



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α1 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604576

Fax : 213 1604567

Καλλιθέα, 30-09-2020

Αριθμός Απόφασης: 2119

Α Π Ο Φ Α Σ Η

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

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β722-03-2017) 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 (ΦΕΚ 1440/Τ. Β727-04-2017).

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), καθώς και της υπ' αριθμ. Α 1122/2020 Απόφασης 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 Δ.Ε.Δ.1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με αριθμό πρωτοκόλλου/29-01-2020 ενδικοφανή προσφυγή του του, με ΑΦΜ, κατοίκου, οδός αρ....., κατά των κάτωθι περιγραφόμενων σε πίνακα πράξεων:

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΠΡΟΣΒΑΛΛΟΜΕΝΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ							
A/A	Αριθμός πράξης	Ημ/νία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου ή προστίμου	Οικονομικό/ Φορολογικό	Συνολικό ποσό καταλογισμού	Ποσό που βεβαιώθηκε
1		27/12/2019		ΕΙΣΟΔΗΜΑ	2014	98.393,37 €	98.393,37 €
2		27/12/2019		ΕΙΣΟΔΗΜΑ	2014	136.775,55 €	136.775,55 €
3		27-12-2019		ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΚΦΑΣ	2013 (χρήση)	1.019,55 €	1.019,55 €
4		27-12-2019		ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΚΦΑΣ	2014 (χρήση)	250,00 €	250,00 €
						236.438,47	236.438,47

της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5 Τis ανωτέρω περιγραφόμενες πράξεις της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6.Τis απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμό πρωτ./29-01-2020 ενδικοφανούς προσφυγής του του, με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αρ...../2019 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (χρήση από 1/01/2013 έως 31/12/2013), της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 45.636,14 €, πλέον 58,63 € τέλη χαρτοσήμου και 11,73 € εισφορά υπέρ ΟΓΑ από τέλη χαρτοσήμου, πλέον 46.804,42 € πρόσθετοι φόροι άρθρου 58 και τόκοι άρθρου 53 του ΚΦΔ , πλέον 30,82 € πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου και 6,16 € εισφορά υπέρ ΟΓΑ, πλέον 5.845,48 εισφορά αλληλεγγύης, ήτοι **συνολικό ποσό 98.393,37 €.**

Με την υπ' αρ...../2019 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 84.862,23 €, πλέον 42.431,12 € πρόστιμο τελών χαρτοσήμου του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ., πλέον 9.482,00 € διαφορά ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, ήτοι **συνολικό ποσό 136.775,55 €.**

Με την υπ' αρ...../2019 Οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012) διαχειριστικής περιόδου από 01/01/2013-31/12/2013, της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο του άρθρου 7 § 3 περ. στ' του Ν.4337/2015, **συνολικού ποσού 1.019,55 €,** διότι δεν εξέδωσε ένα τουλάχιστον φορολογικό στοιχείο, καθαρής

αξίας 4.078,23 €, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 6 § 1 και 1 § 1 του Ν.4093/2012 Υποπαράγραφος Ε1 (ΚΦΑΣ).

Με την υπ' αρ...../2019 Οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012) διαχειριστικής περιόδου από 01/01/2014-31/12/2014, της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο του άρθρου 7 § 3 περ. στ' του Ν.4337/2015, συνολικού ποσού **250,00 €**, διότι δεν εξέδωσε ένα τουλάχιστον φορολογικό στοιχείο, καθαρής αξίας 1.240,30 €, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 6 § 1 και 1 § 1 του Ν.4093/2012 Υποπαράγραφος Ε1 (ΚΦΑΣ).

Οι ως άνω διαφορές φόρου, εισφοράς αλληλεγγύης και προστίμων προέκυψαν κατόπιν διενεργηθέντος ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και στοιχείων Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012) στις χρήσεις 2013 και 2014, δυνάμει της με αριθμό/2019 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Ως προς την φορολογία εισοδήματος

Στον προσφεύγοντα καταλογίστηκε για το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) προσαύξηση περιουσίας του άρθρου 48 § 3 του Ν.2238/1994 συνολικού ποσού 144.250€ και για το φορολογικό έτος 2014 προσαύξηση περιουσίας του άρθρου 21 § 4 του Ν.4172/2013, συνολικού ποσού 177.055,00 €, αφού σύμφωνα με το πόρισμα του υπό κρίση ελέγχου διαπιστώθηκε ότι για τις κάτωθι πρωτογενείς καταθέσεις/πιστώσεις που εντοπίστηκαν στους τραπεζικούς λογαριασμούς που τηρούνται στο όνομα του προσφεύγοντος (είτε ως δικαιούχος, είτε ως συνδικαιούχος) δεν αιτιολογήθηκε η πηγή και αιτία τους.

A/A	Π.Ι.	Αριθμός Λογ/σμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή κωδικού συναλλαγής τραπεζής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό συναλλαγής σε ευρώ
2			15/01/2013	Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό	.....	100.000,00
11			11/3/2013	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ.	.....	25.000,00
12			12/03/2013	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ.	.....	10.050,00
25			01/8/2013	Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό	.....	6.000,00

33	.....	.....	30/10/2013	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ		3.200,00
						144.250,00
64	.....	.....	28/03/2014	Άμεση μεταφορά μεταξύ λογαριασμού	.....	14.055,00
67	.....	.....	14/04/2014	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ		123.000,00
79	.....	.....	24/06/2014	Άμεση μεταφορά μεταξύ λογαριασμού	.....	40.000,00
						177.055,00

Περαιτέρω το ποσό της κάτωθι πίστωσης διαπιστώθηκε ότι αποτελεί παροχή σε είδος της παρ.

A/A	A/A ΠΙΝΑΚΑ ΑΙΤΗΜΑΤΟΣ	ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΚΩΔΙΚΟΥ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ ΤΡΑΠΕΖΗΣ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΟΣΟ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ ΣΕ ΕΥΡΩ
1.	1	97	.....	26/09/2014 00:00	Αγορά - εξόφληση ιδιωτικής επι.....		60.000,00

Ως προς την ορθή τήρηση βιβλίων και στοιχείων ο έλεγχος διαπίστωσε τα εξής

«Έχοντας υπόψη τα όσα παρατέθηκαν ανωτέρω και ιδιαίτερα τις οριστικές διαπιστώσεις του ελέγχου της Ενότητας **Σφάλμα! Το αρχείο προέλευσης της αναφοράς δεν βρέθηκε.** καθώς και ότι κάθε μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικού στοιχείου αποτελεί παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 6§1 και 1§1 του ν.4093/12 Υποπαράγραφος Ε1 (ΚΦΑΣ) και ότι:

- (i). **Αναφορικά με τη χρήση 2013** και σύμφωνα με το άρθρο 7§3 περ. στ' του ν. 4337/2015 για παραβάσεις του ΚΦΑΣ που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλων παραβάσεων

που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση και δεδομένου ότι ο ελεγχόμενος εμφάνισε κατά την ελεγχόμενη χρήση 2013 ακαθάριστα έσοδα ύψους 74,30 € ο έλεγχος ωστόσο σύμφωνα με τα αναφερθέντα στην Ενότητα **Σφάλμα! Το αρχείο προέλευσης της αναφοράς δεν βρέθηκε.**, τα προσδιόρισε σε ύψος 4.152,53 € προκύπτει ότι ο ελεγχόμενος απέκρυψε μία τουλάχιστον συναλλαγή με αποκρυβείσα ύλη ύψους $4.152,53 - 74,30 = 4.078,23$ €, ήτοι μεγαλύτερη των 1.200 € και επομένως συντρέχουν οι προϋποθέσεις εφαρμογής των ως άνω διατάξεων,

- (ii). **Αναφορικά με τη χρήση 2014** για κάθε μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση φορολογικού στοιχείου επιβάλλεται αυτοτελές πρόστιμο 250 ευρώ σύμφωνα με το συνδυασμό των διατάξεων του άρθρου 54 περ. θ' όπως ίσχυε & 54§2γ του ν. 4174/2013, με ανώτατο όριο το ποσό ύψους τριάντα χιλιάδων (30.000,00) ευρώ ανά φορολογικό έλεγχο. Συνεπώς και δεδομένου ότι ο ελεγχόμενος εμφάνισε κατά την ελεγχόμενη χρήση ακαθάριστα έσοδα ύψους 239,70€, ο έλεγχος ωστόσο σύμφωνα με τα αναφερθέντα στην Ενότητα **Σφάλμα! Το αρχείο προέλευσης της αναφοράς δεν βρέθηκε.**, τα προσδιόρισε σε ύψος 1.480,00€, προκύπτει ότι απεκρύβη μία τουλάχιστον συναλλαγή με αποκρυβείσα ύλη ύψους $1.480,00 - 239,70 = 1.240,30$ € και επομένως συντρέχουν οι προϋποθέσεις εφαρμογής των ως άνω διατάξεων, αφενός για την χρήση 2013 προκύπτουν τα κάτωθι:

Πίνακας 1. ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ ΚΦΑΣ ΣΤΗΝ ΧΡΗΣΗ 2013

ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ Κ.Φ.Α.Σ.				
Από	Έως	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΠΛΗΘΟΣ	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΕΠΙΒΑΛΛΕΤΑΙ ΠΟΥ
01/1/2013	31/12/2013	Δεν εξέδωσε ένα τουλάχιστον φορολογικό στοιχείο, καθαρής αξίας 4.078,23 € κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 6§1 και 1§1 του Ν.4093/12 Υποπαράγραφος Ε1 (ΚΦΑΣ).	>1	$4.078,23 * 25\% = 1.019,56$ €

και αφετέρου για τη χρήση 2014 προκύπτουν τα κατωτέρω:

Πίνακας 2. ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ ΚΦΑΣ ΣΤΗΝ ΧΡΗΣΗ 2014

ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ Κ.Φ.Α.Σ.				
Από	Έως	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΠΛΗΘΟΣ	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΕΠΙΒΑΛΛΕΤΑΙ ΠΟΥ
01/01/2014	31/12/2014	Δεν εξέδωσε ένα τουλάχιστον φορολογικό στοιχείο, καθαρής αξίας 1.240,30 € κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 6§1 και 1§1 του Ν.4093/12 Υποπαράγραφος Ε1 (ΚΦΑΣ).	>1	250,00 €

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των ανωτέρω

πράξεων ισχυριζόμενος τα εξής:

1) Μη τήρηση του προβλεπόμενου υποδείγματος της μορφής της Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου σύμφωνα με την ΔΕΛ Α 1053230 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 812/01/04/2014) και μη συμπερίληψη των εκ του άρθρου 37 Ν.4174/2013 προβλεπόμενων πληροφοριών επί των Πράξεων Προσδιορισμού Φόρου αναφορικά με τις υπ. αριθμ. &/2019 Οριστικές Πράξεις Επιβολής Προστίμου Κ.Φ.Α.Σ. και ιδιαίτερα μη αναγραφή της Εντολής Ελέγχου βάσει της οποίας διεξήχθη ο έλεγχος.

2) Ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων καθώς η αιτιολογία αυτών είναι ανεπαρκής, πλημμελώς αιτιολογημένη, αυθαίρετη και εσφαλμένη. Ειδικότερα, η φορολογική αρχή δεν αιτιολογεί, ως όφειλε, τους λόγους για τους οποίους δεν απεδέχθη ότι η κατάθεση των επιδίκων ποσών δεν ήταν από γνωστή αιτία και προέλευση. Αντιθέτως, όλως αυθαίρετως απορρίπτει τους ισχυρισμούς του πρώτου εξ ημών χωρίς καμία απολύτως ειδικότερη αιτιολογία, καταλήγοντας, τοιούτω τρόπω, στην αυθαίρετη και όλως αόριστη κρίση της ότι τα ποσά αυτά, ως αγνώστου πηγής και προελεύσεως, αποτελούν προϊόν προσαυξήσεως περιουσίας.

3) Σύγχυση ως προς τις εφαρμοστέες διατάξεις καθώς δεν προκύπτουν με βεβαιότητα οι διατάξεις επί τη βάσει των οποίων διενεργήθη ο έλεγχος και εξεδόθησαν οι καταλογιστικές Πράξεις καθώς ο έλεγχος φέρεται να διενεργήθηκε βάσει και των προϊσχυσασών διατάξεων του ν. 2238/1994 (παλαιός Κ.φ.Ε) και των ισχυουσών διαδικαστικών διατάξεων ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.). Περαιτέρω αναφέρει ότι δεν προσδιορίστηκαν συγκεκριμένα οι αποδιδόμενες παραβάσεις καθότι επί του σώματος των Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου αναγράφεται αορίστως και αντιφατικώς και η φράση «....ο υπόχρεος υπέβαλε ή/και δεν υπέβαλε δηλώσεις...».

4) Μη εφαρμογή των άρθρων 48§3 του ν. 2238/1994 ή του 21§4 του ν. 4172/2013 κατά περίπτωση εφόσον αυτή δεν συνδέεται με αφανές εισόδημα

5) Οι διαπιστώσεις της φορολογικής αρχής είναι εσφαλμένες, αφού όπως κατωτέρω αναλυτικώς εκθέτω, οι ελεγχθείσες τραπεζικές συναλλαγές προέρχονται από γνωστή πηγή και αιτία

1. Εγγραφές με α/α 2/15-01-2013 και 25/01-08-2013:

Η πίστωση με α/α 2 ποσού 100.000€ από επιταγή, προέρχεται από την κατάθεση της υπ' αριθμ. επιταγής εκδόσεως της εταιρείας σε διαταγή της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», εταιρείας της οποίας είμαι εταίρος και διαχειριστής. Ως διαχειριστής της εταιρείας, μου αποδίδονταν διάφορα ποσά στα πλαίσια των καθημερινών συναλλαγών που έπρεπε να γίνουν για λογαριασμό της εταιρείας. Δυνάμει δε του από 14-01-2013 ιδιωτικού συμφωνητικού εμπορικής συνεργασίας μεταξύ των ως άνω εταιρειών (**Σχετ.1**), νομίμως θεωρημένου στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. με αρ...../2013, συμφωνήθηκε η προμηθεύτρια εταιρεία να προμηθεύει την εταιρεία με τα προϊόντα της και σε περίπτωση που ο πελάτης (η δεύτερη των συμβαλλομένων εταιρεία) αγοράσει προϊόντα ύψους 250.000€ να του

χορηγηθεί έκπτωση ποσού 100.000€. Επειδή, οι ως άνω αγορές ανέρχονταν σε όλη τη διάρκεια της συνεργασίας των ως άνω εταιριών σε ποσό μεγαλύτερο των 250.000€, η ως άνω εταιρεία χορήγησε την έκπτωση προκαταβολικά δια της ως άνω επιταγής, η οποία κατατέθηκε ως προελέχθη σε τραπεζικό λογαριασμό του πρώτου εξ' ημών, για τους λόγους που προεκτέθηκαν. Το ίδιο και η κατάθεση ποσού 6.000€ την 01-08-2013.

2. **Εγγραφές α/α 11, 12, 33/2013 και 67/2014:** Οι πιστώσεις αυτές προέρχονται από μεταφορές από λογαριασμό της εταιρείας- στα πλαίσια του λογαριασμού 35-05-00-0000 λογ. και από κατάθεση/μεταφορά από την εταιρεία, εταιρείας της οποίας είμαι εταίρος και η οποία μου όφειλε το ως άνω ποσό την 31.12.2012

3. **Εγγραφή α/α 79/24-06-2014:**

Το ποσό της πίστωσης αυτής αφορά δάνειο που μου χορήγησε η κα την 24.06.2014, όπως βεβαιώνει και η ίδια με την συνημμένη υπεύθυνη δήλωσή της, το οποίο στη συνέχεια της το επέστρεψα μετά από λίγες ημέρες, μετρητοίς (**ΣΧΕΤ.3**)

4. **Εγγραφή α/α 97:** Η πίστωση αυτή προέρχεται από κατάθεση της υπ αριθ. επιταγής εκδόσεως της εταιρείας σε διαταγή της , εταιρείας της οποίας είμαι εταίρος και η οποία μου όφειλε το ως άνω ποσό την 31.12.2013.

Επομένως, για όλες τις παραπάνω πιστώσεις προκύπτει η πηγή προέλευσης, αφού προέρχονται από εταιρείες συμφερόντων μου, όπως ήδη αποδεχθήκατε, με τις οποίες δεν είχα εμπορικές συναλλαγές, ούτε αποδείχθηκε κάτι τέτοιο, ούτε πρόκειται για απόδοση κερδών, αφού δεν υφίστανται τέτοια ποσά, παρά μόνο υφίστανται ποσά προς απόδοση αφού είτε ήμουν διαχειριστής, είτε λειτουργούσα ως εκπρόσωπος αυτών και διενεργούσα όλες τις καθημερινές συναλλαγές για λογαριασμό τους.

6) Μη ορθή εφαρμογή της αρχής της ηπιότερης κύρωσης αναφορικά με τις υπ. αριθμ./2019 και/2019 Πράξεις Επιβολής Προστίμου διότι οι εφαρμοστέες εν προκειμένω διατάξεις του άρθρου 54§1 περ. θ', καταργήθηκαν με το άρθρο 3§3 περ. β του ν. 4337/2015.

7) Μη ορθός υπολογισμός των πρόσθετων φόρων για την διαχειριστική περίοδο από 1/01/2013 - 31/12/2013.

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 48 § 3 εδαφίου β' του ν. 2238/94**, όπως αυτή προστέθηκε με τη διάταξη του **άρθρου 15 § 3 του ν. 3888/2010**, ορίζεται ότι «*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, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 21 § 4 του Ν. 4172/2013**, ορίζεται ότι: «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 του **άρθρου 39 του Ν. 4172/2013**, ορίζεται ότι: «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, σύμφωνα με την **ΠΟΛ.1095/29-01-2011**, με θέμα «Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010», μεταξύ άλλων αναφέρεται:

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

Επειδή στη **ΠΟΛ. 1175/16.11.2017**, με την οποία παρασχέθηκαν διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας, αναφέρονται τα εξής:

«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....

5.4 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.».

Επειδή, στο με αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφο της Διεύθυνσης ελέγχων μεταξύ άλλων αναφέρεται:

«Β' Προσαύξηση περιουσίας

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. **4 του άρθρ. 21 του ΚΦΕ**, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

2. Επιπλέον, με τις διατάξεις του άρθρου **39 του ΚΦΔ** ορίζεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, η προσαύξηση αυτή δεν καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

3. Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, όπως οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, τραπεζικές καταθέσεις και πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια, ομόλογα, αμοιβαία κεφάλαια κλπ.), η οποία δεν δικαιολογείται από τα εισοδήματα που δηλώνει ο φορολογούμενος. Η μεταβολή της σύνθεσης ή της διατήρησης της περιουσίας δεν σημαίνει απαραίτητα και την προσαύξησης της.

5. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 4 του άρθρου 29 του ΚΦΕ, δηλαδή με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%), απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται και οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 32 του ΚΦΕ

8. Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα.

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

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

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

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

Επειδή με την υπ' αριθμ. 884/2016 απόφαση του Β' Τμήματος του ΣτΕ κρίθηκε ότι:«

(σκέψη 7): «... ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των μεγάλων ποσών που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του. Κατ' ακολουθίαν, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρ. 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρ. 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013, δεδομένου, άλλωστε, ότι πρόκειται για μη ευαίσθητο ή, γενικότερα, μη χρήζον αυξημένης προστασίας προσωπικό δεδομένο, για την πρόσβαση στο οποίο, στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου και της αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής, το κράτος διαθέτει ευρύ περιθώριο εκτίμησης (πρβλ. ΕΔΔΑ 22.12.2015, .. κατά Ελβετίας, 28601/11, σκέψεις 92-93). Επομένως, οφείλει, κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα (μη απορριφθέντα από τη φορολογική αρχή) στοιχεία των δηλώσεών του φορολογίας εισοδήματος. Και ναι μεν μπορεί, κατ' εξαίρεση, να αντιταχθεί, εν όλω ή εν μέρει, στην εκπλήρωση της ανωτέρω υποχρέωσής του, επικαλούμενος κάποιο υπέρτερο δικαίωμά του, όπως, ιδίως, το δικαίωμα μη αυτοενοχοποίησής του (πρβλ. ΕΔΔΑ 3.5.2001, 31827/96, ... κατά Ελβετίας, σκέψεις 65-71, ΕΔΔΑ 5.4.2012, 11663/04, ... κατά Ελβετίας, σκέψεις 53-58 - πρβλ. επίσης ΔΕΚ 18.10.1989, 374/87, .. ECLI:EU:C:1989:387, σκέψεις 35-41, στο πεδίο του δικαίου του ανταγωνισμού), αλλά, πάντως, η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς που προβάλλει προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών στους τραπεζικούς λογαριασμούς του λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή (και περαιτέρω, σε περίπτωση άσκησης ένδικης προσφυγής, από το διοικητικό δικαστήριο) των αποδείξεων σε βάρος του και επιτρέπεται να οδηγήσει στη συναγωγή συμπερασμάτων προς θεμελίωση της ύπαρξης παράβασης ανακρίβειας της δήλωσής του και αντίστοιχης φοροδιαφυγής (πρβλ. ΕΔΔΑ 8.2.1996, 18731/91, .. κατά Ηνωμένου Βασιλείου, σκέψη 47 και ΕΔΔΑ 20.3.2001, 33501/96, κατά Αυστρίας, σκέψεις 15-17)» (σκέψη 8): «... 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, 2442/2013, 886/2005 κ.ά.).

Ως προς την υπ' αρ...../2019 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 , της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Ως προς την πίστωση με α/α 79,

ΚΙΝΗΣΗ Η ΟΠΟΙΑ ΑΠΟΤΕΛΕΙ ΠΑΡΟΧΗ ΣΕ ΕΙΔΟΣ ΑΠΟ ΝΟΜΙΚΟ ΠΡΟΣΩΠΟ ΣΕ ΕΤΑΙΡΟ.

Α/Α	Α/Α ΠΙΝΑΚΑ ΑΙΤΗΜΑΤΟΣ	ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΙΔΥΜΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΚΩΔΙΚΟΥ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ ΤΡΑΠΕΖΗΣ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΟΣΟ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ ΣΕ ΕΥΡΩ
2.	1	97	.....	26/09/2014 00:00	Αγορά - εξόφληση ιδιωτικής επι.....	.....	60.000,00

Επειδή, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, για την ανωτέρω πίστωση ο έλεγχος έκρινε ότι «**ΘΕΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ:** Σύμφωνα με την προσκομιζόμενη καρτέλα, η ελεγχόμενη πίστωση αποτυπώνεται στη χρέωση του λογαριασμού «53.98.00.0003» στις 26/09/2014 με αιτιολογία «Απόδοση επιταγής αρ. Από τα παρατεθέντα στη σελίδα **Σφάλμα! Δεν έχει οριστεί σελιδοδείκτης.** και από το αρχικώς προσκομιζόμενο ισοζύγιο λογιστικής περιόδου 01/01/2014 – 31/12/2014 της εταιρείας «.....», προέκυψε ότι ο λογαριασμός «53.98.00» – ΠΙΣΤΩΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ φέρει πιστωτικό υπόλοιπο στις 31.12.2013 ύψους 271.180,82€, χρεωστικό προοδευτικό σύνολο περιόδου 66.900,70 € και πιστωτικό προοδευτικό σύνολο περιόδου 29.748,14 € και εν τέλει χρεωστικό προοδευτικό σύνολο 66.900,70 € και πιστωτικό προοδευτικό σύνολο 300.928,96 €. Επιπλέον, σύμφωνα με το ισοζύγιο λογιστικής περιόδου 01/12/2014 – 31/12/2014 που προσκομίστηκε με το υπ. αριθμ./2019 υπόμνημα, ο τριτοβάθμιος λογαριασμός «53.98.00» φέρει χρεωστικό υπόλοιπο 152.870,16 € και πιστωτικό υπόλοιπο 300.928,96 € ενώ ο τεταρτοβάθμιος λογαριασμός λογιστικής «53.98.00.00003» - φέρει χρεωστικό υπόλοιπο 152.870,16 € και πιστωτικό 290.390,18 € καθώς 10.538,78 € του τριτοβάθμιου λογαριασμού αφορούν πίστωση, ήτοι οφειλή προς την εταιρεία «.....» που παρακολουθείται ως πιστώτρια στο λογαριασμό λογιστικής «53.98.00.0010». Από τα παρατεθέντα ανωτέρω προκύπτει ότι κατά το χρονικό διάστημα από 01/09/2014 – 30/11/2014 ο λογαριασμός λογιστικής «53.98.00.00003» χρεώθηκε με συνολικό ποσό ύψους (152.870,16 – 66.900,70) = 85.969,46 € και δεν πιστώθηκε με κάποιο ποσό. Επιπλέον, προκύπτει ότι εφόσον στο διάστημα από 01/01/2014 – 31/08/2014 ο τριτοβάθμιος λογαριασμός «53.98.00» φέρει προοδευτικό σύνολο πίστωσης 29.748,14 € και 10.538,78 € αφορούν πίστωση του τεταρτοβάθμιου «53.98.00.0010» τότε το υπόλοιπο (29.748,14 – 10.538,78) = 19.209,36 € αφορά πίστωση του τεταρτοβάθμιου λογαριασμού

λογιστικής «53.98.00.00003». Η εν λόγω εγγραφή φαίνεται στην προσκομιζόμενη καρτέλα ότι έλαβε χώρα στις 14/05/2014 και φέρει αιτιολογία «Πληρωμή σε κ.» οπότε και θα έπρεπε ο εν λόγω λογαριασμός να χρεωθεί και όχι να πιστωθεί. Κατόπιν τούτου, η προσκομιζόμενη καρτέλα για τη χρήση 2014 δεν αναγνωρίζεται από τον έλεγχο. Επιπλέον, εφόσον ο ελεγχόμενος είχε τη δυνατότητα να προσκομίσει το ισοζύγιο λογιστικής περιόδου Ιανουαρίου – Αυγούστου 2014 και Δεκεμβρίου 2014, προφανώς είχε και τη δυνατότητα αφενός να προσκομίσει και το ισοζύγιο του Σεπτεμβρίου του 2014 όπου θα έπρεπε να απεικονίζεται η ελεγχόμενη πίστωση καθώς και τα μηνιαία ισοζύγια της ίδιας χρήσης από όπου θα προέκυπταν με βεβαιότητα και οι ως άνω επικαλούμενες εγγραφές, τα οποία ωστόσο δεν προσκομίστηκαν. Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος **απορρίπτει τους ισχυρισμούς του ελεγχόμενου** ότι η είσπραξη της ελεγχόμενης επιταγής αποτυπώθηκε στα τηρούμενα βιβλία της εταιρείας «.....» σύμφωνα με την προσκομιζόμενη καρτέλα ή έναντι οφειλής. Ωστόσο επειδή στη σύμβαση εμπορικής συνεργασίας των δύο εταιρειών που φέρει ημερομηνία 22/09/2014 και ειδικότερα στον όρο 6(α) αναφέρεται ότι «με την υπογραφή της παρούσας σύμβασης και ως εγγυοδοσία.....(..)...ο προμηθευτής καταβάλει στον πελάτη το ποσό των εκατόν είκοσι χιλιάδων ευρώ (120.000 €). Το ποσό αυτό της εγγυοδοσίας κατεβλήθη δυνάμει των υπ. αριθμ. & επιταγών της, εκδόσεως του προμηθευτή προς τον πελάτη. Το ποσό της εγγυοδοσίας θα μειώνεται ανάλογα με την καταβολή εκπτώσεων προς τον πελάτη.....(..)..Για τον ανωτέρω συμψηφισμό ..(..)..λαμβάνεται υπόψη μόνο η καθαρή αξία των κατά τον όρο 4β εκδιδόμενων πιστωτικών τιμολογίων (έκπτωσης) και όχι ο επ' αυτών ΦΠΑ. Προς καλύτερη κατανόηση του ανωτέρω όρου παραθέτουμε και απόσπασμα του όρου 4β, το οποίο και αναφέρει ότι «Σε περίπτωση που ο πελάτης δεσμευθεί να επιτύχει τον ανωτέρω στόχο (ήτοι σύμφωνα με τον όρο 4α, 300.000 € καθαρών αγορών αναδρομικά από 05/08/2014, ο προμηθευτής αναλαμβάνει την υποχρέωση να χορηγήσει προς τον πελάτη έκπτωση, η οποία θα ανέλθει σε συνολικό ποσό εκατόν είκοσι χιλιάδων ευρώ (120.000 €), κατανεμημένη για όλη τη διάρκεια ισχύος της παρούσης. Το ανωτέρω ποσό αντιστοιχεί σε ποσοστό 40,00% επί του ποσού των 300.000,00 €.» ο έλεγχος προέβη σε επισκόπηση της συγκεντρωτικής κατάστασης εξόδων που υπέβαλε η εταιρεία «.....» για τη χρήση 2014 οπότε και έλαβε χώρα η έναρξη της εν λόγω εμπορικής συνεργασίας από την οποία προέκυψαν ότι από τον 8ο μήνα του 2014 έως και τις 31/12/2014 η ως άνω εταιρεία έλαβε από την «.....» με Α.Φ.Μ.: τριάντα δύο (32) χρεωστικά τιμολόγια ύψους 42.521,91 € και δύο (2) πιστωτικά τιμολόγια ύψους 17.834,88 €, το πρώτο εκ των οποίων καθαρής αξίας 780,00 € έχει εκδοθεί τον 8ο του 2014 ενώ το δεύτερο τον 12ο του 2014, καθαρής αξίας 17.054,88 €. Συνεπώς αν θεωρήσουμε ως τιμολόγιο έκπτωσης το τελευταίο πιστωτικό, η προκύπτουσα αναλογία ανέρχεται σε $17.054,88 / (42.521,91 - 780,00) = 0,401 \approx 40,00\%$. Επομένως, είναι δυνατό να υποτεθεί πως η παρεχόμενη έκπτωση ενετάχθη στη ροή της λογιστικής διαδικασίας της εταιρείας και πως ο ελεγχόμενος όφειλε παρά τη διακράτηση της εκδοθείσας επιταγής να την αποδώσει εν τέλει σε

αυτή, χωρίς ωστόσο και να προκύπτουν και οι λόγοι που προέβαλε, όπως η καταβολή της στον ίδιο έναντι οφειλής. Επειδή σύμφωνα με την περ.5.4 της ΠΟΛ. 1175/2017 «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 **δύνатаι 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.» και επειδή σύμφωνα με τα ανωτέρω, ο έλεγχος έκανε δεκτό ότι η ελεγχόμενη κίνηση είναι δυνατό να αφορά συναλλαγές της εταιρείας αλλά ωστόσο καθώς ουδέποτε προσκομίστηκαν οι αντίστοιχες εγγραφές ώστε να προκύψει ή όχι ενδεχόμενη ταμειακή διευκόλυνση αλλά ούτε και η τυχόν εμπρόθεσμη καταβολή των αναλογούντων τελών χαρτοσήμου, εφαρμογή στην περίπτωση αυτή έχουν οι διατάξεις του δεύτερου εδαφίου του άρθρου 13§3 του ν. 4172/2013 ως ίσχυε κατά την ελεγχόμενη περίοδο και συνεπώς η ελεγχόμενη πίστωση θεωρείται ως παροχή σε είδος προς εταίρο χωρίς να υφίσταται έγγραφη συμφωνία δανείου και συνεπώς **το σύνολο του αρχικού κεφαλαίου** σύμφωνα με το άρθρο 12§1 του ίδιου νόμου **συμπεριλαμβάνεται στο εισόδημα από μισθωτή εργασία**. Πέραν των ανωτέρω, ο έλεγχος συντάσσει και αποστέλλει το υπ. αριθμ./2019 Πληροφοριακό Δελτίο στην Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, στη χωρική αρμοδιότητα της οποίας ανήκει η εταιρεία «.....» με Α.Φ.Μ.: προκειμένου να ελεγχθεί αφενός η ορθή τήρηση του Ε.Γ.Λ.Σ. και η επαλήθευση του προσκομιζόμενου αναλυτικού καθολικού (καρτέλας) του λογαριασμού «35.05.00.0000» και αφετέρου να εξετασθεί ενδεχομένως και ως προς λογαριασμό «35.05.00.0000» – Λ/ΣΜΟΣ ΠΡΟΣ ΑΠΟΔΟΣΗ είτε η υποχρέωση απόδοσης τελών χαρτοσήμου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15§1α ή του άρθρου 15§5γ' του Κ.Ν.Τ.Χ. είτε η εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 13§3 του ν. 4172/2013 ως ίσχυε κατά την χρήση 2014.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1175/2017: «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.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 3 του άρθρου 13 του Ν.4172/2013**, ως ίσχυαν την κρινόμενη περίοδο ορίζεται ότι: «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, σύμφωνα με την σχετική **ΠΟΛ 1219/6.10.2014** με θέμα : «Φορολογική μεταχείριση παροχών σε είδος του ν.4172/2013» ορίζεται ότι: «...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 1034/2014 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...».

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 συνολολόγηση 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, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η πίστωση αυτή προέρχεται από κατάθεση της υπ αριθ. επιταγής εκδόσεως της εταιρείας σε διαταγή της εταιρείας της οποίας είναι εταίρος και η οποία του όφειλε το ως άνω ποσό την 31.12.2013. Περαιτέρω ισχυρίζεται ότι για όλες τις πιστώσεις προκύπτει η πηγή προέλευσης, αφού προέρχονται από εταιρείες συμφερόντων του, όπως ήδη αποδέχθηκε ο έλεγχος, με τις οποίες δεν είχε εμπορικές συναλλαγές, ούτε αποδείχθηκε κάτι τέτοιο, ούτε πρόκειται για απόδοση κερδών, αφού δεν υφίστανται τέτοια ποσά, παρά μόνο υφίστανται ποσά προς απόδοση αφού είτε ήταν διαχειριστής, είτε λειτουργούσε ως εκπρόσωπος αυτών και διενεργούσε όλες τις καθημερινές συναλλαγές για λογαριασμό τους. Επίσης ο προσφεύγων προβάλλει τον ισχυρισμό περί ακύρωσης των προσβαλλόμενων πράξεων καθώς η αιτιολογία αυτών είναι ανεπαρκής, πλημμελώς αιτιολογημένη, αυθαίρετη και εσφαλμένη

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθ. 64 του Ν. 4174/2013**, ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.*».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 28 του Ν.4174/2013**, ορίζεται ότι : «*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. 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 ουσιώδους σημασίας είναι η αιτιολογία της ατομικής διοικητικής πράξης. Θα πρέπει δηλαδή να εκτίθενται τα νομικά και πραγματικά περιστατικά επί των οποίων στηρίχτηκε η Διοίκηση προκειμένου να προχωρήσει στην έκδοση αυτής της πράξεως, τα οποία είναι δυνατόν να αφορούν είτε τη νομιμότητα είτε τη σκοπιμότητά της.

Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων προβλέπεται ευθέως στο άρθρο 10 παρ. 1 του Συντάγματος το οποίο ορίζει: «Καθένας ή πολλοί μαζί έχουν το δικαίωμα, τηρώντας τους νόμους του Κράτους, να αναφέρονται εγγράφως στις αρχές, οι οποίες είναι υποχρεωμένες να ενεργούν σύντομα κατά τις κείμενες διατάξεις και να απαντούν ΑΙΤΟΛΟΓΗΜΕΝΑ σε εκείνον που υπέβαλε την αναφορά, σύμφωνα με τον νόμο».

Στο άρθρο 17 του ΚΔΔιακ. προβλέπεται επίσης: «Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμων προϋποθέσεων για την έκδοσή της. Η αιτιολογία πρέπει να 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».

Η αιτιολογία των πράξεων απορρέει από την ίδια την αρχή της νομιμότητας και την ανάγκη σεβασμού των δικαιωμάτων και των συμφερόντων του διοικουμένου. Για να είναι νόμιμη η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Δηλαδή δεν πρέπει να είναι αόριστη, πρέπει να αναφέρεται στη συγκεκριμένη περίπτωση και όχι κατά τρόπο γενικό στις νομικές διατάξεις, βάσει των οποίων εκδίδεται η πράξη, καθώς και να επαρκεί ποιοτικά και ποσοτικά για να θεμελιώσει το περιεχόμενο της διοικητικής πράξης.

Η αιτιολογία προβλέπεται είτε από το νόμο ρητά, οπότε συνιστά ουσιώδη τύπο της πράξης και πρέπει να περιέχεται έστω και συνοπτικά στο σώμα αυτής, είτε στην περίπτωση των δυσμενών πράξεων, από τη φύση της πράξης, οπότε αρκεί και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου. Παράλειψή της στην πρώτη περίπτωση συνιστά παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, ενώ στη δεύτερη κατ' ουσίαν διάταξη νόμου.

Όταν η Διοίκηση εκδίδει την πράξη αυτεπαγγέλτως, οφείλει να συγκεντρώσει και τα αποδεικτικά στοιχεία που συνιστούν την αιτιολογία της πράξεως. Αν ωστόσο η πράξη εκδίδεται κατόπιν αιτήσεως του διοικουμένου, τότε αυτός υποχρεούται να υποβάλλει και τα απαραίτητα δικαιολογητικά στοιχεία.

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη τα αναφερθέντα στην έκθεση ελέγχου, διαπιστώνουμε τα εξής:

- Δεν προκύπτει με σαφήνεια και βάσει ποιων αποδεικτικών στοιχείων απαιτούμενων για την ύπαρξη δανειακής σύμβασης κατά το άρθρο 806 ΑΚ η φορολογική αρχή θεμελιώνει την κρίσης της περί χαρακτηρισμού του επίμαχου ποσού ως δάνειο υπαγόμενο στις διατάξεις του άρθρου 13 παρ. 3 του ν.4172/2013.

- Αντιφατική η θέση του ελέγχου ως προς τον χαρακτηρισμό της υπό κρίση πίστωσης καθότι ενώ ο έλεγχος κρίνει ότι «εφαρμογή στην περίπτωση αυτή έχουν οι διατάξεις του δεύτερου εδαφίου του άρθρου 13§3 του ν. 4172/2013 ως ίσχυε κατά την ελεγχόμενη περίοδο και συνεπώς η ελεγχόμενη πίστωση θεωρείται ως παροχή σε είδος προς εταίρο χωρίς να υφίσταται έγγραφη συμφωνία δανείου», **καταλήγει ότι** «συνεπώς το σύνολο του αρχικού κεφαλαίου σύμφωνα με το άρθρο 12§1 του ίδιου νόμου συμπεριλαμβάνεται στο εισόδημα από μισθωτή εργασία», **δηλαδή** σε πάσης φύσεως εισοδήματα σε χρήμα ή σε είδος που αποκτώνται στο πλαίσιο υφιστάμενης, παρελθούσας ή μελλοντικής εργασιακής σχέσης.
- Εκκρεμεί απάντηση επί του με αρ. αριθμ./2019 Πληροφοριακού Δελτίου που συνέταξε και απέστειλε ο έλεγχος στην Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, ήτοι στη χωρική αρμοδιότητα της οποίας ανήκει η εταιρεία «.....» με Α.Φ.Μ.: προκειμένου να ελεγχθεί αφενός η ορθή τήρηση του Ε.Γ.Λ.Σ. και η επαλήθευση του προσκομιζόμενου αναλυτικού καθολικού (καρτέλας) του λογαριασμού «35.05.00.0000» και αφετέρου να εξετασθεί ενδεχομένως και ως προς λογαριασμό «35.05.00.0000» – Λ/ΣΜΟΣ ΠΡΟΣ ΑΠΟΔΟΣΗ είτε η υποχρέωση απόδοσης τελών χαρτοσήμου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15§1α ή του άρθρου 15§5γ' του Κ.Ν.Τ.Χ. είτε η εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 13§3 του ν. 4172/2013 ως ίσχυε κατά την χρήση 2014.

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη τις ανωτέρω διατάξεις, τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος και τα πραγματικά περιστατικά, στην έκθεση ελέγχου επί της οποίας ερείδεται η προσβαλλόμενη πράξη δεν αιτιολογείται επαρκώς και με αποδεικτικά στοιχεία, ο χαρακτηρισμός από την φορολογική αρχή του επίμαχου ποσού ως δάνειο υπαγόμενο στις διατάξεις του άρθρου 13 παρ. 3 του ν.4172/2013.

Επειδή, ως προς τις διαπιστώσεις του ελέγχου αναφορικά με τις λοιπές πιστώσεις όπως αυτές καταγράφονται στην από 27/12/2019 έκθεση ελέγχου εισοδήματος καθώς και οι διαπιστώσεις αναφορικά με τις παραβάσεις ΚΦΑΣ, όπως αυτές καταγράφονται στην από 27/12/2019 έκθεση ελέγχου ορθής εφαρμογής βιβλίων και στοιχείων ΚΦΑΣ , επί της οποίας εδράζονται οι με αρ. &/2019 προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της με αρ. πρωτ./29-01-2020 ενδικοφανούς προσφυγής του του, με ΑΦΜ και

- **την επικύρωση** α) της με αρ./2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων, οικονομικού έτους 2014 της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., β) της με αρ...../2019 Οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012) διαχειριστικής περιόδου από 01/01/2013-31/12/2013, της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., γ) της με αρ...../2019 Οριστικής πράξης επιβολής προστίμου

Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012) διαχειριστικής περιόδου από 01/01/2014-31/12/2014, της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

➤ την **τροποποίηση** της με αρ./2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων, φορολογικού έτους 2014 της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., λόγω τυπικής πλημμέλειας ως προς το ζήτημα χαρακτηρισμού ως παροχή σε είδος του ποσού των 60.000,00 ευρώ (άρθρο 36 παρ.2γ/ Ν.4174/2013, άρθρο 63 παρ. 6 Ν.4174/2013 και Β1144776/03-11-2015 ΔΕΛ Β).

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

Επί πράξεων φορολογίας εισοδήματος

Οικονομικό έτος 2014

Υπ' αρ...../2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων, οικονομικού έτους 2014 : 98.393,37 €.

Υπ' αρ...../2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων, φορολογικού έτους 2014: 65.510,31€.

ως ο παρακάτω υπολογισμός φόρου

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ		ΕΛΕΓΧΟΥ		ΑΠΟΦΑΣΗΣ		Οριστική Φορολογική ή υποχρέωση
	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	
Φορολογητέο Εισόδημα	171.580,81	0,05	408.635,81	0,05	348.635,81	0,05	177.055,00
Φόρος Κλίμακας	49.242,89	0,01	131.531,02	0,01	107.671,00	0,01	58.428,11
Μειώσεις από το φόρο	1.340,02	0,00	0,00	0,00	1.340,02	0,00	0,00
Πλέον: Επιβάρυνση Αποδείξεων	0,00	0,00	1.234,09	0,00	0,00	0,00	0,00
Πλέον: Συμπληρωματικός φόρος							0,00
Φόρος που αναλογεί	47.902,87	0,01	132.765,11	0,01	106.330,98	0,01	58.428,11
Μείον: Παρακρ-Προκαταβ.	10.736,69	0,01	10.736,69	0,01	10.736,69	0,01	0,00
Υπόλοιπο Κύριου Φόρου	37.166,18	0,00	122.028,42	0,00	95.594,29	0,00	58.428,11
Τέλη χαρτ/μου	2.087,83	0,00	2.087,83	0,00	2.087,83	0,00	0,00
Εισφορά ΟΓΑ στο χαρτ/μο	417,57	0,00	417,57	0,00	417,57	0,00	0,00
Πλέον: Προκαταβ.Επομ. έτους	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Σύνολο	39.671,58	0,00	124.533,82	0,00	98.099,69	0,00	58.428,11
Ποσό Εισφοράς Αλληλεγγ.	11.180,69	0,00	20.662,89	0,00	11.180,69	0,00	0,00
Μείον: Εισφορά παρακρατηθ.		0,00		0,00		0,00	0,00
Πλέον: Τέλος Επιτηδ/ματος κλπ	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Σύνολο Εισφοράς & Τέλ.Επιτ	11.180,69	0,00	20.662,89	0,00	18.262,89	0,00	7.082,20

Πλέον: Φόρος πολυτελούς διαβίωσης	8.925,80	0,00	8.925,80	0,00	8.925,80	0,00	0,00
Πλέον ή Μείον: Συμψηφισμοί							0,00
Σύνολο	59.778,07		154.122,51		125.288,38		65.510,31
Πρόστιμα άρθρου 58			42.431,12		29.214,06		0,00
Γενικό Σύνολο	59.778,07		196.553,63		154.502,43		65.510,31

Επί πράξεων προστίμων ΚΦΑΣ

Υπ' αρ./2019 Οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Φ.Α.Σ (Ν.4093/2012) διαχειριστικής περιόδου από 01/01/2013-31/12/2013: **1.019,55 €.**

Υπ' αρ./2019 Οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Φ.Α.Σ (Ν.4093/2012) διαχειριστικής περιόδου από 01/01/2014-31/12/2014: **250,00€.**

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο 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.