



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 30-09-2020

Αριθμός Απόφασης: 1931

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036990 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

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

4. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), όπως τροποποιήθηκε με την Α 1122/2020 Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2088/31-5-20).

5. Την με ημερομηνία κατάθεσης 28-01-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ , κατοίκου, οδός αρ., κατά:

α) Του υπ' αριθμ. /2019 Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (Χρήση 2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΕΙΡΑΙΑ,

β) του υπ' αριθμ...../2019 Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΕΙΡΑΙΑ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

6. α) Τον υπ' αριθμ./2019 Οριστικό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (Χρήση 2013), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΕΙΡΑΙΑ,

β) τον υπ' αριθμ./2019 Οριστικό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΕΙΡΑΙΑ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση καθώς και την από 30-12-2019 οικεία έκθεση ελέγχου.

7. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΕΙΡΑΙΑ .

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 28-01-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

A. Με τον υπ' αριθμ./2019 Οριστικό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΕΙΡΑΙΑ, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος Φόρος εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (Χρήση 2013), ποσού 4.589,00€, πλέον Πρόσθετος φόρος / Πρόστιμο ανακρίβειας ποσού 4.706,46€, ήτοι συνολικό ποσό **9.295,46€**.

B. Με τον υπ' αριθμ./2019 Οριστικό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΕΙΡΑΙΑ, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος Φόρος εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 ποσού 16.689,56€, πλέον Πρόστιμο άρθρου 58 ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) ποσού 5.006,87€, ήτοι συνολικό ποσό **21.696,43€**.

Οι ως άνω προσαλλόμενες Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΕΙΡΑΙΑ κατόπιν των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος ελέγχου που αναφέρονται στην από 30-12-2019 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του ελεγκτού της ίδιας Δ.Ο.Υ.,

Οι διαφορές φόρου προέκυψαν καθόσον από τον διενεργηθέντα έλεγχο τις κρινόμενες χρήσεις 2013 και 2014, διαπιστώθηκαν διαφορές μεταξύ των δηλωθέντων εισοδημάτων του προσφεύγοντος και των τραπεζικών του καταθέσεων και εφαρμόστηκαν οι διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 48 ν. 2238/1994 για τη χρήση 2013 και οι διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 και της παρ. 3 του άρθρου 13 του ν. 4172/2013, για το έτος 2014.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση όλων των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενος αυτολεξεί τα κάτωθι:

«.....Στις 30 Δεκεμβρίου 2019 μου κοινοποιήθηκε η έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού του φόρου εισοδήματος χρήσεων 2013 και 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α Πειραιά και στην σελίδα 19 της έκθεσης και στην παράγραφο ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ αναφέρεται:

Για την χρήση 2013

Δέχθηκε τους λόγους της ένστασης (μεταφορά ποσών από λογαριασμό της)
και εξαφάνισε τα αρχικώς καταλογισθέντα ποσά δεχόμενος ο έλεγχος το γεγονός ότι δεν είναι δυνατόν να φορολογούνται:

α).-τα κέρδη Ομορρύθμου Εταιρείας από πώληση ακινήτου που έχουν φορολογηθεί στο όνομα της εταιρείας και να επαναφορολογούνται στο όνομα του Φυσικού Προσώπου που τυγχάνει μέτοχος της εν λόγω εταιρείας και

β).- να φορολογείται και το κόστος κατασκευής του εν λόγω ακινήτου.

Όσο αφορά το αμοιβαίο κεφάλαιο που ρευστοποιήθηκε στις 14/02/2013 δεν απεδέχθη τον ισχυρισμό ότι πρόκειται για περιουσιακό στοιχείο που αποκτήθηκε σε προηγούμενη χρήση με την αιτιολογία ότι δεν προέκυψε κατά τον έλεγχο από κανένα πρόσθετο στοιχείο αλλά από απλή και μόνο αναφορά στην ένσταση και ότι αυτό το ποσό προήλθε από κοινό λογαριασμό, παρότι με το υπ' αριθμ. πρωτ/2019 έγγραφο υπεβλήθη στον έλεγχο η από 30/06/2009 κατάσταση του χαρτοφυλακίου της από την οποία προκύπτει η απόκτηση του αμοιβαίου κεφαλαίου την 16η Ιανουαρίου 2006 και επιπλέον αναφέρεται ότι δεν έχει φορολογηθεί ή απαλλαγεί με ειδική διάταξη νόμου.

Συνημμένα υποβάλλω την από 30/06/2009 κατάσταση του χαρτοφυλακίου της και την από 14/01/2020 ΕΝΗΜΕΡΩΣΗ ΔΙΕΚΠΕΡΑΙΩΣΗΣ ΑΙΤΗΣΗΣ ΕΞΑΓΟΡΑΣ της

Από τις διατάξεις του άρθρου 12 του ν. 2238/94 προκύπτει ότι το εισόδημα από ημεδαπά αμοιβαία κεφάλαια και αμοιβαία κεφάλαια της ΕΕ (ή του ΕΟΧ) απαλλάσσεται της φορολογίας εισοδήματος. Το ίδιο ισχύει και για το κέρδος που προκύπτει από την αγοραπωλησία των μεριδίων τους. Αξίζει να αναφερθεί ότι η απαλλαγή παρέχεται μόνο για τις επενδύσεις σε «Οργανισμούς Συλλογικών Επενδύσεων σε Κινητές Αξίες» (ΟΣΕΚΑ ή UCITS), πολύ δε περισσότερο δεν φορολογείται το κεφάλαιο του αμοιβαίου κεφαλαίου που αποκτήθηκε στις 16/01/2006.

Για τον λόγο αυτό αιτούμαι την εξαφάνιση του ποσού των 17.650,00 ευρώ που μου καταλογίστηκε ως προσαύξηση της ατομικής περιουσίας μου.

Για την χρήση 2014

Έγινε καταλογισμός ποσών που θεωρείται προσαύξηση περιουσίας:

Ι.- Ποσό 22.000,00 ευρώ που αφορά καταθέσεις μετρητών στον προσωπικό μου λογαριασμό αποτελεί κατά τον έλεγχο προσαύξηση της ατομικής μου περιουσίας με την αιτιολογία ότι δεν προκύπτει η πηγή προέλευσης και δεν έχει φορολογηθεί ή απαλλαγεί με ειδική διάταξη νόμου από τον φόρο.

Τα ποσά αυτά έχουν κατατεθεί από εμένα τον ίδιο και προκύπτουν από αναλήψεις μετρητών ύψους 64.560,00 ευρώ που πραγματοποιήθηκαν από τον ατομικό μου λογαριασμό κυρίως προς το τέλος της χρήσης 2013 λόγω του κλίματος που επικρατούσε εκείνη την εποχή (κούρεμα καταθέσεων και άλλων) χρεοκοπία τραπεζών σε Κύπρο και αλλού. Το σύνολο των αναλήψεων προκύπτει από κατάσταση που έχει υποβληθεί στον έλεγχο και εκτύπωση της κίνησης του λογαριασμού στην

2.-Ποσό 38.000,00 ευρώ που έλαβα από τον εταιρικό λογαριασμό της θεωρούνται ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.

Το ποσό των 38.000,00 ευρώ αφορά μεταφορά από τον εταιρικό λογαριασμό της της οποίας τυγχάνω εταίρος και διαχειριστής και τηρεί απλογραφικά βιβλία κατά ημερομηνία και ποσό:

α).-11/08/2014 ποσό 20.000,00 ευρώ

β).-07/10/2014 ποσό 10.000,00 ευρώ

γ).-24/12/2014 ποσό 8.000,00 ευρώ

Το ποσό αυτό προέρχεται από την πώληση του B-2 διαμερίσματος της οικοδομής επί της οδού στο και προκύπτει από το συμβόλαιο/2014 της συμβολαιογράφου με τίμημα 104.620,00 ευρώ.

Οι μεταφορές αυτές είναι πλήρως αιτιολογημένες και από γνωστή πηγή.

Ενώ πρόκειται για την ίδια ακριβώς περίπτωση με τις μεταφορές που διενεργήθηκαν στην χρήση 2013 (από πώληση διαμερισμάτων στην ίδια διεύθυνση) ο έλεγχος αντιμετωπίζει αυτές τις μεταφορές/καταθέσεις ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.

Το ποσό των 38.000,00 ευρώ αφορά το 1/3 του τιμήματος της πώλησης του διαμερίσματος όση και η συμμετοχή μου στην ΟΕ κατά ποσοστό 1/3 περιλαμβάνει τόσα το κέρδος όσο και το κόστος κατασκευής του εν λόγω διαμερίσματος.

Από τις διατάξεις του ν. 4172/2013 δεν προβλέπεται η φορολόγηση του κόστους κτήσης ενός αγαθού από δε τις διατάξεις των άρθρων 12 και 13 του ίδιου νόμου όπως ισχύει δεν προβλέπεται αμοιβή του διαχειριστή ή εταίρου Ομορρύθμου ή Ετερορρύθμου εταιρείας εκτός αν για τις αμοιβές που τυχόν έχει λάβει υπάρχει σύμβαση μισθωτής εργασίας, έχει γίνει αναγγελία στον οικείο ασφαλιστικό φορέα και έχουν καταβληθεί ασφαλιστικές εισφορές ασφαλισμένου και εργοδότη κάτι που συνιστά εξηρημένη εργασία.

Επειδή δεν υφίσταται κανένα στοιχείο που να συνιστά εξηρημένη εργασία αλλά ανάληψη κερδών προηγούμενων χρήσεων (η εταιρεία δραστηριοποιείται στο χώρο των κατασκευών - ανέγερση πολυώροφων κτιρίων - από τον Ιανουάριο του έτους 2003) με τα οποία καλύφθηκε το κόστος κατασκευής της εν λόγω οικοδομής επί της οδού στο αιτούμαι την εξαφάνιση του ποσού των 38.000,00 ευρώ που κατά τον έλεγχο συνιστά αμοιβές από μισθωτή εργασία.

Για τα παραπάνω εκτεθέντα αιτούμαι την εξαφάνιση του ποσού των 60.000,00 ευρώ που μου καταλογίστηκε ως προσαύξηση της ατομικής περιουσίας μου στη χρήση 2014.»

Επειδή, στην παρ.3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994 (Όπως το τελευταίο εδάφιο της παρ. 3 του άρθρου 48 προστέθηκε με την παρ. 3 του άρθρου 15 του Ν.3888/2010 (ΦΕΚ Α΄ 175/30-9-2010) και σύμφωνα με το άρθρο 20 του ιδίου νόμου ισχύει από 30/9/2010 και μετά) ορίζεται:

«Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α΄ έως Ζ΄ της παρ. 2 του άρθρου 4.

Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.».

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013:

«4. Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.»

Επειδή, στο άρθρο 39 του Ν. 4174/2013 ορίζονται τα εξής:

«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 την εγκύκλιο του Υπ. Οικ. ΠΟΛ 1095/2011, ορίζεται μεταξύ των άλλων ότι:

«... 3) Οι διατάξεις αυτές αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, ή πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας που δεν προκύπτει από διαρκή και σταθερή πηγή και καθορίζεται ότι ο φορολογούμενος, εφόσον κληθεί, φέρει το βάρος της απόδειξης για την πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογείται με συγκεκριμένες διατάξεις, ή ότι απαλλάσσεται με ειδική διάταξη. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα...».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1175/2017 με θέμα: «Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας» στην οποία αναφέρεται ότι:« 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, στο με Αρ. Πρωτ. **ΔΕΑΦ Α΄ 1144110 ΕΞ 2015/05-11-2015** έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα « Διευκρινήσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας.» αναφέρεται:

«Απαντώντας σε προφορικά και γραπτά ερωτήματα περί της ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

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.

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.

7.

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.

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. 2238/94 .».

Επειδή, στο άρθρο 12 παρ. 1&2 του ν.4172/2013, περί εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις, μεταξύ άλλων 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, ούτε διατηρεί επαγγελματική εγκατάσταση που είναι διαφορετική από την κατοικία του».

Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση που ο φορολογούμενος αποκτά εισόδημα από μισθωτή εργασία, σύμφωνα με μία από τις περιπτώσεις α` έως ε` του παρόντος άρθρου.

Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα μπορούν να προβλέπονται περαιτέρω προϋποθέσεις και να καθορίζονται όλες οι αναγκαίες λεπτομέρειες για την εφαρμογή αυτής της περίπτωσης.»

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 13 παρ.1&3 του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167), όπως ίσχυε, σχετικά με τις παροχές σε είδος ορίζεται ότι:

«1. Με την επιφύλαξη των διατάξεων των παραγράφων 2, 3, 4 και 5 οποιεσδήποτε παροχές σε είδος που λαμβάνει ένας εργαζόμενος ή συγγενικό πρόσωπο αυτού συνυπολογίζονται στο φορολογητέο 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.».

Επειδή, με την ΠΟΛ 1219/6.10.2014 της Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με τη 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. Η προκαταβολή μισθού άνω των τριών (3) μηνών, ήτοι ποσά που υπερβαίνουν το ποσό των τριών μισθών, θεωρούνται δάνειο.

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.».

Επειδή στο άρθρο 64 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται:

«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 επίσης στο άρθρο 65 του Κ.Φ.Δ ορίζεται:

«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.».

Ως προς τον ως άνω ισχυρισμό του προσφεύγοντος, περί ρευστοποίησης στις 14-02-2013 αμοιβαίου κεφαλαίου ποσού € 19.370,00, στο έτος 2013.

Επειδή, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, στον τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντος στην τράπεζα (.....) εμφανίζεται πίστωση

(αριθ. 5) ποσού 19.370,00€ με ημερομηνία συναλλαγής 14/12/2013 και αιτιολογία συναλλαγής «μεταφορά από λογαριασμό».

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της κρινόμενης υπόθεσης, και συγκεκριμένα την από 30/06/2009 κατάσταση του χαρτοφυλακίου της και το από 14/01/2020 έγγραφο «ΕΝΗΜΕΡΩΣΗΣ ΔΙΕΚΠΕΡΑΙΩΣΗΣ ΑΙΤΗΣΗΣ ΕΞΑΓΟΡΑΣ» της Τράπεζας την οποία προσκόμισε και επικαλείται με την ενδικοφανή προσφυγή του ο προσφεύγων προκύπτει ότι, το ως άνω αναφερόμενο ποσό 19.370,00€ που κατατέθηκε σε τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντος ως άνω Τράπεζας το έτος 2013, αφορά ρευστοποίηση 1.808,301 εξαγορασθέντων μεριδίων με καθαρό ποσό εξαγοράς 19.370,52 ευρώ παρακατατέθηκε στον ως άνω αναφερόμενο τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντος το κρινόμενο έτος 2013, αφορά περίπτωση 1.808,301 εξαγορασθέντων μεριδίων με καθαρό ποσό εξαγοράς 19.370,52€ με πίστωση στο λογαριασμό της ίδιας Τράπεζας και με ημερομηνία πληρωμής 14-02-2013, και επομένως ο ως άνω αναφερόμενος ισχυρισμός του προσφεύγοντος, είναι βάσιμος.

Ως προς τους λοιπούς ισχυρισμούς του προσφεύγοντος που αφορούν το έτος 2014.

Επειδή, ως προς τις ελεγχόμενες πιστώσεις συνολικού ποσού 22.000,00 ευρώ, για τις οποίες ο έλεγχος έκρινε ότι δεν προκύπτει η πηγή και η αιτία προέλευσης, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι είναι καταθέσεις μετρητών από τον ίδιο και προέρχονται από αναλήψεις μετρητών από ατομικό του λογαριασμό.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν απέδειξε τον ισχυρισμό του ότι οι εν λόγω πιστώσεις κατατέθηκαν από τον ίδιο

Επειδή, ως προς τις ελεγχόμενες πιστώσεις συνολικού ποσού 38.000,00 ευρώ, για τις οποίες ο έλεγχος έκρινε ότι αποτελούν εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίας, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι προέρχονται από το 1/3 εσόδων από την πώληση ακινήτων της εταιρείας που μεταφέρθηκαν στον προσωπικό λογαριασμό του.

Επειδή, στην ως άνω κρινόμενη περίπτωση συντρέχουν οι προϋποθέσεις εφαρμογής των ως άνω αναφερόμενων διατάξεων των παραγράφων 1 και 3 του άρθρου 13 του ν. 4172/2013.

Αποφασίζουμε

Την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 28-01-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή **του** **του** **ΑΦΜ**και συγκεκριμένα:

α) την ακύρωση του υπ'αριθμ./2019 Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΕΙΡΑΙΑ, οικονομικού έτους 2014 (Χρήση 2013),

β) την επικύρωση του υπ' αριθμ./2019 Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΕΙΡΑΙΑ, φορολογικού έτους 2014 (Χρήση 2014), σύμφωνα με το παραπάνω σκεπτικό.

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

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2013

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	ΜΗΔΕΝ
----------------------------	--------------

(Αρ. Πράξης/2019)

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2014

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	2014
Διαφορά φόρου	16.689,56€
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	5.006,87€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	21.696,43 €

(Αρ. Πράξης/2019)

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ακριβές αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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.