



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604 534
ΦΑΞ : 213 1604 567

Καλλιθέα, 14/02/2019

Αριθμός απόφασης: 635

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) 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.

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 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 **17/10/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, **ΑΦΜ:**, κατοίκου, κατά των υπ' αριθ./07-09-2018,/07-09-2018 και/07-09-2018 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικ. ετών 2013, 2014 και φορολ. έτους 2014, αντίστοιχα (εισοδήματα 01/01-31/12/2012, 01/01-31/12/2013 και 01/01-31/12/2014), του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθ./07-09-2018,/07-09-2018 και/07-09-2018 Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικ. ετών 2013, 2014 και φορολ. έτους 2014, αντίστοιχα (εισοδήματα 01/01-31/12/2012, 01/01-31/12/2013 και 01/01-31/12/2014), του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

7. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **17/10/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, **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:

1) Με την υπ' αριθμ.**/07-09-2018** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2012), του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 6.033,53€, πλέον πρόσθετος φόρος, λόγω ανακρίβειας, ποσού 5.483,27 €, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ποσού 316,48€, ήτοι συνολικό ποσό **11.833,28€**.

2) Με την υπ' αριθμ.**/07-09-2018** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2013), του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 5.290,19€, πλέον πρόσθετος φόρος, λόγω ανακρίβειας, ποσού 2.645,09 €, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ποσού 930,40€, ήτοι συνολικό ποσό **8.865,68€**.

3) Με την υπ' αριθμ.**/07-09-2018** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014 (εισοδήματα 01/01-31/12/2014), του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 6.159,42€, πλέον πρόσθετος φόρος, λόγω ανακρίβειας, ποσού 3.079,71 €, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ποσού 373,30€, ήτοι συνολικό ποσό **9.612,42€**.

Οι ως άνω διαφορές φόρου εισοδήματος προέκυψαν από το πόρισμα της από 07/09/2018 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., που διενεργήθηκε δυνάμει της με αριθ.**/08-01-2018** εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

Αιτία της ως άνω εντολής αποτέλεσε η υπ' αριθ. ΑΒΜ ΕΟΕ**/2016** Παραγγελία του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, για την διενέργεια προκαταρκτικής εξέτασης.

Σύμφωνα με το ως άνω πόρισμα, από την επεξεργασία των αριθμητικών δεδομένων των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικ. ετών 2013 και 2014, και φορολογικού έτους 2014, των τραπεζικών κινήσεων, των απαντητικών υπομνημάτων με τα συνημμένα δικαιολογητικά του προσφεύγοντος, των τροποποιητικών δηλώσεων που υποβλήθηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4512/2018 προκύπτουν συγκεντρωτικά τα κάτωθι ανά χρήση:

ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΥΓΚΡΙΤΙΚΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ				
ΟΙΚ. ΕΤΟΣ	ΧΡΗΣΗ	ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΕΩΝ	ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΑΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ
2013	2012	58.692,50€	74.516,20€	-15.823,70€
2014	2013	74.458,81€	94.278,36€	-19.819,55€
2015	2014	39.845,20€	58.510,09€	-18.664,89€

ΣΥΝΟΛΑ		172.996,51€	227.304,65€	54.308,14€
--------	--	-------------	-------------	------------

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την επανεξέταση και ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων άλλως την τροποποίηση, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς :

1. Εσφαλμένη εφαρμογή των νομοθετικών και κανονιστικών διατάξεων περί προσαύξησης περιουσίας (κατανομή αποδεικτικού βάρους – «αναλήψεις / επανακαταθέσεις»).

2.2. Πιστώσεις που θεωρήθηκαν εσφαλμένα ως «πρωτογενείς»

- REC ID εγγραφές 11211, 11214, 11216, 11293, 11793, 11802, 11946, 12186, 12204, 12214, 12409, 12510 – Εσφαλμένη μη εξαίρεση πιστώσεων βάσει των αρχών της χρηστής διοίκησης – εσφαλμένη κατανομή αποδεικτικού βάρους σε δικαιολόγηση των συγκεκριμένων πιστώσεων καθώς αφορούν σε καταθέσεις σε μετρητά μικροποσών έως 500 €.
- REC ID εγγραφές 10399, 10545, 10584, 10618, 10647, 10729, 10730, 11547, 11565, 10577, 10897, 10903, 10917, 11443, 11460 – Εσφαλμένη κατανομή ποσών πιστώσεων σε συνδικαιούχους κοινού λογαριασμού, στο πλαίσιο συνεργασίας με τον κύριο δικαιούχο του λογαριασμού και , δεν σημαίνει άνευ ετέρου ότι, κάθε ποσό που κατατίθετο στον κοινό λογαριασμό που διατηρούσαν αφορούσε υπόθεση που είχα χειρισθεί ο προσφεύγων.
- REC ID 12220, 12627 / Αδυναμία άντλησης τραπεζικών στοιχείων και αποδεικτικών μέσων Σύμφωνα με την ΠΟΛ.1175/16-11-2017, ελλείπει δυνατότητας παροχής εξηγήσεων και μη υπάρχοντος στοιχείου της φορολογικής αρχής, που να αποδεικνύει άμεσα ή έμμεσα το αντίθετο, οι εν λόγω πιστώσεις δεν έπρεπε να καταλογισθούν ως πρωτογενείς.
- REC ID 10375, 10399, 10429, 10466, 10545, 10618, 10771, 10910, 10914, 10942, 11025. Οι ως ανω καταθέσεις αφορούν υπόλοιπα πιστώσεων που αντιστοιχούν σε δαπάνες που καταβλήθηκαν κατ' εντολή πελατών σε μετρητά

3. Μη σωρευτική επιβολή, επί του ποσού κυρίου φόρου, προστίμου (κατ' αρθ. 58 ΚΦΔ) και τόκων (κατ' αρθ. 53 ΚΦΔ), κατ' εφαρμογή της διάταξης του αρθ. 49 του Ν.4509/17, λόγω αναδρομικής εφαρμογής της ηπιότερης διάταξης του άρθρου 3 παρ. 7 του Ν. 4337/2015 το οποίο προβλέπει μόνον την επιβολή προστίμου αρθ. 58 ΚΦΔ.

Επειδή, στο ενδικοφανές στάδιο η Διοίκηση έχει την ευχέρεια αλλά και την υποχρέωση να διερευνά εν πρώτοις το νομικό καθεστώς υπό το οποίο εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη και να μνημονεύει τις διέπουσες τη διοικητική υπόθεση διατάξεις. Ακολούθως, αν κριθεί απαραίτητο, προβαίνει σε ερμηνεία των σχετικών διατάξεων κι επί τη βάσει αυτής της ερμηνείας απαντά σε καθένα από τους ισχυρισμούς που επικαλείται ο ενδιαφερόμενος (βλ. Μ. Πικραμένου, Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων και ο ακυρωτικός δικαστικός έλεγχος, εκδ. Σάκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2012, σελ. 129-133). Περαιτέρω, η Διοίκηση αποφαινόμενη αρνητικά επί της ενδικοφανούς προσφυγής κι αιτιολογώντας την απόφαση που εκδίδει είτε αποτρέπει την άσκηση άσκοπων ενδίκων βοηθημάτων είτε συμβάλλει στην εκκαθάριση της υπόθεσης, κατά τρόπον ώστε να παρακινείται ο ενδιαφερόμενος να προβάλει ενώπιον του δικαστή πιο εύλογα και πιο

πειστικά επιχειρήματα προς αντιμετώπιση της νέας αυτής αιτιολογίας (βλ. Σωτηρίου Κ. Κύβελου, Η ενδικοφανής προσφυγή, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2013, σελ. 203 με τις εκεί παραπομπές). Έχει μάλιστα τη δυνατότητα να προσθέσει νέες αιτιολογικές βάσεις στην αρχική απόφαση, προκειμένου η αρχική αυτή κρίση να καταστεί πιο πειστική και πληρέστερα θεμελιωμένη νομικά στο έξω κόσμο (βλ. Σωτηρίου Κ. Κύβελου, Η ενδικοφανής προσφυγή, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2013, σελ. 210 και ΣτΕ 620/2011).

Η απόφαση του επιληφθέντος οργάνου που επιδιώκει τη συμπλήρωση ή τη διόρθωση της αρχικής απόφασης (την οποία βεβαίως υποκαθιστά κι ενίοτε θεραπεύει) χαρακτηρίζεται ως “διορθωτική”. Η θεραπεία αυτή συνίσταται στην επικάλυψη επουσιωδών σφαλμάτων που τυχόν βαρύνουν την αρχική απόφαση, τα οποία δεν συνδέονται με υποκειμενικά δικαιώματα του διοικούμενου. Η εξουσία μεταρρύθμισης συνδέεται με την ευχέρεια του επιληφθέντος οργάνου να επεμβαίνει διορθωτικά στο ουσιαστικό περιεχόμενο της αρχικής πράξης, είτε αποδίδοντας το ορθό νόημα στις εφαρμοστέες διατάξεις είτε απαντώντας στους ουσιαστικούς ισχυρισμούς με την έκδοση κατά τη διακριτική του ευχέρεια μιας νέας πράξης, με προσθήκη νέων αιτιολογιών που θα περιλαμβάνουν διαφορετικά επιχειρήματα και διαφορετικές ουσιαστικές εκτιμήσεις σε σχέση με την αρχική απόφαση (βλ. Σωτηρίου Κ. Κύβελου, Η ενδικοφανής προσφυγή, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2013, σελ. 216-217 και Μ. Πικραμένου, Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων και ο ακυρωτικός δικαστικός έλεγχος, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2012, σελ. 131-132). Συνεπεία αυτής της διεργασίας, η αρχική πράξη εξαφανίζεται και υποκαθίσταται αναδρομικά από τη νέα απόφαση του “δευτεροβάθμιου” οργάνου, το οποίο έχει εξουσία για πλήρη επανεξέταση της υπόθεσης.

Επειδή, στην απόφαση 3762/2015 Διοικ. Εφ. Αθηνών επίσης αναφέρεται ότι: «Η διεύθυνση επίλυσης διαφορών επιλαμβανόμενη ενδικοφανούς προσφυγής, έχει την εξουσία να εξετάσει την προσβαλλόμενη πράξη νόμω και ουσία και, στα πλαίσια αυτά, να εφαρμόσει το ορθό νομοθετικό καθεστώς, ή να συμπληρώσει την αιτιολογία της πράξης ακυρώνοντάς την ή μεταρρυθμίζοντάς την».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **48§1 του Ν. 2238/1994**, ορίζεται ότι:

«1. Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών είναι οι αμοιβές από την άσκηση του ελευθέρου επαγγέλματος του ιατρού, οδοντιάτρου, κτηνιάτρου, φυσιοθεραπευτή, βιολόγου, ψυχολόγου, μαίας, **δικηγόρου**, δικολάβου, συμβολαιογράφου, άμισθου υποθηκοφύλακα, δικαστικού επιμελητή, αρχιτέκτονα, μηχανικού, τοπογράφου, χημικού, γεωπόνου, γεωλόγου, δασολόγου, ωκεανογράφου, σχεδιαστή, δημοσιογράφου, συγγραφέα, διερμηνέα, ξεναγού, μεταφραστή, καθηγητή ή δασκάλου, καλλιτέχνη γλύπτη ή ζωγράφου ή σκιτσογράφου ή χαράκτη, ηθοποιού, εκτελεστή μουσικών έργων ή μουσουργού, καλλιτεχνών των κέντρων διασκέδασης, χορευτή, χορογράφου, σκηνοθέτη, σκηνογράφου, ενδυματολόγου, διακοσμητή, οικονομολόγου, αναλυτή, προγραμματιστή, ερευνητή ή συμβούλου επιχειρήσεων, λογιστή ή φοροτέχνη, αναλογιστή, κοινωνιολόγου, "κοινωνικού λειτουργού" και εμπειρογνώμονα.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο **48§3 του Ν. 2238/1994**, όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρ. 15 § 3 του Ν. 3888/2010:

«Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παρ. 2 του άρθρου 4. 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.»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **21 του ν. 4172/2013**, ορίζεται ότι:

« 1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισης της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους.

2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με «τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία».

Σε περίπτωση που η επιχείρηση εφαρμόζει Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, το κέρδος προσδιορίζεται αποκλειστικά, σύμφωνα με τον πίνακα φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης.

3. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως «επιχειρηματική συναλλαγή» θεωρείται κάθε μεμονωμένη πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους. Κάθε τρεις ομοειδείς συναλλαγές που λαμβάνουν χώρα εντός ενός εξαμήνου θεωρούνται συστηματική διενέργεια πράξεων. ...

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, σύμφωνα με τις διατάξεις της **ΠΟΛ 1095/29.4.2011** του Υπ. Οικονομικών με θέμα «Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παρ. 3 άρθρου 15 του ν. 3888/2010»:

«Σχετικά με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

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 επαγγελμάτων, 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 ψήφησης 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.

12. Ανεξάρτητα από τα παραπάνω, διευκρινίζεται ότι οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας μπορεί να δηλωθεί από τον ίδιο το φορολογούμενο, χωρίς να απαιτούνται στοιχεία απόκτησης αυτής και το εισόδημα αυτό θεωρείται εισόδημα της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε., από ελευθέρια επαγγέλματα, της χρήσης κατά την οποία δηλώνεται και φορολογείται σ' αυτό το οικονομικό έτος.»

Επειδή, με τις διατάξεις της **ΠΟΛ. 1175/2017**: «Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας» ορίζεται ότι:

«Σε συνέχεια ερωτημάτων που αφορούν στη διενέργεια ελέγχων αναφορικά με προσαύξηση περιουσίας φορολογουμένων, ανεξαρτήτως του τρόπου ή της μεθόδου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης και κατόπιν πρόσφατης σχετικής νομολογίας του ΣτΕ, 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,

αναγκάων, 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.

Σε περίπτωση που δεν προσκομίζονται στοιχεία για επένδυση ή κίνηση λογαριασμού ημεδαπής ή αλλοδαπής, λόγω αντικειμενικής αδυναμίας προσκόμισης των σχετικών δικαιολογητικών (για παράδειγμα, διότι έχει παρέλθει ο χρόνος που η τράπεζα ή άλλο ίδρυμα έχει υποχρέωση διαφύλαξης των σχετικών αρχείων), γίνονται δεκτοί οι ισχυρισμοί του ελεγχόμενου, εκτός αν η φορολογική αρχή αιτιολογημένα απορρίψει αυτούς στη βάση άλλων στοιχείων που διαθέτει.

Σε κάθε περίπτωση, εάν διαπιστωθεί ότι η απόκτηση της επένδυσης έλαβε χώρα σε χρόνο εκτός των φορολογικών ετών που περιλαμβάνονται στην εντολή ελέγχου, ή το εισερχόμενο έμβασμα αλλοδαπής προέρχεται από καταθέσεις / πραγματικά εισοδήματα προγενέστερων ετών της ελεγχόμενης περιόδου, οι εν λόγω πιστώσεις θεωρούνται δικαιολογημένες για το ελεγχόμενο διάστημα και δεν θεμελιώνεται, εξ αυτού του λόγου, επέκταση του φορολογικού ελέγχου στα προγενέστερα αυτά έτη, εκτός εάν και στο μέτρο που είναι απολύτως αναγκαίο για την διακρίβωση της υπαγωγής σε φόρο ή νόμιμης απαλλαγής από αυτόν των κεφαλαίων από τα οποία προέρχονται οι εν λόγω πιστώσεις, υπό την επιφύλαξη των διατάξεων περί παραγραφής.

Η διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται, κατ' αρχήν (εφόσον, βέβαια, δεν έχει παρέλθει ο προβλεπόμενος στη νομοθεσία

χρόνος παραγραφής) και σε υποθέσεις, στις οποίες η περιουσιακή προσαύξηση, άγνωστης πηγής ή αιτίας, προκύπτει σε χρόνο προγενέστερο της 30.9.2010 (ΣτΕ 1225/2017, 884/2016, 1897/2016).

4. Το ποσό τραπεζικού λογαριασμού που τροφοδότησε έμβασμα και λογίζεται ως φορολογητέο εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, φορολογείται ως εισόδημα της διαχειριστικής περιόδου κατά την οποία προκύπτει ότι εισήχθη το ποσό αυτό στην περιουσία του δικαιούχου του λογαριασμού, η δε μεταφορά με έμβασμα χρηματικού ποσού από τραπεζικό λογαριασμό δικαιούχου σε άλλο τραπεζικό λογαριασμό του (στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή) δεν αποτελεί προσαύξηση της περιουσίας του. Συνεπώς, κρίσιμος δεν είναι, τουλάχιστον κατ' αρχήν ο χρόνος διενέργειας του εμβάσματος, αλλά είτε ο χρόνος της κατάθεσης του επίμαχου ποσού (ή σε περίπτωση τμηματικής κατάθεσης του, ο χρόνος που κατατέθηκε καθένα από τα τμήματα του) στον τραπεζικό λογαριασμό του δικαιούχου, μέσω του οποίου έγινε το έμβασμα, είτε ο προγενέστερος αυτού χρόνος κατά τον οποίο προκύπτει ότι επήλθε η αντίστοιχη προσαύξηση της περιουσίας του (ΣτΕ 1225/2017, 884/2016, 435/2017). Ο προσδιορισμός του ως άνω κρίσιμου χρόνου πρέπει να γίνεται από την ελεγκτική αρχή με βάση πρόσφορα και επαρκή στοιχεία τα οποία συλλέγονται κατόπιν της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου στα οποία συμπεριλαμβάνονται ιδίως η κλήση του φορολογούμενου για παροχή εξηγήσεων και η αναζήτηση πληροφοριών και στοιχείων από τα εμπλεκόμενα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα. Αν η εντός ευλόγου χρόνου συλλογή στοιχείων σχετικά με τη διαπίστωση του χρόνου προσαύξησης της περιουσίας καθίσταται αδύνατη ή ιδιαίτερα δυσχερής, γεγονός που πρέπει να βεβαιώνεται από τη φορολογική αρχή με ειδική αιτιολογία, αυτή μπορεί να διαπιστώσει τον κρίσιμο, κατά τα προεκτεθέντα, χρόνο με βάση όσα στοιχεία κατάφερε να συγκεντρώσει ο έλεγχος και, στην εξαιρετική περίπτωση παντελούς έλλειψης τέτοιων στοιχείων, να θεωρήσει κατά τεκμήριο ως κρίσιμο χρόνο εκείνον του εμβάσματος (ΣτΕ 884/2016).

5. Ειδικότερα, σχετικά με τον έλεγχο υποθέσεων για προσαύξηση περιουσίας παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις προκειμένου να υπάρχει ομοιόμορφη αντιμετώπιση των υποθέσεων:

5.1. [...]

5.4. Ο χαρακτηρισμός μιας πίστωσης σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει ο ελεγχόμενος ως προερχόμενης ή σχετιζόμενης με ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα εξετάζεται ως πραγματικό γεγονός. Εφόσον αποδειχθεί ότι προέρχεται από ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα, δηλαδή προσδιορίζεται το είδος της παρασχεθείσας υπηρεσίας και ο λήπτης αυτής ή το πωληθέν αγαθό και ο αγοραστής αυτού, τότε φορολογείται, κατά περίπτωση, με τις οικείες διατάξεις του ν. 2238/1994 (άρθρα 28, 40, 48 κ.λπ.) ή την παρ.1 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 και υπόκειται σε τυχόν λοιπές φορολογίες (π.χ. ΦΠΑ), εάν δεν έχει ήδη φορολογηθεί.

Στην περίπτωση που ο ελεγχόμενος συμμετέχει σε οποιοδήποτε νομικό πρόσωπο (ΟΕ, ΕΕ, ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ), κοινωνία ή κοινοπραξία, και το ποσό που πιστώνεται σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει το φυσικό πρόσωπο είναι ποσό που αποδεικνύεται ότι αφορά συναλλαγές ή εισόδημα ή περιουσία του νομικού προσώπου ή κοινωνίας ή κοινοπραξίας, δεν συνιστά προσαύξηση περιουσίας, καθώς είναι γνωστής προέλευσης. Στην περίπτωση αυτή το ποσό δύναται να συνιστά δάνειο (αν τούτο προκύπτει από τις σχετικές εγγραφές στα βιβλία ή από άλλα στοιχεία), ή ταμειακή διευκόλυνση, ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά της κάθε περίπτωσης, κατά την κρίση του ελέγχου.

Επισημαίνεται ότι αν αυτό το ποσό επεστράφη στο νομικό πρόσωπο (ή κοινωνία ή κοινοπραξία) πριν από την διενέργεια του ελέγχου, τότε αποτελεί δάνειο ή ταμειακή διευκόλυνση (ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά) για το φυσικό πρόσωπο και η τυχόν απόδοση (υπεραξία) αποτελεί εισόδημα του φυσικού προσώπου εφόσον στο νομικό πρόσωπο επεστράφη μόνο το κεφάλαιο.

Σε κάθε περίπτωση οι σχετικές πιστώσεις αξιολογούνται σε σχέση με τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, λαμβανομένου υπόψη και του αναλογούντος ΦΠΑ, ανάλογα με την περίπτωση. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος επικαλείται μεν τη λήψη δανείου από ελληνική ή αλλοδαπή επιχείρηση, αλλά δεν υπάρχει σχετικό έγγραφο βέβαιης χρονολογίας ούτε και μπορεί να αποδειχθεί η λήψη του δανείου αυτού από άλλα στοιχεία (π.χ. κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών του δανειστή ή του δανειζόμενου από τις οποίες να προκύπτει δόση ή επιστροφή χρημάτων), τότε ο ισχυρισμός του φορολογούμενου περί δανείου δεν μπορεί να γίνει δεκτός.6. [...]»

Επειδή, εν προκειμένω, διενεργήθηκε μερικός φορολογικός έλεγχος εισοδήματος, στον προσφεύγοντα, δυνάμει της με αριθ./08-01-2018 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

Επειδή, αιτία της ως άνω εντολής αποτέλεσε η υπ' αριθ. ΑΒΜ ΕΟΕ/2016 Παραγγελία του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, για τη διενέργεια προκαταρκτικής εξέτασης

Επειδή, σύμφωνα με το πόρισμα του ως άνω ελέγχου, η φορολογική αρχή αφού έλαβε υπόψη τις σχετικές διατάξεις όπως ισχύουν για κάθε ελεγχόμενο έτος, τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλε ο προσφεύγων, τα στοιχεία που προσκομίσθηκαν και τα δεδομένα των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα, ανά ελεγχόμενο οικονομικό έτος για το οποίο προκύπτουν διαφορές ως κάτωθι:

ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΥΓΚΡΙΤΙΚΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ				
ΟΙΚ. ΕΤΟΣ	ΧΡΗΣΗ	ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΕΩΝ	ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΑΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ
2013	2012	58.692,50€	74.516,20€	-15.823,70€
2014	2013	74.458,81€	94.278,36€	-19.819,55€
2015	2014	39.845,20€	58.510,09€	-18.664,89€
ΣΥΝΟΛΑ		172.996,51€	227.304,65€	54.308,14€

Επειδή, η ως άνω σύγκριση των εισοδημάτων του προσφεύγοντος διενεργήθηκε βάσει της παραδοχής του ελέγχου ότι το σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων από την ατομική άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος του προσφεύγοντος (κωδ. 517, 425), πλέον του ΦΠΑ, που αντιστοιχεί σε αυτά, μείον το ποσό του παρακρατηθέντος φόρου (κωδ. 603, 605, 611) έχει περιέλθει με οποιοδήποτε τρόπο και οποιαδήποτε στιγμή μέσω των τραπεζικών του λογαριασμών.

Ως προς τις εγγραφές με REC ID 11211, 11214, 11216, 11293, 11793, 11802, 11946, 12186, 12204, 12214, 12409, 12510

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου για τις ως άνω κινήσεις προκύπτουν τα κάτωθι:

Rec id	Ημερ. Συν.	ΕΠΩΝΥΜΙΑ Π.Ι.	Πλήθος δικαιούχων λ/σμου	Αρ. λ/σμου	Αιτιολογία	Ποσό
11211	10/07/2012	.....	2	.....	.....	35,00
11214	10/07/2012	.....	2	.....	.....	135,00
11216	10/07/2012	.....	2	.....	.....	300,00
11293	27/07/2012	.....	2	.....	.....	412,64
11793	19/02/2013	.....	1	.....	.....	107,53
11802	25/02/2013	.....	1	.....	.....	301,80
11946	21/05/2013	.....	1	.....	.....	300,00
12186	20/11/2013	.....	1	.....	.....	201,28
12204	06/12/2013	.....	1	.....	.....	350,00
12214	11/12/2013	.....	1	.....	.....	451,20
12409	29/05/2014	.....	1	.....	.....	390,00
12510	08/08/2014	.....	1	.....	.....	400,00

Επειδή, για τις ως άνω κινήσεις ο προσφεύγων επικαλείται ότι θα έπρεπε να εξαιρεθούν καθώς αφορούν ποσά μικρότερα των 500,00€ και βάσει της παραδοχής του ελέγχου και των αρχών της χρηστής διοίκησης.

Επειδή, πράγματι ο έλεγχος στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης και της ορθότητας έχει εξαιρέσει 12 μη ονομαστικές καταθέσεις μετρητών μικρότερες των 500,00€, συνολικής αξίας 1.722,15€.

Ωστόσο οι ως άνω επικαλούμενες καταθέσεις δεν αφορούν σε καταθέσεις μετρητών αλλά σε μεταφορά από λογαριασμό τρίτου εκτός του προσφεύγοντος ή σε καταθέσεις επιταγών, γεγονός που τις καθιστά ως «ονομαστικές».

Επειδή, για τις ως άνω συναλλαγές δεν προσκομίστηκε οποιοδήποτε στοιχείο με το οποίο να τεκμηριώνεται είτε η πηγή προέλευσης των ως άνω ποσών είτε ότι δεν αφορούν τον προσφεύγοντα. Εξάλλου, οι εν λόγω συναλλαγές δεν έχουν προσδιοριστεί ως επαγγελματικές ούτε από τον προσφεύγοντα.

Επειδή, όμως, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι ο υπ' αριθ. λογαριασμός της έχει δύο συνδικαιούχους τον προσφεύγοντα και τον συνεργάτη του κο

Επειδή, ο έλεγχος έχει αποδεχθεί την μεταξύ τους συμφωνία με αναλογία 70-30%, ήτοι ότι η αμοιβή του προσφεύγοντος για κάθε υπόθεση που αναλάμβανε ανερχόταν σε 30% και του κο σε 70%, με την παρούσα απόφαση δεχόμαστε την αναλογία του 70- 30% και για τις εγγραφές με REC ID 11211, 11214, 11216, 11293 εφαρμόζουμε τα κάτωθι:

REC ID	Ημερ. Συν.	Ποσό συναλλαγής	Πόσο που αφορά τον προσφεύγοντα	Διαφορά

			30%	
11211	10/07/2012	35,00	10,50	
11214	10/07/2012	135,00	40,50	
11216	10/07/2012	300,00	90,00	
11293	27/07/2012	412,64	123,79	
ΣΥΝΟΛΟ		882,64	264,79	617,85 €

Ως προς τις ενγγραφές με REC ID 10399, 10545, 10584, 10618, 10647, 10729, 10730, 11547, 11565, 10577, 10897, 10903, 10917, 11443, 11460

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου για τις ως άνω κινήσεις προκύπτουν τα κάτωθι:

Rec id	Ημερ. Συν.	ΕΠΩΝΥΜΙΑ Π.Ι.	Πλήθος δικαιούχων λ/σμου	Αρ. λ/σμου	Ποσό συν/γης	Ποσό που αφορά τον προσφεύγοντα	
10399	10/01/2012	.....	2	.....	750,00	750,00	
10545	08/02/2012	.....	2	.....	1.245,00	373,50	
10584	24/02/2012	.....	2	.....	245,00	245,00	
10618	05/03/2012	.....	2	.....	780,53	780,53	
10647	07/03/2012	.....	2	.....	1.035,00	226,00	
10729	29/03/2012	.....	2	.....	509,15	89,15	
10730	29/03/2012	.....	2	.....	742,89	398,89	
11547	03/10/2012	.....	2	.....	172,20	172,20	
11565	11/10/2012	.....	2	.....	1.580,00	465,40	
10577	22/02/2012	.....	2	.....	5.623,33	1.275,13	
10897	10/05/2012	.....	2	.....	944,00	283,20	
10903	15/05/2012	.....	2	.....	1.095,00	328,50	
10917	17/05/2012	.....	2	.....	1.520,13	456,04	
11443	03/09/2012	.....	2	.....	3.000,00	900,00	
11460	11/09/2012	.....	2	.....	1.000,00	300,00	

Επειδή, για τις ως άνω κινήσεις ο προσφεύγων επικαλείται ότι είναι εσφαλμένη η κατανομή ποσών πιστώσεων στους συνδικαιούχους των κοινών λογαριασμών, καθώς στο πλαίσιο συνεργασίας με τον κύριο δικαιούχο του λογαριασμού του, δεν σημαίνει άνευ ετέρου ότι, κάθε ποσό που κατατίθετο στον κοινό λογαριασμό που διατηρούσαν αφορούσε υπόθεση που είχε χειρισθεί ο προσφεύγων.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι ο υπ' αριθ. καταθετικός λογαριασμός της και ο υπ' αριθ. καταθετικός λογαριασμός της έχουν δύο συνδικαιούχους τον προσφεύγοντα και τον συνεργάτη του,

Επειδή, για τις εγγραφές με Rec id 10399, 10584, 10618, 10729, 11547 και 11565, με την παρούσα απόφαση εφαρμόζεται η αναλογία 70-30% μεταξύ των συνδικαιούχων των λογαριασμών που έχει ήδη γίνει δεκτή και από τον έλεγχο, ως κάτωθι:

REC ID	Ημερ. Συν.	Πόσο που αφορά τον προσφεύγοντα βάσει ελέγχου	Πόσο που αφορά τον προσφεύγοντα βάσει ΔΕΔ 30%	Διαφορά
10399	10/01/2012	750,00	225,00	
10584	24/02/2012	245,00	73,50	
10618	05/03/2012	780,53	234,16	
10729	29/03/2012	89,15	26,75	
11547	03/10/2012	172,20	51,66	
11565	11/10/2012	465,40	139,62	
ΣΥΝΟΛΟ		2.502,28	750,68	1.751,60€

Επειδή, για τις λοιπές εγγραφές από τα προσκομιζόμενα παραστατικά / έγγραφα δεν αποδεικνύεται ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι οι εν λόγω συναλλαγές αφορούν αποκλειστικά τον συνεργάτη του ούτε ότι παρεκκλίνουν της συμφωνίας 70-30% και απορρίπτεται.

Ως προς τις εγγραφές με REC ID 12220, 12627

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου για τις ως άνω κινήσεις προκύπτουν τα κάτωθι:

Rec id	Ημερ. Συν.	ΕΠΩΝΥΜΙΑ Π.Ι.	Αιτιολογία	Πλήθος δικαιούχων λ/σμου	Αρ. λ/σμου	Ποσό συν/γης	Ποσό ΑΠΥ	Ποσό που καταλογ.
12220	20/12/2013	.....		1	.....	1.230,00	530,00	700,00
12627	07/11/2014	.....	.....	1	.....	1.000,00	632,84	367,16

Επειδή, για τις ως άνω κινήσεις ο προσφεύγων επικαλείται αδυναμία άντλησης τραπεζικών στοιχείων και αποδεικτικών μέσων, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1175/16-11-2017, ελλείπει δυνατότητας παροχής εξηγήσεων και μη υπάρχοντος στοιχείου της φορολογικής αρχής, που να αποδεικνύει άμεσα ή έμμεσα το αντίθετο, οι εν λόγω πιστώσεις δεν έπρεπε να καταλογισθούν ως πρωτογενείς.

Επειδή, οι εν λόγω συναλλαγές έχουν χαρακτηριστεί από τον ίδιο τον προσφεύγοντα ότι αφορούν την επαγγελματική του δραστηριότητα και έχει ο ίδιος υποδείξει στον έλεγχο τις σχετικές Α.Π.Υ. που έχει εκδώσει. Συνεπώς η αδυναμία προσκόμισης των τραπεζικών παραστατικών δεν διαφοροποιεί / επηρεάζει τη κρίση του ελέγχου περί μη έκδοσης Α.Π.Υ. για το σύνολο της ληφθείσας αμοιβής.

Ως προς τις εγγραφές με REC ID 10375, 10399, 10429, 10466, 10545, 10618, 10771, 10910, 10914, 10942, 11025

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου για τις ως άνω κινήσεις προκύπτουν τα κάτωθι:

Rec id	Ημερ. Συν.	ΕΠΩΝΥΜΙΑ Π.Ι.	Πλήθος δικαιούχων λ/σμου	Αρ. Λ/σμου	Ποσό συν/γης	Ποσό ΑΠΥ	Ποσό που αφορά τον προσφ.	Ποσό που καταλογ.
10375	03/01/2012	.....	2	.....	2.028,58	478,50	608,57	130,07
10399	10/01/2012	.....	2	.....	750,00			750,00
10429	17/01/2012	.....	2	.....	3.084,00	850,91	925,20	74,29
10466	24/01/2012	.....	2	.....	450,84		135,25	121,50
10545	08/02/2012	.....	2	.....	1.245,00			373,50
10618	05/03/2012	.....	2	.....	780,53			234,16
10771	04/04/2012	.....	2	.....	2.981,54	294,47	894,46	599,99
10910	16/05/2012	.....	2	.....	950,00	187,04	285,00	97,96
10914	16/05/2012	.....	2	.....	4.116,90		1.392,70	1.392,70
10942	22/05/2012	.....	1	.....	250,00			250,00
11025	07/06/2012	..... .....	2	.....	1.505,40	325,13	451,62	126,49

Επειδή, για τις ως άνω κινήσεις ο προσφεύγων επικαλείται ότι αφορούν υπόλοιπα πιστώσεων που αντιστοιχούν σε δαπάνες που καταβλήθηκαν κατ' εντολή πελατών σε μετρητά.

Επειδή στο **υπ' αριθμ.1078820/1526/A0012/29-08-2007** έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών μεταξύ άλλων αναφέρεται:

«4. Περαιτέρω για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε. θα πρέπει να υπάρχουν αθροιστικά (να συντρέχουν όλες μαζί) οι εξής προϋποθέσεις:

α) Η δαπάνη να είναι πραγματική και όχι εικονική.

β) Η δαπάνη να είναι παραγωγική δηλαδή να συμβάλει στην απόκτηση φορολογητέου εισοδήματος (και όχι απαλλασσόμενων ή αυτοτελώς φορολογούμενων).

γ) Η δαπάνη να προβλέπεται από διάταξη νόμου (άρθρο 31 Κ.Φ.Ε.).

δ) Η δαπάνη να έχει καταχωρηθεί στα βιβλία, να προκύπτει από δικαιολογητικά έγγραφα (τιμολόγια, αποδείξεις κ.λπ.) και να είναι βέβαιη δεδουλευμένη και εκκαθαρισμένη...».

Επειδή, από τα προσκομιζόμενα παραστατικά/ στοιχεία πράγματι αποδεικνύεται ότι ο προσφεύγων προέβαινε σε πληρωμή διαφόρων δαπανών για λογαριασμό των πελατών του. Ωστόσο καθώς τα εν λόγω

παραστατικά δαπανών δεν είναι καταχωρημένα στα τηρούμενα βιβλία του προσφεύγοντος, γεγονός που και ο ίδιος αναγνωρίζει, δεν δύναται οι εν λόγω δαπάνες να αφαιρεθούν από τα ακαθάριστα έσοδά του.

Επειδή, οι λοιποί ισχυρισμοί/ αιτιάσεις του προσφεύγοντος σχετικά με τις ως άνω κινήσεις δεν τεκμηριώνονται από τα προσκομιζόμενα έγγραφα.

Συγκεκριμένα, σχετικά με τις εγγραφές με **Rec id 10914** και **10399** από την επεξεργασία της κίνησης του κρινόμενου λογαριασμού δεν προκύπτει η ανάληψη και η κατάθεση χρημάτων σε τρίτο συνεργάτη – δικηγόρο.

Επειδή, βάσει των ως άνω οι σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αβάσιμοι και αναπτόδικοι.

Επειδή στην **παρ.1 του άρθρου 49 του ν.4509/2017** ορίζεται:

« Η παρ. 17 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013 (Α΄ 170) αντικαθίσταται ως εξής: «17. Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του Ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».

Επειδή στην **παρ.7 του άρθρου 3 και στην παρ.1 και 2 του άρθρου 7 του ν.4337/2015** ορίζεται:

«Άρθρο 3 παρ.7

« α. Οι περιπτώσεις β΄ και γ΄ της παρ. 1 του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 αντικαθίστανται ως εξής:

«β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση.

β. Η [παρ. 2 του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013](#) αντικαθίσταται ως εξής:

«Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση.»

Άρθρο 7 παρ.1 και 2

1. Οι διατάξεις των παραγράφων 6, 7, 8 και 9 του άρθρου 3 του παρόντος, κατά περίπτωση, εφαρμόζονται για πράξεις προσδιορισμού οποιουδήποτε φόρου ή επιβολής προστίμου, τέλους ή εισφοράς που εκδίδονται από την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος και αφορούν φορολογικές υποχρεώσεις, περιόδους ή χρήσεις που λήγουν μετά τις 31.12.2013 ή υποθέσεις από 1.1.2014, για τις οποίες είχαν εφαρμογή από 1.1.2014 οι διατάξεις των [άρθρων 58](#) και [59 του Ν. 4174/2013](#), εφόσον η εφαρμογή τους συνεπάγεται ευνοϊκότερο καθεστώς για τον υπόχρεο.

2. Οι διατάξεις της παραγράφου 1 εφαρμόζονται και για εκκρεμείς υποθέσεις. Ως εκκρεμείς υποθέσεις, νοούνται οι υποθέσεις οι οποίες, κατά την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος, εκκρεμούν ενώπιον της διεύθυνσης επίλυσης διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης εμπρόθεσμης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί κατά την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται και οι υποθέσεις για τις οποίες δεν έχει εκδοθεί οριστική δικαστική απόφαση αλλά προδικαστική απόφαση και δεν έχει γίνει εκ νέου συζήτηση της υπόθεσης...».

Επειδή ο προσφεύγων επικαλείται τη μη νομιμότητα της προσβαλλόμενης πράξης λόγω παράβασης της γενικής αρχής περί αναδρομικής εφαρμογής της ευνοϊκότερης κύρωσης. Ισχυρίζεται ότι κατά την διαδικασία επιλογής του ευνοϊκότερου καθεστώτος ως προς την επιβολή των κυρώσεων θα έπρεπε να συγκριθεί το καθεστώς του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017 με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ.7^α του ν.4337/2015 και όχι με του άρθρου 1 του ν.2523/1997. Εν προκειμένω οι πρόσθετοι φόροι έχουν υπολογισθεί σύμφωνα με τις ισχύουσες στην περίπτωση διατάξεις του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017. Οι επικαλούμενοι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 3 και 7 του ν.4337/2015 απορρίπτονται ως αβάσιμοι καθώς όπως προκύπτει από τις προαναφερθείσες διατάξεις δεν έχουν εφαρμογή στην υπό κρίση περίπτωση.

Επειδή, κατόπιν της εξέτασης όλων των ισχυρισμών του προσφεύγοντος, ανά ελεγχόμενο οικονομικό έτος με την παρούσα απόφαση οι διαφορές διαμορφώνονται ως κάτωθι:

ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΥΓΚΡΙΤΙΚΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ					
ΟΙΚ. ΕΤΟΣ	ΧΡΗΣΗ	ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΕΩΝ	ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΑΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
2013	2012	58.692,50€	74.516,20€	-15.823,70€	-13.454,26 €
2014	2013	74.458,81€	94.278,36€	-19.819,55€	-19.819,55€
2015	2014	39.845,20€	58.510,09€	-18.664,89€	-18.664,89€
ΣΥΝΟΛΑ		172.996,51€	227.304,65€	54.308,14€	-51.938,70 €

Η διαφορά φορολογητέας ύλης με την παρούσα απόφαση για το οικονομικό έτος 2013 διαμορφώνεται ως εξής:

Οικονομικό έτος 2013 ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01-31/12/2012 ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου (Διορθωτικός προσδιορισμός)		Ποσά απόφασης Δ.Ε.Δ.		Διαφορά (από δήλωση)
	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	
A - B. Από ακίνητα							0,00
Γ. Από κινητές αξίες							
Δ. Από εμπορικές επιχειρήσεις							0,00
Ε. Από γεωργικές επιχειρήσεις							
ΣΤ. Από μισθωτές υπηρεσίες							
Ζ. Από ελευθέρια επαγγέλματα	28.180,57		44.004,27		41.634,83		13.454,26
Εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης							

Συνολικό εισόδημα	28.180,57		44.004,27		41.634,83		13.454,26
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται							
Υπόλοιπο	28.180,57		44.004,27		41.634,83		13.454,26
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται							
Άθροισμα	28.180,57		44.004,27		41.634,83		13.454,26
Εκπτώσεις δαπανών άρθρου 8 ν. 2238/1994							
Φορολογητέο εισόδημα	28.180,57		44.004,27		41.634,83		13.454,26

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **17/10/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, **ΑΦΜ:**, και συγκεκριμένα:

- την μερική αποδοχή αυτής και την τροποποίηση της υπ' αριθ./07-09-2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού εισοδήματος, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012.
- την απόρριψη αυτής και την επικύρωση των υπ' αριθ./07-09-2018 και/07-09-2018 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικον. και φορολογ. έτους 2014, αντίστοιχα (εισοδήματα 01/01-31/12/2013 και 01/01-31/12/2014), του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

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

Οικονομικό έτος 2013 (ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01 – 31/12/2012)

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Φόρος Εισοδήματος	6.033,53 €	5.073,91€
Πρόσθετος φόρος άρθρο 58 και 53 του ν.4174/2013	5.483,27 €	3.564,93 €
Εισφορά αλληλεγγύης	316,48	269,09€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	11.833,28 €	8.907,93€

*Οι τόκοι έχουν υπολογιστεί από 01/01/2014 έως την έκδοση της παρούσας απόφασης

Οικονομικό έτος 2014 (ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01 – 31/12/2013)

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Φόρος Εισοδήματος	5.290,19 €

Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας δήλωσης	2.645,09 €
Εισφορά αλληλεγγύης	930,40
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	8.865,68 €

Φορολογικό έτος 2014 (ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01 – 31/12/2014)

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Φόρος Εισοδήματος	6.159,42 €
Πρόσθετος φόρος άρθρου 58 ΚΦΔ	3.079,71 €
Εισφορά αλληλεγγύης	373,30 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	9.612,42 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.