



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 25.06.2024

Αριθμός απόφασης: 1917

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312350

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206).

β. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.»(ΦΕΚ Α' 58)

γ. 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 (ΑΑΔΕ)».

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

ε. 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 1069/04-03-2014 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 **26.01.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του με **ΑΦΜ**, κατά της υπ' αριθ. /29.12.2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017 και της υπ' αριθ. /29.12.2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων αιτείται η ακύρωση, μετά της οικείας έκθεσης ελέγχου.

6. Τις απόψεις του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.
7. Το υπ' αριθ. πρωτ./01.05.2024 συμπληρωματικό υπόμνημα του προσφεύγοντος.
8. Την υπ' αριθ. πρωτ. .../13.05.2024 Πράξη Αναπομπής του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
9. Το υπ' αριθ. πρωτ. ΕΞ 2024/14.06.2024 έγγραφο του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής επί της με αριθ. πρωτ./13.05.2024 Πράξης Αναπομπής του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
10. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **26.01.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του, με **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:

- Με την υπ' αριθ./2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 68.264,50 €, πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Ν. 4987/2022 ποσού 34.132,25 € και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 17.250,73 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 119.647,48 €.
 - Με την υπ' αριθ./2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 134.698,38 €, πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Ν. 4987/2022 ποσού 67.349,19 € και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 33.897,04 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 235.944,61 €.
- Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί της από 28.12.2023 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊστάμενου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Πρόκειται για φυσικό πρόσωπο, το οποίο κατά τα ελεγχόμενα έτη διατηρούσε ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών «.....», ενώ επίσης συμμετείχε στις κάτωθι επιχειρήσεις:

Ημ/νία Έναρξης	Ημ/νία Διακοπής	Α.Φ.Μ. Επιχείρησης	Επωνυμία	Δ.Ο.Υ.	Συμμετοχή	Είδος Συμμετοχής	Ποσοστό Συμμετοχής
07/03/2018				1151	0	Μέλος	50
23/05/2018				1151	0	Ε.Μ.	50

30/06/2015				1173	0	O.M.	50
------------	--	-------	-------	------	---	------	----

Δυνάμει της με αριθ./05.09.2023 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊστάμενου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, διενεργήθηκε για τον προσφεύγοντα έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018.

Από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν σύμφωνα με τη με αριθμό Α.1293/2019 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, δεν διαπιστώθηκαν για τον προσφεύγοντα παραβάσεις για τα ελεγχόμενα έτη. Ωστόσο, κατόπιν αξιοποίησης των τραπεζικών στοιχείων που άντλησε ο έλεγχος από το «Σύστημα Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών» και λαμβάνοντας υπόψη το υπ' αριθ. πρωτ./21.11.2023 έγγραφο υπόμνημα του προσφεύγοντος, ο έλεγχος προέβη στις εξής διαπιστώσεις για τα υπό κρίση έτη:

Α) Στο φορολογικό έτος 2017:

- από την επεξεργασία των προσκομισθέντων στοιχείων, προέκυψαν πιστώσεις ύψους 174.446,63 € οι οποίες δεν δικαιολογήθηκαν επαρκώς ως προς την πηγή και την αιτία προέλευσης και οι οποίες χαρακτηρίστηκαν ως εισόδημα του άρθρου 21 §4 του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.)
- από την ανάλυση της πληροφόρησης των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος και από την επεξεργασία των προσκομισθέντων στοιχείων, προέκυψε για τον προσφεύγοντα εισόδημα ύψους 47.548,78 €, που χαρακτηρίστηκε ως εισόδημα που εμπίπτει στις διατάξεις του άρθρου 13§1 του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), το οποίο αποτελεί Παροχή σε είδος από τα νομικά πρόσωπα στα οποία συμμετέχει ο προσφεύγων.

Β) Στο φορολογικό έτος 2018:

- από την επεξεργασία των προσκομισθέντων στοιχείων, προέκυψαν πιστώσεις ύψους 248.015,66 € που δεν δικαιολογήθηκαν επαρκώς ως προς την πηγή και την αιτία προέλευσης και οι οποίες χαρακτηρίστηκαν ως εισόδημα του άρθρου 21 §4 του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.)
- από την ανάλυση της πληροφόρησης των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος και από την επεξεργασία των προσκομισθέντων στοιχείων, προέκυψε για τον προσφεύγοντα εισόδημα ύψους 134.822,93 €, που χαρακτηρίστηκε ως εισόδημα που εμπίπτει στις διατάξεις του άρθρου 13§1 του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), το οποίο αποτελεί Παροχή σε είδος από τα νομικά πρόσωπα στα οποία συμμετέχει ο προσφεύγων.

Ακολούθως, ο έλεγχος προέβη στη σύνταξη του με αριθ./05.12.2023 Σημειώματος Διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν. 4987/2022 με συνημμένους τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος για τα ελεγχόμενα έτη. Επί του ως άνω σημειώματος, ο προσφεύγων προσκόμισε εντός της προβλεπόμενης νόμιμης εικοσαήμερης προθεσμίας το υπ' αριθ. πρωτ./27.12.2023 έγγραφο απαντητικό υπόμνημα. Ο έλεγχος, αφού έλαβε υπόψη του τις έγγραφες αιτιάσεις του προσφεύγοντος επί του ανωτέρω Σημειώματος Διαπιστώσεων, προχώρησε στη σύνταξη της από 28.12.2023 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Ο προσφεύγων, με την παρούσα προσφυγή, αιτείται την ακύρωση άλλως τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1) Διαφοροποίηση της φορολογητέας ύλης που περιλαμβάνεται στην έκθεση ελέγχου και τις οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, έναντι αυτής που συμπεριλαμβάνονταν

στο σημείωμα διαπιστώσεων και τον προσωρινό προσδιορισμό φόρου και συνακόλουθη παραβίαση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης.

2) Πλημμελή και ανεπαρκή αιτιολογία.

3) Ανυπαρξία έκθεσης κατάσχεσης λογιστικών βιβλίων και στοιχείων.

Ως προς τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο:

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι στην έκθεση ελέγχου και στις οριστικές πράξεις περιλαμβάνεται φορολογητέα ύλη διαφορετική και μεγαλύτερη από εκείνη που συμπεριελήφθη στους προσωρινούς προσδιορισμούς του φόρου εισοδήματος των υπό κρίση ετών.

Επειδή, επιπλέον, ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι η διαφοροποίηση αυτή μεταξύ του Σημειώματος Διαπιστώσεων και των προσωρινών διορθωτικών προσδιορισμών φόρου, που αποτελούν τον ουσιώδη τύπο της διαδικασίας “ακρόασης” κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 28§1 του Ν. 4987/2022 και της έκθεσης ελέγχου και των οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εισοδήματος των ιδίων φορολογικών ετών, συνιστούν λόγο ακύρωσης των οριστικών πράξεων, αφού η φορολογητέα αυτή ύλη των οριστικών πράξεων διαφέρει σημαντικά από την φορολογητέα ύλη των προσωρινών διορθωτικών προσδιορισμών του φόρου εισοδήματος των ιδίων φορολογικών ετών, επί των οποίων είχε κληθεί από την φορολογική αρχή να εκθέσει τις απόψεις του και να διατυπώσει τις σχετικές περί αυτών αντιρρήσεις του.

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 28 του Ν.4987/2022** ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα 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, τα ανωτέρω διευκρινίστηκαν με το με αριθ. πρωτ. **ΔΕΛ Α 1069048 ΕΞ 2014/02-05-2014** έγγραφο του Υπ. Οικ., με το οποίο δόθηκαν οδηγίες εφαρμογής διατάξεων του ν. 4174/2013, όπου αναφέρονται μεταξύ άλλων τα ακόλουθα:

«Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση. Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του. Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου., ...» .

Επειδή, όπως έχει κριθεί, η επίδοση του σημειώματος μαζί με την κλήση πρέπει να γίνεται με το πέρας του ελέγχου, δηλαδή μέσα σε σύντομο χρονικό διάστημα, η διάρκεια του οποίου εκτιμάται κατά τις περιστάσεις. Το χρονικό τούτο διάστημα αρχίζει από το πέρας του ελέγχου, δηλαδή από την ολοκλήρωση των ελεγκτικών διαδικασιών στα βιβλία και στοιχεία του επιτηδευματία, μετά την οποία πρέπει στο επιδιδόμενο σημείωμα να περιγράφονται, κατά τρόπο ειδικό και συγκεκριμένο, οι παραβάσεις που εξακριβώθηκαν, επί των οποίων καλείται να παράσχει εξηγήσεις ο επιτηδευματίας. Με το περιεχόμενο αυτό, το σημείωμα διακρίνεται σαφώς από την έκθεση ελέγχου, η δε επίδοσή του στον επιτηδευματία, που προηγείται, κατά τα ως άνω, από τη σύνταξη και την κατάρτιση της εκθέσεως ελέγχου, αποβλέπει ταυτοχρόνως στη διευκόλυνση της συντάξεώς της και στη διασφάλιση της ακριβείας της, με τη λήψη υπόψη των ισχυρισμών του επιτηδευματία.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, με βάση τα αποτελέσματα των ελεγκτικών επαληθεύσεων, κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα το με αριθ./05.12.2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν. 4987/2022, το οποίο, μετά του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2017 και για το φορολογικό έτος 2018, κοινοποιήθηκε διά θυροκόλλησης στην επαγγελματική έδρα του προσφεύγοντος επί της οδού στο Αττικής, Τ.Κ.

Επειδή, επί του ως άνω σημειώματος, ο προσφεύγων υπέβαλε το με αριθ. πρωτ./27.12.2023 σχετικό απαντητικό υπόμνημα.

Επειδή, ο έλεγχος του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, αφού έλαβε υπόψη τις έγγραφες αιτιάσεις του προσφεύγοντος, προχώρησε στη σύνταξη της από 28.12.2023 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων. Στην ανωτέρω έκθεση ελέγχου και συγκεκριμένα στο ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7.3. «Διαπιστώσεις του ελέγχου επί της με αριθ. πρωτ./27.12.2023 έκθεσης απόψεων του ελεγχόμενου», αποτυπώνεται η θέση

του ελέγχου σχετικά με τους ισχυρισμούς που ο προσφεύγων διατύπωσε διά του υπομνήματός του.

Επειδή, η διαφοροποίηση της φορολογητέας ύλης που ισχυρίζεται ο προσφεύγων μεταξύ των προσωρινών και των οριστικών πράξεων ελέγχου, οφείλεται σε τεχνική αστοχία του συστήματος *elenxis* να μεταφέρει από τη σελίδα 3 των πράξεων προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, «υπολογισμός φορολογητέου εισοδήματος» τα ποσά των 222.634,08 € και 392.588,59 € (387.460,37+5.128,22), αντίστοιχα, στη σελίδα 1 των πράξεων προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, και στη στήλη «φορολογητέο εισόδημα βάσει ελέγχου», ώστε να απεικονίζονται επακριβώς και σε αντιστοιχία με τη στήλη των οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου των φορολογικών ετών 2017 και 2018. Πρόκειται δηλαδή για αστοχία απεικόνισης, χωρίς να υφίσταται ουσιαστικώς καμία διαφοροποίηση, όπως άλλωστε αποδεικνύεται και από το σώμα των πράξεων. Ο έλεγχος προέβη στις απαραίτητες διορθώσεις με αποτέλεσμα στις κοινοποιηθείσες οριστικές πράξεις να αποτυπώνεται το σωστό ποσό της συνολικής φορολογικής οφειλής, ήτοι 119.647,48 € για το φορολογικό έτος 2017 και 235.944,61 € για το φορολογικό έτος 2018, έναντι των ποσών των 121.156,78 € και 244.182,93 € αντίστοιχα που αναφέρονται στις προσωρινές πράξεις προσδιορισμού του φόρου για τα ανωτέρω έτη.

Επειδή, τόσο στο με αριθμό Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν. 4987/2022 όσο και στην οικεία έκθεση ελέγχου, αποτυπώνονται με σαφήνεια και λεπτομέρεια οι διενεργηθείσες ελεγκτικές ενέργειες και επαληθεύσεις, καθώς και οι σχετικές διατάξεις. Επιπλέον, αναφέρονται αναλυτικά για κάθε κατηγορία πιστώσεων στους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος οι διαπιστώσεις του ελέγχου και οι λόγοι για τους οποίους δεν έγιναν δεκτοί οι ισχυρισμοί του.

Επειδή, ύστερα από τα παραπάνω προκύπτει ότι, αφενός δεν υφίσταται διαφοροποίηση της φορολογητέας ύλης μεταξύ προσωρινών και οριστικών πράξεων προσδιορισμού του φόρου παρά μόνο αστοχία του συστήματος που επηρέασε την απεικόνιση του φορολογητέου εισοδήματος, και αφετέρου ο προσφεύγων έλαβε γνώση των διαπιστώσεων του ελέγχου σχετικά με τις πιστώσεις στους τραπεζικούς του λογαριασμούς και υπέβαλε εγγράφως τις απόψεις του επί αυτών. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του περί παραβίασης του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς το δεύτερο προβαλλόμενο λόγο:

Επειδή, ο προσφεύγων επικαλείται πλημμελή και ανεπαρκή αιτιολογία της έκθεσης ελέγχου επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, υποστηρίζοντας ότι η φορολογική αρχή ουδέποτε απέδειξε, ως όφειλε, την αντικειμενική υπόσταση της φορολογητέας ύλης (λοιπά φορολογητέα εισοδήματα) που προσέθεσε στα λοιπά δηλωθέντα εισοδήματά του.

Επειδή, ο προσφεύγων τόσο κατά τη διενέργεια του ελέγχου με το υπ' αριθ. πρωτ./21.11.2023 υπόμνημά του, όσο και με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, ισχυρίζεται ότι οι επίμαχες πιστώσεις στους προσωπικούς του τραπεζικούς λογαριασμούς

αφορούν έσοδα της ατομικής του επιχείρησης εκμετάλλευσης χώρων στάθμευσης αυτοκινήτων, της εταιρείας «..... ΟΕ» με αντικείμενο, της εταιρείας «.....» με αντικείμενο εργασιών την στην οποία συμμετέχει, καθώς και της ατομικής επιχείρησης της μητέρας του «.....».

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η ελέγχουσα αρχή ουδόλως αντέκρουσε τους ισχυρισμούς που ο ίδιος διατύπωσε επί των διαπιστώσεων του ελέγχου με το έγγραφο υπόμνημά του. Επιπλέον, υποστηρίζει ότι το 3^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής δεν έκρινε ορθώς τα πραγματικά περιστατικά, δεν αναφέρθηκε ως όφειλε στο περιεχόμενο του εγγράφου των απόψεών του και δεν αντέκρουσε τους ισχυρισμούς του.

Επειδή, ο προσφεύγων, προκειμένου να αιτιολογήσει τις πιστώσεις στους προσωπικούς του τραπεζικούς λογαριασμούς, προσκόμισε στον έλεγχο πλήθος παραστατικών καθώς και τα τηρούμενα βιβλία της ατομικής του επιχείρησης.

Επειδή, ο έλεγχος απέρριψε τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος αναφέροντας στην έκθεση ελέγχου τις κάτωθι διαπιστώσεις: « [...] η προσκόμιση των διαφόρων δικαιολογητικών [...] δεν αποδεικνύει και δεν αποδίδει τον προσδιορισμό εισοδήματος στα προσκομισθέντα, είτε αν αυτά αφορούν συγκεκριμένες πιστώσεις και έχουν φορολογηθεί με συγκεκριμένες διατάξεις είτε απαλλάσσονται του φόρου με ειδική διάταξη.

Για όσες κατηγορίες ονομαστικών πιστώσεων προσκομίστηκαν διάφορα έγγραφα φερόμενα ως εκδοθέντα φορολογικά παραστατικά από τις διάφορες επιχειρήσεις στις οποίες ο ελεγχόμενος συμμετέχει, αυτά δεν έχουν δηλωθεί στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών- προμηθευτών σύμφωνα με το Ο.Π.Σ. της Υπηρεσίας μας «NEW TAXIS» και δεν συνάδουν αριθμητικά και ημερολογιακά με τις τραπεζικές πιστώσεις για τις οποίες ο ισχυρίζεται ότι αντιστοιχούν. Δεν προκύπτει η αιτία πίστωσής τους σε τραπεζικούς λογαριασμούς του ελεγχόμενου.»

Επειδή, στην παρ. 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται: «Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».

Επειδή, στην απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ΠΟΛ. 1175/2017 μεταξύ άλλων ορίζεται:

«1. Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013, στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου (π.χ. εισόδημα από κεφάλαιο, εισόδημα από κινητές αξίες, εισόδημα Δ πηγής του Ν.2238/1994, πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κ.τλ.), ακόμα και αν το ποσό αυτό δεν συμπεριελήφθη στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον οι εν λόγω πιστώσεις συνεπάγονται φορολογική υποχρέωση στον φόρο εισοδήματος, ο καταλογισμός δεν θα γίνεται κατ' επίκληση των ανωτέρω διατάξεων, αλλά

των, κατά περίπτωση, εφαρμοστέων διατάξεων του Ν.2238/1994 ή του Ν.4172/2013, αναλόγως του είδους του εισοδήματος.

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

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

[...]

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

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

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

Σε κάθε περίπτωση οι σχετικές πιστώσεις αξιολογούνται σε σχέση με τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, λαμβανομένου υπόψη και του αναλογούντος ΦΠΑ, ανάλογα με την περίπτωση. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος επικαλείται μεν τη λήψη δανείου από ελληνική ή αλλοδαπή επιχείρηση, αλλά δεν υπάρχει σχετικό έγγραφο βέβαιης χρονολογίας ούτε και μπορεί να

αποδειχθεί η λήψη του δανείου αυτού από άλλα στοιχεία (π.χ. κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών του δανειστή ή του δανειζόμενου από τις οποίες να προκύπτει δόση ή επιστροφή χρημάτων), τότε ο ισχυρισμός του φορολογούμενου περί δανείου δεν μπορεί να γίνει δεκτός.»

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά με την υπ' αριθ. **884/2016** απόφαση του ΣτΕ (Β' Τμήμα Επταμελές) ότι:

«Α. Ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των μεγάλων ποσών που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του και, συνεπώς, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 § 1 περ. α' του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρθρου 14 § 1 του ν. 4174/2013, ... οφείλει, κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, ...

Β. ...το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, ΣτΕ 2442/2013, ΣτΕ 886/2005 κ.ά.) -Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της, διότι μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη - Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση ... Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων. Γ. Κατά την αρκούντως σαφή και προβλέψιμη έννοια της διάταξης (του εδαφίου α') της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ (όπως η παράγραφος αυτή ίσχυε πριν από την προσθήκη σε αυτήν εδαφίου β με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010), ερμηνευόμενης σε συνδυασμό, αφενός, με τις διατάξεις του άρθρου 66 (παρ. 1) του ίδιου νόμου και ήδη των άρθρων 14 (παρ. 1), 15 (παρ. 3) και 27 (παρ. 1) του ν. 4174/2013 και, αφετέρου, με τον κανόνα περί δυνατότητας έμμεσης απόδειξης ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος και αντίστοιχης φορολογικής παράβασης, ποσό τραπεζικού λογαριασμού και αντίστοιχου εμβάσματος μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα του δικαιούχου του λογαριασμού και χορηγήσαντος την εντολή διενέργειας του εμβάσματος, εφόσον δεν καλύπτεται από τα δηλωθέντα εισοδήματά του ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου...».

Επειδή περαιτέρω, στο άρθρο 65 του Ν. 4987/2022 σχετικά με το βάρος της απόδειξης, 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, ο προσφεύγων, με το υπ' αριθ. πρωτ./01.05.2024 συμπληρωματικό υπόμνημα, προσκόμισε στην Υπηρεσία μας αφενός φορολογικά στοιχεία τα οποία όπως υποστηρίζει δεν είχαν ληφθεί υπόψη από το 3ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και αφετέρου νέα στοιχεία που δεν είχαν τεθεί στη διάθεση του ελέγχου ούτε είχαν υποβληθεί με την ενδικοφανή προσφυγή.

Επειδή, η Υπηρεσία μας ως όφειλε, με την υπ' αριθ. πρωτ./13.05.2024 Πράξη Αναπομπής, ζήτησε από το 3ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής να λάβει υπόψη τα προσκομισθέντα με το συμπληρωματικό υπόμνημα του προσφεύγοντος στοιχεία, διενεργώντας πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις.

Επειδή, το 3ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, σε απάντηση της ανωτέρω Πράξης Αναπομπής του Προϊσταμένου της ΔΕΔ, απέστειλε το υπ' αριθ. πρωτ. ΕΞ 2024/14.06.2024 έγγραφο.

Επειδή, όπως προκύπτει από το ως άνω έγγραφο του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, αναφορικά με τις πιστώσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος, οι οποίες πραγματοποιήθηκαν από τους:, προσκομίστηκαν παραστατικά εκδόσεως των εταιρειών «..... ΟΕ» και «.....».

Επειδή, ο έλεγχος με το ανωτέρω έγγραφό του δεν έκανε δεκτό τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι οι εν λόγω πιστώσεις αφορούν έσοδα της εταιρείας «..... ΟΕ» στην οποία συμμετέχει ο προσφεύγων και της ατομικής επιχείρησης της μητέρας του, «.....». Ειδικότερα, ο έλεγχος απορρίπτει τον ισχυρισμό αυτό, καθώς αφενός τα προσκομιζόμενα φορολογικά στοιχεία δεν έχουν συμπεριληφθεί στις συγκεντρωτικές καταστάσεις της εταιρείας με την επωνυμία «..... ΟΕ» ούτε προσκομίστηκαν στοιχεία για την καταχώρησή τους στα λογιστικά αρχεία της ομόρρυθμης εταιρείας και αφετέρου, δεν προκύπτει η αιτία πίστωσης των τιμολογίων που αφορούν στην ατομική επιχείρηση της μητέρας του προσφεύγοντος στους ατομικούς λογαριασμούς του υιού της, αφού η ίδια δεν είναι συνδικαιούχος. Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος εμμένει στην αρχική του άποψη ότι για πιστώσεις αυτές, ύψους 14.263,17 € στο φορολογικό έτος 2017 και 5.190,00 € στο φορολογικό έτος 2018, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013.

Επειδή, η Υπηρεσία μας κάνει αποδεκτό το ως άνω πόρισμα του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛΕΓΚΤΙΚΟΥ ΚΕΝΤΡΟΥ ΑΤΤΙΚΗΣ σχετικά με τις προαναφερθείσες πιστώσεις ύψους 14.263,17 € στο φορολογικό έτος 2017 και 5.190,00 € στο φορολογικό έτος 2018, ως εκ τούτου τα ανωτέρω ποσά κρίνονται βάσει της παρούσας απόφασης ως εισόδημα του άρθρου 21 §4 του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.).

Επειδή, σχετικά με τις πιστώσεις στους ατομικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος που πραγματοποιήθηκαν από τους:, ύψους 3.127,13 € στο φορολογικό έτος 2017 και 502,34 € στο φορολογικό έτος 2018, για τις οποίες ο προσφεύγων επικαλείται ότι αφορούν επίσης τις προαναφερθείσες εταιρείες αλλά πραγματοποιήθηκαν από πρόσωπα που δεν συνδέονται ευθέως με την έννοια των «πελατών» αλλά καταθέτουν τα εν λόγω χρήματα έναντι ή προς εξόφληση οφειλών άλλου πελάτη τους.

Επειδή, σύμφωνα με το υπ' αριθ. πρωτ. ΕΞ 2024/14.06.2024 έγγραφο του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής επί της υπ' αριθ. .../13.05.2024 Πράξη Αναπομπής, για τις εν λόγω πιστώσεις «δεν προσκομίστηκαν φορολογικά παραστατικά εκδοθέντα γι' αυτές ως πελάτες είτε του ελεγχόμενου είτε των εταιριών στις οποίες αυτός συμμετέχει. Επίσης, οι οντότητες αυτές δεν περιλαμβάνονται στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών, όπως είναι επίσημα αναρτημένες στο Ο.Π.Σ. της Υπηρεσίας μας NEW TAXIS ούτε προσκομίστηκαν αποδεικτικά στοιχεία για την καταχώρηση αυτών των φορολογικών παραστατικών στα Λογιστικά Αρχεία είτε του ελεγχόμενου είτε των νομικών προσώπων στα οποία αυτός συμμετέχει.». Ως εκ τούτου, δεν προκύπτει η προέλευση των επίμαχων πιστώσεων και ορθώς ο έλεγχος τις χαρακτήρισε ως προσαύξηση περιουσίας, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 §4 του Ν.4172/2013.

Επειδή, σχετικά με πιστώσεις με περιγραφή συναλλαγής «Μεταφορά από λογαριασμό τρίτου», συνολικού ύψους 210,70 € στο φορολογικό έτος 2017 και 270,00 € στο φορολογικό έτος 2018, για τις οποίες ο προσφεύγων είχε ισχυριστεί κατά τη διάρκεια του ελέγχου ότι αφορούν έσοδα είτε της ατομικής του επιχείρησης είτε των επιχειρήσεων στις οποίες συμμετέχει, δεν προσκομίστηκαν στοιχεία από τα οποία να προκύπτει η προέλευση των εν λόγω ποσών, ο δικαιούχος του λογαριασμού από τον οποίο μεταφέρθηκαν τα χρήματα και αντίστοιχα παραστατικά εσόδων για τις συγκεκριμένες συναλλαγές. Ως εκ τούτου, δεν διαφοροποιείται το πόρισμα του ελέγχου ως προς τις πιστώσεις αυτές οι οποίες είχαν χαρακτηριστεί ως προσαύξηση περιουσίας, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 §4 του Ν.4172/2013.

Επειδή, αναφορικά με τις δύο πιστώσεις συνολικού ποσού 200,00 € στο έτος 2017, προερχόμενες από την και την πίστωση ποσού 2.996,40 €, στο έτος 2018, από την εταιρεία « », δεν προσκομίστηκαν στοιχεία που να μεταβάλλουν τις διαπιστώσεις του ελέγχου όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου. Συνεπώς τα εν λόγω ποσά κρίνονται ως προσαύξηση περιουσίας, σύμφωνα, με το άρθρο 21§4 του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.).

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι μέρος των πιστώσεων/καταθέσεων προέρχεται από εισπράξεις σε μετρητά από την ατομική του επιχείρηση και από τα νομικά πρόσωπα στα οποία ο ίδιος συμμετέχει, μετρητά τα οποία κατέθετε είτε ο ίδιος, είτε ο πατέρας του είτε οι υπάλληλοι των εν λόγω επιχειρήσεων, επικαλούμενος το ύψος των εσόδων των επιχειρήσεων αυτών στα κρίνόμενα έτη. Ειδικότερα, ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι οι καταθέσεις σε μετρητά, προέρχονται από εισπράξεις σε μετρητά από πελάτες κυρίως από την εταιρεία ΟΕ «.....» προς εκπλήρωση των υποχρεώσεων της έναντι τρίτων μεταξύ των οποίων και των οφειλών προς την δημοτική επιχείρηση ΑΕ για την μίσθωση από αυτήν του χώρου parking.

Επειδή, ο έλεγχος δεν έκανε δεκτό τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος, αναφέροντας στην οικεία έκθεση ως λόγο απόρριψης ότι «δεν προσκομίστηκαν αποδεικτικά στοιχεία για την ταυτότητα των προσώπων που πραγματοποίησαν τις συγκεκριμένες καταθέσεις και τη σχέση που αυτά έχουν με το πρόσωπό του (εργασιακή, οικογενειακή ή οποιαδήποτε αστική σχέση). Επίσης, δεν προσκομίστηκαν αποδεικτικά στοιχεία για την πηγή του εισοδήματος που δημιουργήσε τις συγκεκριμένες πιστώσεις [...]».

Επειδή, ομοίως ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι πιστώσεις ύψους 4.824,66 € στο φορολογικό έτος 2017 και 7.789,70 € στο φορολογικό έτος 2018 στους τραπεζικούς του λογαριασμούς, προέρχονται από εισπράξεις πελατών μέσω συστημάτων, έναντι ή προς εξόφληση οφειλών τους προς την ατομική του επιχείρηση ή την εταιρεία «.....» ή την εταιρεία «.....».

Επειδή, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, ο εν λόγω ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίφθηκε από τον έλεγχο καθώς «δεν προσκομίστηκαν αποδεικτικά στοιχεία για την ταυτότητα των προσώπων που καταθέτουν τα συγκεκριμένα ποσά μέσω των συστημάτων «.....» καθώς επίσης αν οι εν λόγω πιστώσεις έχουν καταχωρηθεί ως Έσοδα στα Λογιστικά Αρχεία της ατομικής του επιχείρησης ή των εταιριών στις οποίες συμμετείχε, ενώ επίσης δεν προσκομίστηκαν τα αντίστοιχα φορολογικά παραστατικά που αποτελούν και την αιτία πίστωσης και δημιουργίας εισοδήματος γνωστής πηγής.» Κατόπιν τούτου, ο έλεγχος χαρακτήρισε τα εν λόγω ποσά ως προσάυξηση περιουσίας (άρθρο 21§4 του Ν.4172/2013).

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προβλήθηκαν οι ίδιοι ισχυρισμοί τους οποίους ο προσφεύγων είχε προβάλει και κατά τη διάρκεια του ελέγχου, προσκομίζοντας επιπλέον αντίγραφα των συναλλαγών της που αφορούν στην εταιρεία «..... ΟΕ». Ωστόσο, από τα προσκομισθέντα αντίγραφα συναλλαγών δεν προκύπτει εμφανής αντιστοιχία μεταξύ των κινήσεων της και των πιστώσεων στους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος.

Επειδή, δεν προσκομίστηκαν στοιχεία που να διαφοροποιούν το πόρισμα του ελέγχου σχετικά με τις ανωτέρω καταθέσεις μετρητών και τις πιστώσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος. Ως εκ τούτου, το ποσό των 149.928,66 € (145.104,00 € + 4.824,66 €) στο φορολογικό έτος 2017 και το ποσό των 234.336,20 € (226.546,50 € + 7.789,70 €) στο φορολογικό έτος 2018, αποτελούν σύμφωνα με την παρούσα απόφαση εισόδημα αγνώστου προέλευσης του άρθρου 21 §4 του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.).

Επειδή, αναφορικά με τις πιστώσεις ύψους 6.716,97 € στο φορολογικό έτος 2017 και 4.720,72 € στο φορολογικό έτος 2018, για τις οποίες ο προσφεύγων είχε υποστηρίξει κατά τον έλεγχο ότι αφορούν μεταφορές από άλλον τραπεζικό λογαριασμό του, αλλά ο ισχυρισμός του δεν είχε γίνει δεκτός με αποτέλεσμα τα εν λόγω ποσά να χαρακτηριστούν από τον έλεγχο ως προσάυξηση περιουσίας.

Επειδή, ο προσφεύγων, με το υπ' αριθ. πρωτ. /01.05.2024 συμπληρωματικό υπόμνημα, προσκόμισε στην Υπηρεσία μας μεταξύ άλλων οκτώ φύλλα κινήσεων του λογαριασμού (account statement) της εταιρείας «..... SA» που αφορούν την οντότητα με την επωνυμία «..... ΟΕ».

Επειδή, ο έλεγχος με το υπ' αριθ. πρωτ. ΕΞ 2024/14.06.2024 απαντητικό έγγραφό του προς την Υπηρεσία μας, αποδέχτηκε την αιτία πίστωσης συνολικού ποσού 781,00 € στον προσωπικό τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου με IBAN για το φορολογικό έτος 2017 καθώς πρόκειται για μεταφορά χρημάτων από τους αντίστοιχα προσωπικούς του τραπεζικούς λογαριασμούς με IBAN GR..... της και GR..... της Τράπεζας Συνεπώς το εν λόγω ποσό δεν συνιστά προσαύξηση περιουσίας όπως είχε αρχικά κριθεί από τον έλεγχο.

Επειδή, επιπλέον, με το ίδιο ως άνω έγγραφο, ο έλεγχος αποδέχτηκε ότι το συνολικό ποσό των 5.935,97 € στο φορολογικό έτος 2017 και 4.720,72 € στο φορολογικό έτος 2018, προέρχεται από τη χρέωση των λογαριασμών με αριθ. που περιλαμβάνονται στο σύστημα πληρωμών για την ομόρρυθμη εταιρεία «.....». Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος έκρινε ότι τα ανωτέρω ποσά δεν συνιστούν προσαύξηση περιουσίας αλλά «αποτελούν πρόσθετη Παροχή σε Είδος από την προς τον ελεγχόμενο για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018, αντίστοιχα, καθώς πρόκειται για ποσά προερχόμενα από πελάτες της ομόρρυθμης εταιρίας που μεταφέρονται σε τραπεζικούς λογαριασμούς του και κατά συνέπεια έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 12 §2 και 13 §1,3 του ν. 4172/2013.»

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, ο έλεγχος από την επεξεργασία των προσκομισθέντων στοιχείων, κατέληξε σε πλήθος πιστώσεων στους τραπεζικούς λογαριασμούς του ελεγχόμενου για τις οποίες έκρινε ότι αποτελούν έσοδο του νομικού προσώπου με την επωνυμία «..... ΟΕ» στην οποία ο προσφεύγων συμμετέχει με ποσοστό 50% ως ομόρρυθμο μέλος σύμφωνα με το εσωτερικό σύστημα ηλεκτρονικής πληροφόρησης NEW TAXIS, ενώ επίσης είναι διαχειριστής του εν λόγω νομικού προσώπου με ημερομηνία έναρξης επιχειρηματικής σχέσης την 30.06.2015. Στη συνέχεια, από την ανάλυση της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης προερχόμενης από το Σ.Μ.Τ.Λ. & Λ.Π., ο έλεγχος αναγνώρισε ορισμένα έξοδα για την κάλυψη λειτουργικών αναγκών, την πληρωμή προμηθευτών καθώς και την πληρωμή φορολογικών υποχρεώσεων του νομικού προσώπου «..... ΟΕ» τα οποία πληρώθηκαν από τους προσωπικούς τραπεζικούς λογαριασμούς του ελεγχόμενου και χαρακτήρισε τη διαφορά που προέκυψε, ύψους 47.548,78 € για το έτος 2017 και 134.822,93 € για το έτος 2018, ως εισόδημα από παροχή σε είδος του άρθρου 13§1 του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.).

Επειδή, σχετικά με τα ποσά που κρίθηκαν από τον έλεγχο ως εισόδημα από παροχή σε είδος (άρθρο 13§1 του Ν.4172/2013) και τα οποία προέκυψαν από πιστώσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος προερχόμενες από τις επιχειρήσεις στις οποίες συμμετέχει αφαιρουμένων των δαπανών των εν λόγω εταιρειών που πληρώθηκαν μέσω τραπεζής, ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι στις δαπάνες αυτές θα έπρεπε να συμπεριληφθούν επίσης και

δαπάνες ενοικίων της εταιρείας «..... ΟΕ» προς τη δημοτική επιχείρηση για την μίσθωση από αυτήν του χώρου Οι δαπάνες αυτές εξοφλήθηκαν μέσω των προσωπικών του λογαριασμών, ωστόσο ο έλεγχος -όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση - σχετικά με τις μεταφορές χρημάτων από τους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος προς το νομικό πρόσωπο, έκρινε ότι υποκρύπτεται πράξη άτυπης Δωρεάς χρημάτων μεταξύ των δύο αντισυμβαλλόμενων μερών για την οποία θα εκδοθεί νέα εντολή ελέγχου. Ο προσφεύγων, προς επίρρωση του ισχυρισμού του σχετικά με τις πληρωμές των ενοικίων και προκειμένου να αποδείξει τη σχέση μεταξύ της εταιρείας «..... -» και της δημοτικής επιχείρησης προσκομίζει τη με ημερομηνία υποβολής 08.02.2017 δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας μεταξύ των ως άνω επιχειρήσεων.

Επειδή, συμπερασματικά, σύμφωνα με το πόρισμα του ελέγχου όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση και το υπ' αριθ. πρωτ. ΕΞ 2024/14.06.2024 έγγραφο του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής επί της υπ' αριθ. /13.05.2024 Πράξη Αναπομπής, ο έλεγχος έκρινε ότι το ύψος του εισοδήματος το οποίο εμπίπτει στις διατάξεις του άρθρου 13§1 του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) και αποτελεί Παροχή σε είδος από την εταιρία ΟΕ προς τον προσφεύγοντα, ανέρχεται για το φορολογικό έτος 2017 στο συνολικό ποσό των (47.548,78€ + 5.935,97€) = 53.484,75€ και για το φορολογικό έτος 2018 στο συνολικό ποσό των (134.822,93€ + 4.720,72€) = 139.543,65€.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 13§1 του Ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά τα κρινόμενα φορολογικά έτη 2017 και 2018: «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.»

Επειδή με την ΠΟΛ 1219/2014 διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι «1. Με την παράγραφο 1 του άρθρου 13 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι, με την επιφύλαξη των διατάξεων των παρ. 2, 3, 4 και 5 του ίδιου άρθρου, οποιεσδήποτε παροχές σε είδος που λαμβάνει ένας εργαζόμενος ή συγγενικό πρόσωπο αυτού συνυπολογίζονται στο φορολογητέο εισόδημά του στην αγοραία αξία τους, εφόσον η συνολική αξία των παροχών σε είδος υπερβαίνει το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά φορολογικό έτος. Ως αγοραία αξία νοείται το κόστος της παροχής που βαρύνει τον εργοδότη, αποδεικνύεται από τα κατά νόμο προβλεπόμενα δικαιολογητικά και καταχωρείται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης συναλλαγών του.

Από την ανωτέρω διάταξη προκύπτει ότι με εξαίρεση τις παροχές που περιγράφονται στις παραγράφους 2, 3, 4 και 5 του άρθρου 13 ν. 4172/2013, (δηλαδή την παραχώρηση αυτοκινήτου, τα δάνεια, τα δικαιώματα προαίρεσης απόκτησης μετοχών και την παραχώρηση κατοικίας), για τις οποίες δεν υφίσταται περιορισμός όσον αφορά την αξία αυτών, οι λοιπές παροχές σε είδος που λαμβάνει ένας εργαζόμενος ή συγγενικό του πρόσωπο συνυπολογίζονται στο φορολογητέο εισόδημα από μισθωτή εργασία, εφόσον η συνολική αξία των παροχών αυτών υπερβαίνει το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά φορολογικό έτος.

Η διάταξη αυτή καταλαμβάνει τα πρόσωπα που συνδέονται με εργασιακή σχέση με τον εργοδότη τους κατά τα οριζόμενα στις περιπτώσεις α' - στ' της παραγράφου 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ) και τα εξαρτώμενα ή/και συγγενικά τους πρόσωπα κατά τα οριζόμενα από τις διατάξεις του άρθρου 11 και της περίπτωσης στ' του άρθρου 2 του ν.4172/2013 αντίστοιχα. Επισημαίνεται, ότι οι παροχές σε είδος που χορηγούνται προς τρίτα πρόσωπα, που δεν συνδέονται με κανενός είδους εργασιακή σχέση με την επιχείρηση που χορηγεί τις παροχές αυτές, δεν καταλαμβάνονται από τις διατάξεις του άρθρου 13. [...]

... στις παροχές σε είδος στους εργαζόμενους και στα συγγενικά τους πρόσωπα που υπερβαίνουν τα 300 ευρώ ανά φορολογικό έτος και συνεπώς προσαυξάνουν το φορολογητέο εισόδημα των εργαζόμενων περιλαμβάνονται ενδεικτικά:

α) η αξία των αγαθών, που αντιπροσωπεύουν οι χορηγούμενες «δωροεπιταγές», καθώς και η αξία της αγοράς αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, που αντιπροσωπεύουν τα χορηγούμενα «κουπόνια»,

β) η αξία των διατακτικών που χορηγούνται δωρεάν για την αγορά αγαθών ή τη λήψη υπηρεσιών από συμβεβλημένα καταστήματα. Εξαιρετικά για τις διατακτικές σίτισης ως παροχή σε είδος λαμβάνεται το ποσό που υπερβαίνει τα 6 ευρώ ανά εργάσιμη ημέρα καθώς σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. ζ' της παρ.1 του άρθρου 14 του ν.4172/2013 εξαιρούνται από τον υπολογισμό του εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις η αξία των διατακτικών σίτισης έως έξι (6) ευρώ ανά εργάσιμη ημέρα,

γ) η παροχή της χρήσης εταιρικών πιστωτικών καρτών στα ανωτέρω πρόσωπα για δαπάνες που δεν πραγματοποιούνται για το συμφέρον της επιχείρησης αλλά για την κάλυψη προσωπικών, οικογενειακών ή άλλων δαπανών που δεν σχετίζονται με το συμφέρον της επιχείρησης του εργοδότη ή δεν χρησιμοποιούνται κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές αυτής και το σχετικό κόστος αναλαμβάνει ο εργοδότης,

δ) το όφελος που προκύπτει για τους εργαζόμενους, διευθυντές, διαχειριστές, μέλη διοίκησης και συνταξιούχους των εταιρειών παροχής ηλεκτρικής ενέργειας, τηλεφωνίας, ύδρευσης, παροχής αερίου, συνδρομητικών υπηρεσιών (π.χ. τηλεόραση) από την παροχή σε αυτούς ορισμένης ποσότητας ηλεκτρικής ενέργειας, τηλεφωνικών συνδιαλέξεων, νερού, φυσικού αερίου και συνδρομητικών καναλιών αντίστοιχα με μειωμένο τιμολόγιο ή άνευ ανταλλάγματος,

ε) οι διάφορες πληρωμές που γίνονται απευθείας από τους εργοδότες σε τρίτους, όπως αυτές που γίνονται προς φροντιστήρια, σχολεία, βρεφονηπιακούς σταθμούς, κατασκηνώσεις κ.λπ. και αφορούν την κάλυψη εξόδων διδασκτρων, βρεφονηπιακών σταθμών, κ.λπ. των ανωτέρω προσώπων, οι απευθείας πληρωμές που αφορούν την κάλυψη εξόδων συμμετοχής των προσώπων αυτών σε ημερίδες, προγράμματα ή σεμινάρια εκπαίδευσης, επιμόρφωσης ή επαγγελματικής κατάρτισης ή την κάλυψη συνδρομών σε περιοδικά και επιμελητήρια, που δεν αφορούν το αντικείμενο της εργασίας τους ή το επίπεδο της θέσης που κατέχουν, οι απευθείας πληρωμές που αφορούν την κάλυψη συνδρομών των προσώπων αυτών (σε γυμναστήρια, λέσχες κ.λπ.), καθώς και αυτές που αφορούν την κάλυψη ιατρικών εξόδων τους (π.χ. check-up). Περαιτέρω, στην περίπτωση αυτή περιλαμβάνεται και το όφελος που προκύπτει για τους εργαζόμενους, διευθυντές, διαχειριστές και μέλη διοίκησης ιδιωτικών εκπαιδευτηρίων εξαιτίας της δωρεάν φοίτησης ή της φοίτησης με μειωμένα δίδακτρα σε αυτά των τέκνων τους, με εξαίρεση τις υποτροφίες που χορηγούνται από τα εν λόγω εκπαιδευτήρια.

στ) η παροχή της χρήσης εταιρικών συνδέσεων κινητής τηλεφωνίας που γίνεται στους εργαζόμενους, διευθυντές, διαχειριστές και μέλη διοίκησης κατά το μέρος που υπερβαίνει το

κόστος των προγραμμάτων χρήσης και υπό την προϋπόθεση ότι το υπερβάλλον ποσό του προγράμματος χρήσης χρησιμοποιείται για προσωπικούς τους σκοπούς και όχι για σκοπούς της επιχειρηματικής δραστηριότητας του εργοδότη, λαμβάνοντας υπόψη ότι πολλές επιχειρήσεις καλύπτουν τη συγκεκριμένη παροχή στα προαναφερόμενα πρόσωπα με σκοπό την εξυπηρέτηση λειτουργικών αναγκών τους, την αύξηση της παραγωγικότητάς τους και την παροχή υψηλού επιπέδου υπηρεσιών (επικοινωνία με πελάτες, συνεργάτες, κ.λπ.) ακόμα και πέραν του ημερήσιου εργάσιμου χρόνου. Ο διαχωρισμός της παροχής που εξυπηρετεί την επιχειρηματική δραστηριότητα του εργοδότη από την παροχή που εξυπηρετεί προσωπικούς σκοπούς των ανωτέρω προσώπων είναι εφικτός διότι κατά την έκδοση του λογαριασμού από την εταιρεία κινητής τηλεφωνίας παρέχεται ανάλυση ανά αριθμό.».

Επειδή σύμφωνα με το **άρθρο 12 του Ν. 4172/2013**, ορίζεται ότι:

«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,
- στ) βάσει έγγραφων συμβάσεων παροχής υπηρεσιών ή συμβάσεων έργου, με φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες τα οποία δεν υπερβαίνουν τα τρία (3) ή, εφόσον υπερβαίνουν τον αριθμό αυτόν, ποσοστό εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%) του ακαθάριστου εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα προέρχεται από ένα (1) από τα φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες που λαμβάνουν τις εν λόγω υπηρεσίες και εφόσον δεν έχει την εμπορική ιδιότητα και δεν διατηρεί επαγγελματική εγκατάσταση που διαφέρει από την κατοικία του. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση που ο φορολογούμενος αποκτά εισόδημα από μισθωτή εργασία, σύμφωνα με μία από τις περιπτώσεις α' έως ε' του παρόντος άρθρου. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα μπορούν να προβλέπονται περαιτέρω προϋποθέσεις και να καθορίζονται όλες οι αναγκαίες λεπτομέρειες για την εφαρμογή αυτής της περίπτωσης.»

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη τις ανωτέρω διατάξεις αλλά και τις διευκρινίσεις που δόθηκαν με την ΠΟΛ 1219/2014 σχετικά με τις περιπτώσεις οι οποίες υπάγονται στις παροχές σε είδος που υπερβαίνουν τα 300 ευρώ ανά φορολογικό έτος και συνεπώς προσαυξάνουν το φορολογητέο εισόδημα των εργαζόμενων σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 13 του Ν.4172/2013, η διαφορά μεταξύ των εσόδων της εταιρείας «..... ΟΕ», που προσδιόρισε ο έλεγχος ότι πιστώθηκαν σε τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος τα υπό κρίση έτη, και των δαπανών της ως άνω εταιρείας που πληρώθηκαν μέσω των εν λόγω τραπεζικών λογαριασμών, ήτοι ποσό 47.548,78 € στο φορολογικό έτος 2017 και 134.822,93 € φορολογικό έτος 2018, καθώς και το ποσό των 5.935,97 € στο φορολογικό έτος 2017 και 4.720,72 € στο φορολογικό έτος 2018 κατόπιν του υπ' αριθ. πρωτ. ΕΞ

2024/14.06.2024 εγγράφου επί της με αριθ. /13.05.2024 αναπομπής, δεν δύναται να χαρακτηριστεί ως εισόδημα από παροχή σε είδος της παρ. 1 του άρθρου 13 του Ν.4172/2013.

Ως εκ τούτου, η κρίση του ελέγχου σχετικά με την εφαρμογή του άρθρου 13 παρ. 1 του Ν.4172/2013 (ΚΦΕ) είναι εσφαλμένη, ενώ το πλαίσιο της συναλλαγής αποτελεί αντικείμενο ετέρου ελέγχου τον οποίο δύναται να διενεργήσει ο Προϊστάμενος της αρμόδιας φορολογικής αρχής λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις περί παραγραφής.

Κατόπιν των ανωτέρω παρέλκει η εξέταση του προβαλλόμενου από τον προσφεύγοντα ισχυρισμού σχετικά με την αναγνώριση από την πλευρά του ελέγχου των δαπανών ενοικίων προς το νομικό πρόσωπο

Εν κατακλείδι, κατόπιν των ανωτέρω, προκύπτουν για τον προσφεύγοντα τα εξής:

2017	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ ΚΑΤΟΠΙΝ ΑΝΑΠΟΜΠΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΡΘΡΟΥ 13§1 Ν.4172/2013 (ΠΑΡΟΧΗ ΣΕ ΕΙΔΟΣ)	47.548,78	53.484,75	0,00
ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΡΘΡΟΥ 21§4 Ν.4172/2013 (ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ)	174.446,63	167.729,66	167.729,66

2018	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ ΚΑΤΟΠΙΝ ΑΝΑΠΟΜΠΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΡΘΡΟΥ 13§1 Ν.4172/2013 (ΠΑΡΟΧΗ ΣΕ ΕΙΔΟΣ)	134.822,93	139.543,65	0,00
ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΡΘΡΟΥ 21§4 Ν.4172/2013 (ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ)	248.015,66	243.294,94	243.294,94

Ως προς τον τρίτο προβαλλόμενο λόγο:

Επειδή, στο άρθρο 14 παρ.1 και 2 του Ν.4978/2022 ορίζονται τα εξής:

«1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. 2. Κατόπιν εγγράφου αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να

παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων».

Επειδή, με τις διατάξεις των άρθρων 24 και 25 του Ν.4987/2022 προβλέπονται τα εξής:

«Άρθρο 24. Πρόσβαση στα βιβλία και στοιχεία

1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των βιβλίων και στοιχείων, καθώς και λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αρνείται να προβεί στην ανωτέρω δήλωση, ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση υπάλληλος προβαίνει σε σχετική επισημείωση επί των εγγράφων. [...] 3. Ο υπάλληλος που έχει ορίσει η Φορολογική Διοίκηση δύναται να κατάσχει βιβλία και στοιχεία που τηρούνται ή διαφυλάσσονται σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και οποιαδήποτε άλλα ανεπίσημα βιβλία, έγγραφα, αρχεία ή στοιχεία, εφόσον το θεωρήσει αναγκαίο, προκειμένου να διασφαλιστεί η αποδεικτική αξία αυτών. 4. Για την εφαρμογή της προηγούμενης παραγράφου συντάσσεται έκθεση κατάσχεσης, η οποία υπογράφεται από το όργανο της Φορολογικής Διοίκησης που ενεργεί την κατάσχεση και τον ίδιο τον φορολογούμενο ή τον παρόντα κατά τη διενέργεια της κατάσχεσης υπάλληλο ή εκπρόσωπό του ή λογιστή του [...]. Αντίγραφο της έκθεσης κατάσχεσης παραδίδεται στον φορολογούμενο ή στα πρόσωπα του προηγούμενου εδαφίου. Σε περίπτωση άρνησης των παραπάνω προσώπων να υπογράψουν, η έκθεση θυροκολλείται. Ο φορολογούμενος δικαιούται να λάβει αντίγραφα ή φωτοτυπίες των κατασχεθέντων με δαπάνες του. [...]».

Άρθρο 25 Είσοδος σε εγκαταστάσεις

[...] 6. Ο φορολογούμενος υποχρεούται να συνεργάζεται πλήρως και να διευκολύνει το έργο του οριζόμενου για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου υπαλλήλου της Φορολογικής Διοίκησης. Ο οριζόμενος υπάλληλος δε δύναται να μετακινεί βιβλία και στοιχεία ή έγγραφα που έχουν τεθεί στη διάθεσή του σε άλλο τόπο, εκτός εάν ο φορολογούμενος αδυνατεί να παράσχει αμέσως αληθή και ακριβή αντίγραφα, όπως προβλέπεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 24. Σε αυτή την περίπτωση, τα έγγραφα και στοιχεία είναι δυνατόν να απομακρυνθούν από τις εγκαταστάσεις έναντι απόδειξης παραλαβής και επιστρέφονται στο φορολογούμενο εντός δέκα (10) ημερών από την παραλαβή. Στην περίπτωση αυτή εφαρμόζονται ανάλογα τα αναφερόμενα στο άρθρο 24 παρ. 4 του Κώδικα. [...]».

Επειδή, η υποχρέωση σύνταξης απόδειξης παραλαβής κατ' άρθρο 25 παρ. 6 στην περίπτωση που ο έλεγχος μετακινεί -τα πρωτότυπα- βιβλία και στοιχεία ή έγγραφα που έχουν τεθεί στη διάθεσή του στις εγκαταστάσεις του φορολογούμενου σε άλλο τόπο, όταν ο φορολογούμενος αδυνατεί να παράσχει αμέσως αληθή και ακριβή αντίγραφα, όπως προβλέπεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 24, και η υποχρέωση επιστροφής αυτών στον ελεγχόμενο εντός 10 ημερών, εφαρμόζεται αναλογικά και στην περίπτωση που ο ίδιος ο φορολογούμενος παραδίδει τα πρωτότυπα στη φορολογική διοίκηση είτε κατόπιν εγγράφου αιτήματός της, κατ' άρθρο 14 παρ.2 – το οποίο ρυθμίζει μόνο την περίπτωση της παράδοσης αντιγράφων από τον ελεγχόμενο, οπότε και παραδίδεται στο φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης- είτε στο πλαίσιο διενεργούμενου ελέγχου κατόπιν πρόσκλησης της αρχής ή πρωτοβουλίας του φορολογούμενου, όταν δεν κρίνεται κατά την παράδοση των εγγράφων απαραίτητη η κατάσχεση αυτών.

Επειδή, εξάλλου από την ανωτέρω διάταξη σε συνδυασμό με τη διάταξη του άρθρου 24 παρ.4 και 5 του Ν.4987/2022, συνάγεται ότι σε περίπτωση που η φορολογική διοίκηση δεν επιστρέψει εντός δέκα (10) ημερών τα παραληφθέντα ή αφαιρεθέντα στοιχεία, για τα οποία όφειλε να έχει συντάξει κατά τα ανωτέρω απόδειξη παραλαβής, οφείλει κατά το χρόνο αυτό – της παρόδου του δεκαήμερου – να συντάξει σχετικά έκθεση κατάσχεσης χωρίς να προβλέπεται καταρχήν κάποια συνέπεια σε περίπτωση που δεν τηρηθεί η προθεσμία αυτή.

Επειδή, στην παρ.5 του άρθρου 79 του ν.2717/1999 (Κ.Δ.Δ.) ορίζεται:

«5. Σε περίπτωση προσφυγής κατά πράξης ή παράλειψης φορολογικής ή τελωνειακής αρχής:

.....

β) Η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνον αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης.».

Επειδή, ο προσφεύγων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι κατά την προσκόμιση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), το 3^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής ενώ τα κράτησε για επεξεργασία και διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων, ουδόλως συνέταξε και του κοινοποίησε έκθεση κατάσχεσης, παραβιάζοντας τις διατάξεις του άρθρου 24§3 και 4 του Ν.4987/2022.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, ουδέν δικαίωμα άμυνας του προσφεύγοντος παραβιάστηκε, καθώς τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία προσκομίστηκαν στο πλαίσιο ανταπόκρισής του στο αίτημα του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, οικεία βουλήσει και ο προσφεύγων είχε πλήρη γνώση του περιεχομένου τους, ώστε να μπορεί να αμυνθεί στις μεταγενέστερες διαπιστώσεις του ελέγχου επ' αυτών.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν απέδειξε ότι υπέστη βλάβη εξαιτίας της μη σύνταξης έκθεσης κατάσχεσης, συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός του κρίνεται απορριπτέος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της από 26.01.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ και την τροποποίηση της υπ' αριθ./29.12.2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017 και της υπ' αριθ./29.12.2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

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

- Η υπ' αριθ./29.12.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017:

Ανάλυση		Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ	Διαφορά
Φορολογητέο Εισόδημα	Από επιχειρηματική δραστηριότητα	299,50	299,50	299,50	0,00
	Τόκοι-Μερίσματα-Δικαιώματα	0,07	0,07	0,07	0,00
	Εισόδημα από μισθωτή εργασία	319,30	319,30	319,30	0,00
	Εισόδημα άρθρου 21§4 Ν.4172/2013	0,00	174.466,43	167.729,66	167.729,66
	Εισόδημα άρθρου 13§1 Ν.4172/2013	0,00	47.548,78	0,00	0,00
	Προστιθέμενη διαφορά δαπανών	18.731,13	0,00	0,00	-18.731,13
Συνολικό φορολογητέο εισόδημα		19.350,00	222.634,08	168.348,53	148.998,53
Πιστωτικό ποσό φόρου					
Χρεωστικό ποσό φόρου		2.356,99	70.621,49	55.416,69	53.059,70
Προκαταβολή φόρου		65,89	65,89	65,89	0,00
Πρόστιμο φόρου αρ.58 Ν.4987/2022			34.132,25	26.529,85	26.529,85
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		161,70	17.412,43	12.502,37	12.340,67
Τέλος επιτηδεύματος					
Σύνολο για καταβολή		2.584,58	122.232,06	94.514,80	91.930,22

- Η υπ' αριθ./29.12.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018:

Ανάλυση		Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ	Διαφορά
Φορολογητέο Εισόδημα	Από επιχειρηματική δραστηριότητα	4.621,19	4.621,19	4.621,19	0,00
	Τόκοι-Μερίσματα-Δικαιώματα	0,59	0,59	0,59	0,00
	Εισόδημα άρθρου 21§4 Ν.4172/2013	0,00	248.015,66	243.294,94	243.294,94
	Εισόδημα άρθρου 13§1 Ν.4172/2013	0,00	134.822,93	0,00	0,00

	Προσπιθέμενη διαφορά δαπανών	5.128,22	5.128,22	0,00	-5.128,22
Συνολικό φορολογητέο εισόδημα		9.750,00	392.588,59	247.916,72	238.166,72
Πιστωτικό ποσό φόρου					0,00
Χρεωστικό ποσό φόρου		2.078,98	136.777,36	81.370,06	79.291,08
Προκαταβολή φόρου		1.128,21	1.128,21	1.128,21	0,00
Πρόστιμο φόρου αρ.58 Ν.4987/2022			67.349,19	39.645,54	39.645,54
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης			33.897,04	19.942,67	19.942,67
Τέλος επιτηδεύματος					
Σύνολο για καταβολή		3.207,19	239.151,80	142.086,48	138.879,29

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη 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.