



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 30/09/2019

Αριθμ. Αποφ.: 2004

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. : 54630
Κώδικας
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 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 (Κ.Φ.Δ.) (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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*»

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **30-04-2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του **με ΑΦΜ**, κατοίκου Θεσσαλονίκης, επί της οδού, κατά : α) της υπ'αρ. /22-3-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 και β) της υπ'αρ. /22-3-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού

προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την από 21/05/2019 Έκθεση Απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **30.04.2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, **με ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ /22.03.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, κύριος φόρος 4.535,00€, πλέον προστίμου άρθρου 58 και τόκων άρθρου 53 του ν.4174/2013 ποσού 4.088,33€, πλέον εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 479,57€, πλέον φόρου τεκμηρίου πολυτελούς διαβίωσης ποσού 2.305,92€, ήτοι συνολικό ποσό 11.408,85€.

Με την υπ' αριθ /22.03.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2014, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, κύριος φόρος 11.895,59€, πλέον προστίμου άρθρου 58 του ν.4174/2013 ποσού 3.568,88€, πλέον εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 743,60€, πλέον φόρου τεκμηρίου πολυτελούς διαβίωσης ποσού 3.158,40€, ήτοι συνολικό ποσό 19.366,47€.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, στα πλαίσια ελέγχου φορολογίας εισοδήματος για τις χρήσεις 2013 και 2014, βάσει των διατάξεων του ν. 2238/1994 και του ν. 4172/2013, δυνάμει της με αριθμ. /2019 σχετικής εντολής ελέγχου. Αιτία του ως άνω διενεργηθέντος ελέγχου, αποτέλεσε η από 02/03/2015 έκθεση ελέγχου – πορισματική αναφορά της Ελεγκτικής Υπηρεσίας Τελωνείων Θεσσαλονίκης (ΕΛ.Υ.Τ.), σύμφωνα με την οποία διαπιστώθηκαν παραβάσεις τελωνειακής νομοθεσίας, οι οποίες έχρηζαν περαιτέρω διερεύνησης για τυχόν παραβάσεις και της φορολογικής νομοθεσίας. Ειδικότερα από την ως άνω πορισματική αναφορά της ΕΛ.Υ.Τ. Θεσσαλονίκης, διαπιστώθηκε ότι, ο, η σύζυγός του κ. και ο, ίδρυσαν στη Βουλγαρία εμπορική επιχείρηση με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ BG και έδρα επί της οδού στην πόλη Στην ως άνω εταιρία ανήκουν δύο οχήματα μάρκας VW TOUAREG με αριθμ. κυκλ., κυβ. 2461 εκατ. και PORCHE CARRERA 911 με

αριθμ., κυβ. 3824 εκ., με βουλγαρικές πινακίδες κυκλοφορίας, τα οποία, σύμφωνα με τον έλεγχο της ΕΛ.Υ.Τ., κατείχε ο Από τα προσκομισθέντα στοιχεία, τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και τα συνοδευτικά αυτών έντυπα, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων έχει τη συνήθη κατοικία του, ήτοι, τους οικογενειακούς του δεσμούς και την εργασία του στην Ελλάδα. Με βάση τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης και περιλαμβάνονται στην από 22/03/2019 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, για τις χρήσεις 2013 και 2014, επιβεβαιώθηκαν οι διαπιστώσεις της ΕΛ.Υ.Τ. Θεσσαλονίκης και καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων βάσει των άρθρων 16 του ν. 2238/1994 και 31 του ν. 4172/2013, καθώς και φόρους πολυτελούς διαβίωσης κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 44 του ν. 4111/2013. Για το λόγο αυτό, αρχικά η Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης εξέδωσε το προβλεπόμενο από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4174/2013, σημείωμα διαπιστώσεων με τις σχετικές προσωρινές πράξεις, επί του οποίου ο προσφεύγων κατέθεσε σχετικό υπόμνημα, ζητώντας από τον έλεγχο να λάβει υπόψη του το δάνειο -κεφάλαιο κίνησης που έλαβε από την τράπεζα EUROBANK – ERGASIAS A.E., για τη δικαιολόγηση των τεκμαρτών δαπανών των άρθρων 16§ 1 περ. γ' του ν. 2238/1994 και 31§1 περ. γ' του ν. 4172/2013. Το ως άνω αίτημα του απορρίφθηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., με το αιτιολογικό ότι δεν δύναται, κατ'εφαρμογή της ΠΟΛ. 1094/1989, η δικαιολόγηση των τεκμαρτών δαπανών του άρθρου 16 του ν. 2238/1994 και των άρθρων 31 και 32 του ν. 4172/2013, να γίνει με δάνειο, το οποίο χορηγήθηκε στο φορολογούμενο για άλλους σκοπούς.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν οι προαναφερθείσες πράξεις, προβάλλοντας τους ισχυρισμούς ότι η λήψη δανείου για συγκεκριμένο σκοπό δε συνεπάγεται αυτομάτως απαγόρευση χρησιμοποίησής του για άλλο σκοπό, καθότι, αυτό μπορεί να εκπληρώσει τόσους διαφορετικούς σκοπούς, όπως αποπληρωμές υποχρεώσεων, αγορές εμπορευμάτων, πληρωμή μισθοδοσίας κ.α., όσο και να δικαιολογήσει τεκμαρτές δαπάνες.

Επειδή, ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994) (ΦΕΚ Α'151/16-9-1994), όπως αυτός ίσχυε για την υπό κρίση χρήση 2013, προέβλεπε στο **άρθρο 15** ότι : *«Το συνολικό εισόδημα προσδιορίζεται, κατ' εξαίρεση, με βάση τις δαπάνες διαβίωσης του φορολογουμένου και των προσώπων που συνοικούν με αυτόν και τον βαρύνουν, όταν το συνολικό ποσό των δαπανών που προσδιορίζεται κατά τα επόμενα άρθρα είναι ανώτερο από το συνολικό καθαρό εισόδημα των κατηγοριών Α' έως Ζ'.* Το εισόδημα που υπόκειται σε φόρο στην περίπτωση αυτή προσδιορίζεται κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρ. 19.», ενώ στο **άρθρο 16**, ότι : *«Για τον προσδιορισμό του αντικειμενικού εισοδήματος με βάση τη συνολική ετήσια δαπάνη του φορολογουμένου, της συζύγου του και των προσώπων που συνοικούν και τους βαρύνουν λαμβάνονται υπόψη τα ακόλουθα: α) γ) Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη επιβατικού αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης, ορίζεται ως εξής: αα) για τα αυτοκίνητα μέχρι χίλια διακόσια (1.200) κυβικά εκατοστά σε τέσσερις χιλιάδες (4.000) ευρώ, ββ) για αυτοκίνητα μεγαλύτερα των χιλίων διακοσίων (1.200) κυβικών εκατοστών προστίθενται εξακόσια (600) ευρώ ανά εκατό (100) κυβικά εκατοστά μέχρι τα δύο χιλιάδες (2.000)*

κυβικά εκατοστά, γγ) για αυτοκίνητα μεγαλύτερα των δύο χιλιάδων (2.000) κυβικών εκατοστών προστίθενται εννιακόσια (900) ευρώ ανά εκατό (100) κυβικά εκατοστά και μέχρι τρεις χιλιάδες (3.000) κυβικά εκατοστά και δδ) για αυτοκίνητα μεγαλύτερα από τρεις χιλιάδες (3.000) κυβικά εκατοστά προστίθενται χίλια διακόσια (1.200) ευρώ ανά εκατό (100) κυβικά εκατοστά. Τα παραπάνω ποσά ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης από κάθε αυτοκίνητο μειώνονται ανάλογα με την παλαιότητά του, η οποία υπολογίζεται από το έτος πρώτης κυκλοφορίας του στην Ελλάδα, κατά ποσοστό ως εξής: αα) Τριάντα τοις εκατό (30%) για χρονικό διάστημα πάνω από πέντε (5) και μέχρι δέκα (10) έτη..», και στο **άρθρο 19**, ότι : «1. Η διαφορά του εισοδήματος που δηλώθηκε από τον φορολογούμενο, τη σύζυγό του και τα πρόσωπα που τους βαρύνουν ή προσδιορίστηκε από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και της συνολικής ετήσιας δαπάνης τους, των άρθρων 16 και 17, προσαυξάνει τα εισοδήματα που δηλώνονται ή προσδιορίζονται από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά το ίδιο οικονομικό έτος, του φορολογούμενου ή της συζύγου του της πηγής από την οποία δηλώνονται τα μεγαλύτερα εισοδήματα και, αν δεν δηλώνεται εισόδημα από καμία κατηγορία, η διαφορά αυτή λογίζεται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες. 2. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς της προηγούμενης παραγράφου υποχρεούται να λάβει υπόψη του τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά, τα οποία αποδεικνύονται από νόμιμα παραστατικά στοιχεία και με τα οποία καλύπτεται ή περιορίζεται η διαφορά που προκύπτει.

Στις περιπτώσεις αυτής της παραγράφου ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης. Τα ποσά αυτά ιδίως είναι: 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 17, το ποσό του δανείου λαμβάνεται υπόψη εφόσον από το οικείο έγγραφο αποδεικνύεται ότι έχει ληφθεί πριν από την πραγματοποίηση της σχετικής δαπάνης.»

Επειδή ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013) (ΦΕΚ 167/23-7-2013), όπως ισχύει για την υπό κρίση χρήση 2014, στο **άρθρο 30**, ορίζει ότι : « 1. Ο φορολογούμενος που υπόκειται σε φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων υποβάλλεται σε εναλλακτική ελάχιστη φορολογία όταν το τεκμαρτό εισόδημά του είναι υψηλότερο από το συνολικό εισόδημά του. Σε αυτή την περίπτωση στο φορολογητέο εισόδημα προστίθεται η διαφορά μεταξύ του τεκμαρτού και πραγματικού εισοδήματος και αυτή φορολογείται, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 34», ενώ στο **άρθρο 31**, ότι: «1. Για τον προσδιορισμό του τεκμαρτού εισοδήματος του φορολογούμενου, της συζύγου του και των εξαρτώμενων μελών του λαμβάνονται υπόψη τα ακόλουθα: γ) Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη επιβατικού αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης ορίζεται ως εξής:.....

γγ) για αυτοκίνητα μεγαλύτερα των δύο χιλιάδων (2.000) κυβικών εκατοστών προστίθενται εννιακόσια (900) ευρώ ανά εκατό (100) κυβικά εκατοστά και μέχρι τρεις χιλιάδες (3.000) κυβικά εκατοστά και

δδ) για αυτοκίνητα μεγαλύτερα από τρεις χιλιάδες (3.000) κυβικά εκατοστά προστίθενται χίλια διακόσια (1.200) ευρώ ανά εκατό (100) κυβικά εκατοστά.

Τα παραπάνω ποσά ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης από κάθε αυτοκίνητο μειώνονται ανάλογα με την παλαιότητά του, η οποία υπολογίζεται από το έτος πρώτης κυκλοφορίας του στην Ελλάδα, κατά ποσοστό ως εξής:

αα) Τριάντα τοις εκατό (30%) για χρονικό διάστημα πάνω από πέντε (5) και μέχρι δέκα (10) έτη.

ββ) Πενήντα τοις εκατό (50%) για χρονικό διάστημα πάνω από δέκα (10) έτη. Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη δεν εφαρμόζεται για επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης που διαθέτουν πιστοποιητικό αυθεντικότητας το οποίο εκδίδεται από διεθνή ή ημεδαπό φορέα που έχει αρμοδιότητα να εκδίδει τέτοιο πιστοποιητικό, καθώς και για επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης τα οποία είναι ειδικά διασκευασμένα για κινητικά αναπήρους.....

Στις περιπτώσεις εταιρειών ομόρρυθμων ή ετερόρρυθμων ή περιορισμένης ευθύνης ή ιδιωτικών κεφαλαιουχικών εταιρειών ή ανωνύμων ή αστικών, καθώς και των κοινωνιών και κοινοπραξιών που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, οι οποίες έχουν στην κυριότητα ή στην κατοχή τους επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης, η αντικειμενική δαπάνη που αναλογεί σε αυτά λογίζεται ως αντικειμενική δαπάνη των: iii) των διαχειριστών της εταιρίας περιορισμένης ευθύνης που είναι και εταίροι της, επιμεριζόμενη μεταξύ αυτών κατά το ποσοστό συμμετοχής τους στην εταιρία περιορισμένης ευθύνης....

Αν στις πιο πάνω περιπτώσεις οι εταίροι των ομόρρυθμων ή ετερόρρυθμων ή περιορισμένης ευθύνης ή αστικών εταιριών, καθώς και των κοινωνιών ή κοινοπραξιών είναι νομικά πρόσωπα, η αντικειμενική δαπάνη που προκύπτει με βάση τα επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης που έχουν στην κυριότητα ή την κατοχή τους λογίζεται ως αντικειμενική δαπάνη των φυσικών προσώπων, που μετέχουν σε αυτά τα νομικά πρόσωπα, σύμφωνα με όσα ορίζονται στο προηγούμενο εδάφιο.....

Η αντικειμενική αυτή δαπάνη βαρύνει καθένα από τα φυσικά πρόσωπα που ορίζονται από τις διατάξεις αυτής της παραγράφου ανεξάρτητα από τον τόπο διαμονής ή κατοικίας τους και δεν μπορεί για καθένα από αυτά τα πρόσωπα και για κάθε εταιρία να είναι ανώτερη από τη μεγαλύτερη αντικειμενική δαπάνη που προκύπτει από αυτοκίνητο της εταιρίας...» και στην παρ. 2 του **άρθρου 34**, ότι : « Η Φορολογική Διοίκηση κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς της προηγούμενης παραγράφου υποχρεούται να λάβει υπόψη τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά, τα οποία αποδεικνύονται από νόμιμα παραστατικά στοιχεία. Ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης για τα ποσά που ιδίως είναι: α) Πραγματικά εισοδήματα τα οποία αποκτήθηκαν από τον φορολογούμενο και τα εξαρτώμενα μέλη του και τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται με ειδικό τρόπο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις... 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 ή του άρθρου 34, το ποσό του δανείου λαμβάνεται υπόψη

εφόσον από το οικείο έγγραφο αποδεικνύεται ότι έχει ληφθεί πριν από την πραγματοποίηση της σχετικής δαπάνης...»

Επειδή, περαιτέρω, με την **ΠΟΛ. 1094/23.03.1989**, διευκρινίστηκε ότι το τεκμήριο της παρ. 1 του άρθρου 16 του ν. 2238/1994, εφαρμόζεται και για τα πρόσωπα που έχουν στην κυριότητα ή στην κατοχή τους αυτοκίνητα με ξένους αριθμούς κυκλοφορίας, εφόσον κυκλοφορούν στην Ελλάδα.

Επειδή, στο με αριθμό πρωτοκόλλου **1078907/1417/A0012/30-7-2008** έγγραφο αναφέρεται ότι: "1... 2. Σύμφωνα με τις διατάξεις της περ.ε', της παρ.8 του άρθρου 5 της 1037956/356/A0012/ΠΟΛ.1094/1989 , τα δάνεια τα οποία έχουν ληφθεί πρέπει να αποδεικνύονται με έγγραφα στοιχεία που φέρουν βέβαιη χρονολογία και 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.

3. Κατόπιν των ανωτέρω το υπόλοιπο δανείου που δεν δαπανήθηκε και είχε ληφθεί για το σκοπό που αναφέρεται στη δανειακή σύμβαση της αγοράς συγκεκριμένου ακινήτου ή την αποπεράτωση ή την επισκευή συγκεκριμένης κατοικίας δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την κάλυψη ή τον περιορισμό του τεκμηρίου αγοράς άλλου ακινήτου ή την αποπεράτωση ή την επισκευή άλλης κατοικίας, καθώς επίσης και για την κάλυψη ή τον περιορισμό τεκμηρίου τοκοχρεωλυτικών δόσεων ή της εξόφλησης του υπολοίπου τόσο του ίδιου του δανείου όσο και άλλων δανείων αλλά και για την κάλυψη τεκμηρίου ιδιοκατοίκησης και αυτοκινήτου γιατί έχει συναφθεί για ένα ορισμένο σκοπό και μόνο για το σκοπό αυτό μπορεί να χρησιμοποιηθεί (σχετ. 1084619/1979/A0012/21.11.2006 έγγραφο)".

Επειδή, στο με αριθμό πρωτοκόλλου **1100555/1908/A0012/4-11-2008** έγγραφο, αναφέρεται ότι: "1... 2. Έχει γίνει δεκτό με την παρ. 8 της 1037965/356/0012/ ΠΟΛ.1094/23-3-1989, διαταγή μας για να ληφθεί υπόψη το δάνειο για κάλυψη τεκμηρίου δεν πρέπει να έχει ληφθεί για άλλο σκοπό από αυτόν που αφορά το τεκμήριο.

Επειδή, σύμφωνα με την διευκρινιστική **ΠΟΛ. 1076/2015** παρέχονται οδηγίες για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 30 , 31 , 32 , 33 και 34 του Ν. 4172/2013 , βάσει των οποίων θεσπίζεται εναλλακτικός τρόπος υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας εισοδήματος, όταν το τεκμαρτό εισόδημα του φυσικού προσώπου είναι υψηλότερο από το συνολικό εισόδημά του. Ειδικότερα με τις διατάξεις της ως άνω ΠΟΛ. ορίζεται ότι : «Σύμφωνα, με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 34, η Φορολογική Διοίκηση κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς που προκύπτει με βάση τις διατάξεις της παρ.1 του ίδιου άρθρου, υποχρεούται να λάβει υπόψη της τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά που εισπράχθηκαν και τα οποία αποδεικνύονται με νόμιμα παραστατικά στοιχεία. Αν τα ποσά αυτά έχουν απλώς πιστωθεί, χωρίς να έχουν εισπραχθεί δεν μπορούν να ληφθούν υπόψη κατά την εφαρμογή, αυτής της περίπτωσης, καθόσον δεν είναι

δυνατόν, να χρησιμοποιηθούν εφόσον δεν εισπράχθηκαν. Ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης της συνδρομής των προϋποθέσεων για τα ποσά αυτά που περιορίζουν τη διαφορά μεταξύ συνολικού εισοδήματος και τεκμαρτού εισοδήματος.

Στο νόμο αναφέρονται ενδεικτικά ορισμένες κατηγορίες εισοδημάτων ή εσόδων που περιορίζουν την πιο πάνω διαφορά. Τονίζεται ότι και οποιοδήποτε άλλο έσοδο που δεν αναφέρεται ρητά στο νόμο (π.χ. κέρδη από λαχεία) λαμβάνεται υπόψη, εφόσον αποδεικνύεται η είσπραξη του, η φορολόγηση του ή η απαλλαγή του από τη φορολογία. Τα ποσά που ιδίως λαμβάνονται υπόψη για την κάλυψη ή τον περιορισμό της υπόψη διαφοράς είναι τα εξής:... 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... 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... Ειδικότερα, για τον προσδιορισμό κάθε χρόνο, του κεφαλαίου που μπορεί να επικαλεστεί ο φορολογούμενος, από τα πραγματικά εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα έχουν απαλλαγεί της φορολογίας καθώς και από τα χρηματικά ποσά που ορίζονται στις περιπτώσεις β', γ', δ', ε', και στ' της παραγράφου 2 του άρθρου 34, καθώς και από οποιαδήποτε άλλο ποσό το οποίο αποδεδειγμένα έχει εισπραχθεί εκπίπτουν οι δαπάνες που προσδιορίζονται στα [άρθρα 31 και 32 του ΚΦΕ](#), ανεξάρτητα αν απαλλάσσονται της εφαρμογής των άρθρων αυτών. Σημειώνουμε ότι δεν υπάγονται οι επιχορηγήσεις που λαμβάνει ο φορολογούμενος λόγω υπαγωγής σε αναπτυξιακό νόμο για πραγματοποίηση επενδύσεων...»

Επειδή, περαιτέρω, με τις διατάξεις της με αριθμ. **2137/12-07-2019** Εγκυκλίου της Α.Α.Δ.Ε. διευκρινίζεται ότι : «1.Σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. ζ' της [παρ. 2 του άρθρου 34 του Ν. 4172/2013](#) , η διαφορά που προκύπτει μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος του φορολογουμένου σε ένα φορολογικό έτος μειώνεται κατά το ποσό που αναλογεί σε κεφάλαιο σχηματισθέν και μη αναλωθέν, το οποίο αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα έχει απαλλαγεί από τον φόρο. Για τον προσδιορισμό του κεφαλαίου αυτού ανά έτος, από τα πραγματικά εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από τον φόρο και τα οποία προκύπτουν από συμψηφισμό των θετικών και αρνητικών στοιχείων αυτών, από τα χρηματικά ποσά που ορίζονται στις περιπτώσεις β', γ', δ', ε', και στ' της παραγράφου αυτής και από οποιοδήποτε άλλο ποσό το οποίο αποδεδειγμένα έχει εισπραχθεί, εκπίπτουν οι δαπάνες που προσδιορίζονται στα [άρθρα 31 και 32 του Ν.4172/2013](#) , ανεξάρτητα από το αν ο φορολογούμενος απαλλάσσεται της εφαρμογής των άρθρων αυτών. Ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης για τα ποσά αυτά. Κάθε ποσό που καταβλήθηκε για την απόκτηση των εσόδων των παραπάνω περιπτώσεων τα μειώνει και η διαφορά που προκύπτει λαμβάνεται υπόψη για την κάλυψη ή τον περιορισμό της συνολικής ετήσιας δαπάνης, εκτός αν τα ποσά αυτά έχουν ληφθεί υπόψη κατά τον προσδιορισμό

του εισοδήματος του έτους που καταβλήθηκαν και ο φορολογούμενος επικαλείται ανάλωση κεφαλαίου του έτους αυτού.

3. Κατά τον σχηματισμό κεφαλαίου προηγούμενων ετών και σε ό, τι αφορά ποσά δανείων που εισπράχθηκαν, για να ληφθούν υπόψη για τον σχηματισμό μη αναλωθέντος κεφαλαίου προηγούμενων ετών απαιτείται να αποδεικνύεται η σύναψη και η είσπραξη/καταβολή τους με έγγραφα στοιχεία τα οποία φέρουν βέβαιη χρονολογία, ή με κάθε πρόσφορο μέσο. Για τον υπολογισμό του προς ανάλωση κεφαλαίου του έτους είσπραξης του δανείου, λαμβάνεται υπόψη μόνο το ποσό δανείου το οποίο ο φορολογούμενος αποδεικνύει ότι παρέμεινε αδιάθετο π.χ. στεγαστικό δάνειο το οποίο δεν χρησιμοποιήθηκε στο σύνολό του για τη συγκεκριμένη δαπάνη αγοράς ή ανέγερσης ακινήτου, γεγονός το οποίο ως πραγματικό εναπόκειται στην ελεγκτική αρμοδιότητα της Φορολογικής Διοίκησης.»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτουν τα εξής : Με το υπ' αριθ. πρωτ. /04-03-2015 έγγραφο της ΕΛ.Υ.Τ. Θεσσαλονίκης, γνωστοποιήθηκε στη Δ.Ο.Υ. ΣΤ' Θεσσαλονίκης (αρμόδια για την παραλαβή των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος) ότι ο προσφεύγων κατείχε και κυκλοφορούσε στην Ελλάδα δύο Ε.Ι.Χ. αυτοκίνητα που έφεραν αριθμό κυκλοφορίας αλλοδαπού κράτους και δη Βουλγαρίας. Συγκεκριμένα, από τον έλεγχο των αριθμών πλασίων των αυτοκινήτων, μέσω του πληροφοριακού Συστήματος Οχημάτων του συστήματος ICISNET, διαπιστώθηκε ότι το επιβατικό αυτοκίνητο μάρκας PORCHE, ανήκε αρχικά στον με ΑΦΜ και είχε ελληνικές πινακίδες κυκλοφορίας (.....) μέχρι τις 16/03/2012, οπότε και διαγράφηκε από το σύστημα με την ένδειξη «εξωτερικό». Παράλληλα, κατόπιν επικοινωνίας που είχαν οι υπάλληλοι της ΕΛ.Υ.Τ. Θεσσαλονίκης, με τελωνειακό υπάλληλο του Τελωνείου Σόφιας, προέκυψε ότι το επιβατικό αυτοκίνητο μάρκας TOUAREG με πινακίδες κυκλοφορίας ανήκει στην επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ BG Επιπλέον, από το ως άνω έγγραφο της ΕΛ.Υ.Τ. Θεσσαλονίκης, προκύπτει ότι ο προσφεύγων διατηρεί στη Βουλγαρία εταιρία περιορισμένης ευθύνης με τη επωνυμία «.....» με ΑΦΜ BG Από τα διαθέσιμα στοιχεία διαπιστώθηκε ότι είναι ένας από τους διαχειριστές και εταίρος της προαναφερθείσας αλλοδαπής εταιρείας στην ιδιοκτησία της οποίας βρίσκονται και τα Ε.Ι.Χ., τύπου μάρκας VW TOUAREG με αριθμ. κυκλ., κυβ. 2461 εκατ. Και PORCHE CARRERA 911 με αριθμ., κυβ. 3824 εκ., με βουλγαρικές πινακίδες κυκλοφορίας. Επίσης, από τα προσκομισθέντα στον έλεγχο στοιχεία, διαπιστώθηκε ότι για τη λειτουργία της βουλγαρικής επιχείρησης δεν απαιτείται η φυσική παρουσία του προσφεύγοντος, αλλά και σε κάθε περίπτωση δεν προέκυψε η παρουσία και εργασία του προσφεύγοντος στη Βουλγαρία για τουλάχιστον εκατόν ογδόντα πέντε(185) ημέρες, συνεχώς ή όχι κατά το τελευταίο δωδεκάμηνο πριν τον έλεγχο της ΕΛ.Υ.Τ.. Αξίζει επίσης να σημειωθεί, ότι ο προσφεύγων προσκόμισε στον έλεγχο ανυπόγραφο συμβόλαιο ενοικίασης ακινήτων, τόσο της οικίας, όσο και της επαγγελματικής έδρας της επιχείρησης, των οποίων όμως δεν επιβεβαιώνεται η ισχύς τους και διατηρούνται επιφυλάξεις για τη γνησιότητά τους. Περαιτέρω από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και τα συνοδευτικά έντυπα αυτών (Ε2 και Ε3), προκύπτει ότι

κατοικεί με την οικογένειά του (σύζυγό και δύο παιδιά που φοιτούν σε σχολείο) στη Θεσσαλονίκη, όπου διατηρεί την ατομική του επιχείρηση με έδρα επί της οδού και την οικία του επί της οδού στη Θεσσαλονίκη. Παράλληλα δε δηλώνει εισοδήματα αλλοδαπής προέλευσης, ενώ στους κωδικούς 319 και 385 του πίνακα 2 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος δε δηλώνει κάτοικος εξωτερικού. Με βάση τα ανωτέρω ο έλεγχος έκρινε ότι, ο προσφεύγων έχει τη συνήθη κατοικία του, ήτοι, τους προσωπικούς - οικογενειακούς και επαγγελματικούς του δεσμούς στην Ελλάδα και ως εκ τούτου έπρεπε να εφαρμοστούν τα τεκμήρια εξόδων συντήρησης και κυκλοφορίας των οχημάτων ιδιωτικής χρήσης με ξένες πινακίδες, για τις υπό κρίση χρήσεις, κατ'εφαρμογή των προαναφερθέντων διατάξεων και οδηγιών. Ο προσφεύγων στα πλαίσια της προηγούμενης ακρόασης, προσκόμισε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. αντίγραφο της με αριθμ. σύμβασης δανείου, καθώς και αντίγραφο της κίνησης του εν λόγω δανείου της Τράπεζας EUROBANK ERGASIAS A.E., προκειμένου να καλύψει το τεκμήριο των ως άνω αυτοκινήτων.

Επειδή από την εξέταση των στοιχείων του φακέλου της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής, ως προς τη συνδρομή των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις κείμενες φορολογικές διατάξεις για την αναγνώριση του δανείου, ήτοι, της με αριθμ. δανειακής σύμβασης της Τράπεζας EUROBANK ERGASIAS A.E. , διαπιστώθηκε ότι πρόκειται για δάνειο, το οποίο χορηγήθηκε στον προσφεύγοντα στα πλαίσια της επαγγελματικής του δραστηριότητας, ενώ από τις περιγραφές των κινήσεων του, προκύπτει ότι αυτό χρησιμοποιήθηκε σε πληρωμές ενσήμων, Φ.Π.Α., αγορές ανταλλακτικών κλ.π.

Επειδή, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις και οδηγίες, όπως ίσχυαν για τη χρήση 2013, το συγκεκριμένο δάνειο έχει συναφθεί για ορισμένο σκοπό, ήτοι, για την κάλυψη των επαγγελματικών του υποχρεώσεων, δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την κάλυψη τεκμηρίων του άρθρου 16 του ν. 2238/1994.

Επειδή, παράλληλα, από τις ελεγκτικές διασταυρώσεις που διενεργήθηκαν για το φορολογικό έτος 2014, αποδείχθηκε ότι το δάνειο που εισπράχθηκε ως κεφάλαιο κίνησης, χρησιμοποιήθηκε στα πλαίσια της επαγγελματικής του δραστηριότητας, τόσο σε πληρωμές ενσήμων, Φ.Π.Α., όσο και σε αγορές ανταλλακτικών κλ.π., ενώ ο φορολογούμενος, ο οποίος φέρει και το βάρος της απόδειξης, δεν απέδειξε ως όφειλε, ότι από το ως άνω δάνειο που εισέπραξε ως κεφάλαιο κίνησης, παρέμεινε, αδιάθετο κάποιο ποσό, για την κάλυψη τεκμηρίων του άρθρου 31 του ν. 4172/2013, ορθά, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, λαμβάνοντας υπ' όψιν τα διαθέσιμα στοιχεία και τις σχετικές διατάξεις και οδηγίες, δεν αποδέχτηκε το αίτημα του προσφεύγοντος και ως εκ τούτου η εν λόγω ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ. 27655/30-04-2019 ενδικοφανούς προσφυγής του
ΤΟΥ με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

**Υπ'αρ. /22-03-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος
οικονομικού έτους 2014**

Κύριος φόρος	4.535,03
Πρόστιμο άρθρου 58 και τόκοι άρθρου 53 ν. 4174/2013	4.088,33
Εισφορά αλληλεγγύης	479,57
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης	2.305,92
Σύνολο για καταβολή	11.408,85

**Υπ'αρ. /22-03-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος
φορολογικού έτους 2014**

Κύριος φόρος	11.895,59
Πρόστιμο άρθρου 58 ν. 4174/2013	3.568,88
Εισφορά αλληλεγγύης	743,60
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης	3.158,40
Σύνολο για καταβολή	19.366,47

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

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

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.