



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 01-07-2026

Αριθμός απόφασης: 2857

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α5

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312347

E-mail : 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. Της με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) (ΦΕΚ Β' 6009),

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία **20-03-2026** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με **ΑΦΜ**, κατοίκου, οδός αριθ., ΤΚ, κατά της υπ' αριθ..../**18-02-2026** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ., για το φορολογικό έτος **2021**, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση ή τροποποίηση, καθώς και την οικεία έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2021,

6. Την έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **20-03-2026** και με αριθμό πρωτοκόλλου της ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του με **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθ. / **18-02-2026** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου, για το φορολογικό έτος **2021**, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου ύψους **103.637,99€** πλέον προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. ύψους **51.819,00€**, ήτοι συνολικός φόρος προς καταβολή ύψους **155.456,99€**.

Γενικά Στοιχεία

Ο προσφεύγων είναι φυσικό πρόσωπο, που συμμετείχε ως διαχειριστής και ομόρρυθμος εταίρος με ποσοστό συμμετοχής **87,5%** στην επιχείρηση με επωνυμία «.....» και **ΑΦΜ**

Από τα πληροφοριακά στοιχεία του συστήματος «**ELENXIS**» και «**TAXIS**» προκύπτει, ότι κατά το φορολογικό έτος **2021**, ο προσφεύγων υπέβαλε Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος και δήλωσε εισόδημα από τόκους (προ φόρου) ποσού **0,18€** και εισόδημα από μερίσματα (προ φόρου) ποσού **190,58€**.

Σύντομο Ιστορικό

Από τον Προϊστάμενο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. εκδόθηκε, για τον προσφεύγοντα για το φορολογικό έτος **2021**, η με αριθμό με αριθ. / **03-09-2024** εντολή μερικού επιτόπιου ελέγχου, η οποία αντικαταστάθηκε από την με αριθ. / **01-08-2025** εντολή μερικού επιτόπιου ελέγχου στη φορολογία Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ. βάσει της Δ.ΟΡΓ.Α **1145706 ΕΞ 2024** (Φ.Ε.Κ. Β' **7217/30-12-2024**).

Με την έκδοση της ως άνω εντολής εστάλη στον προσφεύγοντα η υπ' αριθ. / **05-09-2024** κοινοποίηση εντολής ελέγχου και γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων. Έπειτα, εστάλη το υπ' αριθ. / **13-03-2025** Αίτημα Παροχής Πληροφοριών αρ. **14 Κ.Φ.Δ.**, με το οποίο ζητήθηκε από τον προσφεύγοντα να θέσει στη διάθεση του ελέγχου, μεταξύ άλλων, τα δικαιολογητικά της υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για το κρίνόμενο έτος **2021**.

Στα πλαίσια του παραπάνω ελέγχου αντλήθηκαν, μεταξύ άλλων, τα τραπεζικά και χρηματοπιστωτικά δεδομένα από τα πιστωτικά ιδρύματα της ημεδαπής μέσω της μηχανογραφικής εφαρμογής του Σ.Μ.Τ.Λ. που περιλαμβάνουν κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος.

Εν συνεχεία, ο έλεγχος απέστειλε το υπ' αριθ. / **29-05-2025** έγγραφο στην εταιρεία «.....», σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **15** του Ν.5104/2024, προκειμένου να διαπιστωθεί αν ο προσφεύγων έλαβε κατά το φορολογικό έτος **2021**, Αμοιβές Δ.Σ., Μερίσματα ή άλλη παροχή (π.χ. Μισθός, προκαταβολές, κλπ.), από αυτή. Επίσης, ζητήθηκαν διευκρινήσεις σχετικά με οποιαδήποτε άλλη μεταξύ τους χρηματική συναλλαγή είχε με αυτή. Η εταιρεία μέχρι την σύνταξη της παρούσης έκθεσης δεν απέστειλε στοιχεία/δικαιολογητικά στον έλεγχο.

Προσκομίστηκαν, μόνο, αναλυτικά καθολικά των λογαριασμών της εταιρείας, από τον ίδιο τον προσφεύγοντα.

Επιπροσθέτως, εστάλη το υπ' αριθ./29-05-2025 Αίτημα Παροχής Πληροφοριών αρ. 14 Κ.Φ.Δ., με το οποίο ο προσφεύγων κλήθηκε να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα αποδεικτικά στοιχεία για την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσης των χρηματικών ποσών που πιστώθηκαν σε τραπεζικούς του λογαριασμούς και απεικονίζονταν σε συνημμένους σε αυτό πίνακες.

Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στα παραπάνω αιτήματα προσκομίζοντας τα υπ' αριθ./26-03-2025 &/15-09-2025 υπομνήματά του.

Ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη, α) τις σχετικές διατάξεις όπως ίσχυαν για το ελεγχόμενο έτος 2021, β) την υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος του ελεγχόμενου φορολογικού έτους 2021, γ) τα στοιχεία που παρασχέθηκαν από τον ίδιο τον προσφεύγοντα και από τρίτους και δ) τα τραπεζικά δεδομένα ημεδαπής, διαπίστωσε αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη, ως κάτωθι:

α) υφίσταται μία (1) πίστωση ποσού 5.000,00€ σε τραπεζικό του λογαριασμό στην ημεδαπή, για την οποία δεν αποδείχθηκε η πηγή ή αιτία προέλευσής της ή ότι τα εν λόγω ποσά έχουν φορολογηθεί ή ότι απαλλάσσονται του φόρου με ειδική διάταξη, οπότε κρίθηκε ότι αποτελούν προσαύξηση περιουσίας και φορολογούνται ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21§4 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), και καταλογίσθηκε στον προσφεύγοντα το αναλογούν ποσό:

A/A	Αριθμός Λογαριασμού	Επωνυμία Π.Ι.	Ημ. Συν/γής	Περιγραφή Συναλλαγής	Απολογία Συναλλαγής	Ποσό Πίστωσης
15			4/3/2021	PAYMENT BANK BRANCH		5.000,00

και

β) Υφίστανται διάφορες πιστώσεις σε τραπεζικό του λογαριασμό στην ημεδαπή, οι οποίες προέρχονται στο σύνολό τους από μεταφορές (συμψηφιστικές εγγραφές) από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς με δικαιούχο την εταιρεία «.....», συνολικής αξίας 250.200,00€, τις οποίες ο έλεγχος έκρινε ότι αποτελούν παροχή σε είδος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 παρ. 1 του Ν. 4172/2013:

A/A	Αριθμός Λογαριασμού	Επωνυμία Π.Ι.	Ημ. Συν/γής	Περιγραφή Συναλλαγής	Απολογία Συναλλαγής	Ποσό Πίστωσης
1			5/1/2021	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΣΩ ALPHAWEB	ΜΕΤΑΦΟΡΑ	2.000,00
2			7/1/2021	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	ΜΕΤΑΦΟΡΑ	3.000,00
3			7/1/2021	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	ΜΕΤΑΦΟΡΑ	3.000,00
4			13/1/2021	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ	.....	1.000,00
5			15/1/2021	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΣΩ ALPHAWEB	ΜΕΤΑΦΟΡΑ	1.500,00
6			25/1/2021	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	6.000,00
7			25/1/2021	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	ΜΕΤΑΦΟΡΑ	3.000,00
8			2/2/2021	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΣΩ ALPHAWEB	ΜΕΤΑΦΟΡΑ	3.000,00

A/A	Αριθμός Λογαριασμού	Επωνυμία Π.Ι.	Ημ. Συν/γής	Περιγραφή Συναλλαγής	Απολογία Συναλλαγής	Ποσό Πίστωσης
9			5/2/2021	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ	Μεταφορά μέσω winbank	1.000,00
10			10/2/2021	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	ΜΕΤΑΦΟΡΑ	3.000,00
11			10/2/2021	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	ΜΕΤΑΦΟΡΑ	2.500,00
12			17/2/2021	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	ΜΕΤΑΦΟΡΑ	2.000,00
13			26/2/2021	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	ΕΝΑΝΤΙ ΑΠΟΔΟΧΩΝ	6.000,00
14			26/2/2021	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ	 Μεταφορά μέσω winbank	2.000,00
16			11/3/2021	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	ΜΕΤΑΦΟΡΑ	3.000,00
17			11/3/2021	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	ΜΕΤΑΦΟΡΑ	2.900,00
18			18/3/2021	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	ΜΕΤΑΦΟΡΑ	2.500,00
19			23/3/2021	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	ΜΕΤΑΦΟΡΑ	3.000,00
20			24/3/2021	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	6.000,00
21			29/3/2021	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΣΩ ALPHAWEB	ΜΕΤΑΦΟΡΑ	2.000,00
22			30/3/2021	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ	 Μεταφορά μέσω winbank	2.000,00
23			7/4/2021	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΣΩ ALPHAWEB	ΜΕΤΑΦΟΡΑ	2.000,00
24			7/4/2021	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΣΩ ALPHAWEB	ΜΕΤΑΦΟΡΑ	2.000,00
25			7/4/2021	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	ΜΕΤΑΦΟΡΑ	3.000,00
26			8/4/2021	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	ΜΕΤΑΦΟΡΑ	2.000,00
27			23/4/2021	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ	ΜΕΤΑΦΟΡΑ	1.000,00
28			26/4/2021	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	6.000,00
29			6/5/2021	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	ΜΕΤΑΦΟΡΑ	3.000,00

A/A	Αριθμός Λογαριασμού	Επωνυμία Π.Ι.	Ημ. Συν/γής	Περιγραφή Συναλλαγής	Απολογία Συναλλαγής	Ποσό Πίστωσης
30			6/5/2021	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	ΜΕΤΑΦΟΡΑ	2.500,00
31			10/5/2021	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	ΜΕΤΑΦΟΡΑ	3.000,00
32			11/5/2021	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΣΩ ALPHAWEΒ	ΜΑΤΑΦΟΡΑ	2.000,00
33			12/5/2021	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	ΜΕΤΑΦΟΡΑ	2.000,00
34			17/5/2021	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ	ΙΩΑΝΝΗΣ ΜΕΝΕΓΑΤΟΣ ΚΑΙ ΥΙΟΣ Ο.Ε. Μεταφορά μέσω winbank	1.000,00
35			20/5/2021	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	ΜΕΤΑΦΟΡΑ	2.000,00
36			29/5/2021	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	ΜΕΝΕΓΑΤΟΥ ΚΑΤΕΡΙΝΑ	6.000,00
37			1/6/2021	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	ΜΕΤΑΦΟΡΑ	2.000,00
38			1/6/2021	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ	ΙΩΑΝΝΗΣ ΜΕΝΕΓΑΤΟΣ ΚΑΙ ΥΙΟΣ Ο.Ε. Μεταφορά μέσω winbank	1.000,00
39			1/6/2021	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΣΩ ALPHAWEΒ	ΜΕΤΑΦΟΡΑ	2.800,00
40			8/6/2021	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	ΜΕΤΑΦΟΡΑ	2.000,00
41			8/6/2021	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	ΜΕΤΑΦΟΡΑ	2.000,00
42			23/6/2021	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΣΩ ALPHAWEΒ	ΜΕΤΑΦΟΡΑ	2.000,00
43			29/6/2021	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	ΜΕΝΕΓΑΤΟΥ ΚΑΤΕΡΙΝΑ	6.000,00
44			1/7/2021	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	ΜΕΤΑΦΟΡΑ	2.000,00
45			1/7/2021	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ	ΙΩΑΝΝΗΣ ΜΕΝΕΓΑΤΟΣ ΚΑΙ ΥΙΟΣ Ο.Ε. Μεταφορά	2.000,00
46			7/7/2021	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΣΩ ALPHAWEΒ	ΜΕΤΑΦΟΡΑ	2.000,00
47			8/7/2021	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	ΜΕΤΑΦΟΡΑ	3.000,00
48			15/7/2021	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	ΜΕΤΑΦΟΡΑ	2.000,00
49			27/7/2021	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	ΜΕΤΑΦΟΡΑ	2.000,00
50			27/7/2021	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	ΜΕΝΕΓΑΤΟΥ ΚΑΤΕΡΙΝΑ	6.000,00

A/A	Αριθμός Λογαριασμού	Επωνυμία Π.Ι.	Ημ. Συν/γής	Περιγραφή Συναλλαγής	Απολογία Συναλλαγής	Ποσό Πίστωσης
51			27/7/2021	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ	.....	1.000,00
52			27/7/2021	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	ΜΕΤΑΦΟΡΑ	3.000,00
53			5/8/2021	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	ΜΕΤΑΦΟΡΑ	2.000,00
54			5/8/2021	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΣΩ ALPHAWEΒ	ΜΕΤΑΦΟΡΑ	3.000,00
55			9/8/2021	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	ΜΕΤΑΦΟΡΑ	3.000,00
56			12/8/2021	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ	.....	1.000,00
57			12/8/2021	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΣΩ ALPHAWEΒ	.....	3.000,00
58			20/8/2021	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ	.....	2.000,00
59			31/8/2021	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	 ΟΕ	6.000,00
60			9/9/2021	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΣΩ ALPHAWEΒ	ΜΕΤΑΦΟΡΑ	1.000,00
61			9/9/2021	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	ΜΕΤΑΦΟΡΑ	4.000,00
62			14/9/2021	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	ΜΕΤΑΦΟΡΑ	3.000,00
63			22/9/2021	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ	.....	1.000,00
64			29/9/2021	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	ΜΕΤΑΦΟΡΑ	2.000,00
65			29/9/2021	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	6.000,00
66			29/9/2021	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	ΜΕΤΑΦΟΡΑ	3.000,00
67			29/9/2021	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	ΜΕΤΑΦΟΡΑ	2.000,00
68			6/10/2021	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΣΩ ALPHAWEΒ	.....	3.000,00

A/A	Αριθμός Λογαριασμού	Επωνυμία Π.Ι.	Ημ. Συν/γής	Περιγραφή Συναλλαγής	Απολογία Συναλλαγής	Ποσό Πίστωσης
69			12/10/2021	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ	.....	1.500,00
70			12/10/2021	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΣΩ ALPHAWEB	.....	1.000,00
71			19/10/2021	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	ΜΕΤΑΦΟΡΑ	3.000,00
72			19/10/2021	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	ΜΕΤΑΦΟΡΑ	3.000,00
73			27/10/2021	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	ΜΕΤΑΦΟΡΑ	2.000,00
74			27/10/2021	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	ΕΝΑΝΤΙ ΑΠΟΔΟΧΩΝ	6.000,00
75			27/10/2021	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	ΜΕΤΑΦΟΡΑ	2.000,00
76			29/10/2021	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	ΜΕΤΑΦΟΡΑ	3.000,00
77			8/11/2021	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ	.....	1.000,00
78			8/11/2021	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΣΩ ALPHAWEB	ΜΕΤΑΦΟΡΑ	3.000,00
79			17/11/2021	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	ΜΕΤΑΦΟΡΑ	2.000,00
80			22/11/2021	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	ΜΕΤΑΦΟΡΑ	2.000,00
81			26/11/2021	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	6.000,00
82			29/11/2021	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	ΜΕΤΑΦΟΡΑ	2.000,00
83			1/12/2021	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ	.....	1.000,00
84			2/12/2021	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΣΩ ALPHAWEB	.....	3.000,00
85			8/12/2021	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ	.....	1.000,00
86			14/12/2021	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	2.000,00
87			15/12/2021	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	ΜΕΤΑΦΟΡΑ	3.000,00
88			20/12/2021	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	ΜΕΤΑΦΟΡΑ	3.000,00
89			23/12/2021	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	6.000,00

A/A	Αριθμός Λογαριασμού	Επωνυμία Π.Ι.	Ημ. Συν/γής	Περιγραφή Συναλλαγής	Απολογία Συναλλαγής	Ποσό Πίστωσης
90			30/12/2021	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	ΜΕΤΑΦΟΡΑ EUROBANK	2.000,00
91			30/12/2021	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ	.....	2.000,00
92			30/12/2021	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΣΩ ALPHAWEB	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ALPHA	3.000,00
93			30/12/2021	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΕΤΕ	3.000,00
ΣΥΝΟΛΟ ΠΙΣΤΩΣΕΩΝ						250.200,00

Ήτοι συνολικά προέκυψαν οι κάτωθι διαφορές:

	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019
Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα του άρθρου 21§4 του ΚΦΕ	5.000,00 €
Εισόδημα από μισθωτή εργασία άρθρου 13§1 του ΚΦΕ	250.200,00 €
Συνολικές διαφορές	255.200,00 €

Επιπλέον, ο έλεγχος εφάρμοσε προσδιόρισε τη φορολογητέα ύλη με την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου βάσει άρθρου 28 ν.4172/2013 και συγκεκριμένα εφάρμοσε τη μέθοδο «Ανάλυσης Ρευστότητας», από την οποία προέκυψε αρνητική διαφορά εισοδήματος:

ΤΕΧΝΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗΣ ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑΣ			
I. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	2021	II. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	2021
1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	10.516,43	1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στη λήξη της ελεγχόμενης περιόδου (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	15.127,62
2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχ/ση με βιβλία Γ' κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ).		2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στη λήξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχ/ση με βιβλία Γ' κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ).	
3. Αναλήψεις από επιχείρηση/εις		3. Εισφορές σε Λογαριασμούς επιχείρησης/σεων	
4.Ακαθάριστα Έσοδα από επαγγελματική δραστηριότητα δήλωσης		4. Κόστος απόκτησης άυλων τίτλων	
5. Έσοδα από λοιπές πηγές		5. Αγορές περιουσιακών στοιχείων (προσωπικών/επαγγελματικών)	
6. Εισπράξεις από λοιπά μη φορολογητέα έσοδα (αποζημιώσεις, επιδοτήσεις, δωρεές, μερίσματα, κ.λπ.)		6. Αγορές εμπορευμάτων, α', β' υλών και λοιπών αγαθών αναγκαίων στην άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας	
7. Έσοδα από Πώληση περιουσιακών στοιχείων		7. Επαγγελματικές/επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως	
8. Δάνεια από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κλ.π		8. Ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων	

ΤΕΧΝΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗΣ ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑΣ			
I. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	2021	II. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	2021
9. Λοιπά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέα ή μη	190,76	9. Ποσά για ασφάλιστρα, αποζημιώσεις, δωρεές και λοιπές δαπάνες	23.147,28
10. Αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών		10. Ποσά φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων κάθε μορφής	10.058,88
11. Μειώσεις λογαριασμών Εισπρακτέων		11. Ποσά για κάθε είδους Δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/οικογενειακές)	115.656,87
12. Αύξηση των προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου/ων έτους/ων		12. Μειώσεις πληρωτέων λογαριασμών	
13. Λοιπές περιπτώσεις εσόδων		13. Αυξήσεις λογαριασμών Εισπρακτέων	
		14. Χορηγήσεις δανείων σε τρίτους.	
		15. Μείωση προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου/ων έτους /ων	
		16. Λοιπές περιπτώσεις αναλώσεων(ΠΟΛ 1033/2014) (ΔΕΗ -VODAFON)	2.384,85
ΣΥΝΟΛΟ	10.707,19	ΣΥΝΟΛΟ	166.375,50

ΥΠΟΛΟΙΠΟ	ΧΡΗΣΗ 1/1- 31/12/2021
Σύνολο διαθεσίμων εσόδων/κεφαλαίων	10.707,19
Διαθέσιμα έσοδα/κεφάλαια που χρησιμοποιήθηκαν	166.375,50
Υπόλοιπο	-155.668,31

Ως τελικό φορολογητέο εισόδημα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 της ΠΟΛ. 1050/2014, λήφθηκε υπ' όψη το προσδιορισθέν από τον έλεγχο με βάση τις Γενικές Διατάξεις Φορολογίας Εισοδήματος του Ν. 4172/2013, το οποίο έχει ως κάτωθι:

ΦΟΡ. ΕΤΟΣ	Φορολογητέο Εισόδημα Ελέγχου Βάσει Γενικών Διατάξεων Φ.Ε.	Φορολογητέο Εισόδημα Ελέγχου Βάσει Έμμεσων Τεχνικών Ελέγχου	Φορολογητέο Εισόδημα Που Λαμβάνεται Υπ' Όψη Για τον Προσδιορισμό Του Φόρου Εισοδήματος
2021	255.200,00	155.668,31	255.200,00

Εν συνεχεία, ο έλεγχος συνέταξε το με αριθμ. /15-01-2026 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου βάσει του Άρθρου 33 του Ν. 5104/2024 Κ.Φ.Δ. με συνημμένο τον με αριθμ. /15.01.2026 Προσωρινό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φόρου Εισοδήματος φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2021. Τα ανωτέρω κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα μέσω της εφαρμογής ψηφιακής κοινοποίησης από «e-κοινοποιήσεις», με ημερομηνία ανάρτησης στις 16/01/2026 και ημερομηνία ανάγνωσης την ίδια ημέρα. Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε με το υπ' αριθ. πρωτ. ΕΙ 2026/05-02-2026 υπόμνημά του. Ωστόσο, οι ισχυρισμοί του δεν έγιναν δεκτοί από τον έλεγχο, ο οποίος ενέμεινε στην αρχική του θέση.

Κατόπιν αυτού, συντάχθηκε η με ημερομηνία θεώρησης 18-02-2026 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και εκδόθηκε η προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2021.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή άλλως την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1) Εσφαλμένη υπαγωγή των πιστώσεων στο άρθρο 13 ν. 4172/2013 καθώς σε αυτό εμπίπτουν μόνο οι παροχές σε είδος και όχι σε χρήμα. Οι κρινόμενες τραπεζικές πιστώσεις ποσού 250.200,00€ αφορούν πρωτίστως διανομή κερδών της Ο.Ε. ή, επικουρικώς, νόμιμες απολήψεις εταίρου από το εταιρικό ταμείο, με υποχρέωση επιστροφής/συμψηφισμού.

2) Εσφαλμένος καταλογισμός πιστώσεων κοινών λογαριασμών εξ ολοκλήρου στον προσφεύγοντα. Συγκεκριμένα, διάφορες πιστώσεις συνολικού ποσού 186.400,00€ έγιναν σε κοινούς τραπεζικούς λογαριασμούς με συνδικαιούχο την κόρη του, η οποία συμμετέχει με ποσοστό 12,5% στην εταιρεία «.....». Επιπροσθέτως, πιστώσεις ποσού 56.000,00€ έχουν ως αιτιολογία «.....». Η φορολογική αρχή όφειλε να διερευνήσει τον πραγματικό δικαιούχο ή, ελλείψει απόδειξης, να εφαρμόσει το τεκμήριο ισομερούς κατανομής.

3) Έκδοση πράξεων μετά την παρέλευση της προθεσμίας ελέγχου. Οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν μετά την 03-09-2025, ημερομηνία έως την οποία είχε οριστεί η διάρκεια του ελέγχου με την αρχική εντολή. Η μεταγενέστερη εντολή αντικατάστασης ελέγκτριας δεν παρέτεινε την προθεσμία, με αποτέλεσμα οι πράξεις να προβάλλονται ως εκδοθείσες καθ' υπέρβαση της χρονικής αρμοδιότητας της φορολογικής αρχής.

4) Εσφαλμένη εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου. Η φορολογική αρχή, εφαρμόζοντας τη μέθοδο ανάλυσης ρευστότητας δεν έλαβε υπόψη τις χρηματικές απολήψεις από το εταιρικό ταμείο.

Ως προς τον προβαλλόμενο λόγο περί παρέλευσης προθεσμίας ελέγχου

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 28 «Διάρκεια Ελέγχου» του ν.5104/2024, ορίζεται ότι:

«1. Η διάρκεια του φορολογικού ελέγχου ορίζεται σε έως ένα (1) έτος και δύναται να παραταθεί άπαξ κατά έξι (6) μήνες. Προϋπόθεση χορήγησης της παράτασης είναι η έναρξη της ελεγκτικής διαδικασίας εντός της αρχικής διάρκειας του φορολογικού ελέγχου. Περαιτέρω παράταση μέχρι έξι (6) ακόμη μήνες είναι δυνατή σε εξαιρετικές περιπτώσεις που αιτιολογούνται ειδικώς. Η διάρκεια του ελέγχου δεν αναστέλλει ούτε επιμηκύνει τον χρόνο παραγραφής. Ως έναρξη της ελεγκτικής διαδικασίας για την εφαρμογή του παρόντος θεωρείται η κοινοποίηση της πρόσκλησης του άρθρου 14 ή η έναρξη των ελεγκτικών επαληθεύσεων. Οι προθεσμίες της παρούσας αναστέλλονται για όσο χρονικό διάστημα πραγματοποιούνται, στο πλαίσιο του ελέγχου, ενέργειες από αρχές πλην της Φορολογικής Διοίκησης και για το χρονικό διάστημα μεταξύ της υποβολής, από τη Φορολογική Διοίκηση, αιτήματος για τις ενέργειες αυτές, προς εισαγγελικές ή διωκτικές αρχές, ειδικούς επιστήμονες που διενεργούν πραγματογνωμοσύνη ή αλλοδαπές αρχές, στο πλαίσιο της διοικητικής συνεργασίας, και της απόκρισης σε αυτό. Σε κάθε περίπτωση η αναστολή των ως άνω προθεσμιών δεν παρατείνεται πέραν του ενός (1) έτους.»

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε καθ' υπέρβαση της διάρκειας του ελέγχου, η οποία είχε αρχικώς καθοριστεί έως 03-09-2025.

Επειδή, όπως αναγράφεται στη σελ. 8 της Έκθεσης Απόψεων του Κ.Ε.ΜΕ.Φ.:

«[...]Ο προβαλλόμενος ισχυρισμός που ανέπτυξε ο προσφεύγων στην ενδικοφανή προσφυγή ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν καθ' υπέρβαση της διάρκειας ελέγχου, δεν ευσταθεί καθότι:

Αρχικά εκδόθηκε από το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π η με αριθ./03-09-2024 Εντολή Μερικού Ελέγχου φορολογίας εισοδήματος .

Στη συνέχεια λόγω η ανωτέρω εντολή τροποποιήθηκε και εκδόθηκε η υπ 'αριθμό/15-05-2025 Εντολή Μερικού Ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, επειδή δημιουργήθηκε στις αρχές του 2025 το Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Φορολογουμένων (Κ.Ε.ΜΕ.Φ). Το ΚΕΜΕΦ δεν αποτελεί μια εντελώς νέα αρχή από το μηδέν, αλλά προέκυψε από τη συγχώνευση του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (ΚΕΜΕΕΠ) και του Κέντρου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (ΚΕΦΟΜΕΠ). Στο πλαίσιο αυτής της συγχώνευσης, όλες οι αρμοδιότητες και οι υποθέσεις των προηγούμενων υπηρεσιών μεταβιβάστηκαν στη νέα υπηρεσία.

Λόγω αλλαγής του υπαλλήλου της Υπηρεσίας μας η εντολή τροποποιήθηκε εκ νέου και εκδόθηκε η με αριθμό/22-05-2025.

Τέλος δόθηκε εξαμήνη (6μηνη) 1^η παράταση ελέγχου έως 03.03.2026 με συνέπεια να τροποποιηθεί η ανωτέρω εντολή και να εκδοθεί η με αριθμό/01-08-2025 εντολή μερικού ελέγχου Φ.Ε. , σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 5104/2024.

Ως εκ τούτων προκύπτει ότι η τροποποιηθείσα εντολή ελέγχου με αριθμό εκδόθηκε με ημερομηνία 01-08-2025 και ορθά αναφέρεται στην από 18-02-2026 Έκθεση Μερικού Ελέγχου της Υπηρεσίας μας.[...].

Επειδή, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η αρχική εντολή ελέγχου με αριθ./03-09-2024 τροποποιήθηκε διαδοχικά λόγω μεταβολής της αρμόδιας υπηρεσίας και αλλαγής ελεγκτή, ενώ πριν από τη λήξη της αρχικώς ορισθείσας προθεσμίας χορηγήθηκε νόμιμη εξαμήνη παράταση έως 03-03-2026, με την έκδοση της υπ' αριθ./01-08-2025 εντολής μερικού ελέγχου. Ενόψει δε του ότι η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε στις 18-02-2026, ήτοι εντός της παραταθείσας διάρκειας του ελέγχου, δεν συντρέχει υπέρβαση της χρονικής αρμοδιότητας της φορολογικής αρχής.

Ως εκ τούτου, ο τρίτος ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον προβαλλόμενο λόγο περί εσφαλμένη εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 28 «Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων» του ν.4172/2013, ορίζεται ότι:

«1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Κ.Φ.Δ., ν. 4987/2022, Α' 206) ιδίως στις ακόλουθες περιπτώσεις:

- α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή
- β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κ.Φ.Δ., ή
- γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός της προθεσμίας της παρ. 2 του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. μετά από δύο σχετικές προσκλήσεις, ή
- δ) όταν υπάρχει σημαντική αναντιστοιχία μεταξύ των δηλούμενων οικονομικών μεγεθών, ιδίως των αγορών, των πωλήσεων και των αποθεμάτων, ή
- ε) όταν δεν επαληθεύεται ο συντελεστής μικτού κέρδους που προκύπτει από τα δηλούμενα αποτελέσματα με αυτόν που προκύπτει βάσει των παραστατικών αγορών και πωλήσεων ή υπάρχει αδικαιολόγητη μεταβολή αυτού μεταξύ διαδοχικών ετών, ή
- στ) όταν δηλώνεται ζημία σε τρία (3) τουλάχιστον συνεχόμενα φορολογικά έτη και δεν προκύπτει ο τρόπος χρηματοδότησης της επιχείρησης, με τον οποίο καλύπτονται οι υποχρεώσεις της.
2. Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 « Μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης» του ν.5104/2024 ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή ενδιάμεσο προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

α) της αρχής των αναλογιών,

β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου,

γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου,

δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς τον συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και

ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.

Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής.

2. Η Φορολογική Διοίκηση παραθέτει στο σημείωμα διαπιστώσεων της παρ. 1 του άρθρου 33 και την έκθεση ελέγχου της παρ. 2 του ίδιου άρθρου ειδική αιτιολογία αναφορικά με τον λόγο εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης και την επιλογή της συγκεκριμένης κάθε φορά μεθόδου.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1270/24-12-2013, με Θέμα «Μεθοδολογία Έμμεσων τεχνικών Ελέγχου» ορίζεται ότι:

«Με την Α.Υ.Ο. ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 10.5.2013, η οποία δημοσιεύθηκε στα ΦΕΚ. 1136/Β/10-5-2013 και 1199/Β/16-5-2013, ορίστηκε ο τρόπος εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου, της καθαρής θέσης του φορολογουμένου και των τραπεζικών καταθέσεων και δαπανών σε μετρητά, που προβλέπονται από τις διατάξεις του

άρθρου 67B του Ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε), στη διαδικασία του τακτικού φορολογικού ελέγχου, σε συνδυασμό με τις λοιπές ισχύουσες φορολογικές διατάξεις.

Με την παρούσα δίνονται οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή κάθε μίας έμμεσης τεχνικής ελέγχου, από τις αναφερόμενες παραπάνω, καθορίζοντας την μεθοδολογία η οποία θα ακολουθείται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 2 της προαναφερόμενης απόφασης, σε συνδυασμό με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1171/4.7.2013.

1. Τεχνική ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (source and application of funds method)

Η τεχνική προσδιορίζει φορολογητέο εισόδημα αναλύοντας, τα έσοδα (φορολογητέα και μη), τις αγορές και δαπάνες (επαγγελματικές, ατομικές και οικογενειακές) και τις αυξήσεις και μειώσεις των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων (επαγγελματικών, ατομικών και οικογενειακών) του ελεγχόμενου.

Κατά την τεχνική αυτή δημιουργείται ισοζύγιο με δύο βασικές στήλες, «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων». [...].

Επειδή, με την ΠΟΛ.1050/17-02-2014 με θέμα “Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β', γ' και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν 4174/2013 (Φ.Ε.Κ. Α' 170) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογουμένων φυσικών προσώπων με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού” όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει, αναφέρεται ότι:

«Άρθρο 1

Αντικείμενο τεχνικών ελέγχου με την χρήση μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης.

Αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β', γ' και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν.4174/2013 είναι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης προκειμένου να εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου σε φορολογούμενο φυσικό πρόσωπο, μέσω μιας μεθοδολογίας που αξιοποιεί τα στοιχεία, τις πληροφορίες και τα δεδομένα για έσοδα κάθε πηγής και πραγματοποιηθείσες δαπάνες πάσης φύσεως, που η Φορολογική Διοίκηση διαθέτει ή συγκεντρώνει, για τον ίδιο τον/την σύζυγο του και τα προστατευόμενα μέλη αυτών.

Άρθρο 2

Περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου.

2.1. Τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου.

Η τεχνική προσδιορίζει τη φορολογητέα ύλη αναλύοντας τα έσοδα (φορολογητέα και μη), τις αγορές και δαπάνες (επαγγελματικές, ατομικές και οικογενειακές) και τις αυξήσεις και μειώσεις των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων (επαγγελματικών, ατομικών και οικογενειακών) του φορολογούμενου φυσικού προσώπου.

Κατά την μέθοδο αυτή δημιουργείται ισοζύγιο με δύο βασικές στήλες: «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων».

Στην πρώτη στήλη Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων περιλαμβάνονται τα κάθε μορφής έσοδα που έχουν εισπραχθεί στην διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου, των οποίων αποδεικνύεται η πραγματοποίηση και η νομιμότητα των συναλλαγών.

Στην δεύτερη στήλη Αναλώσεις Κεφαλαίων /Εσόδων περιλαμβάνονται όλες οι πραγματοποιηθείσες αναλώσεις, κατά τη διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου.

Η διαφορά μεταξύ στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/ Εσόδων» και στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων», θεωρείται μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και εφόσον δεν αιτιολογείται υπόκειται σε φορολόγηση.

[...]

Άρθρο 9

Προσδιορισμός καθαρού φορολογητέου εισοδήματος

Το καθαρό φορολογητέο εισόδημα, με την εφαρμογή μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού, προκύπτει από την άθροιση της αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης, όπως αυτή προσδιορίζεται με τις τεχνικές ελέγχου που αναφέρονται στο άρθρο 2 της παρούσας και κατανέμεται σύμφωνα με τις διατάξεις του προηγούμενου άρθρου της παρούσας, και του δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος του φορολογουμένου ανά φορολογική περίοδο και πηγή /κατηγορία εισοδήματος. Η επιλογή του τελικού προσδιορισθέντος καθαρού φορολογητέου εισοδήματος του φορολογουμένου γίνεται ως εξής:

Κατ' αρχάς, προσδιορίζεται το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου από όλες τις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος με τις γενικές φορολογικές διατάξεις, όπως αυτές ίσχυαν σε κάθε ελεγχόμενη/νο διαχειριστική περίοδο/φορολογικό έτος. • Στην συνέχεια, προσδιορίζεται το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου από όλες τις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος με τις τεχνικές ελέγχου της παρούσας απόφασης, όπως αναφέρεται παραπάνω. Συγκρίνονται, ανά φορολογική περίοδο, τα αποτελέσματα των δύο προσδιορισμών και ως τελικό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου λαμβάνεται το μεγαλύτερο. Στην περίπτωση που ο προσδιορισμός του καθαρού φορολογητέου εισοδήματος με τις τεχνικές ελέγχου γίνεται ενιαία για φορολογουμένους/συζύγους που υποβάλουν κοινή δήλωση, σύμφωνα με το άρθρο 5 της παρούσας, τότε και τα προσδιορισθέντα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου με τις λοιπές γενικές διατάξεις θα πρέπει αντίστοιχα να αθροίζονται για να είναι δυνατή η σύγκριση με το ενιαίο προσδιορισθέν αποτελέσματα από τις τεχνικές ελέγχου. Στην συνέχεια, συγκρίνονται, ανά φορολογική περίοδο, τα αποτελέσματα των δύο προσδιορισμών και ως τελικό φορολογητέο εισόδημα θα λαμβάνεται το μεγαλύτερο, το οποίο θα κατανέμεται στους φορολογουμένους σύμφωνα με τον επιλεγέντα τρόπο. Σε κάθε άλλη περίπτωση θα επιλέγεται το αποτέλεσμα που προκύπτει από τον έλεγχο με τις γενικές φορολογικές διατάξεις. Αν σε κάποια φορολογική περίοδο, το φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου/ης και του/της συζύγου του προσδιορίστηκε τεκμαρτά σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 15 έως 19 του ν.2238/1994 ή του Κεφαλαίου Δ' του ν. 4172/2013, όπως αυτές ίσχυαν σε κάθε ελεγχόμενη/νο φορολογική περίοδο/διαχειριστικό έτος, ο τεκμαρτός προσδιορισμός θα λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό του τελικού φορολογητέου εισοδήματος.

Άρθρο 10

Προσδιορισμός ακαθαρίστου εισοδήματος/συνολικών εσόδων στην περίπτωση εφαρμογής τεχνικών ελέγχου με τη χρήση μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού.

Στην περίπτωση που επιλεγεί ο προσδιορισμός του τελικού φορολογητέου εισοδήματος με τις λοιπές γενικές φορολογικές διατάξεις τότε τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται σύμφωνα με αυτές. Στην περίπτωση που το τελικό φορολογητέο εισόδημα σύμφωνα με το άρθρο 9 της παρούσας είναι το προσδιορισθέν με τις τεχνικές ελέγχου μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού τότε αν η προκύπτουσα διαφορά έχει κατανεμηθεί ολόκληρη ή τμήμα αυτής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 της παρούσας, ως εισόδημα από ατομική εμπορική επιχείρηση ή από άσκηση ελευθερίου επαγγέλματος ή από επιχειρηματική δραστηριότητα, αυτή προστίθεται

στα δηλωθέντα ή βάσει βιβλίων και στοιχείων ακαθάριστα εισοδήματα/στα συνολικά έσοδα για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εισοδημάτων/ συνολικών εσόδων. [...].

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι εφάρμοσε εσφαλμένα τη μέθοδο «Ανάλυσης Ρευστότητας» και κατέληξε σε αρνητική διαφορά εισοδήματος, καθώς δεν έλαβε υπόψη τις κρινόμενες απολήψεις από το ταμείο της εταιρείας «.....».

Επειδή, όπως αναγράφεται και στις σελ. 39-40 της οικείας έκθεσης ελέγχου εισοδήματος του Κ.Ε.ΜΕ.Φ.:

«[...] ΤΕΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΠΟΥ ΛΑΜΒΑΝΕΤΑΙ ΥΠΟΨΗ ΑΠΟ ΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ

ΦΟΡ. ΕΤΟΣ	Φορολογητέο Εισόδημα Ελέγχου Βάσει Γενικών Διατάξεων Φ.Ε.	Φορολογητέο Εισόδημα Ελέγχου Βάσει Έμμεσων Τεχνικών Ελέγχου	Φορολογητέο Εισόδημα Που Λαμβάνεται Υπ' Όψη Για τον Προσδιορισμό Του Φόρου Εισοδήματος
2021	255.200,00	155.668,31	255.200,00

Από τις ως άνω αναφερόμενες διαπιστώσεις του ελέγχου, προκύπτει ότι για το Φορολογικό έτος 2021 κατ' εφαρμογή των Γενικών Διατάξεων Φορολογίας Εισοδήματος προσδιορίζεται μεγαλύτερο φορολογητέο εισόδημα από ότι με την εφαρμογή των Έμμεσων Τεχνικών Ελέγχου και σύμφωνα με τις ως άνω αναφερόμενες διατάξεις, ο έλεγχος λαμβάνει υπ' όψη του για τον υπολογισμό του αναλογούντος φόρου εισοδήματος το φορολογητέο εισόδημα που προέκυψε σύμφωνα με τις Γενικές Διατάξεις Φορολογίας Εισοδήματος. [...].

Επειδή, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι, για το φορολογικό έτος 2021, το φορολογητέο εισόδημα που προσδιορίστηκε βάσει των γενικών διατάξεων ανήλθε σε 255.200,00€, ενώ το εισόδημα που προέκυψε βάσει της έμμεσης τεχνικής ελέγχου «Ανάλυση Ρευστότητας» ανήλθε σε 155.668,31€.

Επειδή, ο έλεγχος έλαβε τελικώς υπόψη, για τον προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος, το ποσό των 255.200,00€, ήτοι το εισόδημα που προσδιορίστηκε βάσει των γενικών διατάξεων και όχι το αποτέλεσμα της έμμεσης τεχνικής.

Επειδή, συνεπώς, οι αιτιάσεις του προσφεύγοντος περί εσφαλμένης εφαρμογής της μεθόδου «Ανάλυσης Ρευστότητας» δεν ασκούν επιρροή στο κύρος του τελικού προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος, καθόσον η εν λόγω μέθοδος δεν αποτέλεσε τη βάση του καταλογισμού.

Ως εκ τούτου, ο τέταρτος ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Ως προς τον προβαλλόμενο λόγο περί χαρακτηρισμού των πιστώσεων, συνολικού ποσού 250.200,00€, ως εισόδημα από μισθωτή εργασία

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 7 «Φορολογητέο εισόδημα» του Ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167), ορίζεται ότι:

«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, με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 8 «Φορολογικό έτος» του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «Χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξής του.»

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 1, 2 & 3 του άρθρου 12 «Εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις» του ν.4172/2013 ορίζεται ότι:

«1)Το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις περιλαμβάνει τα πάσης φύσεως εισοδήματα σε χρήμα ή σε είδος που αποκτώνται στο πλαίσιο υφιστάμενης, παρελθούσας ή μελλοντικής εργασιακής σχέσης.

2) Για τους σκοπούς του Κ.Φ.Ε., εργασιακή σχέση υφίσταται όταν ένα φυσικό πρόσωπο παρέχει υπηρεσίες:

... δ) ως διευθυντής ή μέλος του ΔΣ εταιρείας ή κάθε άλλου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας,

3) Ως ακαθάριστα εισοδήματα από μισθωτή εργασία και συντάξεις θεωρούνται τα εξής: ...η) κάθε άλλη παροχή που εισπράττεται έναντι υφιστάμενης, παρελθούσας ή μελλοντικής εργασιακής σχέσης,...».

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 13 «Παροχές σε είδος» του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι:

«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.».

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 15 «Φορολογικός συντελεστής» του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι:

«1. Το φορολογητέο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις υποβάλλεται σε φόρο, σύμφωνα με την ακόλουθη κλίμακα:

Εισόδημα (Μισθοί, Συντάξεις, Επιχειρηματική Δραστηριότητα) σε ευρώ	Φορολογικός συντελεστής (%)
0-10.000	9%
10.001-20.000	22%
20.001-30.000	28%
30.001-40.000	36%
40.001-	44%

.....».

Επειδή, σύμφωνα με την ΔΕΑΦ Α 1064780 ΕΞ 2015/11-05-2015 «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. 4172/2013 (ΦΕΚ 167 Α) 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, με τις διατάξεις του άρθρου 36 «Μερίσματα» του ν.4172/2013 ορίζεται ότι:

«1. Ο όρος μερίσματα σημαίνει το εισόδημα που προκύπτει από μετοχές, ιδρυτικούς τίτλους, ή άλλα δικαιώματα συμμετοχής σε κέρδη τα οποία δεν αποτελούν απαιτήσεις από οφειλές (χρέη), καθώς και το εισόδημα από άλλα εταιρικά δικαιώματα, στα οποία περιλαμβάνονται τα μερίδια, οι μερίδες συμπεριλαμβανομένων των προμερισμάτων και μαθηματικών αποθεματικών, οι συμμετοχές σε κέρδη προσωπικών επιχειρήσεων, οι διανομές των κερδών από κάθε είδους νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, καθώς και κάθε άλλο συναφές διανεμόμενο ποσό.

2. Εάν η διανομή των μερισμάτων υπόκειται σε παρακράτηση φόρου, όπως ορίζεται στο Μέρος Τέταρτο του Κ.Φ.Ε., ο παρακρατούμενος φόρος εξαντλεί τη φορολογική υποχρέωση μόνο για τα φυσικά πρόσωπα και για το συγκεκριμένο είδος εισοδήματος του φορολογούμενου με βάση τον Κ.Φ.Ε..».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 40 «Φορολογικός συντελεστής για το εισόδημα από κεφάλαιο» του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι:

«1. Τα μερίσματα φορολογούνται με συντελεστή πέντε τοις εκατό (5%)....».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 47 «Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα» του ν.4172/2013 ορίζεται ότι:

«1. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κεφαλαίου Γ, του Μέρους Δεύτερου («Φόρος Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων») του Κ.Φ.Ε., εκτός από τις περιπτώσεις όπου ορίζεται διαφορετικά στο παρόν κεφάλαιο. «Σε περίπτωση κεφαλαιοποίησης ή διανομής κερδών για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων, το ποσό που διανέμεται ή κεφαλαιοποιείται φορολογείται σε κάθε περίπτωση ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από την ύπαρξη φορολογικών ζημιών».».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 62 «Πληρωμές υποκείμενες σε παρακράτηση» του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι:

«1. Οι ακόλουθες πληρωμές υπόκειται σε παρακράτηση φόρου: α) μερίσματα, ...».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 64 «Συντελεστές παρακράτησης φόρου» του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι:

« 1. Οι συντελεστές παρακράτησης φόρου είναι οι εξής: α) για μερίσματα πέντε τοις εκατό (5%)....».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1223/08-10-2015 ‘Κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 8 του νέου Κ.Φ.Ε. (ν.4172/2013).’:

«Σας κοινοποιούμε τις διατάξεις του άρθρου 8 του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167), αναφορικά με την έννοια του φορολογικού έτους και τον χρόνο κτήσης του εισοδήματος και σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

.....

Αναφορικά με το εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις, χρόνος κτήσης σε κάθε περίπτωση θεωρείται ο χρόνος, δηλαδή το φορολογικό έτος, που ο δικαιούχος απέκτησε δικαίωμα είσπραξης.

.....

Όσον αφορά στις συγκεκριμένες κατηγορίες εισοδήματος που παρατίθενται πιο κάτω, ο χρόνος απόκτησης του δικαιώματος είσπραξης για την εφαρμογή των διατάξεων του Κ.Φ.Ε. έχει ως ακολούθως:

ι) Για το εισόδημα από μερίσματα ημεδαπής προέλευσης, προμερίσματα, καθώς και για προσωρινές απολήψεις κερδών, ο χρόνος λήψης της απόφασης για την έγκριση της διανομής τους από το αρμόδιο όργανο του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας.

.....

Όσον αφορά στις ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρείες, τις κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, τις αστικές κερδοσκοπικές εταιρείες, τις συμμετοχικές ή αφανείς εταιρείες, καθώς και τις κοινοπραξίες, που τηρούν διπλογραφικά βιβλία, χρόνος απόκτησης του δικαιώματος είσπραξης των διανεμόμενων κερδών (μερισμάτων), όπως αυτά προκύπτουν από τις σχετικές εγγραφές στα τηρούμενα βιβλία, θεωρείται η τελευταία ημέρα του επόμενου μήνα από την καταληκτική ημερομηνία υποβολής της εμπρόθεσμης δήλωσης φορολογίας εισοδήματός τους. Αν έχουν διενεργηθεί προσωρινές απολήψεις κερδών ή διανομή κερδών παρελθουσών χρήσεων, χρόνος κτήσης του εισοδήματος αυτού θεωρείται ο χρόνος που λαμβάνει χώρα η απόληψη ή η διανομή αυτών (πίστωση ή καταβολή). Οδηγίες σχετικά με την παρακράτηση φόρου στις προσωρινές απολήψεις κερδών έχουν δοθεί με την ΠΟΛ.1042/26.1.2015 εγκύκλιό μας.».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1014/30-01-2018 « Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 47 του ν.4172/2013, όπως ισχύουν μετά την τροποποίησή τους με την παρ. 2 του άρθρου 99 του ν.4446/2016.»:

«....1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 99 του ν.4446/2016 τροποποιήθηκε το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 47 του ν.4172/2013 προκειμένου για τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα των νομικών προσώπων και

νομικών οντοτήτων, στην περίπτωση που λαμβάνει χώρα διανομή ή κεφαλαιοποίηση κερδών χωρίς να έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος (περ. α').

Ειδικότερα, με τις νέες διατάξεις, οι οποίες έχουν εφαρμογή για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2017 και μετά, ορίζεται ότι σε περίπτωση κεφαλαιοποίησης ή διανομής κερδών για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων, το ποσό που διανέμεται ή κεφαλαιοποιείται φορολογείται σε κάθε περίπτωση ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από την ύπαρξη φορολογικών ζημιών. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι σε περίπτωση ύπαρξης φορολογικών ζημιών παρελθόντων ετών, οι οποίες μεταφερόμενες (συμψηφιζόμενες) με τα αποτελέσματα του τρέχοντος έτους συνεπάγονται ζημιογόνο αποτέλεσμα και ταυτόχρονα, μέσα στην ίδια χρήση, πραγματοποιείται και διανομή κερδών θα πρέπει τα προς διανομή ποσά να φορολογούνται, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 47 του ν.4172/2013, ξεχωριστά (αυτοτελώς).

Το ποσό των κερδών που διανέμεται ή κεφαλαιοποιείται από κέρδη του τρέχοντος φορολογικού έτους που δεν έχουν υπαχθεί σε φορολόγηση προστίθεται στις μεταφερόμενες φορολογικές ζημιές, καθόσον το ποσό αυτό έχει ήδη υπαχθεί σε φορολόγηση με βάση τα αναφερόμενα πιο πάνω και επομένως ο μη συνυπολογισμός του στα αποτελέσματα του τρέχοντος φορολογικού έτους θα είχε ως αποτέλεσμα τη διπλή φορολόγησή του.

Ο φόρος που προκύπτει από τη φορολόγηση του ποσού αυτού, δεδομένου ότι αποτελεί φόρο επί κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα, συμψηφίζεται με τους αναφερόμενους στην παρ. 3 του άρθρου 68 του ν. 4172/2013 φόρους με την ετήσια δήλωση φορολογίας εισοδήματος (έντυπο Ν), εφαρμοζομένων όσων έχουν διευκρινισθεί με τις σχετικές οδηγίες της Διοίκησης αναφορικά με την εκκαθάριση του φόρου εισοδήματος, χωρίς όμως να βεβαιώνεται προκαταβολή φόρου με βάση τις διατάξεις του άρθρου 71 του ίδιου νόμου. Για την καταβολή του φόρου αυτού έχουν εφαρμογή τα οριζόμενα στην παρ. 3 του άρθρου 68 του ν. 4172/2013.....»

Επειδή, σύμφωνα με την ΔΕΑΦ Α 1160573 ΕΞ 2015/14-12-2015 «Χρόνος απόκτησης των κερδών (μερισμάτων) των προσωπικών, κ.λπ. εταιρειών που τηρούν διπλογραφικά βιβλία»:

«..... 6. Ακόμα, αν στο καταστατικό υπάρχει πρόβλεψη για τον ειδικότερο χειρισμό των κερδών (διανομή, κεφαλαιοποίηση, κέρδη εις νέον κ.λπ.), αυτή θα πρέπει να τηρείται. Σε περίπτωση που στο καταστατικό δεν υπάρχουν επιμέρους όροι για τη διάθεση των κερδών, οι λογιστικές εγγραφές της εταιρείας θα πρέπει να απεικονίζουν τον πραγματικό τρόπο διάθεσης των κερδών.».

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην Α.1100/20-03-2019 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. «Καθορισμός του ηλεκτρονικού τρόπου υποβολής, καθώς και του τύπου και περιεχομένου της δήλωσης απόδοσης του παρακρατούμενου φόρου στα εισοδήματα από μερίσματα, τόκους και δικαιώματα με βάση τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν. 4172/2013»:

«..... Άρθρο 2

Χρόνος καταβολής της υποκείμενης σε παρακράτηση πληρωμής

1. Ως «καταβολή της υποκείμενης σε παρακράτηση πληρωμής» νοείται και η πίστωση των δικαιούχων με τα εισοδήματα των περιπτώσεων α' , β' και γ' της παρ. 1 του άρθρου 62 του ν. 4172/2013.

2. Πέραν των ανωτέρω, ειδικά για το εισόδημα από μερίσματα, η καταβολή της υποκείμενης σε παρακράτηση πληρωμής, σε κάθε περίπτωση, νοείται ότι έχει διενεργηθεί μέσα σε ένα μήνα από την έγκριση του ισολογισμού από τα αρμόδια όργανα.

Αν διανεμηθούν μερίσματα από κέρδη προηγούμενων χρήσεων, η καταβολή θεωρείται ότι έχει διενεργηθεί μέσα σε ένα μήνα από τη λήψη της απόφασης διανομής από τα αρμόδια όργανα.

Ειδικά επί διανομής προμερισμάτων, καθώς και προσωρινών απολήψεων κερδών, η καταβολή θεωρείται ότι έχει διενεργηθεί, σε κάθε περίπτωση, μέσα σε ένα μήνα από τη λήψη της απόφασης διανομής.

Για το εισόδημα που προκύπτει από τα μαθηματικά αποθέματα, η καταβολή της σχετικής πληρωμής ενεργείται και κατά την εγγραφή τους σε πίστωση του δικαιούχου ή της εγγραφής αυτών στον οικείο λογαριασμό των βιβλίων της ασφαλιστικής εταιρείας.

Για τις προσωπικές εταιρείες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία η καταβολή της υποκείμενης σε παρακράτηση πληρωμής θεωρείται ότι έχει διενεργηθεί, σε κάθε περίπτωση, μέσα σε ένα μήνα από την καταληκτική ημερομηνία υποβολής της δήλωσης φόρου εισοδήματος.».

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην **Α.1034/17-08-2022** Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. 'Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2021, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που συνυποβάλλονται με αυτή. Τύπος και περιεχόμενο της πράξης διοικητικού/διορθωτικού προσδιορισμού φόρου φορολογικών ετών 2021 και εφεξής για φορολογούμενους που έχουν υπαχθεί στις διατάξεις του άρθρου 5B του ν.4172/2013 (Α' 167)':

«....Άρθρο 5 Περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος Α. ΓΕΝΙΚΑ

...3. Με βάση τα ηλεκτρονικά αρχεία που αποστέλλονται στη Γ.Δ.ΗΛΕ.Δ, με τις υπό στοιχεία Α. 1099/2019 (Β' 949), Α. 1100/2019 (Β' 951), Α. 1101/2019 (Β' 948), Α.1204/2020 (Β' 3972) και Α.1275/2021 (Β' 6375) αποφάσεις Διοικητή ΑΑΔΕ και την ΠΟΛ.1033/2014 (Β' 276), όπως αυτή τροποποιήθηκε με τις ΠΟΛ.1054/2015 (Β' 495), ΠΟΛ.1260/2015 (Β' 2637), Α.1177/2019 (Β' 1509) και Α.1271/2021 (Β' 6476) αποφάσεις, είτε προσυμπληρώνονται ορισμένες κατηγορίες εισοδημάτων (όπως από μισθωτές υπηρεσίες, συντάξεις κ.λπ.) και οι παρακρατηθέντες φόροι στους αντίστοιχους κωδικούς των πινάκων της δήλωσης, είτε οι φορολογούμενοι ενημερώνονται μέσω πίνακα για τα ποσά των εισοδημάτων τους και των παρακρατηθέντων φόρων, καθώς και λοιπών στοιχείων της δήλωσης (πχ. δόσεις δανείων).

.....

24. Υποπίνακας 4Δ1 (ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ ΤΟΚΟΙ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ) Στον υποπίνακα Δ1 δηλώνονται τα εισοδήματα της κατηγορίας εισοδήματος από κεφάλαιο που αποκτήθηκαν κατά το φορολογικό έτος 2021, ο φόρος που παρακρατήθηκε στην Ελλάδα στις περιπτώσεις που προβλεπόταν παρακράτηση, ο φόρος που παρακρατήθηκε στην αλλοδαπή εφόσον και η αλλοδαπή χώρα και η Ελλάδα είχαν δικαίωμα φορολόγησης.

Η συμπλήρωση των εισοδημάτων είναι υποχρεωτική, είτε αποκτήθηκαν στην Ελλάδα είτε στην αλλοδαπή, ανεξάρτητα από το γεγονός ότι τα χρηματικά ποσά παρέμειναν στην αλλοδαπή. Δεν υποχρεούνται σε υποβολή δήλωσης τα φυσικά πρόσωπα που είναι φορολογικοί κάτοικοι αλλοδαπής και αποκτούν εισόδημα αποκλειστικά από τόκους κρατικών ομολόγων και εντόκων γραμματίων του Ελληνικού Δημοσίου, καθώς και από τόκους εταιρικών ομολογιών της παρ. 5 του άρθρου 37 ΚΦΕ(άρθ. 67, παρ. 1 ΚΦΕ).

Με βάση τα ηλεκτρονικά αρχεία που αποστέλλονται στη Γ.Δ.ΗΛΕ.Δ [Α.1275/2021 (Β' 6375) και Α. 1100/2019 (Β' 951) αποφάσεις Διοικητή ΑΑΔΕ και ΠΟΛ.1033/2014 απόφαση Γ.Γ.Δ.Ε., όπως

αυτή τροποποιήθηκε με τις ΠΟΛ.1054/2015, 1260/2015, Α.1177/2019 και Α.1271/2021 αποφάσεις], για τα εισοδήματα ημεδαπής προέλευσης οι φορολογούμενοι ενημερώνονται μέσω πίνακα για τα ποσά των εισοδημάτων τους και των παρακρατηθέντων φόρων.

Στον εν λόγω υποπίνακα δηλώνονται τα κέρδη που διανέμουν οι εταιρείες όλων των νομικών μορφών που τηρούν διπλογραφικά βιβλία, περιλαμβανομένων και των προσωπικών εταιρειών. Ο φορολογικός συντελεστής για τα μερίσματα που αποκτώνται κατά το φορολογικό έτος 2021 είναι πέντε τοις εκατό (5%).

α. Στους κωδικούς 291-292 αναγράφονται τα μερίσματα των εισηγμένων και μη εισηγμένων εταιρειών (εκτός από αυτά που απαλλάσσονται του φόρου, με βάση ειδικές διατάξεις), τα κέρδη που διανέμουν νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία, οι προσωρινές απολήψεις εταίρων, καθώς και οι αμοιβές που καταβάλλονται με οποιαδήποτε μορφή στα μέλη ΔΣ, διαχειριστές και εργατοϋπαλληλικό προσωπικό από τα κέρδη του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, εφόσον είναι ημεδαπής προέλευσης. Τα προμερίσματα ΑΕ, καθώς και οι προσωρινές απολήψεις ΕΠΕ και ΙΚΕ, αναγράφονται μόνο αν αποτελούν εισόδημα του φορολογικού έτους 2021, δηλαδή έχουν καταβληθεί κατά το φορολογικό έτος 2020 αλλά εγκρίθηκαν από το αρμόδιο όργανο κατά το φορολογικό έτος 2021. Αυτά που καταβλήθηκαν μέσα στο φορολογικό έτος 2021, αλλά θα εγκριθούν κατά το 2022 δεν αναγράφονται, διότι θα αποτελέσουν εισόδημα του φορολογικού έτους 2022. Οι προσωρινές απολήψεις των εταίρων προσωπικών εταιρειών με διπλογραφικά βιβλία, αναγράφονται εφόσον καταβλήθηκαν (σχετ. ΠΟΛ.1223/2015 εγκύκλιος).».

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην Α.1275/31-12-2021 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. 'Τύπος και περιεχόμενο της βεβαίωσης αποδοχών ή συντάξεων, της βεβαίωσης των αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα και της βεβαίωσης εισοδημάτων από μερίσματα, τόκους, δικαιώματα καθώς και υποβολή αυτών με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου για το φορολογικό έτος 2021':

«...Άρθρο 1 Υπόχρεοι υποβολής στοιχείων βεβαιώσεων

Όσοι παρακρατούν φόρο σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 59, 61, 62 και 64 του ν. 4172/2013, πλην των συμβολαιογράφων κατά την υπογραφή του συμβολαίου μεταβίβασης ακίνητης περιουσίας, έχουν υποχρέωση να χορηγούν σε φυσικά και νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες στα οποία έγινε παρακράτηση, μοναδική βεβαίωση στην οποία αναγράφουν το σύνολο των αποδοχών από μισθωτή εργασία και συντάξεις, αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα και εισοδημάτων από μερίσματα, τόκους και δικαιώματα που κατέβαλαν στο φορολογικό έτος και τον φόρο που παρακρατήθηκε.

Ίδια υποχρέωση υπάρχει και στις περιπτώσεις εισοδημάτων για τα οποία δεν προκύπτει φόρος για παρακράτηση, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο άρθρο 6 της παρούσας. Υποχρέωση υπάρχει και για τα ποσά που ειδικότερα ορίζονται στο άρθρο 6 της παρούσας, τα οποία δεν αποτελούν πληρωμές υποκείμενες σε παρακράτηση. Η υποχρέωση αυτή δεν υπάρχει στις περιπτώσεις εισοδημάτων από επιχειρηματική δραστηριότητα που δεν περιλαμβάνονται στον Πίνακα κωδικοποίησης αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα.

.....

Άρθρο 4 Ορισμός τύπου και περιεχομένου της βεβαίωσης εισοδημάτων από μερίσματα, τόκους, δικαιώματα (Έντυπο Φ-01.044)

1. Ορίζουμε ότι ο τύπος και το περιεχόμενο σε έντυπη μορφή της βεβαίωσης εισοδήματος από μερίσματα νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο

Αθηνών, τόκους (εκτός των τόκων τραπεζικών καταθέσεων) και δικαιώματα, με το σύνολο των στοιχείων που υποχρεωτικά αναγράφονται επί αυτής καθώς και τα ποσά φόρου εισοδήματος που παρακρατήθηκαν, έχει, όπως το σχετικό υπόδειγμα το οποίο επισυνάπτεται στην παρούσα (Έντυπο Φ-01.044).

2. Ορίζουμε ότι τα χαρακτηριστικά των χρησιμοποιούμενων αποδεκτών μέσων για την υποβολή, σε ηλεκτρονική ή ψηφιακή μορφή, του εντύπου της παρ. 1 αυτού του άρθρου, έχουν, όπως περιγράφονται στο συνημμένο στην παρούσα «ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 3».

3. Ορίζουμε ότι το περιεχόμενο της βεβαίωσης εισοδήματος από μερίσματα νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών, τόκους (εκτός των τόκων τραπεζικών καταθέσεων) και δικαιώματα (Έντυπο Φ-01.044) των παρ. 1 και 2 αυτού του άρθρου, έχει απαραίτητα το σύνολο των στοιχείων που προβλέπονται στο επισυναπτόμενο έντυπο και «ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 3».

4. Η διαμόρφωση της δομής και των δεδομένων του αρχείου της βεβαίωσης εισοδήματος από μερίσματα νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών, τόκους (εκτός των τόκων τραπεζικών καταθέσεων) και δικαιώματα, είναι αυτή που ορίζεται από τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις.

5. Το ηλεκτρονικό αρχείο που αφορά στους τόκους τραπεζικών καταθέσεων αποστέλλεται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην υπό στοιχεία ΠΟΛ.1033/2014 απόφαση Γ.Γ.Δ.Ε., όπως ισχύει. Για τους τόκους αυτούς χορηγείται έντυπη βεβαίωση από τα πιστωτικά ιδρύματα (όπως αυτά ορίζονται στο άρθρο 1 του ν. 4537/2018) στους δικαιούχους των εισοδημάτων αυτών. Ομοίως, το αρχείο μερισμάτων νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών αποστέλλεται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ίδια απόφαση.

Άρθρο 5 Διαδικασία και τρόπος υποβολής των στοιχείων

1. Τα στοιχεία που περιλαμβάνονται με βάση τα ανωτέρω στις εκδιδόμενες βεβαιώσεις αποδοχών ή συντάξεων ή αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα και εισοδημάτων από μερίσματα, τόκους, δικαιώματα φορολογικού έτους 2021, ο φόρος που παρακρατήθηκε επί αυτών καθώς και το ποσό της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ν. 4172/2013, ανεξάρτητα από την τήρηση απλογραφικών ή διπλογραφικών βιβλίων και από τον τρόπο ενημέρωσής τους (μηχανογραφικά ή χειρόγραφα), υποβάλλονται αποκλειστικά και μόνο με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας και αποστέλλονται με τη μορφή ηλεκτρονικού αρχείου μέσω διαδικτύου (myAADE). Για τον σκοπό αυτό οι υπόχρεοι δύνανται, για τη δημιουργία των κατάλληλων αρχείων, να χρησιμοποιούν τις αντίστοιχες εφαρμογές του myAADE.

2. Οι Δημόσιες Υπηρεσίες (άρθρο 14 του ν. 4270/2014), τα Ν.Π.Δ.Δ. και γενικά όποιος παρακρατεί φόρο υποβάλλουν υποχρεωτικά τα παραπάνω στοιχεία της παρ. 1. Για την υποβολή αρχείου συντάξεων αρμόδιος φορέας είναι αποκλειστικά και μόνο η Ηλεκτρονική Διακυβέρνηση Κοινωνικής Ασφάλισης(Η.ΔΙ.Κ.Α) για όσα ταμεία εποπτεύει. Το αρχείο αμοιβών από εργόσημο υποβάλλεται αποκλειστικά και μόνο από τους αρμόδιους ασφαλιστικούς φορείς. Ειδικά για τους φορείς του Δημοσίου, τυχόν διορθώσεις ή τροποποιήσεις υποβάλλονται αποκλειστικά και μόνο από τον ίδιο εκκαθαριστή, που έχει υποβάλλει το σχετικό αρχικό αρχείο.

.....

Άρθρο 6 Πεδίο εφαρμογής και προϋποθέσεις αποδοχής

.....39. Όσον αφορά στα μερίσματα, ο χρόνος απόκτησης αυτών προβλέπεται στην υπό στοιχεία ΠΟΛ.1223/2015 εγκύκλιο και συνεπώς στα εισοδήματα από μερίσματα με τον κωδικό 1 του Παραρτήματος 3 - Μερίσματα (προ φόρου) ν.π. και νομικών οντοτήτων μη εισηγμένων στο

Χρηματιστήριο Αθηνών με διπλογραφικά βιβλία - δεν περιλαμβάνονται τα προμερίσματα ΑΕ, καθώς και οι προσωρινές απολήψεις ΕΠΕ και ΙΚΕ που καταβλήθηκαν εντός 2021, καθόσον αυτά αποτελούν εισόδημα του φορολογικού έτους 2022.».

Επειδή, σύμφωνα με τις 'Οδηγίες για τη Συμπλήρωση της Δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων Φορολογικού Έτους 2021':

«...Κωδικοί 291-292 Αναγράφονται τα μερίσματα που δεν απαλλάσσονται του φόρου, με βάση ειδικές διατάξεις (πριν από την αφαίρεση του παρακρατούμενου φόρου) των εισηγμένων και μη εισηγμένων εταιρειών, τα κέρδη που διανέμουν νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία, οι προσωρινές απολήψεις εταίρων, καθώς και οι αμοιβές που καταβάλλονται με οποιαδήποτε μορφή στα μέλη ΔΣ, διαχειριστές και εργατοϋπαλληλικό προσωπικό από τα κέρδη του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, εφόσον είναι ημεδαπής προέλευσης. Τα προμερίσματα ΑΕ, καθώς και οι προσωρινές απολήψεις ΕΠΕ και ΙΚΕ, αναγράφονται μόνο αν αποτελούν εισόδημα του φορολογικού έτους 2021, δηλαδή έχουν καταβληθεί κατά το φορολογικό έτος 2020 αλλά εγκρίθηκαν από το αρμόδιο όργανο κατά το φορολογικό έτος 2021. Αυτά που καταβλήθηκαν μέσα στο φορολογικό έτος 2021, αλλά θα εγκριθούν κατά το 2022 δεν αναγράφονται, διότι θα αποτελέσουν εισόδημα του φορολογικού έτους 2022. Οι προσωρινές απολήψεις των εταίρων προσωπικών εταιρειών με διπλογραφικά βιβλία, αναγράφονται εφόσον καταβλήθηκαν κατά το φορολογικό έτος 2021 (σχετ. ΠΟΛ. 1223/2015 εγκύκλιος). Στους ίδιους κωδικούς αναγράφονται και οι υπεραποδόσεις των μαθηματικών αποθεματικών από ατομικά ασφαλιστήρια συμβόλαια των ασφαλιστικών εταιρειών (σχετ. ΠΟΛ. 1042/2015 εγκύκλιος). Στην περίπτωση λήξης ή πρόωρης εξαγοράς ατομικού συμβολαίου ασφάλισης ζωής, το μέρος που αναλογεί στην επιστροφή καταβεβλημένων ασφαλιστρών, αποτελεί επενδεδυμένο κεφάλαιο που επιστρέφεται και όχι εισόδημα και δεν καλύπτει τεκμήρια...».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 6 και 10 του καταστατικού της εταιρείας, όπως τροποποιήθηκε την 18-12-2014:

ΆΡΘΡΟ 6ο – ΔΙΑΝΟΜΗ ΚΕΡΔΩΝ

Η διανομή των κερδών θα γίνεται στο τέλος εκάστης διαχειριστικής χρήσης και μετά το κλείσιμο του Ισολογισμού, κατά τον λόγο της συμμετοχής εκάστου εταίρου στο κεφάλαιο, κατά την αυτή δε αναλογία θα βαρύνουν και οι τυχόν ζημίες.

.....

ΆΡΘΡΟ 10ο – ΔΙΑΝΟΜΗ ΚΕΡΔΩΝ

Η Εταιρεία υποχρεούται να τηρεί τα υπό του νόμου επιβαλλόμενα βιβλία και στοιχεία, στα οποία θα καταχωρεί όλες γενικά τις δοσοληψίες της, εκ των οποίων θα συντάσσεται ο Ισολογισμός την 31^η Δεκεμβρίου εκάστου έτους, περιλαμβάνων δωδεκάμηνη διαχειριστική περίοδο. Τα κέρδη θα εξευρίσκονται μετά την αφαίρεση εκ των μικτών κερδών πάσης δαπάνης της επιχειρήσεως και της τυχόν ζημίας προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου.».

Επειδή, ο προσφεύγων προβάλλει ότι οι ελεγχόμενες πιστώσεις δεν εμπίπτουν στο άρθρο 13 του ν. 4172/2013, καθόσον, κατά τους ισχυρισμούς του, το άρθρο αυτό αφορά παροχές σε είδος και όχι χρηματικές καταβολές, ενώ οι επίμαχες πιστώσεις αποτελούσαν διανομή κερδών της εταιρείας «,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,,» των χρήσεων 2019, 2020 & 2021, επικαλούμενος την ύπαρξη κερδοφόρων αποτελεσμάτων κατά τις χρήσεις αυτές. Επικουρικώς δε προβάλλει ότι, ακόμη και

αν οι επίμαχες πιστώσεις δεν θεωρηθούν διανομή κερδών, δύνανται να χαρακτηρισθούν ως απολήψεις εταίρου.

Επειδή, προς επίρρωση του ισχυρισμού του προσκομίζει ισολογισμούς της εταιρείας για τα έτη 2018 έως και 2021 καθώς και αντίγραφο του ημερολογίου της εταιρείας την 02/02/2022, όπου απεικονίζεται η κάτωθι λογιστική εγγραφή:

Α/Ο	Ημερομηνία	Παραστατικό	Κωδικός	Περιγραφή Λογαριασμού	Απιολογία Κίνησης	Χρέωση	Πίστωση
613	2/2/2022	ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	33-07- 00-0002	.....	ΤΑΚΤΟΠΟΙΗΣ Η ΕΓΓΡΑΦΩΝ	55.190,16	
613	2/2/2022	ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	53-14- 00-0000	..... .	ΤΑΚΤΟΠΟΙΗΣ Η ΕΓΓΡΑΦΩΝ	175.000,0 0	
613	2/2/2022	ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	53-14- 00-0001	..... .	ΤΑΚΤΟΠΟΙΗΣ Η ΕΓΓΡΑΦΩΝ	25.000,00	
613	2/2/2022	ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	38-00- 00-0000	TAMEIO	ΤΑΚΤΟΠΟΙΗΣ Η ΕΓΓΡΑΦΩΝ		255.190,16

Επειδή, όπως αναγράφεται και στις σελ. 4-6 της Έκθεσης Απόψεων του Κ.Ε.ΜΕ.Φ:

«..... Ο προβαλλόμενος ισχυρισμός που ανέπτυξε ο προσφεύγων στην ενδικοφανή προσφυγή, ως προς την εσφαλμένη ερμηνεία του άρθρου 13 του νόμου 4172/2013 δεν ευσταθεί γιατί όπως αναφέρεται και στην από 18-02-2026 Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας εισοδήματος για τις κρινόμενες πιστώσεις/καταθέσεις και δεδομένου ότι, δεν προέκυψε από τα βιβλία της εταιρείας μέσω λογιστικών εγγραφών η νόμιμη αιτία μεταφοράς των χρημάτων στους προσωπικούς λογαριασμούς και επίσης δεν προσκομίσθηκαν στοιχεία/παραστατικά από τα οποία να προκύπτει η επιστροφή των ελεγχόμενων κεφαλαίων(πιστώσεων) πίσω στην εταιρεία, θεωρήθηκαν από τον έλεγχο εισόδημα από παροχή σε είδος, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 παρ. 1 του Ν. 4172/2013.

Ειδικότερα

Επειδή, κατά τις διατάξεις του άρθρου 13 παρ. 1 του ν. 4172/2013, ως ισχύει μετά την αντικατάστασή του με το άρθρο 4 του ν. 4646/2019, οποιεσδήποτε παροχές σε είδος λαμβάνει ένας εταίρος ή μέτοχος συνυπολογίζονται στο φορολογητέο εισόδημά του από μισθωτή . εργασία, εφόσον η συνολική αξία αυτών υπερβαίνει τα 300,00 ευρώ ανά φορολογικό έτος. Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, οι διαπιστωθείσες πιστώσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος από την εταιρεία «.....», κατά το έτος 2021, στερούνται νόμιμης αιτιολογίας, καθόσον:

- δεν υφίστανται λογιστικές εγγραφές στα τηρούμενα βιβλία της εταιρείας,
- δεν υπάρχει σύμβαση δανείου ή άλλη νομική αιτία,
- δεν απέδειξε ότι οι πιστώσεις αφορούσαν κάλυψη εταιρικών δαπανών, αντιθέτως συνολολογήθηκε ότι αφορούσαν προσωπικές του δαπάνες.
- δεν προσκομίσθηκαν επαρκή δικαιολογητικά που να τεκμηριώνουν τη φύση τους είτε ως ταμειακές διευκολύνσεις είτε ως δοσοληψίες για πληρωμή λειτουργικών εξόδων της επιχείρησης.

Επειδή, σύμφωνα με την πάγια ερμηνεία της ΠΟΛ.1219/2014 και τη σχετική νομολογία (ενδεικτικά ΔΕΔ 1170/2023, ΔΕΔ 2111/2021), ο όρος "παροχή σε είδος" καταλαμβάνει και την καταβολή χρηματικών ποσών όταν αυτά προορίζονται για την κάλυψη προσωπικών αναγκών του λήπτη, καθώς συνιστούν άμεση προσαύξηση περιουσίας και οικονομικό όφελος.

Συνεπώς, οι επίμαχες πιστώσεις ορθά θεωρήθηκαν από τον έλεγχο ως εισόδημα από παροχή σε είδος, το οποίο λογίστηκε ως εισόδημα από Μισθωτές Υπηρεσίες σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 παρ. 1 του Ν. 4172/2013, καθόσον αποτελούν οικειοθελείς παροχές της εταιρείας προς τον εταίρο της που υπερβαίνουν το αφορολόγητο όριο των 300,00 ευρώ.

Ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι οι επίμαχες πιστώσεις αποτελούν "διανομή κερδών" των χρήσεων 2019, 2020 και 2021 τυγχάνει απορριπτέος ως νόμω και ουσία αβάσιμος, για τους κάτωθι λόγους:

1. Από τον έλεγχο των υποβληθεισών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος της εταιρείας «.....», διαπιστώθηκε η ύπαρξη σημαντικών μεταφερόμενων φορολογικών ζημιών από το έτος 2016 και εφεξής. Σύμφωνα με το άρθρο 27 του ν. 4172/2013, οι ζημίες αυτές μεταφέρονται υποχρεωτικά προς συμψηφισμό με τα επιχειρηματικά κέρδη των επόμενων πέντε ετών. Ως εκ τούτου, παρά την τρέχουσα κερδοφορία των ετών 2019-2021, το τελικό φορολογικό αποτέλεσμα της οντότητας παρέμεινε ζημιογόνο, γεγονός που καθιστά νομικά αδύνατη τη διανομή φορολογηθέντων κερδών (μερισμάτων).

2. Ο προσφεύγων ουδέποτε προσκόμισε απόφαση των εταίρων περί διανομής κερδών, ούτε υπέβαλε τις σχετικές δηλώσεις απόδοσης παρακρατούμενου φόρου μερισμάτων (5%), όπως ορίζουν οι διατάξεις των άρθρων 62 και 64 του ν. 4172/2013. Η απλή ύπαρξη λογιστικών κερδών, χωρίς την τήρηση των νόμιμων διαδικασιών διανομής και φορολόγησης, δεν προσδίδει στις αναλήψεις μετρητών τον χαρακτήρα του μερίσματος.

3. Ο ισχυρισμός ότι οι εταιρείες Ο.Ε. δεν δεσμεύονται από τους περιορισμούς διανομής των Α.Ε. (άρθρο 159 ν. 4548/2018) στερείται ερείσματος στην παρούσα υπόθεση. Η φορολογική μεταχείριση των αναλήψεων διέπεται από τις αυτοτελείς διατάξεις του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ). Εφόσον οι πιστώσεις αφορούν την κάλυψη προσωπικών δαπανών του εταίρου και στερούνται άλλης νόμιμης αιτιολογίας (δάνειο, επιστροφή κεφαλαίου, μέρισμα), **συνιστούν πρόσθετη οικονομική παροχή.**

Επιπλέον των ανωτέρω, η ευθύνη για την ακριβή και αληθή απεικόνιση των οικονομικών γεγονότων στα διπλογραφικά βιβλία βαρύνει αποκλειστικά τη διοίκηση της οντότητας. Σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ), κάθε μεταβολή στα ίδια κεφάλαια ή κάθε συναλλαγή με τους εταίρους πρέπει να τεκμηριώνεται με τα κατάλληλα παραστατικά και να εγγράφεται αμελλητί στα λογιστικά αρχεία.

Στην προκειμένη περίπτωση:

- Ο διαχειριστής της εταιρείας «.....», έχοντας την ευθύνη της ορθής τήρησης των βιβλίων, παρέλειψε να εμφανίσει τις επίμαχες πιστώσεις ως διανομή κερδών ή ως δανειακές υποχρεώσεις/απαιτήσεις κατά τον χρόνο πραγματοποίησής τους.
- Η μεταγενέστερη επίκληση του χαρακτήρα των πιστώσεων ως "διανομή κερδών" στο στάδιο του ελέγχου και της ενδικοφανούς προσφυγής, στερείται αποδεικτικής ισχύος, καθώς έρχεται σε πλήρη αντίθεση με την επίσημη λογιστική εικόνα που η ίδια η εταιρεία παρουσίασε κατά τον έλεγχο.

Ως εκ τούτου, η παράλειψη εγγραφής των ποσών αυτών στους οικείους λογαριασμούς καθαρής θέσης ή υποχρεώσεων, σε συνδυασμό με τη μη υποβολή δηλώσεων φόρου μερισμάτων, επιβεβαιώνει ότι οι καταβολές αυτές δεν αποτελούσαν διανομή κερδών, αλλά άτυπη παροχή (σε χρήμα) προς τον εταίρο για την κάλυψη προσωπικών του δαπανών. Συνεπώς, ορθώς χαρακτηρίστηκαν από τον έλεγχο ως παροχή σε είδος βάσει του άρθρου 13 παρ. 1 του ν. 4172/2013 και φορολογήθηκαν ως εισόδημα από μισθωτή εργασία (άρθρο 12 παρ. 3 περ. στ'), καθώς η οντότητα στερούνταν διανεμητέων κερδών λόγω συσσωρευμένων ζημιών της.»

Επί των ισχυρισμών του προσφεύγοντα «α) ότι ο εταίρος ομόρρυθμης εταιρείας έχει εκ του νόμου το δικαίωμα χρηματικών απολήψεων από το εταιρικό ταμείο για την κάλυψη βιοτικών αναγκών, β) η άσκηση του δικαιώματος αυτού δεν εξαρτάται από την ύπαρξη κερδών ούτε από την κατάρτιση προσωρινού λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσης, γ) οι απολήψεις αυτές θεμελιώνουν αξίωση του νομικού προσώπου της εταιρείας να ζητήσει επιστροφή χρηματικών ποσών που εισέπραξαν οι εταίροι».

Ο προβαλλόμενος ισχυρισμός που ανέπτυξε ο προσφεύγων στην ενδικοφανή προσφυγή περί “νόμιμου δικαιώματος χρηματικών απολήψεων” για την κάλυψη βιοτικών αναγκών, τυγχάνει **απορριπτέος** για τους κάτωθι λόγους:

1. Το δικαίωμα απόληψης που απορρέει από τις εσωτερικές σχέσεις των εταίρων (εμπορικό δίκαιο) δεν αίρει τη φορολογική υποχρέωση που γεννάται από τη μεταφορά περιουσιακών στοιχείων της οντότητας προς το φυσικό πρόσωπο. Σύμφωνα με την πάγια νομολογία ΔΕΔ 1170/2023, ΔΕΔ 2111/2021), οποιαδήποτε χρηματική ροή από την εταιρεία προς τον εταίρο που δεν τεκμηριώνεται ως δάνειο, μέρισμα ή δαπάνη, συνιστά πρόσθετη παροχή που προσαυξάνει το εισόδημά του. Σύμφωνα με την ερμηνευτική εγκύκλιο ΠΟΛ. 1219/2014, η οποία επικυρώθηκε από τη μεταγενέστερη νομολογία της ΔΕΔ, ως “παροχή σε είδος” νοείται και η καταβολή μετρητών από την εργοδότρια οντότητα προς τον εταίρο/εργαζόμενο για την κάλυψη προσωπικών του δαπανών (π.χ. βιοτικές ανάγκες), καθώς η καταβολή αυτή επιφέρει άμεση οικονομική ωφέλεια και απαλλάσσει τον λήπτη από αντίστοιχη επιβάρυνση του ιδίου εισοδήματος.

2. Για να χαρακτηριστεί φορολογικά μια ανάληψη ως προσωρινή διευκόλυνση που γεννά αξίωση επιστροφής (δάνειο), απαιτείται η τήρηση των προβλεπόμενων διατυπώσεων (έγγραφη σύμβαση, βέβαιη χρονολογία, χαρτόσημο). Στην προκειμένη περίπτωση, η απουσία αυτών, σε συνδυασμό με τη μη εγγραφή σε δοσοληπτικό λογαριασμό στα τηρούμενα διπλογραφικά βιβλία, καθιστά τον ισχυρισμό περί “επιστρεπτέων ποσών” αναπόδεικτο και αλυσιτελή (ΔΕΔ 4688/2023).

3. Η παραδοχή του προσφεύγοντος ότι οι απολήψεις έγιναν για την κάλυψη προσωπικών βιοτικών αναγκών, υπάγει τις εν λόγω πιστώσεις απευθείας στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 13 παρ. 1. Καθώς οι παροχές αυτές δεν εξαρτώνται από την ύπαρξη κερδών (λόγω των συσσωρευμένων ζημιών της Ο.Ε.), λογίζονται ως οικειοθελείς παροχές της εταιρείας προς τον εταίρο και φορολογούνται ως εισόδημα από μισθωτή εργασία (άρθρο 12 παρ. 3 περ. στ'), ανεξαρτήτως της ονομασίας που τους αποδίδεται από τον προσφεύγοντα.

Εν όψει των ανωτέρω, οι πιστώσεις που έλαβαν χώρα το έτος 2021, υπερβαίνοντας το όριο των 300€ και στερούμενες δανειακής ή μερισματικής αιτιολογίας, συνιστούν **εισόδημα από μισθωτή εργασία** βάσει των άρθρων 12 και 13 του ν. 4172/2013. Οποιαδήποτε άλλη ερμηνεία θα οδηγούσε σε καταστρατήγηση των διατάξεων περί φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων μέσω άτυπων εταιρικών αναλήψεων.....».

Επειδή, σύμφωνα με τις προπαρατεθείσες νομοθετικές διατάξεις του ν.4172/2013 και τις οδηγίες που έχουν παρασχεθεί με τις ΠΟΛ.1223/2015 και Α.1100/2019, η διανομή κερδών ή η προσωρινή απόληψη κερδών προϋποθέτει την ύπαρξη σχετικής απόφασης ή έγκρισης του αρμοδίου οργάνου, τον προσδιορισμό των διανεμητέων ποσών, την καταχώριση της σχετικής υποχρέωσης ή διάθεσης στα τηρούμενα βιβλία, καθώς και την εκπλήρωση των συναφών φορολογικών υποχρεώσεων, ιδίως της υποβολής δήλωσης και απόδοσης παρακρατούμενου φόρου μερισμάτων, όπου τούτο απαιτείται.

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τα άρθρα 6 και 10 του καταστατικού της εταιρείας, η διανομή των κερδών γίνεται στο τέλος εκάστης διαχειριστικής χρήσης και μετά το κλείσιμο του ισολογισμού, κατά τον λόγο συμμετοχής εκάστου εταίρου στο κεφάλαιο, τα δε κέρδη εξευρίσκονται μετά την αφαίρεση από τα μικτά κέρδη κάθε δαπάνης της επιχείρησης και της τυχόν ζημίας προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου. **Συνεπώς, κατά το ίδιο το καταστατικό της εταιρείας, η ύπαρξη λογιστικών ή φορολογικών ζημιών προηγούμενων χρήσεων λαμβάνεται υπόψη προ της εξεύρεσης και διάθεσης κερδών.**

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου και ιδίως από τις διαπιστώσεις του ελέγχου, προκύπτει ότι η εταιρεία εμφάνιζε σημαντικές μεταφερόμενες φορολογικές ζημίες από προηγούμενες χρήσεις, οι οποίες, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 του ν. 4172/2013, μεταφέρονται προς συμψηφισμό με τα επιχειρηματικά κέρδη επόμενων ετών. Κατά συνέπεια, η επίκληση από τον προσφεύγοντα της ύπαρξης λογιστικών κερδών κατά τις χρήσεις 2019, 2020 και 2021, δεν αρκεί αφ' εαυτής για τη θεμελίωση διανεμητέων φορολογηθέντων κερδών, ιδίως εφόσον **το τελικό φορολογικό αποτέλεσμα επηρεαζόταν από μεταφερόμενες ζημίες προηγούμενων χρήσεων.**

Επειδή, οι προσκομιζόμενοι ισολογισμοί, τους οποίους επικαλείται ο προσφεύγων προς απόδειξη ύπαρξης κερδών, δεν προκύπτει ότι έχουν αναρτηθεί στο Γ.Ε.ΜΗ., ούτε συνοδεύονται από έγγραφα έγκρισης, πλήρη ισοζύγια, αναλυτικές καρτέλες, βιβλία ή λοιπά στοιχεία από τα οποία να δύναται να διασταυρωθεί ασφαλώς η οριστική κατάρτισή τους, η έγκρισή τους και η σύνδεσή τους με νόμιμη διανομή κερδών προς τον προσφεύγοντα.

Επειδή, εξάλλου, η προσκομισθείσα λογιστική εγγραφή της 02-02-2022, με αιτιολογία «ΤΑΚΤΟΠΟΙΗΣΗ ΕΓΓΡΑΦΩΝ», αποτελεί μεμονωμένη και μεταγενέστερη εγγραφή, η οποία δεν αρκεί, αφ' εαυτής, προκειμένου να αποδειχθεί ότι οι κρινόμενες πιστώσεις είχαν, κατά τον χρόνο πραγματοποίησής τους, χαρακτήρα διανομής κερδών ή προσωρινών απολήψεων. Η εν λόγω εγγραφή δεν συνοδεύεται από το σύνολο των αναγκαίων λογιστικών αρχείων, όπως ημερολόγιο, γενικό και αναλυτικό καθολικό, ισοζύγια, καρτέλες λογαριασμών εταίρων και σχετική συμφωνία με τις επίμαχες τραπεζικές κινήσεις, ώστε να είναι δυνατή η πλήρης διασταύρωση ότι πράγματι καταχωρίστηκε στα τηρούμενα βιβλία και ότι αφορά ειδικώς τις επίμαχες πιστώσεις.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου δεν προκύπτει η ύπαρξη απόφασης των εταίρων περί διανομής κερδών ή περί προσωρινών απολήψεων, ούτε η υποβολή δηλώσεων απόδοσης παρακρατούμενου φόρου μερισμάτων, ούτε η έκδοση ή υποβολή αντίστοιχων βεβαιώσεων εισοδήματος από μερίσματα. Ούτε προκύπτει ότι τα επίμαχα ποσά δηλώθηκαν από την εταιρεία ή από τον προσφεύγοντα ως διανεμηθέντα κέρδη ή προσωρινές απολήψεις κατά τον κρίσιμο χρόνο.

Επειδή, σύμφωνα με την υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2021, ο προσφεύγων δήλωσε στον κωδικό 291- Μερίσματα (προ φόρου) ημεδαπής προέλευσης (Ν.Π και Νομ. Οντότητες με διπλογρ. Βιβλία) ποσό 190,58€. Από τις βεβαιώσεις αποδοχών που είναι καταχωρισμένες στο σύστημα TAXIS προκύπτει ότι ποσό 12,00 € αφορά διανομή κερδών

από την εταιρεία Ωστόσο, για το υπόλοιπο ποσό των 178,58 € δεν εντοπίζεται στο σύστημα TAXIS σχετική βεβαίωση, από την οποία να προκύπτει η εταιρεία προέλευσης.

Επειδή, ως προς τον επικουρικό ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι οι κρινόμενες πιστώσεις δύναται να αφορούν προσωρινές απολήψεις εταίρου, δεν αποδείχθηκε ότι οι πιστώσεις αυτές καταχωρήθηκαν σε δοσοληπτικό λογαριασμό εταίρου κατά τον χρόνο πραγματοποίησής τους, ούτε ότι δημιουργήθηκε αντίστοιχη απαίτηση της εταιρείας για επιστροφή των ποσών αυτών. Δεν προσκομίστηκε σύμβαση δανείου, απόφαση περί προσωρινής ταμειακής διευκόλυνσης, αναλυτική καρτέλα δοσοληπτικού λογαριασμού ή άλλο πρόσφορο στοιχείο από το οποίο να προκύπτει ότι τα ποσά χορηγήθηκαν με υποχρέωση επιστροφής.

Επειδή, η επίκληση γενικού δικαιώματος του ομόρρυθμου εταίρου να λαμβάνει ποσά από το εταιρικό ταμείο για την κάλυψη βιοτικών ή προσωπικών αναγκών δεν αρκεί για τη φορολογική αναγνώριση των ποσών αυτών ως απολήψεων. Ακόμη και αν, στο πλαίσιο των εσωτερικών σχέσεων των εταίρων, δύναται να υφίσταται δυνατότητα λήψης ποσών έναντι κερδών ή με υποχρέωση λογοδοσίας, η δυνατότητα αυτή δεν αναιρεί την υποχρέωση φορολογικής και λογιστικής τεκμηρίωσης της σχετικής χρηματικής ροής. Η Φορολογική Διοίκηση εξετάζει τον πραγματικό χαρακτήρα της συναλλαγής, όπως αυτός προκύπτει από τα βιβλία, τα παραστατικά, τις δηλώσεις και τα λοιπά αποδεικτικά στοιχεία.

Επειδή, μάλιστα, ο ίδιος ο προσφεύγων συσχετίζει τις επίμαχες πιστώσεις με την κάλυψη προσωπικών του δαπανών ή βιοτικών αναγκών, χωρίς να αποδεικνύει ότι οι πιστώσεις αυτές αφορούσαν εταιρικές δαπάνες, επιστρεπτές ταμειακές διευκολύνσεις ή νόμιμα διανεμηθέντα κέρδη. Η χρήση εταιρικών χρηματικών διαθεσίμων για ατομικές ανάγκες εταίρου, όταν δεν τεκμηριώνεται με νόμιμη αιτία, συνιστά οικονομικό όφελος προς το φυσικό πρόσωπο και όχι διανομή κερδών ή ουδέτερη δοσοληψία.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος ότι οι κρινόμενες πιστώσεις αποτελούν διανομή κερδών ή, επικουρικώς, απολήψεις εταίρου, απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι και ουσία αβάσιμοι.

Επειδή, σύμφωνα με τα άρθρα 7, 8 & 9 του καταστατικού της εταιρείας, όπως τροποποιήθηκε την 18-12-2014:

«ΑΡΘΡΟ 7° – ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ ΚΑΙ ΕΚΠΡΟΣΩΠΗΣΗ

Διευθυντής, Διαχειριστής και Ταμίας της εταιρείας ορίζεται ο εταίρος Αριστείδης Μενεγάτος του Ιωάννη, παρεχόμενης εις αυτόν της εξουσιοδοτήσεως όπως εκπροσωπεί την εταιρεία εξωδίκως και δικαστικώς σε όλες τις σχέσεις της με τρίτους και ειδικότερα να συναλλάσσεται με τις Τράπεζες για λογαριασμό της Εταιρείας υπογράφοντας για αυτήν, να ενεργεί για λογαριασμό της κάθε άλλη δικαιοπραξία και σύμβαση, να εκδίδει, οπισθογραφεί, αποδέχεται και εξοφλεί συναλλαγματικές και γραμμάτια εις διαταγή και μη, επιταγές, παντός είδους δικαιόγραφα, εξοφλεί και εισπράττει απαιτήσεις και καταθέσεις της εταιρείας από οποιαδήποτε Τράπεζα, Δημόσιο, Δημοτικό ή οποιοδήποτε άλλο Νομικό Πρόσωπο, Ταμείο και ιδιώτη, να συνομολογεί δάνεια απλά ή με ενέχυρο και ανοικτό λογαριασμό, να αναλαμβάνει και να μεταβιβάζει με οπισθογράφηση ή άλλως με εκχώρηση φορτωτικές, να εξοφλεί ταχυδρομικές επιταγές, να εκχωρεί και να δέχεται εκχωρήσεις απαιτήσεων, να συμβιβάζεται, να διορίζει διαιτητές, να

δέχεται διαιτησίες, να εκπροσωπεί την εταιρεία στις σχέσεις της τις Δημόσιες, Δικαστικές, Δημοτικές, Αστυνομικές και λοιπές Αρχές και ειδικά όπως παρίσταται για την εταιρεία εκπροσωπώντας αυτή ενώπιον των Δικαστηρίων παντός βαθμού και δικαιοδοσίας, μηδέ του Αρείου Πάγου και του Συμβουλίου Επικρατείας εξαιρουμένων, διορίζοντας και τους Πληρεξουσίους Δικηγόρους της Εταιρείας, να διορίζει και να απολύει το υπαλληλικό και εργατικό προσωπικό της εταιρείας, καθορίζοντας και την αμοιβή του, να διορίζει πληρεξουσίους με τα αυτά ή πλέον περιορισμένα δικαιώματα και γενικά να ενεργεί κάθε πράξη προς το συμφέρον της εταιρείας. Σε όλες τις ανωτέρω περιπτώσεις θα ενεργεί θέτοντας την υπογραφή του κάτω από την εταιρική επωνυμία, της εταιρείας δεσμευομένης απολύτως δια της υπογραφής του. Σε περίπτωση κωλύματος του διαχειριστή, η διαχείριση να ασκείται από την εταίρο Αικατερίνη Μενεγάτου, ή οποία θα ασκεί συνολικώς τις εξουσίες του.

ΑΡΘΡΟ 8ο – ΠΡΟΣΩΠΙΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ ΕΤΑΙΡΩΝ

Αμφότεροι οι εταίροι υποχρεούνται να παρέχουν την προσωπική τους εργασία στην εταιρεία.

ΑΡΘΡΟ 9ο - ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΕΤΑΙΡΩΝ

Κανείς εκ των εταίρων δεν μπορεί να μετέχει σε άλλη ομοειδή επιχείρηση ως ομόρρυθμος, ετερόρρυθμος ή αφανής εταίρος, ούτε να ιδρύσει ατομική ομοειδή επιχείρηση, ή να προσφέρει τις υπηρεσίες του εις άλλη τέτοια επιχείρηση, χωρίς έγγραφη συναίνεση του άλλου. Ούτε επίσης κανείς συνέταίρος δύναται με οποιονδήποτε τρόπο να υποκατασταθεί στην θέση του στην εταιρεία καθ' όλη την διάρκεια αυτής και την εκκαθάρισή της χωρίς την συναίνεση αμφοτέρων, τροποποιουμένου αναλόγως του παρόντος άρθρου, ως επίσης απαγορεύεται η πρόσληψη παρακοινωνών.»

Επειδή, συνεπώς, από το καταστατικό της εταιρείας προκύπτει ότι ο προσφεύγων είχε την ιδιότητα του διαχειριστή, διευθυντή και ταμία της εταιρείας, καθώς και υποχρέωση παροχής προσωπικής εργασίας στην εταιρεία.

Επειδή, σύμφωνα με τη ΔΕΑΦ Α 1064780 ΕΞ 2015/11-05-2015, οι αμοιβές εκπροσώπων και εταίρων Ο.Ε. και Ε.Ε. για τις υπηρεσίες που παρέχουν με βάση την ιδιότητά τους αυτή προς τις εταιρείες εξομοιώνονται με αμοιβές διευθυντών ή μελών Δ.Σ. εταιρείας ή κάθε άλλου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας και χαρακτηρίζονται ως εισόδημα από μισθωτή εργασία.

Επειδή, εν προκειμένω, τα ποσά των υπό κρίση πιστώσεων, συνολικού ύψους 250.200,00€, καταβλήθηκαν πράγματι από την εταιρεία «.....» στον προσφεύγοντα κατά το φορολογικό έτος 2021, χωρίς να αποδεικνύεται ότι συνιστούν διανομή κερδών, προσωρινές απολήψεις εταίρου, δάνειο, επιστρεπτέα ταμειακή διευκόλυνση, επιστροφή κεφαλαίου ή εξόφληση εταιρικής υποχρέωσης.

Επειδή, περαιτέρω, δεν προσκομίστηκαν στοιχεία από τα οποία να προκύπτει επιστροφή των ποσών στην εταιρεία, ούτε πλήρης δοσοληπτική παρακολούθησή τους στα τηρούμενα βιβλία, ούτε νόμιμη αιτία καταβολής διαφορετική από τη σχέση του προσφεύγοντος με την εταιρεία υπό την ιδιότητά του ως εταίρου, διαχειριστή και παρέχοντος προσωπική εργασία.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, οι κρινόμενες πιστώσεις, ελλείπει άλλης αποδεδειγμένης νόμιμης αιτίας, αποτελούν φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος από μισθωτή εργασία, σύμφωνα

με τις διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 1, παρ. 2 περ. δ' και παρ. 3 περ. η' του ν. 4172/2013, φορολογούμενο με βάση την κλίμακα του άρθρου 15 του ίδιου νόμου.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι οι επίμαχες πιστώσεις δεν αποτελούν παροχή σε είδος του άρθρου 13 παρ. 1 του ν. 4172/2013 εξετάζεται ως προς τον ορθό νομικό χαρακτηρισμό των ποσών, πλην όμως δεν οδηγεί σε ακύρωση ή μεταβολή της προσβαλλόμενης πράξης, καθόσον τα ποσά αυτά συνιστούν σε κάθε περίπτωση φορολογητέο εισόδημα από μισθωτή εργασία. Κατά συνέπεια, δεν διαφοροποιείται η φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος.

Ως προς τον προβαλλόμενο λόγο περί επιμερισμού στους συνδικαιούχους

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1033/2013, ορίζεται ότι:

«18. Αντιμετώπιση των εμβασμάτων σε περίπτωση συνδικαιούχων.

Για τους κοινούς τραπεζικούς λογαριασμούς, το ποσό του εμβάσματος επιμερίζεται στους συνδικαιούχους καταρχήν ισομερώς και, εφόσον ο φορολογούμενος επικαλείται διαφορετική αναλογία, φέρει το βάρος της απόδειξης με κάθε νόμιμο μέσο.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1228/2014, ορίζεται ότι:

«3.Κατανομή κοινών λογαριασμών στους συνδικαιούχους.

Στις περιπτώσεις αποστολών εμβασμάτων που πραγματοποιούνται από κοινούς λογαριασμούς πρέπει να γίνεται καταρχήν ισομερής επιμερισμός αυτών μεταξύ των συνδικαιούχων του λογαριασμού προέλευσης του εμβάσματος.

[...]

Σε περίπτωση που ο ελεγχόμενος επικαλείται διαφορετική αναλογία των χρηματικών αυτών ποσών οφείλει να αποδείξει με κάθε πρόσφορο μέσο τον ισχυρισμό του.

Επί αμφισβήτησης του ισχυρισμού του ελεγχόμενου από τη φορολογική αρχή η ίδια οφείλει να αιτιολογήσει την αναλογία που αυτή επικαλείται εάν αυτή είναι διαφορετική του ισομερούς επιμερισμού. Η αιτιολόγηση αυτή πρέπει να είναι ειδική και εμπεριστατωμένη (σχετ. διατ. άρθ. 28 και 64 ν. 4174/2013).».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1050/2014, ορίζεται ότι:

«Περιπτώσεις κοινών λογαριασμών καταλογίζονται στον πραγματικό δικαιούχο, ο οποίος καθορίζεται με βάση τις πραγματικές περιστάσεις και τη φύση των συναλλαγών. Εφόσον, αυτό δεν είναι δυνατό, τα ποσά κατανέμονται ισόποσα σε όλους τους συνδικαιούχους (ποσό δια αριθμό συνδικαιούχων).»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 77 «Βάρος απόδειξης» του Ν.5104/2024, ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

Επειδή, σε συνέχεια όσων κρίθηκαν ανωτέρω επί του πρώτου προβαλλόμενου λόγου, οι επίμαχες πιστώσεις δεν αποδείχθηκε ότι συνιστούν νόμιμες απολήψεις εταίρων ή διανομή κερδών. Ωστόσο, ανεξαρτήτως του φορολογικού χαρακτηρισμού των ποσών αυτών, εξετάζεται περαιτέρω ο αυτοτελής ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί εσφαλμένου καταλογισμού αυτών αποκλειστικά στον ίδιο, λόγω ύπαρξης κοινών τραπεζικών λογαριασμών με την κόρη του, Μενεγάτου Αικατερίνη.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα του καταλογίσθηκε το σύνολο των πιστώσεων, συνολικού ποσού 250.200,00€, καθόσον ποσό 186.400,00€ πιστώθηκε σε κοινούς τραπεζικούς λογαριασμούς με την κόρη του, η οποία συμμετέχει στην εταιρεία «.....» με ποσοστό 12,5%, εκ των οποίων πιστώσεις συνολικού ποσού 56.000,00€ φέρουν αιτιολογία με το όνομά της.

Επειδή, όπως αναγράφεται στις σελ. 6-7 της Έκθεσης Απόψεων του Κ.Ε.ΜΕ.Φ.;

«[...] Ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί επιβεβλημένης ισομερούς κατανομής των πιστώσεων στους κοινούς λογαριασμούς βάσει του ν. 5638/1932 και της απόφασης ΣΤΕ 1995/2019, τυγχάνει απορριπτέος για τους κάτωθι λόγους:

Κατά την πάγια νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας (π.χ. ΣΤΕ 1897/2018), το τεκμήριο της ισομερούς κατανομής του ν. 5638/1932 είναι μαχητό. Ο έλεγχος οφείλει να διερευνήσει ποιος είναι ο πραγματικός δικαιούχος των ποσών, εξετάζοντας την προέλευση των κεφαλαίων και την ιδιότητα των συνδικαιούχων.

Στην προκειμένη περίπτωση, οι πιστώσεις προέρχονται αποδεδειγμένα από την εταιρεία «.....», στην οποία ο προσφεύγων συμμετέχει με ποσοστό 87,5%. Η σύνδεση της πηγής των κεφαλαίων (εταιρικό ταμείο) με το ποσοστό συμμετοχής του εταίρου αποτελεί ισχυρή ένδειξη ότι ο πραγματικός δικαιούχος της ωφέλειας είναι ο ίδιος και όχι η συνδικαιούχος κόρη του (η οποία συμμετέχει με 12,5% και ενδεχομένως δεν ασκεί διοίκηση ή δεν δικαιούται τέτοιου ύψους απολήψεις).

Από τον έλεγχο των τραπεζικών λογαριασμών που επικαλείται ο προσφεύγων στην ενδικοφανή προσφυγή του, ήτοι της τράπεζας και της Εθνικής τράπεζας, διαπιστώθηκε ότι οι λογαριασμοί αυτοί τροφοδοτήθηκαν αποκλειστικά από την εταιρεία «.....» και τα ποσά αυτά διατέθηκαν για την πληρωμή καρτών και λοιπών προσωπικών δαπανών και εξόδων.

Ο Φορολογούμενος φέρει το βάρος να αποδείξει με εύλογες και τεκμηριωμένες εξηγήσεις ότι μέρος των πιστώσεων ανήκει πράγματι στον έτερο συνδικαιούχο. Η απλή επίκληση της ιδιότητας του συνδικαιούχου δεν αρκεί για να ανατρέψει τη διαπίστωση του ελέγχου ότι πιστώσεις αφορούσαν προσωπικές παροχές προς τον κύριο εταίρο (άρθρο 13 ν. 4172/2013).

Το ποσοστό συμμετοχής του προσφεύγοντα στην εταιρεία εναρμονίζεται με την πραγματική οικονομική κατάσταση και τη συμμετοχή του στα κέρδη/ζημίες της από την οποία προήλθαν τα χρήματα, καθώς αυτός είναι ο ασκών τη διοίκηση και ο κύριος λήπτης των εταιρικών απολήψεων που χαρακτηρίστηκαν ως παροχή σε είδος, ενώ αντιθέτως η κόρη του δεν εμφανίζεται ως διαχειρίστρια ή ασκούσα διοίκηση στην επιχείρηση.

Η ισομερής κατανομή (50-50) θα οδηγούσε σε τεχνητή απόκρυψη φορολογητέας ύλης, τη στιγμή που η κόρη δεν θα μπορούσε να δικαιολογήσει την κατοχή τέτοιων ποσών βάσει των δικών της δηλωθέντων εισοδημάτων.

Ως εκ τούτων ο έλεγχος ορθά απέκλινε από την ισομερή κατανομή, καθώς η πηγή των πιστώσεων (εταιρεία συμφερόντων του προσφεύγοντος) και η αναλογία συμμετοχής του σε αυτήν, στοιχειοθετούν τον προσφεύγοντα ως τον αποκλειστικό πραγματικό δικαιούχο της φορολογητέας παροχής.[...].».

Επειδή, ο έλεγχος έκρινε ότι το τεκμήριο ισομερούς κατανομής είναι μαχητό και ότι κρίσιμο στοιχείο αποτελεί ο πραγματικός δικαιούχος των ποσών, η προέλευση των κεφαλαίων, η ιδιότητα των συνδικαιούχων, η πραγματική οικονομική ωφέλεια που αποκτήθηκε και όχι ο αριθμός των συνδικαιούχων.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τον έλεγχο των τραπεζικών λογαριασμών που επικαλείται ο προσφεύγων, ήτοι των λογαριασμών της, διαπιστώθηκε ότι οι εν λόγω λογαριασμοί τροφοδοτήθηκαν από την εταιρεία «.....», στην οποία ο προσφεύγων συμμετείχε με ποσοστό 87,5% και είχε ουσιώδη σύνδεση με τη διοίκηση και λειτουργία της. **Περαιτέρω, τα ποσά αυτά διατέθηκαν για πληρωμή καρτών και λοιπών προσωπικών δαπανών και εξόδων.** Ως εκ τούτου, η απλή ιδιότητα της κόρης του ως συνδικαιούχου των λογαριασμών δεν αρκεί, αφ' εαυτής, για να θεμελιώσει γενικό ισομερή επιμερισμό του συνόλου των πιστώσεων κατά ποσοστό 50%-50%.

Επειδή, επιπροσθέτως, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος εμφανίζονται αντιφατικοί. Αφενός, στον προηγούμενο προβαλλόμενο λόγο, ο προσφεύγων επικαλείται λογιστική εγγραφή, από την οποία επιχειρείται να συναχθεί ότι συγκεκριμένο ποσό 25.000,00€ αφορά την κόρη του, αφετέρου προβάλλεται γενικός ισχυρισμός περί ισομερούς επιμερισμού του συνόλου των πιστώσεων λόγω συνδικαιούχου κοινού λογαριασμού. Η εν λόγω λογιστική εγγραφή, αν και δεν γίνεται δεκτή αυτοτελώς ως πλήρες και επαρκές αποδεικτικό στοιχείο της πραγματικής φύσης των συναλλαγών, δύναται να συνεκτιμηθεί μόνο ως ένδειξη τυχόν ειδικής συσχέτισης συγκεκριμένου ποσού με την κόρη του προσφεύγοντος και όχι ως βάση για γενικό επιμερισμό του συνόλου των πιστώσεων.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο δεύτερος λόγος της ενδικοφανούς προσφυγής περί ισομερούς επιμερισμού των πιστώσεων απορρίπτεται ως αβάσιμος, καθόσον δεν αποδεικνύεται γενική ισομερής συμμετοχή της κόρης στο σύνολο των πιστώσεων.

Επειδή, όσον αφορά ειδικά τις πιστώσεις συνολικού ποσού 56.000,00€ που φέρουν ως αιτιολογία το όνομα της, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι αυτές δύνανται να συσχετισθούν ειδικώς με την ίδια. Περαιτέρω, από τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2021 της εν λόγω συνδικαιούχου προκύπτει δηλωθέν εισόδημα από μισθωτή εργασία από την εταιρεία ποσού 30.192,17€, ενώ οι πιστώσεις με αιτιολογία στο όνομά της ανέρχονται σε 56.000,00€:

A/A	Αριθμός Λογαριασμού	Επωνυμία Π.Ι.	Ημ. Συν/γής	Περιγραφή Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Πίστωσης €
6			25/1/2021	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	6.000,00
20			24/3/2021	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	6.000,00

28	.....	.....	26/4/2021	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	..... .....	6.000,00
36	.....	.....	29/5/2021	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	..... .....	6.000,00
43	.....	.....	29/6/2021	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	..... .....	6.000,00
50	.....	.....	27/7/2021	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	..... .....	6.000,00
65	.....	.....	29/9/2021	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	..... .....	6.000,00
81	.....	.....	26/11/2021	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	..... .....	6.000,00
86	.....	.....	14/12/2021	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	..... .....	2.000,00
89	.....	.....	23/12/2021	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	..... .....	6.000,00
ΣΥΝΟΛΟ						56.000,00

Επειδή, πράγματι, από τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2021 της Μενεγάτου Αικατερίνης προκύπτει δηλωθέν εισόδημα από μισθωτή εργασία από την εταιρεία ποσού 30.192,17€, ενώ οι πιστώσεις που φέρουν αιτιολογία στο όνομά της ανέρχονται σε 56.000,00€. Συνεπώς, το τυχόν υπερβάλλον ποσό σε σχέση με τη δηλωθείσα μισθοδοσία της, καθώς και ο ειδικότερος χαρακτηρισμός του, δεν εξετάζονται στην παρούσα διαδικασία, η οποία αφορά αποκλειστικά τον προσφεύγοντα, αλλά δύνανται να αποτελέσουν αντικείμενο ελέγχου στο πρόσωπο της ίδιας από την αρμόδια φορολογική αρχή.

Ως εκ τούτου, **γίνεται δεκτό μόνο ότι οι πιστώσεις που ειδικώς φέρουν αιτιολογία στο όνομα της κόρης του προσφεύγοντος, συνολικού ποσού 56.000,00€, δεν καταλογίζονται στον προσφεύγοντα στο πλαίσιο της παρούσας υπόθεσης.** Κατά το πέραν αυτού ποσού, ήτοι κατά το ποσό των 194.200,00€ (=250.200,00-56.000,00) λοιπές πιστώσεις συσχετίζονται με τον προσφεύγοντα και, σύμφωνα με τα εκτεθέντα κατά την εξέταση του προηγούμενου λόγου, συνιστούν φορολογητέο εισόδημα από μισθωτή εργασία.

Επειδή, κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην με ημερομηνία θεώρησης 18-02-2026 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ., επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Για τους λόγους αυτούς,

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της από 20-03-2026 και με αριθμό πρωτοκόλλου της ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ, και την τροποποίηση της με αριθ. /18-02-2026 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου, για το φορολογικό έτος 2021, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ.,

Οριστική φορολογική υποχρέωση βάσει της παρούσας απόφασης

- ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2021

ΑΡΙΘ. /2026 ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗ

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ - ΔΕΔ
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	190,76	255.390,76	199.390,76	199.200,00
	της συζύγου				
Υπόλοιπο φόρου	Πιστωτικό ποσό	-0,01			0,01
	Χρεωστικό ποσό		103.637,99	78.997,99	78.997,99
Προκαταβολή φόρου					
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					
Πρόστιμο φόρου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ.			51.819,00	39.499,00	39.499,00
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ.					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτ/μου					
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης					
Τέλος επιτηδεύματος					
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης					
Φόρος άρθρου 5Α Ν.4172/2013					
Διαφορά συμψηφισμού					
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή					
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	για καταβολή	0,00	155.456,99	118.496,99	118.496,99
	για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

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

Ακριβές αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών

Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης

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.