



Αθήνα, 19/12/2024

Αριθμός απόφασης: 3495

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**  
**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**  
**ΤΜΗΜΑ Α3**

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312349

**ΑΠΟΦΑΣΗ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

**1.** Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της 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. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της 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 διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/Τ.Β' /25.11.2022).

**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.** Την από 26/07/2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου .....ενδικοφανή προσφυγή της ....., ΑΦΜ ....., κατοίκου ΦΙΛΟΘΕΗΣ ΑΤΤΙΚΗΣ, οδός ....., ως εγγύτερης συγγενούς του αποθανόντος συζύγου της και ελεγχόμενου ....., ΑΦΜ ....., κατά της με αριθμ. .... /27-06-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού

εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2019, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η επανεξέταση, καθώς και την από 27/06/2024 οικεία έκθεση ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 26/07/2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου .....ενδικοφανούς προσφυγής της ....., ΑΦΜ ....., ως εγγύτερης συγγενούς του αποθανόντος συζύγου της και ελεγχόμενου ....., 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. ....../27-06-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2019, καταλογίστηκε σε βάρος του αποβιώσαντος ....., ΑΦΜ ....., κύριος φόρος ποσού 110.219,22 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ (54 νέου ΚΦΔ) ποσού 55.109,61 ευρώ, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 25.727,95 ευρώ ήτοι συνολικό ποσό 191.056,78 ευρώ, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 4172/2013 και του άρθρου 54 του ν. 5104/2024.

Η ως άνω πράξη εισοδήματος εκδόθηκε κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της από 27/06/2024 οικείας έκθεσης ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ. ....../2022 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Υπηρεσίας σε βάρος του αποβιώσαντος ..... ΑΦΜ ..... Σύμφωνα με τα όσα αναφέρονται στην ως άνω έκθεση διαπιστώθηκαν αδήλωτα εισοδήματα ως εξής:

#### **A. ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΜΙΣΘΩΤΗ ΕΡΓΑΣΙΑ ΚΑΙ ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ ΗΜΕΔΑΠΗΣ ΠΡΟΕΛΕΥΣΗΣ**

Από τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών, τις έγγραφες απαντήσεις και τα προσκομισθέντα στοιχεία προέκυψαν καταθέσεις χρηματικών ποσών, οι οποίες αποτελούν εισόδημα από μισθωτή εργασία ύψους 219.127,63 ευρώ, και εισόδημα από μερίσματα ύψους 9.393,60 ευρώ.

#### **B. ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ**

Από τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών προέκυψαν καταθέσεις χρηματικών ποσών συνολικού ύψους 30.843,78 ευρώ, για τις οποίες δεν δόθηκε απάντηση και συνιστούν εισόδημα το οποίο προέρχεται από αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 4 του ν. 4172/2013.

#### **Γ. ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΑΚΙΝΗΤΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑ**

Ο υπόχρεος υπέβαλε κατά το ελεγχόμενο έτος 2019 έντυπο Ε2 για ακίνητα ιδιοκτησίας του, με το οποίο δηλώθηκε οικία επί της οδού ....., ΦΙΛΟΘΕΗ, 2ου ορόφου, επιφάνειας 287,95 τ.μ., με ποσοστό συνιδιοκτησίας 50%, ως δωρεάν παραχώρηση στην κόρη της συζύγου του. Σύμφωνα με το άρθρο 39 του ν. 4172/2013, απαλλάσσεται από το φόρο το τεκμαρτό εισόδημα από δωρεάν παραχώρηση κατοικίας μέχρι διακόσια τετραγωνικά μέτρα (200 τ.μ.), προκειμένου να χρησιμοποιηθεί ως κύρια κατοικία προς ανιόντες ή κατιόντες. Επομένως, για το εν λόγω ακίνητου που παραχωρείται δωρεάν στη θυγατέρα της συζύγου, για τα επιπλέον των 200 τετραγωνικών μέτρων, προέκυψε τεκμαρτό εισόδημα ύψους 3.466,50 ευρώ, το οποίο δεν είχε

δηλωθεί.

Με βάση τις παραπάνω διαπιστώσεις του ελέγχου, ο Προϊστάμενος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. προέβη στην έκδοση της υπ' αριθμ. ....../27-06-2024 προσβαλλόμενης οριστικής πράξης.

Η προσφεύγουσα, ως εγγύτερη συγγενής του αποθανόντος συζύγου της και ελεγχόμενου ....., ΑΦΜ ....., με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθεί, άλλως μεταρρυθμιστεί, η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, και να επιστραφεί το ποσό του φόρου που κατέβαλε νομιμοτόκως κατ' άρθρο 42 και 53 παρ. 4 του ΚΦΔ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Οι νομικές πλημμέλειες και το νόμω αβάσιμο της προδικασίας του φορολογικού ελέγχου και του σώματος της προσβαλλόμενης πράξης. Ειδικότερα, η προσβαλλόμενη πράξη είναι άκυρη λόγω τυπικής πλημμέλειας και, ειδικά, λόγω της έλλειψης ρητής και ειδικής αναφοράς στην ιδιότητα και, συγκεκριμένα, στον ειδικότερο κανόνα δικαίου (τυπική διάταξη νόμου) με βάση τον οποία εκδίδεται και κοινοποιείται σε αυτήν, την προσφεύγουσα, η προσβαλλόμενη με την παρούσα προσφυγή οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, η οποία είναι νόμω αβάσιμη ως ερειδόμενη επί πλημμελούς ελεγκτικής προδικασίας.
- Το νόμω και ουσία αβάσιμο του υπό κρίση καταλογισμού φόρου εισοδήματος. Ειδικότερα, η προσβαλλόμενη πράξη νόμω και ουσία αβάσιμα, καθώς στηρίζεται σε εσφαλμένες διαπιστώσεις του ελέγχου, μετά από κακή εκτίμηση των αποδεικτικών στοιχείων που εισφέρθηκαν ενώπιόν του, με το αναφερόμενο στην έκθεση ελέγχου υπόμνημα.
- Η προσβαλλόμενη πράξη είναι μη νόμιμη κατά το μέρος που έχει εκδοθεί πλημμελώς κατόπιν πρόδηλου υπολογιστικού/αριθμητικού σφάλματος, επικουρικά, σε περίπτωση δηλαδή που η προσβαλλόμενη πράξη δεν ακυρωθεί, πρέπει να μεταρρυθμιστεί αναλόγως, από την Υπηρεσία μας.

### **Όσον αφορά τον 1<sup>ο</sup> ισχυρισμό της προσφεύγουσας**

Επειδή, από τις διατάξεις των άρθρων 34, 35, 1710 παρ. 1 και 1885 ΑΚ, σε συνδυασμό με τις ισχύουσες στο πεδίο του δημοσίου δικαίου γενικές αρχές, προκύπτει ότι οι έννομες σχέσεις δημοσίου δικαίου, στο μέτρο που συνδέονται αμέσως με το υπάρχον στη ζωή φυσικό πρόσωπο, το οποίο αποτελεί υποκείμενο δικαιωμάτων και υποχρεώσεων, είναι συνήθως προσωποπαγείς και συνεπώς ακληρονόμητες (λ.χ. η δημοσιοϋπαλληλική σχέση, η στρατιωτική υποχρέωση κ.λ.π.). Όταν, όμως, οι έννομες αυτές σχέσεις έχουν χρηματικό περιεχόμενο, κατά κανόνα κληρονομούνται, εκτός αν είναι αυστηρά προσωποπαγείς (λ.χ. το συνταξιοδοτικό δικαίωμα). Επομένως, στην περίπτωση των φορολογικών ενοχών ή των ενοχών που απορρέουν από χρηματικές ποινές (πρόστιμα), αστικής, διοικητικής ή μικτής φύσεως που επιβλήθηκαν στον κληρονομούμενο από διοικητικές αρχές ή αστικά και διοικητικά δικαστήρια, οι τελευταίες, ως μη αποσβύμενες με το θάνατο του, μεταβιβάζονται αιτία θανάτου στους κληρονόμους του (βλ. ΑΠ 1714/1981 ΝοΒ 1982, 1065). Οι δε κληρονόμοι ευθύνονται, ανάλογα με τη κληρονομική μερίδα τους, για την εξόφληση των χρεών της κληρονομιάς, εκτός αν πρόκειται για ποινικές κυρώσεις ή, ως εκ του συναγόμενου σκοπού των διατάξεων που τις προβλέπουν, προέχει ο κυρωτικός και όχι ο αποζημιωτικός τους χαρακτήρας.

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 1 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ) ορίζεται:

«1. Πράξη προσδιορισμού φόρου είναι η πράξη με την οποία καθορίζεται το ποσό της φορολογικής οφειλής ή απαίτησης του φορολογούμενου για μια (1) ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή για ένα (1) ή περισσότερα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές περιόδους ή για μια (1) ή περισσότερες φορολογικές υποθέσεις. Με την πράξη προσδιορισμού φόρου συνιστάται και βεβαιώνεται η φορολογική οφειλή ή απαίτηση του φορολογούμενου. Η πράξη αυτή καταχωρίζεται ως εισπρακτέο ή επιστρεπτέο ποσό στα βιβλία της Φορολογικής Διοίκησης. Η Φορολογική Διοίκηση είναι αρμόδια να εκδίδει τις ακόλουθες πράξεις προσδιορισμού φόρου: α) πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου, β) πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου, γ) πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και δ) πράξη ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου.»

**Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 38 του ν. 5104/2024:**

«Η πράξη προσδιορισμού φόρου του άρθρου 36 υπογράφεται από τον Διοικητή ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης. Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες:

- α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου,
- β) τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,
- γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης,
- δ) το είδος της πράξης προσδιορισμού του φόρου και το αντικείμενο στο οποίο αφορά η πράξη,
- ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής,
- στ) την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος,
- ζ) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου,
- η) τον χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου,
- θ) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα,
- ι) λοιπές πληροφορίες.

**Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου. Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου, εκτός από την περίπτωση του τέταρτου εδαφίου της παρ. 6 του άρθρου 36.»**

**Επειδή, στο υπ' αριθμ. ΔΕΛ Β 1155355ΕΞ2015/27-11-2015 έγγραφό της, η διεύθυνση ελέγχων αναφέρει ότι: «Σε απάντηση του παραπάνω σχετικού σας αναφορικά με τα αναγραφόμενα πρόσωπα στην πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος αποβιώσαντος, και σε ό,τι αφορά θέματα της αρμοδιότητάς μας που θίγονται σε αυτό, σας γνωρίζουμε τα εξής: Με τις διατάξεις του άρθρου 37 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζονται οι πληροφορίες και τα στοιχεία που πρέπει να περιλαμβάνονται στις πράξεις προσδιορισμού φόρου καθώς και τα πρόσωπα στα οποία γίνεται η κοινοποίηση τους. Αν πρόκειται για θανόντα φορολογούμενο η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος εκδίδεται στο όνομά του για τα εισοδήματα που απέκτησε μέχρι την ημερομηνία θανάτου του, με παράλληλη αναφορά σ' αυτό ότι εκδίδεται για λογαριασμό των κληρονόμων, οι οποίοι, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 1885 του Α.Κ., όπου «οι απαιτήσεις και τα χρέη της κληρονομιάς διαιρούνται αυτοδικαίως μεταξύ των συκληρονόμων ανάλογα με τη μερίδα του καθενός», είναι τα κατά νόμω υπόχρεα για την πληρωμή του εν λόγω φόρου πρόσωπα. Τυχόν πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος επ' ονόματι αποβιώσαντος, χωρίς σε αυτές να γίνεται ρητή αναφορά ότι εκδίδονται για λογαριασμό των κληρονόμων προς τους οποίους πρέπει και να κοινοποιηθούν, είναι κατ' αρχήν άκυρες ως εκδοθείσες κατ' ανύπαρκτου προσώπου. Κατά συνέπεια, σε**

**περίπτωση έκδοσης άκυρων πράξεων προσδιορισμού φόρου, η Δ.Ο.Υ. θα πρέπει να εκδώσει νέες πράξεις στο όνομα του αποθανόντος στις οποίες όμως να γίνεται ρητή αναφορά, ότι εκδίδονται για λογαριασμό των κληρονόμων στους οποίους και θα κοινοποιηθούν.»**

**Επειδή**, εν προκειμένω, βάσει της υπ' αριθμ. ....../2022 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., διενεργήθηκε έλεγχος στο φυσικό πρόσωπο ....., ο οποίος ολοκληρώθηκε στις 27/06/2024. Βάσει των αποτελεσμάτων του ελέγχου εκδόθηκε για τον ελεγχόμενο η με αριθμ. ....../27-6-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 και βεβαιωθήκαν οι αναλογούντες φόροι. Από τα στοιχεία του φακέλου, αλλά και τα αναφερόμενα στη σχετική έκθεση ελέγχου, προκύπτει ότι ο ως άνω ελεγχόμενος απεβίωσε στις 25/02/2023 και ότι η προσφεύγουσα κατά τη διάρκεια του ελέγχου προσκόμισε στον έλεγχο: α) το με αριθμ. πρωτ. ....../21-3-2023 Πιστοποιητικό Εγγύτερων Συγγενών του Δήμου Φιλοθέης-Ψυχικού, με το οποίο πιστοποιείται ότι ο θανών ..... άφησε πλησιέστερους συγγενείς τη σύζυγό του .....και τον αδελφό του .....και β) τη με αριθμ. ....../2023 έκθεση αποποίησης Κληρονομιάς του Ειρηνοδικείου Χαλανδρίου, με την οποία ο .....δήλωσε ότι αποποιείται την κληρονομιά του ελεγχόμενου. Με βάση τα ανωτέρω, ο έλεγχος απέστειλε αίτημα στο Ειρηνοδικείο Χαλανδρίου, το οποίο του γνωστοποίησε τα εξής:

**A.** Το με αριθμ. ....../2024 Πιστοποιητικό Διαθηκών, στο οποίο αναφέρεται, ότι με το με αριθμ. ....../05/02/2024 Πρακτικό του Δικαστηρίου αυτού δημοσιεύθηκε η από 02/02/2023 διαθήκη του ....., η οποία καταχωρήθηκε στο γενικό βιβλίο διαθηκών του Ειρηνοδικείου Χαλανδρίου στον τόμο .....με αύξοντα αριθμό .....και ότι δεν έχει δημοσιευθεί άλλη διαθήκη για τον ανωτέρω διαθέτη.

**B.** Το με αριθμ. ....../05-02-2024 επικυρωμένο αντίγραφο πρακτικού δημοσίευσης διαθήκης, στο οποίο καταχωρίζεται σε φωτοαντίγραφο η διαθήκη, η οποία είναι ολόκληρη γραμμένη στο χέρι. Στη διαθήκη, η οποία είναι δυσανάγνωστη, αναφέρει ως κληρονόμους, τα τέκνα της συζύγου του, ..... και ....., τη σύζυγό του .....και την υπάλληλο της .....

**Γ.** Εκθέσεις αποποίησης κληρονομιάς του ....., ως κάτωθι:

- i) Τη με αριθμ. ....../2024 της .....
- ii) Τη με αριθμ. ....../2024 του .....
- iii) Τη με αριθμ. ....../2023 του .....
- iv) Τη με αριθμ. ....../2023 της .....
- v) Τη με αριθμ. ....../2023 του .....
- vi) Τη με αριθμ. ....../2023 του .....
- vii) Τη με αριθμ. ....../2023 της .....

**Βάσει των ανωτέρω, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα είναι η μόνη ως νόμω υπόχρεη κληρονόμος, τόσο εξ αδιαθέτου όσο και βάσει διαθήκης, όπως εξάλλου και η ίδια ανέφερε στο απαντητικό υπόμνημά της στο με αριθμ. ....../30-05-2024 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου.**

**Επειδή**, η προσβαλλόμενη καταλογιστική πράξη εκδόθηκε μετά το θάνατο του ελεγχόμενου στο όνομα του θανόντος, με αναφορά στο όνομα και τα στοιχεία της κληρονόμου και προσφεύγουσας, καθώς στην πρώτη σελίδα της πράξης αναγράφονται ευδιάκριτα τα στοιχεία του φορολογούμενου και αποβιώσαντος και στη συνέχεια γίνεται σαφής αναφορά στα στοιχεία της προσφεύγουσας ως εγγύτερου συγγενή, όπως αυτή εμφανίζεται στο πληροφοριακό σύστημα της ΑΑΔΕ, η οποία είναι κατά νόμον υπόχρεη σε σχέση με τη συγκεκριμένη οφειλή. Ως εκ τούτου η κοινοποίηση της προσβαλλόμενης πράξης έγινε ορθά και σύννομα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 5104/2024 στην προσφεύγουσα ως νόμω υπόχρεη κληρονόμο

και οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί ακυρότητας της πράξης λόγω πλημμελούς ελεγκτικής προδικασίας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

### Όσον αφορά το 2<sup>ο</sup> ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή στις διατάξεις των άρθρων 12 και 13 του ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν κατά το κρινόμενο έτος, ορίζεται:

#### **«Άρθρο 12 Εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις**

1. Το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις περιλαμβάνει τα πάσης φύσεως εισοδήματα σε χρήμα ή σε είδος που αποκτώνται στο πλαίσιο υφιστάμενης, παρελθούσας ή μελλοντικής εργασιακής σχέσης.

2. Για τους σκοπούς του Κ.Φ.Ε., εργασιακή σχέση υφίσταται όταν ένα φυσικό πρόσωπο παρέχει υπηρεσίες:

α) στο πλαίσιο σύμβασης εργασίας, σύμφωνα με το εργατικό δίκαιο,

β) βάσει σύμβασης, προφορικής ή έγγραφης, με την οποία το φυσικό πρόσωπο αποκτά σχέση εξαρτημένης εργασίας με άλλο πρόσωπο, το οποίο έχει το δικαίωμα να ορίζει και να ελέγχει τον τρόπο, το χρόνο και τον τόπο εκτέλεσης των υπηρεσιών,

γ) οι οποίες ρυθμίζονται από τη νομοθεσία περί μισθολογίου και ειδικών μισθολογίων των υπαλλήλων και λειτουργών του Δημοσίου,

δ) ως διευθυντής ή μέλος του ΔΣ εταιρείας ή κάθε άλλου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας,

ε) ως δικηγόρος έναντι πάγιας αντιμισθίας για την παροχή νομικών υπηρεσιών,

στ) βάσει έγγραφων συμβάσεων παροχής υπηρεσιών ή συμβάσεων έργου, με φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες τα οποία δεν υπερβαίνουν τα τρία (3) ή, εφόσον υπερβαίνουν τον αριθμό αυτόν, ποσοστό εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%) του ακαθάριστου εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα προέρχεται από ένα (1) από τα φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες που λαμβάνουν τις εν λόγω υπηρεσίες και εφόσον δεν έχει την εμπορική ιδιότητα, ούτε διατηρεί επαγγελματική εγκατάσταση που είναι διαφορετική από την κατοικία του. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση που ο φορολογούμενος αποκτά εισόδημα από μισθωτή εργασία, σύμφωνα με μία από τις περιπτώσεις α' έως ε' του παρόντος άρθρου.

.....

3. Ως ακαθάριστα εισοδήματα από μισθωτή εργασία και συντάξεις θεωρούνται τα εξής:

α) ημερομίσθιο, μισθός, επίδομα αδείας, επίδομα ασθενείας, επίδομα εορτών, αποζημίωση μη ληφθείσας άδειας, αμοιβές, προμήθειες, επιμίσθια και φιλοδωρήματα,

β) επιδόματα περιλαμβανομένων του επιδόματος κόστους διαβίωσης, του επιδόματος ενοικίου, της αποζημίωσης εξόδων φιλοξενίας ή ταξιδιού,

γ) αποζημίωση εξόδων στα οποία έχει υποβληθεί ο εργαζόμενος ή συγγενικό πρόσωπο του εργαζομένου,

δ) παροχή οποιασδήποτε μορφής που λαμβάνει ο εργαζόμενος πριν την έναρξη της εργασιακής σχέσης,

ε) αποζημιώσεις για τη λύση ή καταγγελία της εργασιακής σχέσης,

στ) συντάξεις που χορηγούνται από κύριο και επικουρικό φορέα υποχρεωτικής ασφάλισης, καθώς και από επαγγελματικά ταμεία που έχουν συσταθεί με νόμο,

ζ) το ασφάλισμα που καταβάλλεται εφάπαξ ή με τη μορφή περιοδικής παροχής στο πλαίσιο ομαδικών ασφαλιστηρίων συνταξιοδοτικών συμβολαίων,

η) κάθε άλλη παροχή που εισπράττεται έναντι υφιστάμενης, παρελθούσας ή μελλοντικής εργασιακής σχέσης.

θ) Ποσοστό έως 35% των κερδών προ φόρων, το οποίο καταβάλλεται από τους Φορείς Κοινωνικής και Αλληλέγγυας Οικονομίας στους εργαζομένους τους.

### **Άρθρο 13 Παροχές σε είδος**

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

**Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 36 του ν. 4172/2013:**

«1. Ο όρος «μερίσματα» σημαίνει το εισόδημα που προκύπτει από μετοχές, ιδρυτικούς τίτλους, ή άλλα δικαιώματα συμμετοχής σε κέρδη τα οποία δεν αποτελούν απαιτήσεις από οφειλές (χρέη), καθώς και το εισόδημα από άλλα εταιρικά δικαιώματα, στα οποία περιλαμβάνονται τα μερίδια, οι μερίδες συμπεριλαμβανομένων των προμερισμάτων και μαθηματικών αποθεματικών, οι συμμετοχές σε κέρδη προσωπικών επιχειρήσεων, οι διανομές των κερδών από κάθε είδους νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, καθώς και κάθε άλλο συναφές διανεμόμενο ποσό

2. Εάν η διανομή των μερισμάτων υπόκειται σε παρακράτηση φόρου, όπως ορίζεται στο Μέρος Τέταρτο του Κ.Φ.Ε., ο παρακρατούμενος φόρος εξαντλεί τη φορολογική υποχρέωση μόνο για τα φυσικά πρόσωπα και για το συγκεκριμένο είδος εισοδήματος του φορολογούμενου με βάση τον Κ.Φ.Ε.»

**Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 4 του ν. 4172/2013 ορίζεται:**

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

**Επειδή στην παρ. 4 του άρθρου 29 του ν. 4172/2013 ορίζεται:**

«4. Το εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 4 του άρθρου 21 φορολογείται με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%).»

**Επειδή στο άρθρο 39 του ν. 4987/2022 (ΚΦΔ) 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:**

«.....

**Β' Προσαύξηση περιουσίας**

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 21 του ΚΦΕ, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

2. Επιπλέον, με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ΚΦΔ ορίζεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

3. Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα.

Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, όπως οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, τραπεζικές καταθέσεις και πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια, ομόλογα, αμοιβαία κεφάλαια κλπ.), η οποία δεν δικαιολογείται από τα εισοδήματα που δηλώνει ο φορολογούμενος. Η μεταβολή της σύνθεσης ή της διατήρησης της περιουσίας δεν σημαίνει απαραίτητα και την προσαύξησης της.

.....».

**Επειδή** στην απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ 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 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.

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 στο άρθρο 77 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ) 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, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, στο πλαίσιο αιτιολόγησης των παρακάτω πιστώσεων σε λογαριασμό του ελεγχόμενου στην τράπεζα Alpha Bank, η προσφεύγουσα ισχυρίστηκε ότι μέρος των ποσών αυτών αφορούσαν μερίσματα του υπό κρίση φορολογικού έτους από την εταιρεία ....., ενώ μέρος των ποσών είχαν εισπραχθεί ως ταμειακή διευκόλυνση έναντι μερισμάτων επόμενων χρήσεων από την εν λόγω**

εταιρεία:

A/A	Ημερομηνία συναλλαγής	Αριθμός λογαριασμού	Αιτιολογία συναλλαγής	Πίστωση
3	29/1/2019	.....	.....	4.926,81
4	29/1/2019	.....	.....	5.743,98
5	28/2/2019	.....	.....	5.743,98
6	1/3/2019	.....	.....	4.926,81
7	28/3/2019	.....	.....	5.743,99
8	29/3/2019	.....	.....	4.926,81
9	30/4/2019	.....	.....	4.926,81
10	30/4/2019	.....	.....	5.743,99
13	28/5/2019	.....	.....	5.744,00
14	29/5/2019	.....	.....	4.926,81
16	28/6/2019	.....	.....	4.926,81
17	28/6/2019	.....	.....	5.743,99
19	31/7/2019	.....	.....	4.928,81
20	31/7/2019	.....	.....	5.743,98
22	30/8/2019	.....	.....	5.743,99
23	2/9/2019	.....	.....	4.926,81
25	30/9/2019	.....	.....	4.926,81
26	30/9/2019	.....	.....	5.743,98
28	31/10/2019	.....	.....	4.926,81
29	31/10/2019	.....	.....	5.743,98
30	28/11/2019	.....	.....	4.926,81
31	28/11/2019	.....	.....	5.743,99
32	27/12/2019	.....	.....	5.743,98
33	30/12/2019	.....	.....	4.926,81
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>				<b>128.051,55</b>

Από τα προσκομισθέντα στον έλεγχο στοιχεία προέκυψε ότι η εταιρεία .....εκμίσθωνε γραφεία επί της οδού .....στην Αθήνα στις εταιρείες ..... και ....., έναντι 5.544,40 ευρώ και 4.755,61 ευρώ μηνιαίως αντίστοιχα και συνολικού ποσού 123.600,00 ευρώ πλέον χαρτοσήμου 3,6%, ήτοι 128.049,60 ευρώ. Περαιτέρω διαπιστώθηκε ότι οι παραπάνω τρεις εταιρείες ήταν συμφερόντων του ελεγχόμενου και τα χρηματικά ποσά των μισθώσεων καταθέτονταν απευθείας στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου.

Η εκμισθώτρια εταιρεία ..... είχε δηλώσει για το φορολογικό έτος 2019 ζημιά ύψους 2.380,27 ευρώ, καθώς ως μοναδικά έσοδα της εταιρείας δηλώνονταν τα ως άνω εισπραχθέντα ενοίκια, ενώ στα έξοδα δηλώνονταν μεγάλα ποσά αποσβέσεων. Κατά τη διάρκεια του ελέγχου

υποβλήθηκε από την εν λόγω εταιρεία τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το υπό κρίση φορολογικό έτος, με την οποία διαγράφηκαν τα ποσά των αποσβέσεων και προσδιορίσθηκαν φορολογητέα κέρδη, βεβαιώθηκε ο φόρος εισοδήματος και επίσης η ανωτέρω εταιρεία υπέβαλε και δήλωση απόδοσης παρακρατούμενου φόρου στα εισοδήματα από μερίσματα, με την οποία βεβαιώθηκε ο αντίστοιχος φόρος διανομής κερδών. Ειδικότερα για το φορολογικό έτος 2019, δηλώθηκε, κατόπιν μεταβολής των αρχικών δηλωθέντων αποτελεσμάτων με την υποβολή της ανωτέρω τροποποιητική δήλωσης, συνολικό ποσό μερισμάτων 93.936,00 ευρώ και παρακρατούμενος φόρος 4.696,80 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό προς διανομή ύψους 89.239,20 ευρώ. Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τα προσκομισθέντα στοιχεία και τα στοιχεία του πληροφοριακού συστήματος της ΑΑΔΕ, με βάση τα οποία προκύπτει ότι μέλη της εταιρείας ..... ήταν ο ελεγχόμενος ..... με ποσοστό 10% και η αλλοδαπή εταιρεία ..... με ποσοστό 90%, δέχτηκε ότι ορισμένες από τις επίμαχες προαναφερθείσες πιστώσεις στον τραπεζικό λογαριασμό του υπόχρεου δύναται να αιτιολογηθούν ως μέρος μέχρι του ποσού που του αντιστοιχεί επί του διανεμηθέντος μερίσματος (89.239,20 \* 10%, ήτοι 8.923,92 ευρώ), βάσει του ποσοστού συμμετοχής του. Για το υπόλοιπο ποσό ύψους 119.127,63 ευρώ (128.051,55 - 8.923,92) δεν τεκμηριώθηκαν οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί μερίσματος τρέχοντος έτους και επομένων ετών, καθώς αφενός δεν αποτελεί για τον ελεγχόμενο εισόδημα από μερίσμα που διανεμήθηκε από την ως άνω ημεδαπή εταιρεία, αφετέρου δεν προσκομίσθηκαν στοιχεία και έγγραφα βέβαιης χρονολογίας από τα οποία να αποδεικνύεται ότι οι εν λόγω καταβολές παρασχέθηκαν στο πλαίσιο διευκόλυνσης έναντι μερισμάτων επομένων ετών που επικαλείται η προσφεύγουσα.

**Επειδή**, και με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι από το συνολικό ποσό 128.051,55 ευρώ των πιστώσεων του παραπάνω πίνακα στο λογαριασμό με IBAN GR..... στην τράπεζα ALPHA BANK:

α) το ποσό των 89.239,20 ευρώ αποτελεί το καθαρό (μετά φόρων) ποσό μερισμάτων που καταβλήθηκε απευθείας στο σύζυγό της, ως πραγματικό δικαιούχο της εταιρείας «.....», καθώς ο εκλιπών σύζυγός της είχε τον έλεγχο της εταιρείας με την επωνυμία ....., ως εξής: κατείχε άμεσα το 10% του εταιρικού κεφαλαίου της και, έμμεσα, το υπόλοιπο 90%, καθώς το ποσοστό αυτό κατείχε η κυπριακή εταιρεία με την επωνυμία «.....», την οποία ο σύζυγός της επίσης ήλεγχε, συμμετέχοντας στο κεφάλαιό της κατά πλειοψηφία και λαμβάνοντας, επί της ουσίας, όλες τις αποφάσεις, και συνεπώς πραγματικός δικαιούχος και των δύο νομικών προσώπων ήταν ουσιαστικά ο σύζυγός της και στο πλαίσιο αυτό εισέπραξε το συνολικό ποσό του μερίσματος. Προς τεκμηρίωση του ισχυρισμού της προσκομίζει το από 25/07/2024 Πρακτικό της Προσωρινής Διαχειρίστριας της εταιρείας «.....» με θέμα μόνο: «Βεβαίωση διανομής μερισμάτων στο μέτοχο «.....», στο οποίο αναφέρεται ότι η εταιρεία «.....» εμφανίζει για τα έτη 2018-2022 κέρδη και με το πρακτικό βεβαιώνεται ότι τα οικεία έτη το σύνολο των ποσών (100%) κατεβλήθη απευθείας στον ....., αφενός υπό την ιδιότητά του ως εταίρου της Εταιρείας με ποσοστό 10%, αφετέρου ως πραγματικού δικαιούχου της Εταιρείας και κατά το λοιπό 90% και ειδικότερα μέσω της συμμετοχής του στην εταιρεία .....» με έδρα στην Κύπρο.

Περαιτέρω ισχυρίζεται ότι το ποσό αυτό φορολογήθηκε επίσης ως μέρος ημεδαπής του συζύγου της στο σύνολό του 89.239,20, όπως προκύπτει από την τροποποιητική δήλωση φόρου εισοδήματος φυσικού προσώπου φορολογικού έτους 2019, όπως αυτή υποβλήθηκε ενώπιον της ΑΑΔΕ με το υπ' αριθμ. .... /1101/05-06-2024 Αίτημα και, σε συμπλήρωση αυτού, με το υπ' αριθμ. .... /45105/11-07-2024 Αίτημα στον κωδικό 291.

Η προσφεύγουσα αναφέρει επίσης ότι από το ως άνω συνολικό ποσό μερισμάτων 89.239,20

ευρώ, το ποσό των 39.667,20 ευρώ είχε ήδη προκαταβληθεί κατά το φορολογικό έτος 2018, στο πλαίσιο ταμειακής διευκόλυνσης της εταιρείας προς το σύζυγό της, ως έναντι της διανομής μερισμάτων για του επόμενου φορολογικού έτους (2019), όπως προκύπτει από το από 31/12/2018 Ιδιωτικό συμφωνητικό ταμειακής διευκόλυνσης. Για την εν λόγω ταμειακή διευκόλυνση, αποδόθηκαν τα αναλογούντα τέλη χαρτοσήμου, με συντελεστή 1,2%, ποσού 476,00 ευρώ, όπως προκύπτει από την Αίτηση Απόδοσης Τελών Χαρτοσήμου που υποβλήθηκε ενώπιον της ΑΑΔΕ, από κοινού με το ως άνω συμφωνητικό, με το υπ' αριθμ. ....../1101/28-05-2024 αίτημα της εταιρείας. Ως εκ τούτου, κατά το ελεγχόμενο φορολογικό έτος, 2019, και προκειμένου να καταβληθεί το σύνολο του μερίσματος του έτους 2019, καταβλήθηκε επιπλέον το υπόλοιπο ποσό των 49.527,36 ευρώ .

β) συνεπώς ισχυρίζεται ότι το εναπομείναν ποσό των 78.479,29 ευρώ (128.051,55 - 49.527,36) αποτελεί ταμειακή διευκόλυνση της εταιρείας προς το σύζυγό της, ως έναντι της διανομής μερισμάτων του επόμενου φορολογικού έτους (2020), όπως προκύπτει από το από 31/12/2019 Ιδιωτικό συμφωνητικό ταμειακής διευκόλυνσης. Για την εν λόγω ταμειακή διευκόλυνση, αποδόθηκαν τα αναλογούντα τέλη χαρτοσήμου, με συντελεστή 1,2%, ποσού 941,75,00 ευρώ, όπως προκύπτει από την Αίτηση Απόδοσης Τελών Χαρτοσήμου που υποβλήθηκε ενώπιον της ΑΑΔΕ, από κοινού με το ως άνω συμφωνητικό, με το υπ' αριθμ. ....../1101/28-05-2024 αίτημα της εταιρείας. Ως προκαταβολή μερίσματος, το εν λόγω ποσό φορολογήθηκε ως μέρος του μερίσματος που διανεμήθηκε στο σύζυγό της κατά το φορολογικό έτος 2020, συνολικού ύψους 89.113,95 ευρώ προ φόρων (και 84.658,25 ευρώ μετά φόρων), όπως προκύπτει από την υπ' αριθμ. ....../17.05.2024 Δήλωση Απόδοσης Παρακρατούμενων Φόρων από Μερίσματα - Τόκους - Δικαιώματα από την εταιρεία «.....», καθώς και την τροποποιητική δήλωση φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2020 του συζύγου της, υποβληθείσα με το με αριθμό ....../1101/05-06-2024 Αίτημα και, σε συμπλήρωση αυτού, με το υπ' αριθμ. ....../45105/11-07-2024 Αίτημα.

**Επειδή** σχετικά με τα ως άνω, σημειώνονται τα εξής:

α) Σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει, ότι στο πλαίσιο του ελέγχου και κατόπιν υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων, η εταιρεία ..... μετέβαλε τα αποτελέσματά της για τα φορολογικά έτη 2018, 2019 και 2020 και η αρχική δηλωθείσα ζημιά τελικώς μετετράπη σε κέρδος και κατόπιν φορολόγησής του η εταιρεία προέβη σε διανομή μερίσματος που για το υπό κρίση φορολογικό έτος 2019 ήταν ύψους 89.239,20 ευρώ. Από το ποσό αυτό, ποσό 8.923,92 ευρώ ( $89.239,20 * 10\%$ ) ο έλεγχος δέχθηκε ότι αντιστοιχεί στον ελεγχόμενο με βάση το ποσοστό της συμμετοχής του στο κεφάλαιο της εταιρείας. Το υπόλοιπο 90% σύμφωνα με τα στοιχεία που τέθηκαν υπόψη του ελέγχου αποτελεί μέρος της αλλοδαπής εταιρείας ....., το οποίο η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι το εισέπραξε ο ελεγχόμενος αντί της ως άνω αλλοδαπής εταιρείας, ως πραγματικός δικαιούχος αυτού. Ωστόσο από τα προσκομισθέντα στοιχεία που αναφέρονται στη σελίδα 13 της οικείας έκθεσης ελέγχου, και ειδικότερα από το με αριθμ. ....../23-05-2022 έγγραφο, εμφανίζεται ο ελεγχόμενος να συμμετέχει στην αλλοδαπή εταιρεία .....με ποσοστό συμμετοχής 55% χωρίς να προκύπτει μέσω και έμμεσης συμμετοχής ότι το ποσοστό του ελεγχόμενου στην ημεδαπή εταιρεία που διανέμει μέρος είναι 100%. Περαιτέρω, και σε κάθε περίπτωση, επισημαίνεται ότι δεν προσκομίσθηκαν οικονομικά στοιχεία από την αλλοδαπή εταιρεία, από την οποία να προκύπτει ότι έχει προβεί η τελευταία σε διανομή μερίσματος και ο προσφεύγων βάσει του ποσοστού συμμετοχής του σε αυτή έχει λάβει ποσά στο πλαίσιο είσπραξης μερισμάτων. Η προσφεύγουσα προσκόμισε το από 25/07/2024 Πρακτικό της Προσωρινής Διαχειρίστριας της εταιρείας «.....» με θέμα μόνο: «Βεβαίωση διανομής μερισμάτων στο μέτοχο «.....» στο οποίο

αναφέρεται ότι η εταιρεία «.....» εμφανίζει για τα έτη 2018-2022 κέρδη και με το πρακτικό βεβαιώνεται ότι τα οικεία έτη το σύνολο των ποσών (100%) κατεβλήθη απευθείας στον ..... αφενός υπό την ιδιότητά του ως εταίρου της Εταιρείας με ποσοστό 10% αφετέρου ως πραγματικού δικαιούχου της Εταιρείας και κατά το λοιπό 90% και ειδικότερα μέσω της συμμετοχής του στην εταιρεία «.....» με έδρα στην Κύπρο. Ωστόσο, ως προς το εν λόγω πρακτικό, σημειώνεται ότι ενώ αναφέρεται ότι συντάσσεται από την προσωρινή διαχειρίστρια της εταιρείας .....στο τέλος σφραγίζεται από άλλη εταιρεία.

Ακόμη και αν θεωρηθεί ότι ο ελεγχόμενος εισέπραξε τα υπό κρίση ποσά για το σύνολο των μερισμάτων που διένειμε η εταιρεία «.....», για τον ίδιο δεν αποτελεί εισόδημα μερισμάτων ημεδαπής, ως επικαλείται ότι δήλωσε με τις τροποποιητικές του δηλώσεις, καθώς αφενός δεν κατέχει ποσοστό συμμετοχής στην ως άνω εταιρεία τέτοιο που να αντιστοιχεί στο μέρισμα που τελικώς εισέπραξε, ώστε να θεωρηθεί ότι οι συναλλαγές αυτές εμπίπτουν στο πλαίσιο μερίσματος ημεδαπής, ως αναφέρουν οι διατάξεις. Τόσο κατά τον έλεγχο όσο και κατά το ενδικοφανές στάδιο για το επιπλέον ποσό που καταβλήθηκε στον ελεγχόμενο από την εταιρεία «.....», και αφορούσε μέρισμα με δικαιούχο όχι τον ελεγχόμενο αλλά την αλλοδαπή εταιρεία, στην οποία ο ελεγχόμενος εμφανίζεται ως νόμιμος εκπρόσωπος και μέτοχος αυτής, δεν αποδείχθηκε η απόδοσή του στην δικαιούχο του μερίσματος αλλοδαπή εταιρεία, ούτε και τέθηκαν υπόψη του ελέγχου αλλά ούτε και της Υπηρεσίας μας, στοιχεία ως προς τα οικονομικά αποτελέσματα της αλλοδαπής και στοιχεία διανομής των αποτελεσμάτων αυτής, ώστε να θεωρηθεί ότι για τον ίδιο τα υπό κρίση ποσά που εισέπραξε για λογαριασμό της αλλοδαπής κρατήθηκαν ως είσπραξη μερίσματος μέσα από την συμμετοχή του στην αλλοδαπή (επισημαίνεται άλλωστε ότι ο ελεγχόμενος δεν έχει δηλώσει στις υπό κρίση δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος μερίσματα αλλοδαπής προέλευσης).

Σημειώνεται ότι η προσφεύγουσα επικαλείται ότι προέβη και σε σχετική δήλωση του ανωτέρω ποσού ως μερίσματα ημεδαπής με τροποποιητικές δηλώσεις του συζύγου της για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019, με τις οποίες δηλώθηκε συνολικό ποσό μερισμάτων 87.756,00 ευρώ και 93.936,00 ευρώ, αντίστοιχα, οι οποίες ισχυρίζεται ότι υποβλήθηκαν με το από 5/6/2024 Αίτημα και σε συμπλήρωση αυτού με το από 11/7/2024 Αίτημα. Ωστόσο, πέραν των ανωτέρω αναφερομένων, ως προς το ότι δε δύναται να θεωρηθεί εισόδημα από μέρισμα ημεδαπής, το ποσό που δόθηκε στον ελεγχόμενο πέραν της συμμετοχής του από την εταιρεία ....., σε κάθε περίπτωση αναφέρεται ότι στο πληροφοριακό σύστημα της ΑΑΔΕ μέχρι και την ημερομηνία που προβλέπεται στο άρθρο 23 του ν. 5104/2024 για την υποβολή δηλώσεων σε περίπτωση ελέγχου, δεν εμφανίζονται δηλωθέντα και εκκαθαρισμένα εισοδήματα από μερίσματα, και ούτε άλλωστε προσκομίστηκαν και οι επικαλούμενες δηλώσεις και εκκαθαρίσεις αυτών στον έλεγχο σε απάντηση του σημειώματος διαπιστώσεων.

β) Όσον αφορά τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι το εναπομείναν ποσό των 78.479,29 ευρώ (128.051,55 - 49.527,36) που έλαβε από την ως άνω εταιρεία ..... αποτελεί ταμειακή διευκόλυνση της εταιρείας προς το σύζυγό της την οποία λαμβάνει ως έναντι λήψης μερισμάτων επόμενων χρήσεων, αυτός απορρίπτεται επίσης ως αναπόδεικτος, καθώς αφενός το από 31/12/2019 επικαλούμενο Ιδιωτικό συμφωνητικό ταμειακής διευκόλυνσης μεταξύ του ελεγχόμενου και της ως άνω εταιρείας, το οποίο αναφέρει ότι η ως άνω εταιρεία χορηγεί «δάνειο ταμειακής διευκόλυνσης» στον ελεγχόμενο ύψους 78.479,19 ευρώ δεν αποτελεί έγκυρο στοιχείο, καθώς δε φέρει τις υπογραφές των μερών και δε φέρει βέβαια χρονολογία θεωρημένη από αρμόδια αρχή ως προβλέπεται και απαιτείται, στο άρθρο 257 παρ. 3 του ν. 4700/2020, το οποίο ορίζει ότι «η χρονολογία των ιδιωτικών εγγράφων καθίσταται βέβαιη για τους τρίτους μόνον όταν αυτά θεωρηθούν από συμβολαιογράφο ή από άλλο αρμόδιο κατά τον νόμο δημόσιο υπάλληλο». Ενώ, σε κάθε περίπτωση, η χαρτοσήμανση του επικαλούμενου συμφωνητικού έλαβε

χώρα εκπρόθεσμα, ήτοι μεταγενέστερα των υπό κρίση συναλλαγών και κατά το χρόνο που διαρκούσε ο έλεγχος.

Κατόπιν των ανωτέρω, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί είσπραξης ποσών στο πλαίσιο μερισμάτων τρέχοντος και επόμενων φορολογικών ετών απορρίπτονται ως αναπόδεκτοι.

**Επειδή**, περαιτέρω, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, διαπιστώθηκε η παρακάτω πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου στην τράπεζα HSBC:

A/A	Ημερομηνία συναλλαγής	Αριθμός λογαριασμού	Απολογία συναλλαγής	Πίστωση
18	11/7/2019	GR.....	.....	100.000,00

Για την αιτιολόγηση της ως άνω πίστωσης δόθηκε η απάντηση ότι το ποσό μεταφέρθηκε από τραπεζικό λογαριασμό της εταιρείας .....και επιστράφηκε στις 29/6/2020 και προσκομίστηκε η κίνηση του λογαριασμού GR..... της .....στην Εθνική Τράπεζα για το διάστημα από 9/7-11/7/2019 και του λογαριασμού GR..... της .....στην ALPHA BANK για το διάστημα από 1/6-30/6/2020. Από τις κινήσεις των αναφερόμενων λογαριασμών προέκυψε η μεταφορά της πίστωσης από λογαριασμό της εταιρείας .....και η κατάθεση από τον υπόχρεο ποσού 198.000,00 ευρώ στις 29/6/2020 σε λογαριασμό της ..... Όπως προέκυψε από τα στοιχεία δημοσιότητας του Εμπορικού Μητρώου οι εν λόγω εταιρείες συγχωνεύθηκαν στις 31/12/2019. Ο έλεγχος έκρινε ότι η ανωτέρω πίστωση αφορά σε δάνειο/παροχή σε είδος και ελλείπει έγγραφης συμφωνίας έχουν εφαρμογή για την φορολόγησή της οι διατάξεις περί εισοδήματος από μισθωτή εργασία.

**Επειδή**, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ομοίως ότι το παραπάνω ποσό αποτέλεσε ταμειακή διευκόλυνση της ως άνω εταιρείας προς το σύζυγό της στο πλαίσιο και του ουσιαστικού ελέγχου που ασκούσε ο σύζυγός της σε όλες τις εμπλεκόμενες εταιρείες, συμφερόντων του, και, ως τέτοια, υπόκειται μόνο σε τέλη χαρτοσήμου, με συντελεστή 1,2% και όχι σε φόρο εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες. Εν προκειμένω, τα αναλογούντα τέλη χαρτοσήμου ποσού 1.200,00 ευρώ αποδόθηκαν, όπως προκύπτει από τη με αριθμό ...../45105/24-07-2024 αίτηση απόδοσης τελών χαρτοσήμου, με συντελεστή 1,2%.

**Επειδή**, προκειμένου να αποδείξει τον ισχυρισμό της, η προσφεύγουσα προσκομίζει κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών της εταιρείας .....και της ....., καθώς και λογιστικές εγγραφές από το ημερολόγιο των δύο εταιρειών. Ειδικότερα προσκομίζει μια λογιστική εγγραφή της εταιρείας .....με ημερομηνία 10/07/2019, με την οποία πιστώθηκε ο λογαριασμός 38.03.00.0005 με 100.000,00 ευρώ και χρεώθηκε με το ίδιο ποσό ο λογαριασμός S.02831, και μια λογιστική εγγραφή της εταιρείας .....με ημερομηνία 20/06/2020, με την οποία χρεώθηκε ο λογαριασμός 38.03.00.0008 με 198.000,00 ευρώ και πιστώθηκε με το ίδιο ποσό ο λογαριασμός S.02831. Ωστόσο από τα ως άνω προσκομισθέντα στοιχεία δεν τεκμηριώνεται ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί ταμειακής διευκόλυνσης, δεδομένου ότι δεν προσκομίζονται καρτέλες δοσοληπτικού λογαριασμού τόσο της εταιρείας ..... όσο και της εταιρείας ..... με την οποία συγχωνεύτηκε, ώστε να διαπιστωθεί ο τρόπος που ο λογαριασμός αυτός κινήθηκε και να προσδιοριστεί η φύση του. Η χαρτοσήμανση δε του ποσού των 100.000,00 με ποσοστό 1,2% και μάλιστα σε χρόνο κατά τον οποίο έχει ολοκληρωθεί ο έλεγχος, σε καμία περίπτωση δεν αποδεικνύει ότι το ποσό αυτό κατά τον χρόνο που δόθηκε στον ελεγχόμενο από την εταιρεία .....αφορά σε ταμειακή διευκόλυνση και όχι δανεισμό.

**Επειδή**, περαιτέρω, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, από τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του ελεγχόμενου στην τράπεζα Alpha Bank προέκυψαν οι παρακάτω καταθέσεις χρηματικών ποσών συνολικού ύψους 30.843,78 ευρώ, οι οποίες δεν αιτιολογήθηκαν και ως εκ τούτου κρίθηκε ότι αποτελούν εισόδημα το οποίο προέρχεται από αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 4 του ν.4172/2013:

A/A	Ημερομηνία συναλλαγής	Αριθμός λογαριασμού	Ποσό Πίστωσης
1	18/1/2019	.....	564,41
2	18/1/2019	.....	12.500,00
11	30/4/2019	.....	6.510,37
12	21/5/2019	.....	3.000,00
24	23/9/2019	.....	2.900,00
27	21/10/2019	.....	5.369,00
			<b>30.843,78</b>

**Επειδή** η προσφεύγουσα σχετικά με τις ως άνω πιστώσεις ισχυρίζεται τα παρακάτω:

**α.** Οι πιστώσεις με α/α 1, 2 και 11, συνολικού ύψους 19.574,78 ευρώ, αποτελούν την καταβολή του δανείου από την εταιρεία ..... προς το σύζυγό της στο πλαίσιο επίσης σχετικής δανειακής σύμβασης, για το οποίο έχουν νομίμως αποδοθεί τα αναλογούντα τέλη χαρτοσήμου. Προς απόδειξη του ισχυρισμού της προσκομίζει το από 31/12/2019 ιδιωτικό συμφωνητικό ταμειακής διευκόλυνσης, μια λογιστική εγγραφή της ως άνω εταιρείας με ημερομηνία 31/12/2019, με την οποία πιστώθηκε ο λογαριασμός 53.98.000.002 με το ποσό 19.574,78 ευρώ και χρεώθηκε με το ίδιο ποσό ο λογαριασμός 33.98.000.000, καθώς και την αίτηση απόδοσης τελών χαρτοσήμου (Α200), εντός του έτους 2024 η οποία έλαβε κωδικό ...../1101/03-06-2024 από την Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών.

**β.** Η πίστωση με α/α 12 ποσού 3.000,00 ευρώ αποτελεί κατάθεση μετρητών του ίδιου του συζύγου της στον τραπεζικό λογαριασμό του μέσω του Κέντρου Αυτόματων Συναλλαγών της τράπεζας ALPHA BANK, όπως προκύπτει από την από 21/05/2019 σχετική απόδειξη, σύμφωνα με την οποία κατά την ως άνω ημερομηνία στις 11.25 π.μ. έγινε κατάθεση ποσού 3.000 ευρώ στον ελεγχόμενο λογαριασμό.

**γ.** Οι πιστώσεις με α/α 24 και 27 αποτελούν κατάθεση που έλαβε χώρα από τον κ. ...., ο οποίος είναι συγγενικό πρόσωπο του αποβιώσαντος συζύγου της και, συγκεκριμένα, σύζυγος της κόρης της, όπως προκύπτει από τη σχετική Υπεύθυνη Δήλωση που προσκομίζει.

**Επειδή** σχετικά με τους ως άνω ισχυρισμούς σημειώνονται τα εξής:

**α.** Από τα προσκομισθέντα στοιχεία δεν αποδεικνύεται ότι οι ως άνω καταθέσεις προέρχονται από την εταιρεία ..... Για την απόδειξη του ως άνω ισχυρισμού της η προσφεύγουσα επικαλείται την ανωτέρω εγγραφή με ημερομηνία 31/12/2019 και το από 31/12/2019 ιδιωτικό συμφωνητικό ταμειακής διευκόλυνσης μεταξύ του ελεγχόμενου και της εταιρείας το οποίο σε κάθε περίπτωση δεν συσχετίζεται με τις υπό κρίση πιστώσεις και δεν έχει άλλωστε και αποδεικτική αξία καθώς δεν φέρει υπογραφές των αντισυμβαλλόμενων μερών ούτε και φέρει βέβαια χρονολογία θεωρημένη από αρμόδια αρχή. Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω και η επικαλούμενη χαρτοσήμανση δε του ποσού των 19.574,78 ευρώ κατά τον χρόνο του ελέγχου

δεν τεκμηριώνει τους προβαλλόμενους ισχυρισμούς της.

β. Ο εν λόγω ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η κατάθεση του επίμαχου ποσού της με α/α 12 πίστωσης έγινε από το σύζυγό της αορίστως προβάλλεται, καθώς δεν τεκμηριώνει την προέλευση των χρημάτων, καθώς και αν αυτά έχουν φορολογηθεί ή νομίμως απαλλαχθεί από το φόρο.

γ. Η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει τραπεζικά παραστατικά από τα οποία να προκύπτει ότι ο καταθέτης των πιστώσεων με α/α 24 και 27 είναι ο ..... Περαιτέρω, από το πληροφοριακό σύστημα της ΑΑΔΕ δεν προκύπτει καμία σχέση μεταξύ αυτού και της κόρης της προσφεύγουσας, καθώς εμφανίζεται ως άγαμος, ενώ η προσκομισθείσα υπεύθυνη δήλωση κατά το άρθρο 8 του ν.1599/1986 του ως άνω φυσικού προσώπου, εκδοθείσα στις 26/07/2024, από μόνη της δεν αποτελεί παραδεκτό αποδεικτικό μέσο ενώπιον της φορολογικής αρχής.

Κατόπιν των ανωτέρω για τις ως άνω πιστώσεις λόγω μη αιτιολόγησης της προέλευσης αυτών έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 4 του ΚΦΕ.

**Επειδή**, επιπρόσθετα, η προσφεύγουσα αναφέρει ότι νόμω και ουσία αβάσιμα ο έλεγχος διαπίστωσε ότι το ποσό των 8.923,92 ευρώ δεν έχει συμπεριληφθεί στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 και, ως εκ τούτου, προσαύξησε τα δηλωθέντα εισοδήματα του συζύγου της και με το εν λόγω ποσό, διότι αντιστοιχεί σε φορολογητέο εισόδημα από μέρισμα για το οποίο έχει ήδη καταβληθεί ο αναλογών φόρος εισοδήματος επί μερισμάτων. Σχετικά με τον εν λόγω ισχυρισμό, όπως ήδη προαναφέρθηκε, από το πληροφοριακό σύστημα της ΑΑΔΕ δεν προκύπτει τροποποιητική δήλωση του ελεγχόμενου για το φορολογικό έτος 2019, με την οποία να δηλώθηκε ποσό μερισμάτων 89.239,20 ευρώ. Σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος καταλόγισε ως εισόδημα από μερίσματα το ποσό των 8.923,92 ευρώ, λαμβάνοντας υπόψη το φόρο που παρακρατήθηκε στο εισόδημα από μερίσματα ποσού 469,68 ευρώ, όπως προκύπτει από τη σελίδα 2 της προσβαλλόμενης οριστικής πράξης.

### **Όσον αφορά τον 3<sup>ο</sup> ισχυρισμό της προσφεύγουσας**

**Επειδή** στις διατάξεις του άρθρου 39 του ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά το κρινόμενο έτος, ορίζεται:

**«1. Ο όρος «εισόδημα από ακίνητη περιουσία» σημαίνει το εισόδημα, σε χρήμα ή σε είδος, που προκύπτει από την εκμίσθωση ή την ιδιοχρησιμοποίηση ή τη δωρεάν παραχώρηση χρήσης γης και ακινήτων.**

.....

**2. Το εισόδημα σε είδος αποτιμάται στην αγοραία αξία. Το εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση ή δωρεάν παραχώρηση τεκμαίρεται ότι συνίσταται στο τρία τοις εκατό (3%) της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου. Κατ' εξαίρεση, το τεκμαρτό εισόδημα του προηγούμενου εδαφίου που αφορά δωρεάν παραχώρηση κατοικίας μέχρι διακόσια τετραγωνικά μέτρα (200 τ.μ.), προκειμένου να χρησιμοποιηθεί ως κύρια κατοικία προς ανιόντες ή κατιόντες, καθώς και το**

τεκμαρτό εισόδημα που προκύπτει από τη δωρεάν παραχώρηση της χρήσης ακινήτων στο Ελληνικό Δημόσιο ή σε νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου απαλλάσσονται από το φόρο

.....  
3. Οι ακόλουθες δαπάνες εκπίπτουν με τις παρακάτω προϋποθέσεις:

α) Αν ο εκμισθωτής ή ο παραχωρών είναι φυσικό πρόσωπο εκπίπτει ποσοστό πέντε τοις εκατό (5%) για δαπάνες επισκευής, συντήρησης, ανακαίνισης ή άλλες πάγιες και λειτουργικές δαπάνες του ακινήτου.

β) Αν ο εκμισθωτής ή ο παραχωρών είναι νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου και τα κάθε είδους ιδρύματα οι κάθε είδους δαπάνες εκπίπτουν σε ποσοστό εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%). Ειδικά για το Άγιο Όρος το ποσοστό της έκπτωσης για τις δαπάνες του προηγούμενου εδαφίου ανέρχεται σε ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%).

γ) Αν ο εκμισθωτής ή ο παραχωρών είναι νομικό πρόσωπο ιδιωτικού δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα εκπίπτουν σε ποσοστό εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%), οι δαπάνες επισκευής, συντήρησης, ανακαίνισης, καθώς και οι πάγιες και λειτουργικές δαπάνες.

δ) Το μίσθωμα που καταβάλλεται στις περιπτώσεις υπεκμίσθωσης.

ε) Οι δαπάνες αντιπλημμυρικών έργων και έργων αποξήρανσης ελών σε ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%).

στ) Το ποσό της αποζημίωσης που καταβάλλει, βάσει νόμου, ο εκμισθωτής στο μισθωτή για τη λύση της μισθωτικής σχέσης του ακινήτου.»

Επειδή, τέλος, η προσφεύγουσα επικαλείται την ύπαρξη πρόδηλου υπολογιστικού/αριθμητικού, καθώς ο έλεγχος θεώρησε ως μη δηλωθέν εισόδημα του συζύγου της το ποσό των 262.361,83 ευρώ (219.127,63 ευρώ από μισθωτές υπηρεσίες + 30.843,78 ευρώ από επιχειρηματική δραστηριότητα + 8.923,92 ευρώ από μερίσμα + 3.446,50 ευρώ από τεκμαρτό μίσθωμα), ωστόσο, όπως προκύπτει τόσο από την προσβαλλόμενη πράξη όσο και από τη σχετική ανάλυση στη σελίδα 52 της έκθεσης ελέγχου στη στήλη «ΔΙΑΦΟΡΑ», έχει προσαυξήσει τα εισοδήματα του συζύγου της κατά το ποσό των 262.658,19 ευρώ, με αποτέλεσμα τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος, της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης καθώς και των σχετικών προστίμων σε εσφαλμένη φορολογική βάση.

Επειδή, σύμφωνα με το πόρισμα του ελέγχου διαπιστώθηκαν αδήλωτα εισοδήματα που αφορούν το σύζυγο της προσφεύγουσας ως εξής:

ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΠΟΣΟ
Από μισθωτές υπηρεσίες	219.127,63
Από μερίσματα	8.923,92
Από ακίνητη περιουσία	3.446,50
Από επιχειρηματική δραστηριότητα	30.843,78
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>262.361,83</b>

Η διαφορά ποσού 296,36 ευρώ που υφίσταται μεταξύ του ως άνω ποσού και του διαφοράς εισοδήματος που εμφανίζεται στην προσβαλλόμενη πράξη οφείλεται στο γεγονός ότι:

α. το ποσό των μερισμάτων δηλώνεται προ φόρων με καταχώρηση και του φόρου που παρακρατήθηκε, ο οποίος αφαιρείται από τον αναλογούντα φόρο, ήτοι, εν προκειμένω, το ποσό των μη δηλωθέντων μερισμάτων ανέρχεται σε 9.393,60 ευρώ με αφαίρεση του παρακρατηθέντος φόρου 469,68 ευρώ, και

β. από το ποσό του εισοδήματος από ακίνητα εκπίπτει ποσοστό πέντε τοις εκατό (5%) για δαπάνες επισκευής, συντήρησης, ανακαίνισης ή άλλες πάγιες και λειτουργικές δαπάνες του ακινήτου, σύμφωνα με την ως άνω διάταξη του άρθρου 39 παρ. 3 περ. α', και ως εκ τούτου, εν προκειμένω, το ποσό του εισοδήματος από ακίνητη περιουσία προσδιορίστηκε στο ποσό των 3.293,18 ευρώ.

Ήτοι

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	ΠΟΣΟ ΔΙΑΦΟΡΑΣ
Από μισθωτές υπηρεσίες	219.127,63
Από μερίσματα	9.393,60
Από ακίνητη περιουσία	3.293,18
Από επιχειρηματική δραστηριότητα	30.843,78
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>262.658,19</b>

Με βάση τα ανωτέρω, προκύπτει ότι δεν υφίσταται κανένα υπολογιστικό/αριθμητικό σφάλμα, ο φόρος εισοδήματος, η ειδική εισφορά αλληλεγγύης και το πρόστιμο φόρου έχουν υπολογιστεί ορθά και ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

**Επειδή**, σύμφωνα με όλα τα ανωτέρω, προκύπτει ότι η προσφεύγουσα, ως έχων το βάρος της απόδειξης σύμφωνα με το άρθρο 77 του ΚΦΔ, δεν προσκόμισε κανένα νέο στοιχείο που να αποδεικνύει τους ισχυρισμούς της και να ανατρέπει τα πορίσματα του ελέγχου.

**Επειδή**, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 27/06/2024 οικεία έκθεση ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

### Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από 26/07/2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου .....ενδικοφανούς προσφυγής της ....., ΑΦΜ ....., ως εγγύτερης συγγενούς του αποθανόντος συζύγου της και ελεγχόμενου ....., ΑΦΜ ....., και την επικύρωση της με αριθμ. ....../27-06-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2019.

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

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ					
		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	του υπόχρεου	166.213,85	428.872,04	428.872,04	262.658,19
	της συζύγου				
ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	24.434,67	134.653,89	134.653,89	110.219,22
Προκαταβολή φόρου		2.807,68	2.807,68	2.807,68	

Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων				
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου				
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.		55.109,61	55.109,61	55.109,61
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	12.310,25	38.038,20	38.038,20	25.727,95
Τέλος επιτηδεύματος	650,00	650,00	650,00	
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης	2.165,80	2.165,80	2.165,80	
Διαφορά συμψηφισμού				
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή				
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ</b>	<b>42.368,40</b>	<b>233.425,18</b>	<b>233.425,18</b>	<b>191.056,78</b>

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.