



ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604562
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
- β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
- δ. του άρθρου έκτου, παρ. 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθ. Α 1273/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 5597/21-12-2020),

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

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

4. Την από 18-01-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του «....., με Α.Φ.Μ.», κατοίκου, επί της οδού αρ., κατά της με αριθ./20-12-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού

Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολ. έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση ή τροποποίηση, καθώς και την από 20-12-2022 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας.

7. Την με αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΕΙ 2023/23-03-2023 αίτηση-υπόμνημα επί της ενδικοφανούς προσφυγής.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 18-01-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του «....., με Α.Φ.Μ.», 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 με αριθ. /20-12-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολ. έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, καταλογίστηκε κύριος φόρος ποσού 56.158,91€, πλέον προστίμου άρθ. 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 28.079,46€, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ποσού 12.497,09€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 96.735,46€.

Από το συνολικό ποσό της ως άνω πράξης, η οποία εκδόθηκε για τον προσφεύγοντα και την σύζυγό του, στον ίδιο αναλογούν: κύριος φόρος ποσού 31.811,77€, πλέον πρόστιμο άρθ. 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 15.905,89€, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ποσού 6.982,10€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 54.699,76€.

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε βάσει των διαπιστώσεων της από 20-12-2022 έκθεσης μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, η οποία συντάχθηκε κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει της υπ' αριθ. /2022 εντολής ελέγχου. Η εντολή εκδόθηκε κατόπιν του με αρ. πρωτ. της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας /11-05-2022 εγγράφου της ΔΙ.Π.Α.Ε.Ε.

Κατόπιν άρσης του τραπεζικού απορρήτου, λήφθησαν υπόψη τα δεδομένα που αντλήθηκαν από το «Σύστημα Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών (Σ.Μ.Τ.Λ.)» (άρθρα 62 και 63 του ν. 4170/2013).

Ο παρών έλεγχος, μετά την επεξεργασία των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών και αφού έλαβε υπόψη του το με αριθ. πρωτ./30-11-2022 υπόμνημά του επί του με αρ./13-10-2022 Σημειώματος Διαπιστώσεων, μετά των συνημμένων αποδεικτικών στοιχείων, διαπίστωσε: α) την ύπαρξη πιστώσεων/καταθέσεων χρηματικών ποσών, για τα οποία δεν αποδείχθηκε η πηγή ή αιτία προέλευσής τους, ούτε ότι φορολογήθηκαν από άλλες διατάξεις, ή απαλλάχθηκαν νομίμως από το φόρο, και οι οποίες λογίζονται ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα (του άρθρου 21 παρ. 4 του ν. 4172/2013), συνολικού ποσού **41.947,08€**, κατά το ποσοστό που του αναλογεί (1/2), ως συνδικαιούχος κοινών, μετά της συζύγου του ή τρίτων, τραπεζικών λογαριασμών. (Πίνακας Α1 της έκθεσης ελέγχου, σελ. 14 έως 25).

β) την ύπαρξη πιστώσεων/καταθέσεων χρηματικών ποσών προερχόμενων από τον εταιρικό τραπεζικό λογαριασμό της νομικής οντότητας «.....Α.Ε.», οι οποίες κατατέθηκαν σε λογαριασμούς του (Διευθύνων Σύμβουλος της ως άνω εταιρείας), χωρίς να υφίσταται οποιαδήποτε έγγραφη συμφωνία, συνολικού ποσού **40.198,69€**, κατά το ποσοστό που του αναλογεί (1/2), ως συνδικαιούχος κοινών, μετά της συζύγου του ή τρίτων, τραπεζικών λογαριασμών. (Πίνακας Α2 της έκθεσης ελέγχου, σελ. 27 έως 43).

Η σύζυγος του προσφεύγουσα υπέβαλε στην Υπηρεσία μας τη με αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ.ΕΙ 2023/23-03-2023 αίτηση-υπόμνημα επί της ενδικοφανούς της προσφυγής, η οποία αφορά και στην υπόθεση του συζύγου της, με συνημμένες δύο υπεύθυνες δηλώσεις:

α) του, σύμφωνα με την οποία, το ποσό των 1.000,00€ που κατέθεσε στις 21-06-2016, στον υπ' αριθ. (κοινό) λογαριασμό της, αφορούσε σε επιστροφή δανείου που έλαβε το 2015 από την αδελφή του, για το οποίο δεν υπήρχε έγγραφη συμφωνία.

β) του σύμφωνα με την οποία, το ποσό των 1.200,00€ που κατέθεσε στις 24-11-2016, στον υπ' αριθ. λογαριασμό της, αφορούσε σε επιστροφή δανείου που έλαβε το 2015 από τον, για το οποίο δεν υπήρχε έγγραφη συμφωνία.

(Μοναδικός δικαιούχος του λογαριασμού της είναι η προσφεύγουσα και ο αριθμός του είναι, ο οποίος δεν συμφωνεί με τον ανωτέρω)

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης ισχυριζόμενος τα εξής:

1) Μη νόμιμη η προσβαλλόμενη καταλογιστική πράξη όσο και η οικεία έκθεση ελέγχου διότι δεν παρέχεται καμία βάσιμη αιτιολογία για την απόρριψη των προβληθέντων ισχυρισμών του.

2) Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, διότι δεν υφίσταται καμία διάκριση της οφειλής του και της οφειλής της συζύγου του στην προσβαλλόμενη πράξη, παρά μόνο το συνολικό οφειλόμενο ποσό, γεγονός που προκαλεί ουσιώδη βλάβη των συμφερόντων του, καθώς είναι αδύνατο να διαπιστωθεί ποιο ποσό φόρου που αναλογεί στον ίδιο και ποιο στην σύζυγό του.

3) Αιτιολόγησε το σύνολο σχεδόν των διαπιστωθεισών από τον έλεγχο πιστώσεων στους (κοινούς) τραπεζικούς λογαριασμούς του. - Εσφαλμένη η αιτιολογία απορρίψεως των ισχυρισμών του από τον έλεγχο.

Όσον αφορά στον πίνακα A1 της έκθεσης ελέγχου, περί αποδιδόμενης προσαύξηση περιουσίας ποσού ευρώ **41.947,08€**, (σελ. 14 έως 25 της έκθεσης ελέγχου), για όσες πιστώσεις δήλωσε στον έλεγχο ότι δεν γνωρίζει την προέλευσή τους, εσχάτως, διαπίστωσε ότι:

- Η υπ' αρ. 1, ποσού ευρώ 1.645,92, αφορά επιταγή πελάτη της εταιρείας η οποία κατατέθηκε στον ***..... τραπεζικό λογαριασμό εκ παραδρομής και τα οποία επέστρεψε στο ταμείο της εταιρείας.

- Η υπ' αρ. 2, ποσού ευρώ 150,00, αφορά κατάθεση μισθοδοσίας του (καθυστερούμενα).

- Η υπ' αρ. 3, ποσού ευρώ 3.841,16, αφορά επιταγή πελάτη της εταιρείας η οποία κατατέθηκε στον ***..... τραπεζικό λογαριασμό εκ παραδρομής και τα οποία επέστρεψε στο ταμείο της εταιρείας.

- Η υπ' αρ. 4, ποσού ευρώ 9.420,36 αφορά επιταγές πελατών της εταιρείας οι οποίες κατατέθηκαν στον ***..... τραπεζικό λογαριασμό εκ παραδρομής και τα οποία επέστρεψε στο ταμείο της εταιρείας ή πλήρωσε τιμολόγια, καθαρής αξίας έως πεντακόσια ευρώ (500,00 €).

- Η υπ' αρ. 5, ποσού ευρώ 250,00 αφορά κατάθεση από προσωπικό του φίλο, στον οποίο απέστειλε αγροτικά προϊόντα (ελαιόλαδο), διότι είναι κάτοχος ελαιώνα στον οποίο διαθέτει ελιές βρώσιμες και ελαιοποιήσιμες (υποβάλλει συνημμένα το Ε9).

- Η υπ' αρ. 7, ποσού ευρώ 3.000,00 αφορά κατάθεση από τον, ο οποίος είναι πεθερός μου, και αφορά επιστροφή δανεικών προς τον πατέρα του Καταθέτει σχετική υπεύθυνη δήλωση.

- Η υπ' αρ. 8, ποσού ευρώ 2.000,00 αφορά κατάθεση από τον , ο οποίος είναι θείος του, και αφορά χρηματική διευκόλυνση προς αυτόν. Καταθέτει σχετική υπεύθυνη δήλωση.

- Η υπ' αρ. 9, ποσού ευρώ 7.000,00, αφορά επιταγή πελάτη της εταιρείας η οποία κατατέθηκε στον ***..... τραπεζικό λογαριασμό εκ παραδρομής και τα οποία επέστρεψε στο ταμείο της εταιρείας ή πλήρωσε τιμολόγια, καθαρής αξίας έως πεντακόσια ευρώ (500,00 €).

- Η υπ' αρ. 12, ποσού ευρώ 1.000,00 αφορά κατάθεση από τον, ο οποίος είναι αδερφός της συζύγου του, και αφορά επιστροφή δανεικών προς την ίδια. Καταθέτει σχετική υπεύθυνη δήλωση.
- Η υπ' αρ. 13, ποσού ευρώ 5.250,00 αφορά κατάθεση από τον, ο οποίος είναι πατέρας του και έχει αποβιώσει προ ετών γι' αυτό δεν μπορεί να προσκομίσει οποιοδήποτε δικαιολογητικό. Δεδομένης της γνωστής προελεύσεως του άνω ποσού και της συγγένειάς του με το πρόσωπο του καταθέσαντος, η συγκεκριμένη πίστωση δύναται να φορολογηθεί μόνο στα πλαίσια δωρεάς χρηματικού ποσού, γεγονός απόλυτα αληθές και πραγματικό.
- Η υπ' αρ. 14, ποσού ευρώ 380,00 αφορά κατάθεση από προσωπικό του φίλο, στον οποίο απέστειλε αγροτικά προϊόντα (ελαιόλαδο), διότι είναι κάτοχος ελαιώνα στον οποίο διαθέτει ελιές βρώσιμες και ελαιοποιήσιμες (συνημμένα το Ε9).
- Η υπ' αρ. 16, ποσού ευρώ 7.000,00, αφορά επιταγή πελάτη της εταιρείας η οποία κατατέθηκε στον ***..... τραπεζικό λογαριασμό εκ παραδρομής και τα οποία επέστρεψε στο ταμείο της εταιρείας ή πλήρωσε τιμολόγια, καθαρής αξίας έως πεντακόσια ευρώ (500,00 €).
- Η υπ' αρ. 17, ποσού ευρώ 200,00 αφορά κατάθεση από προσωπικό του φίλο, στον οποίο απέστειλε αγροτικά προϊόντα (ελαιόλαδο), ως κάτοχος ελαιώνα στον οποίο διαθέτει ελιές βρώσιμες και ελαιοποιήσιμες (συνημμένο το Ε9).
- Η υπ' αρ. 18, ποσού ευρώ 2.400,00 αφορά κατάθεση από την, η οποία είναι αδερφή του. Η μεταφορά έγινε από την ίδια προς τον λογαριασμό του, οποίος είναι κοινός με το εξάδελφο του, μέσω τραπεζικού συστήματος. Το παραπάνω ποσό αφορούσε χρηματική διευκόλυνση προς την αδερφή του από τον εξάδελφο του. Καταθέτει σχετική υπεύθυνη δήλωση.
- Η υπ' αρ. 22, ποσού ευρώ 7.000,00, αφορά επιταγή πελάτη της εταιρείας η οποία κατατέθηκε στον ***..... τραπεζικό λογαριασμό εκ παραδρομής και τα οποία επέστρεψε στο ταμείο της εταιρείας ή πλήρωσε τιμολόγια, καθαρής αξίας έως πεντακόσια ευρώ (500,00 €).
- Η υπ' αρ. 23, ποσού ευρώ 464,00 αφορά κατάθεση από προσωπικό του φίλο, στον οποίο απέστειλε αγροτικά προϊόντα (ελαιόλαδο), διότι είναι κάτοχος ελαιώνα στον οποίο διαθέτει ελιές βρώσιμες και ελαιοποιήσιμες (συνημμένα το Ε9).
- Η υπ' αρ. 24, ποσού ευρώ 1.500,00 αφορά κατάθεση από τον και αφορά επιστροφή δανεικών προς αυτόν. Καταθέτει σχετική υπεύθυνη δήλωση.
- Η υπ' αρ. 26, ποσού ευρώ 690,00 αφορά κατάθεση από τον, ο οποίος είναι θείος του, και αφορά χρηματική διευκόλυνση προς αυτόν. Καταθέτει σχετική υπεύθυνη δήλωση.

- Η υπ' αρ. 27, ποσού ευρώ 476,00 αφορά κατάθεση από προσωπικό του φίλο, στον οποίο απέστειλε αγροτικά προϊόντα (ελαιόλαδο), διότι είναι κάτοχος ελαιώνα στον οποίο διαθέτει ελιές βρώσιμες και ελαιοποιήσιμες (συνημμένα το Ε9).
- Η υπ' αρ. 28, ποσού ευρώ 1.001,20, αφορά επιταγή πελάτη της εταιρείας η οποία κατατέθηκε στον ***..... τραπεζικό λογαριασμό εκ παραδρομής και τα οποία επέστρεψε στο ταμείο της εταιρείας.
- Η υπ' αρ. 29, ποσού ευρώ 532,84, αφορά επιταγή πελάτη της εταιρείας η οποία κατατέθηκε στον ***..... τραπεζικό λογαριασμό εκ παραδρομής και τα οποία επέστρεψε στο ταμείο της εταιρείας.
- Η υπ' αρ. 31, ποσού ευρώ 184,53, αφορά επιταγή πελάτη της εταιρείας η οποία κατατέθηκε στον ***..... τραπεζικό λογαριασμό εκ παραδρομής και τα οποία επέστρεψε στο ταμείο της εταιρείας.
- Η υπ' αρ. 32, ποσού ευρώ 595,00 αφορά κατάθεση από προσωπικό του φίλο, στον οποίο απέστειλε αγροτικά προϊόντα (ελαιόλαδο), διότι είναι κάτοχος ελαιώνα στον οποίο διαθέτει ελιές βρώσιμες και ελαιοποιήσιμες (συνημμένα το Ε9).
- Η υπ' αρ. 34, ποσού ευρώ 444,84, αφορά επιταγή πελάτη της εταιρείας η οποία κατατέθηκε στον ***..... τραπεζικό λογαριασμό εκ παραδρομής και τα οποία επέστρεψε στο ταμείο της εταιρείας
- Η υπ' αρ. 36, ποσού ευρώ 959,00 αφορά κατάθεση από τον και αφορά επιστροφή δανεικών προς τον πατέρα του (σχετική υπεύθυνη δήλωση).
- Η υπ' αρ. 37, ποσού ευρώ 2.500,00 αφορά κατάθεση από τον πελάτη Τα χρήματα επεστράφησαν από τον ίδιο στο ταμείο της εταιρείας στις 07/10/2016 (επισυνάπτει την καρτέλα του πελάτη).
- Η υπ' αρ. 38, ποσού ευρώ 1.100,00 αφορά κατάθεση από τον και αφορά επιστροφή δανεικών προς τον πατέρα του Καταθέτει σχετική υπεύθυνη δήλωση.
- Η υπ' αρ. 41, ποσού ευρώ 1.520,00 αφορά κατάθεση από τον ίδιο προσωπικά, ως επιστροφή χρημάτων από αυτόν προς τον πατέρα του, τα οποία είχαν κατατεθεί από την εταιρεία σε προσωπικό του λογαριασμό, εκ παραδρομής.
- Η υπ' αρ. 42, ποσού ευρώ 3.000,00 αφορά κατάθεση από τον και αφορά επιστροφή δανεικών προς τον πατέρα του Καταθέτει σχετική υπεύθυνη δήλωση.
- Η υπ' αρ. 43, ποσού ευρώ 180,00, αφορά κατάθεση μισθοδοσίας της συζύγου του (καθυστερούμενα).
- Η υπ' αρ. 45, ποσού ευρώ 1.000,00, αφορά επιταγή πελάτη της εταιρείας η οποία κατατέθηκε στον ***..... τραπεζικό λογαριασμό εκ παραδρομής και τα οποία επέστρεψε στο ταμείο της εταιρείας.

- Η υπ' αρ. 46, ποσού ευρώ 300,00 αφορά κατάθεση από προσωπικό του φίλο, στον οποίο απέστειλε αγροτικά προϊόντα (ελαιόλαδο), διότι είναι κάτοχος ελαιώνα στον οποίο διαθέτει ελιές βρώσιμες και ελαιοποιήσιμες (συνημμένα το Ε9) .
- Η υπ' αρ. 47, ποσού ευρώ 1.200,00 αφορά κατάθεση από τον και αφορά επιστροφή δανεικών προς τον πατέρα του Καταθέτει σχετική υπεύθυνη δήλωση.
- Η υπ' αρ. 48, ποσού ευρώ 1.500,00 αφορά κατάθεση από τον και αφορά επιστροφή δανεικών προς τον πατέρα του Καταθέτει σχετική υπεύθυνη δήλωση.
- Η υπ' αρ. 50, ποσού ευρώ 180,00 αφορά κατάθεση από προσωπικό του φίλο, στον οποίο απέστειλε αγροτικά προϊόντα (ελαιόλαδο), διότι είναι κάτοχος ελαιώνα στον οποίο διαθέτει ελιές βρώσιμες και ελαιοποιήσιμες (συνημμένα το Ε9).
- Η υπ' αρ. 52, ποσού ευρώ 440,00 αφορά κατάθεση από προσωπικό του φίλο, στον οποίο απέστειλε αγροτικά προϊόντα (ελαιόλαδο), διότι είναι κάτοχος ελαιώνα στον οποίο διαθέτει ελιές βρώσιμες και ελαιοποιήσιμες (συνημμένα το Ε9)
- Ανάλυση ποσών σε μετρητά μέσα στο 2016, συνολικού ποσού **63.390,00€**, πράγμα που αποδεικνύει ότι είχε την απαραίτητη ρευστότητα σε μετρητά ώστε να καταβάλει κάθε οικονομική υποχρέωση δική του και της εταιρείας αλλά και να επανακαταθέσει χρηματικά ποσά στους τραπεζικούς του λογαριασμούς. Συνεπώς δεν υφίσταται θέμα προσαύξησης περιουσίας, καθώς έχει αιτιολογήσει όλες τις πιστώσεις του πίνακα Α1.

4) Εσφαλμένη η εφαρμογή της διατάξεως του άρθρου 13 παρ. 3 Ν. 4172/2013 (ΚΦΕ), καθώς:

- Ορισμένες συναλλαγές του πίνακα **A2** αφορούν σε επιστροφές προκαταβολών από μισθωτούς οι οποίες δίνονταν σε αυτούς και τα ποσά αυτά επιστρέφονται μετά την εκκαθάριση της τελικής τους μισθοδοσίας συνήθως μετά την απόλυσή τους. Είναι πραγματικό γεγονός ότι το εργοστάσιο προσλαμβάνει προσωπικό (εποχικά) κυρίως για τους μήνες Αύγουστο έως Δεκέμβριο, λόγω της μεγάλης παραγωγής. Η Εταιρεία έχει ως πολιτική να δίνει μία μικρή προκαταβολή στους εργαζόμενους, στα μέσα περίπου κάθε μήνα και μετά το τέλος του μηνός να γίνεται η εκκαθάριση. Κάποιοι από τους εργαζόμενους της ζητούν, κατά παρέκκλιση, ένα επιπλέον ποσό, ως προκαταβολή των μισθών τους, την οποία και επιστρέφουν μετά την εκκαθάριση της τελικής τους μισθοδοσίας, συνήθως μετά την απόλυσή τους. Οι παραπάνω προκαταβολές δίδονται σε πολύ λίγους εργαζόμενους, από δικά τους χρήματα και μόνο στα πλαίσια της αμοιβαίας εμπιστοσύνης.
- Ορισμένες συναλλαγές αφορούσαν σε καταθέσεις πελατών της εταιρείας σε δικό τους τραπεζικό λογαριασμό (κοινό), παρά το γεγονός ότι προσκόμισε στοιχεία των συναλλαγών της εταιρείας με τους συγκεκριμένους πελάτες, καθώς τα ποσά αυτά αφορούσαν εισόδημα της εταιρείας, δηλωθέν υπ' αυτής και φορολογηθέν. Από την νομολογία των Δικαστηρίων αλλά και

με αποφάσεις της Δ.Ε.Δ., έχει γίνει παγίως δεκτό ότι κατάθεση χρηματικών ποσών από πελάτες της εταιρείας, για εξόφληση φορολογικών παραστατικών αυτής, σε λογαριασμό εταίρου-διαχειριστή, δεν συνιστούν εισόδημα του τελευταίου αλλά αποτελούν ακαθάριστα έσοδα της εταιρείας. Εξάλλου, αναλώθηκαν για την μετρητοίς εξόφληση προμηθευτών της εταιρείας (ποσό 5.423,03) σύμφωνα με τον σχετικό πίνακα των σελ. 54 έως 56 της ενδικοφανούς.

5) Αναδρομική εφαρμογή ηπιότερης φορολογικής κύρωσης, διότι όσον αφορά στις παροχές σε είδος με τη μορφή δανείου, ανεξαρτήτως εάν έχει συναφθεί σχετική έγγραφη συμφωνία ή όχι, πλέον ως παροχή σε είδος δεν λογίζεται το σύνολο του ποσού του δανείου, αλλά η διαφορά των τόκων που προκύπτει με βάση το επιτόκιο, με το οποίο βαρύνεται το δάνειο που λαμβάνει ο εργαζόμενος (ή εταίρος ή μέτοχος) και του επιτοκίου με το οποίο θα βαρυνόταν αν λάμβανε το δάνειο με επιτόκιο ίσο με το μέσο επιτόκιο της αγοράς.

Επί του 1^{ου} Ιχυρισμού

Επειδή, η έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης βασίστηκε στην από 20-12-2022 θεωρηθείσα έκθεση ελέγχου, η οποία και αποτελεί την αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης, καθώς αναγράφει τις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοσή της. Στην έκθεση ελέγχου, επίσης, αναφέρονται λεπτομερειακά και εμπεριστατωμένα τα πραγματικά περιστατικά. Στην ίδια έκθεση γίνεται και η υπαγωγή αυτών στους κανόνες δικαίου, ενώ στην προσβαλλόμενη πράξη γίνεται ο υπολογισμός του καταλογισθέντος φόρου, βάσει του πορίσματος του ελέγχου. Σημειώνεται επίσης, ότι στην έκθεση ελέγχου αναφέρονται αναλυτικά, για κάθε επιμέρους αδικαιολόγητη κατάθεση στους λογαριασμούς της προσφεύγουσας, οι λόγοι απόρριψης των ισχυρισμών της. Συνεπώς οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα ότι η προσβαλλόμενη πράξη στηρίζεται σε αόριστη, αβάσιμη και αναιτιολόγητη έκθεση ελέγχου απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επί του 2^{ου} Ιχυρισμού

Επειδή, με το άρθ. 67 παρ. 4 του ν. 4172/2013, ορίζεται ότι:

«4. α) Οι σύζυγοι, κατά τη διάρκεια του γάμου, υποβάλλουν κοινή δήλωση για τα εισοδήματά τους. Υπόχρεος για την υποβολή της κοινής δήλωσης είναι ο σύζυγος και για τα εισοδήματα της συζύγου του. Ο φόρος, τα τέλη και οι εισφορές που αναλογούν στα εισοδήματα εκάστου συζύγου βεβαιώνεται χωριστά και η ευθύνη της καταβολής βαρύνει κάθε σύζυγο,.....».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1195/ 6-12-2017 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. «Παροχή οδηγιών αναφορικά με την καταχώριση της φορολογικής οφειλής ή της απαίτησης του φορολογουμένου (της συζύγου) όπως προκύπτει κατόπιν έκδοσης πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου.», δόθηκαν οι κάτωθι οδηγίες:

«.....5. Από τα παραπάνω προκύπτει σαφώς ότι σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου με την οποία συνιστάται και βεβαιώνεται η φορολογική οφειλή ή απαίτηση του φορολογούμενου, τον οποίο αφορά η σχετική εντολή ελέγχου και ο οποίος είναι αυτός που υποχρεούται στην καταβολή, φόρου τέλους, εισφοράς ή χρηματικής κύρωσης ή δικαιούται την επιστροφή φόρου, τέλους ή εισφοράς.

6. Επομένως για τις περιπτώσεις που η σχετική εντολή ελέγχου αφορά μόνο τη σύζυγο ανεξαρτήτως εάν σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις οι σύζυγοι υποβάλουν κοινή δήλωση φορολογίας εισοδήματος και ανεξαρτήτως εάν στη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εισοδήματος περιλαμβάνονται στα σχετικά πεδία και τα εισοδήματα του συζύγου, καθώς η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εκδίδεται και στο όνομα του συζύγου, ο φόρος εισοδήματος που προκύπτει από τον διενεργηθέντα έλεγχο που αφορά στη σύζυγο, βεβαιώνεται «στον φορολογούμενο» δηλαδή στον υπόχρεο καταβολής φόρου τέλους, εισφοράς κ.λπ. δηλαδή εν προκειμένω στη σύζυγο.....».

Επειδή εν προκειμένω, εκδόθηκαν οι υπ' αριθ.2022 και/2022 εντολές ελέγχου, με ελεγχόμενους τον προσφεύγοντα και την σύζυγό του αντίστοιχα. Κατόπιν διενέργειας ελέγχου, συντάχθηκαν οι από 20-12-2022 εκθέσεις ελέγχου, χωριστά για τον κάθε σύζυγο. Η υπ' αριθ./2022 προσβαλλόμενη πράξη προσδιορισμού φόρου εισοδήματος είναι μεν κοινή και για τους δύο συζύγους αλλά περιλαμβάνει την διαπιστωθείσα από τον έλεγχο διαφορά εισοδήματος (3^η σελίδα- Υπολογισμός φορολογητέου εισοδήματος) για κάθε έναν χωριστά, όπως άλλωστε και τον αναλογούντα φόρο (2^η σελίδα- Υπολογισμός φόρου εισοδήματος) για κάθε έναν χωριστά. Συνεπώς οι ισχυρισμοί του απορρίπτονται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενοι.

Επί του 3^{ου} Ιχυρισμού

Επειδή στην παρ. 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013, ορίζεται ότι:

«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 στο άρθρο 39 του Κ.Φ.Δ. (ν. 4987/2022), ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Κ.Φ.Ε., η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.».

Επειδή στο με αριθ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων, διευκρινίζεται ότι:

«.....**Β' Προσαύξηση περιουσίας**

1.2. Επιπλέον, με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ΚΦΔ ορίζεται ότι

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. 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.....».

Επειδή, στην ΠΟΛ. 1175/2017, διευκρινίζεται ότι:

«1.4. 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 αναγκάων, 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 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφό μας.....

5.4.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, όπως έχει κριθεί με την υπ' αριθ. 884/2016 απόφαση του ΣτΕ 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 ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση ... Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων.

Γ. Κατά την αρκούντως σαφή και προβλέψιμη έννοια της διάταξης (του εδαφίου α') της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ (όπως η παράγραφος αυτή ίσχυε πριν από την προσθήκη σε αυτήν εδαφίου β' με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010), ερμηνευόμενης σε συνδυασμό,

αφενός, με τις διατάξεις του άρθρου 66 (παρ. 1) του ίδιου νόμου και ήδη των άρθρων 14 (παρ. 1), 15 (παρ. 3) και 27 (παρ. 1) του ν. 4174/2013 και, αφετέρου, με τον κανόνα περί δυνατότητας έμμεσης απόδειξης ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος και αντίστοιχης φορολογικής παράβασης, ποσό τραπεζικού λογαριασμού και αντίστοιχου εμβάσματος μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα του δικαιούχου του λογαριασμού και χορηγήσαντος την εντολή διενέργειας του εμβάσματος, εφόσον δεν καλύπτεται από τα δηλωθέντα εισοδήματά του ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου...».

Επειδή, στην ΠΟΛ. 1228/2014 εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών, αναφέρεται ότι:

«3. Κατανομή κοινών λογαριασμών στους συνδικαιούχους.

Στις περιπτώσεις αποστολών εμβασμάτων που πραγματοποιούνται από κοινούς λογαριασμούς πρέπει να γίνεται καταρχήν ισομερής επιμερισμός αυτών μεταξύ των συνδικαιούχων του λογαριασμού προέλευσης του εμβάσματος.

Σημειώνεται ότι στην περίπτωση αυτή θα πρέπει να εκδίδεται εντολή ελέγχου σε όλα τα πρόσωπα του κοινού λογαριασμού και εφόσον συμμετέχει ανήλικος έχουν εφαρμογή και οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2238/1994 όπως ίσχυαν.

Σε περίπτωση που ο ελεγχόμενος επικαλείται διαφορετική αναλογία των χρηματικών αυτών ποσών οφείλει να αποδείξει με κάθε πρόσφορο μέσο τον ισχυρισμό του.

Επί αμφισβήτησης του ισχυρισμού του ελεγχόμενου από τη φορολογική αρχή η ίδια οφείλει να αιτιολογήσει την αναλογία που αυτή επικαλείται εάν αυτή είναι διαφορετική του ισομερούς επιμερισμού. Η αιτιολόγηση αυτή πρέπει να είναι ειδική και εμπειριστατωμένη (σχετ. διατ. άρθ. 28 και 64 ν. 4174/2013).»

Επειδή, όσον αφορά στην προσαύξηση περιουσίας του άρθ. 21 παρ. 4 του ν. 4172/2013, του πίνακα Α1, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι τα επιμέρους ποσά των πιστώσεων αφορούν σε: α) καταθέσεις από προσωπικούς φίλους του, στους οποίους απέστειλε αγροτικά προϊόντα, β) επιστροφή δανεικών από φίλους ή συγγενείς (θείος), γ) εκ παραδρομής καταθέσεις επιταγών πελατών της εταιρείας που τα χρηματικά ποσά επεστράφησαν στην εταιρεία και δ) καταθέσεις από μισθοδοσία δική τους (καθυστερούμενα).

α) Επειδή, όσον αφορά στις πιστώσεις που αφορούν καταθέσεις από προσωπικούς φίλους του, στους οποίους αυτός απέστειλε αγροτικά προϊόντα, δεν κατονομάζει κανέναν ούτε

προσκομίζει κανένα σχετικό παραστατικό της συναλλαγής ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο, οι ισχυρισμοί απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι.

β) Επειδή όσον αφορά σε επιστροφή δανεικών από φίλους του συζύγου της ή συγγενείς, σύμφωνα και με την ΠΟΛ 1175/2017, όσον αφορά στα δάνεια , *όταν 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.*».

Δηλαδή, θα πρέπει να αποδεικνύεται το πραγματικό γεγονός του δανεισμού, ήτοι, πότε δόθηκαν τα χρήματα, από ποιο λογαριασμό κ.λπ.(ΠΟΛ 1033/2013).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 806 του ΑΚ: *«Με τη σύμβαση του δανείου ο ένας από τους συμβαλλόμενους μεταβιβάζει στον άλλο κατά κυριότητα χρήματα ή άλλα αντικαταστά πράγματα, και αυτός έχει υποχρέωση να αποδώσει άλλα πράγματα της ίδιας ποσότητας και ποιότητας.»*.

Επειδή, απαραίτητα στοιχεία της σύμβασης δανείου, κατά το άρθρο 806 του Α.Κ., είναι η μεταβίβαση στον άλλο κατά κυριότητα χρημάτων, με τη συμφωνία απόδοσής τους. Συνεπώς, όταν δεν υφίσταται έγγραφη συμφωνία δανείου, απαιτείται να έχει γίνει εγγραφή στα βιβλία της επιχειρήσεως, από την οποία να προκύπτουν όλα τα πραγματικά στοιχεία που συνιστούν κατά νόμο την έννοια της συμβάσεως δανείου, χωρίς να επιτρέπεται πάντως να συναχθεί η συνομολόγηση τέτοιας συμβάσεως από εγγραφές που αναφέρονται σε άλλες έννομες σχέσεις και δεν συνιστούν δανειακή σύμβαση η απλή χρέωση λογαριασμών της εταιρείας με γενικούς τίτλους όπως «Διάφοροι» ή «Χρηματοδότηση εισαγωγών» και «προμηθευτές -πιστωτές» κλπ, καθόσον δεν προκύπτουν τα στοιχεία που απαιτούνται, κατά το ως άνω άρθρο του Α.Κ., για την ύπαρξη δανειακής σύμβασης».

Επειδή, δεν προσκομίστηκε ούτε στον έλεγχο ούτε και με την ενδικοφανή προσφυγή κανένα σχετικό τραπεζικό παραστατικό, οι ισχυρισμοί του απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι. Οι δε προσκομισθείσες υπεύθυνες δηλώσεις, δεν κρίνονται ικανοποιητικές για την απόδειξη του ισχυρισμού του.

γ) Επειδή, όσον αφορά στην εκ παραδρομής κατάθεση επιταγών από πελάτες της εταιρείας σε προσωπικούς λογαριασμούς, που τα χρηματικά ποσά, όπως ισχυρίζεται επεστράφησαν στην εταιρεία, αυτό είναι επίσης αναπόδεικτο, καθώς όπως αναγράφεται αναλυτικά στην έκθεση ελέγχου και συγκεκριμένα στις σημειώσεις ελέγχου στον πίνακα Α1 σε κάθε επιμέρους πίστωση, από την καρτέλα του κάθε πελάτη, από το ημερολόγιο εγγραφών και από το αναλυτικό καθολικό της εταιρείας, δεν προκύπτει ότι αυτός προέβη σε επιστροφή χρημάτων προς την εταιρεία όπως αβάσιμα επικαλείται.

δ) Επειδή, όσον αφορά σε καταθέσεις από μισθοδοσία δική τους (καθυστερούμενα), δεν προσκομίζει κανένα σχετικό αποδεικτικό στοιχείο, συνεπώς οι ισχυρισμοί απορρίπτονται.

Επειδή, από τα ανωτέρω ποσά της προσαύξησης περιουσίας (πίνακας Β1) εξαιρούνται μόνο οι κάτωθι πιστώσεις:

- Η υπ' αρ. 7, ποσού ευρώ 3.000,00 που αφορά σε κατάθεση από τον, ο οποίος είναι πεθερός του.
- Η υπ' αρ. 8, ποσού ευρώ 2.000,00 που αφορά σε κατάθεση από τον, ο οποίος είναι θείος του.
- Η υπ' αρ. 12, ποσού ευρώ 1.000,00 που αφορά σε κατάθεση από τον, ο οποίος είναι αδερφός της συζύγου του.
- Η υπ' αρ. 13, ποσού ευρώ 5.250,00 που αφορά σε κατάθεση από τον, ο οποίος είναι πατέρας του.
- Η υπ' αρ. 18, ποσού ευρώ 2.400,00 που αφορά σε κατάθεση από την, η οποία είναι αδερφή του. Η μεταφορά έγινε από την ίδια προς τον λογαριασμό του, οποίος είναι κοινός με το εξάδελφο του
- Η υπ' αρ. 26, ποσού ευρώ 690,00 που αφορά σε κατάθεση από τον, ο οποίος είναι θείος του.

Επειδή, τα ως άνω ποσά, επιμεριζόμενα κατά το ποσοστό που του αναλογεί (1/2) δεν αποτελούν προσαύξηση περιουσίας, διότι από την αιτιολογία των συναλλαγών της Τράπεζας, προκύπτει συγγενική σχέση. Συνολικό ποσό που δεν αποτελεί προσαύξηση περιουσίας 7.170,00€ (14.340,00 * 1/2).

Επειδή, δεδομένης της γνωστής προελεύσεως των άνω ποσών και της συγγενειάς του με τα πρόσωπα των καταθετών, οι ως άνω πιστώσεις δύναται ν' αποτελούν δωρεές.

Επί του 4^{ου} και 5^{ου} ισχυρισμού

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθ. 13 «Παροχές σε είδος» του ν.4172/2013, όπως αυτές ίσχυαν τα κρινόμενα έτη, οριζόταν ότι:

«3. Οι παροχές σε είδος με τη μορφή δανείου, προς εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο από ένα φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα περιβάλλονται τη μορφή έγγραφης συμφωνίας και αποτιμώνται με βάση το ποσό της διαφοράς που προκύπτει μεταξύ των τόκων που θα κατέβαλε ο εργαζόμενος στη διάρκεια του ημερολογιακού μήνα κατά τον οποίο έλαβε την παροχή, εάν το επιτόκιο υπολογισμού των τόκων ήταν το μέσο επιτόκιο αγοράς, του οποίου η μέθοδος υπολογισμού ορίζεται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, κατά τον ίδιο μήνα και των τόκων που τυχόν κατέβαλε ο εργαζόμενος στη διάρκεια του εν λόγω ημερολογιακού μήνα. Σε περίπτωση που δεν υφίσταται έγγραφη συμφωνία δανείου, το σύνολο του αρχικού

κεφαλαίου λογίζεται ως παροχή σε είδος. Η προκαταβολή μισθού άνω των τριών (3) μηνών θεωρείται δάνειο.».

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

«3. Με την παράγραφο 3 του άρθρου 13 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι παροχή σε είδος αποτελεί και η χορήγηση δανείου κατόπιν έγγραφης συμφωνίας από φυσικό πρόσωπο ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα προς εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο. Η ωφέλεια για τον λήπτη της παροχής αυτής προσδιορίζεται ανά φορολογικό έτος, υπολογίζεται κατά το μήνα στον οποίον έγινε η παροχή και αποτιμάται ως η διαφορά μεταξύ των τόκων που υπολογίζονται με βάση το μέσο επιτόκιο αγοράς (σχετική η ΠΟΛ.1034/30.1.2014 Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών) και των τόκων που τυχόν κατέβαλε ο εργαζόμενος βάσει της σχετικής έγγραφης συμφωνίας. Σε περίπτωση που δεν υπάρχει έγγραφη συμφωνία ως παροχή σε είδος λαμβάνεται το σύνολο του αρχικού κεφαλαίου.....».

Επειδή, Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ορισμένες συναλλαγές αφορούν σε επιστροφές προκαταβολών μισθών από μισθωτούς της εταιρίας. Ειδικότερα, ότι έδωσε, προκαταβολές μισθών σε εργαζόμενους στην εταιρία, κατά το φορ. έτος 2016, προς διευκόλυνση των εργαζόμενων, και ότι τα ποσά αυτά που εμφανίζονται ως αδικαιολόγητες καταθέσεις στους προσωπικούς του λογαριασμούς, συνιστούν επί της ουσίας επιστροφές των προκαταβολών αυτών, μετά την εκκαθάριση της τελικής τους μισθοδοσίας, συνήθως μετά την απόλυσή τους, καθώς προέκυψε ότι μέρος των προκαταβολών αυτών καταβλήθηκε αχρεώστητα.

Επειδή, για τον ανωτέρω ισχυρισμό δεν προσκομίστηκε κανένα αποδεικτικό στοιχείο που να τεκμηριώνει τα όσα επικαλέστηκε, όπως οι απαιτούμενες εγγραφές στα βιβλία της επιχειρήσεως.

Επειδή, οι προσκομισθείσες υπεύθυνες δηλώσεις εργαζομένων της εταιρίας, δεν συνοδεύονται από σχετικά τραπεζικά παραστατικά, φέρουν δε ημερομηνία Ιανουαρίου 2023, ήτοι μεταγενέστερη της διενεργείας των ως άνω καταθέσεων και του διενεργηθέντος ελέγχου.

Επειδή, σύμφωνα και με τις απόψεις του ελέγχου, μετά την επεξεργασία των τραπεζικών κινήσεων, προέκυψε ότι οι ανωτέρω συναλλαγές αφορούν σε πιστώσεις προερχόμενες από εταιρικό λογαριασμό της εταιρείας σε κοινούς λογαριασμούς του προσφεύγοντα και της συζύγου του. Οι ανωτέρω συναλλαγές διενεργήθηκαν μέσω μαζικών πληρωμών μισθοδοσίας στην τράπεζα και αναγραφόταν ως «Αιτιολογία Πληρωμής», το ονοματεπώνυμο του εργαζόμενου, πλην όμως ο πραγματικός λογαριασμός στον οποίο γινόταν η κατάθεση δεν άνηκε στους εργαζόμενους αλλά ήταν οι κοινόι λογαριασμοί του προσφεύγοντα και της συζύγου του. Συνεπώς οι ισχυρισμοί του απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι.

Επειδή, όσον αφορά στην εκ παραδρομής κατάθεση επιταγών από πελάτες της εταιρείας σε προσωπικούς του λογαριασμούς, που τα χρηματικά ποσά, όπως ισχυρίζεται επεστράφησαν στην εταιρεία, αυτό είναι επίσης αναπόδεικτο, καθώς όπως αναγράφεται αναλυτικά στην έκθεση ελέγχου, ανά εγγραφή στον πίνακα Α2, δεν προσκομίστηκε κανένα αποδεικτικό στοιχείο, ούτε προκύπτουν αντίστοιχες εγγραφές στα βιβλία της εταιρείας, όπως δεν προκύπτει και ότι η αυτός προέβη σε επιστροφή χρημάτων προς την εταιρεία, ως αβάσιμα επικαλείται.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται επίσης, ότι είχε αναλάβει από τραπεζικούς τους λογαριασμούς, σε μετρητά, μέσα στο 2016, το συνολικό ποσό των 63.390,00€, πράγμα που αποδεικνύει ότι είχε την απαραίτητη ρευστότητα σε μετρητά ώστε να καταβάλει κάθε οικονομική υποχρέωση δική του και της εταιρείας αλλά και να επανακαταθέσει χρηματικά ποσά στους τραπεζικούς του λογαριασμούς.

Επειδή δεν προκύπτει καμία σύνδεση των αναληφθέντων εντός του 2016 ποσών με εξόφληση αντίστοιχων υποχρεώσεων.

Επειδή, επίσης δεν προκύπτουν επανακαταθέσεις, στις οποίες θα είχε κάθε δικαίωμα να προβεί, καθώς όλες οι πιστώσεις προέρχονται από καταθέσεις επιταγών, μετρητών και μεταφορές από λογαριασμούς, από τρίτα πρόσωπα και όχι από τον ίδιο.

Επειδή, όσον αφορά στην εφαρμογή ηπιότερης φορολογικής κύρωσης, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι παροχή σε είδος με τη μορφή δανείου, ανεξαρτήτως εάν έχει συναφθεί σχετική έγγραφη συμφωνία ή όχι, δεν λογίζεται το σύνολο του ποσού του δανείου, αλλά η διαφορά των τόκων που προκύπτει με βάση το επιτόκιο με το οποίο βαρύνεται το δάνειο που λαμβάνει ο εργαζόμενος (ή εταίρος ή μέτοχος) και του επιτοκίου με το οποίο θα βαρυνόταν αν λάμβανε το δάνειο με επιτόκιο ίσο με το μέσο επιτόκιο της αγοράς.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρ. 13 παρ. 3 του ν. 4172/2013 και την ΠΟΛ. 1219/2014, σε περίπτωση που δεν υπάρχει έγγραφη συμφωνία, ως παροχή σε είδος λαμβάνεται το σύνολο του αρχικού κεφαλαίου. Συνεπώς οι ισχυρισμοί του απορρίπτονται ως νομικά αβάσιμοι.

Επειδή, στο άρθρο 65 του Κ.Φ.Δ. σχετικά με το βάρος της απόδειξης, ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου (εκτός των ανωτέρω πιστώσεων που έγινε δεκτό με την παρούσα απόφαση ότι δεν αποτελούν προσ αύξηση περιουσίας), όπως αυτές καταγράφονται στην από 20-12-2022 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 18-01-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του «.....», με Α.Φ.Μ.», και την τροποποίηση της υπ' αριθ./20-12-2022 Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολ. έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, ως εξής:

Προσδιορισμός προσ αύξησης περιουσίας άρθρου 21 Ν. 4172/2013, βάσει της παρούσας απόφασης και της απόφασης επί της ενδικοφανούς της συζύγου του:

.....	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΚΤΑ ΑΠΟ Δ.Ε.Δ.	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.
ΠΡΟΣΑΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ	41.947,08€	7.170,00€	34.777,08€
.....	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΚΤΑ ΑΠΟ Δ.Ε.Δ.	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.
ΠΡΟΣΑΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ	25.103,18€	-1.845,00€	23.258,18€

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση, λαμβανομένης υπόψη και της οριστικής φορολογικής υποχρέωσης της συζύγου του:

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ					
		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	Του συζύγου	38.559,21€	120.704,98€	113.534,98€	74.975,77€
	της συζύγου	32.811,37€	100.252,57€	98.407,57€	65.596,20€
ΦΟΡΟΣ Χρεωστικό ποσό	Του συζύγου	469,28€	32.281,05€	29.914,95€	29.445,67€
	της συζύγου	1.296,55€	25.643,69€	25.034,84€	23.738,29€
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων		60,00€	60,00€	60,00€	-

ακινήτων				
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ	12,00€	12,00€	12,00€	-
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. του συζύγου		15.905,88€	14.722,84€	14.722,84€
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. της συζύγου		12.173,57	11.869,14€	11.869,14€
Τέλος επιτηδ. Του συζύγου	650,00€	650,00€	650,00€	-
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	726,64€	13.223,73€	12.412,38€	11.685,74€
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	3.214,47	99.949,93€	94.676,15€	91.461,68€

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

Ακριβές αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος Διοικητικής
Υποστήριξης**

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

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