



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 02.05.2023

Αριθμός απόφασης: 283

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 552

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440/ τ. Β' /27.04.2017)

δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα: «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/τ.Β' /25.11.2022).

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών

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

4. Την με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, κατοίκου, κατά των κάτωθι πράξεων του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ: α) της με αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, β) της με αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, και γ) της με αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω πράξεις του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση, καθώς και την με ημερομηνία θεώρησηςοικεία έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος.

6. Την απόέκθεση απόψεων επί ενδικοφανούς προσφυγής του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

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

- i. Με την υπ' αριθ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, για το φορολογικό έτος 2016, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 30.932,02 ευρώ, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 15.466,01 ευρώ, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 5.222,48 ευρώ, ήτοι γενικό σύνολο για καταβολή **51.620,51 ευρώ**.
- ii. Με την υπ' αριθ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, για το φορολογικό έτος 2017, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 104.233,13 ευρώ, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 52.116,57 ευρώ, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 18.604,73 ευρώ, ήτοι γενικό σύνολο για καταβολή **174.954,43 ευρώ**.
- iii. Με την υπ' αριθ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, για το φορολογικό έτος 2018, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 36.321,86 ευρώ, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 18.160,93 ευρώ, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 5.791,06 ευρώ, ήτοι γενικό σύνολο για καταβολή **60.273,85 ευρώ**.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της με ημερομηνία θεώρησηςΈκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (βάσει των ν.4172/2013, ν.4174/2013, ν.4987/2022) του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Οι επίμαχες πιστώσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς του δεν αποτελούν αδικαιολόγητη προσαύξηση της περιουσίας του αλλά χρήματα που μεταφέρθηκαν στο λογαριασμό του από την εταιρεία, προκειμένου να εξοφλήσει δαπάνες της ίδιας της εταιρείας. Ο ίδιος άλλωστε κατά τα κρινόμενα έτη υπήρξε μοναδικός εταίρος, εκπρόσωπος και διαχειριστής της ανωτέρω ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας. Προς επίρρωση των ισχυρισμών του προσκομίζει τα αντίστοιχα παραστατικά.
2. Επικουρικά, ισχυρίζεται ότι οι επίμαχες πιστώσεις δεν αποτελούν αδικαιολόγητη προσαύξηση της περιουσίας του αλλά ταμειακή διευκόλυνση προς τον ίδιο, από τις εταιρείες στις οποίες τυγχάνει διαχειριστής και εταίρος, το ποσό της οποίας επέστρεψε πριν τη διενέργεια του ελέγχου. Εκ παραδρομής δεν καταγράφηκαν οι καταβολές των επίμαχων ποσών σε δοσοληπτικό λογαριασμό, ωστόσο αυτό δεν συνεπάγεται αναγκαστικά

ότι δεν πρέπει να αναγνωριστεί η επίμαχη ταμειακή διευκόλυνση εφόσον αποδεικνύεται από άλλα στοιχεία.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13 του Κ.Φ.Ε., όπως ίσχυε, ορίζονται τα εξής:

«Άρθρο 13 Παροχές σε είδος

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.

....

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.».

Επειδή, με την ΠΟΛ 1175/16.11.2017 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. δόθηκαν οι κάτωθι διευκρινίσεις για θέματα προσαύξησης περιουσίας:

«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.

Σε περίπτωση που δεν προσκομίζονται στοιχεία για επένδυση ή κίνηση λογαριασμού ημεδαπής ή αλλοδαπής, λόγω αντικειμενικής αδυναμίας προσκόμισης των σχετικών δικαιολογητικών (για παράδειγμα, διότι έχει παρέλθει ο χρόνος που η τράπεζα ή άλλο ίδρυμα έχει υποχρέωση διαφύλαξης των σχετικών αρχείων), γίνονται δεκτοί οι ισχυρισμοί του ελεγχόμενου, εκτός αν η φορολογική αρχή αιτιολογημένα απορρίψει αυτούς στη βάση άλλων στοιχείων που διαθέτει. Σε κάθε περίπτωση, εάν διαπιστωθεί ότι η απόκτηση της επένδυσης έλαβε χώρα σε χρόνο εκτός των φορολογικών ετών που περιλαμβάνονται στην εντολή ελέγχου, ή το εισερχόμενο έμβασμα αλλοδαπής προέρχεται από καταθέσεις / πραγματικά εισοδήματα προγενέστερων ετών της ελεγχόμενης περιόδου, οι εν λόγω πιστώσεις θεωρούνται δικαιολογημένες για το ελεγχόμενο διάστημα και δεν θεμελιώνεται, εξ αυτού του λόγου, επέκταση του φορολογικού ελέγχου στα προγενέστερα αυτά έτη, εκτός εάν και στο μέτρο που είναι απολύτως αναγκαίο για την διακρίβωση της υπαγωγής σε φόρο ή νόμιμης απαλλαγής από αυτόν των κεφαλαίων από τα οποία προέρχονται οι εν λόγω πιστώσεις, υπό την επιφύλαξη των διατάξεων περί παραγραφής. Η διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται, κατ' αρχήν (εφόσον, βέβαια, δεν έχει παρέλθει ο προβλεπόμενος στη νομοθεσία χρόνος παραγραφής) και σε υποθέσεις, στις οποίες η περιουσιακή προσαύξηση, άγνωστης πηγής ή αιτίας, προκύπτει σε χρόνο προγενέστερο της 30.9.2010 (ΣΤΕ 1225/2017, 884/2016, 1897/2016).

4. Το ποσό τραπεζικού λογαριασμού που τροφοδότησε έμβασμα και λογίζεται ως φορολογητέο εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, φορολογείται ως εισόδημα της διαχειριστικής περιόδου κατά την οποία προκύπτει ότι εισήχθη το ποσό αυτό στην περιουσία του δικαιούχου του λογαριασμού, η δε μεταφορά με έμβασμα χρηματικού ποσού από τραπεζικό λογαριασμό δικαιούχου σε άλλο τραπεζικό λογαριασμό του (στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή) δεν αποτελεί προσαύξηση της περιουσίας του. Συνεπώς, κρίσιμος δεν είναι, τουλάχιστον κατ' αρχήν ο χρόνος διενέργειας του εμβάσματος, αλλά είτε ο χρόνος της κατάθεσης του επίμαχου ποσού (ή σε περίπτωση τμηματικής κατάθεσης του, ο χρόνος που κατατέθηκε καθένα από τα τμήματα του) στον τραπεζικό λογαριασμό του δικαιούχου, μέσω του οποίου έγινε το έμβασμα, είτε ο προγενέστερος αυτού χρόνος κατά τον οποίο προκύπτει ότι επήλθε η αντίστοιχη προσαύξηση της περιουσίας του (ΣΤΕ 1225/2017, 884/2016, 435/2017). Ο προσδιορισμός του ως άνω κρίσιμου χρόνου πρέπει να γίνεται από την ελεγκτική αρχή με βάση πρόσφορα και επαρκή στοιχεία τα οποία συλλέγονται κατόπιν της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου στα οποία

συμπεριλαμβάνονται ιδίως η κλήση του φορολογούμενου για παροχή εξηγήσεων και η αναζήτηση πληροφοριών και στοιχείων από τα εμπλεκόμενα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα. Αν η εντός ευλόγου χρόνου συλλογή στοιχείων σχετικά με τη διαπίστωση του χρόνου προσαύξησης της περιουσίας καθίσταται αδύνατη ή ιδιαίτερα δυσχερής, γεγονός που πρέπει να βεβαιώνεται από τη φορολογική αρχή με ειδική αιτιολογία, αυτή μπορεί να διαπιστώσει τον κρίσιμο, κατά τα προεκτεθέντα, χρόνο με βάση όσα στοιχεία κατάφερε να συγκεντρώσει ο έλεγχος και, στην εξαιρετική περίπτωση παντελούς έλλειψης τέτοιων στοιχείων, να θεωρήσει κατά τεκμήριο ως κρίσιμο χρόνο εκείνον του εμβάσματος (ΣτΕ 884/2016).

5. Ειδικότερα, σχετικά με τον έλεγχο υποθέσεων για προσαύξηση περιουσίας παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις προκειμένου να υπάρχει ομοιόμορφη αντιμετώπιση των υποθέσεων:

5.1. Ως προς τον χρόνο μεταξύ ανάληψης και επανακατάθεσης ισχύουν τα αναγραφόμενα στο ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφό μας.

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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013):

«Επαρκής αιτιολογία

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, δυνάμει της υπ' αριθ.εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος βάσει των ν.4172/2013, 4174/2013 και ν.4987/2022 για τα φορολογικά έτη 2016, 2017, 2018. Η ως άνω εντολή επανεκδόθηκε σε αντικατάσταση της υπ' αριθ.εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας προκειμένου για την διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων της φορολογίας εισοδήματος, η οποία είχε εκδοθεί κατόπιν λήψης του υπ' αριθ. πρωτ.εγγράφου της Διεύθυνσης Ελέγχων με το οποίο διαβιβάστηκε το με αριθ. πρωτ.έγγραφο του Γραφείου Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος με την Πορισματική Αναφορά των αρμόδιων ελεγκτών της Διεύθυνσης Ερευνών Οικονομικού Εγκλήματος (Δ.Ε.Ο.Ε.) που αφορά στον προσφεύγοντα για παραβάσεις φορολογικής νομοθεσίας. Σύμφωνα με την με αριθ. πρωτ.πορισματική αναφορά της Δ.Ε.Ο.Ε., ο έλεγχος διενεργήθηκε έπειτα από ανώνυμη καταγγελία η οποία κατονόμαζε συγκεκριμένες εταιρείες οι οποίες διακινούν και διαχειρίζονται «μαύρο» χρήμα στον τομέα της ανακύκλωσης, είτε χωρίς την έκδοση των απαραίτητων φορολογικών στοιχείων είτε με την υπο-τιμολόγηση αυτών. Από τους ελεγκτές της Δ.Ε.Ο.Ε., μέσω της εφαρμογής Σ.Μ.Τ.Λ., ελήφθησαν και επεξεργάστηκαν αρχεία από τα ημεδαπά τραπεζικά ιδρύματα με τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών, στους οποίους ο προσφεύγων είναι δικαιούχος ή / και συνδικαιούχος. Από την επεξεργασία των αρχείων αυτών, προέκυψαν πιστώσεις χρηματικών ποσών τις οποίες ο προσφεύγων κλήθηκε να αιτιολογήσει και κατόπιν σχετικής επεξεργασίας προέκυψε ότι προέρχονται από καταθέσεις και μεταφορές ποσών που ο προσφεύγων είχε στην κατοχή του μέσω των εταιρειών στις οποίες είναι διαχειριστής. Στη συνέχεια εκδόθηκε το με αριθ.Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, καθώς και οι Προσωρινοί Διορθωτικοί Προσδιορισμοί φόρου εισοδήματος φορ. ετών 2016, 2017 και 2018, που κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα και επί του οποίου ο προσφεύγων υπέβαλε τις υπ' αριθ. πρωτ.έγγραφες απόψεις του και τις με αριθ. πρωτ.συμπληρωματικές έγγραφες απόψεις του.

Κατόπιν του διενεργηθέντος ελέγχου και λαμβάνοντας υπόψη την πορισματική έκθεση των ελεγκτών της Δ.Ε.Ο.Ε., τα υπομνήματα που υπέβαλε ο προσφεύγων, τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλε για τις ελεγχόμενες χρήσεις και τις ισχύουσες διατάξεις διαπιστώθηκε ότι ο ελεγχόμενος, κατά τις χρήσεις 2016- 2018 είχε στην κατοχή του διαθέσιμο εισόδημα μέσω των εταιρειών στις οποίες είναι διαχειριστής και εταίρος το οποίο ουδέποτε δηλώθηκε ή φορολογήθηκε και το οποίο πρέπει να φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 13 & 14 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει έως σήμερα.

Συνοπτικά, παρουσιάζονται κατωτέρω οι διαφορές βάσει ελέγχου στους κωδικούς του εντύπου Ε1 της φορολογίας εισοδήματος που διαφοροποιούν το φορολογητέο εισόδημα του.

Χρήση 2016						
Περιγραφή	Κωδικός	Ποσό δήλωσης	βάσει	Ποσό ελέγχου	βάσει	Διαφορά
Αμοιβές μελών ΔΣ της περ. δ παρ. 2 του αρθ. 12ΚΦΕ	325	8.636,00		8.636,00		0,00
Εισόδημα των περ. 1,2,3,4,6 πιν. 4Α και παρ. 4 άρθρ. 13 Κ.Φ.Ε. χωρίς ηλεκτρονική πληροφόρηση	343	0,00		78.824,90		78.824,90
Εισοδήματα που εξαιρούνται από φόρο και εισφορά(παρ. 2 αρθρ.43Α ΚΦΕ)	617	2.406,00		2.406,00		0,00

Ετήσια αντικειμενική δαπάνη επιβατικών αυτ/των Ι.Χ, Μ.Χ.	851	15.858,33	15.858,33	0,00
Ετήσια αντικειμενική δαπάνη επιβατικών αυτ/των Ι.Χ, Μ.Χ.	853	2.800,00	2.800,00	0,00
Ετήσια αντικειμενική δαπάνη επιβατικών αυτ/των Ι.Χ, Μ.Χ.	855	0,00	0,00	0,00

Χρήση 2017				
Περιγραφή	Κωδικός	Ποσό βάσει δήλωσης	Ποσό βάσει ελέγχου	Διαφορά
Δαπάνη αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών	49	4.108,36	4.108,36	0,00
Αμοιβές μελών ΔΣ της περ. δ παρ. 2 του αρθ. 12ΚΦΕ	325	12.000,00	12.000,00	0,00
Εισόδημα των περ. 1,2,3,4,6 πιν. 4Α και παρ. 4 άρθρ. 13 Κ.Φ.Ε. χωρίς ηλεκτρονική πληροφόρηση	343	0,00	222.537,30	222.537,30
Εισοδήματα που εξαιρούνται από φόρο και εισφορά(παρ. 2 αρθρ.43Α ΚΦΕ)	617	3.021,35	3.021,35	0,00
Ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, εισαγωγή χρημ. κεφαλαίων αλλοδ., δάνεια, δωρεές, κληρονομίες, επίδομα αλλοδ.,εφάπαξ ασφ. οργ. κλπ	781	5.000,00	5.000,00	0,00
Ετήσια αντικειμενική δαπάνη επιβατικών αυτ/των Ι.Χ, Μ.Χ.	851	4.325,00	4.325,00	0,00
Ετήσια αντικειμενική δαπάνη επιβατικών αυτ/των Ι.Χ, Μ.Χ.	853	2.333,33	2.333,33	0,00

Χρήση 2018				
Περιγραφή	Κωδικός	Ποσό βάσει δήλωσης	Ποσό βάσει ελέγχου	Διαφορά
Δαπάνη αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών	49	2.108,36	2.108,36	0,00
Αμοιβές μελών ΔΣ της περ. δ παρ. 2 του αρθ. 12ΚΦΕ, διαχ. ΕΠΕ, ΙΚΕ, ΟΕ, ΕΕ κτλ	325	8.500,00	8.500,00	0,00
Εισοδήματα που εξαιρούνται από φόρο και εισφορά(παρ. 2 αρθρ.43Α ΚΦΕ)	617	2.016,00	2.016,00	0,00
Εισόδημα των περ. 1,2,3,4,6 πιν. 4Α και παρ. 4 άρθρ. 13 Κ.Φ.Ε. χωρίς ηλεκτρονική πληροφόρηση	343	0,00	85.278,41	85.278,41
Ετήσια αντικειμενική δαπάνη επιβατικών αυτ/των Ι.Χ, Μ.Χ.	851	0,00	0,00	0,00

Επομένως, η ανά χρήση διαφορά στο δηλωθέν εισόδημα, ο κύριος φόρος, η εισφορά αλληλεγγύης και το πρόστιμο του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 (όπως ισχύει σε συνδυασμό με το Ν. 4987/2022) που προκύπτουν είναι τα εξής:

Χρήση	Αδιευκρίνιστες πιστώσεις που φορολογούνται βάσει των άρθρων 13 & 14 του Κ.Φ.Ε	Κύριος φόρος	Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	Πρόστιμο του άρθρου 58 Ν. 4174/2013 και Ν. 4987/2022	Σύνολο
2016	78.824,90	30.932,02	5.222,48	15.466,01	51.620,51
2017	222.537,30	104.233,13	18.604,73	52.116,57	174.954,43
2018	85.278,41	36.231,86	5.791,06	18.115,93	60.138,85

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ΚΦΔ *ορίζονται τα εξής:*

«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 την υπό κρίση ενδικοφανή ισχυρίζεται ότι η κρίση του ελέγχου περί αδικαιολόγητης προσαύξησης περιουσίας είναι εσφαλμένη καθώς πρόκειται για πιστώσεις που προέρχονται από μεταφορά ποσών στο λογαριασμό του από την εταιρεία, προκειμένου να εξοφλήσει δαπάνες της ίδιας της εταιρείας.

Επειδή, ο ανωτέρω ισχυρισμός του προσφεύγοντος ερείδεται επί της εσφαλμένης αναφοράς ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν βάσει του άρθρου 21 παρ. 4 του ν.4172/2013 (ΚΦΕ), ήτοι ως αδικαιολόγητης προσαύξησης περιουσίας προερχόμενης από άγνωστη πηγή ή αιτία, ενώ ο έλεγχος διαπίστωσε ότι οι επίμαχες πιστώσεις τυγχάνουν γνωστής προέλευσης (αποδεχόμενος τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος ότι προέρχονται από τις εταιρείες στις οποίες είναι διαχειριστής) και ότι αποτελούν εισόδημά του που δεν δηλώθηκε ή φορολογήθηκε και το οποίο πρέπει να φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 13 και 14 του ν.4172/2013 (ΚΦΕ).

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι επίμαχες πιστώσεις δεν αποτελούν προσωπικό του εισόδημα αλλά εισόδημα των εταιρειών στις οποίες ετύγχανε διαχειριστής και ότι διενεργούσε πράξεις οικονομικής διαχείρισης των εταιρειών με τα χρηματικά αυτά ποσά.

Επειδή, ωστόσο ως προς τον ανωτέρω ισχυρισμό:

- Ο προσφεύγων δεν έχει προσκομίσει στοιχεία (π.χ. αντίγραφα των βιβλίων της επιχείρησης, φορολογικά παραστατικά και αποδείξεις πληρωμής) που να αποδεικνύουν τους ισχυρισμούς του περί εξόφλησης των υποχρεώσεων της εταιρείας, είτε τραπεζικά καταθετήρια με αναγραφή της αιτιολογίας καταθέσεως των χρημάτων, είτε με καταθετήρια σε τραπεζικούς λογαριασμούς των προμηθευτών ή αποδείξεις τραπεζικής μεταφοράς από τους ατομικούς λογαριασμούς του ιδίου στους λογαριασμούς των προμηθευτών της εταιρείας. Επισημαίνεται ότι ο έλεγχος δέχθηκε ως αιτιολογημένες τις πιστώσεις εκείνες για τις οποίες ο προσφεύγων ισχυρίστηκε ότι αφορούν την πληρωμή δαπάνης (συγκεκριμένου

φορολογικού στοιχείου) για λογαριασμό της εταιρείας που τυγχάνει διαχειριστής και προσκόμισε αντίστοιχα αποδεικτικά στοιχεία (π.χ. αναλυτικό καθολικό του προμηθευτή της εταιρείας στο οποίο είχε καταχωρηθεί η αντίστοιχη είσπραξη). Σε κάθε περίπτωση δεν υφίσταται αντιστοίχιση και ταύτιση των υπό κρίση καταθέσεων με τον χρόνο και τον τρόπο εξόφλησης των προσκομισθέντων από τον προσφεύγοντα τιμολογίων αγοράς, τα οποία είναι τυχαία και αποσπασματικά.

- Σημειώνεται άλλωστε ότι όπως αναφέρεται και στην οικεία έκθεση ελέγχου η εταιρεία διέθετε δικούς της λογαριασμούς από τους οποίους θα μπορούσε να προβεί σε σχετική εξόφληση των υποχρεώσεών της. Ειδικότερα στην οικεία έκθεση ελέγχου (σελ. 18) η εταιρεία με την επωνυμία τηρεί τους κάτωθι λογαριασμούς: α) λογαριασμό όψεως στην τράπεζα με αριθμό και β) τον με αριθμό IBAN λογαριασμό στην τράπεζα Από την έκθεση ελέγχου της Δ.Ε.Ο.Ε. προέκυψε ότι η ανωτέρω εταιρεία, εκτός από τους ανωτέρω λογαριασμούς, τηρεί και τους με αριθ. λογαριασμούς στις τράπεζες, αντίστοιχα. Ο προσφεύγων άλλωστε δεν επικαλείται κάποια συγκεκριμένη σκοπιμότητα υιοθέτησης αυτής της πρακτικής.
- Σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου διαπιστώθηκε μέσω των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών ότι τα ποσά που προέρχονται από μεταφορά μέσω λογαριασμών της εταιρείας διατέθηκαν: α) για κάλυψη των προσωπικών και οικογενειακών αναγκών του προσφεύγοντος, β) σε αναλήψεις μετρητών και γ) σε μεταφορές προς τραπεζικό λογαριασμό της εταιρείας με την επωνυμία για την εξυπηρέτηση δανείων της ως άνω εταιρείας χωρίς ωστόσο να προσκομιστεί στον έλεγχο νόμιμη δανειακή σύμβαση μεταξύ των δύο αυτών εταιρειών, ούτε αντίγραφα των βιβλίων τους που να έχουν καταχωρηθεί οι εν λόγω συναλλαγές και δ) σε μεταφορές χρημάτων σε λογαριασμούς τρίτων (όπως προκύπτει από την αιτιολογία που είναι καταχωρημένη στην τράπεζα) χωρίς ωστόσο να έχει προσκομιστεί οποιοδήποτε δικαιολογητικό για την αιτία αυτών των κινήσεων (π.χ. παραστατικό, αναλυτικό καθολικό ή απόδειξη πληρωμής που να μπορούσαν να συσχετιστούν με δαπάνες της με την επωνυμία).

Δεδομένου ότι δεν προσκομίσθηκαν από τον προσφεύγοντα στοιχεία ικανά να θεμελιώσουν τον ισχυρισμό του ότι διενεργούσε πράξεις οικονομικής διαχείρισης των εταιρειών που ασκούσε τη διαχείριση, ο σχετικός ισχυρισμός του απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Επειδή, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή ισχυρίζεται ότι επίμαχες πιστώσεις αποτελούν ταμειακή διευκόλυνση από τις εταιρείες στις οποίες τυγχάνει διαχειριστής και εταίρος και το υπό κρίση ποσό τελικά επεστράφη σε αυτές.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1175/2017 ο χαρακτηρισμός μιας πίστωσης σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει ο ελεγχόμενος ως προερχόμενης ή σχετιζόμενης με ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα εξετάζεται ως πραγματικό γεγονός. Σε περίπτωση που ο ελεγχόμενος συμμετέχει σε οποιοδήποτε νομικό πρόσωπο νομικό πρόσωπο και το ποσό που πιστώνεται 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 δε ότι αν αυτό το ποσό επεστράφη στο νομικό πρόσωπο 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 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, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 13 παρ. 3 του ΚΦΕ οι παροχές σε είδος με τη μορφή δανείου προς εργαζόμενο, εταίρο ή μέτοχο από ένα νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα περιβάλλεται με τη μορφή έγγραφης συμφωνίας και αποτιμώνται με βάση το ποσό της διαφοράς που προκύπτει μεταξύ των τόκων και σε περίπτωση που δεν υφίσταται έγγραφη συμφωνία δανείου, το σύνολο του αρχικού κεφαλαίου λογίζεται ως παροχή σε είδος.

Επειδή, εν προκειμένω ο προσφεύγων φέρει το βάρος της απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν δανειακή σχέση, ο οποίος γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει και να ανταποκριθεί στην κλίση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής και να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης ή επαρκούς δικαιολόγησης.

Επειδή, ως προς την βέβαιη χρονολογία των προσκομισθέντων ιδιωτικών εγγράφων οι σχετικές διατάξεις του ΚΔΔ και οι οδηγίες της Διοίκησης αναφέρουν:

Άρθρο 171 ν.2717/1999 (ΚΔΔ)

2. Η χρονολογία των ιδιωτικών εγγράφων καθίσταται βέβαιη για τους τρίτους μόνο όταν αυτά θεωρηθούν από συμβολαιογράφο ή από άλλον αρμόδιο κατά το νόμο δημόσιο υπάλληλο. Αλλιώς, ως βέβαιη χρονολογία τους θεωρείται εκείνη του θανάτου ενός από αυτούς που τα έχουν υπογράψει ή η χρονολογία του δημόσιου εγγράφου στο οποίο τυχόν μνημονεύεται κατά τα ουσιώδη μέρη το περιεχόμενό τους ή εκείνη της επέλευσης γεγονότος που καθιστά κατ' ανάλογο τρόπο αναμφισβήτητη τη χρονολογία τους.

(αριθμ. πρωτ. 1020969/405/Α0012/28.3.2007 έγγραφο της Διεύθυνσης Εισοδήματος του Υπουργείου Οικονομικών,

«...3. Περαιτέρω για τη διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου από τυχόν εικονικές συμβάσεις δανείων, οι διατάξεις των άρθρων 445 και 446 του Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας ορίζουν ότι τα ιδιωτικά έγγραφα απαιτούν βέβαιη χρονολογία και συνεπώς αποδεικτική δύναμη, εφόσον θεωρηθούν από συμβολαιογράφο ή άλλο δημόσιο υπάλληλο αρμόδιο κατά νόμο.

Στην έννοια αυτή του αρμόδιου κατά νόμο δημοσίου υπαλλήλου σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 446 Κ.ΠΟΛ.Δ. υπάγεται ο Ειρηνοδίκης, ο οικονομικός έφορος που ενήργησε τη χαρτοσήμανση του εγγράφου, ο αρμόδιος δικαστικός υπάλληλος που βεβαιώνει τη χρονολογία των προτάσεων των διαδίκων με την πράξη κατάθεσης τους, ο ταμίας που καταχωρεί την ημερομηνία στην πράξη χαρτοσήμανσης, καθώς και η αστυνομική αρχή (Εφ. Πατρ. 161/85, Αρχείο Νομολογίας 2 147, Μπρακατσούλας, τα έγγραφα στην Πολιτική Δίκη, Αθήνα 1993). Επίσης, στην έννοια του δημοσίου υπαλλήλου, συμπεριλαμβάνονται και οι υπάλληλοι των

Κέντρων Εξυπηρέτησης Πολιτών (Κ.Ε.Π.) εφόσον οι συγκεκριμένες Υπηρεσίες ανήκουν στο Υπουργείο Εσωτερικών Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης υπαγόμενες στη Δ/νση Σχέσεων Κράτους - Πολίτη της Γενικής Γραμματείας Δημόσιας Διοίκησης και στις αρμοδιότητες τους περιλαμβάνεται, μεταξύ άλλων, η θεώρηση του γνησίου της υπογραφής (σχετ. ΔΙΣΚΠΟ/Φ1/Οικ. 14095/26.6.2001 εγκύκλιος του ΥΠ.Ε.Δ.Δ. & Α).

(αριθμ. πρωτ. 1052006/906/Α0012/13.5.2008 έγγραφο της Διεύθυνσης Εισοδήματος του Υπουργείου Οικονομικών,

«...3. Με τη βέβαιη χρονολογία ενός εγγράφου, βεβαιώνεται η σύνταξη αυτού πριν από ένα ορισμένο χρονικό σημείο και όχι μετά από ένα χρονικό σημείο. Η προκείμενη διάταξη δικαιολογητικό λόγο έχει την αποτροπή βλάβης σε τρίτους ενόψει της ευχέρειας προχρονολόγησης ή μεταχρονολόγησης των ιδιωτικών εγγράφων. Η θεώρηση, για την απόκτηση βέβαιης χρονολογίας του εγγράφου, γίνεται, όπως ορίζει η διάταξη, με τη σημείωση επάνω στο έγγραφο, και όχι με πράξη ιδιαίτερη της λέξης «θεωρήθηκε» της ημεροχρονολογίας και της υπογραφής. Για τη σημείωση αυτή απαιτείται σχετική χαρτοσήμανση. Το έγγραφο μπορεί να Α αποκτήσει βέβαια χρονολογία για όλους με κάθε τρόπο που αποκλείει κατά τρόπο απόλυτο την προχρονολόγηση ή μεταχρονολόγησή του. Για παράδειγμα, το ιδιωτικό έγγραφο μπορεί να πάρει βέβαιη χρονολογία με τη θεώρηση του από την αρμόδια οικονομική εφορία καθώς και με τη θεώρηση της γνησιότητας μιας υπογραφής του από το αστυνομικό τμήμα.

4. Στην έννοια του δημοσίου υπαλλήλου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 446 Κ. Πολ. Δ. υπάγεται ο Ειρηνοδίκης, ο οικονομικός έφορος που ενήργησε τη χαρτοσήμανση του εγγράφου, ο αρμόδιος δικαστικός υπάλληλος που βεβαιώνει τη χρονολογία των προτάσεων των διαδίκων με την πράξη κατάθεσής τους, ο ταμίας που καταχωρεί την ημερομηνία στην πράξη χαρτοσήμανσης, καθώς και η αστυνομική αρχή.

5. Με βάση τα παραπάνω, η θεώρηση του εγγράφου του δανείου από το αστυνομικό τμήμα προσδίδει στο έγγραφο αυτό βέβαιη χρονολογία και μπορεί να χρησιμοποιηθεί για φορολογικούς σκοπούς (σχετ. 1089537/2280/Α0012/31-1-2005 και 1102848/2390/Α0012/31-11-2006 έγγραφα).

6. Τέλος, η εφαρμογή του παραπάνω περιγραφέντος νομοθετικού πλαισίου σε σχέση με τα πραγματικά περιστατικά εναπόκειται στην εξελεγκτική εξουσία του προϊσταμένου της ΔΟΥ του φορολογουμένου, στον οποίο κοινοποιείται το παρόν μαζί με την αίτηση και τα συνοδευτικά έγγραφα αυτής.».

Επειδή, ωστόσο ως προς τους προβαλλόμενους από τον προσφεύγοντα ισχυρισμούς:

- Ο προσφεύγων ισχυρίστηκε γενικά ότι μέρος των υπό κρίση πιστώσεων αφορούν σε δανεισμό, χωρίς ωστόσο να καθορίσει ποιες συγκεκριμένες συναλλαγές αφορούν δανεισμό. Επιπλέον δεν προσκομίζει τις εγγραφές στα βιβλία της εταιρείας από τις οποίες να αποδεικνύονται οι ισχυρισμοί του περί δανεισμού, ούτε έχουν αντιστοιχηθεί με συγκεκριμένες τραπεζικές μεταφορές ώστε να προκύπτει η αρχική χορήγηση του επικαλούμενου δανεισμού.
- Όπως αναφέρεται στην με αριθ. πρωτ.πορισματική αναφορά της Δ.Ε.Ο.Ε., ο προσφεύγων προσκόμισε στον έλεγχο τα από ιδιωτικά συμφωνητικά δανείου που συνάφθηκαν μεταξύ του προσφεύγοντος και της εταιρείας με την επωνυμία, προς διευκόλυνση και εξυπηρέτηση δικών του αναγκών και για την εξόφληση δανειακών, φορολογικών και ασφαλιστικών υποχρεώσεων της εταιρείας με την επωνυμία «..... Ωστόσο, τα ανωτέρω συμφωνητικά δεν έγιναν δεκτά από τον διενεργηθέντα έλεγχο (σελ. 28-33 της πορισματικής αναφοράς της Δ.Ε.Ο.Ε.) καθώς διαπιστώθηκε ότι τα

εν λόγω συμφωνητικά: α) δεν θεωρήθηκαν από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. και ως εκ τούτου δεν έφεραν βέβαιη χρονολογία, β) δεν καταβλήθηκαν τα αναλογούντα τέλη χαρτοσήμου και γ) ο προσφεύγων δεν προσκόμισε βιβλία της επιχείρησης στα οποία να εμφανίζονται οι εν λόγω μεταξύ τους δανειακές συναλλαγές ή οποιοδήποτε στοιχείο που να δικαιολογεί τις εν λόγω καταθέσεις. Δεδομένου ότι όπως διαπιστώθηκε από τον έλεγχο δεν υφίσταται έγγραφη συμφωνία μεταξύ του προσφεύγοντος και της εταιρείας, ο έλεγχος ορθώς θεώρησε ως εισόδημα από παροχή σε είδος το σύνολο των αναλυτικά στην έκθεση ελέγχου αναφερόμενων καταβολών και όχι μόνο την ωφέλεια από την διαφορά που προκύπτει μεταξύ των τόκων.

- Επιπλέον, όπως προκύπτει από το σύστημα TAXIS, ο προσφεύγων δεν συμπεριέλαβε στον αντίστοιχο κωδικό του εντύπου Ε1 των υποβληθεισών από μέρους του δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος για τα υπό κρίση έτη χρηματικά ποσά προερχόμενα από δάνεια.
- Ο ίδιος ο προσφεύγων άλλωστε αναφέρει στο υποβληθέν υπόμνημά του στο έλεγχο ότι δεν υφίστανται εγγραφές στα βιβλία της επιχείρησης, ισχυριζόμενος ότι εκ παραδρομής δεν καταγράφηκαν οι καταβολές των επίμαχων ποσών σε δοσοληπτικό λογαριασμό.
- Αντίθετα με τους προβαλλόμενους από τον προσφεύγοντα ισχυρισμούς, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι τα ποσά που έλαβε από την εταιρεία δεν έχουν επιστραφεί τόσο κατά τη διάρκεια των ελεγχόμενων ετών όσο και μεταγενέστερα. Ο προσφεύγων προσκόμισε στον έλεγχο το αναλυτικό καθολικό του λογαριασμού 53.14.00 «Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις προς εταίρους» της εταιρείας, από την ανάλυση του οποίου προκύπτει ότι ο προσφεύγων λαμβάνει και αποδίδει χρήματα στην εταιρεία αλλά κυρίως λαμβάνει. Συγκεκριμένα στις 31/12/2016 το υπόλοιπο του λογαριασμού ανέρχεται σε χρεωστικό ποσού 79.069,77 ευρώ ενώ μέσα στη χρήση ο εταίρος έχει λάβει συνολικό ποσό 94.032,96 ευρώ και έχει επιστρέψει συνολικό ποσό 9.919,93 ευρώ, στις 31/12/2017 το υπόλοιπο του λογαριασμού ανέρχεται σε χρεωστικό ποσού 158.670,83 ευρώ ενώ μέσα στη χρήση ο εταίρος έχει λάβει συνολικό ποσό 79.884,06 ευρώ και έχει επιστρέψει ποσό 283,00 ευρώ, στις 31/12/2018 το υπόλοιπο του λογαριασμού ανέρχεται σε χρεωστικό ποσού 224.810,86 ευρώ ενώ μέσα στη χρήση ο εταίρος έχει λάβει συνολικό ποσό 75.208,59 ευρώ και έχει επιστρέψει συνολικό ποσό 9.068,56 ευρώ. Ο ως άνω λογαριασμός της εταιρείας εμφανίζει χρεωστικό υπόλοιπο ποσού 314.370,09 ευρώ μέχρι και την 31/12/2020, με δυσανάλογα λιγότερες πιστώσεις από τις χρεώσεις, ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι πρόκειται για χρήματα που επιστρέφονται στην επιχείρηση απορρίπτεται ως αναπόδεικτος. Σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, από το σύνολο των αδιευκρίνιστων πιστώσεων αφαιρέθηκε το σύνολο των χρημάτων τα οποία επεστράφησαν στην μονοπρόσωπη ΙΚΕ μέσω μεταφορών από τον τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντος στον τραπεζικό λογαριασμό της εταιρείας στην τράπεζα με IBAN:

Κατόπιν των ανωτέρω, ορθώς ο έλεγχος έκρινε ότι τα επίμαχα ποσά αφορούν εισόδημα που δεν δηλώθηκε ή φορολογήθηκε και το οποίο πρέπει να φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις άρθρων 13 & 14 του ν.4172/2013 (ΚΦΕ) και οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, οι διαπιστώσεις ελέγχου της με ημερομηνία θεώρησηςΈκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (βάσει των ν.4172/2013, ν.4174/2013, ν.4987/2022) του

4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες η υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνίας κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, κατοίκου, κατά των κάτωθι πράξεων του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ: α) της με αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, β) της με αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, και γ) της με αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018.

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

Φορολογικό έτος 2016

Διαφορά φόρου εισοδήματος	30.932,02
Πρόστιμο του άρθρου 58 του ΚΦΔ	15.466,01
Διαφορά Ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης	5.222,48
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	51.620,51

(- ως η υπ' αριθ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2016 (εισοδήματα 01.01.2016 - 31.12.2016)

Φορολογικό έτος 2017

Διαφορά φόρου εισοδήματος	104.233,13
Πρόστιμο του άρθρου 58 του ΚΦΔ	52.116,57
Διαφορά Ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης	18.604,73
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	174.954,43

(- ως η υπ' αριθ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2017 (εισοδήματα 01.01.2017 - 31.12.2017)

Φορολογικό έτος 2018

Διαφορά φόρου εισοδήματος	36.321,86
Πρόστιμο του άρθρου 58 του ΚΦΔ	18.160,93
Διαφορά Ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης	5.791,06
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	60.273,85

(- ως η υπ' αριθ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2018 (εισοδήματα 01.01.2018 - 31.12.2018)

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

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

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

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.