



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 10/05/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1367

ΤΜΗΜΑ : Α1 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1312346
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 Α' 58), εφεξής ΚΦΔ,
β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε)», , όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),
δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) (ΦΕΚ Β' 6009),

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή τουκατοίκου κατά: της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους **2018** του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω πράξη του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής καθώς και την με ημερομηνία θεώρησης έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** καθώς η προσβαλλόμενη πράξη κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά την και μετά τη μελέτη όλων των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους **2018** του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 7.534,52 ευρώ, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 1.560,70 ευρώ, πλέον τελών χαρτοσήμου ποσού 191,45 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας συνολικού ποσού 3.847,03 ευρώ ήτοι συνολικό ποσό **13.133,70 ευρώ**.

Στον προσφεύγοντα, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος γραφείου Φορολογίας Εισοδήματος στα φορολογικά έτη 2017 και 2018 σύμφωνα με την με αριθμό εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

Ο έλεγχος άντλησε και αξιοποίησε ηλεκτρονικά δεδομένα κινήσεων τραπεζικών λογαριασμών και λοιπών χρηματοοικονομικών προϊόντων από το σύστημα ΣΜΤΛ (Σύστημα Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών) διενεργώντας έλεγχο για να διαπιστωθεί εάν συντρέχει εφαρμογή και των διατάξεων του άρθρου 21 §4 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013 Φ.Ε.Κ. Α' 167).

Ο έλεγχος, αφού επεξεργάστηκε τα με αριθμ. πρωτ. υπομνήματα που υπέβαλε ο προσφεύγων πριν τη κοινοποίηση σε αυτόν του υπ' αριθμ. Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου έκρινε ότι για τα υπό κρίση φορολογικά έτη 2017 και 2018 έχει επέλθει **προσαύξηση της περιουσίας** του, προερχόμενη από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 : α) κατά το ποσό των **19.828,00 ευρώ** για το φορολογικό έτος **2017** και β) κατά το ποσό των **18.491,02 ευρώ** για το φορολογικό έτος **2018**, όπως παρουσιάζονται αναλυτικά σε πίνακες στην οικεία έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος.

Επιπλέον μετά τον διενεργηθέντα έλεγχο φορολογίας εισοδήματος διαπιστώθηκε η **ύπαρξη διαφοράς μεταξύ δηλωθέντος μισθώματος από ακίνητα και ελέγχου ως ακολούθως :**

Φορολογικό έτος	Βάσει δήλωσης(€)	Βάσει ελέγχου(€)	Διαφορά εισοδήματος από μισθώματα
2017	73,37	5.541,12	5.467,73
2018	73,37	5.391,36	5.317,99

Οι διαφορές φόρου που προέκυψαν ύστερα από τις ανωτέρω διαπιστώσεις για το υπό κρίση φορολογικό έτος **2018** καταλογίστηκαν στον προσφεύγοντα με την προσβαλλόμενη πράξη προσδιορισμού φόρου.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση ή τροποποίηση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξεως, ισχυριζόμενος ότι:

- Παραβίαση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης λόγω μη νόμιμης κοινοποίησης του Σημειώματος Διαπιστώσεων.

-Το σημείωμα διαπιστώσεων που η ελεγκτική αρχή ισχυρίζεται ότι του κοινοποίησε φέρει την ημερομηνία και την υπογραφή του συντάκτη (ελεγκτής) και όχι ημερομηνία και υπογραφή του αρμόδιου για την έκδοσή του που είναι ο προϊστάμενος του ΕΛ.ΚΕ., δηλαδή αυτό που η

ελεγκτική αρχή ισχυρίζεται ότι του κοινοποίησε ως σημείωμα διαπιστώσεων δεν είναι το δημόσιο έγγραφο που οι σχετικές διατάξεις ορίζουν.

- Εσφαλμένα πορίσματα του ελέγχου περί τεκμαρτού εισοδήματος από δωρεάν παραχώρηση επαγγελματικής στέγης και προσαύξησης περιουσίας, επί τη βάση αδικαιολόγητων τραπεζικών πιστώσεων, που εσφαλμένως εκλήφθηκαν ως πρωτογενείς καταθέσεις. Εσφαλμένη εφαρμογή της κείμενης φορολογικής νομοθεσίας.

-Το αν ο μισθωτής δεν δήλωσε ενοίκια στην κατάσταση οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα δεν αποδεικνύει ότι υπάρχει δωρεάν παραχώρηση της επαγγελματικής στέγης. Το τεκμαρτό μίσθωμα δεν υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου.

-Παραθέτει στοιχεία σε πίνακες που αποδεικνύουν εκείνες τις τραπεζικές πιστώσεις που καλύπτονται από αναλήψεις και δεν μπορούν να θεωρηθούν πρωτογενείς καταθέσεις κι επομένως δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013.

Ως προς τη κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων

Επειδή σύμφωνα με το **άρθρο 28 του Ν. 4987/2022** : «**1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.**

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μέσα σε (1) ένα μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου...»

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθ. 16 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999)**, όπως ισχύει, καθορίζεται ο τύπος και το περιεχόμενο της διοικητικής πράξης και ορίζεται εκτός των άλλων : «**1. Η διοικητική πράξη είναι έγγραφη, αναφέρει την εκδούσα αρχή και τις εφαρμοζόμενες διατάξεις, φέρει δε χρονολογία, καθώς και υπογραφή του αρμόδιου οργάνου.....»**

Επειδή, σύμφωνα με το υπ. αριθ. 1075146/892//006Δ/5.9.2006 έγγραφό της Δ/νσης Οργάνωσης, με το οποίο κοινοποιήθηκε το υπ' αριθ. ΔΙΣΚΠΟ/Φ.15_16371_17190/10.08.2006 έγγραφο του ΥΠ.ΕΣ.Δ.Δ.Α, σχετικά με τον ορισμό της διαδικασίας επικύρωσης διοικητικών εγγράφων, για την επικύρωση αντιγράφου εγγράφου γίνεται, από το αρμόδιο όργανο της Διοίκησης, επισημειωματική πράξη στο σώμα του αντιγράφου ή φωτοαντιγράφου. Η πράξη αυτή τίθεται σε σημείο του φωτοαντιγράφου, αντίστοιχο με εκείνο όπου και στο πρωτότυπο έγγραφο υπάρχει ή τελική υπογραφή και του αρμόδιου οργάνου.

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, το Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου καθώς και οι προσωρινοί διορθωτικοί προσδιορισμοί φόρου εισοδήματος φορολογικών ετών 2017 και 2018 απεστάλησαν με ηλεκτρονικό τρόπο (e-κοινοποίηση) στην ηλεκτρονική δ/νση που ο προσφεύγων έχει δηλώσει στην ΑΑΔΕ ήτοι στο: email:με ημερομηνία ανάρτησης ώρα 15:29:34 μ.μ , αριθμό καταχώρησης και ημερομηνία ανάγνωσης ώρα 15:34:01 μ.μ.

Στις, περιήλθε στο 3ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής με ηλεκτρονική αλληλογραφία (Αρ.ΠρωτΕΙΣ:) στο ηλεκτρονικό ταχυδρομείο της ελέγκτριας κας επιστολή του προσφεύγοντος, με την οποία ισχυριζόταν ότι δεν του είχε κοινοποιηθεί το Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4987/2022, ενώ την , περιήλθε στο 3ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής με ηλεκτρονική αλληλογραφία στο ηλεκτρονικό ταχυδρομείο, το ίδιο μήνυμα (Αρ.ΠρωτΕΙΣ:.....).

Την , το 3ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής απευθύνθηκε στην αρμόδια υπηρεσία της εφαρμογής της e-Κοινοποίησης, και ειδικότερα στη Διεύθυνση Υπηρεσιών Δεδομένων (ΔΥΠΗΔΕΔ) της Γενικής Διεύθυνσης Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης και στο ηλεκτρονικό ταχυδρομείο προκειμένου να διασταυρώσει τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος καθώς η εφαρμογή e-Κοινοποίηση δεν συγκρατεί σε επίπεδο χρήστη-ελεγκτή το απεσταλθέν αρχείο, αναφέροντας ότι : «...η υπηρεσία μας έγινε σήμερα, δέκτης ηλεκτρονικού μηνύματος από ελεγχόμενο (ΑΦΜ:), στον οποίο απέστειλε προσωρινά αποτελέσματα ελέγχου δυνάμει της Αρ. **Εντολής Ελέγχου**, ότι δεν έχει παραλάβει το σύνολο του απεσταλθέντος αρχείου, όπως αναλυτικά αναφέρεται στο κείμενο της εφαρμογής της e-κοινοποίησης. Επειδή από την αναζήτηση στο ιστορικό των απεσταλθέντων αρχείων μέσω της e-κοινοποίησης, δεν δίδεται στο χρήστη η δυνατότητα , ανάκτησης του αρχείου προκειμένου να λάβουμε γνώση αν όντως ευσταθεί ο ισχυρισμός, του ελεγχόμενου, παρακαλούμε να μας αποστείλετε από τη βάση δεδομένων σας, το αρχείο που όντως απεστάλη στο ελεγχόμενο φυσικό πρόσωπο, για τις δικές μας περαιτέρω ενέργειες. Συνημμένα σε “print screen” σας αποστέλλουμε την αποτύπωση από το ιστορικό αναζήτησης κοινοποίησης της Ελέγκτριας του Τμήματός μας, κας

Αυθημερόν, ανταποκρινόμενη η εν λόγω Υπηρεσία στο αίτημα του ελέγχου, απέστειλε από τα αρχείο της (Αρ. ΠρωτΕΙΣ:.....) το ήδη απεσταλθέν από το 3ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής αρχείο, το οποίο έλαβε ο προσφεύγων και για το οποίο ισχυριζόταν ότι δεν είχε λάβει το Σημείωμα Διαπιστώσεων.

Από το απεσταλθέν αρχείο προκύπτει ότι το 3ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής απέστειλε ορθώς και πλήρως:

-το με Αρ. Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, με τη με Αρ. Πράξη Προσωρινού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος έτους 2017, και με τη Αρ. Πράξη Προσωρινού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος έτους 2018, με ημερομηνία ανάρτησης **και ώρα 15:29:34** και αρ. καταχώρησης, και **ο ελεγχόμενος έλαβε γνώση αυτών, στις και ώρα 15:34:01 (ώρα ανάγνωσης)...**

Κατόπιν των ανωτέρω, με το από ηλεκτρονικό μήνυμα ενημερώθηκε ο προσφεύγων για το ανωτέρω και ειδικότερα:

«...Σε απάντηση του από ηλεκτρονικού σας μηνύματος (ΕΙΣ3οΕΛΚΕ:.....), Σάς αναφέρουμε ότι όπως προκύπτει από τα τηρούμενα αρχεία της Υπηρεσίας μας και των ηλεκτρονικών μας δεδομένων, σας έχει αποσταλεί αρμοδίως σε

αρχείο μορφής «.pdf» μέσω της ηλεκτρονικής εφαρμογής «e-Κοινοποίησης» της ΑΑΔΕ:

-το με Αρ. Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, με τη με Αρ. Πράξη Προσωρινού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος έτους 2017, και με τη Αρ. Πράξη Προσωρινού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος έτους 2018, με ημερομηνία ανάρτησης και ώρα **15:29:34** και αρ. καταχώρησης, και **έχετε λάβει γνώση αυτών, στις και ώρα 15:34:01 (ώρα ανάγνωσης)...** .

Ως εκ τούτου και εξ όλων των ανωτέρω, αναλυτικώς παρατεθέντων, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αναπόδεικτος και αβάσιμος.

Ως προς το εισόδημα από δωρεάν παραχώρηση επαγγελματικής στέγης

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39. Εισόδημα από ακίνητη περιουσία του Ν. 4172/2013 : «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.

2. Το εισόδημα σε είδος αποτιμάται στην αγοραία αξία. Το εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση ή δωρεάν παραχώρηση τεκμαίρεται ότι συνίσταται στο τρία τοις εκατό (3%) της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου. Κατ' εξαίρεση, το τεκμαρτό εισόδημα του προηγούμενου εδαφίου που αφορά δωρεάν παραχώρηση κατοικίας μέχρι διακόσια τετραγωνικά μέτρα (200 τ.μ.), προκειμένου να χρησιμοποιηθεί ως κύρια κατοικία προς ανιόντες ή κατιόντες, καθώς και το τεκμαρτό εισόδημα που προκύπτει από τη δωρεάν παραχώρηση της χρήσης ακινήτων στο Ελληνικό Δημόσιο ή σε νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου απαλλάσσονται από τον φόρο. Ειδικά για τους ασκούντες ατομική αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα δεν υπολογίζεται τεκμαρτό εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση ή δωρεάν παραχώρηση προς ανιόντες, κατιόντες και συζύγους, αγροτικών εκτάσεων στις οποίες περιλαμβάνονται λιβάδια, καλλιεργήσιμες γαίες, βοσκήσιμες γαίες, και κάθε είδους κατασκευές ή εγκαταστάσεις που χρησιμοποιούνται για την άσκηση της δραστηριότητας αυτής. Ειδικά για τη δωρεάν παραχώρηση χρήσης ακινήτων μέχρι τριακόσια τετραγωνικά μέτρα (300 τ.μ.) σε κοινωνικά ιδρύματα και τις εγγεγραμμένες Οργανώσεις της Κοινωνίας των Πολιτών δεν υπολογίζεται τεκμαρτό εισόδημα για τον παραχωρούντα.

3. Οι ακόλουθες δαπάνες εκπίπτουν με τις παρακάτω προϋποθέσεις: α) Αν ο εκμισθωτής ή ο παραχωρών είναι φυσικό πρόσωπο εκπίπτει ποσοστό πέντε τοις εκατό (5%) για δαπάνες επισκευής, συντήρησης, ανακαίνισης ή άλλες πάγιες και λειτουργικές δαπάνες του ακινήτου....»

Επειδή σύμφωνα με την οικεία έκθεση μερικού ελέγχου, μεταξύ των ακινήτων που περιλαμβάνονται στην αναλυτική κατάσταση μισθωμάτων διαπιστώθηκε το υπ'αριθμ. 2 ακίνητο, ήτοι ισόγεια επαγγελματική στέγη 100 τ.μ επί τ..... με τεκμαρτό μηνιαίο μίσθωμα 73,37 € και επωνυμία ενοικιαστή

Από τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε στο υποσύστημα NEO-TAXIS και ειδικότερα στη Διαχείριση μητρώου φορολογουμένων διαπιστώθηκε ότι το ΑΦΜ ανήκει στην επιχείρηση και από τον έλεγχο στην κατάσταση οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα στο Πίνακα Γ1 δε διαπιστώθηκε η ύπαρξη δηλωθέντων ενοικίων που καταβλήθηκαν καθώς ούτε προσκομισθέν συμφωνητικό μίσθωσης σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ 1162/03-08-2018 (ΦΕΚ Β' 3579/22-08-2018), στην εφαρμογή «Πληροφοριακών Στοιχείων Μισθώσεων Ακίνητης Περιουσίας» της ΑΑΔΕ.

Πρόκειται για εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση ή δωρεάν παραχώρηση και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 του Ν 4172/2014 § 2 συνίσταται στο τρία τοις εκατό (3%) της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου όπως αναλύεται στον ακόλουθο πίνακα:

	Αντικειμενική αξία	Αξία ακινήτου 2017	Συντ.3% αρθρ.39 ν 4172/22	Συνολικό τεκμαρτό εισόδημα
2017		184.704€	3%	5.541,12
2018		179.712	3%	5.391,36

Με βάση τα ανωτέρω προέκυψε διαφορά μεταξύ δηλωθέντος μισθώματος και ελέγχου ως ακολούθως:

Φορολογικό έτος	Βάσει δήλωσης(€)	Βάσει ελέγχου(€)	Διαφορά εισοδήματος από μισθώματα
2017	73,37	5.541,12	5.467,73
2018	73,37	5.391,36	5.317,99

Τα ως άνω πορίσματα του ελέγχου αμφισβητεί ο προσφεύγων, δίχως να επικαλείται ή προσκομίζει οιοδήποτε έγγραφο ή αποδεικτικό στοιχείο που τα αναιρεί, όπως πχ μισθωτήριο συμβόλαιο και προς τούτο οι διαπιστώσεις του ελέγχου θεωρούνται ορθές.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το τεκμαρτό μίσθωμα δεν υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου.

Επειδή στη δωρεάν παραχώρηση επαγγελματικής στέγης ο παραχωρών, ΔΕΝ απαλλάσσεται από τον φόρο εισοδήματος. Έχει ετήσιο τεκμαρτό εισόδημα 3% επί της αντικειμενικής αξίας του παραχωρούμενου ακινήτου ως προαναφέρθηκε σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις.

Ωστόσο σε ότι αφορά την επιβολή χαρτοσήμου, με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 13 του Κ.Τ.Χ. ορίζεται τέλος χαρτοσήμου 3% πλέον 20% εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα μισθώματα από εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση οικοδομών οικοδομών ή γαιών. Το τεκμαρτό μίσθωμα δεν υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου, δεδομένου ότι το τέλος χαρτοσήμου 3% επιβάλλεται μόνο επί των κτώμενων μισθωμάτων από σύμβαση εκμίσθωσης.

Προς τούτο ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη επιβολής τελών χαρτοσήμου στο τεκμαρτό μίσθωμα γίνεται αποδεκτός.

Ως προς την προσαύξηση περιουσίας

Επειδή από τον διενεργηθέντα έλεγχο φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 διαπιστώθηκε προσαύξηση της περιουσίας του προσφεύγοντα προερχόμενη από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 κατά το ποσό των **18.491,02 ευρώ** που προέρχεται από τις παρακάτω πιστώσεις:

ΠΡΩΤΟΓΕΝΕΙΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2018									
A/A	ΤΡΑΠ ΕΖΑ	Αριθμός Λογαρια σμού	Ημε ρομ ήν ια Συν αλλ αγή ς	Περιγρα φή Συναλλα γής	Αιτιολογία Συναλλαγ ής	Ποσό Συναλ λαγής	ΑΠΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΠΜΕΝΟΥ (ΣΥΝΤΟΜΗ ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ)	ΑΡΙΘΜΟΣ ΥΠΟΜΝΗΜΑΤΟΣ	ΘΕΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ
1									
2									
3									
4									
5									
6									
7									
8									
9									
10									
11									
12									
13									
14									
15									
16									

17	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....
18	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....
19	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....
20	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....
21	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....
22	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....
23	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....
24	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....
25	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....
26	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....
27	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....
28	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....
29	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....
30	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....
31	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....
(Α) Σύνολο ΑΡΧΙΚΩΝ προσδιορισθέντων πιστώσεων / καταθέσεων από τον έλεγχο						32.977,46 €			
(Β) Σύνολο πιστώσεων/καταθέσεων αποδεκτά από τον έλεγχο						14.486,44 €			
(Γ) Σύνολο πιστώσεων / καταθέσεων που δεν αιτιολογούνται (Αδιευκρίνιστες Καταθέσεις)						18.491,02 €			

Σημειώνεται ότι εκ παραδρομής στην προσβαλλόμενη πράξη έχει καταλογιστεί ποσό 18.941,00 ευρώ. Το ποσό καταλογισμού διορθώνεται με την παρούσα απόφαση στο ορθό 18.491,02 ευρώ.

Επειδή στις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 21 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 στις διατάξεις του άρθρου 39 του Ν. 4987/2022, ορίζεται: «Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.»

Επειδή στην ΠΟΛ. 1095/29.4.2011 «Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010» ορίζεται:

«1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010, Φ.Ε.Κ. 175/Α' 30-9-2010, προστέθηκε εδάφιο στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε. ν.2238/1994, ως εξής: « Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της, είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις, είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.»

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

3. Οι διατάξεις αυτές αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, ή πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας που δεν προκύπτει από διαρκή και σταθερή πηγή και καθορίζεται ότι ο φορολογούμενος, εφόσον κληθεί, φέρει το βάρος της απόδειξης για την πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογείται με συγκεκριμένες διατάξεις, ή ότι απαλλάσσεται με ειδική διάταξη. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα.»

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 τηςτου 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 τουτου ΚΦΔ ορίζεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά τηντου 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 προσαύξησης της.

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

8. Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα. Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης στον ίδιο ή άλλο τραπεζικό λογαριασμό αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό. Σ' αυτήν την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι, οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον φορολογούμενο από έναν ή περισσότερους λογαριασμούς δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς.

Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς.

Σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων.

9. Όταν δεν μπορεί να δικαιολογηθεί η προσαύξηση της περιουσίας, τότε αυτή φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε. Ο φορολογούμενος δύναται σε κάθε περίπτωση να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο...»

Επειδή στην ΠΟΛ 1175/16-11-2017 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. μεταξύ άλλων ορίζεται:

«2. Γενικά, επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα τηςή τηςτου 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.....

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 στοέγγραφο μας.

5.4.....Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος επικαλείται μεν τη λήψη δανείου από ελληνική ή αλλοδαπή επιχείρηση, αλλά δεν υπάρχει σχετικό έγγραφο βέβαιης χρονολογίας ούτε και μπορεί να αποδειχθεί η λήψη του δανείου αυτού από άλλα στοιχεία (π.χ. κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών του δανειστή ή του δανειζόμενου από τις οποίες να προκύπτει δόση ή επιστροφή χρημάτων), τότε ο ισχυρισμός του φορολογούμενου περί δανείου δεν μπορεί να γίνει δεκτός.».

Επειδή, σύμφωνα και με την δημοσιευθείσα στις 07-04-2016 απόφαση του ΣτΕ 884/2016 Β' Τμήμα επταμ. : «(Α) ...Ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των μεγάλων ποσών που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του και, συνεπώς, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρ. 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρ. 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013, δεδομένου, άλλωστε, ότι πρόκειται για μη ευαίσθητο ή, γενικότερα, μη χρήζον αυξημένης προστασίας προσωπικό δεδομένο, για την πρόσβαση στο οποίο, στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου και της αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής, το κράτος διαθέτει ευρύ περιθώριο εκτίμησης (πρβλ. ΕΔΔΑ 22.12.2015, G.S.B. κατά Ελβετίας, 28601/11, σκέψεις 92-93) – Επομένως, οφείλει, κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα (μη απορριφθέντα από τη φορολογική αρχή) στοιχεία των δηλώσεων του φορολογίας εισοδήματος ..

Β. ... το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, ΣτΕ 2442/2013, ΣτΕ 886/2005 κ.ά.) – Ωστόσο, τούτο δεν έχει

την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της, διότι μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη – Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση ... Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων

Γ. Κατά την αρκούντως σαφή και προβλέψιμη έννοια της διάταξης (του εδαφίου α') της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ (όπως η παράγραφος αυτή ίσχυε πριν από την προσθήκη σε αυτήν εδαφίου β' με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010), ερμηνευόμενης σε συνδυασμό, αφενός, με τις διατάξεις του άρθρου 66 (παρ. 1) του ίδιου νόμου και ήδη των άρθρων 14 (παρ. 1), 15 (παρ. 3) και 27 (παρ. 1) του ν. 4174/2013 και, αφετέρου, με τον κανόνα περί δυνατότητας έμμεσης απόδειξης ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος και αντίστοιχης φορολογικής παράβασης, ποσό τραπεζικού λογαριασμού και αντίστοιχου εμβάσματος μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα από ελεύθεριο επάγγελμα του δικαιούχου του λογαριασμού και χορηγήσαντος την εντολή διενέργειας του εμβάσματος, εφόσον δεν καλύπτεται από τα δηλωθέντα εισοδήματά του ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου, ...».

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι υπό κρίση πιστώσεις καλύπτονται από αναλήψεις προηγούμενων ημερών και δεν μπορούν να θεωρηθούν πρωτογενείς καταθέσεις κι επομένως δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013 παραθέτοντας στοιχεία αναλήψεων σε πίνακες για να αποδείξει τον ισχυρισμό του.

Επειδή στο άρθρο 65 του Ν. 4987/2022 ορίζεται:

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

Επειδή κατά τη διενέργεια του ελέγχου ο προσφεύγων δεν απέδειξε, ως όφειλε, στη φορολογική αρχή την αληθή πηγή ή αιτία προέλευσης του συνολικού ποσού των **18.491,02 €** στο φορολογικό έτος 2018, το οποίο η φορολογική αρχή χαρακτήρισε ως προερχόμενο από αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία.

Εξάλλου, ούτε και στο παρόν στάδιο της της ενδικοφανούς προσφυγής προβαίνει σε σαφή αιτιολόγηση της προέλευσής του, καθώς και ότι αυτό έχει φορολογηθεί ή νομίμως απαλλαγεί του φόρου στο οικείο φορολογικό έτος που αποκτήθηκε, αν και φέρει το σχετικό βάρος απόδειξης. Αντιθέτως συνομολογεί ότι «Πράγματι δεν προσκόμισα τραπεζικά έγγραφα από τα

οποία να προκύπτει ο καταθέτης των τραπεζικών πιστώσεων,...» «Πράγματι δεν εξήγησα λεκτικά τις τραπεζικές πιστώσεις που δικαιολογούνται από προηγούμενες αναλήψεις θεωρώντας ότι προκύπτουν εύλογα από τα στοιχεία του πίνακα».

Επειδή ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι οι υπό κρίση πιστώσεις καλύπτονται από αναλήψεις προηγούμενων ημερών απορρίπτεται καθόσον οι εν λόγω μικροαναλήψεις, σύμφωνα με τα δεδομένα της κοινής πείρας, δεν είχαν σκοπό την αποταμίευση και επανακατάθεση των χρημάτων, αλλά την κάλυψη καταναλωτικών αναγκών του προσφεύγοντα και της οικογένειάς του, δεδομένου ότι δεν προκύπτει απευθείας πληρωμή καταναλωτικών δαπανών (ΔΕΚΟ, super market κτλ) σε κανέναν από τους λογαριασμούς του.

Αποφαιζομε

Την μερική αποδοχή της από και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του και την τροποποίηση :
της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους **2018**.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου		Ποσά Απόφασης Δ.Ε.Δ.		Διαφορά Απόφασης ΔΕΔ- Δήλωσης	
	ΠΡΟΣΦ	ΣΥΖΥΓΟΣ	ΠΡΟΣΦ	ΣΥΖΥΓΟΣ	ΠΡΟΣΦ	ΣΥΖΥΓΟΣ	ΠΡΟΣΦ	ΣΥΖΥΓΟΣ
Φορολογητέο Εισόδημα από ακίνητα	5.168,42	9.918,00	10.220,51	9.918,00	10.220,51	9.918,00	5.052,09	0,00
Φορολογητέο Εισόδημα τόκους - μερίσματα - δικαιώματα	2,10	1.171,01	2,10	1.171,01	2,10	1.171,01	0,00	0,00
Φορολογητέο Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα			18.941,00		18.491,02		18.491,02	0,00
Φορολογητέο Εισόδημα από μισθωτή εργασία - συντάξεις	19.277,95		19.277,95		19.277,95			
Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου								
Συνολικό Φορολογητέο Εισόδημα	24.448,47	11.089,01	48.441,56	11.089,01	47.991,58	11.089,01	23.543,11	0,00

Α. Φορολογητέο εισόδημα και φόρος βάσει κλίμακας	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου (Διορθωτικός προσδιορισμός)		ΠΟΣΑ ΔΕΔ		Διαφορά φόρου (3)- (1)
	Εισόδημα	Φόρος κ.λπ.	Εισόδημα	Φόρος κ.λπ.	Εισόδημα	Φόρος κ.λπ.	

κλίμακας		Εισόδημα-φόρος	24.448,47	5.016,73	48.441,4 ₅	12.025,08	47.991,5 ₈	11.876,59	23.543,11
1.	Του συζύγου	Μείωση του φόρου		1.900,00		1.900,00		1.900,00	0,00
		Υπόλοιπο φόρου (α)		3.116,73		10.125,08		9.976,59	6.859,86
	κλίμακας	Εισόδημα-φόρος	11.089,01	1.663,36	11.089,0 ₁	1.663,36	11.089,0 ₁	1.663,36	0,00
2.	Της συζύγου	Μείωση του φόρου							
		Υπόλοιπο φόρου (β)		1.663,36		1.663,36		1.663,36	
Επιβάρυνση φόρου αποδείξεων (γ)						526,17		526,17	
Β. Συμπληρωματικός φόρος									
Στο ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα (δ)									
Φόρος που αναλογεί [(α) + (β) + (γ) + (δ)]				4.780,09		12.314,61		12.166,12	7.386,03
Γ. Εκπτώσεις από το φόρο που αναλογεί									
1. Φόρος που παρακρατήθηκε στο εισόδημα από :									
	α) Κινητές αξίες			175,97	0,00	175,97	0,00	175,97	
	β) Εμπορικές επιχειρήσεις				0,00		0,00		
	γ) Ακίνητα								
	δ) Μισθωτές υπηρεσίες			1.764,35	0,00	1.764,35	0,00	1.764,35	
	ε) Ελευθέρια επαγγέλματα								
	στ) Την αλλοδαπή								
2. Φόρος που προκαταβλήθηκε :									
	α) Το προηγούμενο οικονομικό έτος				0,00	0,00	0,00	0,00	
	β) Ειδικών περιπτώσεων				0,00				
3. Φόρος που καταβλήθηκε με βάση									
Μείωση επιστροφής φόρου					0		0		
Υπόλοιπο φόρου				2.839,77		10.374,29		10.225,80	7.386,03
Δ. Σε περίπτωση χρεωστικού υπόλοιπου φόρου προστίθενται και σε περίπτωση πιστωτικού υπόλοιπου φόρου αφαιρούνται :									
1. Προκαταβολή φόρου για το επόμενο οικονομικό έτος						0,00		0,00	
2. Τέλη χαρτοσήμου στο ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων				26,41		185,95		26,41	
3. Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου				5,28		37,19		5,28	
4. Πρόσθετος φόρος λόγω εκπροθέσμου									
5. Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου λόγω εκπροθέσμου & εισφορά υπέρ ΟΓΑ									
6. Πρόσθετος φόρος/πρόστιμο ανακρίβειας/μη υποβολής									
7. Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής						3.767,26		3.693,02	3.693,02
7α.Τόκοι εκπρόθεσμης καταβολής βάσει άρθρου 53 του Ν. 4174/13									
8. Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου ανακρίβειας/μη υποβ.			0,00%			79,77			
9. Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου									
10. Εισφορά ΕΛΓΑ									
11. Εισφορά Αλληλεγγύης				350,05		1.910,75		1.877,00	1.526,95
12. Τέλος Επιτηδεύματος						0,00		0,00	0,00
Σύνολο				3.221,51		16.355,21		15.827,51	12.606,0 ₀
13. Φόρος πολυτ. Διαβίωσης						0,00		0,00	
14. Τέλος Επιτηδεύματος									
Έκπτωση λόγω υποβολής της δήλωσης μέσω διαδικτύου και λοιπών συμψηφισμών						0,00		0,00	
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση				3.221,51		16.355,21		15.827,51	12.606,0 ₀
Πιστωτικό ποσό για επιστροφή									
Ποσό που επιστράφηκε				0,00				0,00	
Τελικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση				3.221,51		16.355,21		15.827,51	12.606,0 ₀

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

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά φόρου	7.534,52 €	7.386,03 €
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας	3.767,26 €	3.693,02 €
Εισφορά αλληλεγγύης	1.560,70 €	1.526,95 €
Τέλη χαρτοσήμου	191,45 €	0,00 €

Πρόσθετος φόρος τελών χαρτοσήμου	79,77 €	0,00 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	13.133,70 €	12.606,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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