



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604553
ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα, 21/07/2020

Αριθμός απόφασης 1526

**ΑΠΟΦΑΣΗ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 10 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4 της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (Α' 75) όπως κυρώθηκε με τον νόμο 4684/2020 (Α' 86) καθώς και της υπ' αριθμ. Α1122/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β2088/31-05-2020) .

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **29/01/2020** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με **ΑΦΜ**, κατοίκου, επί της οδού κατά των παρακάτω οριστικών πράξεων της Προϊσταμένης του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.): **α) της υπ' αριθμ...../2019 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014,**

β) της υπ' αριθμ...../2019 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014

γ)της υπ' αριθμ...../2019 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου έτους 2014, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω **Οριστικές πράξεις** της Προϊσταμένης του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.) και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του **Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.**.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος **A2** όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **29/01/2020** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με **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:

α)Με την υπ' αριθμ...../2019 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, της Προϊσταμένης του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.) καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρου εισοδήματος ποσού 12.667,32 ευρώ, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσό 2.000 ευρώ, πλέον προσαυξήσεις λόγω ανακρίβειας άρθρου 49 του ν.4509/2017 ποσού 12.991,61 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **27.658,93 ευρώ**.

β)Με την υπ' αριθμ...../2019 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 της Προϊσταμένης του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.) καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 99.866,58 ευρώ, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 3.576,94 ευρώ, πλέον προσαυξήσεις λόγω ανακρίβειας άρθρου 58 του ν.4174/2013 ποσού 49.933,29 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **153.376,81 ευρώ**.

γ)Με την υπ' αριθμ...../2019 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, φορολογικού έτους 2014 της Προϊσταμένης του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.) καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος χαρτόσημο ποσού 12.273,43 ευρώ, ΟΓΑ χαρτοσήμου 2.454,69 ευρώ πλέον προσαυξήσεις λόγω ανακρίβειας άρθρου 58 του ν.4174/2013 ποσού 7.364,06 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **22.092,18 ευρώ**.

Οι ως άνω διαφορές φόρου εισοδήματος, ειδικής εισφοράς και χαρτοσήμου καταλογίσθηκαν κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της από 19/12/2019 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και χαρτοσήμου της ελέγκτριας του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., Συγκεκριμένα δυνάμει της με αριθμ...../...../...../2019 εντολής ελέγχου διενεργήθηκε έλεγχος στον προσφεύγοντα και διαπιστώθηκαν οι παρακάτω διαφορές:

Α)ως προς το εισόδημα, διαπιστώθηκε διαφορά μη δηλωθέντος εισοδήματος αφενός λόγω μη αιτιολόγησης της προέλευσης τραπεζικών πιστώσεων και ποσών που καταβλήθηκαν στην εταιρεία «.....», ΑΦΜ και αφετέρου στο φορολογικό έτος

2014 προσδιορίσθηκε επίσης προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων καθώς ο προσφεύγων πραγματοποίησε καταβολές προς την εταιρεία «.....», ΑΦΜ, ποσού 613.671,65 ευρώ και ποσού 27.336,16 ευρώ για τις οποίες έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 32 του ν.4172/2013 (ΠΟΛ 1076/2015) περί τεκμηρίου απόκτησης περιουσιακών στοιχείων.

Οι ως άνω διαφορές ανά έτος είναι:

Α/Α	ΑΝΑΙΤΙΟΛΟΓΗΤΕΣ ΤΡΑΠΕΖΙΚΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ-ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ	ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗ ΔΙΑΦΟΡΑ ΤΕΚΜΗΡΙΩΝ
2013	50.000,00	0,00
2014	86.035,00	224.484,30

Β)ως προς το χαρτόσημο, διαπιστώθηκε διαφορά καθώς από τα βιβλία της εταιρείας «.....» και συγκεκριμένα από τον τηρούμενο λογαριασμό «.....» προκύπτει ότι κατά το φορολογικό έτος 2014 πραγματοποιήθηκαν καταβολές από τον προσφεύγοντα προς την εν λόγω εταιρεία, συνολικού ποσού 613.671,65 ευρώ για τις οποίες κρίθηκε ότι αποτελούν δάνειο και έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 13 και 15 του ΠΔ28/1931 (Κ.Ν.Τ.Χ.).

Ο προσφεύγων με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή και να ακυρωθούν άλλως τροποποιηθούν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς :

1ος Λόγος Προσφυγής: *«Οι ενέργειες της φορολογικής αρχής, τόσο η σύνταξη των εκθέσεων ελέγχου όσο και της έκδοσης και επίδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων έχουν υπερβεί τον εύλογο χρόνο ενέργειας ...διότι συντάχθηκαν και επεδόθησαν καθ' υπέρβαση του ευλόγου χρόνου, ήτοι κατά χρόνο αναρμοδίας.»*

2ος Λόγος Προσφυγής: *«Για τη διενέργεια του εν λόγω ελέγχου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Ν. 3296/2004 και του Καν.Ε.Ε. 2185/1996, εφόσον συντρέχει περίπτωση επεξεργασίας ευαίσθητων προσωπικών δεδομένων φυσικών προσώπων, απαιτείται να προηγηθεί γραπτή άδεια της Αρχής Προστασίας Δεδομένων Προσωπικού Χαρακτήρα, ...Η εν λόγω διαδικασία δεν προκύπτει ότι τηρήθηκε ... (βλ. και γν. ΝΣΚ 210/2010 και γν. ΝΣΚ σ. 157/2007 σ. 25).»*

3ος Λόγος Προσφυγής: *«Οι διενεργούντες τον έλεγχο υπάλληλοι του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π., προέβησαν στον έλεγχο των στοιχείων τα οποία είχε προσκομίσει κατόπιν προσκλήσεως, στα οποία συμπεριλαμβάνονται επίσημα και ανεπίσημα στοιχεία, χωρίς όμως να συνταχθεί και να του επιδοθεί «έκθεση κατάσχεσης», αλλά ούτε και απόδειξη παραλαβής...»*

4ος Λόγος Προσφυγής: *«Οι προσβαλλόμενες πράξεις εξεδόθησαν συνεπώς κατά παράβαση νόμου, αφού δεν αναφέρονται στην έκθεση ελέγχου συγκεκριμένα πραγματικά περιστατικά για τις διαλαμβανόμενες παραβάσεις (ΔΕΦ ΑΘ 5504/1998 ΔΔΙΚΗ/1999 451)...*

Η έκθεση ελέγχου αιτιολογεί πλημμελώς και ανεπαρκώς την απόρριψη των ισχυρισμών του οι οποίοι διαλαμβάνονται στα υπ' αριθμό/2019,/2019,/2019 και/2019 υπομνήματά μου σε απάντηση των αντίστοιχων αιτημάτων παροχής πληροφοριών εκ μέρους της ελέγχουσας αρχής (βλ. σελ. 39-42, παράγραφος 11 της εκθέσεως ελέγχου φορολογίας εισοδήματος)...

Επίσης η προσβαλλόμενη πράξη καταλογισμού τελών χαρτοσήμου και η σχετική έκθεση ελέγχου, δεν παραθέτει κανένα απολύτως στοιχείο από το οποίο να προκύπτει η ύπαρξη συμβάσεως, ούτε και το συλλογισμό ή τα κριτήρια δυνάμει των οποίων ο έλεγχος θεώρησε ότι υπάρχει σύμβαση δανείου υποκείμενη σε τέλος χαρτοσήμου...».

5ος Λόγος Προσφυγής: «Η όποια προσαύξηση περιουσίας (κινητής ή ακίνητης) προκύπτει για τις ελεγχόμενες χρήσεις συμπεριλαμβανομένης και της συγκεκριμένης συναλλαγής σε μετρητά είναι απόλυτα νόμιμη και δικαιολογημένη-φορολογημένη, εφόσον υπερκαλύπτεται απολύτως από το εισόδημα που δηλώθηκε στις οικείες Δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος του κατά την πενταετία 2010-2014...».

6ος Λόγος Προσφυγής: «Οι προσβαλλόμενες πράξεις, αντίκεινται προδήλως στην αρχή της αναλογικότητας και είναι ακυρωτέες και για το λόγο αυτό... Εν προκειμένω, είναι προφανής η ακαταλληλότητα και μη αναγκαιότητα του εν λόγω μέτρου, με δεδομένη τόσο την εν γένει οικονομική και περιουσιακή του κατάσταση, όσο και το μέγεθος της δήθεν διαπιστωθείσας παράβασης, το οποίο δεν δικαιολογεί την επιβολή του ανωτάτου ορίου του προσθέτου φόρου για κάθε αυτοτελή παράβαση...».

7ος Λόγος Προσφυγής: «Οι προσβαλλόμενες πράξεις, ως προς τις εισφορές είναι άκυρες ως αντικείμενες ευθέως σε συνταγματικές διατάξεις ...».

8ος Λόγος Προσφυγής: «εφόσον δεν γίνει δεκτή η προσφυγή του για άλλον λόγο, θα πρέπει ΕΠΙΚΟΥΡΙΚΩΣ, να εφαρμοστούν κατ' αποδοχή του σχετικού λόγου της παρούσας, κατά την επιμέτρηση του προσθέτου φόρου/προστίμου λόγω ανακρίβειας της δήλωσης φόρου εισοδήματος, οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 58 του ν. 4174/2013, ...ενόψει της αρχής της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης διοικητικής/φορολογικής κύρωσης...».

Ως προς τις διαπιστωθείσες διαφορές φόρου εισοδήματος

Επειδή στο άρθρο 48 παρ.3 του ν.2238/1994 (Όπως το τελευταίο εδάφιο της παρ. 3 του άρθρου 48 προστέθηκε με την παρ. 3 του άρθρου 15 του Ν.3888/2010 (ΦΕΚ Α' 175/30-9-2010) και σύμφωνα με το άρθρο 20 του ιδίου νόμου ισχύει από 30/9/2010 και μετά)ορίζεται:

«Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παρ. 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 στην ΑΥΟ ΠΟΛ1095/29-04-2011 μεταξύ άλλων αναφέρεται:

«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 εισοδήματός 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.

4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, πάσης φύσεως χρεώγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια), καταθέσεις, κλπ.

.....

8. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών, απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται τα πραγματικά στοιχεία, όπως αναφέρονται παραπάνω, και επίσης να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων, που αποτελούν ή όχι τεκμήρια απόκτησης περιουσιακών στοιχείων όπως ορίζεται από τις διατάξεις των άρθρων 17 και 18 του Κ.Φ.Ε.

9. Σε όσες περιπτώσεις αποδεικνύεται ότι οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση κλπ. πρέπει να καταβάλλονται οι αναλογούντες αντίστοιχοι φόροι, τέλη κλπ. και τα αντίστοιχα πρόστιμα ή προσαυξήσεις.

....

11. Η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε η προσαύξηση αυτής. Ο φορολογούμενος δύναται να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο...».

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

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

Επειδή στο άρθρο 39 του ν.4174/2013 ορίζεται:

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

Επειδή στο με αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α΄ 1144110 ΕΞ 2015/05-11-2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων αναφέρεται:

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

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

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

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

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

μεταβολή της σύνθεσης ή της διατήρησης της περιουσίας δεν σημαίνει απαραίτητα και την προσαύξησή της.

5. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 4 του άρθρου 29 του ΚΦΕ, δηλαδή με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%), απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται και οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 32 του ΚΦΕ.

6. Για την δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας μέσω διάθεσης περιουσιακών στοιχείων ή μέσω απόκτησης εισοδημάτων που στο παρελθόν δεν υπήρχε η υποχρέωση της αναγραφής τους στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, είτε γιατί ήταν αφορολόγητα είτε γιατί φορολογούνταν με ειδικό τρόπο (πχ. τόκοι, πώληση εισηγμένων μετοχών), πρέπει να αποδεικνύονται με τα κατάλληλα νόμιμα δικαιολογητικά.

7. Επίσης, σε όσες περιπτώσεις επικαλείται ο φορολογούμενος ότι η προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση, γονική παροχή, κληρονομιά κλπ, πρέπει να ελέγχεται αν υπήρχε η δυνατότητα από τον δωρητή, τον δανειοδότη, τον παρέχοντα, τον κληρονομούμενο, να καταβάλλει ποσά που επικαλείται ο φορολογούμενος, καθώς και αν έχουν καταλογιστεί τα ποσά που προβλέπονται από τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις (π.χ. τέλη χαρτοσήμου, φόρος γονικής παροχής, φόρος δωρεάς κ.λπ.)...».

Επειδή στην απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. **ΠΟΛ 1175/2017 «Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας»** μεταξύ άλλων ορίζεται:

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

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

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

5.1. Ως προς τον χρόνο μεταξύ ανάληψης και επανακατάθεσης ισχύουν τα αναγραφόμενα στο ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφό μας.

...

5.4. ...

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...».

Επειδή στο άρθρο 17 παρ.1 του ν.2238/1994 ορίζεται:

«Ως ετήσια δαπάνη του φορολογουμένου, της συζύγου του και των προσώπων που τους βαρύνουν λογίζονται και τα χρηματικά ποσά που πραγματικά καταβάλλονται για:

δ) Χορήγηση δανείων προς οποιονδήποτε.».

Επειδή, στα άρθρα 32 και 34 του ν.4172/2013 ορίζεται:

«Άρθρο 32

«Ως ετήσια δαπάνη του φορολογουμένου, της συζύγου του και των εξαρτώμενων μελών του λογίζονται και τα χρηματικά ποσά που πραγματικά καταβάλλονται για:

δ) Χορήγηση δανείων προς οποιονδήποτε

Άρθρο 34

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:...

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...».

Επειδή, στην Απόφαση της ΓΓΔΕ ΠΟΛ1076/2015 μεταξύ άλλων ορίζεται:

«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

δ) Χορήγηση δανείων προς οποιονδήποτε.

Τα δάνεια που χορηγούνται από φυσικό πρόσωπο σε οποιοδήποτε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα και για οποιοδήποτε λόγο εμπίπτουν στο άρθρο 32. Επομένως, εμπίπτουν και τα δάνεια και χρηματικές διευκολύνσεις που χορηγούν εταίροι, μέλη ή μέτοχοι στις εταιρίες που συμμετέχουν.

...

Άρθρο 34

Διαφορά εισοδήματος και υπολογισμός του φόρου αυτής

Προσαύξηση φορολογητέου εισοδήματος με τη διαφορά λόγω αντικειμενικών δαπανών διαβίωσης και δαπανών απόκτησης

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 34 η διαφορά μεταξύ του συνολικού εισοδήματος που δηλώθηκε από το φορολογούμενο, τη σύζυγο του και τα εξαρτώμενα μέλη και του τεκμαρτού εισοδήματος των άρθρων 31 και 32, όπως η διαφορά αυτή αναμορφώνεται ύστερα από την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 2 αυτού του άρθρου, φορολογείται κατά περίπτωση με...

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:

α) Πραγματικά εισοδήματα τα οποία αποκτήθηκαν από τον ίδιο το φορολογούμενο, τη σύζυγο 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 έχουν φορολογηθεί στην Ελλάδα ή απαλλάσσονται νομίμως από τη φορολόγηση αυτή. Προς απόδειξη της φορολογίας ή της νόμιμης απαλλαγής πρέπει τα εισοδήματα αυτά να έχουν περιληφθεί σε δήλωση φορολογίας εισοδήματος εφ' όσον υπήρχε σχετική υποχρέωση.

Στην περίπτωση που αγορά περιουσιακού στοιχείου (όπως π.χ. αυτοκινήτου) γίνει στο εξωτερικό από φυσικό πρόσωπο που είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος τότε στον υπολογισμό της δαπάνης απόκτησης λαμβάνεται υπόψη το τίμημα που καταβλήθηκε στο εξωτερικό. Αν για την κάλυψη της δαπάνης αυτής που έγινε στο εξωτερικό γίνει επίκληση εισοδήματος που αποκτήθηκε στην αλλοδαπή θα αναγνωριστεί σύμφωνα με τα ανωτέρω εφόσον έχει περιληφθεί σε δήλωση φορολογίας εισοδήματος στην Ελλάδα, εφ' όσον βέβαια υπήρχε υποχρέωση.

Διευκρινίζεται ότι οι κάτοικοι της αλλοδαπής που δεν έχουν τη φορολογική κατοικία τους στην Ελλάδα και πραγματοποιούν δαπάνες στην αλλοδαπή, δεν υπάγονται στις διατάξεις του άρθρου 32 ανεξάρτητα του αν αποκτούν πραγματικό εισόδημα στην Ελλάδα.

β) Χρηματικά ποσά που δε θεωρούνται εισόδημα κατά τις ισχύουσες διατάξεις και αποκτήθηκαν από το φορολογούμενο.

γ) Χρηματικά ποσά που προέρχονται από την διάθεση περιουσιακών στοιχείων. Σε κάθε περίπτωση θα πρέπει ο φορολογούμενος που επικαλείται τίμημα από διάθεση περιουσιακού στοιχείου να αποδεικνύει με επίσημα στοιχεία ότι αυτός είναι ο κύριος του περιουσιακού στοιχείου, καθώς και το τίμημα της πώλησης του στοιχείου αυτού.

δ) Εισαγωγή συναλλάγματος που δεν είναι υποχρεωτικά εκχωρητέο στην Τράπεζα της Ελλάδος,...

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.

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

Επειδή στο άρθρο 64 του ν.4174/2013 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 στο άρθρο 65 του ν.4174/2013 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 διενεργήθηκε έλεγχος στον προσφεύγοντα εντός του προβλεπόμενου χρόνου που ορίζουν οι διατάξεις των άρθρων 84 του ν.2238/1994 και 72 και 36 του ν.4174/2013 και δυνάμει του ελέγχου αυτού ζητήθηκαν στοιχεία τόσο από τον προσφεύγοντα όσο και από τρίτους σύμφωνα με τις προβλεπόμενες διαδικασίες του άρθρου 14, και 15 και 23 του ν.4174/2013 ΚΦΕ.

Κατόπιν επεξεργασίας των στοιχείων ο έλεγχος διαπίστωσε τις παρακάτω διαφορές εισοδήματος:

A1)Διαφορές εισοδήματος βάσει του λογαριασμού «.....
.....» ο οποίος τηρείται στα λογιστικά βιβλία της εταιρείας
«.....», εμφανίζει την παρακάτω εικόνα και ως προς τον εν λόγω λογαριασμό ο έλεγχος έκρινε τα εξής:

..... "....."		
	ΧΡΕΩΣΕΙΣ	ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ
2013	210.221,29	50.230,78

ΧΡΗΣΗ 2013

Χρεώσεις: Το συνολικό ποσό της χρέωσης του ως άνω λογαριασμού έχει συσχετισθεί με αντίστοιχα ποσά πίστωσης του λογαριασμού του ταμείου της ως άνω εταιρείας. Από το ποσό των 210.221,29 ευρώ ποσό 131.500,00 ευρώ πιστώνεται στους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος και αφορά ποσά για τα οποία ζητήθηκε με το με αριθμ. πρωτ...../2019 αίτημα παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 να αιτιολογηθούν. Στην χρήση 2013 ο προσφεύγων δήλωσε στον κωδικό 431 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος καθαρά κέρδη από εταιρείες που φορολογήθηκαν με το άρθρο 10 του ΚΦΕ ποσό 253.812,69 ευρώ, ήτοι ποσό που υπερκαλύπτει το ποσό των τραπεζικών πιστώσεων προς αιτιολόγηση. Το εν λόγω ποσό φορολογήθηκε στο όνομα της εταιρείας και καταβλήθηκε ο αναλογούν φόρος στις 29/05/2014.

Επίσης στον λογαριασμό στην χρήση 2012 έχει πραγματοποιηθεί εγγραφή πίστωσης ποσού 210.221,29 ευρώ με αιτιολογία «διανομή κερδών προηγούμενων χρήσεων». Συνεπώς στην χρήση 2013 ο έλεγχος έκρινε ότι τα ποσά που εκταμιεύονται στον τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντος προέρχονται από διανομή κερδών προηγούμενων χρήσεων. Ως εκ τούτου οι τραπεζικές πιστώσεις που συμπεριλήφθηκαν στο ανωτέρω αίτημα παροχής πληροφοριών κρίθηκε από τον έλεγχο ότι είναι γνωστής προέλευσης.

Πιστώσεις: Στην πίστωση του λογαριασμού απεικονίζεται το ποσό των **50.000,00 ευρώ** την 07/01/2013 το οποίο φέρει αιτιολογία «είσπραξη από προμηθευτή» και καταβλήθηκε από τον προσφεύγοντα ως εταίρος στην ως άνω εταιρεία.

Για το εν λόγω ποσό ο έλεγχος, ερεύνησε την προέλευσή του και διαπίστωσε ότι δεν έχει μεταφερθεί από τους προσωπικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος ούτε αναλήφθηκε σε μετρητά την ίδια ή προγενέστερη ημερομηνία. Με το υπ' αριθμ. /2019 υπόμνημά του ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι προέρχεται από αναλήψεις μετρητών αντιστοίχου ποσού από την εταιρεία «.....» και εμφανίζονται στην χρέωση του λογαριασμού στην χρήση 2012.

Ο έλεγχος διαπίστωσε ότι οι χρεώσεις του λογαριασμού συσχετίζονται με αντίστοιχα ποσά στην πίστωση του λογαριασμού ταμείου 38.00.0000 της ως άνω εταιρείας. Προκειμένου να αξιολογήσει τον προβαλλόμενο ισχυρισμό του προσφεύγοντος προέβη σε διασταυρωτικό έλεγχο στην χρήση 2012 μέσω του Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας και διαπίστωσε ότι στους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος πιστώνονται ποσά που προέρχονται από την εταιρεία 334.634,63 ευρώ. Το συνολικό ποσό των 334.634,63 ευρώ που πιστώνεται στους λογαριασμούς του προσφεύγοντος υπερκαλύπτει τα ποσά χρεώσεων του λογαριασμού του στην χρήση 2012 ήτοι το ποσό των 315.472,12 ευρώ. Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι το σύνολο των ποσών που εμφανίζεται στην χρέωση του λογαριασμού μεταφέρθηκε στους προσωπικούς του λογαριασμούς και δεν του δόθηκε σε μετρητά. Για τον λόγο αυτό ο έλεγχος έκρινε ότι για το ποσό των **50.000,00 ευρώ** που κατέβαλε ο προσφεύγων

στην εταιρεία δεν αιτιολογήθηκε η προέλευσή του και έχουν εφαρμογή οι διατάξεις περί προσαύξησης του άρθρου 48 παρ.3 του ν.2238/1994.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014

Χρεώσεις: Το συνολικό ποσό της χρέωσης του ως άνω λογαριασμού ποσού **656.197,49 ευρώ** έχει συσχετισθεί με αντίστοιχα ποσά πίστωσης του λογαριασμού του ταμείου της ως άνω εταιρείας. Το ως άνω ποσό πιστώνεται στους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος και αφορά ποσά για τα οποία ζητήθηκε με το με αριθμ. πρωτ...../2019 αίτημα παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 να αιτιολογηθούν. Ο έλεγχος ως προς τις χρεώσεις του λογαριασμού (εκ παραδρομής ο έλεγχος αναφέρει πιστώσεις) παραπέμπει αναλόγως στην ΣΗΜΕΙΩΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ ως προς την χρήση 2013 και αναφέρει ότι αντιμετωπίζονται ως κέρδη προηγούμενων χρήσεων της εταιρείας που προέρχονται από την πραγματική διανομή των κερδών και ως εκ τούτου οι συγκεκριμένες τραπεζικές πιστώσεις που συμπεριλήφθηκαν στο ανωτέρω αίτημα και συσχετίστηκαν με τον λογαριασμό κρίθηκαν από τον έλεγχο ότι είναι γνωστής προέλευσης.

Πιστώσεις: Ως προς τις πιστώσεις του λογαριασμού συνολικού ποσού 628.135,05 ευρώ ο έλεγχος έκρινε ότι το ποσό των **613.671,65 ευρώ** (που προκύπτει από την αφαίρεση του ποσού των 14.463,40 ευρώ (το οποίο αφορά εγγραφή πίστωσης μερίσματος και δεν έχει ταμειακή βάση) από το συνολικό ποσό της πίστωσης 628.135,05) αφορά καταβολές που δόθηκαν από τον προσφεύγοντα για κάλυψη αναγκών της εταιρείας και έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του ΚΝΤΧ διότι αποτελούν καταθέσεις εταίρου σε προσωπική εταιρεία με εγγραφές στον λογ..... και επίσης έχουν εφαρμογή και οι διατάξεις περί τεκμηρίου απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 32 του ν.4172/2013.

Επίσης ο έλεγχος έκρινε ότι στις πιστώσεις του ανωτέρω λογαριασμού ποσού 628.135,05 ευρώ συμπεριλαμβάνεται και η πίστωση ποσού **109.800,00 ευρώ** στις 12/11/2014 για την οποία ο προσφεύγων δεν αιτιολόγησε την προέλευσή του, ήτοι διαπίστωσε ότι δεν μεταφέρθηκε από τους προσωπικούς του λογαριασμούς ούτε υπάρχει ανάληψη την ίδια μέρα ή προγενέστερη ημερομηνία. Ο προσφεύγων για το ποσό αυτό επικαλέστηκε στον έλεγχο αναλήψεις μετρητών από τους προσωπικούς του λογαριασμούς καθώς και από τους τραπεζικούς λογαριασμούς της εταιρείας ΚΑΙ στην οποία ο προσφεύγων είναι ομόρρυθμο μέλος. Συγκεκριμένα επικαλέστηκε αναλήψεις από την εταιρεία 65.200,00 ευρώ για την χρήση 2013 και 13.367,00 για την χρήση 2014. Ο έλεγχος διαπίστωσε ότι οι εν λόγω αναλήψεις δεν κατατέθηκαν στους τραπεζικούς του λογαριασμούς και λαμβάνοντας υπόψη τα καθαρά φορολογούμενα κέρδη της ως άνω εταιρείας περιόρισε το ποσό των 65.200,00 ευρώ στο ποσό των 25.397,72 ευρώ και το ποσό των 13.367,00 ευρώ το δέχθηκε στο σύνολό του και θεώρησε ότι από το ποσό των 109.800,00 ευρώ αιτιολογείται η προέλευσή του κατά το ποσό των 38.765,00 ευρώ. Συνεπώς για το υπόλοιπο ποσό **71.035,00 ευρώ** (109.800,00-38.765,00) έκρινε ότι έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 21 παρ.4 του ν.4172/2013.

A2)Επίσης ο έλεγχος έκρινε ότι τον προσφεύγοντα βαρύνει τεκμήριο απόκτησης περιουσιακών στοιχείων για το ποσό των 27.336,16 ευρώ (80% X 34.170,20 ευρώ). Συγκεκριμένα το ποσό των 34.170,20 ευρώ κατατέθηκε στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων στις 02/06/2019 σε διαταγή της πρώην εταιρού της εταιρείας (ΑΦΜ) της οποίας βάσει της με αριθμ...../2019 αποφάσεως του Ειρηνοδικείου διατάχθηκε ο αποκλεισμός της από εταίρος της εταιρείας. Το ποσό των 34.170,20 ευρώ αντιστοιχεί στο 50% του εταιρικού κεφαλαίου της «.....» και πλέον βάσει του από 21/05/2014 τροποποιηθέντος καταστατικού της εταιρείας με την νέα επωνυμία λόγω αποχώρησης της εταιρού, «.....». Τον προσφεύγοντα βαρύνει με τεκμήριο απόκτησης περιουσιακών στοιχείων το ποσό των 27.336,16 ευρώ (80% X34.170,20 ευρώ) διότι εισέρχεται στο μετοχικό κεφάλαιο σε ποσοστό 80%.

Β)Διαφορές εισοδήματος λόγω μη αιτιολόγησης της προέλευσης των παρακάτω τραπεζικών πιστώσεων :

REC ID	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΠΟΣΟ
6580			ΚΑΤΑΘΕΣΗ/ΑΝΑΛΗΨΗ	5.000,00
6764			ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	1.700,00
6765			ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	3.000,00
6766			ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	5.300,00
				15.000,00

Επειδή ο προσφεύγων με την υποβολή της υπό κρίση προσφυγής επικαλείται μεταξύ άλλων ότι στην οικεία έκθεση ελέγχου δεν αναφέρονται τα συγκεκριμένα πραγματικά περιστατικά για τις διαλαμβανόμενες παραβάσεις και ότι η ελεγκτική αρχή αιτιολογεί πλημμελώς και ανεπαρκώς την απόρριψη των προβαλλόμενων ισχυρισμών του καθώς από τα στοιχεία που επικαλέστηκε και προσκόμισε στην ελεγκτική αρχή, για τα οποία προβάλλει ότι δεν πραγματοποιήθηκε σχετική έκθεση κατάσχεσης αφετέρου αποδεικνύεται ότι αφενός δεν υφίσταται προσαύξηση καθώς τα υπό κρίση ποσά είναι γνωστής προέλευσης (αφορούν την εταιρική σχέση και συγκεκριμένα συναλλαγές του νομικού προσώπου) και σε κάθε περίπτωση υπερκαλύπτονται από τα δηλωθέντα εισοδήματά του και αφετέρου δεν συντρέχει περίπτωση χορήγησης δανείου προς την εταιρεία.

Επειδή ως αναφέρεται και στην εισήγηση απόψεων, ο έλεγχος ως προς τον καταλογισμό του βασίστηκε σε στοιχεία τα οποία αιτήθηκε με το υπ αριθ. πρωτ/19 έγγραφό του από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Ηρακλείου, και όχι σε στοιχεία που απεστάλησαν αποσπασματικά από τον ίδιο, και όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου απεστάλησαν μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου (mail), σε ηλεκτρονική μορφή.

Συγκεκριμένα οι υπό κρίση διαφορές διαπιστώθηκαν κατά κύριο λόγο από το αναλυτικό καθολικό του λογαριασμού και ειδικότερα διαπιστώνεται ότι ο προσφεύγων τόσο

στην χρήση 2013 όσο και στην χρήση 2014 είχε προβεί σε καταβολές για λογαριασμό της εταιρείας και συγκεκριμένα από την επισκόπηση της κίνησης του ανωτέρω λογαριασμού και των αιτιολογιών («ΕΙΣΦΟΡΑ ΓΙΑ ΤΗΝ ΚΑΛΥΨΗ ΕΤΑΙΡΙΚΩΝ ΑΝΑΓΚΩΝ») διαπιστώνεται ότι ο προσφεύγων κατέβαλε ποσά αλλά και πλήρωνε δαπάνες της εταιρείας καθώς και λοιπές υποχρεώσεις της (φόρους, ασφαλιστικές εισφορές).

Ο έλεγχος στην χρήση 2013 έκρινε ότι για την καταβολή των **50.000,00 ευρώ** του προσφεύγοντος προς την εταιρεία έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της προσαύξησης και στην χρήση 2014 για τις καταβολές που επίσης πραγματοποίησε ο προσφεύγων προς την εταιρεία ή για λογαριασμό της εταιρείας συνολικού ποσού **613.671,65 ευρώ** (που προκύπτει από την αφαίρεση του ποσού των 14.463,40 ευρώ (το οποίο αφορά εγγραφή πίστωσης μερίσματος και δεν έχει ταμειακή βάση) από το συνολικό ποσό της πίστωσης 628.135,05) έκρινε ότι έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του τεκμηρίου απόκτησης περιουσιακών στοιχείων χωρίς να ερευνηθεί η προέλευσή τους, ενώ επίσης ως προς το ποσό των **109.800,00 ευρώ** που συμπεριλαμβάνεται στις ανωτέρω συνολικές καταβολές, έκρινε ότι κατά ένα μέρος δεν είναι γνωστής προέλευσης και έχουν εφαρμογή οι διατάξεις περί προσαύξησης.

Από τα ανωτέρω αφενός διαπιστώνεται ότι για τις ίδιες περιπτώσεις συναλλαγών ήτοι καταβολών του εταίρου προς την εταιρεία, ο έλεγχος τις αντιμετωπίζει διαφορετικά και τις υπαγάγει σε διαφορετική νομική βάση. Δεδομένου ότι για την περίπτωση καταβολών και γενικότερα χρηματοδότησης προς τρίτο υπάρχει ρητή και ειδική διάταξη ως προς τον τρόπο που θα φορολογηθεί και συγκεκριμένα τόσο στις διατάξεις του προϊσχύοντος ΚΦΕ (ν.2238/1994) όσο και στον ισχύοντα ΚΦΕ (ν.4172/2013), οι υπό κρίση καταβολές λογίζονται ως ετήσια δαπάνη/δαπάνη απόκτησης περιουσιακού στοιχείου και λαμβάνονται υπόψη στον προσδιορισμό του ετήσιου τεκμαρτού εισοδήματος.

Συνεπώς:

α)ως προς την χρήση 2013, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου (σελίδα 48) το ποσό των **50.000,00 ευρώ** λογίζεται ως ετήσια δαπάνη και καλύπτεται από τα ετήσια δηλωθέντα εισοδήματα του προσφεύγοντος γεγονός που επίσης αιτιολογείται και από τις κινήσεις που απεικονίζονται στην χρέωση του λογαριασμού και έχει γίνει δεκτό από τον έλεγχο ότι αποτελούν εισπράξεις εντός της ελεγχόμενης χρήσης που αφορούν διανεμόμενα κέρδη προηγούμενων χρήσεων της εταιρείας.

β)ως προς το φορολογικό έτος 2014 ο έλεγχος από την πληροφόρηση που υφίσταται από τον λογαριασμό, ο οποίος αποτέλεσε και την κύρια βάση καταλογισμού του ελέγχου, λαμβάνει υπόψη του ως πραγματικό γεγονός μόνο τις καταβολές που πραγματοποίησε ο προσφεύγων προς την εταιρεία, ήτοι μόνο την πίστωση του λογαριασμού και ενώ δέχεται ότι ο προσφεύγων εισπράττει εντός της ελεγχόμενης χρήσης ποσά από διανομές κερδών προηγούμενων χρήσεων συνολικού ποσού **656.197,49 ευρώ** που απεικονίζονται στην χρέωση του λογαριασμού (ως σελίδα 25 της έκθεσης ελέγχου φόρου εισοδήματος καθώς και στην σελίδα 16 της οικείας έκθεσης ελέγχου τελών χαρτοσήμου όπου συγκεκριμένα αναφέρεται «*από την απεικόνιση της καρτέλας προκύπτει ότι ο προσφεύγων στην χρήση 2014 εισέπραξε το υπόλοιπο κερδών όπως αυτό αναφέρεται και στην αιτιολογία των*

εγγραφών και παράλληλα χρηματοδότησε την εταιρεία»), το εν λόγω πραγματικό γεγονός που το διαπιστώνει κατά την ελεγχόμενη χρήση, δεν αιτιολογεί τον λόγο για τον οποίο δεν το λαμβάνει υπόψη προκειμένου να προσδιορίσει αναλόγως την ετήσια τεκμαρτή δαπάνη.

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, τα ποσά που έχουν προσδιορισθεί από τον έλεγχο ως τεκμήριο απόκτησης περιουσιακών στοιχείων από τις καταβολές του προσφεύγοντος προς την εταιρεία ή για λογαριασμό της εταιρείας ποσού **613.671,65 ευρώ** και ποσού **27.336,16 ευρώ** δεν αιτιολογούνται ως απαιτείται από τις διατάξεις του άρθρου 64 του ΚΦΕ καθότι ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη του το σύνολο των πραγματικών δεδομένων που υφίστανται στις συναλλαγές μεταξύ του φυσικού προσώπου και της εν λόγω εταιρείας.

Σημειώνεται ότι ως προς την προσαύξηση ποσού **15.000,00 ευρώ** που διαπιστώθηκε λόγω μη αιτιολόγησης της προέλευσης των ανωτέρω τραπεζικών πιστώσεων, οι διαπιστώσεις του ελέγχου δεν διαφοροποιούνται κατά το ενδικοφανές στάδιο καθώς ο προσφεύγων δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο ως προς την προέλευσή τους.

Ως προς τις διαπιστωθείσες διαφορές τελών χαρτοσήμου

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

στο Άρθρο 1 :

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

στο Άρθρο 3 :

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

στο Άρθρο 14:

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

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

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

Πάσα σύμβασις, οιοδήποτε αντικείμενου, συναπτόμενη είτε απ' ευθείας, είτε δια δημοσίου συναγωνισμού μεταξύ εμπόρων, μεταξύ εμπόρου και εμπορικής εταιρείας πάσης φύσεως, μεταξύ εμπορικών εταιρειών πάσης φύσεως, αφορώσα αποκλειστικώς εις την ασκουμένην υπ' αυτών εμπορίαν, και μεταξύ τρίτου εν γένει και ανωνύμου εταιρείας, ή πάσα εξόφλησις

συμβάσεως ή σχετική προς την σύμβαση απόδειξης, εφόσον καταρτίζονται εγγράφως και δη είτε δια δημοσίου, είτε δι' ιδιωτικού καθ' οιονδήποτε τύπον συντεταγμένου εγγράφου.

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

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

και **στο έκτο εδάφιο της άνω παραγράφου** ορίζεται ότι:

Επί δανείων κινουμένων ως τρεχούμενων δοσοληπτικών λογαριασμών το προσήκον τέλος χαρτοσήμου υπολογίζεται δι' εκάστην διαχειριστικήν περίοδον επί του μεγαλύτερου ύψους του χρεωστικού ή πιστωτικού αυτών υπολοίπου, κατά περίπτωσιν. Το χρεωστικόν ή πιστωτικόν υπόλοιπον λογαριασμού τινός μεταφερόμενον εις την επομένην διαχειριστικήν περίοδον θεωρείται ως νέα κατάθεσις (δάνειον) δια την εξεύρεσιν του μεγαλύτερου ύψους της περιόδου ταύτης.».

Επειδή 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. 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 ανάληψής τους (ΣΤΕ1767/1992, ΣΤΕ1039/1996, ΣΤΕ4463/1997, ΣΤΕ1470/2002).

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 της επιχείρησης (ΟΕ, ΕΕ, ΕΠΕ, ΑΕ, Κοινοπραξίας, κερδοσκοπικού συνεταιρισμού, αστικής εταιρίας και κοινωνίας αστικού δικαίου, που ασκούν επιχείρηση κ.λπ.), περί καταθέσεως χρημάτων από τους εταίρους, μετόχους κ.λπ., με ρητή αναγραφή της λέξης «κατάθεση» και όχι «δάνειο». 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 (ΣΤΕ1767/1992, ΣΤΕ1039/1996).

Επειδή στην εγκύκλιο **Εγκ. Κ 8802/654/1983**, σχετικά με το παραπάνω, αναφέρεται: «Σύμφωνα λοιπόν με την ανωτέρω διάταξη, κάθε εγγραφή στα βιβλία των εμπορικών εν γένει εταιρειών ή επιχειρήσεων (ΟΕ, ΕΕ, ΕΠΕ, ΑΕ κοινοπραξιών κ.λπ) περί της καταθέσεως χρημάτων από εταίρους ή μετόχους ή άλλα πρόσωπα προς αυτές ή αναλήψεως χρημάτων από αυτές, **υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου 1%**. Το τέλος οφείλεται ανεξάρτητα από το σκοπό για τον οποίο γίνεται η κατάθεση, καθόσον στο νόμο δεν τίθεται καμιά προϋπόθεση ή καμιά επιφύλαξη.

Επειδή, όπως έχει κριθεί από τις αποφάσεις του ΣΤΕ 6172/1995, ΣΤΕ 6170/1995, ΣΤΕ 4287/1995, ΣΤΕ 2805/1994, ΣΤΕ 1802/1993, ΣΤΕ 725/1990, κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, ερμηνευομένων εν όψει και της εκ του ανωτέρω Κώδικα βασικής αρχής ότι σε τέλη υπόκεινται κατά κανόνα τα έγγραφα περί συνάψεως των συμβάσεων και όχι απλώς οι συνομολογούμενες συμβάσεις (ΣΤΕ 1966/1998 7μελ., ΣΤΕ 1368/1989, ΣΤΕ 2230/1988, ΣΤΕ 2746/1987), για την επιβολή ειδικότερα του υπό των ανωτέρω διατάξεων, τέλους χαρτοσήμου για σύμβαση δανείου, η εγγραφή στα βιβλία, ως αναπληρώνουσα το σχετικό έγγραφο περί δανείου, πρέπει να περιέχει όλα τα απαραίτητα στοιχεία της συμβάσεως του δανείου, ώστε από την εγγραφή αυτή και μόνο να προκύπτει η συνομολόγηση της συμβάσεως αυτής, χωρίς να επιτρέπεται να συναχθεί ότι συνομολογήθηκε σύμβαση δανείου από εγγραφές στα βιβλία που αναφέρονται σε άλλες σχέσεις (ΣΤΕ 1666/1991, 314/1987), έστω και αυτές λογίζονται ως δάνειο (ΣΤΕ 1367-8/1989 ανώμαλη παρακαταθήκη).

Δεν απαιτείται όμως να αναφέρεται η σχετική εγγραφή, ρητά, σε σύμβαση δανείου (ΣΤΕ 73/1990). Εξάλλου, απαραίτητα στοιχεία της σύμβασης δανείου είναι, κατά το άρθρο 806 του Α.Κ., η δόση ορισμένου ποσού χρημάτων, με τη συμφωνία απόδοσής του. Συνεπώς, σύμφωνα με τις πιο πάνω διατάξεις, τα στοιχεία της συμφωνίας αυτής πρέπει να προκύπτουν είτε από τη σχετική σύμβαση είτε από την εγγραφή στα βιβλία του επιτηδευματία, η οποία «λογίζεται ως έγγραφον αποδεικνύον την σύμβασιν».(ΣΤΕ6172, ΣΤΕ4287/1995, ΣΤΕ2073/1989).

Επειδή στο **άρθρο 64 του ν.4174/2013** 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 εν προκειμένω ο έλεγχος για τις διαπιστωθείσες διαφορές τελών χαρτοσήμου βασίσθηκε στον λογαριασμό «.....» ο οποίος τηρείται στα λογιστικά βιβλία της εταιρείας «.....», εμφανίζει την παρακάτω εικόνα και έκρινε τα εξής:

..... "....."		
	ΧΡΕΩΣΕΙΣ	ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ
2014	656.197,49	628.135,05

Χρεώσεις: Για το συνολικό ποσό της χρέωσης του ως άνω λογαριασμού ποσού **656.197,49 ευρώ** ο έλεγχος παραπέμπει στην έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και συγκεκριμένα στην σελίδα 25 και αναφέρει ότι αφορούν σε εισπράξεις κερδών προηγούμενων χρήσεων της εταιρείας.

Πιστώσεις: Ως προς τις πιστώσεις του λογαριασμού συνολικού ποσού 628.135,05 ευρώ ο έλεγχος έκρινε ότι αφορά καταβολές που έγιναν από τον προσφεύγοντα για κάλυψη αναγκών της εταιρείας και έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του ΚΝΤΧ διότι αποτελούν καταθέσεις εταίρου σε προσωπική εταιρεία με εγγραφές στον λογ..... .

Ειδικότερα έκρινε ότι για το ποσό των **613.671,65 ευρώ** που προκύπτει από την αφαίρεση του ποσού των 14.463,40 ευρώ (το οποίο αφορά εγγραφή πίστωσης μερίσματος και δεν έχει ταμειακή βάση) από το συνολικό ποσό της πίστωσης του λογαριασμού, ήτοι ποσό 628.135,05 ευρώ, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 15 παρ.1^α και 15 ΠΑΡ.5γ του Π.Δ.28/1931 (ΚΝΤΧ) καθώς από την απεικόνιση της καρτέλας προκύπτει ότι ο προσφεύγων στην χρήση 2014 εισέπραξε το υπόλοιπο κερδών όπως αυτό αναφέρεται και στην αιτιολογία των εγγραφών και παράλληλα χρηματοδότησε την εταιρεία του με συνολικό ποσό **613.671,65 ευρώ**, ήτοι έκρινε ότι οι εν λόγω καταβολές αποτελούν δάνειο του εταίρου προς την εταιρεία και έχουν εφαρμογή οι διατάξεις περί επιβολής τέλους χαρτοσήμου 2% .

Επειδή ο προσφεύγων με την υποβολή της υπό κρίση προσφυγής ισχυρίζεται ότι δεν συντρέχει περίπτωση χορήγησης δανείου προς την εταιρεία ενώ και στην σχετική έκθεση ελέγχου, δεν παρατίθεται κανένα απολύτως στοιχείο από το οποίο να προκύπτει η ύπαρξη συμβάσεως, ούτε και ο συλλογισμός ή τα κριτήρια δυνάμει των οποίων ο έλεγχος θεώρησε ότι υπάρχει σύμβαση δανείου υποκείμενη σε τέλος χαρτοσήμου.

Επειδή, ωστόσο ως αναφέρεται και στην έκθεση ελέγχου πρόκειται για καταβολές του προσφεύγοντος-εταίρου στην εταιρεία και ειδικότερα από την επισκόπηση της κίνησης του λογαριασμού διαπιστώνεται ότι ο προσφεύγων έχει προβεί σε καταβολές για λογαριασμό της εταιρείας (πληρωμές δαπανών, φόρων και τελών) και με αιτιολογία «ΕΙΣΦΟΡΑ ΓΙΑ ΚΑΛΥΨΗ ΕΤΑΙΡΙΚΩΝ ΑΝΑΓΚΩΝ». Ο έλεγχος χαρακτήρισε το σύνολο των καταβολών ως δάνειο, ωστόσο από τις προαναφερθείσες διατάξεις σαφώς ορίζεται ότι οι καταθέσεις χρηματικών ποσών από τους μετόχους ή άλλα πρόσωπα για την ταμειακή διευκόλυνση της εταιρίας (ΑΕ, ΕΠΕ, ΟΕ, ΕΕ,

κοινοπραξίες κλπ), μπορεί να εξυπηρετούν τους ίδιους σκοπούς με τα δάνεια όμως υπάγονται σε τέλη χαρτοσήμου με ποσοστό 1%, εφόσον δεν ανάγονται σε σύμβαση δανείου.

Δεδομένου ότι ο έλεγχος δεν απέδειξε ότι ανάγονται σε συγκεκριμένη σύμβαση δανείου έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του τετάρτου εδαφίου της περ. γ' της παρ. 5 του άρθρου 15 του ΚΝΤΧ:

«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%».

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **29/01/2020** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ, ως εξής:

α) την αποδοχή αυτής και την ακύρωση της υπ' αριθμ...../2019 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, της Προϊσταμένης του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.)

β) την μερική αποδοχή αυτής και την τροποποίηση της υπ' αριθμ...../2019 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 της Προϊσταμένης του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.) και της υπ' αριθμ...../2019 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου έτους 2014, της Προϊσταμένης του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.)

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

Φόρος Εισοδήματος

Φορολογικό έτος 2014

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ							
	ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ		ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ		ΠΟΣΑ ΔΕΔ		ΔΙΑΦΟΡΑ
	Ατομικό και Τέκνων	Συζύγου	Ατομικό και Τέκνων	Συζύγου	Ατομικό και Τέκνων	Συζύγου	
Ακίνητη περιουσία	798,00		798,00		798,00		0,00
Τόκοι-μερισματα	14.646,33		14.646,33		14.646,33	0,00	0,00
Επιχειρηματική δραστηριότητα	0,00		0,00		0,00		0,00

Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα άρθρου 21 παρ.4 του ν.4172/2013	0,00		86.035,00		15.000,00		15.000,00
Μισθωτή εργασία	744,20		744,20		744,20		
Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου							
Ναυτικό εισόδημα	0,00		0,00		0,00		
Συνολικό εισόδημα	16.188,53	0,00	102.223,53	0,00	31.188,53	0,00	15.000,00
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Υπόλοιπο	16.188,53	0,00	102.223,53	0,00	31.188,53	0,00	15.000,00
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται	0,00	0,00	224.484,30	0,00	0,00	0,00	0,00
Άθροισμα	16.188,53	0,00	326.707,83	0,00	31.188,53	0,00	15.000,00
Εκπτώσεις εισοδήματος	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Φορολογητέο Εισόδημα	16.188,53	0,00	326.707,83	0,00	31.188,53	0,00	15.000,00

ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΕΙΔΙΚΗΣ ΕΙΣΦΟΡΑΣ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ								
	ΔΗΛΩΣΗΣ (1)		ΕΛΕΓΧΟΥ (2)		ΔΕΔ (3)		ΔΙΑΦΟΡΑ (3)-(1)	
	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ
ΣΥΝΟΛΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ	16.188,53	0,00	102.223,53	0,00	31.188,53	0,00	15.000,00	0,00
ΑΥΤΟΤΕΛ.ΦΟΡΟΛΟ.ΠΟΣΑ	9.411,35	0,00		0,00	9.411,35	0,00	0,00	0,00
ΦΟΡΟΣ ΑΥΤΟΤΕΛΩΝ ΦΟΡΟΛ.ΠΟΣΩΝ	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
ΣΥΝΟΛΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ	25.599,88	0,00	102.223,53	0,00	40.599,88	0,00	15.000,00	0,00
ΤΕΚΜΑΡΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	26.160,00	0,00	26.160,00	0,00	26.160,00	0,00		
ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΠΡΟΣ ΕΠΙΒΟΛΗ ΕΙΔΙΚΗΣ ΕΙΣΦΟΡΑΣ	25.599,88	0,00	102.223,53	0,00	40.599,88	0,00	15.000,00	0,00
ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ	2%		4%		2%	0%		
ΕΙΣΦΟΡΑ	512,00	0,00	4.088,94	0,00	812,00	0,00	300,00	0,00
ΕΙΣΦΟΡΑ ΠΟΥ ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΘΗΚΕ	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

ΤΕΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	512,00	0,00	4.088,94	0,00	812,00	0,00	300,00	0,00
	512,00		4.088,94		812,00		300,00	

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2014 ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ							
	Ποσά Δήλωσης (1)		Ποσά Ελέγχου (2)		Ποσά Δ.Ε.Δ. (3)		Διαφορά φόρου (3)-(1)
	ΥΠΟΧΡΕΟΣ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΣ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΣ	ΣΥΖΥΓΟΥ	
A. Φορολογητέο εισόδημα και φόρος βάσει κλίμακας							
Εισόδημα	16.188,53	4.857,85	326.707,83	4.857,85	31.188,53	4.857,85	15.000,00
Φόρος κλίμακας	1.716,96	545,81	101.419,82	545,81	6.666,96	545,81	4.950,00
Μείωση φόρου	163,72	0,00	0,00	0,00	163,72	0,00	0,00
Επιβάρυνση φόρου αποδείξεων	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Φόρος που αναλογεί	1.553,24	545,81	101.419,82	545,81	6.503,24	545,81	4.950,00
B. Μείον							0,00
1.φορος που παρακρατήθηκε από							0,00
α. Τόκους -μερίσματα- δικαιώματα	1.465,44	545,82	1.465,44	545,82	1.465,44	545,82	0,00
2.φορος που προκαταβλήθηκε							0,00
ειδικών περιπτώσεων		0,00		0,00		0,00	0,00
Υπόλοιπο φόρου	87,80	-0,01	99.954,38	-0,01	5.037,80	-0,01	4.950,00
Γ. Πλέον							0,00
1.Προκαταβολή φόρου για το επόμενο έτος		0,00		0,00		0,00	0,00
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης	1.619,80	0,00	1.619,80	0,00	1.619,80	0,00	0,00
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	512,00	0,00	4.088,94	0,00	812,00	0,00	300,00
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/2013 50%		0,00	49.933,29	0,00	2.475,00	0,00	2.475,00
Γενικό Σύνολο	2.219,60	-0,01	155.596,41	-0,01	9.944,60	-0,01	7.725,00
Διαφορά συμψηφισμού	0,00		0,00		0,00		0,00
Τελικό Χρεωστικό ποσό φόρου για βεβαίωση	2.219,59		155.596,40		9.944,59		7.725,00

Χαρτόσημο

Φορολογικό έτος 2014

	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
Αξία υποκείμενη σε τέλη χαρτοσήμου		613.671,65	613.671,65
Χαρτόσημο 1%		0,00	6.136,72
Χαρτόσημο 2%		12.273,43	0,00
Σύνολο χαρτοσήμου		12.273,43	6.136,72
ΟΓΑ Χαρτοσήμου		2.454,69	1.227,34
Προσαυξήσεις χαρτοσήμου άρθρο 58 ν.4174/2013 50%		6.136,72	3.068,36

Προσαυξήσεις ΟΓΑ χαρτοσήμου άρθρο 58 ν.4174/2013 50%		1.227,34	613,67
Σύνολο		22.092,18	11.046,09

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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.