



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 08-04-2026

Αριθμός απόφασης: 1565

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1**

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Email : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. 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)».

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

δ. 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 αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, κατοίκου κατά των:

Α) Με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊστάμενου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, **φορολογικού έτους 2019**,

Β) Με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊστάμενου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, **φορολογικού έτους 2020**,

Γ) Με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊστάμενου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, **φορολογικού έτους 2021**, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊστάμενου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Την από έκθεση απόψεων του Προϊστάμενου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.
7. Την εισήγηση της ορισθείσας υπαλλήλου του Τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

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

- Με τη με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, **φορολογικού έτους 2019**, του Προϊστάμενου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου ποσού 32.170,39 €, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 54 ν.5104/2024 ποσού 16.085,20 €, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 6.351,12 €, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή ύψους **54.606,71 €**.
- Με τη με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, **φορολογικού έτους 2020**, του Προϊστάμενου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου ποσού 3.259,39 €, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 54 ν.5104/2024 ποσού 1.629,70 €, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 15,34 €, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή ύψους **4.904,43 €**.
- Με τη με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, **φορολογικού έτους 2021**, του Προϊστάμενου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου ποσού 3.065,59 €, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 54 ν.5104/2024 ποσού 1.532,80 €, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή ύψους **4.598,39 €**.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες Πράξεις εδράζονται στην από θεωρηθείσα Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, η οποία συντάχθηκε κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε στα εισοδήματα του προσφεύγοντος, φυσικού προσώπου-δημοσίου υπαλλήλου (αστυνομικού), για την περίοδο από 01/01/2019 – 31/12/2021, δυνάμει της με αριθμό **Εντολής Ελέγχου** του Προϊσταμένου της ως άνω υπηρεσίας.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Αιτία για την έκδοση της ανωτέρω εντολής ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμό πρωτ.

Δελτίο Πληροφοριών της Υπηρεσίας Εσωτερικών Υποθέσεων της Ελληνικής Αστυνομίας.

Δυνάμει της ως άνω εντολής ελέγχου, παρελήφθη ηλεκτρονικό αρχείο με τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών και χρηματοοικονομικών προϊόντων του προσφεύγοντος από το Σύστημα Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών (Σ.Μ.Τ.Λ. και Λ.Π.).

Η ελεγκτική αρχή κοινοποίησε στον προσφεύγοντα τη με αριθμό **Πρόσκληση παροχής πληροφοριών** επί δεδομένων τραπεζικών κινήσεων. Αρχικά ο προσφεύγων δε χορήγησε διευκρινίσεις σχετικά με την προέλευση των πιστώσεων που διενεργήθηκαν στους τραπεζικούς του λογαριασμούς, οπότε και συντάχθηκε το με αριθμό **Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου** με συνημμένους τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου και προστίμων του άρθ. 33 ν.5104/2024 και εκλήθη όπως εντός είκοσι (20) ημερών από την επόμενη της κοινοποίησής του, να γνωρίσει τις απόψεις του. Επί του ως άνω Σ.Δ.Ε. ο προσφεύγων υπέβαλε το

με αριθ. πρωτ. Υπόμνημα το οποίο ελήφθη υπόψη από τον έλεγχο, με αποτέλεσμα τον περιορισμό των σχετικών καταλογισμών.

Από την επεξεργασία των τραπεζικών κινήσεων του προσφεύγοντος και των σχετικών προσκομισθέντων στοιχείων, ο έλεγχος του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής διαπίστωσε τα κάτωθι:

Για το φορολογικό έτος 2019:

1.

Πλήθος πιστώσεων	Συνολικό ποσό πίστωσης	Ποσό μη δικαιολογημένης διαφοράς	Διαπίστωση ελέγχου
37	71.533,20 €	71.533,20 €	Παροχή σε είδος άρθρου 13 παρ.3 ν.4172/2013

Οι ανωτέρω πιστώσεις προέρχονται από άτυπο δανεισμό του προσφεύγοντος από επιχείρηση που διατηρεί η σύζυγός του με την επωνυμία και τον θείο της συζύγου του, ... Για την ανωτέρω χρήση, η λήψη άτυπου δανείου θεωρήθηκε από τον έλεγχο παροχή σε είδος και φορολογήθηκε ως εισόδημα μισθωτών υπηρεσιών.

2.

Πλήθος πιστώσεων	Συνολικό ποσό πίστωσης	Ποσό μη δικαιολογημένης διαφοράς	Διαπίστωση ελέγχου
33	24.759,62 €	3.531,45 €	Εισόδημα από ακίνητη περιουσία

Από τις ανωτέρω 33 πιστώσεις, δώδεκα (12) από αυτές, ύψους 5.590,00€ αφορούν είσπραξη από τον μισθωτή και υπολείπονται από τα ποσά του συνημμένου στη φορολογική δήλωση Ε2 για το οικείο έτος 2019 καθόσον η υποβολή Ε2 ανέρχεται σε 3.600,00€ και συμφωνεί με το μισθωτήριο, με αποτέλεσμα ο έλεγχος να καταλογίσει τη **διαφορά ενοικίων ύψους 1.990,00 €**.

Οι υπόλοιπες από τις 33 πιστώσεις, ήτοι είκοσι μία (21) πιστώσεις αφορούν εισόδημα από βραχυχρόνια μίσθωση οικίων που διατηρεί από κοινού με τη μητέρα του στη και υπολείπονται των ποσών που καταχωρήθηκαν στο Ε2 που υποβλήθηκε από αυτόν και τη μητέρα του, ενώ οι πιστώσεις διενεργήθηκαν σε κοινό λογαριασμό. Πιο συγκεκριμένα, οι πιστώσεις ανέρχονται σε 19.169,62€ ενώ η καταχώρηση των ποσών στο Ε2 βραχυχρόνιας μίσθωσης από τη μητέρα του προσφεύγοντος ανέρχεται σε 12.164,33€, του ιδίου ανέρχεται σε 5.463,84€, με αποτέλεσμα ο έλεγχος να καταλογίσει τη **διαφορά ενοικίων βραχυχρόνιας μίσθωσης ύψους 1.541,45 €**.

3.

Πλήθος πιστώσεων	Συνολικό ποσό πίστωσης	Ποσό μη δικαιολογημένης διαφοράς	Διαπίστωση ελέγχου
7	4.930,60 €	2.366,56 €	Προσαύξηση περιουσίας άρθρου 21 παρ. 4 ν.4172/2013

Οι ανωτέρω πιστώσεις αποτελούν εισερχόμενα εμβάσματα σε λογαριασμό με δύο συνδικαιούχους για τα οποία δεν αιτιολογήθηκε η φύση και η αιτία της πίστωσης και τα οποία επιμερίστηκαν ισομερώς στους συνδικαιούχους.

Για το φορολογικό έτος 2020:

1.

Πλήθος πιστώσεων	Συνολικό ποσό πίστωσης	Ποσό μη δικαιολογημένης διαφοράς	Διαπίστωση ελέγχου
30	17.420,00 €	306,72 €	Παροχή σε είδος άρθρου 13 παρ.3 ν.4172/2013

Οι ανωτέρω πιστώσεις προέρχονται από άτυπο δανεισμό του προσφεύγοντος από επιχείρηση που

διατηρεί η σύζυγός του με την επωνυμία και τον θείο της συζύγου του, ...
Για την ανωτέρω χρήση, η λήψη άτυπου δανείου θεωρήθηκε από τον έλεγχο παροχή σε είδος και η διαφορά των τόκων που δεν κατέβαλε για τα δανεισθέντα ποσά θεωρείται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, υπολογιζόμενο με βάση το μέσο σταθμισμένο επιτόκιο δανεισμού της οικείας χρήσης το οποίο ανερχόταν σε 4,77%.

2.

Πλήθος πιστώσεων	Συνολικό ποσό πίστωσης	Ποσό μη δικαιολογημένης διαφοράς	Διαπίστωση ελέγχου
30	18.998,92 €	10.904,52 €	Εισόδημα από ακίνητη περιουσία

Από τις ανωτέρω 30 πιστώσεις, δώδεκα (12) από αυτές, ύψους 5.946,38 € αφορούν είσπραξη από τον μισθωτή και υπολείπονται από τα ποσά του συνημμένου στη φορολογική δήλωση Ε2 για το οικείο έτος 2020 καθώς η υποβολή Ε2 ανέρχεται σε 3.600,00€ και συμφωνεί με το μισθωτήριο, με αποτέλεσμα ο έλεγχος να καταλογίσει τη **διαφορά ενοικίων ύψους 2.346,38 €**.

Δεκαέξι (16) πιστώσεις εξ αυτών, αφορούν εισόδημα από βραχυχρόνια μίσθωση οικιών που διατηρεί από κοινού με τη μητέρα του στη και υπολείπονται των ποσών που καταχωρήθηκαν στο Ε2 που υποβλήθηκε από αυτόν και τη μητέρα του. Πιο συγκεκριμένα, οι πιστώσεις ανέρχονται σε 11.852,54€ ενώ η καταχώρηση των ποσών στο Ε2 βραχυχρόνιας μίσθωσης από τη μητέρα του προσφεύγοντος ανέρχεται σε 3.369,40€ ενώ ο ίδιος δεν είχε υποβάλει Ε2 για εισοδήματα βραχυχρόνιας μίσθωσης για το ελεγχόμενο έτος, με αποτέλεσμα ο έλεγχος να καταλογίσει τη **διαφορά ενοικίων βραχυχρόνιας μίσθωσης ύψους 8.483,14 €**.

Οι υπόλοιπες **δύο (2) πιστώσεις**, ύψους 1.200,00 € αφορούν την είσπραξη ενοικίων από τη μισθώτρια Με βάση την καταβολή, το μηνιαίο μίσθωμα ανέρχεται σε 400,00€ και τη χρήση 2020 διενεργήθηκε ενοικίαση 2 μηνών ενώ υποβλήθηκε από τον προσφεύγοντα Ε2 με διάστημα μίσθωσης 1,5 μήνα, οπότε το αναλογούν έσοδο ενοικίου ανέρχεται για τον προσφεύγοντα σε 300,00€, ήτοι δύο μήνες ενοικίασης με μηνιαίο μίσθωμα 400,00€ με ποσοστό κυριότητας 37,50%. Κατά συνέπεια η **σχετική διαφορά ανήλθε σε 75,00€**.

3.

Πλήθος πιστώσεων	Συνολικό ποσό πίστωσης	Ποσό μη δικαιολογημένης διαφοράς	Διαπίστωση ελέγχου
9	4.850,00 €	3.616,67 €	Προσαύξηση περιουσίας άρθρου 21 παρ. 4 ν.4172/2013

Μία (1) πίστωση, ποσού 3.000,00€, σε ατομικό λογαριασμό τραπεζής του προσφεύγοντος καταλογίστηκε ως εισόδημα αγνώστου πηγής.

Για τις υπόλοιπες **οκτώ (8) πιστώσεις**, ύψους 1.850,00 € δε χορηγήθηκαν διευκρινίσεις με αποτέλεσμα το καταλογιζόμενο ποσό να επιμεριστεί ισομερώς στους συνδικαιούχους και να ανέρχεται σε **616,67€**.

Για το φορολογικό έτος 2021:

1.

Πλήθος πιστώσεων	Συνολικό ποσό πίστωσης	Ποσό μη δικαιολογημένης διαφοράς	Διαπίστωση ελέγχου
15	14.420,00 €	1.431,30 €	Παροχή σε είδος άρθρου 13 παρ.3 ν.4172/2013

Οι ανωτέρω πιστώσεις προέρχονται από άτυπο δανεισμό του προσφεύγοντος από επιχείρηση που διατηρεί η σύζυγός του με την επωνυμία και τον θείο της συζύγου του, ...
Για την ανωτέρω χρήση, η λήψη άτυπου δανείου θεωρήθηκε από τον έλεγχο παροχή σε είδος και η διαφορά των τόκων που δεν κατέβαλε για τα δανεισθέντα ποσά θεωρείται εισόδημα από

μισθωτές υπηρεσίες, υπολογιζόμενο με βάση το μέσο σταθμισμένο επιτόκιο δανεισμού της οικείας χρήσης το οποίο ανέρχεται σε 4,78%. Ο έλεγχος υπολόγισε αναλογούντες τόκους και στο ποσό από μεταφορά από την προγενέστερη χρήση 2020 καθώς δεν τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου παραστατικά τραπεζής από τα οποία να προκύπτει η επιστροφή των δανεισθέντων ποσών στην επιχείρηση της συζύγου του προσφεύγοντος.

2.

Πλήθος πιστώσεων	Συνολικό ποσό πίστωσης	Ποσό μη δικαιολογημένης διαφοράς	Διαπίστωση ελέγχου
35	19.498,52 €	10.086,24 €	Εισόδημα από ακίνητη περιουσία

Από τις ανωτέρω 35 πιστώσεις, οκτώ (8) από αυτές, ύψους 3.992,00€ αφορούν εισπραξη από τον μισθωτή και υπολείπονται από τα ποσά του συνημμένου στη φορολογική δήλωση Ε2 για το οικείο έτος 2021 καθώς κατά την υποβολή του Ε2 δηλώθηκε μηνιαίο μίσθωμα ύψους 300,00€ ενώ από τις καταβολές μέσω τραπεζής προέκυψε μηνιαίο μίσθωμα ύψους 499,00, με αποτέλεσμα ο έλεγχος να καταλογίσει τη διαφορά ενοικίων ύψους 1.592,00 € [8 μήνες * (499-300) * 100%].

Είκοσι τέσσερις (24) πιστώσεις εξ αυτών, αφορούν εισόδημα από βραχυχρόνια μίσθωση οικιών που διατηρεί από κοινού με τη μητέρα του στη και υπολείπονται των ποσών που καταχωρήθηκαν στο Ε2 που υποβλήθηκε από αυτόν και τη μητέρα του. Πιο συγκεκριμένα, οι πιστώσεις ανέρχονται σε 14.456,52€ ενώ η καταχώρηση των ποσών στο Ε2 βραχυχρόνιας μίσθωσης από τη μητέρα του προσφεύγοντος ανέρχεται σε 5.606,27€, του ιδίου ανέρχεται σε 547,26€, με αποτέλεσμα ο έλεγχος να καταλογίσει τη διαφορά ενοικίων βραχυχρόνιας μίσθωσης ύψους 8.302,99 €.

Οι υπόλοιπες τρεις (3) πιστώσεις, ύψους 1.050,00 € αφορούν την εισπραξη ενοικίων από τον μισθωτή Κατά την υποβολή του Ε2 δηλώθηκε μηνιαίο ενοίκιο ύψους 180,00 €, ενώ με βάση τις διενεργηθείσες καταβολές το μηνιαίο ενοίκιο ανέρχεται σε 350,00€, με αποτέλεσμα το αποκρυβέν εισόδημα ενοικίων να ανέρχεται σε 191,25 € [3 μήνες * (350-180) * 37,5%].

3.

Πλήθος πιστώσεων	Συνολικό ποσό πίστωσης	Ποσό μη δικαιολογημένης διαφοράς	Διαπίστωση ελέγχου
9	2.227,86 €	2.101,88 €	Προσαύξηση περιουσίας άρθρου 21 παρ. 4 ν.4172/2013

Για τις ανωτέρω εννιά (9) πιστώσεις, δε χορηγήθηκαν διευκρινίσεις με αποτέλεσμα το καταλογιζόμενο ποσό να επιμεριστεί ισομερώς στους συνδικαιούχους και να ανέρχεται σε 2.101,88 €.

Συγκεντρωτικά, ο έλεγχος του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής προσδιόρισε για τα εισοδήματα του προσφεύγοντος τις κάτωθι διαφορές:

Περιγραφή	Φορολογικό έτος 2019	Φορολογικό έτος 2020	Φορολογικό έτος 2021
Παροχή σε είδος άρθρου 13 παρ. 3 ν. 4172/2013	71.533,20 €	306,72 €	1.431,30 €
Εισόδημα από ακίνητη περιουσία	3.531,45 €	10.904,52 €	10.086,24 €
Προσαύξηση περιουσίας άρθρου 21 παρ. 4 του ν.4172/2013	2.366,56 €	3.616,67 €	2.101,88 €
Σύνολο	77.431,21 €	14.827,91 €	13.619,42 €

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Ανυπαρξία τη καταλογιζόμενης παράβασης εκ μέρους του – Μη ύπαρξη επαρκούς αιτιολόγησης των σε βάρος του οριστικών πράξεων επιβολής φόρων και προστίμων.
2. Μη τήρηση της αρχής της χρηστής διοίκησης και της αρχής της νομιμότητας.
3. Μη επαρκής και εμπεριστατωμένη αιτιολογία.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 76 του ν.5104/2024:

«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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 του ν.2690/1999:

«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.
....».

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΘΕΙΣΑ ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΑΠΟ ΜΙΣΘΩΤΗ ΕΡΓΑΣΙΑ (ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΕ ΕΙΔΟΣ – ΑΡΘΡΟΥ 13 ΠΑΡ.3 Ν.4172/2013

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της πρώτης και τρίτης παραγράφου του άρθρου 13 του ν.4172/2013, όπως ίσχυε κατά το φορολογικό έτος 2019:

«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 οι ανωτέρω παράγραφοι 1 και 3 του άρθρου 13 του ν.4172/2013 τροποποιήθηκαν με το άρθρο 4 του ν.4646/2019 ως κάτωθι και εφαρμόζονται για τις παροχές σε είδος που λαμβάνονται στα φορολογικά έτη από 01-01-2020 και μετά:

«1. Με την επιφύλαξη των διατάξεων των παραγράφων 2, 3, 4 και 5 και του άρθρου 14, οποιεσδήποτε παροχές σε είδος λαμβάνει ένας εργαζόμενος ή εταίρος ή μέτοχος ή συγγενικό πρόσωπο αυτού κατά την έννοια της περίπτωσης στ' του άρθρου 2, 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 και μόνο για το υπερβάλλον ποσό. [...]

3. Οι παροχές σε είδος με τη μορφή δανείου, προς εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο από ένα φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, είτε περιβάλλονται τη μορφή έγγραφης συμφωνίας είτε όχι, αποτιμώνται με βάση το ποσό της διαφοράς που προκύπτει μεταξύ των τόκων που θα κατέβαλε ο

εργαζόμενος ή εταίρος ή μέτοχος 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.»

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

«2. [...]

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. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1219/06-10-2014 με θέμα: «Φορολογική μεταχείριση παροχών σε είδος του άρθρου 13 του ν.4172/2013»:

«[...] 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 εξαρτώμενα 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.

[...]

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.

Για την καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω, παρατίθενται τα ακόλουθα παραδείγματα:

α) Σε εργαζόμενο με μηνιαίες καθαρές αποδοχές 1.000 ευρώ καταβάλλεται την 30/6/2014 ο μισθός του και επιπλέον 1.000 ευρώ. Το επιπλέον αυτό ποσό των 1.000 ευρώ δεν θεωρείται δάνειο.

β) Σε εργαζόμενο με μηνιαίες καθαρές αποδοχές 1.000 ευρώ καταβάλλεται την 30/6/2014 ο μισθός του και επιπλέον 4.000 ευρώ. Επειδή το ποσό αυτό υπερβαίνει τις καθαρές αποδοχές τριών μηνών ($4.000 > 3.000 (1.000 \times 3)$) θεωρείται δάνειο. Στην περίπτωση αυτή, παροχή θεωρείται το ποσό που υπολογίζεται με βάση το μέσο επιτόκιο αγοράς κατά το μήνα που ελήφθη η προκαταβολή με έγγραφη συμφωνία.

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, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι τα κατατιθέμενα, από την εταιρεία της συζύγου του και τον θείο της, ποσά **αφορούν σε άτυπο δάνειο** που έλαβε τα οποία χρησιμοποιήθηκαν για ανέγερση οικοδομής και ενόσω η φορολογική αρχή έχει ήδη αποδεχθεί ότι υφίσταται άτυπη σύμβαση δανεισμού και δεδομένου του γεγονότος ότι ο ίδιος **δεν ήταν ούτε εργαζόμενος, ούτε εταίρος, ούτε μέτοχος της εταιρείας ώστε να θεωρηθούν τα ποσά αυτά εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες**, υποκρυπτόμενο, αποτελεί μονόδρομο η αποδοχή τους ως δανεισμός. Στην περίπτωση αυτή δε βρίσκουν εφαρμογή οι διατάξεις για εισόδημα μισθωτών υπηρεσιών και ο μοναδικός φόρος που θα μπορούσε να του επιβληθεί για το έτος 2019 είναι αυτός της καταβολής χαρτοσήμου επί του δανείου.

Επικουρικά, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι παραβιάζεται η αρχή της χρηστής διοίκησης που επιβάλλει την όμοια αντιμετώπιση των ίδιων καταστάσεων και πλήττεται η εμπιστοσύνη του πολίτη προς τη διοίκηση, δεδομένου του γεγονότος ότι τα ποσά καταβλήθηκαν από το ίδιο πρόσωπο και τα τρία φορολογικά έτη, ήτοι την εταιρεία της συζύγου του και τον θείο της, προς το ίδιο πρόσωπο (δηλαδή τον προσφεύγοντα), με τον ίδιο ακριβώς τρόπο, ήτοι διατραπεζικά, για τον ίδιο σκοπό (την κάλυψη των αναγκών του) και με σχετική περιοδικότητα και ως εκ τούτου δεν μπορεί η φορολογική αρχή να διαχειρίζεται διαφορετικά τις περιπτώσεις.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων, αν και δημόσιος υπάλληλος, έλαβε χρηματικά ποσά από την εταιρεία, στην οποία η σύζυγός του τυγχάνει εταίρος, από τον θείο της συζύγου του, ... και την

εταιρεία η οποία συνεργάζεται με την εταιρεία της συζύγου του. Για τις εν λόγω χρηματικές ροές δεν προσκομίστηκε έγγραφη σύμβαση δανείου με βέβαιη χρονολογία, η οποία να έχει κατατεθεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ή να προκύπτει από δημόσιο έγγραφο κατά το χρόνο της συναλλαγής.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 παρ. 1 και 3 του Ν.4172/2013, ως παροχή σε είδος και συνακόλουθα ως εισόδημα από μισθωτή εργασία θεωρείται η ωφέλεια που λαμβάνει ένας εργαζόμενος ή εταίρος ή μέτοχος υπό τη μορφή δανείου.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου και την οικεία έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι ο προσφεύγων φέρει την ιδιότητα του Δημοσίου Υπαλλήλου και ουδεμία εργασιακή, διοικητική ή εταιρική σχέση διατηρεί με την εταιρεία, την εταιρεία και τον θείο της συζύγου του, ..., οι οποίοι προέβησαν στις επίμαχες καταβολές χρηματικών ποσών.

Επειδή, η φορολογική αρχή εφάρμοσε τις διατάξεις περί παροχών σε είδος (άρθρο 13 ΚΦΕ) βασιζόμενη στην ιδιότητα της συζύγου του προσφεύγοντος ως εταίρου της, επικαλούμενη τις ως άνω διατάξεις του άρθρου 13 παρ.3 ΚΦΕ.

Επειδή, ωστόσο, από τις διατάξεις των παρ. 1 & 3 του άρθρου 13 του ΚΦΕ αλλά και της διευκρινιστικής ΠΟΛ. 1219/2014 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. Συνεπώς, η συγγενική σχέση του προσφεύγοντος με τη σύζυγό του, η οποία συμμετέχει στην ανωτέρω εταιρεία, δεν αρκεί αυτοτελώς για την υπαγωγή των επίμαχων ποσών στο άρθρο 13 παρ. 3 του ΚΦΕ, καθόσον η αναφορά της διάταξης σε «συγγενικό πρόσωπο» τελεί σε συνάφεια με την ύπαρξη πρωτογενούς σχέσης εργαζομένου ή εταίρου με την εταιρεία, η οποία εν προκειμένω δεν υφίσταται.

Επειδή, συνεπώς, τα καταλογισθέντα ποσά δεν αποτελούν φορολογητέο εισόδημα είτε ως εισόδημα από μισθωτή εργασία είτε ως εισόδημα από τόκους, ενώ τυχόν φορολογικές συνέπειες περιορίζονται στην εφαρμογή των διατάξεων περί τέλους χαρτοσήμου, που δεν αποτέλεσαν αντικείμενο των προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι η φορολογική αρχή εσφαλμένα χαρακτήρισε το ποσό ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες αντί να επιβάλλει (ενδεχομένως) αναλογικό τέλος χαρτοσήμου, κρίνεται βάσιμος και γίνεται αποδεκτός.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΘΕΙΣΑ ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΑΠΟ ΑΚΙΝΗΤΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑ

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρου 39 παρ.1 και 39Α του Ν.4172/2013, ορίζεται ότι:
«Άρθρο 39.

Εισόδημα από ακίνητη περιουσία

1. Ο όρος «εισόδημα από ακίνητη περιουσία» σημαίνει το εισόδημα, σε χρήμα ή σε είδος, που προκύπτει από την εκμίσθωση ή την ιδιοχρησιμοποίηση ή τη δωρεάν παραχώρηση χρήσης γης και ακινήτων. Ειδικότερα το εισόδημα αυτό προκύπτει από:

α) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης γης ή ακινήτων συμπεριλαμβανομένων των κτιρίων, κατασκευών και κάθε είδους εγκαταστάσεων και εξοπλισμού τους.

β) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης μεταλλείων, λατομείων, δασικών και αγροτικών εκτάσεων στις οποίες περιλαμβάνονται λιβάδια, καλλιεργήσιμες γαίες, βοσκήσιμες γαίες, καθώς και κάθε είδους κατασκευές ή εγκαταστάσεις που είναι στην επιφάνεια του εδάφους ή κάτω από αυτή, όπως τα ιχθυοτροφεία, οι λίμνες, οι δεξαμενές, οι πηγές και τα φρέατα.

γ) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης από την παραχώρηση χώρου για την τοποθέτηση κάθε είδους διαφημιστικών επιγραφών.

δ) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης κοινόχρηστων χώρων σε ακίνητα.

Άρθρο 39Α.

Εισόδημα από βραχυχρόνια μίσθωση ακινήτων

1. Το εισόδημα που αποκτάται, από φυσικά πρόσωπα, από τη βραχυχρόνια μίσθωση μέχρι δύο (2) ακινήτων, όπως αυτή ορίζεται στο άρθρο 111 του ν. 4446/2016 (Α' 240), είναι εισόδημα από ακίνητη περιουσία και εφαρμόζονται το άρθρο 39 και η παρ. 4 του άρθρου 40 του παρόντος, εφόσον τα ακίνητα εκμισθώνονται επιπλωμένα χωρίς την παροχή οποιασδήποτε υπηρεσίας πλην της παροχής κλινοσκεπασμάτων. Σε περίπτωση που παρέχονται οποιεσδήποτε άλλες υπηρεσίες, το εισόδημα αυτό αποτελεί εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα του άρθρου 21 του παρόντος. Ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα λογίζεται και το εισόδημα που αποκτούν από βραχυχρόνια μίσθωση φυσικά πρόσωπα τα οποία εκμισθώνουν τρία (3) ή περισσότερα ακίνητα.»

Επειδή, για τις διενεργηθείσες πιστώσεις από τον μισθωτή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το υπερβάλλον ποσό που κατατέθηκε στον λογαριασμό του αφορά καταβολή κοινοχρήστων, έχοντας προσκομίσει κατά το στάδιο του ελέγχου υπεύθυνη δήλωση των ενοικιαστών. Ωστόσο ο ισχυρισμός του ορθά και πλήρως αιτιολογημένα απορρίφθηκε από τον έλεγχο καθόσον δεν προσκομίστηκε σχετικό πρακτικό γενικής συνέλευσης, ο προσφεύγων ήταν κάτοικος κατά τα ελεγχόμενα έτη και υπάρχει περιοδικότητα των πληρωμών, ενώ αν το υπερβάλλον ποσό αφορούσε κοινόχρηστα δε θα ήταν σταθερό αλλά θα μεταβαλλόταν με βάση το ύψος των κοινοχρήστων.

Επειδή για τις πιστώσεις που αφορούν εισόδημα από βραχυχρόνια μίσθωση οικιών που διατηρεί από κοινού με τη μητέρα του στη και υπολείπονται της υποβολής Ε2 από αυτόν και τη μητέρα του, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η θέση του ελέγχου στερείται αιτιολογίας καθώς δεν αιτιολογεί γιατί η διαφορά από τα αποκρυβέντα ενοίκια βραχυχρόνιας μίσθωσης αφορούν τον ίδιο και όχι τη μητέρα του.

Επειδή, ωστόσο από τη σύγκριση των πιστώσεων του κοινού λογαριασμού με τα δηλωθέντα εισοδήματα (Ε2) των συνδικαιούχων, προκύπτει ότι η συνδικαιούχος μητέρα έχει υπερκαλύψει το αναλογούν σε αυτήν μέρος των πιστώσεων. Αντιθέτως, οι πιστώσεις που αντιστοιχούν στον προσφεύγοντα υπερβαίνουν τα δηλωθέντα από αυτόν εισοδήματα.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στοιχεία που να αποδεικνύουν διαφορετική κατανομή των εσόδων, ο ισχυρισμός του περί εσφαλμένου καταλογισμού απορρίπτεται ως αβάσιμος.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΘΕΙΣΑ ΠΡΟΣΑΥΞΕΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ ΑΡΘΡΟΥ 21§4 ΤΟΥ Ν.4172/2013

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 21, παρ. 4 του Ν. 4172/2013, ορίζεται:

«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, στην παράγραφο 4 του άρθρου 29 του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι : «Το εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 4 του άρθρου 21 φορολογείται με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%).»

Επειδή σύμφωνα με την διάταξη του άρθρου 39 του Ν. 4987/2022, προβλέπεται 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 στο με αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα «Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας» αναφέρεται:

«...Β' Προσαύξηση περιουσίας

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρ. 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 προσαύξησή 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.

...

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, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ 1175/16-11-2017 «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, αναγκαιών, 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.

Σε περίπτωση που δεν προσκομίζονται στοιχεία για επένδυση ή κίνηση λογαριασμού ημεδαπής ή αλλοδαπής, λόγω αντικειμενικής αδυναμίας προσκόμισης των σχετικών δικαιολογητικών (για παράδειγμα, διότι έχει παρέλθει ο χρόνος που η τράπεζα ή άλλο ίδρυμα έχει υποχρέωση διαφύλαξης των σχετικών αρχείων), γίνονται δεκτοί οι ισχυρισμοί του ελεγχόμενου, εκτός αν η φορολογική αρχή αιτιολογημένα απορρίψει αυτούς στη βάση άλλων στοιχείων που διαθέτει.

Σε κάθε περίπτωση, εάν διαπιστωθεί ότι η απόκτηση της επένδυσης έλαβε χώρα σε χρόνο εκτός των φορολογικών ετών που περιλαμβάνονται στην εντολή ελέγχου, ή το εισερχόμενο έμβασμα αλλοδαπής προέρχεται από καταθέσεις/πραγματικά εισοδήματα προγενέστερων ετών της ελεγχόμενης περιόδου, οι εν λόγω πιστώσεις θεωρούνται δικαιολογημένες για το ελεγχόμενο διάστημα και δεν θεμελιώνεται, εξ αυτού του λόγου, επέκταση του φορολογικού ελέγχου στα προγενέστερα αυτά έτη, εκτός εάν και στο μέτρο που είναι απολύτως αναγκαίο για την διακρίβωση της υπαγωγής σε φόρο ή νόμιμης απαλλαγής από αυτόν των κεφαλαίων από τα οποία προέρχονται οι εν λόγω πιστώσεις, υπό την επιφύλαξη των διατάξεων περί παραγραφής.

3. [...]

4. Το ποσό τραπεζικού λογαριασμού που τροφοδότησε έμβασμα και λογίζεται ως φορολογητέο εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, φορολογείται ως εισόδημα της διαχειριστικής περιόδου κατά την οποία προκύπτει ότι εισήχθη το ποσό αυτό στην περιουσία του δικαιούχου του λογαριασμού, η δε μεταφορά με έμβασμα χρηματικού ποσού από τραπεζικό λογαριασμό δικαιούχου σε άλλο τραπεζικό λογαριασμό του (στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή) δεν αποτελεί προσαύξηση της περιουσίας του. Συνεπώς, κρίσιμος δεν είναι, τουλάχιστον κατ' αρχήν ο χρόνος διενέργειας του εμβάσματος, αλλά είτε ο χρόνος της κατάθεσης του επίμαχου ποσού (ή σε περίπτωση τμηματικής κατάθεσης του, ο χρόνος που κατατέθηκε καθένα από τα τμήματα του) στον τραπεζικό λογαριασμό του δικαιούχου, μέσω του οποίου έγινε το έμβασμα, είτε ο προγενέστερος αυτού χρόνος κατά τον οποίο προκύπτει ότι επήλθε η αντίστοιχη προσαύξηση της περιουσίας του (ΣτΕ 1225/2017, 884/2016, 435/2017). Ο προσδιορισμός του ως άνω κρίσιμου χρόνου πρέπει να γίνεται από την ελεγκτική αρχή με βάση πρόσφορα και επαρκή στοιχεία τα οποία συλλέγονται κατόπιν της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου στα οποία συμπεριλαμβάνονται ιδίως η κλήση του φορολογούμενου για παροχή εξηγήσεων και η αναζήτηση πληροφοριών και στοιχείων από τα εμπλεκόμενα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα. Αν η εντός ευλόγου χρόνου συλλογή στοιχείων σχετικά με τη διαπίστωση του χρόνου προσαύξησης της περιουσίας καθίσταται αδύνατη ή ιδιαίτερα δυσχερής, γεγονός που πρέπει να βεβαιώνεται από τη φορολογική αρχή με ειδική αιτιολογία, αυτή μπορεί να διαπιστώσει τον κρίσιμο, κατά τα προεκτεθέντα, χρόνο με βάση όσα στοιχεία κατάφερε να συγκεντρώσει ο έλεγχος και, στην εξαιρετική περίπτωση παντελούς έλλειψης τέτοιων στοιχείων, να θεωρήσει κατά τεκμήριο ως κρίσιμο χρόνο εκείνον του εμβάσματος (ΣτΕ 884/2016).

5. Ειδικότερα, σχετικά με τον έλεγχο υποθέσεων για προσαύξηση περιουσίας παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις προκειμένου να υπάρχει ομοιόμορφη αντιμετώπιση των υποθέσεων: 5.1. Ως προς τον χρόνο μεταξύ ανάληψης και επανακατάθεσης ισχύουν τα αναγραφόμενα στο ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφό μας. [...]».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τον έλεγχο διαπιστώθηκαν πιστώσεις για τα ελεγχόμενα έτη, για τις οποίες δεν χορηγήθηκαν διευκρινίσεις με αποτέλεσμα να φορολογηθούν ως εισόδημα αγνώστου πηγής σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21§4, σύμφωνα με τους παρακάτω πίνακες:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019

Τράπεζα	Αριθμός Λογαριασμού	Δικ.	Ημ/νία Συναλλαγής	Περιγραφή Συναλλαγής	Απολογία Συναλλαγής	Ποσό Πίστωσης	Καταλογισθέν ποσό βάσει επιμερισμού
.....		2	25/9/2019	.....	.....	3.833,14	1.916,57
.....		2	9/5/2019	.....	.....	505,00	252,50
.....		3	12/6/2019	.....	.....	292,08	97,36
.....		3	28/11/2019	.....	.....	79,42	26,47
.....		3	10/10/2019	.....	.....	77,52	25,84
.....		3	7/11/2019	.....	.....	73,44	24,48
.....		3	12/3/2019	.....	.....	70,00	23,33
						4.930,60	2.366,55

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2020

Τράπεζα	Αριθμός Λογαριασμού	Δικ.	Ημ/νία Συναλλαγής	Περιγραφή Συναλλαγής	Απολογία Συναλλαγής	Ποσό Πίστωσης	Καταλογισθέν ποσό βάσει επιμερισμού
.....		3	3/1/2020	.....	.....	300,00	100,00
.....		1	16/1/2020	.....	.....	3.000,00	3.000,00
.....		3	11/2/2020	.....	.....	300,00	100,00
.....		3	5/3/2020	.....	.....	300,00	100,00
.....		3	7/5/2020	.....	.....	50,00	16,67
.....		3	17/6/2020	.....	.....	200,00	66,67
.....		3	17/6/2020	.....	.....	100,00	33,33
.....		3	19/6/2020	.....	.....	300,00	100,00
.....		3	10/7/2020	.....	.....	300,00	100,00
						4.850,00	3.616,67

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2021

Τράπεζα	Αριθμός Λογαριασμού	Δικ.	Ημ/νία Συναλλαγής	Περιγραφή Συναλλαγής	Απολογία Συναλλαγής	Ποσό Πίστωσης	Καταλογισθέν ποσό βάσει επιμερισμού
.....		1	1/6/2021	.....	.....	370,00	370,00
.....		1	1/6/2021	.....	.....	65,28	65,28
.....		1	29/6/2021	.....	.....	360,09	360,09
.....		1	1/7/2021	.....	.....	500,00	500,00
.....		1	30/7/2021	.....	.....	350,00	350,00
.....		1	13/9/2021	.....	.....	58,52	58,52
.....		3	16/9/2021	.....	.....	188,97	62,99
.....		1	3/10/2021	.....	.....	170,00	170,00
.....		1	1/11/2021	.....	.....	165,00	165,00
						2.227,86	2.101,88

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 4 του Ν.4172/2013 (ΚΦΕ) και τις οδηγίες της εγκυκλίου ΠΟΛ.1175/2017, κάθε προσαύξηση περιουσίας που δεν καλύπτεται από δηλωθέντα εισοδήματα θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, **εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής ή ότι αυτή φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα.**

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η εγγραφή με ημερομηνία **25-09-2019** αφορά σε επιστροφή ποσού **3.833,14€** αχρεωστήτως καταβληθέντος από το Ενιαίο Ταμείο Επικουρικής Ασφάλισης, προσκομίζοντας:

Α) την κίνηση του τραπεζικού του λογαριασμού, όπου την 25-09-2019 εμφανίζεται πίστωση ποσού 3.833,14€ με αιτιολογία και στοιχεία πληρωτή

Β) την από 26-09-2019 Βεβαίωση του Ενιαίου Ταμείου Επικουρικής Ασφάλισης Εφάπαξ Παροχών (ΕΤΕΑΕΠ), στην οποία βεβαιώνεται η καταβολή αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών για τα έτη 2014-2019, συνολικού μικτού ποσού ύψους 4.791,42€.

Επειδή, το πιστωθέν στον λογαριασμό ποσό αποτελεί το καθαρό πληρωτέο ποσό της εν λόγω παροχής και η έκδοση της βεβαίωσης από τον φορέα την επομένη ακριβώς της πίστωσης επιβεβαιώνει την ταύτιση της συναλλαγής.

Επειδή, η πηγή των χρημάτων είναι δημόσιος ασφαλιστικός φορέας και η φύση του ποσού δε συνιστά αδικαιολόγητη προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη πηγή, αλλά νόμιμο έσοδο που προέρχεται από την ασφαλιστική σχέση του προσφεύγοντος, το οποίο μάλιστα φορολογήθηκε στην πηγή του, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος για την εν λόγω πίστωση γίνεται δεκτός.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι πέντε (5) εγγραφές με ημερομηνία **12-03-2019, 12-06-2019, 10-10-2019, 07-11-2019 και 28-11-2019** συνολικού ποσού **592,46€** αφορούν πληρωμές από την εταιρεία προσκομίζοντας τις ειδοποιήσεις εμβασμάτων (Payment Advice) της πλατφόρμας από τις οποίες προκύπτει το ιστορικό κρατήσεων, τα ονόματα των επισκεπτών και δικαιούχος η μητέρα του

Επειδή, από τον συνδυασμό των ειδοποιήσεων και των τραπεζικών πιστώσεων, διαπιστώνεται ότι τα ποσά που πιστώθηκαν στον κοινό με τη μητέρα του λογαριασμό αποτελούν το εκκαθαρισμένο ποσό των κρατήσεων, μετά την αφαίρεση της συμφωνηθείσας προμήθειας της πλατφόρμας.

Επειδή, η πηγή των εν λόγω κεφαλαίων αποδεικνύεται ότι αφορά δραστηριότητα εκμετάλλευσης ακινήτου (βραχυχρόνια μίσθωση) της μητέρας του και δεν αποτελεί προϊόν άγνωστης πηγής, οι σχετικές διαπιστώσεις του ελέγχου περί προσαύξησης περιουσίας τυγχάνουν απορριπτέες και ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται δεκτός.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η εγγραφή με ημερομηνία **16-01-2020** συνολικού ποσού **3.000,00€** αφορά σε προσωπικά έξοδα της μητέρας του με την οποία έχουν κοινές δανειακές υποχρεώσεις, ισχυρισμό που έχει δεχτεί ο έλεγχος σε πανομοιότυπη κατάθεση ύψους 4.700,00€ που έγινε σε κοινό τους λογαριασμό ενώ απορρίπτει τη συγκεκριμένη κατάθεση διότι αυτή έγινε σε δικό του λογαριασμό. Επιπλέον, ο καταλογισμός κατ' ισομοιρία ποσών ύψους **616,67€** αφορά σε ενοίκια των λοιπών συνδικαιούχων.

Επειδή, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί άνισης μεταχείρισης σε σχέση με την άλλη πίστωση σε κοινό λογαριασμό κρίνεται απορριπτέος, διότι στην περίπτωση του κοινού λογαριασμού, η μητέρα είναι συνδικαιούχος και τεκμαίρεται η δυνατότητα κατοχής των χρημάτων από αυτήν. Αντιθέτως, η κατάθεση μετρητών σε ατομικό λογαριασμό τρίτου προσώπου (έστω και τέκνου) απαιτεί απόδειξη της αιτίας (π.χ. δωρεά ή δάνειο, προσκόμιση παραστατικού πληρωμής δόσης την ίδια ή την επόμενη μέρα κ.τ.λ), όμως δεν προσκομίστηκε κανένα επιπλέον στοιχείο με αποτέλεσμα ο ισχυρισμός του να απορρίπτεται ως αναπόδεικτος. Παρομοίως, ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι μέρος των πιστώσεων αφορά μισθώματα που αναλογούν στους λοιπούς συνδικαιούχους, ο ισχυρισμός αυτός παραμένει αναπόδεικτος, καθώς δεν προσκομίστηκε κανένα έγγραφο στοιχείο που να τον στηρίζει.

Επειδή, τέλος, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι δύο (2) εγγραφές με ημερομηνία **29-06-2021 και 16-09-2021** ποσού **360,09€ και 188,97€**, αφορούν σε επιστροφές στον ίδιο αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών από ΔΕΗ και ΟΤΕ αντίστοιχα.

Επειδή, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών από ΔΕΗ και ΟΤΕ αποδεικνύεται από τα τραπεζικά παραστατικά που προσκομίζει, η παρούσα προσφυγή γίνεται δεκτή ως προς το σκέλος αυτό και τα αντίστοιχα ποσά διαγράφονται από τον πίνακα των αδικαιολόγητων πιστώσεων. Για τις λοιπές πιστώσεις δεν προβάλλει συγκεκριμένους ισχυρισμούς με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή.

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, για τις κάτωθι πιστώσεις δε συντρέχει η εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 21§4 του ν. 4172/2013:

Ποσά που δεν αποτελούν προσαύξηση περιουσίας και διαγράφονται με την παρούσα				
	Φορολογικό έτος 2019		Φορολογικό έτος 2021	
α/α	Ποσό πίστωσης (€)	Καταλογισθέν ποσό βάσει επιμερισμού (€)	Ποσό πίστωσης (€)	Καταλογισθέν ποσό βάσει επιμερισμού (€)
1	3.833,14	1.916,57	360,09	360,09
2	292,08	97,36	188,97	62,99
3	79,42	26,47		
4	77,52	25,84		
5	73,44	24,48		
6	70,00	23,33		
Σύνολο	4.425,60	2.114,05	549,06	423,08

Επομένως, οι καταλογισθείσες διαφορές ελέγχου διαμορφώνονται ως κάτωθι:

Περιγραφή	Φορολογικό έτος 2019	Φορολογικό έτος 2020	Φορολογικό έτος 2021
Παροχή σε είδος άρθρου 13 παρ. 3 ν. 4172/2013	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Εισόδημα από ακίνητη περιουσία	3.531,45 €	10.904,52 €	10.086,24 €
Προσαύξηση περιουσίας άρθρου 21 παρ. 4 του ν.4172/2013	252,50	3.616,67 €	1.678,80 €
Σύνολο	3.783,95 €	14.521,19 €	11.765,04 €

Επειδή κατά τα λοιπά οι διαπιστώσεις του ελέγχου όπως αυτές καταγράφονται στην από Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές κα πλήρως αιτιολογημένες.

Επειδή, τέλος, επισημαίνεται ότι η τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων δεν στερεί τη Φορολογική Διοίκηση από το δικαίωμα να προβεί, εφόσον συντρέχουν οι νόμιμες προϋποθέσεις περί επιβολής τέλους χαρτοσήμου, σε νέο έλεγχο και έκδοση νέων πράξεων, λαμβάνοντας υπόψη τα διαλαμβανόμενα στην παρούσα, καθώς και τις κείμενες διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου.

Κατόπιν αυτών,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με **ΑΦΜ**, και την **τροποποίηση** των:

- Με αριθμό Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικού έτους 2019.

- Με αριθμό Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικού έτους 2020.
- Με αριθμό Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικού έτους 2021.

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

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019

Η με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος.

Φορολογητέα εισοδήματα Φορολογικού Έτους 2019

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Βάσει ΔΗΛΩΣΗΣ		Βάσει ΕΛΕΓΧΟΥ		Βάσει ΑΠΟΦΑΣΗΣ	
	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου
Ακίνητη Περιουσία	9.038,15€		12.393,03€		12.393,03€	
Τόκοι - Μερίσματα - Διακαιώματα	0,33€		0,33€		0,33€	
Μερίσματα						
Δικαιώματα						
Ατομική Επιχειρηματική Δραστηριότητα						
Εισόδημα του άρθρου 21 § 4 ν.4172/13			2.366,56€		252,50€	
Αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα						
Μισθωτή εργασία - Συντάξεις	21.889,52€		93.422,72€		21.889,52€	
Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου						
Ναυτικό Εισόδημα						
α) Αξιοματικών εμπορικού Ναυτικού						
β) Κατώτερου πληρώματος						
Συνολικό Εισόδημα	30.928,00€		108.182,64€		34.535,38€	
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται						
Υπόλοιπο	30.928,00€		108.182,64€		34.535,38€	
Προστιθέμενη διαφορά δαπανών						
Εκπτώσεις εισοδήματος						
Φορολογητέο Εισόδημα	30.928,00€		108.182,64€		34.535,38€	
Απαλλασσόμενα επιχειρημ. Δραστηριότητας						
Αυτοτελή φορολογηθ. ποσά και φόρος αυτών						
Συνολικό Εισόδημα	30.928,00€		108.182,64€		34.535,38€	
Τεκμαρτό Εισόδημα						
Εισόδημα επιβολής ειδικής εισφοράς αλληλ.	30.928,00€		108.182,64€		34.535,38€	

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση φόρου εισοδήματος & εισφ. αλληλεγγύης φορ. έτους 2019

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ		ΕΛΕΓΧΟΥ		ΑΠΟΦΑΣΗΣ		Οριστική Φορολ. Υποχρέωση- Διαφορά
	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	
Φορολογητέο Εισόδημα	30.928,00€		108.182,64€		34.535,38€		3.607,38€
Φόρος Κλίμακας	6.303,73€		37.758,79€		6.968,90€		665,17€
Μειώσεις από το φόρο	1.881,10€		1.165,77€		1.881,10€		
Πλέον:Επιβάρυνση Αποδείξεων							
Φόρος που αναλογεί	4.422,63€		36.593,02€		5.087,80€		665,17€
Μείον: Παρακρ-Προκαταβ.	2.523,93€		2.523,93€		2.523,93€		
Υπόλοιπο Κύριου Φόρου	1.898,70€		34.069,09€		2.563,87€		665,17€
Τέλη χαρτί/μου							
Εισφορά ΟΓΑ στο χαρτί/μο							
Πλέον: Προκαταβ.Επομ.έτους							
Σύνολο	1.898,70€		34.069,09€		2.563,87€		665,17€
Ποσό Εισφοράς Αλληλεγγ.	736,32€		7.087,44€		970,80€		234,48€
Μείον: Εισφορά παρακρατηθ.	-229,91€		-229,91€		-229,91€		
Πλέον: Τέλος Επιτηδ/ματος κλπ							
Σύνολο	2.405,11€		40.926,62€		3.304,76€		899,65€
Πρόστιμο ανακρίβειας/μη υποβολής άρθ.58 ν.4174/2013			16.085,20€		166,29€		166,29€
Συνολικό Ποσό	2.405,11€		57.011,82€		3.471,05€		1.065,94€
Διαφορά Συμψηφισμού							
Γενικό Σύνολο	2.405,11€		57.011,82€		3.471,05€		1.065,94€

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2020

Η με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος.

Φορολογητέα εισοδήματα Φορολογικού Έτους 2020						
ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Βάσει ΔΗΛΩΣΗΣ		Βάσει ΕΛΕΓΧΟΥ		Βάσει ΑΠΟΦΑΣΗΣ	
	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου
Ακίνητη Περιουσία	3.740,63€		14.099,92€		14.099,92€	
Τόκοι - Μερίσματα - Διακαιώματα	28,77€		28,77€		28,77€	
Μερίσματα						
Δικαιώματα						
Ατομική Επιχειρηματική Δραστηριότητα						
Εισόδημα του άρθρου 21 § 4 ν.4172/13			3.616,67€		3.616,67€	
Αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα						
Μισθωτή εργασία - Συντάξεις	21.805,79€		22.112,51€		21.805,79€	
Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου						
Ναυτικό Εισόδημα						
α) Αξιοματικών εμπορικού Ναυτικού						
β) Κατώτερου πληρώματος						
Συνολικό Εισόδημα	25.575,19€		39.857,87€		39.551,15€	
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται						
Υπόλοιπο	25.575,19€		39.857,87€		39.551,15€	
Προσπιθέμενη διαφορά δαπανών						
Εκπτώσεις εισοδήματος						
Φορολογητέο Εισόδημα	25.575,19€		39.857,87€		39.551,15€	
Απαλλασσόμενα επιχειρημ. δραστηριότητας						
Αυτοτελή φορολογηθ. ποσά και φόρος αυτών						
Συνολικό Εισόδημα	25.575,19€		39.857,87€		39.551,15€	
Τεκμαρτό Εισόδημα						
Εισόδημα επιβολής ειδικής εισφοράς αλληλ.	21.805,79€		22.112,51€		21.805,79€	
Οριστική Φορολογική Υποχρέωση φόρου εισοδήματος & εισφ. αλληλεγγύης φορ. έτους 2020						
ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ		ΕΛΕΓΧΟΥ		ΑΠΟΦΑΣΗΣ	
	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου
Φορολογητέο Εισόδημα	25.575,19€		39.857,87€		39.551,15€	
Φόρος Κλίμακας	4.171,03€		7.424,29€		7.338,21€	
Μειώσεις από το φόρο	580,88€		574,75€		580,88€	
Φόρος που αναλογεί	3.590,15€		6.849,54€		6.757,33€	
Μείον: Παρακρ-Προκαταβ.	2.519,34€		2.519,34€		2.519,34€	
Υπόλοιπο Κύριου Φόρου	1.070,81€		4.330,20€		4.237,99€	
Τέλη χαρτί/μου						
Εισφορά ΟΓΑ στο χαρτί/μο						
Πλέον: Προκαταβ.Επομ.έτους						
Σύνολο	1.070,81€		4.330,20€		4.237,99€	
Ποσό Εισφοράς Αλληλεγγ.	266,29€		281,63€		266,29€	
Μείον: Εισφορά παρακρατηθ.	-262,60€		-262,60€		-262,60€	
Πλέον: Τέλος Επιτηδ/ματος κλπ						
Σύνολο	1.074,50€		4.349,23€		4.241,68€	
Πρόστιμο ανακρίβειας/μη υποβολής άρθ.58 ν.4174/2013			1.629,70€		1.583,59€	
Συνολικό Ποσό	1.074,50€		5.978,93€		5.825,27€	
Διαφορά Συμψηφισμού						
Γενικό Σύνολο	1.074,50€		5.978,93€		5.825,27€	4.750,77€

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2021

Η με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος.

Φορολογητέα εισοδήματα Φορολογικού Έτους 2021

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Βάσει ΔΗΛΩΣΗΣ		Βάσει ΕΛΕΓΧΟΥ		Βάσει ΑΠΟΦΑΣΗΣ	
	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου
Ακίνητη Περιουσία	4.944,52€		14.526,45€		14.526,45€	
Τόκοι - Μερίσματα - Διακαιώματα	89,31€		89,31€		89,31€	
Μερίσματα						
Δικαιώματα						
Ατομική Επιχειρηματική Δραστηριότητα						
Εισόδημα του άρθρου 21 § 4 ν.4172/13			2.101,88€		1.678,80€	
Αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα						
Μισθωτή εργασία - Συντάξεις	22.147,64€		23.578,94€		22.147,64€	
Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου						
Ναυτικό Εισόδημα						
α) Αξιωματικών εμπορικού Ναυτικού						
β) Κατώτερου πληρώματος						
Συνολικό Εισόδημα	27.181,47€		40.296,58€		38.442,20€	
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται						
Υπόλοιπο	27.181,47€		40.296,58€		38.442,20€	
Προσπιθέμενη διαφορά δαπανών						
Εκπτώσεις εισοδήματος						
Φορολογητέο Εισόδημα	27.181,47€		40.296,58€		38.442,20€	
Απαλλασσόμενα επιχειρημ. δραστηριότητας						
Αυτοτελή φορολογηθ. ποσά και φόρος αυτών						
Συνολικό Εισόδημα	27.181,47€		40.296,58€		38.442,20€	
Τεκμαρτό Εισόδημα						
Εισόδημα επιβολής ειδικής εισφοράς αλληλ.	22.147,64€		22.147,64€		22.147,64€	

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση φόρου εισοδήματος & εισφ. αλληλεγγύης φορ. έτους 2021

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ		ΕΛΕΓΧΟΥ		ΑΠΟΦΑΣΗΣ		Οριστική Φορολ. Υποχρέωση- Διαφορά
	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	
Φορολογητέο Εισόδημα	27.181,47€		40.296,58€		38.442,20€		11.260,73€
Φόρος Κλίμακας	4.456,42€		7.493,38€		6.953,00€		2.496,58€
Μειώσεις από το φόρο	574,05€		545,42€		574,05€		
Φόρος που αναλογεί	3.882,37€		6.947,96€		6.378,95€		2.496,58€
Μείον: Παρακρ-Προκαταβ.	2.583,22€		2.583,22€		2.583,22€		
Υπόλοιπο Κύριου Φόρου	1.299,15€		4.364,74€		3.795,73€		2.496,58€
Τέλη χαρτί/μου							
Εισφορά ΟΓΑ στο χαρτί/μο							
Πλέον: Προκαταβ. Επομ. έτους							
Σύνολο	1.299,15€		4.364,74€		3.795,73€		2.496,58€
Ποσό Εισφοράς Αλληλεγγ.	283,38€		283,38€		283,38€		
Μείον: Εισφορά παρακρατηθ.	-277,83€		-277,83€		-277,83€		
Πλέον: Τέλος Επιτηδ/ματος κλπ							
Σύνολο	1.304,70€		4.370,29€		3.801,28€		2.496,58€
Πρόστιμο ανακρίβειας/μη υποβολής άρθ.58 ν.4174/2013			1.532,80€		1.248,29€		1.248,29€
Συνολικό Ποσό	1.304,70€		5.903,09€		5.049,57€		3.744,87€
Διαφορά Συμψηφισμού							
Γενικό Σύνολο	1.304,70€		5.903,09€		5.049,57€		3.744,87€

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

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Ο/Η ΥΠΑΜΜΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

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.