



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 1604 559
ΦΑΞ : 213 1604 567

Καλλιθέα, 01/06/2020

Αριθμός απόφασης: 977

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

δ. Την από 30/03/2020 Πράξη Νομοθετικού περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75/30-03-2020), όπως κυρώθηκε με τον ν.4684/2020.

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **27/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, **ΑΦΜ:**, κατοίκου επί της οδού, κατά α) των υπ' αριθ. /2019 και /2019 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού και φορολογικού έτους 2014, (εισοδήματα 01/01-31/12/2013 και 01/01-31/12/2014, αντίστοιχα), του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και β) του υπ' αριθ. /2019 Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου διαδικαστικών παραβάσεων (άρθρο 54 του ν.4173/2013) και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και την οικεία έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **27/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, **ΑΦΜ:**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1) Με την υπ' αριθμ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014 (εισοδήματα 01/01-31/12/2013), της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 7.223,53€, πλέον πρόστιμο (ευνοϊκότερη κύρωση) ποσού 7.408,45€, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ποσού 1.426,34€, ήτοι συνολικό ποσό **16.058,31€**.

2) Με την υπ' αριθμ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014 (εισοδήματα 01/01-31/12/2014), της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 2.420,06€, πλέον πρόστιμο (ευνοϊκότερη κύρωση) ποσού 1.210,03€, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ποσού 888,90€, ήτοι συνολικό ποσό **4.518,99€**.

Οι ως άνω διαφορές φόρου εισοδήματος προέκυψαν από το πόρισμα της από 27/12/2019 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., που διενεργήθηκε δυνάμει της με αριθμ./...../2019 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

Σύμφωνα με το ως άνω πόρισμα, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων υπέβαλε ανακριβείς δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τις ελεγχόμενες χρήσεις καθώς:

α) διαπίστωσε ότι καταθέσεις συνολικού ποσού **35.258,29€ και 2.744,31€** αποτελούν μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη για τις χρήσεις 2013 και 2014, αντίστοιχα, η οποία φορολογητέα ύλη, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48§3 του ν.2238/1994 και του άρθρου 21§4 του ν.4172/2013 λογίζεται ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρου επαγγέλματος και φορολογείται με τις γενικές διατάξεις,

β) δεν δηλώθηκαν ποσά στο πίνακα 6 (ποσά που μειώνουν την ετήσια δαπάνη) της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικον. έτους 2014 ως τον κάτωθι πίνακα:

Κωδικός	Ποσό δήλωσης	Ποσό ελέγχου	Διαφορά
659	0,00	7.316,02 €	7.316,02 €
667	3.234,39 €	5.328,17 €	2.093,78 €
431	16.084,02 €	17.322,93 €	1.238,91 €
433	6.972,94 €	7.322,36 €	349,42 €
Σύνολο	26.291,35 €	37.289,48 €	10.998,13 €

γ) δεν δηλώθηκαν εισοδήματα από τόκους εξωτερικού συνολικού ποσού 114,47€ στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολ. έτους 2014 και

δ) το καθαρό κέρδος (ζημιά) με βάση τον λογιστικό προσδιορισμό από την άσκηση του ελευθέρου επαγγέλματος του έχει ως τον κάτωθι πίνακα:

	Χρήση	ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Καθαρό κέρδος με λογιστικό προσδιορισμό	2013	-8.326,21€	-7.475,50 €	850,71€
Καθαρό κέρδος με λογιστικό προσδιορισμό	2014	-7.677,78 €	-6.975,30	702,48

ε) το φορολογικό έτος 2014 διαπιστώθηκαν εισοδήματα (από παροχή σε είδος) συνολικού ποσού 14.864,72€ που φορολογούνται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 §3 ν.4172/2013.

3) Με τον υπ' αριθμ./2019 Οριστικό Προσδιορισμό Προστίμου Διαδικαστικών Παραβάσεων (άρθρο 54 του ν.4174/2013), φορολογικής περιόδου 2019, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 250,00€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54§1δ σε συνδυασμό με την §2γ του ίδιου άρθρου του ν.4174/2013, επειδή δεν ανταποκρίθηκε σε αίτημα της φορολογικής διοίκησης για παροχή πληροφοριών κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14§1 του ν.4174/2013. Συγκεκριμένα δεν προσκομίσθηκαν στοιχεία χρηματοοικονομικών προϊόντων και τραπεζικών λογαριασμών της Αλλοδαπής.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την επανεξέταση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Παράβαση κατ' ουσίαν νόμου και ειδικότερα της διάταξης των άρθρων 4, 10 και 20 επ. του ν. 2238/1994, περί της έννοιας του φορολογητέου εισοδήματος καθόσον στην κρινόμενη περίπτωση δεν υφίσταται καν αδικαιολόγητη προσαύξηση της περιουσίας του, καθώς όλες οι καταθέσεις προέρχονται από γνωστή πηγή από την επιχειρηματική δραστηριότητά του. Συγκεκριμένα:

A. Σχετικά με τις πιστώσεις την 6/12/2013 ποσού 1.021€ και την 10/9/2013 ποσού 1.150€ στην προσκομίζει υπεύθυνες δηλώσεις του ν.1599/1986, από τις οποίες αποδεικνύεται ότι αφορούν σε καταθέσεις μετρητών από τρίτα πρόσωπα, η μεν πρώτη από την κυρία και η δεύτερη από την εταιρεία

B. Σχετικά με τέσσερις καταθέσεις συνολικού ποσού 11.680€ στη προσκομίζει το υπ' αριθ./2013 συμβόλαιο αγοραπωλησίας του συμβολαιογράφου και δύο αποδείξεις με ημερομηνία 3/9/2013 από τα οποία προκύπτει ότι αφορούν ποσό που έλαβε ως έναντι αγοράς διαμερίσματος για λογαριασμό της εταιρείας «.....».

Γ. Σχετικά με τρεις καταθέσεις συνολικού ποσού 4.768,55€ στη προσκομίζει το υπ' αριθ./2013 συμβόλαιο αγοραπωλησίας του συμβολαιογράφου από το οποίο προκύπτει ότι τα ποσά αυτά δεν αφορούν σε προσωπικό του εισόδημα αλλά σε εισόδημα της εταιρείας με την επωνυμία «.....», για το οποίο έχει ήδη φορολογηθεί η εταιρεία.

Δ. Σχετικά με τρεις καταθέσεις συνολικού ποσού 3.708,88€ στη ότι αφορούν σε πληρωμή πιστωτικής κάρτας MASTERCARD, μάλιστα το ποσό των 752,80€ όπως φαίνεται από την κίνηση του σχετικού λογαριασμού έχει αντιλογισθεί.

Ε. Σχετικά με την κατάθεση ποσού 2.500 € την 12/4/2013 στη προσκομίζει το υπ' αριθ. /2013 συμβόλαιο αγοραπωλησίας του συμβολαιογράφου από το οποίο προκύπτει ότι το ποσό αυτό δεν αφορά σε προσωπικό του εισόδημα αλλά σε εισόδημα της εταιρείας με την επωνυμία «.....», για το οποίο έχει ήδη φορολογηθεί η εταιρεία. Τούτο αποδεικνύεται και από το γεγονός ότι η εν λόγω πίστωση έγινε μια μέρα μετά την υπογραφή του συμβολαίου.

Στ. Σχετικά με την πίστωση ποσού 1.000€ την 16/9/2013 στη προσκομίζει το από 16/11/2011 ιδιωτικό συμφωνητικό και επικαλείται ότι αφορά εξόφληση από τον κ. μέρους του δανείου που έλαβε από εκείνον.

Ζ. Σχετικά με την πίστωση ποσού 2.374,60€ την 20/5/2013 στη επικαλείται ότι αφορά επανακατάθεση ίδιου ποσού που είχε γίνει ανάληψη από τον ίδιο λογαριασμό την 13/5/2013.

Η. Σχετικά με την κατάθεση ποσού 700 € την 20/10/2014 στη προσκομίζει το υπ' αριθ. /2011 συμβόλαιο αγοραπωλησίας του συμβολαιογράφου από το οποίο προκύπτει ότι το ποσό αυτό δεν αφορά σε προσωπικό του εισόδημα αλλά σε εισόδημα της εταιρείας με την επωνυμία «.....», για το οποίο έχει ήδη φορολογηθεί η εταιρεία.

Θ. Σχετικά με τις πιστώσεις συνολικού ποσού 23.565€ επικαλείται ότι αφορούν καταθέσεις μετρητών που είχε στα χέρια του από εισοδήματα προηγούμενων ετών, όπως προκύπτει από τον πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου, τον οποίο προσκομίζει και από τον οποίο προκύπτει ότι το τελικό διαθέσιμο υπόλοιπο του, την 31/12/2012, ανερχόταν σε ποσό 256.255,06€.

2. Δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις εφαρμογής του άρθρου 13 §3 του ν.4172/2013 – Νομικά αβάσιμος ο χαρακτηρισμός πιστώσεων συνολικής αξίας 51.678,69€, ως παροχών σε είδος υπό μορφή δανείου. Ειδικότερα:

Α. Πιστώσεις συνολικού ποσού 2.220,00€ αφορούν σε καταβολή μισθωμάτων από τον προς την εταιρεία «.....», έναντι της εκμίσθωσης σε αυτόν κατοικίας. Τα ποσά καταβάλλονταν σε λογαριασμό, συνδικαιούχοι του οποίου είναι οι εταίροι της εταιρείας.

Β. Πιστώσεις συνολικού ποσού 49.458,69€ αφορούν εισοδήματα της εταιρείας, τα οποία έχουν δηλωθεί στη δήλωση της εταιρείας και που κατατέθηκαν σε λογαριασμούς με συνδικαιούχους τους εταίρους της.

Επομένως για την ως άνω καταθέσεις στους επίμαχους κοινούς τραπεζικούς λογαριασμούς που τηρούσε με συνδικαιούχους τους λοιπούς εταίρους των εταιριών, δεν συντρέχουν τα απαραίτητα στοιχεία κατά το άρθρο 806 Α.Κ., που απαιτούνται για την ύπαρξη δανειακής σύμβασης, ώστε να θεωρηθεί ότι αποτελούν παροχή σε είδος, κατά τα προβλεπόμενα στις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 13 του ν. 4172/2013. Σε κάθε περίπτωση, η λήψη και μόνο χρημάτων από λογαριασμό της εταιρείας, στην οποία συμμετέχει ο ελεγχόμενος, δεν συνιστά δανεισμό, όταν δεν υπάρχει κανένα άλλο στοιχείο από το οποίο να προκύπτει ότι πρόκειται για δανεισμό, όπως έγγραφο βέβαιης

χρονολογίας ή άλλο στοιχείο, το οποίο να αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου. Παντελώς αναιτιολόγητα ο έλεγχος του καταλόγισε τις εν λόγω πιστώσεις, κατά παράβαση του άρθρου 64 του ν. 4174/2013.

3. Εσφαλμένος ο επιμερισμός μεταξύ των συνδικαιούχων των λογαριασμών. Η φορολογική αρχή φέρει το βάρος να αποδείξει την ύπαρξη και το μέγεθος της προσαύξησης, εφόσον η εν λόγω προσαύξηση αφορά σε χρήματα που κατατίθενται σε κοινό τραπεζικό λογαριασμό, βαρύνεται με τον ακριβή προσδιορισμό του ακριβούς ποσού της προσαύξησης περιουσίας, το οποίο ανήκει σε κάθε συνδικαιούχο λογαριασμού.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο **48§3 του Ν. 2238/1994**, όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρ. 15 § 3 του Ν. 3888/2010:

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

« 1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισης της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους.

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

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

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

4. Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **ΠΟΛ 1095/29.4.2011** του Υπ. Οικονομικών με θέμα «Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παρ. 3 άρθρου 15 του ν. 3888/2010»:

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

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του Ν.3888/2010, Φ.Ε.Κ. 175/Α΄ 30-9-2010, προστέθηκε εδάφιο στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε. Ν.2238/1994, ως εξής: «Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της, είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις, είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.

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

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

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

7. Από τα παραπάνω προκύπτει ότι οι φορολογούμενοι, οι υποθέσεις των οποίων ελέγχονται, μπορούν να δικαιολογήσουν την οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας με επιπλέον εισοδήματα τα οποία δεν εμφανίζονται στη φορολογική τους δήλωση, επικαλούμενοι τα επιπλέον έσοδα που είχαν αποκτήσει από τις πιο πάνω δραστηριότητες και εφόσον αυτά αποδεικνύονται.

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

9. [...].»

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

«Σε συνέχεια ερωτημάτων που αφορούν στη διενέργεια ελέγχων αναφορικά με προσαύξηση περιουσίας φορολογουμένων, ανεξαρτήτως του τρόπου ή της μεθόδου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης και κατόπιν πρόσφατης σχετικής νομολογίας του ΣτΕ, επισημαίνονται 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, αναγκαιών, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.

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

Σε περίπτωση που δεν προσκομίζονται στοιχεία για επένδυση ή κίνηση λογαριασμού ημεδαπής ή αλλοδαπής, λόγω αντικειμενικής αδυναμίας προσκόμισης των σχετικών δικαιολογητικών (για παράδειγμα, διότι έχει παρέλθει ο χρόνος που η τράπεζα ή άλλο ίδρυμα έχει υποχρέωση διαφύλαξης των σχετικών αρχείων), γίνονται δεκτοί οι ισχυρισμοί του ελεγχόμενου, εκτός αν η φορολογική αρχή αιτιολογημένα απορρίψει αυτούς στη βάση άλλων στοιχείων που διαθέτει.

Σε κάθε περίπτωση, εάν διαπιστωθεί ότι η απόκτηση της επένδυσης έλαβε χώρα σε χρόνο εκτός των φορολογικών ετών που περιλαμβάνονται στην εντολή ελέγχου, ή το εισερχόμενο έμβασμα αλλοδαπής προέρχεται από καταθέσεις / πραγματικά εισοδήματα προγενέστερων ετών της ελεγχόμενης περιόδου, οι εν λόγω πιστώσεις θεωρούνται δικαιολογημένες για το ελεγχόμενο διάστημα και δεν θεμελιώνεται, εξ αυτού του λόγου, επέκταση του φορολογικού ελέγχου στα προγενέστερα αυτά έτη, εκτός εάν και στο μέτρο που είναι απολύτως αναγκαίο για την διακρίβωση της υπαγωγής σε φόρο ή νόμιμης απαλλαγής από αυτόν των κεφαλαίων από τα οποία προέρχονται οι εν λόγω πιστώσεις, υπό την επιφύλαξη των διατάξεων περί παραγραφής.

Η διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται, κατ' αρχήν (εφόσον, βέβαια, δεν έχει παρέλθει ο προβλεπόμενος στη νομοθεσία

χρόνος παραγραφής) και σε υποθέσεις, στις οποίες η περιουσιακή προσαύξηση, άγνωστης πηγής ή αιτίας, προκύπτει σε χρόνο προγενέστερο της 30.9.2010 (ΣΤΕ 1225/2017, 884/2016, 1897/2016).

4. [...]

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

5.1. [...]

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

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

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

Σε κάθε περίπτωση οι σχετικές πιστώσεις αξιολογούνται σε σχέση με τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, λαμβανομένου υπόψη και του αναλογούντος ΦΠΑ, ανάλογα με την περίπτωση. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος επικαλείται μεν τη λήψη δανείου από ελληνική ή αλλοδαπή επιχείρηση, αλλά δεν υπάρχει σχετικό έγγραφο βέβαιης χρονολογίας ούτε και μπορεί να αποδειχθεί η λήψη του δανείου αυτού από άλλα στοιχεία (π.χ. κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών του δανειστή ή του δανειζόμενου από τις οποίες να προκύπτει δόση ή επιστροφή χρημάτων), τότε ο ισχυρισμός του φορολογούμενου περί δανείου δεν μπορεί να γίνει δεκτός.6. [...]

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

«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, στην Απόφαση της Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ 1259/2014 ορίζεται:

«Με αφορμή ερωτήματα που έχουν τεθεί στις Υπηρεσίες μας, σας παρέχουμε τις κάτωθι οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή της ΠΟΛ 1050/17.02.2014 Απόφασης Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, με την οποία καθορίστηκε το περιεχόμενο και ο τρόπος εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β', γ', και ε', της παραγράφου 1 του άρθρου 27 Ν. [4174/2013](#) (ΦΕΚ Α'170) για το διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογουμένων φυσικών προσώπων με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού, όταν η πρώτη ελεγχόμενη χρήση είναι η 1/1-31/12/2000.

1. Αν ο ελεγχόμενος/νη, ο/η σύζυγος και τα προστατευόμενα μέλη αυτών, δηλώνουν ότι την 31/12/1999 κατείχαν:

- υπόλοιπα τραπεζικών καταθέσεων σε χρηματοπιστωτικά ιδρύματα ή και
- επενδυτικά προϊόντα (μετοχές, ομόλογα, γeros έντοκα γραμμάτια, αμοιβαία κ.λπ.) ή και
- ακίνητα

και εφόσον αποδεικνύεται η κατοχή τους από επίσημα δικαιολογητικά (έγγραφα χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων, αναλυτική κίνηση της μερίδας του από το Χ.Α., πινάκια ή οποιοδήποτε άλλο αποδεικτικό στοιχείο κ.λπ.).

Τότε, για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών θα λαμβάνεται υπόψη το σύνολο των υπολοίπων των τραπεζικών καταθέσεων την 31/12/1999, θα αναγράφεται δε στην ένδειξη «Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της πρώτης ελεγχόμενης χρήσης» χωρίς να διερευνάται η ύπαρξη πραγματικού διαθέσιμου κεφαλαίου προηγούμενων ετών (1999 και παλαιότερα).

Στην περίπτωση που ο ελεγχόμενος, ο/η σύζυγος και τα προστατευόμενα μέλη αυτών, δηλώνουν ότι την 31/12/1999 έχουν στην κατοχή τους εκτός των ανωτέρω και μετρητά, για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών, θα ελέγχεται αν το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο των προηγούμενων ετών (1999 και

παλαιότερα), είναι μικρότερο από το σύνολο των τραπεζικών καταθέσεων και των δηλωθέντων μετρητών, τότε τα δηλωθέντα μετρητά δεν θα αναγνωρίζονται ή θα περιορίζονται αναλόγως.

Σημειώνεται ότι σε κάθε περίπτωση, θα αναγνωρίζονται τα υπόλοιπα των τραπεζικών καταθέσεων στις 31/12/1999 στο σύνολο τους και θα αναγράφονται στην ένδειξη "Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της πρώτης ελεγχόμενης χρήσης".

Για τον υπολογισμό του πραγματικού διαθεσίμου κεφαλαίου που προκύπτει από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος παρελθόντων ετών (1999 και παλαιότερα) λαμβάνονται υπόψη:

- από τα δηλωθέντα εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από τον φόρο ή που αποκτήθηκαν και δεν συμπεριλήφθησαν στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος του ελεγχόμενου, του/της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών, ως μη έχοντες φορολογική υποχρέωση να τα δηλώσουν, π.χ. έσοδα από τόκους, πωλητήρια συμβόλαια, δωρεές- κληρονομίες χρημάτων, δάνεια κέρδη από τυχερά παίγνια γενικά,
- θα αφαιρούνται τα πραγματικά αναλωθέντα ποσά για αγορές (ακινήτων, Ε.Ι.Χ, επενδυτικών αγαθών , κ.λπ.) και λοιπές δαπάνες (όχι τεκμαρτές).

Επισημαίνονται τα εξής:

- στα περιουσιακά στοιχεία περιλαμβάνονται ακίνητα, μετοχές εισηγμένες ή μη, ομόλογα, έντοκα , αμοιβαία κ.λπ. τα οποία θα αποτιμώνται στην αξία κτήσης. Για τα επενδυτικά προϊόντα ο ελεγχόμενος, θα πρέπει να προσκομίσει σχετικά αποδεικτικά στοιχεία (αναλυτική κίνηση της μερίδας του από το Χ.Α., πινάκια ή οποιοδήποτε άλλο στοιχείο),
- αν ο ελεγχόμενος αποδεδειγμένα είχε στη κατοχή του στις 31/12/1999 επενδυτικά προϊόντα, και αυτά εκποιήθηκαν εντός των ελεγχόμενων χρήσεων, λαμβάνεται υπόψη το συνολικό τίμημα της πώλησης, όπως προκύπτει από τα στοιχεία που προσκομίζονται από αυτόν (καρτέλα της αναλυτικής κίνησης του επενδυτή, πινάκια, συμφωνητικά, κ.λπ.)

Στην περίπτωση όπου εντός των ελεγχόμενων χρήσεων λαμβάνει χώρα αγορά / εκποίηση επενδυτικών προϊόντων, αναγράφεται η αξία κτήσης/πώλησης όπως προκύπτει από τα στοιχεία που προσκομίζονται από τον ελεγχόμενο (καρτέλα της αναλυτικής κίνησης του επενδυτή, πινάκια, συμφωνητικά, κ.λπ.) στην ένδειξη «Αγορά περιουσιακών στοιχείων» /«Έσοδα από πώληση περιουσιακών στοιχείων».

- οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος πρέπει να είναι συνεχόμενες και να φθάνουν μέχρι και την προηγούμενη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του έτους 2000, εφόσον ο φορολογούμενος ήταν αποδεδειγμένα υπόχρεος υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος βάσει των κείμενων διατάξεων,
- κάθε σχετικό έγγραφο θα λαμβάνεται υπ όψιν εφόσον φέρει βεβαία ημερομηνία και στοιχεία νομιμότητας.

2. Στον ελεγχόμενο θα πρέπει να επισημαίνεται η δυνατότητα αναγραφής διαθεσίμων μετρητών κατά την έναρξη ή τη λήξη κάθε ελεγχόμενης χρήσης όπως αναγράφεται και στην ΠΟΛ 1270/24/12/2013. Η μη αναγραφή ποσού μετρητών σε οποιαδήποτε ελεγχόμενη χρήση σημαίνει ότι τα μετρητά είναι μηδενικά και δεν αναγράφεται κανένα ποσό σε καμία άλλη ένδειξη των πινάκων.»

Επειδή, η δυνατότητα ύπαρξης ρευστών διαθεσίμων στα χέρια του φορολογούμενου είναι θέμα πραγματικό, το οποίο η φορολογική ελεγκτική υπηρεσία οφείλει να εξετάζει και να εκτιμά με βάση τα στοιχεία που βρίσκονται στη διάθεσή της [ΣτΕ 884/2016 (σκέψη 20)].

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ.1270/2013** Απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων:

«... 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. Παρατήρηση: Όπου στην παρούσα μεθοδολογία αναφέρονται δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές / οικογενειακές) αφορούν πραγματικές δαπάνες και όχι τεκμαρτές. Για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου **δεν υπάρχει περιορισμός όσον αφορά τα παρελθόντα έτη που εξετάζονται** προκειμένου να προσδιοριστεί το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών, εφόσον βέβαια αυτό είναι δυνατό να διασταυρωθεί με τις φορολογικές δηλώσεις και τα στοιχεία που τηρούνται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του ελεγχόμενου ή με τεκμηριωμένα στοιχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, (π.χ. φορολογικές δηλώσεις παρελθόντων ετών συνοδευόμενες με τα εκκαθαριστικά σημειώματα, ή με απόδειξη κατάθεσης μέσω ταχυδρομείου, ή παραλαβής του αντιγράφου της δήλωσης από την αρμοδία Δ.Ο.Υ, κ.λπ.). Οι υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος (προκειμένου να ληφθούν υπόψη στον προσδιορισμό του πραγματικού διαθέσιμου) θα πρέπει να είναι συνεχόμενες και να φθάνουν μέχρι και την προηγούμενη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του πρώτου ελεγχόμενου έτους. Δεν αναζητούνται τα δικαιολογητικά για τα ποσά που είναι αναγεγραμμένα στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος παρελθόντων ετών και τα οποία χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό του πραγματικού διαθέσιμου κεφαλαίου προηγούμενων ετών. **Έσοδα αποκτηθέντα και μη συμπεριληφθέντα στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος παρελθόντων ετών** του ελεγχόμενου, του/της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών ως μη έχοντες φορολογική υποχρέωση να τα δηλώσουν, π.χ. έσοδα από τόκους, από πωλητήρια συμβόλαια, δηλώσεις φόρου δωρεάς-κληρονομιάς χρημάτων, κέρδη από τυχερά παίγνια γενικά, συμβάσεις δανείων και κάθε σχετικό έγγραφο **θα λαμβάνονται υπ όψιν εφόσον φέρουν βεβαία ημερομηνία και στοιχεία νομιμότητας. ...».**

Επειδή στο άρθρο 64 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται:

«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, στο άρθρο 65 του Κ.Φ.Δ ορίζεται:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

1^{ος} Ισχυρισμός Περί παράβασης κατ' ουσίαν νόμου και ειδικότερα της έννοιας του φορολογητέου

εισοδήματος

Επειδή, εν προκειμένω, διενεργήθηκε μερικός φορολογικός έλεγχος εισοδήματος, στον προσφεύγοντα, δυνάμει της με αριθ./2019 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

Επειδή, σύμφωνα με το πόρισμα του ως άνω ελέγχου, όπως καταγράφεται στην από 27/12/2019 έκθεση φορολογίας εισοδήματος, ο έλεγχος μεταξύ άλλων διαπίστωσε ότι καταθέσεις συνολικού ποσού **35.258,29€ και 2.744,31€** αποτελούν μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη για τις χρήσεις 2013 και 2014, αντίστοιχα, η οποία φορολογητέα ύλη, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48§3 του ν.2238/1994 και του άρθρου 21§4 του ν.4172/2013 λογίζεται ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρου επαγγέλματος και φορολογείται με τις γενικές διατάξεις,

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή, ο προσφεύγων επικαλείται ότι υφίσταται παράβαση κατ' ουσίαν νόμου και ειδικότερα της διάταξης των άρθρων 4, 10 και 20 επ. του ν. 2238/1994, περί της έννοιας του φορολογητέου εισοδήματος καθόσον στην κρίνόμενη περίπτωση δεν υφίσταται καν αδικαιολόγητη προσαύξηση της περιουσίας του, καθώς όλες οι καταθέσεις προέρχονται από γνωστή πηγή από την επιχειρηματική δραστηριότητά του.

Επειδή, σχετικά με τις κάτωθι πιστώσεις που αναφέρονται στον **1.Α. ισχυρισμό** της υπό κρίση προσφυγής,

ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΡ. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΗΜ. ΣΥΝΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΟΣΟ
.....		06-12-2013	1.021,00
.....		10-09-2013	1.150,00

ο προσφεύγων προβάλλει την ίδια αιτιολόγηση που είχε προβάλει και με τα με αριθ. πρωτ./2019 και/2019 υπομνήματά του, επί του Σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου, χωρίς και να προσκομίζει νεότερα στοιχεία.

Επειδή, ο έλεγχος με σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία απέρριψε τους εν λόγω ισχυρισμούς του προσφεύγοντος, όπως προκύπτει από τις σελίδες 63-64 της έκθεσης ελέγχου.

Επειδή, σχετικά με τις κάτωθι πιστώσεις συνολικού ποσού 11.680€ που αναφέρονται στον **1.Β. ισχυρισμό** της υπό κρίση προσφυγής,

ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΡ. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	Ημερομηνία Συναλλαγής	Πίστωση
.....		11/01/2013	180,00
.....		23/05/2013	500,00
.....		27/05/2013	5.000,00
.....		19/06/2013	6.000,00

ο προσφεύγων προβάλλει την ίδια αιτιολόγηση που είχε προβάλει και με τα με αριθ. πρωτ./2019 και/2019 υπομνήματά του, επί του Σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου, προσκομίζοντας ως

νεότερα στοιχεία αντίγραφο ολόκληρου του με αριθ./2013 συμβολαίου αγοροπωλησίας ακινήτων του συμβολαιογράφου (στον έλεγχο είχε προσκομισθεί μέρος του ως άνω συμβολαίου) και δύο αποδείξεις εισπραξης συνολικού ποσού 12.000€ την 3/9/2019.

Επειδή, ο έλεγχος με επαρκή αιτιολογία απέρριψε τους εν λόγω ισχυρισμούς του προσφεύγοντος, όπως προκύπτει από τη σελίδα 65 της έκθεσης ελέγχου.

Επειδή, από το φύλλο 16 του ως άνω συμβολαίου προκύπτει ότι η καταβολή του τιμήματος θα πραγματοποιούνταν σε δύο δόσεις ως εξής : α) Ποσό 16.000€ την 30/8/2014 και β) Ποσό 15.234,38€ την 31/8/2015. Το συμβόλαιο δεν κάνει λόγο για προκαταβολή.

Επειδή, οι κρινόμενες καταθέσεις πραγματοποιήθηκαν στις 11/1/2013 ποσό 180€, στις 23/5/2013 ποσό 500€, στις 27/5/2013 ποσό 5.000€ και στις 19/6/2013 ποσό 6.000€, ήτοι όλες οι καταθέσεις είναι προγενέστερες του ως άνω συμβολαίου

Επειδή, οι προσκομιζόμενες αποδείξεις δεν φέρουν αρίθμηση και φέρεται η μια εξ αυτών να έχει εκδοθεί στις 3/9/2014 για ποσά που εισπράχθηκαν από τον προσφεύγοντα για λογαριασμό της εταιρείας με διακριτικό τίτλο «.....», στις 27/5/2013 ποσό 5.000€ και στις 19/6/2013 ποσό 6.000€, κρίνεται ότι δεν αποτελούν ισχυρό αποδεικτικό στοιχείο.

Επειδή, ούτε στον έλεγχο ούτε με την υπό κρίση προσφυγή προσκομίσθηκε τραπεζικό παραστατικό από το οποίο να τεκμηριώνονται τα στοιχεία του καταθέτη.

Επειδή, σχετικά με τις πιστώσεις συνολικού ποσού 4.768,55€ που αναφέρονται στον **1.Γ. ισχυρισμό** της υπό κρίση προσφυγής,

ΤΡΑΠΕΖΑ	Ημερομηνία Συναλλαγής	ΑΡ. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	Πίστωση
.....	26/11/2013	.....	768,55
.....	04/09/2014	.....	1.000,00
.....	23/12/2014	.....	3.000,00

Ο προσφεύγων προβάλλει την ίδια αιτιολόγηση που είχε προβάλει και με τα με αριθ. πρωτ./2019 και/2019 υπομνήματά του, επί του Σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου, χωρίς να προσκομίζει νεότερα στοιχεία.

Επειδή, ο έλεγχος με σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία απέρριψε τους εν λόγω ισχυρισμούς του προσφεύγοντος, όπως προκύπτει από τις σελίδες 66-67 της έκθεσης ελέγχου.

Επειδή, σχετικά με τις κάτωθι πιστώσεις συνολικού ποσού 3.708,88€ στη, που αναφέρονται στον **1.Δ. ισχυρισμό** της υπό κρίση προσφυγής,

ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΡ. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΗΜ. ΣΥΝΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΟΣΟ
.....		13-03-2013	752,80

.....	.....	09-12-2013	2.398,44
.....	.....	12-05-2014	557,64

Ο προσφεύγων επικαλείται ότι αφορούν σε πληρωμή πιστωτικής κάρτας MASTERCARD, μάλιστα το ποσό των 752,80€ όπως φαίνεται από την κίνηση του σχετικού λογαριασμού έχει αντιλογισθεί.

Επειδή, από τα προσκομιζόμενα τραπεζικά παραστατικά (κινήσεις λογαριασμών) προκύπτει ότι το ποσό των 752,80€ αφορά σε μεταφορά και ταυτόχρονο αντιλογισμό στον ως άνω ελεγχόμενο λογαριασμό από τον με αριθμ..... λογαριασμό της με συνδικαιούχο τον προσφεύγοντα. Συνεπώς ο ισχυρισμός του **γίνεται δεκτός**.

Επειδή, για τις άλλες δύο κρινόμενες καταθέσεις ποσών 2.398,44€ και 557,64€, που αφορούν πληρωμή πιστωτικής κάρτας, ο προσφεύγων μας προσδιόρισε τη χρήση των πιστωθέντων ποσών και όχι την πηγή και αιτία προέλευσής τους.

Επειδή, σχετικά με την κάτωθι πίστωση που αναφέρεται στον **1.Ε. ισχυρισμό** της υπό κρίση προσφυγής,

ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΡ. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΗΜ. ΣΥΝΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΟΣΟ
.....		12-04-2013	2.500,00

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή, ο προσφεύγων προσκομίζει το υπ' αριθ./2013 συμβόλαιο αγοραπωλησίας δύο οριζόντιων ιδιοκτησιών του συμβολαιογράφου από το οποίο προκύπτει ότι η εργολάβος εταιρεία είναι η ομόρρυθμη οικοδομική και εμπορική εταιρεία με την επωνυμία «.....», με διακριτικό τίτλο «.....», ΑΦΜ:.....

Επειδή, από το προσκομιζόμενο ως άνω συμβόλαιο και συγκεκριμένα στο φύλλο 7 προκύπτει ότι ολόκληρο το τίμημα των 5.619,60€, οι αγοραστές το κατέβαλαν στην εργολήπτρια εταιρεία, ενώπιον του συμβολαιογράφου, σε μετρητά.

Επειδή, ούτε στον έλεγχο ούτε με την υπό κρίση προσφυγή, ο προσφεύγων προσκόμισε τραπεζικό παραστατικό ώστε να προκύπτουν με σαφήνεια τα στοιχεία του καταθέτη.

Επειδή, δεν ελέγχονται οι τραπεζικοί λογαριασμοί της «.....» για να εξακριβωθεί εάν υφίσταται κατάθεση μετρητών προερχόμενη από το ως τίμημα των 5.619,60€

Επειδή, από τα προσκομιζόμενα στοιχεία δεν τεκμηριώνεται επαρκώς ότι η κρινόμενη κατάθεση των 2.500€ σε προσωπικό λογαριασμό του προσφεύγοντος συσχετίζεται με το ως άνω τίμημα των 5.619,60€ που αφορά σε πωλήσεις της εταιρείας «.....».

Επειδή, σχετικά με την κάτωθι πίστωση που αναφέρεται στον **1.ΣΤ. ισχυρισμό** της υπό κρίση προσφυγής,

ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΡ. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΗΜ. ΣΥΝΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΟΣΟ
.....		16-09-2013	1.000,00

Ο προσφεύγων επικαλείται την ίδια αιτιολόγηση (επιστροφή χρημάτων λόγω διευκόλυνσης από τον/2019 και/2019 υπομνήματά του, επί του Σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου, χωρίς να προσκομίζει νεότερα στοιχεία.

Επειδή, ο έλεγχος με σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία απέρριψε τον εν λόγω ισχυρισμό του προσφεύγοντος, όπως προκύπτει από τη σελίδα 71 της έκθεσης ελέγχου καθώς αφενός το φωτοαντίγραφο τη προσκομιζόμενης συναλλαγματικής είχε λήξη την 16/9/2012 ενώ η κρινόμενη πίστωση πραγματοποιήθηκε την 16/9/2013 και αφετέρου δεν προσκομίσθηκε τραπεζικό παραστατικό από το οποίο να προκύπτουν σαφώς τα στοιχεία του καταθέτη.

Επειδή, σχετικά με την κάτωθι πίστωση που αναφέρεται στον **1.Ζ. ισχυρισμό** της υπό κρίση προσφυγής,

ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΡ. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΗΜ. ΣΥΝΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΟΣΟ
.....		20-05-2013	2.374,60

Ο προσφεύγων επικαλείται ότι αφορά επανακατάθεση ίδιου ποσού που είχε γίνει ανάληψη από τον ίδιο λογαριασμό την 13/5/2013, ήτοι επικαλείται την ίδια αιτιολόγηση που είχε προβάλει και με τα με αριθ. πρωτ./2019 και/2019 υπομνήματά του, επί του Σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου, χωρίς να προσκομίζει νεότερα στοιχεία.

Επειδή, όπως προκύπτει από τη σελίδα 72 της έκθεσης ελέγχου, η ανάληψη την 13/5/2013 πραγματοποιήθηκε με έκδοση τραπεζικής επιταγής, ενώ η υπό εξέταση πίστωση αφορά σε κατάθεση μετρητών, η οποία μάλιστα πραγματοποιήθηκε από τρίτο πρόσωπο. Επίσης, μεταξύ της επικαλούμενης ανάληψης και της κρινόμενης κατάθεσης μεσολαβούν και άλλες πρωτογενείς πιστώσεις.

Ως εκ τούτου, ορθώς ο έλεγχος απέρριψε τον κρινόμενο ισχυρισμό.

Επειδή, σχετικά με την κάτωθι πίστωση που αναφέρεται στον **1.Η. ισχυρισμό** της υπό κρίση προσφυγής,

ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΡ. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΗΜ. ΣΥΝΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΟΣΟ
.....		20-10-2014	700,00

Ο προσφεύγων επικαλείται ότι το ποσό αυτό δεν αφορά σε προσωπικό του εισόδημα αλλά σε εισόδημα της εταιρείας με την επωνυμία «.....», για το οποίο έχει ήδη φορολογηθεί η εταιρεία. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του προσκομίζει το υπ' αριθ./2011 συμβόλαιο αγοραπωλησίας του συμβολαιογράφου

Επειδή, από το ως άνω συμβόλαιο και συγκεκριμένα από τα φύλλα 26-27 προκύπτει ότι το τίμημα για την αγορά πραγματοποιήθηκε μέσω δανείου που θα χορηγηθεί στους αγοραστές από την και σε περίπτωση που δεν χορηγηθεί θα εξοφληθεί σε μια δόση το αργότερο **ως 31/3/2011**.

Επειδή, η κρινόμενη κατάθεση πραγματοποιήθηκε το 2014, βάσει των ως άνω ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος είναι αβάσιμος.

Επειδή, σχετικά με τις κάτωθι πιστώσεις συνολικού ποσού 23.565€, που αναφέρονται στον **1.Θ. ισχυρισμό** της υπό κρίση προσφυγής,

ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΡ. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΗΜ. ΣΥΝΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΟΣΟ
.....		02/05/2013	150,00
.....		10/07/2013	870,00
.....		04/02/2014	1.860,00
.....		09/07/2013	4.700,00
.....		10/07/2013	3.000,00
.....		10/07/2013	9.000,00
.....		10/07/2013	3.985,00
.....		06/11/2013	300,00

Ο προσφεύγων επικαλείται ότι αφορούν καταθέσεις μετρητών που είχε στα χέρια του από εισοδήματα προηγούμενων ετών, όπως προκύπτει από τον πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου, τον οποίο προσκομίζει και από τον οποίο προκύπτει ότι το τελικό διαθέσιμο υπόλοιπο του, την 31/12/2012, ανερχόταν σε ποσό 256.255,06€.

Επειδή, με το με αριθ. πρωτ. **ΔΕΔ ΕΞ 2020 ΕΜΠ/13-5-2020** έγγραφο της Υπηρεσίας μας ζητήσαμε από τον έλεγχο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. την άποψη του ως προς την ορθότητα του πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου οικ. ετών 2004 έως και 2013 ύψους 256.255,06€ που ο προσφεύγων προσκομίζει καθώς και τα υπόλοιπα των ελεγχόμενων ημεδαπών τραπεζικών λογαριασμών την 1/1/2013 του προσφεύγοντος.

Επειδή, με το με αριθ. πρωτ. /2020 έγγραφό του το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π (ΔΕΔ ΕΙ 2020 ΕΜΠ/2020) μας γνώρισε μεταξύ άλλων ότι:

Α) Την 1/1/2013 το σύνολο των υπολοίπων των ελεγχόμενων τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος ανέρχεται σε **443.773,81€**. Στο εν λόγω ποσό δεν περιλαμβάνονται οι λογαριασμοί που ο προσφεύγων τηρεί στην καθώς στο Ειδικό Λογισμικό Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξης Περιουσίας δεν αποτυπώνεται το προοδευτικό υπόλοιπο στις κινήσεις της συγκεκριμένης τράπεζας.

Β) Σε σχέση με τον προσκομιζόμενο πίνακα ανάλωσης η γνώμη του ελέγχου είναι «...ότι **δεν δύναται επίκληση μη αναλωθέντος κεφαλαίου προηγούμενων ετών**, το οποίο προσδιορίστηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 §2^ς του ν. 2238/1994 (Φ.Ε.Κ. Α' 151) και του άρθρου 34 §2^ς του ν. 4172/2013 (Φ.Ε.Κ. Α' 167) κατά περίπτωση, **προκειμένου να αποδειχθεί κατοχή μετρητών κατά την έναρξη της υπό έλεγχο φορολογικής περιόδου (1/1/2013)**, καθώς κατά τον προσδιορισμό του κεφαλαίου αυτού λαμβάνονται υπόψη και τεκμαρτά, **μη πραγματικά, κονδύλια**, **δεν έχει περιληφθεί το σύνολο των δαπανών απόκτησης περιουσιακών στοιχείων που τυχόν πραγματοποιήθηκαν, δεν έχουν περιληφθεί δαπάνες του άρθρου 16 του ν. 2238/1994 που δεν εμπίπτουν στις διατάξεις περί εφαρμογής του τεκμηρίου**, ενώ δεν έχει αφαιρεθεί και το κεφάλαιο που κατά την 1^η Ιανουαρίου 2013 βρισκόταν κατατεθειμένο σε τραπεζικούς λογαριασμούς της ημεδαπής και αλλοδαπής ή δαπανήθηκε για την

απόκτηση χρηματοοικονομικών προϊόντων (μετοχές, ομόλογα, Α/Κ κ.λπ.) που είχε στην κατοχή του κατά την παραπάνω ημερομηνία. Από τα παραπάνω προκύπτει ότι το διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών που προσδιορίστηκε από τον προσφεύγοντα **δεν απεικονίζει το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο που δύναται να είχε στη διάθεσή του κατά την 1^η Ιανουαρίου 2013** και το οποίο θα είχε τη δυνατότητα να καταθέσει σε τραπεζικούς του λογαριασμούς κατά τη διάρκεια της υπό έλεγχο φορολογικής περιόδου (από 1/1/2013 έως 31/12/2014)...»

Επειδή, ούτε στον έλεγχο ούτε με την υπό κρίση προσφυγή ο προσφεύγων προσκόμισε στοιχεία χρηματοοικονομικών προϊόντων και τραπεζικών λογαριασμών **της αλλοδαπής.**

Επειδή, ομοίως, ούτε στον έλεγχο ούτε με την υπό κρίση προσφυγή ο προσφεύγων προσκόμισε τα τραπεζικά παραστατικά κατάθεσης των ελεγχόμενων πιστώσεων από τα οποία θα προέκυπταν τα στοιχεία του εκάστοτε καταθέτη.

Επειδή, όπως προκύπτει από τη σελίδα 69 της έκθεσης ελέγχου, ο έλεγχος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης, εξείρεσε πιστώσεις συνολικού ποσού **80.900,00€** από τις μη αιτιολογημένες πρωτογενείς καταθέσεις, δεχόμενος τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι αφορούν σε επανακατάθεση μετρητών από αναλήψεις μετρητών που είχαν προηγηθεί στις: 28/4/2011 ποσό 100.000,00€, 20/9/2011 ποσό 50.000,00€ και 2/3/2012 ποσό 100.000,00€.

Επειδή, επιπροσθέτως από τα στοιχεία του φακέλου και συγκεκριμένα από το με αριθ. πρωτ./2019 έγγραφο της προκύπτει ότι η συνολική επενδυτική καθαρή θέση σε κινητές αξίες και αμοιβαία κεφάλαια την 31/12/2012 του προσφεύγοντος ανέρχεται σε **17.575,46€**

Επειδή, από το ποσό των 444.059,86€ που ήταν κατατεθειμένο στους ελεγχόμενους λογαριασμούς του προσφεύγοντος **την 01/01/2013** αναλογεί στον προσφεύγοντα το ποσό των **224.913,53€** (ο επιμερισμός έγινε βάσει τον αριθμό των συνδικαιούχων και των παραδοχών του ελέγχου για τους συνδικαιούχους).

Επειδή, βάσει των ως άνω και σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ. 1259/2014, ακόμη και αν γίνει δεκτός ο πίνακας ανάλωσης του προσφεύγοντος και γίνει δεκτό ότι το διαθέσιμο κεφάλαιο των προηγούμενων ετών ανέρχεται στο πόσο των **256.255,06€** από το ποσό αυτό πρέπει να αφαιρεθεί το ποσό των τραπεζικών καταθέσεων που αναλογούν στον προσφεύγοντα (βάσει των αριθμό των συνδικαιούχων και των παραδοχών του ελέγχου) ύψους **224.913,53€**, το ποσό των **17.575,46€** (καθαρή θέση σε κινητές αξίες και αμοιβαία κεφάλαια στην) **καθώς** και το ποσό των **80.900,00€** (αιτιολογημένες πρωτογενείς καταθέσεις σελ 69 της έκθεσης ελέγχου), ήτοι ο προσφεύγων την 1/1/2013 δεν είχε τη δυνατότητα να επικαλεστεί την ύπαρξη μετρητών εις χείρας του.

Συνεπώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι οι κρινόμενες καταθέσεις αφορούν σε επανακατάθεση μετρητών από εισοδήματά του προηγούμενων ετών είναι αβάσιμος και απορρίπτεται.

Ως προς τον 2^ο ισχυρισμό ότι δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις εφαρμογής του άρθρου 13 §3 του ν.4172/2013

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **13§3 του ν.4172/2013** 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, με την **ΠΟΛ.1219/6.10.2014**:Φορολογική μεταχείριση παροχών σε είδος του άρθρου 13 του ν.4172/2013 στο άρθρο 3 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.1034/30.1.2014 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.

Για την καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω, παρατίθενται τα ακόλουθα παραδείγματα:

α) Σε εργαζόμενο με μηνιαίες καθαρές αποδοχές 1.000 ευρώ καταβάλλεται την 30/6/2014 ο μισθός του και επιπλέον 1.000 ευρώ. Το επιπλέον αυτό ποσό των 1.000 ευρώ δεν θεωρείται δάνειο.

β) Σε εργαζόμενο με μηνιαίες καθαρές αποδοχές 1.000 ευρώ καταβάλλεται την 30/6/2014 ο μισθός του και επιπλέον 4.000 ευρώ. Επειδή το ποσό αυτό υπερβαίνει τις καθαρές αποδοχές τριών μηνών ($4.000 > 3.000$ (1.000×3)) θεωρείται δάνειο. Στην περίπτωση αυτή, παροχή θεωρείται το ποσό που υπολογίζεται με βάση το μέσο επιτόκιο αγοράς κατά το μήνα που ελήφθη η προκαταβολή με έγγραφη συμφωνία.

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

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με το πόρισμα της έκθεσης έλεγχου μεταξύ άλλων το φορολογικό έτος 2014 διαπιστώθηκαν εισοδήματα (από παροχή σε είδος) συνολικού ποσού **14.864,72€** που φορολογούνται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 §3 ν.4172/2013.

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή, ο προσφεύγων επικαλείται ότι είναι νομικά αβάσιμος ο χαρακτηρισμός πιστώσεων συνολικής αξίας 51.678,69€, ως παροχής σε είδος υπό μορφή δανείου και ότι δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις εφαρμογής του άρθρου 13 §3 του ν.4172/2013.

Επειδή, ειδικότερα, στον 2.Α. ισχυρισμό του, ο προσφεύγων αναφέρει ότι οι κάτωθι πιστώσεις (πίνακας 1) συνολικού ποσού 2.220,00€ αφορούν σε καταβολή μισθωμάτων από τον προς την

εταιρεία «.....», έναντι της εκμίσθωσης σε αυτόν κατοικίας. Τα ποσά καταβάλλονταν σε λογαριασμό, συνδικαιούχοι του οποίου είναι οι εταίροι της εταιρείας.

ΠΙΝΑΚΑΣ 1

ΧΡΗΜΑΤΟΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ:

ΑΡΙΘΜΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ:

ΕΙΔΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ: Καταθετικός

NOMISMA: EUR

ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΙ: 1..... 2. 3.

A/α	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Κωδικού Συναλλαγής Τραπέζης	Αιτιολογία Συναλλαγής	Πίστωση
2	13/01/2014	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.Μ ΕΤΡΗΤΩΝ	ΜΙΣΘΩΜΑ ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΥ	170,00
3	03/02/2014	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΜΙΣΘΩΜΑ ΦΕΒΡΟΥΑΡΙΟΥ -	190,00
4	07/03/2014	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ. Μ ΕΤΡΗΤΩΝ	ΜΙΣΘΩΜΑ 03/2014	190,00
5	04/04/2014	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.Μ ΕΤΡΗΤΩΝ	ΜΙΣΘΩΜΑ 04/2014	170,00
6	02/05/2014	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΜΙΣΘΩΜΑ ΜΑΙΟΥ	190,00
7	06/06/2014	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.Μ ΕΤΡΗΤΩΝ	ΜΙΣΘΩΜΑ ΙΟΥΝΙΟΥ	190,00
8	04/07/2014	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	 ΜΙΣΘΩΜΑ ΙΟΥΛΙΟΥ	170,00
9	11/08/2014	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	 ΜΙΣΘΩΜΑ ΑΥΓΟΥΣΤΟΥ	190,00
10	03/09/2014	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	 ΜΙΣΘΩΜΑ ΣΕΠΤΕΜΒΡΙΟΥ	190,00
11	10/10/2014	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΜΙΣΘΩΜΑ ΟΚΤΩΒΡΙΟΥ	190,00
13	04/11/2014	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	 ΜΙΣΘΩΜΑ 11/2014	190,00
15	03/12/2014	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΜΙΣΘΩΜΑ 12/2014	190,00
ΣΥΝΟΛΟ				2.220,00

Επειδή, ομοίως, στον **2.Β. ισχυρισμό του**, ο προσφεύγων αναφέρει ότι οι κάτωθι πιστώσεις (πίνακας 2) συνολικού ποσού 49.458,69€ αφορούν εισοδήματα της εταιρείας, τα οποία έχουν δηλωθεί στη δήλωση της εταιρείας και που κατατέθηκαν σε λογαριασμούς με συνδικαιούχους τους εταίρους της.

ΠΙΝΑΚΑΣ 2

ΧΡΗΜΑΤΟΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ:

ΑΡΙΘΜΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ:

ΕΙΔΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ: Καταθετικός

ΝΟΜΙΣΜΑ: EUR

ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΙ: 1. 2.

A/α	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Κωδικού Συναλλαγής Τραπέζης	Αιτιολογία Συναλλαγής	Πίστωση
9	16/01/2014	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ.		4.387,95
10	06/03/2014	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ.		2.480,00
11	05/05/2014	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ.	.....	8.053,00
12	13/06/2014	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ.	.....	9.452,00
13	17/07/2014	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ.	.....	11.117,97
14	10/09/2014	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ.	.....	3.567,77
15	03/10/2014	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ.	.....	7.238,00
16	24/12/2014	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ.	.....	3.162,00
ΣΥΝΟΛΟ				49.458,69

Επομένως, ο προσφεύγων επικαλείται ότι για τις ως άνω καταθέσεις στους επίμαχους κοινούς τραπεζικούς λογαριασμούς που τηρούσε με συνδικαιούχους τους λοιπούς εταίρους των εταιριών, δεν συντρέχουν τα απαραίτητα στοιχεία κατά το άρθρο 806 Α.Κ., που απαιτούνται για την ύπαρξη δανειακής σύμβασης, ώστε να θεωρηθεί ότι αποτελούν παροχή σε είδος, κατά τα προβλεπόμενα στις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 13 του ν. 4172/2013. Σε κάθε περίπτωση, η λήψη και μόνο χρημάτων από λογαριασμό της εταιρείας, στην οποία συμμετέχει ο ελεγχόμενος, δεν συνιστά δανεισμό, όταν δεν υπάρχει κανένα άλλο στοιχείο από το οποίο να προκύπτει ότι πρόκειται για δανεισμό, όπως έγγραφο βέβαιης χρονολογίας ή άλλο στοιχείο, το οποίο να αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου. Παντελώς αναιτιολόγητα ο έλεγχος του καταλόγισε τις εν λόγω πιστώσεις, κατά παράβαση του άρθρου 64 του ν. 4174/2013.

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, στην υπό κρίση έκθεση ελέγχου της φορολογικής αρχής, η οποία φέρει το σχετικό βάρος της απόδειξης, για τις ανωτέρω περιπτώσεις που κριθήκαν από τον έλεγχο ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις εφαρμογής των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 13 του Ν.4172/2013, δεν προκύπτουν τα απαιτούμενα

στοιχεία για την ύπαρξη δανειακής σύμβασης κατά το άρθρο 806 ΑΚ, ώστε οι εγγραφές αυτές να αποτελέσουν απόδειξη της κατάρτισης δανειακής σύμβασης προκειμένου τα ποσά που προβλέπονται από το ανωτέρω άρθρο να αποτελέσουν εισόδημα σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις.

Συγκεκριμένα, στη σελίδα 77 της έκθεσης ελέγχου αναφέρεται ότι ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τους δικαιούχους του κάτωθι τραπεζικού λογαριασμού, τον αριθμό και το ποσοστό συμμετοχής του κάθε εταίρου της ως άνω εταιρίας «.....» προσδιόρισε το ποσό του αναλογεί στον προσφεύγοντα, σαν παροχή σε είδος ως κάτωθι:

Αριθμός λογαριασμού	Ποσό	Δικαιούχοι Λογαριασμού	Εταιρεία που αφορούν οι πιστώσεις	Εταίροι	Αυτοτελής παροχή σε είδος που αναλογεί στον προσφεύγοντα
.....	49.458,69€	1..... .....	.....	1..... 50%	24.729,35€ μείον Φορολογητέα κέρδη 9.864,63€= 14.864,72
		2.....		2.....	

Από τον ως άνω πίνακα προκύπτει ότι ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη του τα φορολογητέα κέρδη της εταιρείας συνολικού ποσού 9.864,63€, προσδιόρισε σε βάρος του προσφεύγοντος ποσό ως παροχή σε είδος με την μορφή δανείου, ύψους **14.864,72€**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13§3 του ν.4172/2013.

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 εμπειριστатωμένα 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 η Φορολογική Αρχή δεν παρείχε σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την κρίση της ότι το φορολογικό έτος 2014 οι ως άνω κρινόμενες καταθέσεις συνολικού ποσού 49.458,69€ (ποσό που αναλογεί στον προσφεύγοντα 14.864,72€) αποτελούν παροχή σε είδος με τη μορφή δανείου που φορολογούνται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 §3 ν.4172/2013 και συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται δεκτός.

3^{ος} Ισχυρισμός: Περί Εσφαλμένου επιμερισμού μεταξύ των συνδικαιούχων των λογαριασμών.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 της ΠΟΛ. 1033/21-02-2013 με θέμα: «Διευκρινίσεις στο πλαίσιο χειρισμού των υποθέσεων φορολογουμένων που έχουν αποστείλει εμβάσματα στο εξωτερικό κατά τα έτη 2009-2011»:

18. Αντιμετώπιση των εμβασμάτων σε περίπτωση συνδικαιούχων.

Για τους κοινούς τραπεζικούς λογαριασμούς, το ποσό του εμβάσματος επιμερίζεται στους συνδικαιούχους καταρχήν ισομερώς και, εφόσον ο φορολογούμενος επικαλείται διαφορετική αναλογία, φέρει το βάρος της απόδειξης με κάθε νόμιμο μέσο.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 της ΠΟΛ. 1228/15-10-2014 με θέμα: «Παροχή πρόσθετων οδηγιών στο πλαίσιο χειρισμού των υποθέσεων φορολογουμένων που αποστέλλουν εμβάσματα στο εξωτερικό κατά τα έτη 2009-2011»:

«3.Κατανομή κοινών λογαριασμών στους συνδικαιούχους.

Στις περιπτώσεις αποστολών εμβασμάτων που πραγματοποιούνται από κοινούς λογαριασμούς πρέπει να γίνεται καταρχήν ισομερής επιμερισμός αυτών μεταξύ των συνδικαιούχων του λογαριασμού προέλευσης του εμβάσματος.

Σημειώνεται ότι στην περίπτωση αυτή θα πρέπει να εκδίδεται εντολή ελέγχου σε όλα τα πρόσωπα του κοινού λογαριασμού και εφόσον συμμετέχει ανήλικος έχουν εφαρμογή και οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2238/1994 όπως ίσχυαν.

Σε περίπτωση που ο ελεγχόμενος επικαλείται διαφορετική αναλογία των χρηματικών αυτών ποσών οφείλει να αποδείξει με κάθε πρόσφορο μέσο τον ισχυρισμό του.

Επί αμφισβήτησης του ισχυρισμού του ελεγχόμενου από τη φορολογική αρχή η ίδια οφείλει να αιτιολογήσει την αναλογία που αυτή επικαλείται εάν αυτή είναι διαφορετική του ισομερούς επιμερισμού. Η αιτιολόγηση αυτή πρέπει να είναι ειδική και εμπεριστατωμένη (σχετ. διατ. [άρθ. 28](#) και [64](#) ν. [4174/2013](#)).».

Επειδή, εν προκειμένω, με την υπό κρίση προσφυγή, ο προσφεύγων επικαλείται ότι η φορολογική αρχή φέρει το βάρος να αποδείξει την ύπαρξη και το μέγεθος της προσαύξησης, εφόσον η εν λόγω προσαύξηση αφορά σε χρήματα που κατατίθενται σε κοινό τραπεζικό λογαριασμό, ήτοι βαρύνεται με τον ακριβή προσδιορισμό του ακριβούς ποσού της προσαύξησης περιουσίας, το οποίο ανήκει σε κάθε συνδικαιούχο λογαριασμού.

Επειδή, όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου (σελίδα 76) ο επιμερισμός των ποσών που αναλογούν στον προσφεύγοντα στις περισσότερες περιπτώσεις πραγματοποιήθηκε με το πραγματικό πλήθος δικαιούχων των λογαριασμών.

Επειδή, επίσης από τις σελίδες 38-39 της έκθεσης ελέγχου προκύπτει ότι ο έλεγχος **εξαίρεσε** από τον επιμερισμό τα ανήλικα τέκνα του προσφεύγοντος (..... και), την μητέρα του, καθώς δηλώνει ποσά συντάξεων αλλοδαπής προέλευσης και δεν βρέθηκε κάποια σχέση ή συμμετοχή σε εταιρεία, τον πατέρα της εν διαστάσει συζύγου του, καθώς δηλώνει ποσά από συντάξεις και δεν βρέθηκε κάποια σχέση ή συμμετοχή σε εταιρεία και την μητέρα της εν διαστάσει συζύγου του, καθώς δεν υπήρξε ποτέ επιτηδευματίας και δεν βρέθηκε κάποια σχέση ή συμμετοχή σε εταιρεία.

Επειδή, για τους κάτωθι λογαριασμούς με αριθμό IBAN,, και, ο προσφεύγων προσκόμισε υπεύθυνη δήλωση (άρθρο 8 του ν.1599/1986) από την εν διαστάσει σύζυγό του (και επίσης ελεγχόμενη από το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.) κα ότι οι λογαριασμοί δεν την αφορούν. Επίσης, στην ίδια βάση, ο έλεγχος εξαίρεσε από τις πρωτογενείς ελεγχόμενες πιστώσεις 202 κινήσεις συνολικού ποσού 410.996,34 (σελ 60 της έκθεσης ελέγχου) καθώς ο προσφεύγων προσκόμισε αντίστοιχη υπεύθυνη δήλωση (άρθρο 8 του ν.1599/1986), ότι οι πιστώσεις αφορούν την εν διαστάσει σύζυγό του.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν επικαλείται κάποιο διαφορετικό επιμερισμό ούτε προσκομίζει σχετικά στοιχεία ούτε αναφέρεται σε συγκεκριμένο λογαριασμό ή σε συγκεκριμένη πίστωση.

Επειδή, βάσει των ως άνω προκύπτει ότι ο έλεγχος προέβη σε πλήρως αιτιολογημένο επιμερισμό των ελεγχόμενο πιστώσεων, συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος είναι αόριστος και νόμω αβάσιμος.

Επειδή, κατόπιν της εξέτασης όλων των ισχυρισμών του προσφεύγοντος, η διαφορά φορολογητέας ύλης με την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Οικονομικό έτος 2014 ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01- 31/12/2013 ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου (Διορθωτικός προσδιορισμός)		Ποσά απόφασης Δ.Ε.Δ.		Διαφορά (από δήλωση)
	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	
Α - Β. Από ακίνητα							0,00
Γ. Από κινητές αξίες							
Δ. Από εμπορικές επιχειρήσεις							0,00

Ε. Από γεωργικές επιχειρήσεις						
ΣΤ. Από μισθωτές υπηρεσίες						
Ζ. Από ελευθέρια επαγγέλματα άρθρο 48§3 του ν.2238/1994		35.258,29		34.505,49		34.505,49
Εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης						
Συνολικό εισόδημα	0,00	35.258,29		34.505,49		34.505,49
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται	-8.326,21	-7.475,50		-7.475,50		850,71
Υπόλοιπο	-8.326,21	27.782,79		27.029,99		35.356,20
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται						
Άθροισμα	-8.326,21	27.782,79		27.029,99		35.356,20
Εκπτώσεις δαπανών άρθρου 8 ν. 2238/1994						
Φορολογητέο εισόδημα	-8.326,21	27.782,79		27.029,99		35.356,20

φορολογικό έτος 2014 ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01-31/12/2014 ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου (Διορθωτικός προσδιορισμός)		Ποσά απόφασης Δ.Ε.Δ.		Διαφορά (από δήλωση)
	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	
Από ακίνητα	12.770,96		12.770,96		12.770,96		0,00
Τόκοι μερίσματα δικαιώματα	1.974,23		2.088,70		2.088,70		114,47
Από επιχειρηματική δραστηριότητα							
Εισόδημα του αρ. 21§4 του ν.4172/13			2.744,31		2.744,31		2.744,31
Αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα							
Μισθωτή εργασία συντάξεις			14.864,72				
Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου							
Ναυτικό εισόδημα							
Συνολικό εισόδημα	14.745,19		32.468,69		17.603,97		2.858,78
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται							
Υπόλοιπο	14.745,19		32.468,69		17.603,97		2.858,78
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται							
Άθροισμα	14.745,19		32.468,69		17.603,97		2.858,78
Εκπτώσεις δαπανών άρθρου 8 ν. 2238/1994							
Φορολογητέο εισόδημα	14.745,19		32.468,69		17.603,97		2.858,78

Επειδή, κατόπιν των ως άνω , το εισόδημα επιβολής ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης (άρθρο 29 του ν.3986/2011), με την παρούσα απόφαση, διαμορφώνεται ως εξής:

	Οικον. έτος 2014 Ποσά	Φορολ. έτος 2014 Ποσά
Ακίνητη περιουσία		12.770,96€
Τόκοι		2.088,70€
Εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα άρθρο 48§3 του ν.2238/1994	34.505,49€	2.744,31€
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται	-7.475,50€	
Φορολογητέο εισόδημα	27.029,99€	17.603,97€
Αυτοτελώς φορολογ. ποσά	37.289,48€	20.974,21€
Συνολικό εισόδημα επιβολής εισφοράς αλληλεγγύης	64.319,47€	38.578,18€
Συντελεστής εισφοράς αλληλεγγύης	3%	2%
Ποσό εισφοράς αλληλεγγύης	1.929,58€	771,56€
Μείον εισφορά που καταλογίστηκε βάσει δήλωσης	-525,83€	-714,39€
Διαφορά εισφοράς αλληλεγγύης	1.403,75€	57,17€

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **27/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, **ΑΦΜ:** και

συγκεκριμένα:

- την μερική αποδοχή αυτής και την **τροποποίηση** των υπ' αριθ./2019 και/2019 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού 2014 και φορολογικού έτους 2014, (εισοδήματα 01/01-31/12/2013 και 01/01-31/12/2014, αντίστοιχα), του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό και
- την απόρριψη αυτής και την επικύρωση του υπ' αριθ./2019 Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου διαδικαστικών παραβάσεων (άρθρο 54 του ν.4173/2013).

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

Οικονομικό έτος 2014 (ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01 – 31/12/2013)

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Φόρος Εισοδήματος	7.223,53 €	7.027,79€
Πρόσθετος φόρος	7.408,45 €	7.207,70€
Εισφορά αλληλεγγύης	1.426,34 €	1.403,75€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	16.058,31 €	15.639,24€

Φορολογικό έτος 2014 (ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01 – 31/12/2014)

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Φόρος Εισοδήματος	2.420,06 €	922,78€
Πρόσθετος φόρος (ευνοϊκότερη κύρωση)	1.210,03 €	92,28€
Εισφορά αλληλεγγύης	888,90 €	57,17€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	4.518,99 €	1.072,23€

Φορολογικό έτος 2019

Πρόστιμο άρθρου 54§§1δ',2γ'

250,00€

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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