



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 7.2.2024

Αριθμός απόφασης: 359

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α4

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της 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 διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/τ.Β' /25.11.2022).

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, κατοίκουκατά των υπ' αριθμ. οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξεων επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 1^{ΟΥ} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, φορολογικών ετών 2019, 2017 και 2018, αντίστοιχα, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις του 1^{ΟΥ} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1. Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 1^{ΟΥ} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, φορολογικού έτους 2017, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 82.267,86 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 41.133,93 ευρώ πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 14.545,80 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 137.947,59 ευρώ, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4172/2013 και του άρθρου 58 του ν. 4174/2013.

2. Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 1^{ΟΥ} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, φορολογικού έτους 2018, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 31.767,07 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 15.840,70 ευρώ πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 4.956,53 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 52.564,30 ευρώ, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4172/2013 και του άρθρου 58 του ν. 4174/2013.

3. Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 1^{ΟΥ} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, φορολογικού έτους 2018, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 18.265,29 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 9.132,65 ευρώ πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 3.092,23 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 30.490,17 ευρώ, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4172/2013 και του άρθρου 58 του ν. 4174/2013.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου των από οικείων εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του 1^{ΟΥ} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, οι οποίες συντάχθηκαν βάσει της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018 και της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου για το φορολογικό έτος 2019 που εκδόθηκαν με αφορμή το υπ' αριθ. Δελτίο Πληροφοριών της Αρχής Καταπολέμησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες.

Στα πλαίσια του παραπάνω ελέγχου αντλήθηκαν, μεταξύ άλλων, τα τραπεζικά και χρηματοπιστωτικά δεδομένα από τα πιστωτικά ιδρύματα της ημεδαπής μέσω της μηχανογραφικής εφαρμογής του Σ.Μ.Τ.Λ. που περιλαμβάνουν κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος. Ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη: α) τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικών ετών 2017- 2019, β) την επεξεργασία των κινήσεων τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος, γ) το υπ' αριθ. υπόμνημα του στο με αριθ. Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου που αφορά στα φορολογικά έτη 2017- 2018, καθώς και δ) το με αριθμ. υπόμνημα στο από Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου που αφορά στο φορολογικό έτος 2019 με το σύνολο των προσκομισθέντων αποδεικτικών στοιχείων, διαπίστωσε καταθέσεις σε λογαριασμούς που τηρεί από κοινού με την κ. στις Τράπεζες και, από τις Αστικές Μη Κερδοσκοπικές Εταιρείες (ΑΜΚΕ) με την επωνυμίαστις

οποίες ο ελεγχόμενος είναι Πρόεδρος και η άλλη συνδικαιούχος του λογαριασμού Γενική Γραμματέας.

Βάσει των ως άνω διαπιστώσεων, ο έλεγχος προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος στο ποσό των 202.716,53 €, έναντι δηλωθέντος 32.909,39 € για το 2017, 84.505,91 € έναντι δηλωθέντος 11.000,16 € για το 2018 και 64.018,60 € έναντι δηλωθέντος 13.598,60 € για το 2019.

Σημειώνεται ότι στον προσφεύγοντα είχε διενεργηθεί έλεγχος από τη Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ για τα φορολογικά έτη 2015 και 2016 βάσει της υπ' αριθ. εντολής του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας, αφορμή για την έκδοση της οποίας αποτέλεσε το ίδιο ως άνω αναφερόμενο υπ' αριθ. Δελτίο Πληροφοριών της Αρχής Καταπολέμησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες. Κατόπιν των διαπιστώσεων του εν λόγω ελέγχου εκδόθηκαν οι υπ' αριθμ. Οριστικές Πράξεις Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος κατά των οποίων ο προσφεύγων άσκησε ενώπιον της Υπηρεσίας μας την υπ' αριθ. ενδικοφανή προσφυγή η οποία απορρίφθηκε με την υπ' αριθ. Απόφαση.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων και την απαλλαγή του από κάθε επιβολή φόρου, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Κακή εκτίμηση των αποδεικτικών που τέθηκαν υπόψη του ελέγχου, εσφαλμένη και πλημμελώς αιτιολογημένη ερμηνεία του νόμου, παράνομη μεταβολή του νομικού χαρακτηρισμού του φερόμενου ως εισοδήματος και της νομικής βάσεως του οικείου καταλογισμού μεταξύ προσωρινού και οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου.

- Αναφορικά με το άνοιγμα τραπεζικών λογαριασμών σε εκτέλεση της από απόφασης του ΔΣ προβαίνει η διοίκηση σε προδήλως εσφαλμένη ανάγνωση του σχετικού πρακτικού καθώς προκύπτει ότι ο σκοπός του ανοίγματος των νέων λογαριασμών είναι να εισρέουν οι πόροι της

- Το έτος 2021 τα επίμαχα ποσά επεστράφησαν στην μέσω τραπεζικής μεταφοράς.

- Τα εξεταζόμενα ποσά αποτελούν χρήματα τωνκαι πάντοτε έτσι αντιμετωπίστηκαν, όπως προκύπτει και από τα εταιρικά βιβλία. Δεν είναι χρήματα τα οποία ιδιοποιήθηκε.

- Τυπική πλημμέλεια κατά τη διαδικασία, καθώς οι οριστικές πράξεις εξεδόθησαν πολύ κατόπιν του πέρατος της τασσόμενης από το άρθρο 28§2 μηνιαίας προθεσμίας.

- Παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης καθώς ο έλεγχος υπέπεσε σε αντιφάσεις, παρόλο που είχε στη διάθεση του τα ίδια δεδομένα, και τότε χαρακτηρίζει τις πιστώσεις ως προσαύξηση περιουσίας και πότε ως εισόδημα από μισθωτή εργασία.

- Έλλειψη ουσιωδών στοιχείων και αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων, κατά παράβαση του άρθρου 64 του ΚΦΕ και του άρθρου 17 του ΚΔΔ.

Επειδή, ο προβαλλόμενος ισχυρισμός περί ακυρότητας των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω υπέρβασης της προθεσμίας έκδοσης των καταλογιστικών πράξεων που αναφέρονται στο άρθρο 28 του Κ.Φ.Δ. τυγχάνει απορριπτέος καθόσον οι προθεσμίες που αναφέρονται στις διατάξεις του άρθρου αυτού για τη δράση της Διοίκησης είναι αναμφιβόλως ενδεικτικές, σύμφωνα με το άρθρο 10 παρ. 5 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, διότι δεν χαρακτηρίζονται ρητά από τον νόμο ως αποκλειστικές ούτε προκύπτει από τις σχετικές διατάξεις διαφορετική βούληση του νομοθέτη, αλλά περιέχουν έντονη υπόδειξη προς την

Διοίκηση να ολοκληρώσει τις σχετικές διαδικασίες μέσα σε σύντομο, και πάντως εύλογο, χρόνο (βλ. σχετ. και ΣτΕ 483/2011 σκ. 7, πρβλ. ΣτΕ 3762/2009 σκ. 9).

Κατά συνέπεια, η υπέρβαση των προθεσμιών αυτών δεν δημιουργεί οπωσδήποτε ακυρότητα των επίδικων καταλογισμών, αφού η αρμόδια φορολογική αρχή έδρασε εντός ευλόγου χρόνου. Εξάλλου, δεδομένου ότι ο προσφεύγων δεν αποδεικνύει τη συγκεκριμένη βλάβη που υπέστη από τις ως άνω επικαλούμενες από τον ίδιο πλημμέλειες, οι οποίες μάλιστα δεν μπορούν να αποκατασταθούν διαφορετικά παρά μόνο με ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 79 παρ. 6 περ. β του Κ.Δ.Δικ., ο σχετικός λόγος της υπό κρίση προσφυγής είναι απορριπτέος ως αλυσιτελής προβαλλόμενος.

Επειδή, οι διατάξεις του άρθρου 12 του Ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167/23-07-2013), ορίζουν, ότι:

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

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

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

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

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

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

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

3. Ως ακαθάριστα εισοδήματα από μισθωτή εργασία και συντάξεις θεωρούνται τα εξής:

α) ημερομίσθιο, μισθός, επίδομα αδείας, επίδομα ασθενείας, επίδομα εορτών, αποζημίωση μη ληφθείσας άδειας, αμοιβές, προμήθειες, επιμίσθια και φιλοδωρήματα,

β) επιδόματα περιλαμβανομένων του επιδόματος κόστους διαβίωσης, του επιδόματος ενοικίου, της αποζημίωσης εξόδων φιλοξενίας ή ταξιδίου,

γ) αποζημίωση εξόδων στα οποία έχει υποβληθεί ο εργαζόμενος ή συγγενικό πρόσωπο του εργαζομένου,

δ) παροχή οποιασδήποτε μορφής που λαμβάνει ο εργαζόμενος πριν την έναρξη της εργασιακής σχέσης,

ε) αποζημιώσεις για τη λύση ή καταγγελία της εργασιακής σχέσης,

στ) συντάξεις που χορηγούνται από κύριο και επικουρικό φορέα υποχρεωτικής ασφάλισης, καθώς και από επαγγελματικά ταμεία που έχουν συσταθεί με νόμο,

ζ) το ασφάλισμα που καταβάλλεται εφάπαξ ή με τη μορφή περιοδικής παροχής στο πλαίσιο ομαδικών ασφαλιστηρίων συνταξιοδοτικών συμβολαίων,

η) κάθε άλλη παροχή που εισπράττεται έναντι υφιστάμενης, παρελθούσας ή μελλοντικής εργασιακής σχέσης.

θ) Ποσοστό έως 35% των κερδών προ φόρων, το οποίο καταβάλλεται από τους Φορείς Κοινωνικής και Αλληλέγγυας Οικονομίας στους εργαζομένους τους.»

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 με θέμα: «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 ($4.000 > 3.000 (1.000 \times 3)$) 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, με την ΠΟΛ.1175/2017 εγκύκλιο της ΑΑΔΕ ορίζεται μεταξύ άλλων ότι:

«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.»

Επειδή, εν προκειμένω, από τις με ημερομηνία θεώρησης οικείες εκθέσεις ελέγχου προκύπτουν τα εξής:

Α) Για το φορολογικό έτος 2017:

- Οι πιστώσεις στον κοινό λογαριασμό που τηρεί ο προσφεύγων με την στην Τράπεζα με IBAN, με αιτιολογία συναλλαγής Μεταφορά μέσω προέρχονται από τον λογαριασμό όψεως (τροφοδότης λογ/σμός) με αριθ. της με επωνυμία που επίσης τηρείται στην Τράπεζα Οι συνολικές πιστώσεις για το έτος 2017 ανέρχονται σε 214.000,00€, ήτοι αντιστοιχούν στον προσφεύγοντα 107.000,00€ (.....).

- Η πίστωση στον ατομικό λογαριασμό του προσφεύγοντος με IBAN που τηρείται στην ΤΡΑΠΕΖΑ με αιτιολογία συναλλαγής προέρχεται από τον λογαριασμό όψεως (τροφοδότης λογ/σμός) με αριθ. της με επωνυμία με ΑΦΜ που τηρείται στην Τράπεζα Οι συνολικές πιστώσεις για το έτος 2017 ανέρχονται σε 56.000,00€ και αφορά εξ' ολοκλήρου τον προσφεύγοντα ως μοναδικό δικαιούχο του λογαριασμού.

- Δεν αιτιολογήθηκε και δεν προκύπτει τροφοδότης λογαριασμός για την πίστωση ύψους 13.614,27€, στις με αιτιολογία συναλλαγής στον κοινό λογαριασμό που τηρεί ο προσφεύγων με την στην Τράπεζα με IBAN, εκ των οποίων αναλογούν στον προσφεύγοντα 6.807,14€ (.....).

Β) Φορολογικό έτος 2018:

- Οι πιστώσεις στον κοινό λογαριασμό που τηρεί ο προσφεύγων με την στην Τράπεζα με IBAN με αιτιολογία συναλλαγής Μεταφορά μέσω προέρχονται από τον λογαριασμό όψεως (τροφοδότης λογ/σμός) με αριθ. της ΑΜΚΕ με επωνυμία, ΑΦΜ, που τηρείται στην Τράπεζα Οι συνολικές πιστώσεις για το έτος 2018 ανέρχονται σε 137.011,50€, ήτοι αντιστοιχούν στον προσφεύγοντα 68.505,75€ (.....).

- Δεν αιτιολογήθηκε και δεν προκύπτει τροφοδότης λογ/σμός για την πίστωση ύψους 10.000,00€, στις με αιτιολογία συναλλαγής στον κοινό λογαριασμό που τηρεί ο προσφεύγων με την στην Τράπεζα με IBAN, εκ των οποίων αναλογούν στον προσφεύγοντα 5.000,00€ (.....).

Γ) Φορολογικό έτος 2019

- Οι πιστώσεις στον κοινό λογαριασμό που τηρεί ο προσφεύγων με την στην Τράπεζα με IBAN με αιτιολογία συναλλαγής

Μεταφορά μέσω» προέρχονται από τον λογαριασμό όψεως (τροφοδότης λογ/σμός) με αριθ.της με επωνυμία, ΑΦΜ, που τηρείται στην Τράπεζα Οι συνολικές πιστώσεις για το έτος 2019 ανέρχονται σε 102.800,00€, ήτοι αντιστοιχούν στον προσφεύγοντα 51.400,00€ (.....).

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι μεταφορές χρημάτων από την έλαβαν χώρα στα πλαίσια του από Πρακτικού Δ.Σ. σύμφωνα με το οποίο μέρος των διαθεσίμων της εταιρείας μπορεί να διατηρείται σε προσωπικό λογαριασμό μελών του Διοικητικού Συμβουλίου, με σκοπό την πληρωμή εξόδων της εταιρείας, διαχείριση μικρού ταμείου για κάλυψη μικροεξόδων της εταιρείας, καθώς και τοποθέτηση σε προθεσμιακή κατάθεση που θα αποσκοπεί στην επίτευξη καλύτερου επιτοκίου από ό,τι θα έδινε η τράπεζα στην ίδια την εταιρεία.

Επειδή ο προσφεύγων στα πλαίσια του διενεργηθέντος ελέγχου φορολογικών ετών 2015-2016 είχε προσκομίσει στον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ αντίγραφο του ανωτέρω από Πρακτικού Δ.Σ. στο οποίο αναφέρονται τα εξής:

«Πρακτικό ΔΣ

Συνεδρίαση Διοικητικού Συμβουλίου

Απόσπασμα Πρακτικού

Θέμα: Άνοιγμα τραπεζικού λογαριασμού και ταμειακά υπόλοιπα

Αποφασίστηκε το άνοιγμα τραπεζικών λογαριασμών σε 2 τράπεζες Μέχρι το άνοιγμα των λογαριασμών τα χρήματα θα κατατίθενται στον προσωπικό λογαριασμό του Προέδρου και του Γενικού Γραμματέα. Επίσης λόγω της τραπεζικής ρευστότητας αποφασίζεται για λόγους διασφάλισης των Ταμειακών αποθεματικών του Ιδρύματος μέρος των ταμειακών αποθεματικών να διατηρούνται στους προσωπικούς λογαριασμούς των μελών του Διοικητικού Συμβουλίου (.....) ή και του Διευθύνοντος Συμβούλου κ. Το ποσό αυτό δεν θα ξεπερνά τις 200 χιλιάδες ευρώ ανά προσωπικό λογαριασμό.»

Επειδή, όπως αναφέρεται στις με ημερομηνία θεώρησης οικείες εκθέσεις ελέγχου, ο προσφεύγων κατά την υποβολή της υπ' αριθ. ενδικοφανούς προσφυγής, προσκόμισε Αντίγραφο Πρακτικού Δ.Σ., με διαφορετικό περιεχόμενο από το προσκομισθέν στην Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ, το οποίο φέρει επιπλέον υπογραφή του Αντιπροέδρου, και έχει επιπρόσθετα κείμενο ως εξής:

«Τα ταμειακά αυτά αποθέματα θα χρησιμοποιηθούν για την αγορά ακινήτων μετά από απόφαση του ΔΣ για την κάλυψη των αναγκών του Ιδρύματος για γραφεία και φιλοξενία διακεκριμένων ξένων ακαδημαϊκών μελών μετά από Απόφαση του Προέδρου ή του Διευθύνοντος Συμβούλου.»

Επειδή κατά τα υπό κρίση έτη οι πιστώσεις από την λαμβάνουν χώρα σε μηνιαία βάση, γεγονός που προσιδιάζει με την καταβολή μισθού.

Επειδή, ο προσφεύγων ούτε στο στάδιο του ελέγχου αλλά και ούτε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσκόμισε στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι όντως τα χρήματα χρησιμοποιήθηκαν είτε για πληρωμές που σχετίζονται με την εταιρεία είτε τοποθετήθηκαν σε προθεσμιακή κατάθεση είτε χρησιμοποιήθηκαν για την αγορά ακινήτου όπως αναφέρεται ανωτέρω, ενώ η πρακτική που ακολουθήθηκε, τουλάχιστον κατά το έτος 2017, αντίκειται στην

ανωτέρω απόφαση καθώς οι συνολικές μεταφορές από τους λογαριασμούς της ανήλθαν στα 270.000,00 €, ήτοι ξεπερνούν το τεθέν όριο των 200.000,00 €.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται επίσης ότι το έτος 2021 τα επίμαχα ποσά των ελεγχόμενων ετών 2017, 2018 και 2019 επεστράφησαν στηνμέσω τραπεζικής μεταφοράς που έλαβε χώρα στις Σημειωτέον ότι στην προηγούμενη υπ' αριθ. ενδικοφανή του ο προσφεύγων ισχυρίστηκε ότι τα χρήματα που έλαβε στα έτη 2015 και 2016 επέστρεψαν στην με μεταφορές χρημάτων στις και ενώ δεν επικαλέστηκε άλλη συναλλαγή.

Επειδή, όλες οι ανωτέρω μεταφορές χρημάτων πραγματοποιήθηκαν μετά την κοινοποίηση της αρχικής εντολής ελέγχου από τη Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ την και προφανώς επ' αφορμή του ελέγχου, ενώ ο προσφεύγων δεν προσκομίζει την κίνηση του ελεγχόμενου λογαριασμού για τα έτη που μεσολαβούν μεταξύ των ελεγχόμενων πιστώσεων (έτη 2017- 2019) και της φερόμενης μερικής επιστροφής τους το 2021, προκειμένου να διεξαχθεί ασφαλές συμπέρασμα για το αν συσχετίζονται οι εν λόγω κινήσεις. Σε κάθε περίπτωση ο προσφεύγων και πάλι αποτυγχάνει να αιτιολογήσει το λόγο της διακράτησης των χρηματικών διαθεσίμων της για τόσο μεγάλο χρονικό διάστημα χωρίς άλλη ενδιάμεση επιστροφή.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από εκθέσεις μερικού ελέγχου εφαρμογής φορολογίας εισοδήματος του 1^{ΟΥ} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του και την **επικύρωση** των υπ' αριθμ.οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξεων επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 1^{ΟΥ} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, φορολογικών ετών 2019, 2017 και 2018, αντίστοιχα.

Οριστική φορολογική υποχρέωση- καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:
Φορολογικό έτος 2017

Χρεωστικό ποσό	82.267,86
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	41.133,93
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	14.545,80
Σύνολο για καταβολή	137.947,59

(Ως η υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του 1^{ΟΥ} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ)

Φορολογικό έτος 2018

Χρεωστικό ποσό	31.767,07
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	15.840,70
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	4.956,53
Σύνολο για καταβολή	52.564,30

(Ως η υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του 1^{ΟΥ} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ)

Φορολογικό έτος 2019

Χρεωστικό ποσό	18.265,29
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	9.132,65
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	3.092,23
Σύνολο για καταβολή	30.490,17

(Ως η υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του 1^{ΟΥ} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ)

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

Ακριβές Αντίγραφο

Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης

Επίλυσης Διαφορών

Η Προϊστάμενη της

Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης

Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

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.