



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη 29/03/2019

Αριθμός απόφασης: 731

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258

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 1069/04-03-2014 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. Την από **29/11/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του «...» με **ΑΦΜ** ..., με κύρια δραστηριότητα τις νομικές υπηρεσίες (δικηγόρου), με διεύθυνση έδρας στη Θεσσαλονίκη επί της οδού 26^{ης} Οκτωβρίου αριθ. 43 -Τ.Κ. 546 27, κατά: α) της με αριθμ. .../.../18-10-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 και β) της με αριθμ. .../.../18-10-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

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

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 29-11-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-Με την υπ' αριθμ. .../.../18-10-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης οικον. έτους 2013, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 51.388,67 €, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν. 3986/2011 ύψους 5.448,86 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 και τόκοι του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013 στο φόρο ύψους 47.364,23 €, , ήτοι συνολικό ποσό ύψους 104.201,76 €.

-Με την υπ' αριθ. .../.../18-10-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, κύριος φόρος ύψους 907,83 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58Α και τόκοι του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013, ύψους 838,30 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 1.746,13 €.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν κατόπιν της διενέργειας ελέγχου στη χρήση 2012 από τη Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, με βάση την ΠΟΛ 1037/2005, τα άρθρα 48 παρ 3 και 66 του Ν. 2238/1994 και την ερμηνευτική εγκύκλιο ΠΟΛ 1095/2011, σε συνδυασμό με το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 και την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ. .../13-04-2018 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το υπ' αριθ. πρωτ. εισερχ. .../21-11-2017 έγγραφο του Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής Μακεδονίας με το οποίο διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, βάσει του άρθρου 61 του ν. 4410/2016 (ΦΕΚ Α΄ 141/03-08-2016) η Α/Α υπόθεσης ΣΔΟΕ .../2012, και αφορά σε ανώνυμες καταγγελίες που πραγματοποιήθηκαν σε βάρος του προσφεύγοντος. Συγκεκριμένα, με το ως άνω έγγραφο διαβιβάστηκαν στη Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης: 1) Η υπ' αρ. .../10-09-2012 ανώνυμη καταγγελία (ημερομηνία λήψης καταγγελίας 15/09/2012 και ώρα 10.59) στην οποία αναφέρονταν ότι «Ο δικηγόρος ... οδός 43 περιοχή εμπορικό κέντρο (λιμάνι) Θεσσαλονίκη ΑΦΜ ... ΔΟΥ Β΄ Θεσσαλονίκης δεν δίνει σε κανέναν αποδείξεις και αμείβεται αδρά, έχει τεράστια περιουσία και κάνει χλιδάτη ζωή», 2) η υπ' αρ. .../06-06-2012 ανώνυμη καταγγελία (ημερομηνία λήψης καταγγελίας 01/06/2012 και ώρα 10.30) στην οποία αναφέρονταν ότι «ο ... Δικηγόρος ... 43 στο λιμάνι της Θεσσαλονίκης γρ. ... ΑΦΜ Δεν εκδίδει σχεδόν ποτέ ΑΠΥ, έχει στην ιδιοκτησία του 15μετρο

σκάφος, αυτοκίνητο μάρκας Porcshe και κάποια ακίνητα», 3) η υπ' αρ. .../11-07-2012 ανώνυμη καταγγελία (ημερομηνία λήψης καταγγελίας 09/07/2012 και ώρα 12.00) στην οποία αναφέρονταν ότι «ο .../ Δικηγόρος/ ... 43 Θεσσαλονίκη ΑΦΜ ..., δεν εκδίδει αποδείξεις – Μεγάλη ακίνητη περιουσία – Σκάφος αναψυχής – Αυτοκίνητο Porsche», 4) η υπ' αρ. .../22-07-2012 ανώνυμη καταγγελία (ημερομηνία λήψης καταγγελίας 19/07/2012 και ώρα 12.20) στην οποία αναφέρονταν ότι «ο Δικηγόρος ... οδός ... 49 Εμπορικό Κέντρο Λιμάνι Θεσσαλονίκης Γραφείο ... ΑΦΜ ... Δ.Ο.Υ Β' Θεσσαλονίκης πλήρωσα 15.000 ευρώ για υπόθεσή μου στο δικαστήριο και μου έδωσε απόδειξη 1.000,00 ευρώ», 5) η υπ' αρ. .../16-11-2011 ανώνυμη καταγγελία (ημερομηνία λήψης καταγγελίας 11/11/2011 και ώρα 11.20) στην οποία αναφέρονταν ότι «ο Δικηγόρος στην Θεσσαλονίκη κος ... οδός ... 43 Εμπορικό Κέντρο Λιμάνι ΑΦΜ ... Δ.Ο.Υ Β' Θεσσαλονίκης δεν εκδίδει αποδείξεις».

Από την εκτέλεση του ειδικού λογισμικού ελέγχου προσαύξησης περιουσίας της Δ.Ο.Υ., διαπιστώθηκε, ότι προέκυψαν για το υπό κρίση έτος πρωτογενείς καταθέσεις (πιστώσεις), οι οποίες έχρηζαν περαιτέρω διερεύνησης καθώς δεν δικαιολογούνταν από τα δηλωθέντα εισοδήματα του προσφεύγοντος στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος. Από την επεξεργασία των ατομικών και κοινών τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος προέκυψαν πρωτογενείς καταθέσεις για τις οποίες, συντάχθηκαν τα υπ' αριθ. πρωτ. .../13-06-2018 και .../12-07-2018 Αιτήματα Παροχής Πληροφοριών του άρθρου 14 του ν. 4174/2013 από τη Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, για παροχή εξηγήσεων και προσκόμιση των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων. Ο φορολογούμενος ανταποκρινόμενος στο ως άνω αίτημα κατέθεσε το υπ' αριθ. πρωτ./26-09-2018 υπόμνημα παροχής εξηγήσεων.

Αφού λήφθηκε υπόψη το ως άνω υπόμνημα με τα δικαιολογητικά και τις εξηγήσεις που παρασχέθηκαν από τον προσφεύγοντα στο υπ' αριθ. πρωτ..../29-08-2018 Σημείωμα Διαπιστώσεων του Ελέγχου του άρθρου 28 του ν. 4174/2013 που του κοινοποιήθηκε με συνημμένους τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, σχετικά με τις αδικαιολόγητες καταθέσεις (πιστώσεις), που προέκυψαν στο υπό κρίση έτος, από την περαιτέρω επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών, η φορολογούσα αρχή διαπίστωσε προσαύξηση περιουσίας, κατά την έννοια των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010, ανά έτος, ως ακολούθως:

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ - ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΠΡΩΤΟΓΕΝΕΙΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ ΑΠΟ ΑΓΝΩΣΤΗ ΠΗΓΗ
2013	112.792,13 €	112.792,13 €

Από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν με βάση τις διατάξεις της Α.Υ.Ο.1021681/1120/ΔΕ-Α/ΠΟΛ.1037/1-3-2005, ο έλεγχος διαμόρφωσε το συνολικό εισόδημα

από ελευθέρια επαγγέλματα του προσφεύγοντος, με την προσθήκη λογιστικών διαφορών, ως ακολούθως:

	ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2012 – 31/12/2012	
ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2013	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ
<u>Ακαθάριστα Έσοδα Ελευθέρων Επαγγελματιών</u>	47.881,47	47.881,47
Σύνολο Εσόδων Ελ. Επαγγελματιών	47.881,47	47.881,47
Μείον : Δαπάνες Χρήσεως	28.807,16	27.661,73
Ιδιόχρηση	2.304,00	2.304,00
Διάφορα έξοδα	26.503,16	25.357,73
ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΒΑΣΕΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ	19.074,31	20.219,74
Δαπάνες μη εκπιπτόμενες	1.224,32	8.581,57
ΚΑΘΑΡΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	20.298,63	28.801,31

Περαιτέρω από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων δήλωσε στην υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (κωδικός 145) ως «Ακαθάριστο εισόδημα από δωρεάν παραχώρηση – ιδιόχρηση καταστημάτων, γραφείων κ.λπ.» ποσό ύψους 2.304,00 €, το οποίο δεν ανταποκρίνεται στο ελάχιστο όριο, ήτοι 3,5% της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου. Με βάση την ανωτέρω διαπίστωση ο έλεγχος διαμόρφωσε το ακαθάριστο εισόδημα από ιδιόχρηση γραφείων στο ποσό των 2.899,94 ευρώ.

Με βάση τις ανωτέρω διαπιστώσεις για το υπό κρίση έτος, ο έλεγχος καταλόγισε προσαύξηση περιουσίας σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της παρ 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994, έκρινε τα βιβλία του προσφεύγοντος ως επαρκή, επαναπροσδιόρισε τα καθαρά του κέρδη με την προσθήκη λογιστικών διαφορών, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν. 2238/94, αναπροσάρμοσε τις φορολογητέες εισροές του και εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου .../29-11-2018 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, επικαλούμενος τους κάτωθι λόγους:

- 1) Η προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος εκδόθηκε βασιζόμενη σε λανθασμένη νομική βάση, ερμηνεία και εφαρμογή του νόμου. Εφαρμόστηκαν λανθασμένα οι διατάξεις του Ν. 4174/2013. Ενόψει του ότι ο νόμος αυτός άρχισε να ισχύει από το έτος 2013, ενώ τα ελεγχθέντα εισοδήματά του αφορούν το έτος 2012, ο έλεγχος διενεργήθηκε με ανεπίτρεπτη αναδρομική εφαρμογή του νόμου σε βάρος του. Λανθασμένη εκτίμηση της κίνησης των τραπεζικών λογαριασμών του, καθώς ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη

του τις αναλήψεις που διενεργήθηκαν από τους λογαριασμούς αυτούς ούτε τις δυνατότητές του να καταθέτει χρήματα τα οποία φύλασσε εκτός του τραπεζικού συστήματος αλλά προκύπτουν σαφώς από τις από το έτος 1978 υποβαλλόμενες δηλώσεις του και δεν έλαβε υπόψη του αρκετά από τα στοιχεία που προσκόμισε και επικαλέστηκε ή τα εκτίμησε εσφαλμένα. Πολλές από τις καταθέσεις αφορούσαν χρήματα, τα οποία εισέπραττε για λογαριασμό τρίτων και προς απόδοση σε αυτούς και επίσης προς πληρωμή δόσεων δανείων, που περιλαμβάνονται στη φορολογική δήλωσή του. Συνεπώς, θα έπρεπε να αναγνωρίσει ότι όλες οι πιστώσεις των τραπεζικών λογαριασμών του δε συνιστούν αύξηση της περιουσίας του που δεν δηλώθηκε, και να κρίνει τη φορολογική του δήλωση ειλικρινή. Επικουρικά το ποσό των 47.364,23 ευρώ που του επιβλήθηκε ως πρόσθετος φόρος ανακρίβειας, είναι υπερβολικό και εξοντωτικό και θα πρέπει να περιοριστεί στο επεικότερο ποσό και στο προσήκον μέτρο.

- 2) Λανθασμένα ο έλεγχος έκρινε, ότι από το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ, θα έπρεπε να εκπέσει από τους λογαριασμούς της Δ.ΕΗ., μόνο το 60% του ποσού και όχι ολόκληρο το ποσό, καθώς ο λογαριασμός εκδόθηκε επ' ονόματι του.

Ως προς τους ανωτέρω ισχυρισμούς του προσφεύγοντος

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.....».

Επειδή, στο άρθρο 72 παρ 1 (πρώην 66) του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ), ορίζεται ότι: «1. Μετά την 1.1.2014, για υποθέσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου, που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Για όσα αφορούν τα σχετικά με την έκδοση της πράξης εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με τα άρθρα 23, 28 και 72 (όπως το άρθρο 66 αναριθμήθηκε σε 72) του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με

σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο. **Άρθρο 28** Με την [παράγραφο 1 του άρθρου 28](#) προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση. Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του. Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου... **Άρθρο 66** Με τις διατάξεις της [παραγράφου 1](#) προβλέπεται ότι **μετά την 1.1.2014 για υποθέσεις οποιουδήποτε φορολογικού ελέγχου που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την 1.1.2014 εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου και εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κ.Φ.Δ. για όσα αφορούν την έκδοση της πράξης.....».**

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν. 2238/94 ορίζεται ότι: «1. Εισόδημα στο οποίο επιβάλλεται ο φόρος είναι το εισόδημα που προέρχεται από κάθε πηγή ύστερα από την αφαίρεση των δαπανών για την απόκτησή του, όπως αυτό προσδιορίζεται ειδικότερα στα άρθρα 20 έως 51. ... 2. Το εισόδημα ανάλογα με την πηγή της προέλευσής του διακρίνεται κατά τις επόμενες κατηγορίες ως εξής: ...Ζ. Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών και από κάθε άλλη πηγή....», ενώ σύμφωνα με τη διάταξη της **παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994**, όπως τροποποιήθηκε με την παρ. 3 του άρθρου 15 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' και 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 τη διάταξη του άρθρου 15 παρ.3 του Ν.3888/2010 εισάγεται μια διαδικαστική ρύθμιση, ή μάλλον διευκρινίζεται απερίφραστα και κατηγορηματικά ένα διαδικαστικό θέμα σχετικά με το βάρος απόδειξης σε αυτές τις περιπτώσεις. Έχει ήδη κριθεί και νομολογιακά, ότι η επίμαχη διάταξη δε χαρακτηρίζει ως εισόδημα προσαύξηση που δε φέρει τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του εισοδήματος, αλλά απλώς κατανέμει το βάρος απόδειξης μεταξύ της φορολογικής αρχής και του φορολογούμενου, της πρώτης περιοριζόμενης στην εξακρίβωση της περιουσιακής προσαύξησης και του δεύτερου βαρυνόμενου με την απόδειξη της φορολόγησης ή της νόμιμης απαλλαγής από το φόρο ή της μη υπαγωγής σε φόρο των χρηματικών ποσών που τη δημιούργησαν (ΔΕφΑΘ 3983/2015).

Σύμφωνα με πάγια νομολογία, ως «εισόδημα» κατά τις ανωτέρω διατάξεις των άρθρων 4 και 48 παρ. 3 του ΚΦΕ, νοείται και φορολογείται η πρόσοδος που παράγεται περιοδικά, από διαρκώς εκμεταλλεύσιμη πηγή, και αποτελεί το αντάλλαγμα της προσωπικής εργασίας ή τον καρπό των περιουσιακών στοιχείων του φορολογούμενου, όχι και κάθε άλλη, μη έχουσα τα παραπάνω γνωρίσματα, προσαύξηση της περιουσίας του, εκτός κι αν με ειδική διάταξη νόμου θεωρείται εισόδημα, για την υπαγωγή του στο φόρο (βλ. ΣτΕ 3872/2013, 420/1999 επταμ., 1663/1994, 3342/1985, 1453/1982, 3514/1975, 2417/1965 κ.ά.).

Επειδή, με την **ΔΕΑΦ Α΄ 1144110 ΕΞ 2015** δόθηκαν διευκρινήσεις από το Β΄ Τμήμα της Διεύθυνσης Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών σχετικές με θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας. Συγκεκριμένα, μεταξύ άλλων, αναφέρονται τα εξής: «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. 7. Επίσης, σε όσες περιπτώσεις επικαλείται ο φορολογούμενος ότι η προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση, γονική παροχή, κληρονομιά κλπ, πρέπει να ελέγχεται αν υπήρχε η δυνατότητα από τον δωρητή, τον δανειοδότη, τον παρέχοντα, τον κληρονομούμενο, να καταβάλλει ποσά που επικαλείται ο φορολογούμενος, καθώς και αν έχουν καταλογιστεί τα ποσά που προβλέπονται από τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις (π.χ. τέλη χαρτοσήμου, φόρος γονικής παροχής, φόρος δωρεάς κ.λπ.)..... 8. Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα..... Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και

τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς. Σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων. 9. Όταν δεν μπορεί να δικαιολογηθεί η προσαύξηση της περιουσίας, τότε αυτή φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε. Ο φορολογούμενος δύναται σε κάθε περίπτωση να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο. 10. Για χρήσεις πριν από την 01/01/2014, σχετικές είναι οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της [παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994](#)».

Επειδή περαιτέρω, με την εγκύκλιο ΠΟΛ 1175/16-11-2017 παρασχέθηκαν πρόσθετες διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας, όπου μεταξύ άλλων επισημαίνονται τα εξής: **«1. Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της [παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994](#) ή της [παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013](#), στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου (π.χ. εισόδημα από κεφάλαιο, εισόδημα από κινητές αξίες, εισόδημα Δ' πηγής του ν.2238/1994, πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κ.τλ.), ακόμα και αν το ποσό αυτό δεν συμπεριελήφθη στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον οι εν λόγω πιστώσεις συνεπάγονται φορολογική υποχρέωση στον φόρο εισοδήματος, ο καταλογισμός δεν θα γίνεται κατ' επίκληση των ανωτέρω διατάξεων, αλλά των, κατά περίπτωση, εφαρμοστέων διατάξεων του ν.2238/1994 ή του ν.4172/2013, αναλόγως του είδους του εισοδήματος.2. Γενικά, επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της [παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994](#) ή της [παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013](#) του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου [...] . Ο προσδιορισμός του ως άνω κρίσιμου χρόνου πρέπει να γίνεται από την ελεγκτική αρχή με βάση πρόσφορα και επαρκή στοιχεία τα οποία συλλέγονται ιδίως η κλήση του φορολογούμενου για παροχή εξηγήσεων και η αναζήτηση κατόπιν της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου στα οποία συμπεριλαμβάνονται πληροφορίες και στοιχεία από τα εμπλεκόμενα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα. Αν η εντός ευλόγου χρόνου συλλογή στοιχείων σχετικά με τη διαπίστωση του χρόνου προσαύξησης της**

περιορισίας 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).».

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά με την υπ' αριθ. **884/2016 απόφαση του ΣτΕ** (Β' Τμήμα Επταμελές) ότι «η καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος. Σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου [...] το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.ά.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επίδικη, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, “τεκμήρια”), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ..]13. Επειδή, η ως άνω διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ, κατά το κρίσιμο, εν προκειμένω, σκέλος της, που αναφέρεται σε περιουσιακή προσαύξηση προερχόμενη «από άγνωστη [...] πηγή ή αιτία», έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται υπό την προϋπόθεση ότι η φορολογική διοίκηση δεν

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

Επειδή εν προκειμένω, το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης για διενέργεια ελέγχου των φορολογικών υποχρεώσεων του προσφεύγοντος προβλέπεται ρητά από τις διατάξεις του άρθρου 23 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4174/2013), ενώ καθορίζεται παράλληλα και ο τρόπος προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Δεδομένου ότι πρόκειται για υπόθεση φορολογικού ελέγχου που αφορά φορολογική περίοδο και υποχρέωση πριν από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ορθά εφαρμόστηκαν οι διατάξεις της παρ 3 του άρθρου 15 του Ν.3888/2010 και της παρ 3 του άρθρου 48 του Ν.2238/1994, σε συνδυασμό με την ΠΟΛ.1095/24.09.2011 και την ΠΟΛ 1175/2017.

Περαιτέρω, προκειμένου να συγκεντρωθούν στοιχεία για το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ 3 του άρθρου 15 του Ν.4174/2013 και της υπ' αριθμ. πρωτ. Δ6 Α1036672 ΕΞ 2014/25.02.2014 Απόφασης της Γ.Γ.Δ.Ε., όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει, προηγήθηκε από την ελέγχουσα φορολογική αρχή αίτημα για άρση του τραπεζικού απορρήτου μέσω του «Συστήματος Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών» του άρθρου 62 του Ν.4170/2013. Πρόκειται, δηλαδή, για μια εκ των τεχνικών του ελέγχου που προβλέπεται εδώ και πολλά χρόνια να χρησιμοποιούνται από τον φορολογικό έλεγχο, προκειμένου να προσδιορίσουν με ακρίβεια το εισόδημα των φορολογουμένων.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, ο έλεγχος έλαβε υπόψη του όλα τα προσκομισθέντα στοιχεία και δικαιολογητικά που ο προσφεύγων προσκόμισε με το υπ' αριθ. πρωτ. .../26.09.2018 κατατεθέν υπόμνημά του και αναμόρφωσε το φορολογητέο εισόδημα που αρχικά είχε προσδιορίσει με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος.

Επειδή ως προς τον ισχυρισμό των επανακαταθέσεων και ως προς τους υπ' αριθ. GR ..., ..., ... 5402631 και ... λογαριασμούς που τηρούσε ο προσφεύγων στην Τράπεζα ..., αυτός κρίνεται αβάσιμος, αφενός μεν διότι δεν προβαίνει με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή σε αμφισβήτηση συγκεκριμένων πιστώσεων, οι οποίες θεωρήθηκαν από τον έλεγχο ως πρωτογενείς καταθέσεις, αφετέρου δε, δεν αναφέρει τις ημερομηνίες και τα ποσά των προγενέστερων αναλήψεων που επικαλείται ότι επανακατάθεσε. Τούτο όμως κρίνεται απαραίτητο προκειμένου ο έλεγχος να προβεί στις απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις και να αποδεχτεί μετά βεβαιότητας ότι οι καταλογισθείσες διαφορές δεν συνιστούν προσαύξηση περιουσίας και να διαπιστώσει, επίσης, αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες του προσφεύγοντος, δεδομένου ότι ο προσφεύγων πραγματοποίησε δαπάνες συνολικού ποσού 57.565,61 ευρώ κατά το έτος 2012, όπως αναλυτικά περιγράφονται στην από 18.10.2018 Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης (σελ 43-46), ενώ έχει ήδη επικαλεστεί ανάλωση κεφαλαίου ποσού ύψους 9.500,00 €, στην υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2013.

Επειδή με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, δεν προσκομίστηκαν από τον προσφεύγοντα αποδεικτικά στοιχεία, ώστε να τεκμηριώνουν τους ισχυρισμούς που προέβαλε και να προκύπτει χωρίς αμφιβολία, ότι οι επίδικες καταθέσεις αφορούν σε αναλήψεις και επανακαταθέσεις και προέρχονται από εισόδημα που φορολογήθηκε ή νόμιμα απαλλάχθηκε από το φόρο για το υπό κρίση έτος.

Επειδή, στην παρ 17 του άρθρου 72 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ), ορίζεται ότι: «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**». Η παράγραφος 17, τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 49 του ν. [4509/2017](#) (ΦΕΚ Β' 201/22-12-2017) και ισχύει από 01/01/2018, σύμφωνα με την παράγραφο 6 του ιδίου άρθρου 49. Σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 49 του ν. [4509/2017](#). Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. [4174/2013](#), όπως

αντικαταστάθηκαν με την παράγραφο 1 του άρθρου 49, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του νόμου [4509/2017](#) , υποθέσεων.

Επειδή, ο ισχυρισμός ότι το ποσό που του επιβλήθηκε ως πρόσθετος φόρος ανακρίβειας, είναι υπερβολικό και θα πρέπει να περιοριστεί στο επιεικέστερο ποσό προβάλλεται αλυσιτελώς δεδομένου ότι από τον έλεγχο επιλέχθηκε η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, καθόσον είναι επιεικέστερη.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ 1, 3 και 4 του ως άνω νόμου, μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, **το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν** και η εισαγωγή αγαθών, ... Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο..... 3. Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16 έως και 18. **4. Δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες:**

- α) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης καπνοβιομηχανικών προϊόντων,
 - β) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης οιοπονευματωδών ή αλκοολούχων ποτών, εφόσον αυτά προορίζονται για την πραγματοποίηση μη φορολογητέων πράξεων,
 - γ) δεξιώσεων, ψυχαγωγίας και φιλοξενίας γενικά,
 - δ) στέγασης, τροφής, ποτών, μετακίνησης και ψυχαγωγίας για το προσωπικό ή τους εκπροσώπους της επιχείρησης,
 - ε) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης **επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης μέχρι εννέα (9) θέσεων**, μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων, σκαφών και αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό, καθώς **και οι δαπάνες καυσίμων, επισκευής, συντήρησης, μίσθωσης και κυκλοφορίας αυτών γενικά.**
- Η διάταξη αυτή δεν εφαρμόζεται για τα πιο πάνω μεταφορικά μέσα, εφόσον προορίζονται για πώληση, μίσθωση ή μεταφορά προσώπων με κόμιστρο,
- στ).....».

Επειδή από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων συστεγάζεται σε ακίνητο επί της οδού ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ ΤΚ ..., με άλλους δύο δικηγόρους ήτοι: α) τον με ΑΦΜ και β) τον ... με ΑΦΜ Το ως άνω ακίνητο το κατέχει κατά ποσοστό 60% . Το υπόλοιπο ποσοστό το κατέχουν οι άλλοι δύο δικηγόροι. Περαιτέρω διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων εξέπεσε κατά ποσοστό 100% τις δαπάνες που αφορούν στην ηλεκτροδότηση (ΔΕΗ) του ως άνω ακινήτου και

διενήργησε έκπτωση του ΦΠΑ που αντιστοιχεί στις ως άνω εισροές, χωρίς να έχει το αντίστοιχο δικαίωμα, καθόσον κατέχει ποσοστό 60% του ως άνω ακινήτου και επιπροσθέτως δεν προσκομίζει τα αντίστοιχα στοιχεία, ώστε να αποδεικνύεται κατά τρόπο αδιαμφισβήτητο, ότι η αντίστοιχη δαπάνη και ο αναλογών ΦΠΑ δεν εκπέστηκε και από τους δύο δικηγόρους με τους οποίους συστεγάζεται.

Επειδή δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες καυσίμων επισκευής, συντήρησης, μίσθωσης και κυκλοφορίας αυτών, επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης μέχρι εννέα (9) θέσεων, με βάση τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 30 παρ 4 του Ν. 2859/2000.

Επειδή, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων εξέπεσε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας χωρίς να έχει το δικαίωμα έκπτωσης του ως άνω φόρου, βάσει των οριζόμενων στις διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του Κώδικα ΦΠΑ (2859/2000). Περαιτέρω δε, από τον έλεγχο των Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών που εξέδωσε ο προσφεύγων, διαπιστώθηκε ότι εξέδωσε τις υπ' αρ. .../03-2012, .../05-2012 και .../11-2012 ΑΠΥ με την ένδειξη «δωρεάν». Οι ως άνω ΑΠΥ αφορούν σε πράξεις του άρθρου 9 του ν. 2859/2000 ήτοι «Πράξεις θεωρούμενες ως παροχή υπηρεσιών». Από τον αντιπαραβολικό έλεγχο των ως ΑΠΥ με τις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις των αντίστοιχων τριμήνων διαπιστώθηκε ότι δεν αποδόθηκε για τις ανωτέρω φορολογητέες εκροές ο οφειλόμενος φόρος προστιθέμενης αξίας κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 9 και 19 του ν. 2859/2000 (Κώδικας ΦΠΑ).

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, στο άρθρο 65 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: *«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».*

Συνεπώς οι ως άνω ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από **29/11/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του «.....» με **ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

A. ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2012– 31/12/2012	
Διαφορά φόρου εισοδήματος με την παρούσα απόφαση	51.388,67
Πρόστιμο άρθ. 58 και τόκοι άρθ. 53 Ν. 4174/2013	47.364,23
Εισφορά αλληλεγγύης με την παρούσα απόφαση	5.448,86
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	104.201,76 €

B. ΦΠΑ

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2012– 31/12/2012	
Χρεωστικό υπόλοιπο με την παρούσα απόφαση	907,83
Πρόστιμο άρθ. 58Α και τόκοι άρθ. 53 Ν. 4174/2013	838,30
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	1.746,13 €

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

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

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

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.