



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604536

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα, 24.06.2019

Αριθμός απόφασης: 2069

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036990 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε).»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 25.01.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του **ΤΟΥ**, με Α.Φ.Μ., κατοίκου, οδός, κατά των κάτωθι πράξεων της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.: α)της με αριθ. /2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικ. έτους 2013 (χρήση 2012), β)της με αριθ. /2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικ. έτους 2014 (χρήση 2013), γ)της με αριθ. /2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014, δ)της με αριθ. /2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) χρήσης 2012, ε)της με αριθ. /2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012) χρήσης 2013 και στ)της με αριθ. /2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013, διαχειριστικής περιόδου 2014, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. α)Την με αριθ./2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικ. έτους 2013 (χρήση 2012), β)την με αριθ./2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικ. έτους 2014 (χρήση 2013), γ)την με αριθ./2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014, δ)την με αριθ./2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) χρήσης 2012, ε)την με αριθ./2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012) χρήσης 2013 και στ)την με αριθ./2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013, διαχειριστικής περιόδου 2014 της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.
6. Το με αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2019 ΕΜΠ/2019 κατατεθέν στην υπηρεσία μας υπόμνημα του προσφεύγοντος με θέμα «νέα στοιχεία στην ενδικοφανή προσφυγή και αίτηση χορήγησης παράτασης της προθεσμίας εξέτασης».
7. Την με αριθ./2019 Πράξη Αναπομπής του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
8. Την με αριθ./2019 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών περί παράτασης προθεσμίας έκδοσης απόφασης επί ενδικοφανούς προσφυγής.
9. Την από 1.02.2019 έκθεση απόψεων επί ενδικοφανούς προσφυγής της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.
10. Τις από 30.05.2019 πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. βάσει της με αριθ./2019 Απόφασης του Προϊσταμένου της Δ.Ε.Δ.
11. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 25.01.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του **του**, με Α.Φ.Μ., 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:

- I. Με την με αριθ./2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικονομικού έτους 2013 (χρήση 2012), καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά κύριου φόρου 42.297,30 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος / πρόστιμο (ευνοϊκότερη κύρωση) 39.674,86 ευρώ, πλέον εισφορά αλληλεγγύης 4.008,69 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 85.980,85 ευρώ.
- II. Με την με αριθ./2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικονομικού έτους 2014 (χρήση 2013), καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά κύριου φόρου 5.518,73 ευρώ αντί του αρχικού πιστωτικού ποσού των 2.120,94 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος / πρόστιμο (ευνοϊκότερη κύρωση) 6.887,16 ευρώ, πλέον εισφορά αλληλεγγύης 701,67 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 15.228,50 ευρώ.

- III. Με την με αριθ./2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2014, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά κύριου φόρου 9.531,47 ευρώ, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. 4.765,74 ευρώ, πλέον εισφορά αλληλεγγύης 1.387,87 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 15.685,08 ευρώ.
- IV. Με την αριθ./2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο 1.762,50 ευρώ διότι κατά την διαχειριστική περίοδο 2012 εξέδωσε τρεις (3) ανακριβείς αποδείξεις παροχής υπηρεσιών αξίας ενός εκάστου άνω των 1.200,00 ευρώ.
- V. Με την αριθ./2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012) της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο 266,67 ευρώ διότι κατά την διαχειριστική περίοδο 2013 εξέδωσε μία (1) ανακριβή απόδειξη παροχής υπηρεσιών αξίας μικρότερη ή ίση των 1.200,00 ευρώ.
- VI. Με την αριθ./2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του ν.4174/2013 της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο 1.250,00 ευρώ διότι κατά την διαχειριστική περίοδο 2014 εξέδωσε πέντε (5) ανακριβείς αποδείξεις παροχής υπηρεσιών κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 6 και 7 του ν.4093/2012.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της από 24.12.2018 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος βάσει των διατάξεων των άρθρων 48 παρ. 3, 66, 67 και 67Α ν.2238/1994 σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 23, 24, 25, 28, 30, 34 και 66 του ν.4174/13 (Κ.Φ.Δ.) και της από 24.12.2018 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου ΠΔ 186/92 (Κ.Β.Σ.) – Κ.Φ.Α.Σ. – Κ.Φ.Δ. Ν.4093/12 Ν.4174/2013 του ελεγκτή του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,, οι οποίες συντάχθηκαν κατόπιν έκδοσης των με αριθ./...../2018 και/...../2018 εντολών ελέγχου γραφείου της Προϊσταμένης της εν λόγω υπηρεσίας για τα οικ. έτη 2013, 2014 & 2015 (διαχ. περίοδοι 2012, 2013 & 2014) σε βάρος του προσφεύγοντος ελεύθερου επαγγελματία με δραστηριότητα την παροχή ιατρικών υπηρεσιών. Από την επεξεργασία των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών και λοιπών χρηματοοικονομικών προϊόντων του προσφεύγοντος, με αξιοποίηση του ειδικού λογισμικού αυτοματοποιημένου ελέγχου προσαύξησης περιουσίας, προέκυψε ότι κατά την χρήση 2012 απέστειλε έμβασμα στο εξωτερικό και συγκεκριμένα στην Κύπρο, ύψους 200.000,00 ευρώ, ενώ αφού λήφθηκαν υπόψη όλα τα διαθέσιμα στοιχεία και οι απόψεις του προσφεύγοντος, όπως αυτές διατυπώθηκαν στο με αριθ./2018 κατατεθέν υπόμνημά του, ο έλεγχος διαπίστωσε:

α) Πρωτογενείς πιστώσεις - καταθέσεις, για τις οποίες αποδείχθηκε η πηγή ή η αιτία προέλευσης, αλλά δεν αποδείχθηκε ότι έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλάσσονται του φόρου και συντρέχει εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 48 του ν.2238/1994. Οι πιστώσεις αυτές αφορούν ονομαστικές καταθέσεις, οι οποίες αποτελούν στην ουσία ακαθάριστα έσοδα από την επαγγελματική του δραστηριότητα ως ιατρού, για τις οποίες δεν εκδόθηκαν ή εκδόθηκαν ανακριβείς αποδείξεις παροχής υπηρεσιών (Α.Π.Υ.) του άρθρου 13 του Κ.Β.Σ. του Π.Δ. 186/1992

και αποτελούν την αποκρυβείσα αξία για κάθε ελεγχόμενο έτος και παραθέτονται στον κάτωθι πίνακα:

Πρωτογενείς καταθέσεις άρθρου 48 παρ. 1 του ν.2238/1994

<u>Χρήση</u>	<u>Ανακρίβεια Α.Π.Υ.</u>	<u>Αριθμός Α.Π.Υ.</u>
2012	5.900,00 €	6 Α.Π.Υ.
2013	600,00 €	1 Α.Π.Υ.
2014	3.200,00 €	5 Α.Π.Υ.
ΣΥΝΟΛΟ	9.700,00 €	

Οι ως άνω πιστώσεις προέρχονται από ασθενείς που ο έλεγχος διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων δεν εξέδωσε ή εξέδωσε ανακριβείς Αποδείξεις Παροχής Υπηρεσιών (Α.Π.Υ.) πραγματοποιήθηκε λογιστικός και εξωλογιστικός προσδιορισμός του εισοδήματός του. Ειδικότερα για τη διαχειριστική περίοδο 2012 τα βιβλία και στοιχεία κρίθηκαν ανακριβή, οι καθαρές αμοιβές του εξωλογιστικού προσδιορισμού είναι μεγαλύτερες από τις καθαρές αμοιβές που προέκυψαν λογιστικά και ο έλεγχος προσδιόρισε τα αποτελέσματα εξωλογιστικά, για τη διαχειριστική περίοδο 2013 η αποκρυβείσα αξία ανήλθε στο ποσό των 600,00 ευρώ και δεν επηρεάζει το κύρος των βιβλίων και στοιχείων και για τη διαχειριστική περίοδο 2014 τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίστηκαν λογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013.

β) Πρωτογενείς πιστώσεις – καταθέσεις για τις οποίες δεν αποδείχθηκε η αιτία προέλευσης καθώς και ότι έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλάσσονται του φόρου, για τις οποίες συντρέχει εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν.2238/94, δηλαδή λογίζονται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα και παραθέτονται στον κάτωθι πίνακα:

Πρωτογενείς καταθέσεις άρθρου 48 παρ. 3 του ν.2238/1994

<u>Χρήση</u>	<u>Πίστωση</u>
2012	50.885,00 €
2013	32.542,00 €
2014	1.903,05 €
ΣΥΝΟΛΟ	85.330,05 €

γ) Από τον έλεγχο δαπανών δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα και προστίθενται στα καθαρά κέρδη ως λογιστική διαφορά τα κάτωθι ποσά που αφορούν ενοικίαση αυτοκινήτου 4.857 cc και στάθμευση:

<u>Χρήση</u>	<u>Δαπάνες</u>
2012	8.354,82 €
2013	3.328,36 €
2014	25.373,89 €

Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων του ελέγχου εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

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

- Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι νόμω και ουσία αβάσιμες και αναιτιολόγητες και αντιβαίνουν ευθέως στις ισχύουσες διατάξεις του Κ.Φ.Ε. Ειδικότερα:
- Το νόμιμα σχηματισθέν και φορολογημένο απόθεμά του την 31.12.2011, ύψους τουλάχιστον 408.000,00 ευρώ, σε καταθέσεις και μετρητά, δικαιολογεί πλήρως τις εκ μέρους του καταθέσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς του κατά τις χρήσεις 2012, 2013 και 2014.
- Τα ακαθάριστα έσοδά του από τις πληρωμές πελατών του ιδιωτικού του ιατρείου δικαιολογούν πλήρως τις επίμαχες καταθέσεις.
- Επανακατάθεσε αναληφθέντα από τους λογαριασμούς του ποσά ύψους 20.440,00 ευρώ.
- Μη νόμιμος και αναιτιολόγητος ο χαρακτηρισμός των βιβλίων και στοιχείων του ως ανακριβών και ο εξωλογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων ως προς τη χρήση 2012 – αναδρομική εφαρμογή της επεικέστερης κύρωσης του ν.4172/2013 που κατήργησε τον ν.2238/94.
- Η Φορολογική Αρχή παρανόμως δεν αναγνωρίζει προς έκπτωση επαγγελματική δαπάνη ύψους 25.373,89 ευρώ κατά τη χρήση 2014 – η προσβαλλόμενη με αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 είναι νόμω και ουσία αβάσιμη και ακυρωτέα.
- Παραβίαση ισομερούς επιμερισμού των ελεγχόμενων πιστώσεων στους συνδικαιούχους των τραπεζικών λογαριασμών.
- Αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρότερης κύρωσης – εφαρμοστέα τυγχάνει η περίπτωση του άρθρου 3 του ν.4337/2015.
- Μη νόμιμη η διενέργεια ελέγχου από τη Ζ΄ Εποπτεία της Β΄ Υποδιεύθυνσης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. που εδρεύει στην Αθήνα – αρμόδια για τη διενέργεια του ελέγχου η ΙΑ΄ Εποπτεία Ελέγχου με έδρα στη Θεσσαλονίκη.

Στη συνέχεια, ο προσφεύγων κατέθεσε στην υπηρεσία μας το με αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2019 ΕΜΠ/2019 υπόμνημα με θέμα «νέα στοιχεία στην ενδικοφανή προσφυγή με αριθ. πρωτ./2019 και αίτηση χορήγησης παράτασης της προθεσμίας εξέτασης της ενδικοφανούς προσφυγής», με το οποίο προσκομίζει και επικαλείται φωτοαντίγραφα των επίμαχων καταθετηρίων που αποδεικνύουν ότι οι καταθέσεις έγιναν από τον ίδιο και όχι από τρίτο πρόσωπο, ειδικότερα προσκομίζει:

- Φωτοαντίγραφο της με ημερομηνία 21.03.2012 απόδειξη κατάθεσης μετρητών της, ποσού 10.000,00 ευρώ που κατέθεσε η υπάλληλος του γραφείου του και το οποίο προέρχονταν από μετρητά εις χείρας του.
- Φωτοαντίγραφο της με ημερομηνία 29.03.2012 απόδειξη κατάθεσης μετρητών της, ποσού 4.000,00 ευρώ που κατέθεσε η υπάλληλος του γραφείου του και το οποίο προέρχονταν από μετρητά εις χείρας του.
- Φωτοαντίγραφο της με ημερομηνία 25.04.2012 απόδειξη κατάθεσης μετρητών της, ποσού 2.000,00 ευρώ που κατέθεσε η υπάλληλος του γραφείου του και το οποίο προέρχονταν από μετρητά εις χείρας του.

- Φωτοαντίγραφο της με ημερομηνία 19.06.2012 απόδειξη κατάθεσης μετρητών της , ποσού 2.560,00 ευρώ που κατέθεσε η υπάλληλος του γραφείου του και το οποίο προέρχονταν από μετρητά εις χείρας του.
- Φωτοαντίγραφο της με ημερομηνία 27.07.2012 απόδειξη κατάθεσης μετρητών της , ποσού 2.340,00 ευρώ που κατέθεσε η υπάλληλος του γραφείου του και το οποίο προέρχονταν από μετρητά εις χείρας του.
- Φωτοαντίγραφο της με ημερομηνία 29.08.2012 απόδειξη κατάθεσης μετρητών της , ποσού 13.920,00 ευρώ που κατέθεσε η υπάλληλος του γραφείου του και το οποίο προέρχονταν από μετρητά εις χείρας του.
- Φωτοαντίγραφο της με ημερομηνία 21.11.2012 απόδειξη κατάθεσης μετρητών της , ποσού 1.150,00 ευρώ, με καταθέτη τον , συγγενή και προστηθέντα του , ο οποίος μισθώνει από την σύζυγό του κατοικία.
- Φωτοαντίγραφο της με ημερομηνία 23.12.2013 απόδειξη κατάθεσης μετρητών της , ποσού 6.350,00 ευρώ που κατέθεσε η υπάλληλος του γραφείου του και το οποίο προέρχονταν από μετρητά εις χείρας του.
- Φωτοαντίγραφο της με ημερομηνία 13.02.2012 απόδειξη κατάθεσης μετρητών της , ποσού 2.000,00 ευρώ που κατέθεσε η σύζυγός του, , η οποία είναι δικαιούχος του εν λόγω λογαριασμού και αφορά δικά της χρήματα.
- Φωτοαντίγραφο της με ημερομηνία 14.10.2013 απόδειξη κατάθεσης μετρητών της , ποσού 1.050,00 ευρώ που κατέθεσε η σύζυγός του, , η οποία είναι δικαιούχος του εν λόγω λογαριασμού και αφορά δικά της χρήματα.

Στα πλαίσια εξέτασης της υπό κρίση ενδικοφανούς και δεδομένου ότι ο προσφεύγων προσκόμισε τα ως άνω νέα στοιχεία, τα οποία δεν είχαν τεθεί υπόψη του ελέγχου, η Υπηρεσία μας δια της με αριθ./2019 Πράξης Αναπομπής του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών και εστάλη στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., ανέπεμψε την υπόθεση στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. προκειμένου να προβεί σε συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις ως προς τα προαναφερθέντα στοιχεία και να αποστείλει στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών το σχετικό της πόρισμα και εφόσον από τις επαληθεύσεις αυτές διαφοροποιείται το προσδιοριζόμενο κατ' έτος φορολογητέο εισόδημα σε σχέση με αυτό του ελέγχου, να γίνει επαναπροσδιορισμός αυτού καθώς και του αναλογούντως κύριου και πρόσθετου φόρου εισοδήματος και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του ν.3986/2011.

Παράλληλα εκδόθηκε από την Υπηρεσία μας η με αριθ./2019 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών περί παράτασης κατά τριάντα ημέρες της προθεσμίας έκδοσης απόφασης επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 63 του ν.4174/2013.

Επειδή, για πράξεις που εκδίδονται από 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν.4174/2013 όπως ισχύει: «1. 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 επανεξέτασης της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης...».

Ειδικότερα, όσον αφορά τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, σύμφωνα με την παρ. 1 του ίδιου άρθρου και νόμου (Κ.Φ.Δ.), αυτές εμπροθέσμως και παραδεκτως προσβάλλονται με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Επειδή 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 επαγγελμάτων της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.»

Επειδή στα άρθρα 2 και 3 της ΠΟΛ. 1095/29.04.2011, με θέμα «εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010» αναφέρονται τα εξής:

«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».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 «4. Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.»

Επειδή με την ΠΟΛ 1175/16.11.2017 του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, με την οποία παρέχονται διευκρινίσεις για θέματα ελέγχουν προσαύξησης περιουσίας,

ως εξής: «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: 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. ...».

Επειδή, εν προκειμένω δυνάμει των με αριθ./...../2018 και/...../2018 εντολών ελέγχου γραφείου της Προϊσταμένης της εν λόγω υπηρεσίας, κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα το με αριθ. πρωτ./2018 Αίτημα Παροχής Πληροφοριών του άρθρου 14 του ν.4174/2013, με το οποίο κλήθηκε όπως θέσει στη διάθεση του ελέγχου αποδεικτικά στοιχεία για την πηγή και την αιτία προέλευσης των χρηματικών ποσών των τραπεζικών λογαριασμών του, προκειμένου να διαπιστωθεί ότι αυτά έχουν ήδη φορολογηθεί ή είναι νομίμως απαλλασσόμενα του φόρου.

Επειδή στο άρθρο 28§2 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζονται τα ακόλουθα:

«Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

Επειδή, κατόπιν των διαπιστώσεων του ελέγχου ο προσφεύγων κλήθηκε να αιτιολογήσει το με αριθ./2018 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, το οποίο κοινοποιήθηκε σε αυτόν την 27.11.2018, επί του οποίου ανταποκρίθηκε υποβάλλοντας το με αριθ./2018 υπόμνημά του.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι επίμαχες καταθέσεις καλύπτονται πλήρως από τα δηλωθέντα εισοδήματά του, καθόσον υφίσταται υπόλοιπο ανάλωσης κεφαλαίου την 31.12.2011, τουλάχιστον 408.000,00 ευρώ σε καταθέσεις και μετρητά.

Επειδή, προς επίρρωση του ισχυρισμού του ο προσφεύγων προσκομίζει πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου οικ. ετών 2003-2012 σχηματίζοντας τεκμαρτό διαθέσιμο υπόλοιπο στις 31.12.2011 ο ποσό των 514.039,22 ευρώ για τον ίδιο και -106.420,60 ευρώ για τη σύζυγό του.

Επειδή, ο προσφεύγων επικαλείται μεν ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών, η οποία θα του παρείχε τη δυνατότητα να κατέχει ρευστά διαθέσιμα στα χέρια του, ωστόσο δεν προσκομίζει τα υπόλοιπα των καταθέσεων των τηρούμενων τραπεζικών του λογαριασμών στο εξωτερικό, όπου τηρεί τουλάχιστον ένα λογαριασμό στην Κύπρο, ως εκ τούτου δεν μπορεί να γίνει δεκτός ο σχετικός ισχυρισμός του.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Κ.Φ.Δ., σχετικά με το βάρος της απόδειξης, ορίζονται τα εξής: *«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, με το Αρ.Πρ: ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015 έγγραφο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, δόθηκαν διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας, ως εξής:

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

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

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, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε τις κινήσεις των τραπεζικών του λογαριασμών στο σύνολό τους αλλά αντίγραφα κίνησης λογαριασμών που αφορούν συγκεκριμένη χρονική περίοδο, επίσης δεν προσκόμισε τα αντίστοιχα παραστατικά, ο ισχυρισμός του περί επανακατάθεσης αναληφθέντων ποσών τυγχάνει αβάσιμος και άρα απορριπτός.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992 σχετικά με το κύρος και την αποδεικτική δύναμη βιβλίων και στοιχείων, ορίζονται τα εξής:

«1. Με την επιφύλαξη των όσων ορίζονται στις επόμενες παραγράφους του άρθρου αυτού το κύρος και η αξιοπιστία των βιβλίων και στοιχείων του Κώδικα αυτού δε θίγεται από τη διαπίστωση παρατυπιών ή παραλείψεων σ' αυτά και ο προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. υποχρεούται να αναγνωρίζει τα δεδομένα που προκύπτουν από αυτά, κατά τον προσδιορισμό των κατά περίπτωση φορολογικών υποχρεώσεων του επιτηδευματία. Οι κατ' τα ανωτέρω παρατυπίες ή παραλείψεις επισύρουν, εκτός αντίθετης ειδικής ρύθμισης, μόνο οικονομικές και διοικητικές κυρώσεις ανάλογες με το είδος και την έκταση τους, σε συνάρτηση με τα οικονομικά μεγέθη που προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία.

2. Τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή και συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, κατά περίπτωση, μόνο εφόσον τούτο προβλέπεται από τις επόμενες παραγράφους 3, 4, 6 και 7.

4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:

α) δεν εμφανίζει στα βιβλία του έσοδα ή έξοδα ή εμφανίζει αυτά ανακριβώς ή εμφανίζει έξοδα που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο,

β) δεν καταχωρεί στο βιβλίο απογραφών αποθέματα ή καταχωρεί αυτά ανακριβώς ως προς την ποσότητα,

γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας, ή λαμβάνει ανακριβή ή εικονικά ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοια στοιχεία,

δ) δεν εμφανίζει την πραγματική κατάσταση της επιχείρησής του, για τον επιτηδευματία της τρίτης κατηγορίας,

7. Δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων για πράξεις ή παραλείψεις των παραγράφων 3, 4 και 6 για συνολικά οικονομικά μεγέθη μέχρι τα όρια των ποσοστών ακαθάριστων εσόδων και των αξιών που αναφέρονται κατωτέρω, ως εξής:

α) Ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) και για αξία μικρότερη ή ίση των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα μέχρι και ένα εκατομμύριο πεντακόσιες χιλιάδες (1.500.000) ευρώ.

β) Ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) και για αξία μικρότερη ή ίση των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα άνω του ενός εκατομμυρίου πεντακοσίων χιλιάδων (1.500.000) ευρώ.

Κατ' εξαίρεση τα οριζόμενα όρια στις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται για τις περιπτώσεις:

α) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για δύο (2) συναλλαγές, στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από διαφορετικούς ελέγχους.

β) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για τρεις (3) συναλλαγές στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από τον ίδιο έλεγχο.

γ) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης ενός στοιχείου αξίας άνω των 880 ευρώ.

δ) Επί μη καταχώρισης ή ανακριβούς καταχώρισης στα πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10 συναλλαγών για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί τα στοιχεία εσόδων εφαρμόζονται αναλόγως τα οριζόμενα στις περιπτώσεις α', β' και γ' του εδαφίου αυτού.».

Επειδή, από το αρχείο του Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης διαπιστώθηκε ότι την διαχειριστική περίοδο 1.01.2012 έως 31.12.2012 εκδόθηκαν οι με αριθ./2012 και/2013 πράξεις επιβολής προστίμου για μη έκδοση τριών (3) Α.Π.Υ. αξίας 50,00 ευρώ, 50,00 ευρώ & 40,00 ευρώ και πέντε (5) Α.Π.Υ. αξίας 20,00 ευρώ, 30,00 ευρώ, 20,00 ευρώ, 50,00 ευρώ & 30,00 ευρώ, αντίστοιχα. Επιπλέον, όπως προέκυψε από τον έλεγχο των τραπεζικών κινήσεων μέσω της Εφαρμογής Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας, ο προσφεύγων εξέδωσε σε έξι περιπτώσεις ανακριβείς Α.Π.Υ., συνολικής αποκρυβείας φορολογητέας αξίας 5.900,00 ευρώ.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω ορθώς ο έλεγχος έκρινε ανακριβή τα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντος για τη διαχειριστική χρήση 2012, επαναπροσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα από την άσκηση του ελευθέριου επαγγέλματός του και τα καθαρά κέρδη, σύμφωνα με το εδάφιο 5 της παρ. 2 του άρθρου 32 του ν.2238/1994, συνεπεία των οποίων ήταν η έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος για μη νόμιμο και αναπαισιωφόρο χαρακτηρισμό των βιβλίων και στοιχείων ως ανακριβών και μη νόμιμη διενέργεια εξωλογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων λόγω ανακρίβειας των βιβλίων και στοιχείων απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 31 παρ. 1 περ. β' του ν.2238/1994, σχετικά με το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος, ορίζονται τα εξής:

«1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία με την απλογραφική ή διπλογραφική μέθοδο εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων, με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 51Α και 51Β του παρόντος

β) Των δαπανών για τη συντήρηση και επισκευή των επαγγελματικών γενικά εγκαταστάσεων, μηχανημάτων και αυτοκινήτων οχημάτων.

Ειδικά για επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης με κυλινδρισμό μέχρι χίλια εξακόσια (1.600) κυβικά εκατοστά, εκπίπτουν οι δαπάνες συντήρησης, επισκευής, κυκλοφορίας και αποσβέσεων και τα μισθώματα που καταβάλλονται σε εταιρεία χρηματοδοτικής μίσθωσης ή οποιονδήποτε τρίτο, σε ποσοστό εβδομήντα τοις εκατό (70%) του ύψους αυτών, εφόσον τα αυτοκίνητα αυτά χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της επιχείρησης. Για αυτοκίνητα μεγαλύτερου κυβισμού εκπίπτει, με τις ίδιες προϋποθέσεις, ποσοστό τριάντα πέντε τοις εκατό (35%) των πιο πάνω δαπανών.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013, σχετικά με τις εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες:

«Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων «του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε.» οι οποίες:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της,
β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση.
γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά».

Επειδή, με τις διατάξεις του επόμενου άρθρου 23 του ίδιου ως άνω νόμου, σχετικά με τις μη εκπιπτόμενες δαπάνες:

«Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:β) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες»

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω ο έλεγχος ορθά έκρινε ότι τα έξοδα που αφορούσαν την ενοικίαση πολυτελούς αυτοκινήτου 4.857 cc και την στάθμευσή του δεν αφορά παραγωγική δαπάνη της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος και δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έξοδα τις συγκεκριμένες δαπάνες, ως εκ τούτου οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται.

Επειδή, όσον αφορά τον μη επιμερισμό των ελεγχόμενων πιστώσεων στους συνδικαιούχους των τραπεζικών λογαριασμών, η ΠΟΛ 1228/2014 που επικαλείται ο προσφεύγων αφορά σε περιπτώσεις αποστολής εμβασμάτων που πραγματοποιούνται από κοινούς λογαριασμούς, ενώ στην περίπτωση αυτή θα πρέπει να εκδίδεται εντολή ελέγχου σε όλα τα πρόσωπα του κοινού λογαριασμού.

Επειδή, ο προσφεύγων ουδέποτε αμφισβήτησε ότι ο ίδιος είναι ο πραγματικός δικαιούχος και διαχειριστής των υπό κρίση τραπεζικών λογαριασμών, αντιθέτως στα σχετικά υπομνήματά του υποστήριξε ότι οι υπό κρίση πιστώσεις προέρχονται από τον ίδιο ή από πελάτες του ιατρείου, ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του περί μη επιμερισμού των ελεγχόμενων πιστώσεων ισομερώς στους δικαιούχους τυγχάνει αβάσιμος και ως εκ τούτου απορρίπτεται.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (ΦΕΚ Α 201/22.12.2017) προβλέπονται τα εξής: «1. Η παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 (Α` 170) αντικαθίσταται ως εξής: «17. Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».

2. Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή

δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. [...]

6. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται από 1.1.2018».

Επειδή με τις διατάξεις των άρθρων 58 και 58Α του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 3§7 ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015), ορίζεται:

«Άρθρο 58 Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης

1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής: α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση. 2. Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση.

Άρθρο 58Α Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας

[...] 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. [...]».

Επειδή, εν προκειμένου, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, η Φορολογική Αρχή εφάρμοσε τις ανωτέρω διατάξεις περί επιεικέστερης κύρωσης ως εκ τούτοι οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν.4141/2013:

1.α. Συνιστάται ειδική αποκεντρωμένη υπηρεσία φορολογικού ελέγχου επιπέδου Διεύθυνσης, με τίτλο «Κέντρο Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ. ΜΕ.Π.)», η οποία υπάγεται στη Γενική Διεύθυνση Φορολογικών Ελέγχων και Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων, έχει έδρα στο Δήμο Αθηναίων και η κατά τόπον αρμοδιότητα του εκτείνεται σε όλη την Επικράτεια. ...

Το ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. είναι αρμόδιο για την έκδοση των φύλλων ελέγχου των πράξεων προσδιορισμού του φόρου και των λοιπών καταλογιστικών πράξεων που αφορούν τις εν λόγω εκκρεμείς υποθέσεις, καθώς και για την περαιτέρω διαδικασία επίλυσης των φορολογικών διαφορών και βεβαίωσης των καταλογιζόμενων διαφορών φόρων, προσθετων φόρων, προσαυξήσεων, τελών, εισφορών και προστίμων κατά τις ισχύουσες διατάξεις.»

Επειδή, με την αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α 1115805 ΕΞ 2017 (περ. 12) απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, με θέμα «μεταβίβαση αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότηση υπογραφής `` Με εντολή Διοικητή `` σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης», αναφορικά με την έκδοση εντολής ελέγχου ορίζονται τα εξής:

«..... Ο Προϊστάμενος του Κέντρου Ελέγχου Φορολογούμενων Μεγάλου Πλούτου - Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. (Άρθρ. 34 Ν.4141/2013 – Α΄ 81 και υποπαράγραφο Δ1 του άρθρου πρώτου του ν.4152/2013 – Α΄ 107), για: α)εξαιρετικά, τους φορολογούμενους, φυσικά πρόσωπα, όλης της επικράτειας, που πληρούν οποιοδήποτε από τα παρακάτω κριτήρια, ανεξάρτητα από το εάν οι φορολογούμενοι ασκούν και επιχειρηματική δραστηριότητα και ανεξάρτητα από το ύψος των ακαθαρίστων εσόδων από αυτή: δδ) Απέστειλαν κατά τα ημερολογιακά έτη 2009, 2010, 2011, 2012 και 2013 στο εξωτερικό χρηματικά εμβάσματα συνολικού ύψους τουλάχιστον πενήντα χιλιάδων (50.000,00) ευρώ και των δικαιούχων των κοινών λογαριασμών.».

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω νομίμως εκδόθηκαν οι με αριθ./...../2018 και/...../2018 εντολές ελέγχου γραφείου της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., ενώ ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί αναρμοδιότητας του ελέγχου τυγχάνει αβάσιμος.

Επειδή, ο προσφεύγων κατέθεσε ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών το με αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2019 ΕΜΠ/2019 υπόμνημά του με το οποίο προσκόμισε φωτοαντίγραφα αποδείξεων κατάθεσης μετρητών στην (αφορούν τα REC ID 7151, 7176, 7232, 7369, 7511, 7854, 9206), τα οποία αποδεικνύουν ότι οι καταθέσεις έγιναν από την υπάλληλο του γραφείου του

Επειδή, η Υπηρεσία μας ανέπεμψε την υπόθεση στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. προκειμένου να προβεί σε συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις ως προς τα προαναφερθέντα στοιχεία και η οποία μας απέστειλε το σχετικό της πόρισμα, σύμφωνα με το οποίο εμμένει στην αρχική της θέση διότι η προσκόμιση των στοιχείων αυτών δεν αποδεικνύει την πηγή ή την αιτία προέλευσης των υπό κρίση πιστώσεων.

Επειδή, όσον αφορά την πίστωση ποσού 1.150,00 ευρώ την 21.11.2012 (REC ID 7852) με καταθέτη τον, όπου ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι είναι συγγενικό πρόσωπο του, ο οποίος μισθώνει από τη σύζυγό του κατοικία, ο ισχυρισμός του αυτός δεν αποδεικνύεται καθόσον δεν προκύπτει από κάποιο στοιχείο η ύπαρξη συγγενικής σχέσης, η μίσθωση αυτή δεν φαίνεται να αφορά το υπό κρίση έτος (κατόπιν σχετικού ελέγχου των εντύπων Ε2 των οικ. ετών 2011, 2012, 2013) και επίσης το ποσό της κατάθεσης δεν σχετίζεται με το επικαλούμενο μηνιαίο μίσθωμα ούτε και προσκομίζεται κάποιο στοιχείο σχετικά με τις χρονικές περιόδους των οφειλόμενων μισθωμάτων που ισχυρίζεται ότι αφορά, ούτε και κάποια συμφωνία σχετικά με τον τόπο και χρόνο καταβολής των υπό καθυστέρηση μισθωμάτων.

Επειδή, όσον αφορά την από 14.10.2013 κατάθεση μετρητών ποσού 1.050,00 ευρώ στην με REC ID 8966, όπου ο προσφεύγων προβάλλει νεότερο ισχυρισμό ότι αφορά την σύζυγό του,, ο έλεγχος είχε ήδη δεχθεί την αρχική του αιτιολόγηση (σελ. 56 της έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος) και δεν έχει συμπεριλάβει το ποσό αυτό στα εισοδήματα του άρθρου 48 παρ. 3 του ν.2238/1994.

Επειδή, όσον αφορά την από 13.02.2012 κατάθεση μετρητών ποσού 2.000,00 ευρώ στην με REC ID 7036, όπου ο προσφεύγων προβάλλει νεότερο ισχυρισμό ότι αφορά την σύζυγό του,, η οποία τυγχάνει δικαιούχος του λογαριασμού, προσκομίζοντας παράλληλα και φωτοαντίγραφο του αποδεικτικού κατάθεσης, ο σχετικός ισχυρισμός του γίνεται αποδεκτός.

Κατόπιν αυτού, προβαίνουμε σε τροποποίηση της με αριθ./2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2013 (χρήσης 2012):

Προσδιορισμός Φορολογητέου Εισοδήματος Οικονομικού Έτους 2013:

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ (1)		ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ (2)		ΠΟΣΑ Δ.Ε.Δ. (3)		ΔΙΑΦΟΡΑ (3 - 1)
	Ατομικό & τέκνων	Της συζύγου	Ατομικό & τέκνων	Της συζύγου	Ατομικό & τέκνων	Της συζύγου	
Α-Β. από ακίνητα		7.410,00		7.410,00		7.410,00	
Γ. από κινητές αξίες							
Δ. από εμπορικές επιχειρήσεις							
Ε. από γεωργικές επιχειρήσεις							
ΣΤ. από μισθωτές υπηρεσίες	20.466,21		20.466,21		20.466,21		
Ζ.1 από ελευθέρια επαγγέλματα	-7.125,37		52.912,45		52.912,45		60.037,82
Ζ.2 από ελευθέρια επαγγέλματα			50.885,00		48.885,00		48.885,00
Προστιθέμενη διαφορά δαπανών		45.612,26		45.612,26		45.612,26	
Συνολικό Εισόδημα	13.340,84	53.022,26	124.263,66	53.022,26	122.263,66	53.022,26	108.922,82

Φόρος Εισοδήματος Οικονομικού έτους 2013:

Α. Φορολογητέο εισόδημα και φόρος βάσει κλίμακας	Ποσό Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου	Ποσά βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ.	Διαφορά
	Εισόδημα		Εισόδημα	Εισόδημα	
Φορολογητέο εισόδημα ατομικό	13.340,84		124.263,66	122.263,66	108.922,82
Φορολογητέο εισόδημα της συζύγου	53.022,26		53.022,26	53.022,26	
Φόρος – χρεωστικό ποσό	1.837,66		44.134,96	43.334,96	41.497,30
Προκαταβολή φόρου	7.637,00		7.637,00	7.637,00	
Εισφορά αλληλεγγύης	2.569,37		6.578,06	6.498,06	3.928,69
Υπόλοιπο Φόρου					
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας (120 %)			50.765,75	49.796,76	
Πρόσθετος φόρος άρθρου 58 ν.4174/2013			21.148,65	20.748,65	20.748,65
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013			18.526,22	18.175,82	19.993,79
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	
Τελικό χρεωστικό ποσό για		12.694,03	98.674,88	97.044,49	84.350,46

βεβαίωση				
----------	--	--	--	--

		Προσαύξηση ν.2523/97	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 Ν.4174/2013 60 μήνες Χ0,73%=43,80%)	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 58 Ν.4174/2013(50%)	Σύνολο νέων προστίμων	Επιεικέστερη κύρωση
ΠΟΣΟ ΦΟΡΟΥ	41.497,30	49.796,76	18.175,82	20.748,65	38.924,47	38.924,47

Επειδή, κατά τα λοιπά οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στην από 24.12.2018 οικεία έκθεση μερικού φορολογίας εισοδήματος και στην από 24.12.2018 έκθεση μερικού ελέγχου ΠΔ 186/92 (Κ.Β.Σ.) – Κ.Φ.Α.Σ. – Κ.Φ.Δ. Ν.4093/12 Ν.4174/13, του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, ενώ οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος τυγχάνουν αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 25.01.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του **του**, με Α.Φ.Μ., κατοίκου, οδός, ως εξής:

- την επικύρωση των κάτωθι πράξεων της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.:
α) της με αριθ./2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικ. έτους 2014 (χρήση 2013), β) της με αριθ./2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014, γ) της με αριθ./2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) χρήσης 2012, δ) της με αριθ./2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012) χρήσης 2013, ε) της με αριθ./2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013, διαχειριστικής περιόδου 2014 και
- την τροποποίηση της με αριθ./2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικ. έτους 2013 (χρήση 2012), της Προϊστάμενης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. σύμφωνα με τα ανωτέρω.

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

- 1. Οριστική πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2013 (α/α/2018)**

Διαφορά φόρου	41.497,30 €
Εισφορά αλληλεγγύης	3.928,69 €
Επιεικέστερη κύρωση του άρθρου 49 του ν.4509/2017	38.924,47 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	84.350,46 €

- 2. Οριστική πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2014 (α/α/2018)**

Τελικό ποσό για καταβολή 15.228,50 €

3. Οριστική πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορ. έτους 2014 (α/α/2018)
Τελικό ποσό για καταβολή 15.685,08 €
4. Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. - Π.Δ. 186/92 χρήσης 2012 (α/α/2018)
Ποσό για καταβολή 1.762,50 €
5. Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Φ.Α.Σ. Ν.4093/2012 χρήσης 2013 (α/α/2018)
Ποσό για καταβολή 266,67 €
6. Πράξη Επιβολής Προστίμου αρ. 54 Ν.4174/2013 διαχ. περιόδου 2014 (α/α/2018)
Ποσό για καταβολή 1.250,00 €

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

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**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.