



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 7/11/2022

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 3556

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας: 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604576

E-mail : ded.ath@aade.gr, a.tsironi@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

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

β. Του άρθρου 10 της υπ' αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων [ΑΑΔΕ] με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

2. Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 15-6-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ, κατοίκου, κατά της με αριθ. / 13-52022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθ. / 13-5-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 13-5-2022 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 15-6-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ και μετά τη μελέτη των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθ. /13-5-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 3.473,98€, πλέον προστίμου φόρου του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ., ποσού 1.736,99€, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, ποσού 417,92€.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Αιτία ελέγχου της παρούσας υπόθεσης ήταν η από 13-9-2021 πληροφοριακή έκθεση της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, που αφορούσε έλεγχο των φορολογικών ετών 2016, 2017 και 2018, αντίστοιχα, στο φυσικό πρόσωπο-επιτηδευματία με Α.Φ.Μ., με αντικείμενο εργασιών «ΛΙΑΝΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΜΕΣΩ ΤΗΛΕΠΩΛΗΣΕΩΝ». Για την αποστολή των εμπορευμάτων της στους πελάτες η συνεργάζεται αποκλειστικά με την Η ήταν εργοδότης του προσφεύγοντος κατά τα κρινόμενα φορολογικά έτη και συγκεκριμένα από 18/10/2016. Στα πλαίσια αυτά η ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ προέβη σε άνοιγμα και επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών της ιδίας και του προσφεύγοντος, μέσω του Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας. Από τα διαθέσιμα δεδομένα των τραπεζικών χρεώσεων και πιστώσεων διαπιστώθηκε ότι πιστώνονταν από την με Α.Φ.Μ. και την στους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος ποσά που αφορούσαν ακαθάριστα έσοδα της επιχειρηματικής δραστηριότητας της εργοδότης του,

Εν συνεχεία, η από 13-9-2021 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ διαβιβάστηκε με το με αριθ. πρωτ. ΕΕ 2021/ 17-9-2021 έγγραφο στην Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ, λόγω αρμοδιότητας, συνεπεία της οποίας εκδόθηκε η με αριθ. / 28-9-2021 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου, φορολογίας εισοδήματος, φορολογικών ετών 2016/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ. Σύμφωνα με τις ανωτέρω διαπιστώσεις του ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ εκδόθηκε το με αριθ. / 16-3-2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) μαζί με τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος, φορολογικών ετών 2016 και 2017. Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω Σ.Δ.Ε. με το με αριθ. πρωτ. / 5-4-2022 υπόμνημα.

Κατόπιν των ανωτέρω, εκδόθηκε η ως άνω προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ καθώς και η από 13-5-2022 οικεία έκθεση ελέγχου, σύμφωνα με την οποία διαπιστώθηκαν διαφορές μεταξύ δηλωθέντος εισοδήματος από μισθωτή εργασία και πιστώσεων προερχόμενων από την με Α.Φ.Μ. και την, οι οποίες, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13§1 του ν.4172/2013, κρίθηκαν από τον έλεγχο ως παροχή σε είδος.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση της ανωτέρω προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1) Οι διαπιστώσεις του ελέγχου, βάσει των οποίων εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι ανεπαρκώς αιτιολογημένες.

2) Οι διαφορές μεταξύ δηλωθέντος εισοδήματος από μισθωτή εργασία και πιστώσεων προερχόμενων από την με Α.Φ.Μ. και από την συνιστούσαν έσοδα από την άσκηση της επιχειρηματικής της δραστηριότητας της με Α.Φ.Μ.: και όχι παροχή σε είδος. Τα εν λόγω ποσά πιστώνονταν στους προσωπικούς τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος στα πλαίσια της οικονομικής διαχείρισης της ατομικής επιχείρησης της και είχαν δηλωθεί στο έντυπο Ε3 των οικείων φορολογικών ετών. Εν συνεχεία, ο προσφεύγων προέβαινε σε ανάληψη των εν λόγω χρηματικών ποσών, προκειμένου να εξοφληθούν υποχρεώσεις της επιχείρησης.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις της παρ.12 του άρθρου 40 του

ν.4410/2016 (ΦΕΚ Α' 141), ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, εφόσον προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και τα στοιχεία που αιτιολογούν τη διαφοροποίηση ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος.

Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 «Επαρκής αιτιολογία» του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία

του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης». **Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις των **παρ.1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει)** ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.

4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.».

Επειδή, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα, κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στην σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται μετ έλεγχο οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ.4 του άρθρου 21 «Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα» του ν.4172/2013** ορίζεται ότι: «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, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 39 «Δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας» του ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 13 «Παροχές σε είδος» του ν.4172/2013**, ως ίσχυαν κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος, 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.

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

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

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

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

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

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

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

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

i) 0-2 έτη καμία μείωση

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

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

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

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

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

4. Η αγοραία αξία των παροχών σε είδος που λαμβάνει ένας εργαζόμενος ή εταίρος ή μέτοχος από νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα με τη μορφή δικαιωμάτων προαίρεσης απόκτησης

μετοχών προσδιορίζεται κατά το χρόνο άσκησης του δικαιώματος προαίρεσης ή μεταβίβασης του και ανεξαρτήτως εάν συνεχίζει να ισχύει η εργασιακή σχέση. Η αγοραία αξία άσκησης δικαιώματος είναι η τιμή κλεισίματος της μετοχής στο χρηματιστήριο μειωμένη κατά την τιμή διάθεσης του δικαιώματος.

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

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ.1175/ 17-11-2017** «Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας» 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.

...

5. ...

5.4. Ο χαρακτηρισμός μιας πίστωσης σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει ο ελεγχόμενος ως προερχόμενης ή σχετιζόμενης με ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα εξετάζεται ως πραγματικό γεγονός. Εφόσον αποδειχθεί ότι προέρχεται από ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα, δηλαδή προσδιορίζεται το είδος της παρασχεθείσας υπηρεσίας και ο λήπτης αυτής ή το πωληθέν αγαθό και ο αγοραστής αυτού, τότε φορολογείται, κατά περίπτωση, με τις οικείες διατάξεις του ν. 2238/1994 (άρθρα 28, 40, 48 κ.λπ.) ή την παρ.1 του άρθρου 21 του

ν.4172/2013 και υπόκειται σε τυχόν λοιπές φορολογίες (π.χ. ΦΠΑ), εάν δεν έχει ήδη φορολογηθεί.

Στην περίπτωση που ο ελεγχόμενος συμμετέχει σε οποιοδήποτε νομικό πρόσωπο (ΟΕ, ΕΕ, ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ), κοινωνία ή κοινοπραξία, και το ποσό που πιστώνεται σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει το φυσικό πρόσωπο είναι ποσό που αποδεικνύεται ότι αφορά συναλλαγές ή εισόδημα ή περιουσία του νομικού προσώπου ή κοινωνίας ή κοινοπραξίας, δεν συνιστά προσαύξηση περιουσίας, καθώς είναι γνωστής προέλευσης. Στην περίπτωση αυτή το ποσό δύναται να συνιστά δάνειο (αν τούτο προκύπτει από τις σχετικές εγγραφές στα βιβλία ή από άλλα στοιχεία), ή ταμειακή διευκόλυνση, ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά της κάθε περίπτωσης, κατά την κρίση του ελέγχου.

Επισημαίνεται ότι αν αυτό το ποσό επεστράφη στο νομικό πρόσωπο (ή κοινωνία ή κοινοπραξία) πριν από την διενέργεια του ελέγχου, τότε αποτελεί δάνειο ή ταμειακή διευκόλυνση (ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά) για το φυσικό πρόσωπο και η τυχόν απόδοση (υπεραξία) αποτελεί εισόδημα του φυσικού προσώπου εφόσον στο νομικό πρόσωπο επεστράφη μόνο το κεφάλαιο.».

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ.1034/ 30-1-2014** «Προσδιορισμός μέσου επιτοκίου αγοράς κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 13 του Ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167)» Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών αναφέρεται ότι: «Ως μέσο επιτόκιο αγοράς, για την εφαρμογή της παραγράφου 3 του άρθρου 13 του Ν. 4172/2013, λαμβάνεται το επιτόκιο των τραπεζικών δανείων σε ευρώ, προς ιδιώτες, με τη μεθοδολογία που ορίζεται από την Τράπεζα της Ελλάδας ανά μήνα, ανά κατηγορία και ανά υποκατηγορία δανείου.».

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ.1219/ 6-10-2014** «Φορολογική μεταχείριση παροχών σε είδος του άρθρου 13 του ν.4172/2013» αναφέρεται ότι: «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.».

Επειδή, σύμφωνα με την από 13-9-2021 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ διενεργήθηκε έλεγχος των φορολογικών ετών 2016, 2017 και 2018, προκειμένου να διαπιστωθεί εάν συντρέχει περίπτωση εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 21 § 4 του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167), κατόπιν επεξεργασίας του ηλεκτρονικού αρχείου των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος, μέσω του Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας. Συγκεκριμένα, ο έλεγχος της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ διενεργήθηκε στα πλαίσια ελέγχου του φυσικού προσώπου-επιτηδευματία με Α.Φ.Μ., κατά τον οποίο διαπιστώθηκε ότι πιστώνονταν από την ίδια και την στους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος ποσά, που αφορούσαν ακαθάριστα έσοδα της επιχειρηματικής δραστηριότητας της με Α.Φ.Μ. Όσον αφορά το φορολογικό έτος 2017 τα κρινόμενα ποσά κατατίθενται από την ίδια και από την

Συγκεκριμένα, κατά το φορολογικό έτος 2017 πιστώθηκαν τα κάτωθι ποσά στους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος.

Τραπεζικό ίδρυμα	Αρ. Λογαριασμού	Δικαιούχοι		Όνομαστικές Καταθέσεις	Μετρητά	Λοιπά	Μεταφορές Π-Σ	ΜΙΣΘΟΙ-ΣΥΝΤΑΞΕΙΣ	ΣΥΝΟΛΟ ΧΩΡΙΣ ΜΕΤΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΑΞΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ
.....			144.796,84	-	4.940,00		12.217,00		161.953,84
.....			4.785,26			208	1.575,00	7.658,00	14.226,26
.....						2.156,00	1.486,00		3.642,00
.....						100			100

Επειδή, από την επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος και λαμβάνοντας υπόψη την εργασιακή σχέση μεταξύ του ιδίου και της με Α.Φ.Μ. διαπιστώθηκαν διαφορές μεταξύ δηλωθέντος εισοδήματος από μισθωτή εργασία και πιστώσεων προερχόμενων από την και την με Α.Φ.Μ.

Επειδή, αναφορικά με το φορολογικό έτος 2017, ο έλεγχος της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων προέβη σε ανάληψη ποσών από τους με αριθ.: και τραπεζικούς λογαριασμούς, συνολικού ύψους 23.360,00€, ενώ το εισόδημά του από μισθωτή εργασία, κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος, ανήλθε σε ποσό ύψους 3.660,16€, βάσει της οικείας δήλωσης ΦΕΦΠ.

Επειδή, εν συνεχεία, η από 13-9-2021 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ διαβιβάστηκε με το με αριθ. πρωτ. ΕΕ 2021/ 17-9-2021 έγγραφο στην Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ, λόγω αρμοδιότητας, συνεπεία της οποίας εκδόθηκε η με αριθ. / 28-9-2021 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου, φορολογίας εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ.

Επειδή, σύμφωνα με τις ανωτέρω διαπιστώσεις του ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ εκδόθηκε το με αριθ. / 16-3-2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.), στο οποίο προσφεύγων ανταποκρίθηκε με το με αριθ. πρωτ. / 5-4-2022 υπόμνημα.

Επειδή, ο προσφεύγων τόσο στο με αριθ. πρωτ. / 5-4-2022 απαντητικό υπόμνημα επί του με αριθ. / 16-3-2022 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.), όσο και με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή του ενώπιον της Υπηρεσίας μας ισχυρίζεται ότι οι διαφορές μεταξύ δηλωθέντος εισοδήματος από μισθωτή εργασία και πιστώσεων προερχόμενων από την και την με Α.Φ.Μ. συνιστούσαν έσοδα από την άσκηση της επιχειρηματικής της δραστηριότητας της τελευταίας και όχι παροχή σε είδος. Τα εν λόγω ποσά πιστώνονταν στους προσωπικούς τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος, προκειμένου αυτός να καλύψει τις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις της παραπάνω επιχείρησης. Λόγω αυτού, ο προσφεύγων προέβαινε σε άμεση ανάληψη των εν λόγω χρηματικών ποσών, ώστε να διατεθούν για τον σκοπό αυτό και όχι προς ίδιον όφελος.

Επειδή, ο έλεγχος της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ αποδέχτηκε το γεγονός ότι οι επίμαχες πιστώσεις δεν αποτελούν προσαύξηση περιουσίας, ώστε να φορολογηθούν με τις διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, καθότι αφορούν ακαθάριστα έσοδα της επιχειρηματικής δραστηριότητας της με Α.Φ.Μ. Αντιθέτως, ο έλεγχος έκρινε ότι οι **αναλήψεις** χρηματικών ποσών με μετρητά, που προέρχονταν από την και από τους λογαριασμούς της με Α.Φ.Μ., αφορούν παροχή σε είδος, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13§1 του ν.4172/2013.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 «Παροχές σε είδος» του ν.4172/2013, ως ίσχυαν κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος, παροχές σε είδος ορίζονται 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.

Επειδή, σύμφωνα με το πόρισμα της από 13-9-2021 πληροφοριακής έκθεσης της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, όπως αυτό παρατίθεται στην σελίδα 48 από 58 αυτής, αναφέρεται ότι: «Ο ελεγχόμενος στο φορ. έτος 2017 έχει δηλώσει φορολογητέα εισοδήματα από μισθούς ως μισθωτός της ποσού 3.660,16€

Για την διαφορά που προκύπτει μεταξύ δηλωθέντων εισοδημάτων και **αναλήψεων** μετρητών ποσού 19.699,84€, ο έλεγχος διαπιστώνει μη δηλωθέντα φορολογητέα εισοδήματα που συνιστούν παροχή σε είδος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13§1 [...].».

Επειδή, σύμφωνα με την σελίδα 2 της από 13-5-2022 έκθεσης ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ καταλογίζεται στον προσφεύγοντα παροχή σε είδος διότι «Οι αναλήψεις που έχει λάβει από τους λογαριασμούς είναι 23.360,00€», χωρίς να αναφέρεται κανένα άλλο επιχείρημα ή ελεγκτική επαλήθευση προς εδραίωση του καταλογισμού του ανωτέρω ποσού, ως εισόδημα του άρθρου 13§1 του ν.4172/2013.

Επειδή, ο έλεγχος της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ δεν διαπίστωσε επακριβώς εάν οι αναλήψεις χρηματικών ποσών χρησιμοποιήθηκαν από τον προσφεύγοντα για την κάλυψη δαπανών της ατομικής επιχείρησης της με Α.Φ.Μ. ή με σκοπό την εξυπηρέτηση

ιδίων συμφερόντων, καθότι η ανάληψη μετρητών από μόνη της δεν στοιχειοθετεί το γεγονός ότι ο προσφεύγων διέθεσε τα αναληφθέντα χρηματικά ποσά προς ίδιον όφελος.

Επειδή, εν συνεχεία, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ προέβη σε απλή παράθεση του πορίσματος της από 13-9-2021 πληροφοριακής έκθεσης της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, χωρίς να προβεί σε διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων, καθότι στην από 13-5-2022 έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ δεν περιλαμβάνεται αντίστοιχη ενότητα. Συγκεκριμένα ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ στην οικεία έκθεση ελέγχου δεν αναφέρει κανένα στοιχείο αναφορικά με:

- Το είδος και τη φύση της παροχής του άρθρου 13 του Κ.Φ.Ε. και οι ειδικότερες ρυθμίσεις αυτής, όπως για παράδειγμα δάνειο βάσει έγγραφης συμφωνίας ή απουσία αυτής.
- Πως τα ανωτέρω ποσά συνδέονται και απορρέουν από την επαγγελματική σχέση του προσφεύγοντος με την με Α.Φ.Μ.
- Το διάστημα που η με Α.Φ.Μ. ήταν αναγκασμένη να κάνει χρήση τραπεζικών λογαριασμών τρίτων, λόγω λήψης μέτρων για ληξιπρόθεσμα χρέη της.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος θεώρησε τις ανωτέρω αναλήψεις ως παροχή σε είδος και τις φορολόγησε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 του ν.4172/2013, χωρίς ωστόσο να αποδείξει εάν τα ανωτέρω ποσά, βάσει των σχετικών εγγραφών στα βιβλία της ατομικής επιχείρησης ή από άλλα στοιχεία, συνιστούν δάνειο άνευ έγγραφης σύμβασης ή ταμειακή διευκόλυνση, καθώς και εάν τα εν λόγω ποσά επιστράφηκαν στην ατομική επιχείρηση της με Α.Φ.Μ., προκειμένου η τυχόν απόδοση να αποτελεί εισόδημα της περ. δ' της παρ.2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013 και ως εκ τούτου, να φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 του ν.4172/2013.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο καταλογισμός εισοδήματος του άρθρου 13§1 του Κ.Φ.Ε. που πραγματοποιείται στα πλαίσια του ανοίγματος και της επεξεργασίας των τραπεζικών λογαριασμών μέσω του Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας διενεργείται επί των τραπεζικών καταθέσεων/πιστώσεων και όχι επί των αναλήψεων.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, περί έλλειψης αιτιολογίας της με ημερομηνία θεώρησης 13-5-2022 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ, επί της οποίας εδράζεται η με αριθ. / 1352022 προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ, γίνεται δεκτός.

Επειδή, η Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ δύναται να επανέλθει με νέα εντολή ελέγχου, λαμβανομένων υπόψη των διατάξεων του άρθρου 36 του ν.4174/2013, περί παραγραφής, για όλα τα μη παραγεγραμμένα φορολογικά έτη με σκοπό την εξακρίβωση σε καθένα από αυτά της συμμόρφωσης του προσφεύγοντος τόσο από πλευράς φορολογίας εισοδήματος, όσο και από πλευράς λοιπών φορολογιών.

Αποφασίζουμε

Την **αποδοχή** της από 15-6-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ και την **τροποποίηση** της με αριθ.

...../ 13-5-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ.

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

ΕΙΣΟΔΗΜΑ (Αριθ. Πράξης/ 13-5-2022) Φορ. έτους 2017

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

Διαφορά φόρου	0,00€
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	0,00€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	0,00€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	0,00€

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

Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ 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.