



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 06/06/2025

Αριθμός απόφασης: 1894

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312351

Email : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

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

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

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

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

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

Α) Με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊστάμενου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικού έτους 2017.

Β) Με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊστάμενου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικού έτους 2018, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊστάμενου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την από έκθεση απόψεων του Προϊστάμενου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

7. Το από ηλεκτρονικά υποβληθέν υπόμνημα του προσφεύγοντος μετά των συνημμένων του.

8. Την από έκθεση μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής σε απάντηση της με αριθμό Πράξης αναπομπής του Προϊσταμένου της Δ.Ε.Δ..

9. Την με αριθμό Απόφαση του Προϊσταμένου της υπηρεσίας μας περί παράτασης της προθεσμίας έκδοσης απόφασης επί ενδικοφανούς προσφυγής.

10. Την εισήγηση της ορισθείσας υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

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

- Με τη με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊστάμενου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου ποσού 56.839,52 €, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 54 ν.5104/2024 ποσού 28.419,76 €, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 13.629,27, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή ύψους **98.888,55 €**.
- Με τη με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊστάμενου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου ποσού 242.507,48 €, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 54 ν.5104/2024 ποσού 121.253,74 €, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 65.001,28, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή ύψους **428.631,00 €**.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες Πράξεις εδράζονται στην από θεωρηθείσα Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, η οποία συντάχθηκε κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε στα εισοδήματα του προσφεύγοντος, μέλους νομικών προσώπων, για την περίοδο από 01/01/2017 – 31/12/2018, δυνάμει της με αριθμό Εντολής Ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω υπηρεσίας.

Αιτία για την έκδοση της ανωτέρω εντολής ελέγχου αποτέλεσε η με αριθμό πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πληροφοριακή έκθεση της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής.

Σύμφωνα με την ανωτέρω έκθεση, στο πλαίσιο ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει της με αριθμό εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, παρελήφθη ηλεκτρονικό αρχείο με τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών και χρηματοοικονομικών προϊόντων του προσφεύγοντος από το Σύστημα Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών (Σ.Μ.Τ.Λ. και Λ.Π.) του άρθρου 62 του ν.4170/2013.

Η ελεγκτική αρχή κοινοποίησε στον προσφεύγοντα τη με αριθμό Γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος μέχρι την κοινοποίηση των προσωρινών διορθωτικών προσδιορισμών, βάσει των διατάξεων των άρθρων 397 και 398 του ν.4512/2018 καθώς και το με αριθμό πρωτ. Αίτημα παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ν.4987/2022, με το οποίο τον κάλεσε να θέσει στη διάθεση του ελέγχου αποδεικτικά στοιχεία για την πηγή και την αιτία προέλευσης των χρηματικών ποσών των τραπεζικών του λογαριασμών. Επίσης ζητήθηκε, σε περίπτωση τήρησης τραπεζικών λογαριασμών στην αλλοδαπή, η προσκόμιση της κίνησής τους.

Ο προσφεύγων προσκόμισε ημερολογιακές εγγραφές για τις εταιρίες συμφερόντων του και και επιπρόσθετα αιτιολογικά στοιχεία με τα με αριθμό πρωτ. υπομνήματά του.

Από την επεξεργασία των τραπεζικών κινήσεων του προσφεύγοντος και των σχετικών προσκομισθέντων στοιχείων, ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής διαπίστωσε τα κάτωθι:

Για το φορολογικό έτος 2017:

1.

Πλήθος πιστώσεων	Συνολικό ποσό πίστωσης	Διαπίστωση ελέγχου
27	135.788,91 €	Προσαύξηση περιουσίας άρθρου 21 παρ. 4 ν.4172/2013

Οι ανωτέρω πιστώσεις αποτελούν καταθέσεις επιταγών / μετρητών και μεταφορές από λογαριασμούς τρίτων για τις οποίες δεν αιτιολογήθηκε η φύση και η αιτία της πίστωσης.

2.

Πλήθος πιστώσεων	Συνολικό ποσό πίστωσης	Διαπίστωση ελέγχου
1	5.450,00 €	Προσαύξηση περιουσίας άρθρου 21 παρ. 4 ν.4172/2013

Η ανωτέρω πίστωση αποτελεί εισερχόμενο έμβασμα από τον με αριθμό λογαριασμό της με εντολέα τον (αδερφό του προσφεύγοντος), η οποία δεν αιτιολογήθηκε.

3.

Πλήθος πιστώσεων	Συνολικό ποσό πίστωσης	Διαπίστωση ελέγχου
12	45.751,07 €	Παροχή σε είδος άρθρου 13 παρ.3 ν.4172/2013

Οι ανωτέρω πιστώσεις αποτελούν μεταφορές χρηματικών ποσών από νομικά πρόσωπα στα οποία συμμετέχει ο προσφεύγων, ενώ στη συνέχεια μέρος των ποσών επιστρέφουν πίσω σε αυτά. Πρόκειται για τα νομικά πρόσωπα και Μετά τις επιστροφές στα νομικά πρόσωπα, τα ποσά που λογίστηκαν από τον έλεγχο ως παροχές σε είδος βάσει άρθρου 13 παρ. 3 του ν.4172/2013 ανέρχονται σε 36.049,07 €.

Για το φορολογικό έτος 2018:

1.

Πλήθος πιστώσεων	Συνολικό ποσό πίστωσης	Διαπίστωση ελέγχου
36	296.457,98 €	Προσαύξηση περιουσίας άρθρου 21 παρ. 4 ν.4172/2013

Οι ανωτέρω πιστώσεις αποτελούν καταθέσεις επιταγών / μετρητών και μεταφορές από λογαριασμούς τρίτων για τις οποίες δεν αιτιολογήθηκε η φύση και η αιτία της πίστωσης. Μεταξύ αυτών, επτά (7) πιστώσεις συνολικού ποσού 41.346,00 €, αφορούν μεταφορές από λογαριασμό

της εταιρίας για τις οποίες προσκομίστηκε καρτέλα λογαριασμού
όψεως τράπεζας, σύμφωνα με την οποία αποτελούν ανάληψη / μεταφορά στο
ταμείο της επιχείρησης.

2.

Πλήθος πιστώσεων	Συνολικό ποσό πίστωσης	Διαπίστωση ελέγχου
27	232.519,18 €	Προσαύξηση περιουσίας άρθρου 21 παρ. 4 ν.4172/2013

Οι ανωτέρω είκοσι έξι (26) πιστώσεις αποτελούν εισερχόμενα εμβάσματα αλλοδαπής από τον με
αριθμό λογαριασμό της τράπεζαςμε εντολέα τον
..... (αδερφό του προσφεύγοντος), με αιτιολογία ΜΕΤΑΦΟΡΑ / ΔΑΝΕΙΟ.

Μία (1) πίστωση, ποσού 5.108,48 €, αφορά εισερχόμενο έμβασμα από την Αμερική, με εντολέα
τον πατέρα του προσφεύγοντοςμε αιτιολογία, για την
οποία δεν προσκομίστηκαν αποδεικτικά στοιχεία.

3.

Πλήθος πιστώσεων	Συνολικό ποσό πίστωσης	Διαπίστωση ελέγχου
5	25.993,00 €	Μη δηλωθέν εισόδημα από μισθωτή εργασία

Οι ανωτέρω πιστώσεις αποτελούν εμβάσματα από την εταιρία οι οποίες
αφορούν εισπραχθείσα αμοιβή του προσφεύγοντος ως διαχειριστή του νομικού προσώπου.

4.

Πλήθος πιστώσεων	Συνολικό ποσό πίστωσης	Διαπίστωση ελέγχου
87	307.626,42 €	Παροχή σε είδος άρθρου 13 παρ.3 ν.4172/2013

Οι ανωτέρω πιστώσεις αποτελούν μεταφορές χρηματικών ποσών από νομικά πρόσωπα στα οποία
συμμετέχει ο προσφεύγων, ενώ στη συνέχεια μέρος των ποσών επιστρέφουν πίσω σε αυτά.
Πρόκειται για τα νομικά πρόσωπα και και
..... Πλήθος εκ των πιστώσεων αυτών αιτιολογείται ως “Λήψη δανείου βάσει
δανειακής σύμβασης”. Μετά τις επιστροφές στα νομικά πρόσωπα, τα ποσά που λογίστηκαν από
τον έλεγχο ως παροχές σε είδος βάσει άρθρου 13 παρ. 3 του ν.4172/2013 ανέρχονται σε
129.222,64 €.

Συγκεντρωτικά, ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής προσδιόρισε για τα εισοδήματα του
προσφεύγοντος τις κάτωθι διαφορές:

Περιγραφή	Φορολογικό έτος 2017	Φορολογικό έτος 2018
Προσαύξηση περιουσίας άρθρου 21 παρ. 4 του ν.4172/2013	141.238,91	531.977,16
Παροχή σε είδος άρθρου 13 παρ. 3 ν. 4172/2013	36.049,07	129.222,64
Εισόδημα από μισθωτή εργασία (αμοιβή διαχειριστή άρθρου 12 ν.4172/2013)	-	25.993,00
Σύνολο	177.287,98	687.192,80

Ο έλεγχος του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. υιοθέτησε τις διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα της με ημερομηνία
θεώρησης πληροφοριακής έκθεσης εισοδήματος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής και
εξέδωσε το με αριθμό πρωτ. Σ.Δ.Ε. και τους προσωρινούς διορθωτικούς
προσδιορισμούς επί των οποίων ο προσφεύγων υπέβαλε το με αριθμό πρωτ.
υπόμνημά του, το οποίο δεν μετέβαλε τις διαπιστώσεις της ελεγκτικής αρχής.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων

πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Έλλειψη αιτιολογίας της εκθέσεως ελέγχου.
2. Μη πλήρωση των προϋποθέσεων της διάταξης του άρθρου 13 παρ.3 ΚΦΕ λόγω μη στοιχειοθέτησης της έννοιας του δανείου.
3. Μη ύπαρξη ωφέλειας – λήψη ποσών επί αποδόσει.
4. Αναδρομική εφαρμογή της ευνοϊκότερης φορολογικής διάταξης.
5. Παράνομος και εσφαλμένος χαρακτηρισμός ως «πρωτογενών καταθέσεων», ποσών που προέρχονται από εμφανή πηγή και αιτία.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 37 του ν.5104/2024:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε κοινοποίηση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Αν για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η κοινοποίηση της πράξης του πρώτου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της δήλωσης της τελευταίας φορολογικής περιόδου εκάστου έτους.

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παρ. 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:
α) εάν, εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής, υποβάλλεται αρχική ή τροποποιητική δήλωση ή περιέρχονται σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία σε υπόθεση που έχει διενεργηθεί πλήρης έλεγχος ή σε κάθε άλλη περίπτωση περιέρχονται σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης πληροφορίες από οποιαδήποτε πηγή εκτός της Φορολογικής Διοίκησης, από τις οποίες προκύπτει φορολογική οφειλή και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορούν, για περίοδο ενός (1) έτους από τη λήξη της πενταετίας, [....]».

Επειδή, ο προσφεύγων υπέβαλε τη με αριθμό τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017 εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής, το δικαίωμα της φορολογικής διοίκησης να κοινοποιήσει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού παρατάθηκε έως τις 31/12/2024.

Ως προς τους προβαλλόμενους λόγους 2, 3 και 4 (Εισόδημα από μισθωτή εργασία – παροχή σε είδος αρ.13 παρ. 3 ν.4172/2013)

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της τρίτης παραγράφου του άρθρου 13 του ν.4172/2013, όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη περίοδο:

«3. Οι παροχές σε είδος με τη μορφή δανείου, προς εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο από ένα φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα περιβάλλονται τη μορφή έγγραφης συμφωνίας και αποτιμώνται με βάση το ποσό της διαφοράς που προκύπτει μεταξύ των τόκων που θα κατέβαλε ο εργαζόμενος στη διάρκεια του ημερολογιακού μήνα κατά τον οποίο έλαβε την παροχή, εάν το επιτόκιο υπολογισμού των τόκων ήταν το μέσο επιτόκιο αγοράς, του οποίου η μέθοδος υπολογισμού ορίζεται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, κατά τον ίδιο μήνα και των τόκων που τυχόν κατέβαλε ο εργαζόμενος στη διάρκεια του εν λόγω ημερολογιακού μήνα. Σε περίπτωση που δεν υφίσταται έγγραφη συμφωνία δανείου, το σύνολο του αρχικού κεφαλαίου λογίζεται ως παροχή σε είδος. Η προκαταβολή μισθού άνω των τριών (3) μηνών θεωρείται δάνειο.»

Επειδή η ανωτέρω παράγραφος 3 του άρθρου 13 του ν.4172/2013 τροποποιήθηκε με το άρθρο 4 του ν.4646/2019 ως κάτωθι:

«3. Οι παροχές σε είδος με τη μορφή δανείου, προς εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο από ένα φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, είτε περιβάλλονται τη μορφή έγγραφης συμφωνίας είτε όχι, αποτιμώνται με βάση το ποσό της διαφοράς που προκύπτει μεταξύ των τόκων που θα κατέβαλε ο εργαζόμενος ή εταίρος ή μέτοχος στη διάρκεια του ημερολογιακού μήνα κατά τον οποίο έλαβε την παροχή, εάν το επιτόκιο υπολογισμού των τόκων ήταν το μέσο επιτόκιο αγοράς, του οποίου η μέθοδος υπολογισμού ορίζεται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, κατά τον ίδιο μήνα και των τόκων που τυχόν κατέβαλε ο εργαζόμενος στη διάρκεια του εν λόγω ημερολογιακού μήνα.»

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

«1. Δεν υφίσταται προσαύξεση περιουσίας κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου (π.χ. εισόδημα από κεφάλαιο, εισόδημα από κινητές αξίες, εισόδημα Δ' πηγής του ν.2238/1994, πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κ.τλ.), ακόμα και αν το ποσό αυτό δεν συμπεριελήφθη στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον οι εν λόγω πιστώσεις συνεπάγονται φορολογική υποχρέωση στον φόρο εισοδήματος, ο καταλογισμός δεν θα γίνεται κατ' επίκληση των ανωτέρω διατάξεων, αλλά των, κατά περίπτωση, εφαρμοστέων διατάξεων του ν.2238/1994 ή του ν.4172/2013, αναλόγως του είδους του εισοδήματος.

2. Γενικά, επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαιών, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.

Σημειώνεται ότι ο φορολογούμενος οφείλει κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων. Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του. [...]

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 προσαύξεση περιουσίας, καθώς είναι γνωστής προέλευσης. Στην περίπτωση αυτή το ποσό δύναται να συνιστά δάνειο (αν τούτο προκύπτει από τις σχετικές εγγραφές στα βιβλία ή από άλλα στοιχεία), ή ταμειακή διευκόλυνση, ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά της κάθε περίπτωσης, κατά την κρίση του ελέγχου. [...].».

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι τραπεζικοί του λογαριασμοί χρησιμοποιούνταν ως «ταμείο», στους οποίους μεταφέρονταν χρηματικά ποσά από νομικά πρόσωπα συμφερόντων του προκειμένου στη συνέχεια να εξοφληθούν υποχρεώσεις των εταιριών αυτών, χωρίς να προκύπτει εν τέλει η ωφέλειά του ως λήπτη της παροχής σε είδος.

Επειδή, ο προσφεύγων επικουρικά ζητά την εφαρμογή της αρχής της ευνοϊκότερης ρύθμισης, ήτοι την εφαρμογή της διάταξης της τρίτης παραγράφου του άρθρου 3 του ΚΦΕ, όπως αυτή τροποποιήθηκε με την διάταξη του άρθρου 4 του ν.4646/2019.

Επειδή σύμφωνα με την ΣτΕ 365/2025:

«5. Επειδή, κατά τα εκτιθέμενα στην αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση, από τα στοιχεία της δικογραφίας προκύπτουν τα ακόλουθα: Με την2018 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου της ΔΟΥ διενεργήθηκε έλεγχος στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος του αναιρεσιβλήτου για τη χρονική περίοδο από 1.1.2013 μέχρι 31.12.2017. Για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου ήρθη το τραπεζικό απόρρητο και ερευνήθηκε η προέλευση τραπεζικών καταθέσεων – πιστώσεων. Σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, ο αναιρεσίβλητος έλαβε στις 31.12.2014 ταμειακή διευκόλυνση ύψους 625.000 ευρώ από την εταιρεία με την επωνυμία «.....ΕΠΕ», της οποίας ήταν διαχειριστής. Η συγκεκριμένη ταμειακή διευκόλυνση επιστράφηκε από τον αναιρεσίβλητο την 1η.7.2015. Το ποσό της ταμειακής διευκόλυνσης λογίσθηκε από τον έλεγχο ως δάνειο που χορηγήθηκε στις 31.12.2014 και, δεδομένης της μη σύνταξης σχετικής έγγραφης συμφωνίας, το σύνολο του αρχικώς χορηγηθέντος κεφαλαίου θεωρήθηκε ως παροχή σε είδος, φορολογούμενο σαν εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, κατ' άρθρο 13 παρ. 3 του ν. 4172/2013, όπως ίσχυε αρχικά, δηλαδή πριν την αντικατάστασή του με το άρθρο 4 του ν. 4646/2019.

Με βάση τις παραπάνω διαπιστώσεις εκδόθηκε η...../2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2014, με την οποία ο Προϊστάμενος της ΔΟΥ, αφού πρόσθεσε στα λοιπά εισοδήματά του φορολογητέα ύλη 625.000 ευρώ, ως προερχόμενη από μισθωτή υπηρεσία, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 13 παρ. 1 του ν. 4172/2013, επέβαλε σε βάρος του φόρο εισοδήματος ύψους 261.695,27 ευρώ, πρόστιμο του άρθρου 58 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας 130.847,64 ευρώ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης 25.417,76 ευρώ, ήτοι συνολικά ποσό 417.960,67 ευρώ. Κατά της πράξης αυτής ο αναιρεσίβλητος άσκησε την2019 ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον του Προϊσταμένου της ΔΕΔ, η οποία απορρίφθηκε σιωπηρά. Ακολούθως, κατά της σιωπηρής απόρριψης ο αναιρεσίβλητος άσκησε προσφυγή, με την οποία προέβαλε, μεταξύ άλλων, ότι κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του νόμου προστέθηκε στα λοιπά εισοδήματά του το ποσό των 625.000 ευρώ, το οποίο λογίσθηκε ως δάνειο και για τον λόγο αυτό θεωρήθηκε ως εισόδημα υπαγόμενο στον φόρο κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 13 παρ. 3 του ν. 4172/2013, οι οποίες κατά τους ισχυρισμούς του δεν ετύγχαναν εφαρμογής στην προκειμένη περίπτωση. Η προσφυγή έγινε δεκτή, κατά το μέρος τούτο, με την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση.

Ειδικότερα, το δικάσαν δικαστήριο, αφού παρέθεσε τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 13 του ν. 4172/2013, όπως ισχύουν μετά την αντικατάστασή της με το άρθρο 4 του ν. 4646/ 2019, δέχθηκε ότι, σύμφωνα με την έννοια των διατάξεων αυτών, σε περίπτωση που εταίρος ή εργαζόμενος λάβει δάνειο από κάποιο νομικό πρόσωπο (εταιρεία), είτε περιβάλλεται τη μορφή έγγραφης συμφωνίας είτε όχι, αυτό αποτιμάται με βάση το ποσό της διαφοράς που προκύπτει μεταξύ των τόκων που θα κατέβαλε ο εργαζόμενος ή εταίρος στη διάρκεια του ημερολογιακού μήνα που έλαβε την παροχή σε είδος (δάνειο), με το επιτόκιο που υπολογίζεται με τη μέθοδο που

ορίζεται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, και των τόκων που τυχόν κατέβαλε ο ίδιος στη διάρκεια του εν λόγω ημερολογιακού μήνα.

Ακολούθως, το διοικητικό εφετείο, αφού έλαβε υπόψη ότι ο αναιρεσίβλητος έλαβε ταμειακή διευκόλυνση (δάνειο) στις 31.12.2014 ποσού 625.000 ευρώ από την πιο πάνω εταιρεία, της οποίας ήταν διαχειριστής, το οποίο επέστρεψε την 1η.7.2015, έκρινε ως εξής: «Συνεπώς, ενόψει του ότι με την προσβαλλόμενη πράξη λογίσθηκε ως διαφορά εισοδήματος όλο το ποσό του εν λόγω δανείου και όχι η διαφορά των τόκων που τυχόν κατέβαλε ο εταίρος αναφορικά με αυτούς που υπολογίζονται με βάση το επιτόκιο που καθορίζεται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, όπως ορίζεται από τις εφαρμοζόμενες διατάξεις, η προσβαλλόμενη πράξη είναι μη νόμιμη και για το λόγο αυτό πρέπει να ακυρωθεί».

...

7. Επειδή, με τον λόγο αναιρέσεως τίθεται το κρίσιμο για την επίλυση της διαφοράς νομικό ζήτημα διαχρονικού δικαίου, αν κατά τον ένδικο χρόνο (φορολογικό έτος 2014), ήταν εφαρμοστέα ήταν η παρ. 3 του άρθρου 13 του ν. 4172/2013 όπως αυτή ίσχυε πριν (και όχι μετά) την αντικατάστασή της με το άρθρο 4 του ν. 4646/2019. Επί του νομικού αυτού ζητήματος δεν υπάρχει νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας, όπως βασίμως προβάλλεται με την υπό κρίση αίτηση. Συνεπώς, ο συναφής ισχυρισμός είναι βάσιμος και ο λόγος προβάλλεται παραδεκτώς. Περαιτέρω, ο λόγος αυτός είναι και βάσιμος, απορριπτομένων των περί του αντιθέτου ισχυρισμών του αναιρεσιβλήτου. Πράγματι, όπως προκύπτει από το πιο πάνω παρατεθέν περιεχόμενο της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης, το δικάσαν δικαστήριο ερμηνεύοντας και εφαρμόζοντας το άρθρο 13 παρ. 3 του ν. 4172/2013, όπως τούτο ισχύει μετά την αντικατάστασή του με το άρθρο 4 του ν. 4646/2019, εξέφερε την εμμέσως, πλην σαφώς, συναγόμενη ερμηνευτική κρίση ότι κατά τον ένδικο χρόνο (φορολογικό έτος 2014) εφαρμοστέα ήταν η εν λόγω διάταξη, όπως είχε ήδη αντικατασταθεί το έτος 2019, και όχι υπό την αρχική μορφή της. Η κρίση αυτή είναι μη νόμιμη, διότι, όπως έγινε δεκτό στη σκέψη 5, κατά τον ένδικο χρόνο (2014) εφαρμοστέα ήταν η παρ. 3 του άρθρου 13 του ν. 4172/2013 όπως ίσχυε πριν από τη μεταβολή που επήλθε με τον ν. 4646/2019, δεδομένου ότι, κατά τη ρητή πρόβλεψη του άρθρου 66 παρ. 2 του τελευταίου νόμου, οι νέες ρυθμίσεις εφαρμόζονται για τις παροχές σε είδος που λαμβάνονται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2020 και μετά και όχι για αυτές που λήφθηκαν, όπως εν προκειμένω, κατά το φορολογικό έτος 2014.»

Επειδή η ως άνω τροποποιημένη παράγραφος 3 του άρθ. 13 του ν.4172/2013 εφαρμόζεται για τις παροχές σε είδος που λαμβάνονται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2020 και μετά, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 66 του ν.4646/2019 και όπως προκύπτει από την Απόφαση του ΣτΕ 365/2025, ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στοιχεία προκειμένου να αποδείξει ότι οι πιστώσεις στον λογαριασμό του, οι οποίες προέρχονται από νομικά πρόσωπα στα οποία συμμετέχει, χρησιμοποιήθηκαν για την πληρωμή υποχρεώσεων των νομικών προσώπων, απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Επειδή, μέρος των χρηματικών ποσών επιστρέφονται στα νομικά πρόσωπα, όπως αναλύθηκε ανωτέρω και επιπλέον δεν προσκομίστηκε γραπτή συμφωνία δανείου μεταξύ των νομικών προσώπων και του προσφεύγοντος, ορθά οι εν λόγω πιστώσεις, μετά την αφαίρεση των επιστρεφόμενων ποσών, κρίθηκαν από τον έλεγχο ως παροχή σε είδος της παρ.3 του άρθρου 13 του ν.4172/2013.

Ως προς τον 1° προβαλλόμενο λόγο – Αιτιολογία

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

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.»

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

«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της.

2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης.».

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος στην οποία εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις στερούνται αιτιολογίας αναφορικά με τις διαπιστωθείσες διαφορές φόρου και προστίμων. Ειδικότερα ισχυρίζεται ότι είναι αυθαίρετες οι κρίσεις της ελεγκτικής αρχής αναφορικά με το πόρισμα της για το εισόδημα του προσφεύγοντος από νομικά πρόσωπα συμφερόντων του βάσει των διατάξεων του άρθρου 13 παρ.3 του ν.4172/2013.

Επειδή, με την από έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, παρατίθενται με σαφήνεια τα στοιχεία στα οποία βασίζονται οι διαπιστώσεις του ελέγχου, ο σχετικός ισχυρισμός πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Ως προς τον 5° προβαλλόμενο λόγο (προσαύξηση περιουσίας)

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 21 «Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα» του ν.4172/2013 ορίζεται ότι:

«4. Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.»

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1095/29.04.2011 με θέμα «Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010»:

«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 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 προσαύξησή της.

5. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 4 του άρθρου 29 του ΚΦΕ, δηλαδή με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%), απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται και οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 32 του ΚΦΕ.

...

7. Επίσης, σε όσες περιπτώσεις επικαλείται ο φορολογούμενος ότι η προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση, γονική παροχή, κληρονομιά κλπ, πρέπει να ελέγχεται αν

υπήρχε η δυνατότητα από τον δωρητή, τον δανειοδότη, τον παρέχοντα, τον κληρονομούμενο, να καταβάλλει ποσά που επικαλείται ο φορολογούμενος, καθώς και αν έχουν καταλογιστεί τα ποσά που προβλέπονται από τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις (π.χ. τέλη χαρτοσήμου, φόρος γονικής παροχής, φόρος δωρεάς κ.λπ.). ...»

Επειδή, ο προσφεύγων με το από 09/04/2025 ηλεκτρονικά υποβληθέν υπόμνημά του προσκομίζει και επικαλείται στοιχεία προκειμένου να αιτιολογήσει πιστώσεις στους τραπεζικούς του λογαριασμούς οι οποίες χαρακτηρίστηκαν από τον έλεγχο προσαύξηση περιουσίας, βάσει των διατάξεων της τέταρτης παραγράφου του άρθρου 21 του ν.4172/2013.

Επειδή, τα ανωτέρω στοιχεία αναπέμφθηκαν με την με αριθμό Πράξη Αναπομπής του Προϊσταμένου της υπηρεσίας μας στην αρμόδια ελεγκτική αρχή, διενεργήθηκαν ελεγκτικές επαληθεύσεις και εκδόθηκε η από έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή, προς αιτιολόγηση της από 10/08/2017 πίστωσης ποσού 4.188,00 €, η οποία αφορά μεταφορά από λογαριασμό της εταιρίας σε τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντος, προσκομίζονται μεταξύ άλλων αντίγραφα συναλλαγών πληρωμής της ως άνω εταιρίας, συνολικού ποσού **326,91 €** (Κωδ. συναλλαγής).

Σχετικό 1-17

Επειδή, προς αιτιολόγηση της από 15/12/2017 πίστωσης ποσού 2.000,00 €, η οποία αφορά μεταφορά από λογαριασμό της εταιρίας σε τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντος, προσκομίζονται μεταξύ άλλων:

Αντίγραφα συναλλαγών πληρωμής «Βεβαιωμένων οφειλών προς Δ.Ο.Υ.» της ως άνω εταιρίας, συνολικού ποσού **253,57 €** (Κωδ. συναλλαγής).

Αντίγραφα συναλλαγών πληρωμής της ως άνω εταιρίας, συνολικού ποσού **389,60 €** (Κωδ. συναλλαγής).

Σχετικό 2-32

Επειδή, προς αιτιολόγηση της από 25/07/2017 πίστωσης ποσού 8.064,00 € και της από 20/10/2017 πίστωσης ποσού 11.200,00 €, οι οποίες αφορούν καταθέσεις επιταγών σε διαταγή της εταιρίας σε τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντος, προσκομίζονται μεταξύ άλλων:

Αντίγραφα συναλλαγών πληρωμής «Βεβαιωμένων οφειλών προς Δ.Ο.Υ.» της ως άνω εταιρίας, συνολικού ποσού **4.592,41 €** (Κωδ. συναλλαγής).

Αντίγραφα συναλλαγών πληρωμής ΚΕΑΟ – Κέντρο Είσπραξης Ασφαλιστικών Οφειλών, της ως άνω εταιρίας, συνολικού ποσού **2.497,77 €** (Κωδ. συναλλαγής).

Αντίγραφο συναλλαγής πληρωμής e-παραβόλου, της ως άνω εταιρίας, ποσού **500,00 €** (Κωδ. συναλλαγής).

Αντίγραφο συναλλαγής πληρωμής Τελών κυκλοφορίας, της ως άνω εταιρίας, ποσού **135,00 €** (Κωδ. συναλλαγής).

Αντίγραφο συναλλαγής πληρωμής «ΕΦΚΑ Εργοδοτικές Εισφορές», της ως άνω εταιρίας, ποσού **4.043,23 €** (Κωδ. συναλλαγής).

Σχετικό 3-33

Επειδή, σύμφωνα με την από έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της ελεγκτικής αρχής, σε απάντηση της με αριθμό πράξης αναπομπής του Προϊσταμένου της υπηρεσίας μας, οι πληρωμές αξίας 969,08 € και 11.768,41 €, όπως αναλύονται παραπάνω, αποτελούν πράγματι εξοφλήσεις υποχρεώσεων των εταιριών αντίστοιχα.

Ως εκ τούτου, καθώς από τα πραγματικά περιστατικά προκύπτει ότι τα ποσά αυτά χρησιμοποιήθηκαν από τον προσφεύγοντα για την πληρωμή υποχρεώσεων των εν λόγω εταιριών, πρέπει να αφαιρεθούν από το προσδιορισθέν από τον έλεγχο εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας του προσφεύγοντος.

Επειδή, προς αιτιολόγηση της από 06/07/2017 πίστωσης ποσού 8.095,00 €, η οποία αφορά συμψηφιστική εγγραφή με αιτιολογία συναλλαγής, προσκομίστηκε αντίγραφο του από 05/07/2017 εγγράφου της ως άνω ασφαλιστικής εταιρίας, σύμφωνα με το οποίο το ποσό των 8.095,00 € κατατέθηκε στον υποδεικνυόμενο από τον προσφεύγοντα τραπεζικό λογαριασμό. Ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται δεκτός σύμφωνα και με τις από 02/06/2025 ελεγκτικές επαληθεύσεις.

Σχετικό 10-28

Επειδή, από τα λοιπά προσκομισθέντα στοιχεία δεν αποδεικνύονται οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος, συγκεντρωτικά για το φορολογικό έτος 2017 το προσδιορισθέν από τον έλεγχο εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας πρέπει να μειωθεί κατά το ποσό των 20.832,49 €.

Επειδή, προς αιτιολόγηση της από 01/11/2018 πίστωσης ποσού 70.000,00 €, η οποία αφορά κατάθεση επιταγής με τελευταίο οπισθογράφο πριν από τον προσφεύγοντα την εταιρία σε τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντος, προσκομίζονται μεταξύ άλλων:

Αντίγραφα συναλλαγών πληρωμής «Βεβαιωμένων οφειλών προς Δ.Ο.Υ.» της ως άνω εταιρίας, συνολικού ποσού 2.041,71 € (Κωδ. συναλλαγής).

Σχετικό 12-30

Επειδή, προς αιτιολόγηση της από 20/04/2018 πίστωσης ποσού 43.200,00 €, η οποία αφορά κατάθεση επιταγής σε διαταγή της εταιρίας σε τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντος, προσκομίζονται μεταξύ άλλων:

Αντίγραφα συναλλαγών πληρωμής «Τελών κυκλοφορίας» της ως άνω εταιρίας, συνολικού ποσού 505,00 € (Κωδ. συναλλαγής).

Αντίγραφα συναλλαγών πληρωμής «ΕΦΚΑ Εργοδοτικές Εισφορές», της ως άνω εταιρίας, ποσού 6.061,84 € (Κωδ. συναλλαγής).

Σχετικό 13-16

Επειδή, προς αιτιολόγηση της από 21/02/2018 πίστωσης ποσού 34.999,80 €, η οποία αφορά κατάθεση επιταγής σε διαταγή της εταιρίας σε τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντος, προσκομίζονται μεταξύ άλλων:

Αντίγραφα συναλλαγών πληρωμής ΚΕΑΟ – Κέντρο Είσπραξης Ασφαλιστικών Οφειλών, της ως άνω εταιρίας, συνολικού ποσού 2.614,17 € (Κωδ. συναλλαγής).

Αντίγραφα συναλλαγών πληρωμής «Βεβαιωμένων οφειλών προς Δ.Ο.Υ.» της ως άνω εταιρίας, συνολικού ποσού 6.003,90 € (Κωδ. συναλλαγής).

Αντίγραφα συναλλαγών πληρωμής της της ως άνω εταιρίας, συνολικού ποσού **160,00 €** (Κωδ. συναλλαγής).

Αντίγραφο συναλλαγής πληρωμής «ΔΕΗ», της ως άνω εταιρίας, ποσού **500,00 €** (Κωδ. συναλλαγής).

Σχετικό 14-22

Επειδή, προς αιτιολόγηση των κάτωθι πιστώσεων, οι οποίες αποτελούν μεταφορές στον λογαριασμό του προσφεύγοντος από λογαριασμό της εταιρίας

α/α	Ημερομηνία συναλλαγής	Ποσό πίστωσης
6	06/03/2018	1.850,00
7	06/03/2018	2.000,00
8	03/04/2018	6.000,00
13	30/04/2018	7.060,00
14	25/05/2018	1.046,00
16	25/06/2018	13.390,00
17	12/07/2018	10.000,00
Σύνολο		41.346,00

Προσκομίζονται μεταξύ άλλων:

Αντίγραφα συναλλαγών πληρωμής ΚΕΑΟ – Κέντρο Είσπραξης Ασφαλιστικών Οφειλών, της ως άνω εταιρίας, συνολικού ποσού **4.746,26 €** (Κωδ. συναλλαγής).

Αντίγραφα συναλλαγών πληρωμής «Βεβαιωμένων οφειλών προς Δ.Ο.Υ.» της ως άνω εταιρίας, συνολικού ποσού **549,01 €** (Κωδ. συναλλαγής).

Σχετικό 15-29

Επειδή, σύμφωνα με την από έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της ελεγκτικής αρχής, σε απάντηση της με αριθμό πράξης αναπομπής του Προϊσταμένου της υπηρεσίας μας, οι πληρωμές υποχρεώσεων της εταιρίας αξίας 2.041,71 €, της εταιρίας αξίας 15.844,91 € και της εταιρίας αξίας 5.295,27 €, όπως αναλύονται παραπάνω, αποτελούν πράγματι εξοφλήσεις υποχρεώσεων των ως άνω νομικών προσώπων.

Ως εκ τούτου, καθώς από τα πραγματικά περιστατικά προκύπτει ότι τα ποσά αυτά χρησιμοποιήθηκαν από τον προσφεύγοντα για την πληρωμή υποχρεώσεων των εταιριών αυτών, πρέπει να αφαιρεθούν από το προσδιορισθέν από τον έλεγχο εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας του προσφεύγοντος.

Επειδή, από τα λοιπά προσκομισθέντα στοιχεία δεν αποδεικνύονται οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος, συγκεντρωτικά για το φορολογικό έτος 2018 το προσδιορισθέν από τον έλεγχο εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας πρέπει να μειωθεί κατά το ποσό των **23.181,89 €**.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι τα εισερχόμενα εμβάσματα αλλοδαπής, φορολογικού έτους 2017 ποσού 5.450,00 € και φορολογικού έτους 2018, συνολικού ποσού 227.540,00 €, αποτελούν δάνειο από τον αδερφό του, για το οποίο προσκομίστηκε στον έλεγχο Ιδιωτικό Συμφωνητικό. Επικουρικά, δεδομένης της συγγενικής τους σχέσης, ζητά να γίνει δεκτό ότι υφίσταται δωρεά από τον αδερφό του προς τον ίδιο.

Επειδή, οι εν λόγω είκοσι επτά (27) πιστώσεις αποτελούν εισερχόμενα εμβάσματα από τον με αριθμό λογαριασμό της με εντολέα τον και αιτιολογία συναλλαγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου “Ο ελεγχόμενος προκειμένου να δικαιολογήσει τα ανωτέρω εισερχόμενα εμβάσματα αλλοδαπής υπέβαλλε το με αριθμό πρωτοκόλλου υπόμνημα με το οποίο προσκόμισε την κίνηση του τραπεζικού λογαριασμού της (πλην του χρονικού διαστήματος 01/01/2017-31/01/2017) καθώς και το με αριθμό πρωτ. υπόμνημα με το οποίο προσκόμισε ιδιωτικό συμφωνητικό σύναψης δανείου ύψους 200.000,00 €, συναφθέν την 02/01/2018 στη μεταξύ (οφειλέτης) και της κυπριακής εταιρείας η οποία συστάθηκε στην Κύπρο με αριθμό καταχώρησης (δανειστής).

Στο Ιδιωτικό συμφωνητικό επισυνάφθηκε πρακτικό της 31/12/2018, σύμφωνα με το οποίο η δανειστρία εταιρία κατέβαλε σε δόσεις εντός του 2018 δανειζόμενο ποσό ύψους 178.340,00€.

Από προσκομισθέντα στοιχεία προκύπτει ότι ο τηρούμενος λογαριασμός στην Κύπρο τροφοδοτείται από:

- Πιστώσεις αγνώστου προελεύσεως με αιτιολογία δάνειο (.....)
- Πιστώσεις με αιτιολογία δάνειο ή μεταφορά οι ταυτίζονται με τις ημερομηνίες χορήγησης του δανείου από την χωρίς όμως να προκύπτει η προέλευσή τους από την κίνηση του λογαριασμού (εξτρέ τράπεζας).
- Πιστώσεις αγνώστου πηγής και αιτίας από τρίτους, φυσικών και νομικών προσώπων.

Σημειώνεται ότι η πηγή και η αιτία προέλευσης των ανωτέρω πιστώσεων δεν κατέστη δυνατό να ταυτοποιηθεί από τον έλεγχο διότι δεν προσκομίστηκαν τραπεζικά παραστατικά.

Επίσης το προσκομισθέν Ιδιωτικό συμφωνητικό αλλά και το επισυναπτόμενο πρακτικό για τα καταβληθέντα ποσά εντός του 2018, δεν φέρουν βέβαιη ημερομηνία υπογραφής.

Συνεπώς για τις πιστώσεις του λογαριασμού αλλοδαπής δεν προκύπτει η πηγή και η αιτία προέλευσης ή ότι τα ποσά αυτά έχουν φορολογηθεί ή νομίμως απαλλαγεί του φόρου.

Επίσης σημειώνεται ότι ο δικαιούχος του λογαριασμού δεν δηλώνει εισοδήματα ή περιουσία στο εξωτερικό και για τον οποίο θα συνταχθεί ξεχωριστή έκθεση από την υπηρεσία μας.”

Επειδή, για τον (αδερφό του προσφεύγοντος) εκδόθηκε η με αριθμό Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, με την οποία καταλογίστηκε προσάυξηση περιουσίας ποσού 321.614,00 €, εκ των οποίων πιστώσεις ποσού 61.690,00 € αφορούν τον με αριθμό λογαριασμό της Η ως άνω πράξη προσβλήθηκε από τον (αδερφό του προσφεύγοντος) με την με αριθμό πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή και απορρίφθηκε ως προς αυτό με την έκδοση της με αριθμό Απόφασης της υπηρεσίας μας.

Επειδή, για τον (αδερφό του προσφεύγοντος) εκδόθηκε η με αριθμό Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, με την οποία καταλογίστηκε προσάυξηση περιουσίας ποσού 365.264,63€, εκ των οποίων πιστώσεις ποσού 301.056,00 € αφορούν τον με αριθμό λογαριασμό της Η ως άνω πράξη προσβλήθηκε από τον (αδερφό του προσφεύγοντος) με την με αριθμό πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή και απορρίφθηκε με την έκδοση της με αριθμό Απόφασης της υπηρεσίας μας.

Επειδή, οι πιστώσεις ποσού 5.450,00 €, στο φορολογικό έτος 2017 και συνολικού ποσού 232.519,18 €, στο φορολογικό έτος 2018, στον τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντος, προερχόμενες από εισερχόμενα εμβάσματα από τον αδερφό του (ποσού 227.540.00 €) και από τον πατέρα του (ποσού 4.979,18 €), δεδομένων των συγγενικών σχέσεων, δεν μπορούν να χαρακτηριστούν ως προσαύξηση περιουσίας, βάσει των διευκρινίσεων που δόθηκαν με την ΠΟΛ.1175/2017, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος πρέπει να γίνει δεκτός.

Επειδή, η διερεύνηση της περίπτωσης παροχής δανείου ή δωρεάς προς τον προσφεύγοντα, αποτελεί αντικείμενο ετέρου ελέγχου, δεδομένων των διατάξεων περί παραγραφής και της μη υποβολής των σχετικών δηλώσεων.

Κατόπιν των ανωτέρω, οι προσδιορισθείσες διαφορές του εισοδήματος του προσφεύγοντος διαμορφώνονται ως εξής:

Περιγραφή	Φορολογικό έτος 2017		Φορολογικό έτος 2018	
	Βάσει ελέγχου	Βάσει Δ.Ε.Δ.	Βάσει ελέγχου	Βάσει Δ.Ε.Δ.
Προσαύξηση περιουσίας άρθρου 21 παρ. 4 του ν.4172/2013	141.238,91	114.956,42	531.977,16	276.276,09
Παροχή σε είδος άρθρου 13 παρ. 3 ν. 4172/2013	36.049,07	36.049,07	129.222,64	129.222,64
Εισόδημα από μισθωτή εργασία (αμοιβή διαχειριστή άρθρου 12 ν.4172/2013)	-	-	25.993,00	25.993,00
Σύνολο	177.287,98	151.005,49	687.192,80	431.491,73

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία ηλεκτρονικής κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του και συγκεκριμένα:

Την **τροποποίηση** των:

Α) Με αριθμό Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικού έτους 2017.

Β) Με αριθμό Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικού έτους 2018.

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

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018

Η με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος.

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗ	ΕΛΕΓΧΟΣ	ΑΠΟΦΑΣΗ Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα του υπόχρεου	5.600,00	180.869,67	154.587,18	148.987,18
Φορολογητέο εισόδημα της συζύγου				
Υπόλοιπο φόρου πιστωτικό				48.166,00
Υπόλοιπο φόρου χρεωστικό	213,16	57.052,68	48.379,16	

Προκαταβολή φόρου				
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακιν.				-
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ				-
Πρόστ. φόρου άρ. 58 ν.4987/2022		28.419,76	24.083,00	24.083,00
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		13.629,27	11.263,85	11.263,85
Τέλος επιτηδεύματος				
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	213,16	99.101,71	83.726,01	83.512,85

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019

Α) Η με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος.

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗ	ΕΛΕΓΧΟΣ	ΑΠΟΦΑΣΗ Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα του υπόχρεου	11.400,00	698.592,94	442.891,73	431.491,73
Φορολογητέο εισόδημα της συζύγου				
Υπόλοιπο φόρου πιστωτικό	131,50			
Υπόλοιπο φόρου χρεωστικό		242.375,98	157.994,87	157.994,87
Προκαταβολή φόρου				
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακιν.				-
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ				-
Πρόστ. φόρου άρ. 58 ν.4987/2022		121.253,74	78.997,44	78.997,44
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		65.001,28	39.440,17	39.440,17
Τέλος επιτηδεύματος				
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή		428.631,00	276.432,48	276.432,48

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

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ

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

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

**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.