



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 04-04-2025

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 941

ΤΜΗΜΑ : Α4 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1312-348
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

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

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

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

δ. 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.1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την από **06-12-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, με ΑΦΜ, κατοίκου, κατά α) της με αρ./07-11-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης και β) της με αρ./07-11-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης.
7. Τη με αρ./20-03-2025 απόφαση αναπομπής της Υπηρεσίας μας
8. Τη με αρ. πρωτ./01-04-2025 συμπληρωματική έκθεση ελέγχου επί νέων στοιχείων ενδικοφανούς προσφυγής της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης επί της ως άνω απόφασης αναπομπής της Υπηρεσίας μας.
9. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **06-12-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά τη μελέτη των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α) Με τη με αρ./07-11-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, φόρος ποσού 23.252,75€, πλέον πρόστιμο άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. ποσού 11.626,38€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 3.692,66€, ήτοι συνολικό ποσό **38.571,79€**.

β) Με τη με αρ./07-11-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, φόρος ποσού 19.225,06€, πλέον πρόστιμο άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. ποσού 9.612,53€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 2.695,33€, ήτοι συνολικό ποσό **31.532,92€**.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της με ημερομηνία θεώρησης 07-11-2024 Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης.

Σύντομο Ιστορικό

Βάσει της με αρ. πρωτ./17-04-2024 εντολής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος στην προσφεύγουσα για τη φορολογική περίοδο 01/01/2018 – 31/12-2019. Η προσφεύγουσα, τα υπό κρίση έτη, δραστηριοποιείτο στον κλάδο του και περιφερειακών τους και έκανε έναρξη

εργασιών την 21-01-2011. Την 10-04-2024 έκανε διακοπή εργασιών. Οι ελεγκτικές επαληθεύσεις διενεργήθηκαν σύμφωνα με το πρόγραμμα ελέγχου που ορίζεται στην με αριθμ. πρωτ. Α.1293/23-07-2019 ΦΕΚ: Β' 3085/31-07-2019 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. όπως αυτές τροποποιήθηκαν σύμφωνα με το άρθρο 1 της παραπάνω απόφασης. Κατά τη διάρκεια της ελεγκτικής διαδικασίας για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019, μεταξύ άλλων, ο έλεγχος επεξεργάστηκε τραπεζικά δεδομένα που αντλήθηκαν από το Σύστημα Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών (ΣΜΤΛ) της ΑΑΔΕ, προκειμένου να εντοπιστούν πρωτογενείς καταθέσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας. Κατόπιν, με το υπ' αρ. /21-05-2024 έγγραφο, ζητήθηκαν διευκρινίσεις για τις πιστώσεις/ κινήσεις που δεν περιλαμβάνονταν σε αυτό. Η προσφεύγουσα απάντησε με το υπ' αρ. /26-07-2024 έγγραφο, αποστέλλοντας — μέσω του εξουσιοδοτημένου εκπροσώπου και συζύγου της)— αναλυτικά παραστατικά και δύο αρχεία excel: το πρώτο περιείχε τις κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών για πληρωμές μέσω της εταιρείας (ΑΦΜ) και το δεύτερο επιταγές προς προμηθευτές για την εξόφληση σχετικών παραστατικών.

Κατόπιν των ανωτέρω, στις 30-09-2024 επιδόθηκε στην προσφεύγουσα το με αρ. /19-10-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου – Κλήσης προ Ακρόαση, σύμφωνα το οποίο της δόθηκε προθεσμία είκοσι (20) ημερών για να εκφράσει τις απόψεις της και να προσκομίσει αποδεικτικά στοιχεία. η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε στο ως άνω Σημείωμα Διαπιστώσεων καταθέτοντας το με αρ. /24-10-2024 απαντητικό της υπόμνημα μαζί με σχετικά αποδεικτικά στοιχεία προκειμένου να στηρίξει τους ισχυρισμούς της.

Με βάση τα ανωτέρω και την ανάλυση των τραπεζικών κινήσεων, καθορίστηκαν από τον έλεγχο τα συνολικά ποσά των πρωτογενών πιστώσεων στους τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας. Πιο συγκεκριμένα, για το έτος 2018 διαμορφώθηκαν στις 146.013,11€ για τις λοιπές καταθέσεις και 4.185,70€ για τις πληρωμές μέσω POS, ενώ για το έτος 2019, στις 643.693,99€ για τις λοιπές καταθέσεις και 38.129,20€ για τις πληρωμές μέσω POS.

Ως εκ τούτου, προέκυψαν οι παρακάτω αδικαιολόγητες διαφορές με βάση τα δηλωθέντα εισοδήματα της προσφεύγουσας, οι οποίες σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21§4 του ν. 4172/2013 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 29§4 του ίδιου νόμου και τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1175/2017 αποτελούν προσαύξηση περιουσίας:

- Για το φορολογικό έτος 2018

Σύνολο πρωτογενών καταθέσεων στους λογαριασμούς	150.198,81
Μείον δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα από ατομική επιχείρηση	61.171,71
Μείον Φ.Π.Α. εκροών (λογιστικών αρχείων)	16.051,92
Μείον πιστώσεις: ΟΑΕΔ, επίδομα πετρελαίου θέρμανσης, επιχορήγηση ΝΘΕ	2.512,29
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΔΕΝ ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΕΙΤΑΙ	70.462,89
ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ	70.462,89€

- Για το φορολογικό έτος 2019

Σύνολο πρωτογενών καταθέσεων στους λογαριασμούς	681.823,19
Μείον δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα από ατομική επιχείρηση	61.322,13
Μείον Φ.Π.Α. εκροών (λογιστικών αρχείων)	23.913,73
Μείον πιστώσεις για πληρωμές τρίτων με χρήση μετρητών	532.425,80
Μείον πιστώσεις ΟΑΕΔ	5.903,77
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΔΕΝ ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΕΙΤΑΙ	58.257,76
ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ	58.257,76€

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος προσδιόρισε τα αποτελέσματα ανά έτος ως κάτωθι:

- Για το φορολογικό έτος 2018

Τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας ανήλθαν σε 61.171,71€. Ωστόσο, διαπιστώθηκε ποσό ύψους **51,53€** ως αποκρυβέντα έσοδα. Από τα έσοδα αυτά αφαιρέθηκαν το κόστος πωληθέντων (58.229,51€) καθώς και δαπάνες (8.012,93€). Εν συνεχεία, ο έλεγχος εντόπισε και προσέθεσε δαπάνες μη εκπιπόμενες δαπάνες συνολικού ύψους **1.706,51€**. Προστιθέμενες και οι ήδη δηλωθείσες μη εκπιπόμενες δαπάνες ποσού 246,90€, το τελικό καθαρό αποτέλεσμα για το έτος 2018, όπως διαμορφώθηκε από τον έλεγχο, ήταν **ζημία ύψους 3.065,79€**.

Για το φορολογικό έτος 2019

Τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας ανήλθαν σε 61.322,13€. Ωστόσο, διαπιστώθηκε ποσό ύψους **785,79€** ως αποκρυβέντα έσοδα. Από τα έσοδα αυτά αφαιρέθηκαν το κόστος πωληθέντων (104.954,44€) καθώς και δαπάνες (6.481,06€). Εν συνεχεία, ο έλεγχος εντόπισε και προσέθεσε δαπάνες μη εκπιπόμενες δαπάνες συνολικού ύψους **6.842,41€**. Προστιθέμενες και οι ήδη δηλωθείσες μη εκπιπόμενες δαπάνες ποσού 701,83€, το τελικό καθαρό αποτέλεσμα για το έτος 2019, όπως διαμορφώθηκε από τον έλεγχο, ήταν **ζημία ύψους 41.783,34€**.

Επομένως, συγκεντρωτικά ο έλεγχος προσδιόρισε τα παρακάτω και εξέδωσε τις προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018	(κωδ. Ε1)	ΠΟΣΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ (Α)	ΠΟΣΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ (Β)	ΔΙΑΦΟΡΑ (Β-Α)
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	426	61.171,71	61.223,24	51,53
ΖΗΜΙΑ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	414	4.823,83	3.065,79	1.758,04
ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ	996	0,00	70.462,89	70.462,89

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019	(κωδ. Ε1)	ΠΟΣΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ (Α)	ΠΟΣΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ (Β)	ΔΙΑΦΟΡΑ (Β-Α)
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	426	61.322,13	62.107,92	785,79
ΖΗΜΙΑ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	414	49.411,54	-41.783,34	7.628,20
ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ	996	0,00	58.257,76	58.257,76

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση ή άλλως την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Προβολή νέων πραγματικών ισχυρισμών και προσκόμιση νέων αποδεικτικών στοιχείων που δεν είχαν τεθεί στη διάθεση του ελέγχου. Αντίκρουση του ύψους της καταλογισθείσας προσαύξεσης περιουσίας φορολογικού έτους 2018. Δεν αποτελούν προσαύξεση περιουσίας οι καταθέσεις μετρητών που έγιναν από τον σύζυγό της στον κοινό τραπεζικό λογαριασμό, καθόσον τα κατατεθειμένα μετρητά προέρχονται από τις εισπράξεις της ομόρρυθμης εταιρείας του συζύγου της (Κατάστημα) που διενεργήθηκαν για λογαριασμό της «.....» βάσει ιδιωτικού συμφωνητικού για την είσπραξη λογαριασμών εταιριών, π.χ. Ο πραγματικός δικαιούχος των πιστώσεων είναι ο σύζυγός της, ο οποίος απέδιδε τα κατατεθειμένα μετρητά μέσω εμβασμάτων από τον κοινό λογαριασμό στη «.....».

- Μη νόμιμη η αιτιολογία του ελέγχου περί αδυναμίας προσδιορισμού του πραγματικού δικαιούχου των πιστώσεων στον κοινό λογαριασμό λόγω τεράστιου όγκου συναλλαγών και κατ' επέκταση επιπλέον χρόνου για αιτήματα στις τράπεζες.

- Προβολή νέων πραγματικών ισχυρισμών και νέων αποδεικτικών μέσων για το έτος 2019 που δεν είχαν τεθεί στη διάθεση του ελέγχου. Αντίκρουση του ύψους της καταλογισθείσας προσαύξεσης περιουσίας φορολογικού έτους 2019. Οι πιστώσεις - καταθέσεις το πρώτο τετράμηνο του 2019 στον κοινό τραπεζικό λογαριασμό που τηρεί με συνδικαιούχο τον σύζυγό της δεν συνιστούν πρωτογενείς καταθέσεις, αλλά αφορούν σε συναλλαγές της «.....» με την «.....», ενώ δεν συνιστούν έσοδα της ως άνω ομόρρυθμης εταιρείας του συζύγου της.

- Εσφαλμένη κρίση του ελέγχου ότι όσον αφορά τις πιστώσεις που πραγματοποιήθηκαν το έτος 2019 στον κοινό λογαριασμό που διατηρεί η προσφεύγουσα με τον σύζυγό της στην Εθνική Τράπεζα, ο έλεγχος δεν επιμερίζει στους συνδικαιούχους. Μη ορθή εφαρμογή του τεκμηρίου του άρθρου 493 Α.Κ.

Επειδή, στο άρθρο 77 του ν. 5104/2024 (άρθρο 65 ν. 4987/2022) ορίζεται ότι:

«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, σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 27 του 5104/2024 ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα. ...»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 6 του 5104/2024:

«Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος (διορθωτικός προσδιορισμός φόρου). ...»

Επειδή, με το άρθρο 33 παρ. 2 του ανωτέρω Κώδικα ορίζεται ότι:

«2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή, με το άρθρο 21 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι:

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

Επειδή, με το άρθρο 39 του Ν.4987/2022 ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παρ. 4 του άρθρου 21 του Κ.Φ.Ε., 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».

Επειδή, με το άρθρο 29 του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι:

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

Επειδή, με το άρθρο 15 παρ. 3 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«Ο Διοικητής δικαιούται να ζητά πληροφορίες ή έγγραφα από λοιπά τρίτα πρόσωπα, όπως ιδίως από τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, τους οργανισμούς συλλογικών επενδύσεων, τα επιμελητήρια, τους συμβολαιογράφους, τους υποθηκοφύλακες, τους προϊσταμένους των κτηματολογικών γραφείων, τους οικονομικούς ή κοινωνικούς ή επαγγελματικούς φορείς ή οργανώσεις, για τον προσδιορισμό της φορολογικής υποχρέωσης, που προκύπτει με βάση τις διασταυρώσεις των στοιχείων και για την είσπραξη της φορολογικής οφειλής με τους ειδικότερους όρους που προβλέπονται στην παρ. 1...».

Επειδή σύμφωνα με την ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.15 της ΓΓΔΕ: «Β' Προσαύξηση περιουσίας:

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

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

3. Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

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

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

6. Για την δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας μέσω διάθεσης περιουσιακών στοιχείων ή μέσω απόκτησης εισοδημάτων που στο παρελθόν δεν υπήρχε η υποχρέωση

της αναγραφής τους στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, είτε γιατί ήταν αφορολόγητα είτε γιατί φορολογούνταν με ειδικό τρόπο (πχ. τόκοι, πώληση εισηγμένων μετοχών), πρέπει να αποδεικνύονται με τα κατάλληλα νόμιμα δικαιολογητικά.....

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: «Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας» ορίζεται 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, 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 το.

Σε περίπτωση που δεν προσκομίζονται στοιχεία για επένδυση ή κίνηση λογαριασμού ημεδαπής ή αλλοδαπής, λόγω αντικειμενικής αδυναμίας προσκόμισης των σχετικών δικαιολογητικών (για παράδειγμα, διότι έχει παρέλθει ο χρόνος που η τράπεζα ή άλλο ίδρυμα έχει υποχρέωση διαφύλαξης των σχετικών αρχείων), γίνονται δεκτοί οι ισχυρισμοί του ελεγχόμενου, εκτός αν η φορολογική αρχή αιτιολογημένα απορρίψει αυτούς στη βάση άλλων στοιχείων που διαθέτει.

Σε κάθε περίπτωση, εάν διαπιστωθεί ότι η απόκτηση της επένδυσης έλαβε χώρα σε χρόνο εκτός των φορολογικών ετών που περιλαμβάνονται στην εντολή ελέγχου, ή το εισερχόμενο έμβασμα αλλοδαπής προέρχεται από καταθέσεις / πραγματικά εισοδήματα προγενέστερων ετών της ελεγχόμενης περιόδου, οι εν λόγω πιστώσεις θεωρούνται δικαιολογημένες για το ελεγχόμενο διάστημα και δεν θεμελιώνεται, εξ αυτού του λόγου, επέκταση του φορολογικού ελέγχου στα προγενέστερα αυτά έτη, εκτός εάν και στο μέτρο που είναι απολύτως αναγκαίο για την διακρίβωση της υπαγωγής σε φόρο ή νόμιμης απαλλαγής από αυτόν των κεφαλαίων από τα οποία προέρχονται οι εν λόγω πιστώσεις, υπό την επιφύλαξη των διατάξεων περί παραγραφής.

3. Η διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται, κατ' αρχήν (εφόσον, βέβαια, δεν έχει παρέλθει ο προβλεπόμενος στη νομοθεσία χρόνος παραγραφής) και σε υποθέσεις, στις οποίες η περιουσιακή προσαύξηση, άγνωστης πηγής ή αιτίας, προκύπτει σε χρόνο προγενέστερο της 30.9.2010 (ΣτΕ 1225/2017, 884/2016, 1897/2016).

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).»

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά με την υπ' αριθ. 884/2016 απόφαση του ΣτΕ (Β' Τμήμα Επταμελές) ότι:

«12. Επειδή, η ανωτέρω διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ αφορά στη φορολόγηση ως εισοδήματος «προσαύξηση[ς] περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία». Ως «πηγή ή αιτία» της προσαύξησης της χρηματικής περιουσίας του φορολογούμενου νοείται ο γενεσιουργός λόγος της εισαγωγής/ένταξης των αντίστοιχων ποσών στην περιουσία του[.....]13. Επειδή, 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...»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν. 4172/2013, όπως ίσχυε :

«Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

- α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της,
- β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,
- γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 23 του Ν. 4172/2013, όπως ίσχυε :

«Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

- α) τόκοι από δάνεια που λαμβάνει η επιχείρηση από τρίτους, εκτός από τα τραπεζικά δάνεια, μικροχρηματοδοτήσεις που λαμβάνουν οι δικαιούχοι της παρ. 1 του άρθρου 15 για τη χορήγηση μικροχρηματοδοτήσεων, διατραπεζικά δάνεια, καθώς και τα ομολογιακά δάνεια που εκδίδουν ανώνυμες εταιρείες και τα χρεωστικά ομόλογα που εκδίδουν πιστωτικοί συνεταιρισμοί που λειτουργούν ως πιστωτικά ιδρύματα κατά το μέτρο που υπερβαίνουν τους τόκους που θα προέκυπταν εάν το επιτόκιο ήταν ίσο με το επιτόκιο των δανείων αλληλόχρεων λογαριασμών προς μη χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις, όπως αυτό αναφέρεται στο στατιστικό δελτίο οικονομικής συγκυρίας της Τράπεζας της Ελλάδος για την πλησιέστερη χρονική περίοδο πριν την ημερομηνία δανεισμού,
- β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής,
- γ) οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές,
- δ) προβλέψεις εκτός των οριζομένων στο άρθρο 26,
- ε) πρόστιμα και ποινές, περιλαμβανομένων των προσαυξήσεων,
- στ. Η παροχή αμοιβών σε χρήμα ή είδος που συνιστούν ποινικό αδίκημα,
- ζ) ο φόρος εισοδήματος, συμπεριλαμβανομένων του τέλους επιτηδεύματος και των έκτακτων εισφορών, που επιβάλλεται για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε., καθώς και ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ. Π. Α.) που αναλογεί σε μη εκπιπόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστέος ως Φ. Π. Α. εισροών,
- η) το τεκμαρτό μίσθωμα της παραγράφου 2 του άρθρου 39 σε περίπτωση ιδιόχρησης κατά το μέτρο που υπερβαίνει το τρία τοις εκατό (3%) επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου,
- θ) οι δαπάνες για την οργάνωση και διεξαγωγή ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων που αφορούν στη σίτιση και διαμονή πελατών ή εργαζομένων της κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το μισό τοις εκατό (0,5%) επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης,
- ι) οι δαπάνες για τη διεξαγωγή εορταστικών εκδηλώσεων, σίτισης και διαμονής φιλοξενούμενων προσώπων κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη

υπερβαίνει το μισό τοις εκατό (0,5%) επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης,

ια) οι δαπάνες ψυχαγωγίας. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση που η επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογούμενου έχει ως κύριο αντικείμενο την παροχή υπηρεσιών ψυχαγωγίας και οι δαπάνες αυτές πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της δραστηριότητας αυτής,

ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες και

ιγ) το σύνολο των δαπανών που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος μη συνεργάσιμο ή που υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Κ.Φ.Ε., εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει ότι οι δαπάνες αυτές αφορούν πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές και δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών ή εισοδημάτων ή κεφαλαίων με σκοπό τη φοροαποφυγή ή τη φοροδιαφυγή. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν αποκλείει την έκπτωση των δαπανών που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος - μέλος της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ., εφόσον υπάρχει η νομική βάση για την ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ της Ελλάδας και αυτού του κράτους - μέλους.

ιδ) Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.

ιε) Οι δαπάνες ενοικίων, εφόσον η εξόφλησή τους δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.

ιστ) Χρηματικά ποσά ή άλλα ανταλλάγματα που τυχόν καταβλήθηκαν άμεσα ή έμμεσα για μη εξουσιοδοτημένη πώληση διαφημιστικού τηλεοπτικού χρόνου.»

Επειδή, με βάση τη με αρ. πρωτ./17-04-2024 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος για τα έτη 2018 και 2019 στην προσφεύγουσα, η οποία δραστηριοποιείται στον κλάδο του λιανικού εμπορίου ηλεκτρονικών υπολογιστών και περιφερειακών τους. Κατά την ελεγκτική διαδικασία, μεταξύ άλλων, αναλύθηκαν τραπεζικά δεδομένα και εντοπίστηκαν πρωτογενείς πιστώσεις σε τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας, οι οποίες συγκρίθηκαν με τα δηλωθέντα εισοδήματά της, οδηγώντας στον προσδιορισμό αδικαιολόγητων διαφορών.

Επειδή, για το φορολογικό έτος 2018 προσδιορίστηκε προσαύξηση περιουσίας ύψους 70.462,89€, ενώ για το 2019 αντίστοιχο ποσό ύψους 58.257,76€, κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 21 παρ. 4 και 29 παρ. 4 του ν. 4172/2013 και της ΠΟΛ. 1175/2017. Παράλληλα, διαπιστώθηκαν διαφορές στα ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα σε σχέση με τα δηλωθέντα, ύψους 51,53€ για το έτος 2018 και 785,79€ για το έτος 2019, καθώς και ζημίες χρήσης, όπως αυτές αναπροσαρμόστηκαν από τον έλεγχο, ύψους 3.065,79€ και 41.783,34€ αντίστοιχα. Συνεπεία των ανωτέρω, ο έλεγχος προχώρησε στην έκδοση των προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος,

επαναπροσδιορίζοντας το φορολογητέο εισόδημα και επιβάλλοντας φόρο για τα ποσά που χαρακτηρίστηκαν ως προσαύξηση περιουσίας.

Επειδή, η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, προσκόμισε σε ηλεκτρονική μορφή στην Υπηρεσία μας τα παρακάτω στοιχεία, τα οποία δεν είχαν τεθεί υπόψη του αρχικού ελέγχου και συγκεκριμένα:

- 1) Πίνακα με Καταθέσεις - Πληρωμές φορολογικού έτους 2018 (ID
- 2) Αντίγραφα κινήσεων του με αρ. λογαριασμού από την τράπεζα (ID
- 3) λογαριασμού GR..... έτους 2018 (ID
- 4) Αντίγραφο Πιστωτικής Κάρτας (ID
- 5) Πίνακα με εμβάσματα σε για πληρωμή λογαριασμών της εταιρείας «.....» (ID
- 6) Πίνακας με κινήσεις ανά ημέρα χρεώσεων και πιστώσεων λογαριασμών - Αρχείο από Γερμανός (ID
- 7) Καρτέλα Μητρική 2018 (ID.....)
- 8) Κατάσταση Καταθέσεων και Λογαριασμού GR..... (ID
- 9) Το από 14-01-2013 Ιδιωτικό συμφωνητικό της εταιρείας με την εταιρεία «.....» (ID
- 10) Σύμβαση Δικαιόχρησης της εταιρείας με την εταιρεία «.....» (ID
- 11) Εμβάσματα σε(ID
- 12) Κατάσταση αναλυτικής κίνησης 2018 καταθετικού λογαριασμού ΕΤΕ (ID
- 13) Καρτέλα Μητρική 2019 (ID
- 14) Εκτύπωση κίνησης λογαριασμού με αρ. - Αλληλόχρεος (ID
- 15) Ιδιωτικά Εμβάσματα σε (ID
- 16) Εκτύπωση κίνησης του με αρ. λογαριασμού όψεως (ID
- 17) Το από 23-10-2007 Ιδιωτικό Συμφωνητικό της εταιρείας με την εταιρεία «.....» (ID
- 18) Κατάσταση Αναλυτικής Κίνησης του με αρ. / Καταθετικού Λογαριασμού ΕΤΕ για το έτος 2018 (ID
- 19) Την από 09-09-2016 Σύμβαση της εταιρείας με την εταιρεία «.....» (ID

Επειδή, τα ως άνω στοιχεία δεν τα είχε στη διάθεση του ο έλεγχος προκειμένου να τα λάβει υπόψη του κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, με την υπ' αριθ./20-03-2025 Απόφαση Αναπομπής της Υπηρεσίας μας κρίθηκε ότι απαιτούνται πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις από την αρμόδια φορολογική αρχή. Σε εκτέλεση της ως άνω απόφασης, διαβιβάστηκε η με αρ. πρωτ./01-04-2025 συμπληρωματική έκθεση ελέγχου επί νέων στοιχείων ενδικοφανούς προσφυγής της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης. Σύμφωνα με την εν λόγω έκθεση, ο έλεγχος, αφού εξέτασε τα νέα δεδομένα που προσκόμισε η

προσφεύγουσα, προέβη σε περαιτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις και διαπίστωσε τα παρακάτω:

«Γ.2 ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

Για το φορολογικό έτος 2018:

1) Η ελεγχόμενη υπέβαλλε ως συν/νο στην ενδικοφανή προσφυγή της μεταξύ άλλων την «Καρτέλα Μητρική 2018» η οποία περιλαμβάνει συναλλαγές που πραγματοποιούνταν βάσει ιδιωτικού συμφωνητικού μεταξύ της εταιρείας του συζύγου της ελεγχόμενης με επωνυμία «..... Ο.Ε.» και της επιχείρησης «.....» και πιο αναλυτικά περιλαμβάνει στη χρέωση τα ποσά που εισέπραξε για λογαριασμό της «.....» η εταιρεία «..... Ο.Ε.» ως εισπρακτικός φορέας και στην πίστωση τα ποσά που απέδωσε ως όφειλε.

Ο έλεγχος κατόπιν αντιπαραβολής των στοιχείων της ανωτέρω καρτέλας με τα παρακάτω:

α) με τις χρεώσεις στον επίμαχο κοινό λογαριασμό που τηρεί η ελεγχόμενη με τον σύζυγό της στην με αριθμό GR.....και

β) με την παράλληλη αντιπαραβολή των τραπεζικών παραστατικών των εμβασμάτων από τον επίμαχο κοινό λογαριασμό προς τον τραπεζικό λογαριασμό με αριθμό GR..... με δικαιούχο την εταιρεία «.....», διαπιστώθηκαν τα εξής:

- Από το σύνολο των εμβασμάτων που εστάλησαν από τον επίμαχο κοινό λογαριασμό στην εταιρεία «.....» αξίας 108.650,00 ευρώ πράγματι πιστώθηκαν στην καρτέλα της εταιρείας «.....» και κατ' επέκταση αφορούν σαφώς συναλλαγές της εταιρείας του συζύγου της ελεγχόμενης εμβάσματα συνολικής αξίας 100.410,00 ευρώ, πιο αναλυτικά οι διαπιστώσεις του ελέγχου ανά συναλλαγή (έμβασμα) περιλαμβάνονται στον παρακάτω πίνακα:

Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Συναλλαγής	Απολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής	Είδος Κίνησης	Πίστωση σε καρτέλα ".....Ε"	Ποσό που αφορά τον συνδικαιούχο σύζυγο της ελεγχόμενης
2018-01-03	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΣΕ ΛΟΓ/ΜΟ	ΕΜΒ	3.500,00	X	ΝΑΙ	3.500,00
2018-01-04	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΣΕ ΛΟΓ/ΜΟ	ΕΜΒ	3.000,00	X	ΝΑΙ	3.000,00
2018-01-06	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΣΕ ΛΟΓ/ΜΟ	ΕΜΒ	2.500,00	X	ΝΑΙ	2.500,00
2018-01-08	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΣΕ ΛΟΓ/ΜΟ	ΕΜΒ	1.700,00	X	ΝΑΙ	1.700,00
2018-01-09	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΣΕ ΛΟΓ/ΜΟ	ΕΜΒ	3.000,00	X	ΝΑΙ	3.000,00
2018-01-10	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΣΕ ΛΟΓ/ΜΟ	ΕΜΒ	2.500,00	X	ΝΑΙ	2.500,00

2018-01-11	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΣΕ ΛΟΓ/ΜΟ	.....	3.000,00	X	NAI	3.000,00
2018-01-13	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΣΕ ΛΟΓ/ΜΟ	.....	7.000,00	X	NAI	7.000,00
2018-01-15	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΣΕ ΛΟΓ/ΜΟ	.....	1.500,00	X	NAI	1.500,00

2018-01-16	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΣΕ ΛΟΓ/ΜΟ	.....	2.500,00	X	NAI	2.500,00
2018-01-17	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΣΕ ΛΟΓ/ΜΟ	.....	3.000,00	X	NAI	3.000,00
2018-01-18	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΣΕ ΛΟΓ/ΜΟ	.....	900,00	X	NAI	900,00
2018-01-19	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΣΕ ΛΟΓ/ΜΟ	.....	3.000,00	X	NAI	3.000,00
2018-01-21	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΣΕ ΛΟΓ/ΜΟ	.....	900,00	X	ΌΧΙ	0
2018-01-22	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΣΕ ΛΟΓ/ΜΟ	.....	2.700,00	X	NAI	2.700,00
2018-01-23	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΣΕ ΛΟΓ/ΜΟ	.....	3.000,00	X	NAI	3.000,00
2018-01-23	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΣΕ ΛΟΓ/ΜΟ	.....	550,00	X	ΌΧΙ	0
2018-01-24	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΣΕ ΛΟΓ/ΜΟ	.....	600,00	X	ΌΧΙ	0
2018-01-25	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΣΕ ΛΟΓ/ΜΟ	.....	2.500,00	X	NAI	2.500,00
2018-01-27	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΣΕ ΛΟΓ/ΜΟ	.....	2.500,00	X	NAI	2.500,00
2018-01-29	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΣΕ ΛΟΓ/ΜΟ	.....	3.450,00	X	NAI	3.450,00
2018-01-31	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΣΕ ΛΟΓ/ΜΟ	.....	2.860,00	X	NAI	2.860,00
2018-02-01	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΣΕ ΛΟΓ/ΜΟ	.....	2.500,00	X	NAI	2.500,00
2018-02-03	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΣΕ ΛΟΓ/ΜΟ	.....	4.000,00	X	NAI	4.000,00
2018-02-06	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΣΕ ΛΟΓ/ΜΟ	.....	2.500,00	X	NAI	2.500,00
2018-02-07	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΣΕ ΛΟΓ/ΜΟ	.....	2.500,00	X	NAI	2.500,00

2018-02-08	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΣΕ ΛΟΓ/ΜΟ	.....	3.000,00	X	NAI	3.000,00
2018-02-10	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΣΕ ΛΟΓ/ΜΟ	.....	3.000,00	X	NAI	3.000,00
2018-02-14	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΣΕ ΛΟΓ/ΜΟ	.....	500,00	X	ΌΧΙ	0
2018-02-15	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΣΕ ΛΟΓ/ΜΟ	.....	1.550,00	X	NAI	1.550,00
2018-02-26	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΣΕ ΛΟΓ/ΜΟ	.....	850,00	X	ΌΧΙ	0
2018-02-28	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΣΕ ΛΟΓ/ΜΟ	.....	2.500,00	X	NAI	2.500,00
2018-03-03	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΣΕ ΛΟΓ/ΜΟ	.....	1.700,00	X	NAI	1.700,00
2018-03-07	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΣΕ ΛΟΓ/ΜΟ	.....	2.050,00	X	NAI	2.050,00
2018-03-10	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΣΕ ΛΟΓ/ΜΟ	.....	3.000,00	X	NAI	3.000,00
2018-03-15	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΣΕ ΛΟΓ/ΜΟ	.....	1.500,00	X	NAI	1.500,00
2018-03-26	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΣΕ ΛΟΓ/ΜΟ	.....	1.350,00	X	ΌΧΙ	0
2018-03-28	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΣΕ ΛΟΓ/ΜΟ	.....	3.200,00	X	NAI	3.200,00
2018-03-31	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΣΕ ΛΟΓ/ΜΟ	.....	600,00	X	ΌΧΙ	0
2018-04-02	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΣΕ ΛΟΓ/ΜΟ	.....	4.000,00	X	NAI	4.000,00
2018-04-04	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΣΕ ΛΟΓ/ΜΟ	.....	200,00	X	ΌΧΙ	0
2018-04-12	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΣΕ ΛΟΓ/ΜΟ	.....	350,00	X	ΌΧΙ	0
2018-04-18	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΣΕ ΛΟΓ/ΜΟ	.....	340,00	X	ΌΧΙ	0
2018-04-26	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΣΕ ΛΟΓ/ΜΟ	.....	450,00	X	ΌΧΙ	0
2018-05-08	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΣΕ ΛΟΓ/ΜΟ	.....	1.500,00	X	ΌΧΙ	0
2018-05-16	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΣΕ ΛΟΓ/ΜΟ	.....	2.500,00	X	NAI	2.500,00

2018-05-17	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΣΕ ΛΟΓ/ΜΟ	.....	400,00	X	ΝΑΙ	400,00
2018-05-18	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΣΕ ΛΟΓ/ΜΟ	.....	3.200,00	X	ΝΑΙ	3.200,00
2018-05-29	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΣΕ ΛΟΓ/ΜΟ	.....	3.200,00	X	ΝΑΙ	3.200,00
2018-06-11	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΣΕ ΛΟΓ/ΜΟ	.....	50,00	X	ΌΧΙ	0
		ΣΥΝΟΛΟ	108.650,00		ΣΥΝΟΛΟ	100.410,00

2) Από τον έλεγχο της καρτέλας «.....» και των αναλυτικών κινήσεων των λογαριασμών της εταιρείας του συζύγου «.....» προκύπτουν και τα παρακάτω:

- Το τελευταίο έμβασμα από τον επίμαχο κοινό λογαριασμό που πιστώθηκε στην καρτέλα «.....» πραγματοποιήθηκε την 29/05/2018, ενώ μετά την ημερομηνία αυτή καταγράφονται στην ως άνω καρτέλα μεγάλο πλήθος πιστώσεων μέχρι το τέλος του 2018.

- Στην καρτέλα «.....» καταγράφεται ένας μεγάλος όγκος πιστώσεων πέραν αυτών που προκύπτει σαφώς ότι προέρχονται από εμβάσματα του επίμαχου κοινού λογαριασμού, ορισμένες από αυτές τις πιστώσεις προέρχονται από τους λογαριασμούς που τηρεί η εταιρεία του συζύγου στις τράπεζες αλλά υπάρχουν και πιστώσεις για τις οποίες δεν προκύπτει χρέωση σε κανένα λογαριασμό της εταιρείας, πράγμα που σημαίνει ότι τα μετρητά της εταιρείας του συζύγου ή κατατίθενται σε άλλους ατομικούς λογαριασμούς του συζύγου είτε κατατίθενται απευθείας στον λογαριασμό της εταιρείας

Ενδεικτικά αναφέρουμε τις παρακάτω πιστώσεις στην καρτέλα «.....» για τις οποίες δεν υπάρχουν αντίστοιχες χρεώσεις ούτε στον επίμαχο κοινό λογαριασμό ούτε και στους λογαριασμούς της εταιρείας του συζύγου (όπως προκύπτει από την ανάλυση των κινήσεων των λογαριασμών που προσκόμισε η ελεγχόμενη) :

ΗΜΕΡ. ΚΑΤΑΧ.	ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΝΑΦΟΡΑΣ	ΑΡ. ΕΓΓΡΑΦ.	ΠΙΣΤΩΣΗ
24-01-2018	2.300,00
05-02-2018	4.950,00
13-02-2018	2.700,00
14-02-2018	3.950,00
25-02-2018	2.000,00
26-02-2018	4.050,00

Κατόπιν των ανωτέρω προκύπτει σαφώς ότι συνολικό ποσό των 100.410,00 ευρώ έχει πιστωθεί σταδιακά από 01/01/2018 έως 29/05/2018 (με κατάθεση μετρητών) στον επίμαχο κοινό λογαριασμό προκειμένου να εξυπηρετήσει συναλλαγές του συνδικαιούχου συζύγου της ελεγχόμενης και συγκεκριμένα τις συναλλαγές της εταιρείας του με την «.....».

Για το σύνολο των λοιπών πρωτογενών καταθέσεων στον επίμαχο κοινό λογαριασμό, πέραν του ανωτέρω συνολικού ποσού των 100.410,00 ευρώ, δεν αποδεικνύεται με τα νέα στοιχεία που προσκόμισε η ελεγχόμενη ο ισχυρισμός της ότι αφορούν μετρητά της εταιρείας του συζύγου που κατατέθηκαν προς εξόφληση υποχρεώσεων της εταιρείας του προς την «.....».

Κατόπιν των ανωτέρω ο έλεγχος αφαιρεί από το σύνολο των πρωτογενών καταθέσεων το ανωτέρω ποσό των 100.410,00 ευρώ που αφορούν καταθέσεις μετρητών του συζύγου, τις οποίες με την αρχική έκθεση ελέγχου είχε επιμερίσει στους δύο συνδικαιούχους του λογαριασμού λόγω της αδυναμίας προσδιορισμού του πραγματικού δικαιούχου αυτών. Το ποσό που πρέπει να αφαιρεθεί από τις πρωτογενείς καταθέσεις της ελεγχόμενης όπως προσδιορίστηκαν με την αρχική έκθεση ελέγχου είναι 100.410,00 € / 2 = 50.205,00€, καθώς το υπόλοιπο ποσό των 50.205,00€ είχαν ήδη επιμεριστεί στον σύζυγο της ελεγχόμενης.

Επομένως, οι πρωτογενείς καταθέσεις όπως αυτές διαμορφώνονται μετά την υποβολή των νέων στοιχείων με την ενδικοφανή προσφυγή της ελεγχόμενης για το έτος 2018 έχουν ως εξής:

Σύνολο πρωτογενών καταθέσεων στους λογαριασμούς αρχικής έκθεσης	150.198,81
Μείον πρωτ. καταθέσεις που αφορούν τον σύζυγο της ελεγχόμενης όπως προσδιορίστηκαν ανωτέρω	50.205,00
Πρωτογενείς καταθέσεις στους λογαριασμούς	99.993,81

Συνεπώς μέσω της επεξεργασίας των κινήσεων των τηρούμενων λογαριασμών έτους 2018 κατόπιν των νέων στοιχείων, προέκυψαν τα παρακάτω:

Σύνολο πρωτογενών καταθέσεων στους λογαριασμούς	99.993,81
Μείον δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα από ατομική επιχείρηση	61.171,71
Μείον Φ.Π.Α. εκροών (λογιστικών αρχείων)	16.051,92
Μείον πιστώσεις: ΟΑΕΔ, επίδομα πετρελαίου θέρμανσης, επιχορήγηση ΝΘΕ	2.512,29
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΔΕΝ ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΕΙΤΑΙ	20.257,89
ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ	20.257,89

Από τον έλεγχο αυτό προέκυψαν αδικαιολόγητες διαφορές με βάση τα δηλωθέντα εισοδήματα για την φορολογική περίοδο 01/01/2018 – 31/12/2018.

Σύμφωνα με της διατάξεις του άρθρου 21§4 του ν.4172/2013 σε συνδυασμό με της διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 29 του ν. 4172/2013 και τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1175/2017 οι ανωτέρω διαφορές εφόσον δεν καλύπτονται από τα εισοδήματα της ελεγχόμενης και δεν έχουν φορολογηθεί αποτελούν προσαύξηση περιουσίας η οποία

θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα το οποίο φορολογείται με συντελεστή τριάντα τρία τις εκατό (33%).

Για το φορολογικό έτος 2019:

1) Από την έλεγχο του αρχείου «.....» η οποία περιλαμβάνει συναλλαγές που πραγματοποιούνταν βάσει ιδιωτικού συμφωνητικού μεταξύ της εταιρείας του συζύγου της ελεγχόμενης με επωνυμία «.....» και της επιχείρησης «.....» και κατόπιν αντιπαραβολής των στοιχείων που περιλαμβάνονται σε αυτήν με τις χρεώσεις στον κοινό λογαριασμό που τηρεί η ελεγχόμενη με το σύζυγό της στην με αριθμό διαπιστώθηκαν τα εξής:

- Δεν προκύπτει η πραγματοποίηση οποιουδήποτε εμβάσματος από τον κοινό λογαριασμό της ελεγχόμενης και του συζύγου της προς τον λογαριασμό της «.....», πέραν μιας μοναδικής μεταφοράς ποσού 150,00 ευρώ, η οποία σύμφωνα με το προσκομισθέν τραπεζικό παραστατικό αφορά συναλλαγή της ελεγχόμενης καθώς ως εντολέας αναγράφεται στο παραστατικό η ελεγχόμενη, η οποία είχε συναλλαγές με την εταιρεία «.....» κατά το έτος 2018, επίσης δεν έχει πιστωθεί το ποσό αυτό στην «.....».

- Η τελευταία συναλλαγή που καταγράφεται στην ανωτέρω καρτέλα πραγματοποιήθηκε την 03/04/2019.

- Η απόδοση των μετρητών που εισέπραξε η εταιρεία «.....» για λογαριασμό της εταιρείας «.....» το 2019 προκύπτει σαφώς ότι είτε αποδόθηκαν με κατάθεση μετρητών ή πραγματοποιήθηκαν μέσω άλλων λογαριασμών της εταιρείας ή και προσωπικούς του συζύγου της ελεγχόμενης και σε καμία περίπτωση μέσω του επίμαχου κοινού λογαριασμού με αριθμό

Κατόπιν των ανωτέρω δεν γίνεται δεκτός ο ισχυρισμός της ελεγχόμενης ότι οι καταθέσεις που πραγματοποιήθηκαν κατά το χρονικό διάστημα από 01/01/2019 έως 25/04/2019 (ημερομηνία διακοπής εργασιών της εταιρείας του συζύγου της «.....») δεν συνιστούν πρωτογενείς καταθέσεις της ελεγχόμενης αλλά αφορούν συναλλαγές της εταιρείας του συζύγου της με την «.....».

2) Όσον αφορά τις πρωτογενείς πιστώσεις στον επίμαχο κοινό λογαριασμό που πραγματοποιήθηκαν από 01/01/2019 έως 25/04/2019, ο έλεγχος (κατ' επιεική κρίση και δεδομένου ότι δεν δύναται να προσδιορίσει άλλη ημερομηνία με ακρίβεια) δέχεται τον ισχυρισμό της ελεγχόμενης και τις επιμερίζει στους δύο συνδικαιούχους για τους παρακάτω λόγους:

- την 25/04/2019 διέκοψε τις εργασίες της η εταιρεία του συζύγου της ελεγχόμενης «.....»,

- Κατόπιν της από 15/03/19 σύμβασης της ελεγχόμενης με την εταιρεία «.....» με την οποία της παραχωρήθηκε άδεια χρήσης λογισμικού διενέργειας ηλεκτρονικών συναλλαγών-πληρωμών πελατών της, η ελεγχόμενη καταθέτει ποσά στον κοινό λογαριασμό για την εξόφληση λογαριασμών και οφειλών των πελατών της τα οποία ποσά έχει εισπράξει από αυτούς σε μετρητά.

Όπως προκύπτει από τον έλεγχο του αρχείου excel με τις συναλλαγές που πραγματοποιήσε η ελεγχόμενη μέσω του ειδικού λογισμικού προέκυψε ότι εισέπραξε σε μετρητά από 28/03/2019 έως 31/12/2019 το συνολικό ποσό των 532.425,80 ευρώ, πιο αναλυτικά:

Ποσό αγοράς προϊόντων (άυλου χρόνου αποκλειστικά με μετρητά)	42.962,00 ευρώ
Ποσό πληρωμών λογαριασμών και οφειλών με μετρητά	484.914,68 ευρώ
Ποσό προμήθειας πληρωμών με μετρητά	4.549,12 ευρώ
ΣΥΝΟΛΟ	532.425,80 ευρώ

Από τα ανωτέρω μετρητά κατέθεσε σταδιακά το ποσό των 527.876,68 ευρώ (που αφορούν το συνολικό ποσό αγοράς προϊόντων: 42.962,00 € πλέον το συνολικό ποσό πληρωμών λογαριασμών και οφειλών: 484.914,68 €) για την εξόφληση των οφειλών των πελατών της στον επίμαχο λογαριασμό.

Η πρώτη δε συναλλαγή μέσω του λογισμικού αυτού πραγματοποιήθηκε την 28/03/2019. Οι πρωτογενείς καταθέσεις, όπως αυτές προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο, μετά την 25/04/2019 και ως το τέλος του χρόνου που πραγματοποιήθηκαν στον επίμαχο κοινό λογαριασμό είναι συνολικού ποσού 489.995,27 ευρώ, επομένως προκύπτει σαφώς ότι το συνολικό ποσό των πρωτογενών καταθέσεων μετά την 26/04/2019 αφορούν αποκλειστικά την ελεγχόμενη και πραγματοποιήθηκαν για την εξόφληση υποχρεώσεων των πελατών της (489.995,27 < 527.876,68).

Επίσης προκύπτει ότι μέρος των πρωτογενών καταθέσεων στον ίδιο ως άνω λογαριασμό που πραγματοποιήθηκαν κατά το διάστημα από 28/03/2019 (ημερομηνία πρώτη συναλλαγής μέσω λογισμικού της «.....») έως 25/04/2019 αφορούν αποκλειστικά την ελεγχόμενη. Επειδή όμως είναι πρακτικά αδύνατο να προσδιορισθούν ακριβώς οι καταβολές αυτές (και ημερολογιακά), ο έλεγχος επιμερίζει τις πρωτογενείς καταθέσεις για το διάστημα αυτό.

Οι πρωτογενείς καταθέσεις στον επίμαχο κοινό λογαριασμό τις οποίες επιμερίζει ο έλεγχος στους δύο συνδικαιούχους περιλαμβάνονται αναλυτικά στον επισυναπτόμενο πίνακα υπό αρ. 3^Α, όπου προκειμένου να εντοπίζονται με ευκολία έχουν επισημανθεί με έντονη γραφή και ιδιαίτερη σκίαση.

Λαμβάνοντας υπόψη όλα τα ανωτέρω η κρίση του ελέγχου και οι πρωτογενείς καταθέσεις όπως αυτές διαμορφώνονται μετά την υποβολή νέων στοιχείων με την ενδικοφανή προσφυγή της ελεγχόμενης, περιλαμβάνονται στους παρακάτω αναφερόμενους επισυναπτόμενους στην παρούσα έκθεση πίνακες, οι οποίοι αποτελούν αναπόσπαστο μέρος αυτής:

A) υπό αρ. 3A. Πρωτογενείς καταθέσεις έτους 2019 μη συμπεριλαμβανομένων των εξοφλήσεων μέσω πιστωτικών καρτών (POS).

Το συνολικό ποσό των πρωτογενών καταθέσεων της ελεγχόμενης όπως διαμορφώθηκαν αναλυτικά στον επισυναπτόμενο αυτό πίνακα είναι ύψους 610.886,49 ευρώ.

B) υπ' αρ. 4. Πρωτογενείς καταθέσεις έτους 2019 που αφορούν εξοφλήσεις (πελατών) με πιστωτικές κάρτες μέσω POS, πρόκειται για αποκλειστικά έσοδα της ελεγχόμενης επιχείρησης. Το συνολικό ποσό των πρωτογενών πιστώσεων του πίνακα αυτού είναι ύψους 38.129,20 ευρώ και δεν πραγματοποιήθηκαν τροποποιήσεις κατόπιν των νέων στοιχείων που υπέβαλε η ελεγχόμενη.

Κατόπιν των ανωτέρω προκύπτει ότι το συνολικό ποσό των πρωτογενών καταθέσεων στους τραπεζικούς λογαριασμούς της ελεγχόμενης το **φορολογικό έτος 2019** είναι **649.015,69 ευρώ** (610.886,49 + 38.129,20).

Συνεπώς μέσω της επεξεργασίας των κινήσεων των τηρούμενων λογαριασμών **έτους 2019**, προέκυψαν τα παρακάτω:

Σύνολο πρωτογενών καταθέσεων στους λογαριασμούς	649.015,69
Μείον δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα από ατομική επιχείρηση	61.322,13
Μείον Φ.Π.Α. εκροών (λογιστικών αρχείων)	23.913,73
Μείον πιστώσεις για πληρωμές τρίτων με χρήση μετρητών	532.425,80
Μείον πιστώσεις ΟΑΕΔ	5.903,77
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΔΕΝ ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΕΙΤΑΙ	25.450,26
ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ	25.450,26

Από τον έλεγχο αυτό προέκυψαν αδικαιολόγητες διαφορές με βάση τα δηλωθέντα εισοδήματα για την φορολογική περίοδο 01/01/2019-31/12/2019.

Σύμφωνα με της διατάξεις του άρθρου 21§4 του ν.4172/2013 σε συνδυασμό με της διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 29 του ν. 4172/2013 και τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1175/2017 οι ανωτέρω διαφορές εφόσον δεν καλύπτονται από τα εισοδήματα της ελεγχόμενης και δεν έχουν φορολογηθεί αποτελούν προσαύξηση περιουσίας η οποία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα το οποίο φορολογείται με συντελεστή τριάντα τρία τις εκατό (33%).»

Επειδή, βάσει της με αρ. πρωτ./01-04-2025 Συμπληρωματικής Έκθεσης Ελέγχου επί νέων στοιχείων ενδικοφανούς προσφυγής της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης, προέκυψε ότι, κατόπιν της υποβολής νέων στοιχείων με την ενδικοφανή προσφυγή, ο έλεγχος προέβη σε περαιτέρω επαληθεύσεις των τραπεζικών κινήσεων και των σχετικών δικαιολογητικών και στην αντιπαραβολή αυτών με τις συναλλαγές που αφορούσαν την εταιρεία του συζύγου της προσφεύγουσας, όπως καταγράφονταν στην καρτέλα «.....» και «2019».

Επειδή, από την επανεξέταση αυτή διαπιστώθηκε ότι ποσό ύψους 100.410,00€ που είχε αρχικά προσδιοριστεί ως πρωτογενείς καταθέσεις της προσφεύγουσας για το έτος 2018, αφορούσε αποκλειστικά καταθέσεις μετρητών από την επιχείρηση του συζύγου της προς την εταιρεία «.....». Συνεπώς, το ήμισυ αυτού του ποσού, ήτοι 50.205,00€, αφαιρείται από τις καταθέσεις που είχαν επιμεριστεί στην προσφεύγουσα, και το νέο ποσό της προσαύξησης περιουσίας για το 2018 επαναπροσδιορίζεται στο ύψος των 20.257,89€, αντί των αρχικών 70.462,89€.

Αντίστοιχα, για το φορολογικό έτος 2019, διαπιστώθηκε από τα προσκομισθέντα στοιχεία ότι το σύνολο των καταθέσεων που πραγματοποιήθηκαν στον κοινό λογαριασμό μετά την 26-04-2019 (ημερομηνία διακοπής εργασιών της εταιρείας του συζύγου) αφορούσαν αποκλειστικά στην επαγγελματική δραστηριότητα της προσφεύγουσας και προέρχονταν από εισπράξεις μετρητών πελατών μέσω του λογισμικού της εταιρείας για πληρωμές λογαριασμών. Ο έλεγχος δέχθηκε την επιμεριστική προσέγγιση για το χρονικό διάστημα 01/01/2019 - 25/04/2019 και επαναπροσδιόρισε το ποσό της προσαύξησης περιουσίας για το έτος 2019 σε 25.450,26€, αντί του αρχικού ποσού των 58.257,76€.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αποτυπώνονται στη με αρ. πρωτ./01-04-2025 Συμπληρωματική Έκθεση Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, ο έλεγχος ορθώς επαναπροσδιόρισε για το έτος 2018 το ποσό της προσαύξησης περιουσίας από 70.462,89€ σε 20.257,89€, ενώ για το έτος 2019, το αντίστοιχο ποσό μειώθηκε από 58.257,76€ σε 25.450,26€, καθώς κρίθηκε ότι οι λοιπές καταθέσεις σχετίζονται με έσοδα της προσφεύγουσας από επαγγελματικές δραστηριότητες της.

Επειδή, πέραν των ποσών που καταλογίστηκαν ως προσαύξηση περιουσίας για τα υπό κρίση φορολογικά έτη, η προσφεύγουσα δεν προβάλλει κανένα ισχυρισμό που να αντικρούει τις λοιπές κρίσεις του ελέγχου, ούτε προσκομίζει πρόσθετα δικαιολογητικά στοιχεία. Ως εκ τούτου, όσον αφορά τα ποσά των ακαθάριστων εσόδων και των ζημιών από επιχειρηματική δραστηριότητα, προέκυψαν διαφορές μεταξύ των δηλωθέντων από την προσφεύγουσα και των προσδιορισθέντων από τον έλεγχο στοιχείων. Συγκεκριμένα με βάση τα ευρήματα του ελέγχου, για το φορολογικό έτος 2018, τα ακαθάριστα έσοδα αυξάνονται κατά 51,53€ (δηλωθέντα 61.171,71€, έλεγχος 61.223,24€), ενώ η ζημία μειώνεται κατά 1.758,04€ (δηλωθείσα ζημία 4.823,83€, ζημία ελέγχου 3.065,79€). Για το φορολογικό έτος 2019, τα ακαθάριστα έσοδα αυξάνονται κατά 785,79€ (δηλωθέντα 61.322,13€, έλεγχος 62.107,92€), ενώ η ζημία μειώνεται κατά 7.628,20€ (δηλωθείσα ζημία 49.411,54€, ζημία ελέγχου 41.783,34€).

Επειδή, ενόψει των νέων στοιχείων που ελήφθησαν υπόψη και της επανεκτίμησης των πρωτογενών καταθέσεων, τα αρχικώς προσδιορισθέντα ποσά προσαύξησης περιουσίας, επί των οποίων βασίστηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού, διαφοροποιούνται. Κατά συνέπεια, ο αρχικός προσδιορισμός φόρου που βασίστηκε σε υψηλότερα ποσά αδικαιολόγητων καταθέσεων, πρέπει να αναπροσαρμοστεί σύμφωνα με τα νεότερα δεδομένα, και οι σχετικές πράξεις να τροποποιηθούν κατά το μέρος αυτό.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της από 06-12-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, με ΑΦΜ, και την τροποποίηση α)

της με αρ./07-11-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης και β) της με αρ./07-11-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης.

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

Προσδιορισμός Φορολογητέου Εισοδήματος Φορολογικού Έτους 2018:

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Βάσει ΔΗΛΩΣΗΣ		Βάσει ΕΛΕΓΧΟΥ		Βάσει ΑΠΟΦΑΣΗΣ		Διαφορά
	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	
Ακίνητη Περιουσία	2.166,00€		2.166,00€		2.166,00€		
Τόκοι - Μερίσματα - Διακαιώματα	0,04€	0,03€	0,04€	0,03€	0,04€	0,03€	
Ατομική Επιχειρηματική Δραστ/τητα		175.316,09€					
Εισόδημα του άρθρου 21 § 4 ν.4172/13				70.462,89€		20.257,89€	20.257,89€
Μισθωτή εργασία - Συντάξεις							
Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου							
Ναυτικό Εισόδημα							
α) Αξιωματικών εμπορικού Ναυτικού							
β) Κατώτερου πληρώματος							
Συνολικό Εισόδημα	2.166,04€	0,03€	2.166,04€	70.462,92€	2.166,04€	20.257,92€	20.257,89€

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση φόρου εισοδήματος & εισφ. αλληλεγγύης έτους 2018

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ		ΕΛΕΓΧΟΥ		ΑΠΟΦΑΣΗΣ		Διαφορά
	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	
Φορολογητέο Εισόδημα	2.166,04€	0,03€	2.166,04€	70.462,92€	2.166,04€	20.257,92€	20.257,89€
Φόρος Κλίμακας	324,91€		324,91€	23.252,75€	324,91€	6.685,10€	6.685,10€
Μειώσεις από το φόρο							
Φόρος που αναλογεί	324,91€		324,91€	23.252,75	324,91€	6.685,10€	6.685,10€
Μείον: Φόρος που παρακρατήθηκε από: Τόκους-μερίσματα - δικαιώματα	0,01€		0,01€		0,01€		
Επιχειρηματική δραστηριότητα		113,69€		113,69€		113,69€	
Υπόλοιπο Κύριου Φόρου	324,90€	-113,69€	324,90€	23.139,06€	324,90€	6.571,41€	6.685,10€
Τέλη χαρτ/μου	45,00€		45,00€		45,00€		

Εισφορά ΟΓΑ στο χαρτ/μο	9,00€		9,00€		9,00€		
Πλέον: Προκαταβ.Επομ.έτους							
Σύνολο	378,90€	-113,69€	378,90€	23.139,06€	378,90€	6.571,41€	6.685,10€
Πρόστιμο ανακρίβειας/μη υποβολής				11.626,38€		3.342,55€	3.342,55€
Ποσό Εισφοράς Αλληλεγγ.				3.692,66€		188,90€	188,90€
Μείον: Εισφορά παρακρατηθ.							
Πλέον: Τέλος Επιτηδ/ματος κλπ		650,00€		650,00€	650,00€	650,00€	
Τελικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	378,90€	536,31€	378,90€	39.108,10€	378,90€	10.752,86€	10.216,55€

Προσδιορισμός Φορολογητέου Εισοδήματος Φορολογικού Έτους 2019:

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Βάσει ΔΗΛΩΣΗΣ		Βάσει ΕΛΕΓΧΟΥ		Βάσει ΑΠΟΦΑΣΗΣ		Διαφορά
	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	
Ακίνητη Περιουσία	4.171,09€		4.171,09€		4.171,09€		
Τόκοι - Μερίσματα - Διακαιώματα							
Ατομική Επιχειρηματική Δραστ/τητα							
Εισόδημα του άρθρου 21 § 4 ν.4172/13				58.257,76€		25.450,26€	25.450,26€
Μισθωτή εργασία - Συντάξεις	1.149,60€		1.149,60€		1.149,60€		
Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου							
Ναυτικό Εισόδημα							
α) Αξιωματικών εμπορικού Ναυτικού							
β) Κατώτερου πληρώματος							
Συνολικό Εισόδημα	5.320,69€		5.320,69€	58.257,76€	5.320,69€	25.450,26€	25.450,26€

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση φόρου εισοδήματος & εισφ. αλληλεγγύης έτους 2019

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ		ΕΛΕΓΧΟΥ		ΑΠΟΦΑΣΗΣ		Διαφορά
	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	
Φορολογητέο Εισόδημα	5.320,69€		5.320,69€	58.257,76€	5.320,69€	25.450,26€	25.450,26€
Φόρος Κλίμακας	878,57€		878,57€	19.225,06€	878,57€	8.398,59€	8.398,59€
Μείον: Μειώσεις από το φόρο	252,91€		252,91€		252,91€		
Πλέον: Προσαύξηση φόρου αποδείξεων	25,29€		25,29€		25,29€		
Φόρος που αναλογεί	650,95€		650,95€	19.225,06€	650,95€	8.398,59€	8.398,59€
Μείον: Φόρος που παρακρατήθηκε από: Τόκους-μερίσματα - δικαιώματα							
Επιχειρηματική δραστηριότητα		127,83€		127,83€		127,83€	

Υπόλοιπο Κύριου Φόρου	650,95€	-127,83€	650,95€	19.097,23€	650,95€	8.270,76€	8.398,59€
Τέλη χαρτ/μου	45,00€		45,00€		45,00€		
Εισφορά ΟΓΑ στο χαρτ/μο	9,00€		9,00€		9,00€		
Πλέον: Προκαταβ.Επομ.έτους							
Σύνολο	704,95€	-127,83€	704,95€	19.097,23€	704,95€	8.270,76€	8.398,59€
Πρόστιμο ανακρίβειας/μη υποβολής				9.612,53€		4.199,30€	4.199,30€
Ποσό Εισφοράς Αλληλεγγ.				2.695,33€		448,51€	448,51€
Μείον: Εισφορά παρακρατηθ.							
Πλέον: Τέλος Επιτηδ/ματος κλπ		650,00€		650,00€		650,00€	
Τελικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	704,95€	522,17€	704,95€	32.055,09€	704,95€	13.568,57€	13.046,40€

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

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
Α/Α**

ΧΑΡΑΛΑΜΠΟΝΙΚΟΛΑΟΣ ΠΑΣΧΑΛΗΣ

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.