



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 24/06/2019

Αριθμός απόφασης: 2073

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604529

ΦΑΞ : 213 1604567

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. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. 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.)*».

δ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Την από 25/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ, κατοίκου κατά: α) της υπ' αριθμ. /21-12-2018 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (εισοδήματα 01.01.2012 – 31.12.2012), β) της υπ' αριθμ. /21-12-2018 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (εισοδήματα 01.01.2013 – 31.12.2013), γ) της υπ' αριθμ. /21-12-2018 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 (εισοδήματα 01.01.2014 – 31.12.2014), δ) της υπ' αριθμ. /21-12-2018 Οριστικής Πράξεως Επιβολής Προστίμου (άρθρου 54§1 του Ν.4174/2013) φορολογικού έτους 2018 της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Τις: α) της υπ' αριθμ. /21-12-2018 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (εισοδήματα 01.01.2012 – 31.12.2012), β) της υπ' αριθμ. /21-12-2018 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (εισοδήματα 01.01.2013 – 31.12.2013), γ) της υπ' αριθμ. /21-12-2018 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 (εισοδήματα 01.01.2014 – 31.12.2014), δ) της υπ' αριθμ. /21-12-2018 Οριστικής Πράξεως Επιβολής Προστίμου (άρθρου 54§1 του Ν.4174/2013) φορολογικού έτους 2018 της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την με ημερομηνία θεώρησης 21/12/2018 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της ως άνω φορολογικής αρχής.
6. Το με αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2019 ΕΜΠ/23-05-2019 Υπόμνημα του προσφεύγοντος.
7. Την υπ' αριθ. /24-05-2019 Απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας.
8. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.
9. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 25/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων, του με αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2019 ΕΜΠ/23-05-2019 υποβληθέντος υπομνήματος και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./21-12-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ οικονομικού έτους 2013, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 23.831,23€, τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων ποσού 785,23€, εισφορά υπέρ ΟΓΑ ύψους 157,05€, πρόσθετος φόρος επί του κυρίου φόρου ποσού 22.353,70€, πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου ποσού 736,55€, πρόσθετη εισφορά υπέρ ΟΓΑ ύψους 147,31€ και εισφορά αλληλεγγύης ύψους 3.132,60€ ήτοι συνολικό ποσό 51.143,67€.

Με την υπ' αριθ./21-12-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ οικονομικού έτους 2014, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 19.799,48€, τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων ποσού 785,23€, εισφορά υπέρ ΟΓΑ ύψους 157,05€, πρόσθετος φόρος επί του κυρίου φόρου ποσού 17.704,70€, πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου ποσού 736,55€ και πρόσθετη εισφορά υπέρ ΟΓΑ ύψους 147,31€ ήτοι συνολικό ποσό 39.330,32€.

Με την υπ' αριθ./21-12-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ φορολογικού έτους 2014, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 45.847,96€, τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων ποσού 458,05€, εισφορά υπέρ ΟΓΑ ύψους 91,61€, πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 22.923,98€, πρόστιμο άρ. 58 ΚΦΣ επί των τελών χαρτοσήμου και υπέρ ΟΓΑ ποσού 274,84€, και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 17.048,19€ ήτοι συνολικό ποσό 86.644,62€.

Με την υπ' αριθ./21-12-2018 οριστική πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 και 2 του ν. 4174/2013, πρόστιμο ποσού 250,00€.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία της από 21/12/2018 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, η οποία συντάχθηκε μετά από έλεγχο που διενεργήθηκε για τα οικονομικά έτη 2013 και 2014 καθώς και για τα φορολογικά έτη 2014 έως και 2016, δυνάμει της υπ' αριθ./13-03-2018 εντολής μερικού ελέγχου της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ. Αιτία δε του εν λόγω ελέγχου, στάθηκε η αποστολή δύο εμβασμάτων του προσφεύγοντος στο εξωτερικό κατά τα έτη 2012 και 2014.

Στη συνέχεια, αφού ο προσφεύγων υπέβαλλε για τα ελεγχόμενα έτη συμπληρωματικές δηλώσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4512/2018, προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο διαφορές σε εισοδήματα του προσφεύγοντος, οι οποίες ανά κατηγορία και έτος απεικονίζονται παρακάτω:

A. ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΑΚΙΝΗΤΑ

Μετά από αλληλογραφία με την ΔΕΔΔΗΕ για χορήγηση στοιχείων σχετικά με το ύψος κατανάλωσης των παροχών όλων των ακινήτων που δηλώνονται ΚΕΝΑ στο έντυπο Ε2, ο έλεγχος διαπίστωσε πως τις χρήσεις 2012, 2013 και το διάστημα 01/01/2014-31/07/2014, ο προσφεύγων αποκτούσε εισόδημα από την εκμίσθωση ακινήτου (επαγγελματική στέγη) επί της οδού το οποίο σύμφωνα με τις δηλώσεις περιουσιακής κατάστασης ετών 2012-2013 και 2014 κατέχει το 50% της πλήρους κυριότητας και το 30% της επικαρπίας. Ο έλεγχος κατέληξε στην εν λόγω διαπίστωση διότι σύμφωνα με το με αριθ. /04-10-2018 απαντητικό έγγραφο της ΔΕΔΔΗΕ, η παροχή με αρ. που ηλεκτροδοτεί το ανωτέρω ακίνητο επί της οδού είχε κατανάλωση για το διάστημα από 27/05/2011-01/08/2014 ύψους 44.209 kwh. Για τη δε περίοδο από 01/08/2014 έως και σήμερα, η εν λόγω παροχή παραμένει απενεργοποιημένη χωρίς καταναλωτή και εκπρόσωπο προμηθευτή ρεύματος, σύμφωνα με το έγγραφο της ΔΕΔΔΗΕ.

Βάσει των ανωτέρω, ο έλεγχος υπολόγισε τη μισθωτική αξία του ακινήτου σύμφωνα με την ΠΟΛ 1229/21-06-1993 στο 6% της αντικειμενικής αξίας του μισθίου και προσδιόρισε εισόδημα από μη δηλωθείσα εκμίσθωση ακινήτου ανά έτος ως ακολούθως:

Χρήση	ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΕΚΜΙΣΘΩΣΗ ΑΚΙΝΗΤΟΥ ΠΟΥ ΔΕΝ ΔΗΛΩΘΗΚΕ
01/01/2012-31/12/2012	26.174,31 €
01/01/2013 -31/12/2013	26.174,31 €
01/01/2014-31/07/2014	15.268,35 €

B. ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ – ΤΟΚΟΥΣ - ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ

Σύμφωνα με το υπ' αριθ.10-03-2014 πρακτικό της αυτόκλητης Γ.Σ. του μοναδικού εταίρου της με διακριτικό τίτλο λήφθηκε η απόφαση λύσης της και η θέση της σε εκκαθάριση. Εκκαθαριστής ορίστηκε ο προσφεύγων, ο οποίος ήταν ο μοναδικός εταίρος της.

Σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, στους κωδ. 291-292 «Μερίσματα (προ φόρου) ημεδαπής προέλευσης» και στους κωδ. 293-294 «Φόρος που παρακρατήθηκε για μερίσματα ημεδαπής προέλευσης», του εντύπου Ε1, δηλώθηκαν από τον προσφεύγοντα και τη σύζυγό του, τα παρακάτω ποσά μετά και την υποβολή των τροποποιητικών δηλώσεων βάσει του Ν.4512/2018:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014	ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	
	Υπόχρεου	Συζύγου
Μερίσματα (προ φόρου) ημεδαπής προέλευσης	610.927,60	3.336,54
Φόρος που παρακρατήθηκε για μερίσματα ημεδαπής προέλευσης	61.092,77	

Από τον έλεγχο των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος διαπιστώθηκε ότι στις 28/05/2014 ο με αρ. λογ. της τράπεζας με δικαιούχους τον ίδιο και τη σύζυγό του, πιστώθηκε με ποσό ύψους 417.700,00€ και αιτιολογία «ΑΠΟ ΛΥΣΗ ΕΤΑΙΡ. ΜΤΦ ΣΤΟΝ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΟΥ ΦΟΡΕΑ ΕΚΠΡΟΣΩΠΟΥ». Σύμφωνα με την προσκομισθείσα από τον προσφεύγοντα αναλυτική κίνηση λογαριασμού του με αρ. λογ. όψεως της Τράπεζας που ανήκει στην για το διάστημα από 17/04/2014 έως 18/07/2014 προέκυψε η προέλευση του ποσού από τον λογ. αυτό. Ωστόσο, ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπ' όψιν:

- Την από 26/06/2014 δήλωση απόδοσης παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος της που υπεβλήθη στην αρμόδια ΔΟΥ Ψυχικού για διανομή κερδών παρελθουσών χρήσεων ποσού 530.000,00 € και την καταβολή φόρου ύψους 53.000,00 κατά τη διάρκεια της εκκαθάρισης.
- Την από 19/11/2014 δήλωση απόδοσης παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος της που υπεβλήθη στην αρμόδια ΔΟΥ Ψυχικού για διανομή κερδών παρελθουσών χρήσεων ποσού 77.591,06 € και την καταβολή φόρου ύψους 7.751,06 €. μετά τη λήξη της εκκαθάρισης.
- Την από/26-10-2018 τροποποιητική δήλωση Ν.4512/2018 με την οποία δηλώθηκε συμπληρωματικά το μέρισμα των 530.000,00 € στον κωδ. 291 της ΔΦΕ.
- Το αναλυτικό καθολικό του λογ. 38.00.00 «ΤΑΜΕΙΟ» της που προσκόμισε ο προσφεύγων με το υπ' αριθ. πρωτ./11-06-2018 υπόμνημά του από όπου προκύπτει ότι η καταβολή του ποσού του μερίσματος των 477.000,00 € (μετά φόρου) και του φόρου των 53.000,00 € (συνολικά 530.000,00 €) έγινε από το ταμείο της εταιρείας (λογιστική εγγραφή πίστωσης ταμείου) σε μετρητά την 26/06/2014 με αιτιολογία «καταβολή μερισμάτων» έκρινε ότι το ποσό των 417.000,00 € που μεταφέρθηκε μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών στις 28/05/2014 από το λογ. όψεως της στον προσωπικό λογαριασμό του δικαιούχου φυσικού προσώπου δεν σχετίζεται / ταυτίζεται με το ποσό των 530.000,00 (προ φόρου) το οποίο αναλήφθηκε στις 26/06/2014 από το ταμείο της και για το οποίο έχει αποδοθεί ο φόρος μερισμάτων (10%).

Βάσει των ανωτέρω, το προϊόν της εκκαθάρισης, στο βαθμό που υπερβαίνει το καταβεβλημένο κεφάλαιο (που στη συγκεκριμένη περίπτωση είναι 18.000,00 €) θεωρήθηκε διανομή κέρδους και αντιμετωπίστηκε ως μέρισμα. Συνεπώς ποσό ίσο με 399.700,00 €

(417.700,00-18.000,00) φορολογήθηκε ως μέρος από τη φορολογική αρχή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 36 του Ν.4172/2013.

Γ. ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΡΘΡΩΝ 48§3 Ν. 2238/1994 ΚΑΙ 21§4 Ν. 4172/2013

Από την επεξεργασία των τραπεζικών δεδομένων μέσω της εφαρμογής Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας του Συστήματος Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών και Προϊόντων, προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο και καταλογίστηκαν με τις προσβαλλόμενες πράξεις σε βάρος του προσφεύγοντος, οι ακόλουθες πιστώσεις, για τις οποίες δεν αποδείχτηκε η πηγή ή αιτία προέλευσής τους και συνιστούν προσαύξηση περιουσίας:

.....						
A/A	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΚΩΔ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΠΟΣΟ	ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΘΕΩΡΕΙΤΑΙ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ
19		28/03/2012	ΚΑΤΑΘΕΣΗ		300,00	300,00
20		12/06/2012	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	.....	10.380,00	10.380,00
.....						
A/A	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΚΩΔ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΠΟΣΟ	ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΘΕΩΡΕΙΤΑΙ ΕΙΣΟΔΗΜΑ
21		12/01/2012	CURRENT DEPOSIT	ΜΕΤΡ	1.000,00	1.000,00
22		02/05/2012	CURRENT DEPOSIT	ΚΤΘ ΙΔΙΩΤΙΚΗΣ ΕΠΙΤΑΓΗΣ	4.944,33	4.944,33
25		24/05/2012	CURRENT DEPOSIT	ΚΤΘ ΕΠΙΤΑΓΗΣ	3.772,57	3.772,57
26		06/07/2012	CURRENT DEPOSIT	ΚΤΘ ΜΕΤΡ	7.450,00	7.450,00
27		06/08/2012	CURRENT DEPOSIT	ΜΤΡ	3.650,00	3.650,00
28		24/10/2012	CURRENT DEPOSIT	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	7.390,00	7.390,00
29		21/11/2012	TRANSFER CREDIT TO CURRENT	.....	134,7	134,70
30		28/11/2012	CURRENT DEPOSIT	ΚΤΘ ΜΤΡ	4.000,00	4.000,00
31		05/12/2012	CURRENT DEPOSIT	ΜΤΡ	4.950,00	4.950,00
32		12/12/2012	CURRENT DEPOSIT	ΚΤΘ ΙΔΙΩΤΙΚΗΣ ΕΠΙΤΑΓΗΣ	4.954,33	4.954,33
34		20/05/2013	CURRENT DEPOSIT	ΚΤΘ ΜΤΡ	19.000,00	19.000,00
35		26/09/2013	CURRENT DEPOSIT	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	12.500,00	12.500,00
36		02/10/2013	CURRENT DEPOSIT	ΚΤΘ ΜΤΡ	5.000,00	5.000,00

37		01/11/2013	CURRENT DEPOSIT	ΚΤΘ ΕΠΙΤΑΓΗΣ	8.436,00	8.436,00
.....						
A/A	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΚΩΔ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΠΟΣΟ	ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΘΕΩΡΕΙΤΑΙ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ
39		10/03/2014	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΦΕΒΡΟΥΑΡΙΟΣ 2014	1.000,00	1.000,00
40		10/03/2014	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΦΕΒΡΟΥΑΡΙΟΣ 2014	5.000,00	5.000,00
44		14/04/2014	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΜΑΡΤΙΟΣ 2014	6.000,00	6.000,00

Οι ανωτέρω πιστώσεις θεωρήθηκαν ως προσαύξηση περιουσίας, η οποία αφορά αποκλειστικά τον προσφεύγοντα και δεν επιμερίστηκαν ισομερώς ανάμεσα στους συνδικαιούχους των λογαριασμών, διότι ο έλεγχος θεώρησε πως η συνδικαιούχος σύζυγος δεν έχει καμιά συμμετοχή στην δημιουργία του χρηματικού κεφαλαίου σε αυτούς, καθώς δεν δηλώνει εισοδήματα από οποιαδήποτε πηγή για το ελεγχόμενο διάστημα του παρούσας έκθεσης (με εξαίρεση το οικ. 2013 όπου δηλώνει ειδικώς φορολογηθέντα μερίσματα).

Συνεπώς, οι πιστώσεις που καταλογίστηκαν στον προσφεύγοντα απεικονίζονται ανά λογαριασμό και ανά ελεγχόμενο έτος συνοπτικά στον κατωτέρω πίνακα:

Έτος	Αριθμός Λογαριασμού	Ποσό πρωτογενών πιστώσεων σε €
2012		42.245,93
		10.680,00
Σύνολο έτους 2012		52.925,93
2013		44.936,00
Σύνολο έτους 2013		44.936,00
2014		12.000,00
Σύνολο έτους 2014		12.000,00
Γενικό άθροισμα		109.861,93

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

- Παράνομη έκδοση της εντολής ελέγχου λόγω μη αναφοράς της διάρκειας του ελέγχου.
- Παράνομη και εσφαλμένη επιβολή φόρου μερίσματος επί ποσού, αναφορικά με το οποίο έχει ήδη παρακρατηθεί και αποδοθεί ο οικείος φόρος.
- Παράνομος και εσφαλμένος χαρακτηρισμός ως δήθεν «αναιτιολόγητης προσαυξήσεως περιουσίας» ποσού, το οποίο αφορά σε καταβολή ασφαλιστικής αποζημιώσεως.
- Παράνομος και εσφαλμένος χαρακτηρισμός ως δήθεν «αναιτιολόγητης προσαυξήσεως

περιουσίας» ποσών, που προέρχονται από τις εισπράξεις μονοπρόσωπης Ε.Π.Ε., της οποίας υπήρξε ο μοναδικός εταίρος και διαχειριστής.

- Παράνομος και εσφαλμένος χαρακτηρισμός ως δήθεν «αναιτιολόγητης προσαυξήσεως περιουσίας» ποσού, το οποίο κατατέθηκε από τον πατέρα του.
- Παράνομος και εσφαλμένος καταλογισμός διαφορών φόρου εισοδήματος από ακίνητο, του οποίου η μίσθωση είχε διακοπεί και είχε αποχωρήσει ο οικείος μισθωτής.
- Αιτιολόγηση των φερομένων ως διαφορών του ελέγχου με μη αναλωθέντα κεφάλαια προηγούμενων ετών.

Επειδή ο προσφεύγων μετά την κατάθεση της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής, υπέβαλλε στην υπηρεσία μας στις 23/05/2019 το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2019 ΕΜΠ Υπόμνημα, προσκομίζοντας νέα στοιχεία και συγκεκριμένα την αναλυτική κίνηση του υπ' αριθ. λογαριασμού, που τηρούσε στην τράπεζα η εταιρεία με την επωνυμία Το εν λόγω στοιχείο κρίθηκε ως νέο σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθ. 25 του ν. 4174/2013. Περαιτέρω, λαμβάνοντας υπ' όψιν το γεγονός ότι το προαναφερθέν υπόμνημα με το συνημμένο σε αυτό στοιχείο, υποβλήθηκε εντός του οριζομένου στο ενδέκατο εδάφιο της παρ. 5 του άρθρου 63 ΚΦΔ, διαστήματος των 30 ημερών πριν από την πάροδο της προθεσμίας για την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής, η υπηρεσία μας προχώρησε στην έκδοση της υπ' αριθ. /24-05-2019 απόφασης. Με την εν λόγω απόφαση παρατάθηκε, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 68 του ν. 4587/2018, η προθεσμία εξέτασης της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής για επιπλέον τριάντα (30) ημέρες από τη λήξη της.

Επειδή με τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο της παρούσας, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι είναι παράνομη η έκδοση της εντολής ελέγχου λόγω μη αναφοράς της διάρκειας του ελέγχου.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4174/2013: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η φορολογική διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της φορολογικής διοίκησης

β) Η απόφαση της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιείται στο φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση.

Με πράξη του Γενικού Γραμματέα είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή.

Ο Γενικός Γραμματέας δύναται με απόφασή του να ορίζει λεπτομέρειες για την εφαρμογή της παρούσης περίπτωσης.....»

Επειδή με βάση τα οριζόμενα στο άρθρο 25 του ν. 4174/2013: «1. Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι φέρουν έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης, και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής:

α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής,

β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων στους οποίους έχει ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος,

γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,

δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος,

ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και

στ) το χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση.

Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται.»

Επειδή από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων, συνάγεται ότι το επικαλούμενο από τον προσφεύγοντα άρθρο 25 ΚΦΔ, επί του οποίου αναφέρεται ότι είναι υποχρεωτική αναγραφή επί της εντολής της διάρκειας του ελέγχου, αφορά σε διενέργεια επιτόπιων ελέγχων και όχι σε

διενέργεια μερικού ελέγχου γραφείου, όπως στην υπό κρίση περίπτωση. Ως εκ τούτου, αβάσιμα προσβάλλεται ο σχετικός ισχυρισμός, καθόσον η μη αναγραφή της διάρκειας ελέγχου δεν επιδρά και δεν θίγει το κύρος αυτού και κατά συνέπεια και το κύρος των προσβαλλομένων πράξεων.

Επειδή ο προσφεύγων με τον δεύτερο προβαλλόμενο με την παρούσα ενδικοφανή λόγο, ισχυρίζεται ότι είναι παράνομη και εσφαλμένη η επιβολή φόρου μερίσματος επί ποσού, αναφορικά με το οποίο έχει ήδη παρακρατηθεί και αποδοθεί ο οικείος φόρος.

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 36 του ν. 4172/2013: «1. Ο όρος «μερίσματα» σημαίνει το εισόδημα που προκύπτει από μετοχές, ιδρυτικούς τίτλους, ή άλλα δικαιώματα συμμετοχής σε κέρδη τα οποία δεν αποτελούν απαιτήσεις από οφειλές (χρέη), καθώς και το εισόδημα από άλλα εταιρικά δικαιώματα, στα οποία περιλαμβάνονται τα μερίδια, οι μερίδες συμπεριλαμβανομένων των προμερισμάτων και μαθηματικών αποθεματικών, οι συμμετοχές σε κέρδη προσωπικών επιχειρήσεων, οι διανομές των κερδών από κάθε είδους νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, καθώς και κάθε άλλο συναφές διανεμόμενο ποσό.

2. Εάν η διανομή των μερισμάτων υπόκειται σε παρακράτηση φόρου, όπως ορίζεται στο Μέρος Τέταρτο του Κ.Φ.Ε., ο παρακρατούμενος φόρος εξαντλεί τη φορολογική υποχρέωση μόνο για τα φυσικά πρόσωπα και για το συγκεκριμένο είδος εισοδήματος του φορολογούμενου με βάση τον Κ.Φ.Ε.»

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση από το υπ' αριθμ./10-03-2014 Πρακτικό της αυτόκλητης Γ.Σ. της ανωτέρω εταιρείας, το οποίο προσκομίστηκε ενώπιον του ελέγχου, αποφασίστηκε η λύση της εταιρείας με την επωνυμία, της οποίας ο προσφεύγων ήταν ο μοναδικός εταίρος και διαχειριστής και η θέση της σε εκκαθάριση, με τον προσφεύγοντα ως εκκαθαριστή της.

Στις 26-06-2014 υποβλήθηκε προς τη Δ.Ο.Υ. Ψυχικού δήλωση αποδόσεως παρακρατουμένου φόρου εισοδήματος της ανωτέρω εταιρείας για διανομή κερδών παρελθουσών χρήσεων ποσού 530.000,00 ευρώ, δυνάμει της οποίας καταβλήθηκε φόρος ύψους 53.000,00 ευρώ κατά τη διάρκεια της εκκαθάρισεως της εν λόγω εταιρείας. Αντίγραφο της προαναφερθείσης δηλώσεως και των παραστατικών εξοφλήσεως του οικείου ποσού φόρου προσκομίστηκαν από τον προσφεύγοντα ενώπιον του ελέγχου.

Στη συνέχεια στις 19-11-2014 υποβλήθηκε προς τη Δ.Ο.Υ. Ψυχικού δήλωση αποδόσεως παρακρατουμένου φόρου εισοδήματος της ανωτέρω εταιρείας για διανομή κερδών παρελθουσών χρήσεων ποσού 77.591,06 ευρώ, δυνάμει της οποίας καταβλήθηκε φόρος ύψους 7.751,06 Ευρώ μετά τη λήξη της εκκαθάρισεως της εν λόγω εταιρείας. Αντίγραφο της προαναφερθείσης δηλώσεως και των παραστατικών εξοφλήσεως του οικείου ποσού φόρου ομοίως προσκομίστηκαν από τον προσφεύγοντα ενώπιον του ελέγχου.

Τέλος, με την υπ' αριθμ./26-10-2018, τροποποιητική δήλωση φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 προς τη Δ.Ο.Υ. Ψυχικού δηλώθηκε συμπληρωματικώς από μέρους του προσφεύγοντος, στον Κ.Α. 291 αυτής, το προαναφερθέν ποσό ληφθέντος μερίσματος συνολικού ύψους 530.000,00 ευρώ, αντίγραφο, δε, αυτής προσκομίστηκε ενώπιον του ελέγχου.

Επειδή ο έλεγχος επί της οικείας έκθεσης και επί των εγγράφων απόψεων επί της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής επισημαίνει ότι σύμφωνα με τον εταιρικό ισολογισμό της 12/03/2014 της που προσκόμισε ο προσφεύγων, το υπόλοιπο του ταμείου ήταν 203.148,99 € και των καταθέσεων όψεως/προθεσμίας 368.375,43 €.

Περαιτέρω, στις 13/03/2014 ο λογ. του ταμείου της όπως προκύπτει από το αναλυτικό καθολικό του λογ. 38.00.00 χρεώνεται με 350.000,00 € και αιτιολογία «...../ΑΝΑΛΗΨΗ» με αποτέλεσμα το υπόλοιπο του λογ. να αυξάνεται σε 553.700,79 €. Στη συνέχεια χωρίς να γίνονται σημαντικές κινήσεις, ο λογ. στις 26/06/2014 πιστώνεται με το ποσό της καταβολής των μερισμάτων ύψους 477.000,00 € και του φόρου 53.000,00 € που αποδόθηκε με την δήλωση απόδοσης φόρου στις 26/06/2014 και το υπόλοιπο του λογ. μειώνεται σε 58.550,41€.

Επιπροσθέτως, από τη μοναδική εκτυπωμένη κίνηση του λογ. τραπ. της στην τραπ. που είχε ο έλεγχος στη διάθεσή του προκύπτει ότι στις 02/05/2014 το υπόλοιπο του λογ. είναι 34.699,45 €. Στη συνέχεια πιστώνεται με τη λήξη προθεσμιακής κατάστασης, τόκους, ποσό από πώληση μεριδίων αμοιβαίου, μτφ από λογαριασμό με αποτέλεσμα το υπόλοιπο στις 28/05/2014 να αυξηθεί σε 417.993,40 €. Μετά τη μεταφορά του ποσού των 417.700,00 € στον προσωπικό λογαριασμό του προσφεύγοντα το υπόλοιπο μειώθηκε σε 293,40 €.

Πέραν τούτου, από τον λογαριασμό όψεως αναλήφθηκαν το διάστημα από 13/03/2014 έως 28/05/2014: $350.000,00 + 417.700,00 = 767.700,00$ €. Το υπόλοιπο των μετρητών του ταμείου στις 13/03/2014 (πριν την πίστωση από): είναι 203.700,79 €. συνολικά διακινήθηκαν χρηματικά ποσά προς τον προσωπικό λογαριασμό και εις χείρας του εταίρου συνολικά 972.728,10 €. Όπως επισημαίνει, δε, η ελεγκτική υπηρεσία, προσκομίστηκαν δυο εκτυπώσεις του αναλυτικού καθολικού του λογ. που αφορούν το ίδιο λογαριασμό και το ίδιο ΑΦΜ οι οποίες διαφέρουν ως προς την ημερομηνία καταβολής του μερίσματος των 530.000,00 € (28/05/2014 και 26/06/2014).

Βάσει των ανωτέρω και αφού δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο επίσημα βιβλία και στοιχεία, όπως το αναλυτικό καθολικό του λογαριασμού όψεως της η αναλυτική κατάσταση των τραπεζικών κινήσεων του λογαριασμού της Τράπεζας που ανήκει στην και το βιβλίο απογραφών και ισολογισμών, ο έλεγχος δεν αποδέχτηκε τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα και έκρινε ότι το ποσό των 417.000,00 € που μεταφέρθηκε

μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών στις 28/05/2014 από το λογ. όψεως της στον προσωπικό λογαριασμό του δικαιούχου φυσικού προσώπου δεν σχετίζεται / ταυτίζεται με το ποσό των 530.000,00 (προ φόρου) το οποίο αναλήφθηκε στις 26/06/2014 από το ταμείο της και για το οποίο έχει αποδοθεί ο φόρος μερισμάτων (10%). Συνεπώς ποσό ίσο με 399.700,00 € (417.700,00-18.000,00) φορολογήθηκε βάσει των ανωτέρω ως μέρισμα.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 65 του ν. 4174/2013: «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 ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η Φορολογική Αρχή επικαλείται τη λογιστική εγγραφή, που πραγματοποιήθηκε προς απεικόνιση της καταβολής του επίμαχου ποσού, η οποία, με ημερομηνία 26-06-2014, εμφανίζεται ως λογιστική εγγραφή πιστώσεως ταμείου, ήτοι ως καταβολή σε μετρητά.

Επειδή ο προσφεύγων προς επίρρωση των ισχυρισμών του προσκομίζει στην υπηρεσία μας τα ακόλουθα έγγραφα:

α) Ισολογισμό με ημερομηνία 12 Μαρτίου 2014 (χρήση 01/01/2014-12/03/2014) της εταιρείας

β) Εκτύπωση αναλυτικού καθολικού του λογαριασμού για την περίοδο 01/01/2014-12/03/2014.

γ) Εκτύπωση αναλυτικού καθολικού του λογαριασμού για την περίοδο 13/03/2014-31/10/2014.

δ) Εκτύπωση αναλυτικού καθολικού του λογαριασμού για την περίοδο 13/03/2014-31/10/2014.

ε) Εκτύπωση αναλυτικού καθολικού του λογαριασμού για την περίοδο 13/03/2014-31/10/2014.

στ) Εκτύπωση αναλυτικού καθολικού του λογαριασμού για την περίοδο 01/01/2014-12/03/2014.

ζ) Εκτύπωση αναλυτικού καθολικού του λογαριασμού από 13/03/2014 έως 31/10/2014

η) Δήλωση απόδοσης παρακρατούμενου φόρου εισοδημάτων από μερίσματα με βάση τις διατάξεις της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 64 του ν. 4172/2013 της ως άνω εταιρείας με ημερομηνία υποβολής 26/06/2014 για τον μήνα Μάιο 2014 με συνολικό δηλωθέν ποσό από διανομή κερδών ύψους 530.000,00€ και ποσό καταβληθέντος φόρου 53.000,00€.

θ) Απόσπασμα κίνησης του υπ' αριθ. λογαριασμού της τράπεζας επί του οποίου εμφανίζεται η μεταφορά στις 28/05/2014 του ποσού των 417.700,00€ στον λογαριασμό του φορέα εκπροσώπου της ως άνω εταιρείας.

Επειδή ο προσφεύγων την 23/05/2019 υπέβαλλε στην υπηρεσία μας το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2019 ΕΜΠ υπόμνημα, προσκομίζοντας ως νέο στοιχείο την αναλυτική κίνηση του υπ' αριθ. λογαριασμού, που τηρούσε στην τράπεζα η εταιρεία με την επωνυμία

Επειδή από το σύνολο των αρχικώς και μεταγενεστέρως προσκομισθέντων στοιχείων διαπιστώνονται τα ακόλουθα:

Από τον Ισολογισμό της χρήσης από 01/01/2014 έως 12/03/2014 της εν λόγω εταιρείας και συγκεκριμένα από τον πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων προκύπτει ότι τα κέρδη των εταίρων κατά την επίμαχη περίοδο ανήλθαν σε 530.000,00€.

Από τα αναλυτικά καθολικά των λογαριασμών,, και προκύπτει κατ' αρχάς ότι υπάρχει μηδενικό υπόλοιπο στον λογαριασμό που αφορά προθεσμιακή κατάθεση στην τράπεζα και δεν διενεργήθηκε καμία εγγραφή για το χρονικό διάστημα μεταξύ 13/03/2014 και 31/10/2014.

Περαιτέρω, στις 13/03/2014 ποσό 350.000,00€ απεικονίζεται να αναλαμβάνεται από την τον λογαριασμό της τράπεζας και να κατατίθεται στο ταμείο της εταιρείας.

Επιπλέον, εμφανίζεται την 28/05/2014 ότι καταβλήθηκαν σε μετρητά προς τον προσφεύγοντα από το ταμείο της επιχείρησης, μερίσματα ποσού 477.000,00€ και 53.000,00€ ήτοι συνολικό ποσό 530.000,00€.

Επειδή ωστόσο από την αναλυτική κίνηση του υπ' αριθ. λογαριασμού όψεως που τηρούσε η εταιρεία στην τράπεζα, προκύπτει ότι το υπόλοιπο του λογαριασμού την 01/01/2014 ανερχόταν σε 371.150,25€. Εν συνεχεία, την 24/02/2014, ποσό 350.000,00€ χρεώνεται λόγω έναρξης προθεσμιακής κατάθεσης και το υπόλοιπο του λογαριασμού την ίδια ημερομηνία μειώνεται σε 19.701,74€. Κατόπιν, την 16/05/2014 η εν λόγω προθεσμιακή κατάθεση λήγει και το ποσό των 350.000,00€ επαναπιστώνεται στον λογαριασμό όψεως της εταιρείας, ο οποίος πλέον εμφανίζει υπόλοιπο ύψους 384.699,45€. Τέλος, αφού μεσολαβούν πιστώσεις ποσών από πώληση μεριδίων αμοιβαίων κεφαλαίων και μεταφορές από λογαριασμό, σχηματίζεται την 28/05/2014 στον λογαριασμό όψεως της εταιρείας υπόλοιπο ποσού 417.933,40€. Από το εν λόγω ποσό, μεταφέρεται την ίδια μέρα ήτοι την 28/05/2014 στον ατομικό λογαριασμό του προσφεύγοντος ποσό ύψους 417.700,00€, αφήνοντας ως υπόλοιπο στον εν λόγω λογαριασμό το ποσό των 293,40€. Σημειώνεται δε ότι η μοναδική πίστωση που διενεργήθηκε από τον εν λόγω λογαριασμό όψεως προς τον ατομικό λογαριασμό του

προσφεύγοντος ήταν την 28/05/2014 και αφορούσε το ποσό των 417.700,00€ με αιτιολογία «Λύση Εταιρείας ΕΠΕ».

Επειδή από την αντιπαραβολή του προαναφερόμενου λογαριασμού όψεως της εταιρείας με τις εγγραφές που διενεργήθηκαν και απεικονίστηκαν στα αναλυτικά καθολικά των οικείων λογαριασμών, όπως αυτοί αναφέρθηκαν ανωτέρω, διαπιστώνεται ότι υφίστανται ανακρίβειες, τόσο ως προς τα ταμειακά διαθέσιμα της εταιρείας όσο και ως προς τους τηρούμενους τραπεζικούς λογαριασμούς. Ειδικότερα, διαπιστώνεται ότι η έναρξη προθεσμιακής κατάθεσης που έλαβε χώρα την 24/02/2014 και αφορούσε το ποσό των 350.000,00€ που τοποθετήθηκε σε αυτή, δεν εμφανίστηκε με ορθές εγγραφές στα βιβλία της, αλλά απεικονίστηκε την 13/03/2014 ανακριβώς ως ανάληψη από τον λογαριασμό όψεως και κατάθεση σε μετρητά στο ταμείο της εταιρείας. Άλλωστε, όπως και ο ίδιος ο προσφεύγων ισχυρίζεται ο λογαριασμός του ταμείου χρησιμοποιήθηκε λογιστικά ως ενδιάμεσος.

Επειδή η καταβολή του επίμαχου μερίσματος συνιστά ένα πραγματικό γεγονός το οποίο εξετάζεται και εκτιμάται με βάση το σύνολο των διαθέσιμων στοιχείων.

Επειδή, η μη ορθή λογιστική απεικόνιση της καταβολής του επίμαχου ποσού στους λογαριασμούς της εταιρείας, αφενός αφορά στην εταιρεία και είναι ένα ζήτημα το οποίο αποτελεί αντικείμενο ελέγχου αυτής, αφετέρου δεν συνιστά από μόνη της αποδεικτικό γεγονός αλλά αξιολογείται σε συνάρτηση με το σύνολο των εγγράφων που προσκομίστηκαν από τον προσφεύγοντα για την επίρρωση του ισχυρισμού του.

Επειδή από όλα τα παραπάνω αναφερόμενα προκύπτει ότι ο προσφεύγων έλαβε από την εταιρεία συνολικά μερίσματα ύψους 530.000,00€. Επιπροσθέτως, αποδεικνύεται ότι το ποσό των 417.700,00 € που μεταφέρθηκε στις 28/05/2014 από το λογαριασμό όψεως της στον προσωπικό λογαριασμό του προσφεύγοντος ταυτίζεται με το ποσό των 530.000,00 (προ φόρου) το οποίο φέρεται να αναλήφθηκε στις 26/06/2014 από το ταμείο της εταιρείας και για το οποίο έχει αποδοθεί ο φόρος μερισμάτων ποσοστού 10%. Ως εκ τούτου, η επίμαχη πίστωση των 417.700,00€ στις 28/05/2014 (καταλογισθέν ποσό ίσο με 399.700,00 € όπως αναλύθηκε ανωτέρω) φορολογήθηκε έχει ήδη φορολογηθεί ως μέρισμα και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος κρίνεται βάσιμος και γίνεται αποδεκτός.

Επειδή στις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά τις χρήσεις 2012 και 2013, ορίζεται:

«3. 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 με βάση τα οριζόμενα στην παράγραφο 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013, όπως ισχύει για την χρήση 2014: «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 στην ΠΟΛ 1095/29.4.2011 «Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010» ορίζεται:

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

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

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

Επειδή στο με αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα «Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας» αναφέρεται:

«.....

Β' Προσαύξηση περιουσίας

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 οικοπέδα, 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 προσαύξή 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.

.....

8. Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα. Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο λόγος που

πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης στον ίδιο ή άλλο τραπεζικό λογαριασμό αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό. Σ' αυτήν την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι, οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον φορολογούμενο από έναν ή περισσότερους λογαριασμούς δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς.

Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς.

Σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων.

9. Όταν δεν μπορεί να δικαιολογηθεί η προσαύξηση της περιουσίας, τότε αυτή φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε. Ο φορολογούμενος δύναται σε κάθε περίπτωση να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο.»

Επειδή στην ΠΟΛ 1175/16-11-2017 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. μεταξύ άλλων ορίζεται:

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

Σημειώνεται ότι ο φορολογούμενος οφείλει κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων. Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να

τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του.....»

Επειδή ο προσφεύγων με τον τρίτο προβαλλόμενο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, ισχυρίζεται ότι είναι παράνομος και εσφαλμένος ο χαρακτηρισμός ως δήθεν «αναιτιολόγητης προσαυξήσεως περιουσίας» της πίστωσης ποσού 8.436,00 ευρώ, την 01-11-2013, στον υπ' αριθμ. λογαριασμό της, καθόσον αφορά σε καταβολή ασφαλιστικής αποζημιώσεως λόγω τροχαίου ατυχήματος, από το

Επειδή ο προσφεύγων προς απόδειξη του ισχυρισμού του επικαλείται και προσκομίζει τα ακόλουθα δικαιολογητικά:

- α. φωτοτυπία της υπ' αριθμ. επιταγής της, με ημερομηνία 01-11-2013, ποσού 8.436,00 Ευρώ, εκδοθείσης εις διαταγήν του προσφεύγοντος με χρέωση τραπεζικού λογαριασμού του, ως και αντίγραφο του αποδεικτικού καταθέσεως αυτής στον λογαριασμό μου (σχετ. 3, 4),
- β. Βεβαίωση του περί καταβολής προς το πρόσωπο του προσφεύγοντος ποσού ύψους 8.436,00 Ευρώ, στη 01-11-2013, δυνάμει επιταγής της (σχετ. 5),
- γ. αντίγραφο της υπ' αριθμ. /01-11-2013 Εξοφλητικής Αποδείξεως Αποζημιώσεως ποσού 8.436,00 ευρώ προς το (σχετ. 6).

Επειδή από την εξέταση των παραπάνω αναφερόμενων εγγράφων, διαπιστώνεται ότι η επίμαχη πίστωση αφορά πράγματι σε καταβολή ασφαλιστικής αποζημίωσης ύψους 8.436,00€ την 01/11/2013 από το προς τον προσφεύγοντα. Ως εκ τούτου, για την εν λόγω πίστωση αποδεικνύεται πλήρως η πηγή και η αιτία προέλευσης αυτής. Συνεπώς, δεν συνιστά προσαύξηση περιουσίας κατ' άρθρο 48§3 του ν. 2238/1994 και πρέπει να διαγραφεί.

Επειδή ο προσφεύγων με τον τέταρτο προβαλλόμενο λόγο της εξεταζόμενης ενδικοφανούς προσφυγής, ισχυρίζεται ότι είναι παράνομος και εσφαλμένος ο χαρακτηρισμός ως δήθεν «αναιτιολόγητης προσαυξήσεως περιουσίας» ποσών, που προέρχονται από τις εισπράξεις μονοπρόσωπης Ε.Π.Ε., της οποίας υπήρξε ο μοναδικός εταίρος και διαχειριστής. Ειδικότερα για τις πιστώσεις που απεικονίζονται στον παρακάτω πίνακα επικαλέστηκε προς τον έλεγχο συγκεκριμένες Α.Π.Υ., εκδοθείσες από την εταιρεία με την επωνυμία, της οποίας αποτελούσε τον μοναδικό εταίρο και διαχειριστή, και εισπραχθείσες σε μετρητά χρήματα ή με επιταγές.

Α/Α	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΚΩΔ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΠΟΣΟ
19		28/03/2012	ΚΑΤΑΘΕΣΗ		300,00

21	.....	12/01/2012	CURRENT DEPOSIT	ΜΕΤΡ	1.000,00
22	.....	02/05/2012	CURRENT DEPOSIT	ΚΤΘ ΙΔΙΩΤΙΚΗΣ ΕΠΙΤΑΓΗΣ	4.944,33
25	.....	24/05/2012	CURRENT DEPOSIT	ΚΤΘ ΕΠΙΤΑΓΗΣ	3.772,57
26	.....	06/07/2012	CURRENT DEPOSIT	ΚΤΘ ΜΕΤΡ	7.450,00
27	.....	06/08/2012	CURRENT DEPOSIT	ΜΤΡ	3.650,00
28	.....	24/10/2012	CURRENT DEPOSIT	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	7.390,00
30	.....	28/11/2012	CURRENT DEPOSIT	ΚΤΘ ΜΤΡ	4.000,00
31	.....	05/12/2012	CURRENT DEPOSIT	ΜΤΡ	4.950,00
32	.....	12/12/2012	CURRENT DEPOSIT	ΚΤΘ ΙΔΙΩΤΙΚΗΣ ΕΠΙΤΑΓΗΣ	4.954,33
34	.....	20/05/2013	CURRENT DEPOSIT	ΚΤΘ ΜΤΡ	19.000,00
35	.....	26/09/2013	CURRENT DEPOSIT	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	12.500,00
36	.....	02/10/2013	CURRENT DEPOSIT	ΚΤΘ ΜΤΡ	5.000,00
39	.....	10/03/2014	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΦΕΒΡΟΥΑΡΙΟΣ 2014	1.000,00
40	.....	10/03/2014	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΦΕΒΡΟΥΑΡΙΟΣ 2014	5.000,00
44	.....	14/04/2014	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΜΑΡΤΙΟΣ 2014	6.000,00

Επειδή ο έλεγχος απέρριψε αιτιολογημένα τον εν λόγω ισχυρισμό καθώς όπως επισημαίνεται στην οικεία έκθεση ελέγχου: «Αναλυτικότερα, στις περιπτώσεις των αιτούμενων πιστώσεων που αφορούν σε κατάθεση μετρητών, (α/α: 19, 21,26,27,28,30,31,34,35,36,39,40,44) όπως αναφέρουμε και στην έκθεση ελέγχου, από το αναλυτικό καθολικό του λογ. προκύπτει η είσπραξη των επικαλούμενων ΑΠΥ σε μετρητά. Σε όλες όμως τις περιπτώσεις από την καταχώρηση της είσπραξης των ΑΠΥ μέχρι την ημερομηνία που πραγματοποιήθηκε έκαστη αιτούμενη πίστωση δεν εντοπίστηκαν αναλήψεις μετρητών του αντίστοιχου ποσού της πίστωσης από το ταμείο της

Συνεπώς, ο έλεγχος ορθώς έκρινε αγνώστου πηγής προέλευσης τις εν λόγω πιστώσεις, αφού δεν αποδείχθηκε ότι τα ποσά που πιστώνονται στους λογαριασμούς του προσφεύγοντος αφορούν εισόδημα που προέρχεται από το νομικό πρόσωπο όπου συμμετέχει.

Στις περιπτώσεις των αιτούμενων πιστώσεων που αφορούν σε κατάθεση επιταγών (α/α: 22, 25, 32) και αιτιολογήθηκαν ότι προέρχονται από την εξόφληση των ΑΠΥ/17-01-2012,/22-02-2012 και/20-03-2012 της, ο έλεγχος δεν έκανε δεκτό τον

ισχυρισμό του προσφεύγοντος, διότι από το αναλυτικό καθολικό του λογ. προέκυπτε ήδη η είσπραξη των συγκεκριμένων ΑΠΥ σε μετρητά.

Ακόμη, να επισημανθεί πως ο προσφεύγων δεν ταυτοποίησε το όνομα του καταθέτη με το όνομα του ασθενούς, καθώς δεν προσκομίστηκαν τα σώματα των επιταγών και στοιχεία για τον δικαιούχο του τραπ. λογ. χρέωσης από όπου εκδόθηκαν οι επιταγές.»

Επειδή με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή, προβάλλεται ο ίδιος ισχυρισμός, χωρίς ωστόσο να προσκομίζεται κανένα νεότερο στοιχείο από το οποίο να αποδεικνύεται η βασιμότητα αυτού. Συνεπώς, βάσει των ανωτέρω, ορθά και αιτιολογημένα ο έλεγχος έκρινε ότι οι επικαλούμενες πιστώσεις δεν αιτιολογούνται ως προς την πηγή ή αιτία προέλευσης και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Επειδή ο προσφεύγων με τον πέμπτο λόγο της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής ισχυρίζεται ότι είναι παράνομος και εσφαλμένος ο χαρακτηρισμός ως δήθεν «αναιτιολόγητης προσαυξήσεως περιουσίας» ποσού, το οποίο κατατέθηκε από τον πατέρα του. Ειδικότερα, ισχυρίζεται ότι η πίστωση ποσού 10.380,00 ευρώ, στις 12-06-2012, στον υπ' αριθμ. λογαριασμό της, αφορά σε κατάθεση πραγματοποιηθείσα από τον πατέρα του,, και συνιστά επιστροφή χρηματικής διευκολύνσεως, στην οποία είχε προβεί προς αυτόν το έτος 2011.

Επειδή σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην ΠΟΛ 1175/2017: «στην περίπτωση που ο ελεγχόμενος επικαλείται μεν τη λήψη δανείου ..., αλλά δεν υπάρχει σχετικό έγγραφο βέβαιης χρονολογίας ούτε και μπορεί να αποδειχθεί η λήψη 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 σε κάθε περίπτωση, η επίκληση ενός πραγματικού γεγονότος δεν αρκεί από μόνη της, αλλά ο συναλλασσόμενος, οφείλει να το αποδεικνύει με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο. Στην κρινόμενη περίπτωση, τόσο κατά τη διάρκεια του ελέγχου, όσο και μέχρι την εξέταση της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε οποιοδήποτε στοιχείο προς επίρρωση του ισχυρισμού του. Ειδικότερα, δεν προσκομίστηκε κάποιο συμφωνητικό ή άλλο έγγραφο που να φέρει βέβαιη χρονολογία και να αποδεικνύει ότι το επικαλούμενο γεγονός του δανείου του προσφεύγοντος προς τον πατέρα του έλαβε πράγματι χώρα και σε ποια ημερομηνία. Περαιτέρω, ακόμη κι αν ήθελε κριθεί ότι παρέλκει λόγω συγγένειας η σύνταξη συμφωνητικού ή λοιπών εγγράφων, δεν προκύπτει από κανένα στοιχείο (λ.χ. παραστατικά κατάθεσης ή ανάληψης) πότε καταβλήθηκε το επίμαχο ποσό και αν η καταβολή έγινε σε μετρητά ή μέσω

τραπέζης. Συνεπώς, βάσει των ανωτέρω, ορθώς, η φορολογική αρχή, λαμβάνοντας υπ' όψιν τα διαθέσιμα στοιχεία και κρίνοντας τα πραγματικά περιστατικά, δεν αποδέχτηκε τον προβαλλόμενο ισχυρισμό του προσφεύγοντος.

Επειδή με τον έκτο προβαλλόμενο με την εξεταζόμενη ενδικοφανή προσφυγή λόγο, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι είναι παράνομος και εσφαλμένος ο καταλογισμός διαφορών φόρου εισοδήματος από ακίνητο, του οποίου η μίσθωση είχε διακοπεί και είχε αποχωρήσει ο οικείος μισθωτής. Συγκεκριμένα, αναφορικά με το ευρισκόμενο επί των οδών, στην Αθήνα, ακίνητο, το οποίο ανήκει κατά ποσοστό 80% εξ αδιαιρέτου σε εκείνον και κατά το έτερο ποσοστό εξ αδιαιρέτου 20% στη σύζυγό του, ότι τούτο είχε μεν αρχικώς εκμισθωθεί στην εταιρεία πλην όμως τούτη απεχώρησε από το μίσθιο στις 30-06-2011. Προσεκόμισε, ενώπιον του ελέγχου και επικαλέστηκε τις υπ' αριθμ. και/31-07-2011 δηλώσεις εκχώρησης μη εισπραχθέντων μισθωμάτων, κατ' άρθρο 4§7 του Ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), εκείνου και της συζύγου του, τις οποίες προσκομίζει εκ νέου και επικαλείται (σχετ. 7, 8). Κατά συνέπεια, αφ' ης στιγμής πλήρως αποδεικνύεται ότι είχε διακοπεί η μισθωτική σχέση με την ως άνω μισθώτρια εταιρεία, ουδόλως νομιμοποιείται η Φορολογική Αρχή να καταλογίζει δυνάμει αυτής φερόμενες ως διαφορές εισοδήματος από εκμίσθωση ακινήτου.

Επειδή η προσκομισθείσα δήλωση εκχώρησης μισθωμάτων προς το Δημόσιο, αφορώσα τη χρονική περίοδο από 01/01/2011 έως 30/06/2011, δεν αποτελεί απόδειξη ότι το επίμαχο ακίνητο δεν εκμισθώθηκε σε νέο μισθωτή μετά την 01/07/2011 ή δεν ιδιοχρησιμοποιήθηκε από τον προσφεύγοντα.

Επειδή με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή δεν προσκομίστηκε εκ μέρους του προσφεύγοντος οποιοδήποτε νεότερο στοιχείο με το οποίο να αποδεικνύεται ότι το εν λόγω ακίνητο πράγματι υπήρξε κενό, ενώ αντιθέτως η φορολογική αρχή θεμελίωσε την κρίση της στο προαναφερθέν έγγραφο της ΔΕΔΔΗΕ με το οποίο βεβαιώνεται ότι υφίστατο μεγάλη κατανάλωση ρεύματος για το διάστημα από 27/05/2011-01/08/2014, η οποία ανήλθε σε 44.209 kwh.

Επειδή με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 3 του άρθρου 22 του ν. 2238/1994 ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Ακαθάριστο εισόδημα, προκειμένου για οικοδομή που εκμισθώνεται, είναι το μίσθωμα που έχει συμφωνηθεί. Σε περίπτωση που δεν προσάγεται το συμφωνητικό ή άλλο στοιχείο που μπορεί ν' αποδείξει τη συμφωνία ή αν τα συμφωνητικά ή τα αποδεικτικά στοιχεία που προσάγονται εμφανίζουν μίσθωμα που είναι δυσαναλόγως κατώτερο σε σχέση με τη μισθωτική αξία της οικοδομής, ο προσδιορισμός του εισοδήματος που προκύπτει από αυτή γίνεται αφού αυτή συγκριθεί με άλλες οικοδομές που εκμισθώνονται κάτω από παρόμοιες συνθήκες. Θεωρείται ότι υπάρχει περίπτωση δυσανάλογου μισθώματος, σε σχέση με τη μισθωτική αξία της οικοδομής, όταν

η μισθωτική αξία της είναι ανώτερη από το μίσθωμα που δηλώνεται σε ποσοστό δεκαπέντε τοις εκατό (15%) τουλάχιστον του μισθώματος αυτού. Ειδικώς, το εισόδημα αυτό δεν μπορεί να είναι μικρότερο από το τριάντισι τοις εκατό (3,5%) της αξίας του ακινήτου, που εκμισθώνεται και χρησιμοποιείται ως κατοικία, όπως η αξία αυτή προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν. 1249/1982, για τις περιοχές που ισχύει κάθε φορά το σύστημα αυτό. Ο φορολογούμενος μπορεί να αμφισβητήσει τον καθορισμό της μισθωτικής αξίας αυτού του ακινήτου, εφόσον από εξαιρετικούς λόγους που ανάγονται αποκλειστικά στους παράγοντες που επηρεάζουν τη μισθωτική αξία του, αυτή είναι μικρότερη από το τριάντισι τοις εκατό (3,5%) της πιο πάνω αξίας του. Η επίκληση των λόγων αυτών, καθώς και η προσαγωγή των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων γίνεται με την προσφυγή η οποία ασκείται από το φορολογούμενο, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις μέχρι την 31η Δεκεμβρίου του οικείου οικονομικού έτους. Αν ο φορολογούμενος λάβει το εκκαθαριστικό σημείωμα μετά την 31η Δεκεμβρίου του οικείου οικονομικού έτους, η προσφυγή ασκείται μέσα στις προθεσμίες που ορίζονται στο άρθρο 66 του ν. 2717/1999 (ΦΕΚ 97 Α')....

3. Σε περίπτωση που η οικοδομή χρησιμοποιήθηκε με άλλο τρόπο από τον ιδιοκτήτη, το νομέα, τον επιφανειούχο, τον επικαρπωτή κτλ. ή με τη συγκατάθεση αυτού κατοικήθηκε ή χρησιμοποιήθηκε με άλλο τρόπο από τρίτο, χωρίς αντάλλαγμα, το Ακαθάριστο εισόδημα βρίσκεται ύστερα από τη σύγκρισή της με άλλες οικοδομές που εκμισθώνονται, πάντως το ετήσιο Ακαθάριστο εισόδημα που καθορίζεται με αυτόν τον τρόπο δεν μπορεί να είναι ανώτερο από το πέντε τοις εκατό (5%) ούτε μικρότερο από το τριάντισι τοις εκατό (3,5%) της αξίας του ακινήτου, όπως η αξία αυτή προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν.1249/1982. Ειδικά, για τις περιοχές που δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, το ετήσιο Ακαθάριστο εισόδημα δεν μπορεί να είναι ανώτερο από το τέσσερα τοις εκατό (4%) της πραγματικής αξίας της οικοδομής κατά το χρόνο της φορολογίας. Στην περίπτωση αυτή εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις των τεσσάρων τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 1».

Επειδή με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ. 347/17.12.1986 εγκύκλιο, με την οποία ερμηνεύτηκαν οι διατάξεις του ν. 1591/1986 έγιναν δεκτά από τη Διοίκηση τα ακόλουθα: «Για την εφαρμογή της διάταξης αυτής (άρθρου 19 §1 ν. 3323/1955, οι οποίες κωδικοποιήθηκαν στο άρθρο 22 §1 του ν.2238/1994) κατά την πιο πάνω σύγκριση, λαμβάνονται υπόψη οι μισθωτικές συνθήκες που επικρατούν στην περιοχή που βρίσκεται η οικοδομή, η χρήση της (ως κατοικία, κατάστημα κλπ.), η θέση της, (ισόγειο, όροφος κλπ.), η συνολική της επιφάνεια, οι εγκαταστάσεις που αυτή διαθέτει, η κατασκευή της (πολυτελής, συνηθισμένη κλπ.), το έτος κατασκευής της, η κατάσταση στην οποία βρίσκεται αυτή κατά το χρόνο της φορολογίας και γενικά κάθε άλλη χαρακτηριστική ιδιότητα ή στοιχείο που επιδρά στο σχηματισμό κρίσης για τη μισθωτική αξία της. Τονίζεται ιδιαίτερα ότι, σε

καμία περίπτωση δε θα λαμβάνεται υπόψη, ως συγκριτικό στοιχείο, το τεκμαρτό μίσθωμα που προκύπτει από ιδιοκατοίκηση ή ιδιοχρησιμοποίηση άλλων οικοδομών, έστω και παρόμοιων με την κρινόμενη οικοδομή, γιατί αυτό προβλέπεται από το νόμο. Βέβαια, αν στην περιοχή που βρίσκεται ή κρινόμενη οικοδομή δεν υπάρχουν παρόμοιες εκμισθούμενες οικοδομές (π.χ. περιοχές ιδιοκατοικούμενων ή ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων, ο έλεγχος θα λαμβάνει υπόψη κάθε άλλο πρόσφορο μέσο, ως π.χ. εκμίσθωση παρόμοιων κατοικιών ή οικοδομών, γενικά, σε άλλες παρόμοιες περιοχές ανεξάρτητα από το αν αυτές βρίσκονται πλησιέστερα ή μακρύτερα από την κρινόμενη οικοδομή, που μπορεί να μας δώσουν στοιχεία (ενόψει των πλεονεκτημάτων ή μειονεκτημάτων που διαπιστώνονται και τεκμηριώνονται πλήρως) για τον προσδιορισμό της μισθωτικής αξίας της κρινόμενης οικοδομής.....».

Επειδή με τις διατάξεις της ΠΟΛ 1229/1993 προβλέπονται τα ακόλουθα: «1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 19 του ν.δ. 3323/55 ακαθάριστο εισόδημα, προκειμένου για οικοδομή που εκμισθώνεται, είναι το μίσθωμα που έχει συμφωνηθεί. Σε περίπτωση που δεν προσάγεται το συμφωνητικό ή τα αποδεικτικά στοιχεία που προσάγονται εμφανίζουν μίσθωμα που είναι δυσαναλόγως κατώτερο σε σχέση με τη μισθωτική αξία της οικοδομής, ο προσδιορισμός του εισοδήματος που προκύπτει από αυτή, γίνεται αφού αυτή συγκριθεί με άλλες οικοδομές που εκμισθώνονται κάτω από παρόμοιες συνθήκες.....

7. Σε περίπτωση που δεν υπάρχει συμφωνία αναπροσαρμογής του μισθώματος ή αυτή έχει εξαρτηθεί από άκυρη ρήτρα, η αναπροσαρμογή γίνεται μετά διετία από την έναρξη της σύμβασης και καθορίζεται σε ποσοστό όχι κατώτερο του 6% της αντικειμενικής αξίας του μισθίου και για τους ακάλυπτους χώρους του 4% ετησίως και στις περιοχές που δεν ισχύει το σύστημα αυτό, της αγοραίας αξίας του, εκτός αν συντρέχουν εξαιρετικοί λόγοι, που επιβάλλουν διαφορετική ρύθμιση και οι οποίοι πρέπει να μνημονεύονται στη σύμβαση. Ως ακάλυπτοι χώροι νοούνται τα μη δομημένα οικοπέδα και τα υπαίθρια θέατρα, οι υπαίθριοι κινηματογράφοι και οι υπαίθριοι χώροι στάθμευσης αυτοκινήτων.

8. Από το συνδυασμό των πιο πάνω διατάξεων προκύπτει ότι επαγγελματικές μισθώσεις που παρουσιάζουν μίσθωμα δυσαναλόγως κατώτερο της μισθωτικής αξίας της οικοδομής (η μισθωτική αξία είναι ανώτερη από το μίσθωμα τουλάχιστον κατά 15%) και η μίσθωσή τους παρατάθηκε από 1.9.91 μέχρι 30.4.92, εφόσον έχει γίνει αναπροσαρμογή του μισθώματος, η μισθωτική αξία του ακινήτου δεν μπορεί να προσδιορισθεί σε ποσοστό κατώτερο του 6% της αντικειμενικής ή της πραγματικής αξίας της οικοδομής ή του 4% της αντικειμενικής ή πραγματικής αξίας των υπαίθριων χώρων (θεάτρων, κινηματογράφων, χώρων στάθμευσης αυτοκινήτων κ.λπ.).

9. Επίσης, για τις επαγγελματικές μισθώσεις που συνάπτονται από 1.5.92 και μετά, στις οποίες δεν υπάρχει συμφωνία αναπροσαρμογής του μισθώματος ή αυτή έχει εξαρτηθεί από άκυρη ρήτρα και

παρουσιάζουν μίσθωμα δυσαναλόγως κατώτερο της μισθωτικής αξίας της οικοδομής, ως μισθωτική αξία της οικοδομής, για τις περαιτέρω συγκρίσεις δεν μπορεί να ληφθεί ποσό μικρότερο του 6% της αντικειμενικής ή πραγματικής αξίας της οικοδομής ή του 4% της αντικειμενικής ή πραγματικής αξίας των ακάλυπτων χώρων που εκμισθώνονται, εκτός αν συντρέχουν εξαιρετικοί λόγοι που επιβάλλουν διαφορετική ρύθμιση και οι οποίοι πρέπει να αναφέρονται ρητά στη σύμβαση.»

Επειδή, ομοίως με τα οριζόμενα στο με αριθμ. πρωτ. 1022262/363/A0012/31.3.2008 έγγραφο του Υπ. Οικ. περί Προσδιορισμού ακαθάριστου εισοδήματος από εκμίσθωση, προβλέπεται, ότι: «1. Από τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 22 του ν.2238/1994, όπως ισχύουν μετά την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 6 του ν.1828/1986 (από 1.1.1998 και μετά), προκύπτει μεταξύ άλλων ότι ακαθάριστο εισόδημα, προκειμένου για οικοδομή που εκμισθώνεται, είναι το μίσθωμα που έχει συμφωνηθεί. Σε περίπτωση που δεν προσάγεται το συμφωνητικό ή άλλο στοιχείο που μπορεί ν' αποδείξει τη συμφωνία ή αν τα συμφωνητικά ή τα αποδεικτικά στοιχεία που προσάγονται εμφανίζουν μίσθωμα που είναι δυσαναλόγως κατώτερο σε σχέση με τη μισθωτική αξία της οικοδομής, ο προσδιορισμός του εισοδήματος που προκύπτει από αυτή γίνεται αφού αυτή συγκριθεί με άλλες οικοδομές που εκμισθώνονται κάτω από παρόμοιες συνθήκες. Θεωρείται ότι υπάρχει περίπτωση δυσανάλογου μισθώματος, σε σχέση με τη μισθωτική αξία της οικοδομής, όταν η μισθωτική αξία της είναι ανώτερη από το μίσθωμα που δηλώνεται σε ποσοστό δεκαπέντε τα εκατό (15%) τουλάχιστον του μισθώματος αυτού. Ειδικώς, το εισόδημα αυτό δεν μπορεί να είναι μικρότερο από το τριάντισι τα εκατό (3,5%) της αξίας του ακινήτου, που εκμισθώνεται και χρησιμοποιείται ως κατοικία, όπως η αξία αυτή προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν.1249/1982, για τις περιοχές που ισχύει κάθε φορά το σύστημα αυτό.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 39 του ν. 4172/2013, όπως ίσχυε για το φορολογικό έτος 2014: «1. Ο όρος «εισόδημα από ακίνητη περιουσία» σημαίνει το εισόδημα, σε χρήμα ή σε είδος, που προκύπτει από την εκμίσθωση ή την ιδιοχρησιμοποίηση ή τη δωρεάν παραχώρηση χρήσης γης και ακινήτων.

Ειδικότερα το εισόδημα αυτό προκύπτει από:

- α) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης γης ή ακινήτων συμπεριλαμβανομένων των κτιρίων, κατασκευών και κάθε είδους εγκαταστάσεων και εξοπλισμού τους.
- β) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης μεταλλείων, λατομείων, δασικών και αγροτικών εκτάσεων στις οποίες περιλαμβάνονται λιβάδια, καλλιεργήσιμες γαίες, βοσκήσιμες γαίες, καθώς και κάθε είδους κατασκευές ή εγκαταστάσεις που είναι στην επιφάνεια του εδάφους ή κάτω από αυτή, όπως τα ιχθυοτροφεία, οι λίμνες, οι δεξαμενές, οι πηγές και τα φρέατα.

γ) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης από την παραχώρηση χώρου για την τοποθέτηση κάθε είδους διαφημιστικών επιγραφών.

δ) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης κοινόχρηστων χώρων σε ακίνητα.

2. Το εισόδημα σε είδος αποτιμάται στην αγοραία αξία.

Το εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση ή δωρεάν παραχώρηση τεκμαίρεται ότι συνίσταται στο τρία τοις εκατό (3%) της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου.

Κατ' εξαίρεση, το τεκμαρτό εισόδημα του προηγούμενου εδαφίου που αφορά δωρεάν παραχώρηση κατοικίας μέχρι διακόσια τετραγωνικά μέτρα (200 τ.μ.), προκειμένου να χρησιμοποιηθεί ως κύρια κατοικία προς ανιόντες ή κατιόντες, καθώς και το τεκμαρτό εισόδημα που προκύπτει από τη δωρεάν παραχώρηση της χρήσης ακινήτων στο Ελληνικό Δημόσιο ή σε νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου απαλλάσσονται από το φόρο.

Ειδικά για τους ασκούντες ατομική αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα δεν υπολογίζεται τεκμαρτό εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση ή δωρεάν παραχώρηση προς ανιόντες, κατιόντες και συζύγους, αγροτικών εκτάσεων στις οποίες περιλαμβάνονται λιβάδια, καλλιεργήσιμες γαίες, βοσκήσιμες γαίες, και κάθε είδους κατασκευές ή εγκαταστάσεις που χρησιμοποιούνται για την άσκηση της δραστηριότητας αυτής.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 64 του ν. 4174/2013 «η φορολογική διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για την νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό του φόρου».

Επειδή με βάση τα διαλαμβανόμενα στην οικεία έκθεση ελέγχου ««..η ΔΕΔΔΗΕ με το υπ' αριθμ/04-10-2018 έγγραφό της, απάντησε πως η παροχή με αρ. που ηλεκτροδοτεί το ανωτέρω ακίνητο επί της οδού είχε κατανάλωση για το διάστημα από 27/05/2011-01/08/2014 ύψους 44.209 kwh.

Από την 01/08/2014 έως και σήμερα, η εν λόγω παροχή παραμένει απενεργοποιημένη χωρίς καταναλωτή και εκπρόσωπο προμηθευτή ρεύματος, σύμφωνα με το έγγραφο της ΔΕΔΔΗΕ.

Με το υπ' αριθμ/20-11-2018 υπόμνημα που υπεβλήθη μετά το Σημείωμα Διαπιστώσεων ο ελεγχόμενος προσκόμισε τις από/31-07-2012 δηλώσεις εκχώρησης μη εισπραχθέντων μισθωμάτων ακινήτου από την εταιρία της περιόδου 01/01/2011-30/06/2011 που υπεβλήθησαν στη ΔΟΥ Ψυχικού, ενώ για τον ισχυρισμό του ότι δεν έχει ενοικιασθεί από 30/06/2011 κανένα στοιχείο δεν προσκομίστηκε που να αποδεικνύει ότι δεν υπήρχε κατανάλωση για τα ελεγχόμενα έτη.

Συνεπώς, ο έλεγχος υπολογίζει την μισθωτική αξία του ακινήτου σύμφωνα με την ΠΟΛ 1229/21-06-1993 στο 6% της αντικειμενικής αξίας του μισθίου.»

Επειδή, ο έλεγχος έκρινε ότι: «Μετά από αλληλογραφία με την ΔΕΔΔΗΕ για χορήγηση στοιχείων σχετικά με το ύψος κατανάλωσης των παροχών όλων των ακινήτων που δηλώνονται ΚΕΝΑ στο έντυπο Ε2, ο έλεγχος διαπίστωσε πως τις χρήσεις 2012, 2013 και το διάστημα 01/01/2014-31/07/2014 αποκτούσε εισόδημα από την εκμίσθωση ακινήτου (επαγγελματική στέγη) επί της οδού το οποίο σύμφωνα με τις δηλώσεις περιουσιακής κατάστασης ετών 2012-2013 και 2014 κατέχει το 50% της πλήρους κυριότητας και το 30% της επικαρπίας....»

Επειδή ωστόσο, η κρίση περί απόκτησης εισοδήματος από εκμίσθωση του επίμαχου ακινήτου, στηρίχθηκε αποκλειστικά στο απαντητικό έγγραφο της ΔΕΔΔΗΕ, χωρίς κανένα άλλο στοιχείο από το οποίο να προκύπτει τόσο ο μισθωτής, όσο και η χρονική διάρκεια της μίσθωσης καθώς και το συμφωνημένο μίσθωμα.

Ως εκ τούτου, ο έλεγχος δεν τεκμηρίωσε με βεβαιότητα ότι το εν λόγω ακίνητο εκμισθώνονταν, καθώς οι ενδείξεις της κατανάλωσης ρεύματος για την περίοδο 01/01/2012 έως και 31/07/2014, δεν αποτελούν από μόνες τους αποδεικτικό στοιχείο. Και τούτο διότι, η διαπιστωθείσα αυξημένη κατανάλωση ρεύματος, ναι μεν αποδεικνύει ότι το ακίνητο δεν παρέμεινε κενό την επίμαχη περίοδο, αλλά δεν τεκμηριώνει αναγκαστικά την εκμίσθωσή του, καθώς, χωρίς την ύπαρξη και άλλων στοιχείων, δεν μπορεί να αποκλειστεί ενδεχόμενη ιδιοχρησιμοποίηση ή δωρεάν παραχώρηση από τον προσφεύγοντα.

Συνεπώς, η φορολόγηση του εισοδήματος από το εν λόγω ακίνητο, δεν έπρεπε να υπαχθεί στις διατάξεις της ΠΟΛ. 1229/1993 ήτοι σε συντελεστή 6% επί της αντικειμενικής αξίας, καθόσον αυτές αφορούν αποκλειστικά σε μισθώσεις που αποδεδειγμένα έχουν συναφθεί.

Ως εκ τούτου, η φορολογική αρχή, όφειλε να προσδιορίσει το εισόδημα με βάση τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν. 2238/1994 και αυτές του άρθρου 39 του ν. 4172/2013, ήτοι να προσδιορίσει ως ελάχιστη μισθωτική αξία ποσοστό 3,5% έως 5% για τα έτη 2012 και 2013 και 3% αντιστοίχως για το έτος 2014 της αντικειμενικής αξίας. Περαιτέρω, εφόσον η Δ.Ο.Υ. έκρινε ότι η μισθωτική αξία του ακινήτου, υπερέβαινε τα ελάχιστα ποσοστά, όφειλε για τον προσδιορισμό της, να παραθέσει στην έκθεση ελέγχου συγκεκριμένα συγκριτικά στοιχεία μισθωμάτων άλλων καταστημάτων που εκμισθώνονται κάτω από παρόμοιες μισθωτικές συνθήκες, τα οποία να έχουν τα χαρακτηριστικά γνωρίσματα που απαιτούνται, ούτως ώστε να είναι δυνατή η σύγκριση αυτών με το επίμαχο ακίνητο.

Επειδή ο έλεγχος δεν απέδειξε αφενός ότι το ακίνητο ήταν μισθωμένο και όχι ιδιοχρησιμοποιούμενο και αφετέρου δεν έλαβε υπ' όψιν συγκριτικά στοιχεία από παρόμοιες οικοδομές, προκειμένου να αποδείξει ότι ο υπολογισμός του μισθώματος με συντελεστή 6% επί

της αντικειμενικής αξίας της οικοδομής είναι προσήκων σε σχέση με την μισθωτική αξία παρομοίων οικοδομών.

Επειδή από το άρθρο 22 του ν. 2238/1994 προβλέπεται ότι το εισόδημα αυτό δεν μπορεί να είναι μικρότερο από το 3,5% της αξίας του ακινήτου για τα έτη 2012 και 2013, και μικρότερο από 3% για το έτος 2014, κατά συνέπεια ο προσδιορισμός της ετήσιας μισθωτικής αξίας πρέπει να περιοριστεί στο ποσό αυτό.

Συνεπώς, το φορολογητέο εισόδημα από το εν λόγω ακίνητο προσδιορίζεται ως ακολούθως:

Σόλωνος 22 και Βουκουρεστίου 36 Α	ΤΙΜΗ ΖΩΝΗΣ	ΣΥΝ.ΠΡΟΣΩΨΗΣ	ΣΥΝ.ΟΡΟΦΟΥ/ΘΕΣΗΣ	ΕΠΙΦ	ΣΥΝ.ΕΠΙΦΑΝ.	ΣΥΝ.ΠΑΛΑΙΟΤ	ΣΥΝ.ΣΥΝ/ΣΙΑΣ	ΣΥΝΟΛΟ
Ισόγεια Επαγγε/ική στέγη	3.100	1,00	3,50	48,20	1,05	0,8	0,9	395.365,32
	ΤΙΜΗ ΖΩΝΗΣ		ΣΥΝ./ΘΕΣΗΣ	ΕΠΙΦ	ΣΥΝ.ΕΠΙΦΑΝ.	ΣΥΝ.ΠΑΛΑΙΟΤ	ΣΥΝ.ΣΥΝ/ΣΙΑΣ	ΣΥΝΟΛΟ
Αποθήκη	3.100		0,53	144,85		0,70	0,90	149.932,79
								545.298,11

ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΕΚΜΙΣΘΩΣΗ ή ΙΔΙΟΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΣΗ ΕΠΑΓΓΕΛ/ΚΗΣ ΣΤΕΓΗΣ:

Χρήση	ΕΛΑΧΙΣΤΗ ΜΙΣΘΩΤΙΚΗ ΑΞΙΑ
01/01/2012-31/12/2012	545.298,11 x 3.5% =19.085,43 €
01/01/2013 -31/12/2013	545.298,11 x 3.5% =19.085,43€
01/01/2014-31/07/2014	545.298,11 x 3 % =16.358,94 €

Χρήση	ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΕΚΜΙΣΘΩΣΗ - ΙΔΙΟΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΣΗ ΑΚΙΝΗΤΟΥ
01/01/2012-31/12/2012	19.085,43 x 0,8 = 15.268,34 €
01/01/2013 -31/12/2013	19.085,43 x 0,8 = 15.268,34 €
01/01/2014-31/07/2014	19.085,43 x 0,8 x (7/12) =8.906,53€

Επειδή ο προσφεύγων με τον έβδομο και τελευταίο λόγο της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, ισχυρίζεται ότι οι φερόμενες ως διαφορές του ελέγχου, αιτιολογούνται με μη αναλωθέντα κεφάλαια προηγούμενων ετών. Ειδικότερα, ο έλεγχος, για την απόδειξη τυχόν υπάρξεως «προσαυξήσεως περιουσίας», δεν έλαβε υπ' όψιν του, ως όφειλε, και δεν διερεύνησε τη δυνατότητα καλύψεως των διαφορών που διαπίστωσε από τα εναπομείναντα εισοδήματα προηγούμενων ετών, σε σύγκριση με τις πραγματοποιηθείσες καταθέσεις του ελεγχομένου έτους. Η Φορολογική Αρχή δεν απεικόνισε στην Έκθεση Ελέγχου τα υπόλοιπα των τραπεζικών μου

καταθέσεων στους λογαριασμούς του κατά την 31-12-2011, ώστε να μπορεί να διαπιστωθεί και μάλιστα απτά ότι τα μη αναλωθέντα κεφάλαια προηγούμενων ετών, που αποδεδειγμένα ευρίσκονταν εις χείρας του, δεν είχαν σε προγενέστερες χρήσεις κατατεθεί σε τραπεζικούς του λογαριασμούς.

Επειδή η φορολογική αρχή αναφέρει επί των εγγράφων απόψεων που υπέβαλε στην υπηρεσία μας, μεταξύ άλλων, και τα ακόλουθα: «....Ο έλεγχος προσδιόρισε φορολογητέο εισόδημα σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις φορολογίας εισοδήματος του Κ.Φ.Ε ν.2238/94 σε αντιπαραβολή με το τραπεζικό εισόδημα του προσφεύγοντος για τις χρήσεις 2012-2013 και του ν.4172/13 για τις χρήσεις 2014-2015 και ζητήθηκαν διευκρινήσεις επί συγκεκριμένων «πρωτογενών» πιστώσεων ήτοι, χρηματικά διαθέσιμα που κατατέθηκαν για πρώτη φορά στους τραπεζικούς λογαριασμούς ή τοποθετήθηκαν για πρώτη φορά σε επενδυτικά προϊόντα και δεν προκύπτει (με τα στοιχεία που έχει ο έλεγχος στην διάθεση του) η σύνδεση τους με τα δηλωθέντα εισοδήματα.

Τα υπόλοιπα των τραπεζικών λογαριασμών και οι αποτιμήσεις των επενδυτικών προϊόντων ως αυτά είχαν διαμορφωθεί την 31-12-2011 θεωρούνται δεδομένα και ελήφθησαν ως βάση υπολογισμού για τον προσδιορισμό της προσαύξηση περιουσίας (παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994) χωρίς να έχει εξετασθεί ο τρόπος δημιουργίας τους στα προγενέστερα - της πρώτης ελεγχόμενης περιόδου οικονομικά έτη, καθώς αυτά δεν αποτελέσαν αντικείμενο του παρόντος ελέγχου.....».

Περαιτέρω, από τα στοιχεία του φακέλου της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής προκύπτει ότι δεν διενεργήθηκε έλεγχος βάσει των διατάξεων των 15-19 του ν.2238/1994 που αφορούν τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης με βάση τις δαπάνες αλλά βάσει των τραπεζικών λογαριασμών που τέθηκαν στην διάθεση του ελέγχου μέσω του ηλεκτρονικού αρχείου ΕΛΑΕΠΠ και ζητήθηκαν αποδεικτικά στοιχεία για τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος που δεν αποδείχθηκε η πηγή ή αιτία προέλευσης τους και φορολογήθηκαν ως εισόδημα βάσει των διατάξεων του άρθρ.48 παρ.3 του ν.2238/1994 και του άρθρ. 21§4 του ν. 4172/2013.

Επειδή ο προσφεύγων προβάλλει πρώτη φορά με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή τον ισχυρισμό περί ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών. Ωστόσο, για την απόδειξη της βασιμότητας του ισχυρισμού του, δεν προσκόμισε στην υπηρεσία μας στοιχεία με τα οποία να προσδιορίζει το ύψος του σχηματισθέντος κεφαλαίου προηγούμενων ετών, ούτε τα υπόλοιπα των τραπεζικών του λογαριασμών την 31/12/2011. Πέραν τούτου, δεν μνημονεύει ούτε τα προς ανάλωση έτη, δεν προσκομίζει πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών, ούτε και

φορολογικές δηλώσεις και εκκαθαριστικά από τα οποία να προκύπτουν τα κατ' έτος εισοδήματα και οι πραγματοποιηθείσες δαπάνες.

Επιπλέον, όπως επισημαίνεται επί της οικείας έκθεσης ελέγχου, στις υποβληθείσες Δ.Φ.Ε. ο προσφεύγων δηλώνει στον πίνακα 2- Πληροφοριακά Στοιχεία πως διαθέτει περιουσία στο εξωτερικό. Στον πίνακα της ΔΦΕ που δηλώνονται εισοδήματα από μερίσματα αλλοδαπής προέλευσης δηλώνει εισοδήματα απόεπενδυτικών προϊόντων που τηρεί στην κατά τα ελεγχόμενα έτη. Για το λόγο αυτό ζητήθηκε από τον προσφεύγοντα με το υπ' αριθμ./29-03-2018 έγγραφο να προσκομίσει κατάσταση με το σύνολο των χρηματοοικονομικών προϊόντων και των τραπεζικών λογαριασμών που τηρούσε κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις στην αλλοδαπή, το υπόλοιπο που εμφανίζει το κάθε προϊόν στις 31/12/2012, 31/12/2013, 31/12/2014 και 31/12/2015 καθώς και τις αναλυτικές κινήσεις (statements) των τραπεζικών λογαριασμών του, χωρίς ωστόσο εκείνος να ανταποκριθεί.

Εν συνεχεία, ο έλεγχος αφενός απέστειλε το υπ' αριθμ. πρωτ./20-12-2018 έγγραφο προς τη Δ/νση Οικονομικών Σχέσεων με σκοπό την ανταλλαγή πληροφοριών κατ' εφαρμογή της ΣΑΦΔ προκειμένου να περιέλθει στη διάθεση της φορολογικής αρχής η κίνηση των τηρούμενων λογαριασμών στην και), και αφετέρου επέβαλε αυτοτελές πρόστιμο στον προσφεύγοντα περί μη ανταπόκρισης σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων σύμφωνα με το άρθρο 54 § 1 Ν.4174/2013.

Συνεπώς, τόσο ο έλεγχος, όσο και η υπηρεσία μας, δεν θα μπορούσε, λόγω της μη προσκόμισης του συνόλου των λογαριασμών και τραπεζικών προϊόντων που τηρεί ο προσφεύγων στην αλλοδαπή να αξιολογήσει και να κρίνει κατ' ουσίαν τον ισχυρισμού του περί ύπαρξης ρευστών εις χείρας του διαθεσίμων. Συνεπώς, ο εν λόγω προβαλλόμενος λόγος πρέπει να απορριφθεί ως αόριστος και αναπόδεικτος.

Επειδή ως προς τις λοιπές διερευνώμενες από τον έλεγχο πιστώσεις που καταλογίστηκαν με τις πράξεις προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, καθώς και ως προς το επιβληθέν πρόστιμο του άρθρου 54 του ν. 4174/2013, ο προσφεύγων δεν προβάλλει κανέναν ισχυρισμό με τον οποίο να αντικρούει τη θέση του ελέγχου και να θίγει με οποιονδήποτε τρόπο το κύρος των προσβαλλομένων πράξεων.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 25/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ και συγκεκριμένα:

α) την μερική αποδοχή αυτής και την τροποποίηση, σύμφωνα με τα ανωτέρω, της υπ' αριθ./21-12-2018 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2013, της υπ' αριθμ./21-12-2018 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014 και της υπ' αριθμ./21-12-2018 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014 της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και

β) την απόρριψη αυτής και την επικύρωση της υπ' αριθμ./21-12-2018 Οριστικής Πράξεως Επιβολής Προστίμου (άρθρου 54§1 του Ν.4174/2013) φορολογικού έτους 2018 της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

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

Χρήση	Εισόδημα από ακίνητα βάσει ελέγχου	Εισόδημα από ακίνητα βάσει απόφασης ΔΕΔ	Εισόδημα από μερίσματα βάσει ελέγχου	Εισόδημα από μερίσματα βάσει απόφασης ΔΕΔ	Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας βάσει ελέγχου	Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας βάσει απόφασης ΔΕΔ
2012	26.174,31 €	15.268,34 €	-	-	52.925,93	52.925,93
2013	26.174,31 €	15.268,34 €	-	-	44.936,00	36.500,00
2014	15.268,35 €	8.906,53 €	399.700,00	0,00	12.000,00	12.000,00

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2013 (ΧΡΗΣΗ 2012)

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου		Ποσά Παρούσας Απόφασης		Διαφορά
	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	
A - Β. Από ακίνητα	0,00		25.389,08		15.268,34		15.268,34

Γ. Από κινητές αξίες						
Δ. Από εμπορικές επιχειρήσεις						
Ε. Από γεωργικές επιχειρήσεις						
ΣΤ. Από μισθωτές υπηρεσίες						
Ζ. Από ελευθέρια επαγγέλματα	0,00		52.925,93		52.925,93	52.925,93
Εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης						
Συνολικό εισόδημα	0,00		78.315,01		68.194,27	68.194,27
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται						
Υπόλοιπο	0,00		78.315,01		68.194,27	68.194,27
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται						
Άθροισμα	0,00		78.315,01		68.194,27	68.194,27
Εκπτώσεις δαπανών άρθρου 8 ν. 2238/1994						
Φορολογητέο εισόδημα	0,00		78.315,01		68.194,27	68.194,27

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ Κ.ΛΠ.

Α. Φορολογητέο εισόδημα και φόρος βάσει κλίμακας		Ποσά Δήλωσης		Ποσά Απόφασης ΔΕΔ		Διαφορά
		Εισόδημα	Φόρος κ.λπ.	Εισόδημα	Φόρος κ.λπ.	
1. Του συζύγου	Εισόδημα-φόρος κλίμακας	0,00	0,00	68.194,27	18.997,71	
	Μείωση του φόρου				0,00	
	Υπόλοιπο φόρου (α)		0,00		18.997,71	18.997,71
2. Της συζύγου	Εισόδημα-φόρος κλίμακας	0,00	0,00	0,00	0,00	
	Μείωση του φόρου		0,00		0,00	
	Υπόλοιπο φόρου (β)		0,00		0,00	0,00
Επιβάρυνση φόρου αποδείξεων (γ)			0,00			0,00
Β. Συμπληρωματικός φόρος						
Στο ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα (δ)				15.268,34	458,05	
Φόρος που αναλογεί [(α) + (β) + (γ) + (δ)]			0,00		19.455,76	19.455,76
Γ. Εκπτώσεις από το φόρο που αναλογεί						
1. Φόρος που παρακρατήθηκε στο εισόδημα από :						
α) Κινητές αξίες				0,00		
β) Εμπορικές επιχειρήσεις				0,00		
γ) Ακίνητα				0,00		
δ) Μισθωτές υπηρεσίες				0,00		
ε) Ελευθέρια επαγγέλματα				0,00		
στ) Την αλλοδαπή				0,00		
2. Φόρος που προκαταβλήθηκε :						
α) Το προηγούμενο οικονομικό έτος				0,00		
β) Ειδικών περιπτώσεων			0,00	0,00	0,00	
3. Φόρος που καταβλήθηκε με βάση						
Υπόλοιπο φόρου			0,00		19.455,76	19.455,76
Δ. Σε περίπτωση χρεωστικού υπόλοιπου φόρου προστίθενται και σε περίπτωση πιστωτικού υπόλοιπου φόρου αφαιρούνται :						
1. Προκαταβολή φόρου για το επόμενο οικονομικό έτος				0,00	0,00	
2. Τέλη χαρτοσήμου στο ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων				458,05	458,05	
3. Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου				91,61	91,61	
4. Πρόσθετος φόρος λόγω εκπροθέσμου				0,00	0,00	
5. Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου λόγω εκπροθέσμου & εισφορά υπέρ ΟΓΑ				0,00	0,00	
6. Πρόσθετος φόρος/πρόστιμο ανακρίβειας/μη υποβολής (ευνοϊκότερη κύρωση)				18.249,50	18.249,50	
α) Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής αρθ. 1 ν. 2523/1997						
Μη υποβολή 64 μήνες X 2,5%		120,00%		23.346,91		
β) Πρόστιμο άρθρο 58 και τόκος άρθρου 53 ν. 4174/2013						
Μη υποβολή 19.455,76*0,5				9.727,88		
Τόκοι 60 μήνες X 0,73%				8.521,62		
7. Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου ανακρίβειας/μη υποβ.		120,00%		429,65	429,65	
8. Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου				85,93	85,93	
9. Εισφορά ΕΛΓΑ				0,00	0,00	
10. Εισφορά Αλληλεγγύης		35.661,45		38.238,42	2.576,97	
Πρόσθετος φόρος/πρόστιμο μη υποβολής (ευνοϊκότερη κύρωση)					0,00	
α) Πρόσθετος φόρος μη υποβολής αρθ. 1 ν. 2523/1997						
Μη υποβολή 64 μήνες X 2,5%		120,00%		3.092,36		
β) Πρόστιμο άρθρο 58 και τόκος άρθρου 53 ν. 4174/2013						
Μη υποβολή 2.576,97*0,5				9.677,47		
Τόκοι 60 μήνες X 0,73%				1.128,71		
11. Τέλος Επιτηδεύματος				0,00	0,00	
Σύνολο		35.661,45		77.008,92	41.347,47	
Έκπτωση λόγω υποβολής της δήλωσης μέσω διαδικτύου και λοιπών συμψηφισμών				0,00	0,00	
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση		35.661,45		77.008,92	41.347,47	
Πιστωτικό ποσό για επιστροφή		0,00		0,00	0,00	
Ποσό που επιστράφηκε		0,00		0,00	0,00	
Τελικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση		35.661,45		77.008,92	41.347,47	

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014 (ΧΡΗΣΗ 2013)

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου		Ποσά Παρούσας Απόφασης		Διαφορά
	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	
A - B. Από ακίνητα	0,00		25.389,08		15.268,34		15.268,34
Γ. Από κινητές αξίες	7.445,65		7.445,65		7.445,65		
Δ. Από εμπορικές επιχειρήσεις							
Ε. Από γεωργικές επιχειρήσεις							
ΣΤ. Από μισθωτές υπηρεσίες							
Ζ. Από ελευθέρια επαγγέλματα	0,00		44.936,00		36.500,00		36.500,00
Εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης							
Συνολικό εισόδημα	7.445,65		77.770,73		59.213,99		51.768,34
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται							
Υπόλοιπο	7.445,65		77.770,73		59.213,99		51.768,34
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται							
Άθροισμα	7.445,65		77.770,73		59.213,99		51.768,34
Εκπτώσεις δαπανών άρθρου 8 ν. 2238/1994							
Φορολογητέο εισόδημα	7.445,65		77.770,73		59.213,99		51.768,34

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ Κ.ΛΠ.

Α. Φορολογητέο εισόδημα και φόρος βάσει κλίμακας		Ποσά Δήλωσης		Ποσά Απόφασης ΔΕΔ		Διαφορά
		Εισόδημα	Φόρος κ.λπ.	Εισόδημα	Φόρος κ.λπ.	
1. Του συζύγου	Εισόδημα-φόρος κλίμακας	7.445,65	744,57	59.213,99	14.225,62	13.481,05
	Μείωση του φόρου				0,00	
	Υπόλοιπο φόρου (α)		744,57		14.225,62	
2. Της συζύγου	Εισόδημα-φόρος κλίμακας	0,00		0,00	0,00	0,00
	Μείωση του φόρου				0,00	
	Υπόλοιπο φόρου (β)		0,00		0,00	
Επιβάρυνση φόρου αποδείξεων (γ)			0,00		0,00	0,00
Β. Συμπληρωματικός φόρος						
Στο ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα (δ)				15.268,34	458,05	
Φόρος που αναλογεί [(α) + (β) + (γ) + (δ)]			744,57		14.683,67	13.939,10
Γ. Εκπτώσεις από το φόρο που αναλογεί						
1. Φόρος που παρακρατήθηκε στο εισόδημα από :						
α) Κινητές αξίες				0,00		
β) Εμπορικές επιχειρήσεις				0,00		
γ) Ακίνητα				0,00		
δ) Μισθωτές υπηρεσίες				0,00		
ε) Ελευθέρια επαγγέλματα				0,00		
στ) Την αλλοδαπή				0,00		
2. Φόρος που προκαταβλήθηκε :						
α) Το προηγούμενο οικονομικό έτος		0,00		0,00		
β) Ειδικών περιπτώσεων			0,00	0,00	0,00	
3. Φόρος που καταβλήθηκε με βάση						
Υπόλοιπο φόρου			744,57		14.683,67	13.939,10
Δ. Σε περίπτωση χρεωστικού υπόλοιπου φόρου προστίθενται και σε περίπτωση πιστωτικού υπόλοιπου φόρου αφαιρούνται :						
1. Προκαταβολή φόρου για το επόμενο οικονομικό έτος				0,00	0,00	
2. Τέλη χαρτοσήμου στο ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων				458,05	458,05	
3. Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου				91,61	91,61	
4. Πρόσθετος φόρος λόγω εκπροθέσμου		387,17		387,17	0,00	
5. Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου λόγω εκπροθέσμου & εισφορά υπέρ ΟΓΑ				0,00	0,00	
6. Πρόσθετος φόρος/πρόστιμο ανακρίβειας/μη υποβολής (ευνοϊκότερη κύρωση)				12.464,34	12.464,34	
α) Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής αρθ. 1 ν. 2523/1997						
Ανακρίβεια	54 μήνες X 2%	108,00%		15.054,22		
β) Πρόστιμο άρθρο 58 και τόκος άρθρου 53 ν. 4174/2013						
Ανακρίβεια	13.939,10*0,5			6.969,55		
Τόκοι	54 μήνες X 0,73%			5.494,79		
7. Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου ανακρίβειας/μη υποβ.				409,58	409,58	
8. Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου				81,92	81,92	
9. Εισφορά ΕΛΓΑ				0,00	0,00	
10. Εισφορά Αλληλεγγύης		4.728,52		4.728,52	0,00	
11. Φόρος Πολυτελούς Διαβίωσης		1.246,00		1.246,00	0,00	
Σύνολο		7.106,26		34.550,85	27.444,59	
Έκπτωση λόγω υποβολής της δήλωσης μέσω διαδικτύου και λοιπών συμψηφισμών				0,00	0,00	
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση		7.106,26		34.550,85	27.444,59	
Πιστωτικό ποσό για επιστροφή		0,00		0,00	0,00	
Ποσό που επιστράφηκε		0,00		0,00	0,00	
Τελικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση		7.106,26		34.550,85	27.444,59	

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014 (ΧΡΗΣΗ 2014)

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου (Διορθ. προσδιορισμός)		Ποσά Απόφασης ΔΕΔ		Διαφορά
	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	
Ακίνητη περιουσία			14.504,93		8.906,53		8.906,53
Τόκοι							
Μερίσματα	627.784,60	3.337,45	1.027.484,60	3.337,45	627.784,60	3.337,45	
Δικαιώματα							
Επιχειρηματική δραστηριότητα	143.002,03		143.002,03		143.002,03		
Εισόδημα αρ. 21§4 ν4172/2013			12.000,00		12.000,00		12.000,00
Αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα							
Μισθωτή εργασία - Συντάξεις							
Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου							
Ναυτικό Εισόδημα							
Συνολικό δηλωθέν εισόδημα	770.786,63	3.337,45	1.196.991,56	3.337,45	791.693,16	3.337,45	20.906,53
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται							
Υπόλοιπο	770.786,63	3.337,45	1.196.991,56	3.337,45	791.693,16	3.337,45	20.906,53
Προστιθέμενη διαφορά δαπανών							
Εκπτώσεις εισοδήματος							
Φορολογητέο εισόδημα	770.786,63	3.337,45	1.196.991,56	3.337,45	791.693,16	3.337,45	20.906,53
Απαλλασσόμενα επιχειρημ. Δραστηριότητας							
Αυτοτελώς φορολογούμενα ποσά	863,81		863,81		863,81		
Συνολικό εισόδημα	771.650,44	3.337,45	1.197.855,37	3.337,45	792.556,97	3.337,45	20.906,53
Τεκμαρτό εισόδημα	101.194,11	60.447,09	101.194,11	60.447,09	101.194,11	60.447,09	323.282,40
Εισόδημα επιβολής ειδικής εισφοράς αλληλ.	771.650,44	60.447,09	1.197.855,37	60.447,09	792.556,97	60.447,09	323.282,40

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ Κ.ΛΠ.

Α. Φορολογητέο εισόδημα και φόρος βάσει κλίμακας	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Απόφασης ΔΕΔ		Διαφορά
	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	
Φορολογητέο εισόδημα	770.786,63	3.337,45	791.693,16	3.337,45	20.906,53
Φόρος κλίμακας	106.697,80	333,79	111.408,85	333,79	4.711,05
Μείον: Μειώσεις από το φόρο			0,00	0,00	0,00
Πλέον: Προσαύξηση φόρου αποδείξεων			0,00	0,00	0,00
Φόρος που αναλογεί	106.697,80	333,79	111.408,85	333,79	4.711,05
Β. Μείον					
1. Φόρος που παρακρατήθηκε στο εισόδημα από:					
α) Τόκους-Μερίσματα-Δικαιώματα	61.778,79	333,79	61.778,79	333,79	0,00
β) Επιχειρηματική δραστηριότητα	875,27		875,27	0,00	0,00
γ) Μισθωτή εργασία - Συντάξεις			0,00	0,00	0,00
δ) Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου			0,00	0,00	0,00
ε) Αλλοδαπή προέλευση	1.228,34		1.228,34	0,00	0,00
2. Φόρος που προκαταβλήθηκε			0,00	0,00	0,00
α) το προηγούμενο οικονομικό/φορολογικό έτος			0,00	0,00	0,00
β) Ειδικών περιπτώσεων			0,00	0,00	0,00
3. Φόρος που καταβλήθηκε βάσει			0,00	0,00	0,00
Μείωση επιστροφής φόρου			0,00	0,00	0,00
Υπόλοιπο φόρου (+/-)	42.815,40	0,00	47.526,45	0,00	4.711,05
Γ. Πλέον					
1. Προκαταβολή φόρου για το επόμενο φορολογικό έτος	23154,6		23.154,60		0,00
2. Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτου			297,20		297,20
3. Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου			59,44		59,44
Σύνολο φόρου εισοδήματος (+/-)	65.970,00	0,00	71.037,69	0,00	5.067,69
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			471,10	0,00	471,10
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			148,60	0,00	148,60
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτοσήμου			29,72	0,00	29,72
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	30.866,02	0,00	31.702,68		836,66
Τέλος επιτηδεύματος	595,83		595,83		0,00
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης	1.619,80		1.619,80		0,00
.....					
Συνολικά ποσά (+/-)	99.051,65	0,00	105.605,42	0,00	6.553,77
Δ. ΣΥΝΟΛΑ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗΣ					
Διαφορά συμψηφισμού					
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	99.051,65		105.605,42		6.553,77
Πιστωτικό ποσό για επιστροφή	0,00		0,00		0,00
<i>Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή</i>					
Τελικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	99.051,65		105.605,42		6.553,77

ΑΝΑΛΥΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΠΡΟΣΤΙΜΩΝ Κ.Φ.Δ.	ΥΠΟΧΡΕΟΥ		ΣΥΖΥΓΟΥ		ΣΥΝΟΛΟ διαφορών
	Φόρος	Τέλη Χαρτοσήμου	Φόρος	Τέλη Χαρτοσήμου	
Χαρακτηρισμός δήλωσης	0,00%				
Διαφορά φόρου για επιβολή προστίμων ⁽¹⁾	4.711,05		0,00		4.711,05
Διαφορά χαρτοσήμου για επιβολή προστίμων ⁽¹⁾		297,20		0,00	297,20
Ευνοϊκότερο πρόστιμο άρθρου 58 ⁽²⁾⁽³⁾					
Διαφορά ποσών ελέγχου/ποσά δήλωσης (%)					
Ποσοστό προστίμου άρθρου 58					
Πρόστιμο άρθρου 58					
Διαπίστωση πρόθεσης					
Ποσοστό προστίμου άρθρου 58 (προ ν.4337/2015)					
Πρόστιμο άρθρου 58 (προ ν.4337/2015)					
Πρόστιμο άρθρου 54 ⁽⁴⁾					

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018 (ΧΡΗΣΗ 2018)

Πρόστιμο άρθρου 54 ν. 4174/2013: 250,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.