



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313 - 333245

ΦΑΞ : 2313 - 333258

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Θεσσαλονίκη: 27-5-2019

Αριθμός απόφασης: 1345

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

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

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22-03-2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

2. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

Τη με ημερομηνία κατάθεσης **25-1-2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με **ΑΦΜ:**....., δικηγόρου, επί της οδού κατά της με αριθμό/2018 οριστικής πράξης φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 – 31/12/2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

3. Την παραπάνω πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, της οποίας ζητείται η ακύρωση ή η τροποποίηση.

4. Τις από 4-2-2019 απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από **25/01/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με **ΑΦΜ:.....**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την υπ' αριθμ.**/2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 – 31/12/2013), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού **1.594,60€**, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 1.484,09€, **ήτοι συνολικό ποσό φόρου 3.078,69€**, λόγω διαπίστωσης λογιστικών διαφορών στα βιβλία του προσφεύγοντος, λόγω διαπίστωσης πρωτογενών καταθέσεων για τις οποίες δεν αιτιολογήθηκε επαρκώς η αιτία και η πηγή προέλευσής τους, με αποτέλεσμα να θεωρηθούν ως προσαύξηση περιουσίας και λόγω διαπίστωσης καταθέσεων από πελάτες του προσφεύγοντα για τις οποίες είτε δεν εκδόθηκε φορολογικό στοιχείο ή εκδόθηκε ανακριβές φορολογικό στοιχείο.

Από τον έλεγχο που έγινε στον προσφεύγοντα από τη Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, για την εξακρίβωση εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 2238/94, 4172/2013 & 4174/2013 σύμφωνα με την Πολ. 1037/2005 και σε εκτέλεση της υπ. αριθμ.**/2018** σχετικής εντολής ελέγχου, για τις χρήσεις 2012 - 2014, συντάχθηκε η από 27-12-2018 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φόρου Εισοδήματος και εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

Από τον έλεγχο στα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντα, καθώς και από τον έλεγχο στις τραπεζικές του συναλλαγές διαπιστώθηκε:

- η μη έκδοση φορολογικού στοιχείου σε μία περίπτωση αξίας **1.000,00€** προς τον
- η ανακριβής έκδοση της υπ' αριθμ.**/2013** ΑΠΥ με λήπτη τον πραγματικής συναλλαγής ποσού 205,00€ και ποσό ανακρίβειας **106,09€**
- η ανακριβής έκδοση των υπ' αριθμ.**/2013** και**/2013** συνολικής αξίας 532,59€ με λήπτη τον, πραγματικής αξίας 1.000,00€ και ποσό ανακρίβειας **467,41€**.
- Η ανακριβής έκδοση του υπ' αριθμ.**/2013** ΤΠΥ αξίας 138,37€, με λήπτη την εταιρεία, πραγματικής αξίας συναλλαγής ποσού 203,37€ και ποσό ανακρίβειας **65,00€**

Επίσης, από τον έλεγχο των παραστατικών των δαπανών με τα βιβλία προέκυψαν περαιτέρω λογιστικές διαφορές ύψους **415,07€**.

Μετά από άρση του τραπεζικού απορρήτου του προσφεύγοντα κοινοποιήθηκε το υπ' αριθμ./2018 αίτημα παροχής πληροφοριών σχετικά με τις πρωτογενείς καταθέσεις που διαπίστωσε ο έλεγχος. Ανταποκρινόμενος ο προσφεύγων κατέθεσε το υπ' αριθμ./2018 υπόμνημά του.

Ο έλεγχος αφού αποδέχθηκε ορισμένους από τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα, συνέταξε και κοινοποίησε στον προσφεύγοντα το υπ' αριθμ./2018 σημείωμα διαπιστώσεων και τις προσωρινές πράξεις προσδιορισμού φόρου, επί των οποίων κατατέθηκε από τον προσφεύγοντα το υπ' αριθμ./2018 υπόμνημα παροχής εξηγήσεων.

Κατόπιν επεξεργασίας των νέων στοιχείων, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι στη **χρήση 2013 οι καταθέσεις για τις οποίες ο προσφεύγων δεν απέδειξε την αιτία και την πηγή προέλευσής τους, με αποτέλεσμα να τις θεωρήσει προσαύξηση περιουσίας, μετά τον επιμερισμό στους συνδικαιούχους, ανέρχονται στο ποσό των 4.448,16€, ως ακολούθως:**

α/α	Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Ποσό	Ισχυρισμοί ελεγχόμενου	Απόψεις ελέγχου
144		17/01/2013 00:00	186,32	Η συναλλαγή αυτή δεν μπορεί να ταυτοποιηθεί διότι δεν εμφανίζεται στις εγγραφές του λογαριασμού της Τράπεζας. Προσκομίζω τις εγγραφές με την σχετική ημερομηνία του εν λόγω λογαριασμού, από όπου προκύπτει ότι τέτοια συναλλαγή δεν υπήρξε. Προφανώς θα πρόκειται για λάθος.	Ο έλεγχος δεν κάνει αποδεκτό τον ισχυρισμό του ελεγχόμενου καθότι δεν τέθηκε στη διάθεση του ελέγχου το παραστατικό της τραπεζικής κατάθεσης.
164		21/03/2013 00:00	2.000,00	Πρόκειται για μια ιδιωτική συναλλαγή πέραν των επαγγελματικών μου ασχολιών με μια καλή φίλη, η οποία τυχαίνει να είναι και συνάδελφος. Αντιμετώπισε παλιότερα ένα σοβαρό οικογενειακό πρόβλημα και χρειάστηκε εκτάκτως χρήματα (αφορούσε στην υγεία του παιδιού της που γεννήθηκε με αναπηρία). Δεν μπορούσα να της αρνηθώ την βοήθεια και βεβαίως αυτή μου επέστρεψε τα χρήματα, που της είχα δανείσει, αργότερα. Με συνάδελφο μου δικηγόρο προφανώς και δεν μπορούσα να έχω σχέση πελάτη, ώστε να μου καταβάλει χρήματα ως αμοιβή. Θεωρώ ότι ο έλεγχος στα πλαίσια της καλής πίστης και μέσα στην έννοια της χρηστής διοίκησης όφειλε να είχε δεχθεί ως ειλικρινή την εξήγηση μου αυτή, την οποία άλλωστε επιβεβαίωσε εγγράφως η ίδια η κα Θεωρώ εσφαλμένη την κρίση επί της νομιμότητας της συναλλαγής στην βάση του επικαλούμενου από τον έλεγχο νόμου, αφού δεν πρόκειται για συναλλαγή, που έλαβε χώρα στα πλαίσια της άσκησης του επαγγέλματος μου ως δικηγόρου αλλά για μια καθαρά ιδιωτική, προσωπικής και κοινωνικής φύσεως, συναλλαγή, για την οποία δεν υφίσταται υποχρέωση κατάθεσης αντιγράφου στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., πόσο περισσότερο που ακόμη και επαγγελματική να ήταν η συναλλαγή μου, με πελάτη και όχι με συνάδελφο μου και που να αφορούσε χειρισμό υποθέσεως εκ	Δεν τέθηκε στην διάθεση του ελέγχου κανένα νέο στοιχείο και ως εκ τούτου δεν μεταβάλλονται τα αποτελέσματα του ελέγχου.

				μέρους μου, σύμφωνα με τον ισχύοντα Κώδικα Δικηγόρων όφειλε απλά να είχε κατατεθεί αντίγραφο της συμβάσεως στον οικείο Δικηγορικό Σύλλογο.	
205		09/08/2013 00:00	900,00	Η ίδια η καεπιβεβαίωσε εγγράφως την φύση αυτής της κατάθεσης. Επρόκειτο για ένα προσωπικό δάνειο, όταν αυτή χρειάστηκε χρήματα. Υπόψη ότι η κα, η οποία έχει ταλαιπωρηθεί πολύ στην ζωή της από οικογενειακά προβλήματα και από σοβαρά προβλήματα υγείας, παραμένει καλή μου φίλη και συχνά την βοηθώ με διάφορους τρόπους, διότι συνεχίζει να αντιμετωπίζει καθημερινά προβλήματα και χρειάζεται άλλοτε τις νομικές μου συμβουλές, άλλοτε ηθική στήριξη και άλλοτε οικονομική βοήθεια.	Δεν τέθηκε στην διάθεση του ελέγχου κανένα νέο στοιχείο και ως εκ τούτου δεν μεταβάλλονται τα αποτελέσματα του ελέγχου.
217		09/09/2013 13:07	500,00	Ισχύει ότι και στην υπό τον αριθμό 183 συναλλαγή μας. Αφορούν σε δίδακτρα της Σχολής αλλά δεν μπορεί να ταυτοποιηθούν τα πρόσωπα υπέρ των οποίων κατατέθηκαν, διότι ο κος μας είναι άγνωστος.	Ο έλεγχος δεν κάνει αποδεκτό τον ισχυρισμό του ελεγχόμενου καθότι δεν τέθηκε στη διάθεση του ελέγχου κανένα νέο στοιχείο.
220		10/09/2013 12:30	110,00	Ισχύει ότι και στην υπό τον αριθμό 183 συναλλαγή μας. Αφορούν σε δίδακτρα της Σχολής αλλά δεν μπορούν να ταυτοποιηθούν τα πρόσωπα υπέρ των οποίων κατατέθηκαν, διότι ο κος μας είναι άγνωστος.	Ο έλεγχος δεν κάνει αποδεκτό τον ισχυρισμό του ελεγχόμενου καθότι δεν τέθηκε στη διάθεση του ελέγχου κανένα νέο στοιχείο.
246		22/11/2013 00:00	500,00		Ο έλεγχος δεν κάνει αποδεκτό τον ισχυρισμό του ελεγχόμενου καθότι δεν τέθηκε στη διάθεση του ελέγχου το παραστατικό της τραπεζικής κατάθεσης.
273		20/12/2013 00:00	650,00	Ισχύει ότι και στην υπό τον αριθμό 183 συναλλαγή μας. Αφορούν σε δίδακτρα της Σχολής αλλά δεν μπορούν να ταυτοποιηθούν τα πρόσωπα υπέρ των οποίων κατατέθηκαν, διότι ο κοςμας είναι άγνωστος.	Ο έλεγχος δεν κάνει αποδεκτό τον ισχυρισμό του ελεγχόμενου καθότι δεν τέθηκε στη διάθεση του ελέγχου κανένα νέο στοιχείο.

Συγκεντρωτικά οι καταθέσεις που δεν δικαιολογήθηκαν και καταλογίστηκαν ως προσαύξηση περιουσίας παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα:

Οικ. Έτος	Καταθέσεις που δεν δικαιολογήθηκαν και ανήκουν στον ίδιο (α)	Καταθέσεις που δεν δικαιολογήθηκαν και θα επιμεριστούν (β)	Σύνολο καταθέσεων που δεν δικαιολογήθηκαν (α+β)	Καταθέσεις που δεν δικαιολογήθηκαν και επιμερίστηκαν (γ)	Σύνολο Προσαύξησης περιουσίας (α+γ)
2014	4.050,00	796,32	4,846,32	398,16	4,448,16
ΣΥΝΟΛΟ	4.050,00	796,32	4,846,32	398,16	4,448,16

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω προσβαλλόμενης πράξης της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Η προσβαλλόμενη πράξη δεν είναι νόμιμη, καθώς δεν μπορεί να θεωρηθεί ως προσαύξηση περιουσίας ή διεκπεραίωση μιας τραπεζικής συναλλαγής που δεν ανήκει στον κάτοχο του τραπεζικού λογαριασμού, αλλά αφορά χρήματα τρίτων που για λόγους εσωτερικής επαγγελματικής σχέσης διήλθαν από τους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντα. Υποχρέωση του προσφεύγοντα είναι να υποδείξει την πηγή και την αιτία προέλευσης των χρημάτων, χωρίς άλλη απόδειξη ή οποία συνιστά αντιστροφή της αρχής του βάρους της απόδειξης.
2. Η προσβαλλόμενη πράξη δε φέρει την εκ του νόμου επιβαλλόμενη, πλήρη και εμπεριστατωμένη αιτιολογία, καθώς δεν δέχεται τις παρασχεθείσες εξηγήσεις του προσφεύγοντα, χωρίς η φορολογική αρχή να αιτιολογεί τους λόγους βάσει των οποίων κατέληξε στα συμπεράσματά της. Αντίθετα, κατέληξε στο μη συμβατό με τη λογική συμπέρασμα, ότι το σύνολο ή μέρος των αποζημιώσεων που έλαβαν οι εντολείς του προσφεύγοντα αποτελούσαν αμοιβές του και συνεπώς οι υπογραφές τους επί των εκδιδόμενων αποδείξεων είσπραξης δεν έχουν την αποδεικτική δύναμη της απόδοσης των χρημάτων σε αυτούς.
3. Η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε κατά παράβαση της αρχής της χρηστής διοίκησης. Η φορολογική αρχή έπρεπε, στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης, να αναγνωρίσει την αντικειμενική αδυναμία του προσφεύγοντα, μετά από επτά χρόνια, να μην μπορεί να εντοπίσει τους εντολείς του και να κρίνει τις συγκεκριμένες συναλλαγές σύμφωνα με τη συνήθη πρακτική των υπολοίπων συναλλαγών του. Περαιτέρω, εσφαλμένα η φορολογική διοίκηση δεν δέχτηκε τους ισχυρισμούς και τις προσκομιζόμενες αποδείξεις του προσφεύγοντα που αφορούν ιδιωτικές και όχι επαγγελματικές συναλλαγές, για τις οποίες δεν απαιτείται ή τήρηση κάποιου τύπου. Συγκεκριμένα αφορούν ταμειακές διευκολύνσεις σε φιλικά του πρόσωπα. Τέτοιες συναλλαγές αποτελούν η κατάθεση του ποσού των 2.000,00€ της οικογενειακής φίλης του, η κατάθεση του ποσού των 900€ ως επιστροφή δανείου που είχε δοθεί στην οικογενειακή του φίλη,, καθώς και η κατάθεση ποσού 8.000€ από τον παιδικό του φίλο, που αφορούσε χρήματα που επέστρεψε ο τελευταίος στον προσφεύγοντα, καθώς ο προσφεύγων, προκειμένου να τον διευκολύνει, λίγες ημέρες νωρίτερα πλήρωσε το τίμημα αγοράς αυτοκινήτου του Γι' αυτή τη συναλλαγή, προσκόμισε το καταθετήριο προς τον πωλητή του αυτοκινήτου ποσού 6.500€, καθώς το ποσό των 1.500€ δόθηκε στον πωλητή για έξοδα εκτελωνισμού και ταξινόμησης.
4. Η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε κατά παράβαση των ακροτάτων ορίων της διακριτικής ευχέρειας της διοίκησης. Η φορολογική αρχή όφειλε να διαμορφώσει άποψη περί της ειλικρίνειας του τρόπου που συναλλάσσεται ο προσφεύγων με τους εντολείς του από το συνολικό αριθμό των περιπτώσεων που εξέτασε. Οι εγγραφές στα λογιστικά του βιβλία ήταν απολύτως ειλικρινείς, ενώ οι τραπεζικές του συναλλαγές στη συντριπτική τους πλειοψηφία ταυτοποιήθηκαν συγκρινόμενες με τα λογιστικά του βιβλία, με εξαίρεση ελαχίστων από αυτές, για τις οποίες η

φορολογική αρχή επέδειξε ιδιαίτερη αυστηρότητα αντί, στα πλαίσια της διακριτικής της ευχέρειας, να επιδείξει κατανόηση.

5. Ως προς τα πραγματικά δεδομένα.

1.Συναλλαγές από υποθέσεις τροχαίων ατυχημάτων

- 1.1: Συναλλαγή με αριθμό 24 ποσού 3.688,21€. Εσφαλμένα ο έλεγχος θεώρησε ότι ο προσφεύγων κατακράτησε το εν λόγω ποσό, καθώς ο κ. είχε το δικαίωμα να κρατήσει το υπόλειμμα του αυτοκινήτου και να καταβάλει στην ασφαλιστική εταιρεία το ποσό των 2.000,00€ ή να το αποδώσει στην ασφαλιστική. Επέλεξε να το κρατήσει, οπότε κατά την εκκαθάριση των εξόδων του απέδωσε το υπολοιπόπομο ποσό για να το αποδώσει αυτός με τη σειρά του στην ασφαλιστική εταιρεία.
- 1.2: Συναλλαγή με αριθμό 42 ποσού 24.819,70€. Πρόκειται για μεταχρονολογημένες επιταγές που συναποτελούν μέρος του ποσού των 50.000,00€, τα οποία αφορούν την και τα οποία κατά δήλωσή της επί αποδείξεως της αποδόθηκαν.
- 1.3: Συναλλαγή με αριθμό 42 ποσού 24.819,70€. Πρόκειται για μεταχρονολογημένες επιταγές που συναποτελούν μέρος του ποσού των 50.000,00€, τα οποία αφορούν την και τα οποία κατά δήλωσή της επί αποδείξεως της αποδόθηκαν.
- 1.4: Συναλλαγή με αριθμό 74, ποσού 66.182,63€. Η συναλλαγή αφορά τα μέλη της οικογένειας Εσφαλμένα ο έλεγχος δεν δέχθηκε τη δήλωση του και της, ενώ σε άλλες περιπτώσεις τη δέχτηκε.
- 1.5: Συναλλαγή με αριθμό 85, ποσού 3.000,00€. Ο προσφεύγων απέδωσε το ποσό των 13.000,00€ με κατάθεση στον τραπεζικό λογαριασμό του κ..... Το υπόλοιπο ποσό απέδωσε μετρητοίς αφού παρακράτησε τα έξοδά του.
- 1.6: Συναλλαγές με αριθμούς 104 & 105, ποσού 27.446,22€ & 28.321,60€ συνιδιοκτητών του φορτηγού αυτοκινήτου και Προσκομίστηκε καταθετήριο έγγραφο 45.000€. Το υπόλοιπο της αποζημίωσης αποδόθηκε τοις μετρητοίς. Η φορολογική αρχή όφειλε να αφαιρέσει τα έξοδά του. (ΑΠΥ/2010 ποσού 305€, ΑΠΥ/2011 ποσού 354€, ένσημα 45€, επίδοση 60€ 2 μεταβάσεις στη 100€ και 2 μεταβάσεις στη 100€, ταχυδρομικά έξοδα 20€.
- 1.7: Συναλλαγή με αριθμό 114, ποσού 4.857,00€. Αφορά την αποζημίωση της από την ασφαλιστική εταιρεία. Απέδωσε μετρητοίς το σύνολο του ποσού αφού αφαίρεσε τα έξοδά του.
- 1.8: Συναλλαγή με αριθμό 122, ποσού 63.000,00€. Ο κ. έλαβε το ποσό της αποζημίωσης χωρίς να καταβάλλει αμοιβή στον προσφεύγοντα. Δεν είναι εφικτό να εντοπιστεί καθώς είναι ρομά.
- 1.9: Συναλλαγές με αριθμούς 124-129, ποσών 2.849,34€, 2.849,34€, 2.849,34€, 3.849,34€, 14.150,00€ & 14.150,00€ αντίστοιχα. Πρόκειται για συναλλαγές της οικογένειας ήδη

δόθηκαν εξηγήσεις στη συναλλαγή με αριθμό 74.

- 1.10: Συναλλαγή με αριθμό 311, ποσού 9.000,00€ . Πρόκειται για συναλλαγή που έλαβε η πρόκειται για μέλος της οικογένειας για την οποία ο έλεγχος δέχθηκε τους ισχυρισμούς (συναλλαγές 313-317) ενώ εξαίρεσε χωρίς λόγο την Επιπλέον, θα πρέπει να αφαιρεθούν τα προσκομιζόμενα παραστατικά για την αμοιβή και τα έξοδά του. (ΑΠΥ/2012,/2012,/2012,...../2014,/2014, συνολικού ποσού 1.200,04€ πλέον τα έξοδα/2011,/2012,/2012,/2014 &/2014 που αφορούν κόστος επιδόσεων συνολικού ποσού 250,00€.

2.Συναλλαγές από ταμειακές διευκολύνσεις σε φιλικά του πρόσωπα.

- 2.1 & 2.2: Συναλλαγές με αριθμό 164 & 205 ποσού 2.000€ & 900€ αντίστοιχα. Πρόκειται για προσωπικές και όχι επαγγελματικές συναλλαγές που αφορούν επιστροφή δανείων από προσωπικές φίλες του.
- 2.3: Συναλλαγή με αριθμό 346 ποσού 8.000,00€ Η κατάθεση έγινε από τον , παιδικό φίλο του προσφεύγοντα και διευθυντή ζημιών στην ασφαλιστική εταιρεία «.....» προκειμένου να πληρώσει ο προσφεύγων για λογαριασμό του το αυτοκίνητο που ο αγόρασε εκείνες τις ημέρες, ποσού 6.500€ (προσκομίσθηκε το τιμολόγιο αγοράς του αυτοκινήτου) Το υπόλοιπο ποσό επιστράφηκε μετρητοίς.

Οι παραπάνω συναλλαγές αφορούν ταμειακές διευκολύνσεις φίλων. Είναι άτυπες συμβάσεις και ως εκ τούτου δεν απαιτείται να συναφθούν εγγράφως, καθώς κάτι τέτοιο είναι επιβεβλημένο μόνο μεταξύ επαγγελματιών. Οι συναλλαγές έλαβαν χώρα στα πλαίσια κοινωνικών σχέσεων και δεν έχουν το χαρακτήρα της δανειακής σύμβασης.

3. Διάφορες άλλες συναλλαγές

- 3.1: Συναλλαγή με αριθμό 15 ποσού 300,00€. Αφορά το κόστος εισιτηρίου για επαγγελματικό ταξίδι στις που τελικά ματαιώθηκε.
- 3.2: Συναλλαγή με αριθμό 112 ποσού 150,00€. Αφορά επιστροφή μικροδανείου από τον
- 3.3: Συναλλαγή με αριθμό 118 ποσού 2.106,00€. Αφορά τον κ. που τον συμβούλεψε χωρίς αμοιβή, για την τύχη ενός δανείου του αποβιώσαντος γιού του Το ποσό που κατατέθηκε από την τράπεζα ήταν 6.404,00€, μέρος του οποίου ποσού 4.300,00€ ο προσφεύγων απέδωσε στις εγγονές του κ. με έμβασμα, ενώ το υπόλοιπο αποδόθηκε στον ίδιο. Είναι υπερβολικό να θεωρηθεί ως αμοιβή ποσό 2.106,00€ ως αμοιβή για μια τόσο απλή δουλειά.
- 3.4: Συναλλαγή με αριθμό 139 ποσού 500,00€. Αφορά τον που είναι οδικός μεταφορέας. Σε μία μεταφορά προκάλεσε ζημιά στο εμπόρευμα και μεσολάβησε

χωρίς αμοιβή μεταξύ αυτού και του κυρίου του εμπορεύματος και κατέβαλλε συμβιβαστικά το ποσό των 500,00€ προκειμένου να επιλυθεί η διαφορά, χρήματα τα οποία κατέθεσε ο Μαργαρίτης στον προσφεύγοντα. Εσφαλμένα η φορολογική αρχή απέρριψε τον ισχυρισμό του καθώς ο προσφεύγων προσκόμισε την επιστολή διαμαρτυρίας του ζημιωθέντος με την υποσημείωση του προσφεύγοντα επ' αυτής, η οποία συντάχθηκε στο χρονικό σημείο που χειρίστηκε την υπόθεση.

- 3.5: Συναλλαγή με αριθμό 144 ποσού 186,32€ . Δεν υπήρξε ποτέ τέτοια συναλλαγή. Πρόκειται για λάθος της τράπεζας που ούτε και η ίδια μπορεί να εντοπίσει.
- 3.6: Συναλλαγή με αριθμό 217 ποσού 500€. Ο καταθέτης, είναι άγνωστος. Ωστόσο, το ποσό αφορά την ΑΠΥ/2013 υπέρ του εκπαιδευθέντος στη σχολή επαγγελματικής κατάρτισης μεταφορέων,
- 3.7: Συναλλαγή με αριθμό 220 ποσού 110,00€. Αφορά σε δίδακτρα της σχολής αλλά δεν μπορούν να ταυτοποιηθούν τα πρόσωπα υπέρ των οποίων έγιναν.
- 3.8: Συναλλαγή με αριθμό 221 ποσού 250,00€. Αφορά τον κ., η υπόθεση του οποίου συνεχίζεται.
- 3.9: Συναλλαγή με αριθμό 250 ποσού 259,68€. Αφορά πρόσθετα έξοδα της αγωγής του της συζύγου του, και της κόρης τους Με την εν λόγω κατάθεση υπερκαλύφθηκαν τα έξοδά του.
- 3.10: Συναλλαγή με αριθμό 273 ποσού 650,00€ Αφορά σε δίδακτρα της σχολής.
- 3.11: Συναλλαγή με αριθμό 284 ποσού 98,70€ Η κ..... δεν έγινε δυνατόν να ταυτοποιηθεί.
- 3.12: Συναλλαγή με αριθμό 302 ποσού 200,00€. Η συναλλαγή δεν μπορεί να ταυτοποιηθεί.
- 3.13: Συναλλαγή με αριθμό 303, ποσού 20,00€ . Ο τραπεζικός λογαριασμός είναι άγνωστος
- 3.14: Συναλλαγή με αριθμό 320 ποσού 170,00€. Ο κ. υπήρξε μαθητής στη σχολή Η καταβολή αφορά σε δίδακτρα του γιου του το 2010.
- 3.15: Συναλλαγή με αριθμό 338 ποσού 1.200,00€. Αφορά προκαταβολή της εταιρείας «.....». Ωστόσο, την υπόθεση λόγω έλλειψης χρόνου τη χειρίστηκε ο ανιψιός του, Η προκαταβολή αποτέλεσε και τη συνολική αμοιβή του για την οποία προσκομίστηκαν τα φορολογικά παραστατικά στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.
- 3.16: Συναλλαγή με αριθμό 339 ποσού 50,54€. Άγνωστος τραπεζικός λογαριασμός.
- 3.17: Συναλλαγή με αριθμό 364 ποσού 214,08€. Άγνωστος τραπεζικός λογαριασμός.
- 3.18: Συναλλαγή με αριθμό 392 ποσού 47,51€ Άγνωστος τραπεζικός λογαριασμός.
- 3.19: Συναλλαγή με αριθμό 403 ποσού 59,61€. Άγνωστος τραπεζικός λογαριασμός

Ως προς τους πρώτους τέσσερις ισχυρισμούς.

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

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 48 παρ.3 του Ν.2238/1994, όπως προστέθηκε με το άρθρο 15 παρ.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 προέλευσης της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση».

Επειδή, με τη διάταξη του άρθρου 15 παρ.3 του Ν.3888/2010 εισάγεται μια διαδικαστική ρύθμιση, ή μάλλον διευκρινίζεται απερίφραστα και κατηγορηματικά ένα διαδικαστικό θέμα σχετικά με το βάρος απόδειξης σε αυτές τις περιπτώσεις. Έχει ήδη κριθεί και νομολογιακά, ότι η επίμαχη διάταξη δε χαρακτηρίζει ως εισόδημα προσαύξηση που δε φέρει τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του εισοδήματος, αλλά απλώς κατανέμει το βάρος απόδειξης μεταξύ της φορολογικής αρχής και του φορολογούμενου, της πρώτης περιοριζόμενης στην εξακρίβωση της περιουσιακής προσαύξησης και του δεύτερου

βαρυνόμενου με την απόδειξη της φορολόγησης ή της νόμιμης απαλλαγής από το φόρο ή της μη υπαγωγής σε φόρο των χρηματικών ποσών που τη δημιούργησαν (ΔΕΦΑΘ 3983/2015).

Επειδή, στην Πολ. 1095/2011 ορίζεται ότι: «1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του Ν.3888/2010, Φ.Ε.Κ. 175/Α΄ 30-9-2010, προστέθηκε εδάφιο στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε. Ν.2238/1994, ως εξής: « Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της, είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις, είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.»

2. Στη σχετική εισηγητική έκθεση του Ν.3888/2010 αναφέρεται ότι με τις νέες αυτές διατάξεις καθορίζεται ποιος έχει το βάρος απόδειξης επί εισοδήματος του οποίου δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή αιτία προέλευσης και το οποίο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (άρθρα 4 και 48 του Ν.2238/1994) λογίζεται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα. Αν και από την ισχύουσα διάταξη θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι προέκυπτε χωρίς αμφιβολία το γεγονός ότι ο φορολογούμενος υποχρεούται να αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία του 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. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, πάσης φύσεως χρεώγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια), καταθέσεις, κλπ».

Επειδή σύμφωνα με τη ΔΕΑΦ Α΄ 1144110/2011/2015 : «3. Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.....

7. Επίσης, σε όσες περιπτώσεις επικαλείται ο φορολογούμενος ότι η προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση, γονική παροχή, κληρονομιά κλπ, πρέπει να ελέγχεται αν υπήρχε

η δυνατότητα από τον δωρητή, τον δανειοδότη, τον παρέχοντα, τον κληρονομούμενο, να καταβάλλει ποσά που επικαλείται ο φορολογούμενος, καθώς και αν έχουν καταλογιστεί τα ποσά που προβλέπονται από τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις (π.χ. τέλη χαρτοσήμου, φόρος γονικής παροχής, φόρος δωρεάς κ.λπ.)».

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

ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, συμπεριλαμβανόμενης, ιδίως, της κλήσης του φορολογούμενου για παροχή σχετικών πληροφοριών και στοιχείων, που, αν υποβληθούν, ελέγχονται ως προς την ακρίβεια και την επάρκειά τους.».

Επειδή, στο Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: Άρθρο 2 «1. Σε φόρο για το παγκόσμιο εισόδημα του υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο, το οποίο έχει την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του στην Ελλάδα».

Άρθρο 4 «1. Εισόδημα στο οποίο επιβάλλεται ο φόρος είναι το εισόδημα που προέρχεται από κάθε πηγή ύστερα από την αφαίρεση των δαπανών για την απόκτησή του, όπως αυτό προσδιορίζεται ειδικότερα στα άρθρα 20 έως 51

2. Το εισόδημα ανάλογα με την πηγή της προσέλευσής του διακρίνεται κατά τις επόμενες κατηγορίες ως εξής:

A-B. Εισόδημα από ακίνητα.

Γ. Εισόδημα από κινητές αξίες.

Δ. Εισόδημα από εμπορικές, επιχειρήσεις.

Ε. Εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις.

ΣΤ. Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.

Ζ. Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών και από κάθε άλλη πηγή».

Άρθρο 48 «1. Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών είναι οι αμοιβές από την άσκηση του ελευθέρου επαγγέλματος του ιατρού, οδοντιάτρου, κτηνιάτρου, φυσιοθεραπευτή, βιολόγου, ψυχολόγου, μαίας, **δικηγόρου**, δικολάβου, συμβολαιογράφου, άμισθου υποθηκοφύλακα, δικαστικού, επιμελητή, αρχιτέκτονα, μηχανικού, τοπογράφου, χημικού, γεωπόνου, γεωλόγου, δασολόγου, ωκεανογράφου, σχεδιαστή, δημοσιογράφου, συγγραφέα, διερμηνέα, ξεναγού, μεταφραστή, καθηγητή ή δασκάλου, καλλιτέχνη, γλύπτη ή ζωγράφου ή σκισσογράφου ή χαράκτη, ηθοποιού, εκτελεστή μουσικών έργων ή μουσουργού, καλλιτεχνών των κέντρων διασκέδασης, χορευτή, χορογράφου, σκηνοθέτη, σκηνογράφου, ενδυματολόγου, διακοσμητή, οικονομολόγου, αναλυτή, προγραμματιστή, ερευνητή ή συμβούλου επιχειρήσεων, λογιστή ή φοροτέχνη, αναλογιστή, κοινωνιολόγου, "κοινωνικού λειτουργού" και εμπειρογνώμονα.

7 (6) (5). "Χρόνος κτήσης του εισοδήματος από υπηρεσίες ελευθέρου επαγγέλματος θεωρείται ο χρόνος κατά τον οποίο παρασχέθηκαν οι υπηρεσίες από τον ελεύθερο επαγγελματία.

Όταν πρόκειται για παροχή υπηρεσιών διαρκείας, χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που καθίσταται απαιτητό κάθε επί μέρους τμήμα της αμοιβής για το μέρος αυτό και την υπηρεσία που παρασχέθηκε. Κατ' εξαίρεση, για τους ελεύθερους επαγγελματίες που αποκτούν εισόδημα από παροχή υπηρεσιών στο Δημόσιο και τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου, χρόνος κτήσης του εισοδήματος τους θεωρείται ο χρόνος είσπραξης του."

Επειδή, στο άρθρο 1 του ΚΦΑΣ ορίζεται ότι: «1. Κάθε ημεδαπό πρόσωπο των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 2 και των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 101 του ν. 2238/1994, κοινοπραξία, κοινωνία ή νομική οντότητα που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην

απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελεύθεριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, έχει τις υποχρεώσεις του παρόντος νόμου σχετικά με την τήρηση βιβλίων, έκδοση στοιχείων και υποβολή δεδομένων για διασταύρωση»

ενώ στο άρθρο 2 ορίζεται ότι: «1. Από την απεικόνιση των συναλλαγών στα βιβλία και από τα στοιχεία πρέπει να προκύπτουν συγκεντρωτικά και αναλυτικά στοιχεία των καταχωρήσεων και να υποστηρίζονται αυτές, ώστε να είναι ευχερής η αναλυτική πληροφόρηση και εφικτή η επαλήθευση αυτών από τον φορολογικό έλεγχο, για τις ανάγκες όλων των φορολογικών αντικειμένων.

3. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία».

Αντίστοιχα στο άρθρο 4 του ως άνω νόμου ορίζεται «1. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών τηρεί απλογραφικά ή διπλογραφικά βιβλία όπως ορίζεται στις παραγράφους 2 έως 5 του άρθρου αυτού ή απαλλάσσεται από την τήρηση βιβλίων όπως ορίζεται στην παράγραφο 4 του άρθρου 3 από την έναρξη κάθε διαχειριστικής του περιόδου.

16. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών που εντάσσεται σε τήρηση απλογραφικών βιβλίων τηρεί:

α) Βιβλίο εσόδων - εξόδων.

17. Στο βιβλίο εσόδων - εξόδων καταχωρούνται διακεκριμένα:

α) Το είδος του δικαιολογητικού, ο αύξων αριθμός και η χρονολογία έκδοσης ή λήψης του, καθώς και το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία του εκδότη των στοιχείων αγορών και εξόδων.

β) Τα έσοδα από την πώληση εμπορευμάτων, προϊόντων, πρώτων και βοηθητικών υλών, υλικών συσκευασίας, από την παροχή υπηρεσίας και από λοιπές πράξεις.

γ) Οι δαπάνες για αγορά αγαθών, διακεκριμένα και ανάλογα με τον προορισμό τους για μεταπώληση ή παραγωγή προϊόντων, οι δαπάνες λήψης υπηρεσιών, τα γενικά έξοδα και λοιπές πράξεις.

δ) Η αξία αγοράς και πώλησης των παγίων στοιχείων.

ε) Ο Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί στις πιο πάνω πράξεις.....»

Επειδή, στο άρθρο 6 του ΚΦΑΣ ορίζεται ότι: «1. Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου και την παροχή υπηρεσιών από υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών σε άλλο υπόχρεο, σε πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 ή σε αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. ή σε πρόσωπα εκτός της χώρας, για την άσκηση του επαγγέλματος τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, εκδίδεται τιμολόγιο, τουλάχιστον διπλότυπο»

ενώ στην παρ.16γ του ως άνω άρθρου ορίζεται ότι: «Εξομοιώνονται με τιμολόγια:

γ) Η απόδειξη λιανικής, στην οποία αναγράφεται γενική περιγραφή του είδους των αγαθών ή υπηρεσιών ή η γενική περιγραφή του είδους που προκύπτει από το αντικείμενο εργασιών που εμφανίζεται στα στοιχεία του εκδότη από τον αντισυμβαλλόμενο για τις περιπτώσεις παροχής υπηρεσιών»

και στην παρ. 14 του ορίζεται ο χρόνος έκδοσης του τιμολογίου ως εξής: «Στην περίπτωση παροχής υπηρεσίας το τιμολόγιο εκδίδεται με την ολοκλήρωση της παροχής. Όταν η παροχή υπηρεσίας διαρκεί,

εκδίδεται τιμολόγιο κατά το χρόνο που καθίσταται απαιτητό μέρος της αμοιβής, για το μέρος αυτό και την υπηρεσία που παρασχέθηκε. Πάντως, το τιμολόγιο δεν μπορεί να εκδοθεί πέραν της διαχειριστικής περιόδου που παρασχέθηκε η υπηρεσία»

Επειδή, στο άρθρο 7 παρ.1 & 3 του ΚΦΑΣ ορίζεται ότι: «Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών εκδίδει απόδειξη λιανικής, τουλάχιστον διπλότυπη, για κάθε πώληση αγαθού, για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου, ή παροχή υπηρεσίας προς φυσικό πρόσωπο, ...

3. Στην απόδειξη λιανικής ή επιστροφής αναγράφεται και η αξία της πώλησης ή το ποσό της αμοιβής ή επιστροφής ή έκπτωσης, κατά συντελεστή Φ.Π.Α.. Το ποσό της αμοιβής αναγράφεται και ολογράφως όταν η απόδειξη εκδίδεται χειρόγραφη. Επί παροχής υπηρεσιών από ασκούντες ελευθέριο επάγγελμα και υπόχρεους τήρησης πληροφοριών της παραγράφου 23 του άρθρου 4 χωρίς αμοιβή, στην απόδειξη λιανικής αναγράφεται η ένδειξη «δωρεάν», εφόσον δεν εκδίδεται στοιχείο αυτοπαράδοσης», ενώ ως προς το χρόνο έκδοσης ισχύουν τα οριζόμενα στην παρ.14 του άρθρου 6 του ΚΦΑΣ.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.».

Επειδή, στο άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 65 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (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 3. Όταν η πράξη εκδίδεται

αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγής του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων. Επίσης, δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη διότι με την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου χωρίς να εκμεταλλευτεί μία κατάσταση στην οποία ο διοικούμενος είχε περιέλθει λόγω πλάνης, απάτης ή απειλής και χωρίς να αίρει εκ των υστέρων, αιφνιδίως ή χωρίς προειδοποίηση, κίνητρα που προέβλεψε οποιοσδήποτε νόμος.

Επειδή, η αρχή της χρηστής διοίκησης συνδέεται στενά με την αρχή της βεβαιότητας του φόρου και ειδικότερα με τον σκοπό που επιδιώκει η τελευταία, την δημιουργία δηλ. κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογούμενου και της φορολογικής αρχής. Όμως, η αυστηρή εφαρμογή της αρχής της νομιμότητας του φόρου, επιβάλλει την βεβαίωση, ακόμη και αναδρομικά των φορολογικών υποχρεώσεων του πολίτη, εφόσον βέβαια το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή του φόρου δεν έχει παραγραφεί. Ειδικότερα, ενόψει της δέσμιας αρμοδιότητας της φορολογικής διοίκησης σε σχέση με την εκτέλεση των φορολογικών νόμων, η φορολογούσα αρχή οφείλει να εφαρμόζει τους ισχύοντες φορολογικούς νόμους και συνεπώς εφόσον ο φορολογικός νόμος σύμφωνα με νεότερη ερμηνεία επιβάλλει ορισμένη υποχρέωση στο άτομο, υποχρεούται να προβεί στην έκδοση σχετικής καταλογιστικής πράξης. (βλ. Κωνσταντίνος Δ. Φινοκαλιώτης, *Φορολογικό Δίκαιο*, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, σελ. 151-153).

Επειδή, ενόψει της δέσμιας αρμοδιότητας της φορολογικής διοίκησης σε σχέση με την εκτέλεση των φορολογικών νόμων, η φορολογούσα αρχή οφείλει να εφαρμόζει τους ισχύοντες φορολογικούς νόμους... (Κωνσταντίνος Φινοκαλιώτης, *Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλας 1999, σελ. 151 επ.*)».

Επειδή περαιτέρω, οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν (αρ.9 παρ.2 του Ν.4174/2013).

Επειδή σύμφωνα με την ΔΕΑΦΑ1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 εγκύκλιο του Γ.Γ. Εσόδων «Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα,...»

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό που αφορά τα πραγματικά περιστατικά

Επειδή, οι με αριθμό αιτήματος 15, 24, 32, 42, 44, 74, 85, 104, 105, 112, 114, 118, 122, 124, 125, 126, 127, 128, 129 και 139 συναλλαγές αφορούν τη χρήση 2012 για την οποία εκδόθηκε η υπ' αριθμ./2019 απόφαση της Υπηρεσίας μας. Αντίστοιχα, οι με αριθμό αιτήματος 284, 302, 303, 311, 320, 338, 339, 346, 364, 392 και 403 συναλλαγές αφορούν τη χρήση 2014 για την οποία εκδόθηκε η υπ' αριθμ./2019 απόφαση της Υπηρεσίας μας.

Ως προς τις συναλλαγές με α/α 164 & 205 ο ισχυρισμός ότι οι συγκεκριμένες πιστώσεις αφορούν επιστροφή από άτυπο δάνειο μεταξύ ιδιωτών είναι αναπόδεικτος, καθώς δεν προσκομίστηκε κανένα αποδεικτικό στοιχείο ύπαρξης δανείου (καταβολή αυτού, δανειακή σύμβαση κ.λπ.)

Ως προς τη συναλλαγή με α/α 144 δεν τέθηκε στη διάθεση της φορολογικής αρχής το παραστατικό της τραπεζικής κατάθεσης.

Ως προς τη συναλλαγή με α/α 217, η επικαλούμενη ΑΠΥ/2013 που εκδόθηκε υπέρ του εκπαιδευθέντος στη σχολή Επαγγελματικής Κατάρτισης Μεταφορέων,, έχει ήδη γίνει αποδεκτή ως αιτιολογία της υπ' αριθμ. 183 συναλλαγής του πίνακα 6 της έκθεσης ελέγχου φόρου εισοδήματος και συνεπώς δεν αιτιολογείται η επίδικη κατάθεση.

Ως προς τις συναλλαγές με α/α 220 & 273 δεν προσκομίστηκαν στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι αυτές οι καταθέσεις συσχετίζονται με διδάκτρα σχολής.

Ως προς τη συναλλαγή με αριθμό 221. Ο εν λόγω ισχυρισμός αλυσιτελώς προβάλλεται δεδομένου ότι έχει ήδη γίνει δεκτός από τον έλεγχο και δεν συμπεριλαμβάνεται στις συναλλαγές που χαρακτηρίστηκαν από τον έλεγχο ως προσαύξηση περιουσίας

Ως προς τη συναλλαγή με αριθμό 250, αφορά ανακριβή έκδοση της με αριθμ. ΑΠΥ/2013 με ποσό ανακρίβειας 259,68€ η οποία εκ παραδρομής δεν συμπεριλαμβάνεται στο καταλογισθέν ποσό. Συνεπώς, εν λόγω ισχυρισμός αλυσιτελώς προβάλλεται.

Επειδή σύμφωνα με την ΔΕΑΦΑ1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 εγκύκλιο του Γ.Γ. Εσόδων «Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα,...»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013 (Α' 170) ορίζεται ότι «σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου»

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 27-12-2018 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από **25/01/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με **Α.Φ.Μ.:**

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:
Επί της υπ' αριθμ. /2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 – 31/12/2013)

Κύριος φόρος	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	1.594,60 €	1.594,60 €
Πρόσθετος φόρος (αρ.49 Ν. 4509/17)	1.484,09 €	1.484,09 €
Συνολικό ποσό	3.078,69 €	3.078,69 €

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η υπάλληλος του Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης και
Νομικής Υποστήριξης**

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 με υποχρέωση.

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ