



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 2 / 6 / 2020  
Αριθμός απόφασης: **1029**

**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.

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (Α' 75)

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 ..... του ....., ΑΦΜ ....., κατοίκου ....., οδός ....., α) κατά της υπ' αριθμ. .... /2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΩΝ ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ, οικονομικού έτους 2014, και β) κατά της υπ' αριθμ. .... /2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού τελών Χαρτοσήμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΩΝ ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ, έτους 2013, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. α) Την υπ' αριθμ. .... /2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΩΝ ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ, οικονομικού έτους 2014, και β)

την υπ' αριθμ. ....../2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού τελών Χαρτοσήμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΩΝ ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ, χρήσης 2013, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 23/12/2019 οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΩΝ ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος 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. ....../2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΩΝ ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ, οικονομικού έτους 2014, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος, ποσού 4.711,78 €, πλέον πρόσθετος φόρος/ πρόστιμο λόγω ανακρίβειας, ποσού 4.832,40 €, και ειδική εισφορά αλληλεγγύης, ποσού 362,45 €, ήτοι συνολικό ποσό 9.906,63 €. Η ως άνω διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της από 23/12/2019 εκθέσεως μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του ελεγκτού της ανωτέρω Δ.Ο.Υ., ..... Συγκεκριμένα, από τον διενεργηθέντα, δυνάμει της υπ' αριθμ. ....../2018 εντολής, έλεγχο προσδιορίστηκε το συνολικό εισόδημα της προσφεύγουσας στο ποσό των 18.122,22 €, έναντι δηλωθέντος 0,00 €. Η διαφορά προέκυψε από έλεγχο στους τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας σε συνδυασμό με τα δηλωθέντα εισοδήματά της από τον οποίο προέκυψαν τραπεζικές πιστώσεις, ποσού 18.122,22 €, 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. ....../2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΩΝ ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ, έτους 2013, καταλογίστηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας, τέλη χαρτοσήμου, ποσού 1.071,44 €, πλέον εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα τέλη χαρτοσήμου, ποσού 214,29 €, και πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου λόγω ανακρίβειας, ποσού 1.098,87 €, πλέον εισφοράς ΟΓΑ στα πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου, ποσού 219,77 €, ήτοι συνολικό ποσό 2.604,37 €. Η ως άνω διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της από 23/12/2019 εκθέσεως ελέγχου του ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΩΝ ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ, ..... Συγκεκριμένα, από τον διενεργηθέντα, δυνάμει της υπ' αριθμ. ....../2018 εντολής, έλεγχο προέκυψε αξία υποκείμενη σε τέλη χαρτοσήμου, ύψους 107.143,64 €, για το έτος 2013, το οποίο αποτελεί ταμειακή διευκόλυνση της προσφεύγουσας α) από την επιχείρηση ..... ΑΦΜ ....., στην οποία η προσφεύγουσα συμμετέχει με ποσοστό 25% και β) από την

επιχείρηση ..... ΑΦΜ ....., στην οποία η προσφεύγουσα συμμετέχει με ποσοστό 30% και στην οποία είναι διαχειρίστρια.

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

Α. Το ποσό των 18.122,22 €, το οποίο θεωρήθηκε ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα, είχε σταλεί για διευκόλυνση της από τον αδελφό του αποβιώσαντος συζύγου της ..... Κάποια από τα εμβάσματα έγιναν από εταιρεία ή εταιρείες συμφερόντων του, για τις οποίες δεν έχει και δεν μπορεί να έχει στοιχεία. Η απαίτηση της αρχής να προσκομίσει οποιοδήποτε έγγραφο, και μάλιστα από την αλλοδαπή, που να αποδεικνύει ότι δεν είναι σχετική με κάποιο νομικό πρόσωπο υπερβαίνει κάθε έννοια λογικής. Το μόνο που μπορεί να προσκομίσει, και έχει ζητήσει να της αποσταλεί, είναι η βεβαίωση του ..... ότι τα χρήματα αυτά απεστάλησαν από αυτόν (αδιάφορο μέσω ποίου) για την αντιμετώπιση τρεχόντων εξόδων της για τον γιό της και ανεψιό του ..... Το αίτημα της να της στείλει στοιχεία των εταιρειών του απορρίφθηκε και είναι προφανές ότι δεν μπορεί να επιμείνει σε κάτι που δεν έχει δικαίωμα, πολύ δε περισσότερο που του οφείλει «χάρη» για την εξυπηρέτηση. Η αρμόδια Δ.Ο.Υ., ενδεχομένως μπορεί να ζητήσει τα στοιχεία αρμοδίως από την τράπεζα που μεσολάβησε ή την αρμόδια ελέγχουσα υπηρεσία των εταιρειών μου εμφανίζονται στην κίνηση των χρημάτων αυτών, τα οποία έλαβε και οφείλω στον .....

Β. Της επιβλήθηκε η καταβολή τελών χαρτοσήμου για χρήματα που διακίνησε μέσω των λογαριασμών της και που αφορούσαν εισπραξη τιμήματος της εταιρείας με την επωνυμία εταιρεία «.....» στην οποία συμμετείχε ως ομόρρυθμος εταίρος. Η κατάθεση αυτή στο λογαριασμό της, προφανώς και δεν αφορούσε διευκόλυνση της, αφού ουδέποτε τα χρησιμοποίησε έστω και κατ' ελάχιστο. Τα χρήματα αυτά παρέμεναν για ελάχιστο χρόνο στον ατομικό της λογαριασμό για «φύλαξη», μέχρι να κατατεθούν στον εταιρικό λογαριασμό ή να δαπανηθούν για λογαριασμό της εταιρείας. Η επιβολή χαρτοσήμου σε αυτά τα ποσά είναι απολύτως παράνομη και πέραν πάσης λογικής, αφού δεν αποδείχθηκε από την ελέγχουσα Δ.Ο.Υ. ότι χρησιμοποίησε με τον οποιοδήποτε τρόπο αυτά τα χρήματα για δικές της ανάγκες ώστε να θεωρηθεί «διευκόλυνση» και να επιβληθεί το ανάλογο τέλος χαρτοσήμου.

Γ. Η διοίκηση δεν έκανε πραγματικό έλεγχο αλλά βάσει αορίστων τεκμηρίων επέβαλε φόρους και τέλη χαρτοσήμου σε ποσά τα οποία δεν έχουν τα στοιχεία που τους αποδίδει.

**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 ελευθερίων 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**, εν προκειμένω, στην προσφεύγουσα διενεργήθηκε έλεγχος από τη Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΩΝ ΑΝΑΡΤΥΡΩΝ δυνάμει της υπ' αριθμ. ....../2018 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου αυτής, από τον οποίο προσδιορίστηκε το συνολικό εισόδημα της προσφεύγουσας στο ποσό των 18.122,22 €, έναντι δηλωθέντος 0,00 €. Η διαφορά προέκυψε από έλεγχο στους τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας σε συνδυασμό με τα δηλωθέντα εισοδήματά της από τον οποίο προέκυψαν τραπεζικές πιστώσεις, ποσού 18.122,22 €, οι οποίες δεν αιτιολογήθηκαν από αυτήν και θεωρήθηκαν από τον έλεγχο ως προσαύξηση περιουσίας του άρθρου 48 παρ.3 του ν.2238/1994.

**Επειδή**, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι το ανωτέρω ποσό είχε σταλεί σε αυτήν για διευκόλυνση της από τον αδελφό του αποβιώσαντος συζύγου της ..... για την αντιμετώπιση τρεχόντων εξόδων της, για τον γιό της και ανεψιό του .....

**Επειδή**, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, στις σχετικές συναλλαγές δεν αναγράφεται το επώνυμο του εντολέα της πίστωσης και η προέλευσή τους δεν είναι γνωστή στον έλεγχο, ενώ σε κάποιες από αυτές αναγράφονται ως χώρα προέλευσης οι ..... και σε ορισμένες υφίσταται η περιγραφή ....., η οποία φέρεται να είναι ο εντολέας της πίστωσης.

**Επειδή**, η προσφεύγουσα προς επίρρωση του ανωτέρω ισχυρισμού της δεν προσκομίζει σχετικά στοιχεία και δικαιολογητικά, ο ανωτέρω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

**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 επιχειρήσεις 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, πράξη ή συναλλαγή, η οποία είχε υποβληθεί προηγουμένως στα οικεία αναλογικά τέλη χαρτοσήμου ή είχε απαλλαγεί νομίμως από αυτά, ε) η κατάθεση ή η ανάληψη χρημάτων να γίνεται χωρίς κατ' ανάγκη 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 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** 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 εταίρων ή μετόχων. Εν προκειμένω, τόσο η επιχείρηση ..... ΑΦΜ ....., όσο και η επιχείρηση ..... ΑΦΜ ....., 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, 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.

## **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Τη **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 22/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ..... του .....  
ΑΦΜ ....., και συγκεκριμένα την **απόρριψη** αυτής ως προς την υπ' αριθμ. .... /2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΩΝ ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ, οικονομικού έτους 2014 και την **αποδοχή** αυτής ως προς την υπ' αριθμ. .... /2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΩΝ ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ, έτους 2013.

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

**Έτος 2013:**

**Α. Φόρος Εισοδήματος:**

|                                  |                 |
|----------------------------------|-----------------|
| Διαφορά Φόρου                    | 4.711,78        |
| Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας | 4.832,40        |
| Διαφορά Εισφοράς Αλληλεγγύης     | 362,45          |
| Σύνολο για καταβολή              | <b>9.906,63</b> |

**Β. Τέλη Χαρτοσήμου:**

|                                       |             |
|---------------------------------------|-------------|
| Τέλη Χαρτοσήμου                       | 0,00        |
| Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα τέλη χαρτοσήμου  | 0,00        |
| Σύνολο προστίμου & τόκου ν. 4174/2013 | 0,00        |
| Καταλογιζόμενο ποσό                   | <b>0,00</b> |

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 ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ**

**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.