



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 10/05/2024

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 1350

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312351

Email : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206).

β. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.»(ΦΕΚ Α' 58).

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

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

ε. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009)».

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.

4. Την με ημερομηνία και με αριθμό πρωτοκόλλουηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του κατοίκου κατά της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση και την οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Την από έκθεση απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας
7. Την εισήγηση της ορισθείσας υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

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

Με τη με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας, καταλογίστηκε διαφορά φόρου σε βάρος του προσφεύγοντος ποσού 79.613,00 €, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 ν.4987/2022 ποσού 39.806,50 €, πλέον διαφοράς ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 25.858,89 €, ήτοι σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή ποσού **145.278,39 €**.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται στην από έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, η οποία συντάχθηκε κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει της με αριθμό εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017 – 31/12/2017, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας.

Αιτία έκδοσης της ως άνω εντολής αποτέλεσε το με αριθμό πληροφοριακό δελτίο – επώνυμη καταγγελία του, ομόρρυθμου εταίρου με ποσοστό συμμετοχής 50%, της εταιρίας κατά του προσφεύγοντος, επίσης ομόρρυθμου εταίρου της ως άνω εταιρίας με ποσοστό 50% και κατά παντός υπευθύνου. Η ανωτέρω εντολή ελέγχου αφορά και τα φορολογικά έτη από 01/01/2018 – 31/12/2021, τα οποία θα ελεγχθούν σε ύστερο χρόνο.

Ο έλεγχος κοινοποίησε στον προσφεύγοντα την εντολή ελέγχου και την με αριθμό πρωτ. Γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου. Επίσης κοινοποίησε το με αριθμό πρωτ. αίτημα παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ν.4987/2022, στο οποίο ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε με τα με αριθμό πρωτ. έγγραφα υπομνήματά του.

Ο έλεγχος έλαβε υπόψη του, κατόπιν αιτημάτων του άρθρου 15 του ν.4987/2022 που απέστειλε:

- Τα με αριθμό πρωτ. έγγραφο της Δ/νσης κανονιστικής Συμμόρφωσης της Τράπεζας
- Το με αριθμό πρωτ. έγγραφο της Δ/νσης κανονιστικής Συμμόρφωσης της Τράπεζας
- Το με αριθμό πρωτ. ΑΠΟΡΡΗΤΟ/..... έγγραφο της Δ/νσης κανονιστικής Συμμόρφωσης της Τράπεζας
- Το με αριθμό πρωτ. ΑΠΟΡΡΗΤΟ/..... έγγραφο της Δ/νσης κανονιστικής Συμμόρφωσης της Τράπεζας
- Τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος από το Σ.Μ.Τ.Λ. με αριθμό πρωτ. Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας

Από την επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος, ο έλεγχος προέβη στις κάτωθι διαπιστώσεις:

1. Για τις με α/α πιστώσεις του με αριθμό λογαριασμού της τράπεζας, με δικαιούχους τον προσφεύγοντα και τον κ., συνολικού ποσού 2.058,80 €, δεν προσκομίστηκαν τα σχετικά τραπεζικά παραστατικά από τα οποία να προκύπτουν τα στοιχεία του καταθέτη και ο έλεγχος έκρινε ότι το επίμαχο ποσό μετά τον επιμερισμό, ήτοι το ποσό των **1.029,40 €** αποτελεί προσαύξηση περιουσίας της παρ.4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013.

2. Από την επεξεργασία των κινήσεων του λογαριασμού με αριθμό της τράπεζας, με δικαιούχους τον προσφεύγοντα και τον κ., ο οποίος χρησιμοποιείτο κατά την χρήση 2017 για τις συναλλαγές της εταιρίας, στην οποία ο προσφεύγων είναι ομόρρυθμος εταίρος με ποσοστό συμμετοχής 50%, προέκυψε η μεταφορά ποσού 49.254,00 \$ (**41.548,49 €**) στον λογαριασμό με αριθμότράπεζας με δικαιούχους τον προσφεύγοντα και τη σύζυγό του.

3. Για τις με α/α πιστώσεις του με αριθμό λογαριασμού της τράπεζας, με δικαιούχους τον προσφεύγοντα και τη σύζυγό του, συνολικού ποσού **10.000,00 €**, προέκυψε ότι αποτελούν μεταφορές από τον λογαριασμό της εταιρίας

4. Για την με α/α πίστωση του με αριθμό λογαριασμού της, με δικαιούχους τον προσφεύγοντα και τη σύζυγό του, συνολικού ποσού **7.000,00 €**, προέκυψε ότι αποτελεί μεταφορά από τον λογαριασμό της εταιρίας

5. Για τις με α/α πιστώσεις του με αριθμό λογαριασμού τράπεζας, με δικαιούχους τον προσφεύγοντα και τον κ., συνολικού ποσού 3.400,00 €, προέκυψε ότι αποτελούν μεταφορές από τον λογαριασμό με αριθμό που τηρεί η ως άνω εταιρία και συνεπώς το ποσό επιμερίζεται στους δικαιούχους και ανέρχεται σε **1.700,00 €**.

6. Για τις με α/α πιστώσεις του με αριθμό λογαριασμού τράπεζας, με δικαιούχους τον προσφεύγοντα και τη σύζυγό του, συνολικού ποσού **288.256,63 €**, προέκυψε ότι αποτελούν μεταφορές από τους με αριθμό και λογαριασμούς της ως άνω εταιρίας.

Επιπλέον, από την επεξεργασία του υπό κρίση λογαριασμού προέκυψε η επιστροφή ποσού **39.500,00 €** στον με αριθμό λογαριασμό της εταιρίας.

7. Για την με α/α πίστωση του με αριθμό λογαριασμού της τράπεζας Πειραιώς, με δικαιούχους τον προσφεύγοντα και τη σύζυγό του, ποσού **4.000,00 €**, προέκυψε ότι αποτελεί μεταφορά από τον με αριθμό λογαριασμό της ως άνω εταιρίας.

8. Από την επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών της εταιρίας, στην οποία επίσης διενεργήθηκε έλεγχος, προέκυψαν κατά την χρήση 2017 μεταφορές συνολικού ποσού **19.720,76 €** στον με αριθμό λογαριασμό της τράπεζας, με δικαιούχο την κ., σύζυγο του προσφεύγοντος. Με το με αριθμό πρωτ.

υπόμνημά του ο προσφεύγων δήλωσε στην ελεγκτική αρχή ότι το επίμαχο ποσό αφορά τον ίδιο.

Συγκεντρωτικά, τα ποσά που έχουν μεταφερθεί από την εταιρία σε λογαριασμούς του προσφεύγοντος, παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα:

Τράπεζα	Αρ. Λογ/μου	Συνδικαιούχοι	Μεταφορές από κοινό λογαριασμό (οιονεί λογ. Ο.Ε.)	Μεταφορές από Ο.Ε.	Μεταφορές σε Ο.Ε.
.....			41.548,59	288.256,63	-39.500,00
.....				1.700,00	
.....				7.000,00	
.....				4.000,00	
.....				10.000,00	
.....				19.720,76	
ΣΥΝΟΛΟ			41.548,59	330.677,39	-39.500,00
Συνολικό ποσό ληφθέντων ποσών εντός της χρήσης 2017					332.725,98

Ο έλεγχος αφαίρεσε από το ως άνω συνολικό ποσό των 332.725,98 € τα δηλωθέντα από τον προσφεύγοντα εισοδήματα, από αμοιβή μελών Δ.Σ. και από εκμίσθωση ακινήτων καθώς και το μέρος από την εταιρία, όπως αυτό προσδιορίστηκε από τον έλεγχο, ως κάτωθι:

Τελικό ληφθέν ποσό όπως προέκυψε από τις τραπεζικές πιστώσεις	332.725,98
ΜΕΙΟΝ Αμοιβή διαχείρισης χρήσης 2017	9.386,00
ΜΕΙΟΝ Εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτου έδρας της Ο.Ε.	3.000,00
ΜΕΙΟΝ Μέρισμα Ο.Ε. 2017 βάσει ελέγχου	151.870,67
Υπόλοιπο	168.469,31

Το υπόλοιπο του ποσού που μεταφέρθηκε από τους τραπεζικούς λογαριασμούς της εταιρίας σε λογαριασμούς του προσφεύγοντος, ήτοι το ποσό των 168.469,31 € κρίθηκε από τον έλεγχο ότι αποτελεί εισόδημα από μισθωτή εργασία, βάσει των διατάξεων της παρ. 1 και της περ. δ' της παρ. 2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013 και συνεπώς το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος προσδιορίστηκε ως εξής:

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΟΡΩΛ. ΕΤΟΥΣ 2017		
	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου
Ακίνητη περιουσία	2.850,00	2.850,00
Τόκοι – Μερίσματα - Δικαιώματα	734,50	734,50
Μισθωτή εργασία	9.386,00	177.855,31
Προσαύξηση περιουσίας	-	1.029,40
Σύνολο	12.970,50	182.469,21

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

1. Αυθαίρετη και λανθασμένη η εκτίμηση του ελέγχου περί μη αιτιολόγησης των με α/α πιστώσεων συνολικού ποσού 2.058,80 € στον με αριθμό λογαριασμό τράπεζας

Η πίστωση ποσού 41.548,49 € στον λογαριασμό με αριθμότράπεζας δεν αποτελεί μεταφορά από λογαριασμό της εταιρία αλλά μεταφορά μεταξύ προσωπικών του λογαριασμών.

2. Λανθασμένος ο χαρακτηρισμός των πιστώσεων σε τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος, προερχόμενων από τραπεζικούς λογαριασμούς της εταιρίας , ως εισόδημα από μισθωτή εργασία, καθώς πρόκειται για χρηματικές διευκολύνσεις.
3. Ακυρωτέα η επιβληθείσα ειδική εισφορά αλληλεγγύης διότι προσδιορίζεται επί αβάσιμης φορολογητέας ύλης.

Ως προς τον 1° προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ν.4987/2022:

«Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παρ. 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 τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1175/2017, με θέμα: “Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας”:

«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, από τον έλεγχο ζητήθηκε η αιτιολόγηση των με α/α πιστώσεων στον με αριθμό λογαριασμό της τράπεζας, με δικαιούχους τον προσφεύγοντα και τον κ., συνολικού ποσού 2.558,80 €.

Ο προσφεύγων προσκόμισε αντίγραφο του εξοδολογίου που εξέδωσε η εταιρία προς την πλοιοκτήτρια εταιρία για τις υπηρεσίες που παρείχε στο πλοίο «.....» κατά τους μήνες 9^ο-12^ο/2016, συνολικής αξίας 2.543,87, € ισχυριζόμενος ότι οι επίμαχες πιστώσεις αποτελούν κατάθεση από την ως άνω εταιρία.

Επειδή, για την με α/α πίστωση, ποσού 500,00 €, ταυτοποιήθηκε από την αιτιολογία της πίστωσης ο πελάτης της εταιρίας, αυτή έγινε δεκτή από τον έλεγχο.

Επειδή, για τις με α/α πιστώσεις, συνολικού ποσού 2.058,80 € δεν αποδείχθηκε η πηγή ή αιτία προέλευσης, αυτές ορθά θεωρήθηκαν από τον έλεγχο προσαύξηση περιουσίας, κατόπιν επιμερισμού βάσει συνδικαιούχων (2.058,80/2=1.029,40), σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι λανθασμένα ο έλεγχος θεώρησε τις μεταφορές συνολικού ποσού 41.548,49 € (ή 49.254,00 \$) στον με αριθμό λογαριασμό της τράπεζας, με δικαιούχους τον ίδιο και την σύζυγό του, ως μεταφορά από λογαριασμό της εταιρία Η εν λόγω μεταφορά πραγματοποιήθηκε από τον με αριθμό λογαριασμό της τράπεζας, με συνδικαιούχους τον προσφεύγοντα και τον κ.και συνεπώς είναι μεταφορά μεταξύ προσωπικών του λογαριασμών.

Επειδή, ο με αριθμό δολαριακός λογαριασμός της τράπεζας, με συνδικαιούχους τον προσφεύγοντα και τον κ., σύμφωνα με την καταγγελία του τελευταίου και κατόπιν της επεξεργασίας των σχετικών συναλλαγών προέκυψε ότι αφορά τη συναλλακτική δραστηριότητα της εταιρίας σε δολάρια.

Συγκεκριμένα, οι κινήσεις του λογαριασμού (σε δολάρια) στη χρήση 2017 παρουσιάζονται συνοπτικά στον παρακάτω πίνακα:

Υπόλοιπο 01/01/2017	3.000,90
Πιστωτικοί τόκοι	5,60
Φόρος πιστωτικών τόκων	-0,84
Ανάληψη μετρητών	-450,00
ΜΤΦ από λογαριασμό τρίτου (συναλλαγές Ο.Ε.)	138.505,37
ΜΤΦ σε ατομικό	-49.254,00
ΜΤΦ σε Ο.Ε.	-79.071,10
Προμήθειες	-181,84
Υπόλοιπο 31/12/2017	12.554,09

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι παρότι ο εν λόγω λογαριασμός περιλαμβάνει πιστώσεις της εταιρίας στη χρήση 2017, θα έπρεπε να ελεγχθεί αν κατά τις προηγούμενες χρήσεις καλύφθηκαν υποχρεώσεις της εταιρίας με δικά του χρηματικά διαθέσιμα.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκομίζει κανένα στοιχείο προκειμένου να αποδείξει ότι το επίμαχο ποσό των 49.254,00 € δεν ανήκει στην εταιρία αλλά προέρχεται από δικές του καταθέσεις, ο ισχυρισμός του δεν μπορεί να γίνει δεκτός ως αναπόδεικτος.

Ως προς τον 2^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του ν.4172/2013:

«1. Φορολογητέο εισόδημα είναι το εισόδημα που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών που εκπίπτουν, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. από το ακαθάριστο εισόδημα.

2. Ο Κ.Φ.Ε. διακρίνει τις ακόλουθες κατηγορίες ακαθάριστων εισοδημάτων:

- α) εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις,
- β) εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα,
- γ) εισόδημα από κεφάλαιο και
- δ) εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 του ν.4172/2013:

«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, [....]».

Επειδή, με την με Αρ. πρωτ.: ΔΕΑΦΑ 1064780 ΕΞ 2015/11.5.2015 με θέμα “Φορολογική μεταχείριση των αμοιβών που λαμβάνουν εταίροι και διαχειριστές ΕΠΕ, ΟΕ, και ΕΕ”:

«1. Με τις διατάξεις της περ. δ' της παρ. 2 του άρθρου 12 του ν.ορίζεται, ότι για τους σκοπούς του Κ.Φ.Ε., εργασιακή σχέση υφίσταται όταν ένα φυσικό πρόσωπο παρέχει υπηρεσίες ως διευθυντής ή μέλος του Δ.Σ. εταιρίας ή κάθε άλλου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας.

2. Επισημαίνεται ότι, οι ΕΠΕ έχουν μέλη και διαχειριστές οι οποίοι είτε είναι και οι ίδιοι μέλη της εταιρίας είτε όχι και παρέχουν υπηρεσίες, όπως διαχείριση εταιρικών υποθέσεων και εκπροσώπηση της εταιρίας απέναντι σε τρίτους, όπως και οι διευθυντές ή μέλη ΔΣ εταιρίας ή κάθε άλλου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας.

Ομοίως, οι ΟΕ και ΕΕ έχουν εκπροσώπους και εταίρους που παρέχουν παρόμοιες υπηρεσίες.

3. Κατόπιν των ανωτέρω, γίνεται δεκτό ότι οι αμοιβές μελών και διαχειριστών ΕΠΕ, καθώς και οι αμοιβές εκπροσώπων και εταίρων ΟΕ και ΕΕ για τις υπηρεσίες που παρέχουν με βάση την ιδιότητά τους αυτή προς τις υπόψη εταιρίες, εξομοιώνονται με τις αμοιβές διευθυντών ή μελών

Δ.Σ. εταιρίας ή κάθε άλλου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας. Κατά συνέπεια, αυτές χαρακτηρίζονται ως εισόδημα από μισθωτή εργασία και φορολογούνται σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 15 του ν. 4172/2013. [....]».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1175/2017, με θέμα: “Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας”:

«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 και υπόκειται σε τυχόν λοιπές φορολογίες (π.χ. ΦΠΑ), εάν δεν έχει ήδη φορολογηθεί.

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

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

Σε κάθε περίπτωση οι σχετικές πιστώσεις αξιολογούνται σε σχέση με τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, λαμβανομένου υπόψη και του αναλογούντος ΦΠΑ, ανάλογα με την περίπτωση. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος επικαλείται μεν τη λήψη δανείου από ελληνική ή αλλοδαπή επιχείρηση, αλλά δεν υπάρχει σχετικό έγγραφο βέβαιης χρονολογίας ούτε και μπορεί να αποδειχθεί η λήψη του δανείου αυτού από άλλα στοιχεία (π.χ. κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών του δανειστή ή του δανειζόμενου από τις οποίες να προκύπτει δόση ή επιστροφή χρημάτων), τότε ο ισχυρισμός του φορολογούμενου περί δανείου δεν μπορεί να γίνει δεκτός. [....]».

Επειδή, ο έλεγχος μετά την επεξεργασία των πρωτογενών πιστώσεων των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος, προσδιόρισε το ποσό των 168.469,31 € ως εισόδημα από μισθωτή εργασία καθώς ο προσφεύγων είναι ομόρρυθμος εταίρος και διαχειριστής της εταιρίας, βάσει των διατάξεων του άρθρου 12 του ν.4172/2013.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι τα επίμαχα ποσά που έχουν μεταφερθεί στους προσωπικούς του λογαριασμούς συνιστούν χρηματικές διευκολύνσεις τις οποίες σταδιακά εξοφλεί, υποστηρίζοντας ότι έχει προβεί σε μεταφορές σε εταιρικούς λογαριασμούς ποσού 118.571,10 €, κατά τη διάρκεια της χρήσης 2017.

Επειδή, το χρηματικό ποσό το οποίο επικαλείται ο προσφεύγων ότι μετέφερε σε τραπεζικούς λογαριασμούς της εταιρίας αφορά:

A) Την μεταφορά ποσού 39.500,00 € από τον με αριθμό της τράπεζας, το οποίο ο έλεγχος έλαβε υπόψη του και αφαίρεσε κατά τον προσδιορισμό του εισοδήματος του προσφεύγοντος.

B) Την μεταφορά ποσού 79.071,10 € από τον με αριθμό, με δικαιούχους τον προσφεύγοντα και τον κ....., ο οποίος όπως αναλύθηκε στη σελ. 7 της παρούσας απόφασης τροφοδοτήθηκε αποκλειστικά από συναλλαγές της εταιρίας

Επειδή, όπως προβλέπεται στο καταστατικό της εταιρίας

«6. Και οι δύο εταίροι είναι υποχρεωμένοι να παρέχουν την προσωπική τους εργασία, πλήρως και αυτοπροσώπως, για την επίτευξη του σκοπού και την άσκηση της δραστηριότητας της εταιρίας. 7. Οι συμβαλλόμενοι, ως μόνα μέλη της εταιρίας, θα μετέχουν στις κερδοζημιές της εταιρίας κατά ποσοστό 50% ο καθένας.»

Επειδή, ο προσφεύγων δεν απέδειξε ότι το εισόδημα των 168.469,31 € αποτελεί χρηματική διευκόλυνση, όπως ισχυρίζεται. Επειδή επιπλέον, το ως άνω ποσό υπερβαίνει το αναλογούν μέρος στον προσφεύγοντα, ορθά χαρακτηρίστηκε ως εισόδημα από μισθωτή εργασία.

Ως προς τον 3ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 43Α του ν.4172/2013:

«1. Επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα εισοδήματα άνω των δώδεκα χιλιάδων (12.000) ευρώ των φυσικών προσώπων ή σχολάζουσας κληρονομιάς. Για την επιβολή της εισφοράς λαμβάνεται υπόψη το σύνολο του εισοδήματος, όπως αυτό προκύπτει από την άθροιση των εισοδημάτων από μισθωτή εργασία και συντάξεις, από επιχειρηματική δραστηριότητα, από κεφάλαιο, από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο, πραγματικό ή τεκμαρτό. [....]

4.α) Η εισφορά προσδιορίζεται με βάση τους εκτελεστούς τίτλους είσπραξης που αναφέρονται στην παρ. 2 του άρθρου 45 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ), [....]».

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η καταλογιζόμενη διαφορά ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης είναι ακυρωτέα καθώς προσδιορίστηκε επί αβάσιμης φορολογητέας ύλης.

Επειδή, η φορολογική διοίκηση προέβη κατόπιν ελέγχου σε έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του προσφεύγοντος, η οποία αποτελεί εκτελεστό τίτλο, ορθά καταλογίστηκε διαφορά της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης βάσει του προσδιορισθέντος από τον έλεγχο εισοδήματος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία ηλεκτρονικής κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, και την επικύρωση της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας.

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

Φορολογικό έτος 2017

Η με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗ	ΕΛΕΓΧΟΣ	ΑΠΟΦΑΣΗ Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα του υπόχρεου	12.970,50	182.469,21	182.469,21	169.498,71
Φορολογητέο εισόδημα της συζύγου	24.266,71	24.266,71		
Φόρος - Πιστωτικό ποσό				79.613,00
Φόρος - Χρεωστικό ποσό	1.004,64	80.617,64	80.617,64	
Προκαταβολή φόρου				
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων	90,00	90,00	90,00	-
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου	18,00	18,00	18,00	-
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ν.4987/2022		39.806,50	39.806,50	39.806,50
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	2.906,95	28.765,84	28.765,84	25.858,89
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	4.019,59	149.297,98	149.297,98	145.278,39

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

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ

**Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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