



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 30/09/2021

Αριθμός απόφασης: 2798

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΦΑΞ : 213 1604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

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.)*».

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), της υπ' αριθ. Α 1049/2021 Κοινής Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β 984-12.03.2021), καθώς και των υπ' αριθ. Α.1273/2020 (ΦΕΚ Β' 5597/21.12.2020), Α.1241/2020 (ΦΕΚ Β' 4804/30.10.2020) και Α.1215/2020 (ΦΕΚ Β' 4254/30.09.2020) ομοίων κοινών αποφάσεων.

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 κατάθεσης 27/04/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή: α) της ΑΦΜ, κατοίκου, οδός β) της ΑΦΜ, κατοίκου

οδός γ) της ΑΦΜ, κατοίκου, οδός και δ) της ΑΦΜ, κατοίκου, οδός ως νόμιμων κληρονόμων του αποβιώσαντος ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθμ. /2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2014, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η επανεξέταση, καθώς και τις από 28/12/2020 οικείες εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

7. Το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2021 ΕΜΠ/02-07-2021 υπόμνημα των προσφευγουσών το οποίο κατατέθηκε στην Υπηρεσία μας.

8. Την υπ' αριθμ. /2021 πράξη αναπομπής του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας.

9. Το υπ' αριθμ. πρωτ. /2021 (ΔΕΔ ΕΙ 2021 ΕΜΠ / 24-09-2021) έγγραφο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., με το οποίο απεστάλη το από 17/09/2021 σημείωμα ελέγχου με τις συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις βάσει της ως άνω πράξης αναπομπής.

10. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 27/04/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή: α) της ΑΦΜ, β) της ΑΦΜ, γ) της ΑΦΜ, και δ) της ΑΦΜ, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. /2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2014, καταλογίστηκε σε βάρος της πρώτης προσφεύγουσας και του θανόντος συζύγου της, κύριος φόρος ποσού 22.013,04 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 11.554,60 ευρώ πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 4.036,05 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 38.699,83 ευρώ, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4172/2013 και του άρθρου 58 του ν. 4174/2013.

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου των από 28/12/2020 οικείων εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οι οποίες συντάχθηκαν βάσει των υπ' αριθμ. /2020 και /2020 εντολών μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Υπηρεσίας. Στα πλαίσια των παραπάνω ελέγχων αντλήθηκαν στοιχεία από το Ειδικό Λογισμικό Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας με τα πρωτογενή τραπεζικά δεδομένα της προσφεύγουσας και του συζύγου της και, αφού λήφθηκαν υπόψη τα με αριθμ. /2020 και /2020 υπομνήματα της προσφεύγουσας στα αιτήματα Παροχής

Πληροφοριών άρθρου 14 ν. 4174/2013, καθώς και τα με αριθμ./2020 και/2020 υπομνήματα στα Σημειώματα Διαπιστώσεων Ελέγχου, διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

ΓΙΑ ΤΗΝ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑ

Τα χρηματικά ποσά των πιστωτικών κινήσεων, για τα οποία δεν αποδείχθηκε η πηγή και η αιτία προέλευσης τους, είτε ότι φορολογήθηκαν από άλλες διατάξεις, είτε ότι απαλλάχθηκαν από το φόρο, και τα οποία λογίζονται και φορολογούνται ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 4 του ν. 4172/2013, είναι τα εξής:

REC ID	Επωνυμία Target Π.Ι.	Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Απολογία Συναλλαγή	Δικαιούχοι	Πιστώσεις σε ευρώ	Ποσό που αναλογεί στην ως συνδικαιούχο
18201	26/2/2014 0:00	Κατάθεση/ ανάληψη σε λογαριασμό	1.....	700,00	
18712	24/6/2014 0:00	Κατάθεση/ ανάληψη σε λογαριασμό	1.....	560,00	
Μερικό Σύνολο						1.260,00	1.260,00
18284	12/3/2014 0:00	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ.	1..... 2..... 3.....	2.801,60	
18670	10/6/2014 0:00	..... ..... .....	1..... 2..... 3.....	1.000,00	
18705	20/6/2014 0:00	..... ..... .....	1..... 2..... 3.....	1.661,84	
18843	16/7/2014 0:00	..... ..... .....	1..... 2..... 3.....	1.900,00	
18848	18/7/2014 0:00	..... ..... .....	1.....	1.675,99	

		.....		.....	2. 3.....		
19274		..... ..... ..... .....	13/10/2014 0:00	..... ..... .....	1..... 2. 3.....	978,81	
19463		..... ..... ..... .....	27/11/2014 0:00	..... ..... .....	1..... 2..... 3.....	763,81	
Μερικό Σύνολο						10.782,05	3.594,00
18407		..... ..... ..... .....	9/4/2014 0:00	..... ..... .....	1..... 2.....	992,00	
18802		..... ..... ..... .....	3/7/2014 0:00	..... ..... .....	1.....	292,00	
18996		..... ..... ..... .....	20/8/2014 0:00	..... ..... .....	2.....	142,00	
19431		..... ..... ..... .....	21/11/2014 0:00	..... ..... .....	1.....	640,50	1.033,25
Μερικό Σύνολο						2.066,50	
Γενικό Σύνολο 2014						14.108,55	5.887,25

ΓΙΑ ΤΟ ΣΥΖΥΓΟ ΤΗΣ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑΣ

A) Τα χρηματικά ποσά των πιστωτικών κινήσεων, για τα οποία δεν αποδείχθηκε η πηγή και η αιτία προέλευσης τους, είτε ότι φορολογήθηκαν από άλλες διατάξεις, είτε ότι απαλλάχθηκαν από το φόρο, και τα οποία λογίζονται και φορολογούνται ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 4 του ν. 4172/2013, είναι τα εξής:

REC ID	Επωνυμία Target Π.Ι.	Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Κωδικού Συναλλαγής Τραπέζης	Ποσό Ευρώ-Πίστωση
17968	17/1/2014 0:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗΤΩΝ	3.630,00
17992	21/1/2014 0:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗΤΩΝ	6.000,00

18025	..... .....	..... .....	29/1/2014 0:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗΤΩΝ	3.050,00
18580	..... .....	..... .....	29/5/2014 0:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗΤΩΝ	4.500,00
18689	..... .....	..... .....	13/6/2014 0:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗΤΩΝ	4.500,00
18845	..... .....	..... .....	17/7/2014 0:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗΤΩΝ	4.200,00
19042	..... .....	..... .....	29/8/2014 0:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗΤΩΝ	6.300,00
19227	..... .....	..... .....	30/9/2014 0:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗΤΩΝ	2.000,00
19538	..... .....	..... .....	3/12/2014 0:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗΤΩΝ	2.506,00
19698	..... .....	..... .....	31/12/201 4 0:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗΤΩΝ	6.200,00
17927	..... .....	..... .....	8/1/2014 0:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗΤΩΝ	3.250,00
18516	..... .....	..... .....	5/5/2014 0:00	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ.	3.788,25
18626	..... .....	..... .....	3/6/2014 0:00	ΚΕΠ ΚΑΤΑΘ. ΕΠΙΤΑΓΗΣ	3.314,28
18830	..... .....	..... .....	10/7/2014 0:00	ΚΕΠ ΚΑΤΑΘ. ΕΠΙΤΑΓΗΣ	7.932,36
Σύνολα					61.170,89

Β) Επιπλέον ο έλεγχος διαπίστωσε ότι οι κινήσεις του παρακάτω πίνακα, ποσού 14.000,00 ευρώ, αφορά μισθοδοσία του που δεν δηλώθηκε στην υπ' αριθμ. /2015 δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 και καταλόγισε εισόδημα από μισθωτή εργασία.

REC ID	Επωνυμία Target Π.Ι.	Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Κωδικού Συναλλαγής Τραπέζης	Απολογία Συναλλαγής	Ποσό Ευρώ- Πίστωση
17932	10/1/2014 8:31	ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑ	ΜΙΣΘΟΣ #	1,000.00
18117	10/2/2014 8:32	ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑ	ΜΙΣΘΟΣ #	1,000.00
18265	10/3/2014 12:54	ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑ	ΜΙΣΘΟΣ #	1,000.00
18411	10/4/2014 9:10	ΠΙΣΤΩΣΗ ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑΣ	ΠΙΣΤΩΣΗ ΜΙΣΘ.	1,000.00
18436	16/4/2014 15:19	ΠΙΣΤΩΣΗ ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑΣ	ΠΙΣΤΩΣΗ ΜΙΣΘ.	500.00
18530	8/5/2014 13:31	ΠΙΣΤΩΣΗ ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑΣ	ΠΙΣΤΩΣΗ ΜΙΣΘ.	1,000.00

18671	.....	.....	10/6/2014 15:06	ΠΙΣΤΩΣΗ ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑΣ	ΠΙΣΤΩΣΗ ΜΙΣΘ.	1,000.00
18828	.....	.....	10/7/2014 15:28	ΠΙΣΤΩΣΗ ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑΣ	ΠΙΣΤΩΣΗ ΜΙΣΘ.	1,000.00
18956	.....	.....	8/8/2014 9:16	ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑ	ΜΙΣΘΟΣ #	1,000.00
18966	.....	.....	12/8/2014 9:10	ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑ	ΜΙΣΘΟΣ #	500.00
19069	.....	.....	4/9/2014 9:57	ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑ	ΜΙΣΘΟΣ #	1,000.00
19278	.....	.....	14/10/2014 9:00	ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑ	ΜΙΣΘΟΣ #	1,000.00
19464	.....	.....	27/11/2014 12:29	ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑ	ΜΙΣΘΟΣ #	1,000.00
19580	.....	.....	16/12/2014 8:43	ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑ	enanti 11/2014	500.00
19599	.....	.....	19/12/2014 13:53	ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑ	ΜΙΣΘΟΣ #	500.00
19616	.....	.....	23/12/2014 9:51	ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑ	ΜΙΣΘΟΣ #	1,000.00
ΣΥΝΟΛΑ 2014						14.000,00

Με βάση τα ανωτέρω, και δεδομένου ότι στο φορολογικό έτος 2014 έχει υποβληθεί κοινή δήλωση από την προσφεύγουσα και τον αποβιώσαντα σύζυγό της, εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. κοινός οριστικός προσδιορισμός φόρου εισοδήματος, ο οποίος περιλαμβάνει τα αποτελέσματα και των δύο, ως ακολούθως:

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου (Διορθωτικός προσδιορισμός)	
	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου
	Ακίνητη περιουσία	3.452,22	741,00	3.452,22	741,00
Τόκοι - Μερίσματα - Δικαιώματα	20.513,42	11.352,97	20.513,42	11.352,97
Επιχειρηματική δραστηριότητα	40.267,00	7.006,36	101.437,89	12.893,61
Αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα				
Μισθωτή εργασία - Συντάξεις		20.584,99	14.000,00	20.584,99
Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου				
Ναυτικό εισόδημα				
Συνολικό δηλωθέν εισόδημα	64.232,64	39.685,32	139.403,53	45.572,57

Οι προσφεύγουσες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2021 ΕΜΠ/02-07-2021 συμπληρωματικό υπόμνημά τους, ζητούν την ακύρωση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Ο έλεγχος έσφαλε διότι συμπεριέλαβε στα εισοδήματα τόσο της πρώτης από αυτούς, όσο και του, ποσά τραπεζικών πιστώσεων φερόμενων ως αδικαιολόγητων κατά την έννοια του άρθρου 21 παρ. 4 του Κ.Φ.Ε., τα οποία δικαιολογούνται πλήρως.

- Το ποσό των 14.000,00 ευρώ, το οποίο είχε εμβαστεί στον λογαριασμό του θανόντος από την εταιρεία «.....» σταδιακά και το οποίο εμφανίζεται στα τηρούμενα από την καταβάλλουσα εταιρεία ως μισθός, εσφαλμένα ο έλεγχος το θεώρησε έσοδο από μισθωτή εργασία, καθώς έπρεπε μεν να το λάβει υπόψη, αλλά να το θεωρήσει ως δικαιολογημένη πίστωση, καθότι για την είσπραξη του ποσού αυτού ο θανών είχε εκδώσει εντός του έτους 2014 δύο τιμολόγια παροχής υπηρεσιών καθαρού ποσού 7.000,00 ευρώ έκαστο (και συγκεκριμένα καθαρής αξίας 6.796,16 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 1.563,12 ευρώ ίσον 7.000,00 ευρώ). Προκύπτει ότι το ποσό αυτό των 14.000,00 είναι το ποσό των δύο αυτών τιμολογίων, το οποίο επειδή η εταιρεία το καταβάλλει σταδιακά σε δόσεις το θεωρεί μισθό, ενώ στην πραγματικότητα είναι αμοιβή για λογιστικές εργασίες.

- Επικουρικώς, καταθέσεις χρημάτων σε τραπεζικούς λογαριασμούς φορολογούμενου για τα οποία δεν είναι δικαιολογημένη ή γνωστή η πηγή τους, δεν συνιστούν άνευ άλλου προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια του Νόμου, εφόσον με βάση τα εισοδήματα προηγούμενων ετών ο φορολογούμενος δικαιολογείται να έχει αποταμιεύσει σε μετρητά ποσά, τα οποία να πιστώνουν κατά το ελεγχόμενο διάστημα τους δικούς του τραπεζικούς λογαριασμούς, χωρίς όμως να επαυξάνουν την συνολική του περιουσία. Για τον σκοπό αυτό πρέπει ο έλεγχος να υπολογίζει την συγκέντρωση κεφαλαίου από παρελθόντα έτη που ο φορολογούμενος εμφανίζει δυνητικά, αφού όλα τα ποσά που περισσεύουν στον φορολογούμενο από τα ετήσια εισοδήματά του και δεν καταναλώνονται κάλλιστα μπορεί να διατηρούνται σε ρευστό και να εμφανίζονται μεταγενέστερα, ως τύποις αδικαιολόγητα αλλά ουσιαστικά δικαιολογημένα.

- Η Φορολογική Αρχή φέρεται να έχει διενεργήσει δύο ξεχωριστούς φορολογικούς ελέγχους, χωρίς όμως να έχει ακολουθήσει την προβλεπόμενη διαδικασία για τον έναν από αυτούς, με αποτέλεσμα η πράξη που εκδόθηκε ως αποτέλεσμα και κατά το μέρος που στηρίζεται σε αυτόν να πάσχει ακυρότητας. Ειδικότερα, ενώ αρχικώς ο έλεγχος που διενεργήθηκε αφορούσε την πρώτη προσφεύγουσα μεμονωμένα με βάση την σχετική εντολή του προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, κάποια στιγμή και εν τω μέσω αυτής της διαδικασίας, φέρεται να δίδεται εντολή ελέγχου και του συζύγου της (ο οποίος ήδη δεν βρισκόταν εν ζωή) και χωρίς να ζητηθούν πληροφορίες, χωρίς να γνωστοποιηθεί η διενέργεια του στους υπόχρεους για λογαριασμό του κληρονόμους, χωρίς να αποσταλούν έγγραφα, εξηγήσεις και διευκρινήσεις (πως άλλωστε αφού υπήρχε άγνοια), συντάσσεται και αποστέλλεται και γι' αυτόν σημείωμα και προσωρινός προσδιορισμός και ζητείται η υποβολή απόψεων.

- Σε κάθε περίπτωση η προσβαλλόμενη υπ' αριθμ./2020 πράξη του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ έσφαλε αναφορικά με την εφαρμογή της διατάξεως του άρθρου 58 ΚΦΔ και συγκεκριμένα διότι επέβαλε πρόστιμο ύψους 50% επί του προσθέτου φόρου αδιακρίτως, ενώ κατά την αληθή έννοια

του Νόμου αυτό επιβάλλεται σε κάθε φορολογούμενο χωριστά και όχι στο ποσό του φόρου που εκκαθαρίζεται διορθωτικά για αμφότερου από κοινού. Συγκεκριμένα ενώ η διαφορά μεταξύ φόρου της δήλωσης και φόρου μετά από έλεγχο δεν υπερβαίνει το 50% στην περίπτωση της πρώτης από εμάς (αρχικό 8,134,81 - ελέγχου 10.077,60) προβαίνει παρά ταύτα στην επιβολή προστίμου ίσου με το 50% του επιπλέον φόρου κατ' εφαρμογή δηλαδή της περιπτώσεως γ' του άρθρου 58§ Τ ΚΦΔ, ενώ ορθά πράττοντας έπρεπε να εφαρμόσει την περίπτωση β' ως άνω και να επιβάλλει πρόστιμο 25% μόνο.

Επειδή στην παρ. 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 ορίζεται:

«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 39 του ν. 4174/2013 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 στο με αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων μεταξύ άλλων αναφέρεται:

«.....»

B' 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.

.....

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 στην απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ΠΟΛ 1175/2017 μεταξύ άλλων ορίζεται:

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

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

.....

5.4. 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 όπως έχει κριθεί από το ΣτΕ 884/2016 τμ. Β' επαμειβόμενος επί προδικαστικών αιτημάτων:

«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 άρθρου 66 § 1 περ. α' του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρθρου 14 § 1 του ν. 4174/2013, ... 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, ...

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 ελευθέριο 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 με βάση την ως άνω Απόφαση του ΣΤΕ 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 μπορεί ευχερώς και υποχρεούται να υποδείξει στη φορολογική αρχή την πηγή προέλευσης αυτών, τούτο δε, δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης.

Επειδή στο άρθρο 65 του ν. 4174/2013 σχετικά με το βάρος της απόδειξης 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, εν προκειμένω, διενεργήθηκε έλεγχος των τραπεζικών λογαριασμών της πρώτης προσφεύγουσας μέσω του Λογισμικού Αυτοματοποιημένου ελέγχου προσαύξησης περιουσίας. Ειδικότερα, στο πλαίσιο της/2020) εντολής μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2014 για την του με ΑΦΜ, σύζυγο του , τέθηκε στη διάθεση του ελέγχου από την Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), το ηλεκτρονικό αρχείο - Ειδικό Λογισμικό Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας (Ε.Λ.Α.Ε.Π.Π.), στο οποίο περιλαμβάνονται οι κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών και λοιπών χρηματοοικονομικών προϊόντων της για το χρονικό διάστημα από 01/01/2014 έως 31/12/2014. Από την επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών διαπιστώθηκε ότι η διατηρούσε κοινούς λογαριασμούς με το σύζυγό της , ασκούντες παράλληλη κοινή επιχειρηματική δραστηριότητα, ήτοι παροχή λογιστικών υπηρεσιών. Ως εκ τούτου, εκδόθηκε η υπ' αριθμ. /2020 εντολή μερικού ελέγχου για τον ανωτέρω, ως συνδικαιούχο στους υπό διερεύνηση τραπεζικούς λογαριασμούς.

Ο απεβίωσε την 16/07/2019, ενώ μέχρι και την ημερομηνία έκδοσης της σχετικής εντολής ελέγχου δεν είχε δηλωθεί ο θάνατος του στο σύστημα μητρώου TAXIS. Αντιθέτως, δηλώθηκε η μεταβολή του φυσικού προσώπου στις 15/09/2020 με αντίστοιχο αριθμό καταχώρησης/2020.

Υστερα από αίτημα του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., η Δ.Ο.Υ. Χανίων απέστειλε με το υπ' αριθμ. πρωτ. /2020 έγγραφο τις υπ' αριθμ. /2020 και /2020 (με αριθμό φακέλου Θ /19) υποβληθείσες δηλώσεις φόρου κληρονομιάς, βάσει των οποίων ορίζονται ως νόμιμοι κληρονόμοι του αποβιώσαντα οι κάτωθι:

1. Η σύζυγος του με Α.Φ.Μ. με ποσοστό 22,97% επί του συνόλου της κληρονομιάς,
2. Η κόρη του με Α.Φ.Μ. με ποσοστό 19,12% επί του συνόλου της κληρονομιάς,
3. Η κόρη του με Α.Φ.Μ. με ποσοστό 41,28% επί του συνόλου της κληρονομιάς,
4. Η κόρη του με Α.Φ.Μ. με ποσοστό 16,63% επί του συνόλου της κληρονομιάς.

Κατόπιν των ανωτέρω, συντάχθηκε και επιδόθηκε στις 24/06/2020 το υπ' αριθμ. πρωτ./2020 Αίτημα Παροχής Πληροφοριών (βάσει του άρθρου 14 Ν. 4174/2013), με το οποίο κλήθηκε η όπως, εντός πέντε (5) ημερών από την επομένη της κοινοποίησης, μεταξύ άλλων, παράσχει διευκρινήσεις για τις πρωτογενείς πιστώσεις. Σε απάντηση του ανωτέρω αιτήματος, η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας προσκομίζοντας τα τηρούμενα φορολογικά βιβλία, τόσο τα δικά της όσο και του συζύγου της, με συνημμένες τις υποβληθείσες φορολογικές δηλώσεις εισοδήματος και Φ.Π.Α. και παρέχοντας σχετικές διευκρινίσεις αναφορικά με τις υπό διερεύνηση τραπεζικές κινήσεις/πιστώσεις.

Συγκεκριμένα:

- Με το υπ' αριθμ./2020 Υπόμνημα που προσκομιστήκαν τα τηρούμενα φορολογικά βιβλία φορολογικού έτους 2014 των και, όντες υπόχρεοι τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος βάσει των διατάξεων του ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ).

- Με το υπ' αριθμ./2020 Υπόμνημα παρασχέθηκαν διευκρινήσεις για τις υπό κρίση τραπεζικές καταθέσεις φορολογικού έτους 2014 στους κοινούς λογαριασμούς των και

Επειδή, με βάση τα ανωτέρω, δεν προκύπτει κάποια παρατυπία στη διαδικασία του ελέγχου, καθώς οι κληρονόμοι του ήταν ενήμεροι για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου και μπορούσαν να ασκήσουν όλα τα σύμφωνα με το νόμο δικαιώματά τους.

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη τα με αριθμ./2020 και/2020 υπομνήματα της προσφεύγουσας στα αιτήματα Παροχής Πληροφοριών άρθρου 14 ν. 4174/2013, καθώς και τα με αριθμ./2020 και/2020 υπομνήματα στα Σημειώματα Διαπιστώσεων Ελέγχου, ο έλεγχος προέβη στις κάτωθι διαπιστώσεις:

ΓΙΑ ΤΗΝ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑ

Τα χρηματικά ποσά των πιστωτικών κινήσεων, για τα οποία δεν αποδείχθηκε η πηγή και η αιτία προέλευσης τους, είτε ότι φορολογήθηκαν από άλλες διατάξεις, είτε ότι απαλλάχθηκαν από το φόρο, και τα οποία λογίζονται και φορολογούνται ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 4 του ν. 4172/2013, είναι τα εξής:

REC ID	Επωνυμία Target Π.Ι.	Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγή	Δικαιούχοι	Πιστώσεις σε ευρώ	Ποσό που αναλογεί στην ως συνδικαιούχο
18201	26/2/2014 0:00	Κατάθεση/ ανάληψη σε λογαριασμό	1.....	700,00	
18712	24/6/2014 0:00	Κατάθεση/ ανάληψη σε λογαριασμό	1.....	560,00	
Μερικό Σύνολο						1.260,00	1.260,00

18284	..... ..... .....	..... ..... .....	12/3/2014 0:00	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ.	1..... 2..... 3.....	2.801,60	
18670	..... ..... .....	..... ..... .....	10/6/2014 0:00	..... ..... .....	1..... 2..... 3.....	1.000,00	
18705	..... ..... .....	..... ..... .....	20/6/2014 0:00	..... ..... .....	1..... 2..... 3.....	1.661,84	
18843	..... ..... .....	..... ..... .....	16/7/2014 0:00	..... ..... .....	1..... 2..... 3.....	1.900,00	
18848	..... ..... .....	..... ..... .....	18/7/2014 0:00	..... ..... .....	1..... 2..... 3.....	1.675,99	
19274	..... ..... .....	..... ..... .....	13/10/2014 0:00	..... ..... .....	1..... 2..... 3.....	978,81	
19463	..... ..... .....	..... ..... .....	27/11/2014 0:00	..... ..... .....	1..... 2..... 3.....	763,81	
Μερικό Σύνολο						10.782,05	3.594,00
18407	..... ..... .....	..... ..... .....	9/4/2014 0:00	..... ..... .....	1..... 2.....	992,00	
18802	..... ..... .....	..... ..... .....	3/7/2014 0:00	..... ..... .....	1.....	292,00	
18996	..... ..... .....	..... ..... .....	20/8/2014 0:00	..... ..... .....	2.....	142,00	1.033,25

19431	..... ..... .....	..... ..... .....	21/11/2014 0:00	..... ..... .....	1.	640,50	
Μερικό Σύνολο						2.066,50	
Γενικό Σύνολο 2014						14.108,55	5.887,25

ΓΙΑ ΤΟ ΣΥΖΥΓΟ ΤΗΣ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑΣ

Α) Τα χρηματικά ποσά των πιστωτικών κινήσεων, για τα οποία δεν αποδείχθηκε η πηγή και η αιτία προέλευσης τους, είτε ότι φορολογήθηκαν από άλλες διατάξεις, είτε ότι απαλλάχθηκαν από το φόρο, και τα οποία λογίζονται και φορολογούνται ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 4 του ν. 4172/2013, είναι τα εξής:

REC ID	Επωνυμία Target Π.Ι.	Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Κωδικού Συναλλαγής Τραπέζης	Ποσό Ευρώ-Πίστωση
17968	17/1/2014 0:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗΤΩΝ	3.630,00
17992	21/1/2014 0:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗΤΩΝ	6.000,00
18025	29/1/2014 0:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗΤΩΝ	3.050,00
18580	29/5/2014 0:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗΤΩΝ	4.500,00
18689	13/6/2014 0:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗΤΩΝ	4.500,00
18845	17/7/2014 0:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗΤΩΝ	4.200,00
19042	29/8/2014 0:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗΤΩΝ	6.300,00
19227	30/9/2014 0:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗΤΩΝ	2.000,00
19538	3/12/2014 0:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗΤΩΝ	2.506,00
19698	31/12/2014 0:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗΤΩΝ	6.200,00
17927	8/1/2014 0:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗΤΩΝ	3.250,00
18516	5/5/2014 0:00	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ.	3.788,25
18626	3/6/2014 0:00	ΚΕΠ ΚΑΤΑΘ. ΕΠΙΤΑΓΗΣ	3.314,28
18830	10/7/2014 0:00	ΚΕΠ ΚΑΤΑΘ. ΕΠΙΤΑΓΗΣ	7.932,36
Σύνολα					61.170,89

Β) Επιπλέον ο έλεγχος διαπίστωσε ότι οι κινήσεις του παρακάτω πίνακα, ποσού 14.000,00 ευρώ, αφορά μισθοδοσία του που δεν δηλώθηκε στην υπ' αριθμ.

...../2015 δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 και καταλόγισε εισόδημα από μισθωτή εργασία.

REC ID	Επωνυμία Target Π.Ι.	Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Κωδικού Συναλλαγής Τραπέζης	Απολογία Συναλλαγής	Ποσό Ευρώ- Πίστωση
17932	10/1/2014 8:31	ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑ	ΜΙΣΘΟΣ #	1,000.00
18117	10/2/2014 8:32	ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑ	ΜΙΣΘΟΣ #	1,000.00
18265	10/3/2014 12:54	ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑ	ΜΙΣΘΟΣ #	1,000.00
18411	10/4/2014 9:10	ΠΙΣΤΩΣΗ ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑΣ	ΠΙΣΤΩΣΗ ΜΙΣΘ.	1,000.00
18436	16/4/2014 15:19	ΠΙΣΤΩΣΗ ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑΣ	ΠΙΣΤΩΣΗ ΜΙΣΘ.	500.00
18530	8/5/2014 13:31	ΠΙΣΤΩΣΗ ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑΣ	ΠΙΣΤΩΣΗ ΜΙΣΘ.	1,000.00
18671	10/6/2014 15:06	ΠΙΣΤΩΣΗ ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑΣ	ΠΙΣΤΩΣΗ ΜΙΣΘ.	1,000.00
18828	10/7/2014 15:28	ΠΙΣΤΩΣΗ ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑΣ	ΠΙΣΤΩΣΗ ΜΙΣΘ.	1,000.00
18956	8/8/2014 9:16	ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑ	ΜΙΣΘΟΣ #	1,000.00
18966	12/8/2014 9:10	ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑ	ΜΙΣΘΟΣ #	500.00
19069	4/9/2014 9:57	ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑ	ΜΙΣΘΟΣ #	1,000.00
19278	14/10/2014 9:00	ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑ	ΜΙΣΘΟΣ #	1,000.00
19464	27/11/2014 12:29	ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑ	ΜΙΣΘΟΣ #	1,000.00
19580	16/12/2014 8:43	ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑ	enanti 11/2014	500.00

					
19599	..... ..... .....	..... ..... .....	19/12/2014 13:53	ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑ	ΜΙΣΘΟΣ #	500.00
19616	..... ..... .....	..... ..... .....	23/12/2014 9:51	ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑ	ΜΙΣΘΟΣ #	1,000.00
ΣΥΝΟΛΑ 2014						14.000,00

Επειδή, όσον αφορά τις πιστώσεις που θεωρήθηκαν προσαύξηση για την
..... και εμφανίζονται στον ως άνω πίνακα, οι προσφεύγουσες ισχυρίζονται τα εξής:

(α) Αναφορικά με τις υπ' αριθμ. 18407, 18802, 18996 και 19431 πιστώσεις η προσφεύγουσα επικαλείται ότι αφορούν δώρα από συγγενείς στην αλλοδαπή προορισμένα για τη μητέρα της, ούσα συνδικαιούχος στον υπό κρίση τραπεζικό λογαριασμό. Ο ισχυρισμός αυτός ωστόσο, δεν επαληθεύεται, καθότι ουδέποτε προσκόμισε δικαιολογητικά έγγραφα προς απόδειξή του.

(β) Αναφορικά με τις υπ' αριθμ. 18201 και 18712 πιστώσεις οι προσφεύγουσες επικαλούνται ότι αφορούν καταθέσεις μετρητών από αντίστοιχες αναλήψεις από τραπεζικούς λογαριασμούς, αλλά και από χρηματικά διαθέσιμα που διατηρούσε στο σπίτι. Ο εν λόγω ισχυρισμός ωστόσο, αορίστως προβάλλεται, καθώς **δεν επικαλείται συγκεκριμένες αναλήψεις** εντός του υπό κρίση χρονικού διαστήματος από τραπεζικούς λογαριασμούς, ώστε να μπορούν να συσχετιστούν με τις πρωτογενείς καταθέσεις του ελέγχου και να αποτελέσουν επανακαταθέσεις. Προκειμένου να γίνει δεκτός ο εν λόγω ισχυρισμός του περί προγενέστερων αναλήψεων και επανακαταθέσεων των ποσών, θα έπρεπε να προσκομιστούν τα απαραίτητα δικαιολογητικά (π.χ. αντίγραφα κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του με αναλήψεις ποσών σε συγκεκριμένες ημερομηνίες, καταθετήρια από τα οποία να προκύπτει το όνομα της προσφεύγουσας ως καταθέτη), σύμφωνα με τα οποία να αντιστοιχίζονται και να αιτιολογούνται συγκεκριμένες πρωτογενείς πιστώσεις. Με βάση τα ανωτέρω και σύμφωνα με τις προαναφερθείσες φορολογικές διατάξεις και τη σχετική νομολογία περί δυνατότητας απόδειξης (σχετική και η θέση της διοίκησης με την προαναφερθείσα εγκύκλιο ΠΟΛ. 1175/16-05-2017) από την πλευρά του φορολογούμενου, και συνεκτιμώντας τα πραγματικά στοιχεία της υπόθεσης και ιδιαίτερα λαμβάνοντας υπόψη ότι δεν προσκομίστηκε κανένα αποδεικτικό στοιχείο από το οποίο να προκύπτει **αποδεδειγμένη επανακατάθεση**, ο σχετικός ισχυρισμός δεν μπορεί να γίνει αποδεκτός.

Επειδή, όσον αφορά τις πιστώσεις που θεωρήθηκαν προσαύξηση για το
..... και εμφανίζονται στον παραπάνω πίνακα, οι προσφεύγουσες ισχυρίζονται τα εξής:

(α) Οι με α/α 18580 και 17927 πιστώσεις έγιναν με κατάθεση την για την κάλυψη ποσών οφειλών της τελευταίας που το λογιστικό γραφείο είχε πληρώσει.

(β) Η με α/α 18516 πίστωση έγινε με μεταφορά από την εταιρεία "....." για κάλυψη πληρωμών οφειλών της που είχαν γίνει από το λογιστικό γραφείο και συγκεκριμένα 224,64 για τέλη χαρτοσήμου, 728,40 για ΙΚΑ Μαρτίου, 26,08 για ΦΜΥ Μαρτίου, 894,69 για δόση ΦΠΑ, 1.362,75 για δόση ΦΠΑ και 551,69 για ΦΠΑ.

(γ) Οι με α/α 17968, 17992, 18025, 18689, 18845, 19042, 19538 και 19698 πιστώσεις έγιναν με κατάθεση τον με μετρητά που έλαβε από τον εκάστοτε πελάτη του για την κάλυψη ποσών οφειλών του τελευταίου που το λογιστικό γραφείο είχε πληρώσει.

(δ) Οι με α/α 18626 και 18830 πιστώσεις έγιναν με κατάθεση επιταγής εκδόσεως της εταιρείας "....." για κάλυψη πληρωμών οφειλών της που είχαν γίνει από το λογιστικό γραφείο και συγκεκριμένα 2.138,40 για ΙΚΑ Απριλίου, 819,13 για δόση ΦΕ και 56,95 για τέλη διαφήμισης και 300,00 ευρώ για αμοιβή του λογιστικού γραφείου Απριλίου 2014 η πρώτη και για 2.169,85 για ΙΚΑ Μαΐου, 1.352,96 για ΙΚΑ Πάσχα, 819,13 για δόση ΦΕ, 3290,62 για ΦΠΑ και 300,00 ευρώ για αμοιβή του γραφείου μηνός Μαΐου 2014.

(ε) Η με α/α 19227 πίστωση έγινε με κατάθεση μετρητών τον για κάλυψη οφειλών του που το λογιστικό γραφείο είχε πληρώσει.

Επειδή, περαιτέρω, οι προσφεύγουσες, μετά την υποβολή της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, υπέβαλαν ενώπιον της Υπηρεσίας μας το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2021 ΕΜΠ/02-07-2021 συμπληρωματικό υπόμνημα, με το οποίο ισχυρίζονται τα κάτωθι:

«.....

Για τις πιστώσεις στον λογαριασμό της με αριθμό - στον οποίο η πρώτη από εμάς ήμουν μια εκ των τριών συνδικαιούχων για τον λόγο που έχω εκθέσει στην προσφυγή - και με αριθμούς (REC ID) 18284, 18705, 18843, 18848, 19274 και 19463 προκύπτει από έγγραφο ότι αυτές έχουν ως αποστολέα την κοινοπραξία του έργου της κατασκευής του και παραλήπτη των και συγκεκριμένα:

(α) ο λογαριασμός αυτός πιστώθηκε με 2.801,60 ευρώ με έγγραφη εντολή της κοινοπραξίας με ημερομηνία 12.3.2014 η οποία εκτελέστηκε από την τράπεζα αυθημερόν με υπογράφοντα τον κ.

(β) ομοίως πιστώθηκε με ποσό 1.661,84 ευρώ με έγγραφη εντολή της κοινοπραξίας με ημερομηνία 20.6.2014 η οποία εκτελέστηκε από την τράπεζα αυθημερόν με βάση το έγγραφο αυτό.

(γ) ο ίδιος αυτός λογαριασμός πιστώθηκε στις 27.11.2014 με ποσό 763,81 ευρώ με την κατάθεση ισόποσης επιταγής εκδόσεως της 24.11.2014 της κοινοπραξίας η οποία εκδόθηκε για τον σκοπό της πιστώσεως αυτής.

(δ) ο ίδιος λογαριασμός πιστώθηκε στις 16.7.2014 με ποσό 1.900,00 ευρώ τα οποία κατέθεσε σε μετρητά ο ίδιος ως άνω Ι.

(ε) ο ίδιος αυτός λογαριασμός πιστώθηκε στις 18.7.2014 με ποσό 1.675,99 ευρώ με την κατάθεση ισόποσης επιταγής εκδόσεως της 11.7.2014 της κοινοπραξίας η οποία εκδόθηκε για τον σκοπό της πιστώσεως αυτής.

(στ) τέλος ο ίδιος λογαριασμός πιστώθηκε στις 13.10.2014 με ποσό 978,81 ευρώ με έγγραφη εντολή της κοινοπραξίας της ίδιας ημέρας.

Προκύπτει συνεπώς και από τα ανωτέρω έγγραφα ο σταθερός ισχυρισμός μου ότι ο λογαριασμός αυτός ανοίχτηκε από, μέλος της οποίας είναι ο εργοδότης μου

....., για τις ανάγκες του έργου και ο ορισμός μας ως δικαιούχων αυτών ήταν καθαρός τυπικός.

Άρα κάθε υπόνοια ότι οι εκεί γινόμενες πιστώσεις είναι έσοδο της πρώτης από εμάς, κατά την αναλογία της, είναι αβάσιμη και απορριπτέα.»

Επειδή, ειδικότερα, προς απόδειξη του παραπάνω ισχυρισμού, αλλά και όσων προβάλλουν με την ενδικοφανή τους προσφυγή προκειμένου να αιτιολογήσουν την πηγή από την οποία προήλθαν οι επίμαχες καταθέσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς, οι οποίες κρίθηκαν από τον έλεγχο ως αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη, προσκόμισαν σε ηλεκτρονική μορφή τα παρακάτω:

α) Τέσσερα (4) αρχεία με παραστατικά πληρωμών οφειλών τρίτων (πελατών του ατομικού και του εταιρικού λογιστικού γραφείου του) και τις αντίστοιχες αντικαταβολές των πελατών για λογαριασμό των οποίων έγιναν για την τακτοποίηση του χρέους τους.

β) Ένα (1) αρχείο με όλα τα έγγραφα που αφορούν την Κοινοπραξία κατασκευής (καταστατικό, ανάθεση έργου, ταμείο έργου, κίνηση λογαριασμού, παραστατικά πιστώσεων, μισθοδοσία "....." κλπ)

γ) Ένα (1) αρχείο με τα έσοδα της ατομικής επιχείρησης του για τις χρήσεις 2009 έως και 2013, από το οποία προκύπτουν αφενός τα έσοδα του και αφετέρου τα ονόματα και οι επωνυμίες των πελατών του, ιδίως δε της εταιρείας ".....", ήτοι τα της οποίας ο εμφανίζεται ως δήθεν μισθωτός.

δ) Ένα (1) αρχείο με τραπεζικά παραστατικά πιστώσεων του λογαριασμού του με καταβολές πελατείας του.

ε) Ένα (1) αρχείο με τις κοινές φορολογικές δηλώσεις του και της για τα εισοδήματα των ετών 2005 έως και 2013, από τις οποίες επαληθεύεται ο συνημμένος στην προσφυγή πίνακας μη αναλωθέντος κεφαλαίου.

Επειδή, τα ανωτέρω στοιχεία προσκομίσθηκαν για πρώτη φορά στην Υπηρεσία μας και δεν τα είχε στη διάθεσή της η ελεγκτική αρχή κατά τη διενέργεια του ελέγχου και συνεπώς δεν ήταν δυνατό να τα λάβει υπόψη της κατά τη σύνταξη των από 28/12/2020 εκθέσεων ελέγχου. Στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, η Υπηρεσία μας, κατόπιν της υπ' αριθμ. /2021 πράξης αναπομπής του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, ανέπεμψε την υπόθεση στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., με το αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΞ 2021 ΕΜΠ / 01-09-2021 διαβιβαστικό έγγραφο, προκειμένου να γίνουν οι κατάλληλες ελεγκτικές επαληθεύσεις ως προς προσκομισθέντα με το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2021 ΕΜΠ/02-07-2021 υπόμνημα των προσφευγουσών, τα οποία δεν είχαν τεθεί υπόψη του ελέγχου.

Επειδή, στη συνέχεια, το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. απέστειλε στη Υπηρεσία μας το υπ' αριθμ. πρωτ. /2021 (ΔΕΔ ΕΙ 2021 ΕΜΠ / 24-09-2021) έγγραφο, με το οποίο μας διαβιβάστηκε το από 17/09/2021 σημείωμα ελέγχου με τις συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις βάσει της ως άνω πράξης αναπομπής, στην οποία αναγράφονται τα παρακάτω:

➤ Μισθοδοσία

Αναφορικά με τον ισχυρισμό των προσφυγουσών ότι το ποσό των 14.000 € δεν αφορά μισθοδοσία του , αλλά σταδιακή εξόφληση των εκδοθέντων μέσα στη χρήση τιμολογίων καθαρής αξίας 6.796,16 € έκαστο, ο έλεγχος έχει να αντιτάξει τα εξής:

Αρχικά οι προσφεύγουσες με το υπ' αριθ. πρωτ. /2020 Υπόμνημα ισχυρίστηκαν ότι οι μηνιαίες καταβολές συνολικής αξίας 14.000,00 €, αφορούν μισθοδοσία του από την εταιρεία «.....» με Α.Φ.Μ.

Επικουρικά και σε απόδειξη του ισχυρισμού τους προσκόμισαν την από 14/10/2014 εντολή μεταφοράς ποσού 20.499,08 € από το υπ' αριθ. λογαριασμό της εταιρείας στην προς εξόφληση μισθοδοσίας έμμισθου προσωπικού καθώς και τη λίστα των εργαζομένων στις οποίες περιλαμβάνεται και το ονοματεπώνυμο του

Από τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε στους κοινούς τραπεζικούς λογαριασμούς των & διαπιστώθηκε και έγινε αποδεκτή η από 30/4/2014 εξόφληση του υπ' αριθ. /-2014 τιμολογίου προς τα «.....» ποσού 7.000,00 € στον υπ' αριθ. λογαριασμό της, κατόπιν υποδείξεως των προσφυγουσών με τα υπ' αριθ. /2020 & /2020 Υπομνήματα. Επιπροσθέτως, οι προσφεύγουσες πέρα από την ανωτέρω λίστα μισθοδοσίας μηνός Σεπτεμβρίου δεν προσκόμισαν οποιαδήποτε άλλη λογιστική εγγραφή της εταιρείας αναφορικά με τον τρόπο εξόφλησης των δύο (2) τιμολογίων παροχής λογιστικών υπηρεσιών που εξέδωσε ο για το έτος 2014.

Συνεπώς, ο έλεγχος εμμένει στις αρχικές του διαπιστώσεις καθότι ο ανωτέρω ισχυρισμός δεν επαληθεύεται από τα προσκομισθέντα στοιχεία.

➤ Πιστώσεις από έσοδα του «.....» & της εταιρείας «.....»

Οι προσφεύγουσες προσκόμισαν, ως νέα στοιχεία, τραπεζικά παραστατικά ισχυριζόμενες ότι αφορούν εξοφλήσεις οφειλών πελατών τόσο του ατομικού όσο και του εταιρικού λογιστικού γραφείου του Τα εν λόγω τραπεζικά παραστατικά αφορούν καταθέσεις μετρητών με όνομα καταθέτη τους: στην πλειοψηφία τους, & Οι προσφεύγουσες δεν συσχέτισαν τις εν λόγω καταθέσεις με εξοφλήσεις συγκεκριμένων τιμολογίων, αλλά ούτε και προσδιόρισαν εάν αφορούν έσοδα της ατομικής επιχείρησης ή της ΟΕ.

Επιπροσθέτως, από έλεγχο που πραγματοποιήθηκε στις ΜΥΦ 2014 των εταιρειών «.....» & «.....» δε διαπιστώθηκαν οι & ως αντισυμβαλλόμενοι.

Συνεπώς, ο έλεγχος εμμένει στις αρχικές του διαπιστώσεις καθότι ο ανωτέρω ισχυρισμός δεν επαληθεύεται από τα προσκομισθέντα στοιχεία.

➤ Πιστώσεις από πληρωμές οφειλών πελατών της επιχείρησης «.....» & «.....»

Οι προσφεύγουσες προσκόμισαν, ως νέα στοιχεία, τραπεζικά παραστατικά ισχυριζόμενες ότι αφορούν αντικαταβολές για εξοφλήσεις οφειλών οι οποίες και πραγματοποιήθηκαν για λογαριασμό πελατών του ατομικού και του εταιρικού λογιστικού γραφείου του

Οι επικαλούμενες εξοφλήσεις οφειλών δε συσχετίστηκαν με συγκεκριμένες τραπεζικές πιστώσεις, οι οποίες στην πλειοψηφία τους αφορούν καταθέσεις μετρητών, αλλά και ούτε προσκόμισαν τα τραπεζικά παραστατικά πίστωσης/κατάθεσης.

Οι προσφεύγουσες επικαλούνται, επικουρικά και σε αντίθεση με τους ισχυρισμούς τους περί εξόφλησης οφειλών πελατών της ατομικής επιχείρησης & της εταιρείας «.....», ότι οι υπό κρίση καταθέσεις μετρητών αποτελούν επανακαταθέσεις από τα χρηματικά διαθέσιμα του προσκομίζοντας φορολογική ανάλωση ετών 2003-2013.

Ο έλεγχος έχει να αντιτάξει ότι ο εν λόγω πίνακας σχηματισμού κεφαλαίου προηγούμενων ετών, αφορά την κάλυψη τυχόν τεκμηρίων και όχι τη διάθεση χρηματικών κεφαλαίων σε μετρητά. Προκειμένου να αιτιολογηθούν οι εν λόγω καταθέσεις οι προσφεύγουσες όφειλαν να προσκομίσουν είτε κατά τη διάρκεια του ελέγχου, είτε κατά την υποβολή της παρούσης, πίνακα σχηματισμού κεφαλαίου με τα υπόλοιπα των τραπεζικών λογαριασμών την 31/12/2013, με τυχόν προγενέστερες αναλήψεις μετρητών, καθώς και με πραγματικές και όχι τεκμαρτές δαπάνες διαβίωσης, ήτοι τις ελάχιστες που καθορίζει ο φορολογικός νόμος.

Ήδη από τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε στο σύστημα τραπεζικών κινήσεων προέκυψε ότι την 31/12/2013 τα ποσά που βρίσκονταν κατατεθειμένα στους τραπεζικούς τους λογαριασμούς ανέρχονται σε 318.338,54 €.

Κατέστη προφανές ότι η απλή αναφορά σε περιστατικά χωρίς να αποδεικνύονται από νόμιμα στοιχεία-δικαιολογητικά που διατυπώθηκαν στο υπόμνημα που υπέβαλλαν οι προσφεύγοντες δεν αποτελούν απτή απόδειξη της πηγής και της αιτίας της προέλευσης των ποσών των εν λόγω καταθέσεων που απετέλεσαν αντικείμενο έρευνας του ελέγχου και ότι αυτές ως εισόδημα έχουν φορολογηθεί ή νομίμως απαλλαγεί του φόρου. Οι προσφεύγοντες υποχρεούνται όχι μόνον, να υποδείξουν αλλά και να αποδείξουν στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή των ποσών που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί τους, χορηγώντας στον έλεγχο τα αναγκαία και εύλογα, πληροφοριακά στοιχεία, άλλως τεκμαίρεται με έμμεση απόδειξη η ύπαρξη μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος και το ποσό της αντίστοιχης κατάθεσης οργίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης και φορολογείται με τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 4.

Επιπλέον σύμφωνα με την υπ' αριθ. 1577/2020 απόφαση του ΣΤΕ, για το βάρος της απόδειξης: «5. Επειδή, η καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος. Σύμφωνα με

τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου (άρθρο 2 παρ. 1 του Συντάγματος), του κράτους δικαίου (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. α' του Συντάγματος), της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος) και του τεκμηρίου αθωότητας, το οποίο κατοχυρώνεται στο άρθρο 6 παρ. 2 της ΕΣΔΑ και βρίσκει εφαρμογή και σε διοικητικές διαδικασίες καταλογισμού παραβάσεων και συναφών κυρώσεων, 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. 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 τέλεση της. Πράγματι, 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 ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επίδικη, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος από την άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος [ήτοι από γνωστή πηγή, όπως αυτή καθορίστηκε/ταυτοποιήθηκε από τη φορολογική Διοίκηση, περίπτωση στην οποία δεν έχει πεδίο εφαρμογής η ρύθμιση του εδαφίου β της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ, όπως αυτή προστέθηκε με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010 (Α' 175), περί προσαύξησης περιουσίας προερχόμενης από άγνωστη πηγή ή αιτία, η οποία φορολογείται, κατά πλάσμα δικαίου, ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα, σύμφωνα με το εδάφιο α της ίδιας παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ] και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις, άλλως "τεκμήρια" (βλ. ΣΤΕ 886/2016 επταμ., 173/2018 επταμ. - πρβλ. ΣΤΕ 884/2016 επταμ., ΣΤΕ 2934/2017 - ΣΤΕ 2935/2017 επταμ., ΣΤΕ 172/2018 επταμ.), 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 (βλ. ΣΤΕ 884/2016 επταμ., ΣΤΕ 2934/2017 - ΣΤΕ 2935/2017 επταμ., ΣΤΕ 172/2018 - ΣΤΕ 173/2018 επταμ.). Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (βλ. ΣΤΕ 884/2016 επταμ., ΣΤΕ 2934/2017 - ΣΤΕ 2935/2017 επταμ., ΣΤΕ 172/2018 - ΣΤΕ 173/2018 επταμ.).»

Συνεπώς, ο έλεγχος εμμένει στις αρχικές του διαπιστώσεις καθότι ο ανωτέρω ισχυρισμός δεν επαληθεύεται από τα προσκομισθέντα στοιχεία.

➤ Πιστώσεις που αφορούν έσοδα συνδικαιούχου

Οι προσφεύγουσες προσκόμισαν νέα στοιχεία για τις πιστώσεις με Rec Id 18284, 18705, 18843, 18848, 19274 & 19463 στον υπ' αριθ. λογαριασμό της με δικαιούχους τους &, ισχυριζόμενες ότι έχουν αποστολέα την κοινοπραξία του έργου της κατασκευής και παραλήπτη τον

Προς απόδειξη του ισχυρισμού τους, προσκόμισαν την από 03/04/2012 Σύμβαση Έργου της εταιρείας με ΑΦΜ και το από 27/03/2012 Συμφωνητικό Σύστασης Κοινοπραξίας - Ορισμός Εκπροσώπων, με το οποίο ο ορίζεται ως Διευθυντής Εργοταξίου.

Επιπλέον, προσκομίστηκε Υπεύθυνη Δήλωση του με την οποία επικαλείται ότι οι ανωτέρω πιστώσεις αφορούν χρήματα που μεταφέρθηκαν από στον υπ' αριθ. με σκοπό την κάλυψη αναγκών του έργου, καθώς και η καρτέλα Πάγιων Προκαταβολών της εταιρείας από την οποία διαπιστώθηκαν οι υπό κρίση μεταφορές χρημάτων προς τον

Από έλεγχο που πραγματοποιήθηκε στο ηλεκτρονικό αρχείο - Ειδικό Λογισμικό Αυτοματοποιημένου ελέγχου προσαύξησης περιουσίας (Ε.Λ.Α.Ε.Π.Π.), προέκυψε ότι τα υπό κρίση ποσά που πιστώθηκαν στον κοινό τραπεζικό λογαριασμό σταδιακά μεταφέρθηκαν στον υπ' αριθ. λογαριασμό. Με το/-2021 έγγραφο της, σε απάντηση του υπ' αριθ./2021 Αιτήματος Παροχής Πληροφοριών της Υπηρεσίας μας, μας γνωστοποιήθηκε ότι δικαιούχος του υπ' αριθ. λογαριασμού κατά το ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2014 ήταν ο ΤΟΥ

Ως εκ τούτου, ο έλεγχος αποδέχεται τον ισχυρισμό των προσφυγουσών και κρίνει ότι το ποσό των 3.594,00 € δεν αφορά την

Επειδή, όσον αφορά τον ισχυρισμό των προσφευγουσών περί μη ορθής εφαρμογής του ποσοστού του πρόσθετου φόρου, στο άρθρο 58 του ν. 4174/2013 “Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης”, όπως ισχύει, ορίζεται:

«1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς που προκύπτει προς καταβολή ως εξής:

α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση.»

Επειδή, εν προκειμένω, κατά το φορολογικό έτος 2014 είχε υποβληθεί κοινή δήλωση από την προσφεύγουσα και τον αποβιώσαντα σύζυγό της και η εκκαθάριση του φόρου που γίνεται είναι κοινή για τους δύο συζύγους, ορθώς εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. η υπ' αριθμ./2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος με εφαρμογή του συντελεστή πενήντα τοις εκατό (50%) στο πρόστιμο του φόρου, καθώς η διαφορά μεταξύ φόρου της δήλωσης και φόρου μετά από έλεγχο υπερβαίνει το 50%.

Επειδή, αποδεχόμαστε τις διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 28/12/2020 εκθέσεις ελέγχου και στο από 17/09/2021 σημείωμα ελέγχου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. με τις συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις που έγιναν βάσει της με αριθμ./2021 πράξης αναπομπής του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας.

Κατόπιν των ανωτέρω ο τελικός προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος της προσφεύγουσας και του αποβιώσαντος συζύγου της κατά το φορολογικό έτος 2014 έχει ως εξής:

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ							
	ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ		ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ		ΠΟΣΑ ΔΕΔ		ΔΙΑΦΟΡΑ
	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	
Ακίνητη περιουσία	3.452,22	741,00	3.452,22	741,00	3.452,22	741,00	
Τόκοι - Μερίσματα- Δικαιώματα	20.513,42	11.352,97	20.513,42	11.352,97	20.513,42	11.352,97	
Επιχειρηματική δραστηριότητα	40.267,00	7.006,36	101.437,89	12.893,61	101.437,89	9.299,61	63.464,14
Μισθωτή εργασία - Συντάξεις		20.584,99	14.000,00	20.584,99	14.000,00	20.584,99	14.000,00
Συνολικό δηλωθέν εισόδημα	64.232,64	39.685,32	139.403,53	45.572,57	139.403,53	41.978,57	77.464,14
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται							
Υπόλοιπο	64.232,64	39.685,32	139.403,53	45.572,57	139.403,53	41.978,57	77.464,14
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται							
Φορολογητέο Εισόδημα	64.232,64	39.685,32	139.403,53	45.572,57	139.403,53	41.978,57	77.464,14
Αυτοτελώς φορολογούμεν	26.915,00		26.915,00		26.915,00		

α ποσά							
Συνολικό εισόδημα							
Τεκμαρτό εισόδημα	91.147,64	39.685,32	166.318,53	45.572,57	166.318,53	41.978,57	77.464,14
Εισόδημα επιβολής εισφοράς	91.147,64	39.685,32	166.318,53	45.572,57	166.318,53	41.978,57	77.464,14

Αποφασίζουμε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 27/04/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή: α) της, ΑΦΜ, β) της, ΑΦΜ, γ) της, ΑΦΜ, και δ) της, ΑΦΜ, και την τροποποίηση της υπ' αριθμ./2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2014, ως κάτωθι:

Οριστική φορολογική υποχρέωση των υπόχρεων - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου		Ποσά ΔΕΔ		Διαφορά
	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	
A. Φορολογητέο εισόδημα και φόρος βάσει κλίμακας							
Φορολογητέο εισόδημα	64.232,64	39.685,32	139.403,53	45.572,57	139.403,53	41.978,57	77.464,14
Φόρος κλίμακας	13.926,17	8.134,81	37.192,56	10.077,60	37.192,56	8.891,58	24.023,16
Μείον: Μειώσεις από το φόρο		2.100,00	2.100,00	2.100,00	2.100,00	2.100,00	2.100,00
Πλέον: Προσαύξηση φόρου αποδείξεων							
Φόρος που αναλογεί	13.926,17	6.034,81	35.092,56	7.977,60	35.092,56	6.791,58	21.923,16
B. Μείον							
1. Φόρος που παρακρατήθηκε στο εισόδημα από:							
α) Τόκους - Μερίσματα - Δικαιώματα	3.093,02	1.702,97	3.093,02	1.702,97	3.093,02	1.702,97	
β) Επιχειρηματική δραστηριότητα	12.005,08	1.824,00	12.005,08	1.824,00	12.005,08	1.824,00	
γ) Μισθωτή εργασία - Συντάξεις		2.432,05		2.432,05		2.432,05	
δ) Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου							
ε) Αλλοδαπή προέλευση							
2. Φόρος που προκαταβλήθηκε:							
α) Το προηγούμενο οικονομικό/φορολογικό έτος							
β) Ειδικών περιπτώσεων							
3. Φόρος που καταβλήθηκε βάσει							

Μείωση επιστροφής φόρου							
Υπόλοιπο φόρου (+/-)	-1.171,93	75,79	19.994,46	2.018,58	19.994,46	832,56	21.923,16
Γ. Πλέον							
1. Προκαταβολή φόρου για το επόμενο φορολογικό έτος							
2. Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων	43,62		43,62		43,62		
3. Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου	8,72		8,72		8,72		
Σύνολο φόρου εισοδήματος (+/-)	-1.119,59	75,79	20.046,80	2.018,58	20.046,80	832,56	21.923,16
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			10.583,20	971,40	10.524,49	437,09	10.961,58
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.							
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτοσήμου							
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	2.734,43	382,00	6.652,74	499,74	6.652,74	427,86	3.964,17
Τέλος επιτηδεύματος	650,00	650,00	650,00	650,00	650,00	650,00	
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης							
.....							
Συνολικά ποσά (+/-)	2.264,84	1.107,79	37.932,74	4.139,72	37.874,03	2.347,51	36.848,91
Δ. ΣΥΝΟΛΑ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗΣ							
Διαφορά συμφητισμού. Ποσό άρθρου 18 §1 ν. 3522/2006		-23,92		-23,92		-23,92	
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση		3.348,71		42.048,54		40.197,62	36.848,91
Πιστωτικό ποσό για επιστροφή							0,00
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή							
Τελικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση		3.348,71		42.048,54		40.197,62	36.848,91

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
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.