



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 11/04/2025
Αριθμός απόφασης: 1028

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α5 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1312 347
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) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009)».

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 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. Την με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή τουκατοίκουκατά:

α) της υπ'αριθ.....Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους **2018** του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,

β) της υπ' αριθ.....Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους **2019** του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

5. Τις ως άνω πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση ή άλλως η τροποποίηση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α5 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία υποβλήθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος **φορολογικού έτους 2018** του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 19.815,48 Ευρώ, πλέον τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων ποσού 337,93 Ευρώ, πλέον εισφοράς υπέρ ΟΓΑ στα τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων ποσού 67,59 Ευρώ, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 54 ΚΦΔ ποσού 4.953,87 Ευρώ, πλέον προστίμου τελών χαρτοσήμου άρθρου 54 ΚΦΔ ποσού 33,79 Ευρώ, πλέον εισφοράς υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτοσήμου ποσού 6,76 Ευρώ, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 11.070,10 Ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 36.285,52 Ευρώ.

β) Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος **φορολογικού έτους 2019** του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 5.251,12 Ευρώ, πλέον τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων ποσού 80,92 Ευρώ, πλέον εισφοράς υπέρ ΟΓΑ στα τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων ποσού 16,18 Ευρώ, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 54 ΚΦΔ ποσού 525,11 Ευρώ, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 1.489,06 Ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 7.371,39 Ευρώ.

Ιστορικό

Με την υπ' αριθ.εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π διενεργήθηκε Μερικός Έλεγχος (Γραφείου) Φορολογίας Εισοδήματος περιόδου 1/1/2018–31/12/2019 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 23, 24, 25 και 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 5104/2024 (ΦΕΚ Α 58/19-04-2024 - Κ.Φ.Δ.), για να διαπιστωθεί η ορθή εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013 Φ.Ε.Κ. Α' 167) σε συνδυασμό με τις διατάξεις (Ν. 5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024 -Κ.Φ.Δ.), του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας κατόπιν αξιοποίησης των τραπεζικών δεδομένων από το Σύστημα Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών και Λοιπών Προϊόντων (ΣΜΤΛ).

Κατά τον έλεγχο λήφθηκαν από το Σύστημα Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών των πιστωτικών ιδρυμάτων, τα αρχεία δεδομένων τραπεζικών συναλλαγών, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 62 Ν.4170/2013 και των ΠΟΛ 1258/2013, ΠΟΛ 1131/2014 και ΠΟΛ 1102/2015, στο οποίο περιλαμβάνονται οι κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών και λοιπών χρηματοοικονομικών προϊόντων του προσφεύγοντος για το χρονικό διάστημα από 1/1/2018 έως 31/12/2019.

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκαν οι κάτωθι φορολογικές παραβάσεις ανά φορολογικό έτος:

Φορολογικό έτος 2018

α) Από την επεξεργασία των λογαριασμών που απεστάλησαν στην αρμόδια φορολογική αρχή μέσω του Συστήματος Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών (ΣΜΤΛ) της ΑΑΔΕ προέκυψαν πιστώσεις στους λογαριασμούς του προσφεύγοντα από κατάθεση ενοικίου από τον εκμισθωτή, ποσού 93.952,26 ευρώ ενώ στο έντυπο Ε2 είχε δηλωθεί για ποσό 82.688,00 ευρώ, ήτοι καταλογισθείσα διαφορά εισοδήματος από εκμίσθωση ακινήτων ποσού 11.264,26 ευρώ.

β) Ο προσφεύγων έλαβε επιστροφή κεφαλαίου πόσου 100.000,00 ευρώ από την εταιρείαστην οποία είναι μέτοχος κατά 50% προερχόμενο από υπεραξία του ν.2065/94 και όχι από δικά του κεφάλαια και ως εκ τούτου κρίθηκε ότι αφορά διανομή υπεραξίας και φορολογήθηκε ως μέρος σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 47 συνδυαστικά με τα άρθρα 62 και 64 του Κ.Φ.Ε

Φορολογικό έτος 2019

α) Από την επεξεργασία των λογαριασμών που απεστάλησαν στην αρμόδια φορολογική αρχή μέσω του Συστήματος Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών (ΣΜΤΛ) της ΑΑΔΕ προέκυψαν πιστώσεις στους λογαριασμούς του προσφεύγοντα από κατάθεση ενοικίου από τον εκμίσθωτή, ποσού 77.529,48 ευρώ ενώ στο έντυπο Ε2 είχε δηλωθεί για ποσό 74.832,00 ευρώ, ήτοι καταλογισθείσα διαφορά εισοδήματος από εκμίσθωση ακινήτων ποσού 2.697,48 ευρώ.

β) Καταλογίστηκαν δύο (2) τραπεζικές πιστώσεις (ποσό 10.000,00 ευρώ -ημ/νία 02/09/2019 και ποσό 2.418,00 ευρώ -ημ/νία 18/11/2019) φορολογικού έτους 2019 από το τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντα ως προσαύξηση περιουσίας του άρθρου 21 παρ.4 του ν.4172/2013 καθώς κρίθηκαν από τη φορολογική αρχή ότι είναι αγνώστου πηγής.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή άλλως τη τροποποίηση των ανωτέρω πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- 1) Έλλειψη αιτιολογίας των προσβαλλομένων πράξεων και πλημμελής διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων.
- 2) Παράνομος και εσφαλμένος προσδιορισμός διαφορών από εκμίσθωση ακινήτων.
- 3) Η πίστωση ποσού 2.418,00 ευρώ στο τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντα στις 18.11.2019 αφορά αποκλειστικά τον υιό του
- 4) Η πίστωση ποσού 10.000,00 ευρώ στο τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντα στις 02.09.2019 αφορά αποκλειστικά τη κόρη του

Ως προς τον 1° προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 76 Επαρκής αιτιολογία του ν.5104/2024 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου».

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 του ν.5104/2024 ορίζεται ότι: «2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται

με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο τη θεωρεία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοση της, η ερμηνεία τους. Οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας. Η αιτιολογία θεωρείται νόμιμη όταν είναι : α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα Δικαστήρια. Στην προκειμένη περίπτωση η έκθεση ελέγχου, η οποία συνυποβάλλεται και αποτελεί την αιτιολογία της επίδικης πράξης αναγράφει στις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης. Στην έκθεση ελέγχου, επίσης, εκτίθενται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων, άπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπεριστατωμένα.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής προστίμου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, τις διαλαμβανόμενες δηλαδή στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, στην απόέκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος γίνεται αναλυτική παράθεση των ελεγκτικών επαληθεύσεων με βάση τη φορολογική νομοθεσία όπως διενεργήθηκε από την αρμόδια φορολογική αρχή καταλογίζοντας τις ανωτέρω φορολογικές παραβάσεις με την οριστική έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος. Επιπλέον, λήφθηκε υπόψη το σχετικό υπόμνημα του προσφεύγοντα με αριθμό πρωτ.ως απάντηση στο σημείωμα διαπιστώσεων του ελέγχου (σελ.51 της έκθεσης ελέγχου) και έγινε δεκτό μέρος των ισχυρισμών του.

Επειδή, εξάλλου, ο προσφεύγων ισχυρίζεται την έλλειψη αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων και την πλημμελή διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων χωρίς ωστόσο να διενεργείται εντός του σώματος της ενδικοφανούς προσφυγής καμιά ειδική αναφορά ως προς επί ποιου σημείου εντοπίστηκε η μη επαρκής και ασαφής αιτιολογία επί των προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται, στην απόέκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις και στην απόΈκθεση Απόψεων, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον 2° προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, σύμφωνα με την Ε.2062/2023 «Συνηθέστερες πράξεις υπαγόμενες σε αναλογικό τέλος χαρτοσήμου ανά συντελεστή τέλους χαρτοσήμου, ανά είδος πράξης και σχέσης συμβαλλομένων, βάσει της σχετικής διάταξης του Κώδικα των νόμων περί τελών χαρτοσήμου (ΚΝΤΧ)» ορίζεται ότι στα μισθώματα ακινήτων πλην κατοικιών επιβάλλεται τέλος χαρτοσήμου 3,6% (ΚΝΤΧ, άρθρο 15 παρ. 2).

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι από το σύνολο, ήτοι ποσού 11.264,26 ως καταλογισθείσα διαφορά εισοδήματος από εκμίσθωση ακινήτων για το φορολογικό έτος 2018, το ποσό των 3.264,76 αφορά χαρτόσημο μισθωμάτων ακινήτων ενώ το υπόλοιπο ποσό 8.000 αφορά σε ενός μηνός μίσθωμα το οποίο εκ παραδρομής δε συμπεριλήφθηκε στην Αναλυτική Κατάσταση για Μισθώματα Ακίνητης Περιουσίας (έντυπο Ε2) αιτούμενος τη τροποποίηση της καταλογισθείσας διαφοράς μόνο ως προς το ποσό των 3.264,76.

Επειδή, η αρμόδια φορολογική αρχή στην απόέκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος καταλόγισε το ποσό 11.264,26 ευρώ (8.000,00+3.264,76) ως εισόδημα από ακίνητη περιουσία για το φορολογικό έτος 2018 καθώς η εν λόγω διαφορά προέκυψε ως διαφορά μεταξύ των τραπεζικών πιστώσεων στους λογαριασμούς του προσφεύγοντα από κατάθεση ενοικίου από τον εκμισθωτή ποσού 93.952,26 ευρώ ενώ στο έντυπο Ε2 ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΓΙΑ ΤΑ ΜΙΣΘΩΜΑΤΑ ΑΚΙΝΗΤΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ είχε δηλωθεί και φορολογηθεί για ποσό 82.688,00 ευρώ.

Επειδή, σύμφωνα με τα στοιχεία του taxis του προσφεύγοντα και ειδικότερα την εικόνα του εντύπου Ε2 ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΓΙΑ ΤΑ ΜΙΣΘΩΜΑΤΑ ΑΚΙΝΗΤΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ φορολογικού έτους 2018 προκύπτει ότι το σύνολο των εκμισθώσεων που αφορούν καταστήματα, γραφεία, αποθήκες ανέρχεται σε ποσό 100.924,00 ευρώ ενώ για την εκμίσθωση κατοικιών σε 15.600,00 ευρώ.

Επειδή, στη με αριθμ.....δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 το ποσό που έχει καταχωρηθεί στον κωδ 103 Ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση: α) κατοικιών ανέρχεται σε ποσό 15.600,00 ευρώ και στον κωδ. 105 Ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση: β) καταστ/των, γραφείων, αποθηκών, χώρων στάθμευσης, κατοικιών υπεκμισθωμένων, ξενοδοχείων, κ.λπ. το ποσό ανέρχεται σε 100.924,00 ευρώ, ήτοι συμφωνούν με το σύνολο των δηλωθέντων ακαθάριστων εισοδημάτων του Ε2.

Επειδή, το αναλογούν χαρτόσημο για το φορολογικό έτος 2018 που προκύπτει από την εκμίσθωση καταστημάτων, γραφείων, αποθηκών ανέρχεται σε 3.633,26 ευρώ ($100.924 \times 3,6/100$) ενώ σύμφωνα με τη με αριθμό ειδοποίησηςπράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος προκύπτει ότι στην εκκαθάριση του φόρου έχει συμπεριληφθεί το αναλογούν ποσό τέλους χαρτοσήμου 3,6%, ήτοι ποσού 3.633,26 ευρώ ενώ ειδικότερα για το μισθωτή,το αναλογούν ποσό χαρτοσήμου (συμπεριλαμβανομένου και του ποσού ενός μηνός μισθώματος 8.000 ευρώ το οποίο δε συμπεριλήφθηκε στο έντυπο των δηλώσεων Ε1 και Ε2) ανέρχεται σε ποσό 3.264,77 ευρώ ($90.688 \times 3,6\%$).

Επειδή, περεταίρω ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η καταλογισθείσα διαφορά ποσού 2.697,48 ευρώ από εκμίσθωση ακινήτων για το φορολογικό έτος 2019 αφορά χαρτόσημο μισθωμάτων το οποίο δεν περιλαμβάνεται εκ του νόμου στην Αναλυτική Κατάσταση για Μισθώματα Ακίνητης Περιουσίας (έντυπο Ε2) αιτούμενος τη τροποποίηση της καταλογισθείσας διαφοράς εισοδήματος από εκμίσθωση ακινήτων ως προς το ποσό των 2.697,48 ευρώ.

Επειδή, για το φορολογικό έτος 2019 η αρμόδια φορολογική αρχή στην απόέκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος καταλόγισε το ποσό 2.697,48 ευρώ ως εισόδημα από ακίνητη περιουσία καθώς η εν λόγω διαφορά προέκυψε ως διαφορά μεταξύ των τραπεζικών πιστώσεων στους λογαριασμούς του προσφεύγοντα από κατάθεση ενοικίου από τον εκμισθωτή, ποσού 77.529.48 ευρώ ενώ στο έντυπο Ε2 ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΓΙΑ ΤΑ ΜΙΣΘΩΜΑΤΑ ΑΚΙΝΗΤΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ είχε δηλωθεί και φορολογηθεί για ποσό 74.832,00 ευρώ.

Επειδή, ομοίως, σύμφωνα με τα στοιχεία του taxis του προσφεύγοντα και ειδικότερα την εικόνα του εντύπου Ε2 ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΓΙΑ ΤΑ ΜΙΣΘΩΜΑΤΑ ΑΚΙΝΗΤΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ φορολογικού έτους 2019

προκύπτει ότι το σύνολο των εκμισθώσεων που αφορούν καταστήματα, γραφεία, αποθήκες ανέρχεται σε ποσό 184.560 ευρώ ενώ για την εκμίσθωση κατοικιών σε 15.600 ευρώ.

Επειδή, στη με αριθμ.....δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 το ποσό που έχει καταχωρηθεί στον κωδ 103 Ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση: α) κατοικιών ανέρχεται σε ποσό 15.600 ευρώ και στον κωδ. 105 Ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση: β) καταστ/των, γραφείων, αποθηκών, χώρων στάθμευσης, κατοικιών υπεκμισθωμένων, ξενοδοχείων, κ.λπ. το ποσό ανέρχεται σε 184.560 ευρώ, ήτοι συμφωνούν με το σύνολο των δηλωθέντων ακαθάριστων εισοδημάτων του Ε2.

Επειδή, το αναλογούν χαρτόσημο για το φορολογικό έτος 2019 που προκύπτει από την εκμίσθωση καταστημάτων, γραφείων, αποθηκών ανέρχεται σε 6.644,16 ευρώ ($184.560 \times 3,6/100$) ενώ σύμφωνα με τη με αριθμό ειδοποίησηςπράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος προκύπτει ότι στην εκκαθάριση του φόρου έχει συμπεριληφθεί το αναλογούν ποσό τέλους χαρτοσήμου 3,6%, ήτοι ποσού 6.644,16 ευρώ ενώ ειδικότερα για το μισθωτή,το αναλογούν ποσό χαρτοσήμου ανέρχεται σε ποσό 2.693,95 ευρώ ($74.832 \times 3,6\%$).

Επειδή, περαιτέρω, η αρμόδια φορολογική αρχή (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π) σύμφωνα με τις συνυποβαλλόμενες απόψεις της επί της ενδικοφανούς προσφυγής αποδέχεται τη μη συμπερίληψη των ποσών 3.264,76 ευρώ και 2.697,48 ευρώ ως καταλογιστική διαφορά εισοδήματος από ακίνητη περιουσία για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019 αντίστοιχα καθώς αποδέχεται ότι αφορούν τέλος χαρτοσήμου μισθωμάτων.

Ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί εσφαλμένου προσδιορισμού διαφορών από εκμίσθωση ακινήτων προβάλλονται βασίμως.

Ως προς τον 3^ο και 4^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με την παρ. 4 του άρθρου 21 Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα του ν. 4172/2013 αναφέρεται ότι: «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, στο άρθρο 29 παρ. 4 του ν. 4172/2013 ορίζεται: «4. Το εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 4 του άρθρου 21 φορολογείται με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%)».

Επειδή, με την ΠΟΛ 1175/2017 αναφέρεται ότι: « 5.4. Ο χαρακτηρισμός μιας πίστωσης σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει ο ελεγχόμενος ως προερχόμενης ή σχετιζόμενης με ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα εξετάζεται ως πραγματικό γεγονός. Εφόσον αποδειχθεί ότι προέρχεται από ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα, δηλαδή προσδιορίζεται το είδος της παρασχεθείσας υπηρεσίας και ο λήπτης αυτής ή το πωληθέν αγαθό και ο αγοραστής αυτού, τότε φορολογείται, κατά περίπτωση, με τις οικείες διατάξεις του ν. 2238/1994 (άρθρα 28, 40, 48 κ.λπ.) ή την παρ.1 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 και υπόκειται σε τυχόν λοιπές φορολογίες (π.χ. ΦΠΑ), εάν δεν έχει ήδη φορολογηθεί. Στην περίπτωση που ο ελεγχόμενος συμμετέχει σε οποιοδήποτε νομικό πρόσωπο (ΟΕ, ΕΕ, ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ), κοινωνία ή κοινοπραξία, και το ποσό που πιστώνεται σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει το φυσικό πρόσωπο είναι ποσό που αποδεικνύεται ότι αφορά συναλλαγές ή εισόδημα ή περιουσία του νομικού προσώπου ή κοινωνίας ή κοινοπραξίας, δεν συνιστά προσαύξηση περιουσίας, καθώς είναι γνωστής προέλευσης. Στην περίπτωση αυτή το ποσό δύναται να συνιστά δάνειο (αν τούτο προκύπτει από τις σχετικές εγγραφές στα βιβλία ή από άλλα στοιχεία), ή ταμειακή διευκόλυνση, ανάλογα με τα πραγματικά

περιστατικά της κάθε περίπτωσης κατά την κρίση του ελέγχου. Επισημαίνεται ότι αν αυτό το ποσό επεστράφη στο νομικό πρόσωπο (ή κοινωνία ή κοινοπραξία) πριν από την διενέργεια του ελέγχου, τότε αποτελεί δάνειο ή ταμειακή διευκόλυνση (ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά) για το φυσικό πρόσωπο και η τυχόν απόδοση (υπεραξία) αποτελεί εισόδημα του φυσικού προσώπου εφόσον στο νομικό πρόσωπο επεστράφη μόνο το κεφάλαιο. Σε κάθε περίπτωση οι σχετικές πιστώσεις αξιολογούνται σε σχέση με τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, λαμβανομένου υπόψη και του αναλογούντος ΦΠΑ, ανάλογα με την περίπτωση. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος επικαλείται μεν τη λήψη δανείου από ελληνική ή αλλοδαπή επιχείρηση, αλλά δεν υπάρχει σχετικό έγγραφο βέβαιης χρονολογίας ούτε και μπορεί να αποδειχθεί η λήψη του δανείου αυτού από άλλα στοιχεία (π.χ. κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών του δανειστή ή του δανειζόμενου από τις οποίες να προκύπτει δόση ή επιστροφή χρημάτων), τότε ο ισχυρισμός του φορολογούμενου περί δανείου δεν μπορεί να γίνει δεκτός.

Επειδή, σύμφωνα με την διάταξη του άρθρου 39 του ν.4987/2022, διάταξη η οποία διατηρείται ως αυτοτελής σύμφωνα με το Παράρτημα Β' του ν.5104/2024 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις».

Επειδή, με την ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας αναφέρεται ότι:

Β' Προσαύξηση περιουσίας

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 21 του ΚΦΕ, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. 2. Επιπλέον, με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ΚΦΔ ορίζεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις. 3. Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. 4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, όπως οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, τραπεζικές καταθέσεις και πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια, ομόλογα, αμοιβαία κεφάλαια κλπ.), η οποία δεν δικαιολογείται από τα εισοδήματα που δηλώνει ο φορολογούμενος. Η μεταβολή της σύνθεσης ή της διατήρησης της περιουσίας δεν σημαίνει απαραίτητα και την προσαύξησης της. 5. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 4 του άρθρου 29 του ΚΦΕ, δηλαδή με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%), απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται και οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 32 του ΚΦΕ. 6. Για την δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας μέσω διάθεσης περιουσιακών στοιχείων ή μέσω απόκτησης εισοδημάτων που στο παρελθόν δεν υπήρχε η υποχρέωση της αναγραφής τους στη δήλωση φορολογίας

εισοδήματος φυσικών προσώπων, είτε γιατί ήταν αφορολόγητα είτε γιατί φορολογούνταν με ειδικό τρόπο (πχ. τόκοι, πώληση εισηγμένων μετοχών), πρέπει να αποδεικνύονται με τα κατάλληλα νόμιμα δικαιολογητικά.7. Επίσης, σε όσες περιπτώσεις επικαλείται ο φορολογούμενος ότι η προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση, γονική παροχή, κληρονομιά κλπ, πρέπει να ελέγχεται αν υπήρχε η δυνατότητα από τον δωρητή, τον δανειοδότη, τον παρέχοντα, τον κληρονομούμενο, να καταβάλλει ποσά που επικαλείται ο φορολογούμενος, καθώς και αν έχουν καταλογιστεί τα ποσά που προβλέπονται από τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις (π.χ. τέλη χαρτοσήμου, φόρος γονικής παροχής, φόρος δωρεάς κ.λπ.).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.10. Για χρήσεις πριν από την 01/01/2014, σχετικές είναι οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994.

Επειδή, με την υπ' αριθ. 884/2016 απόφαση της επταμελούς σύνθεσης του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, η οποία απάντησε σε προδικαστικά ερωτήματα υποβληθέντα από το ΔΕΑ, κρίθηκε, μεταξύ άλλων, ότι 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 τραπεζικοί λογαριασμοί του. Κατ' ακολουθίαν, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 παρ. 1 περιπτ. α του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994 -ΚΦΕ) και, ήδη, εκείνη του άρθρου 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας - ΚΦΔ), 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. 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 δηλώσεών του φορολογίας εισοδήματος. Και ναι μεν μπορεί, κατ' εξαίρεση, να αντιταχθεί, εν όλω ή εν μέρει, στην εκπλήρωση της ανωτέρω υποχρέωσής του, επικαλούμενος κάποιο υπέρτερο δικαίωμά του, όπως, ιδίως, το δικαίωμα μη αυτοενοχοποίησής του, αλλά, πάντως, η άρνηση ή η

παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς που προβάλλει προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών στους τραπεζικούς λογαριασμούς του λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή (και περαιτέρω, σε περίπτωση άσκησης ένδικης προσφυγής, από το διοικητικό δικαστήριο) των αποδείξεων σε βάρος του και επιτρέπεται να οδηγήσει στη συναγωγή συμπερασμάτων προς θεμελίωση της ύπαρξης παράβασης ανακρίβειας της δήλωσής του και αντίστοιχης παράβασης φοροδιαφυγής, η τέλεση της οποίας μπορεί να προκύπτει όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, "τεκμήρια"), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις, οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων. Ειδικότερα, τέτοια στοιχεία έμμεσης απόδειξης (ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος) μπορούν να θεωρηθούν ότι συντρέχουν σε περίπτωση στην οποία τραπεζικός λογαριασμός του φορολογούμενου, μέσω του οποίου πραγματοποιείται έμβασμα, περιλαμβάνει μεγάλο ποσό το οποίο δεν καλύπτεται από τα (νομίμως φορολογηθέντα ή απαλλαχθέντα του φόρου) εισοδήματα που αυτός έχει δηλώσει στη φορολογική αρχή ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη πηγή ή αιτία. Περαιτέρω, το προαναφερόμενο, εμμέσως αποδεικνυόμενο, εισόδημα, ως άγνωστης πηγής ή αιτίας, λογίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελεύθεριο επάγγελμα, κατ' εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 48 παρ. 3 (εδ. α') του ΚΦΕ, η οποία είναι, κατά τούτο, αρκούντως σαφής και προβλέψιμη στην εφαρμογή της, για το μέσο επιμελή φορολογούμενο, ο οποίος δεν θα μπορούσε να έχει τη δικαιολογημένη πεποίθηση ότι τέτοιο εισόδημά του μένει αφορολόγητο. Επομένως, 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, τα προαναφερόμενα, τα οποία κρίθηκαν με την απόφαση 884/2016 του Δικαστηρίου, ισχύουν κατ' αναλογία και σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι δικαιούχος τραπεζικού λογαριασμού από κοινού με ένα ή περισσότερα άλλα πρόσωπα. Πράγματι, και σε τέτοια περίπτωση, το (σημαντικό) χρηματικό ποσό που εισέρχεται στον κοινό λογαριασμό και το οποίο δεν καλύπτεται από τα (νομίμως φορολογηθέντα ή απαλλαχθέντα του φόρου) εισοδήματα που έχουν δηλώσει στη φορολογική αρχή όλοι οι συνδικαιούχοι του λογαριασμού ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη πηγή ή αιτία, την οποία είτε επικαλείται ο ελεγχόμενος συνδικαιούχος του λογαριασμού είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, λαμβάνοντας τα αναγκαία, κατάλληλα και εύλογα, ενόψει των περιστάσεων, μέτρα ελέγχου και έρευνας (στα οποία περιλαμβάνεται και η κλήση των λοιπών συνδικαιούχων του λογαριασμού για παροχή πληροφοριών και, ενδεχομένως, συναφών αποδεικτικών στοιχείων), μπορεί να θεωρηθεί, κατ'

εκτίμηση του συνόλου των στοιχείων και των συνθηκών της υπόθεσης ότι συνιστά εισόδημα του συγκεκριμένου συνδικαιούχου του λογαριασμού (ΣτΕ 1893/2018).

Επειδή, 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 πλημείλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η πίστωση ποσού 2.418,00 ευρώ στις 18/11/2019 στον υπ' αριθ. λογαριασμό τηςαφορά κατάθεση της υπ' αριθ.επιταγής της τράπεζας, την οποία έλαβε ο, υιός του προσφεύγοντα και συνδικαιούχος του τραπεζικού λογαριασμού, από τονως αποζημίωση για τη μη καταβολή της εγγύησης από τον εκμισθωτή κατά τη λήξη της συμφωνηθείσας μίσθωσης και για την άρνηση επιστροφής των πέντε μισθωμάτων που είχαν καταβληθεί προκαταβολικά.

Επειδή, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή συνυπέβαλε: α) αντίγραφο της υπ' αριθ.επιταγής της τράπεζας ποσού 2.418,00 ευρώ με ημερομηνία έκδοσης 06/11/2019,β) γραμμάτιο είσπραξης-κατάθεση στον υπ' αριθ.λογαριασμό τηςποσού 2.418,00 ευρώ με ημερομηνία 18/11/2019 και συνδικαιούχους τους:, γ) αντίγραφο της υπ' αριθμόν Απόφασης του Ειρηνοδικείου Αθηνών για Διαδικασία Μισθωτικών Διαφορών όπου δέχεται την αγωγή τουαι υποχρεώνει τον εναγόμενο, προς καταβολή ποσού 2.101,28 ευρώ και δ) αντίγραφο της υπ' αριθμόν Έκθεσης Επίδοσης από την οποία προκύπτει ότι ο, οφείλει να καταβάλει στον υιό του προσφεύγοντα, το συνολικό ποσό των 2.418,13 ευρώ, συμπεριλαμβανομένων τόκων υπερημερίας και λοιπών εξόδων.

Επειδή, περεταίρω, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η πίστωση ποσού 10.000,00 ευρώ στις 02/09/2019 στον υπ' αριθ. λογαριασμό τηςαφορά κατάθεση της υπ' αριθ.επιταγής της Τράπεζας ποσού 10.000,00 ευρώ την οποία έλαβε η, κόρη του προσφεύγοντα και συνδικαιούχος του τραπεζικού λογαριασμού από την για την εξόφληση τιμήματος πώλησης αυτοκινήτου που είχε στην κατοχή της.

Επειδή, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή συνυπέβαλε: α) αντίγραφο της υπ' αριθ. επιταγής της Τράπεζας ποσού 10.000 ευρώ, β) γραμμάτιο είσπραξης-κατάθεση στον υπ' αριθ. λογαριασμό τηςποσού 10.000,00 ευρώ με ημερομηνία 02/09/2019 και συνδικαιούχους τους:γ) αντίγραφο της με αρ. καταχ. Φορολογικής Δήλωσης (Ε1) φορολογικού έτους 2019 της, από την οποία προκύπτει ότι στο κωδικό 781 Χρηματικά ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, δάνεια, δωρεές, κλπ της δήλωσης έχει καταχωρηθεί το ποσό των 10.000 ευρώ.

Επειδή, περεταίρω, σύμφωνα με την εικόνα του taxis-Εικόνα Οχήματος προκύπτει ότι η, μεταβίβασε 100% την 02/09/2019 το υπ' αριθ. ΕΙΧ στην

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο προσφεύγων προέβη στην απόδειξη της πραγματικής πηγής και της αιτίας προέλευσης των υπό κρίση τραπεζικών πιστώσεων, ήτοι ως χρηματικά ποσά που εισέρχονται σε κοινούς τραπεζικούς λογαριασμούς του με συνδικαιούχους τους και

και ως εκ τούτου δε συντρέχουν οι διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 4 του ν. 4172/2013 περί φορολόγησης από τη φορολογική αρχή ως προσαύξηση περιουσίας.

Επειδή, περαιτέρω, η αρμόδια φορολογική αρχή (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π) κάνει δεκτές τις υπό κρίση τραπεζικές πιστώσεις με βάση τις συνυποβαλλόμενες απόψεις της επί της ενδικοφανούς προσφυγής.

Ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί αιτιολόγησης των τραπεζικών πιστώσεων προβάλλονται βασίμως.

Επειδή, για τις λοιπές διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές παρατίθενται στην απόέκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επί της οποίας εδράζονται οι με αριθ.καιοριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος, φορολογικών ετών 2018 και 2019 αντίστοιχα, ουδείς ισχυρισμός προβάλλεται από τον προσφεύγοντα.

Κατόπιν αυτών,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής τουκαι τη τροποποίηση των υπ' αριθ.καιΟριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 και 2019 αντίστοιχα του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

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

α)Επί της υπ' αριθ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού/Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018.

Φορολογητέα Εισοδήματα Φορολογικού Έτους 2018

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Βάσει ΔΗΛΩΣΗΣ		Βάσει ΕΛΕΓΧΟΥ		Βάσει ΑΠΟΦΑΣΗΣ	
	Ατομικό	της Συζύγου	Ατομικό	της Συζύγου	Ατομικό	της Συζύγου

Ακίνητη Περιουσία	117.225,25	5.358,00	127.926,30	5.358,00	124.825,25	5.358,00
Τόκοι - Μερίσματα - Δικαιώματα	139.909,57	2.703,57	239.909,57	2.703,57	239.909,57	2.703,57
Μισθωτή εργασία - Συντάξεις	10.447,44		10.447,44		10.447,44	0,00
Συνολικό δηλωθέν Εισόδημα	267.582,26	8.061,57	378.283,31	8.061,57	375.182,26	8.061,57
Φορολογητέο Εισόδημα	267.582,26	8.061,57	378.283,31	8.061,57	375.182,26	8.061,57
Συνολικό Εισόδημα	267.582,26	8.061,57	378.283,31	8.061,57	375.182,26	8.061,57
Εισόδημα επιβολής ειδικής εισφοράς αλληλ.	267.582,26	8.061,57	378.283,31	8.061,57	375.182,26	8.061,57

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση φόρου εισοδήματος & εισφ. αλληλεγγύης φορ. έτους 2018

Ανάλυση	Δήλωση	Έλεγχος	Απόφαση ΔΕΔ	Διαφορά
Φορολογητέο Εισόδημα του υπόχρεου	267.582,26	378.283,31	375.182,26	107.600,00
Φορολογητέο Εισόδημα της συζύγου	8.061,57	8.061,57	8.061,57	0,00
Χρεωστικό ποσό φόρου	47.655,34	67.470,82	66.075,34	18.420,00
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων	3.027,72	3.365,65	3.267,72	240,00
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων	605,54	673,13	653,54	48,00
Πρόστιμο φόρου άρθρου 54 ΚΦΔ		4.953,87	4.605,00	4.605,00
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 54 ΚΦΔ		33,79	22,63	22,63
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτοσήμου		6,76	4,53	4,53
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	21.909,23	32.979,33	32.669,23	10.760,00
Σύνολο φόρου για καταβολή	73.197,83	109.483,35	107.297,99	34.100,16

β)Επί της υπ' αριθ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού/Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2019.

Φορολογητέα Εισοδήματα Φορολογικού Έτους 2019

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Βάσει ΔΗΛΩΣΗΣ		Βάσει ΕΛΕΓΧΟΥ		Βάσει ΑΠΟΦΑΣΗΣ	
	Ατομικό	της Συζύγου	Ατομικό	της Συζύγου	Ατομικό	της Συζύγου
Ακίνητη Περιουσία	196.679,45	5.358,00	199.242,06	5.358,00	196.679,45	5.358,00
Τόκοι - Μερίσματα - Δικαιώματα	16.412,63	886,51	16.412,63	886,51	16.412,63	886,51
Επιχειρηματική Δραστηριότητα			12.418,00			
Μισθωτή εργασία - Συντάξεις	10.881,10		10.881,10		10.881,10	
Συνολικό δηλωθέν Εισόδημα	223.973,18	6.244,51	238.953,79	6.244,51	223.973,18	6.244,51
Φορολογητέο Εισόδημα	223.973,18	6.244,51	238.953,79	6.244,51	223.973,18	6.244,51
Συνολικό Εισόδημα	223.973,18	6.244,51	238.953,79	6.244,51	223.973,18	6.244,51
Εισόδημα επιβολής ειδικής εισφοράς αλληλ.	223.973,18	6.244,51	238.953,79	6.244,51	223.973,18	6.244,51

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

Ανάλυση	Δήλωση	Έλεγχος	Απόφαση ΔΕΔ	Διαφορά
---------	--------	---------	-------------	---------

Φορολογητέο Εισόδημα του υπόχρεου	223.973,18	238.953,79	223.973,18	0,00
Φορολογητέο Εισόδημα της συζύγου	6.244,51	6.244,51	6.244,51	0,00
Χρεωστικό ποσό φόρου	83.401,97	88.653,09	83.401,97	0,00
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων	5.536,80	5.617,72	5.536,80	0,00
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων	1.107,36	1.123,54	1.107,36	0,00
Πρόστιμο φόρου άρθρου 54 ΚΦΔ		525,11	0,00	0,00
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 54 ΚΦΔ				0,00
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτοσήμου				0,00
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	17.548,32	19.046,38	17.548,32	0,00
Σύνολο φόρου για καταβολή	107.594,45	114.965,84	107.594,45	0,00

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα

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

απόφαση στον υπόχρεο.

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.