



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 559

ΦΑΞ : 213 1604 567

Καλλιθέα, 30/06/2020

Αριθμός απόφασης: 1377

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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.

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη από 30/03/2020 Πράξη Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75/30-03-2020), όπως κυρώθηκε με τον ν.4684/2020.

5. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **29/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, **ΑΦΜ:**, κατοίκου επί της οδού &, κατά:

α) της υπ' αριθ./2019 Οριστικής Πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου 2013, της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,

β) της υπ' αριθ./2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικον. έτους 2014 (εισοδήματα 01/01-31/12/2013), της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,

γ) της υπ' αριθ./2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ν.3986/2011 οικον. έτους 2014 (εισοδήματα 01/01-31/12/2013), της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., και

δ) της υπ' αριθ./2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013, της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

6. Τις ως άνω πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η μεταρρύθμιση, καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και εφαρμογής διατάξεων περί τήρησης και έκδοσης στοιχείων (ν.4093/12 ΚΦΑΣ, ν.2238/1994 και ν.2859/2000) του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

7. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **29/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, **ΑΦΜ:**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1) Με την υπ' αριθμ./2019 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος συνολικό πρόστιμο ποσού **11.871,08€**, διότι διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων υπέπεσε στις παρακάτω παραβάσεις:

Α) εξέδωσε ανακριβώς οκτώ (8) φορολογικά στοιχεία εσόδων, με συνολική αποκρυσβείσα αξία **2.262,60€**, αξίας εκάστης μικρότερης των 1.200€, κατά παράβαση των άρθρων 1§1, 4§17&18 και 6 της υποπαραγράφου Ε του ν.4093/12 (ΚΦΑΣ), επισύροντας τις κυρώσεις του άρθρου 5§8γ του ν.2523/1997, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις του άρθρου 7§3 περ ζ' του ν.4337/2015, ήτοι επιβάλλεται πρόστιμο $800\text{€} \times 8\% \times \frac{1}{3} = 2.133,33\text{€}$.

Β) δεν εξέδωσε ογδόντα ένα (81) φορολογικά στοιχεία εσόδων, συνολικής καθαρής αξίας **16.565,60€**, αξίας εκάστης μικρότερης των 1.200€, κατά παράβαση των άρθρων 1§1, 4§17&18 και 6 της υποπαραγράφου Ε του ν.4093/12 (ΚΦΑΣ), επισύροντας τις κυρώσεις του άρθρου 5§8α του ν.2523/1997, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις του άρθρου 7§3 περ. ζ' του ν.4337/2015, ήτοι επιβάλλεται πρόστιμο $800\text{€} \times 15\% \times \frac{1}{3} = 4.000,00\text{€}$.

Γ) δεν εξέδωσε πέντε (5) φορολογικά στοιχεία εσόδων, συνολικής καθαρής αξίας **8.903,25€**, αξίας εκάστης μεγαλύτερης των 1.200€, κατά παράβαση των άρθρων 1§1, 4§17&18 και 6 της υποπαραγράφου Ε του ν.4093/12 (ΚΦΑΣ), επισύροντας τις κυρώσεις του άρθρου 5§8α του ν.2523/1997, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις του άρθρου 7§3 περ. στ' του ν.4337/2015, ήτοι επιβάλλεται πρόστιμο $8.903,25\text{€} \times 25\% = 2.225,81\text{€}$.

Δ) δεν εξέδωσε Τ.Π.Υ. ή Α.Π.Υ. συνολικής αποκρυσβείσας αξίας **99.521,47€**, από 1/1/2013-31/12/2013, για την οποία δεν προκύπτουν το πλήθος των συναλλαγών ή η αξία εκάστης, κατά παράβαση των άρθρων 1§1, 4§17&18 και 6 της υποπαραγράφου Ε του ν.4093/12 (ΚΦΑΣ), επισύροντας τις κυρώσεις του άρθρου 5§10α του ν.2523/1997, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις του άρθρου 7§3 περ. ζ' του ν.4337/2015, ήτοι επιβάλλεται πρόστιμο $600\text{€} \times 15\% \times \frac{1}{3} = 3.000,00\text{€}$.

Τα ως άνω πρόστιμα προέκυψαν από το πόρισμα της από 30/12/2019 έκθεσης ελέγχου ΚΦΑΣ του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., που διενεργήθηκε δυνάμει της με αριθ./2019 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου

της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., σύμφωνα με το οποίο ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη του: α) τα βιβλία και τα στοιχεία που προσκομίσθηκαν της ατομικής επιχείρησης του με κύρια δραστηριότητα «Υπηρεσίες τήρησης Λογιστικών Βιβλίων», β) τα υπομνήματα του προσφεύγοντος με τα συνημμένα έγγραφα, γ) τα στοιχεία που προέκυψαν από τις συγκεντρωτικές πελατών – προμηθευτών και τις παρακρατήσεις φόρων άρθρου 64§1 περ. δ' εδαφ. 1 του ν.4172/2013 αμοιβές από επιχειρηματική δραστηριότητα, δ) τα δεδομένα του ηλεκτρονικού αρχείου του Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας, ε) την υπ' αριθ./2019 Απόφαση της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. για προσδιορισμό του καθαρού φορολογητέου εισοδήματος του προσφεύγοντος παράλληλα με τις γενικές διατάξεις με έμμεσες τεχνικές ελέγχου και συγκεκριμένα με την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας, στ) τις πληροφορίες που συγκέντρωσε ο έλεγχος από τρίτες πηγές σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 του ν.4174/2013 και ζ) τα δεδομένα της υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2014 **διαπίστωσε** ότι πλήθος ονομαστικών καταθέσεων στους τραπεζικούς λογαριασμούς του (ενώ υπάρχουν και πολλές καταθέσεις μετρητών) δεν αιτιολογήθηκαν επαρκώς και έκρινε ότι οι εν λόγω πιστώσεις συνιστούν παραβάσεις μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων.

2) Με την υπ' αριθμ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2013), της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 42.026,46€, πλέον πρόστιμο ποσού 43.102,35€, ήτοι συνολικό ποσό **85.128,81€**.

3) Με την υπ' αριθμ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης ν.3986/2011, οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2013), της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος εισφορά ποσού **5.886,61€**.

Οι ως άνω διαφορές φόρου εισοδήματος και εισφοράς αλληλεγγύης προέκυψαν από το πόρισμα της από 30/12/2019 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., που διενεργήθηκε δυνάμει της με αριθ./2019 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου έτους 2013 της ως άνω Προϊσταμένης.

Σύμφωνα με το ως άνω πόρισμα, ο προσδιορισμός του καθαρού φορολογητέου εισοδήματος έγινε με την εφαρμογή των γενικών διατάξεων φορολογίας εισοδήματος και με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου (67β του ν.2238/1994) και συγκεκριμένα με την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας.

Από την εν λόγω επεξεργασία και σύμφωνα με τις ΠΟΛ 1270/2013 και ΠΟΛ 1050/2014 προέκυψαν τα εξής:

Τεχνική ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (source and application of funds method)

I. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	ΧΡΗΣΗ 01/01-31/12/2013	II. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	ΧΡΗΣΗ 01/01-31/12/2013
---------------------------	------------------------	--------------------------------	------------------------

1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	607.934,09	1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στη λήξη της ελεγχόμενης περιόδου (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	1.216.736,77
2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχ/ση με βιβλία Γ' κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ).	0,00	2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στη λήξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχ/ση με βιβλία Γ' κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ).	0
3. Ακαθάριστα έσοδα	60.955,93	3. Επαγγελματικές/ επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως	41.289,03
4.Ακαθάριστα Έσοδα από επαγγελματική δραστηριότητα (ΑΤΟΜΙΚΗ)	178.861,74	4. Επαγγελματικές/ επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως (ΑΤΟΜΙΚΗ)	27.463,63
5. Ακαθάριστα Έσοδα από επαγγελματική δραστηριότητα (ΑΤΟΜΙΚΗ)	17.284,12	5. Επαγγελματικές/ επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως (ΑΤΟΜΙΚΗ)	2.567,20
6. ΦΠΑ που εισπράχθηκε στην χρήση 2013 και θα αποδοθεί στο 2014 Α) Β) Γ)	6.681,71 26.684,03 1.033,28	6. ΦΠΑ που εισπράχθηκε στην χρήση 2012 και θα αποδοθεί στο 2013 Α) Β) Γ)	8.116,59 29.777,49 1.482,94
7. Έσοδα από λοιπές πηγές (ΣΤ' ΠΗΓΗΣ)	55.166,15	7. Αμοιβές προσωπικού και εργοδοτικές εισφορές	73.608,38
8. Έσοδα από Πώληση περιουσιακών στοιχείων (πώληση μετοχών)	417.502,80	8. Αγορά μετοχών	102.004,17
9. Εισπράξεις από λοιπά μη φορολογητέα έσοδα (αποζημιώσεις, επιδοτήσεις, δωρεές κλπ)	43.166,32	9. Ποσά συμμετοχής στο κεφάλαιο κάθε μορφής επιχειρήσεων	
10. Ποσό επιστροφής φόρου	17.615,49	10. Ποσά για ασφάλιστρα, αποζημιώσεις, δωρεές και λοιπές δαπάνες – Εισφορές σε Ταμεία	7.484,87

11. Λοιπά έσοδα από τόκους, τοκομερίδια, μερίσματα	10.282,44	11. Ποσά παρακρατούμενων φόρων	51.030,05
12. Αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών		12. Μειώσεις πληρωτέων λογαριασμών	0
13. Μειώσεις λογαριασμών εισπρακτέων	39.001,88	13. Αυξήσεις λογαριασμών Εισπρακτέων	60.289,16
14. Αύξηση των προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου/ων έτους/ων		14. Ποσά για κάθε είδους δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/οικογενειακές)	24.252,07
15. Καθαρά κέρδη από εταιρείες - Μερίσματα		15. Λοιπές περιπτώσεις εξόδων	8.533,30
16. Λοιπές περιπτώσεις εσόδων	21.360,75	16. Λοιπές περιπτώσεις πληρωμής φόρων	5.416,17
ΣΥΝΟΛΟ	1.503.530,73	ΣΥΝΟΛΟ	1.660.051,82

Εν συνεχεία, ο έλεγχος προέβη σε σύγκριση των διαθέσιμων εσόδων με τα διαθέσιμα κεφάλαια που χρησιμοποιήθηκαν (πίνακες I και II) στη χρήση 2013, από την οποία προέκυψε αρνητική διαφορά καθώς το σύνολο των πηγών κεφαλαίων/εσόδων ποσού 1.503.530,73€ δεν καλύπτει το σύνολο των αναλώσεων κεφαλαίων/εσόδων που ανέρχεται σε 1.660.051,82 €. Συνεπώς για τη χρήση 2013, ο έλεγχος έκρινε ότι προέκυψε αρνητική διαφορά ύψους – 156.521,09€ (μετά την αποφορολόγηση του ΦΠΑ ανέρχεται σε **127.252,92=156.521,09/1,23**).

Ακολούθως, ο έλεγχος συνέκρινε τα αποτελέσματα των δύο μεθόδων προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος και έλαβε το μεγαλύτερο, ήτοι αυτό που προέκυψε από τις έμμεσες τεχνικές, όπως προκύπτει από τον πίνακα που ακολουθεί:

Οικονομικό έτος 2014

	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΓΕΝΙΚΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΕΜΜΕΣΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΟΥ
Ο προσφεύγων	72.524,92€	¹ 100.256,40€	² 199.777.84€	199.777.84€
Η σύζυγος του	13.073,80€	13.073,80€	13.073,80€	13.073,80€

¹ 72.524,92+27.731,45=100.256,40€

² 72.524,92+(156.521,09/1,23) = 199.777.84€

Τη διαφορά που προέκυψε με βάση τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου ύψους **127.252,92€**, ο έλεγχος τη θεώρησε ότι προέρχεται όλη από την επαγγελματική του δραστηριότητα.

4) Με την υπ' αριθμ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013, της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 29.291,17€, πλέον πρόστιμο ποσού 30.041,02€, ήτοι συνολικό ποσό 59.332,20€.

Η ως άνω προσβαλλόμενη Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., εκδόθηκε από την Προϊσταμένη του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., κατόπιν του πορίσματος της από 30/12/2019 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α., σύμφωνα με το οποίο ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη: α) Τις διατάξεις του ν.2859/2000 και ειδικότερα του άρθρου 48 παρ.1,2,και 3, β) τις καταλογισθείσες παραβάσεις για μη έκδοση φορολογικών στοιχείων από τον παρόντα έλεγχο καθαρής αξίας 127.252,92€ και την συνταχθείσα έκθεση ΚΦΑΣ, γ) ότι δεν προέκυψαν διαφορές ως προς τις φορολογητέες εισροές, δ) τις υποβληθείσες δηλώσεις Φ.Π.Α. και ε) τον συντελεστή ΦΠΑ 23% στον οποίο υπόκειται ή υπηρεσία λογιστικών υπηρεσιών **προσδιόρισε** τις φορολογητέες εκροές ως κάτωθι :

Χρήση 2013	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου
Φορολογητέες εκροές με συν/τη 23%	163.693,55	290.946,47
Εκροές απαλλασσόμενες (επιδότηση από ΟΑΕΔ)	15.268,19	15.268,19
Σύνολο εκροών	178.961,74	306.214,66
Ακαθάριστα έσοδα φορολογίας εισοδήματος	178.961,74	306.214,66

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, και με το αριθ. πρωτ. ΔΕΔΕΙ 2020 ΕΜΠ 18/06/2020 συμπληρωματικό υπόμνημά του ζητά την επανεξέταση με σκοπό την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, άλλως την μεταρρύθμισή τους, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- 1. Εσφαλμένη διαδικασία ως προς την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών.** Συγκεκριμένα με βάση το άρθρο 5 της ΠΟΛ 1050/17.2.2014 (όπως αντικαταστάθηκε με την ΠΟΛ. 1094/7.4.2014) θα έπρεπε να έχει εκδοθεί αιτιολογημένη απόφαση της Προϊσταμένης για την επιλογή της μεθόδου της έμμεσης τεχνικής ελέγχου και να του έχει κοινοποιηθεί. Όμως, Μέχρι την 31.12.2019 ουδέποτε ετέθη υπόψη του ούτε του κοινοποιήθηκε οποιαδήποτε αιτιολογημένη απόφαση της Προϊσταμένης του Ελεγκτικού Κέντρου, προκειμένου να ενημερωθεί για το λόγο επιλογής της συγκεκριμένης μεθόδου έμμεσων τεχνικών ελέγχου και τα στοιχεία που οδήγησαν στην επιλογή αυτή.
- 2. Πεδίο εφαρμογής έμμεσων τεχνικών ελέγχου,** βάσει του άρθρου 28 του ν.4172/2013, η ελεγχόμενη υπόθεση θα πρέπει να εντάσσεται σε μία ή και περισσότερες κατηγορίες που ρητά απαριθμούνται σ' αυτό, προκειμένου οι ελεγκτικές αρχές να μπορούν να εφαρμόσουν έμμεσες τεχνικές ελέγχου. Όμως, ουδέποτε μέχρι την 31.12.2019 ενημερώθηκε εγγράφως και αιτιολογημένα

σε ποια από τις παραπάνω περιοριστικά αναφερόμενες περιπτώσεις εμμέσων τεχνικών ελέγχου εντάσσεται η ελεγχόμενη υπόθεση του.

3. **Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας.** Πλημμελής κοινοποίηση εντολής ελέγχου. Συγκεκριμένα, οι συμπληρωματικές εντολές ελέγχου (ΦΠΑ, Λοιποί φόροι, τέλη εισφορές έλεγχος ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων), αφενός μεν, δεν του κοινοποιήθηκαν νομότυπα, αφού το πρόσωπο που τις παρέλαβε δεν είχε ρητά εξουσιοδοτηθεί προς τούτο από εκείνον, αφετέρου δε, έπασχαν από τυπική πλημμέλεια, λόγω του ότι είχε ήδη διενεργηθεί παράτυπα η επέκταση του φορολογικού ελέγχου και σε άλλα αντικείμενα πλην του Εισοδήματος, παραβιάζοντας έτσι ουσιώδη τύπο της διαδικασίας που προβλέπεται από το άρθρο 25 παρ.1 του ν. 4174/2013 σε συνδυασμό με το άρθρο 4 του ίδιου νόμου.

Ως προς την Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος και Εισφοράς Αλληλεγγύης

1. Εσφαλμένα ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη του το σύνολο των χρηματικών διαθεσίμων της ευρύτερης οικογένειας του τα οποία επικαλέστηκε και τα οποία υπήρχαν στους λογαριασμούς τους στις 31.12.2012.
2. Η φορολογική αρχή, αποδεχόμενη την αποδεδειγμένη μείωση των χρηματικών διαθεσίμων της ευρύτερης οικογένειας του κατά 70.000€ που έλαβε ο αδελφός του στις 4.7.2013, δέχθηκε μόνο όποια ποσά επαύξαναν τη διαφορά των καταθετικών του λογαριασμών της 1.1.2013 και της 31.12.2013, και όχι αυτά που την μείωναν ανατρέποντας έτσι αυθαίρετα τα δεδομένα των υπολοίπων των χρηματοπιστωτικών του λογαριασμών της 31.12.2012 (παραγεγραμμένη χρήση), όπως έχει ρητά δεχθεί η υπηρεσία μας (ΔΕΔ) στην με αριθμό/2019 απόφαση της. Συγκεκριμένα, ο έλεγχος αφαιρεί από τη στήλη Ι του Πίνακα Ανάλυσης Ρευστότητας ποσό 198.000€ και προσθέτει στη στήλη ΙΙ ποσό 128.000€, δημιουργώντας τεχνηέντως και πλήρως αναιτιολόγητα μια χρηματική διαφορά 70.000€ από χρήματα της ευρύτερης οικογενείας του, τα οποία πλημμελώς και πλήρως αναπόδεικτα θεωρεί αόριστα ως ατομικό του εισόδημα από επαγγελματική δραστηριότητα, επιβάλλοντας μάλιστα και ΦΠΑ στο ποσό αυτό.
3. Στις έμμεσες τεχνικές ελέγχου οι ελεγχόμενες χρήσεις είναι συνεχόμενες. Αυτό σημαίνει ότι στη συγκεκριμένη περίπτωση υπάρχει διπλή Φορολόγηση του από τη φορολογική αρχή στη χρήση 2012 και στη χρήση 2013, αφού εάν μειωθεί το υπόλοιπο των χρηματοπιστωτικών λογαριασμών της 31.12.2012 με το σύνολο των χρηματικών διαθεσίμων της ευρύτερης οικογένειας του, τα οποία αναφέρονται στην από 11.12.2019 Υπεύθυνη Δήλωση του αδελφού του, μειώνεται και η ευρεθείσα διαφορά της 31.12.2013 την οποία η φορολογική αρχή θεωρεί ως «δήθεν προσαύξηση». Συνεπώς, προκειμένου να μην φορολογηθεί διπλά για το άνω ποσό των 50.000€, θα πρέπει εναλλακτικά : η φορολογική αρχή να επανέλθει και να τροποποιήσει τις οικείες Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Εισφοράς Αλληλεγγύης, Έκθεση Ελέγχου, Πίνακα Ανάλυσης Ρευστότητας, Πίνακα Διαθέσιμου Κεφαλαίου κλπ. του έτους 2012 ή να αφαιρεθεί το ποσό αυτό των 50.000€ από τα χρηματικά υπόλοιπα της 31.12.2013, αφού ήδη φορολογήθηκε για το ποσό αυτό το έτος 2012.

4. Η φορολογική αρχή δεν προσδιορίζει με σαφήνεια και εμπειριστатωμένα και δεν αποδεικνύει από πουθενά ότι αυτή η τεχνηέντως, δημιουργηθείσα χρηματική διαφορά στην αρχή και στη λήξη της χρήσης 2013, αποτελεί εισόδημα από επαγγελματική δραστηριότητα, κατά παράβαση του άρθρου 64 του ν. 4174/2013 και της πρόσφατης νομολογίας (ΣτΕ 886/2016, 1895/2019, 2691/2019 και 897/2019).
5. Λανθασμένος υπολογισμός ΦΠΑ τιμολογίων ατομικής επιχείρησης και , δεδομένης της αναγνώρισης ανείσπρακτων υπολοίπων. Ειδικότερα, Το ΦΠΑ Γ τριμήνου 2012 της ατομικής επιχείρησης του και 12^{ου} μήνα 2012 της της οποίας είναι εταίρος και Διαχειριστής που έχει προστεθεί στη στήλη: **ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ /ΕΣΟΔΩΝ** στην έναρξη των ελεγχόμενων χρήσεων, δεν εισπράχθηκε στο σύνολο του καθώς επίσης και το ΦΠΑ που έχει προστεθεί στη στήλη: **ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ /ΕΣΟΔΩΝ** δεν εισπράχθηκε στο σύνολο του, με δεδομένο ότι υφίστανται ανεξόφλητα υπόλοιπα πελατών μου που αναγνωρίζει ρητά η φορολογική αρχή. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα την επιβάρυνση του προσφεύγοντος αφού τα ανεξόφλητα υπόλοιπα της 1.1.2013 είναι μικρότερα των υπολοίπων της 31.12.2013. Ο έλεγχος με πλημμελή και μη εμπειριστатωμένη αιτιολογία απέρριψε τον ισχυρισμό του αυτό αναφέροντας ότι το ΦΠΑ εμπεριέχεται στα υπόλοιπα των πελατών του που αποδέχθηκε, όπως επικαλείται η φορολογική αρχή (σελ.63 στ.3. της οικείας Έκθεσης Ελέγχου Εισοδήματος). Συνεπώς, τα ποσά του ΦΠΑ τα προσθέτει δύο φορές, μία ως ανείσπρακτα υπόλοιπα και μία ως ξεχωριστά ποσά από δήθεν εισπραχθέν στο σύνολο του ΦΠΑ. Μάλιστα στην αντίστοιχη Έκθεση Ελέγχου που αφορούσε το έτος 2012, στον αντίστοιχο Πίνακα Ανάλυσης Ρευστότητας δεν έχει προσθέσει τα ΦΠΑ Γ τριμήνου της ατομικής επιχείρησης και 12^{ου} μήνα της Συνεπώς, δίκαιο και εύλογο είναι είτε να μην περιληφθούν καθόλου τα εν λόγω ποσά Φ.Π.Α, αφού περιλαμβάνονται στα ανεξόφλητα υπόλοιπα των πελατών του, είτε να προστεθεί μόνο η αναλογία τους, δηλαδή ο λόγος των συνολικών υπολοίπων με τον λόγο των εκδοθέντων στα αντίστοιχα χρονικά διαστήματα - Γ τριμήνου της ατομικής επιχείρησης και 12^{ου} μήνα της - τιμολογίων.
6. Πλημμελής και εσφαλμένος ο προσδιορισμός του αντικειμένου του φόρου από την ελεγκτική φορολογική αρχή (ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π). Μη νόμιμος υπολογισμός ΦΠΑ στο σύνολο της δήθεν «προσαύξησης». Συγκεκριμένα, η φορολογική αρχή έχει ήδη διενεργήσει έλεγχο πιστώσεων και έλεγχο βιβλίων και στοιχείων και, όπως αναλυτικά αναγράφεται στην προσβαλλόμενη από/2019 Έκθεση Ελέγχου ΚΦΑΣ, διαπιστώνει παραβάσεις συνολικού ποσού 27.731,46 Ευρώ. Έτσι το μόνο ποσό ΦΠΑ που νόμιμα θα μπορούσε να επιβάλει είναι στο ποσό αυτό των 27.731,46€ και **ΟΧΙ** στο σύνολο της ευρεθείσας «δήθεν προσαύξησης».
7. Μετρητά διαθέσιμα της συζύγου του ποσού 110.000€ Ειδικότερα, σύμφωνα με τον Πίνακα διαθέσιμου κεφαλαίου η σύζυγός του και ήδη ελεγχόμενη , **ΑΤΟΜΙΚΑ** στις 1.1.2012 και στις 1.1.2013 εμφανίζει μεγάλο διαθέσιμο κεφάλαιο ποσού 648.887,17€ και 704.561,89 € αντίστοιχα **το οποίο** είναι υψηλότερο του συνόλου των τραπεζικών της καταθέσεων, (ήτοι το 50% των συνολικών χρηματικών τραπεζικών διαθεσίμων τους

της 31.12.2011 και 31.12.2012 που προσδιορίζει ο έλεγχος) και ούτω δικαιολογείται απόλυτα η ύπαρξη μετρητών της από αναλήψεις μετρητών προηγούμενων χρήσεων και χωρίς η φορολογική αρχή να επικαλείται ανάλωση των μετρητών αυτών για οποιοδήποτε αγορά αγαθών ή υπηρεσιών ή κάλυψη δαπανών διαβίωσης, τα οποία έχει ήδη λάβει υπόψη. Επομένως, η σύζυγος του μπορεί να διαθέτει ποσό άνω των 110.000€ τα οποία έχει δηλώσει και ποσά εξ αυτών των μετρητών επανακατατέθηκαν στη συνέχεια σε επόμενες χρονικές περιόδους του έτους 2013 στο λογαριασμό της (αιτιολογία κατάθεσης η ίδια) με συνδικαιούχους τα τέκνα τους, αφού αποδεδειγμένα δεν αναλώθηκαν για οποιαδήποτε δαπάνη αγοράς περιουσιακών στοιχείων (ακίνητα, αυτοκίνητα κλπ). Σημειώνεται δε ότι όλα τα δηλωθέντα εισοδήματα της συζύγου του κατατίθενται στις Τράπεζες και δεν έχει προβεί σε αναλήψεις μετρητών εντός της χρήσης. Συνεπώς, το ποσό των μετρητών ύψους 110.000 ευρώ θα πρέπει να προστεθεί στα χρηματικά διαθέσιμα **στη στήλη Ι. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ /ΕΣΟΔΩΝ** στο Νο 1 Υπόλοιπα Χρηματοπιστωτικών λογαριασμών το οποίο προέρχεται από την ανάλωση πραγματικού κεφαλαίου προηγούμενων ετών της συζύγου του.

Ως προς την προσβαλλόμενη πράξη επιβολή προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων

1. Προβληματικός τρόπος ελέγχου καθώς ο προσφεύγων είναι επαγγελματίας και είναι μέρος της δουλειάς του η είσπραξη χρημάτων και η εξόφληση υποχρεώσεων των πελατών του (ΦΟΡΟΙ, ΙΚΑ, ΦΠΑ, Δημοτικός Φόρος, Ρυθμίσεις κλπ). Τώρα καλείται από τις φορολογικές αρχές να προσκομίσει έγγραφα που να αποδεικνύουν την πραγματική αιτία της κατάθεσης αν και από τα ποσά των καταθέσεων προκύπτει με σαφήνεια ότι δεν πρόκειται για αμοιβή. Η "άσκηση" αυτή είναι εξαιρετικά δυσχερής για τον προσφεύγοντα εν μέσω χιλιάδων κινήσεων στους λογαριασμούς του γιατί αφορά συναλλαγές που έλαβαν χώρα πριν από πολλά χρόνια, ο πελάτης μπορεί να έχει αλλάξει λογιστή, να έχει διακόψει τις εργασίες του να έχει εξαφανισθεί, να μην υπάρχει το αρχείο που θα απεδείκνυε το λόγο της συναλλαγής, καθώς επίσης πολλές φορές οι ρυθμίσεις π.χ. ΙΚΑ καταβάλλονταν στο ταμείο του ΙΚΑ ή π.χ. ο δημοτικός φόρος στο αντίστοιχο Δημοτικό κατάστημα, τα διάφορα επικουρικά ΤΕΑΥΕΚ ΤΕΑΥΕΤ κλπ στο Ταμείο της Εθνικής Τράπεζας.
2. Ως προς τα εκδοθέντα τιμολόγια της τα οποία δεν αποδέχεται ο έλεγχος. Μηδενικές ονομαστικές εγγραφές στο γενικό ημερολόγιο Συγκεκριμένα, η εταιρεία τηρεί Ισοζύγιο Λογαριασμών Γενικού - Αναλυτικών Καθολικών. Από αυτό πρέπει να προκύπτουν συγκεντρωτικά και αναλυτικά στοιχεία καταχωρήσεων ώστε να είναι ευχερής η πληροφόρηση ή η επαλήθευση από το φορολογικό έλεγχο. (Άρθρο 4 παρ.8 ΚΦΑΣ.) Γι αυτό ως Διαχειριστής της εταιρείας κατά τον επιτόπιο έλεγχο του ΚΕΦΟΜΕΠ που πραγματοποιήθηκε στις 7.10.2019 παρέδωσε αναλυτικό καθολικό της ομάδας 7 (Πωλήσεις) και έκανε επιτόπου αντιπαραβολή, προφορικά, με τα παραδοθέντα ήδη από τις 11.7.2019 Τ.Π.Υ. που είχε ήδη στα χέρια της η φορολογική αρχή. Τα ποσά των ακαθαρίστων εσόδων και ο ΦΠΑ που αντιστοιχεί σε αυτά μπορεί να καταχωρούνται καθημερινά στις στήλες που αφορούν, με ένα ποσό, για κάθε ένα είδος και σειρά στοιχείων που εκδόθηκαν την ίδια ημέρα, με αναγραφή του πρώτου και

τελευταίου αριθμού (ΚΦΑΣ άρθρο 4 παρ. 9 και 21). Ως διαχειριστής εξήγησε με λεπτομέρεια στον έλεγχο ότι, οι κινήσεις κάτω των 300€ δεν μπαίνουν στη ΜΥΦ και όσον αφορά στις κινήσεις μικρής αξίας, όταν είναι ταμειακές, πιστώνει την ομάδα 7 και χρεώνει το Ταμείο, χωρίς να εμφανίζεται το όνομα-επωνυμία του πελάτη. Τα εμπορικά και λογιστικά προγράμματα έτσι λειτουργούν. Επέδειξε λοιπόν ότι στις αναλυτικές κινήσεις υπάρχει μόνο το ποσό και ο αύξων αριθμός τιμολογίου και όνομα πελάτη -Ο- ΜΗΔΕΝ. Δηλαδή καταχωρούνται στον λογαριασμό 30.00.0000 (χωρίς όνομα-επωνυμία) ΚΦΑΣ, Σταματόπουλος έκδοση 2013, σελίδες 210 επόμενα. Άρα ζητήθηκαν στοιχεία που δεν υπάρχουν. Αναιτιολόγητα παρά το νόμο και εσφαλμένα αναφέρεται λοιπόν στην Έκθεση ελέγχου ΚΦΑΣ προς απόρριψη της δικαιολόγησης διαφόρων πιστώσεων, ότι δεν κατέστη δυνατόν να γίνει διασταυρωτικός έλεγχος με την αντίστοιχη εγγραφή στα Βιβλία της ΕΠΕ.

3. Χρόνος απαίτησης αμοιβής διάφορος από συμφωνία τιμολόγησης. Συμφωνία με πελάτες για τιμολόγηση στο τέλος του έτους. Σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1003/2014 της Γ.Γ.Δ.Ε όπως τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ. 1261/2015 δεν υπήρχε υποχρέωση έκδοσης Τ.Π.Υ. για κάθε καταβολή, παρά μόνο ενός (1) Τ.Π.Υ. στο τέλος εκάστου έτους. Είναι παντελώς διάφορη η συμφωνία ποσού μηνιαίας ή ετήσιας αμοιβής με την συμφωνία τιμολόγησης του πελάτη, ανεξάρτητα από τις επί μέρους καταβολές. Επιφυλάσσεται να προσκομίσει καταστάσεις συμφωνητικών, όσες είναι εφικτό να βρεθούν λόγω υποβολής τους χειρόγραφα στη Δ.Ο.Υ. κατά τα ελεγχόμενα έτη και με δεδομένο ότι δεν είναι ευχερής η πρόσβαση στο αρχείο της Δ.Ο.Υ. ΚΑ Αθηνών, λόγω συγχώνευσης της με τη Δ.Ο.Υ. Ψυχικού.
4. Την αιτιολογία του πελάτη στις πιστώσεις, ο έλεγχος άλλοτε την αποδέχεται και άλλοτε όχι. Η φορολογική αρχή χωρίς ειδική και εμπειριστατωμένη αιτιολογία και χωρίς να ακολουθεί μια πάγια θέση επί των πιστώσεων προς διερεύνηση, άλλοτε αποδέχεται πλήρως την αιτιολογία κατάθεσης του πελάτη στο λογαριασμό, σε περίπτωση που αυτή είναι σε βάρος του, άλλοτε όχι, δηλαδή όταν παραπέμπει ευθέως σε καταβολή ποσού για πληρωμή υποχρεώσεων του και δεν μπορεί να βρεθεί το παραστατικό πληρωμής θεωρώντας το σύνολο ή μέρος του ποσού ως αμοιβή.
5. Μικρά ποσά πιστώσεων, ποσά με δεκαδικά ψηφία, κατώτατο όριο ελέγχου σύμφωνα με αποφάσεις ΔΕΔ. Το ύψος των ποσών, η δεκαδική μορφή τους δεν παραπέμπουν σε αμοιβή **όπως** εσφαλμένα, ανααιτιολόγητα και υποθετικά έχει δεχθεί ο έλεγχος, αφαιρώντας από μεγαλύτερα ποσά πίστωσης υποχρεώσεις πελατών που εξοφλήθηκαν και ακολουθώντας την θεωρία **«ότι περισσεύει» το «θεωρεί» αμοιβή**. Προφανώς τα ποσά αυτά αφορούν πληρωμές που δεν υπάρχουν ή δεν μπορεί να βρεθούν τα παραστατικά πληρωμής λόγω παρόδου μεγάλου χρονικού διαστήματος και επειδή μπορεί να καταβλήθηκαν με μετρητά σε διάφορες υπηρεσίες (Δήμο, ΙΚΑ, Ασφαλιστικά Ταμεία κλπ). Για να αποφευχθούν τα αυθαίρετα αυτά συμπεράσματα θα έπρεπε να τεθεί από τη φορολογική αρχή ως κατώτατο όριο πιστώσεων προς διερεύνηση το ποσό των 1.000€, όπως έχει αποφανθεί και η υπηρεσία μας - 16/2018 ΔΕΔ.

Ενδεικτικά αναφέρει τις κάτωθι πιστώσεις:

- 31,65€ στοιχείο 11 σελ 91 Έκθεσης Ελέγχου ΚΦΑΣ
- 445,82€ στοιχείο 9 σελ 93 Έκθεσης Ελέγχου ΚΦΑΣ
- 59,64€ στοιχείο 14 σελ 94 Έκθεσης Ελέγχου ΚΦΑΣ
- 321,50€ στοιχείο 7 σελ 107 Έκθεσης Ελέγχου ΚΦΑΣ
- 724,66€ στοιχείο 12 σελ 109 Έκθεσης Ελέγχου ΚΦΑΣ
- 238,51€ στοιχείο 12 σελ 119 Έκθεσης Ελέγχου ΚΦΑΣ
- 109,91€ στοιχείο 1 σελ 123 Έκθεσης Ελέγχου ΚΦΑΣ
- 206€ στοιχείο 13 σελ 134 Έκθεσης Ελέγχου ΚΦΑΣ
- 109,91€ στοιχείο 1 σελ. 123 Έκθεσης Ελέγχου ΚΦΑΣ
- 100,40€ στοιχείο 6 σελ. 124 Έκθεσης Ελέγχου ΚΦΑΣ

6. **Δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης.** Δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι τηρήθηκε και εκπληρώθηκε η εν λόγω υποχρέωση της διοίκησης καθώς η αξίωση της για λυσιτελή και αποτελεσματική διατύπωση των απόψεων του, λόγω έλλειψης ικανού χρόνου, λειτούργησε εις βάρος του. Στις σελίδες 29-34 της προσφυγής αναφέρει αναλυτικά τους ισχυρισμούς του ανά πελάτη του.
7. Πελάτες που χειρίζονταν άλλοι λογιστές που συστεγάζονταν και αποχώρησαν από το γραφείο. Οι πελάτες αυτοί είναι: (ο λογιστής είναι και Μέλος του ΔΣ της εταιρείας βλ. Μητρώο TAXIS NET) και (.....)

Ως προς την Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α

1. Πλημμελής και εσφαλμένος ο προσδιορισμός του αντικειμένου του φόρου από την ελεγκτική φορολογική αρχή Ως αντικείμενο του φόρου εκλήφθηκε αποκρυσταλλώσα δήθεν ύλη από άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας του με βάση τα υπόλοιπα των καταθετικών τραπεζικών λογαριασμών, χωρίς περαιτέρω αιτιολογία και ως εκ τούτου η καταλογιστική πράξη τυγχάνει ακυρωτέα. Η ελεγκτική αρχή δεν έλεγξε κάθε επιμέρους συναλλαγή, ούτε εξάλλου προσδιόρισε τα επιμέρους χαρακτηριστικά κάθε τραπεζικής συναλλαγής, που αποτελούν το σύνολο της «δήθεν προσαύξησης» έτσι ώστε να μπορεί να χαρακτηρίσει με νόμιμο τρόπο τις συναλλαγές αυτές, αφενός μεν ως αποτέλεσμα άσκησης ελευθερίου επαγγέλματος και αφετέρου ότι οι εν λόγω συγκεκριμένες συναλλαγές αποκρύφθηκαν ως τέτοιες με σκοπό την απόκρυψη φορολογητέας ύλης. Το ποσό ύψους 99.521,46€ το οποίο θεωρήθηκε μη νόμιμο από τη φορολογική αρχή ως μη δηλωθέν εισόδημα του, συνήχθη από το γεγονός ότι οι τραπεζικές τους καταθέσεις υπερέβαιναν τα δηλωθέντα οικογενειακά τους εισοδήματα, χωρίς όμως να ταυτοποιηθεί και να στοιχειοθετηθεί από τη Φορολογική αρχή αναλυτικά, η πηγή ή αιτία των ποσών τραπεζικών καταθέσεων ως αναγόμενη σε δραστηριότητα του προσφεύγοντος ως ελεύθερου επαγγελματία. Πόσο μάλιστα όταν κατά την προσβαλλόμενη από/2019 Έκθεση Ελέγχου ΚΦΑΣ, την οποία θεωρεί ανακριβή σύμφωνα με όσα εκθέτει ανωτέρω, τα ευρεθέντα ποσά μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης παραστατικών είναι κατά πολύ μικρότερα,

ήτοι συνολικά στο ποσό των 27.731,46€.

2. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του επικαλείται την πρόσφατη νομολογία (ΣτΕ 886/2016, 1895/2018, 2691/2019) και την ΠΟΛ.1175/2017.

Πρόσθετοι ισχυρισμοί με το από 17/6/2020 συμπληρωματικό υπόμνημά του (αριθ. πρωτ. ΔΕΔ

.....ΕΙ 2020 ΕΜΠ 18/06/2020)

1. Επικαλείται το με αριθ. Πρωτ./2020 συμπληρωματικό σημείωμα του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π προς την Υπηρεσία μας με το οποίο αιτιολογούνται πιστώσεις ύψους 7.375,18€ και οι παραβάσεις μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων διαμορφώνονται στο ποσό των 20.356,23€ από αρχικό 27.731,46€.
2. Εσφαλμένος προσδιορισμός διαθέσιμου κεφαλαίου – ΝΕΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ. Συγκεκριμένα, με το ως άνω υπόμνημα, ο προσφεύγων προσκομίζει μεταξύ άλλων κίνηση των λογαριασμών της ετών 2000 και 2001 με πίνακα αγορών και πωλήσεων μετοχών από τα οποία προκύπτει θετικό αποτέλεσμα ήτοι κέρδος – φορολογημένο στην πηγή – ποσού 323.014,88€ το έτος 2000 και ποσού 34.066,93€ το έτος 2001. Οπότε μετα τα ως άνω νέα στοιχεία το διαθέσιμο κεφάλαιο τους ανέρχεται στο ποσό των 860.531,50€, που υπερκαλύπτει τα τραπεζικά διαθέσιμα που προσδιορίζει ο έλεγχος ύψους 607.934,09€

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 στο άρθρο **67B του ν.2238/1994 «Έμμεσες τεχνικές ελέγχου»** ορίζεται:

«1. Ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων με έλεγχο μπορεί να διενεργείται και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

α) της αρχής των αναλογιών (mark up method),

β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (source and application of funds method),

γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου (net worth method),

δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών (unit and volume method) και

ε) το ύψος των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά (bank deposits and cash expenditure method).

Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των επιτηδευματιών βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής.

2. Τα προσδιοριζόμενα αποτελέσματα που προκύπτουν από την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου της προηγούμενης παραγράφου, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των λοιπών φορολογικών υποχρεώσεων.

3. Εφόσον τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου έχουν εξαχθεί με την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών της παραγράφου 1, και πριν την έκδοση φύλλων ή πράξεων καταλογισμού, ο Προϊστάμενος της ελεγκτικής μονάδας, καλεί τον υπόχρεο σε ακρόαση, ο οποίος δικαιούται σε ανταπόδειξη.

4. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού εφαρμόζονται και για όλες τις εκκρεμείς χρήσεις για τις οποίες υφίσταται φορολογική υποχρέωση.

5. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο τεχνικών ελέγχου της παρ. 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.».

Επειδή, στην απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ 1094/2014 ορίζεται:

Το πρώτο εδάφιο του άρθρου 5 της απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων ΠΟΛ. 1050/17-2-2014 (ΦΕΚ 474 τ. Β΄/25-2-2014) αντικαθίσταται ως εξής:

«Όταν διενεργείται προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού, εφαρμόζεται η τεχνική ελέγχου που επιλέγεται με **αιτιολογημένη απόφαση** του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου που εκδίδεται από κοινού με τον υποδιευθυντή και τον προϊστάμενο του τμήματος έλεγχου, μετά από εισήγηση του υπαλλήλου που φέρει την εντολή ελέγχου, αξιολογώντας τα στοιχεία που η ελεγκτική υπηρεσία έχει στη διάθεσή της».

Επειδή, στα άρθρα 3 και 4 της ΠΟΛ.1050/2014 ορίζεται:

Άρθρο 2 Περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου.

2.1. Τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου.

Η τεχνική προσδιορίζει τη φορολογητέα ύλη αναλύοντας τα έσοδα (φορολογητέα και μη), τις αγορές και δαπάνες (επαγγελματικές, ατομικές και οικογενειακές) και τις αυξήσεις και μειώσεις των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων (επαγγελματικών, ατομικών και οικογενειακών) του φορολογούμενου φυσικού προσώπου.

Κατά την μέθοδο αυτή δημιουργείται ισοζύγιο με δύο βασικές στήλες: **«Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων»** και **«Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων»**.

Στην πρώτη στήλη Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων περιλαμβάνονται τα κάθε μορφής έσοδα που έχουν εισπραχθεί στην διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου, των οποίων αποδεικνύεται η πραγματοποίηση και η νομιμότητα των συναλλαγών.

Στην δεύτερη στήλη Αναλώσεις Κεφαλαίων /Εσόδων περιλαμβάνονται όλες οι πραγματοποιηθείσες αναλώσεις, κατά τη διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου.

Η διαφορά μεταξύ στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/ Εσόδων» και στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων», θεωρείται μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και εφόσον δεν αιτιολογείται υπόκειται σε φορολόγηση. [...]

2.4. Για την εφαρμογή των ανωτέρω τεχνικών ορίζονται οι παρακάτω έννοιες:

- Καταθέσεις σε/Αναλήψεις από προσωπικούς και επαγγελματικούς λογαριασμούς σε/από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα.

Καταθέσεις σε/ Αναλήψεις από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα (κάθε μορφής στην Ελλάδα ή το Εξωτερικό), του φορολογούμενου, της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών (λογαριασμοί προσωπικοί, οικογενειακοί και επαγγελματικοί). Περιπτώσεις κοινών λογαριασμών καταλογίζονται στον πραγματικό δικαιούχο, ο οποίος καθορίζεται με βάση τις πραγματικές περιστάσεις και τη φύση των συναλλαγών. Εφόσον αυτό δεν είναι δυνατό, τα ποσά κατανέμονται ισόποσα σε όλους τους συνδικαιούχους (ποσό διά αριθμό συνδικαιούχων).

- Περιουσιακά στοιχεία. Κινητή και ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής του φορολογούμενου, του/ της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών στην Ελλάδα ή και στο Εξωτερικό. Η αποτίμηση γίνεται με βάση την αξία κτήσης ή το κόστος κατασκευής προσαυξημένη με την αξία/κόστος τυχόν προσθηκών ή βελτιώσεων, επίσης περιλαμβάνονται και τυχόν υπάρχουσες απαιτήσεις έναντι τρίτων.

- Προστατευόμενα μέλη. Τα πρόσωπα που θεωρείται ότι βαρύνουν τον φορολογούμενο σύμφωνα με το άρθρο 7 του ν. [2238/94](#) ή τα εξαρτώμενα μέλη σύμφωνα με τις διατάξεις του [άρθρου 11](#) του ν. [4172/2013](#), ανάλογα με τις διατάξεις που ισχύουν στη φορολογία εισοδήματος σε κάθε φορολογική περίοδο.

- Δαπάνες. Δαπάνες πάσης φύσεως που πραγματοποιούνται από τον ελεγχόμενο, τον/την σύζυγο του και τα προστατευόμενα μέλη αυτών. Σε περίπτωση όπου είναι δεδομένη η πραγματοποίηση της δαπάνης, αλλά δεν είναι γνωστό το ποσό που καταβλήθηκε και δεν παρέχονται στοιχεία από το φορολογούμενο για το ύψος του, αυτό προσδιορίζεται με βάση τα στοιχεία που έχει στην διάθεση της η Φορολογική Διοίκηση. Όπου αναφέρονται δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/οικογενειακές) αφορούν πραγματικές δαπάνες και όχι τεκμαρτές.

- Φορολογική περίοδος: Ειδικά για την εφαρμογή των παραπάνω τεχνικών ελέγχου ως φορολογική περίοδος ορίζεται: η διαχειριστική περίοδος για το διάστημα που ίσχυαν οι διατάξεις του ν. [2238/1994](#) και το φορολογικό έτος για εισοδήματα που αποκτώνται από 1/1/2014 και μετά.

Εξαιρετικά στην τεχνική της καθαρής θέσης μπορεί η ελεγχόμενη Φορολογική περίοδος να περιλαμβάνει περισσότερες της μίας συνεχόμενες διαχειριστικές περιόδους ή φορολογικά έτη.

- Φορολογούμενος: Όπως ορίζεται στο άρθρο 3 παρ α` και β` του Κ.Φ.Δ και στο άρθρο 2 παρ α` και β` του ν. [4172/13](#), ανεξαρτήτως πηγής εισοδήματος.

Άρθρο 3 Υπαγόμενοι - Πεδίο εφαρμογής

Στον τρόπο και στη διαδικασία ελέγχου που ορίζεται με την απόφαση αυτή, μπορούν να υπαχθούν:

- 1) οι ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογουμένων φυσικών προσώπων, που αναφέρονται στο [άρθρο 28](#) του ν. [4172/2013](#), για τα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014 και μετά,
- 2) οι ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογουμένων φυσικών προσώπων για διαχειριστικές περιόδους που έληξαν πριν την έναρξη εφαρμογής των διατάξεων του ν. [4172/2013](#) για τις οποίες δεν είχε γίνει έναρξη ελέγχου μέχρι 31/12/2013 (σύμφωνα με τις διατάξεις του [άρθρου 66](#) του ν. [4174/2013](#)), και συντρέχει μία ή περισσότερες από τις πιο κάτω περιπτώσεις:

α) υφίσταται αδικαιολόγητος πλουτισμός (περιουσιακά στοιχεία και καταθέσεις),

β) παρουσιάζονται μεγάλες δαπάνες που δεν δικαιολογούνται από τα δηλωθέντα εισοδήματα του φορολογούμενου φυσικού προσώπου (ατομικά και οικογενειακά),
γ) Είναι μέλη εταιρειών (οποιασδήποτε μορφής) με ζημιогόνα αποτελέσματα, δ) δεν τηρούνται ή δεν επιδεικνύονται τα βιβλία και τα στοιχεία ΚΒΣ/ΚΦΑΣ, ε) υφίστανται πληροφορίες για παράνομα ή/και αδήλωτα εισοδήματα/αγορές/ δαπάνες (επαγγελματικές, ατομικές, οικογενειακές).
Στις πιο πάνω υποθέσεις περιλαμβάνονται και αυτές για τις οποίες μία ή περισσότερες πηγές εισοδήματος (του φορολογούμενου ή του/της συζύγου) παραμένουν ανέλεγκτες.

Επειδή, εν προκειμένω, διενεργήθηκε μερικός φορολογικός έλεγχος εισοδήματος, στον προσφεύγοντα, δυνάμει της με αριθ./2019 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή, ο προσφεύγων επικαλείται **εσφαλμένη διαδικασία ως προς την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών**. Συγκεκριμένα ισχυρίζεται ότι με βάση το άρθρο 5 της ΠΟΛ 1050/17.2.2014 (όπως αντικαταστάθηκε με την ΠΟΛ. 1094/7.4.2014) θα έπρεπε να έχει εκδοθεί αιτιολογημένη απόφαση της Προϊσταμένης για την επιλογή της μεθόδου της έμμεσης τεχνικής ελέγχου και να του έχει κοινοποιηθεί. Όμως, μέχρι την 31.12.2019 ουδέποτε ετέθη υπόψη του ούτε του κοινοποιήθηκε οποιαδήποτε αιτιολογημένη απόφαση της Προϊσταμένης του Ελεγκτικού Κέντρου, προκειμένου να ενημερωθεί για το λόγο επιλογής της συγκεκριμένης μεθόδου έμμεσων τεχνικών ελέγχου και τα στοιχεία που οδήγησαν στην επιλογή αυτή. Επίσης ισχυρίζεται ότι ουδέποτε μέχρι την 31.12.2019 ενημερώθηκε εγγράφως και αιτιολογημένα σε ποια από τις περιοριστικά αναφερόμενες περιπτώσεις έμμεσων τεχνικών ελέγχου, που αναφέρονται στο άρθρο 28 του ν.4172/2013, εντάσσεται η ελεγχόμενη υπόθεση του.

Επειδή, από την 30/12/2019 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος προκύπτει ότι ο έλεγχος προέβη στην χρήση έμμεσων μεθόδων προσδιορισμού φορολογητέας ύλης και συγκεκριμένα, για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος χρησιμοποιήθηκε η τεχνική ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου (άρθρο 67β περ. β' του ν.2238/1994).

Επειδή, από την σελίδα 33-34 της ως άνω έκθεσης προκύπτει ότι με την αριθ./2019 απόφαση της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., μετά από την από 9/5/2019 σχετική εισήγηση του ελέγχου αποφασίστηκε να εφαρμοσθεί **ως καταλληλότερη μέθοδος** μεταξύ των έμμεσων τεχνικών ελέγχου που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 67B' του Ν. 2238/94, (όπως προστέθηκε με την παράγραφο 14 του άρθρου 4 του Ν. 4038/2012 και ισχύει από 02/02/2012, σύμφωνα με το άρθρο 37 του ίδιου νόμου), **η τεχνική ανάλυσης ρευστότητας** των φορολογούμενων (παρ. 1, της ΠΟΛ. 1270/24-12-2013 και άρθρο 2 § 1 της ΠΟΛ. 1050/17-02-2014), δεδομένου ότι στους τραπεζικούς λογ/σμούς του προσφεύγοντος για την κρινόμενη περίοδο 2013 - 2014, υφίστανται επαγγελματικοί λογαριασμοί με πλήθος κινήσεων μέσω των οποίων λαμβάνει χρήματα από πελάτες του για διατραπεζική καταβολή προς τις Δ.Ο.Υ., το ΙΚΑ και διάφορα ασφαλιστικά ταμεία, κλπ στις οποίες καταθέσεις ενίοτε εμπεριέχεται και ή αμοιβή του.

Επειδή, στο πρόσωπο του προσφεύγοντος πληρούνται οι προϋποθέσεις για να προσδιοριστεί το φορολογητέο του εισόδημα με έμμεσες τεχνικές ελέγχου καθώς κατά τη διάρκεια του ελεγχόμενου έτους η φορολογική αρχή διαπίστωσε αύξηση των καταθέσεων στους τραπεζικούς του λογαριασμούς που δεν αιτιολογείται από τα δηλωθέντα οικογενειακά εισοδήματά τους. Συνεπώς, στην προκείμενη υπόθεση

συντρέχει η περίπτωση 2 α' του άρθρου 3 της Πολ. 1050/2014, που αναφέρει «α) υφίστανται αδικαιολόγητος πλουτισμός (περιουσιακά στοιχεία και καταθέσεις)».

Επειδή, οι επικαλούμενες από τον προσφεύγοντα διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013 έχουν εφαρμογή για εισοδήματα που αποκτήθηκαν από 01/01/2014.

Επειδή, από τις ανωτέρω επικαλούμενες διατάξεις δεν **απαιτείται η κοινοποίηση** στον ελεγχόμενο της αιτιολογημένης απόφασης του Προϊσταμένου του Ελεγκτικού Κέντρου για την επιλογή της καταλληλότερη μεθόδου έμμεσων τεχνικών ελέγχου.

Επειδή, από τα στοιχεία του ελέγχου προκύπτει ότι ουδέποτε ο προσφεύγων ζήτησε να παραλάβει την ως άνω σχετική απόφαση. Επίσης προκύπτει και ότι ο προσφεύγων είχε ελεγχθεί με την τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας και στο αμέσως προηγούμενο έτος, οπότε γνώριζε τους λόγους που η ελεγκτική αρχή έκρινε την μέθοδο αυτή ως καταλληλότερη.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, το περιεχόμενο της με αριθ./2019 απόφασης της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. έγινε γνωστό στον προσφεύγοντα την 28/11/2019 με την επίδοση του Σημειώματος Διαπιστώσεων και των Προσωρινών Πράξεων και εν συνεχεία με την επίδοση της από 30/12/2019 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή, ομοίως, ο προσφεύγων επικαλείται παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας καθώς ισχυρίζεται ότι η κοινοποίηση της εντολής ελέγχου είναι πλημμελής. Συγκεκριμένα, ισχυρίζεται ότι οι συμπληρωματικές εντολές ελέγχου (ΦΠΑ, Λοιποί φόροι, τέλη εισφορές έλεγχος ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων), αφενός μεν, δεν του κοινοποιήθηκαν νομότυπα, αφού το πρόσωπο που τις παρέλαβε δεν είχε ρητά εξουσιοδοτηθεί προς τούτο από εκείνον, αφετέρου δε, έπασχαν από τυπική πλημμέλεια, λόγω του ότι είχε ήδη διενεργηθεί παράτυπα η επέκταση του φορολογικού ελέγχου και σε άλλα αντικείμενα πλην του Εισοδήματος, παραβιάζοντας έτσι ουσιώδη τύπο της διαδικασίας που προβλέπεται από το άρθρο 25 παρ.1 του ν. 4174/2013 σε συνδυασμό με το άρθρο 4 του ίδιου νόμου.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι η αρχική εντολή ελέγχου ήδη την 24/07/2019 τροποποιήθηκε και επεκτάθηκε (...../...../.../2019) και σε άλλα αντικείμενα όπως στον έλεγχο διαπίστωσης της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του ΦΠΑ και της τήρησης βιβλίων και στοιχείων (ν. 2859/2000 και ν. 4093/2012).

Επειδή, η επέκταση της εντολής ελέγχου στα άλλα αντικείμενα προέκυψε από την διαπίστωση του ελέγχου ότι υφίστανται αναίτιολόγητες ονομαστικές καταθέσεις στους ελεγχόμενους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, η εν λόγω τροποποιημένη εντολή επιδόθηκε (μέσω της συζύγου του) στον προσφεύγοντα, στις 28/11/2019.

Συνεπώς, οι σχετικοί ισχυρισμοί απορρίπτονται ως νόμω αβάσιμοι.

A. Ως προς την Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος και Εισφοράς Αλληλεγγύης

Ισχυρισμοί 1, 2 και 3

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή, ο προσφεύγων επικαλείται ότι κακώς ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη του τα χρηματικά διαθέσιμα της ευρύτερης οικογένειας του καθώς και την με αριθ,/2019 απόφαση της ΔΕΔ, ως προς τα υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της ελεγχόμενης

χρήσης, με αποτέλεσμα τη διπλή φορολόγησή του. Επίσης ισχυρίζεται ότι τεχνηέντως και πλήρως αναπαιολόγητα ο έλεγχος αφαίρεσε από τη στήλη I του Πίνακα Ανάλυσης Ρευστότητας ποσό 198.000€ και πρόσθεσε στη στήλη II ποσό 128.000€, δημιουργώντας μια χρηματική διαφορά 70.000€ από χρήματα της ευρύτερης οικογένειάς του, τα οποία πλημμελώς και πλήρως αναπόδεικτα θεωρεί αόριστα ως ατομικό του εισόδημα από επαγγελματική δραστηριότητα, επιβάλλοντας μάλιστα και ΦΠΑ στο ποσό αυτό.

Επειδή, σχετικά με τα χρηματικά διαθέσιμα της ευρύτερης οικογένειάς του, ο προσφεύγων είχε προβάλει τις ίδιες αιτιάσεις και στον έλεγχο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Επειδή, στις σελίδες 59-63 της έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος αναφέρονται αναλυτικά και τεκμηριωμένα οι λόγοι για τους οποίους ο έλεγχος αφαίρεσε από τη στήλη I του Πίνακα Ανάλυσης Ρευστότητας ποσό 198.000€ και πρόσθεσε στη στήλη II ποσό 128.000€, λαμβάνοντας υπόψη τα νέα στοιχεία που προσκόμισε ο προσφεύγων, σχετικά με τα τραπεζικά διαθέσιμα της μητέρας του, και του αδερφού του,

Επειδή, στην με αριθ./29-05-2019 απόφαση της Υπηρεσίας μας, που εκδόθηκε επί της με αριθ./29-01-2019 ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος και της συζύγου του, με την οποία στρέφονταν κατά της με/2018 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013, η Υπηρεσία μας, λαμβάνοντας υπόψη όλα τα στοιχεία του φακέλου, έκρινε ότι τα υπόλοιπα των χρηματοπιστωτικών λογαριασμών την **31/12/2012** ανέρχονταν σε **768.040,01€³**.

Επειδή, κατόπιν νεώτερων στοιχείων που ο προσφεύγων προσκόμισε, στον παρόντα έλεγχο χρήσης 2013, η φορολογική αρχή διαμόρφωσε τα υπόλοιπα των χρηματοπιστωτικών λογαριασμών την 01/01/2013 στο ποσό των **607.934,09€⁴**, κάνοντας δεκτό τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι ποσό ύψους 198.000€ δεν ανήκει στον ίδιο αλλά ανήκει στην ευρύτερη οικογένεια του (στη μητέρα και στον αδερφό του).

Επειδή, αν τα εν λόγω στοιχεία ήταν σε γνώση του ελέγχου πριν την έκδοση της Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013, το ποσό των 198.000€ θα είχε αφαιρεθεί τόσο από τη στήλη I. Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων όσο και από τη στήλη II. Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων, καθώς αποδείχθηκε ότι το εν λόγω ποσό δεν ανήκει στον ίδιο αλλά στην ευρύτερη οικογένεια του (στη μητέρα και στον αδερφό του). Συνεπώς, το ποσό των 198.000€ δεν θα επηρέαζε την προσδιορισθείσα με την ως άνω απόφαση της Υπηρεσίας μας, αρνητική διαφορά ύψους 61.131,25€.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του περί διπλής φορολόγησης του είναι αβάσιμος.

Ισχυρισμός 4ος

Επειδή, στο ενδικοφανές στάδιο η Διοίκηση έχει την ευχέρεια αλλά και την υποχρέωση να διερευνά εν πρώτοις το νομικό καθεστώς υπό το οποίο εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη και να μνημονεύει τις διέπουσες τη διοικητική υπόθεση διατάξεις. Ακολούθως, αν κριθεί απαραίτητο, προβαίνει σε ερμηνεία των σχετικών διατάξεων κι επί τη βάση αυτής της ερμηνείας απαντά σε καθένα από τους ισχυρισμούς που επικαλείται ο ενδιαφερόμενος (βλ. Μ. Πικραμένου, Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων

³ Στον πίνακα τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας που παρουσιάζεται στη σελ.38 της έκθεσης ελέγχου αναγράφεται το ποσό των 805.934,09€. Η διαφορά των 37.894,10€ αφορά διαφορετική αποτύπωση του ΦΠΑ (στην έκθεση ελέγχου χρήσης 2012 το ποσό των 37.894,10€ είχε αφαιρεθεί από τη στήλη I (γραμμή 1), στην οικία έκθεση ελέγχου χρήσης 2013 έχει προστεθεί στη στήλη II (γραμμή 6)).

⁴ (768.040,01+ 37.894,10)=805.934,09 -198.000,00=607.934,09€

και ο ακυρωτικός δικαστικός έλεγχος, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2012, σελ. 129-133). Περαιτέρω, η Διοίκηση αποφαινόμενη αρνητικά επί της ενδικοφανούς προσφυγής κι αιτιολογώντας την απόφαση που εκδίδει είτε αποτρέπει την άσκηση άσκοπων ενδίκων βοηθημάτων είτε συμβάλλει στην εκκαθάριση της υπόθεσης, κατά τρόπον ώστε να παρακινείται ο ενδιαφερόμενος να προβάλει ενώπιον του δικαστή πιο εύλογα και πιο πειστικά επιχειρήματα προς αντιμετώπιση της νέας αυτής αιτιολογίας (βλ. Σωτηρίου Κ. Κύβελου, Η ενδικοφανής προσφυγή, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2013, σελ. 203 με τις εκεί παραπομπές). Έχει μάλιστα τη δυνατότητα να προσθέσει νέες αιτιολογικές βάσεις στην αρχική απόφαση, προκειμένου η αρχική αυτή κρίση να καταστεί πιο πειστική και πληρέστερα θεμελιωμένη νομικά στο έξω κόσμο (βλ. Σωτηρίου Κ. Κύβελου, Η ενδικοφανής προσφυγή, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2013, σελ. 210 και ΣτΕ 620/2011).

Η απόφαση του επιληφθέντος οργάνου που επιδιώκει τη συμπλήρωση ή τη διόρθωση της αρχικής απόφασης (την οποία βεβαίως υποκαθιστά κι ενίοτε θεραπεύει) χαρακτηρίζεται ως “διορθωτική”. Η θεραπεία αυτή συνίσταται στην επικάλυψη επουσιωδών σφαλμάτων που τυχόν βαρύνουν την αρχική απόφαση, τα οποία δεν συνδέονται με υποκειμενικά δικαιώματα του διοικούμενου. Η εξουσία μεταρρύθμισης συνδέεται με την ευχέρεια του επιληφθέντος οργάνου να επεμβαίνει διορθωτικά στο ουσιαστικό περιεχόμενο της αρχικής πράξης, είτε αποδίδοντας το ορθό νόημα στις εφαρμοστέες διατάξεις είτε απαντώντας στους ουσιαστικούς ισχυρισμούς με την έκδοση κατά τη διακριτική του ευχέρεια μιας νέας πράξης, με προσθήκη νέων αιτιολογιών που θα περιλαμβάνουν διαφορετικά επιχειρήματα και διαφορετικές ουσιαστικές εκτιμήσεις σε σχέση με την αρχική απόφαση (βλ. Σωτηρίου Κ. Κύβελου, Η ενδικοφανής προσφυγή, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2013, σελ. 216-217 και Μ. Πικραμένου, Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων και ο ακυρωτικός δικαστικός έλεγχος, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2012, σελ. 131-132). Συνεπεία αυτής της διεργασίας, η αρχική πράξη εξαφανίζεται και υποκαθίσταται αναδρομικά από τη νέα απόφαση του “δευτεροβάθμιου” οργάνου, το οποίο έχει εξουσία για πλήρη επανεξέταση της υπόθεσης.

Επειδή, στην απόφαση 3762/2015 Διοικ. Εφ. Αθηνών επίσης αναφέρεται ότι: «Η διεύθυνση επίλυσης διαφορών επιλαμβανόμενη ενδικοφανούς προσφυγής, έχει την εξουσία να εξετάσει την προσβαλλόμενη πράξη νόμω και ουσία και, στα πλαίσια αυτά, να εφαρμόσει το ορθό νομοθετικό καθεστώς, ή να συμπληρώσει την αιτιολογία της πράξης ακυρώνοντάς την ή μεταρρυθμίζοντάς την».

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή, ο προσφεύγων επικαλείται ότι η φορολογική αρχή δεν προσδιορίζει με σαφήνεια και εμπεριστατωμένα και δεν αποδεικνύει από πουθενά ότι αυτή η τεχνηέντως, δημιουργηθείσα χρηματική διαφορά στην αρχή και στη λήξη της χρήσης 2013, αποτελεί εισόδημα από επαγγελματική δραστηριότητα, κατά παράβαση του άρθρου 64 του ν. 4174/2013 και της πρόσφατης νομολογίας (ΣτΕ 886/2016, 1895/2019, 2691/2019 και 897/2019).

Επειδή με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 28 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, σύμφωνα με το άρθρο **64 «Επαρκής αιτιολογία» 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, σύμφωνα με το άρθρο **17 «Αιτιολογία» εδάφια 1 και 2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999)**: «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.»

Σύμφωνα δε με τη νομολογία, η παντελής αοριστία της έκθεσης ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής. (βλ. ΣτΕ 565/2008, 2054/1995).

Επειδή, σύμφωνα με την Απόφαση **886/2016 ΣτΕ επταμ.** «Επιβολή κυρώσεων – Βάρος απόδειξης – Έμμεση απόδειξη – Παράβαση (Κ.Β.Σ.) μη έκδοσης απόδειξης παροχής υπηρεσιών – Πλάσμα δικαίου άρ. 48 παρ. 3 ΚΦΕ περί υπαγωγής εισοδήματος άγνωστης πηγής ή αιτίας στη φορολογία εισοδήματος από ελευθέρια επαγγέλματα»:

«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

ελευθέριου επαγγέλματος, ώστε να επιβάλλεται η υποχρέωση έκδοσης αντίστοιχης απόδειξης παροχής υπηρεσιών, σύμφωνα με το Κ.Β.Σ.».

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση ΣΤΕ 1895/2018 στη σκέψη 6 αναφέρεται ότι:

«6. 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 ύπαρξής 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 από την άσκηση ελευθέριου επαγγέλματος [ήτοι από γνωστή πηγή, όπως αυτή καθορίστηκε/διαπιστώθηκε από τη φορολογική Διοίκηση, περίπτωση στην οποία δεν έχει πεδίο εφαρμογής η ρύθμιση του εδαφίου β της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ, όπως αυτή προστέθηκε με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010 (Α' 175), περί προσαύξησης περιουσίας προερχόμενης από άγνωστη πηγή ή αιτία, η οποία φορολογείται, κατά πλάσμα δικαίου, ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα, σύμφωνα με το εδάφιο α της ίδιας παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ] 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”** (βλ. ΣΤΕ 886/2016 επταμ., 173/2018 επταμ. – πρβλ. ΣΤΕ 884/2016 επταμ., 2934-2935/2017 επταμ., 172/2018 επταμ.), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει 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(βλ. ΣΤΕ 884/2016 επταμ., 2934-2935/2017 επταμ., 172-173/2018 επταμ.). Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (βλ. ΣΤΕ 884/2016 επταμ., 2934-2935/2017 επταμ., 172-173/2018 επταμ.). Ειδικότερα, τέτοια στοιχεία έμμεσης απόδειξης ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος από την άσκηση ελευθέριου επαγγέλματος (ήτοι απόδειξης όχι μόνο της ύπαρξης μη δηλωθέντος εισοδήματος, αλλά και της συγκεκριμένης πηγής του, δηλαδή της προέλευσής του από το ελευθέριο επάγγελμα του φορολογούμενου) μπορεί να θεωρηθούν ότι συντρέχουν σε περίπτωση στην οποία τραπεζικός λογαριασμός του φορολογούμενου ελεύθερου επαγγελματία περιλαμβάνει μεγάλο ποσό το οποίο δεν καλύπτεται από τα (νομίμως φορολογηθέντα ή απαλλαχθέντα του φόρου) εισοδήματα που αυτός έχει δηλώσει στη φορολογική αρχή ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν (υποχρεωτικής) κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών εξηγήσεων (σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, του άρθρου 14 παρ. 1 του ν. [4174/2013](#)) ή στο πλαίσιο διαδικασίας προηγούμενης ακρόασης, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, επιδεικνύοντας την οφειλόμενη, σε χρηστή Διοίκηση, επιμέλεια και λαμβάνοντας τα αναγκαία, κατάλληλα και εύλογα, ενόψει των περιστάσεων, μέτρα ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, που προβλέπονται στο νόμο, καθόσον τα παραπάνω στοιχεία, συνεκτιμώμενα με τις λοιπές περιστάσεις της υπόθεσης, ενδέχεται να είναι ικανά να δικαιολογήσουν, ενόψει και των διδαγμάτων της λογικής και της κοινής πείρας, την εκτίμηση ότι το επίμαχο ποσό αντιστοιχεί σε αμοιβή από την άσκηση της επαγγελματικής δραστηριότητας του δικαιούχου του λογαριασμού (πρβλ., ιδίως, ΣΤΕ 173/2018 επταμ. – πρβλ. επίσης 884/2016 επταμ., 172/2018 επταμ.). Άλλωστε, η ανωτέρω, υπό το καθεστώς του ΚΦΕ,

δυνατότητα έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης με βάση το ύψος των τραπεζικών καταθέσεων του φορολογούμενου επιβεβαιώθηκε με τη ρύθμιση του άρθρου 67B παρ. 1 του ΚΦΕ, το οποίο τέθηκε με το άρθρο 4 παρ. 14 του ν. [4038/2012](#) (Α' 14 – σύμφωνα με τη ρύθμιση αυτή, «Ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων με έλεγχο μπορεί να διενεργείται και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου: α) [...], ε) το ύψος των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά. Με τις πιο πάνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές του επιτηδεύματός, τα φορολογητέα κέρδη και ο οφειλόμενος Φόρος Προστιθέμενης Αξίας, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της Ελεγκτικής») και, στη συνέχεια, με τη διάταξη του άρθρου 27 παρ. 1 περίπτ. ε' του ΚΦΔ (κατά την οποία, η Φορολογική Διοίκηση δύναται να χρησιμοποιεί και ελεγκτικές μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης, μεταξύ άλλων, με βάση το ύψος των τραπεζικών καταθέσεων του φορολογούμενου). Ειδικότερα, για την επαρκή τεκμηρίωση, στο πλαίσιο έμμεσης απόδειξης, της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος από την άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος, δεν αρκεί η εκ μέρους της φορολογικής Διοίκησης διαπίστωση της ύπαρξης σημαντικού ποσού σε τραπεζικούς λογαριασμούς του ελεύθερου επαγγελματία, το οποίο, κατά την εκτίμησή της, δεν αντιστοιχεί σε (νομίμως φορολογηθέντα ή απαλλαχθέντα του φόρου) εισοδήματα που αυτός έχει δηλώσει στη φορολογική αρχή ούτε σε άλλη πηγή ή αιτία, την οποία αυτός τυχόν επικαλείται ενώπιόν της, **αλλά, κατά τα προεκτεθέντα, η φορολογική Διοίκηση οφείλει επιπλέον να λάβει τα αναγκαία, κατάλληλα και εύλογα, ενόψει των περιστάσεων, μέτρα ελέγχου και διερεύνησης της αληθούς πηγής ή αιτίας (καθώς και του χρόνου) της εισαγωγής του επίμαχου ποσού στην περιουσία του ελεύθερου επαγγελματία, ώστε το αποτέλεσμα των μέτρων αυτών, συνεκτιμώμενο με τα λοιπά στοιχεία και δεδομένα της υπόθεσης (συμπεριλαμβανομένων των εξηγήσεων και συναφών αποδεικτικών στοιχείων που τυχόν παρέχει ο φορολογούμενος για την προέλευση του επίμαχου ποσού), να παρίσταται ικανό να προσδώσει στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα ότι η πηγή ή αιτία του επίμαχου ποσού ανάγεται στην άσκηση της οικονομικής δραστηριότητας του φορολογούμενου ως ελεύθερου επαγγελματία.»**

Επειδή σύμφωνα με την Απόφαση υπ' αριθμ. 3261-3262/94 του ΣΤΕ Τμήμα Β' αυτοτελείς παραβάσεις επιβάλλονται κατόπιν συγκεκριμένων διαπιστώσεων και όχι κατά προσέγγιση ή κατόπιν συμπερασματικών σκέψεων.

Επειδή, από την έκθεση ελέγχου ΚΦΑΣ (ΣΕΛ. 140-141) προκύπτει ότι η φορολογική αρχή θεμελίωσε το πόρισμά της ότι η διαφορά που προέκυψε με βάση τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου ποσού 99.521,46€ (=127.252,92€-27.731,46€) προέρχεται όλη από την επαγγελματική δραστηριότητα (άρθρο 48§1 του ν.2238/1994) του προσφεύγοντος κυρίως στις κάτωθι διαπιστώσεις:

- α) της μη έκδοσης πλήθους φορολογικών στοιχείων εντός της χρήσης ,
- β) της ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων,
- γ) της ύπαρξης πολλών τραπεζικών καταθέσεων σε μετρητά που ο ίδιος ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι: *«αφορούν μετρητά συγκεντρωτικά από διάφορους πελάτες»* καθώς και ότι: *«για την επαγγελματική δραστηριότητα πελατών του, των οποίων πραγματοποιεί πληρωμές υποχρεώσεων τους επί σειρά ετών προς Δημόσιο, Ασφαλιστικούς φορείς, Δήμους κ.λπ., με ποσά που του παραδίδουν οι πελάτες του σε μετρητά επί το πλείστον.»*

δ) της μεγάλης διαφοροποίησης αμοιβής μεταξύ πελατών του που τηρούν Β' και Γ' κατηγορίας βιβλίων, το οποίο είναι εφικτό ανάλογα με τη δραστηριότητα και τις υποχρεώσεις, αλλά σε πολλές περιπτώσεις εκδίδει Τ.Π.Υ. αμοιβής για επιχειρήσεις με βιβλία Β' κατηγορίας μεγαλύτερη από αυτή που εκδίδει σε επιχειρήσεις με βιβλία Γ' κατηγορίας,

ε) ότι στους περισσότερους πελάτες - επαγγελματίες εκδίδει Τ.Π.Υ. μία έως δύο φορές τον χρόνο και όχι μηνιαίως ή τριμηνιαίως

στ) ότι προς τους ιδιώτες πελάτες του έχει εκδώσει σε 160 περιπτώσεις Α.Π.Υ. των 15€ έκαστη, σε 816 περιπτώσεις Α.Π.Υ. των 10,00€ έκαστη και σε 108 περιπτώσεις Α.Π.Υ. των 5€ έκαστη και

ζ) της αύξησης των τραπεζικών του υπολοίπων από την 01/01/2013 έως την 31/12/2013, χωρίς να δικαιολογείται από τα εισοδήματα του προσφεύγοντος και της συζύγου του.

Επειδή, ωστόσο, από τις οικείες εκθέσεις εισοδήματος και έλεγχου Κ.Φ.ΑΣ. προκύπτει ότι ο προσφεύγων ελέγχθηκε με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου διότι διαπιστώθηκε ότι στους τραπεζικούς λογαριασμούς του υφίστανται επαγγελματικοί λογαριασμοί με πλήθος κινήσεων μέσω των οποίων λαμβάνει χρήματα από πελάτες του για διατραπεζική καταβολή προς τις Δ.Ο.Υ., το ΙΚΑ, διάφορα ασφαλιστικά ταμεία και στις οποίες καταθέσεις ενίοτε εμπεριέχεται και η αμοιβή του.

Επειδή, από τον πίνακα της τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας προκύπτει ότι ο έλεγχος στη στήλη πηγές κεφαλαίων/ εσόδων έχει λάβει υπόψη του τα ακαθάριστα έσοδα της
ΑΦΜ: (.....) ύψους 60.955,93€ και της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος ύψους 178.861,74€.

Επειδή, για την εταιρεία (με ίδιο αντικείμενο εργασιών και ίδια επαγγελματική στέγη με την ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, στην οποία συμμετέχει ο προσφεύγων με ποσοστό συμμετοχής 95%) προκύπτει ότι κατά τον επιτόπιο διασταυρωτικό έλεγχο της 07/10/2019 που διενέργησε το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., ο προσφεύγων, ως διαχειριστής της ΕΠΕ, δεν επέδειξε/ εκτύπωσε το γενικό ημερολόγιο της επιχείρησης για τη χρήση 01/01-31/12/2013 και αναλυτικά καθολικά συγκεκριμένων πελατών (Λ/30.00.0000), με αποτέλεσμα να μην μπορεί να γίνει διασταύρωση ότι τα επικαλούμενα τιμολόγια των πελατών είναι αυτά που έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία της ΕΠΕ.

Επειδή, ομοίως, από τον πίνακα της τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας προκύπτει ότι ο προσφεύγων εκτός από τα ως άνω ακαθάριστα έσοδα έχει έσοδα από πώληση περιουσιακών στοιχείων ύψους 417.502,80€.

Επειδή, επίσης από την έκθεση εισοδήματος προκύπτει ότι υφίστανται τραπεζικοί λογαριασμοί με συνδικαιούχους (εκτός τον προσφεύγοντα και τη σύζυγό του) την (μητέρα του προσφεύγοντος), τον (αδερφό του προσφεύγοντος) και την (αδερφή του προσφεύγοντος).

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι ο προσφεύγων διαχειρίζονταν χρήματα της ευρύτερης οικογένειας τοποθετώντας τα σε προθεσμιακές καταθέσεις της ημεδαπής και κάποια από αυτά μεταφέροντας τα, μέσω εμβάσματος, στην

Επειδή, από τον έλεγχο με τις γενικές διατάξεις και από την έκθεση ελέγχου ΚΦΑΣ προκύπτουν σε βάρος του προσφεύγοντος παραβάσεις μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδου

ύψους **27.731,46€** (ήδη με την παρούσα απόφαση το ποσό της μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδου κρίθηκε ότι ανέρχεται σε **24.159,82€**).

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη όλα τα παραπάνω, προκύπτει ότι δεν αποδεικνύεται με τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο ότι η πηγή και η αιτία της διαπιστωθείσας αύξησης των τραπεζικών υπολοίπων του προσφεύγοντος προέρχεται από την δραστηριότητά του ως ελεύθερου επαγγελματία (άρθρο 48§1 του ν.2238/1994), ήτοι ότι εισέπραξε την επίμαχη διαφορά ύψους **99.521,46€, ως αμοιβή για την παροχή υπηρεσιών στο πλαίσιο της ατομικής επαγγελματικής του δραστηριότητας**.

Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται δεκτός και με την παρούσα απόφαση κρίνεται ότι η προκύπτουσα διαφορά μεταξύ της στήλης I Πηγές κεφαλαίων/ εσόδων και της στήλης II Αναλώσεις Κεφαλαίων /εσόδων του πίνακα τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας ύψους **99.521,46€** καταλογίζεται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην **παράγραφο 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994** (άρθρο 8 και 9 της ΠΟΛ 1050/17.02.2014) και θεωρείται φορολογητέο εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών προσαυξάνοντας το εισόδημα που δηλώθηκε κατά το ίδιο οικονομικό έτος.

Ισχυρισμός 5

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή, ο προσφεύγων επικαλείται ότι ο έλεγχος προέβη σε λανθασμένο υπολογισμό του ΦΠΑ τιμολογίων της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος και της, δεδομένης της αναγνώρισης ανείσπρακτων υπολοίπων. Συγκεκριμένα, επικαλείται ότι λανθασμένα ο έλεγχος τα ποσά του ΦΠΑ τα προσθέτει δύο φορές, μια ως ανείσπρακτα υπόλοιπα και μια ως ξεχωριστά ποσά από δήθεν εισπραχθέν στο σύνολο του ΦΠΑ.

Επειδή, ο ΦΠΑ είναι επιρριπτόμενος φόρος καθώς εισπράττεται από τους επιτηδευματίες με σκοπό να αποδοθεί στο δημόσιο.

Επειδή, από τον πίνακα της τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας προκύπτει ότι:

A) στη γραμμή 13 της στήλης I ο έλεγχος έχει συμπεριλάβει το ποσό των 39.001,88€ το οποίο αφορά ανείσπρακτα υπόλοιπα πελατών την 31/12/2012. Στο ποσό αυτό περιλαμβάνεται και ΦΠΑ 23% (ο προσφεύγων επικαλείται ότι το εμπεριεχόμενο ΦΠΑ ανέρχεται στο ποσό των 7.549€)

B) στη γραμμή 6 της στήλης II ο έλεγχος έχει συμπεριλάβει το ποσό των 37.894,08€ το οποίο αφορά ΦΠΑ 23% Τ.Π.Υ. και Α.Π.Υ. που εκδόθηκαν το τελευταίο τρίμηνο του 2012 (ατομική επιχείρηση) ή τον τελευταίο μήνα του 2012 (ΕΠΕ) και αποδόθηκε το 2013.

Συνεπώς, το ΦΠΑ των 39.001,88€ το οποίο ο προσφεύγων επικαλείται ότι ανέρχεται σε 7.549,00€, ο έλεγχος το έχει συμπεριλάβει στη γραμμή 13 της στήλης I και στη γραμμή 6 της στήλης II, οπότε δεν επηρεάζει την προσδιορισθείσα διαφορά με τις έμμεσες τεχνικές.

Επειδή, ομοίως, από τον πίνακα της τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας προκύπτει ότι:

A) στη γραμμή 13 της στήλης II ο έλεγχος έχει συμπεριλάβει το ποσό των 60.289,16€ το οποίο αφορά ανείσπρακτα υπόλοιπα πελατών την 31/12/2013. Στο ποσό αυτό περιλαμβάνεται και ΦΠΑ 23%.(ο προσφεύγων επικαλείται ότι το εμπεριεχόμενο ΦΠΑ ανέρχεται στο ποσό των 11.669,16€)

B) στη γραμμή 6 της στήλης I ο έλεγχος έχει συμπεριλάβει το ποσό των 33.365,74€ το οποίο αφορά ΦΠΑ 23% Τ.Π.Υ. και Α.Π.Υ. που εκδόθηκαν το τελευταίο τρίμηνο του 2013 (ατομική επιχείρηση) ή τον τελευταίο μήνα του 2013 (ΕΠΕ) και αποδόθηκαν το επόμενο έτος 2014.

Συνεπώς, το ΦΠΑ των 60.289,16€ το οποίο ο προσφεύγων επικαλείται ότι ανέρχεται σε 11.669,16€, ο έλεγχος το έχει συμπεριλάβει στη γραμμή 13 της στήλης II και στη γραμμή 6 της στήλης I, οπότε δεν επηρεάζει την προσδιορισθείσα διαφορά με τις έμμεσες τεχνικές.

Επειδή, επιπροσθέτως, όπως προκύπτει από τις σελίδες 40 και 43 της από 28/12/2018 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος οικον. έτους 2013, ο έλεγχος είχε εφαρμόσει την ίδια τεχνική, ως προς το ΦΠΑ, και στην ελεγχόμενη χρήση 2012, συνεπώς ουδόλως επηρεάζεται το ύψος της προσδιορισθείσας διαφοράς εισοδήματος με την εφαρμοσθείσα τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας.

Συγκεκριμένα, στη χρήση 2012, ο έλεγχος είχε αφαιρέσει από τη στήλη II (γραμμή 1) ποσό ΦΠΑ ύψους 37.894,08€, το οποίο ο έλεγχος στη χρήση 2013 το συμπεριλαμβάνει στη στήλη II (γραμμή 6).

Ως εκ τούτου, οι σχετικοί ισχυρισμοί του είναι αβάσιμοι.

Ισχυρισμός 6

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ.1270/2013** Απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων:

«... 4) Το βάρος της απόδειξης για τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία φέρει ο φορολογούμενος, **το ύψος δε των δηλούμενων καταθέσεων και μετρητών κατά την έναρξη της πρώτης ελεγχόμενης χρήσης προκειμένου να γίνει δεκτό σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να υπερβαίνει το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών** όπως αυτό προσδιορίζεται με τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος. Για τον υπολογισμό του πραγματικού διαθέσιμου κεφαλαίου των προηγούμενων ετών πριν το πρώτο ελεγχόμενο έτος (του ελεγχόμενου, του/της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών) από τα πραγματικά εισοδήματα (που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από τον φόρο), όπως αυτά αναγράφονται στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος αφαιρούνται τα πραγματικά αναλωθέντα ποσά για αγορές και λοιπές δαπάνες (όχι τεκμαρτές) όπως αυτές προκύπτουν από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ή από στοιχεία που έχει στην διάθεση της η ελεγκτική υπηρεσία. Παρατήρηση: Όπου στην παρούσα μεθοδολογία αναφέρονται δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές / οικογενειακές) αφορούν πραγματικές δαπάνες και όχι τεκμαρτές. Για την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου **δεν υπάρχει περιορισμός όσον αφορά τα παρελθόντα έτη που εξετάζονται** προκειμένου να προσδιοριστεί το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών, εφόσον βέβαια αυτό είναι δυνατό να διασταυρωθεί με τις φορολογικές δηλώσεις και τα στοιχεία που τηρούνται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του ελεγχόμενου ή με τεκμηριωμένα στοιχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, (π.χ. φορολογικές δηλώσεις παρελθόντων ετών συνοδευόμενες με τα εκκαθαριστικά σημειώματα, ή με απόδειξη κατάθεσης μέσω ταχυδρομείου, ή παραλαβής του αντιγράφου της δήλωσης από την αρμόδια Δ.Ο.Υ, κ.λπ.). Οι υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος (προκειμένου να ληφθούν υπόψη στον προσδιορισμό του πραγματικού διαθέσιμου) θα πρέπει να είναι συνεχόμενες και να φθάνουν μέχρι και την προηγούμενη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του πρώτου ελεγχόμενου έτους. Δεν αναζητούνται τα δικαιολογητικά για τα ποσά που είναι αναγεγραμμένα στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος παρελθόντων ετών και τα οποία χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό του πραγματικού διαθέσιμου κεφαλαίου προηγούμενων ετών. **Έσοδα αποκτηθέντα και μη συμπεριληφθέντα στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος παρελθόντων ετών** του ελεγχόμενου, του/της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών ως μη έχοντες φορολογική υποχρέωση να τα δηλώσουν, π.χ. έσοδα από τόκους, από πωλητήρια συμβόλαια, δηλώσεις φόρου δωρεάς-

κληρονομιάς χρημάτων, κέρδη από τυχερά παίγνια γενικά, συμβάσεις δανείων και κάθε σχετικό έγγραφο **θα λαμβάνονται υπ όψιν εφόσον φέρουν βεβαία ημερομηνία και στοιχεία νομιμότητας. ...».**

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή ο προσφεύγων επικαλείται διαθέσιμα μετρητά της συζύγου του ποσού 110.000€. Συγκεκριμένα επικαλείται ότι η σύζυγός του ατομικά εμφανίζει μεγάλο διαθέσιμο κεφάλαιο την 01/01/2013 ποσού 704.561,89€, το οποίο είναι υψηλότερο του συνόλου των τραπεζικών καταθέσεων που της αναλογούν (ήτοι το 50% των τραπεζικών καταθέσεων που προσδιορίζει ο έλεγχος).

Επειδή, ο εν λόγω ισχυρισμός απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος καθώς ο πίνακας ανάλωσης κεφαλαίου και προσδιορισμού του διαθέσιμου κεφαλαίου προσδιορίζεται οικογενειακά και όχι ατομικά, σύμφωνα με τις διατάξεις των ΠΟΛ. 1270/2013 και 159/2014.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο προσφεύγων είχε προβάλει τον εν λόγω ισχυρισμό και στην με αριθ. /29-01-2019 ενδικοφανή προσφυγή του, και η Υπηρεσία μας τον είχε απορρίψει με την με αριθ. /29-05-2019 απόφασή της, κρίνοντας ότι δεν υφίσταντο διαθέσιμα μετρητά εις χείρας του προσφεύγοντος και της συζύγου του, την 01/01/2012 και προσδιορίζοντας αρνητική διαφορά την 31/12/2012 μεταξύ του συνόλου των διαθεσίμων κεφαλαίων και των κεφαλαίων που χρησιμοποιήθηκαν ύψους 61.131,25€.

Ισχυρισμός 2 (πρόσθετος με το από 17/06/2020 συμπληρωματικό υπόμνημα)

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1033/21-2-13: Διευκρινίσεις στο πλαίσιο χειρισμού των υποθέσεων φορολογουμένων που έχουν αποστείλει εμβάσματα στο εξωτερικό κατά τα έτη 2009-2011 στην παράγραφο 14 ορίζεται ότι:

«14. Κάλυψη του εμβάσματος με χρηματικά ποσά που προέρχονται από πώληση μετοχών.

Σε περίπτωση που ο δικαιούχος του εμβάσματος πούλησε μετοχές εισηγμένες ή μη, μπορεί να καλύψει το ποσό του εμβάσματος με το ποσό που προήλθε από την πώληση αυτή, υπό την προϋπόθεση ότι η εκποίηση τους έχει λάβει χώρα πριν από την ημερομηνία του εμβάσματος και εφόσον βέβαια προκύπτει από **νόμιμα παραστατικά (πινακίδια αγοράς - πώλησης, βεβαίωση χρηματιστηριακής εταιρίας - χρηματιστηρίου, δήλωση απόδοσης του οικείου φόρου)** στα οποία απεικονίζονται οι σχετικές πράξεις. Επιπλέον, σε κάθε περίπτωση ελέγχεται η οικονομική δυνατότητα απόκτησης των μετοχών αυτών από το φορολογούμενο.»

Επειδή, με το αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2020 ΕΜΠ 18/06/2020 συμπληρωματικό υπόμνημα, ο προσφεύγων ισχυρίζεται εσφαλμένο προσδιορισμό διαθέσιμου κεφαλαίου και επικαλείται νέα στοιχεία. Συγκεκριμένα, με το ως άνω υπόμνημα, ο προσφεύγων προσκομίζει, μεταξύ άλλων, κίνηση των λογαριασμών της ετών 2000 και 2001, πίνακα αγορών και πωλήσεων μετοχών από τα οποία προκύπτει θετικό αποτέλεσμα ήτοι κέρδος – φορολογημένο στην πηγή – ποσού 323.014,88€ το έτος 2000 και ποσού 34.066,93€ το έτος 2001. Οπότε ισχυρίζεται ότι μετά τα ως άνω νέα στοιχεία το διαθέσιμο κεφάλαιο τους ανέρχεται στο ποσό των 860.531,50€, που υπερκαλύπτει τα τραπεζικά διαθέσιμα που προσδιορίζει ο έλεγχος ύψους 607.934,09€

Επειδή, με το ως άνω υπόμνημα, ο προσφεύγων προσκομίζει μεταξύ άλλων:

1) Το από 01/06/2020 έγγραφο του Ελληνικού Κεντρικού Αποθετηρίου Τίτλων (ATHEXCSD) στο οποίο μεταξύ άλλων αναφέρεται ότι «... δεν είναι δυνατό να ικανοποιηθεί το αίτημά σας για τη χορήγηση

στοιχείων που αφορούν στην κίνηση των μετοχών σας από **01/01/1997**. Επίσης λάβετε υπόψη σας ότι η διαδικασία της από υλοποίησης των τίτλων διενεργήθηκε τμηματικά με ημερομηνία έναρξης την **29/03/1999 και την ολοκλήρωση αυτή στις 31/05/2000**. Σας επισημαίνουμε εκ τούτου ότι οι κινήσεις των τίτλων κατά το ανωτέρω χρονικό διάστημα ίσως **παρουσιάζουν ελλείψεις.**»

2) Καρτέλα Λογαριασμών επενδυτή (70 σελίδες) του Ελληνικού Κεντρικού Αποθετηρίου Τίτλων Α.Ε.

3) Το από 11/03/2016 έγγραφο της με το οποίο βεβαιώνεται ότι: «τα χρηματοπιστωτικά μέσα, που ήταν καταχωρημένα την 31^η Δεκεμβρίου 1999 υπό τον χειρισμό της «.....» στον υπ' αριθ. χρηματιστηριακό κωδικό τηρούμενο επ' ονόματι σας με αριθμό μερίδας και λογαριασμό αξιών στο Σύστημα Άυλων Τίτλων έχουν συνολική αποτίμηση 26.544.050δρχ (=77.898,90€).

4) Πίνακες που έχει συντάξει ο ίδιος στους οποίους αθροίζει τις καταθέσεις που παρουσιάζονται στους τραπεζικούς του λογαριασμούς και αφορούν πωλήσεις μετοχών οι οποίες ανέρχονται το έτος 2000 στο ποσό των 582.643,45€ και το έτος 2001 στο ποσό των 230.396,11€. Ομοίως αθροίζει τις χρεώσεις που παρουσιάζονται στους τραπεζικούς του λογαριασμούς και αφορούν αγορές μετοχών οι οποίες ανέρχονται το έτος 2000 στο ποσό των 259.628,58€ και το έτος 2001 στο ποσό των 196.329,17€. Οπότε βάσει των ως άνω πινάκων, ο προσφεύγων επικαλείται κέρδος από την πώληση μετοχών ύψους 323.014,88€ (=582.643,45€ -259.628,58€) το έτος 2000 και ύψους 34.066,93€ (230.396,11€- 196.329,17€) το έτος 2001.

Επειδή, από τα ως άνω στοιχεία προκύπτει ότι τα έτη 2000 και 2001, ο προσφεύγων είχε κέρδη από πωλήσεις μετοχών.

Επειδή, ωστόσο, με την παρούσα απόφαση κρίνεται ότι τα ως άνω στοιχεία (παρόλο που γίνεται κατανοητή η δυσκολία εύρεσης και προσκόμισης τους), είναι ανεπαρκή και δεν αποδεικνύουν τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι τα κέρδη αυτά ανέρχονται στο ποσό των **323.014,88€** το έτος 2000 και στο ποσό των **34.066,93€** το έτος 2001 καθώς:

- Τα έτη 2000 και 2001 διαπιστώνονται πωλήσεις μετοχών ήδη αγορασμένων τα έτη από 1997 έως 1999.
- Ο προσφεύγων δεν συσχετίζει τις προσκομιζόμενες καρτέλες λογαριασμών επενδυτή με συγκεκριμένες χρεωπιστώσεις των τραπεζικών του λογαριασμών.
- Δεν αποτελούν τα νόμιμα παραστατικά που αναφέρονται στην Πολ. 1033/2013 (πινακίδια αγοράς - πώλησης, βεβαίωση χρηματιστηριακής εταιρίας - χρηματιστηρίου, δήλωση απόδοσης του οικείου φόρου)

Επειδή, σε κάθε περίπτωση τα οικον. έτη 2001 και 2002 ο προσφεύγων και η σύζυγός του στις οικείες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος είχαν δηλώσει στους κωδικούς 659 και 660 (Εισοδήματα που απαλλάσσονται από το φόρο, φορολογούνται με ειδικό τρόπο, μερίσματα ΑΕ κτλ) τα κάτωθι ποσά:

Κωδ.	Οικ. έτος 2001	Οικ. έτος 2002
659	9.839,57€	11.784,89€
660	9.839,57€	7.049,75€

Επειδή, σύμφωνα με την προαναφερόμενη ΠΟΛ. 1270/2013, προκειμένου να υπολογίσουμε τα πραγματικά διαθέσιμα κεφάλαια του προσφεύγοντος, για τα ως άνω οικ. έτη παίρνουμε τα ποσά των υποβληθεισών δηλώσεων, χωρίς τα ποσά αυτά να μπορούν να ελεγχθούν λόγω παραγραφής των χρήσεων.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι, μετά τα νέα στοιχεία, τα πραγματικά διαθέσιμα οικογενειακά κεφάλαια τους ανέρχονται σε 860.531,50€ παραμένει αναπόδεικτος και απορρίπτεται.

Επειδή, κατόπιν της εξέτασης όλων των ισχυρισμών του προσφεύγοντος, η διαφορά φορολογητέας ύλης με την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Φορολογητέο Εισόδημα βάσει δήλωσης	72.524,92	72.524,92
Αποκρυσβείσα φορολογητέα ύλη που προέκυψε βάσει γενικών διατάξεων και που καταλογίστηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48§1 του ν.2238/1994	27.731,45	24.159,82 (=27.731,45- 2.046,38- 1.525,20)
Αποκρυσβείσα φορολογητέα ύλη που προέκυψε βάσει Έμμεσων τεχνικών ελέγχου και που καταλογίστηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48§1 του ν.2238/1994	99.521,45	
Αποκρυσβείσα φορολογητέα ύλη που προέκυψε βάσει Έμμεσων τεχνικών ελέγχου και που καταλογίστηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48§3 του ν.2238/1994		103.093,10
Σύνολο αποκρυσβεύσας ύλης βάσει έμμεσων τεχνικών ελέγχου	127.252,90	127.252,92

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014 (Διαχείριση 01/01/2013-31/12/2013)

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου (Διορθωτικός προσδιορισμός)		Ποσά βάσει ΔΕΔ		Διαφορά
	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	
Α - Β. Από ακίνητα	150,00		150,00	0,00	150,00	0,00	0,00
Γ. Από κινητές αξίες	0,00		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Δ. Από εμπορικές επιχειρήσεις	72.524,92		199.877,84	0,00	96.684,74	0,00	24.159,82
Ε. Από γεωργικές επιχειρήσεις			0,00	0,00		0,00	0,00
ΣΤ. Από μισθωτές υπηρεσίες		55.166,15	0,00	55.166,15		55.166,15	0,00
Ζ. Από ελευθέρια επαγγέλματα		13.073,80		13.073,80	103.093,10	13.073,80	103,093,10
Εισόδημα αλλοδαπής				0,00		0,00	0,00

προέλευσης							
Συνολικό εισόδημα	72.674,92	68.239,95	200.027,84	68.239,95	200.027,84	68.239,95	127.352,92
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται							0,00
Υπόλοιπο	72.674,92	68.239,95	200.027,84	68.239,95	200.027,84	68.239,95	127.352,92
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται	0,00	0,00	0,00	0,00		0,00	0,00
Άθροισμα	72.674,92	68.239,95	200.027,84	68.239,95	200.027,84	68.239,95	127.352,92
Εκπτώσεις δαπανών άρθρου 8 ν. 2238/1994			0,00	0,00		0,00	0,00
Φορολογητέο εισόδημα	72.674,92	68.239,95	200.027,84	68.239,95	200.027,84	68.239,95	127.352,92

Β. Ως προς τη προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων

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 επαγγελματιών, 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. [...].»

Ισχυρισμός 1ος

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι είναι προβληματικός ο τρόπος ελέγχου διότι είναι επαγγελματίας και είναι μέρος της δουλειάς του η είσπραξη χρημάτων και η εξόφληση υποχρεώσεων των πελατών του. Συγκεκριμένα επικαλείται ότι η προσπάθεια να συλλέξει στοιχεία μετά από τόσα έτη, είναι εξαιρετικά δυσχερής, ειδικά για πελάτες του που μπορεί να έχουν αλλάξει λογιστή.

Επειδή, βάσει της προαναφερόμενης ΠΟΛ. 1095/29.4.2011, των διατάξεων του άρθρου 43§3 του ν.2238/1994 και της σχετικής νομολογίας προκύπτει ότι *«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, ο έλεγχος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. πραγματοποιήθηκε για το οικον. έτος 2014 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84§1 του ν.2238/1994 (περί παραγραφής) και εφόσον ο προσφεύγων κλήθηκε **να αποδείξει την πραγματική πηγή και αιτία προέλευσής** των ελεγχόμενων πιστώσεων, όφειλε να προσκομίσει όλα τα απαραίτητα δικαιολογητικά που να τεκμηριώνουν τους ισχυρισμούς του.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο προσφεύγων ασκεί το επάγγελμα του λογιστή και προσφέρει υπηρεσίες οργάνωσης γραφείου και τήρησης λογιστικών βιβλίων.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός του απορρίπτεται.

Ισχυρισμός 2^{ος}

Επειδή, ο προσφεύγων επικαλείται ότι λανθασμένα ο έλεγχος δεν αποδέχεται τα εκδοθέντα τιμολόγια της Επίσης, ισχυρίζεται ότι αναιτιολόγητα παρά το νόμο και εσφαλμένα αναφέρεται στην Έκθεση ελέγχου ΚΦΑΣ προς απόρριψη της δικαιολόγησης διαφόρων πιστώσεων, ότι δεν κατέστη δυνατόν να γίνει διασταυρωτικός έλεγχος με την αντίστοιχη εγράφη στα Βιβλία της ΕΠΕ. Συγκεκριμένα, ισχυρίζεται ότι η εταιρεία τηρεί Ισοζύγιο Λογαριασμών Γενικού - Αναλυτικών Καθολικών και από αυτό προκύπτουν συγκεντρωτικά και αναλυτικά στοιχεία καταχωρήσεων ώστε να είναι ευχερής η πληροφόρηση ή η επαλήθευση από το φορολογικό έλεγχο. (Άρθρο 4 παρ.8 ΚΦΑΣ) Στον επιτόπιο έλεγχο, ως διαχειριστής εξήγησε με λεπτομέρεια ότι, οι κινήσεις κάτω των 300€ δεν μπαίνουν στη ΜΥΦ και όσον αφορά στις κινήσεις μικρής αξίας, όταν είναι ταμειακές, πιστώνει την ομάδα 7

και χρεώνει το Ταμείο, χωρίς να εμφανίζεται το όνομα-επωνυμία του πελάτη. Τα εμπορικά και λογιστικά προγράμματα έτσι λειτουργούν. Επέδειξε λοιπόν ότι στις αναλυτικές κινήσεις υπάρχει μόνο το ποσό και ο αύξων αριθμός τιμολογίου και **όνομα πελάτη -Ο- ΜΗΔΕΝ. Δηλαδή καταχωρούνται στον λογαριασμό 30,00,0000 (χωρίς όνομα-επωνυμία)** ΚΦΑΣ, Σταματόπουλος έκδοση 2013, σελίδες 210 επόμενα. Άρα ζητήθηκαν στοιχεία που δεν υπάρχουν.

Επειδή, όπως προκύπτει από τον πίνακα της τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας στη γραμμή 3 της στήλης Ι ο έλεγχος συμπεριέλαβε το ποσό των 60.955,93€ που αφορά ακαθάριστα έσοδα, συνεπώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι ο έλεγχος δεν αποδέχεται τα εκδοθέντα τιμολόγια της ΠΡΟΤΥΠΟ ΕΠΕ είναι αβάσιμος.

Επειδή, όπως προκύπτει από τα αρχεία της Υπηρεσίας μας, η εταιρεία «.....», με εκπρόσωπο και διαχειριστή τον προσφεύγοντα έχει ασκήσει την με αριθ./28-11-2019 **ενδικοφανή προσφυγή** κατά της με αριθ./2019 Οριστικής Απόφασης Επιβολής προστίμου Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2019 με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ύψους 500,00€, διότι δεν επέδειξε / εκτύπωσε το γενικό ημερολόγιο της επιχείρησης για τη χρήση 01/01-31/12/2013 κατά τον επιτόπιο διασταυρωτικό έλεγχο της 07/10/2019, ούτε εκτύπωσε τις εγγραφές των συγκεκριμένων ημερομηνιών έκδοσης των επικαλούμενων Τ.Π.Υ..

Επειδή, στην εν λόγω προσφυγή ο προσφεύγων προέβαλε τους ίδιους ισχυρισμούς σχετικά με την εταιρεία με αυτούς που προβάλλει και με την υπό κρίση προσφυγή.

Επειδή, μετά την εξέταση του συνόλου των στοιχείων του φακέλου, ο Προϊστάμενος της Υπηρεσίας μας εξέδωσε την με αριθ./2020 Απόφασή του, απορρίπτοντας στο σύνολό τους, τους ισχυρισμούς της εταιρείας

Συνεπώς, οι εν λόγω ισχυρισμοί αλυσιτελώς προβάλλονται με την υπό κρίση προσφυγή καθώς έχουν ήδη εξεταστεί.

Ισχυρισμός 3^{ος}

Επειδή, στο άρθρο **6§14 της υποπαραγράφου Ε1 του ν.4093/2012** ορίζεται ότι:

«... 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, με την υπό κρίση προσφυγή, ο προσφεύγων επικαλείται ότι ο χρόνος απαίτησης αμοιβής είναι διάφορος από συμφωνία τιμολόγησης, Επιπλέον ισχυρίζεται ότι σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1003/2014 της Γ.Γ.Δ.Ε όπως τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ. 1261/2015 δεν υπήρχε υποχρέωση έκδοσης Τ.Π.Υ. για κάθε καταβολή, παρά μόνο ενός (1) Τ.Π.Υ. στο τέλος εκάστου έτους. Είναι παντελώς διάφορη η συμφωνία ποσού μηνιαίας ή ετήσιας αμοιβής με την συμφωνία τιμολόγησης του πελάτη, ανεξάρτητα από τις επί μέρους καταβολές. Επίσης, επιφυλάσσεται να προσκομίσει καταστάσεις συμφωνητικών, όσες είναι εφικτό να βρεθούν λόγω υποβολής τους χειρόγραφα στη Δ.Ο.Υ. κατά τα ελεγχόμενα έτη και με δεδομένο ότι δεν είναι ευχερής η πρόσβαση στο αρχείο της Δ.Ο.Υ. ΚΑ Αθηνών, λόγω συγχώνευσης της με τη Δ.Ο.Υ. Ψυχικού.

Επειδή, οι επικαλούμενες εγκύκλιοι/ΠΟΛ από τον προσφεύγοντα έχουν εφαρμογή, από 01/01/2015.

Επειδή, στη χρήση 2013 ίσχυαν οι διατάξεις του ΚΦΑΣ (ν.4093/2012) και συγκεκριμένα το προαναφερόμενο άρθρο 6§1, το οποίο και **ορθώς** εφάρμοσε ο έλεγχος.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος για τον προσδιορισμό του προστίμου της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων έκαστου καθαρής αξίας μικρότερης των 1.200€, έλαβε υπόψη του τη διάταξη του άρθρου 5§9 του ν.2523/1997 με την οποία ορίζεται ότι: «το ανώτατο όριο του προστίμου δεν μπορεί να υπερβεί κατά την πρώτη έκδοση απόφασης επιβολής προστίμου το δεκαπενταπλάσιο των προστίμων αυτών, ...»

Συνεπώς, ουδόλως επηρεάζεται το ύψος του προστίμου, διότι σε κάθε περίπτωση (είτε όφειλε να εκδοθεί ένα φορολογικό στοιχείο ανά χρήση είτε ανά μήνα ή τρίμηνο ανάλογα με την κατηγορία των βιβλίων που τηρεί ο κάθε πελάτης του) οι παραβάσεις της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων αξίας μικρότερης των 1.200€ είναι περισσότερες από δέκα πέντε(15).

Λοιποί ισχυρισμοί

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή, ο προσφεύγων επικαλείται ότι η φορολογική αρχή χωρίς ειδική και εμπεριστατωμένη αιτιολογία και χωρίς να ακολουθεί μια πάγια θέση επί των πιστώσεων προς διερεύνηση, άλλοτε αποδέχεται πλήρως την αιτιολογία κατάθεσης του πελάτη στο λογαριασμό, σε περίπτωση που αυτή είναι σε βάρος του, άλλοτε όχι, δηλαδή όταν παραπέμπει ευθέως σε καταβολή ποσού για πληρωμή υποχρεώσεων του και δεν μπορεί να βρεθεί το παραστατικό πληρωμής θεωρώντας το σύνολο ή μέρος του ποσού ως αμοιβή. Επιπλέον επικαλείται ότι θα έπρεπε να τεθεί από τη φορολογική αρχή ως κατώτατο όριο πιστώσεων προς διερεύνηση το ποσό των 1.000€, όπως έχει αποφανθεί και η υπηρεσία μας.

Επειδή, οι κρινόμενες καταθέσεις δεν αφορούν σε καταθέσεις μετρητών αλλά σε μεταφορά από λογαριασμούς τρίτων εκτός του προσφεύγοντος ή σε «ονομαστικές» καταθέσεις, ορθώς η φορολογική αρχή δεν έθεσε κατώτατο όριο πιστώσεων προς διερεύνηση και οι κρινόμενες καταθέσεις δεν εξαιρέθηκαν.

Επειδή, με το αριθ. πρωτ./2020 έγγραφο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. προς την Υπηρεσία μας (ΔΕΔ ΕΙ 2020 ΕΜΠ/2020) μας διαβιβάστηκαν πρόσθετα, συμπληρωματικά στοιχεία συγκεκριμένα τα κάτωθι:

1) Το με αριθ. πρωτ./2020 έγγραφο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. προς τον ΕΦΚΑ ΜΗ ΜΙΣΘΩΤΩΝ, με το οποίο ο έλεγχος ζητούσε να του γνωρίσουν τις καταβολές των εισφορών του – του, ΑΦΜ:

2) Η με αριθ. πρωτ./...../2020 απάντηση του ΕΦΚΑ ΜΗ ΜΙΣΘΩΤΩΝ, σύμφωνα με την οποία βεβαιώνεται ότι ο ως άνω την 12/02/2013 κατέβαλε το ποσό των 2.517,05€ για οφειλόμενες ασφαλιστικές εισφορές.

3) Το με αριθ. πρωτ./2020 έγγραφο του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. προς τον ΕΦΚΑ ΜΗΧΑΝΙΚΩΝ, με το οποίο ο έλεγχος ζητούσε να του γνωρίσουν τις καταβολές των εισφορών του του, ΑΦΜ: και της του και

4) Τη με αριθ./2020 απάντηση του ΕΦΚΑ σύμφωνα με την οποία βεβαιώνεται ότι ο την 28/06/2013 κατέβαλε το ποσό των 2.538,66€, για ασφαλιστικές εισφορές και η την 28/06/2013 κατέβαλε το ποσό των 2.2.274,18€, για ασφαλιστικές εισφορές, ομοίως.

Επειδή, βάσει των ως άνω αιτιολογούνται πιστώσεις ύψους 7.329,89€ και με την παρούσα απόφαση:

A) **Τροποποιείται** η καταλογισθείσα παράβαση για μη έκδοση ενός (1) φορολογικού στοιχείου καθαρής αξίας 3.428,86€ πλέον ΦΠΑ 788,64€, ήτοι συνολικής αξίας 4.217,50€ προς τον , όπως προκύπτει από τη σελίδα 138 της έκθεσης ελέγχου γραμμή 13 ως κάτωθι:

Μη έκδοση ενός (1) φορολογικού στοιχείου καθαρής αξίας 1.382,48€ πλέον ΦΠΑ 317,97€, ήτοι συνολικής αξίας 1.700,45€ προς τον

B) **Ακυρώνεται** η καταλογισθείσα παράβαση για μη έκδοση τεσσάρων (4) φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 1.525,20€ πλέον ΦΠΑ 350,80€, ήτοι συνολικής αξίας 1.876,00€ προς την εταιρεία , όπως προκύπτει από τη σελίδα 138 της έκθεσης ελέγχου γραμμή 12.

Επειδή, επιπροσθέτως, όπως έχει ήδη κριθεί με την παρούσα απόφαση, στον 4^ο ισχυρισμό ως προς την Οριστική Πράξη διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος, ο έλεγχος δεν απέδειξε με τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο ότι η πηγή και η αιτία της διαπιστωθείσας αύξησης των τραπεζικών υπολοίπων του προσφεύγοντος προέρχεται από την δραστηριότητά του ως ελεύθερου επαγγελματία (άρθρο 48§1 του ν.2238/1994), ήτοι ότι εισέπραξε την επίμαχη διαφορά ύψους **99.521,46€, ως αμοιβή για την παροχή υπηρεσιών στο πλαίσιο της ατομικής επαγγελματικής του δραστηριότητας.**

Συνεπώς, με την παρούσα απόφαση ακυρώνεται το πρόστιμο της μη έκδοσης Τ.Π.Υ. ή Α..Π.Υ. καθαρής αξίας 99.521,47€, χωρίς να μπορεί να προσδιοριστεί το πλήθος των συναλλαγών και η αξία έκαστης ξεχωριστά, αξίας 3.000,00€ το οποίο επιβλήθηκε σύμφωνα με τις συνδυαστικές διατάξεις του άρθρου 5§§1,2,10^α του ν.2523/1997 και του άρθρου 7§3 του ν.4337/2015.

Επειδή, για τις λοιπές παραβάσεις, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε επαρκή στοιχεία και δικαιολογητικά ούτε στον έλεγχο ούτε με την υπό κρίση προσφυγή προκειμένου να δικαιολογήσει τις λοιπές κρινόμενες καταθέσεις.

Επειδή, όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου ΚΦΑΣ, για τις λοιπές κρινόμενες ονομαστικές καταθέσεις ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τα προσκομισθέντα στοιχεία και τα εκδοθέντα παραστατικά πλήρως τεκμηριωμένα καταλόγισε τις λοιπές παραβάσεις μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων αξίας.

Συνεπώς, με την παρούσα απόφαση τα προσβαλλόμενα πρόστιμο διαμορφώνονται/ τροποποιούνται ως εξής:

Πρόστιμα Κ.Φ.Α.Σ.

	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΠΑΡΑΒΑΣΗΣ	Πρόστιμο με το Ν.2523/97	Πρόστιμο με το άρθ. 7§3 ζ' και στ', Ν.4337/15 Βάσει ελέγχου	Τελικό πρόστιμο που επιβάλλεται Βάσει ΔΕΔ
A.	Ανακριβής έκδοση οκτώ (8) φορολογικών στοιχείων, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθ. 1, 4§17 & 18 και 6 της υποπαραγράφου Ε του ν.4093/2012,σε συνδυασμό με το άρθ. 5§8 ^ν του ν. 2523/97	8 X 800 (ΒΑΣ.ΥΠ..1) =6.400,00	2.133,33	2.133,33
B.	Μη έκδοση (81) στοιχείων κατά παράβαση των διατάξεων των άρθ. 1, 4§17 & 18 και 6 της υποπαραγράφου Ε του ν.4093/2012 και περιορίζονται σε δέκα πέντε (15) αυτοτελείς παραβάσεις σύμφωνα με το άρθ. 5§8 ^α του ν. 2523/97	15 X 800 (ΒΑΣ.ΥΠ..1) =12.000,00	4.000,00	4.000,00
Γ.	Μη έκδοσης (5) στοιχείων καθαρής αξίας 8.903,25€ (άνω των 1.200,00 € το κάθε ένα). Οι ανωτέρω παραβάσεις επιφέρουν πρόστιμο του αρ. 7§3 περ στ Ν. 4337/2015, δηλαδή πρόστιμο ίσο με το εικοσιπέντε τοις εκατό (25%) της αποκρυβείσας καθαρής αξίας.	8.903,25	8.903,25X 25% =2.225,81	6.856,87 X25%= 1.714,21
Δ.	Μη έκδοση Τ.Π.Υ. ή Α.Π.Υ. καθαρής αξία 99.521,47€ χωρίς να μπορεί να προσδιοριστεί το πλήθος των συναλλαγών και η αξία εκάστης ξεχωριστά, και επιβάλλεται πρόστιμο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 1, 2, 10 περ. α του Ν. 2523/1997, το οποίο μειώνεται στο 1/3 όπως αυτό ορίζεται μετά την ισχύ των διατάξεων του άρθ.	15περιπτώσεις X 600= 9.000,00	3.000,00	ΜΗΔΕΝ

	7§ 3 του Ν. 4337/2015.				
	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΕΠΙΒΑΛΛΟΜΕΝΩΝ ΠΡΟΣΤΙΜΩΝ		11.871,08		7.847,54

Γ. Ως προς την οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή, ο προσφεύγων επικαλείται ότι λανθασμένα επιβλήθηκε ΦΠΑ στο ποσό των 99.521,46€ το οποίο θεωρήθηκε μη νόμιμα από τη φορολογική αρχή ως μη δηλωθέν εισόδημα του, από την επαγγελματική του δραστηριότητα.

Επειδή, όπως έχει ήδη κριθεί με την παρούσα απόφαση, στον 4^ο ισχυρισμό ως προς την Οριστική Πράξη διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος, ο έλεγχος δεν απέδειξε με τρόπο τεκμηριωμένο ότι η πηγή και η αιτία της διαπιστωθείσας αύξησης των τραπεζικών υπολοίπων του προσφεύγοντος προέρχεται από την δραστηριότητά του ως ελεύθερου επαγγελματία (άρθρο 48§1 του ν.2238/1994), ήτοι ότι εισέπραξε την επίμαχη διαφορά ύψους **99.521,46€**, ως αμοιβή για την παροχή υπηρεσιών στο πλαίσιο της ατομικής επαγγελματικής του δραστηριότητας.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός του ότι δεν έπρεπε να επιβληθεί ΦΠΑ στο ποσό των **99.521,46€** γίνεται **δεκτός και οι φορολογητέες εκροές και ο οφειλόμενος ΦΠΑ προσδιορίζεται ως εξής:**

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	163.593,55	290.946,47	187.753,37	24.159,82
Αξία φορολογητέων εισροών	22.652,31	22.652,31	22.652,31	0,00
Φόρος εκροών	37.626,52	66.917,69	43.183,28	5.556,76
Υπόλοιπο φόρου εισροών	37.626,52	37.626,52		0,00
Πιστωτικό υπόλοιπο				0,00
Χρεωστικό υπόλοιπο	0	29.291,17		5.556,76
Πρόστιμο & τόκοι		30.041,02		5.699,01
Ποσό που επιστράφηκε αδικοαιολόγητα				
Σύνολο φόρου για καταβολή	0	59.332,19		11.255,77
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση				
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά				

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **29/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, **ΑΦΜ:**, και συγκεκριμένα την **μερική αποδοχή** αυτής και την **τροποποίηση**, σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης:

α) της υπ' αριθ./2019 Οριστικής Πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου 2013, της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,

- β) της υπ' αριθ./2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικον. έτους 2014 (εισοδήματα 01/01-31/12/2013), της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,
- γ) της υπ' αριθ./2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ν.3986/2011 οικον. έτους 2014 (εισοδήματα 01/01-31/12/2013), της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., και
- δ) της υπ' αριθ./2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013, της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

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

Οικονομικό έτος 2014 (ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01 – 31/12/2013)

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Φόρος Εισοδήματος	42.026,46 €	42.026,46 €
Πρόσθετος φόρος	43.102,35 €	43.102,35 €
Εισφορά αλληλεγγύης	5.886,61 €	5.886,61 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	91.015,42 €	91.015,42 €

ΦΠΑ

	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
ΦΠΑ	29.291,17 €	5.556,76 €
Πρόσθετος φόρος	30.041,02 €	5.699,01 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	59.332,20 €	11.255,77 €

Κ.Φ.Α.Σ

	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Πρόστιμο άρθρου 7§3 του ν.4337/2015	11.871,08 €	7.847,54 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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.