



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 19-05-2023

Αριθμός απόφασης: 1021

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 546 39 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.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 ΦΕΚ Α' 206) εφεξής ΚΦΔ.

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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. Την με αριθμό Α 1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «*Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.*» (ΦΕΚ Β' 6009)

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **19/01/2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του με ΑΦΜ:....., κατά της με αριθμό/16-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, του

προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω αναφερόμενη πράξη, του προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, της οποίας ζητείται η ακύρωση ή τροποποίηση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της υπ'αρ.πρωτ...../19-01-2023 ενδικοφανούς προσφυγής της του με ΑΦΜ:....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό/16-12-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 14.833,50€, πρόστιμο φόρου άρθρου 58 του ΚΦΔ ύψους 7.416,75€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 1.697,25€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 23.947,50€.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από 16-12-2022 έκθεσης μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος, του 2^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει της υπ'αριθμ...../0/...../14-11-2022 εντολής ελέγχου του προϊσταμένου της.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμό πρωτ...../04-11-2022 έγγραφο της ΔΟΥ Σερρών, με το οποίο διαβιβάστηκε στο 2^ο ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης η από 20-10-2022 Πληροφοριακή Έκθεση της Επιχειρησιακής Διεύθυνσης ΣΔΟΕ Μακεδονίας-Α΄ Υποδιεύθυνση-Τμήμα Γ΄ Χρηματοοικονομικών Υποθέσεων.

Η ως άνω Πληροφοριακή Έκθεση, η οποία συντάχθηκε σε εκτέλεση της με Α.Β.Μ.:...../...../18-03-2022 Εισαγγελικής παραγγελίας της Εισαγγελίας Πρωτοδικών Σερρών, διαπίστωσε ότι υπάρχουν σαφείς ενδείξεις προσαύξησης της περιουσιακής κατάστασης της προσφεύγουσας και του συζύγου της, από πιστώσεις/καταθέσεις τρίτων φυσικών προσώπων στους τραπεζικούς τους λογαριασμούς, οι οποίες δε δικαιολογούνται από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και αποτελούν μέρος της δραστηριότητας που ανέπτυξε η του στην παροχή διαφόρων ειδών διεκπεραιώσεων.

Ειδικότερα, από την επεξεργασία των χρηματοπιστωτικών δεδομένων, σύμφωνα με τα οριζόμενα των διατάξεων του άρθρου 15 §3 του ΚΦΔ που αποτυπώνονται στην Εφαρμογή Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας (Α.Υ.Ο. 4105/17) της Α.Α.Δ.Ε. και ιδιαίτερα στο χρονικό διάστημα 01-01-2016 έως 31-12-2020 διαπιστώθηκαν πιστώσεις συνολικής αξίας 350.484,10€, οι οποίες δεν αιτιολογήθηκαν επαρκώς από την προσφεύγουσα, καθώς δεν απέδειξε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής τους.

Συγκεκριμένα, και ειδικότερα για το φορολογικό έτος 2016, διαπιστώθηκε επιπλέον ποσό εισοδήματος ύψους 44.950,00€, το οποίο εμπίπτει στις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 21 του Ν 4172/2013 και επομένως λογίζεται και φορολογείται ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα.

ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΕΣ ΕΓΓΡΑΦΕΣ/ ΟΝΟΜΑΣΤΙΚΕΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΤΡΙΤΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΣΤΟΝ ΤΡΑΠΕΖΙΚΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ ΜΕ IBAN:..... ΤΗΣ ΕΘΝΙΚΗΣ ΤΡΑΠΕΖΑΣ						
A/A	Ημερομηνία Συναλλαγής	Κωδικός Καταστή ματος	Ονομασί α Καταστή ματος	Περιγραφή Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλα γής
1	2016-01-05	0465	ΣΕΡΡΩΝ	ΣΥΜΨΗΦ/Κ Η ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	400,00
2	2016-01-14	0465	ΣΕΡΡΩΝ	ΣΥΜΨΗΦ/Κ Η ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	200,00
3	2016-01-18	0465	ΣΕΡΡΩΝ	ΣΥΜΨΗΦ/Κ Η ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	200,00
4	2016-01-19	0465	ΣΕΡΡΩΝ	ΣΥΜΨΗΦ/Κ Η ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	490,00
5	2016-02-12	0465	ΣΕΡΡΩΝ	ΣΥΜΨΗΦ/Κ Η ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	2.000,00
6	2016-02-16	0465	ΣΕΡΡΩΝ	ΣΥΜΨΗΦ/Κ Η ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	150,00
7	2016-02-19	0465	ΣΕΡΡΩΝ	ΣΥΜΨΗΦ/Κ Η ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	250,00
8	2016-02-23	0465	ΣΕΡΡΩΝ	ΣΥΜΨΗΦ/Κ Η ΕΓΓΡΑΦΗ	PARABOLO	1.200,00
9	2016-03-08	0465	ΣΕΡΡΩΝ	ΣΥΜΨΗΦ/Κ Η ΕΓΓΡΑΦΗ	ΔΙΚΗΓΟΡΟΣ	650,00
10	2016-03-14	0465	ΣΕΡΡΩΝ	ΣΥΜΨΗΦ/Κ Η ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	1.000,00
11	2016-03-24	0465	ΣΕΡΡΩΝ	ΣΥΜΨΗΦ/Κ Η ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	500,00
12	2016-03-28	0465	ΣΕΡΡΩΝ	ΣΥΜΨΗΦ/Κ Η ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	100,00
13	2016-03-30	0465	ΣΕΡΡΩΝ	ΣΥΜΨΗΦ/Κ Η ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	600,00
14	2016-03-31	0465	ΣΕΡΡΩΝ	ΣΥΜΨΗΦ/Κ	.....	1.988,00

				Η ΕΓΓΡΑΦΗ		
15	2016-04-07	0465	ΣΕΡΡΩΝ	ΣΥΜΨΗΦ/Κ Η ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	750,00
16	2016-04-20	0465	ΣΕΡΡΩΝ	ΣΥΜΨΗΦ/Κ Η ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	100,00
17	2016-04-25	0465	ΣΕΡΡΩΝ	ΣΥΜΨΗΦ/Κ Η ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	650,00
18	2016-04-27	0465	ΣΕΡΡΩΝ	ΣΥΜΨΗΦ/Κ Η ΕΓΓΡΑΦΗ	ΔΙΚΗΓΟΡΟΣ	3.000,00
19	2016-05-09	0465	ΣΕΡΡΩΝ	ΣΥΜΨΗΦ/Κ Η ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	350,00
20	2016-05-30	0465	ΣΕΡΡΩΝ	ΣΥΜΨΗΦ/Κ Η ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	500,00
21	2016-06-02	0465	ΣΕΡΡΩΝ	ΣΥΜΨΗΦ/Κ Η ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	400,00
22	2016-06-14	0465	ΣΕΡΡΩΝ	ΣΥΜΨΗΦ/Κ Η ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	400,00
23	2016-06-22	0465	ΣΕΡΡΩΝ	ΣΥΜΨΗΦ/Κ Η ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	1.000,00
24	2016-06-22	0465	ΣΕΡΡΩΝ	ΣΥΜΨΗΦ/Κ Η ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	1.238,00
25	2016-06-28	0465	ΣΕΡΡΩΝ	ΣΥΜΨΗΦ/Κ Η ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	500,00
26	2016-07-05	0465	ΣΕΡΡΩΝ	ΣΥΜΨΗΦ/Κ Η ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	1.000,00
27	2016-07-11	0465	ΣΕΡΡΩΝ	ΣΥΜΨΗΦ/Κ Η ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	500,00
28	2016-07-25	0465	ΣΕΡΡΩΝ	ΣΥΜΨΗΦ/Κ Η ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	1.600,00
29	2016-08-04	0465	ΣΕΡΡΩΝ	ΣΥΜΨΗΦ/Κ Η ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	200,00
30	2016-08-18	0465	ΣΕΡΡΩΝ	ΣΥΜΨΗΦ/Κ Η ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	150,00
31	2016-08-22	0465	ΣΕΡΡΩΝ	ΣΥΜΨΗΦ/Κ Η ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	500,00
32	2016-09-07	0465	ΣΕΡΡΩΝ	ΣΥΜΨΗΦ/Κ Η ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	200,00
33	2016-09-08	0465	ΣΕΡΡΩΝ	ΣΥΜΨΗΦ/Κ Η ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	1.200,00

34	2016-09-16	0465	ΣΕΡΡΩΝ	ΣΥΜΨΗΦ/Κ Η ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	1.000,00
35	2016-09-23	0465	ΣΕΡΡΩΝ	ΣΥΜΨΗΦ/Κ Η ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	100,00
36	2016-09-29	0465	ΣΕΡΡΩΝ	ΣΥΜΨΗΦ/Κ Η ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	597,00
37	2016-10-01	0465	ΣΕΡΡΩΝ	ΣΥΜΨΗΦ/Κ Η ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	297,00
38	2016-10-07	0465	ΣΕΡΡΩΝ	ΣΥΜΨΗΦ/Κ Η ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	300,00
39	2016-10-11	0465	ΣΕΡΡΩΝ	ΣΥΜΨΗΦ/Κ Η ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	300,00
40	2016-10-11	0465	ΣΕΡΡΩΝ	ΣΥΜΨΗΦ/Κ Η ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	400,00
41	2016-10-19	0465	ΣΕΡΡΩΝ	ΣΥΜΨΗΦ/Κ Η ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	1.200,00
42	2016-10-31	0465	ΣΕΡΡΩΝ	ΣΥΜΨΗΦ/Κ Η ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	200,00
43	2016-11-01	0465	ΣΕΡΡΩΝ	ΣΥΜΨΗΦ/Κ Η ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	2.000,00
44	2016-11-10	0465	ΣΕΡΡΩΝ	ΣΥΜΨΗΦ/Κ Η ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	1.500,00
45	2016-11-16	0465	ΣΕΡΡΩΝ	ΣΥΜΨΗΦ/Κ Η ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	1.500,00
46	2016-11-17	0465	ΣΕΡΡΩΝ	ΣΥΜΨΗΦ/Κ Η ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	600,00
47	2016-11-18	0465	ΣΕΡΡΩΝ	ΣΥΜΨΗΦ/Κ Η ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	200,00
48	2016-11-23	0465	ΣΕΡΡΩΝ	ΣΥΜΨΗΦ/Κ Η ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	500,00
49	2016-11-29	0465	ΣΕΡΡΩΝ	ΣΥΜΨΗΦ/Κ Η ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	300,00
50	2016-12-01	0465	ΣΕΡΡΩΝ	ΣΥΜΨΗΦ/Κ Η ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	450,00
51	2016-12-23	0465	ΣΕΡΡΩΝ	ΣΥΜΨΗΦ/Κ Η ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	200,00
52	2016-12-30	0465	ΣΕΡΡΩΝ	ΣΥΜΨΗΦ/Κ Η ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	1.200,00

	ΣΥΝΟΛΙΚΕΣ ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΕΣ ΕΓΓΡΑΦΕΣ ΤΡΙΤΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΕΤΟΥΣ 2016	36.810,00
--	---	-----------

ΟΝΟΜΑΣΤΙΚΕΣ ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΕΣ ΕΓΓΡΑΦΕΣ ΣΤΟΝ ΤΡΑΠΕΖΙΚΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ ΤΗΣ ΤΡΑΠΕΖΑΣ ΠΕΙΡΑΙΩΣ ΜΕ IBAN:						
A/A	Ημερομηνία Συναλλαγής	Κωδικός Καταστήματος	Περιγραφή Συναλλαγής	Όνομασία Καταστήματος	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής
53	2016-01-04	2276	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	Πολυγύρου	.....	600,00
54	2016-01-08	1071	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	Ζαγκλιβερίου	.....	500,00
55	2016-01-19	1071	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	Ζαγκλιβερίου	.....	400,00
56	2016-02-01	2276	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	Πολυγύρου	..... ΤΟΥ ΔΗΜ	600,00
57	2016-02-05	1197	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	Κάτω Νευροκοπίου	..... ΤΟΥ	600,00
58	2016-03-11	2280	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	Ελευθερίου-Κορδελιού	.....	300,00
59	2016-03-11	1190	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	Ξάνθης	.....	1.000,00
60	2016-04-07	2960	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	Transactional Banking Systems	.....	500,00
61	2016-04-07	2276	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	Πολυγύρου	.....	100,00
62	2016-04-26	2216	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	Θέρμης	.....	200,00
63	2016-06-07	1071	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	Ζαγκλιβερίου	.....	800,00
64	2016-06-09	1406	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	Νικήτη Πολυγ. Χαλκιδικής	.....	340,00
65	2016-07-14	2276	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	Πολυγύρου	.....	300,00
66	2016-08-01	1406	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	Νικήτη Πολυγ. Χαλκιδικής	.....	300,00

67	2016-10-25	2960	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	Transactional Banking Systems	.....	250,00
68	2016-11-03	1197	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	Κάτω Νευροκοπίου	.....	300,00
69	2016-11-14	2960	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	Transactional Banking Systems	.....	200,00
70	2016-11-23	1071	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	Ζαγκλιβερίου	.....	300,00
71	2016-12-07	2257	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	Δημαρχείου, Σέρρες	.....	650,00
72	2016-12-09	1264	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	Αγρινίου	.....	400,00
ΣΥΝΟΛΙΚΕΣ ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΕΣ ΕΓΓΡΑΦΕΣ ΤΡΙΤΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΤΟ ΕΤΟΣ 2016						8.640,00

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης ισχυριζόμενη ότι :

1)Ο έλεγχος δεν αποδέχθηκε το υπόμνημα που υπέβαλε, χωρίς να αιτιολογεί ειδικά και εμπειριστατωμένα την κρίση του.

2)Όλα τα δεδομένα του ελέγχου σταθμίστηκαν εσφαλμένα και αντίθετα με τις αρχές της χρηστής διοίκησης.

3)Η φορολογική αρχή ποινικοποιεί, μέσω της διοικητικής διαδικασίας, μία πράξη για την οποία δεν αποφάνθηκαν τα ποινικά δικαστήρια. Σύμφωνα με την παρ.2 του άρθρου 5 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, αν απαλλαγεί στη δίωξη που ασκήθηκε εναντίον της για απάτες, δεν μπορεί να υπάρξει φορολογική παράβαση, αφού δημιουργείται δεδικασμένο προς τη Διοίκηση και τα Διοικητικά Δικαστήρια (ΣΤΕ 4505/88, 2950/90, 2178/92, 1378/2006, 3900/1999).

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Ν 4172/2013 "4. Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

Επειδή, στην παράγραφο 4 του άρθρου 29 του Ν 4172/2013 ορίζεται ότι " Το εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 4 του άρθρου 21 φορολογείται με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%)".

Επειδή, στο άρθρο 39 του ΚΦΔ 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, περαιτέρω, 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:

«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».

Επειδή, με την εγκύκλιο **ΠΟΛ 1175/16-11-2017** 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 τις 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, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Κώδικα Φορολογική Διαδικασίας «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει **εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα**, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 «Επαρκής αιτιολογία» του ΚΦΔ: «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, στο άρθρο 65 του ΚΦΔ 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, με τις διατάξεις του άρθρ. **17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (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, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής).

Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων καταλογισμού φόρου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην πράξη επιβολής προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της πράξης πρέπει μιν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο **όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της πράξης επιβολής προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της πράξης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.**

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 171 του Ν. 2717/1999** «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» 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 23 του ΚΦΔ μεταξύ άλλων 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, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν **σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου**

ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Επειδή, η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται τα κάτωθι:

1) Ως προς τις με α/α 1, 2 και 3 πιστώσεις, ύψους 400,00€, 200,00€ και 200,00€, που διενεργήθηκαν από τους, αντίστοιχα, η προσφεύγουσα, παραδέχεται ότι αποτελούν αμοιβή της, η οποία ωστόσο εκ παραδρομής δεν δηλώθηκε στην αντίστοιχη δήλωση φορολογίας εισοδήματος.

2) Ως προς την με α/α 4 πίστωση ύψους 490,00€, που διενεργήθηκε από τον, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι δεν μπορεί να θυμηθεί την επαγγελματική σχέση που είχε με τον καταθέτη του ποσού, αλλά θεωρεί ότι πιθανώς ξεκίνησε κάποια εργασία, η οποία ωστόσο δεν ολοκληρώθηκε, λόγω υπαναχώρησης του πελάτη, και, σε αυτές τις περιπτώσεις επέστρεψε τα χρήματα με τη μορφή μετρητών εις χείρας τους.

3) Ως προς τις με α/α 5, 24 και 72 πιστώσεις, ύψους 2.000,00€, 1.238,00€ και 400,00€, που διενεργήθηκαν από τον, η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι αφορούν αγορά δικαιωμάτων του ΟΠΕΚΕΠΕ και ενεργούσε προς λογαριασμό του. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της προσκόμισε στον έλεγχο δυο εξουσιοδοτήσεις των αδερφών προς το πρόσωπό της, εξουσιοδοτώντας την να προβεί αντί για αυτούς στην αγορά και μεταβίβαση δικαιωμάτων του ΟΠΕΚΕΠΕ.

4) Ως προς την με α/α 6 πίστωση ύψους 150,00€, που διενεργήθηκε από την, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι αφορά την αγορά φαρμάκων για την απεντόμωση του φορτηγού που μετέφερε το ζωϊκό κεφάλαιο του αδερφού της για τη διενέργεια πώλησης αυτών μέσω του ΟΠΕΚΕΠΕ για λογαριασμό του

5) Ως προς τις με α/α 7, 35, 42 και 47 πιστώσεις, ύψους 250,00€, 100,00€, 200,00€ και 200,00€, που διενεργήθηκαν από τον, η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι δεν αποτελούν αμοιβή δική της, αλλά διενέργεια πώλησης των δικαιωμάτων ΟΠΕΚΕΠΕ για λογαριασμό της μητέρας του καταθέτη,

6) Ως προς την με α/α 8 πίστωση ύψους 1.200,00€ και την αιτιολογία «παράβολο», η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι δεν είναι σε θέση να γνωρίζει το λόγο για τον οποίο πραγματοποιήθηκε η πίστωση, όμως πιστεύει ότι αφορά κάποια υπόθεση νομικής φύσεως και ίσως κάποια έξοδα ΟΠΕΚΕΠΕ, που ενεργούσε κατόπιν των εξουσιοδοτήσεων των αδερφών

7) Ως προς τις με α/α 9 και 18 πιστώσεις ύψους 600,00€ και 3.000,00€ αντίστοιχα και την αιτιολογία «δικηγόρος», η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι εφόσον δεν αναφέρεται ο καταθέτης, δεν είναι σε θέση να γνωρίζει το λόγο για τον οποίο πραγματοποιήθηκαν οι πιστώσεις και υποστηρίζει ότι, βάσει της αιτιολογίας των πιστώσεων, πρόκειται για χρήματα που της κατέθεσαν πελάτες της για το δικηγόρο που τους εκπροσωπούσε σε υπόθεσή τους.

8) Ως προς τις πιστώσεις με α/α 10 και 14 ύψους 1.000,00€ και 1.988,00€ που διενεργήθηκαν από τον, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ο καταθέτης είχε αγοράσει το ζωικό κεφάλαιο του και επειδή ο τελευταίος είχε οφειλές στην εφορία και κινδύνευε να του τα κρατήσουν, κατέθεσε τα χρήματα μέσω του δικού της τραπεζικού λογαριασμού.

9) Ως προς τις πιστώσεις με α/α 11, 12, 13, 15, 16, 20, 23, 25, 26, 27, 28, 30, 31 και 33 ύψους 500,00€, 100,00€, 600,00€, 750,00€, 100,00€, 500,00€, 1.000,00€, 500,00€, 1.000,00€, 500,00€, 1.600,00€, 150,00€, 500,00€ και 1.200,00€, που πραγματοποιήθηκαν από την, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι χειρίστηκε υπόθεση του συζύγου της, ο οποίος απεβίωσε και είχε σχέση με φορολογικές εκκρεμότητες, τραπεζικά δάνεια και πρόστιμα του ΕΟΤ. Από τις ως άνω πιστώσεις, μόνο ποσό ύψους 250,00€ ήταν η δική της αμοιβή που όμως εκ παραδρομής δεν δήλωσε στη σχετική δήλωση φορολογίας εισοδήματος.

10) Ως προς τις με α/α 17 και 19 πιστώσεις, ύψους 650,00€ και 350,00€, που διενεργήθηκαν από τον, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι αυτά αποτελούν έξοδα που πραγματοποίησε για λογαριασμό της μητέρας του, η οποία ήταν κάτοχος τίτλου ΟΠΕΚΕΠΕ, και χρειάστηκε να κατέβει στην Αθήνα δυο φορές. Η αμοιβή της δεν της δόθηκε ποτέ λόγω προβλημάτων υγείας.

11) Ως προς τις πιστώσεις με α/α 21 και 48 ύψους 400,00€ και 500,00€, που πραγματοποιήθηκαν από τους και αντίστοιχα, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η επαγγελματική της σχέση ήταν όχι με τους καταθέτες των χρημάτων, αλλά με άλλο πρόσωπο, το οποίο δεν μπορεί να θυμηθεί. Εξάλλου, όπως υποστηρίζει, ήταν σύνηθες οι αγοραστές των δικαιωμάτων να στέλνουν τα χρήματα και από φιλικά τους πρόσωπα. Πάντως, δεν αποτελούν, όπως ισχυρίζεται, αμοιβή δική της.

12) Ως προς τις με α/α 22 και 65 πιστώσεις, ύψους 400,00€ και 300,00€, που διενεργήθηκαν από τον, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι αφορούν έξοδα για διεκπεραίωση υπόθεσής του στον ΟΠΕΚΕΠΕ, ενώ για αμοιβή της, της έδωσε δυο έλατα ενάμισι μέτρου, μιας και είναι καλλιεργητής από τον Ταξιάρχη Χαλκιδικής.

13) Ως προς την πίστωση με α/α 29 ύψους 200,00€, που πραγματοποιήθηκε από τον, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η εν λόγω πίστωση αφορά ένα μέρος του ποσού για τη διενέργεια πώλησης των δικαιωμάτων στον ΟΠΕΚΕΠΕ για λογαριασμό της γυναίκας του και όχι αμοιβή της.

14) Ως προς την πίστωση με α/α 32 ύψους 200,00€, που πραγματοποιήθηκε από τον , η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι δεν προχώρησε η συνεργασία τους και τα χρήματα επεστράφησαν σε μετρητά εις χείρας του

15) Ως προς τις με α/α 34 και 41 πιστώσεις, ύψους 1.000,00€ και 1.200,00€, που διενεργήθηκαν από τον, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι αφορούν τη διεκπεραίωση υπόθεσής του στον ΟΠΕΚΕΠΕ, ενώ η αμοιβή της θα ήταν, κατόπιν συμφωνίας, 600,00€, τα οποία όμως ποτέ δεν έλαβε.

16) Ως προς τις με α/α 36, 37, 38, 39, 40, 43, 46 και 53 πιστώσεις ύψους 597,00€, 297,00€, 300,00€, 300,00€, 400,00€, 2.000,00€, 600,00€ και 1.200,00€, που πραγματοποιήθηκε από τον

....., η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι αφορούν τη διεκπεραίωση υπόθεσής του στον ΟΠΕΚΕΠΕ, ενώ η αμοιβή της ήταν, κατόπιν συμφωνίας, 500,00€, τα οποία όμως εκ παραδρομής δεν δήλωσε στη σχετική δήλωση φορολογίας εισοδήματος.

17) Ως προς την με α/α 44 πίστωση ύψους 1.500,00€, που πραγματοποιήθηκε από τον, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι αφορά τη διεκπεραίωση υπόθεσης που χειρίστηκε αναφορικά με την ηλεκτροδότηση τόσο των οικιακών όσο και των επαγγελματικών γεωτρήσεων του ίδιου και του πατέρα του. Αμοιβή έλαβε σε είδος.

18) Ως προς τις με α/α 45, 50 και 68 πιστώσεις ύψους 1.500,00€, 450,00€ και 300,00€, που πραγματοποιήθηκαν από τον, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι αφορούν τη ρύθμιση και επανασύνδεση στη ΔΕΗ για ηλεκτροδότηση της γεώτρησης και έκδοσης άδειας χρήσης νερού. Δεν έλαβε αμοιβή λόγω της φιλικής σχέσης που είχε με τον καταθέτη.

19) Ως προς την με α/α 49 πίστωση ύψους 300,00€, που πραγματοποιήθηκε από τον, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι αφορά διεκπεραίωση φορολογικών εκκρεμοτήτων που είχε η πρώτη γυναίκα του, οι οποίες πληρώθηκαν από την προσφεύγουσα με τα χρήματα των πιστώσεων. Αμοιβή δε συμφωνήθηκε, λόγω της τραγικής οικονομικής τους κατάστασης.

20) Ως προς την με α/α 51 πίστωση ύψους 200,00€, που πραγματοποιήθηκε από την, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι αφορά τη διεκπεραίωση φορολογικών εκκρεμοτήτων και πληρωμές από το λογαριασμό της. Αμοιβή δε συμφωνήθηκε, καθώς έμεινε μετέωρη, όταν μπορεί να καταβάλει έστω 50,00€.

21) Ως προς τις με α/α 53 και 56 πιστώσεις ύψους 600,00€ έκαστη, που πραγματοποιήθηκαν από τον, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι αφορούν χειρισμό υπόθεσής του με τον ΟΠΕΚΕΠΕ. Δεν έλαβε αμοιβή, καθώς η συγκεκριμένη επιδότηση ήταν κατεσχεμένη.

22) Ως προς τις με α/α 54, 55 και 63 πιστώσεις ύψους 500,00€, 400,00€ και 800,00€, που πραγματοποιήθηκαν από τον, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι αφορούν τη διεκπεραίωση φορολογικών εκκρεμοτήτων, ενώ δεν κατέστη δυνατή η είσπραξη αμοιβής.

23) Ως προς την με α/α 57 πίστωση ύψους 600,00€, που πραγματοποιήθηκε από τον, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι αφορά διεκπεραίωση φορολογικών εκκρεμοτήτων, ενώ αμοιβή για την ίδια δε συμφωνήθηκε, λόγω οικονομικής δυσχέρειας.

24) Ως προς την με α/α 58 πίστωση ύψους 300,00€, που πραγματοποιήθηκε από τον, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι αφορά διεκπεραίωση φορολογικών εκκρεμοτήτων, ενώ δεν έλαβε ποτέ αμοιβή.

25) Ως προς την με α/α 59 πίστωση ύψους 1.000,00€, που πραγματοποιήθηκε από τον, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι αφορά διεκπεραίωση φορολογικών εκκρεμοτήτων, πληρωμή προστίμων και αντίγραφα ακινήτων του από το υποθηκοφυλακείο.

26) Ως προς την με α/α 60 πίστωση ύψους 500,00€, που πραγματοποιήθηκε από τον, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι αφορά δώρο από τον αδερφό της.

27) Ως προς την με α/α 61 πίστωση ύψους 100,00€, που πραγματοποιήθηκε από την
....., η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι αφορά χειρισμό υπόθεσής της στον ΟΠΕΚΕΠΕ, ενώ δεν
ζήτησε ποτέ αμοιβή.

28) Ως προς την με α/α 62 πίστωση, ύψους 200,00€, που διενεργήθηκε από τον
....., η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι αυτά αποτελούν έξοδα μετακινήσεώς της στην Αθήνα προς τα
κεντρικά του ΟΠΕΚΕΠΕ για χειρισμό υπόθεσής του. Αμοιβή δεν της καταβλήθηκε ποτέ.

29) Ως προς την με α/α 64 πίστωση ύψους 340,00€, που πραγματοποιήθηκε από την
....., η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι αφορά διεκπεραίωση φορολογικών εκκρεμοτήτων.
Αμοιβή, ενώ συμφωνήθηκε, δεν καταβλήθηκε.

30) Ως προς την με α/α 66 πίστωση ύψους 300,00€, που πραγματοποιήθηκε από τον
....., η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι αφορά διεκπεραίωση φορολογικών εκκρεμοτήτων.
Αμοιβή, δεν καταβλήθηκε, ούτε ζητήθηκε.

31) Ως προς τις με α/α 67, 69 και 70 πιστώσεις ύψους 250,00€, 200,00€ και 300,00€ που
πραγματοποιήθηκαν από τους και αντίστοιχα η προσφεύγουσα
ισχυρίζεται ότι αφορά διεκπεραίωση φορολογικών εκκρεμοτήτων-πληρωμές και όχι αμοιβές της.

32) Ως προς την με α/α 71 πίστωση ύψους 650,00€, που πραγματοποιήθηκε από τον
....., η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι αφορά έναντι ενοικίου αγροτεμαχίων, τα οποία νοικιάζει ο
σύζυγός της στον καταθέτη, και τα οποία εκ παραδρομής δε δήλωσε στη σχετική δήλωση
φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή, στην υπό κρίση ενδικοφανή η προσφεύγουσα επαναλαμβάνει τις απόψεις, όπως
διατυπώθηκαν στο έγγραφο σημείωμα απόψεων (αρ. πρωτ. ΕΙ 2022 ΕΜΠ/09.12.2022)
που υποβλήθηκε σε απάντηση της κλήσης σε ακρόαση του άρθρου 28 του ΚΦΔ.

Επειδή, αναφορικά με τις προαναφερθείσες πιστώσεις, η προσφεύγουσα, στην υπό κρίση
ενδικοφανή προσφυγή δεν προσκομίζει κανένα έγγραφο που να αποδεικνύει τους ισχυρισμούς
της.

Επειδή, στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του υπό κρίση φορολογικού έτους 2016, η
προσφεύγουσα δήλωσε μηδενικά εισοδήματα και ο σύζυγός της,
....., δήλωσε
εισοδήματα που εξαιρούνται από φόρο & εισφορά ύψους 639,96€, ήτοι συνολικό οικογενειακό
εισόδημα ύψους 639,96€.

Επειδή, η προσφεύγουσα, με κύρια δραστηριότητα «ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΓΙΑ
ΜΗ ΟΙΚΙΣΤΙΚΑ ΚΤΙΡΙΑ», κατά το φορολογικό έτος 2016 φέρεται, κατά τους ισχυρισμούς της να
διεκπεραιώνει υποθέσεις των καταθετών (φορολογικές, δικαστικές, φορολογικές εκκρεμότητες,
εργασίες σε ακίνητα, μεσολάβηση στον ΟΠΕΚΕΠΕ) για τις οποίες δε συμφωνούσε και δε
ζητούσε/λάμβανε αμοιβή.

Επειδή, σε κάποιες από τις περιπτώσεις η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι υπήρχαν αμοιβές, οι οποίες ωστόσο εκ παραδρομής δεν δηλώθηκαν στη σχετική δήλωση φορολογίας εισοδήματος. Σε πολλές από τις προαναφερθείσες περιπτώσεις ισχυρίζεται, ότι για τις υποθέσεις που διεκπεραίωνε, δεν λάμβανε κάποια αμοιβή επειδή:

-Οι καταθέσεις προορίζονταν για έξοδα τρίτων,

-Επιστρεφόντουσαν πίσω δια χειρός

-Λάμβανε αμοιβές σε είδος

-Δεν θυμάται ή δεν μπορεί να συσχετίσει την αμοιβή, λόγω του ότι έχει παρέλθει μεγάλο διάστημα από την κατάθεση

-Αμοιβή δεν συμφωνήθηκε ή δεν προκύπτει

-Αμοιβή δεν συμφωνήθηκε για φιλικούς λόγους.

Οι ανωτέρω περιπτώσεις περιλαμβάνουν, κατά τους ισχυρισμούς της, διεκπεραιώσεις σε υποθέσεις των καταθετών (φορολογικές, δικαστικές, φορολογικές εκκρεμότητες, εργασίες σε ακίνητα, μεσολάβηση στον ΟΠΕΚΕΠΕ, σύσταση εταιριών, στον ΟΑΕΔ, σε τράπεζες και φροντίδα αρρώστων).

Επειδή, από την ενδελεχή έρευνα και ανάλυση των περιουσιακών στοιχείων και των τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας διαπιστώθηκε για το φορολογικό έτος 2016, προσαύξηση της περιουσιακής κατάστασης συνολικής αξίας 44.950,00€ (Λογ. ΕΘΝΙΚΗΣ Τράπεζας 36.810.00€ & Λογ. ΠΕΙΡΑΙΩΣ 8.140,00€), από πιστώσεις/καταθέσεις τρίτων φυσικών προσώπων στους τραπεζικούς της λογαριασμούς, οι οποίες δεν δικαιολογούνται από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος τους και αποτελούν, κατά τους ισχυρισμούς της, μέρος της δραστηριότητας που ανέπτυξε η προσφεύγουσα στην παροχή διαφόρων ειδών διεκπεραιώσεων.

Επειδή, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας κρίνεται αναπόδεικτος και ως εκ τούτου ορθώς οι εν λόγω πιστώσεις χαρακτηρίστηκαν από τη φορολογική αρχή ως προσαύξηση περιουσίας και φορολογήθηκαν με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, η αρχή της χρηστής διοίκησης επιβάλλει στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογούμενου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης.

Επειδή, η φορολογική αρχή είναι υποχρεωμένη να εφαρμόσει πιστά τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας και να ακολουθήσει τις οδηγίες της Φορολογικής Διοίκησης, όπως αυτές διατυπώνονται μέσω των ερμηνευτικών εγκυκλίων χωρίς να εξετάζει τη «συνταγματικότητα» ή όχι αυτής, αρμοδιότητα που εναπόκειται στα χέρια της δικαστικής εξουσίας. Κατόπιν των ανωτέρω, ο σχετικός ισχυρισμός της απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 παρ. 2 ΚΔΔ όπως αυτό τροποποιήθηκε από το άρθρο 17 του Ν. 4446/2016 (Α' 240/22.12.2016 – έναρξη ισχύος του άρθρου 17 από τη δημοσίευση του Ν. 4446/2016 στην Εφημερίδα της Κυβέρνησης) τίθεται νέος κανόνας όσον αφορά τη σχέση μεταξύ της ποινικής και της διοικητικής δίκης, ο οποίος προβλέπει ότι ο Διοικητικός Δικαστής δεσμεύεται όχι μόνον από τις αμετάκλητες καταδικαστικές αποφάσεις των Ποινικών Δικαστηρίων ως προς την ενοχή του δράστη, αλλά και από τις αμετάκλητες αθωωτικές αποφάσεις, καθώς και από τα αμετάκλητα απαλλακτικά βουλεύματα, εκτός εάν η απαλλαγή οφείλεται στην έλλειψη στοιχείου της αντικειμενικής ή της υποκειμενικής υπόστασης του ποινικού αδικήματος που δεν αποτελεί προϋπόθεση της αντίστοιχης αποδοθείσας διοικητικής παράβασης.

Περαιτέρω, το Συμβούλιο της Επικρατείας έχει κρίνει ότι, στο ανωτέρω πλαίσιο, ο Διοικητικός Δικαστής μπορεί να απομακρυνθεί από τις ουσιαστικές κρίσεις του Ποινικού Δικαστή στηριζόμενος είτε στη διαφοροποίηση μεταξύ των προϋποθέσεων του ποινικού αδικήματος και της διοικητικής παράβασης (βλ. ΣτΕ Ολομ. 4662/2012) είτε στο χαμηλότερο βαθμό απόδειξης της διοικητικής παράβασης (λ.χ. φοροδιαφυγής) που ισχύει στη διοικητική δίκη, σε σχέση με εκείνο που διέπει την ποινική δίκη, για το αντίστοιχο ποινικό αδίκημα (βλ. ΣτΕ Β' Τμ. 1992/2016 επταμ.) ή σε στοιχεία που δεν είχε λάβει υπόψη του το Ποινικό Δικαστήριο ή το δικαστικό συμβούλιο (βλ. ΣτΕ Β' Τμ. 1713-1714/2014, 2069/2014, 1184/2015, 2403/2015, 2503/2016).

Κατ' εκτίμηση των ανωτέρω δεδομένων, η νέα διάταξη του άρθρου 5 παρ. 2 εδαφ. Β' ΚΔΔ θα μπορούσε να θεωρηθεί ότι βρίσκει, κατ' αρχήν, πεδίο εφαρμογής μόνον εφόσον: (α) έχει εκδοθεί αμετάκλητο απαλλακτικό βούλευμα, οπότε θεωρείται ότι δεν υπάρχουν καν αποχρώσεις ενδείξεις ενοχής, αρκετές για να γίνει παραπομπή της υπόθεσης στο ποινικό ακροατήριο, λαμβανομένου

υπόψη και του ότι το αρμόδιο όργανο της ποινικής δικαιοσύνης κρίνει την ουσία της υπόθεσης, στο στάδιο αυτό, με βάση επίπεδο απόδειξης ανάλογο ή χαμηλότερο εκείνου στο οποίο στηρίζεται ο Διοικητικός Δικαστής, ή (β) έχει εκδοθεί αμετάκλητη αθωωτική απόφαση με βέβαιη και χωρίς αμφιβολίες κρίση του Ποινικού Δικαστή για μη διάπραξη του αποδιδόμενου αδικήματος φοροδιαφυγής.

Υπό την ίδια ερμηνευτική εκδοχή, η διάταξη δεν εφαρμόζεται, εάν η αμετάκλητη αθωωτική απόφαση στηρίζεται σε αμφιβολίες του Ποινικού Δικαστηρίου, καθόσον αυτές συναρτώνται με το υψηλότερο επίπεδο απόδειξης της παράβασης, που διέπει την ποινική δίκη (βλ. Δημητρακόπουλος Ι., *Ne bis in idem*, τεκμήριο αθωότητας και η νέα ρύθμιση του άρθρου 5 παρ. 2 εδαφ. Β΄ του ΚΔΔ [άρ. 17 του ν. 4446/2016]).

Ο υπό κρίση ισχυρισμός της προσφεύγουσας προβάλλεται αόριστα και αβάσιμα καθώς ή ίδια ουδόλως αναφέρεται στα στοιχεία ασκηθείσας εναντίον της ποινικής δίωξης και στην εξέλιξη αυτής, ώστε να διαπιστωθεί η ύπαρξη, αλλά και το ακριβές περιεχόμενο τυχόν αθωωτικής απόφασης ποινικού δικαστηρίου, η οποία θα έθετε θέμα εφαρμογής των ως άνω διατάξεων του άρθρου 5 παρ. 2 ΚΔΔ και απόφασης εν τέλει επί του ζητήματος, αν η εν λόγω διάταξη βρίσκει πεδίο εφαρμογής στη συγκεκριμένη υπόθεση.

Κατόπιν των ανωτέρω

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου/19-01-2023 ενδικοφανούς προσφυγής της του με ΑΦΜ:..... και την επικύρωση της προσβαλλόμενης πράξης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας βάσει της παρούσας απόφασης

Αριθμός Πράξης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Με αριθμό ...../16-12-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016	23.947,50€	23.947,50€

Επί των οφειλόμενων φόρων κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

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

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

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.