



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604552

E-mail : ded.ath@aade.gr

Καλλιθέα, 09 / 02 / 2024

Αριθμός απόφασης: 381

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

- α) του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
- β) του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ) Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
- δ) Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

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

3. Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή των και της συζύγου του κατοίκων κατά:

- της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φορολογικού Έτους 2017,
- της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φορολογικού Έτους 2018,
- της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φορολογικού Έτους 2019, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και τα προσκομιζόμενα με την προσφυγή, έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω οριστικές πράξεις του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις του αρμόδιου ελεγκτή του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

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

Ιστορικό:

Κατόπιν των υπ' αριθ. εντολών μερικού ελέγχου φορολογίας Εισοδήματος για τους ανωτέρω προσφεύγοντες για το χρονικό διάστημα από 01/01/2017 - 31/12/2019, διενεργήθηκε έλεγχος προκειμένου να διαπιστωθεί η ορθή εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 4172/2013. Οι προσφεύγοντες κατά τα ελεγχόμενα έτη υπέβαλαν κοινές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.

Ειδικότερα ο έλεγχος κατόπιν επεξεργασίας των δεδομένων των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών των προσφευγόντων για τα έτη 2017, 2018 και 2019 καθώς και των προσκομισθέντων στοιχείων διαπίστωσε πιστώσεις, οι οποίες δεν κατέστη δυνατό να συσχετιστούν με τα δηλωθέντα εισοδήματά τους ή με προγενέστερες χρεώσεις και φορολογήθηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 παρ. 1 του Ν. 4172/2013. Επιπλέον διαπιστώθηκαν πιστώσεις που δεν αιτιολογήθηκαν από τους προσφεύγοντες και φορολογήθηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ.4 του Ν. 4172/2013.

Κατόπιν τούτου συντάχθηκαν και κοινοποιήθηκαν στους προσφεύγοντες τα με αριθ. Σημειώματα Διαπιστώσεων Ελέγχου, με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου καθώς και τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς Φόρου Εισοδήματος των ελεγχόμενων φορολογικών ετών.

Ανταποκρινόμενοι οι προσφεύγοντες υπέβαλαν το με αριθ. πρωτ. υπόμνημα με τις απόψεις/αντιρρήσεις τους για τις οποίες ο έλεγχος, κατόπιν αξιολόγησής τους όπως αναλυτικά αναφέρεται στην από Έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, προέβη στην έκδοση των εξής προσβαλλόμενων καταλογιστικών πράξεων:

- της με αριθμό οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος των προσφευγόντων, χρεωστικό ποσό φόρου 24.834,59 €, πλέον πρόσθετου φόρου άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ποσού 12.417,30 €, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 5.403,97 €, ήτοι συνολικό ποσό **42.655,86 €**.

- της με αριθμό οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος των προσφευγόντων, χρεωστικό ποσό φόρου 61.464,25 €, πλέον πρόσθετου φόρου άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ποσού 30.732,13 €, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 15.937,10 €, ήτοι συνολικό ποσό **108.133,48 €**.

- της με αριθμό οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος των προσφευγόντων, χρεωστικό ποσό φόρου 31.526,28 €, πλέον πρόσθετου φόρου άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ποσού 15.763,14 €, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 6.704,26 €, ήτοι συνολικό ποσό **53.993,68 €**.

Οι προσφεύγοντες ζητούν την αποδοχή της υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή τους και την ακύρωση, εξαφάνιση άλλως τροποποίηση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων,

προβάλλοντας ως βασικό ισχυρισμό ότι η προέλευση της φερόμενης «προσαύξησης» από τον έλεγχο δεν συνδέεται με αφανές εισόδημα καθώς προέρχεται από ναυτιλιακά μερίσματα καταβληθέντα σε μετρητά χρήματα.

Προς επίρρωση των ισχυρισμών τους οι προσφεύγοντες με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή προσκόμισαν κίνηση του τηρουμένου τραπεζικού λογαριασμού της εταιρείας κατά τα ελεγχόμενα έτη 2017 - 2019, από την οποία φαίνονται αναλήψεις μετρητών καθώς και σχετικές Βεβαιώσεις του Υπουργείου Ναυτιλίας και Νησιωτικής Πολιτικής, με τις οποίες βεβαιώνεται ότι η ανωτέρω εταιρεία διαχειριζόταν το πλοίο

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 39 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«Άρθρο 39 - Δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας

Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παρ. 4 του άρθρου 21 του Κ.Φ.Ε., 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 τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, ορίζεται ότι:

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

Επειδή, σύμφωνα με τις παρ. 1 και 3 του άρθρου 13 του ν.4172/2013, ορίζεται ότι:

«1. Με την επιφύλαξη των διατάξεων των παραγράφων 2, 3, 4 και 5 και του άρθρου 14, οποιεσδήποτε παροχές σε είδος λαμβάνει ένας εργαζόμενος ή εταίρος ή μέτοχος ή συγγενικό πρόσωπο αυτού κατά την έννοια της περίπτωσης στ' του άρθρου 2, 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 και μόνο για το υπερβάλλον ποσό. [.....]

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, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5-11-2015, ορίζεται ότι:

«Β' Προσαύξηση περιουσίας

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

2. Επιπλέον, με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ΚΦΔ ορίζεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, η προσαύξηση αυτή δεν 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 τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

3. Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία

προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα.

Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. [.....]».

Επειδή, στην απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ΠΟΛ 1175/2017 «Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας», μεταξύ άλλων ορίζεται:

«...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...».

Επειδή 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 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 (.....) 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 (.....) 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.) 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, στην ΠΟΛ 1106/2014 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 (.....) 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 (.....) 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.) 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.

- 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/Α 23.7.2013), 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 (.....), 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.) του συγκεκριμένου πλοίου ή των πλοίων από όπου προκύπτει το μέρισμα, ενώ όταν το μέρισμα διανέμεται από εταιρεία χαρτοφυλακίου (.....), επιπρόσθετα στην βεβαίωση που εκδίδεται από την εταιρεία

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 εταιρείας ή της εταιρείας χαρτοφυλακίου, ανάλογα με την περίπτωση, το καταβληθέν σε αυτόν μέρισμα, το όνομα του πλοίου (αριθμός και λιμένας νηολόγησης, αριθμ.) και η επωνυμία και έδρα της πλοιοκτήτριας εταιρείας.

Στην περίπτωση που η καταβολή και η βεβαίωση της λήψης του μερίσματος γίνεται από την διαχειρίστρια εταιρεία, η ως άνω βεβαίωση της λήψης του μερίσματος που εκδίδει η διαχειρίστρια, αντικαθιστά την βεβαίωση της πλοιοκτήτριας εταιρείας ή της εταιρείας χαρτοφυλακίου κατά το σημείο α της παραγράφου 1 του άρθρου 44 του ν. 4141/2013. [.....]»

Επειδή, στο άρθρο 64 του ΚΦΔ, 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 ΚΦΔ, 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.».

Επειδή, εν προκειμένω, όπως αναφέρθηκε στο ιστορικό της υπόθεσης, κατόπιν των υπ' αριθ. εντολών μερικού ελέγχου φορολογίας Εισοδήματος για τους ανωτέρω προσφεύγοντες για το χρονικό διάστημα από 01/01/2017 - 31/12/2019, διενεργήθηκε έλεγχος προκειμένου να διαπιστωθεί η ορθή εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 4172/2013.

Από την επεξεργασία των δεδομένων των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών των προσφευγόντων για τα έτη 2017, 2018 και 2019 καθώς και των προσκομισθέντων στοιχείων διαπιστώθηκαν πιστώσεις, οι οποίες δεν κατέστη δυνατό να συσχετιστούν με τα δηλωθέντα εισοδήματά τους ή με προγενέστερες χρεώσεις και φορολογήθηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 παρ. 1 του Ν.4172/2013 και τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ.4 του Ν.4172/2013 κατά περίπτωση, όπως αναλυτικά αναφέρει η από Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος.

Ως εκ τούτου συντάχθηκαν και κοινοποιήθηκαν στους προσφεύγοντες τα με αριθ. Σημειώματα Διαπιστώσεων Ελέγχου, σύμφωνα με το άρθρο 28 και 62 του Ν.4987/2022, με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου καθώς και τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς Φόρου Εισοδήματος των ελεγχόμενων φορολογικών ετών.

Αναποκρινόμενοι οι προσφεύγοντες υπέβαλαν το με αριθ. πρωτ. υπόμνημα με τις απόψεις/αντιρρήσεις τους, όπου ο έλεγχος, (όπως αναφέρεται αναλυτικά στις σελίδες 102 - 124) της από Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος κατόπιν αξιολόγησης αυτών, διαπίστωσε ότι:

-Για το φορολογικό έτος 2017, ποσό 34.882,90€ για τον προσφεύγοντα και το ποσό των 40.536,30€ για την προσφεύγουσα δεν είχαν συμπεριληφθεί στη σχετική υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος.

-Για το φορολογικό έτος 2018, ποσό 86.007,47€ για τον προσφεύγοντα και το ποσό των 108.937,01€ για την προσφεύγουσα δεν είχαν συμπεριληφθεί στη σχετική υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος και

-Για το φορολογικό έτος 2019 ποσό 24.756,76€ για τον προσφεύγοντα και το ποσό των 69.448,85€ για την προσφεύγουσα επίσης δεν είχαν συμπεριληφθεί στη σχετική υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος κι εκδόθηκαν οι σχετικές προσβαλλόμενες πράξεις.

Ειδικότερα διαπιστώθηκαν οι παρακάτω διαφορές εισοδήματος :

..... (προσφεύγων)	2017	2018	2019
άρθρο 13 παρ.1 του ΚΦΕ	4.510,90	14.588,47	21.096,76
άρθρο 21 παρ.4 του ΚΦΕ	30.372,00	71.419,00	3.660,00
ΣΥΝΟΛΟ	34.882,90	86.007,47	24.756,76

..... (σύζυγος)	2017	2018	2019
άρθρο 13 παρ.1 του ΚΦΕ	1.748,30	35.064,01	63.095,48
άρθρο 21 παρ.4 του ΚΦΕ	34.038,00	73.873,00	6.353,37
άρθρο 39 του ΚΦΕ	4.750,00	0,00	0,00
ΣΥΝΟΛΟ	40.536,30	108.937,01	69.448,85

ΣΥΝΟΛΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ	2017	2018	2019
άρθρο 13 παρ.1 του ΚΦΕ	6.259,20	49.652,48	84.192,24
άρθρο 21 παρ.4 του ΚΦΕ	64.410,00	145.292,00	10.013,37
άρθρο 39 του ΚΦΕ	4.750,00	0,00	0,00
ΣΥΝΟΛΟ	75.419,20	194.944,48	94.205,61

Επειδή, οι προσφεύγοντες με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζονται ότι οι τραπεζικές πιστώσεις που θεωρήθηκαν από τον έλεγχο ως φερόμενη «προσαύξηση» (άρθρο 21 παρ.4 του ΚΦΕ) και συγκεκριμένα οι τραπεζικές πιστώσεις :

- συνολικού ποσού 151.860,00 ευρώ (ποσό επιμερισμένο σε κάθε δικαιούχο 30.372,00 ευρώ για το φορολογικό έτος 2017(σελ. 103 οικείας έκθεσης ελέγχου),
- συνολικού ποσού 354.620,00 ευρώ (ποσό επιμερισμένο σε κάθε δικαιούχο 71.419,00 ευρώ για το φορολογικό έτος 2018(σελ. 111-114 οικείας έκθεσης ελέγχου)
- συνολικού ποσού 18.300,00 ευρώ (ποσό επιμερισμένο σε κάθε δικαιούχο 3.660,00 ευρώ για το φορολογικό έτος 2019(σελ. 118 οικείας έκθεσης ελέγχου)

Δεν αποτελούν αφανές εισόδημα καθώς αφορούν σε ναυτιλιακά μερίσματα καταβληθέντα σε αυτούς σε μετρητά.

Προς απόδειξη του ανωτέρω ισχυρισμού τους περί ναυτιλιακού μερίσματος προσκόμισαν:

- κίνηση του υπ' αριθ. τραπεζικού λογαριασμού της τράπεζας της διαχειρίστριας εταιρείας κατά τα ελεγχόμενα έτη 2017 - 2019, ισχυριζόμενοι πως από την εν λόγω κίνηση προκύπτουν οι αναλήψεις μετρητών χρημάτων δυνάμει των οποίων καταβλήθηκαν σε μετρητά χρήματα τα εν λόγω ναυτιλιακά μερίσματα (Σχετ. 1, 2, 3),
- Τις υπ' αριθ. πρωτ. του Υπουργείου Ναυτιλίας και Νησιωτικής Πολιτικής, με τις οποίες βεβαιώνεται ότι η ανωτέρω εταιρεία διαχειριζόταν το πλοίογια τα έτη 2017, 2018 και 2019 (Σχετ. 4, 5 και 6).

Επειδή, οι προσφεύγοντες επίσης κατά τον έλεγχο ισχυρίσθηκαν ότι οι ως άνω τραπεζικές πιστώσεις αφορούν σε ναυτιλιακά μερίσματα και ο εν λόγω ισχυρισμός τους δεν έγινε αποδεκτός από τον έλεγχο καθώς δεν προσκομίσθηκαν τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά της ΠΟΛ 1106/2014 καθώς και λοιπά παραστατικά από τα οποία να τεκμηριώνεται η συμμετοχή των προσφευγόντων σε πλοιοκτήτριες εταιρείες.

Οι προσφεύγοντες και κατά το ενδικοφανές στάδιο επικαλούνται για την αιτιολόγηση των ως άνω τραπεζικών πιστώσεων ότι αφορούν σε ναυτιλιακό μέρισμα ωστόσο από την πλευρά τους και πάλι πέραν των ανωτέρω στοιχείων, δεν προσκόμισαν στοιχεία από τα οποία να προκύπτει η τραπεζική καταβολή των μερισμάτων από την πλοιοκτήτρια ή την διαχειρίστρια εταιρεία και επίσης και ενώ είχε επισημανθεί και στις διαπιστώσεις του ελέγχου δεν προσκομίσθηκαν στοιχεία από τα οποία να τεκμηριώνεται η συμμετοχή των προσφευγόντων ως μετόχων πλοιοκτήτριας εταιρείας, το καταβληθέν σε αυτούς μέρισμα, τα πλήρη στοιχεία ταυτότητας (αριθμός και λιμένας νηολόγησης, αριθμ.) του συγκεκριμένου πλοίου ή των πλοίων, τα πλήρη στοιχεία της πλοιοκτήτριας εταιρείας ή πλοιοκτητριών εταιριών των οποίων κατέχουν άμεσα ή έμμεσα μετοχές.

Οι προσφεύγοντες προσκομίζουν κίνηση του υπ' αριθ.τραπεζικού λογαριασμού της, της διαχειρίστριας εταιρείαςκατά τα ελεγχόμενα έτη 2017 - 2019, χωρίς αφενός να διαπιστώνεται καμία τραπεζική μεταφορά σε λογαριασμό των προσφευγόντων αντιθέτως αναφέρουν (χωρίς όμως να τεκμηριώνεται,) ότι η εν λόγω εταιρεία πραγματοποιούσε αναλήψεις και κατέβαλε στην συνέχεια σε μετρητά τα μερίσματα.

Δεδομένου ότι δεν προσκομίσθηκαν στοιχεία ως προς την απόδειξη συμμετοχής των προσφευγόντων σε πλοιοκτήτριες εταιρείες, στοιχεία πλοιοκτητριών εταιρειών, αναλυτικά στοιχεία ταυτότητας των πλοίων, στοιχεία μερίσματος, και στοιχεία τραπεζικής καταβολή του ναυτιλιακού μερίσματος, ως απαιτούν οι προαναφερθείσες διατάξεις, (ούτε άλλωστε και από την πλευρά των προσφευγόντων δηλώθηκαν στις οικείες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ναυτιλιακά μερίσματα), ο ως άνω ισχυρισμός των προσφευγόντων απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναλυτικά καταγράφονται στην απόέκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται **βάσιμες**,

αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, ως εκ τούτου η εν λόγω ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί ως νόμω και ουσία αβάσιμη.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής των και της συζύγου του και την επικύρωση των παρακάτω οριστικών πράξεων, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.:

- της με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φορολογικού Έτους 2017,
- της με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φορολογικού Έτους 2018,
- της με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φορολογικού Έτους 2019.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου και της συζύγου, καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2017

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

χρεωστικό ποσό φόρου	24.834,59
Πρόστ..... του άρθρου 58 του ΚΦΔ	12.417,30
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	5.403,97
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	42.655,86

(Ως η με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φορολογικού Έτους 2017)

Φορολογικό έτος 2018

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

χρεωστικό ποσό φόρου	61.464,25
Πρόστ..... του άρθρου 58 του ΚΦΔ	30.732,13
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	15.937,10
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	108.133,48

(Ως η με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φορολογικού Έτους 2018)

Φορολογικό έτος 2019

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

χρεωστικό ποσό φόρου	31.526,28
----------------------	-----------

Πρόστ..... του άρθρου 58 του ΚΦΔ	15.763,14
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	6.704,26
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	53.993,68

(Ως η με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φορολογικού Έτους 2019)

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στους υπόχρεους.

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Με εντολή του Προϊσταμένου
της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊσταμένη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.