



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 21/05/2026

Αριθμός απόφασης: 1222

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά Α. 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-332241

E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58/19.04.2024), εφεξής ΚΦΔ,
 - 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 (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
 - γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),
 - δ. τη με αρ. Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την από 22/01/2026 και με αρ. πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της με ΑΦΜ, κατά των ακόλουθων πράξεων του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης: α) της με αρ. - 19/12/2025 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού (ως άρθρο 85 του Ν.5104/2024) φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορ. έτους 2018, β) της με αρ. - 19/12/2025 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού (ως άρθρο 85 του Ν.5104/2024) φόρου εισοδήματος /πράξης επιβολής προστίμου φορ. έτους 2019, γ) της με αρ. - 19/12/2025 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού (ως άρθρο 85 του Ν.5104/2024) τελών χαρτοσήμου φορ. έτους 2018, δ) της με αρ. - 19/12/2025 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού (ως άρθρο 85 του Ν.5104/2024) τελών χαρτοσήμου φορ. έτους 2019, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Τις ανωτέρω πράξεις του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης.
6. Τις απόψεις του 2ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης.
7. Το με αρ. πρωτ..... - 14/04/2026 συμπληρωματικό υπόμνημα της

προσφεύγουσας.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 22/01/2026 και με αρ. πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ , η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και του με αρ. πρωτ. - 14/04/2026 συμπληρωματικού υπομνήματός της 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 αρ. - 19/12/2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού (ως άρθρο 85 του Ν.5104/2024) φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορ. έτους 2018 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας (φυσικό πρόσωπο μη επιτηδευματίας), φόρος εισοδήματος ύψους 99.838,86€ πλέον προστίμου άρθρου 58 Ν.4987/2022 λόγω ανακρίβειας 49.919,43€, ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης 26.075,22€, ήτοι συνολικό ποσό 175.833,51€, κατόπιν διαπίστωσης από την ελεγκτική αρχή πιστώσεων που χαρακτήρισε προσαύξηση περιουσίας σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 4 του Ν.4172/2013 και συγκεκριμένα: α) πιστώσεων γνωστής πηγής και άγνωστης αιτίας ύψους 237.020,95€ και β) πιστώσεων άγνωστης πηγής και αιτίας ύψους 65.521,05€..
- Με την με αρ. - 19/12/2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού (ως άρθρο 85 του Ν.5104/2024) φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορ. έτους 2019 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ύψους 8.824,72€ πλέον προστίμου άρθρου 58 Ν.4987/2022 λόγω ανακρίβειας 4.412,36€, ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης 1.649,86€, ήτοι συνολικό ποσό 14.886,94€, κατόπιν διαπίστωσης από την ελεγκτική αρχή α) πιστώσεων άγνωστης πηγής και αιτίας ύψους 23.602,92€, που χαρακτήρισε προσαύξηση περιουσίας σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 4 του Ν.4172/2013 και β) μη δήλωσης μερισμάτων ποσού 10.357,58€.
- Με την με αρ. - 19/12/2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού (ως άρθρο 85 του Ν.5104/2024) τελών χαρτοσήμου φορ. έτους 2018 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας χαρτόσημο ύψους 564,20€, πλέον ΟΓΑ χαρτοσήμου ύψους 112,84€, πλέον προστίμου άρθρου 58 Ν.4987/2022 μη υποβολής χαρτοσήμου 282,10€ και πλέον προστίμου άρθρου 58 Ν.4987/2022 μη υποβολής ΟΓΑ χαρτοσήμου 56,42€, ήτοι συνολικό ποσό 1.015,56€, κατόπιν διαπίστωσης από την ελεγκτική αρχή ότι ποσό 56.420,14€ αποτελούσε ταμειακή διευκόλυνση της προσφεύγουσας, παρασχεθείσα από την εταιρεία
- Με την με αρ. - 19/12/2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού (ως άρθρο 85 του Ν.5104/2024) τελών χαρτοσήμου φορ. έτους 2019 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας χαρτόσημο ύψους 1.384,12€ και ΟΓΑ χαρτοσήμου ύψους 276,82€, πλέον προστίμου άρθρου 58 Ν.4987/2022 μη υποβολής χαρτοσήμου 692,06€, πλέον προστίμου άρθρου 58 Ν.4987/2022 μη υποβολής ΟΓΑ χαρτοσήμου 138,41€, ήτοι συνολικό ποσό 2.491,42€, κατόπιν διαπίστωσης από την ελεγκτική αρχή ότι ποσό 138.411,72€ αποτελούσε ταμειακή διευκόλυνση της προσφεύγουσας.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται στις από 19/12/2025 εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ελέγχου χαρτοσήμου βάσει των διατάξεων του άρθρου 15 του ΚΝΤΧ του 2ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, σε εκτέλεση της με αρ..... - 17/2/2024 εντολής του Προϊσταμένου του. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ./18-04-2024 (αρ. πρωτ. εισερχ./24-04-2024 του 2ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης) της Διεύθυνσης Επιχειρησιακού Σχεδιασμού Ελέγχων με το οποίο διαβιβάστηκε το με αρ. πρωτ./13-03-2024 έγγραφο της Αρχής Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από

Εγκληματικές Ενέργειες και το συνημμένο σε αυτό πληροφοριακό σημείωμα από την Α' Μονάδα της εν λόγω αρχής για την προσφεύγουσα.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και με το με αρ. πρωτ. - 14/04/2026 συμπληρωματικό υπόμνημά της, ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης και την έντοκη επιστροφή, ως αχρεωστήτως καταβληθέντων, ποσών των εν λόγω φόρων και τελών προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους:

1. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση πράξεων καταλογισμού φόρου και τελών για το φορολογικό έτος 2018.
2. Παραβίαση δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης και άρθρου 33 του ΚΦΔ αναφορικά με την κοινοποίηση των οριστικών πράξεων προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου.
3. Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας.

Ως προς τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, στο άρθρο 36 παρ. 1 του Ν.4174/2013, ως ίσχυε το φορολογικό έτος 2018, οριζόταν ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.»

Επειδή, στο άρθρο 36 παρ. 2 του Ν.4174/2013, ως ίσχυε έως την 11/12/2019, οριζόταν ότι: «2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις: α) εάν ο φορολογούμενος υποβάλει αρχική ή τροποποιητική δήλωση εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής, για περίοδο ενός έτους από τη λήξη της πενταετίας, β) εάν ζητηθούν πληροφορίες από χώρα της αλλοδαπής, για όσο χρονικό διάστημα απαιτηθεί για τη διαβίβαση των εν λόγω πληροφοριών προσαυξημένο κατά ένα έτος από την παραλαβή τους από τη Φορολογική Διοίκηση, γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.»

Επειδή, στο άρθρο 36 του Ν.4174/2013 όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 και 2 του άρθρου 32 του Ν.4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019) και σύμφωνα με το άρθρο 86 του ίδιου νόμου ισχύει από 12/12/2019 και μετά, ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης. 2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις: (α) εάν, εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής, υποβάλλεται αρχική ή τροποποιητική δήλωση ή περιέρχονται σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία κατά την έννοια της παραγράφου 5 του άρθρου 25 σε υπόθεση που έχει διενεργηθεί πλήρης έλεγχος ή σε κάθε άλλη περίπτωση περιέρχονται σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης πληροφορίες από οποιαδήποτε πηγή εκτός Φορολογικής Διοίκησης, από τις οποίες προκύπτει φορολογική οφειλή και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορούν, για περίοδο ενός (1) έτους από τη λήξη της πενταετίας. ... 3.α. Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης ή της τελευταίας δήλωσης σε περίπτωση που προβλέπεται η υποβολή

περισσότερων δηλώσεων: (α) σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν έχει υποβάλει δήλωση εντός της περιόδου που αναφέρεται στην παράγραφο 1, ...».

Επειδή, σύμφωνα με τις μεταβατικές διατάξεις της παρ. 27α του άρθρου 66 του Ν.4646/12-12-2019 ορίζεται ότι: «27.α. Οι διατάξεις της παραγράφου 3α του άρθρου 36 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 2 του άρθρου 32 του παρόντος καταλαμβάνει φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2018 και μετά. Ειδικά για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.»

Επειδή, στην Ε.2057/2023 του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα: «Παροχή διευκρινίσεων σχετικά με τις προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για την έκδοση και κοινοποίηση πράξεων προσδιορισμού φόρων και επιβολής προστίμων.» διευκρινίζεται ότι: «... 1. Με τις διατάξεις της περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 36 ΚΦΔ, ορίζονται τα εξής: «Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις: (α) εάν, εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής, υποβάλλεται αρχική ή τροποποιητική δήλωση ή περιέρχονται σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία κατά την έννοια της παρ. 5 του άρθρου 25 σε υπόθεση που έχει διενεργηθεί πλήρης έλεγχος ή σε κάθε άλλη περίπτωση περιέρχονται σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης πληροφορίες από οποιαδήποτε πηγή εκτός Φορολογικής Διοίκησης, από τις οποίες προκύπτει φορολογική οφειλή και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορούν, για περίοδο ενός (1) έτους από τη λήξη της πενταετίας.

Διευκρινίζεται ότι η ως άνω διάταξη εφαρμόζεται για φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις που άρχονται από την 1.1.2019 και μετά, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 86 του Ν. 4646/2019. ... 2. Περαιτέρω, οι διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 36 του ΚΦΔ, ορίζουν τα εξής: «α. Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης ή της τελευταίας δήλωσης σε περίπτωση που προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων: (αα) σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν έχει υποβάλει δήλωση εντός της περιόδου που αναφέρεται στην παρ. 1, ... Επισημαίνεται ότι, η ως άνω διάταξη καταλαμβάνει φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2018 και μετά, σύμφωνα με τις διατάξεις του α εδαφίου της περ. α της παρ. 27 του άρθρου 66 του ν. 4646/2019. ...»

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση πράξεων καταλογισμού φόρου και τελών για το φορ. έτος 2018 έχει παραγραφεί, καθώς οι προσβαλλόμενες πράξεις κοινοποιήθηκαν μετά την εκπνοή της πενταετούς προθεσμίας της παραγραφής. Ειδικότερα, αναφέρει ότι:

- Ο φερόμενος ως λόγος εφαρμογής εξαιρετικής παραγραφής, έπρεπε να αναφέρεται στην Έκθεση Ελέγχου κατά τρόπο ρητό γεγονός που δεν συνέβη.
- Με την απόφαση του ΣτΕ 172/2018 έγινε δεκτό, ότι πληροφοριακό δελτίο άλλης αρχής, που στηρίχτηκε στο άνοιγμα λογαριασμών του ελεγχόμενου δεν δύναται να αποτελέσει νέο στοιχείο. Ως εκ τούτου και ο έλεγχος της Αρχής Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Ενέργειες, εφόσον στηρίχτηκε αποκλειστικά στα στοιχεία που προέκυψαν από το άνοιγμα λογαριασμών, δεν μπορεί να αποτελέσει νέο στοιχείο.
- Σε κάθε περίπτωση, ακόμα και αν θεωρηθεί ότι το έγγραφο της Αρχής αποτελεί νέο στοιχείο, τούτο δικαιολογεί παράταση της παραγραφής μόνο για όσα αναφέρονται στο εν λόγω έγγραφο και ήτοι σε σχέση με τα ευρήματα της Αρχής για τον ένα τραπεζικό λογαριασμό.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, σε γνώση του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, περιήλθαν πληροφορίες περί απόκρυψης φορολογητέας ύλης και συγκεκριμένα το με αρ. πρωτ./13-03-2024 έγγραφο της Αρχής Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από

Εγκληματικές Ενέργειες και το συνημμένο σε αυτό πληροφοριακό σημείωμα της εν λόγω αρχής, σύμφωνα με το οποίο κατά το χρονικό διάστημα 01/01/2018 - 31/03/2019 ο λογαριασμός με Νο στην με δικαιούχο την προσφεύγουσα, πιστώθηκε με εισερχόμενα εμβάσματα, καταθέσεις επιταγών, καταθέσεις μετρητών και μεταφορές από λογαριασμούς τρίτων και εν συνεχεία πραγματοποιήθηκαν εξερχόμενα εμβάσματα, αναλήψεις μετρητών, αυτόματες εξοφλήσεις λογαριασμών και μεταφορές σε λογαριασμούς τρίτων. Το ανωτέρω έγγραφο διαβιβάσθηκε στο 2^ο ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης με το με αρ. πρωτ./18-04-2024 της Διεύθυνσης Επιχειρησιακού Σχεδιασμού Ελέγχων της ΑΑΔΕ και έλαβε τον αρ. πρωτ. εισερ. 2ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης:/24-04-2024.

Οι πληροφορίες περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της ελέγχουσας αρχής κατά το τελευταίο έτος της αρχικής (πενταετούς) παραγραφής για το φορολογικό έτος 2018. Ωστόσο η διάταξη του άρθρου 36 παρ. 2 περ. α' του Ν.4174/2013 εφαρμόζεται για φορολογικά έτη που άρχονται από την 1.1.2019 και μετά, ως εκ τούτου το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2018 έχει παραγραφεί.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη νόμιμης επιβολής φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2018 λόγω παραγραφής του σχετικού δικαιώματος του Δημοσίου γίνεται αποδεκτός, ακυρώνεται με την παρούσα απόφαση η με αρ. - 19/12/2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού (ως άρθρο 85 του Ν.5104/2024) φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορ. έτους 2018 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, και παρέλκει η εξέταση των λοιπών λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας αναφορικά με την εν λόγω πράξη.

Επειδή, περαιτέρω, αναφορικά με το χρόνο παραγραφής για την έκδοση πράξης προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου φορ. έτους 2018, τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις της υποεπίπτωσης (α) της περίπτωσης α' της παραγράφου 3 του άρθρου 36 του Ν.4174/2013 (όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 32 του Ν.4646/2019) λόγω μη υποβολής δήλωσης τελών χαρτοσήμου του οικείου έτους και σύμφωνα με τις διατάξεις του α εδαφίου της περ. α της παρ. 27 του άρθρου 66 του Ν.4646/2019 οι εν λόγω διατάξεις της παραγράφου 3α του άρθρου 36 του Ν.4174/2013 καταλαμβάνουν φορολογικά έτη από 1/1/2018 και έπειτα. Συνεπώς, βάσει των ανωτέρω, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να εκδώσει την προσβαλλόμενη πράξη τελών χαρτοσήμου του φορ. έτους 2018 τυγχάνει απορριπτέος ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 του Ν.5104/2024 ορίζεται ότι «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί στον φορολογούμενο το σημείωμα διαπιστώσεων και τον αντίστοιχο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Ο φορολογούμενος με αίτησή του λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος διατυπώνει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων και του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου. 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 εμπεριστατωμένα 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 την παρ. 5 του άρθρου 79 του Ν.2717/1999 (ΚΔΔ) ορίζεται ότι: «5. Σε περίπτωση προσφυγής κατά πράξης ή παράλειψης φορολογικής ή τελωνειακής αρχής:.... β) Η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη Διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνον αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης».

Επειδή, νομολογιακά έχει κριθεί ότι, εφόσον προβλέπεται ενδικοφανής διαδικασία, το πέρας της οποίας ορίζει και το σημείο της λήξης της διοικητικής διαδικασίας, η παράλειψη της προηγούμενης ακρόασης του διοικουμένου «καλύπτεται», όταν βάσει της συγκεκριμένης ειδικής νομοθεσίας που διέπει την έκδοση της δυσμενούς διοικητικής πράξης προβλέπονται, πέραν της αρχικής προηγούμενης ακρόασης, και ένα ή περισσότερα στάδια ενδικοφανούς διαδικασίας ενώπιον ανωτέρων οργάνων και εφόσον ο ενδιαφερόμενος ασκήσει την ή τις ενδικοφανείς προσφυγές και προβάλει τους κρίσιμους, κατ' αυτόν, ισχυρισμούς που δεν προέβαλε πριν την έκδοση της αρχικής πράξης. Στην περίπτωση, μάλιστα αυτή, θα πρέπει να θεωρηθεί ως εκτελεστή διοικητική πράξη η τελικώς εκδιδόμενη, μετά την άσκηση από τον ενδιαφερόμενο της ή των ενδικοφανών προσφυγών, διότι ως οριστική διοικητική πράξη είναι η τελικώς εκδιδόμενη μετά την εξάντληση της ενδικοφανούς διαδικασίας (ΣτΕ ΟΛ 4447/2012).

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι στην υπό κρίση περίπτωση, όπως προκύπτει και από την έκθεση ελέγχου, αρχικά ο έλεγχος με το με αρ./2025 σημείωμα διαπιστώσεων την κάλεσε όπως απαντήσει για τα έτη 2018 και 2019 για ποσά τα οποία πιστώθηκαν στους τραπεζικούς της λογαριασμούς και θεωρήθηκαν ως προερχόμενα από μη νόμιμη ή εξακριβωμένη πηγή ή αιτία και χαρακτηρίστηκαν ως αδικαιολόγητη προσαύξηση περιουσίας. Υποστηρίζει ότι υπέβαλε τις αντιρρήσεις της και σχετικά αποδεικτικά έγγραφα ως προς τον εν λόγω χαρακτηρισμό και ο έλεγχος δέχθηκε κάποιους από τους ισχυρισμούς της αναφορικά με την ύπαρξη άτυπων δανείων από συγγενικά της πρόσωπα ή ταμειακής διευκόλυνσης. Τονίζει ότι για τα ποσά αυτά που δέχθηκε ο έλεγχος της φορολογίας εισοδήματος, προέβη απευθείας στη σύνταξη έκθεσης ελέγχου φορολογίας χαρτοσήμου και εξέδωσε τις σχετικές οριστικές πράξεις, χωρίς ωστόσο να την καλέσει για να της δώσει την ευκαιρία να απαντήσει κατά πόσον πράγματι έχει υποπέσει σε παραβάσεις σχετικά με τη φορολογία χαρτοσήμου και οφείλει να καταβάλει τα σχετικά τέλη. Συνεπώς, διατείνεται ότι υπό την έννοια αυτή, ο έλεγχος παραβίασε τα ανωτέρω δικαιώματά της, στερήθηκε της δυνατότητας να υποβάλει λυσιτελώς τις απόψεις της ήδη στο στάδιο του προσωρινού προσδιορισμού κι ως εκ τούτου δεν εξυπηρετήθηκε ο σκοπός άσκησης του δικαιώματος ακρόασης της βάσει των επιταγών του άρθρου 33 του Ν.5104/2024. Περαιτέρω, αναφέρει ότι η τήρηση του ουσιώδους αυτού τύπου επιτελεί σύμφωνα με πάγια εθνική και ενωσιακή νομολογία εγγυητική λειτουργία για το διοικούμενο, ώστε σε περίπτωση παραβίασης του ο τελευταίος να υφίσταται βλάβη που μόνο με την ακύρωση της επίμαχης πράξης μπορεί να αποκατασταθεί, όπως η ίδια η ΔΕΔ δέχεται σε ανάλογες περιπτώσεις (ΔΕΔ 2635/2018, ΔΕΔ 925/2021).

Επειδή, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στις από 19/12/2025 εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ελέγχου χαρτοσήμου βάσει των διατάξεων του άρθρου 15 του ΚΝΤΧ του 2ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, μετά το πέρας της διενέργειας των ελεγκτικών επαληθεύσεων-διασταυρώσεων στην φορολογία εισοδήματος, συντάχθηκε το με αριθ./05.06.2025 σημείωμα διαπιστώσεων αποτελεσμάτων φορολογικού ελέγχου (άρθρου 33 παρ.1 του Ν.5104/2024) το οποίο κοινοποιήθηκε νομότυπα στην προσφεύγουσα μέσω ανάρτησης στην σχετική ηλεκτρονική εφαρμογή στις 05/06/2024 (ημερομηνία ανάγνωσης) σύμφωνα με το με αρ./2025 πιστοποιητικό ανάρτησης, με συγκοινοποίηση των σχετικών προσωρινών διορθωτικών προσδιορισμών εισοδήματος. Στο σημείωμα αυτό προσδιορίστηκαν επακριβώς οι παραβάσεις που διαπίστωσε ο έλεγχος, ενώ παράλληλα τάχθηκε προθεσμία είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίησή του για να υποβάλει εγγράφως στην εν λόγω υπηρεσία τις απόψεις της στις διαπιστώσεις του ελέγχου, προσκομίζοντας οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο για την τεκμηρίωση αυτών. Επιπλέον, διατυπώθηκε ρητά η

δυνατότητα της προσφεύγουσας να παράσχει και προφορικές διευκρινίσεις, εφόσον το επιθυμούσε, εντός της ίδιας προθεσμίας.

Αναποκρινόμενη, η προσφεύγουσα την 18/08/2025 απέστειλε στο ηλεκτρονικό ταχυδρομείο του 2^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, αρχεία σε μορφή pdf και excel σχετικά με κινήσεις του υπό κρίση τραπεζικού λογαριασμού της και την αντίστοιχη αιτιολόγηση τους. Επιπλέον, την 02/09/2025 προσκόμισε στον έλεγχο νέα αποδεικτικά στοιχεία. Όλα τα παραπάνω παρατίθενται στο αντίστοιχο κεφάλαιο (7. ΣΗΜΕΙΩΜΑ ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ) των οικείων εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και χαρτοσήμου, καθώς και η αντίκρουση - απάντηση του ελέγχου επ' αυτών.

Περαιτέρω δε, η προσφεύγουσα στο πλαίσιο της απάντησης - αντίκρουσής της επί του κοινοποιηθέντος σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου κατέθεσε την από 8/12/2025 υπεύθυνη δήλωση σύμφωνα με την οποία υποστήριξε ότι τα χρήματα που κατέθεσε η εταιρεία στον τραπεζικό της λογαριασμό τόσο το φορ. έτος 2018 όσο και το φορ. έτος 2019, αφορούσαν ταμειακή διευκόλυνση προς την ίδια. Ο έλεγχος, αφού έλαβε υπόψη του ότι η προσφεύγουσα ήταν μοναδικός εταίρος και διαχειρίστρια της εν λόγω εταιρείας, αποδέχτηκε τον ισχυρισμό της και έκρινε ότι το ποσό των 56.420,14€ για το φορ. έτος 2018 και το ποσό των 138.411,72€ για το φορ. έτος 2019 αποτελούσαν ταμειακές διευκολύνσεις της ως άνω εταιρείας προς την προσφεύγουσα και προέβη επιπρόσθετα στη σύνταξη της από 19/12/2025 έκθεσης ελέγχου χαρτοσήμου βάσει των διατάξεων του άρθρου 15 του ΚΝΤΧ και στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων φορολογίας χαρτοσήμου φορ. ετών 2018 και 2019.

Κατόπιν των ανωτέρω προκύπτει ότι οι πράξεις φορολογίας χαρτοσήμου εκδόθηκαν κατόπιν αποδοχής των σχετικών ισχυρισμών της ίδιας της προσφεύγουσας από τον έλεγχο.

Επειδή, επιπρόσθετα, στην προκειμένη περίπτωση το ως άνω ποσό των 56.420,14€ για το φορ. έτος 2018 σύμφωνα με τα προσωρινά αποτελέσματα του ελέγχου αποτελούσε μέρος του συνολικού ποσού των 516.640,55€ που είχε κριθεί ως προσαύξηση της περιουσίας της προσφεύγουσας που προερχόταν από άγνωστη πηγή ή αιτία που δεν δηλώθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 4 του Ν.4172/2013 και φορολογήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 29 του Ν.4172/2013, δηλαδή με συντελεστή 33%. Μετά την αποδοχή των ισχυρισμών της προσφεύγουσας κατόπιν του με αρ./2025 σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου και προς όφελός της, όπως αναλυτικά αναφέρθηκε παραπάνω, εν τέλει το ποσό των 56.420,14€ για το φορ. έτος 2018 κρίθηκε από τον έλεγχο ως ταμειακή διευκόλυνσή της και φορολογήθηκε βάσει των διατάξεων του άρθρου 15 παρ.5γ του ΚΝΤΧ, ήτοι επιβλήθηκε σε αυτό τέλος χαρτοσήμου και ΟΓΑ χαρτοσήμου με συντελεστή 1,20%. Αντίστοιχα, το ποσό των 138.411,72€ για το φορ. έτος 2019 σύμφωνα με τα προσωρινά αποτελέσματα του ελέγχου αποτελούσε μέρος του συνολικού ποσού των 202.183,92€ που είχε κριθεί ως προσαύξηση της περιουσίας της προσφεύγουσας που προερχόταν από άγνωστη πηγή ή αιτία που δεν δηλώθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 4 του Ν.4172/2013 και φορολογήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 29 του Ν.4172/2013, δηλαδή με συντελεστή 33%, ενώ μετά την αποδοχή των ισχυρισμών της προς όφελός της, εν τέλει το ποσό των 138.411,72€ για το φορ. έτος 2019 κρίθηκε από τον έλεγχο ως ταμειακή διευκόλυνσή της και φορολογήθηκε βάσει των διατάξεων του άρθρου 15 παρ.5γ του ΚΝΤΧ, ήτοι επιβλήθηκε σε αυτό τέλος χαρτοσήμου και ΟΓΑ χαρτοσήμου με συντελεστή 1,20%.

Επειδή, εν προκειμένω η προσφεύγουσα ενώ επικαλείται, δεν αποδεικνύει βλάβη λόγω μη τήρησης του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας (κοινοποίησης σημειώματος διαπιστώσεων και προσωρινών πράξεων τελών χαρτοσήμου για τα φορ. έτη 2018 και 2019), καθώς οποιαδήποτε αποδεικτικά έγγραφα είχε στην κατοχή της προς επίρρωση του συγκεκριμένου ισχυρισμού της, ήτοι ότι δεν υπέπεσε σε παραβάσεις σχετικά με τη φορολογία χαρτοσήμου και ότι δεν οφείλει να καταβάλει τα σχετικά τέλη, είχε την δυνατότητα να τα προσκομίσει με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, γεγονός που δεν συνέβη.

Επειδή, οι αποφάσεις της Υπηρεσίας μας που επικαλείται η προσφεύγουσα αφορούν διαφορετικά πραγματικά περιστατικά με αυτά της υπό κρίση υπόθεσης.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι παραβιάστηκε το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης και του άρθρου 33 του ΚΦΔ αναφορικά με την κοινοποίηση οριστικών πράξεων προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, στο άρθρο 7 του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι «1. Φορολογητέο εισόδημα είναι το εισόδημα που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών που εκπίπτουν, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. από το ακαθάριστο εισόδημα. 2. Ο Κ.Φ.Ε. διακρίνει τις ακόλουθες κατηγορίες ακαθάριστων εισοδημάτων: α) εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις, β) εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, γ) εισόδημα από κεφάλαιο και δ) εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου».

Επειδή, στο άρθρο 21 παρ. 4 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, στο άρθρο 29 παρ. 4 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, στο άρθρο 39 του Ν.4987/2022, ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις».

Επειδή, με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1175/2017 παρασχέθηκαν πρόσθετες διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας, όπου μεταξύ άλλων 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 του.».

Επειδή, με την ΔΕΑΦ Α΄ 1144110 ΕΞ 2015 δόθηκαν διευκρινήσεις από το Β΄ Τμήμα της Διεύθυνσης Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών σχετικές με θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας. Συγκεκριμένα, μεταξύ άλλων, αναφέρονται τα εξής: «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 προσαύξησή 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. 7. Επίσης, σε όσες περιπτώσεις επικαλείται ο φορολογούμενος ότι η προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση, γονική παροχή, κληρονομιά κλπ, πρέπει να ελέγχεται αν υπήρχε η δυνατότητα από τον δωρητή, τον δανειοδότη, τον παρέχοντα, τον κληρονομούμενο, να καταβάλλει ποσά που επικαλείται ο φορολογούμενος, καθώς και αν έχουν καταλογιστεί τα ποσά που προβλέπονται από τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις (π.χ. τέλη χαρτοσήμου, φόρος γονικής παροχής, φόρος δωρεάς κ.λπ.). 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. 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, σύμφωνα με την 884/2016 απόφαση του Β' Τμήματος του ΣτΕ: «..... 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 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».

Επειδή, στο άρθρο 27 του Ν.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...8. Μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου συντάσσεται έκθεση ελέγχου. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει τις διαπιστώσεις του ελέγχου και συνοδεύεται από πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον απαιτείται. Η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου είναι πλήρως αιτιολογημένη και περιέχει, εκτός από τον προσδιοριζόμενο φόρο, τα πρόστιμα που αντιστοιχούν σε παραβάσεις που έχουν διαπιστωθεί. Η έκθεση ελέγχου δεν περιέχει διαπιστώσεις ούτε προσδιορίζει φόρο που δεν εμπίπτουν στην έκταση που προσδιορίζει η αντίστοιχη εντολή ελέγχου. ...».

Επειδή, στο άρθρο 36 παρ. 6 του Ν.5104/2024 ορίζεται ότι: «6. 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, στο άρθρο 76 του Ν.5104/2024, ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 17 του Ν.2690/1999 ορίζεται ότι: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης....».

Επειδή, με το άρθρο 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (Ν.2717/1999) ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από

φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, στο άρθρο 77 του Ν.5104/2024, αναφορικά με το βάρος της απόδειξης, ορίζεται ότι «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, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας. Υποστηρίζει ότι στην υπό κρίση περίπτωση ήδη από τα κατατεθέντα ενώπιον του ελέγχου έγγραφα είναι σαφές ότι οι εξεταζόμενες πιστώσεις δεν αποτελούσαν εισόδημα ή προσαύξηση περιουσίας αλλά εμπορικά εμβάσματα, δηλαδή ποσά από τα χρηματικά διαθέσιμα της εταιρείας ΑΕ και ΜΙΚΕ τα οποία, μέσω του προσωπικού της τραπεζικού λογαριασμού, εμβάστηκαν σε προμηθευτές τους προς εξόφληση υποχρεώσεων. Τονίζει ότι τόσο από τα στοιχεία που είχε ο έλεγχος στην διάθεσή του όσο και από αυτά που προσκομίζει προκύπτει μετά βεβαιότητας, ότι τα επίμαχα ποσά δεν εμβάστηκαν σε λογαριασμούς που ήταν συνδικαιούχος, αλλά σε λογαριασμούς τρίτων στα πλαίσια συνεργασίας της με τις ανωτέρω εταιρείες.

Επειδή, από τα διαλαμβανόμενα στην από 19/12/2025 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του 2ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, προκύπτουν τα ακόλουθα:

Η ελεγκτική αρχή λαμβάνοντας υπόψη το με αρ. πρωτ./13-03-2024 έγγραφο της Αρχής Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Ενέργειες και το συνημμένο σε αυτό πληροφοριακό σημείωμα προέβη σε άρση του τραπεζικού απορρήτου της προσφεύγουσας μέσω του «Συστήματος Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών» («Σ.Μ.Τ.Λ. και Λ.Π.») για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2018 και 2019. Από την επεξεργασία των ηλεκτρονικών αρχείων, όσον αφορά με τα δεδομένα των τραπεζικών λογαριασμών και λοιπών χρηματοοικονομικών προϊόντων, στα οποία η προσφεύγουσα ήταν δικαιούχος, καθώς και τα δηλωθέντα εισοδήματα της για το χρονικό διάστημα από 01/01/2018 έως 31/12/2019, διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

Για το ανωτέρω χρονικό διάστημα, διατηρούσε ως δικαιούχος ή συνδικαιούχος τους παρακάτω τραπεζικούς λογαριασμούς στην Ελλάδα:

α/α	Αριθμός Λογαριασμού	Δικαιούχος/ Α.Φ.Μ.
1		
2		

Από την επεξεργασία των ως άνω τραπεζικών λογαριασμών και προϊόντων της προσφεύγουσας για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη, ο έλεγχος κατέληξε σε μη βέβαιες πρωτογενείς καταθέσεις, με την έννοια ότι δεν είναι βέβαιη και γνωστή η προέλευση των πιστώσεων στους τραπεζικούς λογαριασμούς όπως περιγράφονται αναλυτικά στον σχετικό πίνακα (σελ.4 - 18) της οικείας έκθεσης ελέγχου εισοδήματος.

Συγκεντρωτικά, για το φορολογικό έτος 2019 και ανά περιγραφή/αιτιολογία συναλλαγής αναλύονται στον κάτωθι πίνακα:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2019-31/12/2019		
α/α	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ/ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΟΣΟ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ
1	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ ΧΩΡΙΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	178.581,00
2	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ/ ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ ΟΝΟΜΑΣΤΙΚΕΣ διάφορες	8.823,32
3	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ/ ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ/ EASYPAY KIOSK	4.344,60
4	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ /	10.435,00
5	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	6.000,00
6	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	4.466,10
7	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ/	22.010,00
ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΩΤΟΓΕΝΩΝ		234.660,02

Στη συνέχεια ο έλεγχος συνέταξε και κοινοποίησε την 02/04/2025 με ηλεκτρονική κοινοποίηση το με αρ. πρωτ./21-03-2025 αίτημα παροχής πληροφοριών αρ. 14 Ν.5104/2024 με το οποίο αιτήθηκε από την προσφεύγουσα να θέσει στη διάθεση του ελέγχου αποδεικτικά στοιχεία

για την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσης των χρηματικών ποσών των τραπεζικών της λογαριασμών για τις προαναφερόμενες κινήσεις. Μετά την επεξεργασία των πιστώσεων των τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας, λαμβάνοντας ο έλεγχος υπ' όψιν τις αιτιάσεις και τα αποδεικτικά στοιχεία που προσκόμισε, όπως αναλυτικά περιγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου εισοδήματος (ΚΕΦ.5 & 6) κατέληξε στις εξής διαπιστώσεις για το φορ.έτος 2019:

Το συνολικό ποσό των πιστώσεων του τραπεζικού λογαριασμού της προσφεύγουσας με την περιγραφή/αιτιολογία συναλλαγής «ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ» το φορ. έτος 2019, ανερχόταν σε 178.581,00€ και αφορούσε 161 πιστώσεις, ήτοι ποσά που κατατέθηκαν από την επιχείρηση (αναλυτικά στον πίνακα 4α στις σελίδες 57 – 60 της οικείας έκθεσης ελέγχου). Από τον έλεγχο είχαν ήδη εντοπιστεί ονομαστικές καταθέσεις από την εταιρεία συνολικού ποσού 22.010,00€ (πίνακας 4β στην σελίδα 6). Συνεπώς οι συνολικές ταυτοποιημένες καταθέσεις από την εν λόγω εταιρεία το έτος 2019, ανέρχονταν στο ποσό των 200.591,00€ (178.581,00 + 22.010,00).

Τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία από την εταιρεία ΑΕ, το έτος 2019, με πελάτη την εταιρεία που επιδείχθηκαν στον έλεγχο, είχαν ως εξής (πίνακας 4γ):

ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ	ΕΚΔΟΤΗΣ	ΛΗΠΤΗΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ
...../23-04-2019	ΑΕ	.....	496,00
...../30-06-2019	ΑΕ	.....	4.674,80
...../05-07-2019	ΑΕ	.....	25.048,00
...../02-12-2019	ΑΕ	.....	471,20
...../02-12-2019	ΑΕ	.....	446,40
...../2-12-2019	ΑΕ	.....	483,60
...../03-12-2019	ΑΕ	.....	427,80
...../03-12-2019	ΑΕ	.....	463,76
...../03-12-2019	ΑΕ	.....	465,00
...../04-12-2019	ΑΕ	.....	476,16
...../04-12-2019	ΑΕ	.....	483,60
...../04-12-2019	ΑΕ	.....	484,60
...../09-12-2019	ΑΕ	.....	476,16
...../10-12-2019	ΑΕ	.....	2.315,08
...../16-12-2019	ΑΕ	.....	446,40
...../17-12-2019	ΑΕ	.....	476,16
...../17-12-2019	ΑΕ	.....	476,16
...../17-12-2019	ΑΕ	.....	486,08
...../17-12-2019	ΑΕ	.....	477,40
...../18-12-2019	ΑΕ	.....	483,60
...../23-12-2019	ΑΕ	.....	496,00
...../27-12-2019	ΑΕ	.....	434,00
ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΕΚΔΟΘΕΝΤΩΝ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΩΝ			41.464,12

Ο έλεγχος επεξεργάστηκε τα παραστατικά που επέδειξε η προσφεύγουσα προκειμένου να υποστηρίξει πως τα χρήματα που κατατέθηκαν στον λογαριασμό της για λογαριασμό της εταιρείας ΑΕ (καταθέσεις από πελάτες προς εξόφληση τιμολογίων) καταναλώθηκαν για την εξόφληση λειτουργικών και μη δαπανών που αφορούσαν την ΑΕ. Από την επεξεργασία αυτή προέκυψε πως από τον τραπεζικό λογαριασμό της προσφεύγουσας, είχαν εξοφληθεί/καταβληθεί αγορές/δαπάνες που αφορούσαν την εταιρεία ΑΕ συνολικής αξίας 128.036,32€ (παρατίθενται αναλυτικά στον πίνακα 5 στις σελίδες 61 - 81).

Τα ανωτέρω απεικονίζονται συγκεντρωτικά στον παρακάτω πίνακα:

Συνολικό ποσό πιστώσεων από	200.591,00
Συνολική αξία εκδοθέντων τιμολογίων από ΑΕ προς ΙΚΕ	41.464,12
Διαφορά (200.591,00 - 41.464,12)	159.126,88
Συνολική αξία δαπανών που εξοφλήθηκαν από τον τραπεζικό λογαριασμό της προσφεύγουσας το έτος 2019 και αφορούν την επιχείρηση ΑΕ	128.036,32

Ακολούθως, ο έλεγχος αποδέχθηκε τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι:

- ο τραπεζικός λογαριασμός της με IBAN στην χρησιμοποιήθηκε, το έτος 2019, ως ενδιάμεσος λογαριασμός για την εξυπηρέτηση των αναγκών και τη συνέχιση της λειτουργίας της ανώνυμης εταιρείας ΑΕ
- πως οι καταθέσεις συνολικού ποσού 41.464,12€ που έγιναν από την εταιρεία , το έτος 2019 αφορούσαν την εξόφληση των προαναφερόμενων τιμολογίων που εξέδωσε η εταιρεία ΑΕ το έτος 2019 και

- τα χρήματα καταβλήθηκαν για την εξόφληση ισόποσων αγορών και λειτουργικών δαπανών της ΑΕ (όση η συνολική αξία των εκδοθέντων τιμολογίων της ΑΕ προς).

Η διαφορά των συνολικών πιστώσεων που έγιναν από την μείον τη συνολική αξία των εκδοθέντων τιμολογίων προς αυτή, ανήλθε σε 159.126,88€ (200.591,00€ - 41.464,12€).

Από το ανωτέρω ποσό, ο έλεγχος αφαίρεσε: α) το ποσό των 10.357,58€ καθώς για λόγους χρηστής διοίκησης, έκρινε ότι αποτελούσαν καταθέσεις για αμοιβές διοίκησης - συμβουλευτικές ή παρόμοιες υπηρεσίες του άρθρ.64 Ν.4172/2013 ως αναφερόταν στον πίνακα αποδοχών 2019 που αφορούσε την προσφεύγουσα και είχαν συμπεριληφθεί στην υποβληθείσα δήλωση της φορολογίας εισοδήματος φορ. έτους 2018 στον κωδικό 403 Ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα για μη επιτηδευματίες (χωρίς έναρξη δραστηριότητας) και αιτιολογεί την πηγή προέλευσης των εν λόγω πιστώσεων και β) το ποσό των 10.357,58€ το οποίο έκρινε ότι αφορούσε καταθέσεις μερισμάτων από την σύμφωνα με το πληροφοριακό σύστημα αποδοχών της ΑΑΔΕ, το οποίο δεν είχε συμπεριληφθεί στην υποβληθείσα δήλωση της φορολογίας εισοδήματος φορ. έτους 2019. Συνεπώς η διαφορά ανήλθε στο ποσό των 138.411,72€ (ήτοι 159.126,88€ - 10.357,58€ - 10.357,58€).

Παράλληλα η προσφεύγουσα κατέθεσε την από 8/12/2025 υπεύθυνη δήλωση σύμφωνα με την οποία υποστήριξε ότι τα χρήματα που κατέθεσε η στον τραπεζικό της λογαριασμό αφορούσαν ταμειακή διευκόλυνση προς την ίδια. Ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη του πως η προσφεύγουσα ήταν μοναδικός εταίρος και διαχειρίστρια της εν λόγω εταιρείας, αποδέχθηκε τον ισχυρισμό της, έκρινε το εν λόγω ποσό ως ταμειακή διευκόλυνση της ως άνω εταιρείας προς την προσφεύγουσα και προέβη στη σύνταξη έκθεσης ελέγχου φορολογίας χαρτοσήμου και την έκδοση της σχετικής πράξης φορολογίας χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2019.

Επιπλέον, διαπιστώθηκε ότι:

- η προσφεύγουσα δεν αιτιολόγησε καταθέσεις συνολικού ποσού 23.602,92€ που βρέθηκαν στους τραπεζικούς της λογαριασμούς και για τις οποίες δεν προσκομίστηκαν σχετικά αποδεικτικά στοιχεία για την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσης των χρηματικών ποσών αυτών. Το εν λόγω ποσό που δεν αιτιολογήθηκε από την προσφεύγουσα, αποτέλεσε για τον έλεγχο προσαύξηση περιουσίας του άρθρου 21 παρ. 4 του Ν.4172/2013, με την έννοια ότι προερχόταν από άγνωστη πηγή και αιτία και θεωρήθηκε κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα. Αφορούσε συγκεντρωτικά τις κάτωθι κινήσεις:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2019-31/12/2019		
α/α	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ/ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΟΣΟ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ
στ	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ/ ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ ΟΝΟΜΑΣΤΙΚΕΣ διάφορες	5.155,00
ζ	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ/ ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ/ EASYPAY KIOSK	4.344,60
η	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ /	10.435,00
ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΩΤΟΓΕΝΩΝ		23.602,92

Αναλυτικά οι κινήσεις που δεν αιτιολογήθηκαν περιγράφονται στους κάτωθι πίνακες:

Πίνακας στ. ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ/ ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ ΟΝΟΜΑΣΤΙΚΕΣ διάφορες

A/A Συναλλαγής (Μηνύματος)	Περιγραφή Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ημερομηνία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής
.....	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ	.....	13/02/2019	155,00
.....	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	20/02/2019	1.000,00
.....	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ	.....	04/03/2019	920,00
.....	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	26/03/2019	280,00
.....	ΕΜΒ ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ	.....	08/05/2019	800,00
.....	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ	.....	15/10/2019	1.000,00
.....	ΑΡΣ-ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	26/03/2019	850,00
.....	ΑΡΣ-ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	26/03/2019	150,00
ΣΥΝΟΛΟ				5.155,00

Πίνακας ζ. ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ/ ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ/ EASYPAY KIOSK

A/A Συναλλαγής (Μηνύματος)	Περιγραφή Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ημερομηνία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής
.....	APS-ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	08/05/2019	415,60
.....	APS-ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	14/05/2019	775,00
.....	APS-ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	06/06/2019	204,00
.....	APS-ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	17/09/2019	950,00
.....	APS-ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	08/11/2019	1.000,00
.....	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	05/06/2019	1.000,00
ΣΥΝΟΛΟ				4.344,60

Πίνακας η. ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ /

A/A Συναλλαγής (Μηνύματος)	Περιγραφή Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ημερομηνία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής
.....	APS-ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	12/02/2019	120,00
.....	APS-ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	26/02/2019	1.000,00
.....	APS-ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	08/03/2019	1.000,00
.....	APS-ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	30/05/2019	315,00
.....	APS-ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	31/07/2019	900,00
.....	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	15/02/2019	1.100,00
.....	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	30/10/2019	6.000,00
ΣΥΝΟΛΟ				10.435,00

- το συνολικό ποσό 6.000,00€ που κατέθεσε ο πατέρας της και το συνολικό ποσό 2.362,10€ που κατέθεσε ο αδερφός της το φορ. έτος 2019 στον υπό κρίση τραπεζικό λογαριασμό της αφορούσαν δωρεές προς την προσφεύγουσα και λόγω μη υποβολής δήλωσης δωρεάς, ο έλεγχος συνέταξε υπηρεσιακό σημείωμα έκδοσης σχετικής εντολής με την έκδοση των οριστικών αποτελεσμάτων του ελέγχου.

Επειδή, όπως προκύπτει από τα παραπάνω ως προσαύξηση περιουσίας βάσει του άρθρου 21 παρ. 4 του Ν.4172/2013 στο φορ. έτος 2019 κρίθηκε τελικά από τον έλεγχο το συνολικό ποσό 23.602,92€ που εντοπίστηκε στους τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας και που αφορούσε πιστώσεις για τις οποίες δεν προσκομίστηκαν σχετικά αποδεικτικά στοιχεία για την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής τους. Οι εν λόγω πιστώσεις αποτελούνταν από ονομαστικές καταθέσεις μετρητών ή μεταφορές από λογαριασμούς τρίτων φυσικών προσώπων, καταθέσεις μετρητών της ίδιας και καταθέσεις μετρητών χωρίς όνομα που ωστόσο δεν αποδείχθηκε ότι σχετίζονταν με τις αναφερόμενες από την προσφεύγουσα εταιρείες.

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ενώ επικαλείται, δεν συνυποβάλλει κανένα στοιχείο προς επίρρωση του σχετικού ισχυρισμού της.

Επειδή, ο προσδιορισμός της διαφοράς εισοδήματος και κατ' επέκταση του αναλογούντος φόρου, λόγω της διαπιστωθείσας προσαύξησης περιουσίας του άρθρου 21 παρ.4 του Ν.4172/2013 στο φορ. έτος 2019, αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται αναλυτικά, διεξοδικά και εμπεριστατωμένα στην από 19/12/2025 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του 2ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης.

Ως προς τη νομιμότοκη επιστροφή

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 42 του Ν.5104/2024: «1. Εάν ο φορολογούμενος δικαιούται επιστροφή φόρου, η Φορολογική Διοίκηση, αφού συμψηφίσει τους οφειλόμενους από τον φορολογούμενο φόρους με το προς επιστροφή ποσό, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 47, προβαίνει στην επιστροφή της τυχόν προκύπτουσας διαφοράς.

2. [...] δ) Με την επιφύλαξη των περ. α) έως γ), το επιστρεπτέο ποσό καταβάλλεται στον φορολογούμενο εντός ενενήντα (90) ημερών από την υποβολή έγγραφου αιτήματός του για επιστροφή, με την επιφύλαξη περιπτώσεων επιστροφής που επιλέγονται για έλεγχο.[...]

στ) Η ενδικοφανής προσφυγή με αίτημα την ακύρωση ή την τροποποίηση της πράξης προσδιορισμού του φόρου ή επιβολής του προστίμου, συνιστά αίτημα επιστροφής και η προθεσμία της περ. δ) εκκινεί από την κοινοποίηση στην Υπηρεσία της Φορολογικής Διοίκησης που είναι αρμόδια για την επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού, της απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών που ακυρώνει ή τροποποιεί την πράξη προσδιορισμού του φόρου ή επιβολής του προστίμου.[...]

3. Μετά την πάροδο των προθεσμιών της παρ. 2 η αξίωση του φορολογούμενου για την επιστροφή του φόρου καθίσταται ληξιπρόθεσμη».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 52 του Ν.5104/2024: «1. Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί μέσα στη νόμιμη προθεσμία καταβολής, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης, αρχικής ή τροποποιητικής δήλωσης, καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή ενδιάμεσου προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη, αρχική ή τροποποιητική δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού.

4. Σε περίπτωση καταβολής υπερβάλλοντος ποσού φόρου (αχρεώστητη καταβολή), καταβάλλονται τόκοι στον φορολογούμενο για τη χρονική περίοδο από την ημερομηνία αίτησης επιστροφής του υπερβάλλοντος ποσού φόρου μέχρι την ημερομηνία ειδοποίησης του φορολογούμενου για την επιστροφή του, εκτός εάν η επιστροφή φόρου ολοκληρωθεί μέσα σε ενενήντα (90) ημέρες από την παραλαβή από τη Φορολογική Διοίκηση της αίτησης επιστροφής φόρου του φορολογούμενου. Για τους σκοπούς του πρώτου εδαφίου, εάν το υπερβάλλον ποσό φόρου συμψηφιστεί με άλλες οφειλές, το ποσό θεωρείται ότι επιστράφηκε κατά τον χρόνο διενέργειας του συμψηφισμού.

Επειδή, με το άρθρο 84 παρ. 4 του ν.5104/2024, ορίζεται ότι: «4. Πράξεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των ν. 4174/2013 (Α' 170) και 4987/2022 (Α' 206) εξακολουθούν να ισχύουν.».

Επειδή, από τις προαναφερθείσες διατάξεις προκύπτει ότι η Φορολογική Διοίκηση και εν προκειμένω η αρμόδια ΔΟΥ, εφόσον διενεργεί επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού φόρου ή εισφοράς, μετά την πάροδο των 90 ημερών από την υποβολή της σχετικής αίτησης του φορολογούμενου, οφείλει να υπολογίζει και να επιστρέφει τόκους. Ωστόσο, στην περίπτωση άσκησης της ενδικοφανούς προσφυγής η ως άνω προθεσμία των 90 ημερών εκκινεί από την κοινοποίηση στην Υπηρεσία της Φορολογικής Διοίκησης που είναι αρμόδια για την επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού, της απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών που ακυρώνει ή τροποποιεί την πράξη προσδιορισμού του φόρου ή επιβολής του προστίμου.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω αναφερόμενα, το αίτημα της προσφεύγουσας περί έντοκης επιστροφής, ως αχρεωστήτως καταβληθέντων, ποσών των εν λόγω φόρων και τελών στο παρόν στάδιο δεν μπορεί να γίνει δεκτό.

Αποφασίζουμε

την μερική αποδοχή της με αρ. πρωτ. - 22/01/2026 ενδικοφανούς προσφυγής και του με αρ. πρωτ. - 14/04/2026 συμπληρωματικού υπομνήματος της με ΑΦΜ

- την ακύρωση λόγω παραγραφής της με αρ. - 19/12/2025 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορ. έτους 2018 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης,
- την επικύρωση της: α) με αρ. - 19/12/2025 οριστικής πράξης διορθωτικού

προσδιορισμού (ως άρθρο 85 του Ν.5104/2024) φόρου εισοδήματος/ πράξης επιβολής προστίμου φορ. έτους 2019, β) με αρ. - 19/12/2025 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού (ως άρθρο 85 του Ν.5104/2024) τελών χαρτοσήμου φορ. έτους 2018 και γ) με αρ. - 19/12/2025 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού (ως άρθρο 85 του Ν.5104/2024) τελών χαρτοσήμου φορ. έτους 2019 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

- Η με αρ. - 19/12/2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού (ως άρθρο 85 του Ν.5104/2024) φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορ. έτους 2018 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης

	Ποσό βάσει Ελέγχου	Ποσό βάσει Απόφασης ΔΕΔ	Διαφορά Απόφασης ΔΕΔ - Ελέγχου
Διαφορά φόρου	99.838,86	0,00	- 99.838,86
Πρόστιμο άρθρου 58 του Ν.4987/2022	49.919,43	0,00	- 49.919,43
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	26.075,22	0,00	- 26.075,22
Σύνολο φόρου για καταβολή	175.833,51	0,00	- 175.833,51

- Η με αρ. - 19/12/2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού (ως άρθρο 85 του Ν.5104/2024) φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορ. έτους 2019 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης

	Ποσό για καταβολή
Διαφορά φόρου	8.824,72
Πρόστιμο άρθρου 58 του Ν.4987/2022	4.412,36
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	1.649,86
Σύνολο φόρου για καταβολή	14.886,94

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Ν.5104/2024

- Η με αρ. - 19/12/2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού (ως άρθρο 85 του Ν.5104/2024) τελών χαρτοσήμου φορ. έτους 2018 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης

	Ποσό για καταβολή
Διαφορά χαρτοσήμου	564,20
Πρόστιμο άρθρου 58 του Ν.4987/2022 μη υποβολής χαρτοσήμου	282,10
Διαφορά ΟΓΑ χαρτοσήμου	112,84
Πρόστιμο άρθρου 58 του Ν.4987/2022 μη υποβολής ΟΓΑ χαρτοσήμου	56,42
Σύνολο φόρων, τελών και προστίμων για καταβολή	1.015,56

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Ν.5104/2024

- Η με αρ. - 19/12/2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού (ως άρθρο 85 του Ν.5104/2024) τελών χαρτοσήμου φορ. έτους 2019 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης

	Ποσό για καταβολή
Διαφορά χαρτοσήμου	1.384,12
Πρόστιμο άρθρου 58 του Ν.4987/2022 μη υποβολής χαρτοσήμου	692,06
Διαφορά ΟΓΑ χαρτοσήμου	276,82
Πρόστιμο άρθρου 58 του Ν.4987/2022 μη υποβολής ΟΓΑ χαρτοσήμου	138,42
Σύνολο φόρων, τελών και προστίμων για καταβολή	2.491,42

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Ν.5104/2024

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.