



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 30/09/2020

Αριθμός απόφασης: 1930

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 τροποποιήθηκε και ισχύει.
- β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036990 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει
- γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.
- δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30.03.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν.4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), όπως τροποποιήθηκε με την Α 1122/2020 Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2088/31.05.2020)

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

3. Την με ημερομηνία κατάθεσης 6.12.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με ΑΦΜ, κατοίκου, κατά των κάτωθι πράξεων της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.: i) της με αριθ. /3.10.2019 (..... /3.10.2019) Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2014, ii) της με αριθ. /3.10.2019 (..... /3.10.2019) Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορ. έτους 2014, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. i) Την με αριθ. αριθ. /3.10.2019 (..... /3.10.2019) Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικ. έτους

2014, και ii) την με αριθ. αριθ./3.10.2019 (...../3.10.2019) Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορ. έτους 2014, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5. Την με αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2020 ΕΜΠ/13.02.2020 αίτηση υποβολής νέων στοιχείων που κατέθεσε ο προσφεύγων στην υπηρεσία μας.
6. Την με αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2020 ΕΜΠ/2.04.2020 E-mail (ΔΕΔΕΙ 2020 ΕΜΠ/3.04.2020) αίτηση του προσφεύγοντος περί παράτασης προθεσμίας έκδοσης απόφασης ενόψει υποβολής κρίσιμων νέων στοιχείων.
7. Το με αριθ. πρωτ. ΔΕΔΕΙ 2020 ΕΜΠ/6.04.2020 (μέσω E-mail) υπόμνημα του προσφεύγοντος.
8. Την με αριθ. πρωτ. ΔΕΔΕΙ 2020 ΕΜΠ/11.05.2020 αίτηση του προσφεύγοντος με την οποία υπέβαλλε νέα στοιχεία.
9. Την με αριθ. πρωτ. ΔΕΔΕΙ 2020 ΕΜΠ/29.05.2020 αίτηση του προσφεύγοντος με την οποία υπέβαλλε νέα στοιχεία.
10. Την με αριθ. πρωτ. ΔΕΔΕΞ 2020 ΕΜΠ/2.06.2020 κλήση σε ακρόαση και το αριθ./5.06.2020 πρακτικό ακρόασης.
11. Την με αριθ. πρωτ. ΔΕΔΕΙ 2020 ΕΜΠ/11.06.2020 αίτηση-προσκόμιση νέων στοιχείων από τον προσφεύγοντα.
12. Το με αριθ. πρωτ. εισ. e-mail ΔΕΔΕΙ 2020 ΕΜΠ /26.06.2020 της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης με συν/νη την Έκθεση Ελέγχου της «.....»
13. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 6.12.2019 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 και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- I. Με την με αριθ./3.10.2019 (...../3.10.2019) Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικονομικού έτους 2014 (εισοδήματα 1.01.2013-31.12.2013), καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος 152.753,94 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος 153.319,13 ευρώ, πλέον εισφορά αλληλεγγύης 19.315,79 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 325.388,86 ευρώ.
- II. Με την με αριθ./3.10.2019 (...../3.10.2019) Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής Προστίμου της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2014, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος 347.806,52 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος 173.903,26 ευρώ,

πλέον εισφορά αλληλεγγύης 34.511,50 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 556.221,28 ευρώ.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της από 3.10.2019 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του ελεγκτή του Κ.Ε.Φ.Ο.ΜΕ.Π.,, η οποία συντάχθηκε κατόπιν έκδοσης των με αριθ./18.01.2018 (σε βάρος του προσφεύγοντος) και/10.05.2019 (σε βάρος της συζύγου του), εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου της εν λόγω υπηρεσίας. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αριθ. ΔΕΛ Α/21.09.2018 ΕΜΠ Δ/νσης Ελέγχων (Προτεραιοποίηση Β' εξαμήνου) έγγραφο για άνοιγμα λογαριασμών του προσφεύγοντος και στη συνέχεια κατόπιν του από 14.03.2019 υπηρεσιακού σημειώματος της εν λόγω υπηρεσίας εκδόθηκε ξεχωριστή εντολή για τη σύζυγό του,, καθώς εμφανίζονταν ως συνδικαιούχος σε κοινό λογαριασμό ο οποίος εμφάνιζε αδικαιολόγητες πιστώσεις. Σημειώνεται ότι για τα κρινόμενα έτη ο ελεγχόμενος ήταν φορολογικός κάτοικος εξωτερικού (Ηνωμένο Βασίλειο), ενώ υπέβαλλε δηλώσεις φόρου εισοδήματος στη Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης (αρμόδια Δ.Ο.Υ. κατοίκων εξωτερικού) για τα εισοδήματα που αποκτούσε στην Ελλάδα και που για τα ελεγχόμενα έτη προέρχονταν: α) από εκμίσθωση ακινήτων και β) αυτοτελώς φορολογούμενα ποσά που απαλλάσσονται από το φόρο, φορολογούνται με ειδικό τρόπο, μερίσματα Α.Ε., Ε.Π.Ε. κτλ (καθαρά κέρδη από εταιρείες που φορολογήθηκαν με το άρθρο 10 Κ.Φ.Ε., από τόκους ημεδαπής προέλευσης κτλ). Η σύζυγός του,, κατά τα ελεγχόμενα έτη δεν δηλώνει κανένα εισόδημα.

Ο προσφεύγων κατά τα ελεγχόμενα έτη συμμετείχε στις παρακάτω εταιρείες:

A/A	A.Φ.Μ.	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΗΜ. ΕΝΑΡΞΗΣ	ΗΜ. ΛΗΞΗΣ	ΕΙΔΟΣ ΣΥΜΜΕΤΟΧΗΣ	ΠΟΣΟΣΤΟ ΣΥΜΜΕΤΟΧΗΣ
1			07/04/1978	27/11/2013	Ο.Μ.	50
2			07/04/1978	27/11/2013	ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ	ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΗΣ / ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΤΗΣ
3			11/04/2013	29/10/2016	ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ	ΔΙΕΥΘΥΝΩΝ ΣΥΜΒΟΥΛΟΣ / ΑΝΤΙΠΡΟΕΔΡΟΣ Δ.Σ.
4			30/06/2010	29/10/2016	ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ	ΔΙΕΥΘΥΝΩΝ ΣΥΜΒΟΥΛΟΣ / ΠΡΟΕΔΡΟΣ Δ.Σ.
5			30/06/2011	30/01/2013	ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ	ΠΡΟΕΔΡΟΣ Δ.Σ. / ΝΟΜΙΜΟΣ ΕΚΠΡΟΣΩΠΟΣ
6			7/01/2010	23/02/2018	ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ	ΔΙΕΥΘΥΝΩΝ ΣΥΜΒΟΥΛΟΣ / ΠΡΟΕΔΡΟΣ Δ.Σ. / ΝΟΜΙΜΟΣ ΕΚΠΡΟΣΩΠΟΣ

7			27/05/2010		ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ	ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΗΣ
---	----------------	-------	------------	--	----------------	--------------

Παράλληλα ο έλεγχος διενήργησε διασταυρωτικό έλεγχο εισοδήματος στην εταιρεία «.....» και στην «.....», προκειμένου να γίνουν οι απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις στα βιβλία/λογαριασμούς αυτών και να διασταυρωθούν οι συναλλαγές του προσφεύγοντος με τις εν λόγω εταιρείες. Επιπλέον, απέστειλε στην Διεύθυνση Οικονομικών Σχέσεων το με αριθ./20.08.2019 έγγραφο για παροχή πληροφοριών σχετικά με τον και ως προς την επιχειρηματική του δραστηριότητα ως μηχανικού με έδρα το Ηνωμένο Βασίλειο, ενώ σημειώνει ότι μέχρι και τη σύνταξη της από 3.10.2019 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. δεν είχε ληφθεί απάντηση στα ανωτέρω αιτήματα. Ο δε έλεγχος επιφυλάχθηκε στην περίπτωση που μελλοντικά προκύψουν στοιχεία προς αξιοποίηση.

Ο διενεργούμενος έλεγχος, κατόπιν επεξεργασίας των δεδομένων των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών και λοιπών χρηματοοικονομικών προϊόντων όπως αντλήθηκαν μέσω του Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας, όσον αφορά την σύζυγο του προσφεύγοντος....., δεν προέκυψε η ύπαρξη κανενός τραπεζικού λογαριασμού και λοιπών χρηματοοικονομικών προϊόντων πέραν του με αριθ. κοινού με το σύζυγό της λογαριασμού στην ενώ η ίδια δεν εμφανίζει μηδενικό εισόδημα και ουδεμία επιχειρηματική δραστηριότητα, ως εκ τούτου όλες οι πιστώσεις κρίθηκε ότι αφορούν τον προσφεύγοντα

Σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, διαπιστώθηκαν τα εξής:

α)προσαύξηση περιουσίας του ελεγχόμενου προερχόμενη από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, η οποία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48§3 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν.2238/1994) και του άρθρου 21§4 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν.4172/2013) όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν, φορολογείται στα έτη κατά τα οποία επήλθε ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελμάτων και ως εισόδημα από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας για τις χρήσεις 2013 & 2014, αντίστοιχα. Ειδικότερα, τα ποσά των πιστώσεων που δεν αποδείχθηκε η αιτία προέλευσής τους ανέρχονται για τη χρήση 2013 στο ποσό των 463.362,25 ευρώ και για τη χρήση 2014 στο ποσό των 10.310,00 ευρώ, και

β)αυτοτελής παροχή σε είδος, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 13 παρ. 3 του ν.4172/2013 όπως ισχύει από 1.1.2014, στις οποίες επιβάλλεται φόρος στον λήπτη ως «εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις» του άρθρου 12 παράγραφος 3, στο σύνολο των προαναφερόμενων υπολοίπων εφόσον δεν υπάρχει έγγραφη συμφωνία, υπό την έννοια της σύμβασης δανείου, όπου για τη χρήση 2014 ανέρχονται στο ποσό των 835.962,43 ευρώ.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως την μεταρρύθμιση των προσβαλλόμενων πράξεων και την απαλλαγή του από τον φόρο, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Το σύνολο των προσβαλλόμενων πράξεων τυγχάνει νόμω και ουσία αβάσιμο, αόριστο και αναιτιολόγητο-πλάνη περί τα πράγματα. Συγκεκριμένα ως προς τις πιστώσεις του οικονομικού έτους 2013 που ο έλεγχος τις έκρινε μη αιτιολογημένες: ποσό 322.300,37 ευρώ προέρχεται από εμβάσματα πραγματοποιηθέντα από την εταιρεία «.....», ποσό 80.000,00 ευρώ προέρχεται από εμβάσματα πραγματοποιηθέντα από την ανώνυμη εταιρεία «.....» και ποσό 61.061,88 ευρώ προέρχεται από εμβάσματα πραγματοποιηθέντα από την ανώνυμη εταιρεία «.....». Ειδικότερα, ισχυρίζεται ότι για την παρακολούθηση των υπό κατασκευή έργων των θυγατρικών της εταιρείας «.....» (.....), της οποίας ετύγχανε Πρόεδρος Δ.Σ. & Διευθύνων Σύμβουλος, τηρήθηκε δοσοληπτικός λογαριασμός (33) στον οποίο καταχωρήθηκε, μεταξύ άλλων, και απαίτησή του περί επιστροφής εκχωρηθέντος δανείου (ημερ. εκχώρησης 17.10.2012) ποσού 408.000,00 ευρώ (αναλυτικά 322.300,37 ευρώ στη χρήση 2013 και 85.699,63 ευρώ στη χρήση 2014), ισχυρισμό που εσφαλμένα ο έλεγχος απέρριψε. Ο πατέρας του,, με σύμβαση εκχώρησης που υπεγράφη στο εξωτερικό, εκχώρησε στον ίδιο μέρος δανείου του προς την εταιρεία «.....», λόγω προηγούμενων μεταξύ τους οικονομικών εκκρεμοτήτων. Η προέλευση των καταβολών δεν είναι άγνωστη (ΠΟΛ 1175/2017), ενώ το ζήτημα της φορολογίας χαρτοσήμου της εν λόγω σύμβασης ουδεμία επιρροή ασκεί στην υπό κρίση περίπτωση, επιπλέον δεν υφίσταται υποχρέωση θεώρησης της συγκεκριμένης σύμβασης εκχώρησης απαίτησης σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία καθώς αυτή έχει συναφθεί στην αλλοδαπή (Ηνωμένο Βασίλειο), ενώ παράνομα και αλυσιτελώς ζητείται η αιτία εκχώρησης του ως άνω ποσού, η οποία αιτία άλλωστε έλαβε χώρα σε χρήση για την οποία το δικαίωμα του Δημοσίου για διενέργεια ελέγχου έχει ήδη παραγραφεί. Οι πιστώσεις της διαχειριστικής περιόδου 2013, ακόμη και εάν η φορολογική αρχή είχε αποδείξει τον δανειακό χαρακτήρα τους, δεδομένου ότι προέρχονται από δοσοληπτικούς λογαριασμούς μετόχων, και πάλι μόνο σε φορολογία χαρτοσήμου μπορούσε κατά νόμο να υποβάλει το αντικείμενό τους και όχι σε φορολογία εισοδήματος. Το ποσό των 80.000,00 ευρώ που προέρχεται από εμβάσματα της ανώνυμης εταιρείας αποτελεί επιστροφή μετρητών από τον εργολάβο της εταιρείας.
- Ως προς τις πιστώσεις του φορολογικού έτους 2014 νομική και ουσιαστική αβασιμότητα του χαρακτηρισμού των πιστώσεων ως παροχών – πλάνη περί τα πράγματα – προκειμένου περί συμβάσεων δανείων, για τις οποίες δεν καταρτίστηκε έγγραφο, απαιτείται να γίνει εγγραφή στα βιβλία της επιχείρησης, από την οποία να προκύπτουν όλα τα πραγματικά περιστατικά που συνιστούν κατά νόμο την έννοια της συβάσεως δανείου – ουδέποτε συνήφθη δανειακή σύμβαση και ως εκ τούτου δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις σύστασης δανείου ή

συνομολόγησης δανείου – αβασίμως χαρακτηρίζονται οι ελεγχόμενες πιστώσεις ως παροχές σε είδος με τη μορφή δανείου. Η έννοια του τρεχούμενου δοσοληπτικού λογαριασμού που παρακολουθείται λογιστικά σε σχετικό υπολογαριασμό του λογαριασμού 33 «χρεώστες διάφοροι» δεν ταυτίζεται με την έννοια του δανείου, είναι ένας λογαριασμός χρεωπιστώσεων προς το σκοπό της αμφίδρομης εξυπηρέτησης εταιρείας και μετόχου. Οι πιστώσεις στους λογαριασμούς του ύψους 85.669,63 ευρώ που προήλθαν από την εταιρεία «.....» αφορούσαν την εκχωρηθείσα από τον πατέρα του σε αυτόν απαίτηση. Τα αναληφθέντα στη διάρκεια των χρήσεων 2013 και 2014 χρηματικά ποσά από την εταιρεία «.....», τα οποία ενεγράφησαν στα βιβλία αυτής στον δοσοληπτικό 33 του προσφεύγοντος δεν του ανήκουν ως χρηματικά ποσά αλλά στο σύνολό τους μεταφέρθηκαν από τον ίδιο στην, για λογαριασμό της «.....» ως κοινοπρακτούσης εταίρου και καταχωρήθηκαν στο λογαριασμό «καταθέσεις εταίρων έναντι μελλοντικής αύξησης κεφαλαίου».

- Η εταιρεία «.....» χρηματοδότησε κατά την πενταετία 2010-2015 δύο μεγάλα έργα εκτελούμενα από θυγατρικά σχήματα (.....), ήτοι την ανέγερση – κατασκευή υπογείου σταθμού αυτοκινήτων σε ακίνητο επί της οδού και την κατασκευή συγκροτήματος παραθεριστικών κατοικιών στη Σε κάθε περίπτωση οι προερχόμενες από την εταιρεία «.....» πιστώσεις στους λογαριασμούς του δεν του ανήκουν ως χρηματικά ποσά αλλά στο σύνολό τους μεταφέρθηκαν από τον ίδιο στην σύμφωνα με τις ανάγκες του έργου.
- Όσον αφορά την πίστωση ποσού 5.310,00 ευρώ αποτελεί κατάθεση από γείτονα και ιδιοκτήτη κατοικίας σε συγκρότημα κατοικιών στη προς διεκπεραίωση οφειλών του στη ΔΕΗ, επιφυλάσσεται δε να προσκομίσει τα σχετικά αποδεικτικά.
- Μη νόμιμος ο έλεγχος για συναλλαγές έως 1.000 ευρώ (α/α 27, 40, 47, 57, 59, 66, 67, 69, 78, 80), παραβίαση των αρχών της νομιμότητας, της ισότητας, της χρηστής διοίκησης, της καλής πίστης, της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και της αρχής «ουδείς υποχρεούται στα αδύνατα».
- Ο επιβληθείς φόρος εισοδήματος και ιδιαίτερα το πρόστιμο ανακρίβειας με τις επ' αυτού επιβαρύνσεις σε τόκους προσκρούει ευθέως στην αρχή της αναλογικότητας.
- Οι προσβαλλόμενες πράξεις δεν ερείδονται σε νόμιμη αιτιολογία και τυγχάνουν ακυρωτέες.
- Ο καταλογισμός εισφοράς αλληλεγγύης σε βάρος του, ως κατοίκου εξωτερικού, δεν είναι σύννομος.

Τέλος, αιτείται την κλήση του σε ακρόαση ενώπιον της Επιτροπής μετά του πληρεξούσιου δικηγόρου του προκειμένου να εκθέσει αναλυτικά τους ισχυρισμούς του.

Στη συνέχεια ο προσφεύγων κατέθεσε στην Υπηρεσία μας τα με αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2020 ΕΜΠ/13.02.2020, ΔΕΔ ΕΙ 2020 ΕΜΠ/2.04.2020, ΔΕΔ ΕΙ 2020 ΕΜΠ/6.04.2020, ΔΕΔ ΕΙ 2020 ΕΜΠ/11.05.2020, ΔΕΔ ΕΙ 2020 ΕΜΠ/29.05.2020, ΔΕΔ ΕΙ 2020 ΕΜΠ/11.06.2020 και ΔΕΔ

.....ΕΙ 2020 ΕΜΠ/26.06.2020 συμπληρωματικά υπομνήματα. Ο προσφεύγων, μεταξύ άλλων, προσκόμισε στην Υπηρεσία μας φωτοαντίγραφο της με αριθ. έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου τελών χαρτοσήμου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, με ελεγχόμενη την εταιρεία με την επωνυμία «.....», σύμφωνα με την οποία επιβεβαιώνεται ο ισχυρισμός που περιέχεται στην ενδικοφανή προσφυγή του, ότι τα χρηματικά ποσά που ευρέθησαν στους ελεγχθέντες τραπεζικούς λογαριασμούς του προερχόμενα από την ανωτέρω εταιρεία είναι χρηματικά ποσά δοσοληπτικών λογαριασμών του με την εν λόγω εταιρεία, επί των οποίων επιβλήθηκε τέλος χαρτοσήμου.

Επειδή, για πράξεις που εκδίδονται από 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν.4174/2013 όπως ισχύει: «1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση, ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης» οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοση της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημα του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου ορίζεται σε εξήντα (60) μέρες για φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού.».

Ειδικότερα, όσον αφορά τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, σύμφωνα με την παρ. 1 του ίδιου άρθρου και νόμου (Κ.Φ.Δ.), αυτές εμπροθέσμως και παραδεκτως προσβάλλονται με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Επειδή 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.»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 21 του ν. 4172/2013, ορίζεται ότι:

« 1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης,

καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισης της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους.

2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με «τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία».

Σε περίπτωση που η επιχείρηση εφαρμόζει Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, το κέρδος προσδιορίζεται αποκλειστικά, σύμφωνα με τον πίνακα φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης.

3. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως «επιχειρηματική συναλλαγή» θεωρείται κάθε μεμονωμένη πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους. Κάθε τρεις ομοειδείς συναλλαγές που λαμβάνουν χώρα εντός ενός εξαμήνου θεωρούνται συστηματική διενέργεια πράξεων. ...

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.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1095/29.04.2011, με θέμα «εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010» αναφέρονται τα εξής:

«Σχετικά με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

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.

4. ..., 5. ..., 6. ...,

7. 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.

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

9. [...]»

Επειδή, με την ΠΟΛ 1175/2017 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. δόθηκαν οι εξής διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας:

«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. ...

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

5.1. [...]

5.4. Ο χαρακτηρισμός μιας πίστωσης σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει ο ελεγχόμενος ως προερχόμενης ή σχετιζόμενης με ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα εξετάζεται ως πραγματικό γεγονός. Εφόσον αποδειχθεί ότι προέρχεται από ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα, δηλαδή προσδιορίζεται το είδος της παρασχεθείσας υπηρεσίας και ο λήπτης αυτής ή το πωληθέν αγαθό και ο αγοραστής αυτού, τότε φορολογείται, κατά περίπτωση, με τις οικείες διατάξεις του ν. 2238/1994 (άρθρα 28, 40, 48 κ.λπ.) ή την παρ.1 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 και υπόκειται σε τυχόν λοιπές φορολογίες (π.χ. ΦΠΑ), εάν δεν έχει ήδη φορολογηθεί.

Στην περίπτωση που ο ελεγχόμενος συμμετέχει σε οποιοδήποτε νομικό πρόσωπο (ΟΕ, ΕΕ, ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ), κοινωνία ή κοινοπραξία, και το ποσό που πιστώνεται σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει το φυσικό πρόσωπο είναι ποσό που αποδεικνύεται ότι αφορά συναλλαγές ή εισόδημα ή περιουσία του νομικού προσώπου ή κοινωνίας ή κοινοπραξίας, δεν συνιστά προσαύξηση περιουσίας, καθώς είναι γνωστής προέλευσης. Στην περίπτωση αυτή το ποσό δύναται να συνιστά δάνειο (αν τούτο προκύπτει από τις σχετικές εγγραφές στα βιβλία ή από άλλα στοιχεία), ή ταμειακή διευκόλυνση, ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά της κάθε περίπτωσης, κατά την κρίση του ελέγχου.

Επισημαίνεται ότι αν αυτό το ποσό επεστράφη στο νομικό πρόσωπο (ή κοινωνία ή κοινοπραξία) πριν από την διενέργεια του ελέγχου, τότε αποτελεί δάνειο ή ταμειακή διευκόλυνση (ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά) για το φυσικό πρόσωπο και η τυχόν απόδοση (υπεραξία) αποτελεί εισόδημα του φυσικού προσώπου εφόσον στο νομικό πρόσωπο επεστράφη μόνο το κεφάλαιο.

Σε κάθε περίπτωση οι σχετικές πιστώσεις αξιολογούνται σε σχέση με τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, λαμβανομένου υπόψη και του αναλογούντος ΦΠΑ, ανάλογα με την περίπτωση. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος επικαλείται μεν τη λήψη δανείου από ελληνική ή αλλοδαπή επιχείρηση, αλλά δεν υπάρχει σχετικό έγγραφο βέβαιης χρονολογίας ούτε και μπορεί να αποδειχθεί η λήψη του 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.6. [...]».

Επειδή, εν προκειμένω διενεργήθηκε φορολογικός έλεγχος σε βάρος του προσφεύγοντος και της συζύγου του,, δυνάμει των με αριθ./18.01.2018 και/10.05.2019 εντολών ελέγχου της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. Ο διενεργούμενος έλεγχος, κατόπιν επεξεργασίας των δεδομένων των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών και λοιπών χρηματοοικονομικών προϊόντων, όπως αντλήθηκαν μέσω του Ειδικού

Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας, έκρινε ότι όλες οι πιστώσεις αφορούν τον προσφεύγοντα.

Επειδή, σύμφωνα με το πόρισμα της από 3.10.2019 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του ελεγκτή του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,, προκύπτουν τα εξής:

«ΤΕΛΙΚΕΣ ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟΥ

Κατόπιν του ελέγχου που διενεργήθηκε για το οικονομικό έτος 2014 και το φορολογικό έτος 2014 ως προς την εφαρμογή των διατάξεων του «Κ.Φ.Ε» Ν. 2238/94 μέχρι 31.12.2013 και Ν. 4172/13 από 1.1.2014 και μετά διαπιστώθηκε:

α) προσαύξηση της περιουσίας του ελεγχόμενου με ΑΦΜ που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, η οποία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 §3 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994 Φ.Ε.Κ. Α' 151) και του άρθρου 21 §4 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013 Φ.Ε.Κ. Α' 169), όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν, φορολογείται στα έτη κατά την οποία επήλθε ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών και ως εισόδημα από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας για τις χρήσεις 2013 & 2014, αντίστοιχα.

Συγκεντρωτικά τα χρηματικά ποσά των πιστώσεων για τα οποία δεν αποδείχθηκε η πηγή και η αιτία προέλευσης και τα οποία λογίζονται και φορολογούνται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 παρ.3 του Ν.2238/94 και ως εισόδημα από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας του άρθρου 21 §4 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, ανέρχονται :

- για τη χρήση 2013 στο ποσό των **463.362,25 €**
- για τη χρήση 2014 στο ποσό των **10.310,00 €**

β) αυτοτελής παροχή σε είδος κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 13 παράγραφος 3 Ν.4172/2013 όπως ισχύει από 1/1/2014, στις οποίες ορίζεται ότι επιβάλλεται φόρος στον λήπτη ως «εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις» του άρθρου 12 παράγραφος 3, στο σύνολο των προαναφερόμενων υπολοίπων εφόσον δεν υπάρχει έγγραφη συμφωνία, υπό την έννοια της σύμβασης δανείου.

Συγκεντρωτικά τα χρηματικά ποσά των πιστώσεων για τα οποία δεν υπάρχει έγγραφη συμφωνία και τα οποία λογίζονται ως παροχή σε είδος με την μορφή του δανείου προς μέτοχο από νομική οντότητα σύμφωνα με το άρθρο 13 παρ. 3 του Ν.4172/2013 και φορολογούνται ως εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις του άρθρου 12 παράγραφος 3, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 παρ.3 του Ν.4172/2013 Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, ανέρχονται :

- για τη χρήση 2014 στο ποσό των **835.962,43 €**».

Επειδή, αναλυτικότερα: α) όσον αφορά τη χρήση 2013 από τις υπό κρίση πιστώσεις συνολικού ποσού 463.362,25 ευρώ, ποσό 322.300,37 ευρώ αφορά εμβάσματα από «.....», ποσό 80.000,00 ευρώ εμβάσματα από και ποσό 61.061,88 ευρώ εμβάσματα από «.....» και β) όσον αφορά τη χρήση 2014 ποσό 5.000,00 ευρώ αφορά έμβασμα από εταιρεία «.....», ποσό 5.310,00 ευρώ ονομαστική κατάθεση από τρίτο πρόσωπο, ενώ οι πιστώσεις συνολικού ποσού 835.962,43 ευρώ προέρχονται από την εταιρεία με την επωνυμία «.....». Ειδικότερα, όσον αφορά τις ως άνω πιστώσεις από λογαριασμούς των εταιρειών: «.....», «.....» και «.....», στις οποίες συμμετέχει ο προσφεύγων, σε προσωπικούς λογαριασμούς του, ο έλεγχος αναγνώρισε την πηγή προέλευσης των ανωτέρω πιστώσεων, έκρινε όμως ότι αυτές δεν έχουν αιτιολογηθεί επαρκώς από τον προσφεύγοντα.

Επειδή, στα πλαίσια του ως άνω ελέγχου εκδόθηκε από το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. (κατόπιν του από 13.06.2019 υπηρεσιακού σημειώματος) η με αριθ./14.06.2019 εντολή διασταυρωτικού ελέγχου εισοδήματος για την εταιρεία «.....» με Α.Φ.Μ., για τα έτη 2013-2014, προκειμένου να γίνουν οι απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις στα βιβλία / λογαριασμούς της «.....» και να διασταυρωθούν οι συναλλαγές του με την ανωτέρω εταιρεία. Επιπλέον, στα πλαίσια του ίδιου ελέγχου προέκυψε η ανάγκη ελέγχου στις εγγραφές των βιβλίων / λογαριασμών της «.....» σχετικά με τις συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν μεταξύ του και της «.....», ο Προϊστάμενος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. εξέδωσε την αριθ./30.04.2019 εντολή διασταυρωτικού ελέγχου, συνεπεία της οποίας συντάχθηκε η από 3.10.2019 έκθεση μερικού ελέγχου – διασταυρωτικός έλεγχος. Στη συνέχεια το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. με το αριθ. πρωτ. ΕΜΠ/27.09.2019 δελτίο πληροφοριών διαβίβασε στην Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης την εν λόγω έκθεση η οποία περιελάμβανε ελεγκτικές επαληθεύσεις επί των συναλλαγών μεταξύ της εταιρείας με την επωνυμία «.....» και του προσφεύγοντος.

Επειδή, στα πλαίσια εξέτασης της υπό κρίση υπόθεσης ο προσφεύγων κατέθεσε τα με αριθ. πρωτ. ΔΕΔΕΙ 2020 ΕΜΠ/13.02.2020, ΔΕΔΕΙ 2020 ΕΜΠ/2.04.2020, ΔΕΔΕΙ 2020 ΕΜΠ/6.04.2020, ΔΕΔ ΕΙ 2020 ΕΜΠ/11.05.2020, ΔΕΔ ΕΙ 2020 ΕΜΠ/29.05.2020, ΔΕΔ ΕΙ 2020 ΕΜΠ/11.06.2020 και ΔΕΔΕΙ 2020 ΕΜΠ/26.06.2020 συμπληρωματικά υπομνήματα. Ο προσφεύγων, μεταξύ άλλων, προσκόμισε στην Υπηρεσία μας φωτοαντίγραφο της με αριθ. έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου τελών χαρτοσήμου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, με ελεγχόμενη την εταιρεία με την επωνυμία «.....», σύμφωνα με την οποία επιβεβαιώνεται ο ισχυρισμός που περιέχεται στην ενδικοφανή προσφυγή του, ότι τα χρηματικά ποσά που ευρέθησαν στους ελεγχθέντες τραπεζικούς λογαριασμούς του προερχόμενα

από την ανωτέρω εταιρεία είναι χρηματικά ποσά δοσοληπτικών λογαριασμών του με την εν λόγω εταιρεία, επί των οποίων επιβλήθηκε τέλος χαρτοσήμου.

Επειδή, κατόπιν σχετικού αιτήματος του προσφεύγοντος συντάχθηκε η με αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΞ 2020 ΕΜΠ/2.06.2020 κλήση σε ακρόαση. Η προφορική ακρόαση του προσφεύγοντος έλαβε χώρα στις 5.06.2020 στα γραφεία της Υπηρεσίας μας και ακολούθως συντάχθηκε το με αριθ. /5.06.2020 πρακτικό ακρόασης.

Επειδή, περαιτέρω ο προσφεύγων προσκόμισε καρτέλα του με αριθ. λογαριασμού (.....) της εταιρείας «.....» για το χρονικό διάστημα από 1.01.2013 – 31.12.2013, όπου καταχωρήθηκαν οι κάτωθι εγγραφές:

Ημερομηνία	Παραστατικό	Αιτιολογία κίνησης	Χρέωση (€)
02/09/2013	ΑΠ.-	.....	20.000,00
03/09/2013	EXTRAIT	.....	5.000,00
10/09/2013	EXTRAIT	.....	5.000,00
12/09/2013	EXTRAIT	.....	5.000,00
09/10/2013	ΑΠ.-	.....	7.500,00
10/10/2013	ΑΠ.-	.....	3.500,00
15/10/2013	ΑΠ.-	.....	10.000,00
17/10/2013	ΑΠ.-	.....	20.500,00
23/10/2013	ΑΠ.-	.....	10.000,00
24/10/2013	ΑΠ.-	.....	4.000,00
05/11/2013	ΑΠ.-	.....	47.500,00
12/11/2013	EXTRAIT	.....	114.908,81
11/12/2013	EXTRAIT	.....	30.803,98
24/12/2013	EXTRAIT	.....	12.217,40
30/12/2013	EXTRAIT	.....	6.631,65
30/12/2013	EXTRAIT	.....	19.738,53
ΣΥΝΟΛΟ			322.300,37

Επειδή, ο προσφεύγων προσκόμισε καρτέλα του με αριθ. λογαριασμού (.....) της εταιρείας «.....», για το χρονικό διάστημα από 1.01.2014 – 31.12.2014, όπου καταχωρήθηκαν οι κάτωθι εγγραφές:

Ημερομηνία	Παραστατικό	Αιτιολογία κίνησης	Χρέωση (€)
22/01/2014	EXTRAIT	.....	9.359,26
23/01/2014	EXTRAIT	.....	8.301,27
23/01/2014	EXTRAIT	.....	8.999,05
23/01/2014	EXTRAIT	.....	14.229,17
27/01/2014	EXTRAIT	.....	4.500,00
03/02/2014	EXTRAIT	.....	800,00
11/02/2014	EXTRAIT	.....	45.000,00

27/02/2014	EXTRAIT	.....	12.035,58
04/03/2014	EXTRAIT	.....	5.980,70
05/03/2014	АП.-	.....	7.568,00
06/03/2014	EXTRAIT	.....	3.725,30
13/03/2014	EXTRAIT	.....	8.149,85
14/03/2014	EXTRAIT	.....	6.850,00
18/03/2014	EXTRAIT	.....	14.889,66
31/03/2014	EXTRAIT	.....	9.426,04
02/04/2014	АП.-	.....	12.230,08
03/04/2014	EXTRAIT	.....	9.100,71
07/04/2014	EXTRAIT	.....	535,00
17/04/2014	АП.-	.....	1.000,00
22/04/2014	EXTRAIT	.....	19.000,00
23/04/2014	EXTRAIT	.....	1.000,00
25/04/2014	EXTRAIT	.....	4.000,00
30/04/2014	EXTRAIT	.....	4.163,14
30/04/2014	EXTRAIT	.....	31.000,00
06/05/2014	EXTRAIT	.....	350,00
08/05/2014	АП.-	.....	1.650,00
16/05/2014	EXTRAIT	.....	63.000,00
20/05/2014	EXTRAIT	.....	2.500,00
10/06/2014	EXTRAIT	.....	30.000,00
17/06/2014	EXTRAIT	.....	6.326,69
24/06/2014	EXTRAIT	.....	23.402,99
26/06/2014	АП.-	.....	20.000,00
01/07/2014	EXTRAIT	.....	1.800,00
02/07/2014	EXTRAIT	.....	11.000,00
03/07/2014	EXTRAIT	.....	1.000,00
15/07/2014	EXTRAIT	.....	1.000,00
17/07/2014	EXTRAIT	.....	2.000,00
23/07/2014	EXTRAIT	.....	6.540,00
24/07/2014	EXTRAIT	.....	10.443,23
25/07/2014	EXTRAIT	.....	9.640,43
30/07/2014	EXTRAIT	.....	30.000,00
31/07/2014	EXTRAIT	.....	6.300,00
04/08/2014	EXTRAIT	.....	17.500,00
04/08/2014	EXTRAIT	.....	1.000,00
04/08/2014	EXTRAIT	.....	800,00
05/08/2014	EXTRAIT	.....	1.000,00
06/08/2014	EXTRAIT	.....	3.826,53
07/08/2014	EXTRAIT	.....	1.173,75

19/08/2014	ΑΠ.-	.....	3.490,00
27/08/2014	EXTRAIT	.....	9.000,00
28/08/2014	EXTRAIT	.....	2.000,00
02/09/2014	ΑΠ.-	.....	30.000,00
11/09/2014	EXTRAIT	.....	5.000,00
11/09/2014	EXTRAIT	.....	3.500,00
12/09/2014	EXTRAIT	.....	500,00
18/09/2014	EXTRAIT	.....	2.500,00
23/09/2014	EXTRAIT	.....	1.000,00
24/09/2014	ΑΠ.-	.....	25.000,00
29/09/2014	ΑΠ.	.....	19.000,00
30/09/2014	ΑΠ.	.....	21.000,00
08/10/2014	ΑΠ.	.....	7.766,54
08/10/2014	ΑΠ.	.....	34.000,00
20/10/2014	ΑΠ.	.....	16.500,00
24/10/2014	ΑΠ.	.....	15.000,00
29/10/2014	ΑΠ.	.....	15.180,00
29/10/2014	EXTRAIT	.....	1.208,66
05/11/2014	EXTRAIT	.....	7.500,00
05/11/2014	EXTRAIT	.....	7.500,00
05/11/2014	EXTRAIT	.....	7.500,00
05/11/2014	EXTRAIT	.....	2.500,00
19/11/2014	EXTRAIT	.....	1.855,05
19/11/2014	EXTRAIT	.....	8.000,00
19/11/2014	EXTRAIT	.....	8.000,00
19/11/2014	EXTRAIT	.....	2.144,95
24/11/2014	EXTRAIT	.....	5.000,00
24/11/2014	EXTRAIT	.....	5.000,00
25/11/2014	EXTRAIT	.....	2.000,00
26/11/2014	EXTRAIT	.....	6.000,00
04/12/2014	EXTRAIT	.....	8.000,00
04/12/2014	EXTRAIT	.....	8.000,00
04/12/2014	EXTRAIT	.....	5.306,00
16/12/2014	EXTRAIT	.....	1.708,33
16/12/2014	EXTRAIT	.....	6.600,00
22/12/2014	EXTRAIT	.....	9.000,00
22/12/2014	EXTRAIT	.....	9.000,00
22/12/2014	EXTRAIT	.....	9.000,00
22/12/2014	EXTRAIT	.....	9.831,45
ΣΥΝΟΛΟ			835.187,41

Επειδή, η αρμόδια φορολογική αρχή, Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, μας απέστειλε με ηλεκτρονικό ταχυδρομείο (αριθ. πρωτ. εισ. ΔΕΔ ΕΜΠ/26.06.2020) την αριθ. /2019 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Τελών Χαρτοσήμου με ελεγχόμενη την ανώνυμη εταιρεία με την επωνυμία «», η οποία έκρινε ότι οι επίμαχες συναλλαγές του προσφεύγοντος με την ανωτέρω εταιρεία συνιστούν ταμειακή διευκόλυνση και απεικονίζονται στον αριθ. λογαριασμό (.....) της εταιρείας «». Σημειώνεται ότι ο έλεγχος επιφυλάχθηκε σε περίπτωση που προκύψουν στοιχεία βάσει των πληροφοριών που θα παρασχεθούν από τις Ελβετικές Φορολογικές αρχές ώστε να επανέλθει εφόσον προκύψει φορολογητέα ύλη ή φορολογικές παραβάσεις.

Ως προς τις πιστώσεις που έχουν χαρακτηριστεί ως προσαύξηση περιουσίας

Επειδή, ο προσφεύγων κατά τα ελεγχόμενα έτη ετύγχανε μέτοχος στην εταιρεία «.....», με Α.Φ.Μ., κατείχε 5.250 μετοχές με ισάριθμο αριθμό ψήφων, ήτοι ποσοστό 2,94%, επίσης συμμετείχε στο Διοικητικό Συμβούλιο της εν λόγω εταιρείας και ειδικότερα διετέλεσε Πρόεδρος και Διευθύνων Σύμβουλος για το χρονικό διάστημα από 11.04.2013 – 29.10.2016.

Επειδή, σύμφωνα με την από 27.12.2019 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Κ.Ν.Τ.Χ. (αριθ. έκθεσης/2019) του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης,, διενεργήθηκε μερικός φορολογικός έλεγχος Κ.Ν.Τ.Χ. στην εταιρεία με την επωνυμία «.....», δυνάμει της με αριθ./25.11.2019 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της εν λόγω υπηρεσίας (η οποία αντικατέστησε την/30.03.2016 εντολή). Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αριθ. πρωτ. ΕΜΠ./13.01.2016 έγγραφο της Α΄ Μονάδας της Αρχής του άρθρου 7 του ν.3691/2008, σύμφωνα με το οποίο: «... *Επειδή από τα παραπάνω προκύπτει σημαντική διακίνηση μετρητών και μεταφορές χρημάτων μεταξύ των ανωτέρω επιχειρήσεων, η οποία δεν φαίνεται να δικαιολογείται σε κάθε περίπτωση, ενώ από τα στοιχεία του Ελεγχis τα δηλούμενα ακαθάριστα έσοδα των εταιρειών δεν συνάδουν με τα ποσά που διακινούνται στους αντίστοιχους λογαριασμούς τους, παρακαλούμε για τη διερεύνηση τυχόν συναλλαγών και σχέσεων μεταξύ των επιχειρήσεων αυτών και για τις δικές σας κατά λόγο αρμοδιότητας περαιτέρω ενέργειες, καθώς και την γνωστοποίηση των σχετικών αποτελεσμάτων στην Αρχή*». Σύμφωνα με την παρ. 7 (ελεγκτικές επαληθεύσεις – διαπιστώσεις ελέγχου) της εν λόγω έκθεσης:

«... 7.2.1.4 ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ

Σύμφωνα με τα δεδομένα των λογαριασμών διαθεσίμων βάσει των τηρούμενων βιβλίων και του Συστήματος Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών προκύπτει ανά χρήση ότι:

ΧΡΗΣΗ	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ	ΥΠΟΛ. ΚΙΝ. ΧΡΗΣΗΣ
01/01-31/12/2013		446.136,68	291.420,41	-154.716,27

.....

ΧΡΗΣΗ	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ	ΥΠΟΛ. ΚΙΝ. ΧΡΗΣΗΣ
-------	-------------	--------	---------	-------------------

01/01-31/12/2014		1.030.298,66	434.749,29	-595.549,37
------------------	-------	--------------	------------	-------------

Όπως προκύπτει από την ως άνω έκθεση, η ελεγχόμενη βάσει των διατάξεων του Κ.Φ.Δ. άρθρο 18§1, άρθρο 19§3, άρθρο 72§18 και της ΠΟΛ 1119/20189, υπέβαλλε δηλώσεις απόδοσης τελών χαρτοσήμου προ της κοινοποίησης του Σημειώματος Διαπιστώσεων και απέδωσε όλα τα οφειλόμενα ποσά, ενώ σύμφωνα με τον έλεγχο δεν προέκυψαν διαφορές. Όπως προκύπτει από το πόρισμα ελέγχου της ως άνω έκθεσης η ελεγχόμενη διακινεί χρηματικά ποσά για τα οποία δεν προκύπτει από κανένα στοιχείο ότι αποτελούν φορολογητέα ύλη ή υποκείμενη αξία σε Φ.Π.Α. κατά την έννοια της νομοθεσίας περί φορολογίας εισοδήματος ή Φ.Π.Α. αντίστοιχα. Ειδικότερα όσον αφορά τον για τη χρήση 2013 υπολογίστηκαν τέλη χαρτοσήμου επί ταμειακών διευκολύνσεων για ποσό 446.136,68 ευρώ (446.136,68 € X 1,20% = 5.353,64 €) και για τη χρήση 2014 υπολογίστηκαν τέλη χαρτοσήμου επί ταμειακών διευκολύνσεων για ποσό 1.030.298,66 ευρώ (1.030.298,66 € X 1,20% = 12.363,58 €).

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, όσον αφορά τις πιστώσεις στον τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντος οι οποίες προέρχονται από την εταιρεία « στην οποία συμμετέχει:

- χρήση 2013: πιστώσεις συνολικού ύψους 322.300,37 ευρώ, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1175/2017 δεν συνιστούν προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, διότι αφενός μεν είναι εμφανής η πηγή προέλευσης των χρηματικών ποσών, αφετέρου δε κρίθηκε οριστικά από τη Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης ότι τα εν λόγω ποσά αποτελούν ταμειακή διευκόλυνση μεταξύ της εταιρείας και του μετόχου της, όπου καταχωρήθηκαν στους αντίστοιχους λογαριασμούς της, και καταβλήθηκαν τα αντίστοιχα τέλη χαρτοσήμου επί ταμειακών διευκολύνσεων. Ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος για τις πιστώσεις που προέρχονται από την εταιρεία «» γίνεται δεκτός.

Επειδή, όσον αφορά τις πιστώσεις συνολικού ποσού 61.061,88 ευρώ που έλαβαν χώρα εντός της χρήσης 2013 και που προέρχονται από την εταιρεία «.....», δεν προκύπτει να έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της ΠΟΛ 1175/2017 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., ως εκ τούτου οι σχετικοί ισχυρισμοί του απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, όσον αφορά τις λοιπές πιστώσεις συνολικού ποσού 80.000,00 ευρώ (ήτοι 40.000,00 ευρώ με ημερομηνία συναλλαγής 14.02.2013, 20.000,00 ευρώ με ημερομηνία συναλλαγής 8.03.2013 και 20.000,00 ευρώ με ημερομηνία συναλλαγής 14.03.2013) που πραγματοποιήθηκαν από τον, νόμιμο εκπρόσωπο της που ανέλαβε την εκτέλεση έργου για την εταιρεία «.....», όπου ο προσφεύγων ισχυρίστηκε ότι επρόκειτο για επιστροφή μετρητών λόγω προσωρινής χρηματικής διευκόλυνσης, αυτός απορρίπτεται καθώς δεν προσκομίστηκαν τραπεζικά παραστατικά που να αποδεικνύουν τον ισχυρισμό του (εν προκειμένου τραπεζικό έγγραφο της προγενέστερης καταβολής του ποσού, χρόνος καταβολής του ποσού, λογιστικές εγγραφές της, έγγραφη συμφωνία δανείου, απόδοση των οικείων τελών χαρτοσήμου κλπ).

Επειδή, όσον αφορά το ποσό των 5.000,00 ευρώ, που κατατέθηκε 14.03.2014 από την εταιρία «.....» όπου ο προσφεύγων ισχυρίστηκε ότι αφορά δαπάνες σε επαγγελματικά ταξίδια στο εξωτερικό (ανεύρεση κατασκευαστών, δειγματοί, επισκέψεις σε μεγάλους πελάτες του εξωτερικού, σε franchisees κλπ), αυτός δεν γίνεται αποδεκτός καθώς ο προσφεύγων υπήρξε Πρόεδρος του Δ.Σ. μέχρι την 30.01.2013 και επιπρόσθετα δεν προσκόμισε τα σχετικά δικαιολογητικά δαπανών σε επαγγελματικά ταξίδια στο εξωτερικό.

Επειδή, όσον αφορά την ονομαστική κατάθεση ποσού 5.310,00 ευρώ, όπου ο προσφεύγων ισχυρίστηκε ότι αφορά κατάθεση από γείτονα και ιδιοκτήτη κατοικίας σε συγκρότημα κατοικιών στηπρος διεκπεραίωση οφειλών του σε Δ.Ε.Η., αυτός δεν γίνεται αποδεκτός καθώς προσκομίστηκε παραστατικό συναλλαγής με στοιχεία πληρωτή και αποδεικτικά πληρωμών κοινοχρήστων και ΔΕΗ συνολικού ποσού 560,00 ευρώ, το οποίο δεν σχετίζεται με το κατατεθέν ποσό. Επίσης, ο προσφεύγων μέχρι την εξέταση της υπό κρίση ενδικοφανούς δεν προσκόμισε νεότερα στοιχεία. Επιπρόσθετα δεν αποδεικνύεται η ιδιότητα του προσφεύγοντος ως διαχειριστής του συγκεκριμένου συγκροτήματος κατοικιών, άλλωστε ο ίδιος τυγχάνει κάτοικος εξωτερικού τα ελεγχόμενα έτη.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, η διαφορά φορολογητέας ύλης με την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Προσδιορισμός Φορολογητέου Εισοδήματος Οικονομικού Έτους 2014:

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ (1)		ΠΟΣΑ Δ.Ε.Δ. (2)		ΔΙΑΦΟΡΑ (2 - 1)
	Ατομικό & τέκνων	Της συζύγου	Ατομικό & τέκνων	Της συζύγου	
Α-Β. από ακίνητα	20.433,08		20.433,08		0,00
Γ. από κινητές αξίες	0,00		0,00		0,00
Δ. από εμπορικές επιχειρήσεις	0,00		0,00		0,00
Ε. από γεωργικές επιχειρήσεις	0,00		0,00		0,00
ΣΤ. από μισθωτές υπηρεσίες	0,00		0,00		0,00
Ζ. από ελευθέρια επαγγέλματα	0,00		141.061,88		141.061,88
Εισόδημα αλλοδ. προέλευσης					
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης	471,52				-471,52
Συνολικό Εισόδημα	20.904,60		161.494,96		140.590,36

Φόρος Εισοδήματος Οικονομικού έτους 2014:

Α. Φορολογητέο εισόδημα και φόρος βάσει κλίμακας	Ποσό Δήλωσης (1)		Ποσά βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ. (2)		Διαφορά (2) - (1)
	Εισόδημα	Φόρος κλπ.	Εισόδημα	Φόρος κλπ.	
1. Εισόδημα-φόρος κλίμακας (του συζύγου)	20.904,60	4.138,52	161.494,96	47.188,93	43.050,41
Μείωση του φόρου (του συζύγου)					
Υπόλοιπο φόρου (του συζύγου)		4.138,52		47.188,93	43.050,41
2. . Εισόδημα-φόρος κλίμακας (της συζύγου)	0,00		0,00		

Μείωση του φόρου (της συζύγου)					
Υπόλοιπο φόρου (της συζύγου)					
Επιβάρυνση φόρου αποδείξεων (γ)					0,00
Β. Συμπληρωματικός φόρος στο ακαθάριστο εισόδημα από:		633,87	633,87		
Φόρος που αναλογεί [(α)+(β) + (γ) + (δ)]		4.772,39	47.882,80	43.050,41	
Γ. Εκπτώσεις από το φόρο που αναλογεί					
1. Φόρος που παρακρατήθηκε στο Εισόδημα από :					
α) Κινητές αξίες					
δ) Μισθωτές Υπηρεσίες					
ε) Ελευθέρια επαγγέλματα					
2. Φόρος που προκαταβλήθηκε:					
α) Το προηγούμενο οικονομικό έτος	4.155,81		4.155,81		
β) Ειδικών περιπτώσεων		4.155,81	4.155,81		
3. Φόρος που καταβλήθηκε με βάση.....					
Υπόλοιπο Φόρου		616,58	43.666,99	43.050,41	
Δ. Σε περίπτωση χρεωστικού υπολοίπου φόρου προστίθενται και σε περίπτωση πιστωτικού υπολοίπου φόρου αφαιρούνται:					
1. Προκαταβολή φόρου για το επόμενο έτος		2.624,81	2.624,81		
2. Τέλη χαρτοσήμου στο ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων		633,87	633,87		
3. Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		126,77	126,77		
4. Πρόσθετος φόρος λόγω εκπροθέσμου					
6. Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας (ευνοϊκότερη κύρωση)			43.209,69		
α) Πρόσθετος φόρος αρ.1 2523/97 (120%)			50.899,8		
ι) Πρόσθετος φόρος άρθρου 58 ν.4174/2013 (50%)			21.525,20	21.525,20	
ii) Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013 (69 * 0,73%=50,37%)			21.684,49	21.684,49	
Εισφορά ΕΛΓΑ					
Εισφορά αλληλεγγύης	781,30		6.459,80	5.678,50	
Τέλος επιτηδεύματος & φόρος πολυτελούς διαβίωσης					
Τελικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση		4.783,33	96.721,93	91.938,60	

*Ο πρόσθετος φόρος υπολογίστηκε μέχρι 3.10.2019

Ως προς τον χαρακτηρισμό των πιστώσεων συνολικής αξίας 835.962,43 ευρώ στη χρήση 2014 ως παροχή σε είδος

Επειδή, στο άρθρο 12 παρ. 1&2 του ν.4172/2013, περί εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις, μεταξύ άλλων ορίζεται ότι:

«1. Το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις περιλαμβάνει τα πάσης φύσεως εισοδήματα σε χρήμα ή σε είδος που αποκτώνται στο πλαίσιο υφιστάμενης, παρελθούσας ή μελλοντικής εργασιακής σχέσης.

2. Για τους σκοπούς του Κ.Φ.Ε., εργασιακή σχέση υφίσταται όταν ένα φυσικό πρόσωπο παρέχει υπηρεσίες:

α) στο πλαίσιο σύμβασης εργασίας, σύμφωνα με το εργατικό δίκαιο,

β) βάσει σύμβασης, προφορικής ή έγγραφης, με την οποία το φυσικό πρόσωπο αποκτά σχέση εξαρτημένης εργασίας με άλλο πρόσωπο, το οποίο έχει το δικαίωμα να ορίζει και να ελέγχει τον τρόπο, το χρόνο και τον τόπο εκτέλεσης των υπηρεσιών,

γ) οι οποίες ρυθμίζονται από τη νομοθεσία περί μισθολογίου και ειδικών μισθολογίων των υπαλλήλων και λειτουργών του Δημοσίου,

δ) ως διευθυντής ή μέλος του ΔΣ εταιρείας ή κάθε άλλου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας,

ε) ως δικηγόρος έναντι πάγιας αντιμισθίας για την παροχή νομικών υπηρεσιών,

στ) βάσει έγγραφων συμβάσεων παροχής υπηρεσιών ή συμβάσεων έργου, με φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες τα οποία δεν υπερβαίνουν τα τρία (3) ή, εφόσον υπερβαίνουν τον αριθμό αυτόν, ποσοστό εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%) του ακαθάριστου εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα προέρχεται από ένα (1) από τα φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες που λαμβάνουν τις εν λόγω υπηρεσίες «και εφόσον δεν έχει την εμπορική ιδιότητα, ούτε διατηρεί επαγγελματική εγκατάσταση που είναι διαφορετική από την κατοικία του».

Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση που ο φορολογούμενος αποκτά εισόδημα από μισθωτή εργασία, σύμφωνα με μία από τις περιπτώσεις α' έως ε' του παρόντος άρθρου.

Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα μπορούν να προβλέπονται περαιτέρω προϋποθέσεις και να καθορίζονται όλες οι αναγκαίες λεπτομέρειες για την εφαρμογή αυτής της περίπτωσης.»

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 13 παρ.1&3 του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167), όπως ισχύει, σχετικά με τις παροχές σε είδος ορίζεται ότι:

«1. Με την επιφύλαξη των διατάξεων των παραγράφων 2, 3, 4 και 5 οποιεσδήποτε παροχές σε είδος που λαμβάνει ένας εργαζόμενος ή συγγενικό πρόσωπο αυτού συνυπολογίζονται στο φορολογητέο εισόδημα του στην αγοραία αξία τους, εφόσον η συνολική αξία των παροχών σε είδος υπερβαίνει το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά φορολογικό έτος.

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.».

Επειδή, με την ΠΟΛ 1219/6.10.2014 της Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με τη φορολογική μεταχείριση παροχών σε είδος του άρθρου 13 του ν.4172/2013:

«3. Με την παράγραφο 3 του άρθρου 13 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι παροχή σε είδος αποτελεί και η χορήγηση δανείου κατόπιν έγγραφης συμφωνίας από φυσικό πρόσωπο ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα προς εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο. Η ωφέλεια για τον λήπτη της παροχής αυτής

προσδιορίζεται ανά φορολογικό έτος, υπολογίζεται κατά το μήνα στον οποίον έγινε η παροχή και αποτιμάται ως η διαφορά μεταξύ των τόκων που υπολογίζονται με βάση το μέσο επιτόκιο αγοράς (σχετική η ΠΟΛ.1034/30.1.2014 Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών) και των τόκων που τυχόν κατέβαλε ο εργαζόμενος βάσει της σχετικής έγγραφης συμφωνίας. Σε περίπτωση που δεν υπάρχει έγγραφη συμφωνία ως παροχή σε είδος λαμβάνεται το σύνολο του αρχικού κεφαλαίου. Η προκαταβολή μισθού άνω των τριών (3) μηνών, ήτοι ποσά που υπερβαίνουν το ποσό των τριών μισθών, θεωρούνται δάνειο.

Τέλος, γίνεται δεκτό ότι οι διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 13 ν. 4172/2013 δεν καταλαμβάνουν τα ποσά που είχαν καταβληθεί ή πιστωθεί στα υπόψη πρόσωπα (εργαζόμενους, εταίρους, μέτοχους κ.λπ.) πριν από την έναρξη ισχύος του ν. 4172/2013, ανεξαρτήτως του αν τα υπόψη ποσά έχουν καταβληθεί ως δάνεια με έγγραφη συμφωνία ή άνευ αυτής ή ως προκαταβολές μισθών.».

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι πιστώσεις του φορολογικού έτους 2014 αβασίμως χαρακτηρίστηκαν ως παροχή σε είδος με την μορφή δανείου διότι ουδέποτε συνήφθη δανειακή σύμβαση και ως εκ τούτου δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις χορήγησης δανείου ή συνομολογήσεως δανείου.

Επειδή, «1. Δάνειο είναι η σύμβαση, κατά την οποία ο ένας από τους συμβαλλόμενους (δανειστής) μεταβιβάζει στον άλλο συμβαλλόμενο (οφειλέτη) κατά κυριότητα χρήματα ή άλλα αντικαταστατά πράγματα, ο δε οφειλέτης υποχρεούται να επιστρέψει στο δανειστή πράγματα της ίδιας ποσότητας και ποιότητας (άρθρο 806 Α.Κ.).

2. Αντικείμενο του δανείου μπορεί να είναι χρήματα ή άλλα αντικαταστατά πράγματα, των οποίων η κυριότητα μεταβιβάστηκε στον οφειλέτη (Εφ. Αιγ. 76/1980, Α.Π. 660/1979). Το αντικείμενο του δανείου πρέπει να έχει οικονομική αξία. Δεν είναι απαραίτητο το πράγμα να είναι αναλωτό (Ειρ. Αργ. 1581/1969), ούτε ενδιαφέρει ο σκοπός, για τον οποίο πρόκειται να χρησιμοποιηθεί το δάνεισμα (Α.Π. 80/1938).

3. Ο σκοπός του δανείου ποικίλλει. Συνήθως, για τον οφειλέτη αποτελεί άρση μιας προσωρινής οικονομικής ανάγκης, ενώ, για τον δανειστή, όταν το δάνειο συμφωνείται έντοκο, αποτελεί μια επωφελή τοποθέτηση κεφαλαίου.

β. Χαρακτηριστικά της σύμβασης δανείου. Η σύμβαση του δανείου παρουσιάζει τα εξής χαρακτηριστικά:

α) Η σύμβαση του δανείου είναι σύμβαση παραδοτική και κατατάσσεται στις λεγόμενες «παραδοτικές» (τε) συμβάσεις, καθόσον, για την κατάρτιση της σύμβασης αυτής δεν αρκεί μόνο συμφωνία των συμβαλλόμενων, αλλά απαιτείται και παράδοση του πράγματος στον οφειλέτη.

β) Η σύμβαση του δανείου είναι σύμβαση άτυπη, δηλαδή, είναι σύμβαση, για την οποία δεν απαιτείται έγγραφος τύπος (Εφ. Θεσ. 407/1980).

γ) Το δάνειο είναι σύμβαση αιτιώδης, με την έννοια, ότι το κύρος του εξαρτάται από την ύπαρξη και τη νομιμότητα της αιτίας, που είναι η πρόθεση δανεισμού (Φορ. Πρωτ. Ρόδου 6/1966).

δ) Το δάνειο είναι σύμβαση ενοχική και υποσχετική. Με αυτή ο ένας από τους συμβαλλόμενους (δανειστής) μεταβιβάζει την κυριότητα αντικαταστατών πραγμάτων στον άλλο (οφειλέτη), για την απόδοση άλλων πραγμάτων της ίδιας ποσότητας και ποιότητας.

ε) Το δάνειο είναι σύμβαση διαρκής.

στ) Το δάνειο είναι σύμβαση συναινετική, επειδή, για την κατάρτιση αυτού αρκεί η συμφωνία των μερών, η δε, μεταβίβαση αυτού γίνεται στα πλαίσια της ήδη καταρτισμένης σύμβασης.

ζ) Το δάνειο είναι σύμβαση αυστηρά ετεροβαρής, καθόσον γεννά την υποχρέωση μόνο, για τον οφειλέτη και δη, για απόδοση άλλων πραγμάτων της ίδιας ποσότητας και ποιότητας (Α.Π. 569/1958, Εφ. Αθ. 161/1962, 419/1970). Τούτο ισχύει στην περίπτωση, που το δάνειο είναι άτοκο. Εάν, όμως, το δάνειο είναι έντοκο, τότε η σύμβαση του δανείου, είναι σύμβαση αμφοτεροβαρής, του τόκου επέχοντος θέση ανταλλάγματος (αντιπαροχής).

η) Το δάνειο, και ειδικότερα το χρηματικό δάνειο, είναι πάντοτε πιστωτική σύμβαση (Φορ. Πρ. Ροδ, 6/1966).

Γ. Προϋποθέσεις σύστασης δανείου. Για τη σύσταση του δανείου απαιτείται να συντρέχουν οι εξής προϋποθέσεις:

α) Συμφωνία δανειστή και οφειλέτη, σχετικά με την αιτία, για την οποία μεταβιβάζεται η κυριότητα των αντικαταστατών πραγμάτων. Δηλαδή, η μεταβίβαση της κυριότητας να γίνεται επί σκοπώ δανείου και τούτο, γιατί η σύμβαση του δανείου είναι αιτιώδης....

β) Παράδοση του πράγματος από τον δανειστή στον οφειλέτη. Δηλαδή, παράδοση και μεταβίβαση της κυριότητας των πραγμάτων στον οφειλέτη (Α.Π. 1079/1973) και τούτο, γιατί η σύμβαση του δανείου κατατάσσεται στις λεγόμενες «παραδοτικές» (re) συμβάσεις. Από την παράδοση του πράγματος στον οφειλέτη καταρτίζεται το δάνειο και από τότε γεννάται η υποχρέωση του οφειλέτη, για απόδοση άλλων πραγμάτων της ίδιας ποσότητας και ποιότητας. Από και δια της παραδόσως του δανείσματος στον οφειλέτη το δάνειο λέγεται παραδοτικό δάνειο είτε καταρτιζόμενο δάνειο....

γ) Απόδοση του πράγματος από τον οφειλέτη στον δανειστή. Δηλαδή, απόδοση από τον οφειλέτη στον δανειστή άλλων πραγμάτων της ίδιας ποσότητας και ποιότητας (Α.Π. 569/1978, Εφ. Αθ. 161/1962, 419/1970). Σημειώνεται, ότι δεν αλλοιώνει τη σύμβαση του δανείου η πρόσθετη συμφωνία (παρεπόμενη συμφωνία) των συμβαλλομένων, όπως τα δανεισθέντα αποδοθούν σε πράγματα άλλης ποιότητας, με την προϋπόθεση, ότι κατά τη βούληση των μερών, επιφυλάχθηκε υπέρ του οφειλέτη η διαζευκτική αυτή ευχέρεια...

Εφόσον πληρούνται οι ανωτέρω προϋποθέσεις, υπάρχει δάνειο κατά την έννοια του άρθρου 806 του Αστικού Κώδικα, έστω και αν η σύμβαση δεν χαρακτηρίστηκε ως δάνειο από τα συμβαλλόμενα μέρη (Α.Π. 137/1968, Εφ. Αθ. 2447/1962) ... (Παναγιώτη Θ. Ρέππα τ. Διευθυντή Υπουργείου Οικονομικών – Φορολογία Χαρτοσήμου – ερμηνεία των διατάξεων του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου – τέταρτη έκδοση – εκδόσεις Αντ. Ν, Σάκκουλα Αθήνα – Κομοτηνή 2007 σελ. 178-180).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 806 του ΑΚ: «Με τη σύμβαση του δανείου ο ένας από τους συμβαλλόμενους μεταβιβάζει στον άλλο κατά κυριότητα χρήματα ή άλλα αντικαταστά πράγματα, και αυτός έχει υποχρέωση να αποδώσει άλλα πράγματα της ίδιας ποσότητας και ποιότητας.»

Απαραίτητα στοιχεία της σύμβασης δανείου είναι, κατά το άρθρο 806 του Α.Κ., η δόση ορισμένου ποσού χρημάτων, με τη συμφωνία απόδοσής του. Συνεπώς, όταν δεν υφίσταται έγγραφη συμφωνία δανείου, απαιτείται να έχει γίνει εγγραφή στα βιβλία της επιχειρήσεως, από την οποία να προκύπτουν όλα τα πραγματικά στοιχεία που συνιστούν κατά νόμο την έννοια της συμβάσεως δανείου, χωρίς να επιτρέπεται πάντως να συναχθεί η συνομολόγηση τέτοιας συμβάσεως από εγγραφές που αναφέρονται σε άλλες έννομες σχέσεις και δεν συνιστούν δανειακή σύμβαση η απλή χρέωση λογαριασμών της εταιρείας με γενικούς τίτλους όπως «Διάφοροι» ή «Χρηματοδότηση εισαγωγών» και «προμηθευτές - πιστωτές» κλπ, καθόσον δεν προκύπτουν τα στοιχεία που απαιτούνται, κατά το άρθρο 806 ΑΚ, για την ύπαρξη δανειακής σύμβασης.

Επειδή περαιτέρω, η Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης σύμφωνα με την αριθ./2019 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Τελών Χαρτοσήμου αναφορικά με την ανώνυμη εταιρεία «.....», έκρινε ότι επίμαχες συναλλαγές του προσφεύγοντος με την εν λόγω εταιρεία, όπως απεικονίζονται στον αριθ. λογαριασμό της, συνιστούν ταμειακή διευκόλυνση. Η ανώνυμη εταιρεία «.....», βάσει των διατάξεων του Κ.Φ.Δ. άρθρο 18§1, άρθρο 19§3, άρθρο 72§18 και της ΠΟΛ 1119/2018 υπέβαλε δηλώσεις τελών χαρτοσήμου επί ταμειακής διευκόλυνσης, ενώ ο έλεγχος διαπίστωσε ότι τα ποσά που δηλώθηκαν συμπίπτουν με τις διαπιστώσεις του και δεν εντόπισε διαφορές.

Επειδή, στην υπό κρίση έκθεση ελέγχου της φορολογικής αρχής, η οποία φέρει το σχετικό βάρος της απόδειξης, για τις ανωτέρω περιπτώσεις που κριθήκαν από τον έλεγχο ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις εφαρμογής των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 13 του ν.4172/2013, δεν προκύπτουν τα απαιτούμενα στοιχεία για την ύπαρξη δανειακής σύμβασης κατά το άρθρο 806 ΑΚ, ώστε οι εγγραφές αυτές να αποτελέσουν απόδειξη της κατάρτισης δανειακής σύμβασης προκειμένου τα ποσά που προβλέπονται από το ανωτέρω άρθρο να αποτελέσουν εισόδημα σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις. Περαιτέρω, δεν προκύπτει από τον έλεγχο εάν τα υπό κρίση ποσά έχουν επιστραφεί ή όχι.

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 28§2 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζονται τα ακόλουθα: *«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 εμπειριστατωμένα 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.»*.

Περαιτέρω, στις διατάξεις του άρθρου 64 του Κ.Φ.Δ. με τίτλο «Επαρκής αιτιολογία» ορίζονται τα ακόλουθα: *«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».

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».

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).

Επειδή, βάσει των αρχών της νομιμότητας, της χρηστής διοίκησης, της ασφάλειας δικαίου και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, οι οποίες μεταξύ άλλων διέπουν και νομιμοποιούν τη δράση της Δημόσιας Διοίκησης, και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 που ορίζει ότι η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών έχει την εξουσία να εξετάσει τόσο την νομιμότητα όσο και την ουσία της υπόθεσης με δυνατότητα να προβεί σε κάθε ενδεδειγμένη ενέργεια, προκειμένου να διαμορφώσει την τελική της κρίση.

Επειδή η Φορολογική Αρχή δεν παρείχε σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση της με αρ. 457/3.10.19 (459/3.10.2019) προσβαλλόμενης οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 και συνεπώς σύμφωνα με τα ανωτέρω η εν λόγω πράξη πρέπει να ακυρωθεί για τυπικούς λόγους.

Επειδή βάσει των διατάξεων του άρθρου 36§1 του ν. 4174/2013 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, και συνεπώς, η Φορολογική Αρχή δύναται να επανέλθει με έκδοση νέας πράξης για το υπό κρίση φορολογικό έτος 2015, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις περί παραγραφής.

Επειδή βάσει των διατάξεων του άρθρου 63§6 του ν. 4174/2013: «Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης προσδιορισμού φόρου. Σε κάθε περίπτωση η απόφαση πρέπει να περιέχει τουλάχιστον την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής αυτού. Η

φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης».

Ως προς την επιβολή της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29 του ν.3986/2011, σχετικά με την ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα φυσικά πρόσωπα:

«1. Επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα εισοδήματα άνω των δώδεκα χιλιάδων (12.000) ευρώ των φυσικών προσώπων, που προέκυψαν κατά τις διαχειριστικές χρήσεις 2010 έως και 2014 και δηλώνονται με τις δηλώσεις των αντίστοιχων οικονομικών ετών 2011-2015.

2. Για την επιβολή της εισφοράς, λαμβάνεται υπόψη το ετήσιο συνολικό καθαρό ατομικό εισόδημα, πραγματικό ή τεκμαρτό, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο του φυσικού προσώπου ή σχολάζουσας κληρονομιάς. Το τεκμαρτό εισόδημα λαμβάνεται υπόψη πριν από τις μειώσεις του άρθρου 19 του Κ.Φ.Ε.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 43Α του ν.4172/2013:

«1. Επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα εισοδήματα άνω των δώδεκα χιλιάδων (12.000) ευρώ των φυσικών προσώπων ή σχολάζουσας κληρονομιάς. Για την επιβολή της εισφοράς λαμβάνεται υπόψη το σύνολο του εισοδήματος, όπως αυτό προκύπτει από την άθροιση των εισοδημάτων από μισθωτή εργασία και συντάξεις, από επιχειρηματική δραστηριότητα, από κεφάλαιο, από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο, πραγματικό ή τεκμαρτό.

4. α) Η εισφορά προσδιορίζεται με βάση τους εκτελεστούς τίτλους είσπραξης που αναφέρονται στην παρ. 2 του άρθρου 45 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ), όπου στην περίπτωση διοικητικού προσδιορισμού φόρου, εμφανίζεται στην πράξη προσδιορισμού του φόρου, μαζί με το φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων κάθε φορολογικού έτους.

5. α) Για την καταβολή του ποσού της εισφοράς εφαρμόζονται οι διατάξεις της καταβολής φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων της παρ. 6 του άρθρου 67.».

Επειδή, με την αριθ. πρωτ. Ε.2009/11.01.2019 εγκύκλιο της Α.Α.Δ.Ε., σχετικά με την ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν.3986/2011 και του άρθρου 43 Α του ν.4172/2013, η οποία συνιστά φόρο ο οποίος εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής των ισχυουσών ΣΑΔΦ και τη συμμόρφωση με την ΣτΕ 2465/2018, αναφέρονται τα εξής: «.... Επιπλέον, κρίθηκε ότι ο χαρακτήρας της εν λόγω εισφοράς ως “τακτικού”/ συνήθους φόρου επί του εισοδήματος επιβεβαιώνεται από την ενσωμάτωσή της στον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (άρθρο 43Α), την επιβολή της για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 και την προβλεπόμενη στο νόμο επιβολή της για τα επόμενα (του 2017) φορολογικά έτη, χωρίς χρονικό όριο. ...»

Επειδή, η με αρ. 2465/2018 απόφαση του Β΄ τμήματος του ΣΤΕ που επικαλείται ο προσφεύγων, αναφέρεται στην περίπτωση φορολογικού κατοίκου εξωτερικού, συγκεκριμένα του Ηνωμένου Βασιλείου και αφορά ζητήματα εφαρμογής της σχετικής ΣΑΔΦ, και συγκεκριμένα, ότι «η εισφορά αλληλεγγύης είναι φόρος εισοδήματος και εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου Ι της

ΣΑΔΦ μεταξύ Ελλάδος και Ηνωμένου βασιλείου» και δεν γίνεται καμία αναφορά στην επιβολή ή όχι της εισφοράς αλληλεγγύης στα μερίσματα από πλοία. Εξάλλου η ως άνω ΣτΕ κρίνει την εισφορά αλληλεγγύης από το έτος 2015 και μετά λόγω παγίωσής της, ως εκ τούτου ο σχετικός προσβαλλόμενος ισχυρισμός του προσφεύγοντος τυγχάνει αβάσιμος.

Επειδή, κατά τα λοιπά οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 3.10.2019 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, του ελεγκτή του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 6.12.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ κατοίκου, και ειδικότερα: α) την τροποποίηση της με αριθ./3.10.2019 (...../3.10.2019) Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2014 της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., σύμφωνα με τα ανωτέρω και β) την ακύρωση της με αριθ./3.10.2019 (...../3.10.2019) Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορ. έτους 2014 της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., για λόγους τυπικής πλημμέλειας.

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

Οικονομικό έτος 2014 (διαχειριστική περίοδος 01.01.2013 – 31.12.2013) - ΕΙΣΟΔΗΜΑ

	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Φόρος Εισοδήματος	152.753,94 €	43.050,41 €
Πρόσθετος φόρος	153.319,13 €	43.209,69 €
Εισφορά αλληλεγγύης	19.315,79 €	5.678,50 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	325.388,86 €	91.938,60 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ

ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές Αντίγραφο

Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ ΤΙΜΟΛΕΩΝ

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.