



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604534
ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα 16 / 5 / 2019
Αριθμός απόφασης: **1521**

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.
 - β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036990 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε).»
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 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 22/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, κατοίκου, α) κατά της υπ' αριθμ. /20.12.2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, οικονομικού έτους 2013, και β) κατά της υπ' αριθμ. /20.12.2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού τελών Χαρτοσήμου του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, χρήσης 2012, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. α) Την υπ' αριθμ. /20.12.2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, οικονομικού έτους 2013, και β) την υπ' αριθμ. /20.12.2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού τελών Χαρτοσήμου του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, χρήσης 2012, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση καθώς και την από 19/12/2018 οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Τις απόψεις του ΚΕΦΟΜΕΠ.

7. Την εισήγηση του οριοθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 22/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, η οποία υπεβλήθη εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1. Με την υπ' αριθμ. /20.12.2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, οικονομικού έτους 2013, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, φόρος εισοδήματος, ποσού 937,50 €, πλέον πρόσθετος φόρος/ πρόστιμο λόγω ανακρίβειας, ποσού 879,38 €, και ειδική εισφορά αλληλεγγύης, ποσού 50,00 €, ήτοι συνολικό ποσό 1.866,88 €. Η ως άνω διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της από 19/12/2018 εκθέσεως μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της ελεγκτού του ΚΕΦΟΜΕΠ, Συγκεκριμένα, από τον διενεργηθέντα, δυνάμει της υπ' αριθμ. /2018 εντολής, έλεγχο προσδιορίστηκε το συνολικό εισόδημα της προσφεύγουσας στο ποσό των 29.097,40 €, έναντι δηλωθέντος 26.597,40 €. Η διαφορά προέκυψε από έλεγχο στους τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας σε συνδυασμό με τα δηλωθέντα εισοδήματά της από τον οποίο προέκυψαν τραπεζικές πιστώσεις, ποσού 2.500,00 €, οι οποίες δεν αιτιολογήθηκαν από αυτήν και θεωρήθηκαν από τον έλεγχο ως προσαύξηση περιουσίας του άρθρου 48 παρ.3 του ν.2238/1994.

2. Με την υπ' αριθμ. /20.12.2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, καταλογίστηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας, τέλη χαρτοσήμου, ποσού 169,90 €, πλέον εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα τέλη χαρτοσήμου, ποσού 33,98 €, και πρόστιμα και τόκοι του ν. 4174/2013, ποσού 191,24 €, ήτοι συνολικό ποσό 395,12 €. Η ως άνω διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της από 19/12/2018 εκθέσεως ελέγχου της ελεγκτού του ΚΕΦΟΜΕΠ, Συγκεκριμένα, από τον διενεργηθέντα, δυνάμει της υπ' αριθμ. /2018 εντολής, έλεγχο προέκυψε αξία υποκείμενη σε τέλη χαρτοσήμου, ύψους 16.990,00 €, η οποία αποτελεί προσωρινή ταμειακή διευκόλυνση της προσφεύγουσας από την , ΑΦΜ

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ως άνω προβαλλόμενης πράξεως, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Τα όργανα του ελέγχου ερμήνευσαν και εφήρμοσαν εσφαλμένως το τελευταίο εδάφιο της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, χαρακτηρίζοντας ποσό προερχόμενο από άγνωστη πηγή ή

αιτία- μη δηλωθείσα δραστηριότητά της και φορολογητέο ως πλασματικό εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελμάτων, τα 5.000 ευρώ που μεταφέρθηκαν, αρχικώς, από κοινό λογαριασμό δικό της και της μητρός της, στον λογαριασμό όψεως της εταιρείας υπ αρ. και από τον τελευταίο, μεταφέρθηκαν, εκ νέου και την 19-7-2012, στον κοινό, διαχειριστικό λογαριασμό με τον συνέταιρό της Παρότι, αποδείχθηκε επαρκώς ότι το ποσό αυτό δεν προέρχεται από άγνωστη πηγή ή αιτία, υπό την έννοια ότι προήλθε από μη δηλωθείσα δραστηριότητά της, ώστε να τύχει εφαρμογής το τελευταίο εδάφιο της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 και να θεωρηθεί ως εισόδημά της από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελμάτων, εσφαλμένα η φορολογική αρχή θεώρησε το ανωτέρω ποσό ως περιουσιακή προσαύξηση μη αιτιολογηθείσα και, ως εκ τούτου, μη νομίμως εξέδωσε σε βάρος της το επίδικο φύλλο ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013, κατ' εφαρμογή του τελευταίου εδαφίου της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994. Από τα προσκομιζόμενα με τα υπομνήματά της δικαιολογητικά στοιχεία, αποδεικνύεται η διαδρομή του υπό κρίση ποσού, το οποίο είναι γνωστής πηγής προέλευσης, καθώς προήλθε από κοινό λογαριασμό που διατηρεί με την μητέρα της και μεταφέρθηκε με σκοπό την πληρωμή των ασφαλιστικών εισφορών της τελευταίας στο ΤΕΒΕ. Προσκόμισε παραστατικά κίνησης των ανωτέρω λογαριασμών, καθώς και αποδεικτικά πληρωμής των ασφαλιστικών εισφορών της μητρός της, από τα οποία αποδείχθηκε ότι για να την διευκολύνει, συνήθιζε να πληρώνει αυτές με τραπεζική εντολή. Ο υπ αρ. λογαριασμός είναι ο μοναδικός διαχειριστικός λογαριασμός, μέσω του οποίου, για πρακτικούς λόγους, τακτοποιεί όλες τις πληρωμές με τις οποίες επιβαρύνεται, ήτοι, δαπάνες εκτέλεσης έργων που έχει αναλάβει, φορολογικές υποχρεώσεις, καθώς και κάποιες προσωπικές-οικογενειακές της υποχρεώσεις, όπως την καταβολή των ασφαλιστικών εισφορών της μητρός της.

2. Κατ εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του πδ 28/1931 κρίθηκε ότι η υπ αρ. 72 εγγραφή ποσού 16.990 ευρώ αφορά ταμειακή της διευκόλυνση από την Επειδή, καταρχήν, το ανωτέρω διάταγμα (αρ. 15), το οποίο επιδέχεται, λόγω της φύσης του, στενή και μόνο ερμηνεία, αφορά διευκολύνσεις από εμπορικές εταιρείες προς τα μέλη αυτών και όχι από κοινοπραξίες προς τα μέλη τους, δεδομένου ότι η κοινοπραξία στερείται νομικής προσωπικότητας και συνεπώς δεν είναι δυνατόν να συναφθεί μεταξύ αυτής και των κοινοπρακτούντων μελών σύμβαση δανείου. Δεν συνήφθη ποτέ με την Κ/Ξ στην οποία συμμετείχε καμία έγκυρη δανειακή σύμβαση περιέχουσα τα κατά νόμον απαιτούμενα στοιχεία και συνεπώς, δεν υπήρχε καμία απολύτως υποχρέωση για καταβολή τέλος χαρτοσήμου. Περαιτέρω, κατ εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του νόμου και χωρίς νόμιμη αιτιολογία, η φορολογική αρχή έκρινε ότι η εγγραφή υπ αρ. 72 που αφορούσε ποσό 16.990 ευρώ που μεταφέρθηκε από τον λογαριασμό της στην οποία συμμετείχε, δεν αφορούσε την πληρωμή δαπανών του έργου, αλλά προσωρινή ταμειακή της διευκόλυνση, την οποία δεν δήλωσε και της καταλογίστηκε τέλος χαρτοσήμου. Προσκόμισε δε όλα τα αποδεικτικά στοιχεία (συμφωνητικό, τιμολόγια, ΦΠΑ, βιβλία και στοιχεία) από τα οποία προέκυψε ότι το

ποσό, το οποίο κατατεθεί, αρχικώς, στον λογαριασμό της Κ/Ξ από τον φορέα του έργου, το μετέφερε στον διαχειριστικό λογαριασμό της με τον συντάιρό της, όπως είχε υποχρέωση βάσει του καταστατικού, και ακολούθως, με αντίστοιχες αναλήψεις και εντολές πλήρωσε με αυτό όλες τις δαπάνες εκτέλεσης του έργου, τμηματικά, και κατά την πρόοδο των εργασιών. Επίσης, η φορολογική αρχή έκανε δεκτούς τους απολύτως όμοιους ισχυρισμούς της όσον αφορά την έτερη υπ αρ. 75 εγγραφή για ποσό 9.400 ευρώ, το οποίο, επίσης, ισχυρίστηκε και απέδειξε ότι είχε κατατεθεί, αρχικώς, στον λογαριασμό της ίδιας από τον φορέα του έργου, το μετέφερε στον διαχειριστικό λογαριασμό της επιχείρησης, και ακολούθως, με αντίστοιχες αναλήψεις και εντολές πλήρωσε με αυτό όλες τις δαπάνες εκτέλεσης του έργου, τμηματικά, και κατά την πρόοδο των εργασιών. Συνεπώς, έκανε μεν δεκτούς τους ισχυρισμούς της για την υπ αρ. 75 εγγραφή, αλλά, απέρριψε τους όμοιους ισχυρισμούς της για την υπ αρ. 72 εγγραφή ομοίου περιεχομένου, κατά παραβίαση των αρχών της χρηστής διοίκησης, της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου, χωρίς καμία απολύτως ειδική αιτιολογία.

Επειδή με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010 (Φ.Ε.Κ. 175/Α' 30-9-2010) προστέθηκε εδάφιο στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε. (ν.2238/1994), ως εξής: «Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της, είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις, είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθεριών επαγγελμάτων της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.»

Επειδή στα άρθρα 2 και 3 της ΠΟΛ. 1095/29.04.2011, με θέμα «εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010» αναφέρονται τα εξής:

«2. Στη σχετική εισηγητική έκθεση του ν.3888/2010 αναφέρεται ότι με τις νέες αυτές διατάξεις καθορίζεται ποιος έχει το βάρος απόδειξης επί εισοδήματος του οποίου δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή αιτία προέλευσης και το οποίο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (άρθρα 4 και 48 του ν.2238/1994) λογίζεται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα. Αν και από την ισχύουσα διάταξη θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι προέκυπτε χωρίς αμφιβολία το γεγονός ότι ο φορολογούμενος υποχρεούται να αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία του εισοδήματος του, δεδομένου ότι η ισχύουσα διάταξη χρησιμοποιεί το ρήμα «λογίζεται», εντούτοις για την άρση κάθε αμφιβολίας με την προσθήκη του εδαφίου αυτού στην παράγραφο 3 ορίζεται αυτό πλέον και ρητά.

3. Οι διατάξεις αυτές αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, ή πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας που δεν προκύπτει από διαρκή και σταθερή πηγή και καθορίζεται ότι ο φορολογούμενος, εφόσον κληθεί, φέρει το βάρος της απόδειξης για την πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογείται με συγκεκριμένες διατάξεις, ή ότι απαλλάσσεται με ειδική διάταξη. Σε περίπτωση

που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα.»

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1175/2017, με θέμα «Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας»:

«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, αναγκαίων, 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. Σε περίπτωση που δεν προσκομίζονται στοιχεία για επένδυση ή κίνηση λογαριασμού ημεδαπής ή αλλοδαπής, λόγω αντικειμενικής αδυναμίας προσκόμισης των σχετικών δικαιολογητικών (για παράδειγμα, διότι έχει παρέλθει ο χρόνος που η τράπεζα ή άλλο ίδρυμα έχει υποχρέωση διαφύλαξης των σχετικών αρχείων), γίνονται δεκτοί οι ισχυρισμοί του ελεγχόμενου, εκτός αν η φορολογική αρχή αιτιολογημένα απορρίψει αυτούς στη βάση άλλων στοιχείων που διαθέτει. Σε κάθε περίπτωση, εάν διαπιστωθεί ότι η απόκτηση της επένδυσης έλαβε χώρα σε χρόνο εκτός των φορολογικών ετών που περιλαμβάνονται στην εντολή ελέγχου, ή το εισερχόμενο έμβασμα αλλοδαπής προέρχεται από καταθέσεις / πραγματικά εισοδήματα προγενέστερων ετών της

ελεγχόμενης περιόδου, οι εν λόγω πιστώσεις θεωρούνται δικαιολογημένες για το ελεγχόμενο διάστημα και δεν θεμελιώνεται, εξ αυτού του λόγου, επέκταση του φορολογικού ελέγχου στα προγενέστερα αυτά έτη, εκτός εάν και στο μέτρο που είναι απολύτως αναγκαίο για την διακρίβωση της υπαγωγής σε φόρο ή νόμιμης απαλλαγής από αυτόν των κεφαλαίων από τα οποία προέρχονται οι εν λόγω πιστώσεις, υπό την επιφύλαξη των διατάξεων περί παραγραφής.»

Επειδή, περαιτέρω, στην παράγραφο 5.4 της ως άνω ΠΟΛ. 1175/2017, με θέμα «Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας» αναφέρονται τα εξής:

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

Στην περίπτωση που ο ελεγχόμενος συμμετέχει σε οποιοδήποτε νομικό πρόσωπο (ΟΕ, ΕΕ, ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ), κοινωνία ή κοινοπραξία, και το ποσό που πιστώνεται σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει το φυσικό πρόσωπο είναι ποσό που αποδεικνύεται ότι αφορά συναλλαγές ή εισόδημα ή περιουσία του νομικού προσώπου ή κοινωνίας ή κοινοπραξίας, δεν συνιστά προσαύξηση περιουσίας, καθώς είναι γνωστής προέλευσης. Στην περίπτωση αυτή το ποσό δύναται να συνιστά δάνειο (αν τούτο προκύπτει από τις σχετικές εγγραφές στα βιβλία ή από άλλα στοιχεία), ή ταμειακή διευκόλυνση, ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά της κάθε περίπτωσης, κατά την κρίση του ελέγχου.

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 στη παρ.5 περ. (γ) του άρθρου 15 του Κ.Ν.Τ.Χ.(π.δ. 28-7-1931, ΦΕΚ 239 Α') μεταξύ άλλων ορίζεται:

«Πάσα εν γένει εγγραφή εις τα βιβλία περί καταθέσεως ή αναλήψεως χρημάτων υπό εταιρών ή μετόχων ή άλλων προσώπων προς ή από εμπορικής εν γένει εταιρείας ή επιχειρήσεις, ήτις δεν ανάγεται εις

σύμβαση, πράξιν κ.λπ., υποβληθείσαν εις τα οικεία τέλη χαρτοσήμου ή απαλλαγείσαν νομίμως των τελών τούτων, υπόκειται 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 σύμβαση, πράξιν κ.λπ. υποκειμένην εις μεγαλύτερον ή μικρότερον τέλος χαρτοσήμου, οφείλεται το δια την σύμβαση, πράξιν κ.λπ. προβλεπόμενον τέλος.».

Επειδή ως «κατάθεση χρημάτων» νοείται η πράξις, δια της οποίας λαμβάνει χώρα καταβολή ορισμένου χρηματικού ποσού από ένα πρόσωπο, φυσικό ή νομικό, σε εμπορική εταιρεία ή επιχείρηση, το οποίο αυτή υποχρεούται να επιστρέψει μελλοντικά στον καταθέτη. όρος «κατάθεση» στην ανωτέρω διάταξη χρησιμοποιείται με την έννοια της εν γένει δόσης χρημάτων και δεν περιορίζεται μόνο στις περιπτώσεις κατάθεσης χρημάτων με δικαίωμα ανάληψής τους (ΣτΕ 1767/1992, 1039/1996, 4463/1997, 1470/2002).

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

Επειδή για την επιβολή τέλους χαρτοσήμου επί καταθέσεων ή αναλήψεων πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά οι παρακάτω προϋποθέσεις: **α)** ύπαρξη συμβατικής σχέσης μεταξύ του καταθέτοντος τα χρήματα προσώπου, φυσικού ή νομικού και της εμπορικής εταιρείας ή επιχείρησης, **β)** εγγραφή στα βιβλία εμπορικής εταιρείας ή επιχείρησης εν γένει περί καταθέσεως χρημάτων από εταίρους, μετόχους ή άλλα πρόσωπα ως προς τις επιχείρησης αυτές ή περί αναλήψεως χρημάτων από αυτές. Η κατάθεση ή η ανάληψη χρημάτων πρέπει να προκύπτει μόνο από αυτή ταύτη εγγραφή στα βιβλία και όχι από άλλη έγγραφη σύμβαση ή από συνεκτίμηση άλλων γεγονότων (Διοικ. Πρωτ. Αθ. 7077/1983), **γ)** τα βιβλία της εμπορικής εταιρείας ή επιχείρησης, στα οποία γίνεται η εγγραφή περί καταθέσεως ή αναλήψεως χρημάτων, πρέπει να είναι βιβλία επίσημα, δηλαδή, βιβλία θεωρημένα από την αρμόδια Φορολογική Αρχή (ΔΟΥ) (ΣτΕ 2493/1994), **δ)** η εγγραφή στα βιβλία να μην ανάγεται σε σύμβαση, πράξις ή συναλλαγή, η οποία είχε υποβληθεί προηγουμένως στα οικεία αναλογικά τέλη χαρτοσήμου ή είχε απαλλαγεί νομίμως από αυτά, **ε)** η κατάθεση ή η ανάληψη χρημάτων να γίνεται χωρίς κατ' ανάγκη μνεία της αιτίας της κατάθεσης ή της ανάληψης, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει, ότι η εγγραφή στα βιβλία αφορά σύμβαση, πράξις ή συναλλαγή, η οποία υποβλήθηκε στο οικείο τέλος χαρτοσήμου ή απαλλάχθηκε νομίμως από το τέλος αυτό (Σ.τ.Ε 1767/1992, 1039/1996).

Επειδή για την υπαγωγή των δανείων σε τέλος χαρτοσήμου απαιτείται η ύπαρξη εγγράφου ή εγγραφή στα βιβλία των επιτηδευματιών (ΣτΕ 2047/1978). Σε περίπτωση δε, που δεν συντάχθηκε έγγραφο κατά τη σύσταση ή την εξόφληση του δανείου, ούτε υπάρχει σχετική εγγραφή στα βιβλία

επιτηδευματιών, δεν συντρέχει περίπτωση καταβολής τέλους χαρτοσήμου, έστω και αν η παράλειψη αυτή έγινε σκόπιμα προς αποφυγή της καταβολής του οφειλόμενου τέλους (ΣτΕ 1514/1956, ΣτΕ 578/1957).

Επειδή η κατά τα ανωτέρω εγγραφή στα βιβλία πρέπει να προκύπτει από τα βιβλία της επιχείρησης και όχι από τα βιβλία τρίτων (ΣτΕ 600/1973).

Επειδή ως «βιβλία εμπορικής εταιρείας ή επιχείρησης», από την εγγραφή στα οποία αποδεικνύεται η γενόμενη κατάθεση-ανάληψη νοούνται τόσο τα βιβλία του καταθέτη (δότη) των χρημάτων, όσο και τα βιβλία της λήπτριας των χρημάτων εταιρείας ή επιχείρησης. Συνέπεια τούτου είναι, ότι υπεύθυνα, έναντι του Δημοσίου, για την καταβολή (πληρωμή) του τέλους χαρτοσήμου στο Δημόσιο είναι και τα δύο αυτά συμβαλλόμενα μέρη. Τούτο πρακτικά σημαίνει, ότι το τέλος χαρτοσήμου μπορεί να αναζητηθεί από το Δημόσιο είτε από τον καταθέτη των χρημάτων, εάν αυτός είναι εταιρεία ή επιχείρηση, που τηρεί λογιστικά βιβλία, από τις σχετικές εγγραφές στα οποία αποδεικνύεται η προς άλλη εταιρεία ή επιχείρηση γενόμενη κατάθεση, είτε από τη λήπτρια των χρημάτων εταιρεία ή επιχείρηση, από τα λογιστικά βιβλία της οποίας αποδεικνύεται, επίσης, η προς αυτή γενόμενη κατάθεση χρημάτων. (Ρέππας Π.)

Επειδή στο **άρθρο 64 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)** ορίζεται: «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.*».

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, κατά τον έλεγχο διαπίστωσης εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 48 παρ.3 του ν.2238/1994 μέσω της επεξεργασίας των τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας και συγκεκριμένα κατά το στάδιο της αιτιολόγησης της προέλευσης των τραπεζικών πιστώσεων, ως προς την εγγραφή υπ' αριθ. **72**, ποσού 16.990,00 €, η προσφεύγουσα ισχυρίστηκε στον έλεγχο ότι αφορά ποσό που μεταφέρθηκε από τον λογαριασμό της στην οποία συμμετείχε, προς πληρωμή δαπανών του έργου.

Επειδή ο έλεγχος έκρινε ότι το ως άνω ποσό αποτελεί εισόδημα γνωστής πηγής, και συγκεκριμένα εισόδημα της κοινοπραξίας και δεν το καταλόγισε ως εισόδημα του άρθρου 48§3 του ΚΦΕ, αλλά προχώρησε στη χαρτοσήμανσή του, καθόσον από τα προσκομισθέντα δεν προέκυψε ότι τα έξοδα και οι πληρωμές για την εν λόγω κοινοπραξία πραγματοποιήθηκαν από το λογαριασμό της

Επειδή ως ορίζεται στις διατάξεις του Κ.Ν.Τ.Χ. και έχει κριθεί από την νομολογία, βασική προϋπόθεση και αρχή της φορολογίας χαρτοσήμου είναι η **ύπαρξη εγγραφής στα βιβλία περί καταθέσεως ή αναλήψεως χρημάτων υπό εταιρών ή μετόχων.** Ενπροκειμένω, τόσο η προσφεύγουσα, όσο και η κοινοπραξία τήρησαν κατά την ελεγχόμενη περίοδο βιβλία Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., με αποτέλεσμα να μην απεικονίζονται οι συναλλαγές που πραγματοποιούνταν μεταξύ τους. Ο έλεγχος, ως εμφανίζεται στην οικεία έκθεση ελέγχου, θεώρησε στην συγκεκριμένη περίπτωση, βάσει πραγματικών δεδομένων ότι συντρέχει περίπτωση επιβολής

χαρτοσήμου λόγω της κατάθεσης του επίμαχου ποσού στον λογαριασμό της προσφεύγουσας και της μη απόδειξης από εκείνην ότι τα έξοδα και οι πληρωμές για την εν λόγω κοινοπραξία πραγματοποιήθηκαν από το λογαριασμό που τηρεί στην, λαμβάνοντας την εν λόγω πληροφορία από τις ελεγχόμενες τραπεζικές πιστώσεις καθώς οι συγκεκριμένες κινήσεις των καταθέσεων και αναλήψεων δεν αποδείχτηκε ότι απεικονίζονται στα επίσημα βιβλία.

Επειδή στην ΠΟΛ 1175/2017 αναφέρεται ότι στην περίπτωση που ο ελεγχόμενος συμμετέχει σε οποιοδήποτε νομικό πρόσωπο (ΟΕ, ΕΕ, ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ), κοινωνία ή κοινοπραξία, και το ποσό που πιστώνεται σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει το φυσικό πρόσωπο είναι ποσό που αποδεικνύεται ότι αφορά συναλλαγές ή εισόδημα ή περιουσία του νομικού προσώπου ή κοινωνίας ή κοινοπραξίας, δεν συνιστά προσαύξηση περιουσίας, καθώς είναι γνωστής προέλευσης. Στην περίπτωση αυτή ερευνάται η φύση της συναλλαγής ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά της κάθε περίπτωσης, κατά την κρίση του ελέγχου. Βάσει των προϋποθέσεων που θέτουν οι διατάξεις του χαρτοσήμου, στις υπό κρίση τραπεζικές συναλλαγές **δεν δύνανται** να επιβληθεί χαρτόσημο, λόγω μη απόδειξης ύπαρξης των απαιτούμενων εγγραφών στα βιβλία.

Επειδή, ως προς την πίστωση υπ' αριθμ. **60**, ποσού 5.000,00 ευρώ το οποίο καταλογίστηκε κατά 2.500 ευρώ στην προσφεύγουσα και 2.500,00 στον συντάιρό της, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι από τα προσαγόμενα παραστατικά αποδεικνύεται ότι είχε μεταφερθεί στο λογαριασμό της για την πληρωμή των ασφαλιστικών εισφορών της μητρός της.

Επειδή η προσφεύγουσα συμμετέχει στην επιχείρηση, ΑΦΜ, ως ομόρρυθμη εταίρος με ποσοστό 50%, από την 04/04/2008.

Επειδή, τόσο από την οικεία έκθεση ελέγχου όσο και από τα προσκομιζόμενα έγγραφα προκύπτει ότι το επίμαχο ποσό μεταφέρθηκε στον υπ' αριθμ. λογαριασμό της τράπεζας, από τον υπ' αριθμ. εταιρικό λογαριασμό που τηρεί η επιχείρηση στην ίδια τράπεζα.

Επειδή, συνεπώς, σε καμία περίπτωση δεν μπορεί η ανωτέρω πίστωση να συνιστά προσαύξηση περιουσίας, καθώς είναι γνωστής προέλευσης, ενώ η διαπίστωση εάν τα ποσά αυτά δύνανται να συνιστούν δάνειο (αν τούτο προκύπτει από τις σχετικές εγγραφές στα βιβλία ή από άλλα στοιχεία), ή ταμειακή διευκόλυνση, ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά της κάθε περίπτωσης, αποτελεί αντικείμενο ετέρου ελέγχου.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 22/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, και την ακύρωση

α) της υπ' αριθ./20.12.2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, οικονομικού έτους 2013, και β) της υπ' αριθμ./20.12.2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού τελών Χαρτοσήμου του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, χρήσης 2012.

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

Οικονομικό έτος 2013:

A. Φόρος Εισοδήματος:

Διαφορά Φορολογητέου Εισοδήματος	0,00
Διαφορά Φόρου	0,00
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	0,00
Διαφορά Εισφοράς Αλληλεγγύης	0,00
Σύνολο για καταβολή	0,00

B. Τέλη Χαρτοσήμου:

Αξία υποκείμενη σε τέλος χαρτοσήμου	0,00
Τέλη Χαρτοσήμου	0,00
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα τέλη χαρτοσήμου	0,00
Σύνολο προστίμου & τόκου ν. 4174/2013	0,00
Καταλογιζόμενο ποσό	0,00

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ

ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ

ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Σ η μ ε ι ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.