



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**  
Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 10/5/2023

Αριθμός απόφασης: 160

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

**Ταχ. Δ/ση** : Τακαντζά 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 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), 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 αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

**2. Την ΠΟΛ.1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.**

**3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».**

**4. Την από 10/1/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της ...με Α.Φ.Μ.: ..., κατά α) της υπ' αρ. ... - 13/12/2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016 και β) της υπ' αρ. ... - 13/12/2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής**

προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **10/1/2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της **...με Α.Φ.Μ.:** ..., 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 υπ' αρ. ... - **13/12/2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 9.051,53€, πλέον προστίμου αρ. 58 του ΚΦΔ ύψους 4.525,77€ και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 814,30€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 14.391,60€.
- Με την υπ' αρ. ... - **13/12/2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 14.923,31€, πλέον προστίμου αρ. 58 του ΚΦΔ ύψους 7.461,66€ και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 1.847,73€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 24.232,70€.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν ερειδόμενες στην από 13/12/2022 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (Ν.4172/2013) και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (Ν.4308/2014) της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, δυνάμει της υπ' αριθ. **.../2022** σχετικής εντολής του Προϊσταμένου της. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ. Ο ΔΕΛ Γ 151285 ΕΞ 2022/06-08-2022 έγγραφο, ως προτεραιοποιημένη προς έλεγχο υπόθεση από την ΑΑΔΕ, βάσει κριτηρίων ανάλυσης κινδύνων.

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε, προσαύξηση περιουσίας από καταθέσεις / χρηματικά ποσά, για τα οποία δεν αποδείχθηκε η πηγή και η αιτία προέλευσης τους ή ότι τα ποσά αυτά φορολογήθηκαν ή απαλλάχθηκαν νόμιμα του φόρου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013. Συγκεκριμένα, διαπιστώθηκε ότι για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 υπάρχει απόκλιση μεταξύ των δηλωθέντων εισοδημάτων και των πρωτογενών καταθέσεων όπως αυτές τέθηκαν στην διάθεση του ελέγχου μέσω του Συστήματος Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών (Σ.Μ.Τ.Λ. και Λ.Π.) κατά το ποσό των 25.717,50€ και 45.222,16€, αντίστοιχα.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα ζητά την τροποποίηση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, συνυποβάλλοντας συμπληρωματικά στοιχεία σχετικά με τραπεζικές καταθέσεις και διορθώνοντας το κατατεθέν στη ΔΟΥ με αρ. πρωτ. .../05-12-2022 υπόμνημά της λόγω καθυστερημένης ανταπόκρισης των τραπεζών σε σχετικά αιτήματα της.

**Επειδή**, με το άρθρο 64 του ΚΦΔ 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 πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

**Επειδή**, με το άρθρο 28 παρ. 2 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

**Επειδή**, με το άρθρο 34 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος. Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου, υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παράγραφο 5 του άρθρου 25 του Κώδικα. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την έκδοση πράξης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να εκδώσει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή την τροποποιητική δήλωση.

Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί σε έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και στην περίπτωση κατά την οποία δεν υποβλήθηκε δήλωση από τον φορολογούμενο και δεν έχει εκδοθεί πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου».

**Επειδή**, 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 ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

**Επειδή**, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 2695/1993 και ΣΤΕ 962/2012).

**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 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 της 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**, με το άρθρο 62 του Ν.4170/2013 θεσπίστηκε «Σύστημα Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών» των πιστωτικών ιδρυμάτων και των ιδρυμάτων πληρωμών που λειτουργούν στην Ελλάδα, προκειμένου να διευκολυνθεί η διαβίβαση, αφενός, των αιτημάτων παροχής πληροφοριών των αρμόδιων ελεγκτικών υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών και, αφετέρου, των απαντήσεων των εν λόγω ιδρυμάτων σε τέτοια αιτήματα. Παράλληλα, λειτουργεί ήδη (από το 2017) στις ελεγκτικές υπηρεσίες της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων το Ειδικό Λογισμικό Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας, το οποίο έχει καταστήσει ταχύτερη και πιο αξιόπιστη και αποτελεσματική τη διασταύρωση των στοιχείων των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος με τα δεδομένα των (ταυτοποιούμενων, ως προς το είδος τους, βάσει ειδικού ενιαίου κωδικολογίου) κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών των φορολογούμενων.

**Επειδή**, με την παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013 (ΚΦΕ), 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** περαιτέρω, με την παρ. 4 του άρθρου 29 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «4. Το εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 4 του άρθρου 21 φορολογείται με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%)».

**Επειδή**, με το άρθρο 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**, 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. [...]. 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 τις διατάξεις της ΠΟΛ 1095/2011: «1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του Ν.3888/2010, Φ.Ε.Κ. 175/Α΄ 30-9-2010, προστέθηκε εδάφιο στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε. Ν.2238/1994, ως εξής: «Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της, είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις, είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση. 2. Στη σχετική εισηγητική έκθεση του Ν.3888/2010 αναφέρεται ότι με τις νέες αυτές διατάξεις καθορίζεται ποιος έχει το βάρος απόδειξης επί εισοδήματος του οποίου δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή αιτία προέλευσης και το οποίο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (άρθρα 4 και 48 του Ν.2238/1994) λογίζεται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα. Αν και από την ισχύουσα διάταξη θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι προέκυπτε χωρίς αμφιβολία το γεγονός ότι ο φορολογούμενος υποχρεούται να αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία του εισοδήματός του, δεδομένου ότι η ισχύουσα διάταξη χρησιμοποιεί το ρήμα «λογίζεται», εντούτοις για την άρση κάθε αμφιβολίας με την προσθήκη του εδαφίου αυτού στην παράγραφο 3 ορίζεται αυτό πλέον και ρητά.3. Οι διατάξεις αυτές αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, ή πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας που δεν προκύπτει από διαρκή και σταθερή πηγή και καθορίζεται ότι ο φορολογούμενος, εφόσον κληθεί, φέρει το βάρος της απόδειξης για την πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογείται με συγκεκριμένες διατάξεις, ή ότι απαλλάσσεται με ειδική διάταξη. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα.4. ..., 5. ..., 6. ..., 7. Από τα παραπάνω προκύπτει ότι οι φορολογούμενοι, οι υποθέσεις των οποίων ελέγχονται, μπορούν να δικαιολογήσουν την οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας με επιπλέον εισοδήματα τα οποία δεν εμφανίζονται στη φορολογική τους δήλωση, επικαλούμενοι τα επιπλέον έσοδα που είχαν αποκτήσει από τις πιο πάνω δραστηριότητες και εφόσον αυτά αποδεικνύονται. 8. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών, απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται τα πραγματικά στοιχεία, όπως αναφέρονται παραπάνω, και επίσης να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων, που αποτελούν ή όχι τεκμήρια απόκτησης περιουσιακών στοιχείων όπως ορίζεται από τις διατάξεις των άρθρων 17 και 18 του Κ.Φ.Ε. 9. Σε όσες περιπτώσεις αποδεικνύεται ότι οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση κλπ. πρέπει να καταβάλλονται οι αναλογούντες αντίστοιχοι φόροι, τέλη κλπ. και τα αντίστοιχα πρόστιμα ή προσαυξήσεις.10. Οι παραπάνω διατάξεις ισχύουν για υποθέσεις που η προσαύξηση περιουσίας προέκυψε πριν ή μετά τις 30-9-2010 ημερομηνία ψήφισης του σχετικού νόμου, και η έκδοση των καταλογιστικών πράξεων γίνεται μετά τις 30-9-2010. ...11. Η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε η

προσαύξηση αυτής. Ο φορολογούμενος δύναται να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο.»

**Επειδή** περαιτέρω, με την εγκύκλιο ΠΟΛ 1175/16-11-2017 παρασχέθηκαν πρόσθετες διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας, όπου μεταξύ άλλων επισημαίνονται τα εξής: «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 [...].

**Επειδή**, έχει κριθεί νομολογιακά με την υπ' αριθ. 884/2016 απόφαση του ΣτΕ (Β' Τμήμα Επταμελές) ότι «η καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2 ), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος. Σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου [...] το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.ά.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επίδικη, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, "τεκμήρια"), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που

ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), [...]13. Επειδή, η ως άνω διάταξη του εδαφίου β΄ της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ, κατά το κρίσιμο, εν προκειμένω, σκέλος της, που αναφέρεται σε περιουσιακή προσαύξηση προερχόμενη «από άγνωστη [...] πηγή ή αιτία», έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται υπό την προϋπόθεση ότι η φορολογική διοίκηση δεν κατορθώνει να διαπιστώσει, κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο και ασφαλή, τη συγκεκριμένη προέλευση της προσαύξησης (που, σε υπόθεση όπως η παρούσα, υπερβαίνει τα εισοδήματα που της έχει δηλώσει ο φορολογούμενος), παρά τη λήψη των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, συμπεριλαμβανόμενης, ιδίως, της κλήσης του φορολογούμενου για παροχή σχετικών πληροφοριών και στοιχείων, που, αν υποβληθούν, ελέγχονται ως προς την ακρίβεια και την επάρκειά τους. ....».

**Επειδή**, σύμφωνα με την από 13/12/2022 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (Ν.4172/2013) και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (Ν.4308/2014) της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, η φορολογική αρχή αφού έλαβε υπόψη της όλα τα στοιχεία που είχε στην διάθεση της, καθώς και τις απόψεις της προσφεύγουσας, όπως αυτές αποτυπώθηκαν στο με αριθ. πρωτ. .../05-12-2022 υπόμνημα της, έκρινε ότι έχει επέλθει προσαύξηση της περιουσίας της, προερχόμενη από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013.

Συγκεκριμένα οι πρωτογενείς πιστώσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς οι οποίες σύμφωνα με τον έλεγχο δεν αιτιολογήθηκαν επαρκώς, συγκεντρωτικά ανά φορολογικό έτος είναι οι εξής:

<b>ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΑΔΙΚΑΙΟΛΟΓΗΤΩΝ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ ΕΤΩΝ 2016 ΚΑΙ 2017</b>		
<b>ΑΡΙΘΜΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>
...	800,00	0,00
...	800,00	0,00
...	0,00	0,00
...	0,00	0,00
...	0,00	502,41
...	1.200,00	0,00
...	9.850,00	25.112,00
...	13.067,50	19.607,75
<b>Συνολικό ποσό προσαύξησης περιουσίας αρ. 21 παρ.4 Ν.4172/2013</b>	<b>25.717,50€</b>	<b>45.222,16€</b>

**Επειδή**, στο άρθρο 65 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

**Επειδή**, η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της, συνυπέβαλε τραπεζικά αποκόμματα καταθέσεων των τραπεζικών λογαριασμών ... της Alpha Bank και ... της Τράπεζας



Πειραιώς, μαζί με αντίστοιχους πίνακες κινήσεων των συγκεκριμένων τραπεζικών λογαριασμών στο περιθώριο των οποίων αναγράφεται η αιτιολογία των καταθέσεων (πιστώσεων) υποστηρίζοντας ότι αποτελούν νέα στοιχεία, τα οποία δεν τα είχε θέσει υπόψη της φορολογικής αρχής κατά την διάρκεια του ελέγχου, ήτοι:

1) Φωτοαντίγραφα κινήσεων τραπεζικών λογαριασμών τα οποία είχε προσκομίσει ήδη με το με αρ. πρωτ. .../05-12-2022 υπόμνημά της στη φορολογική αρχή και συγκεκριμένα:

- Του με αρ. λογαριασμού ... της Alpha Bank, α) σχετικά αποδεικτικά καταθέσεων 9, του φορολογικού έτους 2016 (συνημμένα ID ...) ως αναγράφονται αναλυτικά στην σελίδα 146 της από 13/12/2022 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, β) σχετικά αποδεικτικά καταθέσεων 17 του φορολογικού έτους 2017 (συν. ID ...) ως αναγράφονται αναλυτικά στις σελίδες 146 και 147 της έκθεσης ελέγχου.
- Του με αρ. λογαριασμού ... της Τράπεζας Πειραιώς, α) σχετικά αποδεικτικά καταθέσεων 22, του φορολογικού έτους 2017 (συν. D ...) ως αναγράφονται αναλυτικά στις σελίδες 145 και 146 της έκθεσης ελέγχου, β) σχετικά αποδεικτικά καταθέσεων 6, του φορολογικού έτους 2016 (συν. ID ...) ως αναγράφονται αναλυτικά στην σελίδες 144 της έκθεσης ελέγχου, γ) σχετικά αποδεικτικά καταθέσεων 6, του φορολογικού έτους 2016 (συν. ID ...) ως αναγράφονται αναλυτικά στην σελίδες 144 της έκθεσης ελέγχου.

2) Φωτοαντίγραφα αναλυτικών στοιχείων συναλλαγής

- του με αρ. λογαριασμού ... της Alpha Bank, σχετικά παραστατικά 2 του φορολογικού έτους 2016 (συν. ID ...) τα οποία προσκομίζονται το πρώτον με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή (αρ. συναλλαγών ... & ...) όπως αναλυτικά αναγράφεται στην σελίδα 185 της έκθεσης ελέγχου, με τον ισχυρισμό ότι αυτές οι καταθέσεις αποτελούν έσοδα του ιατρείου της.
- του με αρ. λογαριασμού ... της Alpha Bank, σχετικά παραστατικά 3 του φορολογικού έτους 2016 (συν. ID ...) τα οποία είχε προσκομίσει ήδη με το με παραπάνω υπόμνημα της στη φορολογική αρχή και αναγράφονται αναλυτικά στην σελίδα 184 της έκθεσης ελέγχου και εξαιρέθηκαν από τις πρωτογενείς καταθέσεις (αρ. συναλλαγών ... με συνολικό ποσό 275,55+1.580,28+34,20=1.890,36€).

3) Φωτοτυπίες πινάκων κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών με αρ. ... της Alpha Bank και με αρ. ... της Τράπεζας Πειραιώς που αναφέρονται στην οικεία έκθεση ελέγχου, φέρουν ωστόσο σε κάποιες περιπτώσεις διαφορετική αιτιολογία από αυτή που είχε συμπεριληφθεί στο προαναφερθέν υπόμνημά της. Ωστόσο δεν προσκομίζει νέα στοιχεία που να δικαιολογούν την προέλευση και την αιτία των πιστώσεων.

**Επειδη**, σύμφωνα με την από 13/12/2022 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (N.4172/2013) και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (N.4308/2014) της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης (σελ.151) απ' όλα τα τραπεζικά έγγραφα που προσκομίστηκαν, τόσο της

Τράπεζας Πειραιώς (για τον λογαριασμό ...) όσο και της Τράπεζας Alpha Bank (για τον λογαριασμό ...), προκύπτει πως ο καταθέτης ήταν η ίδια η προσφεύγουσα ή, σε κάποιες περιπτώσεις, η .... Από τις μισθοδοτικές καταστάσεις που προσκόμισε η προσφεύγουσα κατά τη διάρκεια του ελέγχου, προκύπτει πως η ... ήταν υπάλληλος της στα έτη 2016 και 2017. Επομένως, ο ισχυρισμός της ότι η υπάλληλος της ... την εξυπηρετούσε πηγαίνοντας στην τράπεζα να κάνει κατάθεση των χρημάτων για λογαριασμό της, έγινε δεκτός από τον έλεγχο και ο ισχυρισμός της για κατάθεση εισπράξεων τοις μετρητοίς του ιατροείου, έγινε δεκτός μόνο στις περιπτώσεις για τις οποίες προσκομίστηκαν σχετικά τραπεζικά έγγραφα από τα οποία προέκυπτε ότι η κατάθεση έγινε από την προσφεύγουσα ή την υπάλληλό της.

**Επειδή**, από την επισκόπηση των συνυποβαλλόμενων τραπεζικών παραστατικών με αρ. συναλλαγών ... αξίας **1.700,00€** στις **21/6/2016** και με αρ. ... αξίας **4.000,00€** στις **6/4/2016** του λογαριασμού ... της Alpha Bank της προσφεύγουσας παρατηρείται ότι α) δεν είναι αποδεικτικά καταθέσεως, αλλά αποτελούν εκτυπώσεις αναλυτικών στοιχείων των συναλλαγών που δε φέρουν υπογραφές ούτε του πελάτη ούτε του τραπεζικού υπαλλήλου (όπως τα υπόλοιπα αποδεικτικά καταθέσεως της Alpha Bank που προσκόμισε στον έλεγχο), β) σε αντίθεση με τις λοιπές καταθέσεις που είναι πιστώσεις στο κατάστημα «**0487**» της τράπεζας Alpha Bank, τα ανωτέρω ποσά συνιστούν πιστώσεις που διενεργήθηκαν με περιγραφή συναλλαγής «**SUPER BATCH**» από το κατάστημα «**099**» με αιτιολογία συναλλαγής «εντολή ...» και «εντολή ...» (αντίστοιχα). Φέρουν στοιχεία πληρωτή «...» και πρόσθετες πληροφορίες στο οικείο πεδίο «...» στην πρώτη και στοιχεία πληρωτή «...» στη δεύτερη, τα οποία ωστόσο δεν επιβεβαιώνονται από την τράπεζα (όπως προαναφέρθηκε τα εν λόγω έγγραφα δεν φέρουν υπογραφές). Περαιτέρω, η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει άλλο δικαιολογητικό που να αποδεικνύει ότι οι εν λόγω πιστώσεις συνιστούν καταθέσεις που πραγματοποίησε η ίδια ή η υπάλληλός της.

Κατόπιν των ανωτέρω, τα στοιχεία που συνυποβάλλει η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή δεν είναι ικανά να ανατρέψουν το αποτέλεσμα του ελέγχου.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **10/1/2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της ...**με Α.Φ.Μ.:.....**

### **Φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας βάσει της παρούσας απόφασης**

α) Υπ' αρ. ... - **13/12/2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016

	Ποσό
Κύριος φόρος	9.051,53
Πρόστιμο άρθρ. 58 ΚΦΔ	4.525,77
Εισφορά αλληλεγγύης	804,30
Σύνολο για καταβολή	14.391,60

Επί του οφειλόμενου φόρου, θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ

**β)** Υπ' αρ. ... - **13/12/2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017

	Ποσό
Κύριος φόρος	14.923,31
Πρόστιμο άρθρ. 58 ΚΦΔ	7.461,66
Εισφορά αλληλεγγύης	1.847,73
Σύνολο για καταβολή	24.232,70

Επί του οφειλόμενου φόρου, 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 στην υπόχρεη.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ  
ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές Αντίγραφο  
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς Γραφείου  
Διοικητικής Υποστήριξης

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.