



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 562

FAX : 213 1604 567

ΚΑΛΛΙΘΕΑ 19.02.2020

ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ: 395

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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440 /τ. Β' /27.04.2017) «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 22.10.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του '..... του', με Α.Φ.Μ., κατοίκου οδός, κατά: **1)** της υπ' αριθ. /**2019** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., **2)** της υπ' αριθ. /**2019** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., **3)** της υπ' αριθ. /**2019** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., **4)** της υπ' αριθ. /**2019** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης Ν. 3986/2011, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., **5)** της υπ' αριθ. /**2019** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης Ν. 3986/2011, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., **6)** της υπ' αριθ. /**2019** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης Ν. 3986/2011, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τη σχετική έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 25.10.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του '..... του, με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1) Με την υπ' αριθ. /2019 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, ποσό φόρου εισοδήματος 495,00 €, πλέον 247,50 € (πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.), και συνολικά 742,50 €.

2) Με την υπ' αριθ. /2019 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, ποσό φόρου εισοδήματος 96.363,11 €, πλέον 48.181,55 € (πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.), και συνολικά 144.544,66 €.

3) Με την υπ' αριθ. /2019 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, ποσό φόρου εισοδήματος 140.272,61 €, πλέον 70.136,00 € (πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.), και συνολικά 210.408,61 €.

4) Με την υπ' αριθ. /2019 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης Ν. 3986/2011, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, ποσό ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης 45,00 €.

5) Με την υπ' αριθ. /2019 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης Ν. 3986/2011, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, ποσό ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης 16.357,08 €.

6) Με την υπ' αριθ. /2019 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης Ν. 3986/2011, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, ποσό ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης 29.516,13 €.

Οι ως άνω διαφορές φόρου προέκυψαν διότι, στα πλαίσια γενόμενου ελέγχου στα εισοδήματα του προσφεύγοντα, κατόπιν της υπ' αρ. /... /..... /2018 αρχικής εντολής ελέγχου, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. για την διενέργεια μερικού ελέγχου των χρήσεων 01.01.2014 έως 31.12.2016 **διαπιστώθηκε** βάσει της 11.09.2019 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της ίδιας ως άνω φορολογικής αρχής, αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη, η οποία:

α) δεν μπορεί να υπαχθεί ευθέως σε κάποια από τις κατηγορίες εισοδήματος Α' έως Δ' της § 2 του άρθρου 7 του Ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167) και θεωρείται ισόποση προσαύξηση της περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή, σύμφωνα δε με τις διατάξεις του άρθρου 21 §4 του ιδίου νόμου και σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170) λογίζεται ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα και φορολογείται με τις γενικές διατάξεις.

β) η οποία υπάγεται στην κατηγορία εισοδήματος από μισθωτή εργασία (Κατηγορία Α') του άρθρου 7 §2 του Ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167) και αποτελεί παροχή σε είδος με τη μορφή δανείου χωρίς έγγραφη συμφωνία, από το νομικό πρόσωπο προς τον εταίρο. Εκ του λόγου τούτου, το σύνολο του αρχικού κεφαλαίου λογίζεται ως παροχή σε είδος, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 §3 του ιδίου νόμου και φορολογείται ως εισόδημα από μισθωτή εργασία.

Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη του όλα τα στοιχεία που είχε στην διάθεση του, καθώς και τα με αρ. πρωτ./2018 και/2018 υπομνήματα του προσφεύγοντα μετά το κοινοποιηθέν σημείωμα διαπιστώσεων άρθρου 28 ν. 4174/2013, κατέληξε στα παρακάτω μη δηλωθέντα εισοδήματα:

1. Προσαύξηση περιουσίας - Άρθρο 21 παρ.4 (Ν.4172/2013 ΦΕΚ 170 Α')

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ & ΜΕΤΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΡΗΤΩΝ		ΟΝΟΜΑΣΤΙΚΕΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ & ΜΕΤΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΡΗΤΩΝ		ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ ΑΡΘΡΟ 21§4 ν.4172/2013	
	ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ	ΠΟΣΟ	ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ	ΠΟΣΟ	ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ	ΠΟΣΟ
2014	-	-	1	1.500,00 €	1	1.500,00 €
2015	1	1.185,00	2	3.870,00 €	3	5.055,00 €
2016	-	-	4	4.299,80 €	4	4.299,80 €
ΣΥΝΟΛΑ	1	1.185,00	7	9.669,80 €	8	10.854,80 €

Σε όσες περιπτώσεις διαπιστώθηκε από τον έλεγχο προσαύξηση περιουσίας σύμφωνα με το άρθρο 21 §4 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 4172/2013 Φ.Ε.Κ. Α' 170) και ο προσφεύγων είναι συνδικαιούχος με μέλη της οικογένειάς του, ήτοι μητέρα, καταλογίσθηκαν εξ ολοκλήρου στον προσφεύγοντα, κ./2018,/2018 και/2018 υπομνήματά του, στα οποία αναφέρεται ότι το σύνολο των πιστώσεων αφορά σε πελάτες και οικονομικές συναλλαγές του ιδίου, προερχόμενοι κατά κύριο λόγο από την επαγγελματική του δραστηριότητα.

2. Παροχή σε είδος με την μορφή δανείου - Άρθρο 13 παρ.3 (Ν.4172/2013 ΦΕΚ 170 Α')

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ & ΜΕΤΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΡΗΤΩΝ		ΠΑΡΟΧΗ ΣΕ ΕΙΔΟΣ (ΔΑΝΕΙΟ) ΑΡΘΡΟ 13§3 ν.4172/2013	
	ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ	ΠΟΣΟ	ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ	ΠΟΣΟ
2015	41	241.416,56 €	41	241.416,56 €
2016	67	306.428,00 €	64	306.428,00 €
ΣΥΝΟΛΑ	108	547.844,56 €	105	547.844,56 €

Σε όσες περιπτώσεις διαπιστώθηκε από τον έλεγχο παροχή σε είδος με την μορφή δανείου χωρίς έγγραφη συμφωνία, σύμφωνα με το άρθρο 13 §3 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 4172/2013 Φ.Ε.Κ. 167 Α'), καταλογίσθηκαν εξ ολοκλήρου στον προσφεύγοντα, κ./2018,/2018 και/2018 υπομνήματά του, στα οποία αναφέρεται ότι το σύνολο των υπό κρίση πιστώσεων αφορούσε σε πιστώσεις από τους λογαριασμούς των εταιρειών "....." με ΑΦΜ:..... και "....." με ΑΦΜ:....., στις οποίες ο προσφεύγων είναι ομόρρυθμος εταίρος με ποσοστό 95% και 99% αντίστοιχα, προς τον προσφεύγοντα κ./2018,/2018 και/2018 υπομνήματά του, στα οποία αναφέρεται ότι το σύνολο των πιστώσεων αφορά σε πελάτες και οικονομικές συναλλαγές του ιδίου, προερχόμενοι κατά κύριο λόγο από την επαγγελματική του δραστηριότητα.

Τα μη δηλωθέντα εισοδήματα του προσφεύγοντα, ως προς τη προσαύξηση περιουσίας άρθρου 21 § 4 ν. 4172/2013, αναλύονται ως κατωτέρω:

1.Φορολογικό έτος 2014

A/A	ΧΡΗΜ/ΚΟ ΙΔΡΥΜΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΟΣΟ	ΙΣΧΥΡΙΣΜΟΙ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟΥ – ΑΠΟΔΕΙΚΤΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	ΘΕΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ ΑΡΘΡΟ 21 Ν.4172/2013
118			8/9/2014	1.500,00 €	ΔΕΝ ΠΡΟΣΚΟΜΙΣΤΗΚΑΝ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	<u>Μη Αιτιολογημένη</u> Ο ελεγχόμενος δεν προσκόμισε στοιχεία-έγγραφα-παραστατικά. Εκ του λόγου τούτου συντρέχει εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 21 §4 του ν.4172/2013 σε συνδυασμό με το άρθρο 39 του ν.4174/2013, διότι δεν αιτιολογείται η πηγή ή η αιτία προέλευσης, ούτε ότι έχει φορολογηθεί ή απαλλάσσεται του φόρου.	1.500,00 €
						ΣΥΝΟΛΟ	1.500,00

2. φορολογικό έτος 2015

A/A	ΧΡΗΜ/ΚΟ ΙΔΡΥΜΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΟΣΟ	ΙΣΧΥΡΙΣΜΟΙ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟΥ – ΑΠΟΔΕΙΚΤΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	ΘΕΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ ΑΡΘΡΟ 21 Ν.4172/2013
31			8/4/2015	2.370,00 €	ΔΕΝ ΠΡΟΣΚΟΜΙΣΤΗΚΑΝ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	<u>Μη Αιτιολογημένη</u> Ο ελεγχόμενος δεν προσκόμισε στοιχεία-έγγραφα-παραστατικά. Εκ του λόγου τούτου συντρέχει εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 21 §4 του ν.4172/2013 σε συνδυασμό με το άρθρο 39 του ν.4174/2013, διότι δεν αιτιολογείται η πηγή ή η αιτία προέλευσης, ούτε ότι έχει φορολογηθεί ή απαλλάσσεται του φόρου.	2.370,00 €
50			22/5/2015	1.185,00 €	ΔΕΝ ΠΡΟΣΚΟΜΙΣΤΗΚΑΝ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	<u>Μη Αιτιολογημένη</u> Ο ελεγχόμενος δεν προσκόμισε στοιχεία-έγγραφα-παραστατικά. Εκ του λόγου τούτου συντρέχει εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 21 §4 του ν.4172/2013 σε συνδυασμό με το άρθρο 39 του ν.4174/2013, διότι δεν αιτιολογείται η πηγή ή η αιτία προέλευσης, ούτε ότι έχει φορολογηθεί ή απαλλάσσεται του φόρου.	1.185,00 €
54			15/6/2015	1.500,00 €	ΔΕΝ ΠΡΟΣΚΟΜΙΣΤΗΚΑΝ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	<u>Μη Αιτιολογημένη</u> Ο ελεγχόμενος δεν προσκόμισε στοιχεία-	1.500,00 €

						έγγραφα-παραστατικά. Εκ του λόγου τούτου συντρέχει εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 21 §4 του ν.4172/2013 σε συνδυασμό με το άρθρο 39 του ν.4174/2013, διότι δεν αιτιολογείται η πηγή ή η αιτία προέλευσης , ούτε ότι έχει φορολογηθεί ή απαλλάσσεται του φόρου.	
						ΣΥΝΟΛΟ	5.055,00

3.φορολογικό έτος 2016

A/A	ΧΡΗΜ/ΚΟ ΙΔΡΥΜΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΟΣΟ	ΙΣΧΥΡΙΣΜΟΙ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟΥ – ΑΠΟΔΕΙΚΤΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	ΘΕΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ ΑΡΘΡΟ 21 Ν.4172/2013
1			3/1/2016	1.000,00 €	ΔΕΝ ΠΡΟΣΚΟΜΙΣΤΗΚΑΝ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	<u>Μη Αιτιολογημένη</u> Ο ελεγχόμενος δεν προσκόμισε στοιχεία-έγγραφα-παραστατικά. Εκ του λόγου τούτου συντρέχει εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 21 §4 του ν.4172/2013 σε συνδυασμό με το άρθρο 39 του ν.4174/2013, διότι δεν αιτιολογείται η πηγή ή η αιτία προέλευσης , ούτε ότι έχει φορολογηθεί ή απαλλάσσεται του φόρου.	1.000,00 €
9			15/1/2016	1.911,00 €	Προκαταβολή για ΜΕΛΕΤΗ	<u>Μη Αιτιολογημένη</u> Ο ελεγχόμενος προσκόμισε εκτύπωση ηλεκτρονικής αλληλογραφίας για ανάληψη αρχιτεκτονικής ΜΕΛΕΤΗΣ από τον ελεγχόμενο, χωρίς ωστόσο να προσκομίσει οποιοδήποτε πρωτότυπο στοιχείο ή έγγραφο (σύμβαση, ιδιωτικό συμφωνητικό ή φορολογικό στοιχείο κ.λπ) που να αποδεικνύει τους ισχυρισμούς του. Εκ του λόγου τούτου συντρέχει εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 21 §4 του ν.4172/2013 σε συνδυασμό με το άρθρο 39 του ν.4174/2013, διότι δεν αιτιολογείται η πηγή ή η αιτία προέλευσης , ούτε ότι έχει φορολογηθεί ή απαλλάσσεται του	1.911,00 €

						φόρου.	
100			19/7/2016	620,00 €	ΔΕΝ ΠΡΟΣΚΟΜΙΣΤΗΚΑΝ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	Μη Αιτιολογημένη Ο ελεγχόμενος δεν προσκόμισε στοιχεία-έγγραφα-παραστατικά. Εκ του λόγου τούτου συντρέχει εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 21 §4 του ν.4172/2013 σε συνδυασμό με το άρθρο 39 του ν.4174/2013, διότι δεν αιτιολογείται η πηγή ή η αιτία προέλευσης, ούτε ότι έχει φορολογηθεί ή απαλλάσσεται του φόρου.	620,00 €
103			21/7/2016	768,80 €	ΔΕΝ ΠΡΟΣΚΟΜΙΣΤΗΚΑΝ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	Μη Αιτιολογημένη Ο ελεγχόμενος δεν προσκόμισε στοιχεία-έγγραφα-παραστατικά. Εκ του λόγου τούτου συντρέχει εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 21 §4 του ν.4172/2013 σε συνδυασμό με το άρθρο 39 του ν.4174/2013, διότι δεν αιτιολογείται η πηγή ή η αιτία προέλευσης, ούτε ότι έχει φορολογηθεί ή απαλλάσσεται του φόρου.	768,80 €
						ΣΥΝΟΛΟ	4.299,80

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο συντάχθηκε η από 11.09.2019 έκθεση μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και εκδόθηκαν στο όνομα του προσφεύγοντα, οι ως άνω προσβαλλόμενες Οριστικές πράξεις, φορολογικών ετών 2014 - 2016.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση /τροποποίηση των παραπάνω Πράξεων, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Παράνομος και εσφαλμένος καταλογισμός ως εισοδήματος από μισθωτή εργασία, υπό μορφήν παροχών σε είδος, κατ' άρθρο 13§3 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), ποσών, τα οποία προέρχονταν από εταιρείες συμφερόντων μου και, εν συνεχεία, αποδόθηκαν στο ακέραιο σε αυτές, μη καταλείποντας τυχόν αντίστοιχη ωφέλειά μου.
2. Παράνομος και εσφαλμένος χαρακτηρισμός ως δήθεν «αναιτιολόγητης προσαυξησέως περιουσίας» ποσού, το οποίο αποτελεί απλή μεταφορά μεταξύ λογαριασμών του ιδίου δικαιούχου.

Επειδή, στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης, και βάσει τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα, ότι "παράνομος και εσφαλμένος καταλογισμός ως εισοδήματος από μισθωτή εργασία, υπό μορφή παροχών σε είδος, κατ' άρθρο 13 § 3 του ν. 4172/2013, ποσών, τα οποία προέρχονταν από εταιρείες συμφερόντων μου, και εν συνεχεία αποδόθηκαν στο ακέραιο σε αυτές, μη καταλείποντας τυχόν αντίστοιχη ωφέλειά μου", η Υπηρεσία μας ανέπεμψε την υπόθεση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.) και εκδόθηκε υπ' αριθμ. 4/30.01.2020 πράξη αναπομπής της Δ.Ε.Δ., με την οποία ζητούσαμε να διευκρινισθεί " **για κάθε μία περίπτωση χωριστά**, αν τα ποσά τα οποία έλαβε ο προσφεύγων από τις εταιρείες που αναφέρονται τόσο στην οικεία έκθεση εισοδήματος όσο και στην ενδικοφανή

προσφυγή, επεστράφησαν από τον προσφεύγοντα στις αντίστοιχες εταιρείες, και εφόσον από τις επαληθεύσεις αυτές διαφοροποιούνται τα αρχικά πορίσματα του ελέγχου να γίνει επαναπροσδιορισμός του φορολογητέου Εισοδήματος.

Η παραπάνω πράξη κοινοποιήθηκε στην αρμόδια ελεγκτική αρχή (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.) με το αρ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. 15591 ΕΞ 2020/30.01.2020 έγγραφο.

Επειδή, οι διατάξεις του Ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167/23-07-2013), ορίζουν, ότι:

Άρθρο 13. Παροχές σε είδος

3. Οι παροχές σε είδος με τη μορφή δανείου, προς εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο από ένα φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα περιβάλλονται τη μορφή έγγραφης συμφωνίας και αποτιμώνται με βάση το ποσό της διαφοράς που προκύπτει μεταξύ των τόκων που θα κατέβαλε ο εργαζόμενος στη διάρκεια του ημερολογιακού μήνα κατά τον οποίο έλαβε την παροχή, εάν το επιτόκιο υπολογισμού των τόκων ήταν το μέσο επιτόκιο αγοράς, του οποίου η μέθοδος υπολογισμού ορίζεται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, κατά τον ίδιο μήνα και των τόκων που τυχόν κατέβαλε ο εργαζόμενος στη διάρκεια του εν λόγω ημερολογιακού μήνα. Σε περίπτωση που δεν υφίσταται έγγραφη συμφωνία δανείου, το σύνολο του αρχικού κεφαλαίου λογίζεται ως παροχή σε είδος. Η προκαταβολή μισθού άνω των τριών (3) μηνών θεωρείται δάνειο.

Άρθρο 21. Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα

“4. 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”.

Άρθρο 29. Φορολογικός συντελεστής

“4. Το εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 4 του άρθρου 21 φορολογείται με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%)”.

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013), ορίζουν, ότι:

Άρθρο 23. Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης

“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 δύναται να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της.....”

Άρθρο 28. Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου

“1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

Άρθρο 30. Προσδιορισμός φόρου

“1. Πράξη προσδιορισμού φόρου είναι η πράξη, με την οποία καθορίζεται το ποσό της φορολογικής οφειλής ή απαίτησης του φορολογουμένου για μια ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή για ένα ή περισσότερα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές περιόδους ή για μια ή περισσότερες φορολογικές υποθέσεις. Με την πράξη προσδιορισμού φόρου συνιστάται και βεβαιώνεται η φορολογική οφειλή ή απαίτηση του φορολογούμενου. Η πράξη αυτή καταχωρίζεται ως εισπρακτέο ή επιστρεπτέο ποσό στα βιβλία της Φορολογικής Διοίκησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση είναι αρμόδια να εκδίδει τις ακόλουθες πράξεις προσδιορισμού φόρου:

α)β) γ) πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και δ).....”.

Άρθρο 39. Δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας

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

Επειδή στην εγκύκλιο 1095/2011 §§§ 1, 2, 11 μεταξύ άλλων αναφέρεται ότι: “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 επαγγελλμάτων 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.

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

5. Κατά την εφαρμογή αυτών των διατάξεων, για κάθε υπόθεση που ελέγχεται, πιθανόν να προκύπτουν συγκεκριμένα προβλήματα, τα οποία πρέπει να ελέγχονται και να αντιμετωπίζονται το κάθε ένα ξεχωριστά και μεμονωμένα με τις δικές του ιδιαιτερότητες....

6...10. Οι παραπάνω διατάξεις ισχύουν για υποθέσεις που η προσαύξηση περιουσίας προέκυψε πριν ή μετά τις 30-9-2010 ημερομηνία ψήφισης του σχετικού νόμου, και η έκδοση των καταλογιστικών πράξεων γίνεται μετά τις 30-9-2010

....

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

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1095/2011 Υπ.Οικ. 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. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια), καταθέσεις, κλπ. Κατά την εφαρμογή αυτών των διατάξεων, για κάθε υπόθεση που ελέγχεται, πιθανόν να προκύπτουν συγκεκριμένα προβλήματα, τα οποία πρέπει να ελέγχονται και να αντιμετωπίζονται το κάθε ένα ξεχωριστά και μεμονωμένα με τις δικές του ιδιαιτερότητες. Από τα παραπάνω προκύπτει ότι οι φορολογούμενοι, οι υποθέσεις των οποίων ελέγχονται, μπορούν να δικαιολογήσουν την οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας με επιπλέον εισοδήματα τα οποία δεν εμφανίζονται στη φορολογική τους δήλωση, επικαλούμενοι τα επιπλέον έσοδα που είχαν αποκτήσει από τις πιο πάνω δραστηριότητες και εφόσον αυτά αποδεικνύονται. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών, απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται τα πραγματικά στοιχεία, όπως αναφέρονται παραπάνω, και επίσης να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων, που αποτελούν ή όχι τεκμήρια απόκτησης περιουσιακών στοιχείων όπως ορίζεται από τις διατάξεις των άρθρων 17 και 18 του Κ.Φ.Ε.

Επειδή στην ΠΟΛ 1175/16.11.2017 με Θέμα «Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας», μεταξύ άλλων αναφέρεται ότι: “1. Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της [παρ. 3 του άρθρου 48](#) του ν. [2238/1994](#) ή της [παρ. 4 του άρθρου 21](#) του ν. [4172/2013](#), στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου (π.χ. εισόδημα από κεφάλαιο, εισόδημα από κινητές αξίες, εισόδημα Δ' πηγής του ν. [2238/1994](#), πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κ.τλ.), ακόμα και αν το ποσό αυτό δεν συμπεριελήφθη στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον οι εν λόγω πιστώσεις συνεπάγονται φορολογική υποχρέωση στον φόρο εισοδήματος, ο καταλογισμός δεν θα γίνεται κατ' επίκληση των ανωτέρω διατάξεων, αλλά των, κατά περίπτωση, εφαρμοστέων διατάξεων του ν. [2238/1994](#) ή του ν. [4172/2013](#), αναλόγως του είδους του εισοδήματος.

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

Σημειώνεται ότι ο φορολογούμενος οφείλει κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων. Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του.

Σε περίπτωση που δεν προσκομίζονται στοιχεία για επένδυση ή κίνηση λογαριασμού ημεδαπής ή αλλοδαπής, λόγω αντικειμενικής αδυναμίας προσκόμισης των σχετικών δικαιολογητικών (για παράδειγμα, διότι έχει παρέλθει ο χρόνος που η τράπεζα ή άλλο ίδρυμα έχει υποχρέωση διαφύλαξης

των σχετικών αρχείων), γίνονται δεκτοί οι ισχυρισμοί του ελεγχόμενου, εκτός αν η φορολογική αρχή αιτιολογημένα απορρίψει αυτούς στη βάση άλλων στοιχείων που διαθέτει”.

Επειδή, οι διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013), ορίζουν, ότι: “Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου”.

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση του **ΣτΕ 884/2016 Β' Τμήμα επταμ.** :

“(Β) Η καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος – Σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου (άρ. 2 παρ. 1 Σ.), του κράτους δικαίου (άρ. 25 παρ. 1 εδ. α' Σ.), της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' Σ.) και του τεκμηρίου αθωότητας, το οποίο κατοχυρώνεται στο άρθρο 6 παρ. 2 της ΕΣΔΑ και βρίσκει εφαρμογή και σε διοικητικές διαδικασίες καταλογισμού παραβάσεων και συναφών κυρώσεων (πρβλ. ΔΕΕ 21.1.2016, C-74/14 Eturas, σκέψη 38 και ΔΕΕ 23.12.2009, C-45/08, Spector Photo Group, σκέψεις 42-44), το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, ΣτΕ 2442/2013, ΣτΕ 886/2005 κ.ά.) – Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της, διότι μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη – Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση – Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επίδικη, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, “τεκμήρια”), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, ΣτΕ 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 43/2006 επταμ., ΣτΕ 4134/2001, ΣτΕ 428/1996, ΣτΕ 4026/1983, ΣτΕ 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/1985, ΣτΕ 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, ΣτΕ 2967/2004, ΣτΕ 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), [ΣτΕ 1404/2015](#) (παράβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, ΣτΕ 747/2015, ΣτΕ 1351/2014 επταμ., ΣτΕ 2951/2013, ΣτΕ 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) – πρβλ. ακόμα ΣτΕ 2780/2012 επταμ., ΣτΕ 1934/2013 επταμ., ΣτΕ 2365/2013 επταμ., ΣτΕ 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού) – Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., ΣτΕ 2780/2012 επταμ.).

Ειδικότερα, τέτοια στοιχεία έμμεσης απόδειξης (ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος) μπορούν να θεωρηθούν ότι συντρέχουν σε περίπτωση, όπως η επίδικη, στην οποία τραπεζικός λογαριασμός του φορολογούμενου, μέσω του οποίου πραγματοποιείται έμβασμα στο εξωτερικό,

περιλαμβάνει μεγάλο ποσό το οποίο δεν καλύπτεται από τα (νομίμως φορολογηθέντα ή απαλλαχθέντα του φόρου) εισοδήματα που αυτός έχει δηλώσει στη φορολογική αρχή ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν (υποχρεωτικής) κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών εξηγήσεων (σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, του άρθρου 14 παρ. 1 του ν. [4174/2013](#)) ή στο πλαίσιο διαδικασίας προηγούμενης ακρόασης, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, επιδεικνύοντας την οφειλόμενη, σε χρηστή Διοίκηση, επιμέλεια και λαμβάνοντας τα αναγκαία, κατάλληλα και εύλογα, ενόψει των περιστάσεων, μέτρα ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, που προβλέπονται στο νόμο (άρθρα 66 επ. του ΚΦΕ και άρθρα 13 επ. του ν. [4174/2013](#)), καθόσον τα παραπάνω στοιχεία, συνολικώς ορώμενα, είναι, κατ' αρχήν, ικανά να δικαιολογήσουν, ενόψει και των διδαγμάτων της λογικής και της κοινής πείρας, την εκτίμηση ότι το επίμαχο ποσό άγνωστης προέλευσης (αλλά, πάντως, κατά το συνήθως συμβαίνον, προερχόμενο από οικονομική δραστηριότητα επιτρεπτή κατά το νόμο) αντιστοιχεί σε μη δηλωθέν, υποκείμενο σε φόρο εισόδημα του δικαιούχου του λογαριασμού [πρβλ. ΣτΕ 2136/2012 και αποφάσεις του γαλλικού Conseil d'Etat της 20.12.1978 στην υπόθεση 5486, Rec. Lebon 1978 σελ. 519, της 5.4.1978, Rec. Lebon 1978 σελ. 178, της 5.3.1999 στην υπόθεση 176799 και της 19.3.2001 στην υπόθεση 187012 (οι τελευταίες δύο αποφάσεις είναι δημοσιευμένες στον ιστοχώρο του Conseil d'Etat)]. Άλλωστε, η ανωτέρω, υπό το καθεστώς του ΚΦΕ, δυνατότητα έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης με βάση το ύψος των τραπεζικών καταθέσεων του φορολογούμενου επιβεβαιώθηκε με τη ρύθμιση του άρθρου 67B παρ. 1 του Κώδικα αυτού και, στη συνέχεια, με τη διάταξη του άρθρου 27 παρ. 1 περιπτ. ε του νόμου [4174/2013](#), η οποία εφαρμόζεται και σε διαφορά....”

Επειδή, ο προσφεύγων με την υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή, και προς αιτιολόγηση των ανωτέρω καταλογιζόμενων ποσών, επικαλείται, μεταξύ άλλων “ότι Πιστώσεις που προέρχονται από τους λογαριασμούς προσωπικών εταιρειών (“.....” με ΑΦΜ:..... και “.....” με ΑΦΜ:.....), στις οποίες ο ελεγχόμενος είναι ομόρρυθμος εταίρος με ποσοστό 95% και 99% αντίστοιχα”

Επειδή, επιπλέον ισχυρίζεται, ότι, “Κατόπιν μελέτης των κινήσεων των ελεγχόμενων τραπεζικών λογαριασμών μου, του λογαριασμού όψεως της εταιρείας με την επωνυμία «.....» στην με αριθμό και των αποδεικτικών καταθέσεως μετρητών χρημάτων, τα οποία προσκόμισα στον έλεγχο, στον ακόλουθο Πίνακα αναλύονται οι κατ' έτος διευκολύνσεις της «.....» προς την ατομική μου επιχείρηση και πώς αυτές επεστράφησαν μέσω: α) μεταφοράς από προσωπικούς μου λογαριασμούς στον λογαριασμό όψεως της εταιρείας, β) καταθέσεως μετρητών χρημάτων από μένα ή από συνεργάτες μου, τα οποία είχα αναλάβει προγενέστερα από τους ατομικούς μου λογαριασμούς, και γ) συμψηφισμού των εταιρικών κερδών, που μου αναλογούσαν για τις χρήσεις 2015 και 2016 και τα οποία η εταιρεία όφειλε να μου αποδώσει.”

Επειδή, περαιτέρω, παραθέτει αναλυτικό πίνακα (σελίδες 20-27 της ενδικοφανούς) με τις κινήσεις και τα ποσά από την επιχείρηση προς (προσφεύγοντα) και κινήσεις και ποσά από τον (προσφεύγων) προς και ισχυρίζεται, ότι “Εκ του κατωτέρω Πίνακα πλήρως αποδεικνύεται ότι τα ποσά, τα οποία έλαβα κατά τα φορολογικά έτη 2015 και 2016 από την εταιρεία «.....», έχουν επιστραφεί σε αυτήν σχεδόν εξ ολοκλήρου, τα δε υπόλοιπα στις 31.12 κάθε έτους δεν αφορούν σε οποιουδήποτε είδους παροχή της εταιρείας προς εμένα, αλλά οφείλονται σε αυτήν και έχουν επιστραφεί σε μελλοντικό χρόνο”.

Επειδή, παραθέτει αναλυτικό πίνακα σχετικών δοσοληψιών με την εταιρεία με την επωνυμία «.....» και Α.Φ.Μ., και επικαλείται, ότι “τυγχάνω ομόρρυθμος εταίρος κατά ποσοστό 99%, τα δε ως άνω κεφάλαια επεστράφησαν στην ανωτέρω εταιρεία εντός του ιδίου έτους, ενώ το εναπομείναν ποσό των 3.840,00 Ευρώ το κράτησα έναντι εταιρικών κερδών χρήσεως, που μου αναλογούσαν και ανέρχονταν στο ποσό των 6.886,37 Ευρώ, όπως επιβεβαιώνεται και από την προσκομισθείσα ενώπιον του ελέγχου Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματός μου”.

Επειδή, προσκομίζει σχετική δανειακή σύμβαση με την εταιρεία «.....», με θεωρημένο το γνήσιο της υπογραφής, “την οποία προσκόμισα στον έλεγχο και αντίγραφο αυτής προσκομίζω και επικαλούμαι και ενώπιον της Διευθύνσεώς Σας” (**ΣΧΕΤ. 1**).

Επειδή, σχετικά με την καταλογιζόμενη προσαύξηση περιουσίας άρθρου 21 παρ. 4 ν. 4172/2013, επικαλείται, ότι, “η πίστωση με α.α. 2 στο φορολογικό έτος 2016, ποσού 1.000,00 Ευρώ, στις 03-01-2016, αποτελεί μεταφορά από τον υπ’ αριθμ. λογαριασμό μου στην στον υπ’ αριθμ. λογαριασμό μου στην , όπως προκύπτει από το οικείο τραπεζικό παραστατικό και τα αντίγραφα κινήσεως των αντιστοιχών τραπεζικών λογαριασμών μου, που προσκομίζω και επικαλούμαι” (**ΣΧΕΤ. 2, 3, 4**).

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013), ορίζουν, ότι:

Άρθρο 28. Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. **Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.** Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο”.

Επειδή, περαιτέρω, στις διατάξεις του άρθρου 64 του Κ.Φ.Δ. με τίτλο «Επαρκής αιτιολογία» ορίζονται τα εξής: **«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»**.

Επειδή, συναφώς, στις διατάξεις του άρθρου 17§§1,2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν. 2690/1999) με τίτλο «Αιτιολογία» ορίζονται τα ακόλουθα: «**1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης.**».

Επειδή, από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και **κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας** (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Σύμφωνα, δε, με τη νομολογία, η παντελής αοριστία της Εκθέσεως Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής (βλ. ΣτΕ 565/2008, 2054/1995).

Επειδή, η αρμόδια φορολογική αρχή, ως προς την παροχή σε είδος με τη μορφή δανείου άρθρο 13 παρ. 3 ν. 4172/2013, απέρριψε τους ανωτέρω ισχυρισμούς του προσφεύγοντα με την αιτιολογία **“Μη Αιτιολογημένη** πίστωση, η οποία αποτελεί Παροχή σε είδος με τη μορφή δανείου από νομικό πρόσωπο προς εταίρο, χωρίς να υφίσταται έγγραφη συμφωνία. Εκ του λόγου τούτου συντρέχει η εφαρμογή των

διατάξεων του άρθρου 13 παρ.3 (Ν.4172/2013 ΦΕΚ 167 Α') και φορολογείται με τις γενικές διατάξεις του άρθρου 7 παρ.2 του ιδίου νόμου ως Εισόδημα από μισθωτή εργασία (Α' Κατηγορίας)''.

Επειδή, ούτε από την οικία έκθεση ελέγχου της αρμόδιας φορολογικής αρχής αλλά ούτε και από την έκθεση απόψεων επί της ενδικοφανούς προσφυγής αντικρούονται οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα ότι τα ποσά τα οποία έλαβε από τις εταιρείες «.....» και «.....», επεστράφησαν, ως ισχυρίζεται ο προσφεύγων.

Επειδή, ούτε από την οικία έκθεση ελέγχου της αρμόδιας φορολογικής αρχής αλλά ούτε και από την έκθεση απόψεων επί της ενδικοφανούς προσφυγής αντικρούεται ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα, ως προς την πίστωση με α.α.2 που αφορά την προσαύξηση της περιουσίας.

Επειδή, η Υπηρεσία μας ανέπεμψε την υπόθεση στην αρμόδια φορολογική αρχή (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.), και μέχρι την ημερομηνία έκδοσης της παρούσης απόφασης, η ως άνω φορολογική αρχή, δεν απέστειλε στην Υπηρεσία μας σχετικό πόρισμα επί της αναπομπής.

Επειδή, εν προκειμένω λόγω της πλημμελούς αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων ως προς τις ανωτέρω πιστώσεις, ο προσφεύγων στερήθηκε του δικαιώματος να αντικρούσει επαρκώς την καταλογιζόμενη σε αυτήν παραβίαση της φορολογικής νομοθεσίας.

Ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα γίνονται δεκτοί.

Επειδή, οι διατάξεις του άρθρου 36 του Ν. 4174/2013, ορίζουν, ότι:

“1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά”.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 6 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013, όπως προστέθηκε με το άρθρο 49 παρ. 5 του ν. 4223/2013 (ΦΕΚ Α 287/31.12.2013) και του άρθρου 4 παρ. 3 της ΠΟΛ 1064/2017 σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την αποδοχή της με αριθ. πρωτ./22.10.2019 ενδικοφανούς προσφυγής του “..... του, με Α.Φ.Μ., και την ακύρωση, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό,

των: **1)** της υπ’ αριθ./**2019** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., **2)** της υπ’ αριθ./**2019** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., **3)** της υπ’ αριθ./**2019** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., **4)** της υπ’ αριθ./**2019** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης Ν. 3986/2011, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., **5)** της υπ’ αριθ./**2019** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης Ν.

3986/2011, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., 6) της υπ' αριθ./2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης Ν. 3986/2011, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., για λόγους τυπικής πλημμέλειας, προκειμένου ο Προϊστάμενος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., να ενεργήσει αναλόγως.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

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

**Ο ΑΝΑΠΛΗΡΩΤΗΣ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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.