



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 26.05.2023

Αριθμός απόφασης: 1359

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604536

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4987/2022, ΦΕΚ Α' 206/04-11-2022), εφεξής Κ.Φ.Δ..

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).

δ. Τη με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ).

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

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

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **27.01.2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, με **ΑΦΜ**, κατά της υπ' αριθ./28.12.2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και της υπ' αριθ./28.12.2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων αιτείται η ακύρωση, μετά των οικείων εκθέσεων ελέγχου.

6. Το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2023 ΕΜΠ/17.05.2023 συμπληρωματικό υπόμνημα της προσφεύγουσας.

7. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **27.01.2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, με **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' αριθ. /28.12.2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 62.845,88 €, πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 31.422,94 € και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 16.223,94 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 110.492,76 €.

- Με την υπ' αριθ. /28.12.2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 46.541,16 €, πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 23.270,58 € και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 11.458,67 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 81.270,41 €.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί της από 28.12.2022 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Πρόκειται για φυσικό πρόσωπο, με ατομική επιχείρηση και αντικείμενο εργασιών «.....Σ», το οποίο κατά τις υπό κρίση φορολογικές περιόδους (2016 & 2017), τηρούσε απλογραφικά βιβλία.

Δυνάμει των υπ' αριθ. πρωτ. /2022 και /2021 πληροφοριακών δελτίων της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης, τα οποία διαβιβάστηκαν Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. με το υπ' αριθ. πρωτ. /11.03.2022 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Βέροιας(αριθ. πρωτ. εισερχ. Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. ΕΜΠ /18.03.2022), εκδόθηκε για την προσφεύγουσα η με αριθμό /2022 εντολή ελέγχου του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

Μετά την επεξεργασία των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας για τα ελεγχόμενα έτη, που περιήλθαν στην ελεγκτική αρχή σε ηλεκτρονική μορφή από το Σύστημα Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών (Σ.Μ.Τ.Λ. και Λ.Π.), κατόπιν σχετικού αιτήματος της Υπηρεσίας, ο έλεγχος κατέληξε σε συγκεκριμένο πλήθος πιστώσεων χρηματικών ποσών στους τραπεζικούς της λογαριασμούς στα ελεγχόμενα έτη 2016 και 2017, που δεν συσχετίστηκαν με προγενέστερες χρεώσεις και τις οποίες χαρακτήρισε «πρωτογενείς». Με το υπ' αριθ. πρωτ. /19.05.2022 αίτημα παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ., η προσφεύγουσα κλήθηκε να προσκομίσει αποδεικτικά στοιχεία και πληροφορίες για την πραγματική πηγή προέλευσης ή αιτία των εν λόγω πιστώσεων, καθώς και ότι τα ποσά αυτά έχουν φορολογηθεί με συγκεκριμένες διατάξεις ή απαλλάσσονται του φόρου.

Ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τα προσκομισθέντα βιβλία και στοιχεία της ατομικής επιχείρησης της προσφεύγουσας, τα δικαιολογητικά που προσκόμισε η προσφεύγουσα με έγγραφα υπομνήματα και συγκεκριμένα:

1. Τα σώματα των επιταγών που κατατέθηκαν στους τραπεζικούς της λογαριασμούς,

2. Τις καρτέλες των πελατών των εταιρειών ΑΕ που αφορούν την αγροτική δραστηριότητα της προσφεύγουσας των ελεγχόμενων ετών,
3. Τα φωτοαντίγραφα των τιμολογίων εσόδων από την ατομική επιχείρηση του πατέρα της προσφεύγουσας, της μητέρας της καθώς και της ομόρρυθμης εταιρείας των γονιών της ΚΑΙ ΣΙΑ ΟΕ των φορολογικών ετών 2016 & 2017,
4. Τις καρτέλες των πελατών των εταιρειών ΑΕ και που αφορούν την ατομική επιχείρηση του πατέρα της προσφεύγουσας,, της μητέρας της, καθώς και της ομόρρυθμης εταιρείας των γονέων της, ΚΑΙ ΣΙΑ ΟΕ, των φορολογικών ετών 2016 & 2017,
5. Τα φωτοαντίγραφα των αποδείξεων που εκδόθηκαν από τις εταιρείες ΑΕ και και αφορούν την αγροτική δραστηριότητα της προσφεύγουσας καθώς και την αγροτική δραστηριότητα της ατομικής επιχείρησης του πατέρα της,, της μητέρας της, καθώς και της ομόρρυθμης εταιρείας των γονέων της, ΟΕ, των φορολογικών ετών 2016 & 2017,
καθώς επίσης και τα δεδομένα των δηλώσεων ΜΥΦ που υποβλήθηκαν από την ίδια, τον πατέρα της, τη μητέρα της και την ομόρρυθμη εταιρεία ΣΙΑ ΟΕ με Α.Φ.Μ....., έκανε δεκτές τις αιτιάσεις της προσφεύγουσας σχετικά με ένα μέρος των επίμαχων πιστώσεων για τις οποίες προέκυψε η πραγματική πηγή και η αιτία προέλευσής τους.

Ωστόσο, όσον αφορά τις υπόλοιπες πιστώσεις, ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη τα δικαιολογητικά που προσκομίσθηκαν από την προσφεύγουσα και συγκεκριμένα τα σώματα των επιταγών που κατατέθηκαν στους τραπεζικούς της λογαριασμούς και δεν προέρχονται από τους πελάτες της ίδιας ή τους πελάτες του πατέρα της, της μητέρας της και της ομόρρυθμης εταιρείας & ΣΙΑ ΟΕ, τις χαρακτήρισε ως μη αιτιολογημένες, διότι δεν προέκυψε η πραγματική πηγή και η αιτία προέλευσής τους και έκρινε ότι τα εν λόγω ποσά αποτελούν προσαύξηση περιουσίας που φορολογείται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21§4 του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.). Στη συνέχεια, μετά τον επιμερισμό των εν λόγω ποσών στους συνδικαιούχους των τραπεζικών λογαριασμών, ο έλεγχος προέβη στη σύνταξη του με αριθμό/30.11.2022 Σημειώματος Διαπιστώσεων, το οποίο κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα στις 30.11.2022, με συνημμένες τις προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικών ετών 2016 και 2017, προκειμένου να καταθέσει τις απόψεις της εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας των είκοσι ημερών. Ο έλεγχος, αφού έλαβε υπόψη τις έγγραφες αιτιάσεις της προσφεύγουσας επί του ανωτέρω Σημειώματος Διαπιστώσεων, προχώρησε στη σύνταξη της από 28.12.2022 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Η προσφεύγουσα, με την παρούσα προσφυγή, αιτείται την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

Ο ίδιος ο έλεγχος δέχεται σαφώς στην έκθεσή του ότι το μεγαλύτερο μέρος των επιταγών που έχει κατατεθεί στους ελεγχόμενους λογαριασμούς, με εξαίρεση ορισμένες που είναι στο δικό της όνομα, είναι επιταγές στο όνομα του πατέρα της και της μητέρας της που διατηρούν ξεχωριστή ατομική επιχείρηση και της ομόρρυθμης εταιρείας που έχουν συστήσει με την επωνυμία «..... ΣΙΑ ΟΕ». Εξαιτίας δέσμευσης των τραπεζικών λογαριασμών των γονιών της, τα ποσά αυτά πιστώνονταν σε δικούς της λογαριασμούς και προορίζονταν για πληρωμή των υποχρεώσεών τους. Σχετικά με τις πιστώσεις που χαρακτηρίστηκαν από τον έλεγχο ως αναπιολόγητες, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι έπρεπε να γίνει διαχωρισμός των

ποσών που προέρχονταν από έσοδα των εν λόγω επιχειρήσεων, από αυτά που αφορούσαν εκείνη προσωπικά, προκειμένου να ελεγχθεί η πηγή και η προέλευση των ποσών που αφορούσαν την ίδια και κατά συνέπεια η νομιμότητά τους και η τυχόν ύπαρξη «προσαύξησης περιουσίας» στο πρόσωπό της. Ο καταλογισμός σε εκείνη ποσών που αφορούσαν τις ανωτέρω ατομικές επιχειρήσεις καθώς και την ομόρρυθμη εταιρεία, οδηγεί στη φορολόγηση στο πρόσωπό της οικονομικής δύναμης που δεν της ανήκει. Περαιτέρω, τονίζει ότι σε ένα μεγάλο αριθμό επιταγών που ο έλεγχος δεν αναγνώρισε τη νομιμότητα και τις χαρακτήρισε αγνώστου πηγής, η πηγή και η προέλευση είναι προφανής, αφού αφορούν συναλλαγές του πατέρα της με τις εκδότριες εταιρείες. Η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι ο πατέρας της μεταβίβαζε τα ποσά στην ίδια για να τα καταθέσει σε δικό της λογαριασμό, ενόψει μη ύπαρξης τραπεζικού λογαριασμού για τον ίδιο και ότι «οι προερχόμενες από συγγενικά πρόσωπα πιστώσεις (ονομαστικές καταθέσεις) που αποτελούν αντικείμενο ελέγχου του προσωπικού λογαριασμού ενός προσώπου, δεν αποτελούν αγνώστου προελεύσεως εισόδημα, καθώς δεν πληρούν τις προϋποθέσεις που θέτει ο νόμος για έναν τέτοιο χαρακτηρισμό». Εν κατακλείδι, ισχυρίζεται ότι, δεδομένου ότι οι επίμαχες πιστώσεις στους τραπεζικούς της λογαριασμούς είναι γνωστής πηγής, προέλευσης και αιτίας, δεν συνιστούν προσαύξηση περιουσίας για την ίδια, αλλά θα έπρεπε να ερευνηθεί η νομιμότητά τους στο πρόσωπο των γονιών της.

Επειδή, σύμφωνα με τις οδηγίες της ΔΕΑΦ Α' ΕΞ 2015/5-11-2015 «Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας»:

«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.»

Επειδή, με την ΠΟΛ.1175/2017 παρασχέθηκαν πρόσθετες διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας, όπου μεταξύ άλλων αναφέρονται τα εξής: «1. [...]. 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. [...]

5.4. 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. [...]

Επειδή, στην **ΠΟΛ.1228/2014** ορίζεται: «Στις περιπτώσεις αποστολών εμβασμάτων που πραγματοποιούνται από κοινούς λογαριασμούς πρέπει να γίνεται καταρχήν ισομερής επιμερισμός αυτών μεταξύ των συνδικαιούχων του λογαριασμού προέλευσης του εμβάσματος.

... Σε περίπτωση που ο ελεγχόμενος επικαλείται διαφορετική αναλογία των χρηματικών αυτών ποσών οφείλει να αποδείξει με κάθε πρόσφορο μέσο τον ισχυρισμό του.

Επί αμφισβήτησης του ισχυρισμού του ελεγχόμενου από τη φορολογική αρχή η ίδια οφείλει να αιτιολογήσει την αναλογία που αυτή επικαλείται εάν αυτή είναι διαφορετική του ισομερούς επιμερισμού. Η αιτιολόγηση αυτή πρέπει να είναι ειδική και εμπειριστατωμένη (σχετ. διατ. άρθρ. 28 και 64 Ν. 4174/2013).».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 23 «Εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης» του Κ.Φ.Δ.**, 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, στο **άρθρο 39 «Δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας» του Κ.Φ.Δ.**, ορίζεται: «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, στο **άρθρο 65 «Βάρος απόδειξης» του Κ.Φ.Δ.**, ορίζεται: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο 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, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. **884/2016** απόφαση (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψεις 7 και 8 της απόφασης), «7. ...σε αρκετές περιπτώσεις (λ.χ. όταν ο ίδιος ο δικαιούχος του λογαριασμού καταθέτει σε αυτόν μετρητά ή το ποσό επιταγής), η αληθής φύση και η ακριβής αιτία ή πηγή (γενεσιουργός οικονομικός λόγος) των οικείων σημαντικών αυξήσεων του ποσού του τραπεζικού λογαριασμού είναι αδύνατο ή, εν πάση περιπτώσει, ιδιαίτερα δυσχερές να διαγνωσθούν με άλλους τρόπους από τη φορολογική διοίκηση, η οποία διαπιστώνει μια κατάσταση, όσον αφορά την περιουσία του φορολογούμενου, που ευλόγως καλεί για εξηγήσεις εκ μέρους του. Εξάλλου, σε υπόθεση όπως η κρινόμενη, ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των μεγάλων ποσών που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του. Κατ' ακολουθίαν, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρ. 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρ. 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013, δεδομένου, άλλωστε, ότι πρόκειται για μη ευαίσθητο ή, γενικότερα, μη χρήζον αυξημένης προστασίας προσωπικό δεδομένο, για την πρόσβαση στο οποίο, στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου και της αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής, το κράτος διαθέτει ευρύ περιθώριο εκτίμησης [...]. Επομένως, οφείλει, κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα (μη απορριφθέντα από τη φορολογική αρχή) στοιχεία των δηλώσεών του φορολογίας εισοδήματος. Και ναι μεν μπορεί, κατ' εξαίρεση, να αντιταχθεί, εν όλω ή εν μέρει, στην εκπλήρωση της ανωτέρω υποχρέωσής του, επικαλούμενος κάποιο υπέρτερο δικαίωμά του, όπως, ιδίως, το δικαίωμα μη αυτοενοχοποίησής του [...], αλλά, πάντως, η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς που προβάλλει προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών στους τραπεζικούς λογαριασμούς του λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή (και περαιτέρω, σε περίπτωση άσκησης ένδικης προσφυγής, από το διοικητικό δικαστήριο) των αποδείξεων σε βάρος του και επιτρέπεται να οδηγήσει στη συναγωγή συμπερασμάτων προς θεμελίωση της ύπαρξης παράβασης ανακρίβειας της δήλωσής του και αντίστοιχης φοροδιαφυγής [...]. 8. ...η καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος. Σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου (άρ. 2 παρ. 1 του Συντάγματος), του κράτους δικαίου (άρ. 25 παρ. 1 εδ. α' του Συντάγματος), της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος) και του τεκμηρίου αθωότητας, το οποίο κατοχυρώνεται στο άρθρο 6 παρ. 2 της ΕΣΔΑ και βρίσκει εφαρμογή και σε διοικητικές διαδικασίες καταλογισμού παραβάσεων και συναφών κυρώσεων [...], το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.ά.). Ωστόσο,

τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επίδικη, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, “τεκμήρια”), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 43/2006 εππαμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παράβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 εππαμ., 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) - πρβλ. ακόμα ΣτΕ 2780/2012 εππαμ., 1934/2013 εππαμ., 2365/2013 εππαμ., 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού]. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 εππαμ., 2780/2012 εππαμ.). [...] Άλλωστε, η ανωτέρω, υπό το καθεστώς του ΚΦΕ, δυνατότητα έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης με βάση το ύψος των τραπεζικών καταθέσεων του φορολογούμενου επιβεβαιώθηκε με τη ρύθμιση του άρθρου 67B παρ. 1 του Κώδικα αυτού και, στη συνέχεια, με τη διάταξη του άρθρου 27 παρ. 1 περιπτ. ε του νόμου 4174/2013, η οποία εφαρμόζεται και σε διαφορά όπως η κρινόμενη, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 και ήδη 72 του ίδιου νόμου. Πράγματι, τέτοιες υποθέσεις είναι κατεξοχήν πρόσφορες για έμμεση απόδειξη της ύπαρξης φορολογητέου εισοδήματος και σχετικής φορολογικής παράβασης ανακριβούς δήλωσης και αντίστοιχης φοροδιαφυγής, λαμβανομένου υπόψη ότι το επίμαχο ποσό είτε (α) αποτελεί φορολογητέο μη δηλωθέν εισόδημα, περίπτωση που είναι και η συνήθης, κατά τα κοινώς γνωστά, στην ελληνική οικονομική πραγματικότητα είτε (β) συνιστά απαλλασσόμενο του φόρου εισόδημα, οπότε ο φορολογούμενος βαρύνεται ούτως ή άλλως με την απόδειξη της συνδρομής των όρων της σχετικής φοροαπαλλαγής (βλ. λ.χ. ΣτΕ 387/2015) είτε (γ) προέρχεται από κάποια άλλη, μη περιλαμβανόμενη στη δήλωσή του φορολογίας εισοδήματος αλλά κατ’ αρχήν νόμιμη, πηγή ή αιτία (που μπορεί και να γεννά φορολογική υποχρέωση, με βάση διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας διαφορετικές από εκείνες της φορολογίας εισοδήματος), την οποία, πάντως, ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει και, κατά τα εκτεθέντα στην προηγούμενη σκέψη, υποχρεούται, κατ’ αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή, παρέχοντάς της σχετικά στοιχεία, δυνάμενα να ελεγχθούν ως προς την ακρίβεια και την επάρκειά τους και, αναλαμβάνοντας, σε διαφορετική περίπτωση,

τον κίνδυνο να συναχθούν σε βάρος του συμπεράσματα περί τέλεσης της προαναφερόμενης φορολογικής παράβασης είτε (δ) σε εξαιρετικές περιπτώσεις, απορρέει από συμπεριφορά που συνιστά ποινικό αδίκημα (λ.χ. εμπόριο ναρκωτικών ή δωροδοκία), με συνέπεια να υπόκειται (όχι σε φόρο εισοδήματος αλλά) σε δήμευση, σύμφωνα με τη γενική διάταξη του άρθρου 76 του Ποινικού Κώδικα και με ειδικές διατάξεις της ποινικής νομοθεσίας. Περαιτέρω, σε υπόθεση όπως η παρούσα, το προαναφερόμενο, εμμέσως αποδεικνυόμενο, εισόδημα, ως άγνωστης πηγής ή αιτίας, λογίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα, κατ' εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 48 παρ. 3 (εδ. α') του ΚΦΕ, η οποία είναι, κατά τούτο, αρκούντως σαφής και προβλέψιμη στην εφαρμογή της, για το μέσο επιμελή φορολογούμενο, ο οποίος δεν θα μπορούσε να έχει τη δικαιολογημένη πεποίθηση ότι τέτοιο εισόδημά του μένει αφορολόγητο.»

Επειδή, στην υπό εξέταση περίπτωση, σύμφωνα με τις οικείες εκθέσεις του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., ο έλεγχος, αφού έλαβε υπόψη τα δεδομένα που προέκυψαν από την επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών και χρηματοοικονομικών προϊόντων που τέθηκαν στη διάθεσή του από το Σύστημα Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών, τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της ατομικής επιχείρησης της προσφεύγουσας, τα δικαιολογητικά που η προσφεύγουσα προσκόμισε στον έλεγχο, ήτοι τα σώματα των επιταγών που κατατέθηκαν στους τραπεζικούς της λογαριασμούς, καθώς επίσης τα έγγραφα υπομνήματά της κατά τη διάρκεια του ελέγχου, αλλά και τα δεδομένα των δηλώσεων ΜΥΦ που υποβλήθηκαν από την ίδια, τον πατέρα της, τη μητέρα της και την ομόρρυθμη εταιρεία ΣΙΑ ΟΕ με Α.Φ.Μ..... στην οποία συμμετέχουν οι γονείς της, κατέληξε ότι:

- Στο φορολογικό έτος 2016, δεν αιτιολογήθηκαν πιστώσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας, ύψους 246.897,48 €, καθώς δεν προέκυψε η πραγματική πηγή και η αιτία προέλευσής τους. Μετά τον επιμερισμό του ποσού αυτού στους συνδικαιούχους των τραπεζικών λογαριασμών, ο έλεγχος έκρινε ότι το ποσό των 190.442,05 € αποτελεί για την προσφεύγουσα προσαύξηση περιουσίας που φορολογείται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21§4 του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.).
- Στο φορολογικό έτος 2017, δεν αιτιολογήθηκαν πιστώσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας, ύψους 172.292,35 €, καθώς δεν προέκυψε η πραγματική πηγή και η αιτία προέλευσής τους. Μετά τον επιμερισμό του ποσού αυτού στους συνδικαιούχους των τραπεζικών λογαριασμών, ο έλεγχος έκρινε ότι το ποσό των 141.033,83 € αποτελεί για την προσφεύγουσα προσαύξηση περιουσίας που φορολογείται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21§4 του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.).

Επειδή, η προσφεύγουσα, ισχυρίζεται ότι ο ίδιος ο έλεγχος έχει κάνει δεκτό ότι το μεγαλύτερο μέρος των επιταγών που έχουν κατατεθεί στους τραπεζικούς της λογαριασμούς προέρχονται από πελάτες της ατομικής επιχείρησης του πατέρα της, με Α.Φ.Μ., της μητέρας της, με Α.Φ.Μ..... και της ομόρρυθμης εταιρείας & ΣΙΑ ΟΕ με Α.Φ.Μ..... στην οποία συμμετέχουν οι γονείς της. Ομοίως, υποστηρίζει ότι και οι πιστώσεις που χαρακτηρίστηκαν από τον έλεγχο ως αναιτιολόγητες, αφορούν επίσης επιταγές που προέρχονται από την επιχειρηματική δραστηριότητα των γονιών της.

Επειδή, πιο συγκεκριμένα, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η πηγή και η προέλευση των εν λόγω πιστώσεων/καταθέσεων επιταγών είναι προφανής και ελέγξιμη και δεν συνιστά για την

ίδια προσαύξηση περιουσίας, καθώς εκδόθηκαν από πελάτες της ατομικής επιχείρησης του πατέρα της προς εκείνον και εν συνεχεία ο πατέρας της τις οπισθογράφησε προς την ίδια, προκειμένου να τις καταθέσει είτε σε δικό της τραπεζικό λογαριασμό λόγω μη ύπαρξης τραπεζικού λογαριασμού για τον ίδιο, είτε σε κοινό τους τραπεζικό λογαριασμό λόγω έλλειψης ξεχωριστού λογαριασμού του πατέρα της.

Επειδή, σύμφωνα με την από 28.12.2022 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., σχετικά με τις πιστώσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας, οι οποίες κρίθηκαν από τον έλεγχο ως αιτιολογημένες, αναφέρονται τα εξής: «Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τα δικαιολογητικά που προσκομίσθηκαν από την ελεγχόμενη και συγκεκριμένα:

1. Τα σώματα των επιταγών που κατατέθηκαν στους τραπεζικούς της λογαριασμούς,
2. Τις καρτέλες των πελατών των εταιριών ΑΕ και ΑΕ που αφορούν την αγροτική δραστηριότητα της ελεγχόμενης των ελεγχόμενων ετών,
3. Τα φωτοαντίγραφα των τιμολογίων εσόδων από την ατομική επιχείρηση του πατέρα της ελεγχόμενης, της μητέρας της ελεγχόμενης καθώς και της ομόρρυθμης εταιρείας των γονιών της ελεγχόμενης ΚΑΙ ΣΙΑ ΟΕ των φορολογικών ετών 2016 & 2017,
4. Τις καρτέλες των πελατών των εταιριών ΑΕ και που αφορούν την ατομική επιχείρηση του πατέρα της ελεγχόμενης, της μητέρας της ελεγχόμενης καθώς και της ομόρρυθμης εταιρείας των γονέων της ελεγχόμενης ΚΑΙ ΣΙΑ ΟΕ των φορολογικών ετών 2016 & 2017,
5. Τα φωτοαντίγραφα των αποδείξεων που εκδόθηκαν από τις εταιρίες και και αφορούν την αγροτική δραστηριότητα της ελεγχόμενης καθώς και την αγροτική δραστηριότητα της ατομικής επιχείρησης του πατέρα της ελεγχόμενης , της μητέρας της ελεγχόμενης καθώς και της ομόρρυθμης εταιρείας των γονέων της ελεγχόμενης ΣΙΑ ΟΕ των φορολογικών ετών 2016 & 2017,

Διαπίστωσε τα κάτωθι:

1. Στους λογαριασμούς της ελεγχόμενης κατατίθεται ένα μεγάλο μέρος των επιταγών που αφορούν την αγροτική δραστηριότητα της ελεγχόμενης , του πατέρα της με Α.Φ.Μ., της μητέρας της με Α.Φ.Μ..... και της ομόρρυθμης εταιρείας των γονέων της με την επωνυμία και ΣΙΑ ΟΕ. με Α.Φ.Μ.....
2. Από τον έλεγχο στο νέο TAXIS NET προέκυψε ότι υπάρχουν ληξιπρόθεσμα χρέη για την ατομική επιχείρηση του πατέρα της ελεγχόμενης με Α.Φ.Μ., της ατομικής επιχείρησης της μητέρας της ελεγχόμενης με Α.Φ.Μ..... και της Ομόρρυθμης εταιρείας των γονιών της με την επωνυμία & ΣΙΑ ΟΕ με Α.Φ.Μ..... και ως εκ τούτου δέσμευση των λογαριασμών τους.
3. Από τους λογαριασμούς που επεξεργάστηκε ο παρών έλεγχος προκύπτει ότι σχεδόν όλα τα ποσά που κατατίθενται προορίζονται για πληρωμή υποχρεώσεων (προμηθευτών, εφορίας κλπ) της ελεγχόμενης , του πατέρα της , της μητέρας της καθώς και της ομόρρυθμης εταιρείας και ένα μικρό μέρος παραμένει κατατιθέμενο στους ανωτέρω λογαριασμούς..
4. Από τον έλεγχο των δηλώσεων ΜΥΦ που υποβλήθηκαν από την ελεγχόμενη , τον πατέρα με Α.Φ.Μ....., τη μητέρα της με Α.Φ.Μ.....και της ομόρρυθμης εταιρείας ΟΕ με Α.Φ.Μ.....προκύπτει ότι οι βασικοί πελάτες όλων των ανωτέρω είναι οι δύο εταιρίες ΑΕ και ΑΕ.

Με βάση όλα τα ανωτέρω ο έλεγχος θεωρεί ότι οι επιταγές που κατατίθενται στους λογαριασμούς της ελεγχόμενης και προέρχονται από τους πελάτες της και τους πελάτες των ατομικών επιχειρήσεων του πατέρα της, της μητέρας της καθώς και της ομόρρυθμης εταιρείας των γονιών της, αφορούν την αγροτική δραστηριότητα ως αυτή απεικονίζεται στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που υποβλήθηκαν για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2016 και 2017 από την ελεγχόμενη, τον πατέρα με ΑΦΜ, τη μητέρα της με ΑΦΜ..... και την ομόρρυθμη εταιρεία & ΣΙΑ ΟΕ με ΑΦΜ..... και τα αιτιολογεί διότι προέκυψε η πραγματική πηγή και η αιτία προέλευσής τους.»

Επειδή, σύμφωνα με την ως άνω έκθεση ελέγχου, ως προς τις πιστώσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας, τις οποίες ο έλεγχος χαρακτήρισε ως μη αιτιολογημένες, αναφέρονται τα κάτωθι:

«Παρατηρήσεις επί των μη αιτιολογημένων Υπό διερεύνηση Καταθέσεων/Πιστώσεων

Όσον αφορά τις μη αιτιολογημένες πιστώσεις, ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη τα δικαιολογητικά που προσκομίσθηκαν από την ελεγχόμενη και συγκεκριμένα τα σώματα των επιταγών που κατατέθηκαν στους τραπεζικούς της λογαριασμούς και δεν προέρχονται από τους πελάτες της ελεγχόμενης ή τους πελάτες του πατέρα της με Α.Φ.Μ., της μητέρας της με Α.Φ.Μ..... και την ομόρρυθμη εταιρεία & ΣΙΑ ΟΕ με Α.Φ.Μ..... τις θεωρεί μη αιτιολογημένες, διότι δεν προέκυψε η πραγματική πηγή και η αιτία προέλευσής τους. [...]

Όσον αφορά τις μη αιτιολογημένες πιστώσεις ο έλεγχος έχει να κάνει και τις εξής επισημάνσεις:

1. Σε όλα τα φωτοαντίγραφα των επιταγών που προσκομίσθηκαν και κατατέθηκαν στους τραπεζικούς λογαριασμούς της ελεγχόμενης για τις οποίες δεν προέκυψε η πραγματική πηγή και η αιτία προέλευσής τους, ο τελευταίος οπισθογράφος είναι η ελεγχόμενη.
2. Όπου δεν προσκομίσθηκε το σώμα της επιταγής και προσκομίσθηκε φωτοαντίγραφο του καταθετηρίου της τράπεζας η υπογραφή τίθεται από την ελεγχόμενη.
3. Στους λογαριασμούς που κατατίθενται οι εν λόγω επιταγές μοναδικός δικαιούχος είναι η ελεγχόμενη, εκτός από τον υπ. αριθμ. GR..... λογαριασμό της τράπεζας που είναι συνδικαιούχος με την μητέρα της Τα ποσά που κατατίθενται στον συγκεκριμένο λογαριασμό και για τα οποία δεν προέκυψε η πραγματική πηγή και η αιτία προέλευσής τους επιμερίσθηκαν και στους δύο συνδικαιούχους του λογαριασμού.
4. Από την ελεγχόμενη δεν προσκομίσθηκε κανένα επιπλέον δικαιολογητικό, πέραν των υπευθύνων δηλώσεων του πατέρα της και της μητέρας της από το οποίο να προκύπτει η πραγματική πηγή και η αιτία προέλευσής των ποσών που κατατίθενται στους τραπεζικούς της λογαριασμούς και εάν αυτά αφορούν αυτή ή κάποιο άλλο μέλος της οικογενείας της, όπως αυτή ισχυρίζεται.
5. Ο καταθέτης όλων των επίμαχων επιταγών είναι η ελεγχόμενη καθώς η τελευταία οπισθογράφηση γίνεται από την ελεγχόμενη, καθώς τίθεται η υπογραφή της στη σφραγίδα της ατομικής της επιχείρησης ή πάνω στην αναγραφή των στοιχείων της ταυτότητας της.
6. Από τα φωτοαντίγραφα των επιταγών που προσκομίσθηκαν και για τα οποία δεν προέκυψε η πραγματική πηγή και η αιτία προέλευσής τους, σαφώς και δεν προκύπτει ρητά ο δικαιούχος της επιταγής καθώς :
 - i. Ο εκδότης των επιταγών είναι τρίτα πρόσωπα ,

- ii. Οι επιταγές έχουν εκδοθεί σε διαταγή τρίτων(π.χ.), της ελεγχόμενης, του πατέρα της και της μητέρας της,
- iii. Η ελεγχόμενη, ο πατέρας της, η μητέρα της και η Ομόρρυθμη εταιρεία των γονιών της ασκούν την ίδια αγροτική δραστηριότητα με αντικείμενο δραστηριότητας: «.....».
- iv. Η ελεγχόμενη και το μεγαλύτερο μέρος των ονομάτων που αναφέρονται στις εν λόγω επιταγές ασκούν συναφή δραστηριότητα.

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη όλα τα ανωτέρω δεν κάνει δεκτούς τους ισχυρισμούς της ελεγχόμενης, διότι δεν προσκομίσθηκε επί της ουσίας κανένα επιπλέον στοιχείο από το οποίο να προκύπτει η πραγματική πηγή αυτών ή ότι οι ανωτέρω πιστώσεις έχουν υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσονται από το φόρο σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις.»

Επειδή, ο φορολογούμενος, ο οποίος φέρει το βάρος της απόδειξης, δεν αρκεί μόνο να επικαλείται αλλά οφείλει να αποδεικνύει τους ισχυρισμούς του με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο.

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε επαρκή στοιχεία τα οποία να τεκμηριώνουν το πλαίσιο της συναλλαγής μεταξύ του εκδότη των επίμαχων επιταγών, του πατέρα της και της μητέρας της, την επιχειρηματική δραστηριότητα των οποίων η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι αφορούν οι επιταγές αυτές.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν συσχέτισε τις εν λόγω επιταγές με συγκεκριμένα παραστατικά εσόδων της ατομικής επιχείρησης του πατέρα της, της μητέρας της ή της ομόρρυθμης εταιρείας & ΣΙΑ ΟΕ στην οποία συμμετέχουν οι γονείς της, έτσι ώστε να προκύπτει χωρίς αμφιβολία ο πραγματικός δικαιούχος των επίμαχων ποσών.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν τεκμηρίωσε πλήρως και επαρκώς και με συγκεκριμένα στοιχεία την αιτία κατάθεσης των επίμαχων επιταγών στους τραπεζικούς της λογαριασμούς, οι επίμαχες πιστώσεις, μετά από επιμερισμό τους στους συνδικαιούχους των τραπεζικών λογαριασμών, καταλογίζονται ως προσάξηση περιουσίας και φορολογούνται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21§4 του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.).

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στην από 28.12.2022 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊστάμενου του Κ.Ε.Φ.Ο.Μ.Ε.Π. επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Επειδή, με το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2023 ΕΜΠ/17.05.2023 συμπληρωματικό υπόμνημα της προσφεύγουσας γίνεται επίκληση α) της υπ' αριθ. /2023 ένορκης κατάθεσης του, β) της υπ' αριθ. /2023 ένορκης κατάθεσης του και γ) της υπ' αριθ. /2023 ένορκης κατάθεσης της Στις ως άνω ένορκες μαρτυρίες:

1. Ο εκπρόσωπος της εταιρείας δηλώνει ότι τα ποσά που έδινε, ως εκπρόσωπος της, σε επιταγές αφορούσαν συναλλαγές του με τον και, ως εκ τούτου, ουδεμία σχέση είχαν με τη (Υπ' αριθ. /2023 ένορκη κατάθεση).

2. Ο , πατέρας της προσφεύγουσας, δηλώνει ότι οι συναλλαγές με τις εταιρείες με την επωνυμία «.....» και «.....», που εμφανίζονται ως πιστωτές στο λογαριασμό της κόρης του, , αφορούν συναλλαγές των εταιρειών αυτών με την ατομική του επιχείρηση, κατά τις οποίες οπισθογράφησε επιταγές στο όνομα της κόρης του και προσφεύγουσας, προκειμένου να κατατεθούν στο λογαριασμό της, καθώς ο ως άνω μάρτυρας δεν είχε δικό του τραπεζικό λογαριασμό. (Υπ' αριθ. /2023 ένορκη κατάθεση).

3. Η , μητέρα της προσφεύγουσας, δηλώνει ότι οι συναλλαγές με τις εταιρείες με την επωνυμία «.....» και «.....», που εμφανίζονται ως πιστωτές στο λογαριασμό της κόρης της, αφορούν συναλλαγές των εταιρειών αυτών με την ατομική της επιχείρηση, κατά τις οποίες οπισθογράφησε επιταγές στο όνομα της κόρης της και προσφεύγουσας, προκειμένου να κατατεθούν στο λογαριασμό της, καθώς η ως άνω μάρτυρας δεν είχε δικό της τραπεζικό λογαριασμό (Υπ' αριθ. /2023 ένορκη κατάθεση).

Επειδή, οι ανωτέρω ένορκες βεβαιώσεις δεν αποτελούν συμπληρωματικό στοιχείο και δεν διαφοροποιούν το πόρισμα του ελέγχου.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από **27.01.2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της , με ΑΦΜ και την επικύρωση της υπ' αριθ. /28.12.2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και της υπ' αριθ. /28.12.2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

- Η υπ' αριθ. /28.12.2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.:

Εισόδημα		Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ	Διαφορά
Φορολογητέο Εισόδημα	υπόχρεου	163,83	190.605,88	190.605,88	190.442,05
	συζύγου				
Πιστωτικό ποσό φόρου					62.845,88
Χρεωστικό ποσό φόρου		0,01	62.845,89		
Προκαταβολή φόρου					
Πρόστιμο φόρου αρ.58 ΚΦΔ			31.422,94	31.422,94	31.422,94
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		312,45	16.536,39	16.536,39	16.223,94
Τέλος επιτηδεύματος					
Διαφορά συμψηφισμού					
Σύνολο για καταβολή		312,46	110.805,22	110.805,22	110.492,76

- Η υπ' αριθ. /28.12.2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.:

Ανάλυση		Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ	Διαφορά
Φορολογητέο Εισόδημα	υπόχρεου	1.608,46	142.642,29	142.642,29	141.033,83
	συζύγου				
Πιστωτικό ποσό φόρου					
Χρεωστικό ποσό φόρου			46.541,16	46.541,16	46.541,16
Προκαταβολή φόρου					
Πρόστιμο φόρου αρ.58 ΚΦΔ			23.270,58	23.270,58	23.270,58
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		108,26	11.566,93	11.566,93	11.458,67
Τέλος επιτηδεύματος					
Διαφορά συμψηφισμού					
Σύνολο για καταβολή		108,26	81.378,67	81.378,67	81.270,41

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Ο/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.