



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 24-05-2023
Αριθμός απόφασης: 1300

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

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604562
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
- β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
- δ. του άρθρου έκτου, παρ. 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθ. Α 1273/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 5597/21-12-2020),

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 «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 26-01-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της «....., με Α.Φ.Μ.», κατοίκου, επί της οδού αρ., κατά της με αριθ. /27-12-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού

Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολ. έτους 2016, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση ή τροποποίηση, καθώς και την από 27-12-2022 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

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

Επί της από 26-01-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της «..... με Α.Φ.Μ.», 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 με αριθ./27-12-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολ. έτους 2016, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε κύριος φόρος ποσού 6.600,00€, πλέον προστίμου άρθ. 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 1650,00€, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ποσού 2.000,00€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **10.250,00€**.

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε βάσει των διαπιστώσεων της από 27-12-2022 έκθεσης μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., η οποία συντάχθηκε κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει της υπ' αριθ./28-11-2022 τροποποιηθείσας εντολής ελέγχου (αρχ. Εντ. Ελέγχου/01-06-2021).

Ο έλεγχος, για το φορ. έτος 2016, διενεργήθηκε λαμβάνοντας υπόψη του τα δεδομένα που αντλήθηκαν από το «Σύστημα Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών (Σ.Μ.Τ.Λ. & Λ.Π.)» (άρθρα 62 και 63 του ν. 4170/2013) και τα στοιχεία του συστήματος ELENXIS, βάσει του άρθ. 1.4. α' & β' της ΠΟΛ 1033/2014, από τον οποίο διαπιστώθηκε η αποστολή χρηματικών ποσών (εμβάσματα, μεταφορές, πιστώσεις) σε τράπεζες της ημεδαπής και της αλλοδαπής.

Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη του τα υπομνήματα της προσφεύγουσας, κατέληξε ότι η κάτωθι εγγραφή :

Α/Α	ΤΡΑΠΕΖΑ - ΑΡ. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΣΥΝΑΜΜΑΓΗΣ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΣΥΝΑΜΜΑΓΗΣ	ΠΟΣΟ ΣΕ ΕΥΡΩ
6ΣΣ	23/06/2016	1Bank - Credit Advice	20.000,00 €

αποτελεί προσάυξηση περιουσίας της παρ. 4 του άρθ. 21 του ν. 4171/2013.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης επί τα βελτίω και την επιστροφή νομιμοτόκως οποιουδήποτε ποσού έχει καταβληθεί, ή θα καταβληθεί στο μέλλον, ισχυριζόμενη τα εξής:

- Σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1175/2017, όταν ο ελεγχόμενος συμμετέχει σε οποιοδήποτε νομικό πρόσωπο (ΟΕ, Ε.Ε., ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ κ.α.), και το ποσό που πιστώνεται σε λογαριασμό του φυσικού προσώπου είναι ποσό που αποδεικνύεται ότι αφορά συναλλαγές ή εισόδημα ή περιουσία του νομικού προσώπου, δεν συνιστά προσαύξηση περιουσίας, καθώς είναι γνωστής προέλευσης. Στην περίπτωση αυτή, το ποσό δύναται να συνιστά δάνειο ή ταμειακή διευκόλυνση, ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά της κάθε περίπτωσης.
- Εν προκειμένω, η πίστωση με α/α 6ΣΣ, στις 23.06.2016, ποσού 20.000,00 Ευρώ, στον υπ' αριθ. λογαριασμό της Τραπέζης, προέρχεται από την εταιρεία με την επωνυμία «..... Α.Ε.», στην οποία είναι μέτοχος, όπως προκύπτει από το σύνολο των εγγράφων που προσεκόμισε στον έλεγχο.
- Πιο συγκεκριμένα, η εταιρεία με την επωνυμία «..... Α.Ε.» μετέφερε το ως άνω ποσό στον προσωπικό της λογαριασμό, προκειμένου να το χρησιμοποιήσει για την κάλυψη των εξόδων συστάσεως της εταιρείας με την επωνυμία «.....», της οποίας μέτοχος είναι η προαναφερθείσα ημεδαπή εταιρεία. Αυτά επιβεβαιώνονται από τις λογιστικές εγγραφές του γενικού ημερολογίου της ημεδαπής εταιρείας, που προσκομίζει και επικαλείται (ΣΧΕΤ. 1), αφού στις 23.06.2016 έχει γίνει χρέωση του λογαριασμού 18.01.00.9000 «ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ ΣΕ ΛΟΙΠΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡ. ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ/ΣΥΜΜΕΤΟΧΗ ΣΕ» με το ποσό των 20.000,00€ σε πίστωση του λογαριασμού 38.03.03.0000 «ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΟΨΕΩΣ ΤΡΑΠΕΖΑNo...../ΣΥΜΜΕΤΟΧΗ ΣΕ». Οι ως άνω λογιστικές εγγραφές απεικονίζουν τη συμμετοχή μιας εταιρείας στο κεφάλαιο μιας έτερης νομικής οντότητας, σύμφωνα με τα οριζόμενα στον Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), γεγονός, που επιβεβαιώνεται και από τον ίδιο έλεγχο στη σελ. 14 του Σ. Δ. Ε..
- Προσκομίζει και επικαλείται εκτύπωση από το Μητρώο Εταιρειών της Κυπριακής Δημοκρατίας (ΣΧΕΤ. 2), από το οποίο προκύπτει ότι η εταιρεία με την επωνυμία «.....» συστάθηκε στις 29.06.2016, ήτοι 6 ημέρες μετά τη διενέργεια της προαναφερθείσας τραπεζικής μεταφοράς στον προσωπικό της λογαριασμό, γεγονός, καθώς η ημεδαπή εταιρεία δεν θα μπορούσε να εμβάσει τα χρήματα στην αλλοδαπή εταιρεία συμφερόντων της, όπως απεικονίζεται στις λογιστικές εγγραφές του γενικού ημερολογίου, καθώς δεν είχε ακόμη συσταθεί η εν λόγω εταιρεία, για να διαθέτει τραπεζικό λογαριασμό.
- Προσκομίζει και επικαλείται την κίνηση του ελεγχόμενου υπ' αριθ.

λογαριασμού της Τραπέζης (ΣΧΕΤ. 3), από την οποία προκύπτει ότι η αιτιολογία της ελεγχόμενης πιστώσεως («1Bank – Credit Advice») ταυτίζεται πλήρως με την αιτιολογία της χρεώσεως («1Bank – Transfer – Internet – Debit») του υπ' αριθμ. λογαριασμού της Τραπέζης (ΣΧΕΤ. 4), δικαιούχος του οποίου είναι η ημεδαπή εταιρεία με την επωνυμία «..... Α.Ε».

- Η Τράπεζα αδυνατεί να της χορηγήσει το τραπεζικό παραστατικό της επίμαχης πιστώσεως, διότι έχει γίνει μέσω του ηλεκτρονικού τραπεζικού συστήματος μεταφορών, όπως προκύπτει από το αντίγραφο της ηλεκτρονικής επικοινωνίας της με τους εκπροσώπους της ως άνω Τραπέζης, που προσκομίζει και επικαλείται (ΣΧΕΤ. 5). Στην ΠΟΛ. 1175/2017 αναφέρεται ρητώς ότι εν όψει της αντικειμενικής αδυναμίας της περί προσκομίσεως επιπροσθέτων στοιχείων, γίνονται δεκτοί οι ισχυρισμοί του ελεγχόμενου, εκτός αν η φορολογική αρχή αιτιολογημένα απορρίψει αυτούς στη βάση άλλων στοιχείων που διαθέτει».

Επειδή στην παρ. 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013, ορίζεται ότι: «Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».

Επειδή στο άρθρο 39 του Κ.Φ.Δ. (ν. 4987/2022), ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 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 το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.».

Επειδή στο με αριθ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων, διευκρινίζεται ότι: «.....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.

.....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.....».

Επειδή, στην ΠΟΛ. 1175/2017, διευκρινίζεται ότι:

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

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

Σημειώνεται ότι ο φορολογούμενος οφείλει κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων. Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του.....

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, όπως έχει κριθεί με την υπ' αριθ. 884/2016 απόφαση του ΣΤΕ τμ. Β' επταμελές επί προδικαστικών αιτημάτων: «**A. B.....** το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣΤΕ 4049/2014, ΣΤΕ 2442/2013, ΣΤΕ 886/2005 κ.ά.) – Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της, διότι μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη – Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση ... Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων.....».

Επειδή, η προσφεύγουσα με την ενδικοφανή της προσφυγή συνυπέβαλε:

1) Αντίγραφο του Γενικού Ημερολογίου της εταιρείας «..... Α.Ε., Α.Φ.Μ.:, της χρονικής περιόδου 21.06.2016-24.06.2016 (σχετ. 1).

2) Εκτύπωση για την εταιρεία «.....», στην οποία φαίνεται ο αριθμός καταχώρησής στο μητρώο εταιρειών της, ήτοι και ημερομηνία εγγραφής 29.06.2016 και Αντίγραφο Πιστοποιητικού του Υπουργείου, με ημερομηνία 20.07.2018, για την εταιρεία «.....», με αριθμό, με το οποίο πιστοποιείται ότι Μέτοχός της, με αριθμό μετοχών 5000 και κεφάλαιο 5.000,00€, ήταν η εταιρεία «..... ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ» (σχετ. 2).

3) Αντίγραφο κίνησης του λογαριασμού με αριθμό IBAN και δικαιούχο την «.....», για τη χρονική περίοδο από 10.06.2016 έως 28.06.2016 (σχετ. 3).

4) Αντίγραφο κίνησης του λογαριασμού με αριθμό IBAN και δικαιούχο την εταιρεία «..... Α.Ε.», με ημερομηνία 23.06.2016(σχετ. 4).

5) Ηλεκτρονική αλληλογραφία με εκπρόσωπο της Τράπεζας, για το ποσό των 20.000,00€ (σχετ.5).

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στον έλεγχο αλλά ούτε και με την ενδικοφανή προσφυγή της, το τραπεζικό παραστατικό (Swift) της εν λόγω πίστωσης, από το οποίο να προκύπτει η προέλευση της πίστωσης, ότι είναι δηλαδή από τη νομική οντότητα «..... Α.Ε.» καθώς και οποιοδήποτε άλλο δικαιολογητικό από τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία της ανωτέρω οντότητας από το οποίο να είναι εμφανής η προέλευση της ελεγχόμενης πίστωσης στον τραπεζικό της λογαριασμό.

Επειδή, στο προσκομισθέν Γενικό Ημερολόγιο της εταιρείας «..... Α.Ε.», εμφανίζεται μία εγγραφή στις 23.06.2016, ποσού 20.000,00€, με χρέωση του λογαριασμού 18.01.00.9000 «ΣΥΜΕΤΟΧΕΣ ΣΕ ΛΟΙΠΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡ.ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ/ΣΥΜΕΤΟΧΗ ΣΕ, με πίστωση του 38.03.03.0000 «ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΟΨΕΩΣ ΤΡΑΠΕΖΑNo/ΣΥΜΕΤΟΧΗ ΣΕ, χωρίς να αποδεικνύεται ότι η εγγραφή αυτή αντιστοιχεί στην ελεγχόμενη πίστωση στον κυπριακό λογαριασμό της προσφεύγουσας, με αιτιολογία πίστωσης «CREDIT ADVICE». Εξάλλου, η χρέωση του λογαριασμού 18.01 «ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ ΣΕ ΛΟΙΠΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ», δεν δύναται να αιτιολογήσει την ελεγχόμενη πίστωση των 20.000,00€, διότι η χρέωση του λογαριασμού σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. (Ν. 4308/2014) αφορά συμμετοχές μιας εταιρείας στο κεφάλαιο μιας άλλης νομικής οντότητας και η προσφεύγουσα δεν απέδειξε πως σχετίζεται με την εν λόγω συμμετοχή και γιατί είναι δικαιούχος αυτού του ποσού.

Επειδή, όσον αφορά στον ισχυρισμό της, ότι η εν λόγω πίστωση έγινε στον προσωπικό της λογαριασμό διότι η υπό σύσταση αλλοδαπή νομική οντότητα «.....» δεν διέθετε τραπεζικό λογαριασμό, καθώς συστάθηκε μεταγενέστερα από την ημερομηνία

κατάθεσης της εν λόγω πίστωσης, σύμφωνα και με την έκθεση ελέγχου, η προσφεύγουσα, αφενός προσκόμισε την πράξη σύστασης της ανωτέρω οντότητας στην οποία εμφανίζεται μετοχικό κεφάλαιο 5.000,00€, ποσό που υπολείπεται της πίστωσης των 20.000,00€, αφετέρου για το υπόλοιπο ποσό των 15.000,00 ευρώ, δεν προσκόμισε τα κατάλληλα δικαιολογητικά όπως στοιχεία δαπανών σχετικά με την σύσταση της αλλοδαπής νομικής οντότητας, που να αποδεικνύουν τους ισχυρισμούς της.

Επειδή, σύμφωνα και με την έκθεση ελέγχου, από τις χρεώσεις των αναλυτικών - μηνιαίων κινήσεων του τραπεζικού λογαριασμού με αριθ. που τηρεί η προσφεύγουσα στην, διαπιστώθηκε ότι το ποσό των 20.000,00€ δαπανήθηκε σταδιακά για προσωπικές - οικογενειακές της δαπάνες, γεγονός που δεν επιβεβαιώνει τους προβαλλόμενους ισχυρισμούς της. Στις σελ. 109, 110 και 111 της από 27.12.2022 έκθεσης ελέγχου παρατίθεται η αναλυτική κίνηση του υπ' αριθ.λογαριασμού της Τράπεζας Κύπρου, για τους μήνες Ιούνιο και Ιούλιο 2016, από την οποία προκύπτει ότι το ποσό της πίστωσης των 20.000,00€, στις 23.06.2022, δαπανήθηκε για πληρωμή πιστωτικών καρτών και για άλλα προσωπικά έξοδά της.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται, στην από 27-12-2022 έκθεση ελέγχου, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή απορρίπτεται.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 26-01-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της «....., με Α.Φ.Μ.» και την επικύρωση της υπ' αριθ./27-12-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ. Εισοδ./Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορ. έτους 2016, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., ως εξής:

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

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ					
		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	Ατομικό	264.023,37€	284.023,37€	284.023,37€	20.000,00€
	της συζύγου				-

ΦΟΡΟΣ				
Χρεωστικό ποσό	23.478,05€	30.078,05€	30.078,05€	6.600,00€
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων	827,42€	827,42€	827,42€	-
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ	165,48€	165,48€	165,48€	-
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.		1.650,00€	1.650,00€	1.650,00€
Εισόδημα επιβολής εισφοράς	264.769,33€	284.769,33€	284.769,33€	
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	21.627,93€	23.627,93€	23.627,93€	2.000,00€
Φόρος πολυτ. διαβίωσης	1.872,00	1.872,00	1.872,00	
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	47.970,88€	58.220,88€	58.220,88€	10.250,00€

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

Ακριβές αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος Διοικητικής
Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
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.