



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, 24/05/2019

Αριθμός απόφασης: 1689

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

- 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.

- Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

- 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».

- Τη με ημερομηνία κατάθεσης **24/01/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, **ΑΦΜ:**, κατοίκου επί της οδού, κατά

α) της υπ' αριθ./2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικ. ετών 2013 (εισοδήματα 01/01-31/12/2012), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ

β) του υπ' αριθ./2018 Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου άρθρου 7§§3 και 5 του ν.4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ και

γ) της υπ' αριθ./2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

- Τις ως άνω πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και τις οικείες εκθέσεις μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΚΒΣ, φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ.

7. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **24/01/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του 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./**2018** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2012), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 16.643,55€, πλέον πρόστιμο ποσού 15.611,65€, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ποσού 1.591,93€, ήτοι συνολικό ποσό **33.847,13€**.

Οι ως άνω διαφορές φόρου εισοδήματος προέκυψαν από το πόρισμα της από 17/12/2018 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ, που διενεργήθηκε δυνάμει της με αριθ./2018 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ.

Σύμφωνα με το ως άνω πόρισμα, ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη τα αριθμητικά δεδομένα της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2013, τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία, τις τραπεζικές κινήσεις, τα απαντητικά υπομνήματα με τα συνημμένα δικαιολογητικά του προσφεύγοντος, έκρινε ότι το ποσό των **40.368,17€** αποτελεί μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη για το οικον. έτος **2013**, η οποία φορολογητέα ύλη δεν μπορεί να υπαχθεί ευθέως σε κάποια από τις κατηγορίες εισοδήματος Α΄ έως Ζ΄ της §2 του άρθρου 4 του ν.2238/1994 και θεωρείται ισόποση προσαύξηση της περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη πηγή ή αιτία ή και εισόδημα που δεν δηλώθηκε, σύμφωνα δε με τις διατάξεις του άρθρου 48§3 του ν.2238/1994 λογίζεται ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρου επαγγέλματος και φορολογείται με τις γενικές διατάξεις. Επίσης, ο έλεγχος πρόσθεσε στα δηλωθέντα καθαρά κέρδη από άσκηση ατομικής επιχείρησης, ονομαστική κατάθεση (.....) ποσού **4.000,00€**, για την οποία δεν εκδόθηκε φορολογικό στοιχείο. Ομοίως, ο έλεγχος πρόσθεσε στα δηλωθέντα εισοδήματα από ακίνητα, εισόδημα από ιδιόχρηση ακινήτων ποσού 508,94€.

2) Με τον με αριθ./**2018** Οριστικό Προσδιορισμό προστίμου του άρθρου 7§§3 και 5 του ν.4337/2015 επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, με αντικείμενο εργασιών τις εργασίες ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων πρόστιμο **1.000,00€** (=4.000,00€X 25%) καθώς διαπιστώθηκε ότι το έτος 2012 υπέπεσε σε μία (1) φορολογική παράβαση της μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου εσόδου, ποσού 4.000,00€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 και 13 του ΚΒΣ και του άρθρου 13 του ΚΦΔ.

Το ως άνω πρόστιμο προέκυψε από το πόρισμα της από 17/12/2018 έκθεσης μερικού ελέγχου εφαρμογή των διατάξεων του ΚΒΣ σύμφωνα με το οποίο από την επεξεργασία των τραπεζικών δεδομένων του ελεγχόμενου διαπιστώθηκε μία ονομαστική κατάθεση, ποσού 4.000,00€ την 10/4/2012 στον με αριθ. IBAN ελεγχόμενο τραπεζικό λογαριασμό της, για την οποία δεν εκδόθηκε το αντίστοιχο φορολογικό στοιχείο εσόδου προς τον καταθέτη, **ΑΦΜ:**....., το ελεγχόμενο έτος 2012, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§§1,6 και 13 του ΚΒΣ.

3) Με την υπ' αριθμ./2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 920,00€, πλέον πρόσθετος φόρος ποσού 862,96€, ήτοι συνολικό ποσό **1.782,96€**.

Οι ως άνω διαφορές ΦΠΑ προέκυψαν από το πόρισμα της από 17/12/2018 οικείας έκθεσης μερικού ελέγχου ΦΠΑ σύμφωνα με το οποίο ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη ότι δεν εκδόθηκε φορολογικό στοιχείο εσόδου ποσού 4.000,00€ προσαύξησε τις δηλωθείσες εκροές της φορολογικής περιόδου 01/04-30/06/2012 κατά το ποσό αυτό και το ΦΠΑ εκρών με το ΦΠΑ που αναλογεί, ποσού 920,00€.

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

1. Μη νόμιμος τρόπος προσδιορισμού φερόμενης προσαύξησης περιουσίας για το κρινόμενο έτος.
Συγκεκριμένα, η αρμόδια φορολογική αρχή δεν ακολούθησε καμία απολύτως νόμιμη μέθοδο φορολογικού ελέγχου, τουναντίον υιοθέτησε μια εντελώς αυθαίρετη και μη προβλεπόμενη στο νόμο συλλογιστική χωρίς ουδόλως να ληφθούν υπόψη τα δηλωθέντα εισοδήματά του και μάλιστα όλων των ετών, τα οποία είναι υψηλότερα, συμπεριλαμβανομένων και των υπολοίπων των τραπεζικών του καταθέσεων στην αρχή και στο τέλος εκάστης χρήσης.
2. Επανακαταθέσεις χρηματικών ποσών. Σύμφωνα με το αριθ. ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5-11-2015 έγγραφο του ΓΓΔΕ, ο έλεγχος θα πρέπει να λάβει υπόψη του τις προηγούμενες σχετικές αναλήψεις του, προς αιτιολόγηση καταθέσεων σε μετρητά. Σημειωτέον μάλιστα ο δηλωθείς κύκλος εργασιών του (τζίρος), ο οποίος έχει κατατεθεί στους ελεγχόμενους λογαριασμούς του με ονομαστικές καταθέσεις υπολείπεται του δηλωθέντος, με αποτέλεσμα να είναι προφανές ότι τα σχετικά μετρητά αποτελούν νομίμως εισπραχθείσες και δηλωθείσες αμοιβές του σε μετρητά, οι οποίες εν συνεχεία κατατέθηκαν στην τράπεζα. Επικαλείται πίνακα αναλήψεων σε μετρητά συνολικού ποσού 78.725,00€.
3. Ανάλωση κεφαλαίου παρελθόντων ετών – Δηλωθέντα εισοδήματα. Βάσει των ΠΟΛ. 1095/2011 ΚΑΙ 1033/2013, ο προσφεύγων επικαλείται ότι από τον πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου που προσκομίζει και από τις υποβληθείσες δηλώσεις του προκύπτει ότι είχε την οικονομική – ταμειακή δυνατότητα να προβαίνει σε καταθέσεις χωρίς αυτό να σημαίνει ότι οι καταθέσεις αυτές είναι πρωτογενείς ή αδήλωτες.
4. Πραγματικοί ισχυρισμοί. Ο κύριος όγκος της δραστηριότητας του αφορά την εκτέλεση έργων ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων μεγάλης κλίμακας, οι οποίες λόγω της φύσης τους διαρκούν μεγάλα χρονικά διαστήματα, ήτοι από ένα έως τρία, η δε καταβολή των αμοιβών του λαμβάνει χώρα τμηματικά και διάφορες χρονικές στιγμές ανεξαρτήτως του χρόνου τιμολόγησης των εργασιών, το γεγονός αυτό δε είναι απολύτως σύμφωνο με τα διδάγματα της κοινής πείρας αλλά και τα συναλλακτικά ήθη. Χαρακτηριστικό παράδειγμα είναι οι σχετικές εργασίες τις οποίες πραγματοποίησε για τους κ.κ. και, οι οποίες ξεκίνησαν κατά το έτος 2009 και ολοκληρώθηκαν κατά το ελεγχόμενο έτος.

5. Αποιολόγηση καταθέσεων. Επικαλείται ισχυρισμούς όπως προκύπτουν από τον πίνακα σελ. 12-14 της υπό κρίσης προσφυγής που έχει ως κάτωθι:

ΠΙΝΑΚΑΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ 2012

Α/Α	Αριθμός Διαγραφόμενου	ΤΡΑΠΕΖΑ	Ημερομηνία Συνολογράφου	Αντικείμενο Συνολογράφου	Ποσό Συνολογράφου	Αντικείμενο πίστωσης
2			13/01/2012 00:00	Κατάθεση/συνολογράφος με λογαριασμό	2.350,00 (670,00)	Το ποσό είναι χαμηλό επί προηγούμενης ημερομηνίας, με τον τίτλο της χρήσης 2011. Είναι σκόπιμο στις επιχειρήσεις να γίνει οι καταθέσεις των ημερών που είναι να αφαιρεθούν το προηγούμενο έτος
4			19/01/2012 00:00	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	470,00	00, αντίστοιχα
5			30/01/2012 00:00		150,00	Εκπαιδευτική συνολογράφος. Κατά συνθήκη πρακτική των φορολογικών ημερών, οι καταθέσεις είναι των 500 € αφαιρούνται από ελέγχους
8			23/01/2012 00:00		1.500,00	Εκπαιδευτική πίστωση
9			24/01/2012 09:31	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	50,00	Εκπαιδευτική συνολογράφος. Κατά συνθήκη πρακτική των φορολογικών ημερών, οι καταθέσεις είναι των 500 € αφαιρούνται από ελέγχους
23			27/01/2012 00:00		2.000,00	Εκπαιδευτική πίστωση
18			28/01/2012 00:00	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	600,00	
27			14/05/2012 00:00	ΚΑΤΕΞΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΣΕ ΚΑΤ/ΚΟ ΛΟΓ/ΣΜΟ	5.300,00	
30			25/05/2012 00:00		1.300,00	
34			30/06/2012 00:00		8.915,00	Εκπαιδευτική πίστωση
41			28/06/2012 00:00	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	4.000,00 (2.524,00)	
46			16/07/2012 11:48	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	500,00	
49			16/07/2012 00:00	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	1.500,00	
58			07/08/2012 00:00		4.800,00	
57			24/09/2012 00:00	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	4.500,00 (1.800,00)	
58			25/09/2012 00:00	ΚΑΤΕΞΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΣΕ ΚΑΤ/ΚΟ ΛΟΓ/ΣΜΟ ΤΡΕ	1.200,00	Υπόλοιπο από πιστώσεις συνολογράφου
59			25/09/2012 00:00	Κατάθεση/συνολογράφος με λογαριασμό	2.300,00	Υπόλοιπο από πιστώσεις συνολογράφου
60			27/09/2012 00:00	ΚΑΤΕΞΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΣΕ ΚΑΤ/ΚΟ ΛΟΓ/ΣΜΟ	480,00	Υπόλοιπο από πιστώσεις συνολογράφου
62			27/09/2012 00:00	ΚΑΤΕΞΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΣΕ ΚΑΤ/ΚΟ ΛΟΓ/ΣΜΟ	2.000,00	Υπόλοιπο από πιστώσεις συνολογράφου
69			13/10/2012 00:00	ΚΑΤΕΞΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΣΕ ΚΑΤ/ΚΟ ΛΟΓ/ΣΜΟ	1.000,00	
79			27/11/2012 00:00	ΚΑΤΕΞΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΣΕ ΚΑΤ/ΚΟ ΛΟΓ/ΣΜΟ	10.030,00	
84			13/12/2012 00:00		1.800,00	Αγορά τεχνική βοήθεια/επισκευή. Επισκευή σιδηροδρόμου
99			19/12/2012 00:00	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	6.350,00 (4.850,00)	
				ΣΥΝΟΛΟ ΠΙΣΤΩΣΕΩΝ	58.785,00 €	

6. Επί του προσδιορισθέντος εισοδήματος από ακίνητα. Η φορολογική αρχή ουδόλως απόδειξε ότι το δηλωθέν τεκμαρτό μίσθωμα ήταν δυσανάλογο με την μισθωτική του αξία, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 22 του ν.2238/1994.
7. Επί του επιβληθέντος ΦΠΑ και προστίμου ΚΒΣ. Ουδεμία περίπτωση μη έκδοσης υφίσταται, δεδομένου ότι η σχετική συναλλαγή του αποτελεί υπόλοιπο οφειλής του συγκεκριμένου πελάτη από παρελθούσα δηλωθείσα και τιμολογηθείσα εργασία του.
8. Υπολογισμός πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας – Εφαρμογή ευνοϊκότερου καθεστώτος. Η φορολογική αρχή οφείλει να εφαρμόσει μειωμένους συντελεστές κατά τον προσδιορισμό των πρόσθετων φόρων λόγω ανακρίβειας και δη εκείνες του ήδη ισχύοντος άρθρου του 58 του ν.4174/2013.

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, 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 ψήφισης του σχετικού νόμου, και η έκδοση των καταλογιστικών πράξεων γίνεται μετά τις 30-9-2010. ...

11. Η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε η προσαύξηση αυτής. Ο φορολογούμενος δύναται να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο.

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, 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 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).]»

Επειδή, στο με αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφο της Διεύθυνσης ελέγχων μεταξύ άλλων αναφέρεται :

«8. Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα.

Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης στον ίδιο ή άλλο τραπεζικό λογαριασμό αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό. Σ' αυτήν την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι, οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον φορολογούμενο από έναν ή περισσότερους λογαριασμούς δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς.

Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς.

Σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων.

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

Επειδή, εν προκειμένω, διενεργήθηκε μερικός φορολογικός έλεγχος εισοδήματος, στον προσφεύγοντα, δυνάμει της με αριθ./2017 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ .

Επειδή, σύμφωνα με το πόρισμα του ως άνω ελέγχου, όπως καταγράφεται στην από 11/12/2018 έκθεση φορολογίας εισοδήματος, ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη τα αριθμητικά δεδομένα της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2013, τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία, τις τραπεζικές κινήσεις, τα απαντητικά υπομνήματα με τα συνημμένα δικαιολογητικά του προσφεύγοντος, έκρινε ότι το ποσό των **40.368,17€** αποτελεί μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη για το οικον. έτος **2013**, η οποία φορολογητέα ύλη δεν μπορεί να υπαχθεί ευθέως σε κάποια από τις κατηγορίες εισοδήματος Α' έως Ζ' της §2 του άρθρου 4 του ν.2238/1994 και θεωρείται ισόποση προσαύξηση της περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη πηγή ή αιτία ή και εισόδημα που δεν δηλώθηκε, σύμφωνα δε με τις διατάξεις του άρθρου 48§3 του ν.2238/1994 λογίζεται ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρου επαγγέλματος και φορολογείται με τις γενικές διατάξεις. Επίσης, ο έλεγχος πρόσθεσε στα δηλωθέντα καθαρά κέρδη από άσκηση ατομικής επιχείρησης, ονομαστική κατάθεση (.....) ποσού **4.000,00€**, για την οποία δεν εκδόθηκε

φορολογικό στοιχείο. Ομοίως, ο έλεγχος πρόσθεσε στα δηλωθέντα εισοδήματα από ακίνητα, εισόδημα από ιδιόχρηση ακινήτων ποσού **508,94€**.

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή, ο προσφεύγων επικαλείται για τις **α/α 30 την 25/5/2012 και α/α 55 την 7/8/2012** καταθέσεις ποσού 1.200,00€ και 4.800,00€, αντίστοιχα, ότι αφορούν καταθέσεις από τον πελάτη του , στον οποίο έχει εκδώσει την με αριθ. /2009 ΑΠΥ, συνολικού ποσού 7.140,00€.

Επειδή, προς επίρρωση του ισχυρισμού του προσκομίζει αντίγραφο της ως άνω ΑΠΥ, αναλυτικό καθολικό του λογαριασμού πελάτες λιανικής από 01/01-31/12/2009 και αναλυτικά στοιχεία συναλλαγής της για τις κρινόμενες δυο καταθέσεις από όπου προκύπτει ότι πληρωτής είναι ο

Επειδή, ωστόσο, από το προσκομιζόμενο αναλυτικό καθολικό προκύπτει ότι την 30/3/2009 έχει καταχωρηθεί στη χρώση του λογαριασμού πελάτες ποσό 7.140,00€, με παραστατικό ΑΛΠ και με αιτιολογία «.....» Ομοίως, προκύπτει ότι την ίδια ημέρα έχει καταχωρηθεί στην πίστωση του λογαριασμού πελάτες το ποσό των 7.140,00€, με αιτιολογία «ΕΞ/ΣΗ ΤΙΜ ΑΛΠ».

Επειδή, από τα ως άνω προκύπτει ότι η κρινόμενη ΑΠΥ εξοφλήθηκε αυθημερόν, και επομένως, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος είναι αβάσιμος.

Επειδή, για τις κινήσεις με **α/α: 57 την 24/9/2012, 58 την 25/9/2012, 59 την 25/9/2012, 60 την 27/9/2012 και 62 την 27/9/2012** συνολικού ποσού **5.450,00€** ο προσφεύγων επικαλείται ότι αποτελούν επανακαταθέσεις προηγούμενων αναλήψεων που πραγματοποιήθηκαν από 16/7/2012 έως 14/9/2012 (REC ID 3912, 3924, 3956, 3962, 3969, 3971, 3978 και 3983) συνολικού ποσού **4.600,00€**.

Επειδή, για την κατάθεση με α/α:59 δεν έχει προσκομιστεί τραπεζικό παραστατικό από το οποίο να προκύπτουν τα στοιχεία του καταθέτη των μετρητών, ενώ για τις λοιπές καταθέσεις προκύπτει από την αιτιολογία της κατάθεσης ότι την κατάθεση των μετρητών την πραγματοποίησε η σύζυγος του προσφεύγοντος,

Επειδή, επιπροσθέτως, από το προσκομιζόμενο βιβλίο εσόδων εξόδων, για το διάστημα από 16/7/2012 έως 14/9/2012 προκύπτει ότι έχουν καταχωρηθεί έσοδα συνολικού ποσού 30.920,00€ και αγορές και διάφορα έξοδα συνολικού ποσού 24.000,00€.

Επειδή, από την έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι ποσό 30.000,00€ εκ των ως άνω εσόδων είναι επί πιστώσει, και η πρώτη επιταγή κατατέθηκε την 15/10/2012.

Επειδή, βάσει των ως άνω ο ισχυρισμός, του προσφεύγοντος απορρίπτεται καθώς δεν αποδεικνύεται η ύπαρξη υπολοίπου μετρητών για κατάθεση από τις ως άνω αναλήψεις.

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή, για τις κινήσεις με **α/α: 69 την 12/10/2012, 79 την 27/11/2012, και 90 την 19/12/2012**, συνολικού ποσού **15.900,00€** ο προσφεύγων επικαλείται ότι αποτελούν επανακαταθέσεις προηγούμενων αναλήψεων που πραγματοποιήθηκαν από 5/10/2012 έως 23/10/2012 (REC ID 4010, 4035 και 4045) συνολικού ποσού **38.450,00€**.

Επειδή, κατά τη διάρκεια του ελέγχου, ο προσφεύγων για τις ως άνω κινήσεις είχε επικαλεστεί προηγούμενες αναλήψεις/ τζίρος και είχαν απορριφθεί οι ισχυρισμοί του ως αόριστοι.

Επειδή, από το προσκομιζόμενο βιβλίο εσόδων εξόδων για το διάστημα από 5/10/2012 έως 23/10/2012 προκύπτει ότι έχουν καταχωρηθεί έσοδα συνολικού ποσού **48.461,00€** και αγορές και διάφορα έξοδα συνολικού ποσού **15.000,00€**.

Επειδή, για την κατάθεση με α/α:90 δεν έχει προσκομιστεί τραπεζικό παραστατικό από το οποίο να προκύπτουν τα στοιχεία του καταθέτη των μετρητών.

Επειδή, για τις α/α: 69 και 70 προκύπτει από την αιτιολογία της κατάθεσης ότι την κατάθεση των μετρητών την πραγματοποίησε η σύζυγος του προσφεύγοντος

Επειδή, από την έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι η ως άνω δεν ασκεί επαγγελματική δραστηριότητα ούτε δηλώνει έσοδα το κρινόμενο έτος.

Επειδή, τις ως άνω αναλήψεις ο προσφεύγων τις έχει ήδη εν μέρει χρησιμοποιήσει για να δικαιολογήσει τις α/α 70 και 75 καταθέσεις συνολικού ποσού 18.000,00€, οπότε απομένει διαθέσιμο ποσό ύψους **20.450,00€ (=38.450,00€-18.000,00€)**

Επειδή, όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου για την εξέταση των ισχυρισμών του προσφεύγοντα που αφορούν επανακαταθέσεις μετρητών, ο έλεγχος λαμβάνει υπόψη του τα αναληφθέντα μετρητά που επικαλείται ο προσφεύγων αφού αφαιρέσει από το αναληφθέν ποσό τις δαπάνες (όπως προκύπτουν από το βιβλίο εσόδων εξόδων) που έγιναν την συγκεκριμένη περίοδο μέχρι την ισχυριζόμενη επανακατάθεση. Σε όσες περιπτώσεις προκύπτει υπόλοιπο μετρητών, ο έλεγχος το αποδέχτηκε και θεώρησε την κίνηση αυτή ως γνωστής πηγής και αιτίας

Επειδή, βάσει των ως άνω και ακολουθώντας την ως άνω παραδοχή του ελέγχου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος για τις καταθέσεις α/α: 69 και 79 γίνεται δεκτός και τα ποσά των 1.000,00€ και 10.050,00€ δεν συνιστούν προσαύξηση περιουσίας, ενώ για την κατάθεση με α/α:90 οι ισχυρισμοί του κρίνονται αναπόδεικτοι.

Επειδή, για τις καταθέσεις με **α/α 5 την 2/1/2012** και με **α/α: 9 την 24/1/2012** ποσού 150,00€ και 50,00€, αντίστοιχα, ο προσφεύγων επικαλείται ότι αφορούν επουσιώδεις συναλλαγές.

Επειδή, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, οι εν λόγω καταθέσεις δεν είναι ονομαστικές καταθέσεις.

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη το σκεπτικό της ΣτΕ 884/2016, τη συνολική εικόνα των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος με την παρούσα απόφαση γίνεται δεκτό ότι δεν αποτελούν “μεγάλα ποσά”, οι ως άνω κρινόμενες πιστώσεις και επομένως δεν αποτελούν ελεγκτέα προσαύξηση περιουσίας του άρθρου 48 § 3 του ν. 2238/1994.

Επειδή, για τις λοιπές πιστώσεις, ο προσφεύγων είτε δεν προσκομίζει τραπεζικά παραστατικά κατάθεσης, από τα οποία να προκύπτει ότι ο καταθέτης είναι ο ίδιος, είτε επικαλείται αναλήψεις που έχουν ήδη χρησιμοποιηθεί από τον έλεγχο για την δικαιολόγηση άλλων πιστώσεων, είτε επικαλείται αναλήψεις από τις οποίες δεν απομένει υπόλοιπο για κατάθεση μετά την αφαίρεση των διαφόρων δαπανών που πραγματοποιήθηκαν την περίοδο από την επικαλούμενη ανάληψη έως την κρινόμενη κατάθεση.

Ως εκ τούτου, οι σχετικοί του ισχυρισμοί απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι.

Επειδή, για την δικαιολόγηση των κρινόμενων καταθέσεων όπως αναλυτικά περιγράφηκε ως άνω, ο προσφεύγων επικαλείται συγκεκριμένους ισχυρισμούς που εξετάστηκαν και άλλοι έγιναν δεκτοί και άλλοι απορρίφθηκαν με την παρούσα απόφαση.

Επειδή, επιπροσθέτως, ο προσφεύγων επικαλείται ότι οι επίμαχες καταθέσεις έχουν ως αιτία και την ανάλωση κεφαλαίου παρελθόντων ετών και προσκομίζει συνοπτικό πίνακα ανάλωσης οικον. ετών 2009-2012 με απομένον φορολογητέο εισόδημα προηγούμενων ετών ποσού 39.933,69€.

Επειδή, ο προσφεύγων με την υπό κρίση προσφυγή δεν προσκόμισε τα υπόλοιπα των τραπεζικών λογαριασμών του με 31/12/2011 προκειμένου να συγκριθούν με το ποσό της ανάλωσης που επικαλείται (ΠΟΛ.1259/2014), ούτε προσκόμισε τραπεζικά παραστατικά που να αποδεικνύουν ότι τις καταθέσεις μετρητών τις πραγματοποίησε ο ίδιος.

Επειδή, ως προς τον ως άνω πίνακα ανάλωσης λεκτέο είναι ότι τα ποσά που επικαλείται ο προσφεύγων δεν ταυτίζονται πλήρως με τα δηλωθέντα ποσά των υποβληθεισών δηλώσεων τα οικον. έτη 2009-2012

Επειδή, επιπροσθέτως, από το έλεγχο της με αριθ. υποβληθείσας δήλωσης φορολογία εισοδήματος προκύπτει ότι ο προσφεύγων με τη σύζυγό του έχουν δηλώσει συνολικό φορολογητέο εισόδημα ύψους 24.607,83€ και ότι έχουν ένα ανήλικο τέκνο, διατηρούν κύρια και δευτερεύουσα κατοικία, κατέχουν τρία επιβατικά αυτοκίνητα Ι.Χ..

Επίσης προκύπτει ότι κατέβαλαν τη ελεγχόμενη χρήση **για δίδακτρα** παιδιού σε φροντιστήρια το ποσό των **470,00€** (κωδ. 081), για δαπάνη αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών το ποσό των **7.000,00€** (κωδ.049), για έξοδα ιατρικής και νοσοκομειακής περίθαλψης το ποσό των **210€**(051, 052), για υποχρεωτικές εισφορές σε ταμεία ασφάλισης το ποσό των **5.110,56€** (κωδ.053), για ασφάλιστρα το ποσό των **5.889,51€** (κωδ.073, 074) και για δεδουλευμένους τόκους στεγαστικών δανείων το ποσό των 8.625,03€ (κωδ.063), ήτοι συνολικό ποσό 27.304,54€.

Ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αόριστος και αναπόδεικτος.

Επειδή, από την επεξεργασία των τραπεζικών δεδομένων του προσφεύγοντος διαπιστώθηκε μία ονομαστική κατάθεση, ποσού 4.000,00€ την 10/4/2012 στον με αριθ. IBAN ελεγχόμενο τραπεζικό λογαριασμό της, για την οποία δεν εκδόθηκε το αντίστοιχο φορολογικό στοιχείο εσόδου προς τον καταθέτη, ΑΦΜ:....., το ελεγχόμενο έτος 2012, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§§1,6 και 13 του ΚΒΣ.

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή, ο προσφεύγων επικαλείται ότι ουδεμία περίπτωση μη έκδοσης υφίσταται, δεδομένου ότι η σχετική συναλλαγή του αποτελεί υπόλοιπο οφειλής του συγκεκριμένου πελάτη από παρελθούσα δηλωθείσα και τιμολογηθείσα εργασία του.

Επειδή, προς επίρρωση των ισχυρισμών του προσκομίζει τα κάτωθι:

- Την με αριθ./2009 ΑΛΠ προς τον, συνολικού ποσού 1.190,00€.
- Την με αριθ./2010 ΑΛΠ προς τον, συνολικού ποσού 11.900,00€.
- Την με αριθ./2010 ΑΛΠ προς τον, συνολικού ποσού 12.300,00€.
- Την με αριθ./2010 ΑΛΠ προς τον, συνολικού ποσού 12.300,00€.

- Την με αριθ./2011 ΑΛΠ προς τον, συνολικού ποσού 12.300,00€.
- Αναλυτικό καθολικό του λ/σμου 30.01.0000 πελάτες Λιανικής από 01/01-31/12/2009.

Επειδή, όμως, στις προσκομισθείσες ΑΛΠ δεν αναφέρεται ότι εκδόθηκαν επί πιστώσει, ούτε προσκομίστηκε απόδειξη είσπραξης που να αποδεικνύει μεταγενέστερη πληρωμή, ούτε προσκομίστηκε συμφωνητικό μεταξύ του προσφεύγοντος και του πελάτη του στο οποίο να αναγράφεται ο τρόπος εξόφλησης των παρασχεθεισών εργασιών.

Επειδή, από το ως άνω αναλυτικό καθολικό προκύπτει ότι η με αριθ./2009 ΑΛΠ εξοφλήθηκε αυθημερόν καθώς στην κίνηση του λογαριασμού εμφανίζεται χρέωση και πίστωση του ποσού των 1.190,00€, την 02/12/2009, με αιτιολογία χρέωσης «.....» και παραστατικό ΑΛΠ, και με αιτιολογία πίστωσης «ΕΞ/ΣΗ ΤΙΜ ΑΛΠ».

Επειδή, δεν προσκομίστηκε Αναλυτικό καθολικό του λ/σμου 30.01.0000 πελάτες Λιανικής χρήσεων 2010 και 2011.

Επειδή, αν και συνάδει με τα συναλλακτικά ήθη η επί πιστώσει εξόφληση των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων, δεν είναι σύμφωνο με τα διδάγματα της κοινής λογικής και πείρας η μη εξασφάλιση του εκδότη αυτών και παρέχοντος την υπηρεσία για τον τρόπο και το πότε θα εισπράξει την αμοιβή του. Επομένως, η επί πιστώσει έκδοση ενός φορολογικού στοιχείου, ακολουθείται από έγγραφα που αποδεικνύουν την πιστώσει και εξασφαλίζουν την είσπραξη της αμοιβής με ορισμένο τρόπο και χρόνο.

Επειδή, οι επικαλούμενες ΑΠΥ έχουν εκδοθεί από το Μάρτιο του 2010 έως τον Απρίλιο του 2011, ενώ η κρινόμενη πίστωση πραγματοποιήθηκε τον Απρίλιο του 2012.

Επειδή επίσης στο άρθρο 65 του Κ.Φ.Δ ορίζεται:

«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, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 17/12/2018 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ΚΒΣ, εισοδήματος και ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2012, της Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες Οριστική πράξεις κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος παραμένει αναπόδεικτος και απορρίπτεται.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις το άρθρου 58^Α του ν. 4174/2013 που ορίζουν ότι «2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα», ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι δεν έπρεπε να του επιβληθεί πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας είναι νόμω αβάσιμος.

Επειδή, στο άρθρο 22 του ν.2238/1994 ορίζεται ότι το ακαθάριστο εισόδημα από ιδιόχρηση δεν είναι δυνατόν να είναι μικρότερο από 3,5% της αξίας του ακινήτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί του αντιθέτου είναι αβάσιμος.

Επειδή, μετά την εξέταση του συνόλου των ισχυρισμών του προσφεύγοντος για τις κάτωθι πιστώσεις συνολικού ποσού γίνεται δεκτό ότι δεν αποτελούν προσαύξηση περιουσίας, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48§3 του ν.2238/1994:

α/α	IBAN	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΟΣΟ
5			20/01/12		150,00€
9			24/01/12	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	50,00€
69			12/10/12	ΚΑΤ/ΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΣΕ ΚΑΤ/ΚΟ ΛΟΓ/ΣΜΟ ΤΡΙΤΟΥ/.....	1.000,00€
79			27/11/12	ΚΑΤ/ΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΣΕ ΚΑΤ/ΚΟ ΛΟΓ/ΣΜΟ ΤΡΙΤΟΥ/.....	10.050,00€
	ΣΥΝΟΛΟ				11.250,00€

Επειδή, κατόπιν των ως άνω, η διαφορά φορολογητέας ύλης και η εισφορά αλληλεγγύης (άρθρο 29 του ν.3986/2011) με την παρούσα απόφαση διαμορφώνονται 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	
Α - Β. Από ακίνητα	8.086,84		8.580,51		8.580,51		493,67
Γ. Από κινητές αξίες							
Δ. Από εμπορικές επιχειρήσεις	16.520,99		20.520,99		20.520,99		4.000,00
Ε. Από γεωργικές επιχειρήσεις							
ΣΤ. Από μισθωτές υπηρεσίες							
Ζ. Από ελευθέρια επαγγέλματα άρθρο 48§3 του ν.2238/1994	0,00		40.368,17		29.118,17		29.118,17
Εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης							
Συνολικό εισόδημα	24.607,83		69.469,67		58.219,67		33.611,84
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται					-		
Υπόλοιπο	24.607,83		69.469,67		58.219,67		33.611,84
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται		1.545,88					
Άθροισμα	24.607,83	1.545,88	69.469,67		58.219,67		33.611,84
Εκπτώσεις δαπανών άρθρου 8 ν. 2238/1994							
Φορολογητέο εισόδημα	24.607,83	1.545,88	69.469,67		58.219,67		33.611,84

ΧΡΗΣΗ	2012
-------	------

Εισόδημα από ακίνητα	8.580,51
Από εμπορικές επιχειρήσεις	20.520,99
Εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα άρθρου 48§3 του ν.2238/1994	29.118,17
Αυτοτελώς φορολογ. Ποσά	
Φόρος αυτοτελ. Φορολογ. Ποσών	
Συνολικό εισόδημα επιβολής εισφοράς	58.219,67
Συντελεστής εισφοράς αλληλεγγ.	3%
Εισφορά	1.746,59
Ποσό εισφοράς που έχει βεβαιωθεί βάσει δήλωσης	492,16
Καταλογισθείσα Εισφορά βάσει ΔΕΔ	1.254,43

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **24/01/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, **ΑΦΜ:** και συγκεκριμένα:

- Τη μερική αποδοχή αυτής και την τροποποίηση της υπ' αριθ./2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικ. ετών 2013 (εισοδήματα 01/01-31/12/2012), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ.
- Την απόρριψη αυτής και την επικύρωση του υπ' αριθ./2018 Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου άρθρου 7§§3 και 5 του ν.4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ και της υπ' αριθ./2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ.

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	16.643,55 €	12.934,65 €
Πρόσθετος φόρος	15.611,65 €	12.132,70 €
Εισφορά αλληλεγγύης	1.591,93 €	1.254,43 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	33.847,13 €	26.321,78 €

Β) ΦΠΑ

Φ.Π.Α.	920,00 €
--------	----------

Πρόσθετος φόρος	862,96 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	1.782,96 €

Γ) Πρόστιμο άρθρου 7§§3 και 5 (4.000,00€ X 25%) 1.000,00€

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.