



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 27.05.2019

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 1310

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333254

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β' 22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 28/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ. /2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013, της υπ' αριθ. /2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ν. 3986/2011 έτους 2012 και της υπ' αριθ. /2018 οριστικής πράξης

διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου έτους 2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013, την υπ' αριθ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ν. 3986/2011 έτους 2012 και την υπ' αριθ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου έτους 2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 28.01.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα φόρος ποσού 34.012,02 €, τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων 76,70 €, εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου 11,75 €, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας (προστίμου άρθρου 58 και τόκων άρθρου 53 ν. 4174/2013) 31.903,27 €, πρόσθετων τελών χαρτοσήμου 71,94 €, και εισφοράς υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου 14,39 €, δη σύνολο φόρου 66.090,07 €, λόγω διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας από καταθέσεις χρηματικών ποσών άγνωστης ή μη διαρκούς ή μη σταθερής πηγής ή αιτίας σύμφωνα με το άρθρο 48 παρ. 3 του Ν. 2238/1994 συνολικού ποσού 80.346,67 € (αναλογούντος στον προσφεύγοντα-συνδικαιούχο τραπεζικών λογαριασμών επί συνολικού ποσού καταθέσεων που δεν δικαιολογήθηκαν 153.790,00 €). Επιπλέον διαπιστώθηκε ανακριβής δήλωση ενοικίων κατά 2.566,50 € (καθαρό ποσό 2.479,81 €).

Με την υπ' αριθ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ν. 3986/2011 έτους 2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα εισφορά αλληλεγγύης ποσού 4.213,35 €, πλέον πρόσθετης εισφοράς λόγω ανακρίβειας (προστίμου άρθρου 58 και τόκων άρθρου 53 ν. 4174/2013) 3.921,78 €, δη σύνολο εισφοράς 8.135,13 €, λόγω διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας από καταθέσεις χρηματικών ποσών άγνωστης ή μη διαρκούς ή μη σταθερής πηγής ή αιτίας σύμφωνα με το άρθρο 48 παρ. 3 του Ν. 2238/1994 συνολικού ποσού 80.346,67 € (αναλογούντος στον προσφεύγοντα-συνδικαιούχο τραπεζικών λογαριασμών και συνολικού ποσού καταθέσεων που δεν δικαιολογήθηκαν 153.790,00 €). Επιπλέον διαπιστώθηκε ανακριβής δήλωση ενοικίων κατά

2.566,50 € (καθαρό ποσό 2.479,81 €), ενώ δεν συμπεριλήφθηκε για τον προσδιορισμό της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του ν. 3986/2011 ποσό 2.901,59 € το οποίο αφορά πιστωτικούς τόκους και αποδόσεις επενδυτικών προϊόντων αυτοτελώς φορολογούμενα.

Με την υπ' αριθ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου έτους 2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ επιβλήθηκαν στον προσφεύγοντα τέλη χαρτοσήμου ποσού 12.696,70 €, ΟΓΑ τελών χαρτοσήμου 2.539,34 €, πλέον πρόσθετων τελών χαρτοσήμου λόγω μη υποβολής (προστίμου άρθρου 58 και τόκων άρθρου 53 ν. 4174/2013) 11.909,50 €, και πρόσθετου ΟΓΑ τελών χαρτοσήμου λόγω μη υποβολής (προστίμου άρθρου 58 και τόκων άρθρου 53 ν. 4174/2013) 2.381,90 €, δη σύνολο φόρου 29.527,44 €, λόγω χορήγησης δανείου στον προσφεύγοντα από εταιρείες στις οποίες συμμετέχει σύμφωνα με το άρθρο 15 παρ. 1α του Κ.Ν.Τ.Χ. συνολικού ποσού 634.834,90 €.

Οι εν λόγω πράξεις εδράζονται επί των από 20.12.2018 εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και μερικού ελέγχου φορολογίας χαρτοσήμου της φορολογικής αρχής.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

- 1) Σύμφωνα με την ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για τη διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων.
- 2) Στις κάτωθι περιπτώσεις τα ποσά αφορούν καταβολές (κατάθεση μετρητών ή κατάθεση τραπεζικών επιταγών) από πελάτες της εταιρίας «..... – – ΟΕ» από την οποία αγόρασαν από αυτήν φωτοβολταϊκά συστήματα και για τις οποίες είχαν εκδοθεί αποδείξεις λιανικής πώλησης (ταμειακής μηχανής), ήτοι αποτελούν ποσά που αποδεικνύεται ότι αφορούν συναλλαγές ή εισόδημα ή περιουσία του νομικού προσώπου και είναι γνωστής προέλευσης.

A/A	Ονοματεπώνυμο πελάτη – Αριθμός τραπεζικού λογαριασμού	Ποσό
12	 –	9.500,00 €
13	 –	5.500,00 €
14	 –	7.000,00 €
16	 –	5.000,00 €
20	 –	4.000,00 €
21	 –	20.000,00 €
22	 –	5.000,00 €
23	 –	1.000,00 €
26	 –	4.300,00 €
28	 –	1.500,00 €
32	 –	3.000,00 €
46	 –	1.300,00 €
48	 –	10.000,00 €

52	 –	4.000,00 €
62	 –	1.000,00 €
63	 –	1.000,00 €
14	 –	5.000,00 €
231	 –	15.000,00 €
ΣΥΝΟΛΟ		102.100,00 €

- 3) Στις κάτωθι περιπτώσεις τα ποσά αφορούν καταθέσεις μετρητών στο λογαριασμό του, ποσά τα οποία δικαιολογούνται από το διαθέσιμο εισόδημά του, του έτους 2012 και των προηγούμενων ετών, αλλά επιπλέον και από πολλαπλάσιου ύψους αναλήψεις στις οποίες προέβη εντός του έτους, μέρος των οποίων επανακατατέθηκαν στον λογαριασμό του. Σύμφωνα με την ΣτΕ 884/2016 ο φορολογούμενος οφείλει να γνωρίζει την πηγή προέλευσης των μεγάλων ποσών που κατατίθενται στο λογαριασμό του. Τα συγκεκριμένα ποσά συγκριτικά με τις κινήσεις του λογαριασμού του είναι μικρά ποσά.

A/A	Κατάθεση μετρητών – Αριθμός τραπεζικού λογαριασμού	Ποσό
11	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ –	3.900,00 €
15	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ –	7.400,00 €
17	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ –	11.000,00 €
30	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ –	8.470,00 €
31	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ –	4.000,00 €
58	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ –	1.000,00 €
224	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ –	13.570,00 €
ΣΥΝΟΛΟ		49.340,00 €

- 4) Ο καταλογισμός της διαφοράς τελών χαρτοσήμου στηρίχθηκε στα υποβληθέντα υπομνήματά του σύμφωνα με τα οποία, ορθώς διαπιστώθηκε η λήψη άτυπων δανείων από εταιρείες στις οποίες συμμετείχε. Για την υπαγωγή των δανείων στο ως άνω τέλος χαρτοσήμου απαιτείται η ύπαρξη εγγράφου ή εγγραφή στα βιβλία των επιτηδευματιών και στη συγκεκριμένη περίπτωση η φορολογική αρχή επέβαλε τέλη χαρτοσήμου δανειακής σύμβασης δίχως την ύπαρξη εγγράφου και δίχως να διερευνήσει την ύπαρξη σχετικής εγγραφής στα βιβλία των εταιριών. Ο έλεγχος δεν χαρακτηρίζεται ως πλήρης, δεν καταλαμβάνει όλα τα φορολογικά αντικείμενα και συνεπώς ακύρως προέβη η φορολογική αρχή στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης οριστικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου.
- 5) Η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητες τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί ώστε να κατ' εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές. Η αρχή της νομικής ασφάλειας και της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικούμενου απαιτούν σαφείς διατυπώσεις καθόσον σε διαφορετική περίπτωση όταν δηλαδή υφίστανται αμφιβολίες περί της ύπαρξης φορολογικού βάρους επικρατεί η αρχή *in dubio contra fiscum*.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 4 του ν. 2238/1994, ορίζεται ότι: «**1.** Εισόδημα στο οποίο επιβάλλεται ο φόρος είναι το εισόδημα που προέρχεται από κάθε πηγή ύστερα από την αφαίρεση των δαπανών για την απόκτησή του, όπως αυτό προσδιορίζεται ειδικότερα στα άρθρα 20 έως 51. Ο φόρος αυτού του νόμου, τα πρόστιμα και οι πρόσθετοι φόροι δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από το εισόδημα αυτό. **2.** Το εισόδημα ανάλογα με την πηγή της προέλευσής του διακρίνεται κατά τις επόμενες κατηγορίες ως εξής: ... Ζ. Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών και από κάθε άλλη πηγή.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 48 παρ. 3 του ν. 2238/1994, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την παράγραφο 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010 (ΦΕΚ Α' 175), ορίζεται ότι: «Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παραγράφου 2 του άρθρου 4.

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 ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.»

Επειδή, σύμφωνα με το ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ/5.11.2015 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών δόθηκαν διευκρινήσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας και συγκεκριμένα αναφέρονται τα εξής: «**8.** Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα. Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης στον ίδιο ή άλλο τραπεζικό λογαριασμό αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό. Σ' αυτήν την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι, οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον φορολογούμενο από έναν ή περισσότερους λογαριασμούς δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς. Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς. Σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη

επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων. 9. Όταν δεν μπορεί να δικαιολογηθεί η προσαύξηση της περιουσίας, τότε αυτή φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε. Ο φορολογούμενος δύναται σε κάθε περίπτωση να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο.»

Επειδή, στην ΠΟΛ 1095/29-4-2011 ορίζεται ότι: «1. 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 ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.» 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 1175/16-11-2017 της Α.Α.Δ.Ε. με την οποία δόθηκαν διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας: «.....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...»

Επειδή, σύμφωνα με την 884/2016 απόφαση του Β' Τμήματος του ΣτΕ: «.....Ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των μεγάλων ποσών που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του και, συνεπώς, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρ. 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρ. 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013, δεδομένου, άλλωστε, ότι πρόκειται για μη ευαίσθητο ή, γενικότερα, μη χρήζον αυξημένης προστασίας προσωπικό δεδομένο, για την πρόσβαση στο οποίο, στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου και της αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής, το κράτος διαθέτει ευρύ περιθώριο εκτίμησης (πρβλ. ΕΔΔΑ 22.12.2015, G.S.B. κατά Ελβετίας, 28601/11, σκέψεις 92-93) – Επομένως, οφείλει, κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα (μη απορριφθέντα από τη φορολογική αρχή) στοιχεία των δηλώσεών του φορολογίας εισοδήματος – Και ναι μεν μπορεί, κατ' εξαίρεση, να αντιταχθεί, εν όλω ή εν μέρει, στην εκπλήρωση της ανωτέρω υποχρέωσής του, επικαλούμενος κάποιο υπέρτερο δικαίωμά του, όπως, ιδίως, το δικαίωμα μη αυτοενοχοποίησής του (πρβλ. ΕΔΔΑ 3.5.2001, 31827/96, J.B. κατά Ελβετίας, σκέψεις 65-71, ΕΔΔΑ 5.4.2012, 11663/04, Chambaz κατά Ελβετίας, σκέψεις 53-58 – πρβλ. επίσης ΔΕΚ 18.10.1989, 374/87, Orkem, σκέψεις 35-41), αλλά, πάντως, η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς που προβάλλει προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών στους τραπεζικούς λογαριασμούς του λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή (και περαιτέρω, σε περίπτωση άσκησης ένδικης προσφυγής, από το διοικητικό δικαστήριο) των αποδείξεων σε βάρος του και επιτρέπεται να οδηγήσει στη συναγωγή συμπερασμάτων προς θεμελίωση της ύπαρξης παράβασης ανακρίβειας της δήλωσής του και αντίστοιχης φοροδιαφυγής (πρβλ. ΕΔΔΑ 8.2.1996, 18731/91, John Murray κατά Ηνωμένου Βασιλείου, σκέψη 47 και ΕΔΔΑ 20.3.2001, 33501/96, Telfner κατά Αυστρίας, σκέψεις 15-17) το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.ά.).....το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την

αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση. Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση..... η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, "τεκμήρια"), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης.....Η προστεθείσα με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010 διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ, κατά το κρίσιμο, εν προκειμένω, σκέλος της, που αναφέρεται σε περιουσιακή προσαύξηση προερχόμενη «από άγνωστη [...] πηγή ή αιτία», έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται υπό την προϋπόθεση ότι η φορολογική διοίκηση δεν κατορθώνει να διαπιστώσει, κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο και ασφαλή, τη συγκεκριμένη προέλευση της προσαύξησης (που, σε υπόθεση όπως η παρούσα, υπερβαίνει τα εισοδήματα που της έχει δηλώσει ο φορολογούμενος), παρά τη λήψη των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκάων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, συμπεριλαμβανόμενης, ιδίως, της κλήσης του φορολογούμενου για παροχή σχετικών πληροφοριών και στοιχείων, που, αν υποβληθούν, ελέγχονται ως προς την ακρίβεια και την επάρκειά τους».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «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, το άρθρο 64 του Ν. 4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» ορίζει ότι : «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό του φόρου».

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 2 του Ν. 4174/2013 ορίζεται: «...Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειρισττωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου».

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

Επειδή, στην υπό εξέταση περίπτωση ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ, συνεκτιμώντας τα δεδομένα των τραπεζικών καταθέσεων, που είχε στη διάθεσή του, σε συνδυασμό με τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα, διαπίστωσε για το οικ. έτος 2013 προσαύξηση της περιουσίας του από άγνωστη ή μη σταθερή πηγή ή αιτία συνολικού ύψους 80.346,67 € (συνολικό ποσό καταθέσεων που δεν δικαιολογήθηκαν 153.790,00 €, ποσό που αναλογεί στον προσφεύγοντα βάσει ποσοστού δικαιούχων 80.346,67 €). Συγκεκριμένα, τα ποσά καταθέσεων που δεν δικαιολογήθηκαν από τον προσφεύγοντα αναλύονται ανά λογαριασμό ως κάτωθι:

Αριθμός λογαριασμού	Πλήθος δικαιούχων	Ποσά καταθέσεων που δεν δικαιολογήθηκαν	Προσαύξηση περιουσίας
.....	2	500,00 €	250,00 €
.....	2	119.120,00 €	59.560,00 €
.....	2	600,00 €	300,00 €
.....	3	20.000,00 €	6.666,67 €
.....	1	13.570,00 €	13.570,00 €
Σύνολο		153.790,00 €	80.346,67 €

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι σύμφωνα με την ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για τη διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων και ότι τα ποσά που αφορούν καταθέσεις μετρητών στο λογαριασμό του, είναι ποσά τα οποία δικαιολογούνται από το διαθέσιμο εισόδημά του, του έτους 2012 και των προηγούμενων ετών, αλλά επιπλέον και από πολλαπλάσιου ύψους αναλήψεις στις οποίες και προέβη εντός του έτους, μέρος των οποίων επανακατατέθηκαν στον λογαριασμό του.

Ο προσφεύγων προς τεκμηρίωση των ισχυρισμών του δεν προσκομίζει τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του (extrait) του έτους 2012, ούτε των προηγούμενων ετών, ούτε επικαλείται συγκεκριμένες αναλήψεις, ούτε αποδεικνύει ότι τα εισοδήματά του, του έτους 2012 ήταν

διαθέσιμα εις χείρας του προκειμένου να προχωρήσει σε κατάθεση των χρημάτων αυτών στους λογαριασμούς του.

Συνεπώς ο ισχυρισμός του απορρίπτεται ως αναπόδεικτος και αβάσιμος.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι σε κάποιες περιπτώσεις τα ποσά αφορούν καταβολές (κατάθεση μετρητών ή κατάθεση τραπεζικών επιταγών) από πελάτες της εταιρίας «..... – – ΟΕ» στην οποία συμμετέχει για αγορές φωτοβολταϊκών συστημάτων κατόπιν έκδοσης σχετικών αποδείξεων λιανικής πώλησης (από ταμειακή μηχανή). Ωστόσο, δεν προσκομίστηκαν όλες οι αποδείξεις λιανικής πώλησης που συνδέονται με τις επικαλούμενες καταθέσεις, ούτε είναι ευανάγνωστο το ποσό αυτών που προσκομίστηκαν, ούτε και είναι δυνατή η συσχέτιση των αποδείξεων λιανικής πώλησης με τους πελάτες που επικαλείται ο προσφεύγων. Περαιτέρω, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στοιχεία από την εταιρία «..... – – ΟΕ», ΑΦΜ, προς τεκμηρίωση των ισχυρισμών του, η οποία κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2012 τηρούσε βιβλία τρίτης κατηγορίας και μέσω των λογιστικών εγγραφών της θα μπορούσε να γίνει επαλήθευση των πελατών της εταιρίας (ποιος αριθμός απόδειξης λιανικής πώλησης συνδέεται με ποιον πελάτη), του τρόπου εξόφλησης, της ημερομηνίας εξόφλησης και να διενεργηθούν λοιπές ελεγκτικές επαληθεύσεις. Όσον αφορά την κατάθεση του ποσού 15.000,00 €, τα τιμολόγια που προσκομίστηκαν ανέρχονται σε 12.300,00 € αλλά δεν δύναται να γίνουν αποδεκτά δίχως τη σχετική εγγραφή στα βιβλία της εταιρίας «..... – – ΟΕ», ΑΦΜ προκειμένου να αποδειχτεί ότι καταχωρήθηκε το ποσό των 12.300,00 € και φορολογήθηκε στο όνομα της εταιρίας.

Συνεπώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως αναπόδεικτος και αβάσιμος.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι σύμφωνα με την ΣτΕ 884/2016 ο φορολογούμενος οφείλει να γνωρίζει την πηγή προέλευσης μόνο των μεγάλων ποσών που κατατίθενται στο λογαριασμό του και όχι μικρών ποσών όπως στη δική του περίπτωση. Ωστόσο, από τα ποσά που επικαλείται ο προσφεύγων το μικρότερο είναι αξίας 1.000,00 €, και σε καμία περίπτωση δεν δύναται να θεωρηθεί μικρό ποσό. Συνεπώς ο ισχυρισμός του απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 14 παρ. 1 του Κ.Ν.Τ.Χ. ορίζεται ότι: «1. Επί των εμπορικών και λοιπών εγγράφων και πράξεων, των κατονομαζομένων εν τω επομένω άρθρο 15, το τέλος ορίζεται εις δύο επί τοις εκατόν (2%) της εν αυτοίς διαλαμβανομένης αξίας εις δραχμές.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 15 παρ. 1 του Κ.Ν.Τ.Χ. ορίζεται ότι: «Εις το κατά την παράγραφον 1 του προηγουμένου άρθρου 14 τέλος υπόκεινται: 1. α) Πάσα σύμβασις, οιοδήποτε αντικείμενου, συναπτομένη είτε απ' ευθείας, είτε διά δημοσίου συναγωνισμού μεταξύ εμπόρων, μεταξύ εμπόρου και εμπορικής εταιρίας πάσης φύσεως, μεταξύ εμπορικών εταιριών πάσης φύσεως, αφορώσα αποκλειστικώς εις την ασκουμένην υπ' αυτών εμπορίαν και μεταξύ τρίτου εν γένει και ανωνύμου εταιρίας ή πάσα εξόφλησις συμβάσεως ή σχετική προς την σύμβασιν

απόδειξις, εφ' όσον καταρτίζονται εγγράφως και δη είτε δια δημοσίου είτε δι' ιδιωτικού καθ' οιονδήποτε τύπον συντεταγμένου εγγράφου. ...»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 παρ. 5 περ. γ' του Κώδικα Νόμων Τελών Χαρτοσήμου ορίζεται ότι: «...Πάσα εν γένει εγγραφή εις τα βιβλία περί καταθέσεως ή αναλήψεως χρημάτων υπό εταίρων ή μετόχων ή άλλων προσώπων προς ή από εμπορικής εν γένει εταιρίας ή επιχειρήσεις, ήτις δεν ανάγεται εις σύμβασιν, πράξιν κλπ., υποβληθείσαν εις τα οικεία τέλη χαρτοσήμου ή απαλλαγείσαν νομίμως των τελών τούτων, υπόκειται εις αναλογικόν τέλος χαρτοσήμου 1%. Εις ην περίπτωσιν, εκ της εγγραφής ή εξετέρου 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 με τις διατάξεις του άρθρου 6 παρ 1 του Ν.Δ. 4535/1964 ορίζεται ότι: «Τα τέλη χαρτοσήμου αναλογικά και πάγια προσαυξάνονται κατά ποσοστό 20% για εισφορά υπέρ ΟΓΑ.».

Από την ως άνω διάταξη, αναφερόμενη σε κάθε εν γένει εγγραφή των βιβλίων περί καταθέσεως ή αναλήψεως χρημάτων, συνάγεται ότι ο όρος "κατάθεση" χρησιμοποιείται υπό την έννοια της εν γένει δόσεως χρημάτων και δεν περιορίζεται μόνο στις περιπτώσεις καταθέσεως χρημάτων με δικαίωμα αναλήψεώς τους. Επομένως, κατά την έννοια της εν λόγω διατάξεως, κάθε εγγραφή στα βιβλία περί δόσεως ή αναλήψεως χρημάτων χωρίς μνεία της αιτίας υπόκειται κατ' αρχήν σε αναλογικό τέλος χαρτοσήμου 1%, εκτός αν ο φορολογούμενος ισχυρισθεί και αποδείξει ότι η εγγραφή αυτή ανάγεται σε σύμβαση, πράξη κ.λπ. που υποβλήθηκε στα οικεία τέλη χαρτοσήμου ή απαλλάχθηκε νομίμως από αυτά (ΣτΕ 1039/96).

Επειδή, «*Δάνειο είναι η σύμβαση, κατά την οποία ο ένας από τους συμβαλλόμενους (δανειστής) μεταβιβάζει στον άλλο συμβαλλόμενο (οφειλέτη) κατά κυριότητα χρήματα ή άλλα αντικαταστατά πράγματα, ο δε οφειλέτης υποχρεούται να επιστρέψει στον δανειστή πράγματα της ίδιας ποσότητας και ποιότητας (άρθρο 806 Α.Κ.).*

2. *Αντικείμενο του δανείου μπορεί να είναι χρήματα ή άλλα αντικαταστατά πράγματα, των οποίων η κυριότητα μεταβιβάστηκε στον οφειλέτη (Εφ. Αιγ. 76/1980, Α.Π. 660/1979). Το αντικείμενο του δανείου πρέπει να έχει οικονομική αξία. Δεν είναι απαραίτητο το πράγμα να είναι αναλωτό (Ειρ. Αργ. 1581/1969), ούτε ενδιαφέρει ο σκοπός, για τον οποίο πρόκειται να χρησιμοποιηθεί το δάνεισμα (Α.Π. 80/1938).*

3. *Ο σκοπός του δανείου ποικίλλει. Συνήθως, για τον οφειλέτη αποτελεί άρση μιας προσωρινής οικονομικής ανάγκης, ενώ, για τον δανειστή, όταν το δάνειο συμφωνείται έντοκο, αποτελεί μία επωφελή τοποθέτηση κεφαλαίου.....*

γ. Προϋποθέσεις σύστασης δανείου. Για τη σύσταση του δανείου απαιτείται να συντρέχουν οι εξής προϋποθέσεις:

α) Συμφωνία δανειστή και οφειλέτη, σχετικά με την αιτία, για την οποία μεταβιβάζεται η κυριότητα των αντικαταστατών πραγμάτων. Δηλαδή, η μεταβίβαση της κυριότητας να γίνεται επί σκοπώ δανείου και τούτο, γιατί η σύμβαση του δανείου είναι αιτιώδης.....

β) Παράδοση του πράγματος από τον δανειστή στον οφειλέτη. Δηλαδή, παράδοση και μεταβίβαση της κυριότητας των πραγμάτων στον οφειλέτη (Α.Π. 1079/1973) και τούτο, γιατί η σύμβαση του δανείου κατατάσσεται στις λεγόμενες «παραδοτικές» (re) συμβάσεις. Από την παράδοση του πράγματος στον οφειλέτη καταρτίζεται το δάνειο και από τότε γεννάται η υποχρέωση του οφειλέτη, για απόδοση άλλων πραγμάτων της ίδιας ποσότητας και ποιότητας. Από και δια της παραδόσεως του δανείσματος στον οφειλέτη το δάνειο λέγεται παραδοτικό δάνειο είτε καταρτιζόμενο δάνειο....

γ) Απόδοση του πράγματος από τον οφειλέτη στον δανειστή. Δηλαδή, απόδοση από τον οφειλέτη στον δανειστή άλλων πραγμάτων της ίδιας ποσότητας και ποιότητας (Α.Π. 569/1978, Εφ. Αθ. 161/1962, 419/1970). Σημειώνεται, ότι δεν αλλοιώνει τη σύμβαση του δανείου η πρόσθετη συμφωνία (παρεπόμενη συμφωνία) των συμβαλλόμενων, όπως τα δανεισθέντα αποδοθούν σε πράγματα άλλης ποιότητας, με την προϋπόθεση, ότι κατά τη βούληση των μερών, επιφυλάχθηκε υπέρ του οφειλέτη η διαζευκτική αυτή ευχέρεια....

• Εφόσον πληρούνται οι ανωτέρω προϋποθέσεις, υπάρχει δάνειο κατά την έννοια του άρθρου 806 του Αστικού Κώδικα, έστω και αν η σύμβαση δεν χαρακτηρίστηκε ως δάνειο από τα συμβαλλόμενα μέρη (Α.Π. 137/1968, Εφ. Αθ. 2447/1962)» (ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ Θ. ΡΕΠΠΑΣ - ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ- ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ ΚΩΔΙΚΑ ΤΕΛΩΝ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ- ΠΕΜΠΤΗ ΕΚΔΟΣΗ- ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΑΝΤ. Ν. ΣΑΚΚΟΥΛΑ ΑΘΗΝΑ - 2010 σελ 190-193).

Επειδή, στο τέταρτο εδάφιο της περιπτώσεως γ' της παραγράφου 5 του άρθρου 15 του (ΚΝΤΧ), ορίζεται ότι για κάθε εγγραφή γενικά στα βιβλία που αφορά σε κατάθεση ή ανάληψη χρημάτων από εταίρους ή μετόχους ή άλλα πρόσωπα προς ή από εμπορικές εταιρείες ή επιχειρήσεις, η οποία δεν ανάγεται σε σύμβαση, πράξη κ.λπ., που υποβλήθηκε στα οικεία τέλη χαρτοσήμου ή απαλλάχτηκε νόμιμα από αυτά, υπόκειται σε αναλογικό τέλος χαρτοσήμου 1%.

Επειδή, «οι μετέχοντες σε εμπορικές εταιρείες και σε επιχειρήσεις εν γενεί (εταίροι, μέτοχοι κ.λπ.), καθώς και άλλα πρόσωπα, καταθέτουν πολλές φορές στις εν λόγω εταιρείες και επιχειρήσεις, για την ενίσχυση του κεφαλαίου τους ή για την προσωρινή τους ταμειακή διευκόλυνση, διάφορα χρηματικά ποσά, με τα οποία πιστώνονται οι προσωπικοί τους λογαριασμοί. Οι καταθέσεις αυτές, παρότι συνιστούν δάνεια με όλα τα χαρακτηριστικά γνωρίσματα του δανείου και εξυπηρετούν τους ίδιους με τα δάνεια σκοπούς, εν τούτοις στη φορολογία χαρτοσήμου τυγχάνουν διαφορετικής μεταχείρισης σε σχέση με τα δάνεια.

Ως «κατάθεση χρημάτων» νοείται η πράξη, 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. Κατά το Συμβούλιο της Επικρατείας (Σ.τ.Ε. 1767/ 1992, 1039/1996, 1470/2002), ο όρος «κατάθεση» στην ανωτέρω διάταξη χρησιμοποιείται με την έννοια της εν γένει δόσης χρημάτων και δεν περιορίζεται μόνο στις περιπτώσεις κατάθεσης χρημάτων με δικαίωμα ανάληψης τους.

Ως «**ανάληψη χρημάτων**» νοείται η αυτοτελής και ανεξάρτητη πράξη, δια της οποίας λαμβάνει χώρα χορήγηση το πρώτον χρημάτων από την εμπορική εταιρεία ή επιχείρηση σε εταίρο, μέτοχο ή τρίτο, προς διευκόλυνση τους.

Προϋποθέσεις, για την επιβολή του τέλους χαρτοσήμου. Για την επιβολή τέλους χαρτοσήμου 1%, σύμφωνα με την ανωτέρω διάταξη, θα πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά οι παρακάτω προϋποθέσεις:

α) Ύπαρξη συμβατικής σχέσης μεταξύ του καταθέτοντος τα χρήματα προσώπου, φυσικού ή νομικού (εταίρου, μετόχου ή τρίτου) και της εμπορικής εταιρείας ή επιχείρησης.

β) Εγγραφή στα βιβλία εμπορικής εταιρείας ή επιχείρησης εν γένει (Ο.Ε., Ε.Ε., Ε.Π.Ε., Α.Ε., κοινοπραξίας, κερδοσκοπικού συνεταιρισμού, αστικής εταιρείας και κοινωνίας αστικού δικαίου, που ασκούν επιχείρηση, κ.λπ.), περί καταθέσεως χρημάτων από εταίρους, μετόχους ή άλλα πρόσωπα προς τις επιχειρήσεις αυτές ή περί αναλήψεως χρημάτων από αυτές. Η κατάθεση ή η ανάληψη χρημάτων πρέπει να προκύπτει μόνο από αυτή ταύτη την εγγραφή στα βιβλία και όχι από άλλη έγγραφη σύμβαση ή από τη συνεκτίμηση άλλων γεγονότων (Διοικ.Πρωτ.ΑΘ. 7077/1983). Σημειώνεται, ότι, ως «βιβλία εμπορικής εταιρείας ή επιχείρησης», από την εγγραφή στα οποία αποδεικνύεται η γενόμενη κατάθεση, 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.....

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 (Δ.Ο.Υ.) (Σ.τ.Ε. 2493/1994).

δ) Η εγγραφή στα βιβλία να μην ανάγεται σε σύμβαση, πράξη ή συναλλαγή, η οποία είχε υποβληθεί προηγουμένως στα οικεία αναλογικά τέλη χαρτοσήμου ή είχε απαλλαγεί νομίμως από τα τέλη αυτά.

ε) Η κατάθεση ή η ανάληψη χρημάτων να γίνεται χωρίς μνεία της αιτίας της κατάθεσης ή της ανάληψης, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει, ότι η εγγραφή στα βιβλία αφορά σύμβαση, πράξη ή συναλλαγή, η οποία υποβλήθηκε στο οικείο τέλος χαρτοσήμου ή απαλλάχτηκε νομίμως από το τέλος αυτό (Σ.τ.Ε. 1767/1992, 1039/1996, 4463/1997). Επίσης, το ως άνω τέλος χαρτοσήμου οφείλεται ανεξάρτητα από τον επιδιωκόμενο, δια της καταθέσεως ή αναλήψεως των χρημάτων, σκοπό, καθόσον στο νόμο δεν τίθεται καμιά προϋπόθεση ή καμιά επιφύλαξη (Υπ. Οικ. Κ. 8802/654/1983)

- Κατά την κατάθεση χρημάτων δεν απαιτείται να ορίζεται χρόνος, για την απόδοση του κατατεθέντος χρηματικού ποσού, γιατί από το νόμο δεν προβλέπεται κάτι τέτοιο, και, συνεπώς, η κατάθεση μπορεί να γίνει χωρίς κανένα χρονικό περιορισμό.

• Η παραμονή των κατατεθέντων χρημάτων στο σχετικό λογαριασμό, για μεγάλο χρονικό διάστημα, δεν μεταβάλλει τον χαρακτήρα της κατάθεσης σε δάνειο και συνεπώς δεν δημιουργείται, εκ του λόγου αυτού, υποχρέωση καταβολής και επί πλέον τέλους χαρτοσήμου δανειακής σύμβασης

(Πρβλ. Σ.τ.Ε. 870/1979).» (ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ Θ. ΡΕΠΠΑΣ - ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ-ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ ΚΩΔΙΚΑ ΤΕΛΩΝ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ- ΠΕΜΠΤΗ ΕΚΔΟΣΗ-ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΑΝΤ. Ν. ΣΑΚΚΟΥΛΑ ΑΘΗΝΑ - 2010 σελ 319-322).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η φορολογική αρχή θεώρησε ότι ποσά ύψους 634.834,90 €, που πιστώθηκαν στους λογαριασμούς του προσφεύγοντα για τα οποία αποδείχθηκε η πηγή και η αιτία προέλευσής τους, αποτελούν καταθέσεις – μεταφορές χρηματικών ποσών που χορηγήθηκαν στον προσφεύγοντα ως δάνειο από εταιρίες στις οποίες συμμετέχει ο ίδιος.

Επειδή, στην ανωτέρω διαπίστωση, η φορολογική αρχή κατέληξε λαμβάνοντας υπόψη της και το με αριθ. πρωτ./2018 απαντητικό υπόμνημα του προσφεύγοντα στο με αριθ./2018 σημείωμα διαπιστώσεων όπου υποστηρίζει ότι ποσά τα οποία κατατέθηκαν στον υπ' αριθ./2018 τραπεζικό λογαριασμό του έχουν ήδη φορολογηθεί στην ομόρρυθμη εταιρία και το μεγαλύτερο μέρος αυτών επιστρέφεται από τον ως άνω λογαριασμό δια διατραπεζικής μεταφοράς στον υπ' αριθ./2018 τραπεζικό λογαριασμό της ομορρύθμου εταιρίας.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, για τα ποσά ύψους 634.834,90 € δεδομένου ότι δεν αποδεικνύεται από τη φορολογική αρχή ότι υφίσταται σύμβαση δανείου δεν δύναται να καταλογιστεί χαρτόσημο του άρθρου 15 παρ. 1 του Κ.Ν.Τ.Χ. το οποίο ορίζεται εις δύο τοις εκατόν (2%). Ωστόσο, καθόσον για τα ποσά ύψους 634.834,90 € που πιστώθηκαν στους λογαριασμούς του προσφεύγοντα αποδείχθηκε η πηγή και η αιτία προέλευσής τους, ήτοι ότι αποτελούν καταθέσεις – μεταφορές χρηματικών ποσών που προέρχονται από δραστηριότητες εταιριών στις οποίες συμμετέχει ο προσφεύγων, οφείλει να καταλογιστεί κατ' ελάχιστον χαρτόσημο ταμειακής διευκόλυνσης, ήτοι χαρτόσημο του άρθρου 15 παρ. 5 περ. γ' το οποίο ορίζεται εις ένα τοις εκατόν (1%).

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα γίνεται εν μέρει αποδεκτός και το χαρτόσημο πρέπει να μεταρρυθμιστεί από δύο τοις εκατόν (2%) σε ένα τοις εκατόν (1%).

Επειδή, η φορολογική αρχή στις 11/12/2018 προέβη σε επέκταση της αρχικής εντολής ελέγχου του προσφεύγοντα που αφορούσε την ορθή τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων (ως προς το είδος φορολογίας) σε λοιπούς φόρους, τέλη-εισφορές. Έτσι, η τροποποιημένη εντολή ελέγχου με αριθμό/....../2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ αφορούσε μερικό επιτόπιο έλεγχο του προσφεύγοντα για το εισόδημα, λοιπούς φόρους, τέλη-εισφορές, ορθή τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων της περιόδου 01/01/2012-31/12/2012. Συνεπώς, η εντολή ελέγχου συμπεριλάμβανε τα τέλη χαρτοσήμου και ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός του απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και 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, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που

έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί παραβίασης της αρχής της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης, της νομικής ασφάλειας και της προστατευόμενης εμπιστοσύνης απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ./28.01.2019 ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ και ειδικότερα:

α) την επικύρωση της υπ' αριθ./2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 και της υπ' αριθ./2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ν. 3986/2011 έτους 2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ και

β) την τροποποίηση της υπ' αριθ./2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου έτους 2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ.

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

Υπ' αριθ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013

Διαφορά φόρου	34.012,02€
Τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων	76,70€
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου	11,75€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. και τόκοι άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.)	31.903,27€
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου	71,94
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου	14.39€
Σύνολο φόρου για καταβολή	66.090,07€

Υπ' αριθ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ν. 3986/2011 έτους 2012

Διαφορά εισφοράς αλληλεγγύης	4.213,35€
Πρόσθετη εισφορά λόγω ανακρίβειας (πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. και τόκοι άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.)	3.921,78€
Σύνολο φόρου για καταβολή	8.135,13€

Υπ' αριθ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου έτους 2012

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Αξία υποκείμενη στα τέλη χαρτόσημου	634.834,90€	634.834,90€
Τέλη χαρτοσήμου	12.696,70€	6.348,35€
ΟΓΑ τελών χαρτοσήμου	2.539,34€	1.269,67€
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου λόγω μη υποβολής (πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. και τόκοι άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.)	11.909,50€	5.954,75€
Πρόσθετος ΟΓΑ στα τέλη χαρτοσήμου λόγω μη υποβολής (πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. και τόκοι άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.)	2.381,90€	1.190,95€
Σύνολο για καταβολή	29.527,44€	14.763,72€

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.