



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10
Θεσσαλονίκη
Ταχ. Κώδικας : 54639
Τηλέφωνο : 2313-332241
E-Mail : ded.thess@aade.gr
Url : www.aade.gr

Θεσσαλονίκη 11-04-2023

Αριθμός απόφασης: 768

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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. 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. Την με ημερομηνία κατάθεσης **20-12-2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του με **ΑΦΜ**, κατά **α)** της με αριθμό/15-11-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016, **β)** της με αριθμό/15-11-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 και **γ)** της με αριθμό/15-11-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου

εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του 1ου ΕΛ.ΚΕ Θεσσαλονίκης, με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

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

Επί της από **20-12-2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου 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 υπ' αρ./**15-11-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 18.370,09€, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του ΚΦΔ ύψους 9.185,05€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 2.979,68€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 30.534,82€, κατόπιν διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας ποσού 59.311,30€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρ. 21 παρ. 4 του Ν. 4172/2013.

-Με την υπ' αρ./**15-11-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 8.065,06€, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του ΚΦΔ ύψους 4.032,53€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 1.092,55€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 13.190,14€, κατόπιν διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας ποσού 35.730,57€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρ. 21 παρ. 4 του Ν. 4172/2013.

-Με την υπ' αρ./**15-11-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 5.858,66€, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του ΚΦΔ ύψους 2.929,33€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 947,92€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 9.735,91€, κατόπιν διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας ποσού 28.540,18€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρ. 21 παρ. 4 του Ν. 4172/2013.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί της με ημερομηνία θεώρησης ..-11-2022 έκθεσης φορολογίας εισοδήματος του Ν. 4172/2013 του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, σε εκτέλεση της υπ' αρ. .../**13-09-2022** εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το υπ' αρ. πρωτ./30-08-2022 έγγραφο της Υπηρεσίας Ερευνών & Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) Θεσσαλονίκης (αρ. πρωτ. εισερχ. ΕΙ 2022 13/09/2022), με το οποίο κοινοποιήθηκε στο 1ο ΕΛ.ΚΕ Θεσσαλονίκης η από ..-08-2022 Πληροφοριακή έκθεση εισοδήματος - εφαρμογής των διατάξεων των Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) & Ν.4174/2013 φορολογικής περιόδου 01-01-2016 έως 31-12-2018 για την προσφεύγουσα, σύμφωνα με την οποία η φορολογική αρχή προέβη σε άρση του τραπεζικού απορρήτου των λογαριασμών της και από την επεξεργασία αυτών προέκυψαν πρωτογενείς καταθέσεις (πιστώσεις) σε λογαριασμούς που η προσφεύγουσα ήταν δικαιούχος ή συνδικαιούχος και δεν δικαιολογούνταν από τα δηλωθέντα εισοδήματά της.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, ισχυριζόμενη ότι:

- 1) Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας - μη τήρηση δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης.
- 2) Εσφαλμένη αιτιολογία – έλλειψη απόδειξης εκ μέρους του ελέγχου.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο 28 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. 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.

3. Οι διαδικασίες εφαρμογής του παρόντος άρθρου καθορίζονται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα.».

Επειδή, με την αρ.. ΔΕΛ Α 1198404 ΕΞ 2013 ορίζεται ότι: «Σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, η φορολογική Διοίκηση πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου επιδίδει στον υπόχρεο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με την φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση.

Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του.

Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη προσδιορισμού του φόρου.

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 και κοινοποιείται στον φορολογούμενο μαζί με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου.».

Επειδή, στο άρθρο 5 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς. 2. Εάν η πράξη αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 3979/2011 ή στο λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νομίμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, β) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου, ή γ) επιδοθεί στο εν λόγω πρόσωπο, κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατά το προηγούμενο εδάφιο, θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου. {...} 6. Στις περιπτώσεις της ηλεκτρονικής κοινοποίησης στο λογαριασμό φυσικού, νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περίπτωση α' των παραγράφων 2 και 3 του παρόντος, η πράξη θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δέκα ημερών από

την ανάρτησή της στο λογαριασμό του προσώπου το οποίο αφορά η επίδοση και την ηλεκτρονική ειδοποίησή του στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, εφόσον δεν προκύπτει προγενέστερος χρόνος παραλαβής της. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται όλες οι αναγκαίες προϋποθέσεις για την εφαρμογή της ηλεκτρονικής κοινοποίησης και ιδίως τα σχετικά με την επικαιροποίηση των στοιχείων ηλεκτρονικής επικοινωνίας των φορολογουμένων, το σημείο ανάρτησης στο λογαριασμό της κοινοποιούμενης πράξης, ο τρόπος πιστοποίησης των ηλεκτρονικών ιχνών παραλαβής, η δημιουργία πιστοποιητικού παραλαβής και τα στοιχεία της ηλεκτρονικής ειδοποίησης. {...}».

Επειδή στην εγκύκλιο ΠΟΛ 1125/16-04-2014 (ΦΕΚ Β' 1171/07-05-2014), της ΓΓΔΕ, με θέμα «Καθορισμός λεπτομερειών εφαρμογής των διατάξεων της παραγράφου 6 του άρθρου 5 του ν. 4174/2013 (Α' 170), για την ηλεκτρονική κοινοποίηση πράξεων της Φορολογικής Διοίκησης», ορίζεται ότι:

«Άρθρο 1 Πεδίο Εφαρμογής

Οι διατάξεις της παρούσας απόφασης εφαρμόζονται για την ηλεκτρονική κοινοποίηση, κατά το άρθρο 5 παρ. 6 του Ν. 4174/2013 (Α' 170) «Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις», πράξεων προσδιορισμού φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων καθώς και του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013, που εκδίδει η Φορολογική Διοίκηση σύμφωνα με τις διατάξεις του ως άνω νόμου, όπως ισχύουν, των αποφάσεων που εκδίδει η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης), και των ατομικών ειδοποιήσεων του άρθρου 47 του Ν. 4174/2013 και των άρθρων 4 και 7 του Ν.Δ. 356/1974, ΚΕΔΕ (Α' 90).

Άρθρο 2

Υποχρεώσεις Φορολογουμένων

Οι φορολογούμενοι οφείλουν, εφόσον δεν διαθέτουν, να αποκτήσουν κωδικό πρόσβασης στο σύστημα TAXISnet και να δηλώσουν στο «Λογαριασμό» τους στο δικτυακό τόπο www.gsis.gr στοιχεία ηλεκτρονικής επικοινωνίας (διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου) στην επιλογή «Διαχείριση Λογαριασμού», και εφόσον είναι ήδη εγγεγραμμένοι και έχουν προβεί σε μεταβολή της διεύθυνσης ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, να την επικαιροποιήσουν, εντός 30 ημερών από την έναρξη ισχύος της παρούσας. Οι φορολογούμενοι δεν μπορούν να επικαλούνται έναντι της Φορολογικής Διοίκησης οποιαδήποτε μεταβολή της διεύθυνσης ηλεκτρονικού ταχυδρομείου μέχρι το χρόνο ενημέρωσής της. {...}».

Επειδή στην με αρ. Α.1025/18-02-2022, με θέμα «Επικαιροποίηση στη ψηφιακή πύλη myAADE των στοιχείων επικοινωνίας των πιστοποιημένων χρηστών των ηλεκτρονικών υπηρεσιών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.» ορίζεται ότι: «

Άρθρο 1

1. Τα φυσικά και νομικά πρόσωπα, καθώς και οι νομικές οντότητες, που είναι πιστοποιημένοι χρήστες των ηλεκτρονικών υπηρεσιών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, οφείλουν να επικαιροποιούν στην ψηφιακή πύλη myAADE, στην επιλογή «Μητρώο και Επικοινωνία» και στην ενότητα «Στοιχεία Επικοινωνίας», τα στοιχεία ηλεκτρονικής επικοινωνίας τους, ήτοι τις διευθύνσεις ηλεκτρονικού ταχυδρομείου (e-mail) και τα τηλέφωνα τους (Κινητό και Σταθερό τηλέφωνο). Τα στοιχεία αυτά δύναται, κατ' επιλογή του ενδιαφερόμενου, να συγχρονίζονται με το Εθνικό Μητρώο Επικοινωνίας (ΕΜΕΠ).

2. Για την ηλεκτρονική επικοινωνία ο συναλλασσόμενος με την ΑΑΔΕ δηλώνει τουλάχιστον ένα εκ των κατωτέρω:

(α) «Προσωπικό e-mail», ως διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου στην οποία έχει πρόσβαση ο ίδιος. Στη διεύθυνση αυτή αποστέλλονται ειδοποιήσεις για την ανάρτηση -κοινοποίηση όλων των πράξεων, εγγράφων και ενημερωτικών μηνυμάτων της Φορολογικής Διοίκησης στον λογαριασμό του φορολογούμενου στην εφαρμογή e-κοινοποιήσεις στο myAADE, περιλαμβανομένων αυτών που ενδεχομένως περιέχουν ευαίσθητα προσωπικά δεδομένα, τα οποία δεν αφορούν σε φορολογικές δηλώσεις ή φορολογικές υποχρεώσεις του πολίτη.

(β) «e-mail Βοηθού Εκπλήρωσης». Ως τέτοιο δηλώνεται η ηλεκτρονική διεύθυνση του προσώπου που συναινεί να συνδράμει τον δηλούντα στην εκπλήρωση των φορολογικών ή άλλων υποχρεώσεων του. Κατά τη διαδικασία της δήλωσης της ηλεκτρονικής διεύθυνσης, ο ενδιαφερόμενος πολίτης καλείται υποχρεωτικά να επιλέξει από αποκλειστική λίστα ρόλων (ενδεικτικά, λογιστής, σύμβουλος, συγγενής/οικείο πρόσωπο) τη σχέση του με τον Βοηθό Εκπλήρωσης. Στην ηλεκτρονική διεύθυνση του Βοηθού Εκπλήρωσης αποστέλλονται ειδοποιήσεις για την ανάρτηση - κοινοποίηση στον λογαριασμό του φορολογούμενου στην εφαρμογή e-κοινοποιήσεις στο myAADE, πράξεων, εγγράφων και ενημερωτικών μηνυμάτων της ΑΑΔΕ. Σε αυτά μπορεί να περιέχονται ευαίσθητα προσωπικά δεδομένα που προκύπτουν από ή περιλαμβάνονται σε φορολογικές δηλώσεις ή φορολογικές υποχρεώσεις του πολίτη (πχ δηλώσεις ΕΙ, πράξεις διορθωτικού ή διοικητικού προσδιορισμού). Με την προϋπόθεση της συναίνεσης του φορολογούμενου (check-box), μπορεί να περιέχονται και προσωπικά δεδομένα (ευαίσθητα ή μη), που δεν σχετίζονται με φορολογικές υποχρεώσεις του πολίτη προς τη Φορολογική Διοίκηση (π.χ. πρόστιμα ανεμβολίαστων, κοινοποίηση ατομικών ειδοποιήσεων καταβολής μη φορολογικών υποχρεώσεων, όπως πρόστιμα τροχαίας, υποχρεώσεις υπέρ τρίτων κ.λπ.). Σε περίπτωση μη συναίνεσης, η ειδοποίηση αποστέλλεται μόνο στο «Προσωπικό e-mail» ή, εφόσον δεν έχει καταχωρηθεί τέτοιο, η κοινοποίηση πραγματοποιείται κατά τις κείμενες διατάξεις.

3. Κατά τη συμπλήρωση του αριθμού κινητού τηλεφώνου, του προσωπικού e-mail και του e-mail Βοηθού Εκπλήρωσης, τα στοιχεία επιβεβαιώνονται με την αποστολή 6ψηφίου κωδικού (αντίστοιχα στο τηλέφωνο ή στο e-mail) στον συναλλασσόμενο, για το δε τελευταίο, στον Βοηθό Εκπλήρωσης.

4. Η επικαιροποίηση των στοιχείων επικοινωνίας της παρ. 1 της παρούσας πρέπει να πραγματοποιείται σε κάθε μεταβολή τους. Ο φορολογούμενος δεν μπορεί να επικαλείται τις μεταβολές των στοιχείων επικοινωνίας έναντι της ΑΑΔΕ έως την ημερομηνία πραγματοποίησης της επικαιροποίησης.

5. Ο Βοηθός Εκπλήρωσης δύναται να ανακτά ψηφιακά κατάλογο των συναλλασσομένων, οι οποίοι έχουν συμπληρώσει και επιβεβαιώσει, ως «e-mail Βοηθού Εκπλήρωσης» τη δική του ηλεκτρονική διεύθυνση, με την προϋπόθεση της επιβεβαίωσης μέσω κωδικού που θα λάβει στη δηλωθείσα ηλεκτρονική διεύθυνση κατά τη στιγμή της ανάκτησης. Κατόπιν της ανάκτησης, ο Βοηθός Εκπλήρωσης δύναται να ανακαλεί την ηλεκτρονική του διεύθυνση από τη μερίδα του συναλλασσομένου, υπό την προϋπόθεση ότι ο τελευταίος έχει προηγουμένως προβεί σε δήλωση «Προσωπικού e-mail».

Άρθρο 2

Ισχύς - Μεταβατικές Διατάξεις

1. Έως και την επικαιροποίηση των στοιχείων ηλεκτρονικής επικοινωνίας από τους φορολογούμενους, οι ήδη δηλωθείσες στην ΑΑΔΕ διευθύνσεις ηλεκτρονικού ταχυδρομείου θεωρούνται ότι αντιστοιχούν στην επιλογή «Προσωπικό e-mail». Εφόσον ο φορολογούμενος έχει ήδη δηλώσει δύο διευθύνσεις ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, η δηλωθείσα στο πεδίο που οριζόταν ως «Mail» θεωρείται ότι αντιστοιχεί στην επιλογή «Προσωπικό e-mail», ενώ η δηλωθείσα στο πεδίο που οριζόταν ως «Επιπλέον Mail» θεωρείται ότι αντιστοιχεί στην επιλογή «e-mail Βοηθού Εκπλήρωσης». Στην περίπτωση αυτή θεωρείται ότι δεν υφίσταται η προβλεπόμενη στο προτελευταίο εδάφιο της παρ. 3 του άρθρου 1 συναίνεση.

Η απόφαση αυτή ισχύει από τη δημοσίευσή της στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, εξαιρουμένης της παρ. 5 του άρθρου 1, η έναρξη ισχύος της οποίας ορίζεται δύο (2) μήνες μετά την δημοσίευση της παρούσας.».

Επειδή, με το άρθρο 25 του Ν. 3979/16.6.2011 με θέμα «Για την ηλεκτρονική διακυβέρνηση και λοιπές διατάξεις», όπως ισχύει, σχετικά με την γνωστοποίηση με ηλεκτρονικό τρόπο, ορίζεται ότι: «2. Το σύστημα γνωστοποίησης πρέπει να επιτρέπει την εξακρίβωση του ακριβούς χρόνου, κατά τον οποίο έλαβε χώρα η αποστολή, παραλαβή και η πρόσβαση στο περιεχόμενο του εν λόγω εγγράφου, η οποία συνεπάγεται έναρξη των έννομων συνεπειών και των προθεσμιών, όπως αυτές που αφορούν την άσκηση ενδίκων μέσων και βοηθημάτων. [...] Τεκμαίρεται ότι το πρόσωπο που είναι αποδέκτης του εγγράφου που γνωστοποιείται αποκτά πρόσβαση στο περιεχόμενο της γνωστοποίησης το αργότερο δέκα πλήρεις ημέρες από τη γνωστοποίηση, εκτός εάν ο αποδέκτης αποδείξει τη συνδρομή λόγων ανωτέρας βίας που δεν επέτρεψαν την πρόσβαση στο περιεχόμενο του εγγράφου που γνωστοποιήθηκε με χρήση ΤΠΕ ή εφόσον αυτή η αδυναμία οφείλεται σε λόγους που αφορούν στον φορέα του δημόσιου τομέα. 3. Με γνωστοποίηση ισοδυναμεί η ηλεκτρονική

πρόσβαση από τους ενδιαφερομένους στο περιεχόμενο των ενεργειών και των αντίστοιχων εγγράφων του φορέα του δημόσιου τομέα, εφόσον ο φορέας του δημόσιου τομέα μπορεί να αποδείξει με βέβαιο και ασφαλή τρόπο την πρόσβαση του ενδιαφερομένου».

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι το σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου και οι προσωρινοί διορθωτικοί προσδιορισμοί φόρου εισοδήματος φορολογικών ετών 2016, 2017 και 2018 που αναρτήθηκαν από τη φορολογική αρχή στο λογαριασμό της στο taxisnet αναγνώσθηκαν από αυτήν στις 22-11-2022, την ημέρα δηλαδή που έλαβε και τα οριστικά αποτελέσματα ελέγχου, στερούμενη της δυνατότητας να εκφράσει τις απόψεις της πριν την έκδοση των οριστικών αποτελεσμάτων.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι οι προσωρινοί διορθωτικοί προσδιορισμοί φόρου εισοδήματος, μετά του σημειώματος διαπιστώσεων του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, αναρτήθηκαν στον προσωπικό λογαριασμό της προσφεύγουσας στο taxisnet, ενώ απεστάλη ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση του ηλεκτρονικού ταχυδρομείου της@..... στις 07-10-2022 και αναγνώσθηκαν στις 22-11-2022. Κατά συνέπεια, η κοινοποίηση των εν λόγω προσωρινών αποτελεσμάτων, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 5 παρ. 2α και 6 του ΚΦΔ, θεωρείται ότι συντελέσθηκε μετά την παρέλευση δέκα ημερών από την ανάρτησή τους στο taxisnet, ήτοι στις 17-10-2022.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι δεν έλαβε γνώση των προσωρινών αποτελεσμάτων ελέγχου εγκαίρως ώστε να διατυπώσει τις απόψεις της, απορρίπτεται ως **αβάσιμος**.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό

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 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, 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, 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, με την παρ. 4 του άρθρου 29 του Ν. 4172/2013 (ΚΦΕ), 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 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 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 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. {...} .

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: «8. Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα. Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης στον ίδιο ή άλλο τραπεζικό λογαριασμό αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό. Σ΄ αυτήν την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι, οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον φορολογούμενο από έναν ή περισσότερους λογαριασμούς δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς. Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς. Σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων. 9. Όταν δεν μπορεί να

δικαιολογηθεί η προσαύξηση της περιουσίας, τότε αυτή φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε. Ο φορολογούμενος δύναται σε κάθε περίπτωση να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο.».

Επειδή, 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 ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επίδικη, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, "τεκμήρια"), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), {...}]».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 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 ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα η φορολογική αρχή θεώρησε μη αιτιολογημένες πιστώσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς της, καταλογίζοντάς της απόκρυψη εισοδήματος ύψους 59.311,30€ για το έτος 2016, ύψους 35.730,57€ για το έτος 2017 και ύψους 28.540,18€ για το έτος 2018, ενώ οι συγκεκριμένες πιστώσεις αποτελούσαν επανακαταθέσεις του ποσού των 150.000,00€ το οποίο αναλήφθηκε στις 09-04-2015 από τον υπ' αρ. καταθετικό λογαριασμό της στην Τράπεζα και δεν τροφοδότησε τους με αρ., και προθεσμιακούς της λογαριασμούς στην ίδια τράπεζα. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της, συνυποβάλλει με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή: **1)** Φωτοαντίγραφο βιβλιαρίου για το λογαριασμό της Τράπεζας από ημερομηνία 17-01-2014 έως 18-06-2014 (μία σελίδα) και από ημερομηνία 31-12-2014 έως 22-06-2016 (δύο σελίδες) **2)** Κατάσταση αναλυτικής κίνησης του με αρ. καταθετικού λογαριασμού της Τράπεζας από ημερομηνία 02-01-2015 έως 31-12-2015 (μία σελίδα), **3)** Φωτοαντίγραφο αποδεικτικού συναλλαγής της Τράπεζας (αρ. παραστατικού ..), με ημερομηνία 30-05-2014 για το υπ' αρ. επενδυτικό προϊόν, ονομαστικής αξίας 250.000,00€, με ημερομηνία έναρξης επένδυσης στις 04-06-2014 και λήξης στις 04-12-2015, με λογαριασμό συναλλαγής και πίστωσης τον υπ' αρ., **4)** Φωτοαντίγραφο αποδεικτικού συναλλαγής της Τράπεζας (αρ. παραστατικού .), με ημερομηνία 12-06-2014 για το υπ' αρ. επενδυτικό προϊόν, ονομαστικής αξίας 80.000,00€, με ημερομηνία έναρξης επένδυσης στις 13-06-2014 και λήξης στις 14-12-2015, με λογαριασμό συναλλαγής και πίστωσης τον υπ' αρ., **5)** Φωτοαντίγραφο κίνησης προθεσμιακού λογαριασμού της Τράπεζας, στο οποίο διαφαίνεται ότι στις 18-12-2015 ποσό ύψους 200.000,00€ ενεργοποιήθηκε από τον λογαριασμό με ημερομηνία λήξης 27-06-2016, **6)** Φωτοαντίγραφο βιβλιαρίου για το λογαριασμό της Τράπεζας από ημερομηνία 30-06-2013 έως 19-03-2015 (τρεις σελίδες) και από ημερομηνία 04-09-2015 έως 15-11-2016 (μία σελίδα), **7)** Κατάσταση αναλυτικής κίνησης του με αρ. καταθετικού λογαριασμού της Τράπεζας από ημερομηνία 02-01-2015 έως 31-12-2015 (δύο σελίδες), **8)** Φωτοαντίγραφο αποδεικτικού συναλλαγής της Τράπεζας (αρ. παραστατικού ..), με ημερομηνία 30-05-2014 για το υπ' αρ. επενδυτικό προϊόν, ονομαστικής αξίας 105.000,00€, με ημερομηνία έναρξης επένδυσης στις 04-06-2014 και λήξης στις 04-12-2015, με λογαριασμό συναλλαγής και πίστωσης τον υπ' αρ., **9)** Φωτοαντίγραφο αποδεικτικού συναλλαγής της Τράπεζας (αρ. παραστατικού ..), με ημερομηνία 12-06-2014 για το υπ' αρ. επενδυτικό προϊόν, ονομαστικής αξίας 20.000,00€, με ημερομηνία έναρξης επένδυσης στις 13-06-2014 και λήξης στις 14-12-2015, με λογαριασμό συναλλαγής και πίστωσης τον υπ' αρ., **10)** Φωτοαντίγραφο παραστατικού για υπηρεσιακή χρήση, από το οποίο διαφαίνεται ότι ο προθεσμιακός λογαριασμός της Τράπεζας ήταν συνδεδεμένος με τον υπ' αρ. και ενεργοποιήθηκε στις 18-12-2015 με το ποσό των 65.000,00€ και ημερομηνία

λήξης της κίνησης 27-06-2016, **11)** Φωτοαντίγραφο βιβλιαρίου για το λογαριασμό της Τράπεζας από ημερομηνία 06-06-2014 έως 28-06-2016 (δύο σελίδες), **12)** Κατάσταση αναλυτικής κίνησης του με αρ. καταθετικού λογαριασμού της Τράπεζας από ημερομηνία 12-01-2015 έως 31-12-2015 (μία σελίδα), **13)** Φωτοαντίγραφο αποδεικτικού συναλλαγής της Τράπεζας (αρ. παραστατικού ..), με ημερομηνία 12-06-2014 για το υπ' αρ. επενδυτικό προϊόν, ονομαστικής αξίας 20.000,00€, με ημερομηνία έναρξης επένδυσης στις 13-06-2014 και λήξης στις 14-12-2015, με λογαριασμό συναλλαγής και πίστωσης τον υπ' αρ, **14)** Φωτοαντίγραφο κίνησης του υπ' αρ. προθεσμιακού λογαριασμού της Τράπεζας, στο οποίο διαφαίνεται ότι στις 18-12-2015 ποσό ύψους 24.000,00€ ενεργοποιήθηκε από τον λογαριασμό με ημερομηνία λήξης 27-06-2016 και 15) Φωτοαντίγραφο του με αρ. πρωτ. /19-12-2022 εγγράφου της Τράπεζας προς την προσφεύγουσα, με το οποίο ενημερώθηκε ότι τα πέντε (5) ποσά που πιστώθηκαν στους τρεις (3) λογαριασμούς της το μήνα Δεκέμβριο του έτους 2015 προέρχονταν από τα επενδυτικά προϊόντα που παρατίθενται στον κάτωθι πίνακα:

α/α	Ποσό πίστωσης (€)	Λογ/μος πίστωσης	Κωδικός επενδ. προϊόντος	Ημερομηνία πίστωσης
1	100.223,12	.....	.....	04-12-2015
2	80.184,45	.....	.....	14-12-2015
3	105.234,29	.....	.....	04-12-2015
4	20.046,11	.....	.....	14-12-2015
5	20.046,11	.....	.....	14-12-2015

Επειδή, από τα παραπάνω στοιχεία που υπέβαλε η προσφεύγουσα, προκύπτουν:

-Ότι η κατάθεση ύψους 200.000,00€ στον προθεσμιακό λογαριασμό που άνοιξε στις 18-12-2015, μετά από σύνδεση με τον καταθετικό λογαριασμό της Τράπεζας, προήρθε από: **α)** κεφάλαιο ύψους 100.223,12€ του επενδυτικού προϊόντος που έληξε 04-12-2015 (έναρξη επένδυσης 13-06-2014), **β)** από κεφάλαιο ύψους 80.184,45€ του επενδυτικού προϊόντος που έληξε 14-12-2015 (έναρξη επένδυσης 13-06-2014) και **γ)** υπόλοιπο 20.000,00€ του λογαριασμού, που στις 02-01-2015 ανερχόταν στο ποσό των 21.140,02€ και παρέμεινε πάνω από τις 20.000,00€ ως τις 18-12-2015.

-Ότι η κατάθεση ύψους 65.000,00€ στις 18-12-2015 στον προθεσμιακό λογαριασμό, συνδεδεμένο με τον καταθετικό λογαριασμό της Τράπεζας, προήρθε από: **α)** κεφάλαιο ύψους 105.234,29€ του επενδυτικού προϊόντος που έληξε 04-12-2015 (έναρξη επένδυσης 04-06-2014) και **β)** κεφάλαιο ύψους 20.046,11€ του επενδυτικού προϊόντος που έληξε 14-12-2015 (έναρξη επένδυσης 13-06-2014).

-Ότι η κατάθεση ύψους 24.000,00€ στις 18-12-2015 στον προθεσμιακό λογαριασμό,

συνδεδεμένο με τον καταθετικό λογαριασμό της Τράπεζας, προήρθε από: **α)** κεφάλαιο ύψους 20.046,11€ του επενδυτικού προϊόντος που έληξε 14-12-2015 (έναρξη επένδυσης 13-06-2014) και **β)** υπόλοιπο 4.000,00€ του λογαριασμού, που στις 12-01-2015 ανερχόταν στο ποσό των 4.539,67€ και παρέμεινε πάνω από τις 4.000,00€ ως τις 18-12-2015.

Κατόπιν των ανωτέρω, ορθά ισχυρίζεται η προσφεύγουσα ότι η ανάληψη των 150.000,00€ δεν τροφοδότησε τις καταθέσεις συνολικού ποσού 289.000,00€ στους με αρ., και προθεσμιακούς της λογαριασμούς στις 18-12-2015.

Επειδή, ωστόσο, σύμφωνα με την από ..-11-2022 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, στις 24-04-2015, μόλις δεκαπέντε ημέρες μετά την ανάληψη των 150.000,00€ σε μετρητά που η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι τροφοδότησαν τις μη αιτιολογημένες, σύμφωνα με την φορολογική αρχή, πιστώσεις στους τραπεζικούς της λογαριασμούς, προέβη στην υπογραφή του με αρ. προσυμφώνου της συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης για αγορά διαμερίσματος αντί συνολικού τιμήματος 100.000,00€, το οποίο συμφωνήθηκε να καταβληθεί ως εξής: ποσό 60.000,00€ μέχρι 09-05-2015 και το υπόλοιπο ποσό των 40.000,00€ σε οκτώ (8) μηνιαίες δόσεις των 5.000,00€ έκαστη, αρχής γενομένης από την 30-05-2015. Δηλαδή το τίμημα, σύμφωνα με το προσύμφωνο θα εξοφλείτο έως την 31/12/2015. Στις 15-11-2016 συντάχθηκε το με αρ. συμβόλαιο εξόφλησης τιμήματος της ίδιας συμβολαιογράφου.

Στις δε 06-05-2015, δηλαδή έναν μήνα περίπου μετά την επίμαχη ανάληψη των 150.000,00€ σε μετρητά, προέβη στην υπογραφή του με αρ. προσυμφώνου της συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης για αγορά διαμερίσματος αντί συνολικού τιμήματος 100.000,00€, το οποίο συμφωνήθηκε να καταβληθεί σε είκοσι (20) δόσεις των 5.000,00€ έκαστη, αρχής γενομένης από την 30-05-2015. Δηλαδή το τίμημα, σύμφωνα με το προσύμφωνο θα εξοφλείτο έως την 31/12/2016. Στις 15-11-2016 συντάχθηκε το με αρ. συμβόλαιο εξόφλησης τιμήματος της ίδιας συμβολαιογράφου.

Επειδή, μετά από σχετική αλληλογραφία με την Τράπεζα που είχε η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, ενημερώθηκε ότι το έτος 2016 καταβλήθηκαν, μέσω εμβασμάτων και επιταγής, για την πληρωμή των ανωτέρω προσυμφώνων ποσά συνολικού ύψους 97.500,00€, ως κάτωθι:

α/α	Ημερομηνία Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής	Απάντηση τράπεζας
1	10/05/2016	ΕΜΒ	5.000,00	ΣΕ ...../αρ.λογ /δυνάμει του υπ' αρ. ΠΡΟΣΥΜΦΩΝΟΥ ΠΩΛΗΣΗΣ ΔΙΑΜΕΡ/ΤΟΣ της συμβ/φου
2	16/05/2016	ΕΜΒ	2.500,00	ΣΕ ...../αρ.λογ ...../δυνάμει του υπ' αρ. ΠΡΟΣΥΜΦΩΝΟΥ ΠΩΛΗΣΗΣ ΔΙΑΜΕΡ/ΤΟΣ της συμβ/φου

3	16/05/2016	ΕΜΒ	10.000,00	ΣΕ ...../αρ.λογ ...../δυνάμει του υπ' αρ. ΠΡΟΣΥΜΦΩΝΟΥ ΠΩΛΗΣΗΣ ΔΙΑΜΕΡ/ΤΟΣ της συμβ/φου
4	13/06/2016	ΕΜΒ	7.000,00	ΣΕ ...../αρ.λογ ...../δυνάμει του υπ' αρ. ΠΡΟΣΥΜΦΩΝΟΥ ΠΩΛΗΣΗΣ ΔΙΑΜΕΡ/ΤΟΣ της συμβ/φου
5	13/07/2016	ΕΜΒ	11.000,00	ΣΕ ...../αρ.λογ ...../δυνάμει του υπ' αρ. ΠΡΟΣΥΜΦΩΝΟΥ ΠΩΛΗΣΗΣ ΔΙΑΜΕΡ/ΤΟΣ της συμβ/φου
6	10/08/2016	ΕΜΒ	7.000,00	ΣΕ ...../αρ.λογ ...../δυνάμει του υπ' αρ. ΠΡΟΣΥΜΦΩΝΟΥ ΠΩΛΗΣΗΣ ΔΙΑΜΕΡ/ΤΟΣ της συμβ/φου
7	13/09/2016	ΕΜΒ	5.000,00	ΣΕ ...../αρ.λογ ...../δυνάμει του υπ' αρ. ΠΡΟΣΥΜΦΩΝΟΥ ΠΩΛΗΣΗΣ ΔΙΑΜΕΡ/ΤΟΣ της συμβ/φου
8	17/10/2016	ΕΜΒ	3.000,00	ΣΕ ...../αρ.λογ ...../δυνάμει του υπ' αρ. ΠΡΟΣΥΜΦΩΝΟΥ ΠΩΛΗΣΗΣ ΔΙΑΜΕΡ/ΤΟΣ της συμβ/φου
9	02/11/2016	ΕΜΒ	5.000,00	ΣΕ ...../αρ.λογ ...../δυνάμει του υπ' αρ. ΠΡΟΣΥΜΦΩΝΟΥ ΠΩΛΗΣΗΣ ΔΙΑΜΕΡ/ΤΟΣ της συμβ/φου
10	09/11/2016	ΕΚΔ.ΕΠΙΤ.	42.000,00	ΕΞΟΦΛΗΘΗΚΕ ΤΗΝ 16.11.2016 ΣΤΗΝ (ΚΑΤ/ΜΑ ...). Τελευταίος κομιστής, στον υπ' αρ. λογαριασμό με δικαιούχους τους,, και

Επειδή, στο με αρ. πρωτ./20-06-2022 έγγραφο υπόμνημα που υπέβαλε η προσφεύγουσα στην Υπηρεσία Ερευνών & Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) Θεσσαλονίκης αναγράφει αυτολεξεί: «Κατά το έτος 2015, προσυμφώνησα την αγορά δυνάμει των υπ' αριθμ./24-4-2015 και/6-5-2015 προσυμφώνων πώλησης διαμερίσματος καθ' οριζόντιο ιδιοκτησία, της συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης –, δύο αυτοτελών και διπλανών μεταξύ τους διαμερισμάτων – οριζοντίων ιδιοκτησιών, με το τίμημα και για τα δύο να είναι πιστωμένο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στα ανωτέρω προσύμφωνα. Φυσικά, από τα προσύμφωνα αυτά διέθετα ενοχικό μόνο δικαίωμα – προσδοκία για να μου μεταβιβαστεί η κυριότητα επί των ως άνω διαμερισμάτων με το οριστικό συμβόλαιο, για το οποίο θα έπρεπε προηγουμένως εγώ να εξοφλήσω το τίμημα και ο πωλητής να προβεί στις διαδικασίες συνένωσης, αλλαγής χρήσης και τακτοποίησης των δύο διαμερισμάτων, όπως είχαμε συμφωνήσει.

Κατά το έτος 2015 εγώ προέβην στην εκπλήρωση των υποχρεώσεών μου που απέρρεαν από τα ως άνω προσύμφωνα, καταβάλλοντας τα οφειλόμενα ποσά εκ του πιστωμένου τιμήματος, τα οποία έπρεπε να καταβληθούν μέχρι το τέλος του έτους. Ωστόσο, οι διαδικασίες της συνένωσης, αλλαγής χρήσης και τακτοποίησης των δύο διαμερισμάτων δεν είχαν προχωρήσει.»

Επειδή, σύμφωνα με τα παραπάνω, η προσφεύγουσα δυνάμει του με αρ./24-04-2015

προσυμφώνου αγοράς ακινήτου της συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης , κατέβαλε εντός του έτους 2015 ποσό 100.000,00€, ενώ δυνάμει του με αρ./06-05-2015 προσυμφώνου αγοράς ακινήτου της ίδιας συμβολαιογράφου κατέβαλε εντός του έτους 2015 ποσό 40.000,00€ (8 μήνες χ 5.000,00€).

Κατά συνέπεια, από το ποσό των 150.000,00€ που εκταμίευσε η προσφεύγουσα στις 09-04-2015 από τον υπ' αρ. καταθετικό λογαριασμό στην Τράπεζα και ισχυρίζεται ότι διατήρησε εκτός τραπεζικού συστήματος μέχρι που τροφοδότησε τις καταθέσεις των ετών 2016, 2017 και 2018, που εσφαλμένα η φορολογική αρχή χαρακτήρισε ως προσαύξηση περιουσίας, μόνο το ποσό των 10.000,00€ δύνατο να χρησιμοποιήσει για επανακατάθεση.

Κατόπιν των ανωτέρω ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εσφαλμένης αιτιολογίας και έλλειψης απόδειξης εκ μέρους του ελέγχου, γίνεται εν μέρει δεκτός για το ως άνω ποσό των 10.000,00€. Η προσαύξηση περιουσίας σύμφωνα με τις διατάξεις του άρ. 21 παρ. 4 του Ν. 4172/2013 της προσφεύγουσας επαναπροσδιορίζεται δια της παρούσας απόφασης ως εξής:

Φορολογικό έτος	Προσαύξηση περιουσίας βάσει ελέγχου	Προσαύξηση περιουσίας βάσει ΔΕΔ	Διαφορά
2016	59.311,30€	49.311,30€	10.000,00€
2017	35.730,57€	35.730,57€	0,00
2018	28.540,18€	28.540,18€	0,00

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της από **20-12-2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του με **ΑΦΜ**, και συγκεκριμένα:

- την τροποποίηση της με αρ./15-11-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης
- την επικύρωση της με αρ./15-11-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης
- την επικύρωση της με αρ./15-11-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης

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

A) Η με αρ./15-11-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης	Διαφορά
Διαφορά φόρου	18.370,09	15.070,09	3.300,00
Πρόστιμο αρ. 58 Κ.Φ.Δ.	9.185,05	7.535,05	1.650,00
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	2.979,68	2.229,68	750,00
Σύνολο φόρου για καταβολή	30.534,82	24.834,82	5.700,00

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

B) Η με αρ./15-11-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017

	Ποσό
Κύριος φόρος	8.232,28
Πρόστιμο άρθρ. 58 ΚΦΔ	4.032,53
Εισφορά αλληλεγγύης	1.092,55
Σύνολο για καταβολή	13.357,36

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

Γ) Η με αρ./15-11-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018

	Ποσό
Κύριος φόρος	6.196,40
Πρόστιμο άρθρ. 58 ΚΦΔ	2.929,33
Εισφορά αλληλεγγύης	947,92
Διαφορά συμψηφισμού	-337,74
Σύνολο για καταβολή	9.735,91

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 στον υπόχρεο

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.