



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 16.6.2025

Αριθμός απόφασης: 1981

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α4 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 10440 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 2131312348
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 κατάθεσης **16.1.2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, κατοίκου Αττικής, κατά
 - της υπ' αριθ. /16.12.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ για το φορολογικό έτος 2018,
 - της υπ' αριθ. /16.12.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ για το φορολογικό έτος 2019, και

- της υπ' αριθ./16.12.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/ Πράξης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ για το φορολογικό έτος 2019, και τα σχετικά έγγραφα.
- 5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου,.
- 6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ.
- 7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.
- 8. Τα αρ./3.4.2025 και/30.4.2025 συμπληρωματικά υπομνήματα.
- 9. Την αρ.13.5.2025 Απόφαση Παράταξης.

Επί της από **16.1.2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, 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./16.12.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ για το φορολογικό έτος 2018, προσδιορίστηκε διαφορά φόρου ύψους 13.209,89 € πλέον προστίμου του αρ. 54 του ν. 5104/2024 ύψους 6.604,95 € και διαφοράς εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 3.668,72 €.

Με την υπ' αριθ./16.12.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ για το φορολογικό έτος 2019, προσδιορίστηκε διαφορά φόρου ύψους 79.720,74 € πλέον προστίμου του αρ. 54 του ν. 5104/2024 ύψους 39.860,37 € και διαφοράς εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 17.866,62 €.

Με την υπ' αριθ./16.12.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ / Πράξης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ για το φορολογικό έτος 2019, προσδιορίστηκε διαφορά φόρου ύψους 660,00 € πλέον προστίμου του αρ. 54 του ν. 5104/2024 ύψους 330,00 €.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί των διαπιστώσεων των από 16.12.2024 εκθέσεων ελέγχου εισοδήματος και ΦΠΑ, που συντάχθηκαν βάσει της αρ./2024 εντολής ελέγχου για τα φορολογικά έτη 2018-2019. Η προσφεύγουσα είναι επιτηδευματίας με δραστηριότητα τις ιατρικές υπηρεσίες ειδικότητας παθολογίας, και κατά τα υπό κρίση έτη υπέβαλε χωριστές δηλώσεις φόρου εισοδήματος από τον σύζυγό της (Α.Φ.Μ.).

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος προέκυψαν οι κάτωθι διαπιστώσεις:

1. Προσαύξηση: Από τον έλεγχο των τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας προέκυψαν αναπαιτούμενες πιστώσεις οι οποίες κατά το μέρος που της αναλογούσαν ανήλθαν στα 32.342,00 € στο φορολογικό έτος 2018 (εκ των οποίων 29.800,00 € αφορούσαν μη ονομαστικές καταθέσεις μετρητών) και στα 95.875,00 € στο φορολογικό έτος 2019 (μη ονομαστικές καταθέσεις μετρητών στο σύνολό τους) και καταλογίστηκαν ως προσαύξηση περιουσίας.

2. Εισόδημα του αρ. 13 του ν. 4172/2013: Από τον έλεγχο των τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας προέκυψαν πιστώσεις συνολικού ύψους 13.096,12 € στο φορολογικό έτος 2018 και 105.500,00 € στο φορολογικό έτος 2019, από την εταιρεία (ΕΕ από την 13.12.2021) στην οποία η προσφεύγουσα είναι διαχειρίστρια (καθώς και μέλος κατά 95%), και

Καταλογίστηκαν από τον έλεγχο ως εισόδημα του αρ. 13 του ν. 4172/2013.

3. Λογιστικές Διαφορές: Στο φορολογικό έτος 2018 διαπιστώθηκαν διαφορές ύψους 71,00 € λόγω εσφαλμένων καταχωρίσεων παραστατικών εσόδων και φόρων στα βιβλία της προσφεύγουσας, και στο φορολογικό έτος 2019 διαφορές ύψους 437,62 € λόγω εσφαλμένων καταχωρίσεων παραστατικών στα βιβλία και εσφαλμένης καταχώρισης δαπανών προς αναμόρφωση.

4. Προσδιορισμός ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης: Από τον έλεγχο της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης της προσφεύγουσας, η οποία κατά τα υπό κρίση έτη υπέβαλε χωριστές δηλώσεις φόρου εισοδήματος, προέκυψαν οι κάτωθι δαπάνες, αγορές (και ποσά που μειώνουν την ετήσια αντικειμενική δαπάνη) που δεν είχαν δηλωθεί με τη δήλωση φόρου εισοδήματος (α) η χρήση ακινήτου ως α' δευτερεύουσας κατοικίας για την οποία προσδιορίστηκε τεκμαρτή δαπάνη ύψους 2.575,00 € ετησίως για τα έτη 2018-2019, (β) η αγορά ακινήτου κατά 97% στη Νάξο στο φορολογικό έτος 2019 για το οποίο καταβλήθηκε από την προσφεύγουσα ποσό ύψους 185.270,00 €, (γ) η αγορά εταιρικών μεριδίων στο φορολογικό έτος 2019 ύψους 9.500,00 €, και (δ) ποσά από διάθεση περιουσιακών στοιχείων ύψους 30.500,00 € στο φορολογικό έτος 2019, λόγω πώλησης ακινήτου. Λαμβάνοντας υπόψη την ύπαρξη διαθεσίμου προς ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών, δεν προέκυψε προστιθέμενη διαφορά αντικειμενικών δαπανών.

Στη φορολογία ΦΠΑ, διαπιστώθηκε στο φορολογικό έτος 2019 μη ορθή μεταφορά του συνολικού ύψους εκροών από τα βιβλία της προσφεύγουσας στις δηλώσεις της κατά το ποσό των 2.650,00 € (ΦΠΑ 636,00 €) καθώς και μη ορθή μεταφορά των εισροών με δικαίωμα έκπτωσης κατά το ποσό των 688,01 € (ΦΠΑ 24,00 €).

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση των ως άνω προσβαλλομένων πράξεων του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, προβάλλοντας τους κατωτέρω ισχυρισμούς:

1. Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του άρθρου 13 του ν. 4172/2013. Οι εν λόγω πιστώσεις αφορούν συναλλαγές της προσφεύγουσας με την εταιρεία (της οποίας η προσφεύγουσα ήταν διαχειρίστρια και εταίρος) στο πλαίσιο δοσοληπτικού λογαριασμού. Συγκεκριμένα η προσφεύγουσα εξοφλούσε σε μετρητά ή με τραπεζικά εμβάσματα από τον προσωπικό της τραπεζικό λογαριασμό εταιρικές υποχρεώσεις, και λάμβανε μισθώματα που της όφειλε η εταιρεία για το ακίνητο που της είχε εκμισθώσει ως γραφεία, καθώς και ποσά προκαταβολών/προσωρινών απολήψεων έναντι μελλοντικών μερισμάτων από την εταιρεία.

2. Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων περί προσαύξησης περιουσίας. Τα εν λόγω ποσά αποτελούν επανακαταθέσεις ποσών από το 2015 και μετά. Ποσά κάτω των 1.000,00 € αποτελούν μικρά ποσά και συνεπώς εσφαλμένα ελέγχθηκαν και καταλογίστηκαν. Σε κάθε περίπτωση καλύπτονται από μη αναλωθέν κεφάλαιο προηγούμενων ετών.

3. Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 34 του ΚΦΕ. Εσφαλμένα ο έλεγχος θεώρησε ότι η προσφεύγουσα δεν δικαιούται να επικαλεστεί στο στάδιο του ελέγχου

ανάλωση κεφαλαίου κατά την έννοια του εδ. ζ' παρ. 2 του άρθρου 34 του ΚΦΕ και δεν αναγνώρισε το μη αναλωθέν κεφάλαιο προηγούμενων ετών.

4. Όσον αφορά τον καταλογισμό των διαφορών στη φορολογία ΦΠΑ λόγω μη ορθής μεταφοράς των δεδομένων από τα βιβλία της προσφεύγουσας στις δηλώσεις, οι καταλογισθείσες διαφορές στερούνται αιτιολογίας καθώς δεν προσδιορίζονται ακριβώς τα φορολογικά παραστατικά η αξία των οποίων δε μεταφέρθηκε ορθά στις δηλώσεις.

Με τα αρ./3.4.2025 και/30.4.2025 συμπληρωματικά υπομνήματα η προσφεύγουσα επικαλείται τα εξής:

1. Οι καταλογισθείσες πιστώσεις ως προσαύξηση περιουσίας καλύπτονται από το ως άνω μη αναλωθέν κεφάλαιο προηγούμενων ετών. Στο διαθέσιμο κεφάλαιο προς ανάλωση κεφάλαιο χρήσεων 2008-2018, με βάση τα εισοδήματα και τις δαπάνες της προσφεύγουσας που προσκόμισε και επικαλείται ύψους 382.208,98 € την 31.13.2017 και 401.836,42 € την 31.12.2018, θα πρέπει να συνυπολογιστεί και η εκταμίευση στις 28/12/2004 ποσού δανείου ύψους 150.000,00 € από την Εμπορική τράπεζα της Ελλάδος.

2. Σε λογαριασμούς που είναι συνδικαιούχοι η προσφεύγουσα ο σύζυγός της (Α.Φ.Μ.) και ο υιός της, (Α.Φ.Μ.), οι πιστώσεις πρέπει να επιμεριστούν στο ένα τρίτο στην προσφεύγουσα και όχι στο ήμισυ των ποσών.

3. Η πίστωση με α/α 29 ύψους 512,00 € (22.6.2018) αφορά ποσό που κατατέθηκε από τη φίλη της για αποπληρωμή κοινών δαπανών που είχε καταβάλει η προσφεύγουσα.

4. Η πίστωση με α/α 26 ύψους 1.700,00 € (19.6.2018) προέρχεται από τον φίλο της και αφορά προσωρινή ταμειακή διευκόλυνση.

5. Εσφαλμένη η κρίση του ελέγχου αναφορικά με την καταλογισμό των πιστώσεων ως εισόδημα άρθρου 13 του ΚΦΕ από την εταιρεία Τα εν λόγω ποσά αφορούν προκαταβολές έναντι κερδών. Δεν προκύπτει παροχή υπό τη μορφή δανείου από την εν λόγω εταιρεία. Εσφαλμένα ο έλεγχος θεώρησε ως άγνωστη την πηγή της με α/α 44 πίστωσης ύψους 1.988,12 € (27.7.2018), καθώς είναι γνωστής πηγής ήτοι από την εταιρεία και αφορά ποσό που πιστώθηκε στην προσφεύγουσα για την πληρωμή υποχρεώσεων της εταιρείας από την ίδια, και συγκεκριμένα πληρωμή ΙΚΑ, όπως φαίνεται από την αιτιολογία της συναλλαγής. Εσφαλμένα ο έλεγχος θεώρησε ως άγνωστη την πηγή της με α/α 76 πίστωσης ύψους 10.000,00 € (8.4.2019), καθώς είναι γνωστής πηγής ήτοι από την εταιρεία και αποδόθηκε λόγω οφειλόμενων μισθωμάτων της εν λόγω εταιρείας προς την προσφεύγουσα.

6. Δεν ελήφθησαν υπόψη απ' τον έλεγχο τα ποσά σε μετρητά που είχε στη διάθεσή της η προσφεύγουσα από την άσκηση της επιχειρηματικής της δραστηριότητας τα έτη 2018 και 2019.

8. Στη φορολογία ΦΠΑ ο έλεγχος προσέθεσε ανύπαρκτες φορολογητέες εκροές. Αόριστη η θέση του ελέγχου περί μη ορθής μεταφοράς των δεδομένων από τα βιβλία της προσφεύγουσας στις δηλώσεις.

Επειδή, στο άρθρο 76 του ν. 5104/2024 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 την παρ.1 του άρθρου 23 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα. ...»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 6 του 5104/2013: «Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος (διορθωτικός προσδιορισμός φόρου). ...»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ν. 4987/2022: «Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, 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 το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 παρ.4 του ν.4172/2013, ορίζεται ότι:
«4. Χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξής του...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 του ν.4172/2013, ορίζεται ότι:
«1. Το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις περιλαμβάνει τα πάσης φύσεως εισοδήματα σε χρήμα ή σε είδος που αποκτώνται στο πλαίσιο υφιστάμενης, παρελθούσας ή μελλοντικής εργασιακής σχέσης.
2. Για τους σκοπούς του Κ.Φ.Ε., εργασιακή σχέση υφίσταται όταν ένα φυσικό πρόσωπο παρέχει υπηρεσίες:
α) στο πλαίσιο σύμβασης εργασίας, σύμφωνα με το εργατικό δίκαιο,
β) βάσει σύμβασης, προφορικής ή έγγραφης, με την οποία το φυσικό πρόσωπο αποκτά σχέση εξαρτημένης εργασίας με άλλο πρόσωπο, το οποίο έχει το δικαίωμα να ορίζει και να ελέγχει τον τρόπο, το χρόνο και τον τόπο εκτέλεσης των υπηρεσιών,
γ) οι οποίες ρυθμίζονται από τη νομοθεσία περί μισθολογίου και ειδικών μισθολογίων των υπαλλήλων και λειτουργών του Δημοσίου,
δ) ως διευθυντής ή μέλος του ΔΣ εταιρείας ή κάθε άλλου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας,
ε) ως δικηγόρος έναντι πάγιας αντιμισθίας για την παροχή νομικών υπηρεσιών,
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.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

4. Το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις περιλαμβάνει και τις αποζημιώσεις και συντάξεις, τις οποίες λαμβάνουν οι Ευρωβουλευτές της Ελλάδας, κατ' εφαρμογή του άρθρου 9 της απόφασης 2005/684/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 13 του ν. 4172/2013, όπως ήταν σε ισχύ κατά τα υπό κρίση έτη: «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 εισόδημα του στην αγοραία αξία τους, εφόσον η συνολική αξία των παροχών σε είδος υπερβαίνει το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά φορολογικό έτος.

2. Η αξία της παραχώρησης ενός οχήματος σε εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο από ένα φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, για οποιοδήποτε χρονικό διάστημα εντός του φορολογικού έτους, υπολογίζεται ως ποσοστό της Λιανικής Τιμής Προ Φόρων (ΛΤΠΦ) του οχήματος ως εξής:

α) για ΛΤΠΦ από 0 έως 12.000 ευρώ ως ποσοστό τέσσερα τοις εκατό (4%) της ΛΤΠΦ ως επιπλέον ετήσιο εισόδημα,

β) για ΛΤΠΦ από 12.001 έως 17.000 ευρώ ως ποσοστό επτά τοις εκατό (7%) της ΛΤΠΦ ως επιπλέον ετήσιο εισόδημα,

γ) για ΑΤΠΦ από 17.001 έως 20.000 ευρώ ως ποσοστό δεκατέσσερα τοις εκατό (14%) της ΑΤΠΦ ως επιπλέον ετήσιο εισόδημα,

δ) για ΑΤΠΦ από 20.001 έως 25.000 ευρώ ως ποσοστό δεκαοκτώ τοις εκατό (18%) της ΑΤΠΦ ως επιπλέον ετήσιο εισόδημα,

ε) για ΑΤΠΦ πλέον των 25.001 ευρώ ως ποσοστό είκοσι δύο τοις εκατό (22%) της ΑΤΠΦ ως επιπλέον ετήσιο εισόδημα, ανεξάρτητα αν το όχημα ανήκει στην επιχείρηση ή είναι μισθωμένο με οποιονδήποτε τρόπο στα ανωτέρω πρόσωπα.

Το ανωτέρω ποσοστό καθενός οχήματος δεν επιμερίζεται σε περισσότερα του ενός πρόσωπα.

Η αξία της παραχώρησης του οχήματος μειώνεται βάσει παλαιότητας ως εξής:

i) 0-2 έτη καμία μείωση

ii) 3-5 έτη μείωση δέκα τοις εκατό (10%)

iii) 6-9 έτη μείωση είκοσι πέντε τοις εκατό (25%)

iv) Από 10 έτη και μετά μείωση πενήντα τοις εκατό (50%).

Από τις διατάξεις του παρόντος εξαιρούνται τα οχήματα που παραχωρούνται αποκλειστικά για επαγγελματικούς σκοπούς και έχουν Λιανική Τιμή Πώλησης προ Φόρων έως 12.000 ευρώ».

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.

4. Η αγοραία αξία των παροχών σε είδος που λαμβάνει ένας εργαζόμενος ή εταίρος ή μέτοχος από νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα με τη μορφή δικαιωμάτων προαίρεσης απόκτησης μετοχών προσδιορίζεται κατά το χρόνο άσκησης του δικαιώματος προαίρεσης ή μεταβίβασης του και ανεξαρτήτως εάν συνεχίζει να ισχύει η εργασιακή σχέση. Η αγοραία αξία άσκησης δικαιώματος είναι η τιμή κλεισίματος της μετοχής στο χρηματιστήριο μειωμένη κατά την τιμή διάθεσης του δικαιώματος.

5. Η αγοραία αξία της παραχώρησης κατοικίας σε εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο από ένα φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, για οποιοδήποτε χρονικό διάστημα ενός φορολογικού έτους, αποτιμάται στο ποσό του μισθώματος που καταβάλλει η επιχείρηση ή σε περίπτωση ιδιόκτητης κατοικίας σε ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 21§4 του ν. 4172/2013: «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 το άρθρο 29§4 του ν. 4172/2013: «Το εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 4 του άρθρου 21 φορολογείται με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%)»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 30 του ν. 4172/2013: «1. Ο φορολογούμενος που υπόκειται σε φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων υποβάλλεται σε εναλλακτική ελάχιστη φορολογία όταν το τεκμαρτό εισόδημα του είναι υψηλότερο από το συνολικό εισόδημα του. Σε αυτή την περίπτωση στο φορολογητέο εισόδημα προστίθεται η διαφορά μεταξύ του τεκμαρτού και πραγματικού εισοδήματος και αυτή φορολογείται, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 34.

2. Το τεκμαρτό εισόδημα υπολογίζεται με βάση τις δαπάνες διαβίωσης του φορολογούμενου και των εξαρτώμενων μελών του, σύμφωνα με τα άρθρα 31 έως και 34.

3. Το «συνολικό εισόδημα» προσδιορίζεται ως το συνολικό ποσό του φορολογητέου εισοδήματος κατά την έννοια του άρθρου 7 που αποκτά ο φορολογούμενος και τα εξαρτώμενα μέλη του από τις τέσσερις κατηγορίες ακαθάριστων εσόδων που αναγνωρίζονται στο άρθρο 7 του Κ.Φ.Ε..

4. Οι διατάξεις του Κεφαλαίου αυτού δεν εφαρμόζονται για τον αλλοδαπό διπλωματικό ή προξενικό εκπρόσωπο, κάθε φυσικό πρόσωπο που εργάζεται σε πρεσβεία, διπλωματική αποστολή, προξενείο ή αποστολή αλλοδαπού κράτους για τη διεκπεραίωση κρατικών υποθέσεων που είναι πολίτης του εν λόγω κράτους και κάτοχος διπλωματικού διαβατηρίου, καθώς και για κάθε φυσικό πρόσωπο που εργάζεται σε θεσμικό όργανο της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή Διεθνούς Οργανισμού που έχει εγκατασταθεί βάσει διεθνούς συνθήκης την οποία εφαρμόζει η Ελλάδα.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 31 του ν. 4172/2013: «1. Για τον προσδιορισμό του τεκμαρτού εισοδήματος του φορολογούμενου, της συζύγου του και των εξαρτώμενων μελών του λαμβάνονται υπόψη τα ακόλουθα:

α) Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη, με βάση τα τετραγωνικά μέτρα της ιδιοκατοικούμενης ή μισθωμένης ή της δωρεάν παραχωρούμενης κύριας κατοικίας ορίζεται κλιμακωτά, για τα ογδόντα (80) πρώτα τετραγωνικά μέτρα κύριων χώρων αυτής, με σαράντα (40) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο, για τα επόμενα από ογδόντα ένα (81) μέχρι και εκατόν είκοσι (120) τετραγωνικά μέτρα κύριων χώρων αυτής, με εξήντα πέντε (65) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο, για τα επόμενα από εκατόν είκοσι ένα (121) μέχρι και διακόσια (200) τετραγωνικά μέτρα κύριων χώρων αυτής, με εκατόν δέκα (110) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο, για τα διακόσια ένα (201) έως τριακόσια (300) τετραγωνικά μέτρα κύριων χώρων αυτής, με διακόσια (200) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο και για τα πλέον των τριακοσίων (300) τετραγωνικών μέτρων κύριων χώρων αυτής, με τετρακόσια (400) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο. Για τον υπολογισμό της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης των βοηθητικών χώρων της κύριας κατοικίας ορίζεται ποσό σαράντα (40) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο. Τα παραπάνω ποσά προσαυξάνονται, προκειμένου για κατοικίες που βρίσκονται σε περιοχές με τιμή ζώνης, σύμφωνα με τον αντικειμενικό προσδιορισμό των ακινήτων, από 2.800 ευρώ έως 4.999 ευρώ το τετραγωνικό μέτρο, κατά ποσοστό σαράντα τοις εκατό (40%) και για περιοχές με τιμή ζώνης από 5.000 ευρώ και άνω

το τετραγωνικό μέτρο, κατά ποσοστό εβδομήντα τοις εκατό (70%). Όλα τα παραπάνω ποσά προσαυξάνονται, προκειμένου για μονοκατοικίες, κατά ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%).

β) Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη, που εκτιμάται με βάση τα τετραγωνικά μέτρα μίας ή περισσότερων ιδιοκατοικούμενων ή μισθωμένων δευτερευουσών κατοικιών, καθώς και των βοηθητικών χώρων αυτών, ορίζεται στο ένα δεύτερο (1/2) της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης όπως αυτή ορίζεται στην περίπτωση α.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 32 του ν. 4172/2013: «Ως ετήσια δαπάνη του φορολογουμένου, της συζύγου του και των εξαρτώμενων μελών του λογίζονται και τα χρηματικά ποσά που πραγματικά καταβάλλονται για: β) Αγορά επιχειρήσεων ή σύσταση ή αύξηση του κεφαλαίου επιχειρήσεων που λειτουργούν ατομικώς ή με τη μορφή ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης ή ανώνυμης εταιρείας ή περιορισμένης ευθύνης εταιρίας ή ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρίας ή κοινωνίας ή κοινοπραξίας ή αστικής εταιρίας ή αγορά εταιρικών μερίδων και χρεογράφων γενικώς. γ) Αγορά ή χρονομεριστική ή χρηματοδοτική μίσθωση ακινήτων ή ανέγερση οικοδομών ή κατασκευή δεξαμενής κολύμβησης. ...»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 34 του ν. 4172/2013: «1. Η διαφορά που προκύπτει μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 30, η οποία προστίθεται στο φορολογητέο εισόδημα, προσδιορίζεται από τη Φορολογική Διοίκηση κατά το ίδιο φορολογικό έτος σύμφωνα με τα οριζόμενα στις επόμενες παραγράφους και φορολογείται: ... β) σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 29, εφόσον ο φορολογούμενος έχει εισόδημα μόνο από επιχειρηματική δραστηριότητα ή εφόσον το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων του δεν προκύπτει από μισθωτή εργασία και συντάξεις.....

2. Η Φορολογική Διοίκηση κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς της προηγούμενης παραγράφου υποχρεούται να λάβει υπόψη τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά, τα οποία αποδεικνύονται από νόμιμα παραστατικά στοιχεία. Ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης για τα ποσά που ιδίως είναι: ...γ) Χρηματικά ποσά που προέρχονται από τη διάθεση περιουσιακών στοιχείων.

ζ) Ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα έχει απαλλαγεί από το φόρο.

Για τον προσδιορισμό του κεφαλαίου αυτού ανά έτος, από τα πραγματικά εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο, τα οποία προκύπτουν από συμψηφισμό των θετικών και αρνητικών στοιχείων αυτών, από τα χρηματικά ποσά που ορίζονται στις περιπτώσεις β`, γ`, δ`, ε` και στ` της παραγράφου αυτής και από οποιοδήποτε άλλο ποσό το οποίο αποδεδειγμένα έχει εισπραχθεί, εκπίπτουν οι δαπάνες που προσδιορίζονται στα άρθρα 31 και 32, ανεξάρτητα αν απαλλάσσονται της εφαρμογής των άρθρων αυτών. Αν δεν υπάρχουν δαπάνες με βάση το άρθρο 31 ή αν το ποσό τους είναι μικρότερο από τις τρεις χιλιάδες (3.000) ευρώ προκειμένου για άγαμο και πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ προκειμένου για συζύγους, το ποσό που πρέπει να εκπέσει προσδιορίζεται με βάση την κοινωνική, οικονομική και οικογενειακή κατάσταση των φορολογουμένων και τις αποδεδειγμένες δαπάνες διαβίωσης τους και σε καμιά περίπτωση δεν μπορεί να είναι κατώτερο των τριών χιλιάδων (3.000) και πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ, αντίστοιχα.

Σε περίπτωση χωριστών δηλώσεων συζύγων, το ποσό της δαπάνης του προηγούμενου εδαφίου δεν μπορεί να είναι κατώτερο των τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ για κάθε σύζυγο.

Κάθε ποσό που καταβλήθηκε για την απόκτηση των εσόδων των παραπάνω περιπτώσεων τα μειώνει και η διαφορά που προκύπτει λαμβάνεται υπόψη για την κάλυψη ή τον περιορισμό της συνολικής ετήσιας δαπάνης, εκτός αν τα ποσά αυτά έχουν ληφθεί υπόψη κατά τον προσδιορισμό του εισοδήματος του έτους που καταβλήθηκαν και ο φορολογούμενος επικαλείται ανάλωση κεφαλαίου του έτους αυτού.

Για την κάλυψη ή περιορισμό της διαφοράς που προκύπτει κατά την εφαρμογή των διατάξεων αυτής της περίπτωσης δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 10 του ν. 2019/1992 (Α` 34) για τα ποσά των πραγματικών ή τεκμαρτών δαπανών που πραγματοποιούνται από 1.1.1994. Χρηματικά ποσά που έχουν ληφθεί υπόψη από τη δήλωση που, τυχόν, υποβλήθηκε κατά τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 10 του ν. 2019/1992, για την κάλυψη ή τον περιορισμό διαφοράς δαπάνης, αφαιρούνται από το κεφάλαιο που σχηματίζεται από προηγούμενα έτη, όπως αυτό προσδιορίζεται με βάση όσα ορίζονται στα εδάφια δεύτερο, τρίτο και τέταρτο αυτής της περίπτωσης.

Σε περίπτωση χωριστών δηλώσεων συζύγων, για την κάλυψη ή τον περιορισμό της διαφοράς που προκύπτει από τις διατάξεις του άρθρου αυτού, λαμβάνονται υπόψη τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά της παραγράφου αυτής, όπως αυτά δηλώνονται από τον κάθε σύζυγο χωριστά. Οι αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες του άρθρου 31, καθώς και οι δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 32 που αφορούν τον κάθε σύζυγο βαρύνουν αυτόν ατομικά, ενώ για τα ανήλικα εξαρτώμενα μέλη τους εφαρμόζονται οι διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 11.»

3. Για τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος άρθρου, η ζημία του ίδιου φορολογικού έτους ή και των προηγούμενων δεν εκπίπτει και δεν μεταφέρεται για συμψηφισμό στα επόμενα φορολογικά έτη.

4. Οι φορολογούμενοι που δεν αναγράφουν ή ανακριβώς αναφέρουν στη δήλωση τα στοιχεία, τα σχετικά με τις δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων (δαπάνη αγοράς ή ανέγερσης ακινήτων) και τον προσδιορισμό της ετήσιας συνολικής δαπάνης διαβίωσης, υπόκεινται στις κυρώσεις και τα πρόστιμα σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 του ν.4172/2013, ορίζεται ότι:

«1. Ο όρος «μερίσματα» σημαίνει το εισόδημα που προκύπτει από μετοχές, ιδρυτικούς τίτλους, ή άλλα δικαιώματα συμμετοχής σε κέρδη τα οποία δεν αποτελούν απαιτήσεις από οφειλές (χρέη), καθώς και το εισόδημα από άλλα εταιρικά δικαιώματα, στα οποία περιλαμβάνονται τα μερίδια, οι μερίδες συμπεριλαμβανομένων των προμερισμάτων και μαθηματικών αποθεματικών, οι συμμετοχές σε κέρδη προσωπικών επιχειρήσεων, οι διανομές των κερδών από κάθε είδους νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, καθώς και κάθε άλλο συναφές διανεμόμενο ποσό.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 100 του ν.4072/2012 «Έγκριση των καταστάσεων από τους εταίρους και διανομή κερδών» ορίζεται:

«1. Για την έγκριση των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων και τη διανομή κερδών απαιτείται απόφαση των εταίρων.

2. Κάθε έτος και πριν από κάθε διανομή κερδών πρέπει να κρατείται τουλάχιστον το ένα εικοστό (1/20) των καθαρών κερδών, για σχηματισμό τακτικού αποθεματικού. Το αποθεματικό αυτό

μπορεί μόνο να κεφαλαιοποιείται ή να συμψηφίζεται με ζημίες. Πρόσθετα αποθεματικά μπορούν να προβλέπονται από το καταστατικό ή να αποφασίζονται από τους εταίρους.

3. Για να διανεμηθούν κέρδη, πρέπει αυτά να προκύπτουν από τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις. Οι εταίροι αποφασίζουν για τα κέρδη που θα διανεμηθούν. Το καταστατικό μπορεί να ορίζει ελάχιστη υποχρεωτική διανομή κερδών....».

[.....]

5. Οι εταίροι που εισέπραξαν κέρδη κατά παράβαση των προηγούμενων παραγράφων οφείλουν να τα επιστρέψουν στην εταιρεία. Η αξίωση αυτή μπορεί να ασκηθεί και πλαγιαστικά από τους δανειστές.» .

Επειδή σύμφωνα με την ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.15 της ΓΓΔΕ: «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. 4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, όπως οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, τραπεζικές καταθέσεις και πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια, ομόλογα, αμοιβαία κεφάλαια κλπ.), η οποία δεν δικαιολογείται από τα εισοδήματα που δηλώνει ο φορολογούμενος. Η μεταβολή της σύνθεσης ή της διατήρησης της περιουσίας δεν σημαίνει απαραίτητα και την προσαύξησης της. 5. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 4 του άρθρου 29 του ΚΦΕ, δηλαδή με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%), απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται και οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 32 του ΚΦΕ. 6. Για την δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας μέσω διάθεσης περιουσιακών στοιχείων ή μέσω απόκτησης εισοδημάτων που στο παρελθόν δεν υπήρχε η υποχρέωση της αναγραφής τους στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, είτε γιατί ήταν αφορολόγητα είτε γιατί φορολογούνταν με ειδικό τρόπο (πχ. τόκοι, πώληση εισηγμένων μετοχών), πρέπει να αποδεικνύονται με τα κατάλληλα νόμιμα δικαιολογητικά..... 5. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 4 του άρθρου 29 του ΚΦΕ, δηλαδή με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%), απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται και οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 32 του ΚΦΕ. 6. Για την δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας μέσω

διάθεσης περιουσιακών στοιχείων ή μέσω απόκτησης εισοδημάτων που στο παρελθόν δεν υπήρχε η υποχρέωση της αναγραφής τους στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, είτε γιατί ήταν αφορολόγητα είτε γιατί φορολογούνταν με ειδικό τρόπο (πχ. τόκοι, πώληση εισηγμένων μετοχών), πρέπει να αποδεικνύονται με τα κατάλληλα νόμιμα δικαιολογητικά..... 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. 10. Για χρήσεις πριν από την 01/01/2014, σχετικές είναι οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994.»

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

«Σε συνέχεια ερωτημάτων που αφορούν στη διενέργεια ελέγχων αναφορικά με προσαύξηση περιουσίας φορολογουμένων, ανεξαρτήτως του τρόπου ή της μεθόδου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης και κατόπιν πρόσφατης σχετικής νομολογίας του ΣτΕ, επισημαίνονται τα εξής: 1. Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου (π.χ. εισόδημα από κεφάλαιο, εισόδημα από κινητές αξίες, εισόδημα Δ πηγής του ν.2238/1994, πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κ.τλ.), ακόμα και αν το ποσό αυτό δεν συμπεριελήφθη στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον οι εν λόγω πιστώσεις συνεπάγονται φορολογική υποχρέωση στον φόρο εισοδήματος, ο καταλογισμός δεν θα γίνεται κατ' επίκληση των ανωτέρω διατάξεων, αλλά των, κατά περίπτωση,

εφαρμοστέων διατάξεων του ν.2238/1994 ή του ν.4172/2013, αναλόγως του είδους του εισοδήματος.

2. Γενικά, επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, 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, όπως έχει κριθεί από το ΣτΕ 884/2016 τμ. Β' επταμελές, επί προδικαστικών αιτημάτων: «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 ύπαρξής 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.».

Με βάση την ως άνω Απόφαση του ΣτΕ 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 μπορεί ευχερώς και υποχρεούται να υποδείξει στη φορολογική αρχή την πηγή προέλευσης αυτών, τούτο δε, δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης. Επομένως, ναι μεν επιτρέπεται η αντιστροφή του βάρους της απόδειξης υπέρ της φορολογικής διοίκησης, όχι όμως χωρίς όρια, δεδομένου ότι ως ασφαλιστική δικλείδα πρέπει να ζητούνται από το φορολογούμενο να αιτιολογήσει τα μεγάλα ποσά, τα οποία σε κάθε περίπτωση κρίνονται από τον έλεγχο μετά τη μελέτη του φακέλου της υπόθεσης.

Επομένως, η διαπίστωση προσαύξησης περιουσίας πρέπει να εδράζεται σε «μεγάλα ποσά» (ΣτΕ 884/2016) για τα οποία ο φορολογούμενος οφείλει να γνωρίζει την πηγή προέλευσής τους. Η έννοια «μεγάλα ποσά» εξειδικεύεται κατά περίπτωση ανάλογα με το προφίλ και την οικονομική δυνατότητα του φορολογουμένου και ως εκ τούτου η διαπιστωθείσα προσαύξηση περιουσίας πρέπει να κρίνεται όχι μόνο με βάση συγκεκριμένο ύψος κατάθεσης, αλλά και από την συνεκτίμηση και άλλων παραγόντων, όπως το επάγγελμά του, το είδος των εισοδημάτων του, την περιοδικότητα των καταθέσεων του, το πλήθος των συνδικαιούχων εκάστου λογαριασμού κλπ το δε τιθέμενο όριο καταθέσεων πάνω από το οποίο θα πρέπει να ζητείται από τον φορολογούμενο συγκεκριμένη αιτιολογία της κάθε μίας κατάθεσης πρέπει να είναι τέτοιο, που ο φορολογούμενος ουσιαστικά να μην υποχρεώνεται στα αδύνατα.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ1223/2015 της ΓΓΔΕ:

«Όσον αφορά στις συγκεκριμένες κατηγορίες εισοδήματος που παρατίθενται πιο κάτω, ο χρόνος απόκτησης του δικαιώματος είσπραξης για την εφαρμογή των διατάξεων του Κ.Φ.Ε. έχει ως ακολούθως:

ι) Για το εισόδημα από μερίσματα ημεδαπής προέλευσης, προμερίσματα, καθώς και για προσωρινές απολήψεις κερδών, ο χρόνος λήψης της απόφασης για την έγκριση της διανομής τους από το αρμόδιο όργανο του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας...».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1219/2014 της ΑΑΔΕ με θέμα « Φορολογική μεταχείριση παροχών σε είδος του άρθρου 13 του Ν .4172/2013. :

«Με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 12 του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις περιλαμβάνει τα πάσης φύσεως εισοδήματα σε χρήμα ή σε είδος που αποκτώνται στο πλαίσιο υφιστάμενης, παρελθούσας ή μελλοντικής εργασιακής σχέσης.

Με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 12 του Ν.4172/2013 ορίζονται περιπτώσεις, για τις οποίες θεωρείται ότι υφίσταται εργασιακή σχέση, και κατά συνέπεια το εισόδημα που αποκτάται από τα πρόσωπα των περιπτώσεων αυτών θεωρείται ως εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις.

Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 13 Ν. 4172/2013 προσδιορίζονται οι παροχές σε είδος που λαμβάνει ένας εργαζόμενος ή συγγενικό του πρόσωπο ή κατά περίπτωση όπου ρητά προβλέπεται στο νόμο ένας εταίρος ή μέτοχος και οι οποίες συνυπολογίζονται στο φορολογητέο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις.

Ειδικότερα, επί του άρθρου 13 του Ν.4172/2013 και με δεδομένο ότι, όταν μία παροχή δίνεται αποδεδειγμένα για την εκτέλεση εργασίας, δεν θεωρείται εισόδημα από μισθωτή εργασία, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

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 εξαρτωμένα 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.

Στην έννοια των παροχών σε είδος που φορολογούνται ως εισόδημα από μισθωτή εργασία εντάσσεται κάθε παροχή σε είδος που χορηγείται στο μισθωτό, με εξαίρεση τις παροχές που αποβλέπουν αποκλειστικά στην κάλυψη δαπανών ή αποκατάσταση ζημιών του φυσικού προσώπου στα πλαίσια της εργασιακής του σχέσης και κατά την εκτέλεση της εργασίας του, όπως ορίζεται στο άρθρο 12 παρ. 2 Ν.4172/2013, οι οποίες ως εκ του είδους τους, βαρύνουν τον εργοδότη, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η παροχή αυτή δεν έχει τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του εισοδήματος.

Ως τέτοιες παροχές, τις οποίες δεν καταλαμβάνει η παρ. 1 του άρθρου 13 του Ν.4172/2013 και οι οποίες δεν θεωρούνται παροχές σε είδος και κατά συνέπεια εισόδημα από μισθωτή εργασία, αναφέρονται:

οι παροχές σε είδος, οι οποίες χορηγούνται προσωπικά προς τους δικαιούχους, μόνο αυτούσια και όχι σε χρήμα και οι οποίες εξυπηρετούν λειτουργικές και παραγωγικές ανάγκες της επιχείρησης, συμβάλλουν στην αύξηση της παραγωγικότητάς της και στην ποιότητα των συνθηκών εργασίας ή αποτελούν μέτρα για την υγιεινή και ασφάλεια των εργαζομένων. Ενδεικτικά, τέτοιες παροχές σε είδος, οι οποίες δεν θεωρούνται εισόδημα από μισθωτή εργασία, είναι η χορήγηση ειδικών στολών εργασίας, η χορήγηση γάλακτος, η παροχή τροφής στο χώρο εργασίας, η χορήγηση θέσης στάθμευσης στο χώρο εργασίας κλπ.

Αντιθέτως, 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 διδάκτρων, 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. Σε κάθε περίπτωση, ο διαχωρισμός μπορεί να βασιστεί και σε βεβαίωση του εργοδότη, με την οποία βεβαιώνεται σε ετήσια βάση το ποσό που αφορά σε επαγγελματική χρήση ή άλλη χρήση της εταιρικής σύνδεσης κινητής τηλεφωνίας. Σε περίπτωση που δεν είναι δυνατός ο διαχωρισμός ή ο εργοδότης δεν προβεί στον διαχωρισμό αυτό για οποιοδήποτε λόγο και δεν χορηγήσει σχετική βεβαίωση, τότε το υπερβάλλον ποσό του κόστους του προγράμματος χρήσης θεωρείται ως παροχή σε είδος. Στην παροχή αυτή που προσαυξάνει το φορολογητέο εισόδημα των ανωτέρω προσώπων εντάσσονται και οι φόροι και τα τέλη που αντιστοιχούν σε αυτήν (Φ.Π.Α., λοιπά τέλη).

Για την καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω παρατίθεται το ακόλουθο παράδειγμα: Επιχείρηση χορήγησε μέσα στο 2014 σε εργαζομένο της κινητό τηλέφωνο πληρώνοντάς του όλους τους λογαριασμούς, οι οποίοι αθροιστικά για το έτος αυτό ανήλθαν σε 2.000 ευρώ. Το πρόγραμμα χρήσης είναι 100 ευρώ ανά μήνα, ήτοι 1.200 ευρώ ετησίως. Περίπτωση α' : Από την ανάλυση ανά αριθμό προέκυψε ότι από τη διαφορά των 800 ευρώ (δηλαδή το υπερβάλλον ποσό του προγράμματος χρήσης), 300 ευρώ αφορούν την επιχειρηματική δραστηριότητα του εργοδότη και τα 500 ευρώ αφορούν προσωπικούς σκοπούς του εργαζόμενου. Κατά συνέπεια ως παροχή σε είδος προς τον εργαζόμενο θεωρείται το ποσό των 500 ευρώ. Περίπτωση β' : Εφόσον από τον αναλυτικό λογαριασμό δεν προκύπτει ή δεν έγινε ο διαχωρισμός επιχειρηματικής ή προσωπικής χρήσης (συμπεριλαμβανομένης της παροχής βεβαίωσης της επιχείρησης κατά τα ανωτέρω), τότε το σύνολο της διαφοράς (ήτοι τα 800 ευρώ) θεωρείται ως παροχή σε είδος για τον εργαζόμενο. Διευκρινίζεται ότι όταν η επιχείρηση καλύπτει για το ίδιο εκ των ανωτέρω πρόσωπο και την παροχή της χρήσης περισσότερων της μίας συσκευής και εταιρικών συνδέσεων κινητής τηλεφωνίας, τότε η συνολική αξία των επιπρόσθετων συσκευών και εταιρικών συνδέσεων κινητής τηλεφωνίας θεωρείται παροχή σε είδος και προσαυξάνει το φορολογητέο εισόδημα του δικαιούχου.

Τέλος, η αξία των παραχωρούμενων προς τα ανωτέρω πρόσωπα εργαλείων εργασίας π.χ. tablets, φορητοί υπολογιστές ακόμα και πέραν του ημερήσιου εργάσιμου χρόνου δεν προσαυξάνει το φορολογητέο εισόδημα του δικαιούχου δεδομένου ότι η παραχώρηση αυτή εξυπηρετεί λειτουργικές ανάγκες της επιχείρησης, την αύξηση της παραγωγικότητάς της και την παροχή υψηλού επιπέδου υπηρεσιών. Το ανωτέρω ισχύει για ένα εργαλείο εργασίας ανά είδος (π.χ. έναν φορητό υπολογιστή, ένα tablet κ.λπ.). Επισημαίνεται ότι ομοίως δεν θεωρούνται

παροχές σε είδος οι δαπάνες πρόσβασης στο διαδίκτυο ως προς τα ανωτέρω εργαλεία εργασίας (π.χ. Mobile internet).

2. Με την παράγραφο 2 του άρθρου 13 του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι παροχή σε είδος αποτελεί και η αγοραία αξία παραχώρησης εταιρικού οχήματος σε εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο από φυσικό πρόσωπο ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα για οποιοδήποτε χρονικό διάστημα εντός του φορολογικού έτους, η οποία αποτιμάται σε ποσοστό 30% του κόστους των αποσβέσεων, των τελών κυκλοφορίας, του κόστους των επισκευών και συντηρήσεων καθώς και του χρηματοδοτικού κόστους αγοράς ή μίσθωσης, όπως αυτά προκύπτουν από τις εγγραφές στα βιβλία της επιχείρησης. Τα ποσά αυτά φορολογούνται σαν εισόδημα από μισθωτή εργασία. Όταν το ανωτέρω κόστος είναι μηδέν, η παροχή αυτή αποτιμάται σε ποσοστό 30% της μέσης δαπάνης ή απόσβεσης κατά τα τελευταία τρία έτη. Επισημαίνεται ότι οι λοιπές δαπάνες που αφορούν τα υπόψη οχήματα (καύσιμα, διόδια κλπ) δεν λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό της αγοραίας αξίας του παραχωρούμενου εταιρικού οχήματος. Τέλος, σημειώνεται ότι σε περίπτωση χρήσης εταιρικού οχήματος για χρονικό διάστημα μικρότερο του έτους (νέα πρόσληψη, αποχώρηση εργαζόμενου λόγω συνταξιοδότησης ή άλλου λόγου, απόλυσης κλπ), η αξία της παροχής υπολογίζεται αναλογικά με το πραγματικό χρονικό διάστημα (μήνες) χρησιμοποίησής της. Η χρήση εταιρικού οχήματος από εργαζόμενο για διάστημα άνω των 15 ημερολογιακών ημερών θα λαμβάνεται ως μήνας.

Οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 13 δεν καταλαμβάνουν:

α) τα αυτοκίνητα, τα οποία παρέχουν οι επιχειρήσεις σε συγκεκριμένους πωλητές, τεχνικούς και λοιπούς εργαζομένους, των οποίων η εργασία απαιτεί συχνή μετακίνηση εκτός των εγκαταστάσεων του εργοδότη (tool cars) και χρησιμοποιούνται για την επιχειρηματική δραστηριότητα του εργοδότη, ανεξάρτητα αν τα αυτοκίνητα αυτά μπορεί να χρησιμοποιούνται από τον δικαιούχο και εκτός του ωραρίου εργασίας τους. Αντιθέτως, καταλαμβάνεται και αποτελεί παροχή σε είδος η κατά τα ανωτέρω προσδιοριζόμενη αγοραία αξία των αυτοκινήτων που παρέχονται στους εργαζόμενους λόγω της θέσης τους (π.χ. σε διευθυντές και επιθεωρητές πωλήσεων, τεχνικούς διευθυντές και λοιπά στελέχη).

β) για αυτοκίνητα δοκιμών (test-drive), που διαθέτουν οι επιχειρήσεις εμπορίας αυτοκινήτων,

γ) για αυτοκίνητα μεταφοράς προσωπικού (π.χ. mini-bus),

δ) για αυτοκίνητα που χρησιμοποιούν επιχειρήσεις (π.χ. ξενοδοχειακές

επιχειρήσεις) για μεταφορά καλεσμένων ή πελατών τους,

ε) για αυτοκίνητα τα οποία διαθέτουν οι επιχειρήσεις επισκευής και συντήρησης (service) αυτοκινήτων προσωρινά σε αντικατάσταση των επισκευαζόμενων,

στ) για αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης που χρησιμοποιούνται από τις αεροπορικές εταιρείες και τις επιχειρήσεις διαχείρισης αεροδρομίων για την εξυπηρέτηση των αεροσκαφών και των επιβατών τους (αυτοκίνητα πίστας) καθώς και για την μεταφορά VIPS ή προσωπικού.

Για την καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω, παρατίθεται το ακόλουθο παράδειγμα:...

3. Με την παράγραφο 3 του άρθρου 13 του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι παροχή σε είδος αποτελεί και η χορήγηση δανείου κατόπιν έγγραφης συμφωνίας από φυσικό πρόσωπο ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα προς εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο. Η ωφέλεια για τον λήπτη της παροχής αυτής προσδιορίζεται ανά φορολογικό έτος, υπολογίζεται κατά το μήνα στον οποίον έγινε η παροχή και αποτιμάται ως η διαφορά μεταξύ των τόκων που υπολογίζονται με βάση το μέσο επιτόκιο αγοράς (σχετική η ΠΟΛ.1034/2014 Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών) και των τόκων που τυχόν κατέβαλε ο εργαζόμενος βάσει της σχετικής έγγραφης συμφωνίας. Σε

περίπτωση που δεν υπάρχει έγγραφη συμφωνία ως παροχή σε είδος λαμβάνεται το σύνολο του αρχικού κεφαλαίου. Η προκαταβολή μισθού άνω των τριών (3) μηνών, ήτοι ποσά που υπερβαίνουν το ποσό των τριών μισθών, θεωρούνται δάνειο....

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

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

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

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

4. Με την παράγραφο 4 του άρθρου 13 του Ν.4172/2013 ορίζεται, ότι παροχή σε είδος είναι και η ωφέλεια που λαμβάνει εργαζόμενος ή εταίρος ή μέτοχος από νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα με τη μορφή δικαιωμάτων προαίρεσης απόκτησης μετοχών. Η αξία της παροχής προσδιορίζεται κατά το χρόνο άσκησης του δικαιώματος προαίρεσης ή μεταβίβασής του και όχι κατά το χρόνο χορήγησης αυτών. Επομένως, ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες θεωρείται η ωφέλεια που αποκτάται κατά το χρόνο άσκησης του δικαιώματος προαίρεσης ανεξάρτητα από το γεγονός του εάν υφίσταται ή όχι η εργασιακή σχέση του δικαιούχου της ωφέλειας κατά το χρόνο αυτό. Η ωφέλεια αυτή αποτιμάται στην τιμή κλεισίματος της μετοχής στο χρηματιστήριο μειωμένη κατά την τιμή διάθεσης του δικαιώματος.

5. Με την παράγραφο 5 του άρθρου 13 του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι παροχή σε είδος είναι και η αγοραία αξία από την παραχώρηση κατοικίας σε εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο από φυσικό πρόσωπο ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα για οποιοδήποτε χρονικό διάστημα εντός του φορολογικού έτους. Η παροχή αυτή αποτιμάται στο ποσό του μισθώματος που καταβάλλεται απευθείας από τον εργοδότη προς τον εκμισθωτή της παραχωρούμενης κατοικίας, ενώ στην περίπτωση που η προς παραχώρηση κατοικία ανήκει στον εργοδότη, η παροχή σε είδος αποτιμάται σε ποσοστό 3% επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου.

Η ανωτέρω διάταξη δεν καταλαμβάνει τις κάτωθι περιπτώσεις:

α) Την παροχή καταλύματος από το Δημόσιο και φορείς του Δημοσίου σε υπηρετούντες σε αυτό (π.χ. σε ένστολους), δεδομένου ότι η μετακίνησή τους αποτελεί εκ του νόμου υποχρέωση.

β) Την παροχή καταλύματος (οικίας) σε εργαζόμενους, εταίρους ή μετόχους από φυσικό πρόσωπο ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα λόγω πρόσκαιρης μετακίνησής αυτών σε υποκαταστήματα ή εργοτάξια ή λοιπές επαγγελματικές εγκαταστάσεις του εργοδότη στα πλαίσια της εργασίας τους (ενδεικτικά αναφέρεται η περίπτωση όπου ο εργοδότης διατηρεί οικία εκτός της έδρας της επιχείρησής του για τις ανάγκες προσωρινής διαμονής - π.χ. μία εβδομάδα, ένας μήνας - των εργαζομένων που χρειάζεται να μεταβούν προσωρινά εκτός έδρας για τις ανάγκες της επιχείρησης του εργοδότη).

6. Οι διατάξεις του άρθρου 13 Ν.4172/2013 έχουν εφαρμογή για εισοδήματα που αποκτώνται στα φορολογικά έτη που ξεκίνησαν από 1.1.2014 και μετά.

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 60 και της παρ. 21 του άρθρου 72 του Ν.4172/2013 , όπως ισχύουν μετά τις τροποποιήσεις του Ν.4223/2013, οι παροχές αυτές υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου από 1.1.2015 και μετά. Οδηγίες για την παρακράτηση φόρου στις παροχές αυτές θα δοθούν με νεώτερη εγκύκλιο.

Οι εκκαθαριστές μισθοδοσίας πρέπει να αποτιμούν τις παροχές αυτές που προσαυξάνουν το φορολογητέο εισόδημα των ανωτέρω προσώπων και να τις συμπεριλαμβάνουν και αυτές στις βεβαιώσεις αποδοχών των εισοδημάτων από μισθωτή εργασία και συντάξεις που θα χορηγηθούν.».

Επειδή από τις ανωτέρω διατάξεις περί ΙΚΕ συνάγεται ότι η διανομή κερδών έπεται της σύνταξης και έγκρισης των ετησίων οικονομικών καταστάσεων από τη συνέλευση των εταίρων. Εξ αντιδιαστολής των προαναφερομένων συνάγεται ότι προδιανομή κερδών στους εταίρους Ι.Κ.Ε. δεν επιτρέπεται ενώ αντιθέτως επιτρέπονται οι προσωρινές απολήψεις έναντι κερδών από τους εταίρους της Ι.Κ.Ε., οι οποίες τελούν υπό την έγκριση της τακτικής γενικής συνέλευσης των μετόχων ή εταίρων.

Επειδή άλλωστε η περίπτωση περί προσωρινών απολήψεων έναντι κερδών ΙΚΕ αναφέρεται και στην ΠΟΛ.1068/2016 του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα «Κοινοποίηση των διατάξεων των παραγράφων 7, 8 και 11 του άρθρου 112 του Ν.4387/2016 και της παραγράφου 4 του άρθρου 44 του Ν.4389/2016» αναφέρονται τα εξής:

«Σας κοινοποιούμε τις διατάξεις των παραγράφων 7 , 8 και 11 του άρθρου 112 του Ν.4387/2016 (ΦΕΚ Α΄ 85/12.05.2016), με τις οποίες τροποποιούνται οι διατάξεις του Ν.4172/2013 αναφορικά με τον συντελεστή φορολόγησης των μερισμάτων και σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου αυτού τροποποιούνται, μεταξύ άλλων, οι διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 40 του Ν. 4172/2013 . Συγκεκριμένα, με τις νέες διατάξεις αυξάνεται από 10% σε 15% ο συντελεστής φορολογίας των μερισμάτων προκειμένου να επιβάλλεται ο ίδιος συντελεστής στα εισοδήματα της ίδιας κατηγορίας (από κεφάλαιο). Ομοίως, με τις διατάξεις της παραγράφου 8 του ίδιου άρθρου αντικαθίσταται η περίπτωση α΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 64 του Ν.4172/2013 , ώστε ο συντελεστής παρακράτησης φόρου στα μερίσματα να ορισθεί στο 15%, αντί του 10% που ίσχυε μέχρι πρότινος.

Οι διατάξεις αυτές έχουν εφαρμογή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 11 του άρθρου αυτού, όπως ισχύουν μετά την αντικατάστασή τους με την παρ. 4 του άρθρου 44 του πρόσφατα ψηφισθέντος νόμου Ν.4389/2016 (ΦΕΚ Α΄ 94/27.05.2016), για τα εισοδήματα που αποκτώνται από την 1.01.2017 και μετά.

2. Επομένως, τα μερίσματα που διανέμονται μέσα στο τρέχον έτος 2016 εξακολουθούν να υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου με συντελεστή 10%, ενώ τα μερίσματα που θα διανεμηθούν το επόμενο φορολογικό έτος, ήτοι μέσα στο έτος 2017, υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου με συντελεστή 15%. Σε περίπτωση που μέχρι την έναρξη ισχύος του Ν.4389/2016 έχει παρακρατηθεί φόρος με συντελεστή 15%, η επιπλέον διαφορά φόρου 5% δεν οφείλεται ενώ ο τυχόν αποδοθείς επιπλέον φόρος επιστρέφεται ως αχρεωστήτως καταβληθείς, με βάση τη διαδικασία που προβλέπεται στις ΠΟΛ.1129/2011 και 1039/2015 εγκυκλίου μας. Σε

περίπτωση που διανέμονται προμερίσματα από Α.Ε. ή πραγματοποιούνται προσωρινές απολήψεις έναντι κερδών Ε.Π.Ε. ή Ι.Κ.Ε. μέσα στο φορολογικό έτος 2016, η απόφαση διανομής των οποίων τελεί υπό την έγκριση της τακτικής γενικής συνέλευσης των μετόχων ή εταίρων, αντίστοιχα, που θα πραγματοποιηθεί εντός του φορολογικού έτους 2017, παρακρατείται φόρος με τον αυξημένο συντελεστή (15%). Τα ανωτέρω δεν εφαρμόζονται για τις προσωρινές απολήψεις κερδών προσωπικών εταιρειών, κοινωνιών αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, αστικών κερδοσκοπικών εταιρειών, συμμετοχικών ή αφανών εταιρειών, καθώς και κοινοπραξιών, που τηρούν διπλογραφικά βιβλία, καθόσον χρόνος κτήσης του εισοδήματος αυτού θεωρείται ο χρόνος που λαμβάνει χώρα η απόληψη (πίστωση ή καταβολή), με βάση την ΠΟΛ.1223/2015 εγκύκλιο και επομένως, για τα εν λόγω κέρδη παρακρατείται φόρος με τον συντελεστή που ισχύει κατά τον χρόνο της απόληψης (ήτοι, για απολήψεις κερδών εντός του φορολογικού έτους 2016 παρακρατείται φόρος με συντελεστή 10%).».

Επειδή και στην Ε.2092/2019 του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα:Παροχή οδηγιών σχετικά με τη μείωση του συντελεστή φορολογίας και παρακράτησης φόρου μερισμάτων από 15% σε 10%, με βάση τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 65 του Ν.4603/2019 αναφέρονται τα εξής: «Αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 65 του Ν.4603/2019 (ΦΕΚ Α' 49), οι οποίες κοινοποιήθηκαν με την Ε.2047/2019 εγκύκλιό μας, μειώθηκε από 15% σε 10% ο συντελεστής φορολογίας των μερισμάτων. Ομοίως, με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του ίδιου άρθρου αντικαταστάθηκε η περίπτωση α' της παραγράφου 1 του άρθρου 64 του Ν.4172/2013, ώστε ο συντελεστής παρακράτησης φόρου στα μερίσματα να ορισθεί στο 10%, αντί του 15% που ίσχυε μέχρι πρότινος.

2. Οι διατάξεις αυτές έχουν εφαρμογή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού, για τα εισοδήματα που αποκτώνται κατά τα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1.1.2019 και μετά.

3. Επομένως, ο μειωμένος συντελεστής φορολογίας και παρακράτησης φόρου μερισμάτων 10% εφαρμόζεται επί των ακόλουθων διανομών:

α) στα κέρδη που διανέμουν οι Α.Ε., ΕΠΕ και ΙΚΕ, για τα οποία η απόφαση έγκρισης διανομής (του τρέχοντος ή των προηγούμενων φορολογικών ετών) από το αρμόδιο όργανο του νομικού προσώπου έχει ληφθεί από την 1.1.2019 και μετά. Ως εκ τούτου, για τα κέρδη που διανέμουν τα υπόψη νομικά πρόσωπα και για τα οποία η καταληκτική προθεσμία για τη λήψη απόφασης έγκρισής τους είναι πριν την 1.1.2019 εφαρμόζεται ο συντελεστής παρακράτησης 15%. Σε περίπτωση που έχουν διανεμηθεί προμερίσματα από Α.Ε. ή έχουν πραγματοποιηθεί προσωρινές απολήψεις έναντι κερδών Ε.Π.Ε. ή Ι.Κ.Ε. μέσα στο φορολογικό έτος 2018, επί των οποίων έχει διενεργηθεί παρακράτηση φόρου με συντελεστή 15%, δεδομένου ότι η απόφαση διανομής των οποίων τελεί υπό την έγκριση της τακτικής γενικής συνέλευσης των μετόχων ή εταίρων, αντίστοιχα, που θα πραγματοποιηθεί εντός του φορολογικού έτους 2019, εφαρμόζεται ο μειωμένος συντελεστής (10%).

β) στα κέρδη που διανέμουν οι ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρείες, κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, αστικές κερδοσκοπικές εταιρείες, συμμετοχικές ή αφανείς εταιρείες, καθώς και κοινοπραξίες, που τηρούν διπλογραφικά βιβλία, για τα οποία ο χρόνος του δικαιώματος είσπραξής τους από τα μέλη των υπόψη νομικών οντοτήτων είναι μετά την 1.1.2019. Όπως έχει διευκρινισθεί με την ΠΟΛ.1223/2015 εγκύκλιό μας, ως χρόνος

απόκτησης του δικαιώματος είσπραξης των διανεμόμενων κερδών (μερισμάτων), τα οποία αφορούν κέρδη του τρέχοντος φορολογικού έτους, όπως αυτά προκύπτουν από τις σχετικές εγγραφές στα τηρούμενα βιβλία, θεωρείται η τελευταία ημέρα του επόμενου μήνα από την καταληκτική ημερομηνία υποβολής της εμπρόθεσμης δήλωσης φορολογίας εισοδήματός τους. Για τυχόν διανεμόμενα κέρδη παρελθόντων φορολογικών ετών, καθώς και για τις προσωρινές απολήψεις κερδών των πιο πάνω εταιρειών, δεδομένου ότι ως χρόνος κτήσης του υπόψη εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που λαμβάνει χώρα η διανομή ή απόληψη (πίστωση ή καταβολή), όπως προκύπτει από τις σχετικές εγγραφές στα τηρούμενα βιβλία, παρακρατείται φόρος με τον συντελεστή που ισχύει κατά τον χρόνο της διανομής ή απόληψης (ήτοι, για διανομές παρελθουσών χρήσεων ή απολήψεις κερδών εντός του φορολογικού έτους 2018 παρακρατείται φόρος με συντελεστή 15%, ενώ για διανομές παρελθουσών χρήσεων ή απολήψεις κερδών εντός του φορολογικού έτους 2019 παρακρατείται φόρος με συντελεστή 10%).

4. Για εισόδημα από μερίσματα αλλοδαπής προέλευσης, ο μειωμένος συντελεστής 10% εφαρμόζεται όταν η απόκτηση του δικαιώματος είσπραξης αυτού (π.χ. απόφαση του αρμόδιου οργάνου) είναι μετά την 1.1.2019 και σε περίπτωση που δεν είναι ευχερής η διαπίστωση του χρόνου αυτού, όταν ο χρόνος καταβολής τους στον δικαιούχο, μέσω πίστωσης του τραπεζικού του λογαριασμού ή με άλλο τρόπο, πραγματοποιείται μετά την 1.1.2019 (σχετ. ΠΟΛ.1223/2015 εγκύκλιός μας).

5. Επισημαίνεται ότι σε περίπτωση που μέχρι τη δημοσίευση του Ν.4603/2019, ήτοι 14.3.2019, έχει παρακρατηθεί φόρος με συντελεστή 15% (αντί του μειωμένου συντελεστή 10%), ο τυχόν αποδοθείς επιπλέον φόρος 5% επιστρέφεται ως αχρεωστήτως καταβληθείς, με βάση τη διαδικασία που προβλέπεται στις ΠΟΛ.1129/2011 και 1039/2015 εγκυκλίου μας.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1241/2018 'Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 54, 59 και 101 του ν.4583/2018 (ΦΕΚ Α' 212)':

«...II. Άρθρο 59 ν.4583/2018

...4. Με την παράγραφο 4 του άρθρου 59 του νόμου αυτού στο τέλος της παρ. 2 του άρθρου 34 του ν.4172/2013 προστίθενται νέα εδάφια σύμφωνα με τα οποία σε περίπτωση χωριστών δηλώσεων συζύγων, για την κάλυψη ή τον περιορισμό της διαφοράς που προκύπτει από τις διατάξεις του άρθρου αυτού, λαμβάνονται υπόψη τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά της παραγράφου αυτής, όπως αυτά δηλώνονται από τον κάθε σύζυγο χωριστά. Οι αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες του άρθρου 31, καθώς και οι δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 32 που αφορούν τον κάθε σύζυγο βαρύνουν αυτόν ατομικά, ενώ για τα ανήλικα εξαρτώμενα μέλη τους εφαρμόζονται οι διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 11...»

Επειδή, σύμφωνα με τις οδηγίες της Φορολογικής Διοίκησης, όπως αποτυπώνονται στην ιστοσελίδα της ΑΑΔΕ, στις 'Συχνές ερωτήσεις - απαντήσεις για Γνωστοποίηση Χωριστών Δηλώσεων' αναφορικά με το πρόσωπο που βαρύνεται με τα τεκμήρια διαβίωσης και απόκτησης στις χωριστές δηλώσεις Φ.Ε. συζύγων (10ο ερώτημα), στις χωριστές δηλώσεις Φ.Ε. συζύγων δεν υφίσταται η έννοια του οικογενειακού εισοδήματος για την κάλυψη των επιμέρους τεκμηρίων καθενός εκ των συζύγων, καθώς τα τεκμήρια διαβίωσης και απόκτησης βαρύνουν τον κάθε

σύζυγο ατομικά. Όσον αφορά τη δυνατότητα κάλυψης τεκμηρίων με ανάλωση κεφαλαίου, δεν μπορεί να γίνει επίκληση εισοδημάτων από τη χωριστή δήλωση του άλλου συζύγου.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1076/2015 με θέμα 'Οδηγίες για την ορθή εφαρμογή του εναλλακτικού τρόπου υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας εισοδήματος (άρθρα 30-34 Ν.4172/13)':

« [...]Άρθρο 34 Διαφορά εισοδήματος και υπολογισμός του φόρου αυτής
.....ζ) Ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα είχε απαλλαγεί από το φόρο.

Ειδικότερα, για τον προσδιορισμό κάθε χρόνο, του κεφαλαίου που μπορεί να επικαλεστεί ο φορολογούμενος, από τα πραγματικά εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα έχουν απαλλαγεί της φορολογίας καθώς και από τα χρηματικά ποσά που ορίζονται στις περιπτώσεις β', γ', δ', ε', και στ' της παραγράφου 2 του άρθρου 34, καθώς και από οποιαδήποτε άλλο ποσό το οποίο αποδεδειγμένα έχει εισπραχθεί εκπίπτουν οι δαπάνες που προσδιορίζονται στα άρθρα 31 και 32 του ΚΦΕ, ανεξάρτητα αν απαλλάσσονται της εφαρμογής των άρθρων αυτών. Σημειώνουμε ότι δεν υπάγονται οι επιχορηγήσεις που λαμβάνει ο φορολογούμενος λόγω υπαγωγής σε αναπτυξιακό νόμο για πραγματοποίηση επενδύσεων.

Κατά ρητή διατύπωση του νόμου, τα αρνητικά εισοδήματα (ζημίες) πρέπει να συμψηφίζονται με τα θετικά και η αφαίρεση των δαπανών που προσδιορίζονται στα άρθρα 31 και 32 πρέπει να γίνεται έστω και αν ο φορολογούμενος εξαιρείται από αυτά (π.χ. ανάπηρος για τη δαπάνη επιβατικού αυτοκινήτου, που απαλλάσσεται από τα τέλη κυκλοφορίας, αγορά επιβατικού αυτοκινήτου Ι.Χ., ειδικά διασκευασμένου από πρόσωπο με κινητική αναπηρία άνω του 67%).

Διευκρινίζεται ότι τα έτη για τα οποία γίνεται επίκληση με σκοπό την ανάλωση θα πρέπει να είναι συνεχόμενα και να φθάνουν μέχρι το προηγούμενο του κρινόμενου έτους. Το θετικό αλγεβρικό άθροισμα των ετών αυτών θα αποτελέσει το συνολικό κεφάλαιο που σχηματίστηκε αυτά τα έτη. Αν σε κάποιο έτος ο προσδιορισμός του εισοδήματος πραγματοποιηθεί με βάση την τεκμαρτή δαπάνη τότε θεωρείται ότι δεν απομένει κεφάλαιο προς επίκληση για το έτος αυτό (θεωρείται μηδενικό) και δεν επηρεάζει αρνητικά τα θετικά υπόλοιπα των προηγούμενων ετών. Αν όμως σε κάποιο έτος προκύψει αρνητικό υπόλοιπο και υπάρχει απαλλαγή από τις αντικειμενικές δαπάνες των άρθρων 31 και 32 του Κ.Φ.Ε. τότε το έτος αυτό επηρεάζει αρνητικά τα θετικά υπόλοιπα των προηγούμενων ετών. ...»

Επειδή στο άρθρο 2 του ν. 2859/2000 (ΦΠΑ) ορίζεται ότι: «1. Αντικείμενο του φόρου είναι:

α) η Παράδοση αγαθών και η Παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,

β) η Εισαγωγή αγαθών στο εσωτερικό της χώρας,

γ) η Ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που πραγματοποιείται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο, ο οποίος ενεργεί με αυτή την ιδιότητα ή από μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, όταν ο πωλητής είναι υποκείμενος στο φόρο εγκαταστημένος σε άλλο κράτος μέλος, ενεργεί με αυτή την ιδιότητα και δεν απαλλάσσεται από το φόρο λόγω ύψους πραγματοποιηθέντος ετήσιου κύκλου εργασιών, σύμφωνα με τη νομοθεσία της χώρας του, ούτε υπάγεται στις διατάξεις των παραγράφων 2, 3 και 5 του άρθρου 13.

Ειδικά, η ενδοκοινοτική απόκτηση καινούργιων μεταφορικών μέσων υπάγεται στο φόρο, ανεξάρτητα από την ιδιότητα του εγκαταστημένου στο εσωτερικό της χώρας προσώπου,

δ) η ενδοκοινατική απόκτηση αγαθών, τα οποία υπάγονται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης, που πραγματοποιείται από υποκείμενο στο φορο η απο μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, εφόσον τα πρόσωπα αυτά εμπίπτουν στις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 11...»

Επειδή στο άρθρο 30 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σ' αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν....»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 32 του ν. 2859/2000: «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α` της παραγράφου 1 του άρθρου 36, β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν, γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η Εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά, δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, ε) κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης ή της ειδικής δήλωσης της περίπτωσης γ` της παραγράφου 4 του άρθρου 36, όπου προβλέπεται η καταβολή φόρου με τις δηλώσεις αυτές, από τις οποίες αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου....»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 48 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Η επιβολή του φόρου γίνεται από τον Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος του υπόχρεου στο φόρο. Η παραλαβή των δηλώσεων γίνεται από τον εν λόγω Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 38.

2. Ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. ελέγχει την ακρίβεια των υποβαλλόμενων δηλώσεων και προβαίνει στην εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση. [...]

3. Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως: α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες, β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 48Α παρ.1 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι:

« 1. Αν από τα βιβλία και στοιχεία του υπόχρεου στο φόρο, τις ήδη διαπιστωμένες παραβάσεις και τα λοιπά στοιχεία του φακέλου, τα δελτία πληροφοριών, τις εκθέσεις ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. και άλλων υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών, τα στοιχεία και τις πληροφορίες των προσώπων που ορίζονται στο άρθρο 17 του ν. 3842/2010, καθώς και τα στοιχεία που προκύπτουν από τη μηχανογραφική επεξεργασία δεδομένων της Γ.Γ.Π.Σ., προκύπτει ότι ο υπόχρεος στο φόρο παρέλειψε να δηλώσει ή δήλωσε ανακριβώς τη φορολογητέα αξία ή υπολόγισε εσφαλμένα τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις, ο προϊστάμενος της ελεγκτικής υπηρεσίας μπορεί να εκδώσει από το γραφείο μερική πράξη προσδιορισμού του φόρου για μία ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή και για ολόκληρη διαχειριστική περίοδο ακόμα και χωρίς έλεγχο όλων των βιβλίων και στοιχείων και χωρίς να είναι αναγκαία η διενέργεια ελέγχου σε άλλες φορολογίες.»

Επειδή, εν προκειμένω, από τον έλεγχο των τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας προέκυψαν αναπιολόγητες πιστώσεις οι οποίες κατά το μέρος που της αναλογούσαν ανήλθαν στα 32.342,00 € στο φορολογικό έτος 2018 (εκ των οποίων 29.800,00 € αφορούσαν μη ονομαστικές καταθέσεις μετρητών) και στα 95.875,00 € στο φορολογικό έτος 2019 (μη ονομαστικές καταθέσεις μετρητών στο σύνολό τους) και καταλογίστηκαν ως προσαύξηση περιουσίας.

Επειδή, η προσφεύγουσα επικαλέστηκε στον έλεγχο ότι εσφαλμένα καταλογίστηκαν οι ανωτέρω πιστώσεις ως προσαύξηση περιουσίας καθώς αποτελούν επανακαταθέσεις ποσών από το έτος 2015 και μετά.

Επειδή, ο έλεγχος απέρριψε τον ως άνω ισχυρισμό διότι διαπιστώθηκε ότι υφίστανται καταθέσεις ποσών στους τραπεζικούς λογαριασμούς της και στα προηγούμενα του ελέγχου έτη (2015-2017). Ωστόσο, ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη το σύνολο των αναλήψεων και καταθέσεων της εν λόγω περιόδου καθώς και τα δηλωθέντα εισοδήματα από το 2015 έως τα ελεγχόμενα έτη, αλλά μόνο τις αναλήψεις που είχε επικαλεστεί η προσφεύγουσα

Επειδή, με την παρούσα προσφυγή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα καταλογίστηκαν οι ανωτέρω πιστώσεις ως προσαύξηση περιουσίας καθώς ο έλεγχος έχει συνυπολογίσει και ποσά κάτω των 1.000,00 € που αποτελούν μικρά ποσά, και ότι σε κάθε περίπτωση αιτιολογούνται από μη αναλωθέν κεφάλαιο χρήσεων 2008-2018.

Επειδή, από την επισκόπηση των στοιχείων του φακέλου της υπόθεσης προκύπτουν τα εξής:

1. Σύμφωνα με το αρ. πρωτ./6.5.2025 έγγραφο του ΚΕΜΕΦ και τα δεδομένα του συνημμένου πίνακα ανάλωσης με βάση τα εισοδήματα και τις πραγματικές δαπάνες της προσφεύγουσας, το μη αναλωθέν κεφάλαιο προηγούμενων ετών 2008-2017 ανήλθε την 31.12.2017 στα 229.238,73 €.

2. Λαμβάνοντας υπόψη το σύνολο των πιστώσεων που η προσφεύγουσα κλήθηκε να αιτιολογήσει στα κρίνόμενα φορολογικά έτη, το οικονομικό προφίλ της προσφεύγουσας και του συζύγου της και το πλήθος των συνδικαιούχων των υπό κρίση τραπεζικών λογαριασμών, κρίνεται ότι οι με α/α 17, 42, 62, 95 πιστώσεις ύψους 660,00 €, 600,00 €, 400,00 €, 570,00 €, που αφορούν μη ονομαστικές καταθέσεις μετρητών, αποτελούν μικρά ποσά κατά την έννοια

της αρ. 884/2016 απόφασης του ΣτΕ, και συνεπώς εσφαλμένα ζητήθηκε από την προσφεύγουσα να τις αιτιολογήσει.

3. Σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου εισοδήματος, από την αντιπαραβολή των δηλωθέντων εισοδημάτων και των τραπεζικών δεδομένων προκύπτει ότι η προσφεύγουσα κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις δύναται να είχε εισπράξει σε μετρητά συνολικό ποσό ύψους 26.736,57 €, ποσό που δεν έχει ληφθεί υπόψη από τον έλεγχο.

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω καθώς και το ύψος των τραπεζικών υπολοίπων την 31.12.2017, προκύπτει ότι είναι βάσιμος ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι εσφαλμένα καταλογίστηκαν οι ως άνω μη ονομαστικές καταθέσεις μετρητών ως προσαύξηση περιουσίας, και συνεπώς πιστώσεις συνολικού ύψους 29.800,00 € στο φορολογικό έτος 2018 και 95.875,00 € στο φορολογικό έτος 2019 δεν αποτελούν προσαύξηση περιουσίας.

Επειδή, όσον αφορά τις λοιπές πιστώσεις με α/α 26, 29, 63 που καταλογίστηκαν ως προσαύξηση στο φορολογικό έτος 2018, συνολικού ύψους 5.414,00 €, δεν προσκομίστηκαν στοιχεία που να αποδεικνύουν την πηγή και την αιτία τους, και συνεπώς ορθώς καταλογίστηκαν ως προσαύξηση περιουσίας και οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί είναι απορριπτέοι ως αναπόδεικτοι.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι στους λογαριασμούς που είναι συνδικαιούχοι η προσφεύγουσα ο σύζυγός της, οι πιστώσεις πρέπει να επιμεριστούν στο ένα τρίτο στην προσφεύγουσα και όχι στο ήμισυ των ποσών. Ωστόσο, όπως επισημαίνεται στην έκθεση ελέγχου εισοδήματος, λαμβάνοντας υπόψη την ηλικία του τέκνου (που γεννήθηκε το έτος 1996), την δήλωσή του από τον πατέρα ως εξαρτώμενου μέλους για το έτος 2018 και το ύψος των πιστώσεων, τα υπό κρίση ποσά καταλογίστηκαν στην προσφεύγουσα και στον σύζυγό της εξ ημισείας. Βάσει των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας είναι απορριπτέος ως αβάσιμος.

Επειδή, περαιτέρω, από τον έλεγχο των τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας προέκυψαν πιστώσεις από την εταιρεία (ΕΕ από την 13.12.2021) στην οποία η προσφεύγουσα είναι διαχειρίστρια (καθώς και μέλος κατά 95%) συνολικού ύψους 13.096,12 € στο φορολογικό έτος 2018 και 105.500,00 € στο φορολογικό έτος 2019 που καταλογίστηκαν ως εισόδημα του αρ. 13 του ν. 4172/2013.

Επειδή, όσον προς τις εν λόγω πιστώσεις, η προσφεύγουσα ισχυρίστηκε στον έλεγχο ότι αφορούσαν συναλλαγές της προσφεύγουσας με την εταιρεία στο πλαίσιο δοσοληπτικού λογαριασμού, ωστόσο ο εν λόγω ισχυρισμός δεν έγινε δεκτός από τον έλεγχο καθώς δεν προσκομίστηκαν αξιόπιστα αποδεικτικά στοιχεία.

Επειδή, με την παρούσα προσφυγή και το αρ. /3.4.2025 συμπληρωματικό υπόμνημα η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι ανωτέρω πιστώσεις αφορούν προσωρινές απολήψεις έναντι μελλοντικών μερισμάτων από την εταιρεία της οποίας είναι εταίρος κατά 95%, επικαλούμενη προς τούτο την κερδοφορία της εν λόγω εταιρείας και τις από 30.10.2021 & 30.10.2022 αποφάσεις της συνέλευσης των εταίρων περί έγκρισης διανομής μερισμάτων προηγούμενων χρήσεων. Περαιτέρω, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι ανωτέρω πιστώσεις

αφορούν και οφειλόμενα μισθώματα του ακινήτου που εκμίσθωνε η προσφεύγουσα στην ανωτέρω εταιρεία ως γραφεία της. Σε κάθε περίπτωση, σύμφωνα με τους προβαλλόμενους ισχυρισμούς οι πράξεις πρέπει να ακυρωθούν λόγω πλημμελούς αιτιολογίας.

Επειδή, από την επισκόπηση των στοιχείων του φακέλου της υπόθεσης προκύπτουν τα εξής ως προς τους άνω προβαλλόμενους ισχυρισμούς:

1. Η παρουσίαζε κέρδη τόσο κατά τα υπό κρίση έτη 2018 & 2019 όσο και μεταγενέστερα στα έτη 2020, 2021, 2020 οπότε και αποφασίστηκε η διανομή κερδών προηγούμενων χρήσεων, όπως αυτό προκύπτει από τα στοιχεία των δηλώσεων Ε3,. Συγκεκριμένα, τα καθαρά αποτελέσματα φορολογικού έτους 2018 ανήλθαν στα 85.124,38 €, στο φορολογικό έτος 2019 33.167,56 €, στο φορολογικό έτος 2020 115.323,66 €, στο φορολογικό έτος 2021 110.692,89 €, στο φορολογικό έτος 2022 94.494,54 €.

Περαιτέρω, σύμφωνα με την από 30.10.2021 απόφαση της συνέλευσης των εταίρων της εγκρίθηκε η διανομή μερισμάτων προηγούμενων χρήσεων συνολικού ποσού ύψους 91.292,13 € (εκ του οποίου της αναλογούσε ποσό ύψους 86.727,52 €) για το οποίο παρακρατήθηκε ποσό φόρου ύψους 4.564,61 € (όπως αυτό προκύπτει από την από 1.6.2023 Δήλωση Απόδοσης Παρακρατούμενων Φόρων από Μερίσματα. Περαιτέρω, σύμφωνα με την από 30.10.2022 απόφαση της συνέλευσης των εταίρων της εγκρίθηκε η διανομή μερισμάτων προηγούμενων χρήσεων συνολικού ύψους 166.528,21 € (εκ του οποίου της αναλογούσε ποσό ύψους 158.201,00 €).

Άλλωστε, με τις δηλώσεις φόρου εισοδήματος της προσφεύγουσας φορολογικών ετών 2021 και 2022, οπότε και η προσφεύγουσα απέκτησε το δικαίωμα είσπραξης των ως άνω διανεμηθέντων μερισμάτων, δηλώθηκαν στον κωδ. 291 μερίσματα ημεδαπής προέλευσης συνολικού ύψους 244.929,32 € στο φορολογικό έτος 2021 και στον κωδ. 431 καθαρά κέρδη από συμμετοχή σε Ν.Π. που τηρούν απλογραφικά βιβλία ύψους 93.936,00 € στο φορολογικό έτος 2021 (από την 13.12.2021 η ανωτέρω εταιρεία μετατράπηκε σε ΕΕ και τηρούσε απλογραφικά βιβλία).

2. Η προσφεύγουσα λάμβανε μισθώματα από την συνολικού ύψους του ακινήτου που εκμίσθωνε η προσφεύγουσα στην ανωτέρω εταιρεία ως γραφεία της. Συγκεκριμένα, σύμφωνα με τα στοιχεία των δηλώσεων Ε3 φορολογικών ετών 2018 και 2019 η προσφεύγουσα έλαβε μισθώματα από την ως άνω εταιρεία συνολικού ύψους 11.583,00 € και 6.960,00 € αντίστοιχα.

3. Εξάλλου, οι περισσότερες από τις εν λόγω πιστώσεις φέρουν ως αιτιολογία συναλλαγής την επωνυμία της εταιρείας Ειδικότερα, δε, η αρ. 76 πίστωση ύψους 10.000,00 €, η οποία καταλογίστηκε από τον έλεγχο ως εισόδημα του αρ. 13 του ν. 4172/2013 αναφέρει στην αιτιολογία ότι αφορά και μισθώματα από τη

4. Σε κάθε περίπτωση, όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου εισοδήματος, παρά το γεγονός ότι η προσφεύγουσα είναι εταίρος με ποσοστό 95% της ανωτέρω εταιρείας, ο έλεγχος δεν αξιολόγησε τη δυνατότητα οι υπό κρίση πιστώσεις να προέρχονται από τα κέρδη της εταιρείας με τη μορφή προσωρινών απολήψεων καθώς και από τα ως άνω μισθώματα.

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, κρίνεται βάσιμος ο ως άνω ισχυρισμός της προσφεύγουσας και συνεπώς πιστώσεις συνολικού ύψους 13.096,12 € στο φορολογικό έτος 2018 και 105.500,00 € στο φορολογικό έτος 2019 δεν αποτελούν εισόδημα του αρ. 13 του ν. 4172/2013.

Επειδή, με την παρούσα προσφυγή προβάλλεται ο ισχυρισμός ότι, κατά τον προσδιορισμό της ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης, εσφαλμένα ο έλεγχος θεώρησε ότι η προσφεύγουσα δεν δικαιούται να επικαλεστεί στο στάδιο του ελέγχου ανάλωση κεφαλαίου κατά την έννοια του εδ. ζ' παρ. 2 του άρθρου 34 του ΚΦΕ και δεν αναγνώρισε το μη αναλωθέν κεφάλαιο προηγούμενων ετών. Ωστόσο, η προσφεύγουσα δεν φορολογήθηκε βάσει τεκμηρίων αλλά με βάση τα δηλωθέντα εισοδήματά της, τις προσδιορισθείσες λογιστικές διαφορές, την προσδιορισθείσα από τον έλεγχο προσαύξηση περιουσίας καθώς και το προσδιορισθέν από τον έλεγχο εισόδημα του αρ. 13 του ν. 4172/2013.

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. πρωτ./6.5.2025 έγγραφο του ΚΕΜΕΦ και ο έλεγχος δέχτηκε τον πίνακα ανάλωσης που προσκόμισε η προσφεύγουσα με βάση τα εισοδήματά της και τις τεκμαρτές δαπάνες της (κατά τα υπό κρίση έτη υπέβαλε χωριστές δηλώσεις φόρου εισοδήματος από τον σύζυγό της), και προσδιόρισε το μη αναλωθέν κεφάλαιο προηγούμενων ετών 2008-2018 στα 401.836,42 €, που γίνεται δεκτό με την παρούσα απόφαση. Σύμφωνα, δε, με την ΠΟΛ. 1076/2015 τα έτη για τα οποία γίνεται επίκληση με σκοπό την ανάλωση θα πρέπει να είναι συνεχόμενα και να φθάνουν μέχρι το προηγούμενο του κρινόμενου έτους.

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη τις διαπιστώσεις του ελέγχου για τις τεκμαρτές δαπάνες και αγορές της προσφεύγουσας για τα κρινόμενα έτη, το τεκμαρτό εισόδημα προσδιορίζεται με την παρούσα απόφαση ως εξής:

	τεκμαρτό εισόδημα					
	2018			2019		
	Δήλωση	Έλεγχος	ΔΕΔ	Δήλωση	Έλεγχος	ΔΕΔ
Πρώτη κατοικία	13.170,00	13.170,00	13.170,00	13.170,00	13.170,00	13.170,00
Δευτερεύουσα κατοικία		2.575,00	2.575,00		2.575,00	2.575,00
Τοκοχρεωλυτική Απόσβεση Δανείων	2.118,50	2.118,50	2.118,50	5.114,50	5.114,50	5.114,50
Ελάχιστο Ποσό Διαβίωσης	3.000,00	3.000,00	3.000,00	3.000,00	3.000,00	3.000,00
Αγορά Εταιρικών Μεριδίων					9.500,00	9.500,00
Αγορά Ακινήτων				264.600,00	449.870,00	449.870,00
Ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων					15.250,00	15.250,00
Σύνολο	18.288,50	20.863,50	20.863,50	285.884,50	467.979,50	467.979,50
Ανάλωση				250.000,00	250.000,00	401.836,42

Επειδή, όσον αφορά τη φορολογία ΦΠΑ, η προσφεύγουσα επικαλείται με την παρούσα προσφυγή τους ίδιους ισχυρισμούς που προβλήθηκαν στον έλεγχο οι οποίοι τεκμηριωμένα απαντήθηκαν και απορρίφθηκαν όπως αυτό προκύπτει από την παρ. 7.2 της έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω και όσον αφορά τη φορολογία εισοδήματος, το εισόδημα της προσφεύγουσας κατά τα φορολογικά έτη 2018 και 2019 προσδιορίζεται με βάση την παρούσα απόφαση ως εξής:

Εισόδημα	2018			2019		
	Δήλωση	Έλεγχος	ΔΕΔ	Δήλωση	Έλεγχος	ΔΕΔ
Ακίνητη Περιουσία	16.126,78	16.126,78	16.126,78	13.615,93	13.615,93	13.615,93

Τόκοι	1,36	1,36	1,36	3,07	3,07	3,07
Επιχειρηματική Δραστηριότητα (ατομική)	21.787,80	21.858,80	21.858,80	22.391,24	22.828,86	22.828,86
Επιχειρηματική Δραστηριότητα (προσαύξηση περιουσίας)		32.342,00	5.414,00	0,00	95.875,00	0,00
Μισθωτή Εργασία (άρθρο 13 ΚΦΕ)		13.096,12	0,00	0,00	105.500,00	0,00
Σύνολο	37.915,94	83.425,06	43.400,94	36.010,24	237.822,86	36.447,86
Τεκμαρτό Εισόδημα μείον ανάλωση	18.288,50	20.863,50	20.863,50	35.884,50	217.979,50	66.143,08
Προστιθέμενη Διαφορά Δαπανών						29.695,22
Φορολογητέο Εισόδημα	37.915,94	83.425,06	43.400,94	36.010,24	237.822,86	66.143,08
Εισόδημα Επιβολής Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης	37.915,94	83.425,06	43.400,94	36.010,24	237.822,86	66.143,08

Βάσει των ανωτέρω και σύμφωνα με την παρούσα απόφαση, στο φορολογικό έτος 2018 η προσφεύγουσα φορολογείται με βάση το εισόδημα που προκύπτει από τα δηλωθέντα εισοδήματά της, τις προσδιορισθείσες λογιστικές διαφορές, και την προσδιορισθείσα με την παρούσα απόφαση προσαύξηση περιουσίας, συνολικού ύψους 43.400,94 €, και στο φορολογικό έτος 2019 η προσφεύγουσα φορολογείται με βάση το τεκμαρτό εισόδημα ύψους 66.143,08 € ήτοι συνυπολογίστηκε προστιθέμενη διαφορά δαπανών ύψους 29.695,22 €.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **16.1.2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, και συγκεκριμένα:

Α. Τη μερική αποδοχή αυτής ως προς τις αρ. /16.12.2024 & /16.12.2024 Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ για τα φορολογικά έτη 2018 & 2019 και την τροποποίηση αυτών σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

Β. Την απόρριψη αυτής ως προς την/16.12.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ / Πράξης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ για το φορολογικό έτος 2019, και την επικύρωση αυτής.

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

- Η υπ' αριθ. /16.12.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Διαφορά Φόρου	13.209,89	1.807,21
Πρόστιμο αρ. 54 του ν. 5104/2024	6.604,95	903,61
Διαφορά εισφοράς Αλληλεγγύης	3.668,72	390,53
Σύνολο για καταβολή	23.483,56	3.101,35

- Η υπ' αριθ./16.12.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Διαφορά Φόρου	79.720,74	11.542,38
Πρόστιμο αρ. 54 του ν. 5104/2024	39.860,37	5.771,19
Διαφορά εισφοράς Αλληλεγγύης	17.866,62	2.237,21
Σύνολο για καταβολή	137.447,73	19.550,77

- Η υπ' αριθ./16.12.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ / Πράξης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ για το φορολογικό έτος 2019

	Βάσει Ελέγχου/ΔΕΔ
Διαφορά Φόρου	660,00
Πρόστιμο αρ. 54 του ν. 5104/2024	330,00
Σύνολο για καταβολή	990,00

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

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

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.