



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 9.7.2020

Αριθμός απόφασης: 1474

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α1

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604534

Fax : 2131604567

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. 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.

4. 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).

5. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **30.12.19** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του ΑΦΜ, κατοίκου, κατά

- της με αρ. /19 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014,
- της με αρ. /19 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015,

- της με αρ./19 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016,
- της με αρ./19 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017,

του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ, καθώς και την από 12.12.19 οικεία έκθεση ελέγχου εισοδήματος, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

6. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

7. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **30.12.19** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του , η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τη με αρ./19 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, καταλογίστηκε διαφορά φόρου ύψους 21.172,44 € (πλέον πρόσθετου φόρου ύψους 6.351,73 € και διαφοράς εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 1.766,30 €).

Με τη με αρ./19 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, καταλογίστηκε διαφορά φόρου ύψους 13.217,00 € (πλέον πρόσθετου φόρου ύψους 6.608,50 € και διαφοράς εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 266,50 €).

Με τη με αρ./19 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, καταλογίστηκε διαφορά φόρου ύψους 9.153,22 € (πλέον πρόσθετου φόρου ύψους 4.576,61 € και διαφοράς εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 953,09 €).

Με τη με αρ./19 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, καταλογίστηκε διαφορά φόρου ύψους 17.886,53 € (πλέον πρόσθετου φόρου ύψους 8.943,27 € και διαφοράς εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 3.167,49 €).

Οι προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της από 12.12.19 έκθεσης ελέγχου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ, σύμφωνα με την οποία ο έλεγχος στον προσφεύγοντα (με δραστηριότητα την παροχή κτηνιατρικών υπηρεσιών για ζώα συντροφιάς) διενεργήθηκε βάσει της/19 εντολής ελέγχου. Στην ανωτέρω έκθεση ελέγχου διαπιστώνονται τα κάτωθι:

«5 ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΕΠΙ ΤΗΣ ΕΠΙΚΑΛΟΥΜΕΝΗΣ ΑΝΑΛΩΣΗΣ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΕΤΩΝ

Ο έλεγχος διαπιστώνει ότι ο ελεγχόμενος δεν είχε κανένα ποσό για ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών την 1-1-2014 αλλά και όλα τα ελεγχόμενα έτη.... Μετά τα ανωτέρω από τον έλεγχο δεν γίνονται δεκτά τα παρακάτω ποσά της ανάλωσης κεφαλαίου που επικαλείται για το φορολογικό έτος 2014: 55.000,00 ευρώ, το φορολογικό έτος 2015: 50.850,00 ευρώ, το φορολογικό έτος 2016: 42.650,00 ευρώ & το φορολογικό έτος 2017: 21.070.00 ευρώ.

7 ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ-ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

Από τον περαιτέρω έλεγχο που διενεργήσαμε για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών όλων των ελεγχόμενων ετών, σύμφωνα με τα άρθρα 22 & 23 του Ν. 4172/13, διαπιστώθηκαν δαπάνες οι οποίες δεν αναγνωρίζονται από τον έλεγχο για έκπτωση και προστίθενται ως Λογιστικές Διαφορές :

ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ 01/01/2014-31/12/2014	
ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΤΡΙΤΩΝ Στα τηρούμενα βιβλία του ο ελεγχόμενος είχε καταχωρήσει τα με αρ./2014,/2014,/2014,/2014,/2014,/2014,/2014 &/2014 Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών εκδόσεως - με ΑΦΜ: καθαρής αξίας 2.335,00 -1.167,50 - 2.335,00 - 1.167,50 - 2.335,00 - 1.167,50 - 2.335,00 & 1.167,50 ευρώ αντίστοιχα και συνολικής καθαρής αξίας 14.010,00 ευρώ με αντικείμενο, για μηνιαία παροχή υπηρεσιών αυτής Επειδή οι παραπάνω <u>δαπάνες λήψης υπηρεσιών άνω των 500,00 ευρώ εκάστη, δεν εξοφλήθηκαν (μερικά ή ολικά) με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής αλλά με μετρητά, δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση ...</u>	14.010,00
ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ - ΔΙΑΦΗΜΙΣΕΙΣ Στα τηρούμενα βιβλία του ο ελεγχόμενος είχε καταχωρήσει το με αρ./2014 &/2014 Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών - & με ΑΦΜ, καθαρής αξίας 1.100,16 & 1.900,00 ευρώ αντίστοιχα και συνολικής καθαρής αξίας 3.000,16 ευρώ για προβολή του στον επαγγελματικό κατάλογο 11880, & vrisko, χωρίς όμως να έχει καταβληθεί το ειδικό τέλος διαφήμισης 2% υπέρ Δήμων σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 Ν. 2880/01, παρότι στα παραπάνω φορολογικά στοιχεία αναγράφεται ότι υπόχρεος για την καταβολή είναι ο ελεγχόμενος ως διαφημιζόμενος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 48 του Ν. 3801/09. Μετά τα παραπάνω από τον έλεγχο δεν αναγνωρίζονται οι εν λόγω δαπάνες για έκπτωση, καθότι <u>δεν κατεβλήθη το αναλογούν τέλος διαφήμισης</u> σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Ν. 4172/13 (ΣΤΕ 1816/15)	3.000,16
ΣΥΝΟΛΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ ΔΙΑΧΕΙΡ. ΠΕΡΙΟΔΟΥ 1/1-31/12/2014	17.010,16
ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ 01/01/2015-31/12/2015	
ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΤΡΙΤΩΝ Στα τηρούμενα βιβλία του ο ελεγχόμενος είχε καταχωρήσει τα με αρ./2015,/2015,/2015,/2015,/2015,/2015 &/2015 Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών εκδόσεως - με ΑΦΜ:..... καθαρής αξίας 2.335,00 -1.167,50 - 2.335,00 - 1.167,50 - 2.335,00 - 1.167,50 - 2.335,00 & 1.167,50 ευρώ αντίστοιχα και συνολικής καθαρής αξίας 14.010,00 ευρώ με αντικείμενο, για μηνιαία παροχή υπηρεσιών αυτής Επειδή <u>οι παραπάνω Δαπάνες λήψης υπηρεσιών άνω των 500,00 ευρώ εκάστη, δεν εξοφλήθηκαν (μερικά ή ολικά) με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής αλλά με μετρητά, δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση</u>	14.010,00
ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ - ΔΙΑΦΗΜΙΣΕΙΣ Στα τηρούμενα βιβλία του ο ελεγχόμενος είχε καταχωρήσει το με αρ./2015 &/2015 Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών - & με ΑΦΜ, καθαρής αξίας 1.200,00 & 1.319,95 ευρώ αντίστοιχα και συνολικής καθαρής αξίας 2.519,95 ευρώ για προβολή του στον επαγγελματικό κατάλογο 11880, & vrisko, χωρίς όμως να έχει καταβληθεί το ειδικό τέλος διαφήμισης 2% υπέρ Δήμων σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 Ν. 2880/01, παρότι στα παραπάνω φορολογικά στοιχεία αναγράφεται ότι υπόχρεος για την καταβολή είναι ο ελεγχόμενος ως διαφημιζόμενος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 48 του Ν. 3801/09. Μετά τα παραπάνω από τον έλεγχο δεν αναγνωρίζονται οι εν λόγω δαπάνες για έκπτωση, καθότι <u>δεν κατεβλήθη το αναλογούν τέλος διαφήμισης</u> σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Ν. 4172/13 (ΣΤΕ 1816/15)	2.519,95
ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ Από τον έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων του, προκύπτει ότι ο ελεγχόμενος στην χρήση 2015	3.700,00

προμηθεύτηκε τα παρακάτω πάγια της ατομικής του επιχείρησης : 1. Με το με αρ./2015 ΔΑ- Τιμολόγιο συνολικής καθαρής αξίας 10.500,00 ευρώ, 2. Με το με αρ./2015 ΔΑ- Τιμολόγιο συνολικής καθαρής αξίας 2.000,00 ευρώ & 3. Με το με αρ./2015 ΔΑ-Τιμολόγιο συνολικής καθαρής αξίας 6.000,00 ευρώ, και διενήργησε φορολογικές αποσβέσεις παγίων ύψους 3.700,00 ευρώ, ήτοι με συντελεστή 20% σε όλα τα πάγια (ανεξαρτήτου χρόνου αγοράς τους και χρησιμοποίησης για πρώτη φορά), κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 24 παρ. 4 του Ν.4172/2014, τις οποίες όμως δεν καταχώρησε στα βιβλία του παρά μόνο στο Ε3 της υποβληθείσας Δήλωσης Εισοδήματος. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 24 παρ. 4 του Ν. 4172/13 τα παραπάνω πάγια, συγκαταλέγονται στην κατηγορία των Μηχανημάτων - Εξοπλισμών και υπόκειται σε απόσβεση με συντ. 10%. Επίσης η απόσβεση αρχίζει από τον επόμενο μήνα από τον οποίο χρησιμοποιήθηκε ή τέθηκε σε υπηρεσία. Με βάση τα ανωτέρω και αποδεχόμενοι ότι μόλις αγοράστηκαν χρησιμοποιήθηκαν και τέθηκαν και σε λειτουργία από τον ελεγχόμενο, όφειλε να διενεργήσει φορολογικές αποσβέσεις μόνο για τα δύο πρώτα πάγια (το τρίτο αγοράστηκε 21-12-2015) ως κάτωθι: $10.500,00 \times 10\% \times 11/12 = 962,50$ & $2.000,00 \times 10\% \times 8/12 = 133,33$ ήτοι συνολικά ως φορολογικές αποσβέσεις έτους 2015 το ποσό των 1.095,83 ευρώ, τις οποίες και να καταχωρήσει στα βιβλία του. Μετά τα παραπάνω δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση από τον έλεγχο σύμφωνα με τα άρθρα 22, 23 & 24 του Ν. 4172/13 και προστίθεται ως Λογιστική Διαφορά το σύνολο των αποσβέσεων που ανέγραψε στην Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος ποσού 3.700,00 ευρώ, αλλά ούτε και οι αναλογούσες, επειδή <u>δεν καταχωρήθηκε στα τηρούμενα βιβλία του κανένα ποσό για αποσβέσεις παγίων.</u>	
ΛΟΙΠΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ Στα τηρούμενα βιβλία του, βρέθηκαν καταχωρημένες την 13/2/2015, 13/8/2015, 15/8/2015 & 31/8/2015, <u>δαπάνες για παρακολούθηση μεταπτυχιακού προγράμματος στις προηγμένες</u> στοποσού 2.590,00 - 500,00 - 2.590,00 & 500,00 ευρώ αντίστοιχα, βασιζόμενες σε αποδείξεις επιβεβαίωσης πληρωμής, πλην του με αρ./2015 Invoice αξίας 500,00 ευρώ. Οι παραπάνω δαπάνες συνολικού ποσού 6.180,00 ευρώ, επειδή <u>δεν στηρίζονται σε νομότυπα παραστατικά (Τιμολόγια), αφορούν προσωπικές δαπάνες του ελεγχόμενου, δεν αναγνωρίζονται από τον έλεγχο για έκπτωση</u>	6.180,00
ΣΥΝΟΛΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ ΔΙΑΧΕΙΡ. ΠΕΡΙΟΔΟΥ 1/1 - 31/12/2015	26.409,95
ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ 01/01/2016 - 31/12/2016	
ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΤΡΙΤΩΝ Στα τηρούμενα βιβλία του ο ελεγχόμενος είχε καταχωρήσει τα με αρ./2016,/2016,/2016,/2016,/2016,/2016 &/2016 Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών εκδόσεως - με ΑΦΜ: καθαρής αξίας 2.335,00 - 1.167,50 - 2.335,00 - 1.167,50 - 2.335,00 - 1.167,50 - 2.335,00 & 1.167,50 ευρώ αντίστοιχα και συνολικής καθαρής αξίας 14.010,00 ευρώ με αντικείμενο, για μηνιαία παροχή υπηρεσιών αυτής Επειδή <u>οι παραπάνω Δαπάνες λήψης υπηρεσιών άνω των 500,00 ευρώ εκάστη, δεν εξοφλήθηκαν (μερικά ή ολικά) με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής αλλά με μετρητά, δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση</u>	14.010,00
ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ - ΔΙΑΦΗΜΙΣΕΙΣ	680,04

Στα τηρούμενα βιβλία του ο ελεγχόμενος είχε καταχωρήσει το με αρ./2016 Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών - & με ΑΦΜ, καθαρής αξίας 680,04 ευρώ για προβολή του στον επαγγελματικό κατάλογο 11880, χωρίς όμως να έχει κα-ταβληθεί το ειδικό τέλος διαφήμισης 2% υπέρ Δήμων σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 Ν. 2880/01, παρότι στο παραπάνω φορολογικό στοιχείο αναγράφεται ότι υπόχρεος για την καταβολή είναι ο ελεγχόμενος ως διαφημιζόμενος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 48 του Ν. 3801/09. Μετά τα παραπάνω από τον έλεγχο δεν αναγνωρίζονται οι εν λόγω δαπάνες για έκπτωση, καθότι <u>δεν κατεβλήθη το αναλογούν τέλος διαφήμισης</u> σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Ν. 4172/13 (ΣΧΕ 1816/15) και	
ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΠΩΝ <u>Στα βιβλία του ελεγχόμενου είχαν αναγραφεί φορολογικές αποσβέσεις με συντελεστή 20% και συνολικού ποσού 3.700,00 ευρώ, από αγορές παγίων συνολικού ποσού 18.500,00 ευρώ στην προηγούμενη χρήση 2015.</u> Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 24 παρ. 4 του Ν. 4172/13 <u>τα εν λόγω πάγια, συγκαταλέγονται στην κατηγορία των Μηχανημάτων - Εξοπλισμών και υπόκειται σε απόσβεση με συντ. 10%.</u> Μετά τα παραπάνω δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση από τον έλεγχο σύμφωνα με τα άρθρα 22, 23 & 24 του Ν. 4172/13 και προστίθεται ως Λογιστική Διαφορά οι επιπλέον αποσβέσεις που διενήργησε ποσού 1.850,00 ευρώ .	1.850,00
ΣΥΝΟΛΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ ΔΙΑΧΕΙΡ. ΠΕΡΙΟΔΟΥ 1/1-31/12/2016	16.540,04

9 ΛΟΙΠΕΣ ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΕΠΙ ΤΩΝ ΤΡΑΠΕΖΙΚΩΝ ΤΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ

Από την Δ/νση Ελέγχων της Α.Α.Δ.Ε., μετά από αίτημα του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας μέσω ΕΛΕΝΧΙΣ, χορηγήθηκε σε ηλεκτρονική μορφή αρχείο με τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών των ελεγχόμενων (ατομικούς & κοινούς με τρίτους), στα Πιστωτικά Ιδρύματα της ημεδαπής εν ενεργεία & συγχωνευμένα, καθώς και στις επενδυτικές εταιρείες (ΑΧΕΠΥ & ΑΕΔΑΚ) των Τραπεζών, για το ελεγχόμενο χρονικό διάστημα από 01/01/2014 - 31/12/2014, μέσω του Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας.

Επίσης μετά από αίτημα του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθρ. 15 του Ν. 4174/13, ζητήθηκε μέσω της Ηλεκτρονικής Υπηρεσίας Μητρώων Λογαριασμών της ΑΑΔΕ (ΣΜΤΛ & ΛΠ) να μας χορηγηθούν σε ηλεκτρονική μορφή οι κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του ελεγχόμενου, στα Πιστωτικά Ιδρύματα της ημεδαπής εν ενεργεία & συγχωνευμένα, για το χρονικό διάστημα από 01/01/2015 - 31/12/2017.

Από την περαιτέρω επεξεργασία όλων των ανωτέρω λογαριασμών και πιστωτικών καρτών για τα έτη 2014-2017, και αφού αφαιρέθηκαν, αντιλογισμοί, μεταφορές από λογαριασμό σε λογαριασμό, λοιπές αντιστοιχίσεις, κ.λπ., διαπιστώθηκαν πιστώσεις (καταθέσεις) στους εν λόγω λογαριασμούς, οι οποίες χρήζουν περαιτέρω αιτιολόγησης. ...»

Μετά την κατάθεση του με αρ. πρωτ./2019 Υπομνήματος και του αρ./2019 Συμπληρωματικού Υπομνήματος από τον προσφεύγοντα, και αφού ελήφθησαν υπόψη οι ισχυρισμοί του και έγιναν δεκτοί οι ισχυρισμοί του για μέρος πιστώσεων (πχ.. για τις πιστώσεις σε ατομικό λογαριασμό που έγιναν μέσω POS και αφορούσαν εισπράξεις της επιχείρησής του, για πιστώσεις σε κοινούς λογαριασμούς με τους γονείς του που ο έλεγχος δέχτηκε ότι δεν αφορούσαν τον προσφεύγοντα κλπ.), ο έλεγχος αποφάνθηκε για τις λοιπές πιστώσεις για τις οποίες δεν έγιναν δεκτοί οι ισχυρισμοί του, τα κάτωθι:

Για το φορολογικό έτος 2014

1. Για 13 ονομαστικές πιστώσεις που έγιναν στον ατομικό του λογαριασμό, αλλά και σε κοινούς με την σύζυγο του, στο έτος 2014 συνολικού ύψους 2.262,00 € (σελ. 71-73 έκθεσης

ελέγχου) ο προσφεύγων με το Υπόμνημα του ισχυρίζεται ότι από το σύνολο των παραπάνω πιστώσεων, το συνολικό ποσό 2.262,00 ευρώ αφορά καταθέσεις πελατών & συνεργατών της ατομικής του επιχείρησης, για τις οποίες έχουν εκδοθεί νόμιμα παραστατικό, και ταμειακές διευκολύνσεις (δάνεια). Προσκόμισε τα παρακάτω :

«...α) Υπεύθυνη Δήλωση ... της η οποία δηλώνει ότι το ποσό των 430,00 ευρώ .. στις 9/4/2014 αφορά επιστροφή χρημάτων που της είχε δανείσει ο ελεγχόμενος .. (ID: 6563),

β) Υπεύθυνη Δήλωση ... της - με την οποία δηλώνει ότι το ποσό των 200,00 ευρώ που κατέθεσε την 3/9/2014 στον λογαριασμό του ελεγχόμενου, αφορά εξόφληση για την αγορά προϊόντων (τροφών , φαρμάκων) και διαφόρων παροχών στα κατοικίδια της για τις οποίες είχαν εκδοθεί τα νόμιμα παραστατικά τα οποία και είχε παραλάβει, χωρίς όμως να αναφέρει τις ημερομηνίες αγοράς αυτών, ούτε και να προσκομίσει τις αντίστοιχες Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης ή Παροχής Υπηρεσίας (ID: 6872),

γ) Υπεύθυνη Δήλωση του αρθρ. 8 του Ν. 1599/86 της με την οποία δηλώνει ότι το ποσό των 215,00 ευρώ που κατέθεσε την 25/9/2014 & 160,00 ευρώ την 6/10/2014 στον λογαριασμό του ελεγχόμενου, αφορά εξόφληση για την αγορά τροφών & φαρμάκων και διαφόρων παροχών στα σκυλιά της για τις οποίες είχαν εκδοθεί τα νόμιμα παραστατικά τα οποία και είχε παραλάβει, χωρίς όμως να αναφέρει τις ημερομηνίες αγοράς αυτών, ούτε και να προσκομίσει τις αντίστοιχες Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης ή Παροχής Υπηρεσίας (ID: 6908 & 6938)

δ) Υπεύθυνη Δήλωση του άρθρ. 8 του Ν. 1599/86 του με την οποία δηλώνει ότι το ποσό των 300,00 ευρώ ... στις 2/10/2014 αφορά επιστροφή χρημάτων από ταμειακή διευκόλυνση που του είχε χορηγήσει τον προηγούμενο μήνα (ID: 6933).

Για δε τις λοιπές ονομαστικές πιστώσεις με ID: 6721, 6787, 6878, 6976, 7034, 7106, 7107 & 7113 ο ελεγχόμενος δεν προσκόμισε κανένα δικαιολογητικό και δεν αιτιολογήθηκαν.

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη όλες τις παραπάνω Υπεύθυνες Δηλώσεις με τις οποίες δεν προσκομίστηκαν οι αντίστοιχες αποδείξεις λιανικής πώλησης των φερόμενων ως πελατών του για τα ποσά που πιστώθηκαν στον τραπεζικό του λογαριασμό, για δε τις επικαλούμενες ταμειακές διευκολύνσεις (δάνεια) δεν προσκομίστηκαν συμβάσεις δανείων ούτε κατεβλήθη το αναλογούν χαρτόσημο δανείου σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθρ. 15 ΚΝΤΧ, κρίνει δε, ότι το συνολικό ποσό των 2.262,00 ευρώ αφορά προσαύξηση περιουσίας του, που προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, ή πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας που δεν προκύπτει από διαρκή και σταθερή πηγή, αποτελεί δε, μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και αποτελεί εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 του Ν. 4172/13 και φορολογείται με συντελεστή 33% (άρθρο 29 Ν. 4172/13).»

2. Για 134 πιστώσεις - καταθέσεις μετρητών που έγιναν στο έτος 2014 σε ατομικούς του λογαριασμούς, αλλά και σε κοινούς με την σύζυγο του, συνολικού ύψους 143.019,26 € (σελ. 79-83 έκθεσης ελέγχου) για τις οποίες ο προσφεύγων υποστηρίζει με το Υπόμνημα του ότι έχουν γίνει από τον ίδιο στον ατομικό του τραπεζικό λογαριασμό με αρ. IBAN: ποσό 13.886,34 ευρώ, στον ατομικό του με IBAN: ποσό 6.120,00 ευρώ για εκτέλεση Μισθοδοσίας, στον δανειακό επιχειρηματικό λογαριασμό με αρ. IBAN: ποσό 5.520,00 ευρώ για εξυπηρέτηση του επιχειρηματικού δανείου που είχε λάβει, ή και από κοινού με την σύζυγο του στον κοινό τους λογαριασμό με αρ. IBAN: ποσό 73.602,66 ευρώ, όπως επίσης και ποσό 38.755,26 ευρώ για πληρωμή δόσεων πιστωτικών καρτών που διέθεταν ο ίδιος και η σύζυγος του στην, & Για δε τις καταθέσεις μετρητών ποσού 4.530,00 ευρώ που έχουν γίνει στον κοινό με την κόρη του, τραπεζικό του λογαριασμό της με αρ. IBAN:, ισχυρίζεται ότι αφορούν καταθέσεις του ιδίου και της πρώην συζύγου του και τέλος για την κατάθεση ποσού 605,00 ευρώ στον κοινό λογαριασμό με την νυν σύζυγο, υποστηρίζει ότι αφορά κατάθεση στον λογαριασμό του υιού του.

«...Για τις παραπάνω καταθέσεις μετρητών ισχυρίζεται ότι προέρχονται από την επιχειρηματική του δραστηριότητα ήτοι από τον συνολικό τζίρο που πραγματοποίησε στην εν λόγω χρήση και ο οποίος ανέρχεται μαζί με τον αναλογούντα ΦΠΑ σε 151.969,78 ευρώ, από ανοικτό επιχειρηματικό δάνειο που έλαβε ποσού 30.000,00 ευρώ καθώς και από ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών ύψους 55.000,00 ευρώ (το οποίο και έχει δηλώσει στον Κ.Α 787 της Δήλωσης Εισοδήματος του εν λόγω έτους).

Από τις Δηλώσεις φορολογίας Εισοδήματος του παρόντος έτους αλλά και των προηγούμενων αυτού, προκύπτει ότι από το έτος 2008 & μετά η σύζυγος με ΑΦΜ:....., δεν δηλώνει στις κοινές δηλώσεις εισοδήματος που έχουν υποβάλλει κανένα εισόδημα, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο και για όσες καταθέσεις επικαλείται ότι έγιναν από την σύζυγο του στον κοινό τους λογαριασμό ή στις πιστωτικές κάρτες που διαθέτει, δεν γίνεται δεκτό από τον έλεγχο ότι προέρχονται από δικά της εισοδήματα (που δεν είχε) κρίνεται δε από τον έλεγχο ότι αυτά αφορούν καταθέσεις μετρητών που προέρχονται από τον ίδιο και κατατέθηκαν είτε από τον ίδιο ή κατ' εντολή του για κάλυψη υποχρεώσεων.

Όπως προκύπτει από την ανάλυση των ατομικών του λογαριασμών (χωρίς να συμπεριλαμβάνονται οι λογαριασμοί των στεγαστικών δανείων και οι κοινοί με τους γονείς του) τους οποίους έχει στη διάθεση του ο έλεγχος, προκύπτει ότι την 31/12/2013 το υπόλοιπο στους τραπεζικούς του λογαριασμούς ανέρχεται σε 15.922,80 ευρώ.

Επίσης τα φορολογητέα αποτελέσματα της ατομικής του επιχείρησης στο προηγούμενο έτος 2013, στο ελεγχόμενο 2014, αλλά και στο επόμενο 2015 εμφανίζονται ζημιогόνα.

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη όλη την παραπάνω φορολογική εικόνα του ελεγχόμενου, τα υπόλοιπα των τραπεζικών του λογαριασμών την 31-12-2013, ο προβαλλόμενος ισχυρισμός του περί δυνατότητας διακράτησης μετρητών εκτός τραπεζικού συστήματος από το έτος 2009 επικαλούμενος απλώς το μη αναλωθέν κεφάλαιο το οποίο όμως δεν αναγνωρίστηκε (προερχόμενα κυρίως από δάνειο για αγορά και κατασκευή επαγγελματικής στέγης, τα οποία αν πράγματι κατείχε δεν θα χρειαζόνταν και επιχειρηματικά δάνεια που έλαβε στα παραπάνω έτη), δεν τεκμηριώνεται από την ανωτέρω φορολογική του εικόνα, και δεν γίνεται δεκτός από τον έλεγχο.»

Κατόπιν της ως άνω διερεύνησης της πηγής/αιτίας προέλευσης των υπό κρίση πιστώσεων για τον προσδιορισμό προσαύξησης περιουσίας του προσφεύγοντος, ο έλεγχος προέβη σε σύγκριση των πραγματοποιηθέντων εσόδων από κάθε πηγή στο υπό κρίση έτος (ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησής του, φπα που εισπράχθηκε, δάνεια που έλαβε κλπ.) με τις συνολικές πιστώσεις στους λογαριασμούς του (αιτιολογημένες και ανατιολόγητες, και αφού αφαιρέθηκαν οι αντιλογισμοί, οι μεταφορές μεταξύ λογαριασμών του, καθώς και όλες οι πιστώσεις που έγιναν σε κοινούς λογαριασμούς με τους γονείς του), προκειμένου να διαπιστωθεί εάν οι συνολικές πιστώσεις στους λογαριασμούς του προσφεύγοντος αιτιολογούνταν από τα έσοδα του από κάθε πηγή (λαμβάνοντας υπόψη και τις ως άνω διαπιστώσεις του ελέγχου, καθώς και το γεγονός ότι σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου δεν υπήρχε υπόλοιπο προς ανάλωση κεφάλαιο προηγούμενων ετών). Σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου προέκυψαν τα κάτωθι:

«Μετά τα παραπάνω, ο έλεγχος συγκρίνοντας τα πραγματοποιηθέντα έσοδα του από κάθε πηγή στο ελεγχόμενο έτος 2014 με τις συνολικές πιστώσεις που πραγματοποιήθηκαν από 1/1-31/12/2014 (όχι μόνο αυτές που ζητήθηκε αιτιολόγηση) στους ατομικούς του λογαριασμούς και στους κοινούς με την σύζυγο του και την κόρη του, ήτοι καταθέσεων μετρητών, εισπράξεων μέσω POS, καταθέσεων επιταγών, καταθέσεων για πληρωμή δόσεων δανείων, καταθέσεων για πληρωμές πιστωτικών καρτών, κ.λπ. αφού αφαιρέθηκαν οι αντιλογισμοί, οι μεταφορές μεταξύ λογαριασμών του, καθώς και όλες οι πιστώσεις που έγιναν σε κοινούς λογαριασμούς με τους γονείς του, διαπιστώθηκε ότι αυτές υπερβαίνουν κατά πολύ των δηλωθέντων ακαθάριστων εσόδων της ατομικής του επιχείρησης, του ΦΠΑ αυτών και των λοιπών δηλωθέντων εσόδων του, η οποία και δεν δικαιολογείται, ήτοι :

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 1/1/2014 - 31/12/2014			
ΠΡΑΓΜΑΤΟΠΟΙΗΘΕΝΤΑ ΠΑΝΤΩΣ ΕΙΔΟΥΣ ΕΣΟΔΑ		ΠΡΑΓΜΑΤΟΠΟΙΗΘΕΙΣΕΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΣΕ ΤΡΑΠΕΖ. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΠΟΥ ΔΕΝ ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΕΙΤΑΙ
Δηλωθ. Ακαθ. Έσοδα	134.467,91		
ΦΠΑ που εισπράχθηκε	17.501,87		
Αποζημίωση ΝΝ Ασφ.	1.397,34	1.197,34	
Αποζημίωση ΙΝΕ Ασφ.	17.540,88	17.540,88	
Επιχειρηματικό Δάνειο	30.000,00	30.000,00	
Τόκοι καταθέσεων	15,05	15,05	
Καταθέσεις (Μετρητών, Επιταγών, ΡΟS, κ.λπ.)		211.116,63	
ΣΥΝΟΛΟ	200.723,05	259.869,90	59.146,85

κρίνει δε, ότι το συνολικό ποσό των 59.146,85 ευρώ αφορά προσαύξηση περιουσίας του στο φορολογικό έτος 2014, που προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, ή πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας που δεν προκύπτει από διαρκή και σταθερή πηγή, αποτελεί δε, μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και αποτελεί εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 του Ν. 4172/13 και φορολογείται με συντελεστή 33% (άρθρο 29 Ν. 4172/13).»

Για το φορολογικό έτος 2015

1. Για 25 ονομαστικές πιστώσεις που έγιναν στον ατομικό του λογαριασμό, αλλά και σε κοινούς με την σύζυγο του, στο έτος 2015 συνολικού ύψους 4.230,50 € (σελ. 85-87 έκθεσης ελέγχου) ο προσφεύγων με το Υπόμνημα του ισχυρίζεται ότι αφορούν καταθέσεις πελατών & συνεργατών της ατομικής του επιχείρησης, για τις οποίες έχουν εκδοθεί νόμιμα παραστατικά. Προσκόμισε τα παρακάτω:

«Υπεύθυνη Δήλωση του ο οποίος δηλώνει ότι το ποσό 250,00 ευρώ την 17-12-2015 αφορά εξόφληση για την αγορά τροφών, φαρμάκων, εξωπαρασιτοκτόνων καθώς και διαφόρων παροχών από τον ελεγχόμενο κτηνίατρο προς τα κατοικίδια του, για τα οποία είχαν εκδοθεί τα νόμιμα παραστατικά τα οποία και είχε παραλάβει, χωρίς όμως να αναφέρει τις ημερομηνίες αγοράς αυτών, ούτε και να προσκομίσει τις αντίστοιχες Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης ή Παροχής Υπηρεσίας (ID 1005).

- Υπεύθυνη Δήλωση της η οποία δηλώνει ότι το ποσό 200,00 ευρώ την 16/9/2015 & το ποσό των 50,00 ευρώ την 7-12-2015 αφορούν καταθέσεις έναντι λογαριασμού για αγορές τροφών, φαρμάκων, καθώς και διαφόρων παροχών από τον ελεγχόμενο κτηνίατρο προς τα κατοικίδια της, για τα οποία είχαν εκδοθεί τα νόμιμα παραστατικά τα οποία και είχε παραλάβει, χωρίς όμως να αναφέρει τις ημερομηνίες αγοράς αυτών, ούτε και να προσκομίσει τις αντίστοιχες Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης ή Παροχής Υπηρεσίας (ID 679, 966).

- Υπεύθυνη Δήλωση του ο οποίος δηλώνει ότι το ποσό 40,00 ευρώ την 26/5/2015 & το ποσό των 180,00 ευρώ την 30-12-2015 αφορούν καταθέσεις για πληρωμή παροχής υπηρεσίας και αγοράς φαρμάκων από τον ελεγχόμενο κτηνίατρο για τον σκύλο του, για τα οποία είχαν εκδοθεί τα νόμιμα παραστατικά τα οποία και είχε παραλάβει, χωρίς όμως να αναφέρει τις ημερομηνίες αγοράς αυτών, ούτε και να προσκομίσει τις αντίστοιχες Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης ή Παροχής Υπηρεσίας (ID 355, 1050).

- Υπεύθυνη Δήλωση του με ΑΦΜ: (με ημερομηνία 31/07/2019), ο οποίος δηλώνει ότι το ποσό των 200,00 ευρώ την 8/8/2015 κατατέθηκε στον παραπάνω τραπεζικό λογαριασμό για να αγοράσει ο ελεγχόμενος μέσω internet: για λογαριασμό του, υλικά οστεοσυνθέσεων και άλλα ορθοπεδικά είδη με δικά του ανάλογα είδη. Συνεχίζοντας δηλώνει ότι την τακτική αυτή της αγοράς τέτοιων εξειδικευμένων υλικών την ακολουθούν κάθε φορά που κάνουν μαζικές παραγγελίες από οίκους του εξωτερικού για υλικά που δεν υπάρχουν στην Ελλάδα, γιατί τους εξυπηρετούν

οι οίκοι αυτοί και τους παρέχουν καλύτερες τιμές, χωρίς όμως να αναφέρει αν εκδόθηκε φορολογικό στοιχείο από τον ελεγχόμενο καθώς και την ημερομηνία αγοράς αυτών (ID 597).

Με το με αρ. πρωτ./2018 Συμπληρωματικό Υπόμνημα, μας κατέθεσε νεότερη Υπεύθυνη Δήλωση (με ημερομηνία 18/10/2019) του ανωτέρω, με την οποία δηλώνει ότι το εν λόγω ποσό αφορά επιστροφή χρημάτων που τον είχε διευκολύνει τον προηγούμενο μήνα ο ελεγχόμενος.....

- Υπεύθυνη Δήλωση της η οποία δηλώνει ότι το ποσό των 150,00 ευρώ την 8/5/2015 αφορούν καταθέσεις για εξόφληση παροχής υπηρεσίας και αγοράς φαρμάκων & τροφών από τον ελεγχόμενο κτηνίατρο για τα κατοικίδια της, για τα οποία είχαν εκδοθεί τα νόμιμα παραστατικά τα οποία και είχε παραλάβει, χωρίς όμως να αναφέρει τις ημερομηνίες αγοράς αυτών, ούτε και να προσκομίσει τις αντίστοιχες Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης ή Παροχής Υπηρεσίας (ID 316).

- Υπεύθυνη Δήλωση της η οποία δηλώνει ότι το ποσό των 500,00 ευρώ την 18/2/2015, το ποσό των 662,50 ευρώ την 18/3/2015, το ποσό των 250,00 ευρώ την 1/4/2015 ποσό των 100,00 ευρώ την 2/4/2015, αφορούν καταθέσεις για χειρουργική επέμβαση - θεραπεία του αδέσποτου καθώς και για φαρμακευτική αγωγή, και λήφθηκαν αποδείξεις από τον ελεγχόμενο, χωρίς όμως να αναφέρει τις ημερομηνίες αγοράς αυτών, ούτε και να προσκομίσει τις αντίστοιχες Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης ή Παροχής Υπηρεσίας (ID 114, 185, 222, 229).

- Υπεύθυνη Δήλωση του ο οποίος δηλώνει ότι το ποσό των 67,00 ευρώ την 9/11/2015, το ποσό των 170,00 ευρώ την 4/8/2015 & το ποσό των 230,00 ευρώ την 10/8/2015, αφορούν καταβολές για εξόφληση χειρουργικής επέμβασης που πραγματοποίησε ο ελεγχόμενος στη γάτα του και έχει λάβει απόδειξη για την εν λόγω επέμβαση, χωρίς όμως να αναφέρει τις ημερομηνίες αγοράς αυτών, ούτε και να προσκομίσει τις αντίστοιχες Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης ή Παροχής Υπηρεσίας (ID 114, 185, 222, 229).

- Υπεύθυνη Δήλωση του ο οποίος δηλώνει ότι το ποσό των 215,00 ευρώ την 30/3/2015 & το ποσό των 175,00 ευρώ την 9/11/2015 αφορούν εξόφληση χειρουργικής επέμβασης και φαρμάκων για τον σκύλο του και του χορηγήθηκαν τα νόμιμα παραστατικά, χωρίς όμως να αναφέρει τις ημερομηνίες αγοράς αυτών, ούτε και να προσκομίσει τις αντίστοιχες Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης ή Παροχής Υπηρεσίας (..... &).

- Υπεύθυνη Δήλωση της η οποία δηλώνει ότι το ποσό των 170,00 ευρώ την 22/12/2015 αφορά εξόφληση χειρουργικής επέμβασης και φαρμάκων για το γατάκι της και της χορηγήθηκαν τα νόμιμα παραστατικά, χωρίς όμως να αναφέρει τις ημερομηνίες αγοράς αυτών, ούτε και να προσκομίσει τις αντίστοιχες Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης ή Παροχής Υπηρεσίας (ID 1016).

Για δε τις λοιπές ονομαστικές πιστώσεις με ID 94, 96, 120, 493, 502, 541, 568 & 612 συνολικού ποσού 621,00 ευρώ, ο ελεγχόμενος δεν προσκόμισε κανένα δικαιολογητικό και δεν αιτιολογήθηκαν.

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη όλες τις παραπάνω Υπεύθυνες Δηλώσεις με τις οποίες δεν προσκομίστηκαν οι αντίστοιχες αποδείξεις λιανικής πώλησης των φερόμενων ως πελατών του-για τα ποσά που πιστώθηκαν στον τραπεζικό του λογαριασμό, από τον έλεγχο δεν γίνονται δεκτοί οι ισχυρισμοί του κρίνει δε, ότι το συνολικό ποσό των 4.230,50 ευρώ αφορά προσαύξηση περιουσίας του, που προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, ή πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας που δεν προκύπτει από διαρκή και σταθερή πηγή, αποτελεί δε, μη δηλωθείσα φορολογητέα όλη και αποτελεί εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 του Ν. 4172/13 και φορολογείται με συντελεστή 33% (άρθρο 29 Ν. 4172/13).»

2. Για την πίστωση με ID 801 ποσού 2.999,80 € που έγινε με κατάθεση επιταγής στον κοινό τραπεζικό λογαριασμό με την σύζυγο του στην με αρ. IBAN, ο προσφεύγων δεν προέβη σε καμία αιτιολόγηση, και ο έλεγχος έκρινε ότι το εν λόγω ποσό προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, ή πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας που δεν προκύπτει από διαρκή και σταθερή πηγή, αποτελεί δε, μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και αποτελεί εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 του Ν. 4172/13 και φορολογείται με συντελεστή 33% (άρθρο 29 Ν. 4172/13).

3. Για 100 πιστώσεις - καταθέσεις μετρητών που έγιναν στο έτος 2015 σε ατομικούς του λογαριασμούς, αλλά και σε κοινούς με την σύζυγο του, συνολικού ύψους 116.378,40 € (σελ. 93-96 έκθεσης ελέγχου) για τις οποίες ο προσφεύγων υποστηρίζει με το Υπόμνημά του ότι έχουν γίνει από τον ίδιο στον ατομικό του τραπεζικό λογαριασμό με αρ. IBAN: ποσό 13.921,00 ευρώ, στον ατομικό του με IBAN: ποσό 3.850,00 ευρώ για εκτέλεση Μισθοδοσίας, ή από κοινού με την σύζυγο του στην κοινή τους πιστωτική κάρτα με IBAN: ποσό 5.592,40 ευρώ για πληρωμή δόσεων & στους κοινούς λογαριασμούς τους με IBAN : & ποσό 90.495,00 ευρώ. Για δε τις καταθέσεις μετρητών ποσού 2.520,00 ευρώ που έχουν γίνει στον κοινό με την κόρη του , με IBAN: ισχυρίζεται ότι αφορούν επίσης δικές του καταθέσεις σε λογαριασμό της κόρης του.

«Για τις παραπάνω καταθέσεις μετρητών ισχυρίζεται ότι προέρχονται από την επιχειρηματική του δραστηριότητα ήτοι από τον συνολικό τζίρο που πραγματοποίησε στην εν λόγω χρήση και ο οποίος ανέρχεται μαζί με τον αναλογούντα ΦΠΑ σε 177.112,42 ευρώ, από ανοικτό επιχειρηματικό δάνειο που έλαβε ποσού 30.000,00 ευρώ (το έλαβε το έτος 2014) καθώς και από ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών ύψους 50.850,00 ευρώ (το οποίο και έχει δηλωθεί στον Κ.Α 787 της Δήλωσης Εισοδήματος του εν λόγω έτους).

Από τις Δηλώσεις φορολογίας Εισοδήματος του παρόντος έτους αλλά και των προηγούμενων αυτού, προκύπτει ότι από το έτος 2008 & μετά η σύζυγος με ΑΦΜ:, δεν δηλώνει στις κοινές δηλώσεις εισοδήματος που έχουν υποβάλλει κανένα εισόδημα, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο και για όσες καταθέσεις επικαλείται ότι έγιναν από την σύζυγο του στον κοινό τους λογαριασμό ή στις πιστωτικές κάρτες που διαθέτει, δεν γίνεται δεκτό από τον έλεγχο ότι προέρχονται από δικά της εισοδήματα (που δεν είχε) κρίνεται δε από τον έλεγχο ότι αυτά αφορούν καταθέσεις μετρητών που προέρχονται από τον ίδιο και κατατέθηκαν είτε από τον ίδιο ή κατ' εντολή του για κάλυψη υποχρεώσεων.

Όπως προκύπτει από την ανάλυση των ατομικών του λογαριασμών (χωρίς να συμπεριλαμβάνονται οι λογαριασμοί των στεγαστικών δανείων και οι κοινοί με τους γονείς του) τους οποίους έχει στη διάθεση του ο έλεγχος, προκύπτει ότι **την 31/12/2014 το υπόλοιπο στους τραπεζικούς του λογαριασμούς ανέρχεται σε 132.386,53 ευρώ.**.....

Επίσης τα φορολογητέα αποτελέσματα της ατομικής του επιχείρησης στο ελεγχόμενο έτος και στα δύο προηγούμενα (2014 & 2013) εμφανίζονται **ζημιογόνα**.

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη όλη την παραπάνω φορολογική εικόνα του ελεγχόμενου, τα υπόλοιπα των τραπεζικών του λογαριασμών την 31-12-2014, ο προβαλλόμενος ισχυρισμός του περί δυνατότητας διακράτησης μετρητών εκτός τραπεζικού συστήματος από το έτος 2009 επικαλούμενος απλώς το μη αναλωθέν κεφάλαιο το οποίο όμως δεν αναγνωρίστηκε (προερχόμενα κυρίως από δάνειο για αγορά και κατασκευή επαγγελματικής στέγης, τα οποία αν πράγματι κατείχε δεν θα χρειαζόνταν και επιχειρηματικά δάνεια που έλαβε στα παραπάνω έτη), δεν τεκμηριώνεται από την ανωτέρω φορολογική του εικόνα, και δεν γίνεται δεκτός από τον έλεγχο.»

Κατόπιν της ως άνω διερεύνησης της πηγής/αιτίας προέλευσης των υπό κρίση πιστώσεων για τον προσδιορισμό προσαύξησης περιουσίας του προσφεύγοντος, ο έλεγχος προέβη σε σύγκριση των πραγματοποιηθέντων εσόδων από κάθε πηγή στο υπό κρίση έτος (ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησής του, φπα που εισπράχθηκε, έσοδα από πωλήσεις περιουσιακών στοιχείων κλπ.) με τις συνολικές πιστώσεις στους λογαριασμούς του (αιτιολογημένες και ανατιολόγητες, και αφού αφαιρέθηκαν οι αντιλογισμοί, οι μεταφορές μεταξύ λογαριασμών του, καθώς και όλες οι πιστώσεις που έγιναν σε κοινούς λογαριασμούς με τους γονείς του), προκειμένου να διαπιστωθεί εάν οι συνολικές πιστώσεις στους λογαριασμούς του προσφεύγοντος αιτιολογούνταν από τα έσοδα του από κάθε πηγή (λαμβάνοντας υπόψη και τις ως άνω διαπιστώσεις του ελέγχου, καθώς και το γεγονός ότι σύμφωνα με την έκθεση

ελέγχου δεν υπήρχε υπόλοιπο προς ανάλωση κεφάλαιο προηγούμενων ετών). Σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου προέκυψαν τα κάτωθι:

«Μετά τα παραπάνω, ο έλεγχος συγκρίνοντας τα πραγματοποιηθέντα έσοδα του από κάθε πηγή στο ελεγχόμενο έτος 2015 με τις συνολικές πιστώσεις που πραγματοποιήθηκαν από 1/1-31/12/2015 (όχι μόνο αυτές που ζητήθηκε αιτιολόγηση) στους ατομικούς του λογαριασμούς και στους κοινούς με την σύζυγο του και την κόρη του, ήτοι καταθέσεων μετρητών, εισπράξεων μέσω POS, καταθέσεων επιταγών, καταθέσεων για πληρωμή δόσεων δανείων, καταθέσεων για πληρωμές πιστωτικών καρτών, κ.λπ. αφού αφαιρέθηκαν οι αντιλογισμοί, οι μεταφορές μεταξύ λογαριασμών του, καθώς και όλες οι πιστώσεις που έγιναν σε κοινούς λογαριασμούς με τους γονείς του, διαπιστώθηκε ότι αυτές δεν υπερβαίνουν τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής του επιχείρησης, του ΦΠΑ αυτών και των λοιπών δηλωθέντων εσόδων του, ήτοι :

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ : 1/1/2015 - 31/12/2015			
ΠΡΑΓΜΑΤΟΠΟΙΗΘΕΝΤΑ ΠΑΝΤΩΣ ΕΙΔΟΥΣ ΕΣΟΔΑ		ΠΡΑΓΜΑΤΟΠΟΙΗΘΕΙΣΕΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΣΕ ΤΡΑΠΕΖ. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΠΟΥ ΔΕΝ ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΕΙΤΑΙ
Δηλωθ. Ακαθ. Έσοδα	152.728,42		
ΦΠΑ που εισπράχθηκε	24.284,00		
Τόκοι καταθέσεων	304,60	304,60	
Πώληση ΕΙΧ :	3.000,00		
Καταθέσεις (Μετρητών, Επιταγών, POS, κ.λπ.)		176,053,43	
ΣΥΝΟΛΟ	180.417,02	176.358,03	0,00

Μετά τα παραπάνω από τον έλεγχο καταλογίζεται στο ανωτέρω Φορολογικό έτος 2015 ως προσαύξηση περιουσίας του, που προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, ή πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας που δεν προκύπτει από διαρκή και σταθερή πηγή, αποτελεί δε, μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και αποτελεί εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 του Ν. 4172/13 και φορολογείται με συντελεστή 33% (άρθρο 29 Ν. 4172/13), μόνο οι παρακάτω πιστώσεις που δεν αιτιολόγησε και δεν έγιναν δεκτές από τον έλεγχο, ήτοι συνολικά ποσά 7.230,30 ευρώ ...».

Δηλαδή για το φορολογικό έτος 2015 καταλογίστηκε ως προσαύξηση συνολικό ποσό 7.230,30 ευρώ που είναι τα ποσά της ανωτέρω παραγράφου 1 των 25 ονομαστικών πιστώσεων συνολικού ύψους 4.230,50 €, και της ανωτέρω παραγράφου 2 της πίστωσης με ID 801 ποσού 2.999,80 € που έγινε με κατάθεση επιταγής.

Για το φορολογικό έτος 2016

1. Για 15 ονομαστικές πιστώσεις που έγιναν στον ατομικό του λογαριασμό, αλλά και σε κοινούς με την σύζυγο του αλλά και με την μητέρα του, ή μεταφορές από άλλο λογαριασμό, στο έτος 2016, συνολικού ύψους 9.251,00 € (σελ. 99-100 έκθεσης ελέγχου) ο προσφεύγων με το Υπόμνημα του ισχυρίζεται ότι «.....στο έτος 2016 έγιναν καταθέσεις στο λογαριασμό του 3.443,00 ευρώ από πελάτες και συνεργάτες της ατομικής του επιχείρησης για τις οποίες έχουν εκδοθεί νόμιμα παραστατικά προσκομίζοντας τις παρακάτω Υπεύθυνες Δηλώσεις αρθρ. 8 Ν. 1599/86 :

-Υπεύθυνη Δήλωση του ο οποίος δηλώνει ότι το ποσό 500,00 ευρώ την 12-7-2016 αφορά εξόφληση για την αγορά τροφών, φαρμάκων, εξωπαρασιτοκτόνων καθώς και διαφόρων παροχών από τον ελεγχόμενο κτηνίατρο προς τα κατοικίδια του, για τα οποία είχαν εκδοθεί τα νόμιμα παραστατικά τα οποία και είχε παραλάβει, χωρίς όμως να αναφέρει τις ημερομηνίες αγοράς αυτών, ούτε και να προσκομίσει τις αντίστοιχες Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης ή Παροχής Υπηρεσίας.

-Υπεύθυνη Δήλωση της η οποία δηλώνει ότι το ποσό 130,00 ευρώ την 28/6/2016 αφορά καταθέσεις έναντι λογαριασμού για αγορές τροφών, φαρμάκων, καθώς και διαφόρων παροχών από τον ελεγχόμενο κτηνίατρο προς τα κατοικίδια της, για τα οποία είχαν εκδοθεί τα νόμιμα παραστατικά τα οποία και είχε παραλάβει, χωρίς όμως να αναφέρει τις ημερομηνίες αγοράς αυτών, ούτε και να προσκομίσει τις αντίστοιχες Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης ή Παροχής Υπηρεσίας.»

Για τις ανωτέρω πιστώσεις, όπως προκύπτει από τα ως άνω, ο έλεγχος δεν έκανε δεκτούς τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος. Για τις λοιπές πιστώσεις ο ελεγχόμενος δεν προέβη σε καμία αιτιολόγηση.

Συνεπώς, βάσει των ανωτέρω ποσό συνολικού ύψους 9.251,00 € κρίθηκε ότι αποτελεί προσαύξηση περιουσίας, προερχόμενος από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης.

Σημειωτέον ότι ο έλεγχος, εκ παραδρομής, αναφέρει ως σύνολο αθροίσματος το ποσό των 8.621,00 € αντί του ορθού αθροίσματος 9.251,00 €.

2. Για τις καταθέσεις ποσού 1.980,14 € και 1.438,00 € (ID 1645 και 1983), ήτοι συνολικού ποσού 3.418,14 €, στο έτος 2016, για τις οποίες ο προσφεύγων ισχυρίζεται στο υπόμνημά του ότι αφορούν κατάθεση επιταγών από τον ίδιο, χωρίς όμως να προσκομίσει αντίγραφα αυτών, ώστε να δύναται ο έλεγχος να τις αιτιολογήσει, ο έλεγχος έκρινε ότι αφορά προσαύξηση περιουσίας του, που προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης ή πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας που δεν προκύπτει από διαρκή και σταθερή πηγή, αποτελεί δε, μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και αποτελεί εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 του Ν. 4172/13 και φορολογείται με συντελεστή 33% (άρθρο 29 Ν. 4172/13).

3. Για 122 πιστώσεις- καταθέσεις μετρητών που έγιναν στο έτος 2016 σε ατομικούς του λογαριασμούς, αλλά και σε κοινούς με την σύζυγο του συνολικού ύψους 134.989,22 € (σελ. 110-114 έκθεσης ελέγχου) για τις οποίες ο προσφεύγων υποστηρίζει με το Υπόμνημά του ότι έχουν γίνει από τον ίδιο στον ατομικό του τραπεζικό λογαριασμό με αρ. IBAN: ποσό 32.938,00 ευρώ, στον ατομικό του με αρ. IBAN: ποσό 4.050,00 ευρώ για εκτέλεση Μισθοδοσίας, στον ατομικό του λογαριασμό με IBAN: ποσό 2.891,80 ευρώ ή από κοινού με την σύζυγο του στην κοινή τους πιστωτική κάρτα με IBAN: ποσό 9.624,42 ευρώ για πληρωμή δόσεων & στους κοινούς λογαριασμούς τους με IBAN: & ποσό 82.795,00 ευρώ. Για δε τις καταθέσεις μετρητών ποσού 2.690,00 ευρώ που έχουν γίνει στον κοινό με την κόρη του με IBAN: ισχυρίζεται ότι αφορούν επίσης δικές του καταθέσεις σε λογαριασμό της κόρης του.

«Για τις παραπάνω καταθέσεις μετρητών ισχυρίζεται ότι προέρχονται από την επιχειρηματική του δραστηριότητα ήτοι από τον συνολικό τζίρο που πραγματοποίησε στην εν λόγω χρήση και ο οποίος ανέρχεται μαζί με τον αναλογούντα ΦΠΑ σε 160.321,80 ευρώ, από ανοικτό επιχειρηματικό δάνειο που έλαβε ποσού 30.000,00 ευρώ (το έτος 2014) καθώς και από ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών ύψους 46.250,00 ευρώ (το οποίο και έχει δηλωθεί στον Κ.Α 787 της Δήλωσης Εισοδήματος του εν λόγω έτους).

Από τις Δηλώσεις φορολογίας Εισοδήματος του παρόντος έτους αλλά και των προηγούμενων αυτού, προκύπτει ότι από το έτος 2008 & μετά η σύζυγος με ΑΦΜ :, δεν δηλώνει στις κοινές δηλώσεις εισοδήματος που έχουν υποβάλει κανένα εισόδημα, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο και για όσες καταθέσεις επικαλείται ότι έγιναν από την σύζυγο του στον κοινό τους λογαριασμό ή στις πιστωτικές κάρτες που διαθέτει, δεν γίνεται δεκτό από τον έλεγχο ότι προέρχονται από δικά της εισοδήματα (που δεν είχε) κρίνεται δε από τον έλεγχο ότι αυτό αφορούν καταθέσεις μετρητών που προέρχονται από τον ίδιο και κατατέθηκαν είτε από τον ίδιο ή με κατ' εντολή του για κάλυψη υποχρεώσεων.

Όπως προκύπτει από την ανάλυση των ατομικών του λογαριασμών (χωρίς να συμπεριλαμβάνονται οι λογαριασμοί των στεγαστικών δανείων και οι κοινοί με τους γονείς του) τους οποίους έχει στη διάθεση του ο έλεγχος, προκύπτει ότι την 31/12/2015 το υπόλοιπο στους τραπεζικούς του λογαριασμούς ανέρχεται σε 10.656,74 ευρώ.

Επίσης τα φορολογητέα αποτελέσματα της ατομικής του επιχείρησης στο έτος 2016 ανέρχονται σε 3.036,94 ευρώ (τα οποία συμψηφίζονται με ζημιές προηγούμενων ετών), ενώ στα τρία προηγούμενα (2015, 2014 & 2013) εμφανίζονται ζημιογόνα.

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη όλη την παραπάνω φορολογική εικόνα του ελεγχόμενου, τα υπόλοιπα των τραπεζικών του λογαριασμών την 31-12-2015, ο προβαλλόμενος ισχυρισμός του περί δυνατότητας διακράτησης μετρητών εκτός τραπεζικού συστήματος από το έτος 2009 επικαλούμενος απλώς το μη αναλωθέν κεφάλαιο το οποίο όμως δεν αναγνωρίστηκε (προερχόμενα κυρίως από δάνειο για αγορά και κατασκευή επαγγελματικής στέγης, τα οποία αν πράγματι κατείχε δεν θα χρειάζονταν και επιχειρηματικά δάνεια που έλαβε στα παραπάνω έτη), δεν τεκμηριώνεται από την ανωτέρω φορολογική του εικόνα, και δεν γίνεται δεκτός από τον έλεγχο.»

Κατόπιν της ως άνω διερεύνησης της πηγής/αιτίας προέλευσης των υπό κρίση πιστώσεων για τον προσδιορισμό προσαύξησης περιουσίας του προσφεύγοντος, ο έλεγχος προέβη σε σύγκριση των πραγματοποιηθέντων εσόδων από κάθε πηγή στο υπό κρίση έτος (ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησής του, ΦΠΑ που εισπράχθηκε κλπ.) με τις συνολικές πιστώσεις στους λογαριασμούς του (αιτιολογημένες και ανατιολογήτες, και αφού αφαιρέθηκαν οι αντιλογισμοί, οι μεταφορές μεταξύ λογαριασμών του, καθώς και όλες οι πιστώσεις που έγιναν σε κοινούς λογαριασμούς με τους γονείς του), προκειμένου να διαπιστωθεί εάν οι συνολικές πιστώσεις στους λογαριασμούς του προσφεύγοντος αιτιολογούνταν από τα έσοδα του από κάθε πηγή (λαμβάνοντας υπόψη και τις ως άνω διαπιστώσεις του ελέγχου, καθώς και το γεγονός ότι σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου δεν υπήρχε υπόλοιπο προς ανάλωση κεφάλαιο προηγούμενων ετών). Σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου προέκυψαν τα κάτωθι:

«Μετά τα παραπάνω, ο έλεγχος συγκρίνοντας τα πραγματοποιηθέντα έσοδα του από κάθε πηγή στο ελεγχόμενο έτος 2016 με τις συνολικές πιστώσεις που πραγματοποιήθηκαν από 1/1-31/12/2016 (όχι μόνο αυτές που ζητήθηκε αιτιολόγηση) στους ατομικούς του λογαριασμούς και στους κοινούς με την σύζυγο του και την κόρη του, ήτοι καταθέσεων μετρητών, εισπράξεων μέσω ΡΟS, καταθέσεων επιταγών, καταθέσεων για πληρωμή δόσεων δανείων, καταθέσεων για πληρωμές πιστωτικών καρτών, κ.λπ. αφού αφαιρέθηκαν οι αντιλογισμοί, οι μεταφορές μεταξύ λογαριασμών του, καθώς και όλες οι πιστώσεις που έγιναν σε κοινούς λογαριασμούς με τους γονείς του, διαπιστώθηκε ότι αυτές υπερβαίνουν τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής του επιχείρησης, του ΦΠΑ αυτών και των λοιπών δηλωθέντων εσόδων του, η οποία δεν δικαιολογείται ήτοι :

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ : 1/1/2016 - 31/12/2016

ΠΡΑΓΜΑΤΟΠΟΙΗΘΕΝΤΑ ΠΑΝΤΩΣ ΕΙΔΟΥΣ ΕΣΟΔΑ		ΠΡΑΓΜΑΤΟΠΟΙΗΘΕΙΣΕΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΣΕ ΤΡΑΠΕΖ. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΠΟΥ ΔΕΝ ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΕΙΤΑΙ
Δηλωθ. Ακαθ. Έσοδα	134.351,81		
ΦΠΑ που εισπράχθηκε	25.969,99		
Τόκοι καταθέσεων	0,22	0,22	
Καταθέσεις (Μετρητών, Επιταγών, ΡΟS, κ.λπ.)		175.007,51	
ΣΥΝΟΛΟ	160.322,02	175.007,73	14.685,71

κρίνει δε, ότι το συνολικό ποσό των 14.685,71 ευρώ αφορά προσαύξηση περιουσίας του στο φορολογικό έτος 2016, που προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, ή πρόκειται για

προσαύξηση περιουσίας που δεν προκύπτει από διαρκή και σταθερή πηγή, αποτελεί δε, μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και αποτελεί εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 του Ν. 4172/13 και φορολογείται με συντελεστή 33%/ο(άρθρο 29 Ν. 4172/13.»

Για το φορολογικό έτος 2017

1. Για 17 ονομαστικές πιστώσεις που έγιναν στους ατομικούς του λογαριασμούς, αλλά και σε κοινούς με την σύζυγο του στο έτος 2017, συνολικού ύψους 6.139,88 € (σελ. 115-116 έκθεσης ελέγχου) ο προσφεύγων με το Υπόμνημα του ισχυρίζεται ότι

«...στο έτος 2017 έγιναν καταθέσεις στο λογαριασμό του 6.139,88 ευρώ από πελάτες και συνεργάτες της ατομικής του επιχείρησης για τις οποίες έχουν εκδοθεί νόμιμα παραστατικά προσκομίζοντας τις παρακάτω Υπεύθυνες Δηλώσεις αρθρ. 8 Ν. 1599/86 :

- Υπεύθυνη Δήλωση της η οποία δηλώνει ότι το ποσό 635,00 ευρώ την 7/6/2017 αφορά καταθέσεις έναντι λογαριασμού για αγορές τροφών, φαρμάκων, καθώς και διαφόρων παροχών από τον ελεγχόμενο κτηνίατρο προς τα κατοικίδια της, για τα οποία είχαν εκδοθεί τα νόμιμα παραστατικά τα οποία και είχε παραλάβει, χωρίς όμως να αναφέρει τις ημερομηνίες αγοράς αυτών, ούτε και να προσκομίσει τις αντίστοιχες Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης ή Παροχής Υπηρεσίας (ID 2737).

- Υπεύθυνη Δήλωση του ο οποίος δηλώνει ότι το ποσό 2.000,00 ευρώ την 27-12-2017 καταθέσεις έναντι λογαριασμού από την αγορά τροφών, φαρμάκων, εξωπαρασιτοκτόνων καθώς και διαφόρων παροχών από τον ελεγχόμενο κτηνίατρο προς τα σκυλιά του, για τα οποία είχαν εκδοθεί τα νόμιμα παραστατικά τα οποία και είχε παραλάβει, χωρίς όμως να αναφέρει τις ημερομηνίες αγοράς αυτών, ούτε και να προσκομίσει τις αντίστοιχες Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης ή Παροχής Υπηρεσίας (ID 3408).

- Υπεύθυνη Δήλωση του ο οποίος δηλώνει ότι το ποσό 1.000,00 ευρώ την 2-5-2017 αφορά εξόφληση χειρουργείου και της αγοράς τροφών, φαρμάκων, από τον ελεγχόμενο κτηνίατρο για τον σκύλο του, για τα οποία είχαν εκδοθεί τα νόμιμα παραστατικά τα οποία και είχε παραλάβει, χωρίς όμως να αναφέρει τις ημερομηνίες αγοράς αυτών, ούτε και να προσκομίσει τις αντίστοιχες Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης ή Παροχής Υπηρεσίας (ID 2594).

- Υπεύθυνη Δήλωση της η οποία δηλώνει ότι το ποσό των 25,00 ευρώ την 25/9/2017, και το ποσό των 75,00 ευρώ την 16/11/2017 αφορούν αγορές τροφών, φαρμάκων και παροχών κτηνιάτρου, για τις οποίες είχαν εκδοθεί τα νόμιμα παραστατικά τα οποία και είχε παραλάβει, χωρίς όμως να αναφέρει τις ημερομηνίες αγοράς αυτών, ούτε και να προσκομίσει τις αντίστοιχες Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης ή Παροχής Υπηρεσίας (ID 3097 & 3274).

- Υπεύθυνη Δήλωση του ο οποίος δηλώνει ότι το ποσό 1.171,00 ευρώ την 06-02-2017 αφορά εξόφληση χειρουργικής επέμβασης για τον σκύλο του και φάρμακα, για τα οποία είχαν εκδοθεί τα νόμιμα παραστατικά τα οποία και είχε παραλάβει, χωρίς όμως να αναφέρει τις ημερομηνίες αγοράς αυτών, ούτε και να προσκομίσει τις αντίστοιχες Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης ή Παροχής Υπηρεσίας (.....).

Για τις λοιπές πιστώσεις συνολικού ποσού 1.233,88 ευρώ, ο ελεγχόμενος δεν προέβη σε καμία αιτιολόγηση.

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη όλες τις παραπάνω Υπεύθυνες Δηλώσεις με τις οποίες δεν προσκομίστηκαν οι αντίστοιχες αποδείξεις λιανικής πώλησης των φερόμενων ως πελατών του για τα ποσά που πιστώθηκαν στον τραπεζικό του λογαριασμό, από τον έλεγχο δεν γίνονται δεκτοί οι ισχυρισμοί του κρίνει δε, ότι το συνολικό ποσό των 6.139,88 ευρώ αφορά προσαύξηση περιουσίας του, που προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, ή πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας που δεν προκύπτει από διαρκή και σταθερή πηγή, αποτελεί δε, μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και αποτελεί εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 του Ν. 4172/13 και φορολογείται με συντελεστή 33% (άρθρο 29 Ν. 4172/13).

2. Για τις πιστώσεις με ID 2829, 3231 και 3350, ύψους 2.066,00 €, 2.158,00 € και 1.960,00 €, αντίστοιχα, ήτοι συνολικού ύψους 6.184,00 € που ο προσφεύγων ισχυρίζεται με το υπόμνημά του ότι έγιναν με κατάθεση επιταγής από τον ίδιο χωρίς όμως να προσκομίσει στον έλεγχο αντίγραφα αυτών, ώστε να δύναται ο έλεγχος να τις αιτιολογήσει, ο έλεγχος κρίνει ότι αφορά προσαύξηση περιουσίας του, που προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, ή πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας που δεν προκύπτει από διαρκή και σταθερή πηγή, αποτελεί δε, μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και αποτελεί εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 του Ν. 4172/13 και φορολογείται με συντελεστή 33% (άρθρο 29 Ν. 4172/13).

3. Για 100 πιστώσεις - καταθέσεις μετρητών που έγιναν στο έτος 2017 σε ατομικούς του λογαριασμούς, αλλά και σε κοινούς με την σύζυγό του και την κόρη του, συνολικού ύψους 85.638,59 € (σελ. 134-138 έκθεσης ελέγχου) για τις οποίες ο προσφεύγων υποστηρίζει με το Υπόμνημά του ότι έχουν γίνει από τον ίδιο στον ατομικό του τραπεζικό λογαριασμό με αρ. IBAN: ποσό 8.300,00 ευρώ, στον ατομικό του λογαριασμό με IBAN: ποσό 3.250,00 ευρώ ή από κοινού με την σύζυγο του στην κοινή τους πιστωτική κάρτα με IBAN: ποσό 4.714,37 ευρώ για πληρωμή δόσεων & στους κοινούς λογαριασμούς τους με IBAN & ποσό 66,384,22 ευρώ. Για τις καταθέσεις μετρητών ποσού 2.990,00 ευρώ που έχουν γίνει στον κοινό με την κόρη του, με IBAN: ισχυρίζεται ότι αφορούν επίσης δικές του καταθέσεις σε λογαριασμό της κόρης του. Για τις παραπάνω καταθέσεις μετρητών ισχυρίζεται ότι προέρχονται από την επιχειρηματική του δραστηριότητα ήτοι από τον συνολικό τζίρο που πραγματοποίησε στην εν λόγω χρήση και ο οποίος ανέρχεται μαζί με τον αναλογούντα ΦΠΑ σε 166.025,63 ευρώ, από ανοικτό επιχειρηματικό δάνειο που έλαβε ποσού 30.000,00 ευρώ (το έτος 2014) καθώς και από ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών ύψους 21.070,00 ευρώ (το οποίο και έχει δηλωθεί στον Κ.Α 787 της Δήλωσης Εισοδήματος του εν λόγω έτους).

«Από τις Δηλώσεις φορολογίας Εισοδήματος του παρόντος έτους αλλά και των προηγούμενων αυτού, προκύπτει ότι από το έτος 2008 & μετά η σύζυγος με ΑΦΜ :, δεν δηλώνει στις κοινές δηλώσεις εισοδήματος που έχουν υποβάλλει κανένα εισόδημα, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο και για όσες καταθέσεις επικαλείται ότι έγιναν από την σύζυγο του στον κοινό τους λογαριασμό ή στις πιστωτικές κάρτες που διαθέτει, δεν γίνεται δεκτό από τον έλεγχο ότι προέρχονται από δικά της εισοδήματα (που δεν είχε) κρίνεται δε από τον έλεγχο ότι αυτά αφορούν καταθέσεις μετρητών που προέρχονται από τον ίδιο και κατατέθηκαν είτε από τον ίδιο ή με κατ' εντολή του για κάλυψη υποχρεώσεων.

Όπως προκύπτει από την ανάλυση των ατομικών του λογαριασμών (χωρίς να συμπεριλαμβάνονται οι λογαριασμοί των στεγαστικών δανείων και οι κοινοί με τους γονείς του) τους οποίους έχει στη διάθεση του ο έλεγχος, προκύπτει ότι την 31/12/2016 το υπόλοιπο στους τραπεζικούς του λογαριασμούς ανέρχεται σε 2.456,74 ευρώ.

Επίσης τα φορολογητέα αποτελέσματα της ατομικής του επιχείρησης στο έτος 2017 ανέρχονται σε 11.614,68 ευρώ (τα οποία συμψηφίζονται με ζημιές προηγούμενων ετών), ενώ στα τρία προηγούμενα (2015, 2014 & 2013) εμφανίζονται ζημιογόνα.

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη όλη την παραπάνω φορολογική εικόνα του ελεγχόμενου, τα υπόλοιπα των τραπεζικών του λογαριασμών την 31-12-2016, ο προβαλλόμενος ισχυρισμός του περί δυνατότητας διακράτησης μετρητών εκτός τραπεζικού συστήματος από το έτος 2009 επικαλούμενος απλώς το μη αναλωθέν κεφάλαιο το οποίο όμως δεν αναγνωρίστηκε (προερχόμενα κυρίως από δάνειο για αγορά και κατασκευή επαγγελματικής στέγης, τα οποία αν πράγματι κατείχε δεν θα χρειαζόνταν και επιχειρηματικά δάνεια που έλαβε στα παραπάνω έτη), δεν τεκμηριώνεται από την ανωτέρω φορολογική του εικόνα, και δεν γίνεται δεκτός από τον έλεγχο.»

Κατόπιν της ως άνω διερεύνησης της πηγής/αιτίας προέλευσης των υπό κρίση πιστώσεων για τον προσδιορισμό προσαύξησης περιουσίας του προσφεύγοντος, ο έλεγχος προέβη σε σύγκριση των πραγματοποιηθέντων εσόδων από κάθε πηγή στο υπό κρίση έτος (ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησής του, φπα που εισπράχθηκε, έσοδα από πωλήσεις περιουσιακών στοιχείων κλπ.) με τις συνολικές πιστώσεις στους λογαριασμούς του (αιτιολογημένες και ανατιολόγητες, και αφού αφαιρέθηκαν οι αντιλογισμοί, οι μεταφορές μεταξύ λογαριασμών του, καθώς και όλες οι πιστώσεις που έγιναν σε κοινούς λογαριασμούς με τους γονείς του), προκειμένου να διαπιστωθεί εάν οι συνολικές πιστώσεις στους λογαριασμούς του προσφεύγοντος αιτιολογούνταν από τα έσοδα του από κάθε πηγή (λαμβάνοντας υπόψη και τις ως άνω διαπιστώσεις του ελέγχου, καθώς και το γεγονός ότι σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου δεν υπήρχε υπόλοιπο προς ανάλωση κεφάλαιο προηγούμενων ετών). Σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου προέκυψαν τα κάτωθι:

«Μετά τα παραπάνω, ο έλεγχος συγκρίνοντας τα πραγματοποιηθέντα έσοδα του από κάθε πηγή στο ελεγχόμενο έτος 2017 με τις συνολικές πιστώσεις που πραγματοποιήθηκαν από 1/1-31/12/2017 (όχι μόνο αυτές που ζητήθηκε αιτιολόγηση) στους ατομικούς του λογαριασμούς και στους κοινούς με την σύζυγο του και την κόρη του, ήτοι καταθέσεων μετρητών, εισπράξεων μέσω POS, καταθέσεων επιταγών, καταθέσεων για πληρωμή δόσεων δανείων, καταθέσεων για πληρωμές πιστωτικών καρτών, κ.λπ. αφού αφαιρέθηκαν οι αντιλογισμοί, οι μεταφορές μεταξύ λογαριασμών του, καθώς και όλες οι πιστώσεις που έγιναν σε κοινούς λογαριασμούς με τους γονείς του, διαπιστώθηκε ότι αυτές υπερβαίνουν κατά πολύ τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής του επιχείρησης, του ΦΠΑ αυτών και των λοιπών δηλωθέντων εσόδων του, η οποία και δεν δικαιολογείται ήτοι:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ : 1/1/2017 -31/12/2017			
ΠΡΑΓΜΑΤΟΠΟΙΗΘΕΝΤΑ ΠΑΝΤΩΣ ΕΙΔΟΥΣ ΕΣΟΔΑ		ΠΡΑΓΜΑΤΟΠΟΙΗΘΕΙΣΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΣΕ ΤΡΑΠΕΖΙΚΟΥΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΠΟΥ ΔΕΝ ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΕΙΤΑΙ
Δηλωθ. Ακαθ. Έσοδα	140.471,54		
ΦΠΑ που εισπράχθηκε	25.554,09		
Πώληση ΕΙΧ & Δικύκλου	16.000,00	14.500,00	
Τόκοι καταθέσεων	4,87	4,87	
Καταθέσεις (Μετρητών, Επιταγών, Ρ05, κ.λπ.)		220.459,32	
ΣΥΝΟΛΟ	160.322,02	234.964,19	52.933,69

κρίνει δε, ότι το συνολικό ποσό των 52.933,69 ευρώ αφορά προσαύξηση περιουσίας του στο φορολογικό έτος 2017, που προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, ή πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας που δεν προκύπτει από διαρκή και σταθερή πηγή, αποτελεί δε, μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και αποτελεί εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 του Ν. 4172/13 και Φορολογείται υε συντελεστή 33% (άρθρο 29 Ν. 4172/13).»

Μετά τον έλεγχο των βιβλίων, των στοιχείων, των δηλώσεων Εισοδήματος, καθώς και των τραπεζικών του λογαριασμών σε όλα τα ελεγχόμενα έτη, προσδιορίστηκε από τον έλεγχο ανά έτος συγκεντρωτικά το ακαθάριστο εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και τα καθαρά κέρδη ως εξής :

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΚΑΘ. ΕΣΟΔΩΝ & ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ ΦΟΡ . ΕΤΟΥΣ 2014	Βάσει ελέγχου χρήση 1/1 -31/12/2014
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	134.467,91
ΤΕΛΙΚΑ ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΕΛΕΓΧΟΥ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	6.361,48

ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ	59.146,85
ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΚΑΘ. ΕΣΟΔΩΝ & ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ ΦΟΡ. ΕΤΟΥΣ 2015	Βάσει ελέγχου χρήση 1/1 31/12/2015
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	152.728,42
ΤΕΛΙΚΑ ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΕΛΕΓΧΟΥ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	21.471,14
ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ	7.230,30
ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΚΑΘ. ΕΣΟΔΩΝ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ ΦΟΡ ΕΤΟΥΣ 2016	Βάσει ελέγχου χρήση 1/1 31/12/2016
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	134.351,81
ΤΕΛΙΚΑ ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΕΛΕΓΧΟΥ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	19.576,98
ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ	14.685,71
ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΚΑΘ. ΕΣΟΔΩΝ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ ΦΟΡ ΕΤΟΥΣ 2017	Βάσει ελέγχου χρήση 1/1 31/12/2017
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	140.471,54
ΤΕΛΙΚΑ ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΕΛΕΓΧΟΥ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	11.614,68
ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ	52.933,69

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητείται η ακύρωση των ανωτέρω πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. **Παραβίαση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης.** Σύμφωνα με την από 18.11.2019 Έκθεση Επίδοσης του υπογράφοντος , υπαλλήλου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας και διενεργήσαντος τον υπό κρίση έλεγχο, το Σημείωμα Διαπιστώσεων επιδόθηκε στην φερόμενη πληρεξούσια δικηγόρο μου κα , η οποία όμως δε είχε την εξουσιοδότηση ή πληρεξουσιότητα από τον προσφεύγοντα να παραλαμβάνει αντί αυτού έγγραφα ως αντίκλητός μου.

2. **Εσφαλμένος υπολογισμός των υπό κρίση λογιστικών διαφορών και μη αναγνώριση των υπό κρίση δαπανών για τις χρήσεις 2015 και 2016.**

Συγκεκριμένα, στη χρήση 2015 για το ποσό των 14.010,00 € και στη χρήση 2016 για το ποσό των 14.010,00 € προς την που είχε συμπεριλάβει στις δαπάνες του και για τις οποίες είχε καταχωρήσει στα βιβλία του τα σχετικά τιμολόγια παροχής υπηρεσιών άνω των 500,00 € έκαστο, είχε παντελή άγνοια ως προς την υποχρέωση εξόφλησης των τιμολογίων άνω των 500,00 € με τραπεζικό μέσο πληρωμής. Προσκομίζει αντίγραφα κίνησης του αρ. λογαριασμού της στην επικαλούμενος ότι έγιναν στον λογαριασμό της δέκα πιστώσεις συνολικού ύψους 4.795,83 € στη χρήση 2015 και πέντε πιστώσεις συνολικού ύψους 3.155,60 € στη χρήση 2016 με την ένδειξη '..... μεταφορά μέσω winbank, και συνεπώς τουλάχιστον αυτά τα συνολικά ποσά θα πρέπει να εκπέσουν ως δαπάνη (δεν προσκόμισε κάποιο αποδεικτικό συσχέτισης αυτών των ποσών με τα υπό κρίση τιμολόγια παροχής υπηρεσιών των 14.010,00 € κάθε χρήσης).

Επιπλέον, στη χρήση 2015, εσφαλμένα δεν αναγνωρίστηκε ως δαπάνη το ποσό των αποσβέσεων ύψους 1.095,83 € που δεν είχε καταχωρήσει στα βιβλία του.

Επιπροσθέτως, στη χρήση 2015, εσφαλμένα δεν αναγνωρίστηκε ως δαπάνη το συνολικό ποσό των 6.180,00 € για ποσά που σύμφωνα με τους ισχυρισμούς του αφορούν έξοδα παρακολούθησης μεταπτυχιακού προγράμματος στο Πανεπιστήμιο του, καθώς είναι επαγγελματικές δαπάνες και στηρίζονται σε νόμιμα παραστατικά και προσκόμισε προς τούτο, στην αγγλική γλώσσα, από το Πανεπιστήμιο του το αρ. /15 έγγραφο με την ένδειξη ποσού 2.590,00 € (περιόδου 7.9.15-11.9.15) καθώς και το από /2015 έγγραφο με την ένδειξη για το εν λόγω ποσό (περιόδου 7.9.15-11.9.15), το από /2015 έγγραφο με την ένδειξη Confirmation of payment για ποσό ύψους 2.590,00 € (περιόδου 9.2.15-13.2.15) και το αρ. /15 έγγραφο με την ένδειξη Invoice για Registration Payment Certificate 08/2015 (περιόδου 1.4.15-1.7.15) ποσού 500,00 € και το αντίστοιχο Payment Receipt.

3. **Εσφαλμένος προσδιορισμός προσαύξησης περιουσίας** για τις κρινόμενες χρήσεις 2014-2017. Δεν αιτιολογείται ο υπό κρίση προσδιορισμός προσαύξησης περιουσίας. Αυθαίρετα, ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη τα δηλωθέντα εισοδήματα όλων των ετών συμπεριλαμβανομένων και των υπολοίπων των τραπεζικών του λογαριασμών. Δεν ελήφθησαν υπόψη επανακαταθέσεις ποσών και τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησής του.

4. **Δεν ελήφθη υπόψη το διαθέσιμο υπόλοιπο για ανάλωση στις 31.12.13** που σύμφωνα με τους υπολογισμούς του προσφεύγοντος, για τον ίδιο και την σύζυγό του, ανερχόταν στο ποσό των **185.955,25 €** (προσκόμισε κατάσταση υπολογισμού ανάλωσης κεφαλαίων χρήσεων 1999-2013), που συνεπάγεται ότι, σε συνδυασμό με το γεγονός ότι στις 31.12.13 είχε υπόλοιπα τραπεζικών λογαριασμών ύψους 15.922,80 €, είχε ταμειακό υπόλοιπο που διατηρούσε εκτός τραπεζικού συστήματος, και δη στο σπίτι του, σύμφωνα με τα διδάγματα της κοινής λογικής και πείρας. Οι (μη ονομαστικές) καταθέσεις μετρητών έχουν γίνει από τον ίδιο και όχι τρίτο πρόσωπο και συνεπώς είναι λογικό να προέρχονται από τα μη αναλωθέντα εισοδήματά του. Ο έλεγχος οφείλει να λάβει υπόψη το διαθέσιμο υπόλοιπο για ανάλωση όπως προκύπτει από τα στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων.

5. Όσον αφορά τις 13 ονομαστικές **πιστώσεις στο έτος 2014** που έγιναν στον ατομικό του λογαριασμό, αλλά και σε κοινούς με την σύζυγο του, συνολικού ύψους 2.262,00 € (σελ. 71-73 έκθεσης ελέγχου) ο προσφεύγων με ισχυρίζεται ότι τυγχάνουν απολύτως αιτιολογημένες, πλην δε των καταθέσεων που αφορούν επιστροφή ταμειακής διευκόλυνσης σε συναδέλφους του ιατρούς και, όλες οι υπόλοιπες καταθέσεις αφορούν νόμιμες αμοιβές του που συγκαταλέγονται στα ακαθάριστα έσοδά του.

Όσον αφορά τις 134 πιστώσεις - καταθέσεις μετρητών που έγιναν από τον ίδιο στο έτος 2014 σε ατομικούς του λογαριασμούς, αλλά και σε κοινούς με την σύζυγο του, συνολικού ύψους 143.019,26 € (σελ. 79-83 έκθεσης ελέγχου), είναι πλήρως αιτιολογημένες, από τον τζίρο της επιχείρησής του.

Μετά την αφαίρεση των εσόδων όλων των πηγών και των ποσών από μεταφορά καθώς και αυτών που αφορούν τους γονείς του, από τις συνολικές πιστώσεις στους λογαριασμούς του

στη υπό κρίση χρήση, απομένει διαφορά που αιτιολογείται από το διαθέσιμο προς ανάλωση κεφάλαιο προηγούμενων ετών.

6. Όσον αφορά τις 25 ονομαστικές **πιστώσεις στο έτος 2015** που έγιναν στον ατομικό του λογαριασμό, αλλά και σε κοινούς με την σύζυγο του, συνολικού ύψους 4.230,50 € (σελ. 85-87 έκθεσης ελέγχου) ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι τυγχάνουν απολύτως αιτιολογημένες, πλην δε της κατάθεσης που αφορά επιστροφή ταμειακής διευκόλυνσης προς τον συνάδελφό του ιατρό , όλες οι υπόλοιπες καταθέσεις αφορούν νόμιμες αμοιβές του που συγκαταλέγονται στα ακαθάριστα έσοδά του.

Για την πίστωση με ID 801 ποσού 2.999,80 € που έγινε με κατάθεση επιταγής στον κοινό τραπεζικό λογαριασμό με την σύζυγο του στην με αρ. IBAN , ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι πρόκειται για κατάθεση επιταγής που αφορά την σύζυγό του από Ασφαλιστική εταιρεία λόγω καταστροφής του οχήματός της (προσκομίστηκε –δυσανάγνωστο- αντίγραφο της αρ. επιταγής της σε διαταγή της ποσού 3.000,00 € από την .. μεσίτες ασφαλειών και αντασφαλειών .. ανώνυμη εταιρεία – μη αναγνώσιμο).

Όσον αφορά τις 100 πιστώσεις - καταθέσεις μετρητών που έγιναν από τον ίδιο στο έτος 2015 σε ατομικούς του λογαριασμούς, αλλά και σε κοινούς με την σύζυγο του, συνολικού ύψους 116.378,40 € (σελ. 93-96 έκθεσης ελέγχου) δεν επικαλείται κάποιον ισχυρισμό με την παρούσα προσφυγή.

7. Όσον αφορά τις 15 ονομαστικές **πιστώσεις στο έτος 2016**, που έγιναν στον ατομικό του λογαριασμό, αλλά και σε κοινούς με την σύζυγο του αλλά και με την μητέρα του ή μεταφορές από άλλο λογαριασμό, που καταλογίστηκαν από τον έλεγχο της σελ. 99-100 έκθεσης ελέγχου (εκ παραδρομής ο προσφεύγων αναφέρει ως σύνολο 8.621,00 € ενώ στην λίστα τα ποσά που αναφέρει αθροίζουν σε 9.151,00 €) ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι τυγχάνουν απολύτως αιτιολογημένες, όλες δε αφορούν νόμιμες αμοιβές του που συγκαταλέγονται στα ακαθάριστα έσοδά του, πλην της με αριθμό που αφορά μεταφορά από λογαριασμό του. Δεν επικαλείται κάποιον ισχυρισμό με την παρούσα προσφυγή για τη πίστωση με id 1239.

Όσον αφορά τις καταθέσεις ποσού 1.980,14 € και 1.438,00 € (ID 1645 και 1983), ήτοι συνολικού ποσού 3.418,14 €, στο έτος 2016, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι αφορούν κατάθεση επιταγών από τον ίδιο (προσκομίστηκαν αντίγραφα των επιταγών αυτών).

Όσον αφορά τις 122 πιστώσεις- καταθέσεις μετρητών που έγιναν από τον ίδιο στο έτος 2016 σε ατομικούς του λογαριασμούς, αλλά και σε κοινούς με την σύζυγο του συνολικού ύψους 134.989,22 € (σελ. 110-114 έκθεσης ελέγχου), ο προσφεύγων ισχυρίζεται με την παρούσα προσφυγή για μέρος από τις εν λόγω πιστώσεις συνολικού ύψους 8.233,76 € ότι αφορούν την πληρωμή κάρτας. Για τις λοιπές πιστώσεις του εν λόγω συνόλου των 134.989,22 € δεν επικαλείται κάποιον ισχυρισμό με την παρούσα προσφυγή. Προβάλλει τον ισχυρισμό ότι από την καταλογισθείσα από τον έλεγχο συνολική διαφορά για το υπό κρίση έτος ύψους 14.685,71 € (σημειωτέον ότι η εν λόγω διαφορά προέκυψε από τη σύγκριση των πραγματοποιηθέντων εσόδων από κάθε πηγή στο υπό κρίση έτος με τις συνολικές πιστώσεις στους λογαριασμούς του)

θα πρέπει να αφαιρεθεί το ανωτέρω ποσό των 8.233,76 € (που ισχυρίζεται ότι αφορούν πληρωμή κάρτας) ως αιτιολογηθέν και συνεπώς δεν απομένει κάποια ανατιτολόγητη διαφορά για το υπό κρίση έτος δεδομένου ότι το απομένον ποσό των 6.451,95 € (=14.685,71 -8.233,76 €) είναι επουσιώδες.

8. Όσον αφορά τις 17 ονομαστικές **πιστώσεις στο έτος 2017**, που έγιναν στους ατομικούς του λογαριασμούς, αλλά και σε κοινούς με την σύζυγο του στο έτος 2017, συνολικού ύψους 6.139,88 € (σελ. 115-116 έκθεσης ελέγχου) ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι αφορούν νόμιμες αμοιβές του από πελάτες και τυγχάνουν απολύτως αιτιολογημένες.

Όσον αφορά τις πιστώσεις με ID 2829, 3231 και 3350, ύψους 2.066,00 €, 2.158,00 € και 1.960,00 €, ήτοι συνολικά ύψους 6.184,00 € που ο προσφεύγων ισχυρίζεται με το υπόμνημά του ότι έγιναν με κατάθεση επιταγής από τον ίδιο (προσκομίστηκαν αντίγραφα των επιταγών αυτών).

Όσον αφορά τις 100 πιστώσεις - καταθέσεις μετρητών που έγιναν από τον ίδιο στο έτος 2017 σε ατομικούς του λογαριασμούς, αλλά και σε κοινούς με την σύζυγό του και την κόρη του, συνολικού ύψους 85.638,59 € (σελ. 134-138 έκθεσης ελέγχου) ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι είναι πλήρως αιτιολογημένες.

Μετά την αφαίρεση των εσόδων όλων των πηγών και των ποσών από μεταφορά καθώς και αυτών που αφορούν τους γονείς του κλπ, από τις συνολικές πιστώσεις στους λογαριασμούς του στη υπό κρίση χρήση, απομένει διαφορά που αιτιολογείται από το διαθέσιμο προς ανάλωση κεφάλαιο προηγούμενων ετών.

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 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, 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, κτλ.), 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 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 κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Επειδή, σύμφωνα με την από 12.12.2019 έκθεση ελέγχου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, όσον αφορά το φορολογικό έτος 2014, δεν έγιναν δεκτοί οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος ότι οι 13 ονομαστικές πιστώσεις που έγιναν σε ατομικό λογαριασμό του προσφεύγοντος (αλλά και σε κοινούς με την σύζυγο του) συνολικού ύψους 2.262,00 € (σελ. 71-73 έκθεσης ελέγχου) προέρχονται από δάνεια και καταθέσεις πελατών & συνεργατών της ατομικής του επιχείρησης. Επιπροσθέτως, δεν έγιναν δεκτοί οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος ότι οι 134 πιστώσεις - καταθέσεις μετρητών που έγιναν σε ατομικούς του λογαριασμούς (αλλά και σε κοινούς με την σύζυγο του) συνολικού ύψους 143.019,26 € (σελ. 79-83 έκθεσης ελέγχου) έγιναν από τον ίδιο με μετρητά που διακρατούσε εκτός τραπεζικού συστήματος, καθώς, σύμφωνα με την ανωτέρω έκθεση, τα φορολογητέα αποτελέσματα της ατομικής του επιχείρησης στο προηγούμενο έτος 2013, στο έτος 2014, αλλά και στο επόμενο 2015 εμφανίζονται ζημιογόνα, τα υπόλοιπα των τραπεζικών του λογαριασμών την 31-12-2013 ήταν συνολικού ύψους 15.922,80 ευρώ (χωρίς να συμπεριλαμβάνονται οι λογαριασμοί των στεγαστικών δανείων και οι κοινοί με τους γονείς του), και δεν υπήρχε διαθέσιμο υπόλοιπο προς ανάλωση κεφάλαιο προηγούμενων ετών.

Κατόπιν της ως άνω διερεύνησης της πηγής/αιτίας προέλευσης των υπό κρίση πιστώσεων ο έλεγχος προέβη, για το φορολογικό έτος 2014, σε σύγκριση των πραγματοποιηθέντων εσόδων από κάθε πηγή στο υπό κρίση έτος (ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησής του, φπα που εισπράχθηκε, δάνεια που έλαβε κλπ.) με τις συνολικές πιστώσεις στους λογαριασμούς του (αιτιολογημένες και ανατιολόγητες, και αφού αφαιρέθηκαν οι αντιλογισμοί, οι μεταφορές μεταξύ λογαριασμών του, καθώς και όλες οι πιστώσεις που έγιναν σε κοινούς λογαριασμούς με τους γονείς του), προκειμένου να διαπιστωθεί εάν οι συνολικές πιστώσεις στους λογαριασμούς του προσφεύγοντος αιτιολογούνταν από τα έσοδα του από κάθε πηγή (λαμβάνοντας υπόψη και τις ως άνω διαπιστώσεις του ελέγχου, καθώς και το γεγονός ότι σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου δεν υπήρχε υπόλοιπο προς ανάλωση κεφάλαιο προηγούμενων ετών). Από την εν λόγω σύγκριση διαπιστώθηκε ότι οι συνολικές πιστώσεις υπερβαίνουν κατά 59.146,85 ευρώ τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής του επιχείρησης, το ΦΠΑ αυτών και τα λοιπά δηλωθέντα έσοδά του και κρίθηκε ότι αυτό το συνολικό ποσό των 59.146,85 ευρώ αποτελεί προσαύξηση περιουσίας στο φορολογικό έτος 2014, και αποτελεί σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 του Ν. 4172/13 εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Όσον αφορά το φορολογικό έτος 2015, σύμφωνα με την ανωτέρω έκθεση ελέγχου, δεν έγιναν δεκτοί οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος ότι οι 25 ονομαστικές πιστώσεις που έγιναν στον ατομικό λογαριασμό του προσφεύγοντος (αλλά και σε κοινούς με την σύζυγο του) στο έτος 2015 συνολικού ύψους 4.230,50 € (σελ. 85-87 έκθεσης ελέγχου) προέρχονται από καταθέσεις πελατών & συνεργατών της ατομικής του επιχείρησης. Επιπλέον, κρίθηκε ότι η πίστωση με ID 801 ποσού

2.999,80 € προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης καθώς ο προσφεύγων δεν προέβη σε καμία αιτιολόγηση στον έλεγχο. Επιπροσθέτως δεν έγιναν δεκτοί οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος ότι οι 100 πιστώσεις - καταθέσεις μετρητών που έγιναν σε ατομικούς του λογαριασμούς (αλλά και σε κοινούς με την σύζυγο του) συνολικού ύψους 116.378,40 € (σελ. 93-96 έκθεσης ελέγχου) έγιναν από τον ίδιο με μετρητά που διακρατούσε εκτός τραπεζικού συστήματος, καθώς, σύμφωνα με την ανωτέρω έκθεση, τα φορολογητέα αποτελέσματα της ατομικής του επιχείρησης στο υπό κρίση έτος και στα δύο προηγούμενα (2014 & 2013), τα υπόλοιπα των τραπεζικών του λογαριασμών την 31-12-2014 ήταν συνολικού ύψους 132.386,53 ευρώ (χωρίς να συμπεριλαμβάνονται οι λογαριασμοί των στεγαστικών δανείων και οι κοινοί με τους γονείς του), και δεν υπήρχε διαθέσιμο υπόλοιπο προς ανάλωση κεφάλαιο προηγούμενων ετών.

Κατόπιν της ως άνω διερεύνησης της πηγής/αιτίας προέλευσης των υπό κρίση πιστώσεων ο έλεγχος προέβη, για το φορολογικό έτος 2015, σε σύγκριση των πραγματοποιηθέντων εσόδων από κάθε πηγή στο υπό κρίση έτος με τις συνολικές πιστώσεις στους λογαριασμούς του (ως ανωτέρω). Από την εν λόγω σύγκριση διαπιστώθηκε ότι στο φορολογικό έτος 2015 οι συνολικές πιστώσεις δεν υπερβαίνουν τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής του επιχείρησης, το ΦΠΑ αυτών και τα λοιπά δηλωθέντα έσοδά του. Μετά τα παραπάνω, στο ανωτέρω φορολογικό έτος 2015, ως προσαύξηση περιουσίας καταλογίστηκε από τον έλεγχο συνολικό ποσό ύψους 7.230,30 ευρώ, που είναι τα ποσά των ανωτέρω 25 ονομαστικών πιστώσεων συνολικού ύψους 4.230,50 €, και της πίστωσης με ID 801 ποσού 2.999,80 € για τις οποίες ο έλεγχος δεν είχε κάνει δεκτούς τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος. Σημειωτέον ότι δεν καταλογίστηκε από τον έλεγχο το ποσό των 116.378,40 € που αφορά τις 100 πιστώσεις - καταθέσεις μετρητών που έγιναν σε ατομικούς/ κοινούς με την σύζυγό του (σελ. 93-96 έκθεσης ελέγχου) για το οποίο δεν έγιναν δεκτοί οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος ότι έγιναν από τον ίδιο με μετρητά που διακρατούσε εκτός τραπεζικού συστήματος.

Όσον αφορά το φορολογικό έτος 2016, δεν έγιναν δεκτοί οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος ότι οι 15 ονομαστικές πιστώσεις που έγιναν στον ατομικό του λογαριασμό, αλλά και σε κοινούς με την σύζυγο του αλλά και με την μητέρα του , συνολικού ύψους 9.251,00 € (σελ. 99-100 έκθεσης ελέγχου) προέρχονται από καταθέσεις πελατών & συνεργατών της ατομικής του επιχείρησης. Επιπλέον, κρίθηκε ότι οι πιστώσεις ύψους 1.980,14 € και 1.438,00 € (ID 1645 και 1983), ήτοι συνολικού ποσού 3.418,14 € προέρχονται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης καθώς ο προσφεύγων δεν προέβη σε καμία αιτιολόγηση στον έλεγχο. Επιπροσθέτως, δεν έγιναν δεκτοί οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος ότι οι 122 πιστώσεις- καταθέσεις μετρητών που έγιναν στο έτος 2016 σε ατομικούς του λογαριασμούς, αλλά και σε κοινούς με την σύζυγο του συνολικού ύψους 134.989,22 € (σελ. 110-114 έκθεσης ελέγχου) έγιναν από τον ίδιο με μετρητά που διακρατούσε εκτός τραπεζικού συστήματος, καθώς, σύμφωνα με την ανωτέρω έκθεση, τα φορολογητέα αποτελέσματα της ατομικής του επιχείρησης στο έτος 2016 ανέρχονται σε 3.036,94 ευρώ (τα οποία συμψηφίζονται με ζημιές προηγούμενων ετών), ενώ στα τρία προηγούμενα (2015, 2014 & 2013) εμφανίζονται ζημιογόνα, τα υπόλοιπα των τραπεζικών του λογαριασμών την 31-12-2015 ήταν συνολικού ύψους 10.656,74 ευρώ (χωρίς να

συμπεριλαμβάνονται οι λογαριασμοί των στεγαστικών δανείων και οι κοινοί με τους γονείς του), και δεν υπήρχε διαθέσιμο υπόλοιπο προς ανάλωση κεφάλαιο προηγούμενων ετών.

Κατόπιν της ως άνω διερεύνησης της πηγής/αιτίας προέλευσης των υπό κρίση πιστώσεων ο έλεγχος προέβη, για το φορολογικό έτος 2016, σε σύγκριση των πραγματοποιηθέντων εσόδων από κάθε πηγή στο υπό κρίση έτος με τις συνολικές πιστώσεις στους λογαριασμούς του (ως ανωτέρω). Από την εν λόγω σύγκριση διαπιστώθηκε ότι οι συνολικές πιστώσεις υπερβαίνουν κατά 14.685,71 ευρώ τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής του επιχείρησης, το ΦΠΑ αυτών και τα λοιπά δηλωθέντα έσοδά του και κρίθηκε ότι αυτό το συνολικό ποσό των 14.685,71 ευρώ αποτελεί προσαύξηση περιουσίας στο φορολογικό έτος 2016, και αποτελεί σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 του Ν. 4172/13 εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Όσον αφορά το φορολογικό έτος 2017, δεν έγιναν δεκτοί οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος ότι οι 17 ονομαστικές πιστώσεις που έγιναν στους ατομικούς του λογαριασμούς, αλλά και σε κοινούς με την σύζυγό του, συνολικού ύψους 6.139,88 € (σελ. 115-116 έκθεσης ελέγχου) προέρχονται από καταθέσεις πελατών της ατομικής του επιχείρησης. Επιπλέον, όσον αφορά τις πιστώσεις με ID 2829, 3231 και 3350, ύψους 2.066,00 €, 2.158,00 € και 1.960,00 €, αντίστοιχα, ήτοι συνολικού ύψους 6.184,00 € που ο προσφεύγων ισχυρίστηκε στον έλεγχο ότι έγιναν με κατάθεση επιταγής από τον ίδιο χωρίς όμως να προσκομίσει αποδεικτικά των ισχυρισμών του, κρίθηκε από τον έλεγχο ότι προέρχονται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης. Επιπροσθέτως, δεν έγιναν δεκτοί οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος ότι οι 100 πιστώσεις - καταθέσεις μετρητών που έγιναν στο έτος 2017 σε ατομικούς του λογαριασμούς, αλλά και σε κοινούς με την σύζυγό του και την κόρη του, συνολικού ύψους 85.638,59 € (σελ. 134-138 έκθεσης ελέγχου) έγιναν από τον ίδιο με μετρητά που διακρατούσε εκτός τραπεζικού συστήματος, καθώς, σύμφωνα με την ανωτέρω έκθεση, τα φορολογητέα αποτελέσματα της ατομικής του επιχείρησης στο έτος 2016 ανέρχονται σε 11.614,68 ευρώ (τα οποία συμψηφίζονται με ζημιές προηγούμενων ετών), ενώ στα τρία προηγούμενα (2015, 2014 & 2013) εμφανίζονται ζημιογόνα, τα υπόλοιπα των τραπεζικών του λογαριασμών την 31-12-2016 ήταν συνολικού ύψους 2.456,74 ευρώ (χωρίς να συμπεριλαμβάνονται οι λογαριασμοί των στεγαστικών δανείων και οι κοινοί με τους γονείς του), και δεν υπήρχε διαθέσιμο υπόλοιπο προς ανάλωση κεφάλαιο προηγούμενων ετών.

Κατόπιν της ως άνω διερεύνησης της πηγής/αιτίας προέλευσης των υπό κρίση πιστώσεων ο έλεγχος προέβη, για το φορολογικό έτος 2017, σε σύγκριση των πραγματοποιηθέντων εσόδων από κάθε πηγή στο υπό κρίση έτος με τις συνολικές πιστώσεις στους λογαριασμούς του (ως ανωτέρω).. Από την εν λόγω σύγκριση διαπιστώθηκε ότι οι συνολικές πιστώσεις υπερβαίνουν κατά 52.933,69 ευρώ τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής του επιχείρησης, το ΦΠΑ αυτών και τα λοιπά δηλωθέντα έσοδά του και κρίθηκε ότι αυτό το συνολικό ποσό των 52.933,69 ευρώ αποτελεί προσαύξηση περιουσίας στο φορολογικό έτος 2017, και αποτελεί σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 του Ν. 4172/13 εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Επειδή, με την παρούσα προσφυγή ο προσφεύγων προβάλλει τον ισχυρισμό ότι οι 134 πιστώσεις - καταθέσεις μετρητών στο έτος 2014 συνολικού ύψους 143.019,26 €, οι 122 πιστώσεις- καταθέσεις μετρητών στο έτος 2016 συνολικού ύψους 134.989,22 €, και οι 100

πιστώσεις - καταθέσεις μετρητών στο έτος 2017 συνολικού ύψους 85.638,59 € για τις οποίες ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι έγιναν από τον ίδιο με μετρητά που διακρατούσε εκτός τραπεζικού συστήματος, είναι πλήρως αιτιολογημένες χωρίς όμως να προσκομίζει αποδεικτικά των ισχυρισμών του, και συνεπώς ο εν λόγω ισχυρισμός του είναι απορριπτέος ως αναπόδεικτος (για τις 100 πιστώσεις - καταθέσεις μετρητών στο έτος 2015 συνολικού ύψους 116.378,40 € δεν επικαλείται κάποιον ισχυρισμό με την παρούσα προσφυγή).

Επιπροσθέτως, ο προσφεύγων προβάλλει τον ισχυρισμό ότι οι 13 ονομαστικές πιστώσεις στο έτος 2014 συνολικού ύψους 2.262,00 €, οι 25 ονομαστικές πιστώσεις στο έτος 2015 συνολικού ύψους 4.230,50 €, οι 15 ονομαστικές πιστώσεις στο έτος 2016 συνολικού ύψους 9.151,00 € (ο προσφεύγων αναφέρει ως σύνολο 8.621,00 € ενώ στη λίστα τα ποσά που αναφέρει αθροίζουν σε 9.151,00 €), και οι 17 ονομαστικές πιστώσεις έτος 2017 συνολικού ύψους 6.139,88 € τυγχάνουν απολύτως αιτιολογημένες και αφορούν (εκτός των πιστώσεων που αφορούν επιστροφή ταμειακής διευκόλυνσης σε συναδέλφους του ιατρούς και) νόμιμες αμοιβές πελατών του, χωρίς όμως να προσκομίσει τα σχετικά παραστατικά και αποδείξεις. Όσον αφορά τις πιστώσεις που ισχυρίζεται ότι αφορούν επιστροφή ταμειακής διευκόλυνσης είναι απορριπτέοι οι ισχυρισμοί του καθώς δεν προσκομίστηκαν επαρκή στοιχεία που να τους αποδεικνύουν και η αιτιολόγηση δεν κρίνεται επαρκής.

Σε κάθε περίπτωση, δεδομένου ότι όπως αναλύθηκε εκτενέστερα ανωτέρω ο έλεγχος δεν καταλόγισε στον προσφεύγοντα τις εν λόγω πιστώσεις, οι ισχυρισμοί του για τις ανωτέρω αλλά και τις λοιπές πιστώσεις, είναι απορριπτέοι ως αλυσιτελώς προβαλλόμενοι.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, όσον αφορά τα φορολογικά έτη 2014, 2016 και 2017 ο έλεγχος προσδιόρισε την προσαύξηση της περιουσίας βάσει της σύγκρισης των συνολικών πιστώσεων στους λογαριασμούς του προσφεύγοντος (αιτιολογημένες και αναιτιολόγητες, και αφού αφαιρέθηκαν οι αντιλογισμοί, οι μεταφορές μεταξύ λογαριασμών του, καθώς και όλες οι πιστώσεις που έγιναν σε κοινούς λογαριασμούς με τους γονείς του), με τα πραγματοποιηθέντα έσοδα από κάθε πηγή (ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησής του, φπα που εισπράχθηκε, δάνεια που έλαβε κλπ.), λαμβάνοντας υπόψη τα ως άνω δεδομένα του ελέγχου, και καταλόγισε σε κάθε έτος το ποσό κατά το οποίο υπερέβαιναν οι συνολικές πιστώσεις το σύνολο των εσόδων του ως ανωτέρω. Δεδομένου ότι στα εν λόγω έτη διαπιστώθηκε ότι οι συνολικές πιστώσεις υπερέβαιναν το σύνολο των παντός είδους δηλωθέντων εσόδων, ορθώς κρίθηκε από τον έλεγχο ότι η διαφορά αυτή είναι αγνώστου πηγής και αιτίας προέλευσης, λαμβάνοντας υπόψη την εικόνα του προσφεύγοντος όπως προκύπτει ανωτέρω. Με αυτόν τον προσδιορισμό προσαύξησης περιουσίας, στα εν λόγω έτη ο έλεγχος προέβη στον καταλογισμό ποσών ύψους 59.146,85 ευρώ στο φορολογικό έτος 2014, 14.685,71 ευρώ στο φορολογικό έτος 2016 και 52.933,69 ευρώ στο φορολογικό έτος 2017. Σημειωτέον ότι εφαρμόζοντας τον ως άνω προσδιορισμό προσαύξησης της περιουσίας στα εν λόγω έτη, ο έλεγχος δεν προέβη σε καταλογισμό των ποσών ύψους 2.262,00 € και 143.019,26 € στο φορολογικό έτος 2014, των ποσών ύψους 9.251,00 €, 3.418,14 € και 134.989,22 € στο φορολογικό έτος 2016, και ύψους 6.139,88 €, 6.184,00 € και 85.638,59 € στο φορολογικό έτος 2017, για τα οποία δεν είχαν γίνει δεκτοί από τον έλεγχο οι ισχυρισμοί του

προσφεύγοντος, αλλά ο έλεγχος προέβη στον καταλογισμό των ως άνω ποσών ύψους 59.146,85 ευρώ στο φορολογικό έτος 2014, 14.685,71 ευρώ στο φορολογικό έτος 2016 και 52.933,69 ευρώ στο φορολογικό έτος 2017, όπως προέκυψαν ανωτέρω.

Επειδή, δεν είναι δυνατό να καταστεί χειρότερη με την υπό κρίση απόφαση η θέση του προσφεύγοντος (άρθρο 79 ν. 2717/1999).

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, όσον αφορά το φορολογικό έτος 2015, βάσει της σύγκρισης των συνολικών πιστώσεων στους λογαριασμούς του προσφεύγοντος με τα πραγματοποιηθέντα έσοδα από κάθε πηγή (όπως περιγράφεται ανωτέρω) διαπιστώθηκε ότι οι συνολικές πιστώσεις δεν υπερβαίνουν το σύνολο των δηλωθέντων εσόδων, παρόλα αυτά ο έλεγχος καταλόγισε συνολικό ποσό ύψους 7.230,30 ευρώ, ήτοι τις πιστώσεις συνολικού ύψους 4.230,50 €, και τη πίστωση με ID 801 ποσού 2.999,80 € για τις οποίες ο έλεγχος δεν είχε κάνει δεκτούς τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος και δεν καταλογίστηκε από τον έλεγχο το ποσό των 116.378,40 € (που αφορά τις 100 πιστώσεις - καταθέσεις μετρητών που έγιναν σε ατομικούς/κοινούς με την σύζυγό του) για το οποίο επίσης δεν έγιναν δεκτοί από τον έλεγχο οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος ότι έγιναν από τον ίδιο με μετρητά που διακρατούσε εκτός τραπεζικού συστήματος. Για τον ανωτέρω χειρισμό του ελέγχου δεν παρέχεται στην υπό κρίση έκθεση ελέγχου αιτιολόγηση.

Όμως, η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν τον προσδιορισμό φόρου.

Σε κάθε περίπτωση, η δράση της Δημόσιας Διοίκησης διέπεται από την αρχή της νομιμότητας και ασκείται για την ικανοποίηση του δημοσίου συμφέροντος. Από το πλαίσιο αυτό εξάγεται και η ανάγκη της προστασίας του διοικουμένου, τα συμφέροντα και τα δικαιώματα του οποίου κατοχυρώνονται μεν από τους κανόνες της νομιμότητας, θίγονται δε από τη δράση της Διοίκησης. Δια τούτο, η αρχή της χρηστής διοίκησης - όπως και η αρχή της αναλογικότητας, της φανεράς Διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου - επιβάλλει στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα του δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές και να επιδιώκεται η προσαρμογή των κανόνων δικαίου προς τις εκάστοτε επικρατούσες κοινωνικές και οικονομικές συνθήκες (Σπηλιωτόπουλος Ε., Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, Τόμος 1, 14η έκδοση, Νομική Βιβλιοθήκη, 2011, σελ. 95-97).

Ως εκ τούτου, δεδομένου ότι στο φορολογικό έτος 2015 δεν αιτιολογείται η επιλογή του ελέγχου να προβεί μόνο για το συγκεκριμένο έτος στον ως άνω προσδιορισμό προσαύξησης περιουσίας, και λαμβάνοντας υπόψη ότι οι συνολικές πιστώσεις στο υπό κρίση έτος δεν υπερβαίνουν το σύνολο των παντός είδους δηλωθέντων εσόδων, δε δύναται, υπό το φως των αρχών της χρηστής διοίκησης και της νομιμότητας, να καταλογιστεί το εν λόγω ποσό προσαύξησης περιουσίας στο φορολογικό έτος 2015.

Επειδή, με την παρούσα προσφυγή ο προσφεύγων επικαλείται ότι δεν ελήφθη υπόψη το διαθέσιμο υπόλοιπο για ανάλωση κεφάλαιο προηγούμενων ετών (1999-2013) το οποίο σύμφωνα με τους υπολογισμούς του στις 31.12.13 ανερχόταν στο ποσό των 185.955,25 €. Όμως, ο εν λόγω

ισχυρισμός του προσφεύγοντος είναι απορριπτέος ως αβάσιμος, καθώς το υπόλοιπο προς ανάληψη κεφάλαιο, όπως υπολογίζεται με βάση την ΠΟΛ. 1270/2013 (με βάση τα πραγματικά εισοδήματα – φορολογητέα, απαλλασσόμενα, δάνεια κλπ - όπως αυτά αναγράφονται στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και με βάση τις πραγματικές δαπάνες 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) ανήλθε στις 31.12.13 στο ύψος των 11.393,93 €. Λαμβάνοντας υπόψη ότι σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου τα υπόλοιπα των τραπεζικών του λογαριασμών την 31-12-2013 ήταν συνολικού ύψους 15.922,80 ευρώ δεν προκύπτει ότι ο προσφεύγων είχε μετρητά εκτός τραπεζικού συστήματος. Σημειωτέον, δε, ότι στο ως άνω υπολογισθέν υπόλοιπο ύψους 11.393,93 €, στα έσοδα/εισοδήματα έχουν συνυπολογιστεί και ποσά που ο προσφεύγων έλαβε από παντός είδους δάνεια (όπως αναγράφονται στις δηλώσεις του) ενώ στα υπόλοιπα των τραπεζικών του λογαριασμών την 31-12-2013 ύψους 15.922,80 €, σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου, δεν συμπεριλαμβάνονται τα υπόλοιπα των λογαριασμών των στεγαστικών δανείων (ούτε και των κοινών λογαριασμών με τους γονείς του).

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση συνολικό ποσό ύψους 14.010,00 € στη χρήση 2015 και 14.010,00 € στη χρήση 2016 προς την που είχε συμπεριλάβει στις δαπάνες του και για τις οποίες είχε καταχωρήσει στα βιβλία του τα σχετικά τιμολόγια παροχής υπηρεσιών άνω των 500,00 € έκαστο. Όμως, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 δεν εκπίπτουν οι δαπάνες αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. Δεδομένου ότι, όπως προκύπτει από την από 12.12.2019 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, οι υπό κρίση δαπάνες λήψης υπηρεσιών ποσού άνω των 500,00 ευρώ εκάστη δεν εξοφλήθηκαν με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής αλλά με μετρητά ορθώς δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τον έλεγχο. Ο ισχυρισμός, δε, ότι ποσό ύψους 4.795,83 € στη χρήση 2015 και ποσό ύψους 3.155,60 € στη χρήση 2016 πρέπει να αναγνωρισθεί προς έκπτωση, επικαλούμενος δέκα πιστώσεις συνολικού ύψους 4.795,83 € στη χρήση 2015 και πέντε πιστώσεις συνολικού ύψους 3.155,60 € στη χρήση 2016 σε λογαριασμό της, είναι απορριπτέος ως αναπόδεικτος, καθώς δεν αποδεικνύεται ότι οι εν λόγω πιστώσεις προς την αφορούν εξόφληση δαπανών ούτε ότι αφορούν τα υπό κρίση καταχωρηθέντα τιμολόγια.

Επειδή σύμφωνα με την ανωτέρω έκθεση ελέγχου, το ποσό αποσβέσεων ύψους 1.095,83 € που ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση στη χρήση 2015 δεν είχε καταχωριστεί στα βιβλία του προσφεύγοντος, συνεπώς, λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν. 4172/2013, ορθώς δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση.

Επειδή, ορθώς δεν αναγνωρίστηκε από τον έλεγχο προς έκπτωση το συνολικό ποσό των 6.180,00 € στη χρήση 2015 (για τα οποία καταχωρίστηκαν στα βιβλία του προσφεύγοντος ποσά ύψους 2.590,00 €, 500,00 €, 2.590,00 € & 500,00 € και τα οποία σύμφωνα με τον προσφεύγοντα αφορούν έξοδα παρακολούθησης μεταπτυχιακού προγράμματος) καθώς δεν προσκομίστηκαν τα νομότυπα παραστατικά, δεν αποδεικνύονται οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος και δεν

αποδεικνύεται ότι τα εν λόγω έξοδα πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της.

Επειδή, το αρ./2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων του Ελέγχου του άρθρου 28 του ν. 4174/2013 & Κλήση για ακρόαση με τις προσωρινές πράξεις προσδιορισμού φόρου εισοδήματος των υπό κρίση χρήσεων επιδόθηκαν στις 18.11.19 στην, ως πληρεξούσιο του προσφεύγοντος. Δεδομένου ότι με το με αρ./19 υπόμνημα του προσφεύγοντος προς τη Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας ο προσφεύγων είχε διορίσει την λογίστρια και τη δικηγόρο ως πληρεξούσιές του, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι δεν του επιδόθηκε το Σημείωμα Διαπιστώσεων και παραβιάστηκε το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης είναι απορριπτέος ως αβάσιμος. Σε κάθε περίπτωση, ο ως άνω προβαλλόμενος ισχυρισμός περί ακυρότητας των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω μη κοινοποίησης του Σημειώματος Διαπιστώσεων τυγχάνει απορριπτέος ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος καθόσον, ο προσφεύγων δεν αποδεικνύει τη συγκεκριμένη βλάβη που αυτός υπέστη από την ως άνω επικαλούμενη από τον ίδιο πλημμέλεια, η οποία μάλιστα δε θα μπορούσε να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 79 παρ. 6 περ. β του Κ.Δ.Δικ..

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, τα εισοδήματα του προσφεύγοντος φορολογικού έτους 2015 προσδιορίζονται ως εξής:

Προσδιορισμός τεκμαρτής δαπάνης						
	Δήλωσης		Ελέγχου (ποσά όπως αναγράφονται στην πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου)		ΔΕΔ	
	υπόχρεου	συζύγου	υπόχρεου	συζύγου	υπόχρεου	συζύγου
Αντικειμενική δαπάνη κατοικίας	8.640,00 €		8.640,00 €		8.640,00 €	
Αντικειμενική δαπάνη ΙΧ	8.800,00 €	1.866,67 €	8.800,00 €	1.866,67 €	8.800,00 €	1.866,67 €
Ατομική αντικειμενική δαπάνη	2.500,00 €	2.500,00 €	2.500,00 €	2.500,00 €	2.500,00 €	2.500,00 €
Σύνολο ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης	19.940,00 €	4.366,67 €	19.940,00 €	4.366,67 €	19.940,00 €	4.366,67 €
Ποσά που καταβλήθηκαν για τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείων	31.199,21 €		31.199,21 €		31.199,21 €	
Ποσά που καταβλήθηκαν για αγορά ΙΧ		3.334,80 €		3.334,80 €		3.334,80 €
Σύνολο ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης και δαπανών που καταβλήθηκαν	51.139,21 €	7.701,47 €	51.139,21 €	7.701,47 €	51.139,21 €	7.701,47 €
Ανάλωση κεφαλαίου προηγ. Ετών	50.850,00 €					
Πώληση περιουσιακών στοιχείων		3.000,00 €		3.000,00 €		3.000,00 €
Πραγματικά εισοδήματα	304,60 €		29.310,64 €		21.775,74 €	

Διαφορά τεκμαρτού-πραγματικού εισοδήματος	-15,39 €	4.701,47 €	21.828,57 €	4.701,47 €	29.363,47 €	4.701,47 €
Προστιθέμενη διαφορά δαπανών		4.686,08 €	21.828,57 €	4.366,67 €	29.363,47 €	4.701,47 €

Εισοδήματα						
εισοδήματα	Δήλωσης		Ελέγχου (ποσά όπως αναγράφονται στην πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου)		ΔΕΔ	
	υπόχρεου	συζύγου	υπόχρεου	συζύγου	υπόχρεου	συζύγου
Τόκοι	304,60 €		304,60 €		304,60 €	
Επιχειρηματική Δραστηριότητα			29.006,04 €		21.471,14 €	
Προσαύξηση περιουσίας					0,00 €	
Σύνολο	304,60 €		29.310,64 €		21.775,74 €	
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται (ζημιές)	-4.938,81 €					
Υπόλοιπο	304,60 €		29.310,64 €		21.775,74 €	
Προστιθέμενη διαφορά δαπανών		4.686,08 €	21.828,57 €	4.366,67 €	29.363,47 €	4.701,47 €
Φορολογητέο Εισόδημα	304,60 €	4.686,08 €	51.139,21 €	4.366,67 €	51.139,21 €	4.701,47 €
Εισόδημα επιβολής εισφοράς αλληλεγγύης	19.940,00 €	4.366,67 €	29.310,64 €	4.366,67 €	21.775,74 €	4.366,67 €

Εισφορά αλληλεγγύης						
	Δήλωσης		Ελέγχου (ποσά όπως αναγράφονται στην πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου)		ΔΕΔ	
	υπόχρεου	συζύγου	υπόχρεου	συζύγου	υπόχρεου	συζύγου
Ποσό εισφοράς	139,58 €		406,08 €		304,86 €	
Παρακρατηθείσα εισφορά						
Υπόλοιπο	139,58 €		406,08 €		304,86 €	

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, η αρ./19 προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 πρέπει να τροποποιηθεί ως εξής:

	Δήλωσης	Ελέγχου (ποσά όπως αναγράφονται στην πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου)	Διαφορά ελέγχου-δήλωσης	ΔΕΔ	Διαφορά ΔΕΔ-δήλωσης
φορολογητέο εισόδημα ατομικό	304,60 €	51.139,21 €	50.834,61 €	51.139,21 €	50.834,61 €
φορολογητέο εισόδημα της συζύγου	4.686,08 €	4.366,67 €	-319,41 €	4.701,47 €	15,39 €

φόρος χρεωστικό		13.217,00 €	13.217,00 €	13.217,00 €	13.217,00 €
πρόσθετος φόρος		6.608,50 €	6.608,50 €	6.608,50 €	6.608,50 €
εισφορά αλληλεγγύης	139,58 €	406,08 €	266,50 €	304,86 €	165,28 €
τέλος επιτηδεύματος	650,00 €	650,00 €		650,00 €	
φόρος πολυτελούς διαβίωσης	440,00 €	440,00 €		440,00 €	0,00 €
Σύνολο φόρου για καταβολή	1.229,58 €	21.321,58 €	20.092,00 €	21.220,36 €	19.990,78 €

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **30.12.19** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του ΑΦΜ, και συγκεκριμένα την απόρριψη αυτής για τις αρ., &/19 πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικών ετών 2014, 2016 & 2017, και τη μερική αποδοχή αυτής για την αρ./19 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό της απόφασης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Αρ./19 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014

Διαφορά φόρου	21.172,44 €
Πρόστιμο αρ. 58	6.351,73 €
Διαφορά Εισφοράς Αλληλεγγύης	1.766,30 €
Σύνολο για Καταβολή	29.290,47 €

Αρ./19 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015

Διαφορά φόρου	13.217,00 €
Πρόστιμο αρ. 58	6.608,50 €
Διαφορά Εισφοράς Αλληλεγγύης	165,28 €
Σύνολο για Καταβολή	19.990,78 €

Αρ./19 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016

Διαφορά φόρου	9.153,22 €
Πρόστιμο αρ. 58	4.576,61 €
Διαφορά Εισφοράς Αλληλεγγύης	953,09 €
Σύνολο για Καταβολή	14.682,92 €

Αρ./19 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017

Διαφορά φόρου	17.886,53 €
Πρόστιμο αρ. 58	8.943,27 €
Διαφορά Εισφοράς Αλληλεγγύης	3.167,49 €
Σύνολο για Καταβολή	29.997,29 €

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.