



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 10/04/2020
Αριθμός απόφασης: 718

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604553

ΦΑΞ : 2131604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ. Α 1036960 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. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

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

3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **31/12/2019** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, **ΑΦΜ**, και της του **ΑΦΜ** κατοίκων επί της οδού, κατά των παρακάτω οριστικών πράξεων της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. :

α)της υπ' αριθμ...../2019 Οριστικής πράξεως επιβολής προστίμου άρθρου 54 παρ.1δ και 2β του ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2019

β)της υπ' αριθμ...../2019 Οριστικής πράξεως διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2014

γ)της υπ' αριθμ...../2019 Οριστικής πράξεως διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2014

και τα προσκομιζόμενα με την υπό κρίση προσφυγή σχετικά έγγραφα.

4. Τις ανωτέρω οριστικές πράξεις της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π και την οικεία έκθεση ελέγχου, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις του **Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.**

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος **A2** όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **31/12/2019** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, **AΦΜ**, και της του **AΦΜ**, 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:

α)Με την υπ'αριθμ...../2019 Οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 παρ.1δ και 2β του ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2019 της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 100,00 ευρώ λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 54 παρ.1δ σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 14 του ν.4174/2013.

Η παράβαση αφορά σε μη προσκόμιση των ζητηθέντων στοιχείων του άρθρου 14 παρ.1 του ν.4174/2013 κατόπιν του με αριθμ. πρωτ...../2019 αιτήματος παροχής πληροφοριών.

β)Με την υπ'αριθμ...../2019 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2014 της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. καταλογίσθηκε σε βάρος των προσφευγόντων το δηλωθέν πιστωτικό ποσό φόρου 2.232,85 ευρώ, χρεωστικό ποσό φόρου 15.436,65 ευρώ, πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013 ποσού 8.834,75 ευρώ πρόστιμο άρθρου 53 του ν.4174/2013 ποσού 9.158,10 ευρώ, ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 3.206,50 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **38.868,85 ευρώ.**

γ)Με την υπ'αριθμ...../2019 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2014 της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π καταλογίσθηκε σε βάρος των προσφευγόντων χρεωστικό ποσό φόρου 56.799,75 ευρώ, πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013 ποσού 28.399,88 ευρώ, ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 6.972,30 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **92.171,93 ευρώ.**

Οι ως άνω διαφορές φόρου εισοδήματος και προστίμου καταλογίσθηκαν κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της από 28/11/2019 έκθεσης μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, των ελεγκτών του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., και

Συγκεκριμένα δυνάμει της υπ'αριθμ...../...../...../2019 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., διενεργήθηκε έλεγχος στους προσφεύγοντες και διαπιστώθηκαν οι παρακάτω διαφορές εισοδήματος :

Ως προς τον προσφεύγοντα: διαπιστώθηκε από τον έλεγχο των τραπεζικών του λογαριασμών, προσαύξηση λόγω μη αιτιολόγησης της προέλευσης τραπεζικών πιστώσεων συνολικού ποσού **64.130,00 ευρώ** για το έτος 2013 και συνολικού ποσού **48.510,10 ευρώ** για το φορολογικό έτος 2014.

Ως προς την προσφεύγουσα : διαπιστώθηκε εισόδημα άρθρου 13 παρ.1 του ν.4172/2013 διότι η προσφεύγουσα στο φορολογικό έτος 2014 προέβη σε χρήση της εταιρικής πιστωτικής κάρτας της εταιρείας με την οποία συνδέονταν με εργασιακή σχέση και πραγματοποίησε κατά το χρονικό διάστημα 11/02/2014-30/12/2014 δαπάνες ύψους **101.172,00 ευρώ** που αφορούσαν σε κάλυψη προσωπικών, οικογενειακών ή άλλων δαπανών που δεν σχετίζονται με το συμφέρον της επιχείρησης

Οι προσφεύγοντες με την υπό κρίση προσφυγή ζητούν να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή, και να ακυρωθούν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς.

- Στην προκειμένη περίπτωση, η υπ' αριθμ./2019 οριστική πράξη επιβολής προστίμου δεν περιέχει όλα τα εκ του νόμου προβλεπόμενα και ορισθέντα με την σχετική ΔΕΛΑ1053230ΕΞ2014 εγκύκλιο στοιχεία. Συγκεκριμένα, δεν αναφέρεται σε αυτή με βάση ποια εντολή ελέγχου διενεργήθηκε ο έλεγχος και εκδόθηκε αυτή.
- Η αιτιολογία των φερόμενων ως διαπιστώσεων της αντιδίκου φορολογικής αρχής, ως γενική και όλως αόριστη, είναι ανεπαρκής, πλημμελής, αυθαίρετη και εσφαλμένη. Η έλλειψη δε αυτή συνιστά νομική πλημμέλεια των προσβαλλομένων πράξεων αφού, εν όψει της ελλείψεως αυτής, καθίσταται ανέφικτη η άσκηση δικαστικού ελέγχου για τη διαπίστωση της συνδρομής της προϋποθέσεως νομιμότητας διενέργειας του διενεργηθέντος ελέγχου και εκδόσεως των εν λόγω πράξεων.
- Τα ποσά των επίμαχων καταθέσεων συνολικού ποσού 69.130 ευρώ και 60.771,60 ευρώ προέρχονται από ατύπως συναφθείσα δωρεά μεταξύ του προσφεύγοντος και του πατέρα του, η κρίση της φορολογικής αρχής ότι τα ποσά αυτά είναι αγνώστου πηγής και προελεύσεως είναι μη νόμιμη και, ως εκ τούτου, οι προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να ακυρωθούν.
- Από τις διατάξεις του άρθρου 13 του ν.4172/3013 και της ΠΟΛ 1219/2014 συνάγεται ότι στην έννοια των παροχών σε είδος που φορολογούνται ως εισόδημα από μισθωτή εργασία εντάσσεται κάθε παροχή σε είδος που χορηγείται στο μισθωτό, με εξαίρεση τις παροχές που αποβλέπουν αποκλειστικά στην κάλυψη δαπανών ή αποκατάσταση ζημιών του φυσικού προσώπου στα πλαίσια της εργασιακής του σχέσης και κατά την εκτέλεση της εργασίας του. Εν προκειμένω, η φορολογική αρχή καταλόγισε εις βάρος της προσφεύγουσας φόρο που προκύπτει από εισόδημα που θεωρείται παροχή σε είδος, με την ακόλουθη αιτιολογία : « β) η ελεγχόμενη προέβη σε χρήση εταιρικής πιστωτικής κάρτας της εταιρείας με την οποία συνδέονταν με εργασιακή σχέση και πραγματοποίησε κατά το χρονικό διάστημα 11/02/2014 έως 30/12/2014 δαπάνες ύψους ποσού 101.172,00 ευρώ που αφορούσαν κάλυψη προσωπικών, οικογενειακών ή άλλων δαπανών της που δεν σχετίζονται με το συμφέρον της εταιρείας». Εν όψει των ανωτέρω, αποδεικνύεται ότι η φορολογική αρχή καταλόγισε φόρο που προκύπτει από εισόδημα που θεωρείται παροχή σε είδος, χωρίς, ωστόσο, ουδεμία αιτιολογία περί του χαρακτηρισμού του ποσού των 101.172 ευρώ ως παροχή σε είδος. Ειδικότερα, όπως αναμφισβήτως αποδεικνύεται από την απλή επισκόπηση της οικείας εκθέσεως ελέγχου, η φορολογική αρχή, πρωτίστως, δεν αναφέρει ποιες είναι οι δαπάνες αυτές, πολλώ δε μάλλον, δεν αιτιολογεί την κρίση της και δεν αποδεικνύει ότι οι δαπάνες αυτές δεν πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της εταιρείας

- Λόγω της παντελούς αοριστίας της οικείας εκθέσεως ελέγχου, η οποία, ως προαναφέρθηκε, δεν αναφέρει ούτε σε τι συνίστανται οι εν λόγω δαπάνες, η προσφεύγουσα μη δυνάμενη, τοιούτω τρόπω, να αντικρούσει την διαπίστωση αυτή της αντιδίκου φορολογικής αρχής, στερήθηκε του συνταγματικώς κατοχυρωμένου δικαιώματός της για προηγούμενη ακρόαση.

Επειδή στο άρθρο 48 παρ.3 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 στην ΑΥΟ ΠΟΛ1095/29-04-2011 μεταξύ άλλων αναφέρεται:

«1.Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του Ν.3888/2010, Φ.Ε.Κ. 175/Α΄ 30-9-2010, προστέθηκε εδάφιο στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε. Ν.2238/1994, ως εξής: « 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.»

2. Στη σχετική εισηγητική έκθεση του Ν.3888/2010 αναφέρεται ότι με τις νέες αυτές διατάξεις καθορίζεται ποιος έχει το βάρος απόδειξης επί εισοδήματος του οποίου δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή αιτία προέλευσης και το οποίο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (άρθρα 4 και 48 του Ν.2238/1994) λογίζεται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα. Αν και από την ισχύουσα διάταξη θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι προέκυπτε χωρίς αμφιβολία το γεγονός ότι ο φορολογούμενος υποχρεούται να αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία του εισοδήματός του, δεδομένου ότι η ισχύουσα διάταξη χρησιμοποιεί το ρήμα «λογίζεται», εντούτοις για την άρση κάθε αμφιβολίας με την προσθήκη του εδαφίου αυτού στην παράγραφο 3 ορίζεται αυτό πλέον και ρητά.

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.

4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, οικοπέδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια), καταθέσεις, κλπ.

.....

8. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών, απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται τα πραγματικά στοιχεία, όπως αναφέρονται παραπάνω, και επίσης να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων, που αποτελούν ή όχι τεκμήρια απόκτησης περιουσιακών στοιχείων όπως ορίζεται από τις διατάξεις των άρθρων 17 και 18 του Κ.Φ.Ε.

9. Σε όσες περιπτώσεις αποδεικνύεται ότι οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση κλπ. πρέπει να καταβάλλονται οι αναλογούντες αντίστοιχοι φόροι, τέλη κλπ. και τα αντίστοιχα πρόστιμα ή προσαυξήσεις.

....

11. Η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε η προσαύξηση αυτής. Ο φορολογούμενος δύναται να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο...».

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

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

Επειδή στο άρθρο 39 του ν.4174/2013 ορίζεται:

«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 στο με αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α΄ 1144110 ΕΞ 2015/05-11-2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων αναφέρεται:

«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, σπία, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, τραπεζικές καταθέσεις και πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια, ομόλογα, αμοιβαία κεφάλαια κλπ.), η οποία δεν δικαιολογείται από τα εισοδήματα που δηλώνει ο φορολογούμενος. Η μεταβολή της σύνθεσης ή της διατήρησης της περιουσίας δεν σημαίνει απαραίτητα και την προσαύξησης της.

5. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 4 του άρθρου 29 του ΚΦΕ, δηλαδή με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%), απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται και οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 32 του ΚΦΕ.

6. Για την δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας μέσω διάθεσης περιουσιακών στοιχείων ή μέσω απόκτησης εισοδημάτων που στο παρελθόν δεν υπήρχε η υποχρέωση της αναγραφής τους στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, είτε γιατί ήταν αφορολόγητα είτε γιατί φορολογούνταν με ειδικό τρόπο (πχ. τόκοι, πώληση εισηγμένων μετοχών), πρέπει να αποδεικνύονται με τα κατάλληλα νόμιμα δικαιολογητικά.

7. Επίσης, σε όσες περιπτώσεις επικαλείται ο φορολογούμενος ότι η προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση, γονική παροχή, κληρονομιά κλπ, πρέπει να ελέγχεται αν υπήρχε η δυνατότητα από τον δωρητή, τον δανειοδότη, τον παρέχοντα, τον κληρονομούμενο, να καταβάλλει ποσά που επικαλείται ο φορολογούμενος, καθώς και αν έχουν καταλογιστεί τα ποσά που προβλέπονται από τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις (π.χ. τέλη χαρτοσήμου, φόρος γονικής παροχής, φόρος δωρεάς κ.λπ.)...».

Επειδή στην απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ΠΟΛ 1175/2017 «Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας» μεταξύ άλλων ορίζεται:

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

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

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

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

Επειδή στο άρθρο 13 παρ.1 του ν.4172/2013 ορίζεται:

«Με την επιφύλαξη των διατάξεων των παραγράφων 2, 3, 4 και 5 οποιεσδήποτε παροχές σε είδος που λαμβάνει ένας εργαζόμενος ή συγγενικό πρόσωπο αυτού συνυπολογίζονται στο φορολογητέο εισόδημά του στην αγοραία αξία τους, εφόσον η συνολική αξία των παροχών σε είδος υπερβαίνει το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά φορολογικό έτος.».

Επειδή στην Απόφαση ΠΟΛ1219/2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. ορίζεται:

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

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

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

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

1. Με την παράγραφο 1 του άρθρου 13 του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι, με την επιφύλαξη των διατάξεων των παρ. 2, 3, 4 και 5 του ίδιου άρθρου, οποιεσδήποτε παροχές σε είδος που λαμβάνει ένας

εργαζόμενος ή συγγενικό πρόσωπο αυτού συνυπολογίζονται στο φορολογητέο εισόδημά του στην **αγοραία** αξία τους, εφόσον η συνολική αξία των παροχών σε είδος υπερβαίνει το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά φορολογικό έτος. Ως αγοραία αξία νοείται το κόστος της παροχής που βαρύνει τον εργοδότη, αποδεικνύεται από τα κατά νόμο προβλεπόμενα δικαιολογητικά και καταχωρείται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης συναλλαγών του.

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

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

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

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

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

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

...

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

Επειδή στο άρθρο 65 του ν.4174/2013 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.».

Επειδή ο προσφεύγων ως προς την προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου, ισχυρίζεται ότι είναι άκυρη καθώς δεν αναφέρεται επ' αυτής η εντολή ελέγχου βάσει της οποίας εκδόθηκε. Ωστόσο η προσβαλλόμενη πράξη, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 37 του ν.4174/2013 κοινοποιήθηκε ταυτόχρονα με την οικεία έκθεση ελέγχου στην οποία σαφώς αναφέρεται ο αριθμός της εντολής ελέγχου δυνάμει της οποίας διενεργήθηκε ο έλεγχος, ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί ακυρότητας της πράξης, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή ο προσφεύγων με την υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή αμφισβητεί τις διαπιστώσεις του ελέγχου ως προς τις προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2014 και φορολογικού έτους 2014, ωστόσο δεν προσκομίζει κανένα στοιχείο που να τεκμηριώνει τους ισχυρισμούς του. Για τις υπό κρίση τραπεζικές πιστώσεις για τις οποίες θεωρήθηκε από τον έλεγχο ότι αποτελούν προσαύξηση περιουσίας καθότι δεν είναι γνωστή η προέλευση αυτών, με την υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται την εσφαλμένη διαπίστωση του ελέγχου καθώς βάσει των στοιχείων που τέθηκαν υπόψη του ελέγχου προκύπτει ότι είναι γνωστής προέλευσης διότι αποτελούν άτυπη δωρεά από τον πατέρα του
....., ωστόσο ως αναφέρεται αναλυτικά στην οικεία έκθεση ελέγχου, για καμία από τις τραπεζικές πιστώσεις δεν αποδεικνύεται συσχέτιση με τον πατέρα του προσφεύγοντος (είτε με σχετική ανάληψη από τραπεζικό λογαριασμό του πατέρα και μεταφορά στους υπό κρίση λογαριασμούς, είτε ο πατέρας να εμφανίζεται ως καταθέτης αυτών) ώστε να αξιολογηθεί ο ισχυρισμός του περί άτυπης δωρεάς ως έγινε με άλλες τραπεζικές πιστώσεις που κρίθηκαν ως αιτιολογημένες και γνωστής προέλευσης στα πλαίσια του ιδίου ελέγχου.

Επειδή η προσφεύγουσα με την υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή αμφισβητεί τις διαπιστώσεις του ελέγχου ως προς την προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, ισχυριζόμενη την αόριστη αιτιολογία της φορολογική αρχής ως προς τις δαπάνες της εταιρικής πιστωτικής κάρτας που της καταλογίσθηκαν ως παροχή σε είδος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 του ν.4172/2013, και επίσης λόγω της αοριστίας αυτής ισχυρίζεται ότι στερήθηκε του συνταγματικώς κατοχυρωμένου δικαιώματός της για προηγούμενη

ακρόαση. Ωστόσο ως αναφέρεται αναλυτικά στην οικεία έκθεση ελέγχου η προσφεύγουσα είναι δικαιούχος/κάτοχος δύο εταιρικών πιστωτικών καρτών στην του με αριθ..... και, με τον οποίο συνδέεται με εργασιακή σχέση. Βάσει των αναλυτικών στοιχείων που στάλθηκαν από την Τράπεζα και συγκεκριμένα βάσει αντιγράφων λογαριασμών των εν λόγω πιστωτικών καρτών, όπου εμφανίζονται τα στοιχεία των αγορών που πραγματοποιήθηκαν από την προσφεύγουσα διαπιστώθηκε μέσω της επισκόπησης των λογαριασμών αυτών ότι η ίδια προέβη σε δαπάνες που αφορούσαν σε προσωπικές καταναλωτικές της ανάγκες που δεν σχετίζονται με την εταιρεία (Ενδεικτικώς αγορές από το κατάστημα ρούχων, στην οδό στο, αγορές από το κατάστημα ρούχων στο, κτλ).

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι δεν γνωρίζει σε ποιες δαπάνες αναφέρεται ο έλεγχος και για τον λόγο αυτό στερήθηκε το συνταγματικό δικαίωμά της να αντικρούσει τον έλεγχο, ωστόσο οι εν λόγω δαπάνες αναφέρονται αναλυτικά στις καταστάσεις που αποστέλλει το πιστωτικό ίδρυμα στους δικαιούχους των καρτών, ως εκ τούτου η ίδια είχε την δυνατότητα τόσο κατά την διαδικασία του άρθρου 28 του ν.4174/2013 κατόπιν του σημειώματος διαπιστώσεων του ελέγχου όσο και με την υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή να αντικρούσει τις διαπιστώσεις του ελέγχου, προσκομίζοντας συγκεκριμένα στοιχεία επί των δαπανών που να αναιρούν τις διαπιστώσεις αυτές. Η προσφεύγουσα τόσο κατά τον έλεγχο όσο και κατά το ενδικοφανές στάδιο δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο που να τεκμηριώνει την αμφισβήτησή της ως προς την υπό κρίση οριστική πράξη του φορολογικού έτους 2014.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου όπως αυτές καταγράφονται στην από 28/11/2019 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, των ελεγκτών του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., και, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **31/12/2019** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, **ΑΦΜ**, και της του **ΑΦΜ** και την επικύρωση των παρακάτω οριστικών πράξεων της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. :

α) της υπ'αριθμ...../2019 Οριστικής πράξεως επιβολής προστίμου άρθρου 54 παρ.1δ και 2β του ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2019

β) της υπ'αριθμ...../2019 Οριστικής πράξεως διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2014

γ) της υπ'αριθμ...../2019 Οριστικής πράξεως διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2014

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

Οικονομικό έτος 2014

	ΠΟΣΟ
Διαφορά φόρου εισοδήματος	17.669,50
Διαφορά ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης	3.206,50
Πρόσθετοι φόροι του άρθρου 58 του ν.4174/2013 βάσει του άρθρου 72 παρ.17 του ν.4509/2017	8.834,75
Πρόσθετοι φόροι του άρθρου 53 του ν.4174/2013 βάσει του άρθρου 72 παρ.17 του ν.4509/2017	9.158,10
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	38.868,85

Φορολογικό έτος 2014

	ΠΟΣΟ
Διαφορά φόρου εισοδήματος	56.799,75
Διαφορά ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης	6.972,30
Πρόσθετοι φόροι του άρθρου 58 του ν.4174/2013	28.399,88
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	92.171,93

Φορολογικό έτος 2019

Πρόστιμο άρθρου 54 του παρ.1δ και 2β του ν.4174/2013 ποσού **100,00 ευρώ**

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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 .