



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 01/05/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6**

Αριθμός απόφασης: 1248

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1312413
E-mail : ded.ath@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206).

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

γ. 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)»

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

ε. 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 υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της κατοίκου κατά των υπ' αριθμ.:

- Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ φορολογικού έτους 2017,
- Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ φορολογικού έτους 2018.

5. Τις ανωτέρω πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία Έκθεση Ελέγχου του 2ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

6. Τις απόψεις του 2ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

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

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, φορολογικού έτους 2017, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 18.058,04 €, πλέον προστίμου άρθ. 58 Ν.4987/2022 λόγω ανακρίβειας ποσού 9.029,02 € και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 4.141,32 €, ήτοι συνολικό καταβλητέο ποσό **31.228,38 €**.

Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, φορολογικού έτους 2018, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 25.056,63 €, πλέον προστίμου άρθ. 58 Ν.4987/2022 λόγω ανακρίβειας ποσού 12.528,32 € και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 6.207,28 €, ήτοι συνολικό καταβλητέο ποσό **43.792,23 €**.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί του πορίσματος της από Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του 2ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ (αριθμός εντολής).

Σύμφωνα με την ανωτέρω Έκθεση Ελέγχου, διενεργήθηκε έλεγχος μέσω του Συστήματος Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών (ΣΜΤΛ) στους τραπεζικούς λογαριασμούς που η προσφεύγουσα τυγχάνει δικαιούχος ή συνδικαιούχος, από τον οποίο προέκυψαν πρωτογενείς πιστώσεις-καταθέσεις, για τις οποίες δεν στοιχειοθετείται η πηγή ή η αιτία. Τα σχετικά ποσά καταλογίστηκαν από τον έλεγχο στην προσφεύγουσα ως εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας, κατ' άρθρο 21, παρ. 4 του Ν. 4172/2013 (αναφορικά με τους λογαριασμούς με περισσότερους του ενός δικαιούχους, καταλογίστηκαν τα επίμαχα ποσά κατ' ισομοιρία), καθώς και ως εισόδημα από μισθωτή εργασία κατ' άρθρο 13, παρ. 3 του Ν. 4172/2013. Ήτοι, τα ποσά που καταλογίστηκαν στην προσφεύγουσα σε κάθε έτος ήταν αθροιστικά τα κάτωθι:

Είδος καταλογισμού	2017	2018
Προσαύξηση περιουσίας (άρθ. 21, παρ. 4 Ν. 4172/2013)	52.499,11 €	75.262,50 €
Μισθωτή εργασία (άρθ. 13, παρ. 3 Ν. 4172/2013)	3.333,33 €	1.000,00 €
Σύνολο	55.832,44 €	76.262,50 €

Ειδικότερα, οι επίμαχες πιστώσεις-καταθέσεις ανά κρινόμενο φορολογικό έτος ήταν οι εξής:

2017

Προσαύξηση περιουσίας (άρθ. 21, παρ. 4 Ν. 4172/2013)

α/α	Ημερομηνία	Ποσά (€)	Ποσά που αναλογούν στην προσφεύγουσα(€)	Αιτιολογία
5		5.000,00 €	1.666,66 €	.....
10		90.000,00 €	22.500,00 €	.....
13		98.130,00 €	24.532,50 €	.....
16		1.199,80 €	299,95 €	.....
17		5.000,00 €	1.250,00 €	.....
20		2.250,00 €	2.250,00 €	.....
	Σύνολο	201.579,80 €	52.499,11 €	

Μισθωτή εργασία (άρθ. 13, παρ. 3 Ν. 4172/2013)

α/α	Ημερομηνία	Ποσά (€)	Ποσά που αναλογούν στην προσφεύγουσα(€)	Αιτιολογία
3	.....	10.000,00 €	3.333,33 €	.....
	Σύνολο	10.000,00 €	3.333,33 €	

2018**Προσαύξηση περιουσίας (άρθ. 21, παρ. 4 Ν. 4172/2013)**

α/α	Ημερομηνία	Ποσά (€)	Ποσά που αναλογούν στην προσφεύγουσα(€)	Αιτιολογία
4	.....	300.000,00 €	75.000,00 €	.....
14	.....	1.050,00 €	262,50 €	.....
	Σύνολο	301.050,00 €	75.262,50 €	

Μισθωτή εργασία (άρθ. 13, παρ. 3 Ν. 4172/2013)

α/α	Ημερομηνία	Ποσά (€)	Ποσά που αναλογούν στην προσφεύγουσα(€)	Αιτιολογία
10	.....	3.000,00 €	1.000,00 €	.....
	Σύνολο	3.000,00 €	1.000,00 €	

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τον ισχυρισμό ότι για καμία από τις ανωτέρω πιστώσεις-καταθέσεις δε συντρέχει περίπτωση προσαύξησης περιουσίας, επικαλούμενη συγκεκριμένα στοιχεία για καθεμία από αυτές, όπως αναλυτικά παρατίθενται στη συνέχεια της παρούσας.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 21, παρ. 4 του Ν. 4172/2013, 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 το άρθρο 39 του Ν.4987/2022, σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

Επειδή με τις διατάξεις της ΠΟΛ 1095/2011, διευκρινίστηκαν τα κάτωθι:

«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.

....

7. Από τα παραπάνω προκύπτει ότι οι φορολογούμενοι, οι υποθέσεις των οποίων ελέγχονται, μπορούν να δικαιολογήσουν την οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας με επιπλέον εισοδήματα τα οποία δεν εμφανίζονται στη φορολογική τους δήλωση, επικαλούμενοι τα επιπλέον έσοδα που είχαν αποκτήσει από τις πιο πάνω δραστηριότητες και εφόσον αυτά αποδεικνύονται.

8. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελμάτων, απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται τα πραγματικά στοιχεία, όπως αναφέρονται παραπάνω, και επίσης να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων, που αποτελούν ή όχι τεκμήρια απόκτησης περιουσιακών στοιχείων όπως ορίζεται από τις διατάξεις των άρθρων 17 και 18 του Κ.Φ.Ε.

9. Σε όσες περιπτώσεις αποδεικνύεται ότι οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση κλπ. πρέπει να καταβάλλονται οι αναλογούντες αντίστοιχοι φόροι, τέλη κλπ. και τα αντίστοιχα πρόστιμα ή προσαυξήσεις.

....

11. Η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε η προσαύξηση αυτής. Ο φορολογούμενος δύναται να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο.

12. Ανεξάρτητα από τα παραπάνω, διευκρινίζεται ότι οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας μπορεί να δηλωθεί από τον ίδιο το φορολογούμενο, χωρίς να απαιτούνται στοιχεία απόκτησης αυτής και το εισόδημα αυτό θεωρείται εισόδημα της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε., από ελευθέρια επαγγέλματα, της χρήσης κατά την οποία δηλώνεται και φορολογείται σ'αυτό το οικονομικό έτος».

Επειδή με το Αρ. πρωτ.: ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφο της ΓΓΔΕ, διευκρινίστηκαν τα κάτωθι:

«....

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.

....

8. Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα. Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης στον ίδιο ή άλλο τραπεζικό λογαριασμό αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό. Σ' αυτήν την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι, οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον φορολογούμενο από έναν ή περισσότερους λογαριασμούς δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς. Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς. **Σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων.**

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

10. Για χρήσεις πριν από την 01/01/2014, σχετικές είναι οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994».

Επειδή με τις διατάξεις της ΠΟΛ 1175/2017, διευκρινίστηκε ότι:

«Σε συνέχεια ερωτημάτων που αφορούν στη διενέργεια ελέγχων αναφορικά με προσαύξηση περιουσίας φορολογουμένων, ανεξαρτήτως του τρόπου ή της μεθόδου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης και κατόπιν πρόσφατης σχετικής νομολογίας του ΣτΕ, επισημαίνονται τα εξής:

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, κτλ.), 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.

....

4. Το ποσό τραπεζικού λογαριασμού που τροφοδότησε έμβασμα και λογίζεται ως φορολογητέο εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, φορολογείται ως εισόδημα της διαχειριστικής περιόδου κατά την οποία προκύπτει ότι εισήχθη το ποσό αυτό στην περιουσία του δικαιούχου του λογαριασμού, η δε μεταφορά με έμβασμα χρηματικού ποσού από τραπεζικό λογαριασμό δικαιούχου σε άλλο τραπεζικό λογαριασμό του (στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή) δεν αποτελεί προσαύξηση της περιουσίας του. Συνεπώς, κρίσιμος δεν είναι, τουλάχιστον κατ' αρχήν ο χρόνος διενέργειας του εμβάσματος, αλλά είτε ο χρόνος της κατάθεσης του επίμαχου ποσού (ή σε περίπτωση τμηματικής κατάθεσης του, ο χρόνος που κατατέθηκε καθένα από τα τμήματα του) στον τραπεζικό λογαριασμό του δικαιούχου, μέσω του οποίου έγινε το έμβασμα, είτε ο προγενέστερος αυτού χρόνος κατά τον οποίο προκύπτει ότι επήλθε η αντίστοιχη προσαύξηση της περιουσίας του (ΣτΕ 1225/2017, 884/2016, 435/2017). Ο προσδιορισμός του ως άνω κρίσιμου χρόνου πρέπει να γίνεται από την ελεγκτική αρχή με βάση πρόσφορα και επαρκή στοιχεία τα οποία συλλέγονται κατόπιν της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου στα οποία συμπεριλαμβάνονται ιδίως η κλήση του φορολογούμενου για παροχή εξηγήσεων και η αναζήτηση πληροφοριών και στοιχείων από τα εμπλεκόμενα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα. Αν η εντός ευλόγου χρόνου συλλογή στοιχείων σχετικά με τη διαπίστωση του χρόνου προσαύξησης της περιουσίας καθίσταται αδύνατη ή ιδιαίτερα δυσχερής, γεγονός που πρέπει να βεβαιώνεται από τη φορολογική αρχή με ειδική αιτιολογία, αυτή μπορεί να διαπιστώσει τον κρίσιμο, κατά τα προεκτεθέντα, χρόνο με βάση όσα στοιχεία κατάφερε να συγκεντρώσει ο έλεγχος και, στην εξαιρετική περίπτωση παντελούς έλλειψης τέτοιων στοιχείων, να θεωρήσει κατά τεκμήριο ως κρίσιμο χρόνο εκείνον του εμβάσματος (ΣτΕ 884/2016).

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 προερχόμενη ή σχετιζόμενη 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.

....».

Επειδή σύμφωνα με την υπ' αριθμόν 884/2016 Απόφαση του ΣτΕ (παρ. 13), η ως άνω διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ, κατά το κρίσιμο, εν προκειμένω, σκέλος της, που αναφέρεται σε περιουσιακή προσαύξηση προερχόμενη «από άγνωστη [...] πηγή ή αιτία», έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται υπό την προϋπόθεση ότι η φορολογική διοίκηση δεν κατορθώνει να διαπιστώσει, κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο και ασφαλή, τη συγκεκριμένη προέλευση της προσαύξησης (που, σε υπόθεση όπως η παρούσα, υπερβαίνει τα εισοδήματα που της έχει δηλώσει ο φορολογούμενος), παρά τη λήψη των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, συμπεριλαμβανόμενης, ιδίως, της κλήσης του φορολογούμενου για παροχή σχετικών πληροφοριών και στοιχείων, που, αν υποβληθούν, ελέγχονται ως προς την ακρίβεια και την επάρκειά τους.

Ως προς τις κάτωθι επιμέρους πιστώσεις

2017

α/α	Ημερομηνία	Ποσά (€)	Ποσά που αναλογούν στην προσφεύγουσα (€)	Αιτιολογία
10	.....	90.000,00 €	22.500,00 €	.....
13	.....	98.130,00 €	24.532,50 €	.....
17	.....	5.000,00 €	1.250,00 €	.....
	Σύνολο	193.130,00 €	48.282,50 €	

2018

α/α	Ημερομηνία	Ποσά (€)	Ποσά που αναλογούν στην προσφεύγουσα(€)	Αιτιολογία
4	.....	300.000,00 €	75.000,00 €	.....
14	.....	1.050,00 €	262,50 €	.....
	Σύνολο	301.050,00 €	75.262,50 €	

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι ανωτέρω καταθέσεις μετρητών στους τραπεζικούς λογαριασμούς που τύγχανε συνδικαιούχος αφορούν σε μερίσματα που η εταιρεία δένειμε στα μέλη της (μεταξύ των οποίων και η προσφεύγουσα) σε μορφή μετρητών, καθώς και σε εισπράξεις της εν λόγω εταιρείας που ο θανών πατέρας τηςδιακρατούσε σε μορφή μετρητών για μεγάλο χρονικό διάστημα λόγω των ισχυόντων κατά το παρελθόν κεφαλαιακών περιορισμών (capital controls) και που στη συνέχεια, με τη σταδιακή άρση αυτών, αποφάσισε να καταθέσει.

Επειδή προς επίρρωση του ισχυρισμού της, επικαλείται τα ακαθάριστα έσοδα πλέον Φ.Π.Α. της εταιρείας των ετών 2015 και έως και 2018 και σε συνδυασμό με τα ποσά που ισχυρίζεται ότι η εταιρεία εισέπραξε σε μετρητά, καταλήγει στο ότι οι εταίροι της εταιρείας (η προσφεύγουσα, η αδελφή τηςκαι ο θανών πατέρας τους) μπορούσαν να έχουν εις χείρας τους σε μορφή μετρητών προς κατάθεση το συνολικό ποσό των 2.134.659,18 €.

Επειδή ωστόσο, η ανωτέρω επίκληση της προσφεύγουσας δε δύναται να γίνει αποδεκτή από τη στιγμή που δε λαμβάνονται καθόλου υπόψη οι αγορές και οι δαπάνες της εταιρείας.

Επειδή περαιτέρω, παντελώς αναπόδεικτος παραμένει και ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι μέρος των επίμαχων ποσών αφορούν σε μερίσματα που η εταιρεία δένειμε στους εταίρους σε μορφή μετρητών (χωρίς να υπάρχουν οι αντίστοιχες χρεώσεις στους εταιρικούς τραπεζικούς λογαριασμούς), τα οποία διακρατούσαν εις χείρας τους επί μακρόν και κατατέθηκαν στην τράπεζα κατά τα κρινόμενη φορολογικά έτη.

Επειδή ωστόσο, όπως έχει κριθεί από το **ΣτΕ 884/2016 τμ. Β' επταμελές**, 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**. Επομένως, και μεν επιτρέπεται η αντιστροφή του βάρους της απόδειξης υπέρ της φορολογικής διοίκησης, όχι όμως χωρίς όρια, δεδομένου ότι ως ασφαλιστική δικλείδα πρέπει να ζητούνται από το φορολογούμενο να αιτιολογήσει **τα μεγάλα ποσά**, τα οποία σε κάθε περίπτωση κρίνονται από τον έλεγχο μετά τη μελέτη του φακέλου της υπόθεσης. Επομένως, η διαπίστωση προσαύξησης περιουσίας πρέπει να εδράζεται σε **«μεγάλα ποσά» (ΣτΕ 884/2016)** για τα οποία ο φορολογούμενος οφείλει να γνωρίζει την πηγή προέλευσής τους. Η έννοια «μεγάλα ποσά» εξειδικεύεται κατά περίπτωση ανάλογα με το προφίλ και την οικονομική δυνατότητα του φορολογούμενου και ως εκ τούτου η διαπιστωθείσα προσαύξηση περιουσίας πρέπει να κρίνεται όχι μόνο με βάση συγκεκριμένο ύψος κατάθεσης, αλλά και από την συνεκτίμηση και άλλων παραγόντων, όπως το επάγγελμά του, το είδος των εισοδημάτων του, την περιοδικότητα των καταθέσεών του, το πλήθος των συνδικαιούχων εκάστου λογαριασμού κλπ το δε τιθέμενο όριο καταθέσεων πάνω από το οποίο θα πρέπει να ζητείται από τον φορολογούμενο συγκεκριμένη αιτιολογία της κάθε μίας κατάθεσης πρέπει να είναι τέτοιο, που ο φορολογούμενος ουσιαστικά να μην υποχρεώνεται στα αδύνατα.

Επειδή σύμφωνα με πάγια θέση της Υπηρεσίας μας επί αντίστοιχων υποθέσεων (π.χ.), δεν αποτελεί «μεγάλο ποσό» το όριο των 1.000,00 € αν πρόκειται για καταθέσεις σε ατομικό λογαριασμό, εφαρμοζόμενο όμως και επί του υπολοίπου της κατάθεσης που απομένει μετά την μερική αιτιολόγησή της, ενώ αν πρόκειται για κοινό λογαριασμό με τρεις συνδικαιούχους, δεν αποτελεί «μεγάλο ποσό» το ποσό των 3.000,00 €.

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, για σκοπούς χρηστής διοίκησης, κρίνεται μη ελεγκτέα η κάτωθι κατάθεση στο φορολογικό έτος 2018:

α/α	Ημερομηνία	Ποσά (€)	Ποσά που αναλογούν στην προσφεύγουσα	Αιτιολογία
-----	------------	----------	--------------------------------------	------------

			(€)	
14	.....	1.050,00 €	262,50 €	.....
	Σύνολο	1.050,00 €	262,50 €	

Επειδή συνεπώς, τα ποσά που απομένουν σε κάθε φορολογικό έτος ως μη δικαιολογημένες καταθέσεις μετρητών είναι τα εξής:

	2017	2018
Αρχικά ποσά καταθέσεων μετρητών που δε δικαιολογούνται	193.130,00 €	301.050,00 €
Ποσά που δικαιολογούνται	0,00 €	1.050,00 €
Τελικά ποσά καταθέσεων μετρητών που δε δικαιολογούνται	193.130,00 €	300.000,00 €

τα οποία αναλύονται και επιμερίζονται στην προσφεύγουσα ως εξής:

2017

α/α	Ημερομηνία	Ποσά (€)	Ποσά που αναλογούν στην προσφεύγουσα (€)	Αιτιολογία
10	.....	90.000,00 €	22.500,00 €	.....
13	.....	98.130,00 €	24.532,50 €	.....
17	.....	5.000,00 €	1.250,00 €	.....
	Σύνολο	193.130,00 €	48.282,50 €	

2018

α/α	Ημερομηνία	Ποσά (€)	Ποσά που αναλογούν στην προσφεύγουσα(€)	Αιτιολογία
4	.....	300.000,00 €	75.000,00 €	.....
14	.....	0,00 €	0,00 €	.....
	Σύνολο	300.000,00 €	75.000,00 €	

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται μερικώς αποδεκτός.

2017

α/α	Ημερομηνία	Ποσά (€)	Ποσά που αναλογούν στην προσφεύγουσα(€)	Αιτιολογία
3	.....	10.000,00 €	3.333,33 €	.....
5	.....	5.000,00 €	1.666,66 €	.....
16	.....	1.199,80 €	299,95 €	.....
	Σύνολο	16.199,80 €	5.299,96 €	

2018

α/α	Ημερομηνία	Ποσά (€)	Ποσά που αναλογούν στην προσφεύγουσα(€)	Αιτιολογία
10	.....	3.000,00 €	1.000,00 €	.....
	Σύνολο	3.000,00 €	1.000,00 €	

Επειδή σύμφωνα με την οικεία Έκθεση Ελέγχου, τα ανωτέρω ποσά αφορούν εμβάσματα από τραπεζικούς λογαριασμούς της εταιρείας σε τραπεζικούς λογαριασμούς όπου η προσφεύγουσα τύγχανε συνδικαιούχος.

Επειδή αναφορικά με την α/α 3 ως άνω πίστωση στο φορολογικό έτος 2017 και την α/α 10 ως άνω πίστωση στο φορολογικό έτος 2018, οι οποίες καταλογίστηκαν ως εισόδημα από μισθωτή εργασία κατ' άρθρο 13, παρ. 3 του Ν. 4172/2013, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι μη ορθώς καταλογίστηκε το συνολικό ποσό των πιστώσεων και όχι η διαφορά των τόκων που τυχόν καταβλήθηκαν, με αυτούς που υπολογίζονται με βάση το επιτόκιο της ΤτΕ, κατά τα οριζόμενα στην ΠΟΛ 1034/2014.

Επειδή αναφορικά με την α/α 5 ως άνω πίστωση στο φορολογικό έτος 2017, η οποία καταλογίστηκε ως εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας κατ' άρθρο 21, παρ. 4 του Ν. 4172/2013, από τη στιγμή που δεν αμφισβητείται η προέλευση, ότι δηλαδή προέρχεται από την εταιρεία, της οποίας η προσφεύγουσα τυγχάνει ομόρρυθμος εταίρος, έπεται ότι, σε κάθε περίπτωση, δε στοιχειοθετείται προσαύξηση περιουσίας.

Επειδή κατά τα λοιπά, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι όλες οι ανωτέρω πιστώσεις αφορούν σε επιστροφές ταμειακών διευκολύνσεων από την εταιρεία σε προσωπικούς τραπεζικούς λογαριασμούς της, οι οποίες ταμειακές διευκολύνσεις είχαν χορηγηθεί από τον θανόντα πατέρα της στην εταιρεία κατά το πρόσφατο παρελθόν με σκοπό την εξόφληση τρεχουσών υποχρεώσεων της τελευταίας.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι προαναφερθείσες αρχικές ταμειακές διευκολύνσεις από τον θανόντα πατέρα της προς την εταιρεία είχαν χορηγηθεί είτε με εμβάσματα από τους προσωπικούς τραπεζικούς λογαριασμούς του είτε με μετρητά.

Επειδή ωστόσο, η επίκληση της κατάθεσης μετρητών ουδέν αποδεικνύει αναφορικά με τον λόγο της κατάθεσης.

Επειδή περαιτέρω, τα **μοναδικά** αποδεικτικά των επικαλούμενων αρχικών εμβασμάτων που προσκομίζονται με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή είναι:

- το από αποδεικτικό εμβάσματος της, από το οποίο προκύπτει ότι ο θανών πατέρας της προσφεύγουσας πλήρωσε από τον προσωπικό του λογαριασμό με στην εταιρεία η οποία είναι προμηθευτής της εταιρείας το ποσό των **43.881,72 €** (Σχετ. → Σχετ. 46)
- η κίνηση λογαριασμού (extrait) του εταιρικού λογαριασμού με, από όπου προκύπτει στις έμβασμα από τον ίδιο τον θανόντα από τον προσωπικό του λογαριασμό με προς την εταιρεία ύψους **10.000,00 €** (Σχετ. 109.305).
- η κίνηση λογαριασμού (extrait) του εταιρικού λογαριασμού με, από όπου προκύπτει στις έμβασμα από τον ίδιο τον θανόντα από τον προσωπικό του λογαριασμό με προς την εταιρεία ύψους **5.000,00 €** (Σχετ. → Σχετ. 76^α).

Επειδή συνεπώς, λαμβάνοντας υπόψη και τις κρινόμενες πιστώσεις, προκύπτει ότι υφίστανται συχνές αμφίδρομες μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ των τραπεζικών λογαριασμών της εταιρείας και των τραπεζικών λογαριασμών όπου η προσφεύγουσα τύγγανε συνδικαιούχος.

Επειδή το ποσό των 299,95 € (πίστωση με α/α 16 το 2017) αποτελεί το καταλογισθέν ποσό που αναλογεί στην προσφεύγουσα, από το ποσό των 1.199,80 €, το οποίο αφορά σε κατάθεση της τραπεζικής επιταγής με αριθμό στον τραπεζικό λογαριασμό με της στον οποίο η προσφεύγουσα τύγγανε συνδικαιούχος.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η προέλευση του ποσού είναι εμφανής, καθότι πρόκειται για επιταγή αξίας 1.200,00 € (προμήθεια 0,20 €) που εξέδωσε εις διαταγήν του θανόντος πατέρα της το φυσικό πρόσωπο, ο οποίος ήταν πελάτης της εταιρείας

Επειδή προς επίρρωση του ισχυρισμού της, η προσφεύγουσα προσκομίζει:

- Αντίγραφο του σώματος της επιταγής, από το οποίο προκύπτει ο αριθμός (.....), το ποσό (1.200,00 €), ο εκδότης (.....) και ο δικαιούχος (.....) (Σχετ.),

- Αντίγραφο αναλυτικού καθολικού της εταιρείας και συγκεκριμένα καρτέλα του πελάτη, από όπου προκύπτει ότι στις παρελήφθη η ανωτέρω επιταγή και μειώθηκε το υπόλοιπο κατά το ποσό των 1.200,00 € (Σχετ.) και
- Αντίγραφο του καταθετηρίου της, από το οποίο προκύπτει η κατάθεση της ανωτέρω επιταγής από τον ίδιο τον θανόντα στις στον τραπεζικό λογαριασμό με

Επειδή με βάση τα δεδομένα της κοινής πείρας, κατά τις εμπορικές συναλλαγές όπου το ένα συμβαλλόμενο μέρος είναι ομόρρυθμη εταιρεία, είναι σύνηθες οι αντισυμβαλλόμενοι να αντιλαμβάνονται και να αντιμετωπίζουν τους εταίρους αυτής σαν την ίδια την εταιρεία, με αποτέλεσμα να λαμβάνουν χώρα χρηματικές συναλλαγές απευθείας με τους τελευταίους.

Επειδή συνεπώς, το προϊόν της κατάθεσης της ανωτέρω επιταγής κρίνεται ως γνωστής προέλευσης και αιτίας και **δε συνιστά προσαύξηση περιουσίας.**

Επειδή περαιτέρω, θα πρέπει να γίνει δεκτό και ότι η προσφεύγουσα δικαιούτο να λάβει από την εταιρεία αυτά που έχουν δηλωθεί στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος στον κωδ. 431 ως “Καθαρά κέρδη από συμμετοχή σε ΝΠ ή Νομικές Οντότητες που τηρούν απλογραφικά βιβλία” (5.407,02 € το 2017 και 11.080,51 € το 2018). Άλλωστε, λόγω της κατηγορίας των βιβλίων (απλογραφικά), δεν αποδεικνύεται η μεταφορά των κερδών εις νέον για τη δημιουργία αποθεματικού και συνεπώς, είναι αναμενόμενο ότι όλα τα κέρδη διανέμονται στους εταίρους στο τέλος κάθε διαχειριστικής περιόδου και όχι ετροχρονισμένα.

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, παρατίθεται ο κάτωθι πίνακας, όπου έχουν τοποθετηθεί κατά χρονολογική σειρά οι χρηματικές πράξεις (εισροές και εκροές), προκειμένου να διαπιστωθεί εάν προκύπτει (απομένει) κάποιο ποσό που να πρέπει να φορολογηθεί ως εισόδημα στο όνομα του θανόντος. (Σημειώνεται ότι το έμβασμα των 43.881,72 € δε λαμβάνεται υπόψη, διότι αφορά στο προηγούμενο φορολογικό έτος 2016):

Χρηματικά γεγονότα 2017	Ποσό
Έμβασμα από την εταιρεία	10.000,00 €
Έμβασμα από την εταιρεία	5.000,00 €
Κατάθεση επιταγής	1.199,80 €
Σύνολο	16.199,80 €
Ποσό που αναλογεί στην προσφεύγουσα (1/3)	5.399,93 €
(μείον) Ποσό που δικαιούτο να λάβει από εταιρικά κέρδη	- 5.407,02 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΣ 2017	- €
Υπόλοιπο προς μεταφορά στο 2018	7,09 €

Χρηματικά γεγονότα 2018	Ποσό
Έμβασμα από την εταιρεία	3.000,00 €
Έμβασμα προς την εταιρεία	- 10.000,00 €

Έμβασμα προς την εταιρεία	- 5.000,00 €
Σύνολο	- 12.000,00 €
Ποσό που αναλογεί στην προσφεύγουσα (1/3)	- 4.000,00 €
(μείον) Υπόλοιπο εκ μεταφοράς από 2017	- 7,09 €
(μείον) Ποσό που δικαιούτο να λάβει από εταιρικά κέρδη	- 11.080,51 €
Υπόλοιπο 2018	- 15.087,60 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΣ 2018	- €

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται **αποδεκτός**.

Επισημαίνεται ότι με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή **δεν** προβάλλεται κάποιος ισχυρισμός αναφορικά με την κάτωθι πίστωση:

α/α	Ημερομηνία	Ποσά (€)	Ποσά που αναλογούν στην προσφεύγουσα(€)	Αιτιολογία
20		2.250,00 €	2.250,00 €	.....

Με βάση όλα τα ανωτέρω, τα ποσά που καταλογίζονται **στην προσφεύγουσα** με την παρούσα απόφαση είναι τα εξής:

Είδος καταλογισμού	2017	2018
Προσαύξηση περιουσίας (άρθ. 21, παρ. 4 Ν. 4172/2013)	50.532,50 €	75.000,00 €
Σύνολο	50.532,50 €	75.000,00 €

Αποφασίζουμε

Την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της και την **τροποποίηση** των υπ' αριθμ. Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

Α) Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2017

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

Ανάλυση	Δήλωση	Έλεγχος	ΔΕΔ	Διαφορά
Τόκοι -μερίσματα-δικαιώματα	127,96 €	127,96 €	127,96 €	- €
Προσαύξηση περιουσίας	18.000,00 €	70.499,11 €	68.532,50 €	50.532,50 €
Μισθωτή εργασία-συντάξεις	- €	3.333,33 €	- €	- €
Φορολογητέο εισόδημα	18.127,96 €	73.960,40 €	68.660,46 €	50.532,50 €
Φόρος κλίμακας	5.959,19 €	24.017,23 €	22.634,92 €	16.675,73 €
(-) Μειώσεις φόρου	- €	- €	- €	- €
(+) Προσαύξηση φόρου αποδείξεων	- €	- €	- €	- €
Αναλογών φόρος	5.959,19 €	24.017,23 €	22.634,92 €	16.675,73 €
Φόρος που παρακρατήθηκε	19,21 €	19,21 €	19,21 €	- €

Φόρος που προκαταβλήθηκε	- €	- €	- €	- €
Υπόλοιπο φόρου	5.939,98 €	23.998,02 €	22.615,71 €	16.675,73 €
Πρόστιμο άρθ. 58 Ν.4987/2022 λόγω ανακρίβειας (50%)		9.029,02 €	8.337,86 €	8.337,86 €
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	352,75 €	4.494,07 €	4.017,07 €	3.664,32 €
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	6.292,73 €	37.521,11 €	34.970,64 €	28.677,91 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ		31.228,38 €	28.677,91 €	

Β) Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018

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

Ανάλυση	Δήλωση	Έλεγχος	ΔΕΔ	Διαφορά
Τόκοι -μερίσματα-δικαιώματα	135,74 €	135,74 €	135,74 €	- €
Προσαύξηση περιουσίας	18.000,00 €	93.262,50 €	93.000,00 €	75.000,00 €
Μισθωτή εργασία-συντάξεις	- €	1.000,00 €	- €	- €
Φορολογητέο εισόδημα	18.135,74 €	94.398,24 €	93.135,74 €	75.000,00 €
Φόρος κλίμακας	5.960,36 €	31.016,99 €	30.710,36 €	24.750,00 €
(-) Μειώσεις φόρου	- €	- €	- €	- €
(+) Προσαύξηση φόρου αποδείξεων	- €	- €	- €	- €
Αναλογών φόρος	5.960,36 €	31.016,99 €	30.710,36 €	24.750,00 €
Φόρος που παρακρατήθηκε	20,37 €	20,37 €	20,37 €	- €
Φόρος που προκαταβλήθηκε	- €	- €	- €	- €
Υπόλοιπο φόρου	5.939,99 €	30.996,62 €	30.689,99 €	24.750,00 €
Πρόστιμο άρθ. 58 Ν.4987/2022 λόγω ανακρίβειας (50%)		12.528,31 €	12.375,00 €	12.375,00 €
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	636,81 €	6.844,09 €	6.730,46 €	6.093,65 €
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	6.576,80 €	50.369,02 €	49.795,45 €	43.218,65 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ		43.792,21 €	43.218,65 €	

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές Αντίγραφο

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

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.