



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604536

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα, 30-09-2020

Αριθμός απόφασης: 2140

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 28-01-2020 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με Α.Φ.Μ., κατοίκου, κατά των:

α) με αριθμό/2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Οικονομικού Έτους 2014 (διαχειριστική περίοδος 01.01.2013-31.12.2013), της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,

β) με αριθμό/2019 Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος – Πράξης Επιβολής Προστίμου Φορολογικού Έτους 2014 (διαχειριστική περίοδος 01.01.2014-31.12.2014), της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,

γ) με αριθμό/2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος – Πράξης Επιβολής Προστίμου Φορολογικού Έτους 2015 (διαχειριστική περίοδος 01.01.2015-31.12.2015), της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., και της από 24/12/19 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος με την οποία ζητά την ακύρωσή της

5. Την: α) με αριθμό/2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Οικονομικού Έτους 2014, της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,

β) με αριθμό/2019 Οριστικό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φόρου Εισοδήματος – Πράξη Επιβολής Προστίμου Φορολογικού Έτους 2014 (διαχειριστική περίοδος 01.01.2014-31.12.2014), της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,

γ) με αριθμό/2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος – Πράξη Επιβολής Προστίμου Φορολογικού Έτους 2015 (διαχειριστική περίοδος 01.01.2015-31.12.2015), της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,

6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 28-01-2020 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:

Με τις Πράξεις της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.:

α) με την υπ' αρ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Οικονομικού Έτους 2014, της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε διαφορά φόρου ποσού 31.339,35 €, πλέον πρόσθετου φόρου ποσού 32.141,63 €, πλέον διαφοράς εισφοράς αλληλεγγύης 5.135,83 €, ήτοι σύνολο φόρων, τελών και εισφορών 68.616,81 €.

β) με τον υπ' αρ./2019 Οριστικό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φόρου Εισοδήματος Πράξη Επιβολής Προστίμου Φορολογικού Έτους 2014, της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε διαφορά φόρου ποσού 48.158,23 €, πλέον Τελών Χαρτοσήμου ποσού 1.040,96 €, πλέον Ο.Γ.Α. χαρτοσήμου ποσού 208,19 €, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 24.079,12 €, πλέον πρόστιμο τελών χαρτοσήμου ποσού 520,48 €, πλέον Ο.Γ.Α. χαρτοσήμου ποσού 104,10 €, πλέον διαφοράς εισφοράς αλληλεγγύης 6.752,50 €, ήτοι σύνολο φόρων, τελών και εισφορών 80.863,57 €.

γ) με την υπ' αρ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Πράξη Επιβολής Προστίμου Φορολογικού Έτους 2015, της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε διαφορά φόρου ποσού 53.900,64 €, πλέον Τελών Χαρτοσήμου ποσού 1.664,14 €, πλέον Ο.Γ.Α. χαρτοσήμου ποσού 332,83 €, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 26.950,32 €, πλέον προστίμου τελών χαρτοσήμου ποσού 832,07 €, πλέον Ο.Γ.Α. χαρτοσήμου ποσού 166,41 €, πλέον διαφοράς εισφοράς αλληλεγγύης 10.827,49 €, ήτοι σύνολο φόρων, τελών και εισφορών 94.673,90 €.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται στην από 24-12-2019 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ελεγχόμενης περιόδου 01/01/2013 – 31/12/2015, η οποία συντάχθηκε κατόπιν της εντολής με αριθμό/21-03-2019 της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Μετά τον έλεγχο των φορολογικών δηλώσεων που υπέβαλε ο φορολογούμενος για τα ελεγχόμενα έτη, την αντιπαραβολή των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του και λοιπών χρηματοοικονομικών προϊόντων με τα πραγματικά εισπραχθέντα εισοδήματα και την εξέταση του υπ' αρ. πρωτ./15-07-2019 Υπομνήματος του ελεγχόμενου, σε απάντηση του υπ' αρ. πρωτ./24-05-2019 Σημειώματος Διαπιστώσεων, η φορολογική αρχή διαπίστωσε προσαύξηση περιουσίας σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 για την χρήση 2013 και του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 για τις χρήσεις 2014 και 2015, διαφορά εισοδημάτων από ενοίκια του άρθρου 39 του ν. 4172/2013 και εισοδήματα που προέρχονται από παροχή σε είδος σύμφωνα με το άρθρο 13 του ν. 4172/2013, όπως αναλύονται στον παρακάτω πίνακα.

ΧΡΗΣΗ	Πιστώσεις του αρ.48 του ν.2238/1994 & αρ.21 του ν.4172/2013	Εισοδήματα από ενοικία του αρ. 39 του ν.4172/2013	Εισοδήματα από παροχή σε είδος του αρ.13 του ν.4172/2013	Συνολικές διαφορές εισοδήματος
2013	105.573,80	-	-	105.573,80
2014	42.111,41	32.963,58	68.769,33	143.844,32
2015	43.218,55	52.697,82	54.835,33	150.751,70

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους εξής λόγους (όλα τα κατωτέρω ποσά αφορούν τα αναλογούντα στον προσφεύγοντα):

1. Οι καταθέσεις μετρητών ποσού 47.352,58 € για το οικονομικό έτος 2014, ποσού 20.893,72 € για το φορολογικό έτος 2014 και ποσού 29.206,66 € για το φορολογικό έτος 2015 αιτιολογούνται από την προσκομισθείσα κατάσταση ανάλωσης κεφαλαίου.
2. Οι καταθέσεις ποσού 1.178,32 € για το οικονομικό έτος 2014, ποσού 3.907,24 € για το φορολογικό έτος 2014 και ποσού 6.921,39 € για το φορολογικό έτος 2015 αποτελούν μεταφορές χρηματικών ποσών.
3. Οι καταθέσεις ποσού 41.115,91 € για το οικονομικό έτος 2014, και ποσού 2.950,00 € για το φορολογικό έτος 2015 αποτελούν καταθέσεις από τις εταιρίες και στις οποίες ο προσφεύγων ήταν μέλος.
4. Οι καταθέσεις ποσού 15.926,99 € το οικονομικό έτος 2014, ποσού 17.310,45 € το φορολογικό έτος 2014 και ποσού 4.140,50 το φορολογικό έτος 2015 αφορούν επιστροφή χρημάτων ως ταμειακή διευκόλυνση.
5. Ο έλεγχος εσφαλμένα επαναπροσδιόρισε το συνολικό φορολογητέο εισόδημα από ακίνητα.

6. Ο έλεγχος εσφαλμένα προσδιόρισε ποσά προερχόμενα από ενοίκια καθώς και από πώληση ακινήτων που ανήκουν σε εταιρείες στις οποίες είμαι μέλος, ως εισόδημα μου από παροχή σε είδος, με βάση το άρθρο 13 του ν. 4172/2013.

7. Ως προς το βάρος της απόδειξης.

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 επανεξέτασης της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης...».

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.

Πρώτος λόγος ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, στις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994, ορίζεται: «3. Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α΄ έως Ζ΄ της παρ. 2 του άρθρου 4. Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.»

Επειδή, στην παρ. 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 ορίζεται:«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 το άρθρο 39 του Κ.Φ.Δ.: «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, όπως ορίζει το με αρ. Πρ. ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων της Γ.Γ.Δ.Ε.: 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, σπία, 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 στην παρ. 8. 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 μη 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. Δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για τη 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 ενώ και η πλέον πρόσφατη ΠΟΛ.1175/2017 επαναλαμβάνει ότι «Ως προς τον χρόνο μεταξύ ανάληψης και επανακατάθεσης ισχύουν τα αναγραφόμενα στο ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφό μας».

Επειδή, στην ΠΟΛ.1175/2017 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. μεταξύ άλλων ορίζεται: «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. 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 την Απόφαση της Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ 1270/2013 :

“...4)Το βάρος της απόδειξης για τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία φέρει ο φορολογούμενος, το ύψος δε των δηλούμενων καταθέσεων και μετρητών κατά την έναρξη της πρώτης ελεγχόμενης χρήσης προκειμένου να γίνει δεκτό σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να υπερβαίνει το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών όπως αυτό προσδιορίζεται με τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.

...Για τον υπολογισμό του πραγματικού διαθέσιμου κεφαλαίου των προηγούμενων ετών πριν το πρώτο ελεγχόμενο έτος (του ελεγχόμενου, του/της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών) από τα πραγματικά εισοδήματα (που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από τον φόρο), όπως αυτά αναγράφονται στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος αφαιρούνται τα πραγματικά αναλωθέντα ποσά για αγορές και λοιπές δαπάνες (όχι τεκμαρτές) όπως αυτές προκύπτουν από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ή από στοιχεία που έχει στην διάθεση της η ελεγκτική υπηρεσία.».

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι πιστώσεις ποσού 47.352,58 € κατά το οικονομικό έτος 2014, ποσού 20.893,72 € το φορολογικό έτος 2014, και ποσού 29.206,66 € το φορολογικό έτος 2015, προέρχονται από μη αναλωθέν κεφάλαιο το οποίο διέθετε την 01/01/2013. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του προσκομίζει κατάσταση ανάλωσης κεφαλαίου από την οποία προκύπτει υπόλοιπο προς ανάλωση ποσό ύψους 663.071,99 €.

Επειδή, ο προσφεύγων με την υπό κρίση προσφυγή δεν προσκόμισε τα υπόλοιπα των τραπεζικών λογαριασμών του την 01/01/2013 προκειμένου να συγκριθούν με το ποσό της ανάλωσης που επικαλείται. Επίσης δεν προσκόμισε τραπεζικά παραστατικά από τα οποία να αποδεικνύεται ότι τις ως άνω καταθέσεις μετρητών τις πραγματοποίησε ο ίδιος. Η πηγή δηλαδή που επικαλείται ο προσφεύγων δεν είναι συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος είναι αόριστος και αναπόδεικτος.

Δεύτερος λόγος ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, όπως ορίζει το με αρ. Πρ. ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων της Γ.Γ.Δ.Ε.: 8. 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 μη 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. Δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για τη διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι υπ' αριθ. 8, 21, 27 και 35 πιστώσεις κατά την χρήση 2013, ποσού 1.178,32 €, οι υπ' αριθ. 5, 14, 17, 18, 20 και 23 πιστώσεις την χρήση 2014, ποσού 3.907,24 € και οι υπ' αριθ. 29, 34, 36, 38, και 41 πιστώσεις την χρήση 2015, ποσού 6.921,39 €, αποτελούν μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ λογαριασμών και άρα δεν συνιστούν πρωτογενείς καταθέσεις.

Επειδή, οι ανωτέρω πιστώσεις αποτελούν μεταφορές από λογαριασμούς στους οποίους ο προσφεύγων δεν είναι δικαιούχος ή συνδικαιούχος και δεν προσκομίζονται στοιχεία – παραστατικά που να αποδεικνύουν τον λόγο της πίστωσης, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος δεν δίνεται δεκτός ως αβάσιμος.

Τρίτος λόγος ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, στο άρθρο 44 του ν.4141/2013 ορίζεται:

«1. Για τη δικαιολόγηση της συνολικής ετήσιας δαπάνης των άρθρων 16 και 17 του Κ.Φ.Ε. οι φορολογούμενοι κάτοικοι Ελλάδος που αποκτούν μερίσματα που καταβάλλονται από ελληνικές ή αλλοδαπές πλοιοκτήτριες εταιρείες πλοίων με ελληνική ή ξένη σημαία ή εταιρείες χαρτοφυλακίου (holding companies) που κατέχουν άμεσα ή έμμεσα τις μετοχές ή μερίδια των πλοιοκτητριών εταιρειών κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 26 του Ν. 27/1975, όπως ισχύει, υποβάλλουν είτε με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος είτε κατά τους διενεργούμενους ελέγχους για σκοπούς της φορολογίας εισοδήματος μόνο τα παρακάτω δικαιολογητικά:

(α) Βεβαίωση είτε της ελληνικής ή αλλοδαπής πλοιοκτήτριας εταιρείας πλοίου υπό ελληνική ή ξένη σημαία είτε της εταιρείας χαρτοφυλακίου (holding company) που κατέχει άμεσα ή έμμεσα τις μετοχές της πλοιοκτήτριας και διανέμει το μέρισμα από την οποία θα προκύπτουν τα στοιχεία του φορολογούμενου ως μετόχου της εταιρείας, το καταβληθέν σε αυτόν μέρισμα και το όνομα του πλοίου (αριθμός και λιμένας νηολόγησης, αριθμ. IMO) από την εκμετάλλευση του οποίου προκύπτει το σχετικό μέρισμα.

(β) Στην περίπτωση που το μέρισμα καταβάλλεται από αλλοδαπή πλοιοκτήτρια πλοίου με ξένη σημαία αντίγραφο της σχετικής άδειας εγκατάστασης στην Ελλάδα της διαχειρίστριας εταιρείας που, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 του Ν. 27/1975, ασχολείται αποκλειστικά με τη διαχείριση, εκμετάλλευση ή ναύλωση πλοίων και βεβαίωση της αρμόδιας υπηρεσίας του Υπουργείου Ναυτιλίας και Αιγαίου ότι έχει δηλωθεί και αναληφθεί από αυτήν η διαχείριση του συγκεκριμένου πλοίου.

(γ) Αντίγραφο της μοναδικής βεβαίωσης εισαγωγής συναλλάγματος (ΒΑΣ) των αντιστοίχων ποσών ή βεβαίωση εκχώρησης συναλλάγματος. Τα σχετικά πρωτότυπα αναζητούνται από την αρμόδια αρχή.

2. Η καταβολή του μερίσματος μπορεί να γίνεται και μέσω της διαχειρίστριας εταιρείας, η οποία μπορεί να βεβαιώνει και τη λήψη του μερίσματος. Στην περίπτωση αυτή η διαχειρίστρια δεν υποχρεούται σε εγγραφή του ποσού του μερίσματος στα βιβλία τα οποία τηρεί. Τα εκ της εισαγωγής του συναλλάγματος ποσά επιτρέπεται να καταβάλλονται σε νομικά πρόσωπα συμφερόντων του δικαιούχου του ποσού που εισάγεται.

3. Οι ανωτέρω προϋποθέσεις εφαρμόζονται και επί των εκκρεμών υποθέσεων ελέγχου.

4. Τα δικαιολογητικά της παραγράφου 1, με την εξαίρεση του δικαιολογητικού υπό το στοιχείο γ', υποβάλλονται και σε κάθε άλλη περίπτωση που ελέγχεται κατά νόμο η προέλευση του εισοδήματος που αναφέρεται σε μερίσματα πλοιοκτητριών εταιρειών ή εταιρειών χαρτοφυλακίου.».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1106/14-04-2014 με θέμα: «Προϋποθέσεις δικαιολόγησης εισοδήματος από μερίσματα πλοιοκτητριών εταιρειών» ορίζεται ότι:

«Με αφορμή προφορικά και γραπτά ερωτήματα που υποβλήθηκαν στην υπηρεσία μας, αναφορικά με το παραπάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα εξής:

Α. Με τις διατάξεις του άρθρου 44 του Ν.4141/2013 (ΦΕΚ Α' 81/05-04-2013), ορίστηκαν τα κατωτέρω:

1 .Για τη δικαιολόγηση της συνολικής ετήσιας δαπάνης των άρθρων 16 και 17 του Ν.2238/1994, οι φορολογούμενοι κάτοικοι Ελλάδος που αποκτούν μερίσματα που καταβάλλονται από ελληνικές ή αλλοδαπές πλοιοκτήτριες εταιρείες πλοίων με ελληνική ή ξένη σημαία ή εταιρείες χαρτοφυλακίου (holding companies) που κατέχουν άμεσα ή έμμεσα τις μετοχές ή μερίδια των πλοιοκτητριών εταιρειών κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 26 του Ν. 27/1975 , όπως ισχύει, υποβάλλουν είτε με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος είτε κατά τους διενεργούμενους ελέγχους για σκοπούς της φορολογίας εισοδήματος μόνο τα παρακάτω δικαιολογητικά:

- (α) Βεβαίωση είτε της ελληνικής ή αλλοδαπής πλοιοκτήτριας εταιρείας πλοίου υπό ελληνική ή ξένη σημαία είτε της εταιρείας χαρτοφυλακίου (holding company) που κατέχει άμεσα ή έμμεσα τις μετοχές της πλοιοκτήτριας και διανέμι το μέρος από την οποία θα προκύπτουν τα στοιχεία του φορολογούμενου ως μετόχου της εταιρείας, το καταβληθέν σε αυτόν μέρος και το όνομα του πλοίου (αριθμός και λιμένας νηολόγησης, αριθμ. IMO) από την εκμετάλλευση του οποίου προκύπτει το σχετικό μέρος.

- (β) Στην περίπτωση που το μέρος καταβάλλεται από αλλοδαπή πλοιοκτήτρια πλοίου με ξένη σημαία, αντίγραφο της σχετικής άδειας εγκατάστασης στην Ελλάδα της διαχειρίστριας εταιρείας που, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 του Ν. 27/1975, ασχολείται αποκλειστικά με τη διαχείριση, εκμετάλλευση ή ναύλωση πλοίων και βεβαίωση της αρμόδιας υπηρεσίας του Υπουργείου Ναυτιλίας και Αιγαίου ότι έχει δηλωθεί και αναληφθεί από αυτήν η διαχείριση του συγκεκριμένου πλοίου.

- (γ) Αντίγραφο της μοναδικής βεβαίωσης εισαγωγής συναλλάγματος (ΒΑΣ) των αντιστοίχων ποσών ή βεβαίωση εκχώρησης συναλλάγματος. Τα σχετικά πρωτότυπα αναζητούνται από την αρμόδια αρχή.

- Επισημαίνεται ότι τα παραπάνω ισχύουν και για την δικαιολόγηση των αντικειμενικών δαπανών και υπηρεσιών και των δαπανών απόκτησης περιουσιακών στοιχείων των άρθρων 31 και 32 του Ν.4172/2013 (ΦΕΚ 167/Α23.7.2013), που πραγματοποιούνται από την 1.1.2014 και μετά.

2. Η καταβολή του μερίσματος μπορεί να γίνεται και μέσω της διαχειρίστριας εταιρείας, η οποία μπορεί να βεβαιώνει και τη λήψη του μερίσματος. Στην περίπτωση αυτή η διαχειρίστρια δεν υποχρεούται σε εγγραφή του ποσού του μερίσματος στα βιβλία τα οποία τηρεί. Τα εκ της εισαγωγής του συναλλάγματος ποσά επιτρέπεται να καταβάλλονται σε νομικά πρόσωπα συμφερόντων του δικαιούχου του ποσού που εισάγεται.

3. Οι ανωτέρω προϋποθέσεις εφαρμόζονται και επί των εκκρεμών υποθέσεων ελέγχου.

4. Τα δικαιολογητικά της παραγράφου 1, με την εξαίρεση του δικαιολογητικού υπό το στοιχείο γ' , υποβάλλονται και σε κάθε άλλη περίπτωση που ελέγχεται κατά νόμο η προέλευση του εισοδήματος που αναφέρεται σε μερίσματα πλοιοκτητριών εταιρειών ή εταιρειών χαρτοφυλακίου.

Β. Για την ορθή εφαρμογή των ανωτέρω διατάξεων, δίδονται οι εξής διευκρινίσεις:

1. Σε κάθε περίπτωση, στις βεβαιώσεις μερισμάτων που καταβάλλονται από ελληνικές ή αλλοδαπές πλοιοκτήτριες εταιρείες πλοίων με ελληνική ή ξένη σημαία ή εταιρείες χαρτοφυλακίου (holding companies), απαιτείται να αναγράφονται τα στοιχεία του φορολογούμενου ως μετόχου της εταιρείας, το καταβληθέν σε αυτόν μέρισμα, τα πλήρη στοιχεία ταυτότητας (αριθμός και λιμένας νηολόγησης, αριθμ. IMO) του συγκεκριμένου πλοίου ή των πλοίων από όπου προκύπτει το μέρισμα, ενώ όταν το μέρισμα διανέμεται από εταιρεία χαρτοφυλακίου (holding company), επιπρόσθετα στην βεβαίωση που εκδίδεται από την εταιρία χαρτοφυλακίου, θα πρέπει να αναφέρονται τα πλήρη στοιχεία της πλοιοκτήτριας εταιρείας ή πλοιοκτητριών εταιριών των οποίων κατέχει άμεσα ή έμμεσα μετοχές.

2. Σχετικά με την περίπτ. γ' της παραγρ. 1 του άρθρου 44 του Ν. 4141/2013 διευκρινίζεται ότι:

α' Όσον αφορά τις έννοιες «Βεβαίωση Αγοράς Συναλλάγματος (Β.Α.Σ.)» και «Βεβαίωση Εκχώρησης Συναλλάγματος», που αναφέρονται σ' αυτή, αφενός η έννοια «βεβαίωση εκχώρησης συναλλάγματος» έχει καταργηθεί από την στιγμή που έγινε η απελευθέρωση διακίνησης του συναλλάγματος, αφετέρου από το τέλος του έτους 2001 λόγω της ένταξης της Ελλάδας στο ευρώ, η Βεβαίωση Αγοράς Συναλλάγματος (Β.Α. Σ.) εκδίδεται μόνο στις περιπτώσεις που εισάγονται χρηματικά ποσά σε ξένο νόμισμα.

β' Στις περιπτώσεις εισαγωγής χρηματικών κεφαλαίων σε ευρώ, από το τέλος του έτους 2001, τα Πιστωτικά Ιδρύματα δεν εκδίδουν «Β.Α.Σ.» αλλά Βεβαίωση Εισαγωγής Χρηματικών Κεφαλαίων.

γ' Σε περίπτωση μετατροπής ξένου νομίσματος σε ευρώ, τα Πιστωτικά Ιδρύματα εκδίδουν την «Βεβαίωση Εισαγωγής Χρηματικών Κεφαλαίων και Πιστοποιητικό Ευρωπαϊκής».

δ' Διευκρινίζεται ότι, για τις ανάγκες εφαρμογής της περίπτωσης αυτής του νόμου, δεν είναι υποχρεωτική η μετατροπή του εισαχθέντος μερίσματος σε ευρώ, καθ' όσον αρκεί τα χρηματικά κεφάλαια να εισαχθούν στην Ελλάδα, έστω και σε ξένο νόμισμα.

ε' Οι δικαιούχοι θα προσκομίζουν το μοναδικό θεωρημένο αντίγραφο της βεβαίωσης εισαγωγής χρηματικών κεφαλαίων με τα αντίστοιχα ποσά, το οποίο σε περίπτωση απώλειας δεν επανεκδίδεται.

3. Όταν το μέρισμα καταβάλλεται μέσω της διαχειρίστριας εταιρείας, η εισαγωγή των χρηματικών κεφαλαίων πιστοποιείται με το Αντίγραφο της μοναδικής βεβαίωσης εισαγωγής στο όνομα της διαχειρίστριας εταιρείας, η δε καταβολή του μερίσματος στον δικαιούχο μέτοχο αποδεικνύεται με πίστωση του τραπεζικού λογαριασμού είτε του ιδίου του δικαιούχου είτε κάποιου νομικού

προσώπου συμφερόντων του δικαιούχου ή με οποιοδήποτε τραπεζικό παραστατικό (επιταγή ή έμβασμα). Στην περίπτωση αυτή η διαχειρίστρια δεν υποχρεούται σε εγγραφή του ποσού του μερίσματος στα βιβλία τα οποία τηρεί.

Όταν τα ποσά του μερίσματος καταβάλλονται σε νομικό πρόσωπο συμφερόντων του δικαιούχου μετόχου, απαιτείται η απόδειξη της σχέσης του δικαιούχου με αυτό το νομικό πρόσωπο και το βάρος της απόδειξης των συμφερόντων φέρει ο δικαιούχος, δηλαδή είτε με υπεύθυνη δήλωση του δικαιούχου είτε με βεβαίωση του νομικού προσώπου που λαμβάνει το μέρισμα.

Στην βεβαίωση λήψης του μερίσματος που εκδίδει η διαχειρίστρια εταιρεία στην Ελλάδα, αναγράφονται τα στοιχεία του φορολογούμενου ως μετόχου της πλοιοκτήτριας εταιρίας ή της εταιρίας χαρτοφυλακίου, ανάλογα με την περίπτωση, το καταβληθέν σε αυτόν μέρισμα, το όνομα του πλοίου (αριθμός και λιμένας νηολόγησης, αριθμ. IMO) και η επωνυμία και έδρα της πλοιοκτήτριας εταιρείας.

Στην περίπτωση που η καταβολή και η βεβαίωση της λήψης του μερίσματος γίνεται από την διαχειρίστρια εταιρία, η ως άνω βεβαίωση της λήψης του μερίσματος που εκδίδει η διαχειρίστρια, αντικαθιστά την βεβαίωση της πλοιοκτήτριας εταιρίας ή της εταιρίας χαρτοφυλακίου κατά το σημείο α της παραγράφου 1 του άρθρου 44 του Ν. 4141/2013.

Σε κάθε περίπτωση (ακόμα και στην περίπτωση που το πλοίο έχει πωληθεί ή διαλυθεί ή απολεσθεί) η πλοιοκτήτρια εταιρία μπορεί να διανέμει μέρισμα στις χρήσεις μέχρι και τη λύση της.

Τα συνολικά ποσά των μερισμάτων, είτε εισάγονται στην Ελλάδα είτε όχι και ανεξάρτητα από το νόμισμα με το οποίο εισπράττονται (π.χ. σε δολάρια Η.Π.Α. κτλ), σε κάθε περίπτωση αποτελούν εισόδημα και δηλώνονται στη φορολογική δήλωση στους κωδικούς 659-660 και δεν αντιμετωπίζονται σαν ποσά που αφορούν εισαγωγή συναλλάγματος, τα οποία δηλώνονται στους κωδικούς 781-782.

4. Προκειμένου ο φορολογούμενος να δικαιολογήσει δαπάνη των άρθρων 16 και 17 του Ν. 2238/1994 ή των άρθρων 31 και 32 του Ν.4172/1994, είναι απαραίτητο να προσκομίζει στην Δ.Ο.Υ το δικαιολογητικό 1γ' του άρθρου 44 του Ν. 4141/13

(ΦΕΚ Α' 81/05-04-2013) και μόνο για το ποσό που θέλει να καλύψει (η φορολογική αρχή δύναται να ζητήσει την προσκόμιση της σχετικής βεβαίωσης).

Όταν οι ετήσιες αντικειμενικές δαπάνες του φορολογούμενου καλύπτονται από άλλα εισοδήματά του, δεν είναι απαραίτητη η προσκόμιση του δικαιολογητικού 1γ' του άρθρου 44 του Ν. 4141/13 (ΦΕΚ Α' 81/05-04-2013). Για την δικαιολόγηση του μερίσματος που δεν καλύπτει αντικειμενικές δαπάνες, επαρκούν τα δικαιολογητικά των περιπτώσεων 1α και 1β του άρθρου 44 του Ν. 4141/13 (ΦΕΚ Α' 81/05-04-2013).

Ομοίως στην περίπτωση που ο φορολογούμενος ελέγχεται για οποιοδήποτε άλλο λόγο κατά νόμο και καλείται να δικαιολογήσει την προέλευση του εισοδήματός αυτού, επαρκεί η προσκόμιση των δικαιολογητικών των περιπτώσεων 1α και 1β του άρθρου 44 του Ν. 4141/13 (ΦΕΚ Α' 81/05-04-2013).

5. Οι προϋποθέσεις που αναφέρονται ανωτέρω εφαρμόζονται σε όλες τις εκκρεμείς υποθέσεις ελέγχου, ακόμη και σε αυτές που έχουν μεν καταχωρηθεί και κοινοποιηθεί στους οφειλότες, δεν έχουν όμως καταστεί οριστικές ή αυτές που εκκρεμούν ενώπιον της Δικαιοσύνης.

6. Οι διατάξεις του άρθρου 44 του Ν. 4141/2013, εφαρμόζονται σε όλες ανεξαιρέτως τις περιπτώσεις φορολογικών ελέγχων, κατά τις οποίες ελέγχεται η προέλευση των χρηματικών ποσών από μερίσματα πλοιοκτητριών εταιριών.»

Επειδή, με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1175/2017: «Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας» ορίζεται ότι:

«5. Ειδικότερα, σχετικά με τον έλεγχο υποθέσεων για προσαύξηση περιουσίας παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις προκ

ειμένου να υπάρχει ομοιόμορφη αντιμετώπιση των υποθέσεων:

5.1. [...]

5.2. Υπενθυμίζεται ότι για τα μερίσματα πλοιοκτητριών εταιρειών ή εταιριών χαρτοφυλακίου ισχύει το άρθρο 44 του ν.4141/2013 και τα όσα έχουν διευκρινιστεί με την ΠΟΛ.1106/2014 εγκύκλιο.»

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι υπ' αρ. 10, 22 και 26 πιστώσεις την χρήση 2013, συνολικού ποσού 41.115,91 €, αποτελούν καταθέσεις από την εταιρία στην οποία ήταν μέλος και αποκτούσε μερίσματα. Ειδικά το ποσό των 33.333,33 € (υπ' αρ. 26 πίστωση) υποστηρίζει ότι είναι ποσό που εισέπραξε από την πώληση των εταιρικών του μεριδίων στην ανωτέρω εταιρία. Επίσης, για την υπ' αρ. 10 πίστωση στην χρήση 2015, ποσού 2.950,00 €, ισχυρίζεται ότι τα χρήματα κατατέθηκαν από την εταιρία στην οποία ήταν μέλος, με διαχειρίστρια την τις οποίες διαχειριζόταν.

Επειδή, προς επίρρωση του ισχυρισμού του, ο προσφεύγων προσκομίζει :

Α) Για τις υπ' αρ. 10 και 22 πιστώσεις, παραστατικά "Μεταφοράς και Μετατροπής" της από τα οποία προκύπτει ότι οι κρινόμενες πιστώσεις στο με αριθ. ελεγχόμενο λογαριασμό του προσφεύγοντος προέρχονται από χρέωση λογαριασμών της, ΑΦΜ:, Δ.Ο.Υ. ΠΛΟΙΩΝ ΠΕΙΡΑΙΑ. Για τις υπ' αρ. 26 (2013) και 10 (2015) πιστώσεις, προσκομίζονται καταθετήρια μετρητών με συναλασσόμενο τον ίδιο τον προσφεύγοντα.

Β) Επικυρωμένο αντίγραφο από δικηγόρο του από 26/11/2007 καταστατικού της κατατεθειμένο στη Δημοκρατία της Λιβερίας με αρ. καταχώρησης, στην αγγλική γλώσσα και ανεπίσημη μετάφραση του.

Γ) Την με αρ. δήλωση δικαιούχων (Declaration of Beneficial Owners) της στην αγγλική γλώσσα, η οποία δεν φέρει υπογραφές και σφραγίδα.

Επειδή, από το σύστημα taxis της ΑΑΔΕ για την εταιρεία με την επωνυμία, ΑΦΜ:, δεν προκύπτει να έχουν δηλωθεί στοιχεία σχέσεων, συσχετισμών ή συμμετοχών.

Επειδή, ομοίως από τα προσκομιζόμενα έγγραφα με την υπό κρίση προσφυγή, δεν προκύπτει η σχέση του προσφεύγοντος με τις προαναφερόμενες εταιρείες, ώστε ο προσφεύγων να επικαλείται τις διατάξεις της ΠΟΛ.1175/2017.

Επειδή, επιπροσθέτως, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο – έγγραφο-παραστατικό από το οποίο να προκύπτει η σχέση της εταιρείας με τη διαχειρίστρια εταιρεία, ΑΦΜ:

Επίσης, δεν προσκομίστηκε κανένα από τα δικαιολογητικά που ορίζονται βάσει της ΠΟΛ.1106/14-04-2014, ώστε ο προσφεύγων να επικαλείται ότι έλαβε μερίσματα από τις εν λόγω εταιρείες.

Επειδή, βάσει των ως άνω, ο σχετικός ισχυρισμός του παραμένει αναπόδεικτος και απορρίπτεται.

Τέταρτος λόγος ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, ο προσφεύγων για τις παρακάτω πιστώσεις ισχυρίζεται ότι αποτελούν επιστροφές ταμειακών διευκολύνσεων:

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΤΡΑΠΕΖΙΚΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΑΡ. ΠΙΣΤΩΣΗΣ	ΠΟΣΟ ΠΙΣΤΩΣΗΣ	ΑΝΑΛΟΓΟΥΝ ΠΟΣΟ ΣΤΟΝ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΑ
11/09/2013		3	3.300,00	1.650,00
23/09/2013		4	3.300,00	1.650,00
02/10/2013		5	1.300,00	650,00
23/04/2013		20	13.790,00	4.596,27
15/05/2013		23	2.000,00	666,67
20/05/2013		24	1.000,00	333,33
24/07/2013		29	1.300,00	433,33
30/07/2013		30	771,00	257,00
03/10/2013		34	10.000,00	3.333,33
02/12/2013		39	2.000,00	666,67
06/12/2013		40	2.500,00	833,33
23/12/2013		41	1.165,00	388,33
31/12/2013		42	1.405,00	468,33
ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014				15.926,99

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΤΡΑΠΕΖΙΚΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΑΡ. ΠΙΣΤΩΣΗΣ	ΠΟΣΟ ΠΙΣΤΩΣΗΣ	ΑΝΑΛΟΓΟΥΝ ΠΟΣΟ ΣΤΟΝ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΑ
13/01/2014		11	700,00	350,00
13/01/2014		12	8.500,00	4.250,00
11/02/2014		15	16.500,00	8.250,00
18/02/2014		16	4.402,89	2.201,45
23/06/2014		22	2.518,00	1.259,00
03/12/2014		24	2.000,00	1.000,00
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014				17.310,45

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΤΡΑΠΕΖΙΚΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΑΡ. ΠΙΣΤΩΣΗΣ	ΠΟΣΟ ΠΙΣΤΩΣΗΣ	ΑΝΑΛΟΓΟΥΝ ΠΟΣΟ ΣΤΟΝ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΑ
30/01/2015		6	3.300,00	1.650,00
11/03/2015		14	4.520,00	2.260,00
24/08/2015		32	461,00	230,50
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2015				4.140,50

Επειδή, οι τρεις πρώτες καταθέσεις, αναλογούντος ποσού στον προσφεύγοντα 3.950,00 €, έχουν ως αιτιολογία συναλλαγής τα ονόματα και Επειδή όλες οι υπόλοιπες συναλλαγές συνολικού αναλογούντος ποσού 33.427,94 €, έχουν πραγματοποιηθεί από την, Α.Φ.Μ.

Επειδή, δεν προσκομίζονται παραστατικά – έγγραφα και στοιχεία (συμβάσεις, εγγραφές λογιστικών βιβλίων, προγενέστερες αναλήψεις) δεν αποδεικνύεται ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος και απορρίπτεται.

Πέμπτος λόγος ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 35 του ν. 4172/2013: Το εισόδημα από κεφάλαιο περιλαμβάνει το εισόδημα που αποκτά ένα φυσικό πρόσωπο και προκύπτει στο φορολογικό έτος σε μετρητά ή σε είδος με τη μορφή μερισμάτων, τόκων, δικαιωμάτων, καθώς και το εισόδημα από ακίνητη περιουσία.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 39 του ανωτέρω νόμου, με θέμα «Εισόδημα από ακίνητα»:

- Ο όρος «εισόδημα από ακίνητη περιουσία» σημαίνει το εισόδημα, σε χρήμα ή σε είδος, που προκύπτει από την εκμίσθωση ή την ιδιοχρησιμοποίηση ή τη δωρεάν παραχώρηση χρήσης γης και ακινήτων. Ειδικότερα το εισόδημα αυτό προκύπτει από:
 - Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης γης ή ακινήτων συμπεριλαμβανομένων των κτιρίων, κατασκευών και κάθε είδους εγκαταστάσεων και εξοπλισμού τους.
 - Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης μεταλλείων, λατομείων, δασικών και αγροτικών εκτάσεων στις οποίες περιλαμβάνονται λιβάδια, καλλιεργήσιμες γαίες, βοσκήσιμες γαίες, καθώς και κάθε είδους κατασκευές ή εγκαταστάσεις που είναι στην επιφάνεια του εδάφους ή κάτω από αυτή, όπως τα ιχθυοτροφεία, οι λίμνες, οι δεξαμενές, οι πηγές και τα φρέατα.
 - Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης από την παραχώρηση χώρου για την τοποθέτηση κάθε είδους διαφημιστικών επιγραφών.
 - Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης κοινόχρηστων χώρων σε ακίνητα.

3. Οι ακόλουθες δαπάνες εκπίπτουν με τις παρακάτω προϋποθέσεις:

- Αν ο εκμισθωτής ή ο παραχωρών είναι φυσικό πρόσωπο εκπίπτει ποσοστό πέντε τοις εκατό (5%) για δαπάνες επισκευής, συντήρησης, ανακαίνισης ή άλλες πάγιες και λειτουργικές δαπάνες του

ακινήτου.

β) Αν ο εκμισθωτής ή ο παραχωρών είναι νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου και τα κάθε είδους ιδρύματα οι κάθε είδους δαπάνες εκπίπτουν σε ποσοστό εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%). Ειδικά για το Άγιο Όρος και τις Ιερές Μονές αυτού, το ποσοστό της έκπτωσης για τις κάθε είδους δαπάνες, ανεξαρτήτως με το αν συνδέονται με την εκμετάλλευση συγκεκριμένου ακινήτου ή της εν γένει ακίνητης περιουσίας τους, ανέρχεται σε ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%).

γ) Αν ο εκμισθωτής ή ο παραχωρών είναι νομικό πρόσωπο ιδιωτικού δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα εκπίπτουν σε ποσοστό εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%), οι δαπάνες επισκευής, συντήρησης, ανακαίνισης, καθώς και οι πάγιες και λειτουργικές δαπάνες.

δ) Το μίσθωμα που καταβάλλεται στις περιπτώσεις υπεκμίσθωσης.

ε) Οι δαπάνες αντιπλημμυρικών έργων και έργων αποξήρανσης ελών σε ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%).

στ) Το ποσό της αποζημίωσης που καταβάλλει, βάσει νόμου, ο εκμισθωτής στο μισθωτή για τη λύση της μισθωτικής σχέσης του ακινήτου.

4. Τα εισοδήματα από την εκμίσθωση ακίνητης περιουσίας, τα οποία δεν έχουν εισπραχθεί από τον δικαιούχο, δεν συνυπολογίζονται στο συνολικό εισόδημά του, εφόσον έως την προθεσμία υποβολής της ετήσιας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, έχει εκδοθεί εις βάρος του μισθωτή διαταγή πληρωμής ή διαταγή απόδοσης χρήσης μίσθιου ή δικαστική απόφαση αποβολής ή επιδίκασης μισθωμάτων ή έχει ασκηθεί εναντίον του μισθωτή αγωγή αποβολής ή επιδίκασης μισθωμάτων. Τα εν λόγω εισοδήματα φορολογούνται στο έτος και κατά το ποσό που αποδεδειγμένα εισπράχθηκαν, κατά παρέκκλιση των διατάξεων του άρθρου 8. Τα μη εισπραχθέντα εισοδήματα δηλώνονται σε ειδικό κωδικό ανείσπρακτων εισοδημάτων από εκμίσθωση ακίνητης περιουσίας της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή, ο προσφώνων είναι ιδιοκτήτης, με ποσοστό συνιδιοκτησίας 50%, επαγγελματικής στέγης, ισογείου, επί της οδού, επιφάνειας 324,20 τ.μ. Το εν λόγω ακίνητο, συνενωμένο με άλλα δύο, όμοια διπλανά ακίνητα (ιδιοκτησίας συγγενών του προσφεύγοντος), και ενιαίο υπόγειο χώρο συνολικής επιφάνειας 936,20 τ.μ. μισθώνονται από την εταιρία «.....», Α.Φ.Μ.

Επειδή, ο έλεγχος διασταυρώνοντας τα δηλωθέντα εισοδήματα από ενοίκια του προσφεύγοντος με τις καταθέσεις της ανωτέρω εταιρίας στον λογαριασμό του, διαπίστωσε τις εξής διαφορές:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΑΚΙΝΗΤΑ	ΚΑΘΑΡΑ ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΑΚΙΝΗΤΑ (-5%)	ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΑΚΙΝΗΤΑ ΒΑΣΕΙ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ ΚΑΙ ΠΟΣΟΣΤΟΥ ΣΥΝ/ΣΙΑΣ (50%)	ΚΑΘΑΡΑ ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΑΚΙΝΗΤΑ ΒΑΣΕΙ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ (-5%)	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ ΑΠΟ ΑΚΙΝΗΤΑ
--------------------	---	--	---	---	---------------------------------------

2014	36.000,00	34.200,00	70.698,51	67.163,58	32.963,58
2015	13.233,31	12.571,64	68.704,69	65.269,46	52.697,82

Για το οικονομικό έτος 2014 δεν προέκυψαν τραπεζικές κινήσεις που να μπορεί να ταυτολογήσει ο έλεγχος με κατάθεση ενοικίων για το ανωτέρω ακίνητο και καταθέτη την εταιρεία

Επειδή, ο προσφεύγων επικαλείται την υπ' αρ./2014 Απόφαση του Μονομελούς Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης, με την οποία διατάχθηκε η αναπροσαρμογή του μηνιαίου μισθώματος, των τριών ισολογίων καταστημάτων και του υπογείου, στο ποσό των είκοσι τριών χιλιάδων εξακοσίων είκοσι δύο ευρώ και δεκαεννιά λεπτών (23.622,19 €) πλέον του αναλογούντος τέλους χαρτοσήμου 3,6%. Της ανωτέρω απόφασης ακολούθησε η τροποποίηση του ιδιωτικού συμφωνητικού μίσθωσης, μεταξύ των ιδιοκτητών και της ανωτέρω εταιρίας, την 11/12/2014.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο προσδιορισμός του εισοδήματος του από ενοίκια πρέπει να γίνει βάσει του τροποποιηθέντος ιδιωτικού συμφωνητικού μίσθωσης. Ισχυρίζεται δηλαδή ότι πρέπει να φορολογηθεί με βάση τα μισθώματα που έπρεπε να καταβάλει η μισθώτρια εταιρία εφαρμόζοντας την απόφαση του Μονομελούς Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης.

Επειδή, το προσκομισθέν τροποποιητικό μισθωτήριο δεν φέρει αριθμό καταχώρησης και θεώρηση της αρμόδιας για τη φορολογία εισοδήματος Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων. Επίσης από διασταυρωτικό έλεγχο που πραγματοποιήθηκε από την ελεγκτική αρχή μέσω του συστήματος TAXIS δεν προέκυψε κατάθεση του επικαλούμενου ιδιωτικού συμφωνητικού μίσθωσης.

Επειδή, ο έλεγχος προσδιόρισε τα εισοδήματα του προσφεύγοντος από ενοίκια, βάσει των κατατεθειμένων μισθωμάτων από την εταιρία «.....», δηλαδή βάσει των αποδεδειγμένα εισπραχθέντων ποσών, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος δεν γίνεται δεκτός ως αβάσιμος.

Έκτος λόγος ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13 του ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη περίοδο: 1. Με την επιφύλαξη των διατάξεων των παραγράφων 2, 3, 4 και 5 οποιοσδήποτε παροχές σε είδος που λαμβάνει ένας εργαζόμενος ή συγγενικό πρόσωπο αυτού συνυπολογίζονται στο φορολογητέο εισόδημά 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, όπως 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, η παρ. 3 μετά την αντικατάσταση ολόκληρου του άρθρου 13 του ν. 4172/2013 με το άρθρο 4 του ν. 4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019), η οποία εφαρμόζεται για τις παροχές σε είδος που λαμβάνονται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2020 και μετά, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 66 του ίδιου νόμου, ισχύει ως εξής: 3. Οι παροχές σε είδος με τη μορφή δανείου, προς εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο από ένα φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, είτε περιβάλλονται τη μορφή έγγραφης συμφωνίας είτε όχι, αποτιμώνται με βάση το ποσό της διαφοράς που προκύπτει μεταξύ των τόκων που θα κατέβαλε ο εργαζόμενος ή εταίρος ή μέτοχος 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.

Επειδή, όπως έχει κριθεί από το ΣτΕ ο κοινός νομοθέτης δεν εμποδίζεται, κατ' αρχήν, να θεσπίζει τρόπους τεκμαρτού προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης, οφείλει όμως και στην περίπτωση αυτή να αποβλέπει στη φορολόγηση πράγματι υφισταμένων, κατά τ' ανωτέρω, στοιχείων, καταστρώνοντας προς τούτο τεκμήρια αφ' ενός μεν συνάδοντα με τα διδάγματα της κοινής πείρας, αφ' ετέρου δε μαχητά για το φορολογούμενο. Σύμφωνα δε με την κείμενη νομολογία, τα τεκμήρια αποτελούν συνταγματικώς ανεκτό τρόπο προσδιορισμού της πραγματικής φοροδοτικής ικανότητας του φορολογουμένου, δεδομένου ότι τόσο η βάση των τεκμηρίων (διάθεση του αναγκαίου για την πραγματοποίηση της δαπάνης εισοδήματος), όσο και τα συμπεράσματά τους (ύπαρξη αντίστοιχου εισοδήματος που διατέθηκε για τη δαπάνη), συνάδουν προς τα δεδομένα της κοινής πείρας και είναι μαχητά (ΣτΕ 2504/1991 επταμ, 2919/1999 επταμ, 1576/2002 επτ., 1340/2003, 1742/2013

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1219/2014 Φορολογική μεταχείριση παροχών σε είδος του άρθρου 13 του ν.4172/2013 "Με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 12 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι 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.Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 13ν. 4172/2013 προσδιορίζονται οι παροχές σε είδος που λαμβάνει ένας εργαζόμενος ή συγγενικό του πρόσωπο ή κατά περίπτωση όπου ρητά προβλέπεται στο νόμο ένας εταίρος ή μέτοχος και οι οποίες συνυπολογίζονται στο φορολογητέο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις.

1. Με την παράγραφο 1 του άρθρου 13 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι, με την επιφύλαξη των διατάξεων των παρ. 2, 3, 4και 5του ίδιου άρθρου, οποιεσδήποτε παροχές σε είδος που λαμβάνει ένας εργαζόμενος ή συγγενικό πρόσωπο αυτού συνυπολογίζονται στο φορολογητέο εισόδημά του στην αγοραία αξία τους, εφόσον η συνολική αξία των παροχών σε είδος υπερβαίνει το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά φορολογικό έτος. Ως αγοραία αξία νοείται το κόστος της παροχής που βαρύνει τον εργοδότη, αποδεικνύεται από τα κατά νόμο προβλεπόμενα δικαιολογητικά και καταχωρείται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης συναλλαγών του.Από την ανωτέρω διάταξη προκύπτει ότι με εξαίρεση τις παροχές που περιγράφονται στις παραγράφους 2, 3, 4και 5 του

άρθρου 13ν. 4172/2013, (δηλαδή την παραχώρηση αυτοκινήτου, τα δάνεια, τα δικαιώματα προαίρεσης απόκτησης μετοχών και την παραχώρηση κατοικίας), για τις οποίες δεν υφίσταται περιορισμός όσον αφορά την αξία αυτών, οι λοιπές παροχές σε είδος που λαμβάνει ένας εργαζόμενος ή συγγενικό του πρόσωπο συνυπολογίζονται στο φορολογητέο εισόδημα από μισθωτή εργασία, εφόσον η συνολική αξία των παροχών αυτών υπερβαίνει το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά φορολογικό έτος.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 οποίο 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.⁶ Οι διατάξεις του άρθρου 13ν. 4172/2013 έχουν εφαρμογή για εισοδήματα που αποκτώνται στα φορολογικά έτη που ξεκίνησαν από 1.1.2014 και μετά”.

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 επιχείρησης, 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, με την υπ’ αριθμ. 1353/09-02-2017 απόφαση της Υπηρεσίας μας κρίθηκε ότι: «Επειδή, όπως έχει κριθεί (ΣΤΕ 190/2009, 6172, 6170, 4287/1995, 2805/1994, 1802/1993, 725/1990), κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, ερμηνευόμενων εν όψει και της εκ του ανωτέρω Κώδικα βασικής αρχής ότι σε τέλη υπόκεινται κατά κανόνα τα έγγραφα περί συνάψεως των συμβάσεων και όχι απλώς οι συνομολογούμενες συμβάσεις (ΣΤΕ 1966/1998 7μελ., 1368/1989, 2230/1988, 2746/1987), για την επιβολή ειδικότερα του υπό των ανωτέρω διατάξεων, τέλους χαρτοσήμου για σύμβαση δανείου, η εγγραφή στα βιβλία, ως αναπληρώνουσα το σχετικό έγγραφο περί δανείου, πρέπει να περιέχει όλα τα απαραίτητα στοιχεία της συμβάσεως του δανείου, ώστε από την εγγραφή αυτή και μόνο να προκύπτει η συνομολόγηση της συμβάσεως αυτής, χωρίς να επιτρέπεται να συναχθεί ότι συνομολογήθηκε σύμβαση δανείου από εγγραφές στα βιβλία που αναφέρονται σε άλλες σχέσεις (ΣΤΕ 1666/1991, 314/1987), έστω και αν αυτές λογίζονται ως δάνειο

(ΣΤΕ 1367-8/1989: ανώμαλη παρακαταθήκη). Δεν απαιτείται όμως να αναφέρεται η σχετική εγγραφή, ρητά, σε σύμβαση δανείου (ΣΤΕ 73/1990). Εξάλλου, απαραίτητα στοιχεία της σύμβασης δανείου είναι, κατά το άρθρο 806 του Α.Κ., η δόση ορισμένου ποσού χρημάτων, με τη συμφωνία απόδοσής του. Συνεπώς, σύμφωνα με τις πιο πάνω διατάξεις, τα στοιχεία της συμφωνίας αυτής πρέπει να προκύπτουν είτε από τη σχετική σύμβαση είτε από την εγγραφή στα βιβλία του επιτηδευματία, η οποία "λογίζεται ως έγγραφον αποδεικνύον την σύμβασιν" (ΣΤΕ 6172, 4287/1995, 2073/1989)».

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 εμπειρισττωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο."

Επειδή, περαιτέρω, στις διατάξεις του άρθρου 64 του Κ.Φ.Δ. με τίτλο "Επαρκής αιτιολογία" ορίζονται τα 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».

Επειδή, συναφώς, στις διατάξεις του άρθρου 17§§1,2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν. 2690/1999) με τίτλο "Αιτιολογία" ορίζονται τα ακόλουθα:

1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης".

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

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, οι διατάξεις του άρθρου 36 του Ν. 4174/2013, ορίζουν, ότι:“1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. 2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις: γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά”.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 6 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013, όπως προστέθηκε με το άρθρο 49 παρ. 5 του ν. 4223/2013 (ΦΕΚ Α 287/31.12.2013) και του άρθρου 4 παρ. 3 της ΠΟΛ 1064/2017 «Αν με την απόφαση [της Δ.Ε.Δ.] 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. Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης.»

Επειδή, ο έλεγχος προσδιόρισε τα κατωτέρω ποσά ως δάνεια από τις εταιρείες, με Α.Φ.Μ. και, με Α.Φ.Μ. στις οποίες ο προσφεύγων είναι ομόρρυθμο μέλος. Σύμφωνα με το άρθρο 13 του ν. 4172/2013 τα ποσά αυτά φορολογήθηκαν ως εισόδημα παροχής σε είδος.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΠΙΣΤΩΣΕΩΝ	ΑΝΑΛΟΓΟΥΝ ΠΟΣΟ ΣΤΟΝ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΑ
2104	ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΕΝΟΙΚΙΩΝ ΑΠΟ	12.269,33
2104	ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ	56.500,00
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2014		68.769,33
2015	ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΕΝΟΙΚΙΩΝ ΑΠΟ	13.565,33
2015	ΠΩΛΗΣΗ ΑΚΙΝΗΤΟΥ ΙΔΙΟΚΤΗΣΙΑΣ	24.550,00
2015	ΠΩΛΗΣΗ ΑΚΙΝΗΤΟΥ ΙΔΙΟΚΤΗΣΙΑΣ	15.000,00
2015	ΕΠΙΣΤΡΟΦΕΣ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΔΙΕΥΚΟΛΥΝΣΕΩΝ ΑΠΟ	1.720,00
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2015		54.835,33

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι: «Τα μετρητά των ελεγχόμενων πιστώσεων αποτελούσαν μέρος των νομίμως φορολογητέων εσόδων στις εταιρίες στις οποίες συμμετείχα , όπως αυτό αποδεικνύεται από τα αντίγραφα των Ε2,Ε3 και Ε5 τα οποία προσκομίζονται. Επισημαίνεται ότι τα εν λόγω ποσά προέρχονται από καθ' όλα γνωστή αιτία, ήτοι από τις εταιρίες που συμμετείχα και ουδόλως συνιστούν «ανααιτιολόγητη Προσαύξηση Περιουσίας» φορολογητέα επ' ονόματι του δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 48, παρ.3 του Νόμου 2238/1994 (Κ.Φ.Ε), Τα ποσά δεν αναλήφθηκαν από τους εταίρους προς ιδία χρησιμοποίηση και επ' ωφελεία τους αλλά για σκοπούς διαχείρισης τους για λογαριασμό των εν λόγω εταιριών. Επομένως οι εταιρίες ουδέποτε αποξενώθηκαν από τα προαναφερθέντα ποσά και διατηρούσαν ακέραια την απαίτηση επιστροφής τους, η οποία πραγματοποιείτο όταν υφίστατο ανάγκη αποπληρωμής λογαριασμών ή πάγιων εξόδων των εν λόγω εταιριών.....Είναι προδήλως φανερό ότι ο εταίρος μιας ομόρρυθμης εταιρίας η οποία τηρεί β κατηγορίας βιβλία στην οποία καθημερινά προσφέρει εργασία, όπως ακριβώς και στην περίπτωση μου , ελάμβανα προκαταβολικά τα κέρδη τα οποία, μου αναλογούσαν καθώς από αυτά τα ποσά κάλυπτα τις βιοποριστικές ανάγκες τις δικές μου και της οικογενείας μου. Αυτό συνέβαινε γιατί αντικειμενικά μια εταιρία με β κατηγορίας βιβλία η οποία δεν τηρεί υπόλοιπο ταμείου δεν γίνονται οι αντίστοιχες λογιστικές εγγραφές που να τεκμηριώνουν που αναλώθηκαν τα διαθέσιμα της, ως εκ τούτου τα κέρδη τα οποία προκύπτουν από την επιχειρηματική της δραστηριότητα οι εταίροι μπορούν να τα λαμβάνουν τμηματικά και χωρίς να απαιτείται κάποια απόφαση για διανομή όπως συμβαίνει στις κεφαλαιουχικές εταιρίες».

Επειδή, στην υπό κρίση έκθεση ελέγχου της φορολογικής αρχής, η οποία φέρει το σχετικό βάρος της απόδειξης, δεν προκύπτουν τα απαιτούμενα στοιχεία για την ύπαρξη δανειακής σύμβασης κατά το άρθρο 806 ΑΚ. Δεν αποδείχτηκε δηλαδή ότι τα ποσά αυτά δεν χρησιμοποιήθηκαν για την κάλυψη δαπανών των εταιρειών ούτε ότι χρησιμοποιήθηκαν επ' ωφελεία του προσφεύγοντος. Καθώς οι εν λόγω εταιρείες τηρούν απλογραφικό λογιστικό σύστημα δεν καθίσταται δυνατή η διαπίστωση ύπαρξης δανείου με βάση τις εγγραφές στα βιβλία της εταιρείας. Η διακρίβωση της ροής του χρήματος από τα νομικά πρόσωπα προς τον προσφεύγοντα αποτελεί αντικείμενο άλλου ελέγχου ο οποίος θα μπορούσε να επιβεβαιώσει ή όχι την εκπλήρωση των σχετικών φορολογικών υποχρεώσεων.

Επειδή, η Φορολογική Αρχή δεν παρείχε σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν ότι οι ανωτέρω πιστώσεις αποτελούν παροχή σε είδος με τη μορφή δανείου που φορολογούνται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 §3 ν.4172/2013 και συνεπώς ο συγκεκριμένος καταλογισμός πρέπει να ακυρωθεί για τυπικούς λόγους.

Έβδομος λόγος ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1095/2011 με θέμα: «Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010» ορίζεται:

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

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

Επειδή, στη Σκέψη 7 της υπ' αριθμ. 884/2016 απόφασης του ΣΤΕ αναφέρεται ότι «... Εξάλλου σε υπόθεση όπως η κρινόμενη, 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. 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 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».

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 884/2016 απόφαση του ΣΤΕ έγινε δεκτό ότι «κατά την αρκούντως σαφή και προβλέψιμη έννοια της διάταξης (του εδαφίου α') της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ (όπως η παράγραφος αυτή ίσχυε πριν από την προσθήκη σε αυτήν εδαφίου β' με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010), ερμηνευόμενης σε συνδυασμό, με τις διατάξεις του άρθρου 66 (παρ. 1) του ίδιου νόμου και, αφετέρου, με τον κανόνα περί δυνατότητας έμμεσης απόδειξης ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος και αντίστοιχης φορολογικής παράβασης, ποσό τραπεζικού λογαριασμού μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα από ελευθέρια επάγγελμα του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται από τα δηλωθέντα εισοδήματά του, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου».

Επειδή, η υπ' αριθ. 884/2016 (σκέψεις 8 και 9) ΣΤΕ αναφέρει: «η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επίδικη, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει,

κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, “τεκμήρια”), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.). Ειδικότερα, τέτοια στοιχεία έμμεσης απόδειξης (ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος) μπορούν να θεωρηθούν ότι συντρέχουν σε περίπτωση, όπως η επίδικη, στην οποία τραπεζικός λογαριασμός του φορολογούμενου, μέσω του οποίου πραγματοποιείται έμβασμα στο εξωτερικό, περιλαμβάνει μεγάλο ποσό το οποίο δεν καλύπτεται από τα (νομίμως φορολογηθέντα ή απαλλαχθέντα του φόρου) εισοδήματα που αυτός έχει δηλώσει στη φορολογική αρχή ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν (υποχρεωτικής) κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών εξηγήσεων (σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, του άρθρου 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013) ή στο πλαίσιο διαδικασίας προηγούμενης ακρόασης, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, επιδεικνύοντας την οφειλόμενη, σε χρηστή Διοίκηση, επιμέλεια και λαμβάνοντας τα αναγκαία, κατάλληλα και εύλογα, ενόψει των περιστάσεων, μέτρα ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, που προβλέπονται στο νόμο (άρθρα 66 επ. του ΚΦΕ και άρθρα 13 επ. του ν. 4174/2013), καθόσον τα παραπάνω στοιχεία, συνολικώς ορώμενα, είναι, κατ’ αρχήν, ικανά να δικαιολογήσουν, ενόψει και των διδαγμάτων της λογικής και της κοινής πείρας, την εκτίμηση ότι το επίμαχο ποσό άγνωστης προέλευσης (αλλά, πάντως, κατά το συνήθως συμβαίνον, προερχόμενο από οικονομική δραστηριότητα επιτρεπτή κατά το νόμο) αντιστοιχεί σε μη δηλωθέν, υποκείμενο σε φόρο εισόδημα του δικαιούχου του λογαριασμού.

Άλλωστε, η ανωτέρω, υπό το καθεστώς του ΚΦΕ, δυνατότητα έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης με βάση το ύψος των τραπεζικών καταθέσεων του φορολογούμενου επιβεβαιώθηκε με τη ρύθμιση του άρθρου 67B παρ. 1 του Κώδικα αυτού και, στη συνέχεια, με τη διάταξη του άρθρου 27 παρ. 1 περιπτ. ε του νόμου 4174/2013, η οποία εφαρμόζεται και σε διαφορά όπως η κρινόμενη, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 και ήδη 72 του ίδιου νόμου. Πράγματι, τέτοιες υποθέσεις είναι κατεξοχήν πρόσφορες για έμμεση απόδειξη της ύπαρξης φορολογητέου εισοδήματος και σχετικής φορολογικής παράβασης ανακριβούς δήλωσης και αντίστοιχης φοροδιαφυγής, λαμβανομένου υπόψη ότι το επίμαχο ποσό είτε (α) αποτελεί φορολογητέο μη δηλωθέν εισόδημα, περίπτωση που είναι και η συνήθης, κατά τα κοινώς γνωστά, στην ελληνική οικονομική πραγματικότητα είτε (β) συνιστά απαλλασσόμενο του φόρου εισόδημα, οπότε ο φορολογούμενος βαρύνεται ούτως ή άλλως με την απόδειξη της συνδρομής των όρων της σχετικής φοροαπαλλαγής (βλ. λ.χ. ΣτΕ 387/2015) είτε (γ) προέρχεται από κάποια άλλη, μη περιλαμβανόμενη στη δήλωσή του φορολογίας εισοδήματος αλλά κατ’ αρχήν νόμιμη, πηγή ή αιτία (που μπορεί και να γεννά φορολογική υποχρέωση, με βάση διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας διαφορετικές από εκείνες της φορολογίας εισοδήματος), την οποία, πάντως, ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει και, κατά τα εκτεθέντα στην προηγούμενη σκέψη,

υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή, παρέχοντάς της σχετικά στοιχεία, δυνάμενα να ελεγχθούν ως προς την ακρίβεια και την επάρκειά τους και, αναλαμβάνοντας, σε διαφορετική περίπτωση, τον κίνδυνο να συναχθούν σε βάρος του συμπεράσματα περί τέλεσης της προαναφερόμενης φορολογικής παράβασης είτε (δ) Επειδή, κατά την αρκούντως σαφή και προβλέψιμη έννοια της διάταξης (του εδαφίου α') της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ (όπως η παράγραφος αυτή ίσχυε πριν από την προσθήκη σε αυτήν εδαφίου β' με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010), ερμηνευόμενης σε συνδυασμό, αφενός, με τις διατάξεις του άρθρου 66 (παρ. 1) του ίδιου νόμου και ήδη των άρθρων 14 (παρ. 1), 15 (παρ. 3) και 27 (παρ. 1) του ν. 4174/2013 και, αφετέρου, με τον κανόνα περί δυνατότητας έμμεσης απόδειξης ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος και αντίστοιχης φορολογικής παράβασης, ποσό τραπεζικού λογαριασμού και αντίστοιχου εμβάσματος μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα του δικαιούχου του λογαριασμού και χορηγήσαντος την εντολή διενέργειας του εμβάσματος, εφόσον δεν καλύπτεται από τα δηλωθέντα εισοδήματά του ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου». Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί του βάρους της απόδειξης δεν γίνεται δεκτός ως αναπόδεικτος.

Επειδή, μετά τα ανωτέρω, οι διαφορές στα εισοδήματα του προσφεύγοντος για την ελεγχόμενη περίοδο, διαμορφώνονται ως εξής:

ΧΡΗΣΗ	Πιστώσεις του αρ.48 του ν.2238/1994 & αρ.21 του ν.4172/2013	Εισοδήματα από ενοικία του αρ. 39 του ν.4172/2013	Εισοδήματα από παροχή σε είδος του αρ.13 του ν.4172/2013	Συνολικές διαφορές εισοδήματος
2013	105.573,80	-	-	105.573,80
2014	42.111,41	32.963,58	0,00	75.074,99
2015	43.218,55	52.697,82	0,00	95.916,37

.Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 28-01-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με **Α.Φ.Μ.**, κατοίκου και συγκεκριμένα:

α) την επικύρωση της υπ' αρ./2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Οικονομικού Έτους 2014,

β) την τροποποίηση του υπ' αρ./2019 Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος – Πράξης Επιβολής Προστίμου Φορολογικού Έτους 2014

γ) την τροποποίηση της υπ' αρ./2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος – Πράξης Επιβολής Προστίμου Φορολογικού Έτους 2015

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

α) Υπ' αριθμό/2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Οικονομικού Έτους 2014 (εισοδήματα 01.01.2013-31.12.2013) της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Διαφορά φόρου	31.339,35 €
Πρόσθετος φόρος	32.141,63 €
Διαφορά εισφοράς αλληλεγγύης	5.135,83 €
Καταλογιζόμενο ποσό	68.616,81 €

β) Υπ' αριθμό/2019 Οριστικός Διορθωτικός Προσδιορισμός Φόρου Εισοδήματος – Πράξη Επιβολής Προστίμου Φορολογικού Έτους 2014 (εισοδήματα 01.01.2014-31.12.2014) της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π.

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	37.251,19	181.095,51	112.326,18	75.074,99
	της συζύγου	794,54	794,54	794,54	-
Φόρος κλίμακας	του υπόχρεου	9.103,68	56.061,51	33.878,39	24.774,71
	της συζύγου	174,80	174,80	174,80	-
Μείωση του φόρου	του υπόχρεου				
	της συζύγου	174,80	174,80	174,80	-
Προσαύξηση φόρου αποδείξεων			1.200,41	1.200,41	1.200,41
Εκπτώσεις από το φόρο που αναλογεί		11.033,04	11.033,04	11.033,04	-
Υπόλοιπο φόρου		-1.929,36	46.228,88	24.045,80	25.975,16
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων		1.080,00	2.120,96	2.120,96	1.040,96
Εισφορά υπέρ Ο.Γ.Α. τελ. χαρτ		216,00	424,19	424,19	208,19
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ			24.079,12	12.987,58	12.987,58
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 ΚΦΔ			520,48	520,48	520,48

Εισφορά υπέρ Ο.Γ.Α. τελ. χαρτ			104,10	104,10	104,10
Εισφορά Αλληλ.		998,73	7.751,23	5.000,46	4.001,73
Διαφορά συμψηφισμού		-39,37	-39,37	-39,37	-
Καταλογιζόμενο ποσό		326,00	81.189,57	45.164,20	44.838,20

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

γ) Υπ' αριθμό/2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φορολογικού Έτους 2015 (εισοδήματα 01.01.2015-31.12.2015) της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π.

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	12.586,98	163.338,68	108.503,35	95.916,37
	της συζύγου	472,78	472,78	472,78	-
Φόρος κλίμακας	του υπόχρεου	1.510,94	55.411,58	33.163,34	31.652,40
	της συζύγου	104,01	104,01	104,01	-
Μείωση του φόρου	του υπόχρεου				
	της συζύγου	104,01	104,01	104,01	-
Εκπτώσεις από το φόρο που αναλογεί		2,24	2,24	2,24	-
Υπόλοιπο φόρου		1.508,70	55.409,34	33.161,10	31.652,40
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων		397,00	2.061,14	2.061,14	1.664,14
Εισφορά υπέρ Ο.Γ.Α. τελ. χαρτ		79,40	412,23	412,23	332,83
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ			26.950,32	15.826,20	15.826,20
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 ΚΦΔ			832,07	832,07	832,07
Εισφορά υπέρ Ο.Γ.Α. τελ. χαρτ			166,41	166,41	166,41
Εισφορά Αλληλ.		891,20	11.718,69	8.428,57	7.537,37
Καταλογιζόμενο ποσό		2.876,30	97.550,20	60.887,72	58.011,42

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

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

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ

Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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