



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α1

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604534

Fax : 2131604567

Καλλιθέα 11.9.2020

Αριθμός απόφασης: 1737

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.4.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

δ. Της ΠΟΛ. 1076/23.4.2018 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1456/26.4.18)

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

3. Τις διατάξεις του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), όπως τροποποιήθηκε με την Α 1122/2020 Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2088/31-05-2020).

4. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.16 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 1.9.16) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

5. Τις με ημερομηνία κατάθεσης **20.1.2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου & ενδικοφανείς προσφυγές του, ΑΦΜ, κατοίκου ΑΘΗΝΩΝ, κατά

- της με αρ. /20.12.19 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος χρήσης 2013,
- της με αρ. /20.12.19 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014,

- της αρ./20.12.19 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ χρήσης 2013,
- της αρ./20.12.19 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2014,

του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, καθώς και τις από 20.12.19 οικείες εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος & ΦΠΑ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

6. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
7. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί των με ημερομηνία κατάθεσης **20.1.2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου & ενδικοφανών προσφυγών του, οι οποίες κατατέθηκαν εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων των ενδικοφανών προσφυγών, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με τις με αρ. &/20.12.19 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος χρήσης 2013 & φορολογικού έτους 2014, αντίστοιχα, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου ύψους 115.274,53 € (πλέον πρόσθετου φόρου ύψους 118.225,56 € και διαφοράς εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 15.002,87 €) & ύψους 5.658,09 € (πλέον πρόσθετου φόρου ύψους 2.829,05 € και διαφοράς εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 538,93 €), αντίστοιχα.

Με τις με αρ. &/20.12.19 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ χρήσης 2013 & φορολογικού έτους 2014, αντίστοιχα, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου ύψους 1.316,43 € και διαφορά υπολοίπου φόρου για έκπτωση ύψους 197,78 € (πλέον πρόσθετου φόρου ύψους 1.350,13 €), στη χρήση 2013, και διαφορά φόρου ύψους 4.001,02 € (πλέον πρόσθετου φόρου ύψους 1.892,28 €) στο φορολογικό έτος 2014.

Οι προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από 20.12.19 εκθέσεων ελέγχου εισοδήματος και ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ. Σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου εισοδήματος, από την επεξεργασία των τραπεζικών κινήσεων του προσφεύγοντος (λογιστής), προέκυψαν πρωτογενείς πιστώσεις αγνώστου πηγής / αιτίας συνολικού ύψους 358.447,34 € στη χρήση 2013 και πρωτογενείς πιστώσεις αγνώστου πηγής / αιτίας συνολικού ύψους 4.629,54 € στο φορολογικό έτος 2014. Επιπλέον, προέκυψαν διαφορές λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας ύψους 4.768,07 € (πλέον ΦΠΑ ύψους 1.096,66 €) στη χρήση 2013, και ύψους 2.918,53 € (πλέον ΦΠΑ ύψους 671,26 €) στο φορολογικό έτος 2014.

Επιπροσθέτως, από τον έλεγχο δαπανών και αγορών διαπιστώθηκαν λογιστικές διαφορές ύψους 1.260,61 € στη χρήση 2013 και 14.171,09 € στο φορολογικό έτος 2014, ως μη παραγωγικές, καθώς αφορούσαν είδη οικιακής χρήσης, παιχνίδια, αξεσουάρ αυτοκινήτου, είδη ένδυση/υπόδησης, άυλη κάρτα χρόνου ομιλίας (υπάρχει αριθμός κινητής τηλεφωνίας του οποίου η δαπάνη αναγνωρίζεται), αναπηρικό αμαξίδιο, φωτογραφίες διαβατηρίου, κάμερες/αξεσουάρ, έξοδα εκτελωνισμού απορριφθείσας αγοράς, οπτικά, καλλυντικά, κοσμήματα, είδη δώρων,

βιβλία, καλλυντικά.

Σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου ΦΠΑ, προέκυψαν διαφορές στην αξία των φορολογητέων εκροών και εισροών, καθώς διαπιστώθηκαν οι ανωτέρω λογιστικές διαφορές στις δαπάνες που δεν συνάδουν με το αντικείμενο δραστηριότητας της επιχείρησης, καθώς και η ως άνω μη έκδοση φορολογικών στοιχείων στη χρήση 2013 και στο φορολογικό έτος 2014.

Κατόπιν των στοιχείων που συνυπέβαλε ο προσφεύγων με τις υπό κρίση προσφυγές, και της αρ./11.6.2020 πράξης αναπομπής της υπόθεσης στη Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, συντάχθηκε η από 1.7.2020 συμπληρωματική έκθεση ελέγχου της ανωτέρω Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με την οποία στη χρήση 2013 προσδιορίστηκε προσαύξηση περιουσίας ύψους 348.305,00 €, διαφορές λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας ύψους 4.197,79 € (πλέον ΦΠΑ ύψους 965,49), και λογιστικές διαφορές δαπανών ύψους 1.260,61 € (1.001,48 € με δικαίωμα έκπτωσης ΦΠΑ). Στο φορολογικό έτος 2014 προσδιορίστηκε προσαύξηση περιουσίας ύψους 1.231,00 € (Σημειωτέον ότι, εκ παραδρομής, υπολογίστηκε ως άθροισμα των επιμέρους πιστώσεων 1.231,00 € αντί του ορθού 1.131,00 €), διαφορές λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας ύψους 1.506,11 € (πλέον ΦΠΑ ύψους 346,41), και λογιστικές διαφορές δαπανών ύψους 14.171,09 € (2.147,45 € με δικαίωμα έκπτωσης ΦΠΑ).

Αναλυτικότερα, κατόπιν της αναπομπής και της ανωτέρω συμπληρωματικής έκθεσης ελέγχου, έγινε αποδεκτό από τον έλεγχο ότι δεν υφίσταται διαφορές λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων για τις περιπτώσεις μη έκδοσης με α/α 6, 56, 67 στη χρήση 2013. Για την πίστωση με α/α 92 στη χρήση 2014 έγινε δεκτό ότι δεν προκύπτει διαφορά λόγω μη έκδοσης για καταλογισμό. Για την πίστωση με α/α 126 ποσού 1.730,00 € στη χρήση 2014 έγινε δεκτό ότι ποσό 1.637,25 € αφορά την πληρωμή του ΦΠΑ πελάτη του, ενώ τη διαφορά ύψους 92,75 € (καθαρό 75,41 € ΦΠΑ 17,34 €) τη λογίζει ως αμοιβή για την οποία δεν εκδόθηκε παραστατικό. Επίσης, όσον αφορά την προσαύξηση, έγιναν δεκτοί οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος για τις πιστώσεις με α/α 9, 10, 26, 41, 68 συνολικού ύψους 10.142,34 € στη χρήση 2013, και με α/α 97, 98, 113, 128, 129, 130, 131, συνολικού ύψους 3.398,54 € στη χρήση 2014.

Με τις υπό κρίση ενδικοφανείς προσφυγές, ζητείται η ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Όσον αφορά τις πιστώσεις χρήσης 2013 με α/α 2, 7, 17, 29, 36, 46, 72 συνολικού ύψους 56.000,00 € πρόκειται για επανακαταθέσεις μετρητών από τον ίδιο. Σύμφωνα με τον πίνακα ανάλωσης που προσκόμισε ο προσφεύγων το διαθέσιμο προς ανάλωση κεφάλαιο που είχε σχηματιστεί στις χρήσεις 1994 έως και 2012 ανήλθε στο ύψος των 453.535,57 €.

2. Όσον αφορά τις πιστώσεις χρήσης 2013 με α/α 61, 62, 73, 80 πρόκειται για μεταφορά ποσών μεταξύ λογαριασμών του.

3. Όσον αφορά τις πιστώσεις με α/α 4, 6, 9, 10, 12, 15, 19, 20, 24, 25, 35, 39, 47, 58, 63, 68, 70, 78, 79, 82, 84 χρήσης 2013 και με α/α 91, 92, 101, 104, 112, 113, 114, 118, 126, 130, 131, 135 στη χρήση 2014, πρόκειται για μικροποσά που κατέθεταν οι πελάτες του σε λογαριασμό του προκειμένου ο προσφεύγων, ως λογιστής τους, να πληρώσει φορολογικές τους υποχρεώσεις.

4. Όσον αφορά τις πιστώσεις με α/α 1, 3, 21, 27, 32, 57, 64, 74, 75, 76, 83, 85 χρήσης 2013, και με α/α 88, 109, 116, 117, 123, 137 στη χρήση 2014, πρόκειται για μικρά ποσά που αφορούν προσωπικές του συναλλαγές.

5. Όσον αφορά τις πιστώσεις με α/α 42, 55, 56, 59, 67 χρήσης 2013, και με α/α 97, 98, 106, 108, 124, 128, 129 στη χρήση 2014, πρόκειται για ποσά από πελάτες του για υπηρεσίες που τους είχε προσφέρει και για τις οποίες είχαν εκδοθεί οι αντίστοιχες ΑΠΥ.

6. Όσον αφορά την πίστωση με α/α 26 ύψους 9.000,00 € αυτή αφορά κατάθεση τιμήματος πώλησης του αυτοκινήτου του.

7. Όσον αφορά την πίστωση με α/α 41 ύψους 227,34 € πρόκειται για ποσό επιστροφής ασφαλίσεων του αυτοκινήτου του.

8. Οι δαπάνες που δεν αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο έχουν πραγματοποιηθεί προς το συμφέρον της επιχείρησης του, είναι μέσα στα πλαίσια των συνηθισμένων εμπορικών συναλλαγών, και για τις οποίες έχουν εκδοθεί τα προβλεπόμενα παραστατικά και έχουν καταχωριστεί στα βιβλία του.

9. Όσον αφορά τη διαπίστωση του ελέγχου περί μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τα σχετικά ποσά αφορούσαν τη διευκόλυνση πληρωμής φορολογικών υποχρεώσεων πελατών του και τίποτα περισσότερο.

10. Ο έλεγχος δε διενεργήθηκε βάσει της αρχής της χρηστής διοίκησης και με ορθή συμπεριφορά προς τον προσφεύγοντα.

Επιπροσθέτως, με το αρ. ΔΕΔ/7.5.2020 υπόμνημα του προσφεύγοντος προς την Υπηρεσία μας, ο προσφεύγων επικαλείται ότι στην εντολή ελέγχου η ελέγκτρια κατά παράβαση νόμου έχει υπογράψει αντ' αυτής στη θέση της Προϊσταμένης τη Δ.Ο.Υ., ότι η ελέγκτρια όφειλε να κοινοποιήσει ταυτόχρονα την εντολή ελέγχου και την εντολή παροχής πληροφοριών, η εντολή παροχής πληροφοριών είναι ανυπόγραφη, η εντολή παροχής πληροφοριών αναγράφει 139 τραπεζικές κινήσεις ενώ ολογράφως αναγράφει 270, το πόρισμα της έκθεσης ελέγχου στην πίστωση με α/α 92 αναγράφει διαφορά 100,00 € αντί το ορθού ποσού 22,75 €, υπήρχε πλήρης έλλειψη σεβασμού στο πρόσωπό του από την ελέγκτρια, ότι καθυστέρησε η Δ.Ο.Υ. να του επιστρέψει τα βιβλία και τα στοιχεία του κατόπιν της διενέργειας του ελέγχου, ότι όταν ζήτησε το CD με τα στοιχεία των κινήσεων των λογαριασμών του η ελέγκτρια του έδωσε CD με στοιχεία άλλου φορολογούμενου (γεγονός το οποίο κατήγγειλε στην Αρχή Προστασίας Προσωπικών Δεδομένων), ότι δεν εφαρμόστηκαν οι διατάξεις της ΠΟΛ 1175/2017 και ότι δεν υπήρχε προσαύξηση περιούσιας και προσκόμισε όλα τα απαραίτητα αποδεικτικά στοιχεία. Επιπλέον αναφέρει ότι η Δ.Ο.Υ. δεν ακολούθησε την προβλεπόμενη διαδικασία και προέβη σε έκδοση εντολής κατάσχεσης και ότι βάσει της Α./2020 παρατάθηκαν μέχρι τις 31.8.2020 οι προθεσμίες καταβολής των βεβαιωμένων οφειλών των επιχειρήσεων και ο ίδιος έχει πληττόμενους ΚΑΔ παρόλα αυτά οι οφειλές του επιβαρύνονται με προσαυξήσεις. Δικαιολόγησε πλήρως τις πιστώσεις με α/α α 4, 10, 12, 15, 19, 20, 24, 35, 39, 47, 58, 63, 68, 70, 78, 79, 84, 91, 92, 101, 112, 113, 114, 118, 126, 130, 131, 135. Εσφαλμένες οι λογιστικές διαφορές. Βάναυση προσβολή της προσωπικότητάς του.

Με το αρ. ΔΕΔ/9.9.2020 υπόμνημα του προσφεύγοντος προς την Υπηρεσία μας, ο προσφεύγων, πέραν των αναφερομένων στο ως άνω υπόμνημα, επικαλείται ότι γίνεται επιλεκτική εκ προθέσεως μη χρήση διατάξεων που ισχύουν και εφαρμόζονται, καθώς στην με αρ./27.9.19 πρόσκληση με τίτλο αίτημα παροχής πληροφοριών αναφέρεται ο νόμος 4174/2013 ο οποίος αναφέρεται γενικά σε φορολογικούς ελέγχους, όμως οι διαδικασίες αυτές διέπονται από τις ΠΟΛ. 1050/2014 και 1094/2014, τις οποίες αν ο έλεγχος αγνοήσει αλλά εντούτοις χρησιμοποιήσει έμμεσες τεχνικές τότε ο έλεγχος ξεφεύγει από τις νόμιμες διαδικασίες. Πριν την αποστολής της πρόσκλησης αυτής η Δ.Ο.Υ. όφειλε να ελέγξει τις δηλώσεις εισοδήματος του και εφόσον δεν καλύπτονταν τα ποσά στις τραπεζικές του καταθέσεις να εξέδιδε αιτιολογημένη απόφαση για διενέργεια έμμεσης τεχνικής ελέγχου. Η εν λόγω πρόσκληση ήταν ανυπόγραφη, γεγονός που καταδεικνύει ότι όλο το επιτελείο της Δ.Ο.Υ. τελούσε σε απόλυτη γνώση ότι παρανομούσε. Οι ελεγκτές του άσκησαν bullying / τραμπουκισμούς και συγκεκριμένα ροκάνισμα χρόνου, διαρκείς ταπεινώσεις και εξευτελισμό από την ελέγκτρια κα και όλο το επιτελείο της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, και εκ προθέσεως προσπάθεια απόκρυψης της νομοθεσίας που αποτελεί παράβαση του κώδικα όλων των δημοσίων υπαλλήλων και των υπαλλήλων της ΑΑΔΕ. Ο ίδιος είναι θύμα πολλαπλών εγκλημάτων του κοινού Ποινικού Δικαίου, παράβαση καθήκοντος, σύσταση εγκληματικής οργάνωσης και απάτη από τη Δ.Ο.Υ. Αν δεν ικανοποιηθεί από το αποτέλεσμα της απόφασης της Υπηρεσία μας θα αναζητήσει προστασία κάθε αρμόδιας Δικαστικής Αρχής έναντι όλων των εμπλεκόμενων στην οικονομική του καταστροφή και την εξαθλίωσή του.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 48§3 του Ν. 2238/1994, όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρ. 15 § 3 του Ν. 3888/2010:

«Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παρ. 2 του άρθρου 4. Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 21§4 του ν. 4172/2013: «Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 29§4 του ν. 4172/2013: «Το εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 4 του άρθρου 21 φορολογείται με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%)»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ν. 4174/2013: «Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο

φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.»

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. Σε όσες περιπτώσεις αποδεικνύεται ότι οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση κλπ. πρέπει να καταβάλλονται οι αναλογούντες αντίστοιχοι φόροι, τέλη κλπ. και τα αντίστοιχα πρόστιμα ή προσαυξήσεις.

10. Οι παραπάνω διατάξεις ισχύουν για υποθέσεις που η προσαύξηση περιουσίας προέκυψε πριν ή μετά τις 30-9-2010 ημερομηνία ψήφισης του σχετικού νόμου, και η έκδοση των καταλογιστικών πράξεων γίνεται μετά τις 30-9-2010. ...

11. Η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε η προσαύξηση αυτής. Ο φορολογούμενος δύναται να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο.

12. Ανεξάρτητα από τα παραπάνω, διευκρινίζεται ότι οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας μπορεί να δηλωθεί από τον ίδιο το φορολογούμενο, χωρίς να απαιτούνται στοιχεία απόκτησης αυτής και το εισόδημα αυτό θεωρείται εισόδημα της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε., από ελευθέρια επαγγέλματα, της χρήσης κατά την οποία δηλώνεται και φορολογείται σ' αυτό το οικονομικό έτος.»

Επειδή, με τις διατάξεις της **ΠΟΛ. 1175/2017:** «Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας» ορίζεται ότι:

«Σε συνέχεια ερωτημάτων που αφορούν στη διενέργεια ελέγχων αναφορικά με προσαύξηση περιουσίας φορολογουμένων, ανεξαρτήτως του τρόπου ή της μεθόδου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης και κατόπιν πρόσφατης σχετικής νομολογίας του ΣτΕ, επισημαίνονται τα εξής:

1. Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου (π.χ. εισόδημα από κεφάλαιο, εισόδημα από κινητές αξίες, εισόδημα Δ πηγής του ν.2238/1994, πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κ.τλ.), ακόμα και αν το ποσό αυτό δεν συμπεριελήφθη στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον οι εν λόγω πιστώσεις συνεπάγονται φορολογική υποχρέωση στον φόρο εισοδήματος, ο καταλογισμός δεν θα γίνεται κατ' επίκληση των ανωτέρω διατάξεων, αλλά των, κατά περίπτωση, εφαρμοστέων διατάξεων του ν.2238/1994 ή του ν.4172/2013, αναλόγως του είδους του εισοδήματος.

2. Γενικά, επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.

Σημειώνεται ότι ο φορολογούμενος οφείλει κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών,

στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων. Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του.

Σε περίπτωση που δεν προσκομίζονται στοιχεία για επένδυση ή κίνηση λογαριασμού ημεδαπής ή αλλοδαπής, λόγω αντικειμενικής αδυναμίας προσκόμισης των σχετικών δικαιολογητικών (για παράδειγμα, διότι έχει παρέλθει ο χρόνος που η τράπεζα ή άλλο ίδρυμα έχει υποχρέωση διαφύλαξης των σχετικών αρχείων), γίνονται δεκτοί οι ισχυρισμοί του ελεγχόμενου, εκτός αν η φορολογική αρχή αιτιολογημένα απορρίψει αυτούς στη βάση άλλων στοιχείων που διαθέτει.

Σε κάθε περίπτωση, εάν διαπιστωθεί ότι η απόκτηση της επένδυσης έλαβε χώρα σε χρόνο εκτός των φορολογικών ετών που περιλαμβάνονται στην εντολή ελέγχου, ή το εισερχόμενο έμβασμα αλλοδαπής προέρχεται από καταθέσεις / πραγματικά εισοδήματα προγενέστερων ετών της ελεγχόμενης περιόδου, οι εν λόγω πιστώσεις θεωρούνται δικαιολογημένες για το ελεγχόμενο διάστημα και δεν θεμελιώνεται, εξ αυτού του λόγου, επέκταση του φορολογικού ελέγχου στα προγενέστερα αυτά έτη, εκτός εάν και στο μέτρο που είναι απολύτως αναγκαίο για την διακρίβωση της υπαγωγής σε φόρο ή νόμιμης απαλλαγής από αυτόν των κεφαλαίων από τα οποία προέρχονται οι εν λόγω πιστώσεις, υπό την επιφύλαξη των διατάξεων περί παραγραφής.

Η διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται, κατ' αρχήν (εφόσον, βέβαια, δεν έχει παρέλθει ο προβλεπόμενος στη νομοθεσία χρόνος παραγραφής) και σε υποθέσεις, στις οποίες η περιουσιακή προσαύξηση, άγνωστης πηγής ή αιτίας, προκύπτει σε χρόνο προγενέστερο της 30.9.2010 (ΣτΕ 1225/2017, 884/2016, 1897/2016).

4. Το ποσό τραπεζικού λογαριασμού που τροφοδότησε έμβασμα και λογίζεται ως φορολογητέο εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, φορολογείται ως εισόδημα της διαχειριστικής περιόδου κατά την οποία προκύπτει ότι εισήχθη το ποσό αυτό στην περιουσία του δικαιούχου του λογαριασμού, η δε μεταφορά με έμβασμα χρηματικού ποσού από τραπεζικό λογαριασμό δικαιούχου σε άλλο τραπεζικό λογαριασμό του (στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή) δεν αποτελεί προσαύξηση της περιουσίας του. Συνεπώς, κρίσιμος δεν είναι, τουλάχιστον κατ' αρχήν ο χρόνος διενέργειας του εμβάσματος, αλλά είτε ο χρόνος της κατάθεσης του επίμαχου ποσού (ή σε περίπτωση τμηματικής κατάθεσης του, ο χρόνος που κατατέθηκε καθένα από τα τμήματα του) στον τραπεζικό λογαριασμό του δικαιούχου, μέσω του οποίου έγινε το έμβασμα, είτε ο προγενέστερος αυτού χρόνος κατά τον οποίο προκύπτει ότι επήλθε η αντίστοιχη προσαύξηση της περιουσίας του (ΣτΕ 1225/2017, 884/2016, 435/2017). Ο προσδιορισμός του ως άνω κρίσιμου χρόνου πρέπει να γίνεται από την ελεγκτική αρχή με βάση πρόσφορα και επαρκή στοιχεία τα οποία συλλέγονται κατόπιν της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαιών, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου στα οποία συμπεριλαμβάνονται ιδίως η κλήση του φορολογούμενου για παροχή

εξηγήσεων και η αναζήτηση πληροφοριών και στοιχείων από τα εμπλεκόμενα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα. Αν η εντός ευλόγου χρόνου συλλογή στοιχείων σχετικά με τη διαπίστωση του χρόνου προσαύξησης της περιουσίας καθίσταται αδύνατη ή ιδιαίτερα δυσχερής, γεγονός που πρέπει να βεβαιώνεται από τη φορολογική αρχή με ειδική αιτιολογία, αυτή μπορεί να διαπιστώσει τον κρίσιμο, κατά τα προεκτεθέντα, χρόνο με βάση όσα στοιχεία κατάφερε να συγκεντρώσει ο έλεγχος και, στην εξαιρετική περίπτωση παντελούς έλλειψης τέτοιων στοιχείων, να θεωρήσει κατά τεκμήριο ως κρίσιμο χρόνο εκείνον του εμβάσματος (ΣτΕ 884/2016).

5. Ειδικότερα, σχετικά με τον έλεγχο υποθέσεων για προσαύξηση περιουσίας παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις προκειμένου να υπάρχει ομοιόμορφη αντιμετώπιση των υποθέσεων:

5.1. [...]

5.4. Ο χαρακτηρισμός μιας πίστωσης σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει ο ελεγχόμενος ως προερχόμενη ή σχετιζόμενη με ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα εξετάζεται ως πραγματικό γεγονός. Εφόσον αποδειχθεί ότι προέρχεται από ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα, δηλαδή προσδιορίζεται το είδος της παρασχεθείσας υπηρεσίας και ο λήπτης αυτής ή το πωληθέν αγαθό και ο αγοραστής αυτού, τότε φορολογείται, κατά περίπτωση, με τις οικείες διατάξεις του ν. 2238/1994 (άρθρα 28, 40, 48 κ.λπ.) ή την παρ.1 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 και υπόκειται σε τυχόν λοιπές φορολογίες (π.χ. ΦΠΑ), εάν δεν έχει ήδη φορολογηθεί. Στην περίπτωση που ο ελεγχόμενος συμμετέχει σε οποιοδήποτε νομικό πρόσωπο (ΟΕ, ΕΕ, ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ), κοινωνία ή κοινοπραξία, και το ποσό που πιστώνεται σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει το φυσικό πρόσωπο είναι ποσό που αποδεικνύεται ότι αφορά συναλλαγές ή εισόδημα ή περιουσία του νομικού προσώπου ή κοινωνίας ή κοινοπραξίας, δεν συνιστά προσαύξηση περιουσίας, καθώς είναι γνωστής προέλευσης. Στην περίπτωση αυτή το ποσό δύναται να συνιστά δάνειο (αν τούτο προκύπτει από τις σχετικές εγγραφές στα βιβλία ή από άλλα στοιχεία), ή ταμειακή διευκόλυνση, ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά της κάθε περίπτωσης, κατά την κρίση του ελέγχου.

Επισημαίνεται ότι αν αυτό το ποσό επεστράφη στο νομικό πρόσωπο (ή κοινωνία ή κοινοπραξία) πριν από την διενέργεια του ελέγχου, τότε αποτελεί δάνειο ή ταμειακή διευκόλυνση (ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά) για το φυσικό πρόσωπο και η τυχόν απόδοση (υπεραξία) αποτελεί εισόδημα του φυσικού προσώπου εφόσον στο νομικό πρόσωπο επεστράφη μόνο το κεφάλαιο.

Σε κάθε περίπτωση οι σχετικές πιστώσεις αξιολογούνται σε σχέση με τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, λαμβανομένου υπόψη και του αναλογούντος ΦΠΑ, ανάλογα με την περίπτωση. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος επικαλείται μεν τη λήψη δανείου από ελληνική ή αλλοδαπή επιχείρηση, αλλά δεν υπάρχει σχετικό έγγραφο βέβαιης χρονολογίας ούτε και μπορεί να αποδειχθεί η λήψη του δανείου αυτού από άλλα στοιχεία (π.χ. κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών του δανειστή ή του δανειζόμενου από τις οποίες να προκύπτει δόση ή επιστροφή χρημάτων), τότε ο ισχυρισμός του φορολογούμενου περί δανείου δεν μπορεί να γίνει δεκτός.6. [...]

Επειδή σύμφωνα με την ΔΕΑ Φ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.15 της ΓΓΔΕ: «Β' Προσαύξηση περιουσίας 1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 21 του ΚΦΕ, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον

Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. 2. Επιπλέον, με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ΚΦΔ ορίζεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις. 3. Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. 5. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 4 του άρθρου 29 του ΚΦΕ, δηλαδή με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%), απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται και οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 32 του ΚΦΕ. 8. Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα. Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης στον ίδιο ή άλλο τραπεζικό λογαριασμό αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό. Σ' αυτήν την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι, οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον φορολογούμενο από έναν ή περισσότερους λογαριασμούς δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς. Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς. Σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων. 9. Όταν δεν μπορεί να δικαιολογηθεί η προσαύξηση της περιουσίας, τότε αυτή φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε. Ο φορολογούμενος δύναται σε κάθε περίπτωση να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο. 10. Για χρήσεις πριν από την 01/01/2014, σχετικές είναι οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1270/2013 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.

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

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 31 του ν. 2238/1994 'Λογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος': «1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία με την απλογραφική ή διπλογραφική μέθοδο εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων, με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 51Α και 51Β του παρόντος...»

Επειδή, για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε. θα πρέπει να υπάρχουν αθροιστικά (να συντρέχουν όλες μαζί) οι εξής προϋποθέσεις: α) Η δαπάνη να είναι πραγματική και όχι εικονική. β) Η δαπάνη να είναι παραγωγική δηλαδή να συμβάλει στην απόκτηση φορολογητέου εισοδήματος (και όχι απαλλασσόμενων ή αυτοτελώς φορολογούμενων). γ) Η δαπάνη να προβλέπεται από διάταξη νόμου (άρθρο 31 Κ.Φ.Ε.). δ) Η δαπάνη να έχει καταχωρηθεί στα βιβλία, να προκύπτει από δικαιολογητικά έγγραφα (τιμολόγια, αποδείξεις κ.λπ.) και να είναι βέβαιη δεδουλευμένη και εκκαθαρισμένη (1078820/1526/Α0012/29.8.2007)

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 22 του ν. 4172/2013: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε. οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση. γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.»

Επειδή στο άρθρο 23 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:... β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.....»

Επειδή στο άρθρο 30 του ν. 2859/2000, όπως ίσχυε στην υπό κρίση περίοδο, ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που

έγιναν σ' αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Ειδικά, για τα αγαθά επένδυσης, τα δικαιώμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά τα μέρη που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.»

Επειδή, όσον αφορά τα αποτελέσματα του υπό κρίση ελέγχου ως προς την προσαύξηση περιουσίας, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις 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, ενώ σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα/ κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα. Σύμφωνα με την από 20.12.19 υπό κρίση έκθεση ελέγχου, ο έλεγχος, κατόπιν επεξεργασίας των δεδομένων των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος, προσδιόρισε εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994 και των άρθρων 21, 29 του ν.4172/13, ύψους 358.447,34 € στη χρήση 2013 και 4.629,54 € στο φορολογικό έτος 2014, και κατόπιν της από 1.7.2020 συμπληρωματικής έκθεσης ελέγχου, προσδιόρισε εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας ύψους 348.305,00 € στη χρήση 2013 και 1.231,00 € στο φορολογικό έτος 2014.

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή ο προσφεύγων προβάλλει τον ισχυρισμό ότι στα ποσά που του καταλογίστηκαν περιλαμβάνονται και μικρά ποσά.

Επειδή, όπως έχει κριθεί από το **ΣτΕ 884/2016 τμ. Β' επταμελές,** επί προδικαστικών αιτημάτων:

«Α. Ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των **μεγάλων ποσών** που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του και, συνεπώς, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 § 1 περ. α' του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρθρου 14 § 1 του ν. 4174/2013, ... οφείλει, κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, ... Β. ... το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, ΣτΕ 2442/2013, ΣτΕ 886/2005 κ.ά.) - Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της, διότι μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως

δυσχερώς εντοπίσιμη - Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση ... Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων.

Γ. Κατά την αρκούντως σαφή και προβλέψιμη έννοια της διάταξης (του εδαφίου α') της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ (όπως η παράγραφος αυτή ίσχυε πριν από την προσθήκη σε αυτήν εδαφίου β' με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010), ερμηνευόμενης σε συνδυασμό, αφενός, με τις διατάξεις του άρθρου 66 (παρ. 1) του ίδιου νόμου και ήδη των άρθρων 14 (παρ. 1), 15 (παρ. 3) και 27 (παρ. 1) του ν. 4174/2013 και, αφετέρου, με τον κανόνα περί δυνατότητας έμμεσης απόδειξης ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος και αντίστοιχης φορολογικής παράβασης, ποσό τραπεζικού λογαριασμού και αντίστοιχου εμβάσματος μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα του δικαιούχου του λογαριασμού και χορηγήσαντος την εντολή διενέργειας του εμβάσματος, εφόσον δεν καλύπτεται από τα δηλωθέντα εισοδήματά του ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.».

Με βάση την ως άνω Απόφαση του ΣτΕ ο φορολογούμενος τεκμαίρεται ότι γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του **των μεγάλων ποσών που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του** και μπορεί ευχερώς και υποχρεούται να υποδείξει στη φορολογική αρχή την πηγή προέλευσης αυτών, τούτο δε, **δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης**. Επομένως, ναι μεν επιτρέπεται η αντιστροφή του βάρους της απόδειξης υπέρ της φορολογικής διοίκησης, όχι όμως χωρίς όρια, δεδομένου ότι ως ασφαλιστική δικλείδα πρέπει να ζητούνται από το φορολογούμενο να αιτιολογήσει τα μεγάλα ποσά, τα οποία σε κάθε περίπτωση κρίνονται από τον έλεγχο μετά τη μελέτη του φακέλου της υπόθεσης.

Επομένως, η διαπίστωση προσαύξησης περιουσίας πρέπει να εδράζεται σε **«μεγάλα ποσά» (ΣτΕ 884/2016)** για τα οποία ο φορολογούμενος οφείλει να γνωρίζει την πηγή προέλευσής τους. Η έννοια «μεγάλα ποσά» εξειδικεύεται κατά περίπτωση ανάλογα με το προφίλ και την οικονομική δυνατότητα του φορολογουμένου και ως εκ τούτου η διαπιστωθείσα προσαύξηση περιουσίας πρέπει να κρίνεται όχι μόνο με βάση συγκεκριμένο ύψος κατάθεσης, αλλά και από την συνεκτίμηση και άλλων παραγόντων, όπως το επάγγελμά του, το είδος των εισοδημάτων του, την περιοδικότητα των καταθέσεων του, το πλήθος των συνδικαιούχων εκάστου λογαριασμού κλπ το δε τιθέμενο όριο καταθέσεων πάνω από το οποίο θα πρέπει να ζητείται από τον φορολογούμενο συγκεκριμένη αιτιολογία της κάθε μίας κατάθεσης πρέπει να είναι τέτοιο, που ο φορολογούμενος ουσιαστικά να μην υποχρεώνεται στα αδύνατα.

Επειδή, όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου εισοδήματος, στον πίνακα πιστώσεων στα ποσά από τους λογαριασμούς του που ελέγχθηκαν και τα οποία ο προσφεύγων κλήθηκε να αιτιολογήσει, στη στήλη 'Ποσό – Νόμισμα Πίστωση' (που περιλαμβάνει αιτιολογημένες και ανατιολογήστες πιστώσεις, και το σύνολο της κάθε πίστωσης πριν ληφθεί υπόψη τυχόν ύπαρξη συνδικαιούχων στο λογαριασμό) καταγράφονται αρκετές πιστώσεις χαμηλής αξίας. Συνεκτιμώντας όλους τους ανωτέρω παράγοντες της αρ. 884/2016 απόφασης του ΣτΕ, αλλά και το γεγονός ότι υπάρχει μεγάλος αριθμός πιστώσεων χαμηλής αξίας, κρίνεται ότι εσφαλμένα ζητήθηκε από τον προσφεύγοντα να αιτιολογήσει πιστώσεις αξίας κάτω των 300,00 €, που είναι το ύψος της διαμέσου αξίας (δεδομένου ότι υπάρχει μεγάλη απόκλιση στην αξία των πιστώσεων και μεγάλος αριθμός πιστώσεων χαμηλής αξίας) των πιστώσεων της εν λόγω στήλης ('Ποσό – Νόμισμα Πίστωση'). Στις εν λόγω πιστώσεις ύψους κάτω των 300,00 € της στήλης 'Ποσό – Νόμισμα Πίστωση' αντιστοιχούν καταλογισθέντα ποσά με τις προσβαλλόμενες πράξεις (είτε ως προσαύξηση περιουσίας είτε λόγω μη έκδοσης) στη στήλη 'Τελικό ποσό καταλογισμού' συνολικού ύψους 5.231,76 €, και αντιστοιχούν ποσά στη στήλη 'Τελικό ποσό καταλογισμού μετά την αναπομπή' συνολικού ύψους 3.924,42 €. Κατόπιν των ανωτέρω, στις υπόλοιπες πιστώσεις, ύψους 300,00 € και άνω, της στήλης 'Ποσό – Νόμισμα Πίστωση' αντιστοιχούν καταλογισθέντα ποσά με τις προσβαλλόμενες πράξεις (είτε ως προσαύξηση περιουσίας είτε λόγω μη έκδοσης) συνολικού ύψους 367.199,64 €, και αντιστοιχούν ποσά στη στήλη 'Τελικό ποσό καταλογισμού μετά την αναπομπή' συνολικού ύψους 352.527,40 €. Συνεπώς, όσον αφορά την προσαύξηση περιουσίας και τη μη έκδοση, λαμβάνοντας υπόψη την αρ. 884/2016 απόφαση του ΣτΕ, καθώς και το πόρισμα της συμπληρωματικής έκθεσης ελέγχου κατόπιν της αναπομπής, προκύπτουν τα κατωτέρω:

1. Πιστώσεις για τις οποίες δεν εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία:

A/A	ΚΙΝΗ Σ	ΧΡΗΣ Η	Ημερ. Συν/γής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Νόμισμα- Πίστωση	προσδιορισ μος καταλογισθ έντος ποσού	Τελικό ποσό καταλογι σμού	Χαρακτηρ ισμός	ΤΕΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙ ΣΜΟΥ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΑΝΑΠΟΜ ΠΗ	Καθ.Αξία	φπα
12	3398	2013	28/1/13	.....	780,52	780,52	49,95	μη έκδοση	49,95	40,61	9,34
24	3428	2013	11/3/13	.....	500,00	500,00	500,00	μη έκδοση	500,00	406,50	93,50

25	3430	2013	13/3/13	.....	3.100,00	3.100,00	3.100,00	μη έκδοση	3.100,00	2.520,33	579,67
35	3485	2013	26/4/13	.....	676,00	676,00	50,33	μη έκδοση	50,33	40,92	9,41
59	3572	2013	22/8/13	.....	500,00	500,00	500,00	μη έκδοση	500,00	406,50	93,50
70	3627	2013	21/10/13	.....	610,00	610,00	132,58	μη έκδοση	132,58	107,79	24,79
91	3774	2014	22/1/14	.....	1.350,00	1.350,00	156,18	μη έκδοση	156,18	126,98	29,20
104	3852	2014	30/4/14	.....	631,00	631,00	70,11	μη έκδοση	70,11	57,00	13,11
108	3878	2014	12/6/14	.....	350,00	350,00	42,50	μη έκδοση	42,50	34,55	7,95
114	3935	2014	31/7/14	.....	954,00	954,00	954,00	μη έκδοση	954,00	775,61	178,39
118	3940	2014	5/8/14	.....	478,00	478,00	109,00	μη έκδοση	109,00	88,61	20,38

	3979	2014	22/10/14	.....	1.730,00	1.730,00					
126							1.730,00	μη έκδοση	92,75	75,41	17,34

Συνεπώς, στη χρήση 2013 προκύπτουν 6 περιπτώσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων, συνολικής αξίας ύψους 4.332,86 € (καθαρή αξία 3.522,65 €, ΦΠΑ 810,21 €). Στη χρήση 2014 προκύπτουν 6 περιπτώσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων, συνολικής αξίας ύψους 1.424,54 € (καθαρή αξία 1.158,15 €, ΦΠΑ 266,37 €).

2. Πιστώσεις για τις οποίες δεν δικαιολογήθηκε η πηγή ή/και η αιτία προέλευσης ύψους 346.770,00 €. Συγκεκριμένα, στη χρήση 2013 διαπιστώθηκαν, βάσει της από 1.7.2020 συμπληρωματικής έκθεσης ελέγχου, πιστώσεις αδικαιολόγητης πηγής ή/και αιτίας προέλευσης συνολικής αξίας ύψους 346.470,00 €. Στη χρήση 2014 διαπιστώθηκαν, βάσει της από 1.7.2020 συμπληρωματικής έκθεσης ελέγχου, πιστώσεις αδικαιολόγητης πηγής ή/και αιτίας προέλευσης συνολικής αξίας ύψους 300,00 €.

Επειδή, όσον αφορά τις πιστώσεις με α/α 4, 6, 9, 10, 12, 15, 19, 20, 24, 25, 35, 39, 47, 58, 63, 68, 70, 78, 79, 82, 84 χρήσης 2013 και με α/α 91, 92, 101, 104, 112, 113, 114, 118, 126, 130, 131, 135 στη χρήση 2014, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι πρόκειται για μικροποσά που κατέθεταν οι πελάτες του σε λογαριασμό του προκειμένου, ως λογιστής τους, να πληρώσει φορολογικές τους υποχρεώσεις. Όμως, σύμφωνα με την από 1.7.2020 συμπληρωματική έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος για τις πιστώσεις με α/α 6, 9, 10, 68, χρήσης 2013 και με α/α 92, 113, 130, 131, 135 στη χρήση 2014 έχουν γίνει δεκτοί, ενώ σε κάθε περίπτωση ο ισχυρισμός για τις πιστώσεις με α/α 4, 9, 10, 15, 19, 39, 47, 58, 63, 78, 79, 84 χρήσης 2013 και με α/α 101, 112, 113, 130, 131, 135 στη χρήση 2014, ότι είναι μικροποσά έγινε σύμφωνα με τα ανωτέρω αποδεκτός με την παρούσα απόφαση.

Επειδή, όσον αφορά τις πιστώσεις με α/α 1, 3, 21, 27, 32, 57, 64, 74, 75, 76, 83, 85 χρήσης 2013, και με α/α 88, 109, 116, 117, 123, 137 στη χρήση 2014, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι πρόκειται για μικρά ποσά που αφορούν προσωπικές του συναλλαγές. Σύμφωνα με τα ανωτέρω ο εν λόγω ισχυρισμός έγινε αποδεκτός με την παρούσα απόφαση για τις πιστώσεις με α/α 1, 3, 21, 27, 32, 57, 64, 74, 75, 76, 83, χρήσης 2013, και με α/α 109, 116, 117, 123, 137 στη χρήση 2014.

Επειδή, με την παρούσα προσφυγή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι όσον αφορά τις πιστώσεις χρήσης 2013 με α/α 2, 7, 17, 29, 36, 46, 72 συνολικού ύψους 56.000,00 € πρόκειται για επανακαταθέσεις μετρητών από τον ίδιο, όμως δεν προσκομίστηκαν στοιχεία που να αποδεικνύουν τον ισχυρισμό του. Προβάλλεται ο ισχυρισμός ότι, βάσει του πίνακα ανάλωσης που προσκόμισε ο προσφεύγων, το διαθέσιμο προς ανάλωση κεφάλαιο που είχε σχηματιστεί στις χρήσεις 1994 έως και 2012 ανήλθε στο ύψος των 453.535,57 €, το οποίο επαρκούσε για τις υπό κρίση επανακαταθέσεις. Σύμφωνα με το αρ./2.9.2020 (ΔΕΔ/2.9.2020) έγγραφο της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών προς την Υπηρεσία μας στις 31.12.12 το υπόλοιπο των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος στην και στην ανερχόταν (στο μέρος που του

αναλογούσε) στο ύψος των 331.971,49 €, ενώ επιπροσθέτως, υπήρχε προθεσμιακή κατάθεση στη με δικαιούχο τον προσφεύγοντα με έναρξη στις 17.7.12 με ποσό ύψους 425.000,00 € και η οποία στις 18.1.13 ανερχόταν στο ποσό των 437.554,26 €. Σύμφωνα με τα στοιχεία των υποβληθεισών δηλώσεων του προσφεύγοντος οικ. ετών 1997-2013 (για τις οποίες υπάρχουν στοιχεία στο σύστημα taxis), κατά τον προσδιορισμό του υπολοίπου διαθεσίμου προς ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στην ΠΟΛ. 1270/2013, αφού αφαιρεθούν τα πραγματικά αναλωθέντα ποσά για αγορές και λοιπές δαπάνες (και όχι τα τεκμαρτά) από τα πραγματικά εισοδήματα του προσφεύγοντος, και αφού ληφθούν υπόψη τα υπόλοιπα του προσφεύγοντος σε λογαριασμούς του στις 31.12.12, δεν προκύπτει υπόλοιπο διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών στις 31.12.12 που θα μπορούσε να επανακατατεθεί.

Επειδή, όσον αφορά τις πιστώσεις χρήσης 2013 με α/α 61 ποσού 70.000,00 €, 62 ποσού 95.000,00 €, 73 ποσού 95.000,00 €, 80 ποσού 58.000,00 € (29.000,00 € στο μέρος που αναλογεί στον προσφεύγοντα) για τις οποίες ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι πρόκειται για μεταφορά ποσών μεταξύ λογαριασμών του, από τα προσκομισθέντα στοιχεία (γραμμάτια είσπραξης) δεν προκύπτει η πηγή και η αιτία προέλευσης των εν λόγω ποσών.

Επειδή, όσον αφορά τις πιστώσεις με α/α 42, 55, 56, 59, 67 χρήσης 2013, και με α/α 97, 98, 106, 108, 124, 128, 129 στη χρήση 2014, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι πρόκειται για ποσά από πελάτες του για υπηρεσίες που τους είχε προσφέρει και για τις οποίες είχαν εκδοθεί οι αντίστοιχες ΑΠΥ. Σύμφωνα με την από 1.7.2020 συμπληρωματική έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος για τις πιστώσεις με α/α 56, 67 χρήσης 2013, και με α/α 97, 98, 128, 129 στη χρήση 2014 έχουν γίνει δεκτοί. Η πίστωση με α/α 124 ύψους 100,00 € δεν έχει καταλογιστεί σύμφωνα με την από 1.7.2020 συμπληρωματική έκθεση ελέγχου. Όσον αφορά τις λοιπές πιστώσεις κρίνεται ότι τα προσκομισθέντα στοιχεία είναι ανεπαρκή για την αιτιολόγησή τους, και συνεπώς οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος ως προς τις πιστώσεις αυτές είναι απορριπτέοι ως αβάσιμοι.

Επειδή, όσον αφορά την πίστωση με α/α 26 ύψους 9.000,00 € ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος έχει γίνει αποδεκτός σύμφωνα με την από 1.7.2020 συμπληρωματική έκθεση ελέγχου.

Επειδή, όσον αφορά την πίστωση με α/α 41 ύψους 227,34 €, σύμφωνα με την παρούσα απόφαση πρόκειται βάσει των ανωτέρω για μικροποσό και συνεπώς εσφαλμένα ζητήθηκε από τον προσφεύγοντα να την αιτιολογήσει.

Επειδή, όσον αφορά τις δαπάνες που δεν αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο, αυτές αφορούσαν είδη οικιακής χρήσης, παιχνίδια, αξεσουάρ αυτοκινήτου, είδη ένδυσης/υπόδησης, άυλη κάρτα χρόνου ομιλίας (υπάρχει αριθμός κινητής τηλεφωνίας του οποίου η δαπάνη αναγνωρίζεται), αναπηρικό αμαξίδιο, φωτογραφίες διαβατηρίου, κάμερες/αξεσουάρ, έξοδα εκτελωνισμού απορριφθείσας αγοράς, οπτικά, καλλυντικά, κοσμήματα, είδη δώρων, βιβλία, καλλυντικά, οι οποίες δεν συνάδουν με το αντικείμενο δραστηριότητας του προσφεύγοντος που είναι η παροχή υπηρεσιών λογιστή, και συνεπώς ορθώς δεν αναγνωρίστηκαν.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου για τις λοιπές πιστώσεις κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Επειδή ο προσφεύγων επικαλείται τυπικές πλημμέλειες χωρίς όμως να αποδεικνύει ανεπανόρθωτη βλάβη που του προκλήθηκε από τις πλημμέλειες αυτές. Σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 79 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, όπως ισχύει: «Η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνο αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης».

Επειδή, συνεπώς, ο προσφεύγων δεν επικαλείται βλάβη, για την αποκατάσταση της οποίας απαιτείται η ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων της φορολογικής αρχής, καθίσταται σαφές ότι οι τυπικοί λόγοι της προσφυγής είναι οπωσδήποτε απορριπτέοι ως αλυσιτελώς προβαλλόμενοι.

Επειδή, από τις διατάξεις της παρ. 8 του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, του άρθρου 45 του Ν 4174/2013 και της παρ.1 του άρθρου 1 της ΠΟΛ 1064/2017 προκύπτει ότι στο πεδίο εφαρμογής της κατ' άρθρο 63 του ΚΦΔ ενδικοφανούς προσφυγής υπάγονται οι εκτελεστές πράξεις ή παραλείψεις των φορολογικών αρχών από τις οποίες δημιουργούνται κατά νόμο διοικητικές διαφορές ουσίας. Αντιθέτως, δεν υπόκεινται σε ενδικοφανή προσφυγή οι πράξεις που στερούνται εκτελεστότητας. Η τυχόν ασκηθείσα ενδικοφανής προσφυγή κατά μη εκτελεστής πράξης, θέτοντας ζητήματα που δεν αφορούν διαφορές ουσίας είναι, κατά συνέπεια, απορριπτέα ως απαράδεκτη (ΣτΕ 198/2010, 3236/2008, 1683/2008), ενώ και η εκδοθείσα επ' αυτής απόφαση δεν είναι εκτελεστή (ΣτΕ 993/2011, 4327/2000).

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης, στη χρήση 2013 προσδιορίζεται:

-προσαύξηση περιουσίας ύψους 346.470,00 €, ήτοι μείωση της καταλογισθείσας προσαύξησης βάσει της από 20.12.19 έκθεσης ελέγχου κατά 11.977,34 €.

-διαφορές λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας ύψους 3.522,65 € (πλέον ΦΠΑ ύψους 810,21 €), ήτοι μείωση της καταλογισθείσας διαφοράς βάσει της από 20.12.19 έκθεσης ελέγχου κατά 1.245,42 €

-λογιστικές διαφορές δαπανών ύψους 1.260,61 € (1.001,48 € με δικαίωμα έκπτωσης ΦΠΑ).

Στο φορολογικό έτος 2014 προσδιορίζεται:

-προσαύξηση περιουσίας ύψους 300,00 €, ήτοι μείωση της καταλογισθείσας προσαύξησης βάσει της από 20.12.19 έκθεσης ελέγχου κατά 4.329,54 €,

-διαφορές λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας ύψους 1.158,15 € (πλέον ΦΠΑ ύψους 266,37 €), ήτοι μείωση της καταλογισθείσας διαφοράς βάσει της από 20.12.19 έκθεσης ελέγχου κατά 1.760,38 €,

-λογιστικές διαφορές δαπανών ύψους 14.171,09 € (2.147,45 € με δικαίωμα έκπτωσης ΦΠΑ).

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, το εισόδημα χρήσης 2013 προσδιορίζεται ως κατωτέρω:

Εισόδημα χρήσης 2013	
Ακαθάριστα έσοδα Ε3	10.132,14 €
-Δαπάνες Ε3	-14.922,18 €
+Λογιστικές Διαφορές	1.260,61 €
+Μη έκδοση	3.522,65 €
+Φορολογική Αναμόρφωση Ε3	236,84 €
Σύνολο Καθαρών κερδών	230,06 €
Προσαύξηση Περιουσίας	346.470,00 €
Σύνολο	346.700,06 €
Ακίνητα	3.083,81 €
Τελικό σύνολο	349.783,87 €
Αυτοτελώς φορολ. Ποσά	20.517,43 €
Φόρος αυτοτ. Φορ. ποσών	3.613,15 €
Εισόδημα επιβολής εισφοράς	373.914,45 €

Συνεπώς, η αρ./20.12.19 προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος χρήσης 2013 θα πρέπει να τροποποιηθεί σύμφωνα με τα παραπάνω ως εξής:

	δήλωσης	ελέγχου	διαφορά ελέγχου	ΔΕΔ	διαφορά ΔΕΔ- δήλωσης
φορολογητέο εισόδημα ατομικό (του συζύγου)		363.006,63 €	363.006,63 €	349.783,87 €	349.783,87 €
φορολογητέο εισόδημα της συζύγου					0,00 €
φόρος πιστωτικό	1.571,62 €		1.571,62 €		1.571,62 €
φόρος χρεωστικό		113.702,91 €	113.702,91 €	109.339,40 €	109.339,40 €
πρόσθετος φόρος		118.225,56 €	118.225,56 €	113.750,34 €	113.750,34 €
εισφορά αλληλεγγύης	482,61 €	15.485,49 €	15.002,88 €	14.956,58	14.473,97 €
Τέλος επιτηδεύματος	650,00 €	650,00 €		650,00	
φόρος τεκμηρίου πολυτελούς διαβίωσης	77,00 €	77,00 €		77,00 €	
Εκπτώση λόγω υποβολής μέσω διαδικτύου	18,14 €	18,14 €		18,14 €	
ποσά προς επιστροφή βάσει δήλωσης	380,15 €	380,15 €		380,15 €	
Σύνολο φόρου για καταβολή		248.502,97 €	248.502,97 €	239.135,33 €	239.135,33 €

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, το εισόδημα χρήσης 2014 προσδιορίζεται ως κατωτέρω:

Εισόδημα φορολ. Έτους 2014	
Ακαθάριστα έσοδα Ε3	14.708,55 €
-Δαπάνες Ε3	-15.912,24 €
+Λογιστικές Διαφορές	14.171,09 €
+Μη έκδοση	1.158,15
+Φορολογική Αναμόρφωση Ε3	0,00 €

Σύνολο Καθαρών κερδών	14.125,55 €
Προσαύξηση Περιουσίας	300,00 €
Σύνολο	14.425,55 €
Ακίνητα	7.208,11 €
Τελικό σύνολο	21.633,66 €
Τόκοι	6.102,91 €
Σύνολο	27.736,57 €
Εισόδημα επιβολής εισφοράς	27.736,57 €

Συνεπώς, η αρ./20.12.19 προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος φορολ. Έτους 2014 θα πρέπει να τροποποιηθεί σύμφωνα με τα παραπάνω ως εξής:

	δήλωσης	ελέγχου	διαφορά ελέγχου	ΔΕΔ	διαφορά ΔΕΔ- δήλωσης
φορολογητέο εισόδημα ατομικό (του συζύγου)	13.311,02 €	33.826,49 €	20.515,47 €	27.736,57 €	14.425,55 €
φορολογητέο εισόδημα της συζύγου	2.448,98 €	2.448,98 €	0,00 €	2.448,98 €	0,00 €
φόρος πιστωτικό	2.357,35 €		2.357,35 €		2.357,35 €
φόρος χρεωστικό		3.300,74 €	3.300,74 €	1.414,30 €	1.414,30 €
πρόσθετος φόρος		2.829,05 €	2.829,05 €	1.885,82 €	1.885,82 €
εισφορά αλληλεγγύης	137,60 €	676,53 €	538,93 €	554,73 €	417,13 €
τέλος επιτηδεύματος	650,00 €	650,00 €	0,00 €	650,00 €	0,00 €
διαφορά συμψηφισμού	15,75 €	15,75 €	0,00 €	15,75 €	0,00 €
Πόσο που επιστράφηκε/ζητήθηκε προς επιστροφή	1.585,50 €	1.585,50 €	0,00 €	1.585,50 €	0,00 €
Σύνολο φόρου για καταβολή		9.026,07 €	9.026,07 €	6.074,61 €	6.074,61 €

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, το ΦΠΑ χρήσης 2013 προσδιορίζεται ως κατωτέρω:

	Δήλωσης	Ελέγχου	ΔΕΔ	Διαφορά ΔΕΔ - Δήλωσης
Αξία Φορολογητέων Εκροών	10.132,14 €	14.900,22 €	13.654,79 €	3.522,65 €
Αξία Φορολογητέων Εισροών	5.132,36 €	3.247,76 €	3.247,76 €	1.884,60 €
Φόρος Εκροών	2.330,39 €	3.427,06 €	3.140,60 €	810,21 €
Υπόλοιπο φόρου εισροών	2.528,17 €	2.110,63 €	2.110,63 €	417,54 €
Πιστωτικό Υπόλοιπο	197,78 €			
Χρεωστικό Υπόλοιπο		1.316,43 €	1.029,97 €	1.029,97 €
Πρόσθετος Φόρος		1.350,13 €	1.056,34 €	1.056,34 €
Σύνολο για Καταβολή		2.666,56 €	2.086,31 €	2.086,31 €
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	197,78 €			197,78 €

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, το ΦΠΑ χρήσης 2014 προσδιορίζεται ως κατωτέρω:

	Δήλωσης	Ελέγχου	ΔΕΔ	Διαφορά ΔΕΔ -
--	---------	---------	-----	---------------

				Δήλωσης
Αξία Φορολογητέων Εκροών	26.714,18 €	29.632,71 €	27.872,33 €	1.158,15 €
Αξία Φορολογητέων Εισροών	16.772,48 €	2.619,40 €	2.619,40 €	14.153,08 €
Φόρος Εκροών	6.144,26 €	6.815,52 €	6.410,64 €	266,38 €
Υπολοιπο φόρου εισροών	6.144,26 €	2.814,50 €	2.814,50 €	3.329,76 €
Πιστωτικό Υπόλοιπο				
Χρεωστικό Υπόλοιπο		4.001,02 €	3.596,14 €	3.596,14 €
Πρόσθετος Φόρος		1.892,28 €	1.798,07 €	1.798,07 €
Σύνολο για Καταβολή		5.893,30 €	5.394,20 €	5.394,20 €

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή των με ημερομηνία κατάθεσης **20.1.2020** και αριθμό πρωτοκόλλου & ενδικοφανών προσφυγών του, ΑΦΜ, και συγκεκριμένα:

- A. Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **20.1.2020** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής και την τροποποίηση των πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ χρήσης 2013, σύμφωνα με το σκεπτικό της απόφασης.
- B. Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **20.1.2020** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής και την τροποποίηση των πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ φορολογικού έτους 2014, σύμφωνα με το σκεπτικό της απόφασης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Αρ. /20.12.19 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος χρήσης 2013

Διαφορά φόρου	110.911,02 €
Πρόσθετος φόρος	113.750,34 €
Διαφορά Εισφοράς Αλληλεγγύης	14.473,97 €
Σύνολο για Καταβολή	239.135,33 €

Αρ. /20.12.19 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014

Διαφορά φόρου	3.771,65 €
Πρόστιμο αρ. 58	1.885,82 €
Διαφορά Εισφοράς Αλληλεγγύης	417,13 €
Σύνολο για Καταβολή	6.074,61 €

Αρ. /20.12.19 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ χρήσης 2013

Διαφορά φόρου	1.029,97 €
Πρόσθετος φόρος	1.056,34 €
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	2.086,31 €
	197,78 €

Αρ./20.12.19 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2014

Διαφορά φόρου	3.596,14 €
Πρόστιμο αρ. 58Α	1.798,07 €
Σύνολο για Καταβολή	5.394,20 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

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

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.