταβολές προς επιστροφή του κεφαλαίου.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 257 παρ. 3 του ν. 4700/2020:

*«3. Η χρονολογία των ιδιωτικών εγγράφων καθίσταται βέβαιη για τους τρίτους μόνον όταν αυτά θεωρηθούν από συμβολαιογράφο ή από άλλο αρμόδιο κατά τον νόμο δημόσιο υπάλληλο. Αλλιώς, ως βέβαιη χρονολογία ιδιωτικού εγγράφου θεωρείται εκείνη του θανάτου ενός από αυτούς που το έχει υπογράψει ή η χρονολογία του δημόσιου εγγράφου στο οποίο τυχόν το ιδιωτικό έγγραφο μνημονεύεται κατά τα ουσιώδη μέρη το περιεχόμενό του ή εκείνη της επέλευσης γεγονότος που καθιστά κατά ανάλογο τρόπο αναμφισβήτητη τη χρονολογία του.»*

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 65 του Κ.Φ.Δ. 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, στην υπό εξέταση περίπτωση, ο προσφεύγων προκειμένου να καλύψει το αρχικό κεφάλαιο που διέθεσε προκειμένου να συστήσει και να θέσει σε παραγωγική λειτουργία την επιχείρησή του, ύψους 160.500,00 ευρώ, επικαλείται δάνειο από τον πατέρα του, ύψους 160.000 ευρώ.

Επειδή, όπως αναφέρθηκε, σύμφωνα με την ελληνική νομολογία αλλά και τις θέσεις της Διοίκησης, κρίσιμο στοιχείο για τη φορολογική αναγνώριση του δανείου είναι η μη εικονικότητά του, γεγονός που αποτελεί θέμα πραγματικό, το οποίο διαπιστώνεται από στοιχεία τα οποία του προσδίδουν καταρχάς βέβαιη χρονολογία χορήγησής του. Από την εξέταση των προσκομιθέντων με τα υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ..... ΕΙ 2022 ΕΜΠ / 28-12-2022 και ΔΕΔ ..... ΕΙ 2023 ΕΜΠ / 17-01-2023 υπομνήματα στοιχείων, ως προς τη συνδρομή των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις κείμενες φορολογικές διατάξεις για την αναγνώριση δανείου προς κάλυψη τεκμηρίου απόκτησης περιουσιακού στοιχείου, διαπιστώνεται ότι η με ημερομηνία 31/03/2014 επίμαχη υπεύθυνη δήλωση του πατέρα του προσφεύγοντος ..... **δε φέρει βέβαιη ημερομηνία**, δεδομένου ότι κατά τη βεβαίωση του

ιδιόχειρου της υπογραφής από την Ελληνική Αστυνομία **πρέπει να αναγράφονται ο τόπος, η χρονολογία, ο τίτλος, το ονοματεπώνυμο και ο βαθμός του οργάνου που ενεργεί τη βεβαίωση, την οποία υπογράφει και σφραγίζει με τη σφραγίδα της Υπηρεσίας.** Εν προκειμένω, η επίμαχη υπεύθυνη δήλωση δε φέρει τίποτα από τα παραπάνω, παρά μια στρογγυλή σφραγίδα, η οποία μάλιστα είναι δυσανάγνωστη, γεγονός που την καθιστά ανίσχυρη ενώπιον της φορολογικής αρχής. Περαιτέρω, στη με αριθμ. καταχώρισης ...../29-06-2016 δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 του ....., δεν έχει δηλωθεί από την πλευρά του πατέρα του το ποσό του δανείου στον κωδικό 759 «δαπάνη που καταβάλατε για χορήγηση δανείων προς οποιονδήποτε», ενώ το επικαλούμενο δάνειο ούτε είχε κατατεθεί και χαρτοσημανθεί στην αρμόδια φορολογική αρχή, ώστε το γεγονός αυτό να του προσδώσει βέβαιη χρονολογία. Συνεπώς, η προσκομισθείσα υπεύθυνη δήλωση δε συνιστά έγγραφο ικανό να αποδείξει ότι το ποσό των 160.000 ευρώ είχε πράγματι ληφθεί ως δάνειο από τον προσφεύγοντα κατά το υπό κρίση φορολογικό έτος 2014. Περαιτέρω ο επικαλούμενος, πίνακας ανάλυσης του πατέρα, σε συνδυασμό με τις επικαλούμενες αναλήψεις προγενεστέρων ετών (2007-2012), δεν αποδεικνύει και την ύπαρξη μετρητών εκτός τραπεζικού συστήματος κατά το τέλος της προηγούμενης από το 2014 χρήσης, καθώς σύμφωνα με τις αποφάσεις και τις θέσεις της Διοίκησης για να ληφθεί υπόψη και να αξιολογηθεί ο ισχυρισμός του φορολογούμενου περί δυνατότητας διακράτησης ταμειακών διαθεσίμων εκτός τραπεζικού συστήματος θα πρέπει να τεκμηριώνεται από την πλευρά του ότι τα υπόλοιπα των τραπεζικών διαθεσίμων υπολείπονται σε κάθε περίπτωση του πραγματικού διαθέσιμου και μη αναλωθέντος κεφαλαίου (πραγματικό εισόδημα, καθώς και το πραγματικό αναλωθέν ποσό για αγορές (ακινήτων, Ε.Ι.Χ, επενδυτικών αγαθών, κ.λπ.) και λοιπές δαπάνες (όχι τεκμαρτές). Επίσης σημειώνεται ότι οι επικαλούμενες αναλήψεις αφορούν λογαριασμούς στους οποίους υφίστανται και λοιποί συνδικαιούχοι, γεγονός το οποίο δεν αποκλείει οι αναλήψεις να έχουν πραγματοποιηθεί και από τους λοιπούς συνδικαιούχους και να μην αφορούν τη μητέρα ή τον πατέρα του προσφεύγοντος.

**Επειδή,** πέραν των ανωτέρω και σε κάθε περίπτωση επισημαίνεται ότι ενώ ζητήθηκαν, δεν προσκομίσθηκαν λοιπά στοιχεία, πέραν της επικαλούμενης υπεύθυνης δήλωσης, **από τα οποία να αποδεικνύεται ότι η επίμαχη δανειοδότηση έλαβε πράγματι χώρα,** όπως π.χ. θα ήταν παραστατικά μεταφοράς του ποσού του δανείου από τραπεζικούς λογαριασμούς με δικαιούχο τον πατέρα του, είτε κατάθεση του επίμαχου ποσού μέσω τραπεζής, δεδομένου ότι το εν λόγω ποσό των 160.000 ευρώ, σύμφωνα με όσα ισχυρίζεται ο προσφεύγων δόθηκε σε μετρητά από χρήματα που οι γονείς του είχαν στο «σεντούκι» τους. Ήτοι δεν προσκομίσθηκε καμία πληροφορία ως προς την τροφοδότηση του τραπεζικού λογαριασμού από τον οποίο εξοφλήθηκε στη συνέχεια ο προμηθευτής του πάγιου εξοπλισμού ..... Α.Ε., ώστε να τεκμηριώνεται ότι όντως χορηγήθηκαν χρήματα από τον πατέρα και χρησιμοποιήθηκαν αποκλειστικά για την αγορά του παγίου εξοπλισμού.

**Επειδή** η επίκληση ενός πραγματικού γεγονότος δεν αρκεί από μόνη της, αλλά ο συναλλασσόμενος οφείλει να το αποδεικνύει με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο. Εν προκειμένω, ο προσφεύγων, που φέρει το βάρος απόδειξης της επίμαχης δανειοδότησης, δεν απέδειξε αυτήν με οποιονδήποτε τρόπο, καθόσον δεν προσκόμισε κανένα δικαιολογητικό ικανό να αποδείξει το ισχυρισμό του. Συνεπώς, βάσει των ανωτέρω, δεν συντρέχουν στην εξεταζόμενη περίπτωση οι προϋποθέσεις

σύστασης ή συνομολόγησης δανείου κατά το άρθρο 806 του Αστικού Κώδικα και τις προαναφερόμενες κείμενες φορολογικές διατάξεις.

**Επειδή** επιπρόσθετα, με την ενδικοφανή του προσφυγή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο οι πράξεις που εκδόθηκαν βάσει του ελέγχου είναι άκυρες, διότι η εντολή ελέγχου δεν έχει διάρκεια, ενώ ρητώς από το νόμο αναφέρεται ότι η διάρκειά της δεν μπορεί να ξεπεράσει τους εννιά μήνες. Ωστόσο, η Υπηρεσία μας με αποφάσεις της έχει πάρει θέση ως προς το ζήτημα αυτό, κρίνοντας ότι τυχόν υπέρβαση της διάρκειας του ελέγχου από τα όργανα δε δημιουργεί ακυρότητα των καταλογισμών (ΔΕΔ 333/2021). Περαιτέρω, το ΣΤΕ με τη με αριθμ. 2341/2017 απόφασή του επανέλαβε την υφιστάμενη επί του θέματος νομολογία, με βάση την οποία έχει κριθεί ότι δεν υφίσταται υποχρέωση ολοκλήρωσης του ελέγχου εντός συγκεκριμένου χρόνου από τότε που δόθηκε εντολή για τη διενέργειά του, υπό την προϋπόθεση πάντως ότι το δικαίωμα της φορολογικής αρχής για την έκδοση των σχετικών πράξεων και την επιβολή των αναλογουσών επιβαρύνσεων δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή (πρβλ. ΣΤΕ 309/2012, ΣΤΕ 4265/2001). Με βάση τα παραπάνω, οι προσβαλλόμενες διοικητικές πράξεις, δεδομένου ότι στηρίζονται σε έγκυρη εντολή ελέγχου, ο οποίος έλαβε χώρα μέσα νόμιμα στα πλαίσια της πενταετούς παραγραφής, σύμφωνα με το άρθρο 36 του ΚΦΔ, είναι καθόλα νόμιμες, ο δε ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί ακυρότητας αυτών λόγω μη αναφοράς στη διάρκεια της εντολής ελέγχου, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

**Επειδή** σύμφωνα με την ΠΟΛ.137/4.5.1987 “Διαδικασία καταβολής του φόρου προστιθέμενης αξίας των επενδυτικών αγαθών”:

*«1. Ο φόρος προστιθέμενης αξίας που αναλογεί στην εισαγωγή ή την αγορά στο εσωτερικό καινούργιου μηχανολογικού και λοιπού εν γένει εξοπλισμού που πραγματοποιείται από βιομηχανικές, βιοτεχνικές, μεταλλευτικές, λατομικές και ξενοδοχειακές επιχειρήσεις, καθώς και από αγροτικές επιχειρήσεις που έχουν ενταχθεί (υποχρεωτικά ή προαιρετικά) στο κανονικό καθεστώς του Φ.Π.Α., καταβάλλεται από τον ίδιο τον επενδυτή (εισαγωγέα-αγοραστή) με την πρώτη προσωρινή δήλωση, που υποβάλλεται μετά την εισαγωγή ή αγορά, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του Ν.1642/1986 και με τη διαδικασία που προβλέπεται πιο κάτω.*

*Στην έννοια του παραπάνω εξοπλισμού περιλαμβάνονται κυρίως τα μηχανήματα, εξαρτήματα και λοιπά όργανα, καθώς και τα ανταλλακτικά αυτών εφόσον εισάγονται ή αγοράζονται μαζί με τα μηχανήματα ή λοιπά όργανα. Επίσης, στην έννοια του παραπάνω εξοπλισμού περιλαμβάνονται και τα θερμοκήπια, θερμαινόμενα ή μη, καθώς και τα μηχανήματα, εξαρτήματα, μεταλλικές και ξύλινες κατασκευές και λοιπά όργανα που συγκροτούν θερμαινόμενα ή μη θερμοκήπια.*

*2. Ο επενδυτής που πρόκειται να εισάγει ή αγοράσει στο εσωτερικό τα πιο πάνω επενδυτικά αγαθά, υποβάλλει στον αρμόδιο για την επιβολή του Φ.Π.Α. οικονομικό έφορο, αίτηση με την οποία ζητάει έγκριση για εισαγωγή ή αγορά χωρίς την καταβολή του αναλογούντος φόρου προστιθέμενης αξίας. Στην αίτηση αυτή ο επενδυτής επισυνάπτει τα πιο κάτω δικαιολογητικά:*

*α) Αναλυτικό πίνακα εις διπλούν κατά τελωνείο ή προμηθεύτρια επιχείρηση, στον οποίο αναγράφει τα αγαθά τα οποία πρόκειται να εισάγει ή να αγοράσει στο εσωτερικό, την ποσότητα και την αξία αυτών, το αρμόδιο τελωνείο εισαγωγής ή το ονοματεπώνυμο ή επωνυμία και τη διεύθυνση της προμηθεύτριας*

επιχείρησης όταν πρόκειται για αγορά στο εσωτερικό, καθώς και τον Α.Φ.Μ. και την αρμόδια οικονομική εφορία της επιχείρησης αυτής.

β) Υπεύθυνη δήλωση του Ν.1599/1986 στην οποία δηλώνεται υπεύθυνα ότι ο αιτών είναι επενδυτής που σκοπεύει να ιδρύσει, επεκτείνει ή να εκσυγχρονίσει βιομηχανική, βιοτεχνική, μεταλλευτική, λατομική, ξενοδοχειακή ή αγροτική επιχείρηση, ο τόπος εγκατάστασης της επιχείρησης, ότι δεν πρόκειται για απαλλασσόμενη από το Φ.Π.Α. επιχείρηση και ότι τα αγαθά που περιγράφονται στον ανωτέρω πίνακα είναι απαραίτητα για την πραγματοποίηση της επένδυσης.

γ) Προκειμένου για θερμοκήπια ή υλικά που ενσωματώνονται στα θερμοκήπια, υποβάλλει επιπλέον βεβαίωση της Δ/νσης Δενδροκηπευτικής του Υπουργείου Γεωργίας ή των κατά περίπτωση εξουσιοδοτημένων περιφερειακών υπηρεσιών του Υπουργείου Γεωργίας, με την οποία βεβαιώνεται ότι υπάρχει άδεια σκοπιμότητας εγκατάστασης θερμοκηπίου στο όνομα του αιτούντος και ότι τα αγαθά που αναφέρονται στον ανωτέρω πίνακα, προορίζονται να συγκροτήσουν θερμοκήπιο.

δ) Βεβαίωση της αρμόδιας κατά περίπτωση αρχής για τυχόν υποβολή αίτησης ή τυχόν υπαγωγή σε αναπτυξιακό νόμο ή άλλο καθεστώς εθνικής ή κοινοτικής ενίσχυσης της επένδυσης.

3. Ο Οικονομικός Έφορος, αφού διαπιστώσει ότι πρόκειται για επιχείρηση της παραγράφου 1, η οποία έχει εγγραφεί στο μητρώο των υποκειμένων στο Φ.Π.Α., χορηγεί βεβαίωση για τη συνδρομή των προϋποθέσεων παράδοσης στον αιτούντα χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας των αγαθών, που αναγράφονται στον ανωτέρω πίνακα, επισυνάπτοντας σ' αυτήν θεωρημένο αντίτυπο του πίνακα αυτού. Η βεβαίωση αυτή προσαρτάται στο σχετικό τελωνειακό παραστατικό ή κατά περίπτωση στο στέλεχος του τιμολογίου του προμηθευτή.

4. Το αρμόδιο τελωνείο, στο οικείο παραστατικό θα χρεώσει τον αναλογούντα Φ.Π.Α., τον οποίο όμως δε θα εισπράξει, αναγράφοντας σ' αυτό την ένδειξη "Ο αναλογών ΦΠΑ θα καταβληθεί με την προσωρινή δήλωση του επενδυτή βάσει της απόφασης Π.2869/2389/4.5.1987".

Αντίγραφο του παραστατικού αυτού αποστέλλει στην οικονομική εφορία, η οποία έχει εκδώσει την ανωτέρω βεβαίωση.

Αντίστοιχα, η προμηθεύτρια επιχείρηση θα εκδώσει τιμολόγιο ή τιμολόγιο πώλησης-δελτίο αποστολής, στο οποίο θα χρεώσει τον αναλογούντα ΦΠΑ, τον οποίο δε θα εισπράξει, αναγράφοντας σ' αυτό την ένδειξη "Δεν εισπράττεται ΦΠΑ-Υπόχρεος για την καταβολή του είναι ο αγοραστής με την προσωρινή δήλωση βάσει της απόφασης Π.2869/2389/4.5.1987".

5. Ο αγοραστής-επενδυτής υποχρεούται να προσκομίσει στον οικονομικό έφορο, που έχει εκδώσει την ανωτέρω βεβαίωση, αντίγραφο του τιμολογίου που εξέδωσε η προμηθεύτρια επιχείρηση εντός μηνός από την ημερομηνία έκδοσής του.

.....»

**Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' του ΚΦΔ, ορίζεται:**

«1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:

α) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα δήλωση ή υποβάλλει ελλιπή πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου,  
.....»

**Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 54 παρ. 2 περ. η' του ΚΦΔ:**

«2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:

α) εκατό (100) ευρώ, σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής σχετικά με την περίπτωση α' της παραγράφου 1 και, στις φορολογίες κεφαλαίου, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων α' , β' , γ' , δ' σ' και ιγ' της παραγράφου 1,  
.....»

**Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 61 του ΚΦΔ:**

«1. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά απαλλαγή από τόκους ή πρόστιμα σε περίπτωση ανωτέρας βίας. Απαλλαγή δεν χορηγείται, αν δεν έχουν εξοφληθεί, πριν από το αίτημα απαλλαγής, όλοι οι φόροι για τους οποίους επιβλήθηκαν τα πρόστιμα. Απαλλαγή δεν χορηγείται για τόκους και πρόστιμα που επιβάλλονται για ανακριβή δήλωση, καθώς και για τα πρόστιμα που επιβάλλονται για παραβάσεις φοροδιαφυγής.

2. Το αίτημα απαλλαγής απευθύνεται στον Γενικό Γραμματέα και:

α) υποβάλλεται εγγράφως,

β) περιέχει τα στοιχεία και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογουμένου,

γ) φέρει την υπογραφή του φορολογουμένου ή νόμιμα εξουσιοδοτημένου προσώπου, και

δ) περιγράφει όλα τα γεγονότα και περιλαμβάνει τα αποδεικτικά στοιχεία που αποδεικνύουν την ανωτέρα βία.  
.....»

**Επειδή με την ΠΟΛ. 1252/20.11.2015 διευκρινίστηκαν τα εξής:**

**«II. ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΩΝ ΑΡΘΡΩΝ 53-62**  
.....

**2. Διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρο 54)**

α) Μη υποβολή, εκπρόθεσμη υποβολή, ελλιπής υποβολή δηλώσεων από τις οποίες δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου και δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα (παρ. 1 περ. α')

Για κάθε παράβαση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης, από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου (πιστωτικές και μηδενικές δηλώσεις), καθώς και φορολογικής δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα, η οποία αφορά φορολογικά έτη, υποθέσεις και περιόδους από 1.1.2014 και μετά, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό (100) ευρώ (περ. α' της παρ. 1 σε συνδυασμό με την περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 54). Δηλώσεις πληροφοριακού χαρακτήρα είναι, μεταξύ άλλων, οι καταστάσεις φορολογικών στοιχείων πελατών-προμηθευτών της παρ. 3 του άρθρου 14, οι ανακεφαλαιωτικοί πίνακες ενδοκοινοτικών συναλλαγών, τα έντυπα προϋπολογιστικού και απολογιστικού κόστους, οι γνωστοποιήσεις, οι δηλώσεις μητρώου (πλην της δήλωσης εγγραφής στο φορολογικό μητρώο), η δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης κ.λπ.  
.....

**13. Απαλλαγή λόγω ανωτέρας βίας (άρθρο 61)**



Με τις διατάξεις του άρθρου 61 παρέχεται η δυνατότητα στον φορολογούμενο να ζητά απαλλαγή από τόκους και πρόστιμα λόγω ανωτέρας βίας, υπό την προϋπόθεση της εξόφλησης πριν την υποβολή του αιτήματος όλων των φόρων για τους οποίους επιβλήθηκαν τα πρόστιμα.

Απαλλαγή μπορεί να χορηγηθεί για τις εκπρόθεσμες δηλώσεις καθώς και για τόκους ή πρόστιμα που έχουν επιβληθεί λόγω παράλειψης υποβολής δήλωσης. Δεν χορηγείται απαλλαγή για τόκους και πρόστιμα που επιβάλλονται για ανακριβή δήλωση ή για παραβάσεις φοροδιαφυγής.

Λαμβάνοντας υπόψη την κείμενη νομοθεσία και νομολογία, ως περίπτωση ανωτέρας βίας γενικά θα μπορούσε να θεωρηθεί οποιοδήποτε ανυπαίτιο για το φορολογούμενο, έκτακτο ή εξαιρετικής φύσης γεγονός, το οποίο δεν αναμενόταν και δεν ήταν δυνατό να προληφθεί ή να αποτραπεί παρά την επίδειξη από πλευράς του κάθε δυνατής επιμέλειας και σύνεσης, ανεξάρτητα εάν το γεγονός είναι αντικειμενικό (φυσικές καταστροφές κλπ.) ή όχι. Τα γεγονότα αυτά, εφόσον αποδεικνύονται με τα στοιχεία που υποβάλλει ο φορολογούμενος, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 61, εκτιμώνται από το αρμόδιο όργανο, το οποίο χορηγεί την απαλλαγή κατά την κρίση του.

Σύμφωνα με τα οριζόμενα στην αριθμ. Δ6Α ..... ΕΞ/2014 25.2.2014 Απόφαση ΓΓΔΕ (Β'478 και 558), όπως ισχύει, το αίτημα της απαλλαγής απευθύνεται εγγράφως στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδιος για την επιδίωξη της είσπραξης της οφειλής, περιέχει τα στοιχεία και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου και φέρει την υπογραφή του ή του νόμιμα από αυτόν εξουσιοδοτημένου προσώπου και περιγράφει όλα τα γεγονότα και περιλαμβάνει τα αποδεικτικά στοιχεία που αποδεικνύουν την ανωτέρα βία. Επί της απαλλαγής εκδίδεται εντός τριάντα (30) ημερών απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδια για την επιδίωξη της είσπραξης της οφειλής «με εντολή Γενικού Γραμματέα», η οποία κοινοποιείται στο φορολογούμενο κατά το άρθρο 5. Σε περίπτωση παρέλευσης της ανωτέρω προθεσμίας τεκμαίρεται ότι το σχετικό αίτημα έχει απορριφθεί.

Επισημαίνεται, τέλος, ότι αίτημα απαλλαγής λόγω ανωτέρας βίας μπορεί να υποβληθεί και για τόκους εκπρόθεσμης καταβολής που έχουν υπολογιστεί επί προστίμου.»

**Επειδή στο άρθρο 65 του 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, στο με αριθμ. ....../14-12-2018 Πληροφοριακό Δελτίο της Δ.Ο.Υ. Νάξου, το οποίο απεστάλη στη Δ.Ο.Υ. Σύρου, αναφέρεται ότι ο προσφεύγων υπέβαλε εκπρόθεσμα στις 31/10/2014 τη γνωστοποίηση των τιμολογίων αγοράς των επενδυτικών αγαθών που περιγράφονται στις υπ' αριθμ. ....../01-04-2014 και ....../01-04-2014 βεβαιώσεις απαλλαγής Φ.Π.Α., και όχι εντός μηνός από την έκδοσή τους, όπως ορίζεται στην παρ. 5 της ΠΟΛ.137/1987. Ο προσφεύγων, στο με αριθμ. πρωτ. ....../04-11-2019 Υπόμνημα - Απάντηση στο με αριθμ. ....../03-10-2019 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου ισχυρίστηκε σχετικά με την εκπρόθεσμη γνωστοποίηση των τιμολογίων αγοράς που αφορούν τις υπ' αριθμ. ....../01-04-2014 και ....../01-04-2014 ότι δεν προέβη εμπρόθεσμα στην εν λόγω γνωστοποίηση για λόγους ανωτέρας βίας. Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αναφέρει ότι το τιμολόγιο με αριθμό ....../31-03-2014 εκδόθηκε και παρελήφθη από αυτόν στις 31/03/2014 μετά το πέρας της εργασίας της**

φορολογικής αρχής και το γνωστοποίησε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. την επομένη ήτοι την 01/04/2014, χωρίς ωστόσο να προσκομίσει κανένα στοιχείο που να αποδεικνύει τον παραπάνω ισχυρισμό.

**Επειδή** επιπλέον ο προσφεύγων επικαλείται παραβίαση της αρχής αμεροληψίας, της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και κατάχρηση εξουσίας. Ωστόσο, η δημόσια Διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις του άρθρου 26 παρ. 2 των άρθρων 43, 50 82 και 83 και του άρθρου 95 παρ. 1 του Συντάγματος (Στε2987/1994 και 8272/1992), η οποία συνεπάγεται ότι η Διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος. Στην υπό κρίση περίπτωση, ο προσφεύγων υπέβαλε τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, χωρίς να αναγράψει στον κωδικό 743 «αγορά επιχειρήσεων, εταιρικών μεριδίων και χρεογράφων γενικά...» το χρηματικό ποσό των 160.500,00 ευρώ που κατέβαλε για την σύσταση της ατομικής του επιχείρησης και επιπρόσθετα προέβη σε εκπρόθεσμη γνωστοποίηση του τιμολογίου αγοράς των επενδυτικών αγαθών που περιγράφονται στις υπ' αριθμ. ..../01-04-2014 και ...../01-04-2014 βεβαιώσεις απαλλαγής Φ.Π.Α., κατά παράβαση των διατάξεων της παρ. 5 της ΠΟΛ.137/04-05-1987 και του άρθρου 54 παρ. 1α του ν.4174/2013. Συνεπώς, ορθά και σύννομα επιβλήθηκαν οι προβλεπόμενες κυρώσεις από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή πράξεις.

**Επειδή**, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 02/12/2019 οικείες εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 της Δ.Ο.Υ. Σύρου, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

#### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 17/03/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ....., ΑΦΜ ....., και την επικύρωση: α) της υπ' αριθμ. ..../02-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου, φορολογικού έτους 2014, και β) της υπ' αριθμ. ..../02-12-2019 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου, φορολογικού έτους 2014.

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

- Φορολογία εισοδήματος

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ					
		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	Ατομικό	13.150,96	158.080,00	158.080,00	144.929,04
	της συζύγου				
ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό		58.780,28	58.780,28	58.780,28
Προκαταβολή φόρου			17.634,08	17.634,08	17.634,08
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.					
Ειδική εισφορά Αλληλεγγύης					
Τέλος Επιτηδεύματος					
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης					
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ</b>			<b>76.414,36</b>	<b>76.414,36</b>	<b>76.414,36</b>

(ως η υπ' αριθμ. ....../02-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου, φορολογικού έτους 2014)

- Πρόστιμο άρθρου 54 ν.4174/2013: **200,00 ευρώ**

(ως η υπ' αριθμ. ....../02-12-2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου, φορολογικού έτους 2014)

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.

