



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 26/03/2024

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός Απόφασης: 820

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

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 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)» όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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 αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 29/12/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, επί της οδού, Τ.Κ., κατά: α) της υπ' αριθ. /29-11-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017, β) της υπ' αριθ. /29-11-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018 και γ) της υπ' αριθ. /29-11-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω οριστικές πράξεις, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., των οποίων ζητείται η ακύρωση και την οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 29/12/2023 και αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

(α) Με την υπ' αριθ. /29-11-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 11.656,59€, πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 5.828,30€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 1.848,50€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 19.333,39€.

(β) Με την υπ' αριθ. /29-11-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 28.401,26€, πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 14.200,63€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 1.848,50€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 48.867,30€.

(α) Με την υπ' αριθ. /29-11-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 10.757,13€, πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 5.378,57€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 1.769,61€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 17.905,31€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί της από 04/05/2023 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Δυνάμει της υπ' αριθ. /22-03-2022 εντολής ελέγχου, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα μερικός έλεγχος, για τα φορολογικά έτη 2017-2019, προκειμένου να διαπιστωθεί αν συντρέχει η εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 21 παρ. 4 του ν. 4172/2013, λαμβάνοντας υπόψη τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ετών 2017-2019 καθώς και τα δεδομένα του ηλεκτρονικού αρχείου από τα ημεδαπά χρηματοπιστωτικά ιδρύματα.

Ειδικότερα ο έλεγχος, κατόπιν επεξεργασίας των δεδομένων των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος, για τα έτη 2017, 2018 και 2019 καθώς και των προσκομισθέντων στοιχείων, διαπίστωσε την ύπαρξη πιστώσεων για τις οποίες δεν κατέστη δυνατό να συσχετιστούν με τα δηλωμένα εισοδήματα του προσφεύγοντος 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 τον προσφεύγοντα και φορολογήθηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 4 του ν. 4172/2013.

Στη συνέχεια, ο έλεγχος προέβη στη σύνταξη του με αριθμό/11-03-2022 Σημειώματος Διαπιστώσεων, το οποίο κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα την 19^η/10/2023, με συνημμένες τις προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικών ετών 2017, 2018 και 2019, προκειμένου να καταθέσει τις απόψεις του εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας των είκοσι ημερών.

Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στο ως άνω σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου προσκομίζοντας, το με αριθ. πρωτ./08-11-2023 απαντητικό υπόμνημα, ωστόσο οι ισχυρισμοί του δεν έγιναν δεκτοί και κατά συνέπεια ο έλεγχος προχώρησε στη σύνταξη της από 29/11/2023 έκθεσης μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος και στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π..

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση προσφυγή ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν, άλλως να τροποποιηθούν/μεταρρυθμιστούν επί τα βελτίω, οι προσβαλλόμενες πράξεις προβάλλοντας τον ισχυρισμό ότι τα ποσά των πιστώσεων που αντιμετωπίστηκαν από τον έλεγχο ως εισοδήματα από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, αφορούν ναυτιλιακά μερίσματα καταβληθέντα σε μετρητά.

Προς επίρρωση των ισχυρισμών του, ο προσφεύγων, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, προσκόμισε την κίνηση του τηρούμενου τραπεζικού λογαριασμού της εταιρεία «.....», κατά τα έτη 2017-2019, καθώς και βεβαιώσεις του Υπουργείου Ναυτιλίας και Νησιωτικής Πολιτικής, βάσει των οποίων η ως άνω εταιρεία διαχειριζόταν το πλοίο «.....», της πλοιοκτήτριας εταιρείας «.....» κατά τα έτη 2016, 2017 και 2018 (έως και 11/09/2018).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 «Δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «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 τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 «Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα» του ν.4172/2013 (ΚΦΕ), ορίζεται ότι: «4. Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 3 του άρθρου 13 «Παροχές σε είδος» του ν.4172/2013, όπως ίσχυαν κατά τα κρινόμενα έτη, ορίζεται ότι:

«1. Με την επιφύλαξη των διατάξεων των παραγράφων 2, 3, 4 και 5 οποιεσδήποτε παροχές σε είδος που λαμβάνει ένας εργαζόμενος ή συγγενικό πρόσωπο αυτού συνυπολογίζονται στο φορολογητέο εισόδημά του στην αγοραία αξία τους, εφόσον η συνολική αξία των παροχών σε είδος υπερβαίνει το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά φορολογικό έτος. [...] 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, στη με αριθ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/05-11-2015 με θέμα «Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας» αναφέρεται 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.

[...]

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, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ 1175/16-11-2017 «Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας», αναφέρεται ότι:

«[...] 2. Γενικά, επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 44 «Προϋποθέσεις δικαιολόγησης απόκτησης μερισμάτων πλοιοκτητριών εταιρειών» του ν.4141/2013 «Επενδυτικά εργαλεία ανάπτυξης, παροχή πιστώσεων και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 81/05-04-2013), ορίζεται ότι:

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

(α) Βεβαίωση είτε της ελληνικής ή αλλοδαπής πλοιοκτήτριας εταιρείας πλοίου υπό ελληνική ή ξένη σημαία είτε της εταιρείας χαρτοφυλακίου (holding company) που κατέχει άμεσα ή έμμεσα τις μετοχές της πλοιοκτήτριας και διανέμει το μέρισμα από την οποία θα προκύπτουν τα στοιχεία του φορολογούμενου ως μετόχου της εταιρείας, το καταβληθέν σε αυτόν μέρισμα και το όνομα του πλοίου (αριθμός και λιμένας νηολόγησης, αριθμ.) 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, στις διατάξεις της ΠΟΛ. 1106/14-04-2014 «Προϋποθέσεις δικαιολόγησης εισοδήματος από μερίσματα πλοιοκτητριών εταιρειών», αναφέρεται ότι:

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

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

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

- (α) Βεβαίωση είτε της ελληνικής ή αλλοδαπής πλοιοκτήτριας εταιρείας πλοίου υπό ελληνική ή ξένη σημαία είτε της εταιρείας χαρτοφυλακίου (holding company) που κατέχει άμεσα ή έμμεσα τις μετοχές της πλοιοκτήτριας και 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 (holding companies), απαιτείται να αναγράφονται τα στοιχεία του φορολογούμενου ως μετόχου της εταιρείας, το καταβληθέν σε αυτόν μέρος, τα πλήρη στοιχεία ταυτότητας (αριθμός και λιμένας νηολόγησης, αριθμ.....) του συγκεκριμένου πλοίου ή των πλοίων από όπου προκύπτει το μέρος, ενώ όταν το μέρος διανέμεται από εταιρεία χαρτοφυλακίου (holding company), 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 μέρος καταβάλλεται μέσω της διαχειρίστριας εταιρείας, η εισαγωγή των χρηματικών κεφαλαίων πιστοποιείται με το Αντίγραφο της μοναδικής βεβαίωσης εισαγωγής στο όνομα της διαχειρίστριας εταιρείας, η δε καταβολή του μερίσματος στον δικαιούχο μέτοχο αποδεικνύεται με πίστωση του τραπεζικού λογαριασμού είτε του ιδίου του δικαιούχου είτε κάποιου νομικού προσώπου συμφερόντων του δικαιούχου ή με οποιοδήποτε τραπεζικό

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

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

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

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

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 «Βάρος απόδειξης» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «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, σύμφωνα με την από 29/11/2023 έκθεση μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος, φορολογικών ετών 2017-2019, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., από την επεξεργασία των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος, καθώς και των προσκομισθέντων στον έλεγχο στοιχείων, διαπιστώθηκαν πιστώσεις οι οποίες δεν κατέστη δυνατό να συσχετισθούν με τα δηλωθέντα εισοδήματά του 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 ιδίου ως άνω νόμου, όπως αναλυτικά αναφέρονται στην οικεία έκθεση ελέγχου.

Ειδικότερα διαπιστώθηκαν ανά ελεγχόμενη χρήση οι κάτωθι διαφορές εισοδήματος:

ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΑ ΈΤΗ	ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΑ ΠΟΣΑ (βάσει άρθρου 13§1 ν.4172/2013	ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΑ ΠΟΣΑ (βάσει άρθρου 21§4 ν.4172/2013	Συνολικό Ποσό
Φορολογικό έτος 2017	12.884,75€	31.272,00€	44.156,75€
Φορολογικό έτος 2018	15.078,80€	79.332,00€	94.410,80€
Φορολογικό έτος 2019	29.748,06€	10.779,00€	40.527,06€

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι τραπεζικές πιστώσεις που θεωρήθηκαν από τον έλεγχο, μεταξύ άλλων, ως «προσαύξηση» του άρθρου 21 παρ.4 του ν. 4172/2013 και συγκεκριμένα οι

τραπεζικές πιστώσεις: α) Συνολικού ποσού 151.860,00€ (ποσό επιμερισμένο κατά 1/5 σε κάθε δικαιούχο, ήτοι ποσό 30.372,00€) για το φορολογικό έτος 2017, όπως αναλυτικά αναφέρεται στις σελ. 46-48 της έκθεσης ελέγχου, β) Συνολικού ποσού 354.620,00€ (ποσό επιμερισμένο κατά 1/5 σε κάθε δικαιούχο, ήτοι ποσό 71.419,00€) για το φορολογικό έτος 2018, όπως αναλυτικά αναφέρεται στις σελ. 60-66 της έκθεσης ελέγχου και γ) Συνολικού ποσού 18.300,00€ (ποσό επιμερισμένο κατά 1/5 σε κάθε δικαιούχο, ήτοι ποσό 3.660,00€) για το φορολογικό έτος 2019, όπως αναλυτικά αναφέρεται στις σελ. 84-85 της έκθεσης ελέγχου, δεν αποτελούν αφανές εισόδημα καθώς αφορούν σε ναυτιλιακά μερίσματα από πλοιοκτήτριες εταιρείες στις οποίες συμμετέχει η μητέρα του, ΑΦΜ και καταβλήθηκαν σε μετρητά. Προς απόδειξη του ανωτέρω ισχυρισμού του, ότι πρόκειται περί ναυτιλιακών μερισμάτων, προσκόμισε:

- Αντίγραφο της κίνησης του υπ' αριθ. GR..... τραπεζικού λογαριασμού της τράπεζας, της διαχειρίστριας εταιρείας «..... SA», κατά τα ελεγχόμενα έτη 2017-2019, ισχυριζόμενος ότι από την εν λόγω κίνηση προκύπτουν οι αναλήψεις μετρητών δυνάμει των οποίων καταβλήθηκαν αντίστοιχα σε μετρητά τα υπό κρίση ναυτιλιακά μερίσματα.
- Τις υπ' αριθ. πρωτ. /2017/25-04-2017, /30-01-2018 και 2212.2.- /22-05-2019 βεβαιώσεις του Υπουργείου Ναυτιλίας και Νησιωτικής Πολιτικής, σύμφωνα με τις οποίες η ανωτέρω εταιρεία διαχειριζόταν το πλοίο «.....», της πλοιοκτήτριας εταιρείας «.....», για τα έτη 2016, 2017 και 2018 (μέχρι και 11/09/2018).

Επειδή, προκειμένου να αιτιολογηθούν οι ως άνω πιστώσεις, προσκομίσθηκαν κατά τη διάρκεια του ελέγχου βεβαιώσεις εισαγωγής συναλλάγματος, με δικαιούχο την, ποσού 40.000,00 USD και αντίτιμο σε ευρώ 35.754,57 για το έτος 2017, συνολικού ποσού 100.000,00 USD και αντίτιμο σε ευρώ 87.355,34 για το έτος 2018 και ποσού 15.000,00 USD και αντίτιμο σε ευρώ 13.321,4 για το έτος 2019, καθώς και βεβαιώσεις του Υπουργείου Ναυτιλίας και Νησιωτικής Πολιτικής για τα έτη 2016 έως 2019 και βεβαιώσεις της αλλοδαπής πλοιοκτήτριας εταιρείας για τα έτη 2017 και 2018.

Επειδή, ωστόσο από την κίνηση του ως άνω τραπεζικού λογαριασμού, της διαχειρίστριας εταιρείας «.....», κατά τα ελεγχόμενα έτη 2017-2019, δεν προκύπτει συσχετισμός των καταβολών που αφορούν σε μερίσματα με τις υπό κρίση πιστώσεις που αφορούν καταθέσεις μετρητών ή μεταφορές από τραπεζικούς λογαριασμούς, σε λογαριασμό όπου συνδικαιούχος εμφανίζεται ο προσφεύγων, χωρίς να προκύπτει η πηγή προέλευσής τους.

Επειδή, σύμφωνα με την από 29/11/2023 έκθεση μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., δεν κατέστη δυνατόν να συσχετιστούν οι υπό κρίση πιστώσεις με τις κινήσεις του ως άνω τραπεζικού λογαριασμού, της διαχειρίστριας εταιρείας «.....», κατά τα ελεγχόμενα έτη 2017-2019.

Ειδικότερα, στην ως άνω έκθεση ελέγχου, αναφέρονται αναλυτικά τα κάτωθι:

«[...] **9.2 ΚΡΙΣΗ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΕΠΙ ΤΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΚΑΙ ΑΠΟΨΕΩΝ ΤΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΟΥ**

9.2.1 ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΕΤΩΝ 2017, 2018 & 2019, ΓΙΑ ΤΙΣ ΟΠΟΙΕΣ Ο ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟΣ ΙΣΧΥΡΙΖΕΤΑΙ ΟΤΙ ΑΦΟΡΟΥΝ ΣΕ ΝΑΥΤΙΛΙΑΚΑ ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ

[...]

Προκειμένου να αιτιολογηθούν οι εν λόγω πιστώσεις, προσκομίστηκαν Βεβαιώσεις Εισαγωγής Συναλλάγματος για τα έτη 2017, 2018 και 2019 με δικαιούχο τη, Βεβαιώσεις Υπουργείου Ναυτιλίας και Νησιωτικής Πολιτικής για τα έτη 2016, 2017, 2018 και 2019 και Βεβαιώσεις της αλλοδαπής πλοιοκτήτριας εταιρείας για τα έτη 2017 και 2018 (όχι για το 2019). «Λαμβάνοντας υπόψη τα στοιχεία που τέθηκαν στην διάθεσή του, ο έλεγχος διαπίστωσε για τις ανωτέρω συναλλαγές, ότι αφορούν σε καταθέσεις μετρητών ή σε μεταφορές από ημεδαπούς λογαριασμούς, χωρίς να προκύπτει η πηγή προέλευσής τους. Κατά συνέπεια είναι αδύνατον να συσχετιστούν με καταβολές που αφορούν σε μερίσματα προερχόμενα από την «.....» δεδομένου ότι δεν αφορούν σε μεταφορές προερχόμενες από τους τραπεζικούς λογαριασμούς της εταιρείας.

Αναλυτικότερα ο έλεγχος διαπιστώνει τα εξής:

- Από την αναλυτική κίνηση του τηρουμένου τραπεζικού λογαριασμού της διαχειρίστριας εταιρείας «.....» κατά τα ελεγχόμενα έτη 2017, 2018 και 2019, προκύπτουν πράγματι αναλήψεις μετρητών χρημάτων, ωστόσο επισημαίνεται ότι δεν είναι δυνατόν να συσχετιστούν με τις υπό κρίση καταθέσεις, δεδομένου ότι στην αιτιολογία των αναλήψεων αναφέρεται «κάλυψη αναγκών της εταιρείας» ενώ δεν αναφέρεται οποιοδήποτε άλλο προσδιοριστικό στοιχείο που να τις συνδέει με την καταβολή μερισμάτων προς τους δικαιούχους.
- Το γεγονός ότι πραγματοποιήθηκαν αναλήψεις από τον λογαριασμό της διαχειρίστριας εταιρείας «.....», δεν επαρκεί για την τεκμηρίωση της πηγής προέλευσης των υπό κρίση πιστώσεων, καθότι δεν μπορούν να συσχετιστούν οι αναλήψεις από την διαχειρίστρια εταιρεία με τις καταθέσεις στους λογαριασμούς των προσφευγόντων, δεδομένου ότι τα αναληφθέντα ποσά, καθώς και οι ημερομηνίες αναλήψεων δεν συμφωνούν με τις ημερομηνίες των υπό κρίση πιστώσεων.
- Από την περιγραφή και την αιτιολογία συναλλαγής των υπό κρίση πιστώσεων δεν προκύπτει η προέλευση και η αιτία κατάθεσης των κατατιθέμενων ποσών. Αντιθέτως, τα στοιχεία αυτά παραπέμπουν σε προσωπικές συναλλαγές των μελών της οικογένειας του ελεγχόμενου και του ιδίου. Συγκεκριμένα, από τις περιγραφές συναλλαγής «ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ», «ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ» και «ΠΡΟΪΟΝ ΕΝΤΟΛΗΣ», καθώς και από τις αιτιολογίες κατάθεσης «ΡΟΙ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΧΡΗΜΑΤΩΝ», «ΜΕΤΑΦΟΡΑ» και «ΜΤΦ ΜΕΣΩ WEB», τις συναντάμε σε πολλές πιστώσεις, προκύπτει ότι οι συγκεκριμένες πιστώσεις προέκυψαν από μεταφορά κεφαλαίων από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς και όχι από καταθέσεις μετρητών προερχόμενα από προγενέστερες αναλήψεις μετρητών από λογαριασμό της εταιρείας ".....", ενώ δεν προκύπτει μεταφορά κεφαλαίων από τον τραπεζικό λογαριασμό της εταιρείας. Αρκετές από τις πιστώσεις έχουν ως περιγραφή συναλλαγής "ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΜΕΣΩ ΑΤΜ", υπό την οποία προκύπτει ότι έγιναν από άτομα που είχαν πρόσβαση στους λογαριασμούς, ήτοι τους δικαιούχους αυτών και όχι από τρίτα άτομα, όπως ο υπάλληλος της εταιρείας. Τέλος, πολλές συναλλαγές έχουν ως αιτιολογία συναλλαγής τα ονόματα «.....», «.....» και «.....», γεγονός που αποδεικνύει ότι οι συγκεκριμένες συναλλαγές αφορούν στα συγκεκριμένα άτομα και δεν σχετίζονται με μερίσματα πλοιοκτήτριας εταιρείας της μητέρας τους δεδομένου εκείνοι δεν είναι μέτοχοι της εταιρείας.
- Ο έλεγχος αδυνατεί να συσχετίσει τις υπό κρίση πιστώσεις με τις επικαλούμενες αναλήψεις από τον τραπεζικό λογαριασμό της εταιρείας «.....», καθότι από τα προσκομισθέντα στοιχεία δεν τεκμηριώνεται καθ' οιονδήποτε τρόπο ο ισχυρισμός του ελεγχόμενου, ότι οι εν λόγω πιστώσεις προέρχονται από ναυτιλιακά μερίσματα της μητέρας του ελεγχόμενου, τα οποία καταβλήθηκαν σε μετρητά.

- Τέλος, η μητέρα του ελεγχόμενου με ΑΦΜ στις Δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος φορ. ετών 2017, 2018 και 2019 δεν δήλωσε σύμφωνα με τον ισχυρισμό της, προερχόμενα από ναυτιλιακά μερίσματα ποσά στον κωδικό 659-660 «Εισοδήματα που αποκτήσατε το 2017 / 2018 / 2019, τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται με ειδικό τρόπο χωρίς ηλεκτρονική πληροφόρηση», όπως είχε την φορολογική υποχρέωση εφόσον είχε εισπράξει ναυτιλιακά μερίσματα και τα είχε εισάγει στην Ελλάδα.

Περαιτέρω δεδομένου της ενεργής δραστηριοποίησης των προσφευγόντων στην Ελλάδα, μέσω της συμμετοχής τους σε ημεδαπές εταιρείες, σε συνδυασμό με τις ως άνω διαπιστώσεις σχετικά με τη προέλευση των κεφαλαίων από την ημεδαπή, ο έλεγχος διαπιστώνει ότι τα εν λόγω ποσά αφορούν σε χρήματα που προέρχονται από την δραστηριοποίηση του ελεγχόμενου και των υπολοίπων μελών της οικογένειάς του στη Ελλάδα, δίχως όμως να είναι δυνατό να προσδιορισθεί με σαφήνεια η πηγή προέλευσης εν λόγω εισοδημάτων.

Συνεπεία των ανωτέρω, ο έλεγχος αντιμετωπίζει τις συγκεκριμένες συναλλαγές ως εισόδημα μη γνωστής πηγής, το οποίο φορολογείται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 § 4 του Ν.4172/2013. [...]».

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω προκύπτει ότι ο προσφεύγων δεν προσκόμισε κατάλληλα αποδεικτικά στοιχεία και δεν απέδειξε την πηγή και την αιτία προέλευσης των αμφισβητούμενων από τον έλεγχο πιστώσεων, ύψους 151.860,00€, 352.970,00€ και 18.300,00€, φορολογικών ετών 2017, 2018 και 2019 αντίστοιχα, ήτοι ότι οι εν λόγω πιστώσεις προέρχονται από αναλήψεις μετρητών από το λογαριασμό με αριθ. GR....., που τηρεί στην τράπεζα η διαχειρίστρια εταιρεία «.....», τα οποία στη συνέχεια κατατέθηκαν στους προσωπικούς λογαριασμούς του και των μελών της οικογένειάς του.

Επειδή, για τις λοιπές διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές παρατίθενται στην από 29/11/2023 έκθεση ελέγχου φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., δεν προβάλλεται ουδείς ισχυρισμός.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στη ημερομηνία θεώρησης 29/11/2023 εκθέσεις 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, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί ως νόμω και ουσία αβάσιμη.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από 29/12/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ και την επικύρωση: α) της υπ' αριθ. .../29-11-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017, β) της υπ' αριθ. .../29-11-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018 και γ) της υπ' αριθ..../29-11-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

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

Φορολογικό Έτος 2017

- Υπ' αριθ./29-11-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017.

Διαφορά Φόρου Εισοδήματος βάσει ελέγχου	Διαφορά Φόρου εισοδήματος βάσει απόφασης ΔΕΔ
19.333,39€	19.333,39€

- Υπ' αριθ./29-11-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018.

Διαφορά Φόρου Εισοδήματος βάσει ελέγχου	Διαφορά Φόρου εισοδήματος βάσει απόφασης ΔΕΔ
48.867,30€	48.867,30€

- Υπ' αριθ./29-11-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2019.

Διαφορά Φόρου Εισοδήματος βάσει ελέγχου	Διαφορά Φόρου εισοδήματος βάσει απόφασης ΔΕΔ
17.905,31€	17.905,31€

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η/Ο Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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.