



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 07/03/2019

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

Αριθμός απόφασης: 559

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333254

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με Α.Φ.Μ., κατά των ακόλουθων πράξεων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Βόλου:

α) της υπ' αρ.2018 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7§§3,5 Ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01.01-31.12.2012,

β) της υπ' αρ.2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 01.01-31.12.2012),

- γ) της υπ' αρ.2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 01.01-31.12.2013),
- δ) της υπ' αρ.2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014,
- ε) της υπ' αρ.2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01.01-31.12.2012,
- στ) της υπ' αρ.2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2014,
- ζ) της υπ' αρ.2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου έτους 2012,
- η) της υπ' αρ.2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου έτους 2013,
- θ) της υπ' αρ.2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου έτους 2014,
- ι) της υπ' αρ.2018 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου (άρθρου 4 Ν. 2523/97) διαχειριστικής περιόδου 01.01-31.12.2012),
- κ) της υπ' αρ.2018 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν. 4174/2013 διαχειριστικής περιόδου 01.01-31.12.2012),
5. Τις ως άνω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Βόλου, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με **Α.Φ.Μ.**, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- Με την με αριθμό**2018** οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7§§3&5 Ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01.01-31.12.2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 200,00€, λόγω μη τήρησης στην χρήση 2012 του θεωρημένου βιβλίου εσόδων – εξόδων, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 19§1 και 30 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.).
- Με την με αριθμό**2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 01.01-31.12.2012), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος εισοδήματος ύψους 23.007,37€ πλέον προστίμου άρθρου 58 και τόκων άρθρου 53 του Ν. 4174/2013, λόγω ανακρίβειας,

συνολικού ύψους 21.077,05€, πλέον εισφοράς αλληλεγγύης άρθρου 29 Ν.3986/2011 ύψους 2.337,11€, ήτοι συνολικό ποσό **46.421,53€**.

- Με την με αριθμό**2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 01.01-31.12.2013), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος εισοδήματος ύψους 3.250,40€ πλέον προστίμου άρθρου 58 και τόκων άρθρου 53 του Ν. 4174/2013, λόγω ανακρίβειας, συνολικού ύψους 2.977,69€, πλέον εισφοράς αλληλεγγύης άρθρου 29 Ν.3986/2011 ύψους 418,95€, ήτοι συνολικό ποσό **6.647,04€**.
- Με την με αριθμό**2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος εισοδήματος ύψους 22.364,20€ πλέον προστίμου άρθρου 58 του Ν. 4174/2013, λόγω ανακρίβειας, ύψους 11.182,10€, πλέον εισφοράς αλληλεγγύης άρθρου 29 Ν.3986/2011 ύψους 2.030,39€, ήτοι συνολικό ποσό **35.576,69€**.
- Με την με αριθμό**2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01.01-31.12.2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος ύψους 325,95€ πλέον προστίμου άρθρου 58Α και τόκων άρθρου 53 του Ν. 4174/2013, λόγω ανακρίβειας, συνολικού ύψους 298,61€, ήτοι συνολικό ποσό **624,56€**.
- Με την με αριθμό**2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος ύψους 174,46€ πλέον προστίμου άρθρου 58Α του Ν. 4174/2013, λόγω ανακρίβειας, ύψους 87,23€, ήτοι συνολικό ποσό **261,69€**.
- Με την με αριθμό**2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου έτους 2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα χαρτόσημο ύψους 2.226,50€ πλέον εισφοράς Ο.Γ.Α. χαρτοσήμου ύψους 445,30€, πλέον προστίμου άρθρου 58 και τόκων άρθρου 53 του Ν. 4174/2013 επί των τελών χαρτοσήμου, λόγω μη υποβολής, ύψους 2.039,70€, πλέον προστίμου άρθρου 58 και τόκων άρθρου 53 του Ν. 4174/2013 επί της εισφοράς Ο.Γ.Α. ύψους 407,94€, ήτοι συνολικό ποσό **5.119,44€**.
- Με την με αριθμό**2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου έτους 2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα χαρτόσημο ύψους 884,54€ πλέον εισφοράς Ο.Γ.Α. χαρτοσήμου ύψους 176,91€, πλέον προστίμου άρθρου 58 και τόκων άρθρου 53 του Ν. 4174/2013 επί των τελών χαρτοσήμου, λόγω μη υποβολής, ύψους 810,33€, πλέον προστίμου άρθρου 58 και τόκων άρθρου 53 του Ν.

4174/2013 επί της εισφοράς Ο.Γ.Α. ύψους 162,07€, ήτοι συνολικό ποσό **2.033,85€**.

- Με την με αριθμό**2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα χαρτόσημο ύψους 467,70€ πλέον εισφοράς Ο.Γ.Α. χαρτοσήμου ύψους 93,54€, πλέον προστίμου άρθρου 58 Ν. 4174/2013 επί των τελών χαρτοσήμου, λόγω μη υποβολής, ύψους 233,50€, πλέον προστίμου άρθρου 58 Ν. 4174/2013 επί της εισφοράς Ο.Γ.Α. ύψους 46,77€, ήτοι συνολικό ποσό **841,51€**.
- Με την με αριθμό**2018** οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 4 Ν. 2523/97, διαχειριστικής περιόδου 01.01-31.12.2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 100,00€, λόγω μη υποβολής της οριστικής δήλωσης Φ.Μ.Υ. κατά παράβαση των διατάξεων της παραγράφου 3 του άρθρου 59 του Ν. 2238/94.
- Με την με αριθμό**2018** οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 100,00€, λόγω μη υποβολής δήλωσης Φ.Μ.Υ. 3^{ου} τριμήνου έτους 2014, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 18§1 του Ν. 4174/13 Κ.Φ.Δ.) και 59 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) και της ΠΟΛ 1049/2014.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από2018 εκθέσεων ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92), φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α., τελών χαρτοσήμου και Ο.Γ.Α. χαρτοσήμου, Φ.Μ.Υ., της Δ.Ο.Υ. Βόλου, κατόπιν μερικού ελέγχου που διενεργήθηκε, δυνάμει της υπ' αρ.-2018 εντολής του Προϊσταμένου της.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Παράνομη η διεξαγωγή του φορολογικού ελέγχου και η έκδοση καταλογιστικών πράξεων σε είδη φορολογίας που δεν αναφέρονται στην εντολή ελέγχου. Η υπ' αρ.-2018 εντολή ελέγχου αφορούσε αποκλειστικά την φορολογία εισοδήματος και ως εκ τούτου ανεπίτρεπτα επεκτάθηκε στις φορολογίες, Φ.Π.Α., Κ.Β.Σ. και τελών χαρτοσήμου.
2. Παράνομη και εσφαλμένη η εφαρμογή της μεθόδου του εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντα στην χρήση 2012.
3. Παράνομος και εσφαλμένος ο χαρακτηρισμός ως δήθεν «παροχή σε είδος» καταθέσεων χρημάτων, το φορολογικό έτος 2014, που προέρχονταν από την δραστηριότητα εταιριών,

των οποίων πρόεδρος και διευθύνων σύμβουλος ήταν ο προσφεύγων, σε ατομικούς του λογαριασμούς, καίτοι τα οικεία ποσά επεστράφησαν στις εταιρείες εντός τριμήνου.

4. Παράνομος και εσφαλμένος ο καταλογισμός, ως «αναιτιολόγητη προσαύξηση περιουσίας», ποσών που κατατίθεντο σε ατομικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος και αφορούσαν εξόφληση των ανωτέρω εταιριών από πελάτες τους για υπηρεσίες που παρείχαν (έκδοση ακτοπλοϊκών εισιτηρίων) .
5. Παράνομος και εσφαλμένος ο καταλογισμός, ως «αναιτιολόγητη προσαύξηση περιουσίας», ποσών που κατατίθεντο σε ατομικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος και αφορούσαν εξόφληση των ανωτέρω εταιριών από πελάτες τους για υπηρεσίες που παρείχαν (κρατήσεων δωματίων).
6. Παράνομος και εσφαλμένος ο καταλογισμός τελών χαρτοσήμου αναφορικά με τα ποσά καταθέσεων που αφορούσαν εξόφληση των ανωτέρω εταιριών από πελάτες τους για υπηρεσίες που παρείχαν.
7. Εσφαλμένος προσδιορισμός φορολογητέων εκροών Φ.Π.Α. λόγω μη αυτοτελούς προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 63§1 του Ν.4174/2013**: «Ο υπόχρεος εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση, ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοση της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημα του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου.....»

Επειδή, στο **άρθρο 5§§1&2 του Ν. 4174/2013** 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) β) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου, ή
- γ) 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».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η υπ' αρ.-2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7§§3&5 Ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01.01-31.12.2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου εστάλη με την με αρ. πρωτ.-2018 συστημένη επιστολή στις2018 (.....) στην τελευταία δηλωθείσα (σύμφωνα με το υποσύστημα μητρώου του συστήματος TAXIS) διεύθυνση επαγγελματικής εγκατάστασης του προσφεύγοντος, στην και συνεπώς, κατά τις ισχύουσες διατάξεις του άρθρου 5 του ν.4174/2013, η κοινοποίησή της θεωρείται ότι συντελέστηκε την 13.10.2018. Σε κάθε περίπτωση και από την ιστοσελίδα των ΕΛΤΑ προκύπτει ότι στις 04.10.2018 και ώρα 09:33 π.μ. ο προσφεύγων παρέλαβε την προσβαλλόμενη πράξη από το τοπικό κατάστημα των ΕΛΤΑ στην

Επειδή, η ενδικοφανής προσφυγή, ως προς την υπ' αρ.-2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7§§3&5 Ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01.01-31.12.2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου υποβλήθηκε εκπρόθεσμα, την 13-11-2018, ήτοι μετά την πάροδο της προθεσμίας των τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της (στις 12-11-2018), είτε ως ημερομηνία κοινοποίησης θεωρηθεί η 13.10.2018 (*ημερομηνία συντέλεσης κοινοποίησης*) είτε η 04.10.2018 (*ημερομηνία παραλαβής της πράξης από το κατάστημα των ΕΛΤΑ*).

Ως εκ τούτου, η παρούσα ενδικοφανής προσφυγή, ως προς την ως άνω πράξη ασκείται εκπροθέσμως και συνεπώς απαραδέκτως ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Αναφορικά με τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή, με το **άρθρο 4 του ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «1. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται, με απόφασή του, να μεταβιβάζει αρμοδιότητες και να αναθέτει τα καθήκοντά του ή της Φορολογικής Διοίκησης, σύμφωνα με τον Κώδικα και την κείμενη νομοθεσία σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης. Επίσης, δύναται, με απόφασή του, να εξουσιοδοτεί ιεραρχικά υφιστάμενά του όργανα να υπογράφουν, με εντολή του, πράξεις ή άλλα έγγραφα της αρμοδιότητάς του. Η άσκηση της αρμοδιότητας που μεταβιβάστηκε και η εξουσιοδότηση υπογραφής μπορεί, σύμφωνα με την απόφαση του Γενικού Γραμματέα, να αφορά περισσότερα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης. Επιτρέπεται η περαιτέρω εξουσιοδότηση υπογραφής από τα όργανα στα οποία μεταβιβάστηκαν οι αρμοδιότητες ή τα οποία εξουσιοδοτήθηκαν να υπογράφουν από τον Γενικό Γραμματέα, σε ιεραρχικά υφιστάμενα όργανα αυτών, στις περιπτώσεις που αυτό προβλέπεται από τις αποφάσεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των δύο πρώτων εδαφίων της παρούσας παραγράφου. 2. Οι αποφάσεις για μεταβίβαση αρμοδιότητας, ανάθεση καθήκοντος ή εξουσιοδότηση υπογραφής μπορεί να τροποποιούνται εν όλω ή εν μέρει από το όργανο που τις εξέδωσε».

Επειδή, με την υπ' αριθ. **Δ.ΟΡΓ.Α 1115805 ΕΞ 2017** (ΦΕΚ τ. Β' 2743/04.08.2017) απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ορίζεται ότι: «Άρθρο 1. Μεταβιβάζουμε στα όργανα της Φορολογικής

Διοίκησης, που αναφέρονται στη στήλη 5 του κάτωθι Πίνακα, τις κατωτέρω αρμοδιότητες ή τα εξουσιοδοτούμε να υπογράφουν “Με Εντολή Διοικητή” τις κατωτέρω πράξεις ή άλλα έγγραφα, που αναφέρονται στη στήλη 2 του ίδιου Πίνακα και προβλέπονται στις διατάξεις του ν. 4174/2013 (Α’ 170), όπως ισχύουν και σε άλλες διατάξεις της κείμενης νομοθεσίας (στήλη 4), σύμφωνα με τα οριζόμενα στη στήλη 3 του Πίνακα αυτού και ορίζουμε τις περιπτώσεις, στις οποίες επιτρέπεται η περαιτέρω εξουσιοδότηση υπογραφής από τα όργανα που αναφέρονται στη στήλη 6 του ίδιου Πίνακα, με αποφάσεις τους, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, σε ιεραρχικά υφιστάμενα όργανα αυτών, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ίδια στήλη, ως ακολούθως:.... 12. Την έκδοση εντολής ελέγχου. Εξουσιοδότηση Υπογραφής. Άρθρα 23 & 25 ν.4174/2013.... Α. Για τον φορολογικό, πλήρη και μερικό, έλεγχο ανέλεγκτων χρήσεων/φορολογικών ετών/υποθέσεων 1) Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. στην οποία ο φορολογούμενος υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις περιπτώσεις 121 και 122 της παρούσας απόφασης κατά τον χρόνο έκδοσης της εντολής ελέγχου....».

Επειδή, με το άρθρο **25 παρ. 1 του ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «Ο οριζόμενος ή οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι φέρουν έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης, και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής: α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής, β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων στους οποίους έχει ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος, γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο, δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και **το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος**,.....».

Επειδή, το διαδικαστικό δίκαιο περιέχει κανόνες συμπεριφοράς της διοίκησης κατά την προετοιμασία της διοικητικής πράξης ή κατά διαφορετική προσέγγιση, τον τρόπο διαμόρφωσης της απόφασης της διοίκησης. Η διαδικασία εντάσσεται στην εξωτερική νομιμότητα της πράξης [Κ. Γώγος, Διαδικαστικά σφάλματα και ακύρωση των διοικητικών πράξεων, σελ. 36 – 37].

Επειδή, η εντολή ελέγχου αποτελεί ουσιώδες στάδιο της φορολογικής ελεγκτικής διαδικασίας, καθώς εκτός του ότι αποτελεί την απαρχή του φορολογικού ελέγχου, οριοθετεί τα αντικειμενικά και χρονικά πλαίσια, εντός των οποίων επιτρέπεται να διενεργήσουν ελεγκτικές πράξεις οι εντολοδόχοι φορολογικοί υπάλληλοι. Ελαττώματα, εξάλλου, της εντολής ελέγχου είναι δυνατόν να καταστήσουν αναρμόδια τα ελέγχοντα όργανα και να προκαλέσουν ακυρότητες της σχετικής καταλογιστικής φορολογικής πράξης [Φορολογική Διαδικασία, Ευσ. Μπακάλης – Π. Πανταζόπουλος, Νομική Βιβλιοθήκη, 2016, σελ. 78]. Σύμφωνα με τα ανωτέρω, η εντολή ελέγχου πρέπει να είναι έγγραφη, ειδική και ορισμένη, τούτέστιν, μεταξύ άλλων, να αναγράφει με σαφήνεια τα ελεγκτέα φορολογικά αντικείμενα και τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους.

Επειδή, η έκδοση της εντολής ελέγχου αποτελεί στάδιο προπαρασκευαστικό της καταλογιστικής πράξης, αφορά τη διαδικασία έκδοσης της πράξης και συνεπώς, τα ελαττώματα που υπεισέρχονται στο στάδιο αυτό συνιστούν τυπικές πλημμέλειες.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Βόλου εξέδωσε, την υπ' αριθ.2018 εντολή μερικού επιτόπιου ελέγχου προκειμένου να διενεργηθεί έλεγχος στη φορολογία εισοδήματος για τη περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2014, δίχως να προβεί σε τροποποίησή της με την προσθήκη των ελεγχθέντων φορολογικών αντικειμένων (του Φ.Π.Α. και των Τελών Χαρτοσήμου), παραβιάζοντας κατά αυτόν τον τρόπο ουσιώδη τύπο της διαδικασίας που προβλέπεται από το άρθρο 25 παρ. 1 του ν.4174/2013 σε συνδυασμό με το άρθρο 4 του ίδιου νόμου και την Δ.ΟΡΓ.Α 1115805 ΕΞ2017 (ΦΕΚ τ. Β' 2743/04.08.2017) απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **63 παρ. 6 του ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. [...] Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **36 του ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης [...] 2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις: [...] γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης, η οποία δεν προσβάλλεται με ένδικο βοήθημα ή μέσο και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά [...]».

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, οι προσβαλλόμενες παρατύπως εκδοθείσες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. (υπ' αρ. &21-09-2018) και τελών χαρτοσήμου (..... &2018) ακυρώνονται δια της παρούσας για τυπική πλημμέλεια.

Παρέλκει δε, η εξέταση του 6^{ου} και 7^{ου} ισχυρισμού, οι οποίοι αφορούν αποκλειστικά τις ως άνω πράξεις.

Αναφορικά με τον δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο **2§1 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.)**, ορίζεται ότι: «Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενο στο εξής με τον όρο «επιτηδευματίας», τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση».

Επειδή, στο άρθρο **4§1 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.)**, ορίζεται ότι: «1. Ο επιτηδευματίας της δεύτερης κατηγορίας, για την άσκηση του επαγγέλματός του, τηρεί βιβλίο εσόδων - εξόδων, σε ξεχωριστές στήλες του οποίου καταχωρεί:

- α) Το είδος του δικαιολογητικού, τον αύξοντα αριθμό και τη χρονολογία έκδοσης ή λήψης του, καθώς και το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του εκδότη των στοιχείων αγорών και εξόδων,
- β) Τα ακαθάριστα έσοδα από την πώληση εμπορευμάτων, προϊόντων, πρώτων υλών, από την παροχή υπηρεσιών και από λοιπές πράξεις,
- γ) Τις δαπάνες για αγορά αγαθών, διακεκριμένα και ανάλογα με τον προορισμό τους για μεταπώληση ή παραγωγή προϊόντων, τις δαπάνες λήψης υπηρεσιών, τα γενικά έξοδα και λοιπές πράξεις,
- δ) Τις επιστροφές και τις εκπτώσεις που γίνονται με ιδιαίτερο στοιχείο επί των πιο πάνω πράξεων, οι οποίες μπορεί να καταχωρούνται αφαιρετικά από τις αντίστοιχες στήλες,
- ε) Το Φ.Π.Α που αντιστοιχεί στις πιο πάνω πράξεις».

Επειδή, στο άρθρο **19§§1&2 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.)**, ορίζεται ότι: «1. Ο επιτηδευματίας έχει υποχρέωση να θεωρεί στον αρμόδιο προϊστάμενο Δ.Ο.Υ., πριν από κάθε χρησιμοποίησή τους:

«Α. Από τα βιβλία που ορίζονται από τον Κώδικα αυτόν:

- α)β) το βιβλίο εσόδων – εξόδων, επί χειρόγραφης τήρησης, και τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων – εξόδων, επί μηχανογραφικής τήρησης, γ)δ)ε)στ)

ζ)η) 2. Τα βιβλία του Κώδικα αυτού, για τα οποία ορίζεται θεώρησή τους, όταν δεν θεωρούνται πριν από την έναρξη χρησιμοποίησής τους είναι ως να μην τηρήθηκαν για το μέχρι τη θεώρησή τους χρονικό διάστημα».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **30§4 του Π.Δ 186/92**: «Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά: θ) δεν τηρεί κατά περίπτωση τα ημερολόγια ή το ισοζύγιο του γενικού - αναλυτικών καθολικών ή το βιβλίο εσόδων - εξόδων ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων ή δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει το βιβλίο αποθήκης ή τις καταστάσεις της ποσοτικής καταχώρισης των

αποθεμάτων ή το βιβλίο απογραφών όταν δεν συντάσσονται τέτοιες καταστάσεις. Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων, εφαρμοζομένων αναλόγως των διατάξεων των δύο τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού για τις πράξεις ή παραλείψεις των περιπτώσεων στ' και θ' της παραγράφου αυτής».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **περ. γ' παρ. 2 του άρθρου 30 του ν. 2238/1994(Κ.Φ.Ε.),** όπως ίσχυαν την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο 01.01-31.12.2012: «Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας ή ανεπαρκή ή ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά, με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί καθώς και των ιδίων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη. Ειδικά, στην περίπτωση που κατά τον έλεγχο διαπιστωθεί απόκρυψη φορολογητέας ύλης ή/και μη έκδοση στοιχείων ή/και έκδοση πλαστών - εικονικών στοιχείων που συνεπάγονται το χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών, το σχετικό ποσό που προκύπτει, το οποίο σε περίπτωση επανάληψης των ως άνω παραβάσεων μέσα στην ίδια διαχειριστική χρήση διπλασιάζεται, προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα των βιβλίων και το άθροισμα προσαυξάνεται κατά ένα ποσοστό, ως ακολούθως:α) κατά τέσσερα τοις εκατό (4%), εάν το ποσό της απόκρυψης της φορολογητέας ύλης που προκύπτει από τους ως άνω λόγους δεν υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ,β) κατά οκτώ τοις εκατό (8%), εάν το ποσό υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 1 του άρθρου 32 του ν. 2238/1994** όπως ίσχυαν την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο 01.01-31.12.2012: «Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ., καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν βιβλία και στοιχεία κατώτερης κατηγορίας της προσήκουσας ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία και στην τελευταία αυτή περίπτωση η ανεπάρκεια καθιστά αδύνατη τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων, προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους».

Επειδή, με τις διατάξεις της **παρ. 2 του άρθρου 32 του ν. 2238/1994** ορίζεται ότι: «Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους, ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα. Οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα, ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Ο συντελεστής καθαρού κέρδους που εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα δεν μπορεί να είναι ανώτερος από τα τρία πέμπτα (3/5) του συντελεστή μικτού κέρδους, που έχει καθορίσει το Υπουργείο Εμπορίου. Όταν το Υπουργείο Εμπορίου, αντί για συντελεστές μικτού κέρδους, έχει καθορίσει συντελεστές καθαρού κέρδους, δεν εφαρμόζονται οι συντελεστές καθαρού κέρδους του πίνακα, αλλά οι συντελεστές καθαρού κέρδους του Υπουργείου Εμπορίου. Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή ο συντελεστής προσαυξάνεται κατά σαράντα τοις εκατό (40%). Επίσης, κατά σαράντα τοις εκατό (40%) προσαυξάνεται ο συντελεστής για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία που προβλέπονται γι' αυτές από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων στα οποία καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές ή τηρούν βιβλία κατώτερης κατηγορίας από τα οριζόμενα από τον ίδιο Κώδικα. Ειδικά, ο συντελεστής του προηγούμενου εδαφίου δεν προσαυξάνεται όταν η τήρηση βιβλίων προκύπτει από υπέρβαση του ορίου των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης και κατά το πρώτο έτος της υποχρέωσης τήρησης βιβλίων αυτής. Εξαιρετικά, το παραπάνω ποσοστό προσαύξησης διπλασιάζεται εφόσον η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων οφείλεται σε έναν τουλάχιστον από τους πιο κάτω λόγους: α) Στην έκδοση πλαστών ή εικονικών ή στη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την ποσότητα ή την αξία ή στη νόθευση αυτών. β)γ) Στη μη διαφύλαξη ή μη επίδειξη στον τακτικό φορολογικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων. δ) Σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών επιχειρήσεων της παραγράφου 1 του άρθρου 31, συγκρίνεται ο συντελεστής που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος με το συντελεστή που ορίζεται με τα προηγούμενα εδάφια και εφαρμόζεται ο μεγαλύτερος, ο οποίος δεν μπορεί να υπερβαίνει το διπλάσιο του οικείου συντελεστή του πίνακα. Εφόσον τα προκύπτοντα κατά τα ανωτέρω καθαρά κέρδη υπολείπονται των καθαρών κερδών που προσδιορίζονται από τον έλεγχο λογιστικά, ως τελικά καθαρά κέρδη λαμβάνονται τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα, ανεξάρτητα αν αυτά αντιστοιχούν σε συντελεστή ανώτερο του διπλάσιου του οικείου συντελεστή του πίνακα. Σε κάθε περίπτωση ο συντελεστής καθαρού κέρδους που τελικά εφαρμόζεται ή αντιστοιχεί στα τελικά προσδιοριζόμενα, κατ' εφαρμογή του παρόντος άρθρου, καθαρά κέρδη, δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%)».

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω η μη θεώρηση των βιβλίων εξομοιώνεται με μη τήρηση αυτών Περαιτέρω, από την οικεία έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 έως 31/12/2012 τα βιβλία του προσφεύγοντος κρίθηκαν ανακριβή, λόγω ενημέρωσης του βιβλίου εσόδων – εξόδων σε αθεώρητα φύλλα κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§1, 19§1 και 30 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.)

Ως εκ τούτου ορθώς, σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία, τα βιβλία του προσφεύγοντα κρίθηκαν ανακριβή για την χρήση 2012, ενώ ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός του απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αναφορικά με τον τρίτο ισχυρισμό:

Επειδή, στο άρθρο **12§1 του Ν. 4172/13** ορίζεται ότι: «Το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις περιλαμβάνει τα πάσης φύσεως εισοδήματα σε χρήμα ή σε είδος που αποκτώνται στο πλαίσιο υφιστάμενης, παρελθούσας ή μελλοντικής εργασιακής σχέσης».

Επειδή, στο άρθρο **13§3 του Ν. 4172/13** ορίζεται ότι: «3. Οι παροχές σε είδος με τη μορφή δανείου, προς εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο από ένα φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα περιβάλλονται με τη μορφή έγγραφης συμφωνίας και αποτιμώνται με βάση το ποσό της διαφοράς που προκύπτει μεταξύ των τόκων που θα κατέβαλε ο εργαζόμενος στη διάρκεια του ημερολογιακού μήνα κατά τον οποίο έλαβε την παροχή, εάν το επιτόκιο υπολογισμού των τόκων ήταν το μέσο επιτόκιο αγοράς, του οποίου η μέθοδος υπολογισμού ορίζεται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, κατά τον ίδιο μήνα και των τόκων που τυχόν κατέβαλε ο εργαζόμενος στη διάρκεια του εν λόγω ημερολογιακού μήνα.

Σε περίπτωση που δεν υφίσταται έγγραφη συμφωνία δανείου, το σύνολο του αρχικού κεφαλαίου λογίζεται ως παροχή σε είδος. Η προκαταβολή μισθού άνω των τριών (3) μηνών θεωρείται δάνειο».

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1219/06.10.2014**: «3. Με την παράγραφο 3 του άρθρου 13 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι παροχή σε είδος αποτελεί και η χορήγηση δανείου κατόπιν έγγραφης συμφωνίας από φυσικό πρόσωπο ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα προς εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο.

Η ωφέλεια για τον λήπτη της παροχής αυτής προσδιορίζεται ανά φορολογικό έτος, υπολογίζεται κατά το μήνα στον οποίον έγινε η παροχή και αποτιμάται ως η διαφορά μεταξύ των τόκων που υπολογίζονται με βάση το μέσο επιτόκιο αγοράς (σχετική η ΠΟΛ. 1034/2014 Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών) και των τόκων που τυχόν κατέβαλε ο εργαζόμενος βάσει της σχετικής έγγραφης συμφωνίας.

Σε περίπτωση που δεν υπάρχει έγγραφη συμφωνία ως παροχή σε είδος λαμβάνεται το σύνολο του αρχικού κεφαλαίου.

Η προκαταβολή μισθού άνω των τριών (3) μηνών, ήτοι ποσά που υπερβαίνουν το ποσό των τριών μισθών, θεωρούνται δάνειο.

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1175/16-11-2017** της Α.Α.Δ.Ε. με την οποία δόθηκαν διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας: «.....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»

Επειδή, στην υπό εξέταση περίπτωση, σύμφωνα με την από 21/09/2018 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Βόλου, καθόλη την ελεγχόμενη περίοδο, στους ατομικούς τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντα διενεργούνταν πιστώσεις χρημάτων, τα οποία προέρχονταν και αφορούσαν τις εταιρείες «.....», Α.Φ.Μ. και «.....» Α.Φ.Μ., πρόεδρος & διευθύνων σύμβουλος των οποίων ήταν ο προσφεύγων, καθώς και την εταιρία "....." ΑΦΜ, διαχειριστής της οποίας ήταν ο προσφεύγων.

Ειδικότερα, όσον αφορά το φορολογικό έτος 2014, για το οποίο τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 13§3 του Ν. 4172/2013 οι επίμαχες πιστώσεις είναι οι εξής:

ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΡΙΘΜ. ΛΟΓ/ΜΟΥ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΟΣΟ	ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΠΟΥ ΚΑΤΕΒΑΛΕ ΤΗΝ ΠΑΡΟΧΗ
ALPHA		30/01/2014 00:00	1.000,00	"....." ΑΦΜ
ALPHA		05/03/2014 00:00	2.200,00	"....." ΑΦΜ
ΕΤΕ		31/03/2014 14:47	1.000,00	"....." ΑΦΜ
ΕΤΕ		11/04/2014 13:34	1.500,00	"....." ΑΦΜ
ALPHA		14/04/2014 00:00	1.000,00	"....." ΑΦΜ
ΕΤΕ		30/05/2014 14:17	1.200,00	"....." ΑΦΜ
ALPHA		02/06/2014 00:00	500,00	"....." ΑΦΜ
ALPHA		06/06/2014 00:00	600,00	"....." ΑΦΜ
ALPHA		18/06/2014 00:00	500,00	"....." ΑΦΜ
ALPHA		27/06/2014 00:00	1.000,00	"....." ΑΦΜ
ALPHA		01/07/2014 00:00	1.300,00	"....." ΑΦΜ
ALPHA		17/07/2014 00:00	720,00	"....." ΑΦΜ
ALPHA		28/07/2014 00:00	15.500,00	"....." ΑΦΜ
ΕΤΕ		28/07/2014 12:50	5 00,00	"....." ΑΦΜ
ALPHA		30/07/2014 00:00	5.100,00	"....." ΑΦΜ

ETE	.....	05/08/2014 14:27	1.000,00	"....." ΑΦΜ
ALPHA	.....	28/08/2014 00:00	1.800,00	"....." ΑΦΜ
ALPHA	.....	22/09/2014 00:00	500,00	"....." ΑΦΜ
ETE	.....	30/10/2014 13:51	400,00	"....." ΑΦΜ
ALPHA	.....	11/11/2014 00:00	400,00	"....." ΑΦΜ
ETE	.....	11/11/2014 12:45	400,00	"....." ΑΦΜ
ETE	.....	21/11/2014 12:45	400,00	"....." ΑΦΜ
ALPHA	.....	28/11/2014 00:00	1.500,00	"....." ΑΦΜ
ETE	.....	28/11/2014 13:52	400,00	"....." ΑΦΜ
ALPHA	.....	01/12/2014 00:00	600,00	"....." ΑΦΜ
ETE	.....	11/12/2014 13:09	2.500,00	"....." ΑΦΜ
ETE	.....	18/12/2014 14:04	2.000,00	"....." ΑΦΜ
ALPHA	.....	19/12/2014 00:00	400,00	"....." ΑΦΜ
ETE	.....	22/12/2014 14:10	850,00	"....." ΑΦΜ
ΣΥΝΟΛΟ			46.770,00	

Επειδή, ο προσφεύγων διατείνεται ότι τα ως άνω ποσά επιστρέφονταν άμεσα, πριν την παρέλευση του τριμήνου στις ως άνω εταιρίες. Προς τούτου, προσκομίζει τα αναλυτικά καθολικά των δοσοληπτικών λογαριασμών των εταιριών καθώς και εγγραφές στα ημερολόγια αυτών απ' τις οποίες προκύπτουν οι ταμειακές διευκολύνσεις προς τον προσφεύγοντα και η επιστροφή των χρημάτων στο ταμείο των εταιριών σε σύντομο χρονικό διάστημα.

Ωστόσο, ο προσφεύγων επικαλείται αποκλειστικά λογιστικές εγγραφές, χωρίς να αποδεικνύει εν τοις πράγμασι την επιστροφή των χρημάτων στις εταιρίες μέσω τραπεζικών κινήσεων στους προσωπικούς του λογαριασμούς.

Κατόπιν των ανωτέρω ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί εσφαλμένου χαρακτηρισμού των ως άνω πιστώσεων ως «παροχή σε είδος», απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Αναφορικά με τον τέταρτο και πέμπτο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο 64 του Ν.4174/2013 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, στο άρθρο **65 του Ν.4174/2013** 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, στο άρθρο **48 § 3 του Ν. 2238/94**, έτσι όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 15 §3 του Ν. 3888/10, ορίζονται τα εξής: «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, στο άρθρο **21§4 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.)** ορίζεται ότι: «Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας».

Επειδή, στο άρθρο **28§2 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.)** ορίζεται ότι: «Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα».

Επειδή, στο άρθρο **39 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)** 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, στο άρθρο **14§1 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας».

Επειδή, στην **ΠΟΛ 1095/29-4-2011** ορίζεται ότι: «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 εισοδήματος 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. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια), καταθέσεις, κλπ. 5. Κατά την εφαρμογή αυτών των διατάξεων, για κάθε υπόθεση που ελέγχεται, πιθανόν να προκύπτουν συγκεκριμένα προβλήματα, τα οποία πρέπει να ελέγχονται και να αντιμετωπίζονται το κάθε ένα ξεχωριστά και μεμονωμένα με τις δικές του ιδιαιτερότητες.».

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1175/16-11-2017** της Α.Α.Δ.Ε. με την οποία δόθηκαν διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας: «.....2. Γενικά, επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.

Σημειώνεται ότι ο φορολογούμενος οφείλει κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της ελεγκτικής

αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων. Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος τουΣτην 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.....»

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, ορίζονται τα εξής: «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».

Επειδή, σύμφωνα με την **884/2016 απόφαση του Β΄ Τμήματος του ΣτΕ:** «.....Ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των μεγάλων ποσών που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του και, συνεπώς, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρ. 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρ. 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013, δεδομένου, άλλωστε, ότι πρόκειται για μη ευαίσθητο ή, γενικότερα, μη χρήζον αυξημένης προστασίας προσωπικό δεδομένο, για την πρόσβαση στο οποίο, στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου και της αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής, το κράτος διαθέτει ευρύ περιθώριο εκτίμησης (πρβλ. ΕΔΔΑ 22.12.2015, G.S.B. κατά Ελβετίας, 28601/11, σκέψεις 92-93) – Επομένως, οφείλει, κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα (μη απορριφθέντα από τη φορολογική αρχή) στοιχεία των δηλώσεών του φορολογίας εισοδήματος – Και ναι μεν μπορεί, κατ'

εξαίρεση, να αντιπαχθεί, εν όλω ή εν μέρει, στην εκπλήρωση της ανωτέρω υποχρέωσής του, επικαλούμενος κάποιο υπέρτερο δικαίωμά του, όπως, ιδίως, το δικαίωμα μη αυτοενοχοποίησής του (πρβλ. ΕΔΔΑ 3.5.2001, 31827/96, J.B. κατά Ελβετίας, σκέψεις 65-71, ΕΔΔΑ 5.4.2012, 11663/04, Chambaz κατά Ελβετίας, σκέψεις 53-58 – πρβλ. επίσης ΔΕΚ 18.10.1989, 374/87, Orkem, σκέψεις 35-41), αλλά, πάντως, η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς που προβάλλει προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών στους τραπεζικούς λογαριασμούς του λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή (και περαιτέρω, σε περίπτωση άσκησης ένδικης προσφυγής, από το διοικητικό δικαστήριο) των αποδείξεων σε βάρος του και επιτρέπεται να οδηγήσει στη συναγωγή συμπερασμάτων προς θεμελίωση της ύπαρξης παράβασης ανακρίβειας της δήλωσής του και αντίστοιχης φοροδιαφυγής (πρβλ. ΕΔΔΑ 8.2.1996, 18731/91, John Murray κατά Ηνωμένου Βασιλείου, σκέψη 47 και ΕΔΔΑ 20.3.2001, 33501/96, Telfner κατά Αυστρίας, σκέψεις 15-17) 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.)......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. Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση..... 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..... Η προστεθείσα με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010 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 αναγκάων, 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, στην υπό εξέταση περίπτωση ο φορολογικός έλεγχος έκρινε ότι ο προσφεύγων δεν απέδειξε την πηγή ή την αιτία των πιστώσεων στους προσωπικούς του λογαριασμούς για τις περιόδους 01.01-31.12.2012, 01.01-31.12.2013 & 01.01-31.12.2014, με αποτέλεσμα να συντρέχουν οι προϋποθέσεις εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 48§3 του Ν. 2238/94, 21§4 & 28§2 του Ν. 4172/2013 & 39 του Ν. 4174/2013, περί προσαύξησης της περιουσίας.

Ειδικότερα, η φορολογική αρχή κατέληξε, κατόπιν ελέγχου των δικαιολογητικών που προσκόμισε ο προσφεύγων, ότι η προσαύξηση της περιουσίας του κατ' έτος ανήλθε στα ακόλουθα ποσά:

ΧΡΗΣΗ	ΠΡΩΤΟΓΕΝΕΙΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΑΝΑΙΤΙΟΛΟΓΗΤΕΣ	ΔΗΛΩΘΕΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ
2012	95.298,72€	29.539,45€	65.759,27€
2013	39.729,91€	22.502,34€	17.227,57€
2014	30.517,49€	21.378,49€	9.139,00€

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι επίμαχες πιστώσεις στους τραπεζικούς του λογαριασμούς αφορούν εξόφληση προκαταβολών πελατών των εταιριών στις οποίες συμμετέχει για αγορά ακτοπλοϊκών εισιτηρίων και κρατήσεις δωματίων. Προς απόδειξη των ισχυρισμών του προσκομίζει μία συγκεντρωτική καρτέλα της Α.Φ.Μ. καθώς και μία συγκεντρωτική καρτέλα τηςΑ.Φ.Μ., χωρίς ωστόσο απ' αυτές να προκύπτει αντιστοιχία με τις επίμαχες καταθέσεις. Περαιτέρω, προσκομίζει αντίγραφα κρατήσεων των εταιριών από τα οποία ωστόσο επίσης δεν προκύπτει άμεση συσχέτιση με τα ποσά που σύμφωνα με την φορολογική αρχή προσαυξάνουν την περιουσία του.

Επειδή, η απλή επίκληση γεγονότων και καταστάσεων χωρίς την προσκόμιση επαρκών αποδεικτικών στοιχείων δεν αρκεί, προκειμένου να απαλλάξει τον προσφεύγοντα από την υποχρέωση τεκμηρίωσης των επίμαχων συναλλαγών, έτσι ώστε αυτές να μην φορολογηθούν ως εισόδημα προερχόμενο από άγνωστη πηγή ή αιτία του άρθρου 48§3 Ν. 2238/94 και 21§4 του Ν. 4174/2013.

Κατόπιν των ανωτέρω, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί μη στοιχειοθέτησης της προσαύξησης της περιουσίας του στις ελεγχόμενες χρήσεις απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της υπ' αριθ. πρωτ./..... ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ., και συγκεκριμένα:

Α. Την απόρριψη της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής ως απαράδεκτης κατά το μέρος που αυτή στρέφεται κατά της υπ' αρ.2018 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7§§3&5 του Ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01.01-31.12.2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου.

Β. Την επικύρωση των υπ' αρ./21-09-2018 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 2013, 2014 και φορολογικού έτους 2014 αντίστοιχα, καθώς και των υπ' αρ./21-09-2018 πράξεων επιβολής προστίμου του άρθρου 4 του Ν. 2523/97 και του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 αντίστοιχα του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου.

γ. Την ακύρωση, λόγω τυπικής πλημμέλειας, ήτοι μη έκδοσης εντολής ελέγχου ή μη τροποποίησης της υπ' αρ.05.2018 εντολής ελέγχου με την προσθήκη των ελεγχθέντων φορολογικών αντικειμένων Φ.Π.Α. και τελών χαρτοσήμου, των υπ' αρ.-09-2018 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01.01-31.12.2012 & φορολογικού έτους 2014 αντίστοιχα, καθώς και των &2018 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου ετών 2012, 2013 & 2014 αντίστοιχα του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου .

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

Υπ' αριθμ.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013 (περιόδου 01/01-31/12/2012) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου:

	Ποσό
Διαφορά φόρου	23.007,37€
Πρόστιμο άρθρου 58 και τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013	21.077,05€
Διαφορά εισφοράς αλληλεγγύης αρθρ. 29 Ν. 3986/2011	2.337,11€
Σύνολο φόρου για καταβολή	46.421,53€

Υπ' αριθμ.-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2014 (περιόδου 01/01-31/12/2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου:

	Ποσό
Διαφορά φόρου	3.250,40€
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013	2.977,69€
Διαφορά εισφοράς αλληλεγγύης αρθρ. 29 Ν. 3986/2011	418,95€
Σύνολο φόρου για καταβολή	6.647,04€

Υπ' αριθμ.-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 (περιόδου 01/01-31/12/2014):

	Ποσό
Διαφορά φόρου	22.364,20€
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013	11.182,10€
Διαφορά εισφοράς αλληλεγγύης αρθρ. 29 Ν. 3986/2011	2.030,39€
Σύνολο φόρου για καταβολή	35.576,69€

Υπ' αριθμ.-2018 οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 4 Ν. 2523/97, διαχειριστικής περιόδου 01.01-31.12.2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου:

	Ποσό
Πρόστιμο άρθρου 4 Ν. 2523/97 λόγω μη υποβολής της οριστικής δήλωσης Φ.Μ.Υ	100,00€

Υπ' αριθμ.-2018 οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου:

	Ποσό
Πρόστιμο άρθρου 54 Ν. 4174/2013 λόγω μη υποβολής της δήλωσης Φ.Μ.Υ 3 ^{ου} τριμήνου έτους 2014	100,00€

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

Ακριβές αντίγραφο

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης**

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

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

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.