



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604536

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα, 29.06.2020

Αριθμός απόφασης: 1341

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 τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036990 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει

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

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30.03.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν.4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), όπως τροποποιήθηκε με την Α 1122/2020 Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2088/31.05.2020)

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

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

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 10.01.2020 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του **ΤΟΥ**, με Α.Φ.Μ. κατοίκου, οδός, αρ., κατά των:

α) με αριθμό/2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Οικονομικού Έτους 2014 (διαχειριστική περίοδος 01.01.2013-31.12.2013), της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,

- β) με αριθμό/2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φορολογικού Έτους 2014 (διαχειριστική περίοδος 01.01.2014-31.12.2014), της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,
- γ) με αριθμό/2019 Πράξης Επιβολής Προστίμου Διαδικαστικών Παραβάσεων του άρθρου 54 του ν. 4174/2013, της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,
- δ) με αριθμό/2019 Πράξης Επιβολής Προστίμου Εισοδήματος του άρθρου 4 του ν.2523/1997, της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και κάθε άλλης συναφούς πράξης ή παράλειψης, με την οποία αιτείται την ακύρωση ολικά ή μερικά άλλως την τροποποίησή τους.
5. Τις: α) με αριθμό/2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Οικονομικού Έτους 2014 (διαχειριστική περίοδος 01.01.2013-31.12.2013), της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,
- β) με αριθμό/2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φορολογικού Έτους 2014 (διαχειριστική περίοδος 01.01.2014-31.12.2014), της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,
- γ) με αριθμό/2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου Διαδικαστικών Παραβάσεων του άρθρου 54 του ν. 4174/2013, της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,
- δ) με αριθμό/2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου Εισοδήματος του άρθρου 4 του ν.2523/1997, της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.
6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.
7. Το με ημερομηνία κατάθεσης 04/03/20 και αρ. πρωτοκόλλου υπόμνημα προσκόμισης συμπληρωματικών στοιχείων.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 10.01.2020 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 τις υπ' αριθ. Πράξεις της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.:

- α) με την υπ' αριθ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Οικονομικού Έτους 2014, της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., δεν καταλογίστηκε διαφορά φόρου, αλλά επαναπροσδιορίστηκε το συνολικό φορολογητέο εισόδημα
- β) με την υπ' αριθ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φορολογικού Έτους 2014, της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε διαφορά φόρου ποσού 20.245,49€, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 10.122,75€, πλέον ειδικής εισφορά αλληλεγγύης ποσού 2.984,48€, ήτοι σύνολο φόρων, τελών και εισφορών 33.352,72€
- γ) με την υπ' αριθ./2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου Διαδικαστικών Παραβάσεων του άρθρου 54 του ν. 4174/2013, της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε πρόστιμο

ποσού 250,00€, λόγω μη ανταπόκρισης σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14, παρ.2 του ν. 4174/2013

δ) με την υπ' αριθ./2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου Εισοδήματος του άρθρου 4 του ν. 2523/1997, της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε πρόστιμο ποσού 120€, λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται στις από 29/11/2019 εκθέσεις α) μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 και φορολογικού έτους 2014, β) ελέγχου προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. και γ) ελέγχου προστίμων εισοδήματος άρθρου 4 ν.2523/1997 οι οποίες συντάχτηκαν κατόπιν της εντολής μερικού ελέγχου με αριθμό/...../...../2019 της προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Μετά την έκδοση της ανωτέρω εντολής εστάλησαν στον ελεγχόμενο η υπ' αριθμό/2019 κοινοποίηση περί εντολής ελέγχου και το υπ' αριθμό/2019 Αίτημα Παροχής Πληροφοριών του άρθρου 14 του ν. 4174/2013.

Στη συνέχεια πραγματοποιήθηκε επεξεργασία των τραπεζικών δεδομένων του ελεγχόμενου από το Ειδικό Λογισμικό Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας (Ε.Λ.Α.Ε.Π.Π.) και αναλύθηκαν οι κινήσεις της ελεγχόμενης περιόδου (01-01-2013 έως 31-12-2014) των τραπεζικών λογαριασμών και λοιπών χρηματοοικονομικών προϊόντων στα οποία ο ελεγχόμενος είναι δικαιούχος ή συνδικαιούχος.

Το αποτέλεσμα αυτής της επεξεργασίας αποτυπώθηκε στο υπ' αριθ./2019 Αίτημα Παροχής Πληροφοριών του άρθρου 14 του ν. 4174/2013 και εστάλη στον ελεγχόμενο με το οποίο του ζητούσε εκ νέου τα στοιχεία που περιελάμβανε το προηγούμενο Αίτημα Παροχής Πληροφοριών (υπ' αριθμό/2019) καθώς και τα τηρηθέντα βιβλία και τα εκδοθέντα και ληφθέντα φορολογικά και λοιπά στοιχεία των εσόδων και δαπανών σχετικά με την άσκηση του επαγγέλματός του για τις χρήσεις 2013 και 2014. Επίσης ζητήθηκε από τον ελεγχόμενο να αποδείξει εντός πέντε (5) ημερών την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσης των πιστώσεων που θεωρήθηκαν πρωτογενείς.

Ως απάντηση στο παραπάνω αίτημα, ο ελεγχόμενος προσκόμισε στη φορολογική αρχή μόνο αντίγραφα φορολογικών δηλώσεων για τα έτη 2013 και 2014 (μετά το πέρας της ορισθείσας προθεσμίας, γι αυτό και επιβλήθηκε Πρόστιμο Διαδικαστικών Παραβάσεων του άρθρου 54 του ν. 4174/2013). Καθώς δεν προσκομίστηκαν βιβλία και στοιχεία της ατομικής επιχείρησης ο έλεγχος δεν μπόρεσε να προβεί στη διενέργεια περαιτέρω ελεγκτικών επαληθεύσεων και δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα το σύνολο των δηλωθέντων στο έντυπο Ε3 δαπανών των χρήσεων 2013 και 2014. Εκτελώντας τον αντιπαραβολικό έλεγχο των τραπεζικών κινήσεων με όσα στοιχεία ήταν διαθέσιμα και μετά τον επιμερισμό των ποσών στους συνδικαιούχους των τραπεζικών λογαριασμών προέκυψε ότι κατά το χρονικό διάστημα από 1/1/2013 έως 31/12/2014 στους τηρούμενους τραπεζικούς λογαριασμούς του ελεγχόμενου είχαν διενεργηθεί καταθέσεις - πιστώσεις ποσών για τις οποίες πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 48§3 του ν. 2238/94 &

του άρθρου 21§4 του ν. 4172/13, προκειμένου να φορολογηθούν ως εισόδημα από ελευθέρια επάγγελμα για την χρήση 2013, και ως κέρδος από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας για την χρήση 2014. Τέλος, επαναπροσδιόρισε τα εισοδήματα του ελεγχόμενου από μισθωτές υπηρεσίες λόγω χρήσης δύο εταιρικών αυτοκινήτων της εταιρίας «.....», στην οποία ο ελεγχόμενος διατελεί Διευθύνων Σύμβουλος, τα οποία αύξησε κατά 17.468,70 € για τη χρήση 2013 και κατά 4.952,49 € για τη χρήση 2014.

Κατόπιν των ανωτέρω, κοινοποιήθηκε στον ελεγχόμενο, στις 20/08/2019, το υπ' αριθ./2019 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου του άρθρου 28 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), και ο Προσωρινός Διορθωτικός Προσδιορισμός φόρου Εισοδήματος του οικονομικού έτους 2014 και του φορολογικού έτους 2014.

Σε απάντηση αυτών καθώς και του τελευταίου αιτήματος παροχής πληροφοριών, ο ελεγχόμενος προσκόμισε στη φορολογική αρχή στοιχεία και δικαιολογητικά για τις κινήσεις των χρήσεων 2013 και 2014 καθώς και τα βιβλία και στοιχεία της ατομικής του επιχείρησης. Έτσι ήταν δυνατή η υλοποίηση των ελεγκτικών επαληθεύσεων που δεν ήταν εφικτό να υλοποιηθούν πριν τη σύνταξη του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου και ο έλεγχος δέχτηκε το σύνολο των δηλωθέντων στο έντυπο Ε3 δαπανών των χρήσεων 2013 και 2014 διαπιστώνοντας ως λογιστικές διαφορές αποσβέσεις ύψους 9.085,65 € οι οποίες λανθασμένα υλοποιούνται εντός της χρήσης 2013 και αποσβέσεις ύψους 1.557,64 € οι οποίες λανθασμένα υλοποιούνται εντός της χρήσης 2014 ενώ έπρεπε να γίνουν σε προγενέστερες χρήσεις.

Μετά την αποδοχή μέρους των αιτιάσεων του, ο έλεγχος κατέληξε ότι οι πρωτογενείς πιστώσεις που δεν αιτιολογούνται και για τις οποίες συντρέχουν οι προϋποθέσεις περί προσαύξησης περιουσίας (κατά το ποσοστό συμμετοχής του ελεγχόμενου στους τραπεζικούς λογ/μους) ανέρχονται για το 2013 στο ποσό των 26.564,04 € και για το 2014 στο ποσό των 54.749,80 €.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ολικά ή μερικά, άλλως την τροποποίηση, των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Παράνομη αντιστροφή του βάρους απόδειξης
2. Εσφαλμένη η θεώρηση περί προσαύξησης περιουσίας κατά το μέρος των πιστώσεων που αφορούν σε επανακαταθέσεις ποσών.
3. Κάλυψη από τα δηλωθέντα εισοδήματά του
4. Η πίστωση με αριθμό REC ID 7478 αφορά τα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής του επιχείρησης
5. Αναρμοδιότητα του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. να διενεργήσει έλεγχο στα εισοδήματα του φορολογούμενου πέραν της διαπίστωσης αν συντρέχει ή όχι η εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 48 παρ. 3 του Ν. 2238/1994 και του άρθρου 21 παρ. 4 του Ν. 4172/2013, κατόπιν αξιοποίησης των τραπεζικών δεδομένων του Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας της Α.Α.Δ.Ε.
6. Μη ορθή απόρριψη των φορολογικών αποσβέσεων

7. Αναφορικά με την Πράξη Επιβολής Προστίμου Διαδικαστικών Παραβάσεων του άρθρου 54 του ν. 4174/2013, μη ορθός ο σχετικός καταλογισμός λόγω μη συνδρομής οιασδήποτε πλημμέλειας

Επειδή, για πράξεις που εκδίδονται από 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν.4174/2013 όπως ισχύει: *«1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα επανεξέτασης της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης...».*

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

Ως προς τον πρώτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής:

Οι προσβαλλόμενες πράξεις δέον να ακυρωθούν, καθότι έχει παρανόμως αντιστραφεί το βάρος απόδειξης. Συγκεκριμένα, σύμφωνα με την πάγια νομολογία των Δικαστηρίων της ουσίας και του ΣτΕ, το βάρος απόδειξης των περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη στον φορολογούμενο φορολογική παράβαση, φέρει η φορολογική αρχή (Ενδεικτικά, ΣτΕ 4048/2014, 4049/2014, 2440/2013, 884/2016, 43/2006, 4134/2001, 2136/2012, 2768/2015, 2365/2013). Ειδικότερα, σύμφωνα με τις υπ' αριθμ. 2440/2013 και 4048/2014 αποφάσεις του ΣτΕ (Σκέψη 7) έχει κριθεί ότι *«...Η φορολογική αρχή η οποία φέρει κατά νόμο το βάρος αποδείξεως των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη στον επιτηδευματία παράβαση».* Περαιτέρω, στη Σκέψη 8 της ΣτΕ 884/2016 αναφέρεται ότι: *«...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».*

Επειδή, σύμφωνα με την δεύτερη παράγραφο του άρθρου 4 του ν. 2238/1994:

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

ΑΒ.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.

Επειδή, με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010 (Φ.Ε.Κ. 175/Α' 30-9-2010) προστέθηκε εδάφιο στην τρίτη παράγραφο του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ως εξής:

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, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1095/2011 ορίζεται ότι:

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, σύμφωνα με το άρθρο 21 του ν. 4172/2013:

4. Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 39 του Κ.Φ.Δ., σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, 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 το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

Επίσης, στη Σκέψη 7 της υπ' αριθμ. 884/2016 απόφασης του ΣτΕ αναφέρεται ότι «... Εξάλλου σε υπόθεση όπως η κρινόμενη, 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 λογαριασμού του. 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 δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα (μη απορριφθέντα από τη φορολογική αρχή) στοιχεία των δηλώσεων του φορολογίας εισοδήματος».

Επειδή, η φορολογική αρχή προέβη στις απαραίτητες ελεγκτικές διαδικασίες των πιστώσεων που θεωρήθηκαν με την έκδοση του Προσωρινού Προσδιορισμού Φόρου ως πρωτογενείς καταθέσεις ως όφειλε. Αποτέλεσμα αυτού του ελέγχου, μετά την προσκόμιση των σχετικών στοιχείων, ήταν να χαρακτηριστούν “αιτιολογημένες” πιστώσεις ύψους 2.190.368,64 € για τη χρήση 2013 και 553.334,95 € για τη χρήση 2014.

Για όλους τους ανωτέρω λόγους ο πρώτος λόγος της παρούσας προσφυγής θεωρείται αβάσιμος και μη αποδεκτός.

Ως προς τον δεύτερο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής:

Επειδή, όπως ορίζει το με αρ. Πρ. ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων της Γ.Γ.Δ.Ε. στην παρ. 8 «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 μη δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό..... Δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για τη διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων», ενώ και η πλέον πρόσφατη ΠΟΛ.1175/2017 επαναλαμβάνει ότι «Ως προς τον χρόνο μεταξύ ανάληψης και επανακατάθεσης ισχύουν τα αναγραφόμενα στο ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφό μας».

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα θεωρήθηκαν ως προσαύξηση περιουσίας χρηματικά ποσά τα οποία αποτελούν επανακαταθέσεις στους λογαριασμούς του, αφού είχαν εισπραχθεί από τον ίδιο σε μετρητά ως μερίσματα από την ανώνυμη εταιρία στην οποία συμμετέχει ως πρόεδρος και διευθύνων σύμβουλος, τόσο κατά τα ελεγχόμενα όσο και κατά τα προηγούμενα έτη. Πρέπει να επισημανθεί ότι ο έλεγχος αναγνώρισε ως αιτιολογημένες πιστώσεις προερχόμενες από εισπραχθέντα μερίσματα παρελθόντων ετών καταθέσεις αξίας 40.500,00 € για το οικονομικό έτος 2014 και καταθέσεις αξίας 30.000,00 € για το φορολογικό έτος 2014. Επομένως, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος δεν γίνεται δεκτός.

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 884/2016 απόφαση του ΣτΕ έγινε δεκτό ότι «κατά την αρκούντως σαφή και προβλέψιμη έννοια της διάταξης (του εδαφίου α') της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ (όπως η παράγραφος αυτή ίσχυε πριν από την προσθήκη σε αυτήν εδαφίου β' με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010), ερμηνευόμενης σε συνδυασμό, με τις διατάξεις του άρθρου 66 (παρ. 1) του ίδιου νόμου και, αφετέρου, με τον κανόνα περί δυνατότητας έμμεσης απόδειξης ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος και αντίστοιχης φορολογικής παράβασης, ποσό τραπεζικού λογαριασμού μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα από ελεύθεριο επάγγελμα του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται από τα δηλωθέντα εισοδήματά του, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου».

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 προσαύξησης 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.1175/2017 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, σύμφωνα με την αριθ. 772/2015 απόφαση του ΣτΕ: «.... Κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας προκειμένου να υπολογίσει ποιο ποσό από το κεφάλαιο που φορολογήθηκε κατά τα προηγούμενα έτη απέμεινε και αναλώθηκε κατά το κρινόμενο εκάστοτε οικονομικό έτος, καλύπτοντας τη σχετική διαφορά δηλωθέντος εισοδήματος και τεκμαρτών δαπανών, λαμβάνει υπόψη, κατ' αρχήν, τις κατά το νόμο ετήσιες τεκμαρτές δαπάνες, εκτός αν ισχυριστεί και αποδείξει ότι οι δαπάνες, στις οποίες πράγματι υποβλήθηκε ο φορολογούμενος (πραγματικές δαπάνες), ήταν μεγαλύτερες από τις δηλωθείσες τεκμαρτές δαπάνες, οπότε λαμβάνει υπόψη τις πραγματικές (βλ. ΣτΕ 3827/1990 7μελ., ΣτΕ 3422/1994, ΣτΕ 1111/1992, ΣτΕ 2188/1995), μη υφιστάμενης ως προς τούτο δεσμεύσεως από την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων (βλ. ΣτΕ 847/2008 7μελ., ΣτΕ 1144/2008)».

Επειδή, ο προσφεύγων με το υπ' αριθμό πρωτ./2020 Υπόμνημα Προσκόμισης Συμπληρωματικών Στοιχείων προσκόμισε στην υπηρεσία μας μέσω του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., όπως ρητά είχε επιφυλαχθεί με την ενδικοφανή προσφυγή του, κατάσταση ανάλωσης κεφαλαίων προηγούμενων ετών καθώς και εκκαθαριστικά σημειώματα οικονομικών ετών 2005 έως 2013 και πράξεις διοικητικού προσδιορισμού του φόρου οικονομικού έτους 2014 και φορολογικού έτους 2014 (Σχετ.13-24). Με την κατάσταση ανάλωσης κεφαλαίου (Σχετ.13) παρουσιάζεται ότι ο προσφεύγων διέθετε την 1/1/2013 μη αναλωθέν κεφάλαιο προηγούμενων ετών 943.934,36 € και την 1/1/2014 μη αναλωθέν κεφάλαιο προηγούμενων ετών 975.930,89 €.

Επειδή, στην προαναφερθείσα κατάσταση ανάλωσης κεφαλαίων, μετά την αντιπαραβολή της με τα προσκομισθέντα εκκαθαριστικά σημειώματα, προκύπτει ότι δεν έχουν ληφθεί υπόψη αρνητικά στοιχεία (ζημιές της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος) οικονομικών ετών 2008 έως 2014 συνολικού ποσού 269.785,73 €.

Επειδή, το υπόλοιπο των καταθέσεων του προσφεύγοντος την 31/12/2012 ανερχόταν σε σύνολο: 15.979,86 € και την 31/12/2013 ανερχόταν σε σύνολο: 30.897,40 € (Σχετ. 5-10) σύμφωνα με τα προσκομισθέντα με την ενδικοφανή προσφυγή υπόλοιπα τραπεζικών καταθέσεων. Ωστόσο όπως προκύπτει από το ηλεκτρονικό αρχείο τραπεζικών κινήσεων που είχε ο έλεγχος στη διάθεσή του, ο προσφεύγων διέθετε σε προθεσμιακές καταθέσεις με συνδικαιούχο τη μητέρα του και την αδερφή του ποσό συνολικής αξίας 2.101.506 € την 31/12/2013, ήτοι 700.502,00 € αναλογούν ποσό στον προσφεύγοντα.

Επειδή, ήδη αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο ως αιτιολογημένες πιστώσεις από τα έσοδα της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος, για το οικονομικό έτος 2014 καταθέσεις συνολικού ποσού 11.488,22 € και για το φορολογικό έτος 2014 καταθέσεις συνολικού ποσού 12.380,00 €.

Επειδή, οι πιστώσεις με REC ID 6566, 6695 και 6748 αποτελούν ονομαστικές καταθέσεις για τις οποίες δεν προσκομίστηκαν παραστατικά με τα οποία να αποδεικνύεται ότι τα ποσά αυτά έχουν φορολογηθεί ή νομίμως απαλλαχθεί της φορολογίας. Οι πιστώσεις με REC ID 6688, 6692, 6898 και 7433 αφορούν καταθέσεις επιταγών, για τις οποίες ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι

αφορούν ασφαλιστικές αποζημιώσεις, για τις οποίες όμως δεν προσκομίστηκαν σχετικά αποδεικτικά έγγραφα. Για τις ονομαστικές πιστώσεις με REC ID 7120, 7237, 7328, 7474 και 7476 ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι αποτελούν ποσά που είχε δανείσει σε τρίτους αλλά ο ισχυρισμός του δεν αποδεικνύεται από δανειακές συμβάσεις ή αντίστοιχες τραπεζικές καταθέσεις σε λογαριασμούς των τρίτων – ληπτών των δανείων. Για τις πιστώσεις με REC ID 7601, 7679 και 7741 ο προσφεύγων δεν προσκόμισε κανένα δικαιολογητικό και ισχυρίστηκε ότι αφορούν τη μητέρα του. Καθώς ο συγκεκριμένος τραπεζικός λογαριασμός ανήκει αποκλειστικά στον ίδιο και δεν αιτιολογείται η προέλευση τους δεν γίνεται δεκτός ο ισχυρισμός. Αναφορικά με την ονομαστική πίστωση με REC ID 7478, ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι πρόκειται για κατάθεση των εισπράξεων της ατομικής του επιχείρησης. Προς απόδειξη τούτου προσκομίζει εκτύπωση από το βιβλίο εσόδων-εξόδων της επιχείρησης όπου προκύπτει ότι τα ακαθάριστα έσοδα συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α. για την περίοδο Απριλίου και Μαΐου 2014 υπερέβαιναν το πιστωθέν ποσό. Το γεγονός αυτό δεν αποδεικνύει την πηγή και προέλευση της συγκεκριμένης κατάθεσης, ποσώ δε μάλλον λαμβάνοντας υπόψη ότι κατά την συγκεκριμένη περίοδο έγιναν αρκετές καταθέσεις στους λογαριασμούς του προσφεύγοντα τις οποίες ο έλεγχος δέχτηκε ως καταθέσεις των εισπράξεων της ατομικής επιχείρησης. Επιπλέον, οι εν λόγω καταθέσεις περιελάμβαναν στην αιτιολογία συναλλαγής το διακριτικό τίτλο “.....” (η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντα είχε αντικείμενο εργασιών κατά τις υπό κρίση διαχειριστικές / φορολογικές περιόδους τις υπηρεσίες πλυσίματος ρούχων και υπηρεσίες στεγνού καθαρίσματος) ενώ η κατάθεση με REC ID 7478 αναφέρει ένα όνομα για το οποίο δεν προκύπτει συνάφεια με την συγκεκριμένη επιχείρηση.

Επειδή, από όλα τα ανωτέρω συνάγεται ότι το προφίλ του φορολογούμενου δεν υποδεικνύει τη διάθεση μετρητών εις χείρας ώστε να αιτιολογούνται οι πιστώσεις ύψους 26.564,04 € για το οικονομικό έτος 2014 και ύψους 54.749,80 € για το φορολογικό έτος 2014. Τα ανωτέρω ποσά αποτελούν προσαύξηση περιουσίας κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 48§3 του ν. 2238/94 και στο άρθρο 21§4 ν. 4172/13 αντίστοιχα, καθώς δεν αποδεικνύεται η προέλευση τους και ότι έχουν υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία ή απαλλάσσονται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

Ως προς τον τέταρτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής:

Επειδή, όπως αναλύθηκε και παραπάνω, αναφορικά με την ονομαστική πίστωση με REC ID 7478, ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι πρόκειται για κατάθεση των εισπράξεων της ατομικής του επιχείρησης. Προς απόδειξη τούτου προσκομίζει εκτύπωση από το βιβλίο εσόδων-εξόδων της επιχείρησης όπου προκύπτει ότι τα ακαθάριστα έσοδα συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α. για την περίοδο Απριλίου και Μαΐου 2014 υπερέβαιναν το πιστωθέν ποσό. Το γεγονός αυτό δεν αποδεικνύει την πηγή και προέλευση της συγκεκριμένης κατάθεσης, ποσώ δε μάλλον λαμβάνοντας υπόψη ότι κατά την συγκεκριμένη περίοδο έγιναν αρκετές καταθέσεις στους λογαριασμούς του προσφεύγοντα τις οποίες ο έλεγχος δέχτηκε ως καταθέσεις των εισπράξεων της ατομικής επιχείρησης. Επιπλέον, οι εν λόγω καταθέσεις περιελάμβαναν στην αιτιολογία συναλλαγής το διακριτικό τίτλο “.....” (η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντα είχε αντικείμενο εργασιών κατά τις υπό κρίση διαχειριστικές / φορολογικές περιόδους τις υπηρεσίες

πλυσίματος ρούχων και υπηρεσίες στεγνού καθαρίσματος) ενώ η κατάθεση με REC ID 7478 αναφέρει ένα όνομα για το οποίο δεν προκύπτει συνάφεια με την συγκεκριμένη επιχείρηση. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα είναι αβάσιμος.

Ως προς τον πέμπτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής:

Επειδή, με τις διατάξεις της υποπαραγράφου Δ.1. της παραγράφου Δ του πρώτου άρθρου του ν.4152/2013 (ΦΕΚ 107 Α') προστίθεται εδάφιο μετά το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 1γ' του άρθρου 34 του ν.4141/2013, που έχει ως εξής: «*Το ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. είναι αρμόδιο για την έκδοση των φύλλων ελέγχου των πράξεων προσδιορισμού του φόρου και των λοιπών καταλογιστικών πράξεων που αφορούν τις εν λόγω εκκρεμείς υποθέσεις, καθώς και για την περαιτέρω διαδικασία επίλυσης των φορολογικών διαφορών και βεβαίωσης των καταλογιζόμενων διαφορών φόρων, πρόσθετων φόρων, προσαυξήσεων, τελών, εισφορών και προστίμων κατά τις ισχύουσες διατάξεις*».

Επειδή, σύμφωνα με την Δ. ΟΡΓ. Α 1036960/2017, άρθρο 37:

5.-Οι αρμοδιότητες του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.) κατανέμονται μεταξύ των Τμημάτων του, ως ακολούθως:

Ι. Τμήματα Ελέγχου Α' έως και ΙΑ'

(α) Η διενέργεια φορολογικού ελέγχου επί των Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου όλης της Επικράτειας, όπως προβλέπεται στις διατάξεις των υποπεριπτώσεων α' και ββ' της περίπτωσης α' και της περίπτωσης γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 34 του ν. 4141/2013, όπως εκάστοτε ισχύουν.

(β) Η διενέργεια φορολογικών ελέγχων για την διαπίστωση της συμμόρφωσης των φορολογουμένων και για τον εντοπισμό εισοδημάτων και περιουσιακών στοιχείων που δεν έχουν δηλωθεί, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων του έβδομου κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013 -Α'170), όπως ισχύουν και με τα εκδοθέντα επιχειρησιακά προγράμματα.

Επειδή, η υπ' αριθμό/...../2019 εντολή ελέγχου αποτελεί εντολή μερικού ελέγχου φορολογίας εισιδήματος για τη χρονική περίοδο 01/01/2013 – 31/12/2014.

Επειδή, στα πλαίσια του ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 31 του Ν. 2238/1994 για το έτος 2013 και τις διατάξεις των άρθρων 13, 21, 22 και 24 του Ν. 4172/2013 για το έτος 2014, υπάγεται τόσο ο έλεγχος σχετικά με τη δήλωση ή μη από τον ελεγχόμενο εισοδημάτων από τη χρήση εταιρικών αυτοκινήτων, τα οποία αποτελούν εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, όσο και ο έλεγχος ορθής ή μη διενέργειας των σχετικών αποσβέσεων της ατομικής επιχείρησης, οι οποίες επηρεάζουν το φορολογητέο εισόδημα του

ελεγχόμενου για τα έτη 2013 και 2014, ο έλεγχος ορθά επεκτάθηκε στην εξέταση της ορθής ή μη διενέργειας αποσβέσεων της ατομικής επιχείρησης και δήλωσης εισοδημάτων από τη χρήση των εταιρικών αυτοκινήτων.

Ως προς τον έκτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής:

Επειδή, στο άρθρο 31 του ν. 2238/1994 όπως ίσχυε κατά το οικονομικό έτος 2014 οριζόταν ότι: «1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία με την απλογραφική ή διπλογραφική μέθοδο εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων, με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 51Α και 51Β του παρόντος...στ) Τα ποσά των αποσβέσεων για τα ενσώματα ή άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία της οικονομικής μονάδας...δδ) Ο υπολογισμός των αποσβέσεων γίνεται σε ετήσια βάση. Δεν επιτρέπεται η μεταφορά αποσβεσμένων ποσών μεταξύ οικονομικών χρήσεων. Για τα νέα πάγια περιουσιακά στοιχεία η απόσβεση αρχίζει από το μήνα κατά τον οποίο αυτά άρχισαν να χρησιμοποιούνται ή τέθηκαν σε λειτουργία και υπολογίζεται σε τόσα δωδέκατα, όσοι και οι μήνες μέχρι το τέλος της διαχειριστικής χρήσης.... εε) Οι αποσβέσεις που διενεργούνται σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος δεν δύνανται να υπερβούν την αξία κτήσης ή την αναπροσαρμοσμένη αξία του αποσβεστέου πάγιου περιουσιακού στοιχείου. Πάγια στοιχεία των οποίων η αξία κτήσης του καθενός είναι μέχρι χίλια πεντακόσια (1.500) ευρώ, μπορούν να αποσβεσθούν εξ ολοκλήρου μέσα στη χρήση κατά την οποία αυτά χρησιμοποιήθηκαν ή τέθηκαν σε λειτουργία. Η ως άνω αξία δύναται να αναπροσαρμόζεται ανά πενταετία από την έναρξη ισχύος της παρούσης διάταξης, με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και σε ποσοστό που δεν θα υπερβαίνει την αντίστοιχη για την ίδια περίοδο μεταβολή του Δείκτη Τιμών Παραγωγού στη Βιομηχανία (Κλάδος 055 - «Ενδιάμεσα και Κεφαλαιουχικά Αγαθά»), όπως ανακοινώνεται από την ΕΛ.ΣΤΑΤ».

Επειδή, στο άρθρο 24 του ν. 4172/2013 με τίτλο «Φορολογικές» Αποσβέσεις», όπως ίσχυε κατά το φορολογικό έτος 2014 οριζόταν ότι : «1. Κατά τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι φορολογικές αποσβέσεις των στοιχείων του ενεργητικού εκπίπτουν από: α) τον κύριο των παγίων στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης σε όλες τις περιπτώσεις εκτός της περίπτωσης β',...6. Η φορολογική απόσβεση ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου αρχίζει από τον επόμενο μήνα εντός του οποίου χρησιμοποιείται ή τίθεται σε υπηρεσία από τον φορολογούμενο κατ' αναλογία με τους συντελεστές της παραγράφου 4. 7. Το ποσό της φορολογικής απόσβεσης δεν δύναται να υπερβεί το κόστος κτήσης ή κατασκευής, περιλαμβανομένου του κόστους βελτίωσης, ανανέωσης και ανακατασκευής, καθώς και αποκατάστασης του περιβάλλοντος. Εάν η αποσβέσιμη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου της επιχείρησης είναι μικρότερη από χίλια πεντακόσια (1.500) ευρώ, το εν λόγω στοιχείο μπορεί να

αποσβεστεί εξ ολοκλήρου μέσα στο φορολογικό έτος που αποκτήθηκε το περιουσιακό στοιχείο. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να αναπροσαρμόζεται το ποσό που ορίζεται στο προηγούμενο εδάφιο μία φορά ανά πέντε έτη, με βάση τα κατάλληλα στοιχεία που δημοσιεύονται από την Ελληνική Στατιστική Αρχή (ΕΛ.ΣΤΑΤ.).»

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, από τον έλεγχο απορρίφθηκαν όσες αποσβέσεις λανθασμένα υλοποιούνται εντός των ελεγχόμενων χρήσεων ενώ έπρεπε να γίνουν σε προγενέστερες χρήσεις, καθώς το δικαίωμα υλοποίησης προγενέστερων αποσβέσεων χάνεται σε περίπτωση μη υλοποίησής τους στην χρήση την οποία αφορούν. Συγκεκριμένα για τη χρήση 2013 βάσει του αρθ. 31 του ν. 2238/94 παρ. 1 περίπτωση στ «δδ) Ο υπολογισμός των αποσβέσεων γίνεται σε ετήσια βάση. Δεν επιτρέπεται η μεταφορά αποσβενόμενων ποσών μεταξύ οικονομικών χρήσεων. Για τα νέα πάγια περιουσιακά στοιχεία η απόσβεση αρχίζει από το μήνα κατά τον οποίο αυτά άρχισαν να χρησιμοποιούνται ή τέθηκαν σε λειτουργία και υπολογίζεται σε τόσα δωδέκατα, όσοι και οι μήνες μέχρι το τέλος της διαχειριστικής χρήσης.» Για τη χρήση 2014 βάσει του αρθ. 24 του ν. 4172/13 παρ. 5 «Ο υπολογισμός των φορολογικών αποσβέσεων είναι υποχρεωτικός, γίνεται σε ετήσια βάση και δεν επιτρέπεται η μεταφορά αποσβενόμενων ποσών μεταξύ οικονομικών χρήσεων.»

Επειδή, από το προσκομισθέν μητρώο παγίων προκύπτει μόνο η ημερομηνία κτήσης του κάθε παγίου. Ο προσφεύγων ουδέποτε προσκόμισε στοιχεία τα οποία να αποδεικνύουν ότι τα εν λόγω πάγια δεν χρησιμοποιήθηκαν μέσα στη χρήση που αποκτήθηκαν. Επίσης από το μητρώο παγίων προκύπτει ότι για το σύνολο σχεδόν των παγίων της επιχείρησης το οποίο αποκτήθηκε μέσα στις χρήσεις 2007 και 2008 υλοποιούνται για πρώτη φορά αποσβέσεις μέσα στο 2013, ενώ η επιχείρηση λειτουργούσε κανονικά και εμφάνιζε εισοδήματα από τη χρήση του 2007. Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα είναι αβάσιμος και δεν γίνεται δεκτός.

Ως προς τον έβδομο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής:

Αναφορικά με την υπ' αριθμό/2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου Διαδικαστικών Παραβάσεων

Επειδή, από το άρθρο 14 του ν. 4174/2013 περί πληροφοριών από τον φορολογούμενο ορίζεται ότι:

1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες

κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας.

2. Κατόπιν εγγράφου αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 54 του ν. 4174/2013 περί Διαδικαστικών Παραβάσεων:

1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:

α) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα ή υποβάλει ελλιπή δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου,

β) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση,

γ) δεν υποβάλλει ή υποβάλει εκπρόθεσμα δήλωση παρακράτησης φόρου,

δ) δεν ανταποκριθεί σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων,

.....

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:

α) εκατό (100) ευρώ, σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής σχετικά με την περίπτωση α' της παραγράφου 1 και, στις φορολογίες κεφαλαίου, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων α', β', γ', δ' στ' και ιγ' της παραγράφου 1,

β) εκατό (100) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ' και δ' της παραγράφου 1 που ο φορολογούμενος δεν είναι υπόχρεος τήρησης λογιστικών βιβλίων,

γ) διακόσια πενήντα (250) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ', δ' και στ' της παραγράφου 1, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα και

.....

Επειδή, το εν λόγω πρόστιμο επιβλήθηκε ορθά καθώς ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στο με αριθμό πρωτοκόλλου/2019 έγγραφο αίτημα παροχής πληροφοριών άρθρου 14 του Ν. 4174/2013 στο έτος 2019 και ειδικότερα της παροχής αντιγράφων των βιβλίων και στοιχείων που τήρησε κατά τα ελεγχόμενα έτη 2013 και 2014, της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., εντός πέντε (5) εργάσιμων ημερών από την κοινοποίηση του, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14 § 2 του Κ.Φ.Δ.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 10-01-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του **ΤΟΥ**, με Α.Φ.Μ., κατοίκου, οδός, αρ., και την επικύρωση:

α) της υπ' αριθμό/2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Οικονομικού Έτους 2014,

β) της υπ' αριθμό/2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου Φορολογικού Έτους 2014,

γ) της υπ' αριθμό/2019 Πράξης Επιβολής Προστίμου Διαδικαστικών Παραβάσεων και δ) της υπ' αριθμό/2019 Πράξης Επιβολής Προστίμου Εισοδήματος, Οικονομικού Έτους 2014.

Οριστική φορολογική υποχρέωση των υπόχρεων - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

α) Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Οικονομικού Έτους 2014 (εισοδήματα 01.01.2013-31.12.2013) της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., (α/α/2019) με μηδενική διαφορά φόρων, τελών και εισφορών.

β) Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φορολογικού Έτους 2014 (εισοδήματα 01.01.2014-31.12.2014) της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., (α/α/2019)

Διαφορά φόρου	20.245,49 €
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	10.122,75 €
Διαφορά ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης	2.984,48 €
Καταλογιζόμενο ποσό	33.352,72 €

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

γ) Πράξη επιβολής Προστίμου Διαδικαστικών Παραβάσεων άρθρου 54 ν. 4174/2013 (α/α/2019) **ποσού 250,00 €**

δ) Πράξη Επιβολής Προστίμου Εισοδήματος άρθρου 4 ν. 2523/1997 Οικονομικού Έτους 2014 (α/α/2019) **ποσού 120,00 €**

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

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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