



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 20/05/2019

Αριθμός απόφασης: 1619

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α6**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογέιτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604529

ΦΑΞ : 213 1604567

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. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. 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.)*».

δ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

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

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

Την από 18/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ, κατοίκου, οδός αρ. κατά των: α) υπ' αριθμ. /2018 οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2013, β) υπ' αριθμ. /2018 οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, γ) υπ' αριθμ. /2018 οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, δ) υπ' αριθμ. /2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου του αρ. 7 παρ. 3 και 5 του Ν. 4337/2015 για τη χρήση 2012, ε) υπ' αριθμ. /2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου του αρ. 7 παρ. 3 και 5 του Ν. 4337/2015 για τη χρήση 2013, στ) υπ' αριθμ. /2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου του αρ. 54 του Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2014 της Προϊσταμένης της ΔΟΥ ΙΓ Αθηνών καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

4. Τις: α) υπ' αριθμ. /2018 οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2013, β) υπ' αριθμ. /2018 οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, γ) υπ' αριθμ. /2018 οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, δ) υπ' αριθμ. /2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου του αρ. 7 παρ. 3 και 5 του Ν. 4337/2015 για τη χρήση 2012, ε) υπ' αριθμ. /2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου του αρ. 7 παρ. 3 και 5 του Ν. 4337/2015 για τη χρήση 2013, στ) υπ' αριθμ. /2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου του αρ. 54 του Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2014 της Προϊσταμένης της ΔΟΥ ΙΓ Αθηνών, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις με ημερομηνία θεώρησης 21/12/2018 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. της ως άνω φορολογικής αρχής.

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 18/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, 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' αριθ. /2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της ΙΓ' Δ.Ο.Υ. Αθηνών, οικονομικού έτους 2013, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 20.462,05€, πλέον τελών χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων και ΟΓΑ ποσού 282,12€ και 56,42€ αντίστοιχα, πρόσθετος φόρος ύψους 19.139,40€, πλέον πρόσθετου φόρου 194,10 € και 38,82€ αντίστοιχα στα τέλη χαρτοσήμου και στην εισφορά ΟΓΑ, καθώς και εισφορά αλληλεγγύης ύψους 2.634,82€ ήτοι συνολικό ποσό 42.861,74€.

Με την υπ' αριθ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της ΙΓ' Δ.Ο.Υ. Αθηνών, οικονομικού έτους 2014, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 21.109,32€, πλέον τελών χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων και ΟΓΑ ποσού 180,57€ και 36,11€ αντίστοιχα, πρόσθετος φόρος ύψους 19.800,54€, πλέον πρόσθετου φόρου 97,15 € και 19,43€ αντίστοιχα στα τέλη χαρτοσήμου και στην εισφορά ΟΓΑ, καθώς και εισφορά αλληλεγγύης ύψους 3.478,31€ ήτοι συνολικό ποσό 44.721,43€.

Με την υπ' αριθ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της ΙΓ' Δ.Ο.Υ. Αθηνών, φορολογικού έτους 2014, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 30.748,83€, πλέον τελών χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων και ΟΓΑ ποσού 131,05€ και 26,21€ αντίστοιχα, πρόσθετος φόρος ύψους 9.224,65€, πλέον πρόσθετου φόρου 13,11 € και 2,62€ αντίστοιχα στα τέλη χαρτοσήμου και στην εισφορά ΟΓΑ, καθώς και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 4.700,70€ ήτοι συνολικό ποσό 44.847,17€.

Με την υπ' αριθ./2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου της Προϊσταμένης της ΙΓ' Δ.Ο.Υ. Αθηνών, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, για τη χρήση 2012, πρόστιμο συνολικού ποσού 2.059,85 €, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. στ' της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 11, 12, 13, 13^α, 14 και 15 του ΚΒΣ και του άρθρου 13§1 του ΚΦΔ.

Με την υπ' αριθ./2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου της Προϊσταμένης της ΙΓ' Δ.Ο.Υ. Αθηνών, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, για τη χρήση 2013, πρόστιμο συνολικού ποσού 3.859,19 €, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. στ' της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 6, 7, 8 του ΚΦΑΣ και του άρθρου 13§1 του ΚΦΔ.

Με την υπ' αριθ./2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου της Προϊσταμένης της ΙΓ' Δ.Ο.Υ. Αθηνών, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, για τη χρήση 2014, πρόστιμο συνολικού ποσού 1.250,00 €, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54§1 περ. θ', §2 περ. γ' του ΚΦΔ, λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 6, 7, 8 του ΚΦΑΣ και του άρθρου 13§1 του ΚΦΔ.

Δυνάμει της υπ' αριθμ./2018 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος (άρ. 48 παρ. 3 του Ν. 2239/1994 και 21 παρ. 3 του Ν. 4172/2013) και έλεγχος του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ. 186/1992, Ν. 4093/2012 (κ.Φ.Α.Σ.) και του άρ. 54 του Ν. 4174/2013) για τα οικονομικά έτη 2013 και 2014 (χρήσεις αντιστοίχως 2012 και 2013) και το φορολογικό έτος 2014.

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο και την επεξεργασία των δεδομένων του Ειδικού λογισμικού αυτοματοποιημένου ελέγχου προσαύξησης περιουσίας, καθώς και των κινήσεων των τραπεζικών

λογαριασμών στο Σύστημα Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών, προέκυψαν ανά χρήση τα ακόλουθα:

α) Ονομαστικές καταθέσεις/πιστώσεις, φυσικών προσώπων, που ο έλεγχος έκρινε ότι αφορούν την επαγγελματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου, αποτελούν αμοιβή του για παρασχεθείσες υπηρεσίες για τις οποίες δεν εκδόθηκαν φορολογικά παραστατικά (Αποδείξεις Παροχής Υπηρεσιών) ως ακολούθως.

ΧΡΗΣΗ	ΣΥΝΟΛΟ ΜΗ ΕΚΔΟΣΗΣ ΚΑΙ ΑΝΑΚΡΙΒΟΥΣ ΕΚΔΟΣΗΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ
2012	8.006,05 €
2013	10.403,30 €
2014	2.000,00 €

β) Κινήσεις που χαρακτηρίστηκαν ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994 για τα οικονομικά έτη 2013 και 2014 καθώς και κινήσεις που χαρακτηρίστηκαν ως εισόδημα του άρθρου 21 παρ. 4 του Ν. 4172/2013 για το φορολογικό έτος 2014 ως εξής:

ΧΡΗΣΗ	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΩΤΟΓΕΝΩΝ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ ΠΟΥ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΗΚΑΝ ΩΣ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ ΑΡ. 48 Ν. 2238/1994 ή ΑΡ. 21 Ν. 4172/2013
2012	28.734,50 €
2013	53.821,28 €
2014	96.669,16 €

γ) Καταθέσεις που αφορούν ενοίκια από το ακίνητο επί της οδού οι οποίες είναι μεγαλύτερες ανά χρήση από τις υποβληθείσες δηλώσεις στοιχείων ακινήτων ως εξής:

ΧΡΗΣΗ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	ΔΗΛΩΣΗ	ΔΙΑΦΟΡΑ
2012	49.004,00	39.600,00	9.404,00
2013	45.619,00	39.600,00	6.019,00
2014	43.968,41	39.600,00	4.368,41

Περαιτέρω, ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη:

- 1) τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του Ειδικού λογισμικού αυτοματοποιημένου ελέγχου προσαύξησης περιουσίας,
- 2) Το με αρ. πρωτ./2018 Υπόμνημα που υπέβαλε ο προσφεύγων και τις δηλώσεις τελών χαρτοσήμου βάσει του ν. 4512/2018 για τις χρήσεις 2012, 2103 και 2014 που υποβλήθηκαν και προσκομίστηκαν στις 30/12/2018 με το με αριθμ. πρωτ. έγγραφο,
- 3) Το βιβλίο εσόδων εξόδων, καθώς και τα παραστατικά εσόδων και δαπανών για τις ελεγχόμενες διαχειριστικές περιόδους 2012-2014,

διαπίστωσε παραβάσεις για μη έκδοση φορολογικών στοιχείων για κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών και οι οποίες αφορούν είσπραξη εκ μέρους πελατών (και όχι πρωτογενείς-αδιευκρίνιστες καταθέσεις), αλλά δεν έχει εκδοθεί σχετική ΑΠΥ, ανά χρήση ως εξής:

ΧΡΗΣΗ 2012

Μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων προς τους κάτωθι πελάτες:

Είδος στοιχείου/Ονοματεπώνυμο καταθέτη	Αριθμός/Ημερομηνία	Αξία	Παράβαση
ΑΠΥ / (για συνεχιζόμενη παροχή υπηρεσίας καθ όλη τη διάρκεια του ελεγχόμενου έτους).	31/12/2012	1.656,05	Μη έκδοση
ΑΠΥ/..... (για συνεχιζόμενη παροχή υπηρεσίας καθ όλη τη διάρκεια του ελεγχόμενου έτους).	31/12/2012	2.100,00	Μη έκδοση
ΑΠΥ/ (για συνεχιζόμενη παροχή υπηρεσίας καθ όλη τη διάρκεια του ελεγχόμενου έτους).	31/12/2012	2.350,00	Μη έκδοση
ΑΠΥ/.....	20/12/2012	1.000,00	Ανακριβής έκδοση
ΑΠΥ/.....	11/04/2012	900,00	Μη έκδοση
Μη έκδοση και ανακριβής έκδοση προερχόμενη από τραπεζικές καταθέσεις		8.006,05	

ΧΡΗΣΗ 2013

Μη έκδοση φορολογικών στοιχείων προς τους κάτωθι πελάτες (11 περιπτώσεις):

Είδος στοιχείου/Ονοματεπώνυμο Καταθέτη	Αριθμός/Ημερομηνία	Αξία/Φόρος	Παράβαση
ΑΠΥ/ (για συνεχιζόμενη παροχή υπηρεσίας καθ όλη τη διάρκεια του ελεγχόμενου έτους).	31/12/2013	1.403,30	Μη έκδοση
ΑΠΥ/.....	29/04/2013	1.500,00	Μη έκδοση
ΑΠΥ/.....	24/12/2013	4.000,00	Ανακριβής έκδοση
ΑΠΥ/ (για συνεχιζόμενη παροχή υπηρεσίας καθ όλη τη διάρκεια του ελεγχόμενου έτους).	31/12/2013	300,00	Μη έκδοση

ΑΠΥ/.....	28/02/2013	300,00	Μη έκδοση
ΑΠΥ/..... (για συνεχιζόμενη παροχή υπηρεσίας καθ όλη τη διάρκεια του ελεγχόμενου έτους).	31/12/2013	300,00	Μη έκδοση
ΑΠΥ/..... (για συνεχιζόμενη παροχή υπηρεσίας καθ όλη τη διάρκεια του ελεγχόμενου έτους).	31/12/2013	400,00	Μη έκδοση
ΑΠΥ/.....	25/02/2013	1.000,00	Μη έκδοση
ΑΠΥ/..... (για συνεχιζόμενη παροχή υπηρεσίας καθ όλη τη διάρκεια του ελεγχόμενου έτους).	31/12/2013	400,00	Μη έκδοση
ΑΠΥ/.....	06/11/2013	300,00	Μη έκδοση
ΑΠΥ/.....	11/06/2013	500,00	Μη έκδοση
Μη έκδοση και ανακριβής έκδοση προερχόμενη από τραπεζικές καταθέσεις		10.403,30	

ΧΡΗΣΗ 2014

Μη έκδοση φορολογικών στοιχείων προς τους κάτωθι πελάτες (5 περιπτώσεις):

Είδος στοιχείου/Ονοματεπώνυμο καταθέτη	Αριθμός/Ημερομηνία	Αξία	Παράβαση
ΑΠΥ /.....	05/03/2014	100,00	Μη έκδοση
ΑΠΥ/.....	22/07/2014	1.300,00	Ανακριβής έκδοση
ΑΠΥ/.....	18/07/2014	200,00	Μη έκδοση
ΑΠΥ/.....	21/11/2014	200,00	Μη έκδοση
ΑΠΥ/.....	11/11/2014	200,00	Μη έκδοση
Μη έκδοση και ανακριβής έκδοση προερχόμενη από τραπεζικές καταθέσεις		2.000,00	

Για τις ανωτέρω διαπιστωθείσες παραβάσεις, η φορολογική αρχή εξέδωσε τις προσβαλλόμενες Πράξεις Επιβολής Προστίμου, με τις οποίες επέβαλε ανά χρήση πρόστιμα για μη έκδοση και ανακριβή έκδοση φορολογικών στοιχείων.

Στη συνέχεια, βάσει των ανωτέρω διαπιστωθεισών παραβάσεων, ο έλεγχος για τη χρήση 2012 έκρινε τα βιβλία του προσφεύγοντος ανακριβή, προσδιορίζοντας εξωλογιστικά τα αποτελέσματα. Ως προς τις χρήσεις 2013 και 2014 προσδιόρισε τα αποτελέσματα με λογιστικό τρόπο, αφενός προσθέτοντας στα ακαθάριστα έσοδα των βιβλίων του προσφεύγοντος την αποκρυβείσα αξία και αφετέρου λαμβάνοντας υπ' όψιν τις κινήσεις που χαρακτηρίστηκαν ως

προσαύξηση περιουσίας καθώς και τις διαπιστωθείσες διαφορές που αφορούν ενοίκια ακινήτου του προσφεύγοντος.

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

1^{ος} ισχυρισμός: Ακυρότητα της επίδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων, καθόσον αυτή δεν πραγματοποιήθηκε σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στο άρ. 5 Κ.Φ.Δ. και τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας. Συγκεκριμένα, κατά την άφιξή του στο ιατρείο την 3.1.2019, εντόπισε στο γραμματοκιβώτιο της πολυκατοικίας όπου βρίσκεται το ιατρείο του τις από 21.12.2018 εκθέσεις ελέγχου, καθώς και τις προσβαλλόμενες πράξεις. Επισημαίνει δε ότι το ιατρείο του παρέμεινε κλειστό για το διάστημα από 20.12.2018 έως 3.1.2019, λόγω εορτών και ουδείς τον αναζήτησε στην οικία του. Συνεπώς, τα αρμόδια όργανα μολονότι όφειλαν να θυροκολλήσουν τις προσβαλλόμενες πράξεις και τις σχετικές εκθέσεις ελέγχου, είτε στην επαγγελματική έδρα είτε στην κατοικία του, δεν το έπραξαν, με αποτέλεσμα οι προσβαλλόμενες πράξεις να θεωρούνται μη κοινοποιηθείσες σε εκείνον. Περαιτέρω, όπως προκύπτει από τις εκθέσεις επίδοσης δεν γίνεται μνεία της έγγραφης παραγγελίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., βάσει της οποίας έγινε η επίδοση, με αποτέλεσμα η εν λόγω έκθεση να στερείται ουσιώδους στοιχείου το οποίο την καθιστά σύννομη. Για το λόγο αυτό, οι προσβαλλόμενες πράξεις, είναι νομικώς πλημμελείς και πρέπει να ακυρωθούν. Συνεπεία δε της άκυρης κοινοποίησης επήλθε παραγραφή της χρήσης 2012 στις 31/12/2018, χωρίς δυνατότητα περαιτέρω παράτασης, πλην των περιπτώσεων νέων συμπληρωτικών στοιχείων, στις οποίες όμως δεν περιλαμβάνεται η χρήση στοιχείων ημεδαπών τραπεζικών λογαριασμών.

2^{ος} ισχυρισμός: Νομική πλημμέλεια των πράξεων επιβολής προστίμων των άρ. 7 παρ. 3 και 5 του Ν. 4337/2015 και 54 του Ν. 4174/2013, καθόσον η διαπίστωση αδικαιολόγητων πιστώσεων στους λογαριασμούς επιτηδευματία δεν δημιουργεί τεκμήριο ότι οι πιστώσεις αυτές συνδέονται με την επαγγελματική δραστηριότητά του. Η κρίση του ελέγχου δεν είναι ορθή, καθόσον δεν αποδεικνύεται ότι η είσπραξη των ως άνω ποσών αποτελεί αμοιβή στο πλαίσιο της δραστηριότητος του, αφού προϋπόθεση για τη θεμελίωση των αποδιδόμενων σε εκείνον παραβάσεων της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων είναι η παροχή συγκεκριμένων υπηρεσιών που να συσχετίζονται με την ειδικότητα του ως οδοντιάτρου, γεγονός που δεν θεμελιώνει αποδεδειγμένα η φορολογική αρχή με συγκεκριμένη αναφορά σ' αυτό (βλ. Αποφάσεις Δ.Ε.Δ./2017 και/2018).

3^{ος} ισχυρισμός: Σε κάθε περίπτωση, δεν θα πρέπει να επιβληθεί εις βάρος του πρόστιμο μη έκδοσης φορολογικών παραστατικών του άρθρου 54 παρ. 1 περ. θ' του ν. 4174/2013, ενόψει της επιεικέστερης κύρωσης του άρ. 54 παρ. 1 περίπτ. ιε', όπως προστέθηκε με την περ. α' της παρ. 4 του άρ. 12 του Ν. 4474/2017.

4^{ος} ισχυρισμός: Εσφαλμένως η φορολογική αρχή διενήργησε εξωλογιστικό προσδιορισμό των εισοδημάτων του για τη χρήση 2012, καθόσον το μέγεθος της ανακρίβειας υπήρξε αμελητέο σε σχέση με τα ακαθάριστα έσοδά του για τη χρήση αυτή. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 §§4,7, και 8 του ΚΒΣ δε θίγεται το κύρος και η αποδεικτική δύναμη των βιβλίων και των στοιχείων για τη χρήση 2012, διότι το ποσοστό της ανακρίβειας ανέρχεται στο 2,99 $[(1.000,00/33.350,00)*100]$. Για το λόγο αυτό, τα βιβλία του πρέπει να θεωρηθούν ακριβή και η ΔΕΔ να προβεί σε λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της χρήσης 2012.

5^{ος} ισχυρισμός: Ορισμένες πιστώσεις που καταλογίσθηκαν εις βάρος του ως μη δηλωθέν εισόδημα (αμοιβή) από άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας, αποτελούν τμηματική επιστροφή δανείου που είχε χορηγήσει στον κ.

6^{ος} ισχυρισμός: Νομική πλημμέλεια των πράξεων επιβολής φόρου εισοδήματος, καθώς ορισμένες πιστώσεις στους λογαριασμούς του συνιστούν επιστροφή ταμειακών διευκολύνσεων που είχε χορηγήσει στην εξαδέλφη του,

7^{ος} ισχυρισμός: Ορισμένες από τις πιστώσεις, όπως εμφανίζονται στους πίνακες της από 21.12.2018 Έκθεσης Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, στους λογαριασμούς του, δεν αποτελούν εισόδημα του από άγνωστη πηγή, αλλά κατάθεση μετρητών είτε σε λογαριασμό με συνδικαιούχο το γιό του είτε με τους γονείς του ως οικονομική ενίσχυση προς αυτούς, τα οποία, λόγω του ύψους αυτών είχε τη δυνατότητα να καταθέσει.

8^{ος} ισχυρισμός: Οι πιστώσεις, οι οποίες εμφανίζονται με Α/Α 263 και 267 στην από 21.12.2018 Έκθεση Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, δεν αποτελούν εισόδημά του από άγνωστη πηγή, αλλά απόδοση τραπεζικών προϊόντων.

9^{ος} ισχυρισμός: Η υπό Α/Α 244 πίστωση ποσού 193,94 δεν συνιστά εισόδημά του από άγνωστη πηγή αλλά επιστροφή ποσού από την Aegean Airlines λόγω ακύρωσης εισιτηρίου.

10^{ος} ισχυρισμός: Η υπό Α/Α 124 πίστωση ποσού 279,61 ευρώ στις 30.6.2013 δεν συνιστά εισόδημά του από άγνωστη πηγή αλλά αφορά πληρωμή πιστωτικής κάρτας.

11^{ος} ισχυρισμός: Οι υπό Α/Α 205, 255 και 259 πιστώσεις αφορούν επανακαταθέσεις ποσών από προηγούμενες αναλήψεις.

12^{ος} ισχυρισμός: Οι πιστώσεις με Α/Α 32, 36, 54, 69, 84, 87, 111, 129, 142, 147, 151, 152, 158, 162, 167, 172, 181, 186, 200, 204, 217, 226, 233, 234, 238, 248, 249, 252, 262 και 265 δεν αποτελούν προσαύξηση περιουσίας του αλλά τμηματική επιστροφή ποσών ταμειακής διευκόλυνσης που είχε χορηγήσει στον συγχωριανό του, κ. του, ύψους 10.000,00 ευρώ περίπου. Για το ως άνω οφειλόμενο ποσό σε εκείνον, του είχε υπογράψει συναλλαγματικές των 250,00 ευρώ, μηνιαίως και το πίστωνε στο λογαριασμό του κατά τη λήξη αυτών. Επισυνάπτονται ενδεικτικά αντίγραφα των εν λόγω συναλλαγματικών, καθώς

και συναλλαγματικών που δεν έχουν εξοφληθεί.

13^{ος} ισχυρισμός: Η υπό Α/Α 253 πίστωση ποσού 16.580,40 ευρώ δεν συνιστά πρωτογενή κατάθεση, αλλά μεταφορά ποσού από λογαριασμό του Ταμείου Παρακαταθηκών και Δανείων.

14^{ος} ισχυρισμός: Οι υπό Α/Α/2012,/2012,/2012,/2012,/2012,/2012,/2012,/2012,/2012,/2012 πιστώσεις δεν συνιστούν προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη πηγή, αλλά κατάθεση επιταγών για τις οποίες δεν μπόρεσε να βρει τα σώματα αυτών και επιφυλάσσεται για την προσκόμισή τους στην ΔΕΔ προς απόδειξη της προέλευσης των εν λόγω πιστώσεων με σχετικό υπόμνημά του.

15^{ος} ισχυρισμός: Αναιτιολόγητα και αόριστα ο έλεγχος του καταλόγισε διαφορές στο δηλωμένο εισόδημα από ακίνητα λόγω ότι κατατέθηκαν στους τραπεζικούς του λογαριασμούς περισσότερα χρήματα για το ακίνητο που εκμισθώνει επί της οδού χωρίς να αποδείξει και να αιτιολογήσει αν πράγματι πρόκειται για επιπλέον διαφορά στο μηνιαίο μίσθωμα. Οι διαφορές αυτές προέρχονται από καταθέσεις του εκμισθωτή για το εν λόγω ακίνητο λόγω χρωστούμενων σε εκείνον ενοικίων από παλαιότερες χρήσεις και όχι διαφορά στο μηνιαίο μίσθωμα. Ως εκ τούτου πρέπει να γίνει δεκτή η αναιτιολόγητη διαφορά που προσδιορίστηκε από τον έλεγχο και να αφαιρεθεί από το συνολικό προσδιορισθέν εισόδημά του.

Επειδή ο προσφεύγων με τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, ισχυρίζεται ότι επήλθε παραγραφή της χρήσης 2012 στις 31/12/2018, συνεπεία άκυρης κοινοποίησης των προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 4174/2013:

«1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς.

2. Εάν η πράξη αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον:

α), β), ή γ) επιδοθεί στο εν λόγω πρόσωπο, κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατά το προηγούμενο εδάφιο, θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου.».

Επειδή οι διατάξεις του άρθρου 48 του Ν. 2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας), ορίζουν, ότι: *«2. Οι επιδόσεις από μέρους του Δημοσίου και των άλλων νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου γίνονται είτε με δικαστικό επιμελητή είτε με υπάλληλο των υπηρεσιών τους....»*

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 44 ΚΔΔ: «3. Με την επιφύλαξη όσων ορίζουν ειδικότερες διατάξεις, η έκθεση πρέπει να μνημονεύει: α) τον τόπο και το χρόνο που διενεργήθηκε η πράξη και β) το ονοματεπώνυμο και την ιδιότητα του οργάνου που διενέργησε την πράξη, εκείνων που συνέπραξαν ή παραστάθηκαν κατά τη διενέργειά της, καθώς και εκείνου που συνέταξε την έκθεση.»

Επειδή συνακόλουθα με το άρθρο 50 ΚΔΔ ορίζεται ότι: «1. Οι επιδόσεις προς τους ιδιώτες διενεργούνται στην κατοικία ή στο χώρο της εργασίας, κατά περίπτωση, προσωπικώς στους ίδιους ή στους νόμιμους αντιπροσώπους ή στους εκπροσώπους ή στους δικαστικούς πληρεξουσίους ή στους αντικλήτους τους, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις ειδικότερες αντίστοιχες διατάξεις. 2. Για την εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα, νοείται, ως κατοικία, η οικία, το διαμέρισμα και γενικώς ο στεγασμένος χώρος που προορίζεται για διήμευση και διανυκτέρευση, ενώ, ως χώρος εργασίας, ο χώρος άσκησης της επαγγελματικής δραστηριότητας. Η τυχόν προσωρινή μη χρησιμοποίηση των χώρων αυτών για το σκοπό που προορίζονται δεν ασκεί επιρροή.»

Επειδή περαιτέρω με βάση τα οριζόμενα στο άρθρο 51 του ν. 2717/1999: «1. Αν τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παρ. 1 του άρθρου 50 απουσιάζουν από την κατοικία τους, το έγγραφο παραδίδεται στο σύζυγο ή σε οποιονδήποτε από τους συγγενείς ή σε μέλος του προσωπικού, εφόσον τα πρόσωπα αυτά συνοικούν μαζί τους και, σε περίπτωση μη ανεύρεσης κανενός από τα παραπάνω πρόσωπα, σε οποιονδήποτε από τους λοιπούς συνοίκους.

2. Σύνοικοι θεωρούνται και οι θυρωροί των πολυκατοικιών, καθώς και οι διευθυντές ξενοδοχείων ή οικοτροφείων. Οι ένοικοι άλλων διαμερισμάτων δεν θεωρούνται σύνοικοι.

3. Η επίδοση στα πρόσωπα που προβλέπουν οι προηγούμενες παράγραφοι επιτρέπεται εφόσον, κατά την κρίση του οργάνου που ενεργεί την επίδοση, αυτά έχουν συνείδηση των πράξεών τους»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 55 ΚΔΔ: «1. Η επίδοση γίνεται με θυροκόλληση: α) αν τα πρόσωπα, προς τα οποία προβλέπεται ότι διενεργείται η παράδοση του εγγράφου, δεν βρίσκονται ούτε στην κατοικία ούτε στο χώρο της εργασίας τους ή αρνούνται την παραλαβή του ή την υπογραφή της έκθεσης ή δεν μπορούν να υπογράψουν την έκθεση, ή β) αν τα υπηρεσιακά όργανα, στα οποία παραδίδεται το έγγραφο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθρα 49, 52, 53 και 54, αρνούνται την παραλαβή ή την υπογραφή της έκθεσης.

2. Η θυροκόλληση συνίσταται στην επικόλληση από μέρους του οργάνου της επίδοσης, με την παρουσία ενός μάρτυρα, του επιδοτέου εγγράφου στη θύρα της κατοικίας ή του χώρου εργασίας ή του υπηρεσιακού καταστήματος όπου κατοικεί ή εργάζεται, κατά περίπτωση, το πρόσωπο προς το οποίο έπρεπε να διενεργηθεί η παράδοση του εγγράφου.»

Επειδή τέλος με βάση το άρθρο 57 του ίδιου ως άνω Κώδικα: «1. Η επίδοση συντελείται, κατά περίπτωση, από το χρόνο της παράδοσης ή της θυροκόλλησης του επιδοτέου εγγράφου, ο οποίος και προκύπτει από την έκθεση.»

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής, προκύπτει ότι στις 21/12/2018 και ώρα 15:00, υπάλληλος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. μετέβη στην έδρα της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος και, σύμφωνα με τις συνημμένες στην παρούσα εκθέσεις επίδοσης, αφού δεν βρήκε τον προσφεύγοντα ή άλλον σύνοικο, θυροκόλλησε παρουσία μάρτυρος τις προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις καθώς και τις συνημμένες σε αυτές εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΚΒΣ. Περαιτέρω, σύμφωνα με τις έγγραφες απόψεις της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. επί της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής: *«Το επιδόν όργανο μετέβη σε αυτήν και αφού δεν βρήκε κανέναν για να ανοίξει την κεντρική θύρα του κτιρίου, και με δεδομένο και τον όγκο των επιδοτέων εκθέσεων ελέγχου ης Υπηρεσίας μας (σύνολο σελίδων αυτών 226), που σε κάθε περίπτωση ήταν ΟΛΩΣ αδύνατο να μπορέσουν να επιρριφθούν/τοποθετηθούν κάτω από την θύρα, άφησε εσώκλειστες εντός σφραγισμένου και αδιαφανούς φακέλου τις προσβαλλόμενες πράξεις της Υπηρεσίας μας συνοδευόμενες από τις οικείες εκθέσεις ελέγχου της Υπηρεσίας μας και τοποθέτησε το φάκελο αυτό στο γραμματοκιβώτιο της πολυκατοικίας προκειμένου να μην μείνει εκτεθειμένος. Σε κάθε περίπτωση ούτε επικόλληση μπορούσε να λάβει χώρα λόγω του βάρους του φακέλου.»*

Επειδή βάσει των ανωτέρω, διαπιστώνεται ότι η φορολογική αρχή, κατά τη διαδικασία κοινοποίησης των προσβαλλομένων πράξεων, τήρησε και μάλιστα επιμελώς τα οριζόμενα στα άρθρα 44, 48, 50, 51 και 55 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας. Συνεπώς, η επίδοση στον προσφεύγοντα των προσβαλλόμενων πράξεων, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 57 του ν. 2717/1999 συντελέστηκε νομίμως την 21/12/2018 και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής της χρήσης 2012 λόγω άκυρης κοινοποίησης απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται με τον δεύτερο λόγο της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής ότι οι πράξεις επιβολής προστίμου είναι νομικώς πλημμελείς, καθόσον δεν αποδεικνύεται ότι η είσπραξη των σχετικών ποσών αποτελεί αμοιβή στο πλαίσιο της δραστηριότητας του, αφού προϋπόθεση για τη θεμελίωση των αποδιδόμενων σε εκείνον παραβάσεων της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων είναι η παροχή συγκεκριμένων υπηρεσιών που να συσχετίζονται με την ειδικότητα του ως οδοντιάτρου, γεγονός που δεν θεμελιώνει αποδεδειγμένα η φορολογική αρχή με συγκεκριμένη αναφορά σ' αυτό.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 13 παρ.1 ,2 και 3 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι:

«1. Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας για κάθε πώληση αγαθών, για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου, ή παροχή υπηρεσιών προς το κοινό ή προς τα μέλη προμηθευτικού συνεταιρισμού με βάση διατακτικές του, εκδίδει απόδειξη λιανικής πώλησης ή παροχής υπηρεσιών, κατά περίπτωση
2. Στην απόδειξη λιανικής πώλησης ή παροχής υπηρεσιών αναγράφεται κατά συντελεστή Φ.Π.Α. και η αξία της πώλησης ή το ποσό της αμοιβής, καθώς και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών επί των αποδείξεων παροχής υπηρεσιών που εκδίδουν όσοι τηρούν πρόσθετα βιβλία της παραγράφου

5 του άρθρου 10. Οι επιτηδευματίες της παραγράφου 5 του άρθρου 10 του Κώδικα αυτού, καθώς και οι επιτηδευματίες που ασκούν ελευθέριο επάγγελμα, κατονομαζόμενο στην παράγραφο 1 του άρθρου 45 του ν.δ. 3323/1955, στις εκδιδόμενες αποδείξεις παροχής υπηρεσιών αναγράφουν το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του πελάτη, το ποσό της αμοιβής αριθμητικώς καθώς και ολογράφως, όταν αυτή εκδίδεται χειρόγραφη. Οι επιτηδευματίες αυτοί εκδίδουν την ίδια απόδειξη και όταν παρέχουν υπηρεσίες για επαγγελματική εξυπηρέτηση του πελάτη, οπότε αναγράφουν σ' αυτήν το επάγγελμα και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του. Κατ' εξαίρεση, ο εκμεταλλευτής χώρου στάθμευσης αυτοκινήτων αναγράφει στην απόδειξη τον αριθμό κυκλοφορίας του αυτοκινήτου, αντί της αναγραφής των στοιχείων του πελάτη. Επί παροχής υπηρεσιών χωρίς αμοιβή στην απόδειξη αναγράφεται η ένδειξη «δωρεάν».

3. Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών η απόδειξη εκδίδεται στο χρόνο που ορίζεται από τις διατάξεις των παραγράφων 14 και 15 του άρθρου 12 για το τιμολόγιο, με εξαίρεση την περίπτωση παροχής υπηρεσιών από τους ασκούντες ελευθέριο επάγγελμα προς το Δημόσιο και τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου, όπου η απόδειξη εκδίδεται με κάθε επαγγελματική τους είσπραξη.»

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 όλες 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 την υπ' αριθ. 886/2016 Απόφαση ΣΤΕ (επταμ.) κρίθηκε ότι: «Κατά την έννοια των διατάξεων των άρθρων 2 (παρ. 1) και 13 (παρ. 1-3) του Κ.Β.Σ. καθώς και του άρθρου 5 (παρ. 1) του ν. 2523/1997, η φορολογική Διοίκηση φέρει, καταρχήν, το βάρος απόδειξης των στοιχείων που συγκροτούν παράβαση της προβλεπόμενης από τον Κ.Β.Σ. υποχρέωσης ελεύθερου επαγγελματία για έκδοση απόδειξης παροχής υπηρεσιών –Σε υπόθεση όπως η επίδικη (που τέτοια παράβαση αποδίδεται αφού λαμβάνεται υπόψη το ποσό που ανευρίσκεται σε τραπεζικό λογαριασμό του φορολογούμενου επιτηδευματία και σε σχέση με το οποίο δεν έχει εκδοθεί από αυτόν φορολογικό στοιχείο), η φορολογική αρχή πρέπει, ιδίως, να διαπιστώσει, κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο (ακόμα και με έμμεσες αποδείξεις: πρβλ. ΣΤΕ 2136/2012), ότι ο επιτηδευματίας εισέπραξε το επίμαχο ποσό ως αμοιβή για την παροχή υπηρεσιών, στο πλαίσιο της επαγγελματικής του δραστηριότητας –Ωστόσο, η φορολογική αρχή δεν ανταποκρίνεται στο εν λόγω βάρος της σε περίπτωση, όπως η επίδικη, που δεν προβαίνει στην κατά τα ανωτέρω (τεκμηριωμένη) κρίση, αλλά απλώς θεωρεί ότι πρόκειται για περιουσιακή προσαύξηση άγνωστης προέλευσης (επομένως, δυνάμενη να προέρχεται και από πηγή ή αιτία μη αναγόμενη στην άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος) και, συνακόλουθα, βάσει των ανωτέρω διατάξεων του άρθρου 48 παρ. 3 του ΚΦΕ, για εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών –Και τούτο, διότι οι τελευταίες αυτές διατάξεις, εντασσόμενες στη νομοθεσία περί φορολογίας εισοδήματος (και όχι περί φορολογικών στοιχείων), στο μέτρο που προβλέπουν ότι εισόδημα άγνωστης πηγής ή αιτίας λογίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών, απλώς υπάγουν, κατά πλάσμα δικαίου και για τις ανάγκες της επιβολής του φόρου εισοδήματος (όχι και για την εφαρμογή του Κ.Β.Σ. ή της νομοθεσίας περί επιβολής κυρώσεων, λόγω παραβίασης των διατάξεών του), το εισόδημα άγνωστης προέλευσης στη φορολογία εισοδήματος από την άσκηση ελευθέρων επαγγελμάτων, η υπαγωγή δε αυτή δεν έχει την έννοια ότι το επίμαχο εισόδημα συνιστά πράγματι καρπό της άσκησης ελευθέρου επαγγέλματος, ώστε να επιβάλλεται η υποχρέωση έκδοσης αντίστοιχης απόδειξης παροχής υπηρεσιών, σύμφωνα με το Κ.Β.Σ.».

Επειδή βάσει των διατάξεων του άρθρου 17 του ν. 2690/1999 ορίζεται ότι:

- «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της.
2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης.»

Επειδή περαιτέρω, στις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 2 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

- «2. 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 εμπεριστατωμένα 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, με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, από τον έλεγχο καταλογίστηκαν οι παρακάτω παραβάσεις στον προσφεύγοντα ανά ελεγχόμενη χρήση:

Για το έτος **2012** επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ύψους 2.059,85€ και συγκεκριμένα:

A. Ποσού 1.793,18 € για μη έκδοση φορολογικού στοιχείου (απόδειξη παροχής υπηρεσιών) στις ακόλουθες τέσσερις (4) περιπτώσεις:

Είδος στοιχείου/Ονοματεπώνυμ ο Καταθέτη	Αριθμός/Ημερο μηνία	Αξία	Συντελεστής /Ποσό	Σύνολο προστίμου
ΑΠΥ /	31/12/2012	1.656,05	25,00%	414,01
ΑΠΥ /	31/12/2012	2.100,00	25,00%	525,00
ΑΠΥ /	31/12/2012	2.350,00	25,00%	587,50
ΑΠΥ /	11/04/2012	900,00	800/3	266,67

B. Ποσού 266,67€ για ανακριβή έκδοση φορολογικού στοιχείου (απόδειξη παροχής υπηρεσιών) σε μία (1) περίπτωση ως ακολούθως:

Είδος στοιχείου/Ονοματεπώνυμ ο Καταθέτη	Αριθμός/Ημερο μηνία	Αξία	Συντελεστής /Ποσό	Σύνολο προστίμου
ΑΠΥ /	20/12/2012	1.000,00	800/3	266,67

Για το έτος **2013** επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ύψους 3.859,19€ και συγκεκριμένα:

A. Ποσού 2.859,19 € για μη έκδοση φορολογικού στοιχείου (απόδειξη παροχής υπηρεσιών) στις ακόλουθες δέκα (10) περιπτώσεις:

Είδος στοιχείου/Ονοματεπώνυμ ο Καταθέτη	Αριθμός/Ημερο μηνία	Αξία	Συντελεστής /Ποσό	Σύνολο προστίμου
---	------------------------	------	----------------------	---------------------

ΑΠΥ /	31/12/2013	1.403,30	25,00%	350,82
ΑΠΥ /	29/04/2013	1.500,00	25,00%	375,00
ΑΠΥ /	31/12/2013	300,00	800/3	266,67
ΑΠΥ /	28/02/2013	300,00	800/3	266,67
ΑΠΥ /	31/12/2013	300,00	800/3	266,67
ΑΠΥ /	31/12/2013	400,00	800/3	266,67
ΑΠΥ /	25/02/2013	1.000,00	800/3	266,67
ΑΠΥ /	31/12/2013	400,00	800/3	266,67
ΑΠΥ /	06/11/2013	300,00	800/3	266,67
ΑΠΥ/	11/06/2013	500,00	800/3	266,67

Β. Ποσού 1.000,00€ για ανακριβή έκδοση φορολογικού στοιχείου (απόδειξη παροχής υπηρεσιών) σε μία (1) περίπτωση ως ακολούθως:

Είδος στοιχείου/Ονοματεπώνυμο ο Καταθέτη	Αριθμός/Ημερο μηνία	Αξία	Συντελεστής /Ποσό	Σύνολο προστίμου
ΑΠΥ /	24/12/2013	4.000,00	25%	1.000,00

Για το έτος **2014** επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ύψους 1.250,00€ και συγκεκριμένα:

Α. Ποσού 1.000,00 € για μη έκδοση φορολογικού στοιχείου (απόδειξη παροχής υπηρεσιών) στις ακόλουθες τέσσερις (4) περιπτώσεις:

Είδος στοιχείου/Ονοματεπώνυμο Καταθέτη	Αριθμός/Ημερομηνία	Αξία	Σύνολο προστίμου
ΑΠΥ /	05/03/2014	100,00	250,00
ΑΠΥ /	18/07/2014	200,00	250,00
ΑΠΥ /	21/11/2014	200,00	250,00
ΑΠΥ /	11/11/2014	200,00	250,00

Β. Ποσού 250,00€ για ανακριβή έκδοση φορολογικού στοιχείου (απόδειξη παροχής υπηρεσιών) σε μία (1) περίπτωση ως ακολούθως:

Είδος στοιχείου/Ονοματεπώνυμο Καταθέτη	Αριθμός/Ημερομηνία	Αξία	Σύνολο προστίμου
ΑΠΥ /	22/07/2014	1.300,00	250,00

Επειδή όσον αφορά τις ως άνω περιπτώσεις Β, το γεγονός ότι έχουν εκδοθεί αποδείξεις μικρότερης αξίας από το κατατεθέν ποσό, αποδεικνύει ότι οι ως άνω καταθέσεις σχετίζονται με την δραστηριότητα του προσφεύγοντος και ως εκ τούτου ορθώς καταλογίστηκαν τα πρόστιμα ως προς το σκέλος αυτό.

Επειδή, ως προς τις περιπτώσεις Α, ήτοι της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων, προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου ΚΒΣ, ότι ο καταθέτης με την επωνυμία ήταν πελάτης του προσφεύγοντος. Ως προς τον καταθέτη με την επωνυμία δεν γίνεται μνεία στην σχετική έκθεση, αλλά η φορολογική αρχή στις έγγραφες απόψεις επί της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής επισημαίνει ότι ύστερα από έλεγχο των βιβλίων του προσφεύγοντος διαπίστωσε ότι ο κος είναι καταχωρημένος ως πελάτης του, για τον οποίο μάλιστα έχει εκδοθεί η με αρ./2013 ΑΠΥ ύψους 1.000,00 ευρώ. Συνεπώς, για τις εν λόγω περιπτώσεις ορθώς καταλογίστηκαν από τη φορολογική παραβάσεις για μη έκδοση φορολογικών στοιχείων.

Επειδή ωστόσο, στην οικεία έκθεση ελέγχου δεν αποδεικνύεται ότι η είσπραξη όλων των ως άνω ποσών των περιπτώσεων Α, που καταλογίστηκαν ως παραβάσεις μη έκδοσης, αποτελεί αμοιβή στο πλαίσιο της δραστηριότητας του προσφεύγοντος. Ειδικότερα, για τον καταθέτη με την επωνυμία ο προσφεύγων ισχυρίστηκε ότι οι πιστώσεις αφορούν επιστροφή χρημάτων που είχε δανείσει στον Κο Ο έλεγχος δεν αποδέχτηκε τον ισχυρισμό του και καταλόγισε για τις πιστώσεις που πραγματοποιήθηκαν από τον Κο παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων με την αιτιολόγηση ότι: *«Δεν προσκομίστηκε έγγραφο από το οποίο να προκύπτει βέβαια χρονολογία σύμβασης δανείου. Και επειδή δεν προκύπτει συγγενική σχέση ο έλεγχος κρίνει ότι η συγκεκριμένη πίστωση προέρχεται από την επαγγελματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου για την οποία έπρεπε να εκδοθεί το προβλεπόμενο φορολογικό στοιχείο.»* Περαιτέρω, ως προς τις πιστώσεις που έφεραν την επωνυμία:,, και ο έλεγχος καταλόγισε στον προσφεύγοντα παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων αναφέροντας τα εξής: *«Άνευ παραστατικού και αιτιολόγησης. Επειδή δεν προκύπτει δανειακή, συγγενική ή άλλη σχέση, ο έλεγχος κρίνει ότι η συγκεκριμένη ονομαστική κατάθεση προέρχεται από την επαγγελματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου, για την οποία έπρεπε να εκδοθεί το προβλεπόμενο φορολογικό στοιχείο.»*

ευρώ, ανά φορολογικό έλεγχο, αν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος στις περιπτώσεις ιε' και ιστ' της παραγράφου 1, θ) ...»

Επειδή ωστόσο η περίπτωση ιε' της παρ. 1 του άρθρου 54 προστέθηκε με την παρ. 4α του άρθρου 12 του ν. 4474/2017 (ΦΕΚ Α 80/7-6-2017), η οποία ως έναρξη ισχύος, έχει, σύμφωνα με το άρθρο 36 του ίδιου νόμου, την ημερομηνία δημοσίευσης αυτού στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, δηλαδή την 7-6-2017.

Επειδή με την ΠΟΛ.1026/2018 παρασχέθηκαν οδηγίες αναφορικά με την επιβολή κυρώσεων για παραβάσεις του άρθρου 54 του ν. 4174/2013. Ειδικότερα: «*Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 12 του ν. 4474/2017 (ΦΕΚ 80Α) «Προσαρμογή της ελληνικής νομοθεσίας στις διατάξεις της Οδηγίας (ΕΕ) 2015/2376 και άλλες διατάξεις», τροποποιήθηκε το άρθρο 54 του ν. 4174/2013 και πλέον ενσωματώθηκαν στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ) παραβάσεις και αντίστοιχα πρόστιμα για τη μη έκδοση, ή την ανακριβή έκδοση ή λήψη παραστατικών που αφορούν πράξεις που δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., για τη διακίνηση αγαθών χωρίς την ύπαρξη συνοδευτικών στοιχείων διακίνησης, καθώς και για τη μη συμμόρφωση με τις υποχρεώσεις που απορρέουν από την παράγραφο 3 του άρθρου 20 του ν. 3842/2010. Για την ομοιόμορφη εφαρμογή των εν λόγω διατάξεων παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες και διευκρινίσεις:*

Α. Χρόνος έναρξης εφαρμογής

Οι υπόψη διατάξεις εφαρμόζονται στις κατωτέρω περιπτώσεις παραβάσεων που διαπράττονται από την ημερομηνία έναρξης ισχύος του νόμου αυτού, ήτοι από 7.6.2017 και εφεξής.

Β. Μη έκδοση, ανακριβής έκδοση ή λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, για πράξεις που δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. (άρθρο 54, παρ. 1 περ. ιε' του ν. 4174/2013, όπως προστέθηκε με την περίπτωση α' της παραγράφου 4 του άρθρου 12 του ν. 4474/2017)

Για παραβάσεις που αφορούν τη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων, την ανακριβή έκδοση στοιχείων ή τη λήψη ανακριβών στοιχείων, για πράξεις που δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., οι οποίες διαπράττονται από 7.6.2017 και μετά επιβάλλεται το πρόστιμο που προβλέπεται από τις διατάξεις της περίπτωσης η' της παραγράφου 2 του άρθρου 54, όπως αυτές προστέθηκαν με την περίπτωση β' της παραγράφου 4 του άρθρου 12 του ν. 4474/2017, ήτοι 500 ή 1000 ευρώ ανάλογα εάν τηρούνται απλογραφικά ή διπλογραφικά βιβλία αντίστοιχα, ανά φορολογικό έλεγχο, ανεξαρτήτως του πλήθους και της αξίας των στοιχείων....»

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 9 του ν. 4174/2013: «*Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν...*»

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 στην προκειμένη περίπτωση οι αποδιδόμενες παραβάσεις της μη έκδοσης ή της ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων διαπράχθηκαν από τον προσφεύγοντα κατά τα ελεγχόμενα έτη 2012, 2013 και 2014, ήτοι, σε κάθε περίπτωση πριν την 07/06/2017, δεν δύναται να εφαρμοσθούν οι διατάξεις του άρθρου 54, όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρο 12 του ν. 4474/2017 και ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή με τον τέταρτο προβαλλόμενο λόγο στην παρούσα, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι εσφαλμένως η φορολογική αρχή διενήργησε εξωλογιστικό προσδιορισμό των εισοδημάτων του για τη χρήση 2012, καθόσον το μέγεθος της ανακρίβειας υπήρξε αμελητέο σε σχέση με τα ακαθάριστα έσοδά του για τη χρήση αυτή.

Επειδή σύμφωνα με τις παρ. 2, 4, 7 και 8 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992:

«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,

ε) δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο τα πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10 ή δεν καταχωρεί σε αυτά τις συναλλαγές ή καταχωρεί σε αυτά ανακριβώς τα στοιχεία που προσδιορίζουν το ύψος της συναλλαγής,

στ) δεν διαφυλάσσει ή δεν επιδεικνύει στον τακτικό φορολογικό έλεγχο, εντός τακτού ευλόγου χρόνου, που ορίζεται με σημείωμα της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., κατά περίπτωση το ισοζύγιο γενικού - αναλυτικών καθολικών ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων επί μηχανογραφικής τήρησης των βιβλίων ή τα θεωρημένα ημερολόγια και το θεωρημένο βιβλίο εσόδων - εξόδων επί

χειρόγραφης τήρησης, τα συνοδευτικά στοιχεία των αγαθών, καθώς και τα προβλεπόμενα από τον Κώδικα αυτό παραστατικά, με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές, ανεξάρτητα από τις διαχειριστικές περιόδους στις οποίες αυτά αφορούν.

Δεν εμπίπτει στην περίπτωση αυτή η μη διαφύλαξη και επίδειξη, η οποία οφείλεται σε λόγους αποδεδειγμένης ανωτέρας βίας, εφαρμοζομένων αναλόγως των οριζόμενων στις διατάξεις της παραγράφου 3,

ζ) νοθεύει τα φορολογικά στοιχεία,

η) εμφανίζει αθροιστικά λάθη στο βιβλίο εσόδων - εξόδων, στη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων, καθώς και στο βιβλίο απογραφών,

θ) δεν τηρεί κατά περίπτωση τα ημερολόγια ή το ισοζύγιο του γενικού - αναλυτικών καθολικών ή το βιβλίο εσόδων - εξόδων ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων ή δεν τηρεί ή δεν διαφυλάσσει το βιβλίο αποθήκης ή τις καταστάσεις της ποσοτικής καταχώρισης των αποθεμάτων ή το βιβλίο απογραφών όταν δεν συντάσσονται τέτοιες καταστάσεις.

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

Δεν λογίζονται ως ανεπάρκεια ή ως ανακρίβεια:

α) η καταχώριση εσόδου ή εξόδου σε χρήση άλλη από εκείνη που αφορά,

β) οι πράξεις της περίπτωσης η' της παραγράφου αυτής, όταν από αυτές δεν μειώνεται το φορολογικό αποτέλεσμα,

γ) η αποτίμηση των αποθεμάτων με διαφορετικό τρόπο από αυτόν που ορίζεται με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 28 του παρόντος Κώδικα, με την προϋπόθεση ότι είναι δυνατή στο χρόνο που θα ζητηθεί από το φορολογικό έλεγχο η σύνταξη κατάστασης αποτίμησης αυτών με τον τρόπο που ορίζεται από τις προαναφερόμενες διατάξεις.

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.

ε) Χρήση πλαστών, εικονικών ή νοθευμένων στοιχείων αξίας άνω των 880 ευρώ για κάθε στοιχείο ή μικρότερης αξίας εφόσον αθροιστικά λαμβανόμενα στην ίδια χρήση ξεπερνούν το όριο αυτό».

«8. Ειδικά όταν τα όρια είναι μεγαλύτερα από αυτά που καθορίζονται στο πρώτο εδάφιο της προηγούμενης παραγράφου ή όταν εφαρμόζονται οι διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της ίδιας παραγράφου, τότε το κύρος των βιβλίων και των στοιχείων κρίνεται με τις γενικές διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 6 του ίδιου άρθρου του Κώδικα αυτού.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν. 4174/2013 η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση ως προς την κρίση σχετικά με το κύρος των βιβλίων έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 8 του άρθρου 30 του Π.Δ.186/92 σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του ίδιου άρθρου, όπως αυτές αναφέρονται αναλυτικά προηγουμένως.

Επειδή από την οικεία έκθεση προκύπτει σαφώς ότι κατά τον έλεγχο που πραγματοποιήσε η Δ.Ο.Υ ΙΓ' Αθηνών στα βιβλία του προσφεύγοντος για την διαχειριστική περίοδο 2012, διαπίστωσε τέσσερις (4) περιπτώσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων και μία (1) περίπτωση ανακριβούς έκδοσης. Ωστόσο, όπως εκτέθηκε αναλυτικά ανωτέρω, δεν στοιχειοθετήθηκε κατά την εν λόγω χρήση από τον έλεγχο η καταλογισθείσα στον προσφεύγοντα παράβαση της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων. Επομένως, στην υπό κρίση περίπτωση, προκύπτει ότι η αξία του ανακριβώς εκδοθέντος από τον προσφεύγοντα φορολογικού στοιχείου, και απεικονίζεται στον παρακάτω πίνακα, δεν υπερέβαινε τα όρια που ορίζουν οι διατάξεις της παραγράφου 7^α του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992:

Χρήσ η	Ακαθάριστα Έσοδα	Ανώτατο Ποσοστό μη επηρεασμού του κύρους των βιβλίων	Αξία Ανακριβώς Εκδοθέντων	Ποσοστό αξίας ανακριβώς εκδοθέντων επί ακαθαρίστων
2012	33.550,00	3%	1.000,00	2,98%

Συνεπώς, βάσει των ανωτέρω, κατά την χρήση 2012, εκτός από την ανακριβή έκδοση ενός (1) φορολογικού στοιχείου αξίας 1.000,00€ δεν υφίστανται άλλες πράξεις ή παραλείψεις μεγάλης έκτασης, οι οποίες να επηρεάζουν τα βιβλία σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων, όπως αυτό ορίζεται τις παραγράφους 3 και 4 του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ (Π.Δ. 186/92), ενώ ο έλεγχος δεν αιτιολογεί αδυναμία διενέργειας συγκεκριμένων ελεγκτικών επαληθεύσεων που επηρεάζουν σημαντικά ή καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων, ώστε οι πράξεις ή οι παραλείψεις που διαπιστώθηκαν να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων.

Επειδή, κατά συνέπεια δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 30 § 4 του Π.Δ. 186/1992 ώστε να κριθούν τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντος ανακριβή στην ελεγχόμενη χρήση 2012, ενώ δεν θίγεται το κύρος και η αξιοπιστία αυτών από την διαπίστωση και μόνο της ανακριβούς έκδοσης ενός φορολογικού στοιχείου.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, βάσιμα προβάλλεται ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα και τα βιβλία του πρέπει να κριθούν ως επαρκή και ακριβή. Κατά συνέπεια, τα αποτελέσματα της χρήσης 2012 πρέπει να προσδιορισθούν λογιστικά, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31§1 του ν. 2238/1994 και εν προκειμένω ο λογιστικός προσδιορισμός εισοδήματος διαμορφώνεται για τον προσφεύγοντα στο ποσό των 22.357,51 €, ήτοι προσθέτοντας στα δηλούμενα κέρδη βάσει βιβλίων (21.357,51€), την αξίας του ανακριβώς εκδοθέντος φορολογικού στοιχείου ύψους 1.000,00 €.

Επειδή στις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά τις χρήσεις 2012 και 2013, ορίζεται:

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

Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.».

Επειδή με βάση τα οριζόμενα στην παράγραφο 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013, όπως ισχύει για την χρήση 2014: *«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 στην ΠΟΛ 1095/29.4.2011 «Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010» ορίζεται:

«1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010, Φ.Ε.Κ. 175/Α' 30-9-2010, προστέθηκε εδάφιο στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε. ν.2238/1994, ως εξής: « Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της, είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις, είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.»

2. Στη σχετική εισηγητική έκθεση του ν. 3888/2010 αναφέρεται ότι με τις νέες αυτές διατάξεις καθορίζεται ποιος έχει το βάρος απόδειξης επί εισοδήματος του οποίου δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή αιτία προέλευσης και το οποίο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (άρθρα 4 και 48 του ν.2238/1994) λογίζεται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα. Αν και από την ισχύουσα διάταξη θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι προέκυπτε χωρίς αμφιβολία το γεγονός ότι ο φορολογούμενος υποχρεούται να αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία του εισοδήματος του, δεδομένου ότι η ισχύουσα διάταξη χρησιμοποιεί το ρήμα «λογίζεται», εντούτοις για την άρση κάθε αμφιβολίας με την προσθήκη του εδαφίου αυτού στην παράγραφο 3 ορίζεται αυτό πλέον και ρητά.

3. Οι διατάξεις αυτές αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, ή πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας που δεν προκύπτει από διαρκή και σταθερή πηγή και καθορίζεται ότι ο φορολογούμενος, εφόσον κληθεί, φέρει το βάρος της απόδειξης για την πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογείται με συγκεκριμένες διατάξεις, ή ότι απαλλάσσεται με ειδική διάταξη. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα.»

Επειδή στο με αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα «Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας» αναφέρεται:

«.....

Β' Προσαύξηση περιουσίας

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 21 του ΚΦΕ, 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.

2. Επιπλέον, με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ΚΦΔ ορίζεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς

επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

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.

4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, όπως οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, τραπεζικές καταθέσεις και πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια, ομόλογα, αμοιβαία κεφάλαια κλπ.), η οποία δεν δικαιολογείται από τα εισοδήματα που δηλώνει ο φορολογούμενος. Η μεταβολή της σύνθεσης ή της διατήρησης της περιουσίας δεν σημαίνει απαραίτητα και την προσαύξή της.

5. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 4 του άρθρου 29 του ΚΦΕ, δηλαδή με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%), απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται και οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 32 του ΚΦΕ.

.....

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 στην ΠΟΛ 1175/16-11-2017 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. μεταξύ άλλων ορίζεται:

«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 με τις διατάξεις του άρθρου 23 §§ 1 και 2 του ν. 4174/2013 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. 2.Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου: α) Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με

βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της,....»

Επειδή, σύμφωνα και με την δημοσιευθείσα στις 07-04-2016 απόφαση του ΣτΕ 884/2016 Β' Τμήμα επταμ.: «(Α) ...Ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των μεγάλων ποσών που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του και, συνεπώς, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρ. 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρ. 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013, δεδομένου, άλλωστε, ότι πρόκειται για μη ευαίσθητο ή, γενικότερα, μη χρήζον αυξημένης προστασίας προσωπικό δεδομένο, για την πρόσβαση στο οποίο, στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου και της αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής, το κράτος διαθέτει ευρύ περιθώριο εκτίμησης (πρβλ. ΕΔΔΑ 22.12.2015, G.S.B. κατά Ελβετίας, 28601/11, σκέψεις 92-93) –Επομένως, οφείλει, κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα (μη απορριφθέντα από τη φορολογική αρχή) στοιχεία των δηλώσεών του φορολογίας εισοδήματος –.....»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 65 του ν. 4174/2013: «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 ο προσφεύγων με τον πέμπτο λόγο της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής, ισχυρίζεται ότι ορισμένες πιστώσεις που καταλογίσθηκαν εις βάρος του ως μη δηλωθέν εισόδημα (αμοιβή) από άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας, αποτελούν τμηματική επιστροφή δανείου που είχα χορηγήσει στον κ., ενώ με τον δωδέκατο προβαλλόμενο λόγο της παρούσας ισχυρίζεται ότι οι πιστώσεις με Α/Α 32, 36, 54, 69, 84, 87, 111, 129, 142, 147, 151, 152, 158, 162, 167, 172, 181, 186, 200, 204, 217, 226, 233, 234, 238, 248, 249, 252, 262 και 265 δεν αποτελούν προσαύξηση περιουσίας του αλλά τμηματική επιστροφή ποσών ταμειακής διευκόλυνσης που είχε χορηγήσει στον συγχωριανό του, κ. του, ύψους 10.000,00 ευρώ περίπου.

Επειδή με βάση τα οριζόμενα στο άρθρο 806 του Αστικού Κώδικα: «Με τη σύμβαση του δανείου ο ένας από τους συμβαλλομένους μεταβιβάζει στον άλλον κατά κυριότητα χρήματα ή άλλα αντικαταστατά πράγματα, και αυτός έχει υποχρέωση να αποδώσει άλλα πράγματα της ίδιας ποσότητας και ποιότητας.»

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία, για τη σύσταση του δανείου, απαιτείται να συντρέχουν οι εξής προϋποθέσεις:

1) συμφωνία δανειστή και οφειλέτη, σχετικά με την αιτία, για την οποία μεταβιβάζεται η κυριότητα των αντικαταστατών πραγμάτων

2) παράδοση του πράγματος από τον δανειστή στον οφειλέτη, και

3) απόδοση του πράγματος από τον οφειλέτη στον δανειστή.

Εφόσον πληρούνται οι ανωτέρω προϋποθέσεις, υπάρχει δάνειο κατά την έννοια του άρθρου 806 του ΑΚ, έστω και αν η σύμβαση δεν χαρακτηρίστηκε ως δάνειο από τα συμβαλλόμενα μέρη (Α.Π. 137/1968, Εφ.Αθ. 2447/1962).

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με την περ. ε' της παρ. 8 του άρθρου 5 της 1037956/356/Α0012/ΠΟΛ. 1094/23-3-1989: «...τα δάνεια τα οποία έχουν ληφθεί πρέπει να αποδεικνύονται με έγγραφα στοιχεία που φέρουν βέβαιη χρονολογία

Επειδή με τα διαλαμβανόμενα στην ΠΟΛ. 1175/2017 χορηγήθηκαν διευκρινήσεις σε θέματα προσαύξησης περιουσίας και μεταξύ άλλων αναφέρεται ότι: «...Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος επικαλείται μεν τη λήψη δανείου από ελληνική ή αλλοδαπή επιχείρηση, αλλά δεν υπάρχει σχετικό έγγραφο βέβαιης χρονολογίας ούτε και μπορεί να αποδειχθεί η λήψη του δανείου αυτού από άλλα στοιχεία (π.χ. κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών του δανειστή ή του δανειζόμενου από τις οποίες να προκύπτει δόση ή επιστροφή χρημάτων), τότε ο ισχυρισμός του φορολογούμενου περί δανείου δεν μπορεί να γίνει δεκτός....»

Επειδή βάσει των ανωτέρω διατάξεων και εγκυκλίων οδηγιών, συνάγεται ότι, προκειμένου να χρησιμοποιηθεί ένα δάνειο με τη μορφή ιδιωτικού συμφωνητικού για δικαιολόγηση ποσών που χαρακτηρίζονται από τη φορολογική αρχή ως «πρωτογενείς πιστώσεις» θα πρέπει να συντρέχουν, και μάλιστα αθροιστικά, οι ακόλουθες προϋποθέσεις: α) Το δάνειο να είναι πραγματικό, β) το έγγραφο να φέρει βέβαιη χρονολογία θεωρημένη από αρμόδια αρχή και γ) το δάνειο να έχει ληφθεί πριν την πραγματοποίηση της σχετικής πίστωσης.

Επειδή, ο φορολογούμενος, ο οποίος φέρει το βάρος της απόδειξης, δεν αρκεί μόνο να επικαλείται αλλά οφείλει να αποδεικνύει τους ισχυρισμούς του με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο.

Επειδή ο προσφεύγων για την επίρρωση του ισχυρισμού του ότι οι πιστώσεις που πραγματοποιήθηκαν σε λογαριασμούς του από τον Κο, αφορούν σε επιστροφή δανείου που είχε χορηγήσει ο προσφεύγων σε εκείνον κατά το έτος 2003, επικαλείται και προσκομίζει βεβαίωση του Η εν λόγω βεβαίωση απευθύνεται προς τον προσφεύγοντα και φέρει βεβαίωση του γνησίου υπογραφής από ΚΕΠ του Δήμου με ημερομηνία 14/01/2019 (σχετ. 2). Σύμφωνα με την ως άνω βεβαίωση, ο κύριος Γιαννιός δηλώνει ότι «...οι μηνιαίες καταβολές ποσού € 150 περίπου που φαίνεται να πραγματοποιώ στον λογαριασμό σας, αφορούν στην επιστροφή ποσού δανείου με το οποίο με είχατε εξυπηρετήσει την Άνοιξη (Μάρτιο) του 2003 για την κάλυψη εξόδων σοβαρού προβλήματος υγείας που ενέσκηψε στην οικογένειά μου.». Πέραν τούτου, ο προσφεύγων προσκομίζει αντίγραφο

ιστορικού μεταφορών, σύμφωνα με το οποίο κατά το χρονικό διάστημα από 15/01/2008 μέχρι και 15/12/2008 διενεργήθηκαν από τον λογαριασμό προς τον λογαριασμό της δέκα μεταφορές ποσού 150,55 € και μία μεταφορά ποσού 301,10€. (σχετ. 2α).

Επειδή κατ' αρχάς η βεβαίωση του φέρει ημερομηνία την 14/01/2019 ήτοι την ημερομηνία θεώρησης του γνησίου υπογραφής. Επιπροσθέτως, στην εν λόγω βεβαίωση δεν αναφέρεται το ποσό που φέρεται αρχικώς να χορηγήθηκε ως δάνειο από τον προσφεύγοντα, ούτε και ο τρόπος και ο χρόνος αποπληρωμής αυτού. Περαιτέρω, δεν υφίσταται, μεταξύ των προσκομισθέντων δικαιολογητικών, κανένα έγγραφο το οποίο να φέρει βεβαία χρονολογία και να ανάγεται στο χρόνο χορήγησης του επικαλούμενου δανείου. Ειδικότερα, δεν υφίσταται οποιοδήποτε ιδιωτικό συμφωνητικό, το οποίο κατά τη σύνταξή του να έχει θεωρηθεί από δημόσια αρχή ή συμβολαιογράφο, ούτε να έχει κατατεθεί στην αρμόδια φορολογική αρχή προς χαρτοσήμανση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στον Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου περί δανείων μεταξύ ιδιωτών. Επιπλέον, δεν προσκομίσθηκαν τόσο στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. φορολογίας, όσο και στα συνημμένα της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, λοιπά στοιχεία, πέραν των προαναφερθέντων, από τα οποία να αποδεικνύεται ότι η επίμαχη δανειοδότηση έλαβε πράγματι χώρα όπως λ.χ. κατάθεση ποσού μέσω τραπεζής του προσφεύγοντος προς τον δανειζόμενο. Συνεπώς, βάσει των ανωτέρω, δεν συντρέχουν στην εξεταζόμενη περίπτωση οι προϋποθέσεις σύστασης ή συνομολόγησης δανείου κατά το άρθρο 806 του Αστικού Κώδικα και ως εκ τούτου λαμβάνοντας υπ' όψιν τα διαθέσιμα στοιχεία και κρίνοντας τα πραγματικά περιστατικά, οι πιστώσεις ποσών από τον Κο που πραγματοποιήθηκαν σε λογαριασμούς του προσφεύγοντος, συνιστούν προσαύξηση περιουσίας η οποία φορολογείται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 48§3 του ν. 2238/1994 και 21§4 του ν. 4172/2013.

Επειδή για τα ποσά που ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι αφορούν σε τμηματική επιστροφή ταμειακής διευκόλυνσης ποσού περίπου 10.000,00€. Για το εν λόγω οφειλόμενο προς εκείνον ποσό, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο Κος του είχε υπογράψει συναλλαγματικές των 250,00 ευρώ, μηνιαίως και το πίστωνε στο λογαριασμό του κατά τη λήξη αυτών. Προσκομίζονται στην παρούσα ενδικοφανή προσφυγή αντίγραφο συναλλαγματικής ποσού 250,00€ με ημερομηνία λήξης την 25/10/2018 καθώς και πίσω όψη συναλλαγματικής με σφραγίδα του προσφεύγοντος και σφραγίδα με την οποία ορίζεται να πληρωθεί σε διαταγή της την 23/05/2012, χωρίς περαιτέρω στοιχεία.

Επειδή ο προσφεύγων για την απόδειξη της επικαλούμενης ταμειακής διευκόλυνσης προς τον Κο δεν προσκόμισε κανένα πρόσφορο στοιχείο, πέραν της προαναφερομένης συναλλαγματικής, από το οποίο να προκύπτει η χορήγηση δανείου προς αυτόν, όπως σύμβαση δανείου με βεβαία ημερομηνία, κατάθεση του ποσού που φέρεται να χορήγησε στον Κο ως δάνειο κ.ο.κ.. Συνεπώς, και σε αυτή την περίπτωση δεν πληρούνται οι

προϋποθέσεις σύστασης ή συνομολόγησης δανείου κατά το άρθρο 806 του Αστικού Κώδικα και ως εκ τούτου ορθώς κρίθηκε από τη φορολογική ότι συνιστούν προσαύξηση περιουσίας καθόσον δεν αποδείχτηκε η πηγή και αιτία προέλευσής τους.

Επειδή ο προσφεύγων με τον έκτο προβαλλόμενο λόγο της εξεταζόμενης ενδικοφανούς προσφυγής, ισχυρίζεται ότι οι πράξεις προσδιορισμού φόρου εισοδήματος είναι νομικώς πλημμελείς, καθώς ορισμένες πιστώσεις στους λογαριασμούς του συνιστούν επιστροφή ταμειακών διευκολύνσεων που είχε χορηγήσει στην εξαδέλφη του, Ειδικότερα, η κρίση της ελεγκτικής αρχής είναι εσφαλμένη, καθόσον, ορισμένες εκ των πιστώσεων που χαρακτηρίσθηκαν από τον έλεγχο ως «προσαύξηση περιουσίας», στην πραγματικότητα αποτελούσαν επιστροφή ποσών με τραπεζικές επιταγές από ταμειακές διευκολύνσεις που είχε χορηγήσει στην εξαδέλφη μου,, λόγω οικονομικών δυσχερειών που αντιμετώπιζε, τόσο η ίδια, όσο και η επιχείρησή της (φαρμακείο) είτε δίνοντας σε εκείνη επιταγές εκδόσεώς μου είτε σε μετρητά.

Αναλυτικά, πρόκειται για τις κατωτέρω πιστώσεις (επιστροφές χρημάτων):

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014

Α/Α	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΗΜ/ΝΙΑ	ΠΟΣΟ	ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛ/ΜΟΥ
88			30/01/2013	12.500,00	6.250,00
99			28/02/2013	12.000,00	6.000,00
126			05/06/2013	12.000,00	6.000,00
138			03/07/2013	12.000,00	6.000,00
145			31/07/2013	13.000,00	6.500,00
148			03/09/2013	12.000,00	6.000,00
156			02/10/2013	12.000,00	6.000,00
			ΣΥΝΟΛΟ	85.500,00	42.750,00

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014

Α/Α	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΗΜ/ΝΙΑ	ΠΟΣΟ	ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛ/ΜΟΥ
-----	---------	-------------	--------	------	----------------

179	.....	.....	07/01/2014	13.000,00	6.500,00
183	.....	.....	04/02/2014	11.000,00	5.500,00
190	.....	.....	06/03/2014	12.000,00	6.000,00
195	.....	.....	02/04/2014	12.000,00	6.000,00
199	.....	.....	30/04/2014	13.000,00	6.500,00
203	.....	.....	06/05/2014	12.000,00	6.000,00
216	.....	.....	06/06/2014	13.000,00	6.500,00
			ΣΥΝΟΛΟ	86.000,00	43.000,00

Προς απόδειξη του ισχυρισμού του, ο προσφεύγων επικαλείται και προσκομίζει:

α) την κίνηση του λογαριασμού της στην οποία εμφανίζεται ότι οι εν λόγω πιστώσεις προέρχονται από κατάθεση επιταγών (σχετ. 3)

β) την από 9.1.2019 επιστολή της τράπεζας, στην οποία γίνεται αναλυτική μνεία του συνόλου των επιταγών που εξέδωσε και κατέθεσε η στον ελεγχόμενο λογαριασμό του (σχετ. 4)

γ) τα αποδεικτικά παραλαβής πακέτου επιταγών της, τα αποδεικτικά εξόφλησης επιταγών σε πίστωση του λογαριασμού του της ίδιας τράπεζας και τα σώματα των επιταγών εκδόσεως της εξαδέλφης του,, με τα πιστωθέντα ποσά για κάθε ένα από τα ελεγχόμενα οικονομικά έτη 2013 και 2014 και φορολογικό έτος 2014. (σχετ. 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14,15, 16)

Επιπλέον, ο προσφεύγων επισημαίνει ότι η ίδια η φορολογική αρχή αποδέχθηκε κατά το στάδιο των έγγραφων απόψεων του μέρος των πιστώσεων που πραγματοποιήθηκαν με σκοπό την επιστροφή χρηματικών ποσών που είχε χορηγήσει στην εξαδέλφη του, (βλ. χαρακτηριστικά σελ. 16 - 52 Έκθεσης Ελέγχου υπό Α/Α 14, 26, 34, 44 Κ.Απ. πιστώσεις). Δεδομένων των ανωτέρω, η προέλευση των ως άνω πιστώσεων είναι αποδεδειγμένη και ως εκ τούτου, πρέπει να γίνει δεκτό ότι και τα εν λόγω ποσά που απεικονίζονται στους παραπάνω πίνακες και προέρχονται από την εξαδέλφη του,, αφορούν επιστροφή χρημάτων.

Επειδή η φορολογική αρχή στις έγγραφες απόψεις που συνέταξε επί της εξεταζόμενης ενδικοφανούς προσφυγής αναφέρει ότι ο ισχυρισμός αυτός είναι καθόλα αβάσιμος και απορριπτέος, δεδομένου ότι ο προσφεύγων πέραν των σχετικών εγγράφων που προσκόμισε με το με αρ. πρωτ. /2018 υπόμνημά του, καθώς και των σχετικών που προσκόμισε με τις δηλώσεις τελών

χαρτοσήμου βάσει του ν. 4512/2018, δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου κανένα άλλο αποδεικτικό στοιχείο (επιταγές εν προκειμένω) που να αφορά τραπεζική κίνηση για τις πιστώσεις που αναφέρει. Συγκεκριμένα, η φορολογική αρχή επισημαίνει ότι ο προσφεύγων προσκόμισε με τις δηλώσεις τελών χαρτοσήμου τα ακόλουθα σχετικά έγγραφα (με τη σημείωση: ο αριθμός των σχετικών ταυτίζεται με τον α/α κάθε συναλλαγής) και δη

i) τα με Α/Α 202, 233, 246 (που αφορούν επιταγές του ελεγχόμενου) και τα με Α/Α 225, 236, 243, 250, 254 και 266 (που αφορούν επιταγές) για τη χρήση 2014,

ii) τα με Α/Α 106, 163 (που αφορούν επιταγές του ελεγχόμενου), τα με Α/Α 119, 161 και 170 (που αφορούν επιταγές) για τη χρήση 2013 και

iii) τα με Α/Α 14, 26, 67 (που αφορούν επιταγές του ελεγχόμενου) και με Α/Α 34, 44 49, 57, 66 και 82 (που αφορούν επιταγές) για τη χρήση 2012

τα οποία προσκομίστηκαν στις 30/11/2018 με το με αρ. πρωτ. έγγραφο. Επίσης, επισημαίνεται ότι από την αιτιολογία των κίνησης των τραπεζικών συναλλαγών, οι οποίες αφορούν επιταγές, σε καμία δεν προκύπτει ο εκδότης της επιταγής.

Περαιτέρω, σημειώνεται, ότι: α) για τη χρήση 2012 το ποσό δανεισμού της με αρ./2018 δήλωσης τελών χαρτοσήμου βάσει του ν. 4512/2018 ανέρχεται στις 70.000,00 €, ενώ το ποσό που επιστράφηκε από την κ. σύμφωνα με τις προσκομιζόμενες επιταγές ανέρχεται στις 69.000,00, β) για τη χρήση 2013 το ποσό δανεισμού της με αριθμό/2018 δήλωσης τελών χαρτοσήμου βάσει του ν. 4512/2018 ανέρχεται στις 40.000,00 €, ενώ το ποσό που επιστράφηκε από την κ. σύμφωνα με τις προσκομιζόμενες επιταγές ανέρχεται στις 50.500,00 και γ) για τη χρήση 2014 το ποσό του δανεισμού της με αριθμό/2018 δήλωσης τελών χαρτοσήμου βάσει του ν. 4512/2018 ανέρχεται στις 80.000,00 €, ενώ το ποσό που επιστράφηκε από την κ. σύμφωνα με τις προσκομιζόμενες επιταγές ανέρχεται στις 71.000,00. Βάσει των ανωτέρω δηλώσεων του προσφεύγοντος έγινε από εκείνον δανεισμός συνολικού ποσού ύψους 190.000,00 ευρώ και εν τέλει επεστράφη βάσει των προσκομιζόμενων επιταγών συνολικό ποσό ύψους 190.500,00 ευρώ.

Τέλος η φορολογική αρχή αναφέρει ότι ο προσφεύγων με την ενδικοφανή προσφυγή δηλώνει ότι κατά τη χρήση 2013 έλαβε επιπλέον 85.500,00 ενώ τη χρήση 2014 έλαβε επιπλέον 86.000,00 από την κ. Αυτές τις συναλλαγές ο έλεγχος έκρινε ως προσαύξηση περιουσίας διότι δεν προσκομίστηκαν τα σώματα των επιταγών. Επιπλέον, οι προαναφερόμενες συναλλαγές δεν μπορούν να χαρακτηριστούν ως επιστροφές χρημάτων από διευκόλυνση, καθώς δεν προκύπτει η διευκόλυνση από τον προσφεύγοντα προς την κ., δεδομένου ότι δεν προσκομίστηκαν αντίστοιχα επιταγές εκδόσεως του προσφεύγοντα.

Επειδή όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος αλλά και τις έγγραφες απόψεις της φορολογικής αρχής, ο έλεγχος αποδέχτηκε ως αιτιολογημένες τις πιστώσεις που πραγματοποιήθηκαν και αφορούσαν την εξαδέλφη του

Μάλιστα, από τους πίνακες της εν λόγω έκθεσης διαπιστώνεται ότι έγιναν αποδεκτές και κρίθηκε ότι δεν συνιστούν προσαύξηση περιουσίας, όλες οι πιστώσεις για τις οποίες ο προσφεύγων, πέρα από τα προσκομισθέντα δικαιολογητικά, είχε συμπεριλάβει στις με αριθ./2018,/2018 και/2018 υποβληθείσες δηλώσεις απόδοσης τελών χαρτοσήμου.

Επειδή από τα στοιχεία που προσκόμισε ο προσφεύγων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, προκύπτει ότι οι επίμαχες καταθέσεις προήλθαν από πίστωση επιταγών τόσο εκδόσεως της εξαδέλφης του Κας, όσο και τρίτων. Συγκεκριμένα, στον ακόλουθο πίνακα απεικονίζονται οι διερευνώμενες πιστώσεις στον υπ' αριθ. λογαριασμό της, ανά έτος και τα προσκομισθέντα δικαιολογητικά, βάσει των οποίων ο προσφεύγων επιχειρεί να τεκμηριώσει την πηγή προέλευσής τους:

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014

ΗΜ/ΝΙΑ	ΠΟΣΟ	ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛ/ΜΟΥ	ΠΡΟΣΚΟΜΙΣΘΕΝΤΑ ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΗΤΙΚΑ
30/01/2013	12.500,00	6.250,00	Αποδεικτικό παραλαβής πακέτου επιταγών της με αριθμό, ημερομηνία 30/01/2013 και συνολική αξία 12.500,00€. Αντίγραφο της υπ' αριθ. επιταγής του εκδόσεως της με ημερομηνία 30/01/2013, σε διαταγή «εμού της ιδίας» και ποσό 12.500,00€. Πίσω όψης της επιταγής υπογεγραμμένη στη θέση πρώτης οπισθογράφησης και υπογραφή και σφραγίδα του προσφεύγοντος στη θέση της δεύτερης οπισθογράφησης. Τέλος, φέρει σφραγίδα της και έχει μηχανογραφικά εκτυπωμένη τη συμβολοσειρά «.....», η οποία ταυτίζεται με τον αριθμό πακέτου των επιταγών που παρελήφθη από την ως άνω τράπεζα (σχετ. 5) Βεβαίωση της τράπεζας με ημερομηνία 09/01/2019 με την οποία βεβαιώνεται ότι «Κατόπιν προφορικού αιτήματός σας, σας ενημερώνουμε ότι σύμφωνα με την από 01/07/2018 αίτησή σας για τις καταθέσεις που έχουν διενεργηθεί στον υπ' αριθ. λογαριασμό σας, σας παραδώσαμε την 14/11/2018 τα παρακάτω αντίγραφα συναλλαγών που είχατε ζητήσει: ....ΚΑΤΑΘΕΣΗ 30/01/2013 ΑΡ. ΕΠ. ΗΜ. ΕΚΔ. 30/01/2013 ΠΟΣΟΥ €12.500 ΕΚΔΟΤΗ» (σχετ. 4)

28/02/2013	12.000,00	6.000,00	Αποδεικτικό παραλαβής πακέτου επιταγών της με αριθμό , ημερομηνία 28/02/2013 και συνολική αξία 12.000,00€. Αντίγραφο της υπ' αριθ. επιταγής της εκδόσεως της με ημερομηνία 28/02/2013, σε διαταγή «εμού της ιδίας» και ποσό 12.000,00€. Πίσω όψης της επιταγής υπογεγραμμένη και σφραγισμένη στη θέση πρώτης οπισθογράφησης από τον προσφεύγοντα. Βεβαίωση της τράπεζας με ημερομηνία 09/01/2019 με την οποία βεβαιώνεται ότι «Κατόπιν προφορικού αιτήματός σας, σας ενημερώνουμε ότι σύμφωνα με την από 01/07/2018 αίτησή σας για τις καταθέσεις που έχουν διενεργηθεί στον υπ' αριθ. λογαριασμό σας, σας παραδώσαμε την 14/11/2018 τα παρακάτω αντίγραφα συναλλαγών που είχατε ζητήσει: ....ΚΑΤΑΘΕΣΗ 28/02/2013 ΑΡ. ΕΠ. ΗΜ. ΕΚΔ. 28/02/2013 ΠΟΣΟΥ €12.000 ΕΚΔΟΤΗ» (σχετ. 4)
05/06/2013	12.000,00	6.000,00	Αποδεικτικό παραλαβής πακέτου επιταγών της με αριθμό , ημερομηνία 05/06/2013 και συνολική αξία 12.000,00€. Αντίγραφο της υπ' αριθ. επιταγής της εκδόσεως της με ημερομηνία 31/05/2013, σε διαταγή «εμού της ιδίας» και ποσό 12.000,00€. Πίσω όψης της επιταγής υπογεγραμμένη και σφραγισμένη στη θέση πρώτης οπισθογράφησης από τον προσφεύγοντα. (σχετ. 6) Βεβαίωση της τράπεζας με ημερομηνία 09/01/2019 με την οποία βεβαιώνεται ότι «Κατόπιν προφορικού αιτήματός σας, σας ενημερώνουμε ότι σύμφωνα με την από 01/07/2018 αίτησή σας για τις καταθέσεις που έχουν διενεργηθεί στον υπ' αριθ. λογαριασμό σας, σας παραδώσαμε την 14/11/2018 τα παρακάτω αντίγραφα συναλλαγών που είχατε ζητήσει: ....ΚΑΤΑΘΕΣΗ 05/06/2013 ΑΡ. ΕΠ. ΗΜ. ΕΚΔ. 31/05/2013 ΠΟΣΟΥ €12.000 ΕΚΔΟΤΗ» (σχετ. 4)

03/07/2013	12.000,00	6.000,00	Αποδεικτικό παραλαβής πακέτου επιταγών της με αριθμό, ημερομηνία 03/07/2013 και συνολική αξία 12.000,00€. Αναλυτική εικόνα πακέτου επιταγών ημέρας της ίδιας τράπεζας. (σχετ. 7) Βεβαίωση της τράπεζας με ημερομηνία 09/01/2019 με την οποία βεβαιώνεται ότι «Κατόπιν προφορικού αιτήματός σας, σας ενημερώνουμε ότι σύμφωνα με την από 01/07/2018 αίτησή σας για τις καταθέσεις που έχουν διενεργηθεί στον υπ' αριθ. λογαριασμό σας, σας παραδώσαμε την 14/11/2018 τα παρακάτω αντίγραφα συναλλαγών που είχατε ζητήσει: ....ΚΑΤΑΘΕΣΗ 01/07/2013 ΚΑΙ ΕΠΑΝΑΚΑΤΑΘΕΣΗ 03/07/2013 ΑΡ. ΕΠ. ΗΜ. ΕΚΔ. 30/06/2013 ΠΟΣΟΥ €12.000 ΕΚΔΟΤΗ» (σχετ. 4)
31/07/2013	13.000,00	6.500,00	Αποδεικτικό παραλαβής πακέτου επιταγών της με αριθμό, ημερομηνία 31/07/2013 και συνολική αξία 13.000,00€. Αντίγραφο της υπ' αριθ. επιταγής της εκδόσεως της με ημερομηνία 31/07/2013, σε διαταγή «εμού της ίδιας» και ποσό 13.000,00€. Πίσω όψης της επιταγής υπογεγραμμένη και σφραγισμένη στη θέση πρώτης οπισθογράφησης από τον προσφεύγοντα. Αναλυτική εικόνα πακέτου επιταγών ημέρας της ίδιας τράπεζας. (σχετ. 8) Βεβαίωση της τράπεζας με ημερομηνία 09/01/2019 με την οποία βεβαιώνεται ότι «Κατόπιν προφορικού αιτήματός σας, σας ενημερώνουμε ότι σύμφωνα με την από 01/07/2018 αίτησή σας για τις καταθέσεις που έχουν διενεργηθεί στον υπ' αριθ. λογαριασμό σας, σας παραδώσαμε την 14/11/2018 τα παρακάτω αντίγραφα συναλλαγών που είχατε ζητήσει: ....ΚΑΤΑΘΕΣΗ 31/07/2013 ΑΡ. ΕΠ. ΗΜ. ΕΚΔ. 31/07/2013 ΠΟΣΟΥ €13.000 ΕΚΔΟΤΗ» (σχετ. 4)
03/09/2013	12.000,00	6.000,00	Αποδεικτικό παραλαβής πακέτου επιταγών της με αριθμό, ημερομηνία 03/09/2013 και συνολική αξία 12.000,00€. Αντίγραφο της υπ' αριθ. επιταγής του εκδόσεως της με ημερομηνία 31/08/2013, σε διαταγή «εμού της ίδιας» και ποσό 12.000,00€. Πίσω όψης της επιταγής υπογεγραμμένη στη θέση πρώτης οπισθογράφησης και σφραγισμένη από την εκδότρια και υπογραφή και σφραγίδα του προσφεύγοντος στη θέση της δεύτερης οπισθογράφησης. Αναλυτική εικόνα πακέτου επιταγών ημέρας της ίδιας τράπεζας (σχετ. 9) Βεβαίωση της τράπεζας με ημερομηνία 09/01/2019 με την οποία βεβαιώνεται ότι «Κατόπιν προφορικού αιτήματός σας, σας ενημερώνουμε ότι σύμφωνα με την από 01/07/2018 αίτησή σας για τις καταθέσεις που έχουν διενεργηθεί στον υπ' αριθ. λογαριασμό σας, σας παραδώσαμε την 14/11/2018 τα παρακάτω αντίγραφα συναλλαγών που είχατε ζητήσει: ....ΚΑΤΑΘΕΣΗ 03/09/2013 ΑΡ. ΕΠ. ΗΜ. ΕΚΔ. 31/08/2013 ΠΟΣΟΥ €12.000 ΕΚΔΟΤΗ» (σχετ. 4)

02/10/2013	12.000,00	6.000,00	Αποδεικτικό παραλαβής πακέτου επιταγών της με αριθμό ημερομηνία 02/10/2013 και συνολική αξία 12.000,00€. Αντίγραφο της υπ' αριθ. επιταγής του εκδόσεως της με ημερομηνία 30/09/2013, σε διαταγή «εμού της ίδιας» και ποσό 12.000,00€. Πίσω όψης της επιταγής υπογεγραμμένη και σφραγισμένη από την εκδότρια στη θέση πρώτης οπισθογράφησης και υπογραφή και σφραγίδα του προσφεύγοντος στη θέση της δεύτερης οπισθογράφησης. Αναλυτική εικόνα πακέτου επιταγών ημέρας της ίδιας τράπεζας (σχετ. 10) Βεβαίωση της με ημερομηνία 09/01/2019 με την οποία βεβαιώνεται ότι «Κατόπιν προφορικού αιτήματός σας, σας ενημερώνουμε ότι σύμφωνα με την από 01/07/2018 αίτησή σας για τις καταθέσεις που έχουν διενεργηθεί στον υπ' αριθ. λογαριασμό σας, σας παραδώσαμε την 14/11/2018 τα παρακάτω αντίγραφα συναλλαγών που είχατε ζητήσει: ....ΚΑΤΑΘΕΣΗ 30/09/2013 ΚΑΙ ΕΠΑΝΑΚΑΤΑΘΕΣΗ 02/10/2013 ΑΡ. ΕΠ. ΗΜ. ΕΚΔ. 30/09/2013 ΠΟΣΟΥ €12.000 ΕΚΔΟΤΗ» (σχετ. 8)
------------	-----------	----------	--

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014

ΗΜ/ΝΙΑ	ΠΟΣΟ	ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛ/ΜΟΥ	ΠΡΟΣΚΟΜΙΣΘΕΝΤΑ ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΗΤΙΚΑ
07/01/2014	13.000,00	6.500,00	Αποδεικτικό παραλαβής πακέτου επιταγών της με αριθμό ημερομηνία 31/12/2013 και συνολική αξία 13.000,00€. Αναλυτική εικόνα πακέτου επιταγών ημέρας της ίδιας τράπεζας. Αντίγραφο της υπ' αριθ. επιταγής της εκδόσεως της με ημερομηνία 31/12/2013, σε διαταγή «.....» και ποσό 13.000,00€. Πίσω όψης της επιταγής υπογεγραμμένη και σφραγισμένη στη θέση πρώτης οπισθογράφησης από τον προσφεύγοντα. Αποδεικτικό παραλαβής πακέτου επιταγών της με αριθμό ημερομηνία 07/01/2014 και συνολική αξία 13.000,00€. Αναλυτική εικόνα πακέτου επιταγών ημέρας της ίδιας τράπεζας. (σχετ. 11) Βεβαίωση της τράπεζας με ημερομηνία 09/01/2019 με την οποία βεβαιώνεται ότι «Κατόπιν προφορικού αιτήματός σας, σας ενημερώνουμε ότι σύμφωνα με την από 01/07/2018 αίτησή σας για τις καταθέσεις που έχουν διενεργηθεί στον υπ' αριθ. λογαριασμό σας, σας παραδώσαμε την 14/11/2018 τα παρακάτω αντίγραφα συναλλαγών που είχατε ζητήσει: ....ΚΑΤΑΘΕΣΗ 31/12/2013 ΚΑΙ ΕΠΑΝΑΚΑΤΑΘΕΣΗ 07/01/2014 ΑΡ. ΕΠ. ΗΜ. ΕΚΔ. 31/12/2013 ΠΟΣΟΥ €13.000 ΕΚΔΟΤΗ» (σχετ. 4)

04/02/2014	11.000,00	5.500,00	Αποδεικτικό εξοφλήσεως επιταγής της με αριθμό ημερομηνία 06/03/2014 και ποσό 12.000,00€. Αντίγραφο της υπ' αριθ. επιταγής της εκδόσεως της του με ημερομηνία 31/01/2014, σε διαταγή «.....» και ποσό 12.000,00€. Πίσω όψης της επιταγής υπογεγραμμένη και σφραγισμένη από τον προσφεύγοντα. (σχετ. 13) Βεβαίωση της τράπεζας με ημερομηνία 09/01/2019 με την οποία βεβαιώνεται ότι «Κατόπιν προφορικού αιτήματός σας, σας ενημερώνουμε ότι σύμφωνα με την από 01/07/2018 αίτησή σας για τις καταθέσεις που έχουν διενεργηθεί στον υπ' αριθ. λογαριασμό σας, σας παραδώσαμε την 14/11/2018 τα παρακάτω αντίγραφα συναλλαγών που είχατε ζητήσει: ....ΚΑΤΑΘΕΣΗ 06/03/2014 ΑΡ. ΕΠ. ΗΜ. ΕΚΔ. 28/02/2014 ΠΟΣΟΥ €12.000 ΕΚΔΟΤΗ ΤΟΥ» (σχετ. 4)
06/03/2014	12.000,00	6.000,00	Αποδεικτικό εξοφλήσεως επιταγής της με αριθμό ημερομηνία 06/03/2014 και ποσό 12.000,00€. Αντίγραφο της υπ' αριθ. επιταγής της εκδόσεως της του με ημερομηνία 31/01/2014, σε διαταγή «.....» και ποσό 12.000,00€. Πίσω όψης της επιταγής υπογεγραμμένη και σφραγισμένη από τον προσφεύγοντα. (σχετ. 13) Βεβαίωση της τράπεζας με ημερομηνία 09/01/2019 με την οποία βεβαιώνεται ότι «Κατόπιν προφορικού αιτήματός σας, σας ενημερώνουμε ότι σύμφωνα με την από 01/07/2018 αίτησή σας για τις καταθέσεις που έχουν διενεργηθεί στον υπ' αριθ. λογαριασμό σας, σας παραδώσαμε την 14/11/2018 τα παρακάτω αντίγραφα συναλλαγών που είχατε ζητήσει: ....ΚΑΤΑΘΕΣΗ 06/03/2014 ΑΡ. ΕΠ. ΗΜ. ΕΚΔ. 28/02/2014 ΠΟΣΟΥ €12.000 ΕΚΔΟΤΗ ΤΟΥ» (σχετ. 4)
02/04/2014	12.000,00	6.000,00	Αποδεικτικό εξοφλήσεως επιταγής της με αριθμό ημερομηνία 02/04/2014 και ποσό 12.000,00€. Αντίγραφο της υπ' αριθ. επιταγής της εκδόσεως της του με ημερομηνία 31/03/2014, σε διαταγή «.....» και ποσό 12.000,00€. Πίσω όψης της επιταγής υπογεγραμμένη και σφραγισμένη από τον προσφεύγοντα. (σχετ. 14) Βεβαίωση της τράπεζας με ημερομηνία 09/01/2019 με την οποία βεβαιώνεται ότι «Κατόπιν προφορικού αιτήματός σας, σας ενημερώνουμε ότι σύμφωνα με την από 01/07/2018 αίτησή σας για τις καταθέσεις που έχουν διενεργηθεί στον υπ' αριθ. λογαριασμό σας, σας παραδώσαμε την 14/11/2018 τα παρακάτω αντίγραφα συναλλαγών που είχατε ζητήσει: ....ΚΑΤΑΘΕΣΗ 02/04/2014 ΑΡ. ΕΠ. ΗΜ. ΕΚΔ. 31/03/2014 ΠΟΣΟΥ €12.000 ΕΚΔΟΤΗ ΤΟΥ» (σχετ. 4)

30/04/2014	13.000,00	6.500,00	Αποδεικτικό παραλαβής πακέτου επιταγών της με αριθμό , ημερομηνία 06/05/2014 και συνολική αξία 12.000,00€. Αποδεικτικό παραλαβής πακέτου επιταγών της με αριθμό , ημερομηνία 30/04/2014 και συνολική αξία 13.000,00€. Αντίγραφο της υπ' αριθ. επιταγής του εκδόσεως της με ημερομηνία 30/04/2014, σε διαταγή «.....» και ποσό 12.000,00€. Πίσω όψης της επιταγής υπογεγραμμένη και σφραγισμένη στη θέση πρώτης οπισθογράφησης από τον προσφεύγοντα. Αναλυτική εικόνα πακέτου επιταγών ημέρας της ίδιας τράπεζας. Αντίγραφο της υπ' αριθ. επιταγής της τράπεζας εκδόσεως Η με ημερομηνία 15/04/2014, σε διαταγή «.....» και ποσό 1.000,00€. Πίσω όψης της επιταγής υπογεγραμμένη και σφραγισμένη στη θέση πρώτης οπισθογράφησης από τον προσφεύγοντα. (σχετ. 15) Βεβαίωση της τράπεζας με ημερομηνία 09/01/2019 με την οποία βεβαιώνεται ότι «Κατόπιν προφορικού αιτήματός σας, σας ενημερώνουμε ότι σύμφωνα με την από 01/07/2018 αίτησή σας για τις καταθέσεις που έχουν διενεργηθεί στον υπ' αριθ. λογαριασμό σας, σας παραδώσαμε την 14/11/2018 τα παρακάτω αντίγραφα συναλλαγών που είχατε ζητήσει: ....ΚΑΤΑΘΕΣΗ 30/04/2014 2 ΕΠΙΤΑΓΩΝ €1.000 ΑΡ. ΕΠ. ΗΜ ΕΚΔ 15/04/2014 ΕΚΔΟΤΗΣ ΚΑΙ €12.000 ΑΡ. ΕΠ. ΗΜ. ΕΚΔ. 30/04/2014 ΕΚΔΟΤΗΣ ΚΑΙ ΕΠΑΝΑΚΑΤΑΘΕΣΗ 06/05/2014 ΑΡ. ΕΠ. ΗΜ ΕΚΔ 30/04/2014 ΠΟΣΟΥ €12.000 ΕΚΔΟΤΗ» (σχετ. 4)
06/05/2014	12.000,00	6.000,00	Βεβαίωση της τράπεζας με ημερομηνία 09/01/2019 με την οποία βεβαιώνεται ότι «Κατόπιν προφορικού αιτήματός σας, σας ενημερώνουμε ότι σύμφωνα με την από 01/07/2018 αίτησή σας για τις καταθέσεις που έχουν διενεργηθεί στον υπ' αριθ. λογαριασμό σας, σας παραδώσαμε την 14/11/2018 τα παρακάτω αντίγραφα συναλλαγών που είχατε ζητήσει: ....ΚΑΤΑΘΕΣΗ 30/04/2014 2 ΕΠΙΤΑΓΩΝ €1.000 ΑΡ. ΕΠ. ΗΜ ΕΚΔ 15/04/2014 ΕΚΔΟΤΗΣ ΚΑΙ €12.000 ΑΡ. ΕΠ. ΗΜ. ΕΚΔ. 30/04/2014 ΕΚΔΟΤΗΣ ΚΑΙ ΕΠΑΝΑΚΑΤΑΘΕΣΗ 06/05/2014 ΑΡ. ΕΠ. ΗΜ ΕΚΔ 30/04/2014 ΠΟΣΟΥ €12.000 ΕΚΔΟΤΗ» (σχετ. 4)
06/06/2014	13.000,00	6.500,00	Βεβαίωση της τράπεζας με ημερομηνία 09/01/2019 με την οποία βεβαιώνεται ότι «Κατόπιν προφορικού αιτήματός σας, σας ενημερώνουμε ότι σύμφωνα με την από 01/07/2018 αίτησή σας για τις καταθέσεις που έχουν διενεργηθεί στον υπ' αριθ. λογαριασμό σας, σας παραδώσαμε την 14/11/2018 τα παρακάτω αντίγραφα συναλλαγών που είχατε ζητήσει: ....ΚΑΤΑΘΕΣΗ 02/06/2014 ΚΑΙ ΕΠΑΝΑΚΑΤΑΘΕΣΗ 06/06/2014 ΑΡ ΕΠ ΗΜ. ΕΚΔ. 31/05/2014 ΠΟΣΟΥ €13.000 ΕΚΔΟΤΗ» (σχετ. 4)

Επειδή από όλα τα ανωτέρω αναφερόμενα δικαιολογητικά που προσκομίσθηκαν με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, διαπιστώνεται ότι όλες οι εξεταζόμενες με τον παρόντα ισχυρισμό πιστώσεις έχουν διενεργηθεί στο σύνολό τους (πλην αυτής που διενεργήθηκε την 30/04/2014 συνολικού μεν ποσού 13.000€, η οποία όμως αφορούσε κατάθεση επιταγής της Κας ύψους μόνο 12.000,00€) με κατάθεση επιταγών από την Κα, εκτός από τις

κάτωθι:

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014

ΗΜ/ΝΙΑ	ΠΟΣΟ	ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ	ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΠΙΤΑΓΗΣ ΚΑΙ ΚΑΤΑΘΕΤΗ
05/06/2013	12.000,00	6.000,00	Αριθμός Επιταγής: Ημερομηνία έκδοσης: 31/05/2013 Ποσό: 12.000€ Εκδότης:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014

ΗΜ/ΝΙΑ	ΠΟΣΟ	ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ	ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΠΙΤΑΓΗΣ ΚΑΙ ΚΑΤΑΘΕΤΗ
07/01/2014	13.000,00	6.500,00	Αριθμός Επιταγής: Ημερομηνία έκδοσης: 31/12/2013 Ποσό: 13.000€ Εκδότης:
30/04/2014	13.000,00	6.500,00	Αριθμός Επιταγής: Ημερομηνία έκδοσης: 15/04/2014 Ποσό: 1.000€ Εκδότης:

Συνεπώς, για τις ανωτέρω τρεις (3) πιστώσεις, οι οποίες πραγματοποιήθηκαν από τρίτα πρόσωπα και όχι από την Κα, δεν προκύπτει η πηγή ή η αιτία προέλευσής τους και επομένως ορθώς καταλογίστηκαν από τον έλεγχο ως προσαύξηση περιουσίας.

Επειδή ως προς τις υπόλοιπες έντεκα (11) πιστώσεις που διενεργήθηκαν κατά τα έτη 2013 και 2014 με κατάθεση επιταγών εκδόσεως της Κας, πρέπει να ληφθεί υπ' όψιν και το γεγονός ότι δεν αποδείχτηκε από τον έλεγχο οποιαδήποτε άλλη σχέση του προσφεύγοντος με την Κα, πλην της υφιστάμενης συγγενικής (εξαδέλφη).

Επειδή έγινε ήδη αποδεκτό από τον έλεγχο ότι κατά τα ελεγχόμενα έτη 2012, 2013 και 2014 ο προσφεύγων είχε χορηγήσει δάνεια προς την Κυρία και η πλειοψηφία των σχετικών πιστώσεων που διενεργήθηκαν από εκείνη, κρίθηκε ότι αφορούσαν τμηματική επιστροφή των εν λόγω χρηματικών διευκολύνσεων και ως εκ τούτου αιτιολογούνταν επαρκώς ως προς την πηγή ή την αιτία προέλευσής τους,

Επειδή όπως αποτυπώνεται στους πίνακες της από 21/12/2018 οικείας έκθεσης φορολογίας εισοδήματος της ΙΓ' Δ.Ο.Υ. Αθηνών, οι επίμαχες χρηματικές διευκολύνσεις και η επιστροφή αυτών, μεταξύ του προσφεύγοντος και της Κας, πραγματοποιούνταν κατ'

επανάληψη και συστηματικά καθ' όλη τη διάρκεια των τριών κρινόμενων χρήσεων.

Επειδή οι υποβληθείσες στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. με αριθ. καταχώρησης/2018,/2018 και/2018 δηλώσεις απόδοσης τελών χαρτοσήμου ν. 4512/2018 από τον προσφεύγοντα για ποσό δανείου ύψους 70.000,00€ κατά το έτος 2012, 40.000,00€ κατά το έτος 2013 και 80.000,00€ κατά το έτος 2014, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση, έγιναν αποδεκτές από τον έλεγχο, χωρίς να αμφισβητηθεί το περιεχόμενό τους.

Επειδή επιπροσθέτως, ο προσφεύγων, όπως προκύπτει από τα συνημμένα της παρούσας, είχε τη δυνατότητα να χορηγεί ποσά προς διευκόλυνση της εξαδέλφης του και με μετρητά τα οποία διέθετε εις χείρας του και τα οποία προέρχονταν από προγενέστερες αναλήψεις που πραγματοποίησε, τόσο κατά τις προηγούμενες όσο και κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις.

Επειδή κατά τα δεδομένα της κοινής πείρας και τα επικρατούντα συναλλακτικά ήθη, συνιστά απολύτως σύνηθες φαινόμενο η προφορική σύναψη δανείου, χωρίς τη χρεία έγγραφης συμβάσεως για χορήγηση χρηματικής διευκόλυνσης σε φιλικά πρόσωπα, πολλώ δε μάλλον όταν μεταξύ των εν λόγω προσώπων υφίστανται και δεσμοί συγγένειας, όπως στην προκειμένη περίπτωση.

Επειδή από όλα τα ανωτέρω αναφερόμενα, σε συνδυασμό με το γεγονός τα ποσά των καταθέσεων επαναλαμβάνονται, τόσο χρονικά, όσο και σε ύψος, με τρόπο που προσιδιάζει σε επιστροφή δόσεων δανείου, κρίνεται αληθής ο επικαλούμενος λόγος από τον προσφεύγοντα ότι οι διενεργηθείσες καταθέσεις επιταγών από την εξαδέλφη του αποτελούν χορηγηθέν δάνειο από τον προσφεύγοντα, το οποίο επιστρέφεται σε εκείνον τμηματικά.

Ως εκ τούτου, πέρα από την πηγή προέλευσης των επίμαχων πιστώσεων, η οποία με την προσκόμιση των προαναφερθέντων παραστατικών αιτιολογείται πλήρως, συνάγεται ότι προκύπτει και η αιτία προέλευσης αυτών.

Επομένως, οι πιστώσεις που απεικονίζονται στους παρακάτω πίνακες πρέπει να εξαιρεθούν από το συνολικό ποσό της διαπιστωθείσας προσαύξησης περιουσίας:

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014

A/A	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΛΟΓ ΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΗΜ/ΝΙΑ	ΠΟΣΟ	ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ ΣΤΟΝ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤ Α
88			30/01/2013	12.500,00	6.250,00
99			28/02/2013	12.000,00	6.000,00

138	.....	.....	03/07/2013	12.000,00	6.000,00
145	.....	.....	31/07/2013	13.000,00	6.500,00
148	.....	.....	03/09/2013	12.000,00	6.000,00
156	.....	.....	02/10/2013	12.000,00	6.000,00
			ΣΥΝΟΛΟ	73.500,00	36.750,00

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014

Α/Α	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΗΜ/ΝΙΑ	ΠΟΣΟ	ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ ΣΤΟΝ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤ Α
183			04/02/2014	11.000,00	5.500,00
190			06/03/2014	12.000,00	6.000,00
195			02/04/2014	12.000,00	6.000,00
199			30/04/2014	12.000,00	6.000,00
203			06/05/2014	12.000,00	6.000,00
216			06/06/2014	13.000,00	6.500,00
			ΣΥΝΟΛΟ	72.000,00	36.000,00

Επειδή ο προσφεύγων με τον έβδομο λόγο της παρούσας ισχυρίζεται ότι ορισμένες από τις πιστώσεις, όπως εμφανίζονται στους πίνακες της από 21.12.2018 Έκθεση Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, στους λογαριασμούς του, δεν αποτελούν εισόδημα του από άγνωστη πηγή ή αιτία, αλλά κατάθεση μετρητών είτε σε λογαριασμό με συνδικαιούχο το γιό του είτε με τους γονείς του ως οικονομική ενίσχυση προς αυτούς, τα οποία, λόγω του ύψους αυτών είχε τη δυνατότητα να καταθέσει. Ειδικότερα, οι πιστώσεις αυτές εμφανίζονται ανά έτος στους παρακάτω πίνακες:

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2013

A/A	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΗΜ/ΝΙΑ	ΠΟΣΟ	ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
25			04/05/2012	500,00	250,00
70			12/11/2012	200,00	100,00
79			21/12/2012	400,00	200,00
			ΣΥΝΟΛΟ	1.100,00	550,00

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014

A/A	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΗΜ/ΝΙΑ	ΠΟΣΟ	ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
89			30/01/2013	500,00	166,67
114			26/04/2013	650,00	325,00
141			16/07/2013	100,00	50,00
144			29/07/2013	200,00	100,00
165			14/11/2013	200,00	100,00
			ΣΥΝΟΛΟ	1.650,00	741,67

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014

A/A	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΗΜ/ΝΙΑ	ΠΟΣΟ	ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
177			02/01/2014	150,00	75,00
191			12/03/2014	300,00	100,00
208			23/05/2014	200,00	100,00
241			05/09/2014	500,00	166,67
			ΣΥΝΟΛΟ	1.650,00	441,67

Επειδή η φορολογική αρχή στις έγγραφες απόψεις επί της ενδικοφανούς προσφυγής αναφέρει ότι οι ισχυρισμοί του αυτοί είναι αβάσιμοι και απορριπτέοι, επειδή αφενός δεν αιτιολογήθηκαν από εκείνον, αφού δεν προσήλθε προκειμένου να εκφράσει τις απόψεις του μετά

την επίδοση του με αρ. καταχ./2018 Σημειώματος Διαπιστώσεων φορολογικού ελέγχου και αφετέρου επειδή ποσά μικρότερα των 650,00 ευρώ δεν ήταν δυνατόν να μην ελεγχθούν, καθόσον πρόκειται για επιτηδεύματία.

Επειδή η φορολογική αρχή, κατά τη διενέργεια του ελέγχου, οφείλει να ζητά από τον φορολογούμενο να αποδείξει την πηγή ή αιτία προέλευσης των διερευνώμενων πιστώσεων. Ωστόσο, κατά την αξιολόγηση των επικαλούμενων ισχυρισμών και προσκομισθέντων από τον φορολογούμενο αποδεικτικών στοιχείων, θα πρέπει, στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης, να λαμβάνονται υπ' όψιν τόσο τα διδάγματα της κοινής πείρας και λογικής.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, από την αξιολόγηση όλων των στοιχείων της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής και λαμβάνοντας υπόψη:

α) το γεγονός ότι οι ανωτέρω πιστώσεις δεν είναι ονομαστικές και ως εκ τούτου τεκμαίρεται ότι δεν διενεργήθηκαν από τρίτους, ενώ περαιτέρω δεν αποδείχτηκε από τον έλεγχο ότι οι εν λόγω πιστώσεις αφορούν την επαγγελματική δραστηριότητα του προσφεύγοντος.

β) την συνολική εικόνα του φορολογούμενου,

γ) το μικρό ύψος των επίμαχων καταθέσεων, σε συνδυασμό με τα διαλαμβανόμενα στην απόφαση ΣΤΕ 884/2016,

δ) το γεγονός ότι οι καταθέσεις διενεργούνταν σε κοινούς με τους γονείς και τον γιό του λογαριασμούς,

ε) την οικονομική δυνατότητα του προσφεύγοντος, με βάση τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος,

στ) τα δεδομένα της κοινής πείρας και λογικής,

πρέπει να γίνει αποδεκτός ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος και ως εκ τούτου τα καταλογισθέντα ποσά των 550,00 € στη χρήση 2012, 766,76€ στη χρήση 2013 και 441,67€ στη χρήση 2014, δεν συνιστούν προσαύξηση περιουσίας σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48§3 του ν. 2238/1994 και του 21§4 του ν. 4172/2013 και επομένως πρέπει να διαγραφούν.

Επειδή ο προσφεύγων με τον όγδοο λόγο της κρινόμενης ισχυρίζεται ότι οι πιστώσεις, οι οποίες εμφανίζονται με Α/Α και στην από 21.12.2018 Έκθεση Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, δεν αποτελούν εισόδημά του από άγνωστη πηγή, αλλά απόδοση τραπεζικών προϊόντων (τόκων) από λογαριασμό που διατηρούσε στην

Επειδή από την οικεία έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι οι προαναφερόμενες δύο πιστώσεις ποσού 228,04€ που πραγματοποιήθηκαν την 10/12/2014 και 16/12/2014 στον υπ' αριθ. δανειακό-καταναλωτικό λογαριασμό της φέρουν ως αιτιολογία συναλλαγής «ΕΙΣΠΡΑΞΗ». Ωστόσο, δεν προκύπτει από κανένα στοιχείο ότι επρόκειτο για πίστωση τόκων, καθόσον, ούτε σχετική αναφορά γίνεται στην αιτιολόγηση της συναλλαγής, ούτε προσκομίζεται αναλυτική κίνηση του εν λόγω ή άλλου συνδεδεμένου

λογαριασμού ή σχετική βεβαίωση τράπεζας. Περαιτέρω, δεν συνάδει με τη συναλλακτική πρακτική των τραπεζών να πιστώνονται τόκοι από απόδοση προϊόντων σε δανειακό λογαριασμό, καθόσον από τη φύση του πρόκειται για λογαριασμό που εξυπηρετεί υφιστάμενο δάνειο και όχι κάποιο επενδυτικό προϊόν. Επομένως, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος δεν μπορεί να γίνει αποδεκτός.

Επειδή ο προσφεύγων με τον ένατο προβαλλόμενο λόγο της κρινόμενης ενδικοφανούς ισχυρίζεται ότι η υπό Α/Α 244 πίστωση ποσού 193,94€ την 12/09/2014 με αιτιολογία συναλλαγής: «AEGEAN AIRLINES WEB» δεν συνιστά εισόδημά του από άγνωστη πηγή αλλά επιστροφή ποσού από την Aegean Airlines λόγω ακύρωσης εισιτηρίου.

Επειδή κατά την αξιολόγηση της κρινόμενης πίστωσης πρέπει να ληφθούν υπ' όψιν τα εξής: α) η συνολική εικόνα του φορολογούμενου, β) το πολύ μικρό ύψος της επίμαχης κατάθεσης ποσού 193,64€ που αναλογεί βάσει επιμερισμού μόνο κατά το ένα τέταρτο στον προσφεύγοντα (ήτοι ποσό 64,55€), γ) τα διαλαμβανόμενα στην απόφαση ΣτΕ 884/2016 και δ) το γεγονός ότι η εν λόγω πίστωση ήταν μεμονωμένη. Επομένως, αφενός από τον συνδυασμό των προαναφερομένων και αφετέρου για λόγους χρηστής διοίκησης, κρίνεται ότι το ποσό των 64,55€ που καταλογίστηκε από τον έλεγχο στον προσφεύγοντα, δεν συνιστά προσαύξηση περιουσίας κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 21§4 του ν. 4172/2013 και συνεπώς πρέπει να διαγραφεί.

Επειδή ο προσφεύγων με τον δέκατο λόγο της εξεταζόμενης, προβάλλει τον ισχυρισμό ότι η υπό Α/Α 124 πίστωση ποσού 279,61 ευρώ στις 30.6.2013 δεν συνιστά εισόδημά του από άγνωστη πηγή αλλά αφορά πληρωμή πιστωτικής κάρτας.

Επειδή ο προσφεύγων προς απόδειξη του ισχυρισμού του προσκομίζει αντίγραφο λογαριασμού της με ημερομηνία έκδοσης 14/06/2013 για την με αριθμό πιστωτική κάρτα. Στην δε αναλυτική κατάσταση των συναλλαγών εμφανίζεται πληρωμή μέσω ποσού 279,61€ την 03/06/2013. Όπως αναλυτικά αναφέρθηκε ανωτέρω, πρέπει ομοίως και κατά την εξέταση της κρινόμενης πίστωσης να ληφθούν υπ' όψιν: α) η συνολική εικόνα του φορολογούμενου και ειδικότερα η οικονομική δυνατότητα που είχε βάσει των υποβληθεισών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, β) το μικρό ύψος της επίμαχης κατάθεσης σε συνδυασμό με το σκεπτικό της υπ' αριθ. 884/2016 απόφασης ΣτΕ και γ) τα δεδομένα της κοινής πείρας και λογικής. Συνεπώς, για το ποσό των 279,61€ που αφορά πληρωμή πιστωτικής κάρτας του προσφεύγοντος μέσω, δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 48§3 του ν. 2238/1994, καθόσον δεν συνιστά προσαύξηση περιουσίας και ως εκ τούτου πρέπει να διαγραφεί.

Επειδή με τον ενδέκατο προβαλλόμενο λόγο, ο προσφεύγων διατείνεται ότι οι υπό Α/Α, και πιστώσεις συνολικού ποσού 82.800,00€ αφορούν επανακαταθέσεις ποσών από προηγούμενες αναλήψεις. Οι εν λόγω πιστώσεις απεικονίζονται στον παρακάτω

πίνακα:

A/A	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΗΜ/ΝΙΑ	ΠΟΣΟ	ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
205			07/05/2014	70.000,00	35.000,00
255			10/11/2014	10.000,00	3.333,33
259			20/11/2014	2.800,00	933,33

Ειδικότερα ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι, σύμφωνα με την ανάλυση των τραπεζικών λογαριασμών του από τη χρήση 2010 έως τη χρήση 2014, προκύπτει ότι έχει προβεί σε αναλήψεις μεγάλων χρηματικών ποσών σε μετρητά, λόγω φόβου κουρέματος των τραπεζικών καταθέσεών του, τα οποία κρατούσε στην οικία του. Από τα επικαλούμενα αναληφθέντα ποσά δεν έγιναν άλλες επανακαταθέσεις σε μετρητά, όπως αποδεικνύεται από την κίνηση των λογαριασμών που προσκομίζει, παρά μόνο οι υπό κρίση καταθέσεις. Ως εκ τούτου, αποδεικνύεται ότι υπήρχε η δυνατότητα επανακατάθεσης σε μετρητά, ποσών συνολικού ύψους 82.800,00 ευρώ.

Οι αναλήψεις αυτές έχουν ως εξής:

A/A	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΗΜ/ΝΙΑ	ΠΟΣΟ
1			09/06/2010	90.000,00
2			11/11/2011	50.000,00
3			02/04/2013	20.000,00
4			21/06/2013	50.000,00
5			28/11/2013	50.000,00
6			06/02/2014	30.000,00
			ΣΥΝΟΛΟ	290.000,00

Προς απόδειξη του ισχυρισμού του προσκομίζει τα ακόλουθα έγγραφα:

1. Εκτύπωση Κινήσεων του λογαριασμού με αριθμό για το χρονικό διάστημα από 01.01.2012 έως 31.12.2014 (σχετ. 3).
2. Εκτύπωση κινήσεων ανά μήνα για το έτος 2011 του υπ' αριθ. λογαριασμού (σχετ. 3^α).
3. Εκτύπωση κινήσεων ανά μήνα για το έτος 2010 του υπ' αριθ.

λογαριασμού (σχετ. 3β)

4. Αντίγραφο αίτησης έκδοσης επιταγής ποσού 85.000,00€ την 07/05/2014 προς την τράπεζα, αντίγραφο αποδεικτικού αναλήψεως ποσού 85.000,00€ από τον λογαριασμό της ως άνω τράπεζας την ίδια ημερομηνία, αντίγραφο παραστατικού έκδοσης της επιταγής με αριθμό με δικαιούχο τον ίδιο τον προσφεύγοντα και αποδεικτικό καταθέσεως στον ίδιο λογαριασμό την ίδια ημερομηνία ποσού 70.000,00€ σε μετρητά.

Επειδή από την αξιολόγηση των προσκομισθέντων από τον προσφεύγοντα στοιχείων, και ειδικότερα την εκτύπωση Κινήσεων του λογαριασμού με αριθμό για το χρονικό διάστημα από 01.01.2012 έως 31.12.2014, αξιολογούνται κατά την εξέταση της παρούσας μόνο οι επικαλούμενες αναλήψεις που έγιναν μετά την 01/01/2012 έως και την 31/12/2014 και όχι οι προγενέστερες. Και τούτο διότι, μόνο για το ανωτέρω διάστημα η φορολογική αρχή έχει τη δυνατότητα να ελέγξει τη βασιμότητα του εν λόγω ισχυρισμού καθόσον έχει στη διάθεσή της σε ηλεκτρονικό αρχείο όλες τις τραπεζικές συναλλαγές που διενεργήθηκαν σε λογαριασμούς του προσφεύγοντος.

Επειδή η φορολογική αρχή στις έγγραφες απόψεις που συνέταξε για την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή, απορρίπτει τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί επανακαταθέσεων επισημαίνοντας ότι: «...η με Α/Α 205 κατάθεση-πίστωση αποτελεί πρωτογενή-αδιευκρίνιστη κατάθεση, για την οποία προσκομίστηκε μεν αποδεικτικό κατάθεσης, δεν αιτιολογήθηκε ωστόσο η πηγή προέλευσης των χρημάτων, οι δε με Α/Α 255 και 259 πιστώσεις αποτελούν πρωτογενείς αδιευκρίνιστες καταθέσεις, για τις οποίες δεν προσκομίστηκαν παραστατικά και οι οποίες δεν αιτιολογήθηκαν από τον ελεγχόμενο, καθότι εκείνος δεν προσήλθε προκειμένου να εκφράσει τις απόψεις του μετά την επίδοση του με αρ. καταχ./2018 Σημειώματος Διαπιστώσεων, ώστε οι προβαλλόμενοι εν προκειμένω ισχυρισμοί να αξιολογηθούν από τον έλεγχο. Οι περί αντιθέτου ισχυρισμοί του προσφεύγοντος τυγχάνουν επομένως αβάσιμοι και απορριπτέοι.»

Επειδή από το προσκομισθέν αντίγραφο κινήσεων του λογαριασμού με αριθμό για το χρονικό διάστημα από 01.01.2012 έως 31.12.2014 διαπιστώνεται ότι πράγματι ο προσφεύγων προέβη στις επικαλούμενες αναλήψεις μετρητών ποσού 20.000,00€ την 02/03/2013, 50.000,00€ την 21/06/2013, 50.000,00€ την 28/11/2013 και 30.000,00€ την 06/02/2014. Από τις συναλλαγές που αποτυπώνονται στο εν λόγω αντίγραφο κινήσεων, διαπιστώνεται ότι, μετά τις προαναφερθείσες αναλήψεις, ο προσφεύγων δεν προέβη σε καταθέσεις μετρητών μεγάλων ποσών. Όπως απεικονίζεται αναλυτικά στον εν λόγω λογαριασμό υφίστανται τόσο χρεώσεις όσο και πιστώσεις μόνο μικρών ποσών σε μετρητά καθώς και καταθέσεις επιταγών ή εντολών πληρωμής.

Επειδή από κανένα στοιχείο του φακέλου της παρούσας αλλά και από τις έγγραφες απόψεις της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. δεν προκύπτει ότι τα μετρητά που ανέλαβε ο προσφεύγων κατά τις ως άνω

ημερομηνίες επανακατατέθηκαν στον ίδιο ή σε άλλους λογαριασμούς.

Επειδή ομοίως δεν προκύπτει και δεν αποδείχτηκε από τη φορολογική αρχή ότι τα χρήματα αυτά που προέρχονται από αναλήψεις κατά το χρονικό διάστημα μεταξύ 02/03/2013 έως και 06/02/2014 δαπανήθηκαν με οποιονδήποτε τρόπο από τον προσφεύγοντα.

Επειδή βάσει των ανωτέρω, συνάγεται ότι ο προσφεύγων διέθετε σε μετρητά εις χείρας του συνολικά το ποσό των 150.000,00€ το οποίο προήλθε από τις ως άνω τέσσερις αναλήψεις. Ως εκ τούτου είχε τη δυνατότητα κατά το έτος 2014 να το επανακαταθέσει ολόκληρο ή τμηματικά σε λογαριασμούς του. Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός του ότι οι με αριθμούς 205, 255 και 259 πιστώσεις συνολικού ποσού 82.800,00€ προήλθαν από επανακατάθεση ποσών που προηγουμένως είχαν αναληφθεί από τον ίδιο κρίνεται βάσιμος και γίνεται αποδεκτός.

Επειδή με τον δέκατο τρίτο προβαλλόμενο ισχυρισμό, ο προσφεύγων διατείνεται ότι η υπό Α/Α 253 πίστωση ποσού 16.580,40 ευρώ δεν συνιστά πρωτογενή κατάθεση, αλλά μεταφορά ποσού από λογαριασμό του Ταμείου Παρακαταθηκών και Δανείων.

Επειδή ο προσφεύγων για την επίρρωση του προβαλλόμενου ισχυρισμού του, προσκομίζει με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή αντίγραφο της με αρ. επιταγής της Τράπεζας της Ελλάδος (σχετ. 19), με ημερομηνία 05/11/2014, ποσού 16.580,40€, με χρέωση του υπ' αριθ. λογαριασμού του Ταμείου Παρακαταθηκών και Δανείων σε διαταγή του προσφεύγοντος. Επιπροσθέτως, προσκομίζει την πίσω όψη της εν λόγω επιταγής, την οποία ο προσφεύγων έχει οπισθογραφήσει και στην οποία έχει τεθεί σφραγίδα της Τράπεζας (Κ.Α. 274). Σημειώνεται δε ότι η πίσω όψη της επιταγής φέρει ίχνος από μηχανογραφική σήμανση της τράπεζας στην οποία αναγράφονται τα ακόλουθα: «.....Π Κ 16.580,40 Χ 995».

Επειδή από την οικεία έκθεση φορολογίας εισοδήματος διαπιστώνεται ότι η επίμαχη πίστωση ποσού 16.580,40€ που πραγματοποιήθηκε την 06/11/2014 στον υπ' αριθ. λογαριασμό που τηρούσε στην τράπεζα ο προσφεύγων, αναφέρει ως Περιγραφή Κωδικού Συναλλαγής Τράπεζας: «Αγορά-Εξόφληση ιδιωτικής επιταγής» ενώ στο πεδίο Αιτιολογία Συναλλαγής αναφέρεται: «.....». Επομένως, από τα διαθέσιμα στοιχεία που προσκομίσθηκαν, προκύπτει ότι η επίμαχη πίστωση αφορά την κατάθεση της συγκεκριμένης επιταγής, δεδομένου ότι ταυτίζονται πλήρως τα στοιχεία του αντιγράφου του σώματος της επιταγής που προσκομίστηκε και των στοιχείων της διενεργηθείσας πίστωσης, όπως αυτά εμφανίζονται στο ηλεκτρονικό αρχείο τραπεζικών συναλλαγών. Επισημαίνεται ωστόσο, ότι η με αριθ. επιταγή της Τράπεζας της Ελλάδος, εκδόθηκε με χρέωση του υπ' αριθ. λογαριασμού του Ταμείου Παρακαταθηκών και Δανείων. Ο προαναφερθείς λογαριασμός, έπειτα από αντιπαραβολή με το περιεχόμενο της οικείας έκθεσης ελέγχου, δεν συμπεριλαμβάνεται μεταξύ των ελεγχθέντων

λογαριασμών στους οποίους ο προσφεύγων ήταν δικαιούχος ή συνδικαιούχος. Συνεπώς, δεν προκύπτει από κανένα στοιχείο της παρούσας ο δικαιούχος του εν λόγω λογαριασμού από τον οποίο εκδόθηκε η επιταγή σε διαταγή του προσφεύγοντος και ως εκ τούτου ο λόγος έκδοσης της εν λόγω επιταγής, η οποία εν συνεχεία κατατέθηκε στον λογαριασμό του. Επομένως, ορθώς κρίθηκε από τη φορολογική αρχή ότι το επίμαχο ποσό συνιστά προσαύξηση περιουσίας η οποία φορολογείται στη χρήση 2014 σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013.

Επειδή με τον δέκατο τέταρτο λόγο της κρινόμενης ενδικοφανούς, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι υπό Α/Α/2012,/2012,/2012,/2012,/2012,/2012,/2012,/2012,/2012,/2013,/2012 πιστώσεις δεν συνιστούν προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη πηγή, αλλά κατάθεση επιταγών για τις οποίες δεν μπόρεσε να βρει τα σώματα αυτών και επιφυλάσσεται για την προσκόμισή τους στην ΔΕΔ προς απόδειξη της προέλευσης των εν λόγω πιστώσεων με σχετικό υπόμνημά του.

Επειδή ο προσφεύγων μέχρι και την εκπνοή της προθεσμίας εξέτασης της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, δεν προσκόμισε στην υπηρεσία μας κανένα έγγραφο ή στοιχείο με το οποίο να τεκμηριώνει τον ισχυρισμό του περί κατάθεσης επιταγών. Επομένως, οι προαναφερθείσες πιστώσεις δεν αιτιολογήθηκαν ως προς την πηγή ή αιτία προέλευσής τους και ως εκ τούτου ορθώς κρίθηκε από τη φορολογική αρχή ότι συνιστούν προσαύξηση περιουσίας η οποία φορολογείται σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994.

Επειδή με τον δέκατο πέμπτο και τελευταίο προβαλλόμενο λόγο, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ανατιολόγητα και αόριστα ο έλεγχος του καταλόγισε διαφορές στο δηλωμένο εισόδημα από ακίνητα λόγω ότι κατατέθηκαν στους τραπεζικούς του λογαριασμούς περισσότερα χρήματα για το ακίνητο που εκμισθώνει επί της οδού χωρίς να αποδείξει και να αιτιολογήσει αν πράγματι πρόκειται για επιπλέον διαφορά στο μηνιαίο μίσθωμα. Οι διαφορές αυτές προέρχονται από καταθέσεις του μισθωτή για το εν λόγω ακίνητο λόγω χρωστούμενων σε εκείνον ενοικίων από παλαιότερες χρήσεις και όχι διαφορά στο μηνιαίο μίσθωμα. Ως εκ τούτου πρέπει να γίνει δεκτή η ανατιολόγητη διαφορά που προσδιορίστηκε από τον έλεγχο και να αφαιρεθεί από το συνολικό προσδιορισθέν εισόδημά του.

Επειδή σύμφωνα με την με ημερομηνία θεώρησης 21.12.2018 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της ΙΓ΄ Δ.Ο.Υ. Αθηνών, οι διαπιστωθείσες διαφορές μεταξύ των εισπραχθέντων και δηλωθέντων από τον προσφεύγοντα μισθωμάτων απεικονίζεται συνοπτικά ανά έτος στον παρακάτω πίνακα:

ΧΡΗΣΗ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	ΔΗΛΩΣΗ	ΔΙΑΦΟΡΑ
2012	49.004,00	39.600,00	9.404,00
2013	45.619,00	39.600,00	6.019,00

2014	43.968,41	39.600,00	4.368,41
------	-----------	-----------	----------

Επειδή ωστόσο η επίκληση εκ μέρους του προσφεύγοντος της είσπραξης οφειλόμενων μισθωμάτων δεν επαρκεί από μόνη της προκειμένου να θεμελιώσει τον ισχυρισμό του. Σε κάθε περίπτωση, ο προσφεύγων όφειλε να τεκμηριώσει τα όσα ισχυρίζεται με πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία όπως λ.χ. υπεύθυνες δηλώσεις των μισθωτών με τις οποίες να βεβαιώνονται τα όσα ισχυρίζεται, αποδείξεις είσπραξης από τις οποίες να προκύπτει το ποσό που πράγματι εισέπραξε και το οφειλόμενο ποσό που εκκρεμούσε προς εξόφληση κ.ο.κ. Ως εκ τούτου, ο προβαλλόμενος ισχυρισμός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος και αναπτόδεικτος.

Βάσει των ανωτέρω τα ποσά που σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης αιτιολογήθηκαν ως προς την πηγή και την αιτία προέλευσής τους και δεν αποτελούν προσαύξηση περιουσίας για τον προσφεύγοντα είναι, ανά ελεγχόμενο έτος, τα ακόλουθα:

Οικονομικό έτος 2013 (χρήση 2012)

A/A	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΗΜ/ΝΙΑ	ΠΟΣΟ	ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟ Υ
25			04/05/2012	500,00	250,00
70			12/11/2012	200,00	100,00
79			21/12/2012	400,00	200,00
ΣΥΝΟΛΟ ΧΡΗΣΗΣ 2012				1.100,00	550,00

Οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013)

A/A	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΗΜ/ΝΙΑ	ΠΟΣΟ	ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟ Υ
88			30/01/2013	12.500,00	6.250,00
99			28/02/2013	12.000,00	6.000,00
138			03/07/2013	12.000,00	6.000,00
145			31/07/2013	13.000,00	6.500,00
148			03/09/2013	12.000,00	6.000,00

156	.....	.....	02/10/2013	12.000,00	6.000,00
89	.....	.....	30/01/2013	500,00	166,67
114	.....	.....	26/04/2013	650,00	325,00
141	.....	.....	16/07/2013	100,00	50,00
144	.....	.....	29/07/2013	200,00	100,00
165	.....	.....	14/11/2013	200,00	100,00
124	.....	.....	30/06/2013	279,61	279,61
ΣΥΝΟΛΟ ΧΡΗΣΗΣ 2013				75.429,61	37.771,28

Φορολογικό έτος 2014 (χρήση 2014)

Α/Α	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΗΜ/ΝΙΑ	ΠΟΣΟ	ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟ Υ
183			04/02/2014	11.000,00	5.500,00
190			06/03/2014	12.000,00	6.000,00
195			02/04/2014	12.000,00	6.000,00
199			30/04/2014	12.000,00	6.000,00
203			06/05/2014	12.000,00	6.000,00
216			06/06/2014	13.000,00	6.500,00
177			02/01/2014	150,00	75,00
191			12/03/2014	300,00	100,00
208			23/05/2014	200,00	100,00
241			05/09/2014	500,00	166,67
244			12/09/2014	193,64	64,55

205	.....	.....	07/05/2014	70.000,00	35.000,00
255	.....	.....	10/11/2014	10.000,00	3.333,33
259	.....	.....	20/11/2014	2.800,00	933,33
ΣΥΝΟΛΟ ΧΡΗΣΗΣ 2014				156.143,94	75.772,88

Επιπροσθέτως, τα ποσά που σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης δεν τεκμηριώθηκε ότι προέρχονται από την επαγγελματική δραστηριότητα του προσφεύγοντος και δεν συνιστούν μη έκδοση φορολογικών στοιχείων αλλά προσαύξηση περιουσίας εφόσον δεν προέκυψε η πηγή και η αιτία προέλευσής τους απεικονίζονται ανά χρήση στον παρακάτω πίνακα. Σημειώνεται, ότι ενώ είχε καταλογισθεί από τον έλεγχο το σύνολο έκαστης πίστωσης ως μη έκδοση φορολογικών στοιχείων, η υπηρεσία μας για τον προσδιορισμό του ποσού έκαστης πίστωσης που συνιστά τελικώς προσαύξηση περιουσίας για τον προσφεύγοντα, προβαίνει σε επιμερισμό εκάστου πιστωθέντος ποσού με βάση τον αριθμό δικαιούχων κάθε λογαριασμού, όπως αυτοί αποτυπώνονται στην οικεία έκθεση ελέγχου:

Χρήση 2012

Α/Α	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΗΜ/ΝΙΑ	ΠΟΣΟ	ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ ΣΤΟΝ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤ Α
6			30/01/2012	150,55	75,27
10			15/02/2012	150,55	75,27
22			11/04/2012	900,00	450,00
23			12/04/2012	301,10	150,55
30			29/05/2012	150,55	75,27
42			09/07/2012	1.000,00	500,00
43			16/07/2012	1.000,00	500,00
45			18/07/2012	301,10	150,55

48	.....	..... .....	17/08/2012	400,00	200,00
55	.....	..... .....	25/09/2012	150,55	75,27
59	.....	..... .....	05/10/2012	700,00	350,00
60	.....	..... .....	08/10/2012	1.350,00	675,00
65	.....	..... .....	31/10/2012	150,55	75,27
74	.....	..... .....	30/11/2012	150,55	75,27
81	.....	..... .....	31/12/2012	150,55	75,27
ΣΥΝΟΛΟ ΧΡΗΣΗΣ 2012				7.006,05	3.427,72

Χρήση 2013

Α/Α	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΗΜ/ΝΙΑ	ΠΟΣΟ	ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ ΣΤΟΝ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤ Α
90			31/01/2013	150,55	75,27
97			28/02/2013	200,00	100,00
98			28/02/2013	300,00	150,00
102			06/03/2013	100,00	50,00
104			28/03/2013	301,10	150,55
110			17/04/2013	150,00	75,00
112			24/04/2013	200,00	100,00
115			29/04/2013	150,55	75,27
116			29/04/2013	500,00	250,00

117	.....	.....	29/04/2013	1.500,00	750,00
120	.....	.....	15/05/2013	100,00	50,00
130	.....	.....	21/06/2013	150,00	75,00
133	.....	.....	26/06/2013	100,00	50,00
135	.....	.....	28/06/2013	301,10	150,55
164	.....	.....	06/11/2013	300,00	150,00
169	.....	.....	29/11/2013	150,00	75,00
173	.....	.....	20/12/2013	150,00	75,00
175	.....	.....	27/12/2013	100,00	50,00
ΣΥΝΟΛΟ ΧΡΗΣΗΣ 2013				4.903,30	2.451,64

Χρήση 2014

Α/Α	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΗΜ/ΝΙΑ	ΠΟΣΟ	ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ ΣΤΟΝ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤ Α
189			05/03/2014	100,00	50,00
227			18/07/2014	200,00	100,00
256			11/11/2014	200,00	100,00
260			21/11/2014	200,00	100,00
ΣΥΝΟΛΟ ΧΡΗΣΗΣ 2014				700,00	350,00

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 18/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ και την τροποποίηση, σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό, των α) υπ' αριθμ./2018 οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2013, β) υπ' αριθμ./2018 οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, γ) υπ' αριθμ./2018 οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, δ) υπ' αριθμ./2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου του αρ. 7 παρ. 3 και 5 του ν. 4337/2015 για τη χρήση 2012, ε) υπ' αριθμ./2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου του αρ. 7 παρ. 3 και 5 του ν. 4337/2015 για τη χρήση 2013, στ) υπ' αριθμ./2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου του αρ. 54 του ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2014 της Προϊσταμένης της ΔΟΥ ΙΓ' Αθηνών.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

A. Ως προς τις παραβάσεις ΚΒΣ

1. Χρήση 2012

Παράβαση	Πλήθος	Συνολική Αξία	Συντελεστής/Ποσό	Σύνολο προστίμου
Μη έκδοση στοιχείων	0	0	-	0,00
Ανακριβής έκδοση	1	1.000,00	800/3	266,67
ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΧΡΗΣΗΣ 2012				266,67

2. Χρήση 2013

Παράβαση	Πλήθος	Συνολική Αξία	Συντελεστής/Ποσό	Σύνολο προστίμου
Μη έκδοση στοιχείων	2	1.500,00	800/3	533,34
Ανακριβής έκδοση	1	4.000,00	25%	1.000,00
ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΧΡΗΣΗΣ 2013				1.533,34

3. Χρήση 2014

Παράβαση	Πλήθος	Συνολική Αξία	Συντελεστής/Ποσό	Σύνολο προστίμου
----------	--------	---------------	------------------	------------------

Μη έκδοση στοιχείων	0	0	-	0,00
Ανακριβής έκδοση	1	1.300,00	250,00	250,00
ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΧΡΗΣΗΣ 2014				250,00

Β. Ως προς τη φορολογία εισοδήματος

ΧΡΗΣΗ	ΠΟΣΑ ΠΟΥ ΑΠΟΤΕΛΟΥΝ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΠΟΥ ΔΕΝ ΑΠΟΤΕΛΟΥΝ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ	ΠΟΣΑ ΠΟΥ ΔΕΝ ΣΥΝΙΣΤΟΥΝ ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΑΛΛΑ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ	ΤΕΛΙΚΩΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΘΕΙΣΑ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ
2012	28.734,50	550,00	3.427,72	31.612,22
2013	53.821,28	37.771,28	2.451,64	18.501,64
2014	96.669,16	75.772,88	350,00	21.246,28

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2013 (ΧΡΗΣΗ 2012)

Φορολογητέα εισοδήματα οικ. έτους 2013 βάσει της παρούσας:

ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΒΙΒΛΙΩΝ	33.550,00
ΠΛΕΟΝ ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑ ΑΞΙΑ	1.000,00
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΒΑΣΕΙ ΠΑΡΟΥΣΑΣ	34.550,00
ΜΕΙΟΝ ΔΑΠΑΝΕΣ ΒΙΒΛΙΩΝ	12.192,49
ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	22.357,51

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου (Διορθωτικός προσδιορισμός)		Ποσά Παρούσας Απόφασης		Διαφορά
	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	
A - Β. Από ακίνητα	40.470,00		49.403,80		49.403,80		8.933,80
Γ. Από κινητές αξίες							
Δ. Από εμπορικές επιχειρήσεις							

Ε. Από γεωργικές επιχειρήσεις						
ΣΤ. Από μισθωτές υπηρεσίες	9.560,62		9.560,62		9.560,62	0,00
Ζ. Από ελευθέρια επαγγέλματα	21.357,51		60.447,09		53.969,73	32.612,22
Εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης						
Συνολικό εισόδημα	71.388,13		119.411,51		112.934,15	41.546,02
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται						
	71.388,13		119.411,51		112.934,15	41.546,02
Υπόλοιπο						
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται						
Αθροισμα	71.388,13		119.411,51		112.934,15	41.546,02
Εκπτώσεις δαπανών άρθρου 8 ν. 2238/1994						
Φορολογητέο εισόδημα	71.388,13		119.411,51		112.934,15	41.546,02

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ Κ.ΛΠ.

Α. Φορολογητέο εισόδημα και φόρος βάσει κλίμακας		Ποσά Δήλωσης		Ποσά Απόφασης ΔΕΔ		Διαφορά
		Εισόδημα	Φόρος κ.λπ.	Εισόδημα	Φόρος κ.λπ.	
1. Του συζύγου	Εισόδημα-φόρος κλίμακας	71.388,13	20.575,25	112.934,15	37.840,37	
	Μείωση του φόρου		268,96		268,96	
	Υπόλοιπο φόρου (α)		20.306,29		37.571,41	17.265,12
2. Της συζύγου	Εισόδημα-φόρος κλίμακας	0,00	0,00	0,00	0,00	
	Μείωση του φόρου		0,00		0,00	
	Υπόλοιπο φόρου (β)		0,00		0,00	0,00
Επιβάρυνση φόρου αποδείξεων (γ)			0,00			0,00
Β. Συμπληρωματικός φόρος						
Στο ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα (δ)		42.600,00	1.278,00	52.004,00	1.560,12	
Φόρος που αναλογεί [(α) + (β) + (γ) + (δ)]			21.584,29		39.131,53	17.547,24
Γ. Εκπτώσεις από το φόρο που αναλογεί						
1. Φόρος που παρακρατήθηκε στο εισόδημα από :						
α) Κινητές αξίες				0,00		
β) Εμπορικές επιχειρήσεις				0,00		
γ) Ακίνητα				0,00		
δ) Μισθωτές υπηρεσίες		39,41		39,41		
ε) Ελευθέρια επαγγέλματα				0,00		
στ) Την αλλοδαπή				0,00		
2. Φόρος που προκαταβλήθηκε :						
α) Το προηγούμενο οικονομικό έτος		9.658,88		9.658,88		
β) Ειδικών περιπτώσεων			9.698,29	0,00	9.698,29	
3. Φόρος που καταβλήθηκε με βάση						
Υπόλοιπο φόρου			11.886,00		29.433,24	17.547,24
Δ. Σε περίπτωση χρεωστικού υπόλοιπου φόρου προστίθενται και σε περίπτωση πιστωτικού υπόλοιπου φόρου αφαιρούνται :						
1. Προκαταβολή φόρου για το επόμενο οικονομικό έτος			11.831,95		11.831,95	0,00
2. Τέλη χαρτοσήμου στο ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων			1.188,00		1.470,12	282,12
3. Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου			237,60		294,02	56,42
4. Πρόσθετος φόρος λόγω εκπροθέσμου					0,00	0,00
5. Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου λόγω εκπροθέσμου & εισφορά υπέρ ΟΓΑ					0,00	0,00
6. Πρόσθετος φόρος/πρόστιμο ανακρίβειας/μη υποβολής (ευνοϊκότερη κύρωση)					16.459,31	16.459,31
α) Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής αρθ.1 ν.2523/1997						
Μη υποβολή 64 μήνες X 2,5%		120,00%			21.056,69	
β) Πρόστιμο άρθρο 58 και τόκος άρθρου 53 ν.4174/2013						
Μη υποβολή 17.547,24*0,5					8.773,62	
Τόκοι 60 μήνες X 0,73%					7.685,69	
7. Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου ανακρίβειας/μη υποβ.					194,10	194,10
8. Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου					38,82	38,82
9. Εισφορά ΕΛΓΑ					0,00	0,00
10. Εισφορά Αλληλεγγύης			2.141,64		4.517,37	2.375,73
Πρόσθετος φόρος/πρόστιμο μη υποβολής (ευνοϊκότερη κύρωση)						0,00
α) Πρόσθετος φόρος μη υποβολής αρθ.1 ν.2523/1997						
Μη υποβολή 64 μήνες X 2,5%		120,00%				
β) Πρόστιμο άρθρο 58 και τόκος άρθρου 53 ν.4174/2013						
Μη υποβολή 2.375,73*0,5						
Τόκοι 60 μήνες X 0,73%						
11. Τέλος Επιτηδεύματος			650,00		650,00	0,00
Σύνολο			27.935,19		64.888,93	36.953,74
Έκπτωση λόγω υποβολής της δήλωσης μέσω διαδικτύου και λοιπών συμφηφισμών					0,00	0,00
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση			27.935,19		64.888,93	36.953,74
Πιστωτικό ποσό για επιστροφή			0,00		0,00	0,00
Ποσό που επιστράφηκε			0,00		0,00	0,00
Τελικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση			27.935,19		64.888,93	36.953,74

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014 (ΧΡΗΣΗ 2013)

Φορολογητέα εισοδήματα οικ. έτους 2014 βάσει της παρούσας:

ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΒΙΒΛΙΩΝ	34.150,00
ΠΛΕΟΝ ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑ ΑΞΙΑ	5.500,00
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΒΑΣΕΙ ΠΑΡΟΥΣΑΣ	39.650,00
ΜΕΙΟΝ ΔΑΠΑΝΕΣ ΒΙΒΛΙΩΝ	14.897,44
ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	24.752,56

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου (Διορθωτικός προσδιορισμός)		Ποσά Παρούσας Απόφασης		Διαφορά
	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	
Α - Β. Από ακίνητα	40.470,00		16.188,05		46.188,05		5.718,05
Γ. Από κινητές αξίες							
Δ. Από εμπορικές επιχειρήσεις							
Ε. Από γεωργικές επιχειρήσεις							
ΣΤ. Από μισθωτές υπηρεσίες	8.062,12		8.062,12		8.062,12		0,00
Ζ. Από ελευθέρια επαγγέλματα	19.252,56		83.477,14		43.254,20		24.001,64
Εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης							
Συνολικό εισόδημα	67.784,68		137.727,31		97.504,37		29.719,69
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται							
Υπόλοιπο	67.784,68		137.727,31		97.504,37		29.719,69
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται							
Άθροισμα	67.784,68		137.727,31		97.504,37		29.719,69
Εκπτώσεις δαπανών άρθρου 8 ν. 2238/1994							
Φορολογητέο εισόδημα	67.784,68		137.727,31		97.504,37		29.719,69

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ Κ.ΛΠ

Α. Φορολογητέο εισόδημα και φόρος βάσει κλίμακας		Ποσά Δήλωσης		Ποσά Απόφασης ΔΕΔ		Διαφορά	
		Εισόδημα	Φόρος κ.λπ.	Εισόδημα	Φόρος κ.λπ.		
1. Του συζύγου	Εισόδημα-φόρος κλίμακας	67.784,68	17.374,44	97.504,37	25.501,81		
	Μείωση του φόρου		1.773,67		1.773,67		
	Υπόλοιπο φόρου (α)		15.600,77		23.728,15		
2. Της συζύγου	Εισόδημα-φόρος κλίμακας	0,00		0,00	0,00		
	Μείωση του φόρου				0,00		
	Υπόλοιπο φόρου (β)		0,00		0,00		
Επιβάρυνση φόρου αποδείξεων (γ)			0,00		0,00		
Β. Συμπληρωματικός φόρος							
Στο ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα (δ)		42.600,00	1.278,00	48.619,00	1.458,57		
Φόρος που αναλογεί [(α) + (β) + (γ) + (δ)]			16.878,77		25.186,72	8.307,95	
Γ. Εκπτώσεις από το φόρο που αναλογεί							
1. Φόρος που παρακρατήθηκε στο εισόδημα από :							
α) Κινητές αξίες				0,00			
β) Εμπορικές επιχειρήσεις				0,00			
γ) Ακίνητα				0,00			
δ) Μισθωτές υπηρεσίες				0,00			
ε) Ελευθέρια επαγγέλματα				0,00			
στ) Την αλλοδαπή				0,00			
2. Φόρος που προκαταβλήθηκε :							
α) Το προηγούμενο οικονομικό έτος		11.831,95		11.831,95			
β) Ειδικών περιπτώσεων			11.831,95	0,00	11.831,95		
3. Φόρος που καταβλήθηκε με βάση							
Υπόλοιπο φόρου			5.046,82		13.354,77	8.307,95	
Δ. Σε περίπτωση χρεωστικού υπόλοιπου φόρου προστίθενται και σε περίπτωση πιστωτικού υπόλοιπου φόρου αφαιρούνται :							
1. Προκαταβολή φόρου για το επόμενο οικονομικό έτος			9.283,32		9.283,32		0,00
2. Τέλη χαρτοσήμου στο ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων			1.188,00		1.368,57		180,57
3. Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου			237,60		273,71		36,11
4. Πρόσθετος φόρος λόγω εκπροθέσμου					0,00		0,00
5. Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου λόγω εκπροθέσμου & εισφορά υπέρ ΟΓΑ					0,00		0,00
6. Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.					7.307,67		7.307,67
Μη υποβολή 8.307,95*0,5					4.153,97		
Τόκοι 56 μήνες Χ 0,73 %=37,96%					3.153,70		
7. Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου ανακρίβειας/μη υποβ.					97,15		97,15
8. Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου					19,43		19,43
9. Εισφορά ΕΛΓΑ					0,00		0,00
10. Εισφορά Αλληλεγγύης			2.041,80		2.925,13		883,33
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. εισφοράς αλληλεγγύης							0,00
Μη υποβολή 490,36 * 0,5							
Τόκοι 52 μήνες Χ 0,73 %							
11. Τέλος Επιτηδεύματος			650,00		650,00		0,00
12. Φόρος Πολυτ. Διαβ.			2.471,00		2.471,00		
13. Διαφορά Συμψηφισμού					0,00		
Σύνολο			20.918,54		37.750,75		16.832,21
Έκπτωση λόγω υποβολής της δήλωσης μέσω διαδικτύου και λοιπών συμψηφισμών					0,00	0,00	
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση			20.918,54		37.750,75	16.832,21	
Πιστωτικό ποσό για επιστροφή			0,00		0,00	0,00	
Ποσό που επιστράφηκε			0,00		0,00	0,00	
Τελικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση			20.918,54		37.750,75	16.832,21	

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014 (ΧΡΗΣΗ 2014)

Φορολογητέα εισοδήματα φορ. έτους 2014 βάσει της παρούσας:

ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΒΙΒΛΙΩΝ	33.200,00
ΠΛΕΟΝ ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑ ΑΞΙΑ	1.300,00
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΒΑΣΕΙ ΠΑΡΟΥΣΑΣ	34.500,00
ΜΕΙΟΝ ΔΑΠΑΝΕΣ ΒΙΒΛΙΩΝ	15.258,80
ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	19.241,20

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου (Διορθ. προσδιορισμός)		Ποσά Απόφασης ΔΕΔ		Διαφορά
	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	
Ακίνητη περιουσία	40.470,00		44.619,99		44.619,99		4.419,99
Τόκοι							
Μερίσματα							
Δικαιώματα							
Επιχειρηματική δραστηριότητα	17.941,20		114.610,36		40.487,48		22.546,28
Αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα							
Μισθωτή εργασία - Συντάξεις	8.382,47		8.382,47		8.382,47		0,00
Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου							
Ναυτικό Εισόδημα							
Συνολικό δηλωθέν εισόδημα	66.793,67		167.612,82		93.489,94		26.696,27
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται							0,00
Υπόλοιπο	66.793,67		167.612,82		93.489,94		26.696,27
Προστιθέμενη διαφορά δαπανών	1.066,85						-1.066,85
Εκπτώσεις εισοδήματος							0,00
Φορολογητέο εισόδημα	67.860,52		167.612,82		93.489,94		25.629,42
Απαλλασσόμενα επιχειρημ. Δραστηριότητας							0,00

Αυτοτελώς φορολογούμενα ποσά							0,00
Συνολικό εισόδημα	67.860,52		167.612,82		93.489,94		25.629,42
Τεκμαρτό εισόδημα							
Εισόδημα επιβολής ειδικής εισφοράς αλληλ.	67.860,52		167.612,82		93.489,94		25.629,42

Α. Φορολογητέο εισόδημα και φόρος βάσει κλίμακας	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Απόφασης ΔΕΔ (Διορθωτικός προσδιορισμός)		Διαφορά
	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	
Φορολογητέο εισόδημα	67.860,52	0,00	93.489,94	0,00	25.629,42
Φόρος κλίμακας	17.501,33		24.455,48	0,00	6.954,15
Μείον: Μειώσεις από το φόρο	1.844,14		1.844,14		0,00
Πλέον: Προσαύξηση φόρου αποδείξεων			0,00	0,00	0,00
Φόρος που αναλογεί	15.657,19	0,00	22.611,34	0,00	6.954,15
Β. Μείον					
1. Φόρος που παρακρατήθηκε στο εισόδημα από:					
α) Τόκους-Μερίσματα-Δικαιώματα					0,00
β) Επιχειρηματική δραστηριότητα			0,00	0,00	0,00
γ) Μισθωτή εργασία - Συντάξεις	44,74		44,74	0,00	0,00
δ) Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου			0,00	0,00	0,00
ε) Αλλοδαπή προέλευση			0,00	0,00	0,00
2. Φόρος που προκαταβλήθηκε			0,00	0,00	0,00
α) το προηγούμενο οικονομικό/φορολογικό έτος	9.283,32		9.283,32	0,00	0,00
β) Ειδικών περιπτώσεων			0,00	0,00	0,00
3. Φόρος που καταβλήθηκε βάσει			0,00	0,00	0,00
Μείωση επιστροφής φόρου			0,00	0,00	0,00
Υπόλοιπο φόρου (+/-)	6.329,13	0,00	13.283,28	0,00	6.954,15
Γ. Πλέον					
1. Προκαταβολή φόρου για το επόμενο φορολογικό έτος	2718,15		2.718,15		0,00
2. Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτου	1.188,00		1.319,05		131,05
3. Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου	237,60		263,81		26,21
Σύνολο φόρου εισοδήματος (+/-)	10.472,88	0,00	17.584,29	0,00	7.111,41
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			3.477,07	0,00	3.477,07
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			13,11	0,00	13,11
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτοσήμου			2,62	0,00	2,62
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	2.003,81		2.804,70		800,89
Τέλος επιτηδεύματος	650,00		650,00		0,00
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης	1.374,10		1.374,10		0,00
.....					
Συνολικά ποσά (+/-)	14.500,79	0,00	25.905,89	0,00	11.405,10
Δ. ΣΥΝΟΛΑ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗΣ					
Διαφορά συμψηφισμού					
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	14.500,79		25.905,89		11.405,10
Πιστωτικό ποσό για επιστροφή	0,00		0,00		0,00
<i>Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή</i>					
Τελικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	14.500,79		25.905,89		11.405,10

ΑΝΑΛΥΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΠΡΟΣΤΙΜΩΝ Κ.Φ.Δ.	ΥΠΟΧΡΕΟΥ		ΣΥΖΥΓΟΥ		ΣΥΝΟΛΟ διαφορών
	Φόρος	Τέλη Χαρτοσήμου	Φόρος	Τέλη Χαρτοσήμου	
Χαρακτηρισμός δήλωσης	Ανακρίβεια				
Διαφορά φόρου για επιβολή προστίμων ⁽¹⁾	6.954,15		0,00		6.954,15
Διαφορά χαρτοσήμου για επιβολή προστίμων ⁽¹⁾		131,05		0,00	131,05
Ευνοϊκότερο πρόστιμο άρθρου 58 ⁽²⁾⁽³⁾	3.477,08	13,11			
Διαφορά ποσών ελέγχου/ποσά δήλωσης (%)	110%	11%			
Ποσοστό προστίμου άρθρου 58	50%	10%			
Πρόστιμο άρθρου 58	3.477	13			
Διαπίστωση πρόθεσης	ΟΧΙ				
Ποσοστό προστίμου άρθρου 58 (προ ν. 4337/2015)	100%	10%			
Πρόστιμο άρθρου 58 (προ ν. 4337/2015)	6.954,15	13,11			
Πρόστιμο άρθρου 54 ⁽⁴⁾					

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ 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.