



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 13/02/2019

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός απόφασης: 398

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**2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με Α.Φ.Μ., κατά της υπ' αρ.**2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης.

5. Την υπ' αρ.**2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, της οποίας 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 από2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ., 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 με αριθμό**2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ύψους 8.318,92€, πλέον προστίμου ανακριβούς υποβολής δήλωσης άρθρου 58 Ν. 4174/2013 ύψους 4.168,13€ ήτοι συνολικό ποσό **12.487,05€**.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από2018 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, κατόπιν μερικού ελέγχου που διενεργήθηκε, δυνάμει της υπ' αρ.03.2018 εντολής του Προϊσταμένου της.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμό πρωτοκόλλου09.2017 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς (αρ. εισερχ.09.2017). Με το εν λόγω έγγραφο διαβιβάστηκε στην Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, λόγω ελεγκτικής αρμοδιότητας, η με αριθμό πρωτοκόλλου04-2017 αίτηση του προσφεύγοντος, με την οποία ζητούσε την εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, προσκομίζοντας στοιχεία, προκειμένου να δικαιολογήσει την προέλευση του ποσού των 86.619,00€ που ήταν καταχωρημένο στον κωδικό 781 (*Ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, εισαγωγή χρηματικών κεφαλαίων, αλλοδ. δάνεια, δωρεές, κληρονομίες κλπ*) της δήλωσης και το οποίο, σύμφωνα με τους ισχυρισμούς του, προήλθε από δανεισμό που έλαβε χώρα στην Τουρκία. Συγκεκριμένα, προσκόμισε αντίγραφα των ακόλουθων οχτώ (8) εμβασμάτων συνολικού ύψους 86.619,00€, τα οποία εισήχθησαν από την Τουρκία με αποδέκτη τον ίδιο καθώς και μια βεβαίωση της τράπεζας Eurobank-Ergasias S.A. Επίσης προσκομίστηκαν: α) η από 09/05/2014 σύμβαση συνεργασίας μεταξύ του προσφεύγοντος και του, και β) το από 09/05/2014 ιδιωτικό συμφωνητικό του προσφεύγοντος και του

α/α	Ημερομηνία	Ποσό	Εντολέας
1	26/06/2014	20.000,00€	
2	01/07/2014	20.000,00€	
3	17/07/2014	15.000,00€	
4	22/07/2014	4.000,00€	

5	30/09/2014	19.125,00€	
6	19/11/2014	1.794,00€	
7	12/12/2014	2.000,00€	
8	24/12/2014	4.700,00€	
	ΣΥΝΟΛΟ	86.619,00€	

Αναφορικά με τα εισερχόμενα εμβάσματα με εντολέα τον, συνολικού ύψους 71.619,00€, ο φορολογικός έλεγχος έκρινε ότι αυτά δεν δύναται να θεωρηθούν ως δάνειο και να καταχωρηθούν στο κωδικό 781 (Ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, εισαγωγή χρηματικών κεφαλαίων, αλλοδ. δάνεια, δωρεές, κληρονομίες κλπ) της δήλωσης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορ. έτους 2014, καθώς η προσκομισθείσα σύμβαση δανείου (ιδιωτικό συμφωνητικό) δεν φέρει βέβαιη χρονολογία.

Περαιτέρω, ως προς το ποσό ύψους 15.000,00€, το οποίο εμβάστηκε στις 17/07/2014, από την Τουρκία με εντολέα τον, πατέρα του προσφεύγοντος, η Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, έκρινε ότι αυτό δύναται να καταχωρηθεί στον κωδικό 781 της δήλωσης, αποτελεί ωστόσο άτυπη δωρεά χρημάτων από τον πατέρα (δωρητή) στον υιό- προσφεύγοντα (δωρεοδόχο), για την οποία οφείλεται φόρος δωρεάς.

Για την επιβολή του φόρου δωρεάς εκδόθηκε και επιδόθηκε νομότυπα η υπ' αρ,2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου άτυπης δωρεάς χρηματικού ποσού φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, η οποία προσβάλλεται με την υπ' αρ. πρωτ./.....2018 ενδικοφανή προσφυγή.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση της υπ' αρ.2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

Ελλιπής αιτιολόγηση της προσβαλλόμενης πράξης - Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του άρθρου 34§2 του Ν. 4172/13 και πλημμελής εκτίμηση των αποδεικτικών στοιχείων.

Ειδικότερα:

α) Εσφαλμένη η κρίση του ελέγχου αναφορικά με την αναγκαιότητα ύπαρξης έγγραφης σύμβασης από την οποία να προκύπτει βέβαιη χρονολογία.

Η από 11.06.2015 βεβαίωση εισαγωγής χρηματικών κεφαλαίων της τραπεζας EFG EUROBANK ERGASIAS A.E.», με επισυναπτόμενες τις ειδοποιήσεις πελάτη για πίστωση εισερχόμενου εμβάσματος αποδεικνύει το βέβαιο της χρονολογίας της κατάρτισης του δανείου μεταξύ του προσφεύγοντος και του

β) Εσφαλμένη η κρίση του ελέγχου αναφορικά με την υποχρέωση αποπληρωμής του δανείου. Για την απόδειξη και τον χαρακτηρισμό μιας σύμβασης ως δάνειο δεν απαιτείται να έχει λάβει χώρα η μερική ή ολική αποπληρωμή του χρέους.

γ) Εσφαλμένη η κρίση του ελέγχου αναφορικά με την υποχρέωση χαρτοσήμανσης της σύμβασης δανείου. Νομολογιακά έχει κριθεί ότι η εγκυρότητα μιας σύμβασης δανείου δεν πλήττεται από την μη χαρτοσήμανση της (ΣτΕ 1530/2009).

δ) Μη απόδειξη της φορολογικής αρχής που φέρει το σχετικό βάρος ότι το ποσό το οποίο πρόσθεσε στο φορολογητέο εισόδημα, εμπίπτει στη συγκεκριμένη κατηγορία. Η φορολογική αρχή δεν απέδειξε ότι τα ποσά των 23.525,78€ (του προσφεύγοντος) και 2.803,52€ (της συζύγου), τα οποία προέκυψαν κατόπιν του τεκμαρτού προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος, συνιστούν πράγματι εισόδημα.

Επειδή, στο άρθρο **64 του Ν.4174/2013** ορίζεται 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 φόρου».

Επειδή, στο άρθρο **34 του Ν. 4172/2013:** «1. Η διαφορά που προκύπτει μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 30, η οποία προστίθεται στο φορολογητέο εισόδημα, προσδιορίζεται από τη Φορολογική Διοίκηση κατά το ίδιο φορολογικό έτος σύμφωνα με τα οριζόμενα στις επόμενες παραγράφους και φορολογείται: α) σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 15 εφόσον ο φορολογούμενος έχει εισόδημα μόνο από μισθωτή εργασία ή/και συντάξεις ή εφόσον το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων του προκύπτει από μισθωτή εργασία και συντάξεις ή δεν υπάρχει εισόδημα από καμία κατηγορία ή έχει εισόδημα μόνο από κεφάλαιο ή/και από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου και το τεκμαρτό του εισόδημα δεν υπερβαίνει το ποσό των εννιά χιλιάδων πεντακοσίων (9.500) ευρώ

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:....

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

ε) **Δάνεια,** τα οποία έχουν ληφθεί και αποδεικνύονται με έγγραφα στοιχεία που φέρουν βέβαιη χρονολογία. Ειδικώς, όταν πρόκειται για την κάλυψη διαφοράς δαπάνης της προηγούμενης παραγράφου, κατά το ποσό που προέρχεται από δαπάνη του άρθρου 32 [8], το ποσό του δανείου λαμβάνεται υπόψη εφόσον από το οικείο έγγραφο **αποδεικνύεται ότι έχει ληφθεί πριν** από την πραγματοποίηση της σχετικής δαπάνης.

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

Επειδή, στην **ΠΟΛ 1076/26.03.2015** ορίζεται ότι: «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 **α)** τη φορολογική κλίμακα της παρ. 1 άρθρου 15 του Κ.Φ.Ε. εφόσον ο φορολογούμενος έχει εισόδημα μόνο από μισθωτή εργασία ή/και συντάξεις ή εφόσον το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων του προκύπτει από μισθωτή εργασία και συντάξεις ή δεν υπάρχει εισόδημα από καμία κατηγορία..... 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.

δ) Εισαγωγή συναλλάγματος που δεν είναι υποχρεωτικά εκχωρητέο στην Τράπεζα της Ελλάδος, εφόσον δικαιολογείται η απόκτησή του στην αλλοδαπή..... Για τη δικαιολόγηση της απόκτησης των εισαγόμενων χρηματικών κεφαλαίων από το εξωτερικό απαιτούνται επίσημα στοιχεία από τα οποία να προκύπτει η απόκτησή τους, όπως π.χ. η βεβαίωση της αρμόδιας φορολογικής αρχής της αλλοδαπής, αντίγραφα φορολογικών δηλώσεων που είχαν υποβληθεί κ.τ.λ..... 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....».

Επειδή, στην **ΠΟΛ 1094/23.03.1989** ορίζεται ότι: «.....Τα ποσά που ιδίως λαμβάνονται υπόψη για την κάλυψη ή τον περιορισμό της υπόψη διαφοράς είναι τα εξής:..... ε)Δάνεια: Δάνεια τα οποία έχουν ληφθεί και αποδεικνύονται με έγγραφα στοιχεία που φέρουν βέβαιη χρονολογία. Εξυπακούεται ότι αυτά τα δάνεια δεν πρέπει να είχαν ληφθεί για άλλο σκοπό π.χ. βιοτεχνικά

δάνεια ή δάνειο για αγορά περιουσιακού στοιχείου που η αντίστοιχη δαπάνη του δεν αποτελεί τεκμήριο που θέλει, να καλύψει ο φορολογούμενος».

Επειδή, σύμφωνα με το υπ' αρ. πρωτ. **1020969/405/A0012/28.3.2007** έγγραφο της Διεύθυνσης Φορολογίας Εισοδήματος του Υπουργείου Οικονομικών: «....όταν ο φορολογούμενος επικαλείται δάνειο για τον περιορισμό της τεκμαρτής διαφοράς εισοδήματος της παραγρ.1 του άρθρου 19 του ν.2238/1994 η φορολογούσα αρχή ερευνά σε κάθε περίπτωση την τυχόν εικονικότητα του δανείου. Ειδικότερα, ερευνά αν ο δανειστής είχε τη δυνατότητα να χορηγήσει το δάνειο, αν έγινε η ανάληψη του ποσού του δανείου σε προηγούμενο έτος ή κατά τη διάρκεια του έτους στο οποίο ο φορολογούμενος το επικαλείται, αν εκπληρώθηκαν εκτός της χαρτοσήμανσης και οι τυχόν άλλες φορολογικές υποχρεώσεις που απορρέουν από τη σχετική σύμβαση, καθώς επίσης και ο τρόπος εξόφλησης του δανείου, δεδομένου ότι οι τοκοχρεολυτικές δόσεις απόσβεσης των δανείων συνιστούν τεκμήρια για τον καταβάλλοντα (περίπτ. στ' άρθρου 17 του ν.2238/1994) (σχετ. 1108739/1772/A0012/15.5.2002 έγγραφο)».

Επειδή, τα ποσά χρηματικά κεφαλαίων που εισάγονται στην ημεδαπή με τη μορφή δανείων που συνάφθηκαν στην αλλοδαπή δηλώνονται ως δάνεια και όχι ως εισαγωγή συναλλάγματος μη υποχρεωτικά εκχωρητέου στην Τράπεζα της Ελλάδος (σχετ. 1087316/1889/A0012/19.12.2003 και 1099830/2116/A0012/19.12.2003 έγγραφο της Διεύθυνσης Φορολογίας Εισοδήματος του Υπουργείου Οικονομικών).

Επειδή, από τις ανωτέρω διατάξεις προκύπτει ότι για να μπορεί ο φορολογούμενος να επικαλεστεί δάνειο, με σκοπό να περιορίσει τη διαφορά μεταξύ συνολικού και τεκμαρτού εισοδήματος, θα πρέπει να υφίσταται συμβολαιογραφικό έγγραφο ή ιδιωτικό έγγραφο με βέβαιη χρονολογία, που να αποδεικνύει τη σύναψη δανείου. Επιπρόσθετα απαιτείται η προσκόμιση βεβαίωσης εισαγωγής συναλλάγματος για το ποσό του δανείου, καθώς και πιστοποιητικό ευρωποίησης αν είναι σε ξένο νόμισμα.

Επειδή, στο άρθρο **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, στην υπό κρίση περίπτωση σύμφωνα με την από-2018 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, ο προσφεύγων προκειμένου να καλύψει για το φορολογικό έτος 2014 τη διαφορά μεταξύ του δηλωθέντος και του τεκμαρτού εισοδήματος και της συνολικής ετήσιας δαπάνης του, επικαλείται το δανεισμό του από τον Τούρκο, συνολικού ποσού 71.619,00€, το οποίο καταχώρησε στον κωδικό 781 της οικείας (αρχικής) δήλωσης φορολογίας εισοδήματός του.

Επειδή, στην Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς είχε προσκομισθεί αρχικά η από 09/05/2014 σύμβαση συνεργασίας μεταξύ του προσφεύγοντος και του, βάσει την οποίας θα παρείχε ο δεύτερος στον πρώτο το ποσό των 70.000,00€. Σύμφωνα με την εν λόγω σύμβαση η παροχή του εν λόγω ποσού δεν αφορούσε στη χορήγηση δανείου για κάλυψη οικονομικών αναγκών του προσφεύγοντος, καθώς σκοπός αυτού ήταν η διακόσμηση και κάλυψη διαφόρων άλλων εξόδων της εταιρείαςμε ΑΦΜ, στην οποία ο προσφεύγων είναι διευθύνων σύμβουλος.

Επειδή, ο προσφεύγων, στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου, που διενεργείτο στην Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, προσκόμισε ένα νέο ιδιωτικό συμφωνητικό το οποίο έλαβε αριθμό πρωτοκόλλου/25-04-2018 και το οποίο επίσης συντάχθηκε την 09/05/2014 στο μεταξύ των ιδίων προσώπων. Στο εν λόγω συμφωνητικό αναφέρεται ότι ο προσφεύγων ζήτησε από τον εκ νέου το ποσό των 70.000,00€ για προσωπική του ανάγκη και η αποπληρωμή του χρέους θα ξεκινήσει από την 31/12/2019.

Επειδή η δεύτερη σύμβαση που αφορά τη χορήγηση δανείου ποσού 70.000,00€ για κάλυψη προσωπικών αναγκών, κατατέθηκε στην Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης μετά την αρνητική απάντηση της Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς και αφού δεν έγινε δεκτή η πρώτη σύμβαση (για χορήγηση του ίδιου ποσού) που αφορούσε κάλυψη διαφόρων άλλων εξόδων της εταιρείας

Επειδή, καμία εκ των δύο συμβάσεων δε φέρουν βέβαιη χρονολογία όπως προβλέπεται από το άρθρο 34 του Ν.4174/2013, σύμφωνα με το οποίο τα δάνεια που έχουν ληφθεί πρέπει να αποδεικνύονται με έγγραφα στοιχεία, τα οποία να φέρουν βέβαιη χρονολογία (ΠΟΛ 1076/2015 και ΠΟΛ 1094/1989).

Επειδή, μεταξύ των δύο συμβάσεων, οι οποίες συνάφθηκαν την ίδια ημέρα, υφίσταται σαφής διαφοροποίηση όσον αφορά το σκοπό χορήγησης του ποσού των 70.000,00€. Επιπρόσθετα, ο προσφεύγων δεν προσκομίζει κανένα άλλο στοιχείο, που θα αποδείκνυε την βασιμότητα του ισχυρισμού ότι η συγκεκριμένη συναλλαγή είναι προϊόν δανείου, όπως για παράδειγμα καταβολές χρημάτων με σκοπό την μερική ή ολική αποπληρωμή του χρέους στο δανειστή, πληρωμή τέλους χαρτοσήμου.

Επειδή, η φορολογική αρχή, ελλείπει βέβαιης χρονολογίας επί των προσκομισθέντων συμβάσεων, ορθώς αναφέρεται στην μη χαρτοσήμανση αυτών και στην μη αποπληρωμή του «χρέους».

Επειδή, αναφορικά με τον επιμέρους ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι μη νόμιμα η φορολογική αρχή έλαβε υπόψη το τεκμαρτό του εισόδημα και όχι το πραγματικό, παρόλο που αποδεικνύεται ότι αυτός είναι δικαιούχος των εισερχόμενων εμβασμάτων, επισημαίνουμε τα εξής: Όπως έχει ήδη αναφερθεί, ελλείπει των απαραίτητων δικαιολογητικών τα εισερχόμενα εμβάσματα δεν δύναται να

χαρακτηρισθούν ως δάνειο και να καταχωρηθούν στον κωδ. 781 (Ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, εισαγωγή χρηματικών κεφαλαίων, αλλοδ. δάνεια, δωρεές, κληρονομίες κλπ) της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014. Θα έπρεπε παρόλα αυτά η φορολογική αρχή, εφόσον δεν προκύπτει η αιτία προσαύξησης της περιουσίας του προσφεύγοντος κατά το ποσό των 71.619,00€ στο φορολογικό έτος 2014 να το φορολογήσει βάσει των διατάξεων του άρθρου 28§2 του Ν. 4172/2013.

Επειδή, ωστόσο, κατά την γενική αρχή του δικαίου και ελλείψει διάταξης που να ορίζει διαφορετικά, η Υπηρεσία που επιλαμβάνεται ενδικοφανούς προσφυγής δεν μπορεί να εκδώσει απόφαση με την οποία χειροτερεύει η θέση του προσφεύγοντος (βλ. Σ.τ.Ε. 29/2017, 236/2016, 3424/2006), διότι αυτό θα αντέβαινε στην ίδια τη φύση της ενδικοφανούς προσφυγής ως οιονεί ενδίκου βοηθήματος, η άσκηση του οποίου τείνει στην ακύρωση ή έστω επί τα βελτίω τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης και δεν είναι δυνατόν να άγει σε δυσμενέστερο για τον προσφεύγοντα καταλογισμό.

Επειδή, εν όψει των ανωτέρω, σύμφωνα με την αρχή της μη χειροτέρευσης της θέσης του προσφεύγοντος, η οριστική φορολογική υποχρέωση το φορολογικό έτος 2014 θα πρέπει να περιοριστεί στο ποσό, που δυνάμει της προσβαλλόμενης πράξης καταλογίζεται στον προσφεύγοντα

Κατά συνέπεια, ορθώς, η Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης θεώρησε ότι με βάση τα δικαιολογητικά που προσκομίστηκαν δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις προκειμένου να χρησιμοποιηθούν τα συγκεκριμένα χρηματικά ποσά για την κάλυψη των τεκμαρτών του δαπανών (άρθρο 34§1 του Ν. 4172/13), ενώ ο ισχυρισμός περί του αντιθέτου απορρίπτεται ως ατεκμηρίωτος,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της υπ' αριθ. πρωτ./.....2018 ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση υπόχρεου- καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμουφορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης

Είδος Φόρου	Καταλογιζόμενο Ποσό
Φόρος Εισοδήματος	8.318,92€
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013	4.168,13 €
Σύνολο φόρου για καταβολή	12.487,05 €

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 ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.