



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 19.11.2020

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ  
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1715

**Ταχ. Δ/ση** : Εγνατία 45  
**Ταχ. Κώδικας** : 54630 - Θεσσαλονίκη  
**Τηλέφωνο** : 2313-333254  
**ΦΑΞ** : 2313-333258  
**E-Mail** : [ded.thess@aade.gr](mailto:ded.thess@aade.gr)

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

**1.** Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170). όπως τροποποιήθηκε και ισχύει  
β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125869 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4737/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

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

**4.** Την από .....**2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ..... με Α.Φ.Μ. .... κατά των ακόλουθων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης:

α) της υπ' αρ.....2020 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013) φορολογικού έτους 2014

β) της υπ' αρ. ....2020 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013), φορολογικού έτους 2015

γ) της υπ' αρ. ....2020 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013), φορολογικού έτους 2019

δ) της υπ' αρ. ....2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014

ε) της υπ' αρ. ....2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015

στ) της υπ' αρ. ....2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016.

5. Τις ανωτέρω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από .....2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ....., Α.Φ.Μ. ...., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό .....**2020** οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/2013) φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ύψους **3.609,98€** λόγω:

α) μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων <5.000,00€ σε δύο περιπτώσεις, παράβασης του άρθρου 54 παρ. 1<sup>ο</sup> του ν. 4174/2013 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 2<sup>υ</sup> του ίδιου νόμου (ύψος *προστίμου*  $2*250,00€=500,00€$ ) και

β) μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων αποκρουβείσας αξίας >5.000,00€ και συγκεκριμένα αξίας 12.439,92€, παράβασης του άρθρου 55 παρ. 1<sup>στ'</sup> του ν. 4174/2013 που επισύρει πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3<sup>στ'</sup> του Ν. 4337/2015 (ύψος *προστίμου*  $12.439,92*25\%= 3.109,98€$ )

Με την με αριθμό .....**2020** οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/2013) φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ύψους **500,00€** λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων <5.000,00€ σε δύο περιπτώσεις, παράβασης του άρθρου 54 παρ. 1<sup>ο</sup> του ν. 4174/2013 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 2<sup>υ</sup> του ίδιου νόμου (ύψος *προστίμου*  $2*250,00€=500,00€$ ).

Με την με αριθμό .....**2020** οριστική πράξη επιβολής προστίμου Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/2013),

φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 250,00€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. δ' και 2 περ. γ' του ν. 4174/2013, λόγω μη ανταπόκρισής του στο με αρ. πρωτ. ....2019 έγγραφο αίτημα της φορολογικής αρχής για προσκόμιση των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων, φορολογικών ετών 2014, 2015 και 2016, εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίησή του, βάσει του άρθρου 14 Ν. 4174/2013.

Με την με αριθμό .....**2020** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ύψους 4.852,97€ πλέον προστίμου άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 λόγω ανακρίβειας 2.426,48€, και εισφοράς αλληλεγγύης 400,69€, ήτοι συνολικό ποσό **7.680,14€**, κατόπιν:

- α) διαπίστωσης αποκρυσταλλώσεως φορολογητέας ύλης, προερχόμενης από επιχειρηματική δραστηριότητα, ύψους 13.209,92€
- β) προσθήκης λογιστικών διαφορών στα καθαρά κέρδη του προσφεύγοντος, από μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες (άρθρων 22 και 23 του ν. 4172/2013), ύψους 5.455,36€

Με την με αριθμό .....**2020** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ύψους 2.141,94€ πλέον προστίμου άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 λόγω ανακρίβειας 1.070,97€, και εισφοράς αλληλεγγύης 172,12€, ήτοι συνολικό ποσό **3.385,03€**, κατόπιν:

- α) διαπίστωσης αποκρυσταλλώσεως φορολογητέας ύλης, προερχόμενης από επιχειρηματική δραστηριότητα, ύψους 5.390,00€
- β) προσθήκης λογιστικών διαφορών στα καθαρά κέρδη του προσφεύγοντος, από μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες (άρθρων 22 και 23 του ν. 4172/2013), ύψους 3.015,60€.

Με την με αριθμό .....**2020** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ύψους 55,00€ πλέον εισφοράς αλληλεγγύης 5,50€, ήτοι συνολικό ποσό 60,50€, κατόπιν διαπίστωσης αποκρυσταλλώσεως φορολογητέας ύλης, προερχόμενης από επιχειρηματική δραστηριότητα, ύψους 250,00€.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από .....2020 εκθέσεων ελέγχου προστίμου Κ.Φ.Δ. και φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα (οφθαλμίατρο), δυνάμει της υπ' αρ. ....2018 εντολής του Προϊσταμένου της.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Η προκύπτουσα διαφορά ύψους 12.439,92€, στο φορολογικό έτος 2014 εσφαλμένα χαρακτηρίστηκε ως «αποκρυβείσα» φορολογητέα ύλη (*προερχόμενη από την επιχειρηματική δραστηριότητα του προσφεύγοντος*), καθώς αφορά κινήσεις (μεταφορές, καταθέσεις, αναλήψεις, πληρωμές) χρημάτων, που προέρχονταν είτε από τις εισπράξεις της τρέχουσας περιόδου είτε από χρήματα που φυλάσσονταν εκτός τραπεζικού συστήματος.
2. Η κατάθεση ύψους 4.700,00€ στις 25.08.2015 από την .....αφορά την μεταβίβαση προς τον προσφεύγοντα, κατά κυριότητα, του ως άνω ποσού δυνάμει σύμβασης δανείου μεταξύ του ιδίου και της καταθέτριας. Παράτυπα και αυθαίρετα ο έλεγχος θεώρησε ότι το συγκεκριμένο ποσό ελήφθη από τον προσφεύγοντα στο πλαίσιο της δραστηριότητάς του χωρίς να εκδώσει σχετική ΑΠΥ, ενώ από κανένα άλλο στοιχείο δεν αποδεικνύεται.
3. Αναφορικά με την παράβαση της μη ανταπόκρισης σε αίτημα της φορολογικής διοίκησης για παροχή στοιχείων, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι προσκόμισε ό,τι είχε στην διάθεσή του, ενώ λόγω μετεγκατάστασής του στο εξωτερικό ορισμένα στοιχεία απωλέσθησαν.
4. Η μη καταχώριση στα βιβλία της δαπάνης εισφοράς ΟΑΕΕ στο φορολογικό έτος 2014 δεν θα έπρεπε να λογισθεί ως λογιστική διαφορά, καθώς αποτελεί τυπική παράλειψη και μάλιστα σε χρονική περίοδο που η σχετική υποχρέωση εκτελούνταν χειρόγραφα και υπήρχε το αντίστοιχο δικαιολογητικό, ήτοι πρόκειται για πραγματική συναλλαγή.
5. Σε καμία από τις προσβαλλόμενες πράξεις δεν αναγράφεται ο αριθμός και η ημερομηνία σύνταξης της επισυναπτόμενης έκθεσης μερικού ελέγχου, οπότε αυτές πάσχουν λόγω τυπικών παραλείψεων που επιφέρουν την ακυρότητα τους.

### **Αναφορικά με τον πρώτο ισχυρισμό**

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

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

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

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

**Επειδή**, στο άρθρο **14§1 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας».

**Επειδή**, στο άρθρο **3 του Ν. 4172/2013** ορίζεται ότι: «1. Ο φορολογούμενος που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, ήτοι το παγκόσμιο εισόδημά του που αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος. Κατ' εξαίρεση ο φορολογούμενος που είναι αλλοδαπό προσωπικό των εγκατεστημένων στην Ελλάδα γραφείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του α. ν. 89/1967 (Α' 132), όπως ισχύει, υπόκειται σε φόρο στην Ελλάδα μόνο για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα».

**Επειδή**, στο άρθρο **7 του Ν. 4172/2013** ορίζεται ότι: «1. Φορολογητέο εισόδημα είναι το εισόδημα που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών που εκπίπτουν, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. από το ακαθάριστο εισόδημα.

2. Ο Κ.Φ.Ε. διακρίνει τις ακόλουθες κατηγορίες ακαθάριστων εισοδημάτων:

α) εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις,

β) εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα,

γ) εισόδημα από κεφάλαιο και

δ) εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου».

**Επειδή**, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1175/16-11-2017** της Α.Α.Δ.Ε. με την οποία δόθηκαν διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας: «.....Σε συνέχεια ερωτημάτων που αφορούν στη διενέργεια ελέγχων αναφορικά με προσαύξηση περιουσίας φορολογουμένων, ανεξαρτήτως του τρόπου ή της μεθόδου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης και κατόπιν πρόσφατης σχετικής νομολογίας του ΣτΕ, επισημαίνονται τα εξής: 1. Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου (π.χ. εισόδημα από κεφάλαιο, εισόδημα από κινητές αξίες, εισόδημα Δ' πηγής του ν.2238/1994, πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κ.τλ.), ακόμα και αν το ποσό αυτό δεν συμπεριελήφθη στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον οι εν λόγω πιστώσεις συνεπάγονται φορολογική υποχρέωση στον φόρο εισοδήματος, ο καταλογισμός δεν θα γίνεται κατ' επίκληση των ανωτέρω διατάξεων, αλλά των, κατά περίπτωση, εφαρμοστέων διατάξεων του ν.2238/1994 ή του ν.4172/2013, αναλόγως του είδους του εισοδήματος .....5. Ειδικότερα, σχετικά με τον έλεγχο υποθέσεων για προσαύξηση περιουσίας παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις προκειμένου να υπάρχει ομοιόμορφη αντιμετώπιση των υποθέσεων: 5.1. Ως προς τον χρόνο μεταξύ ανάληψης και επανακατάθεσης ισχύουν τα αναγραφόμενα στο ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφό μας.....»

**Επειδή**, σύμφωνα με την **ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015**: «.....8. Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα. Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης στον ίδιο ή άλλο τραπεζικό λογαριασμό αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό. Σ' αυτήν την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι, οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον φορολογούμενο από έναν ή περισσότερους λογαριασμούς δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς. Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς. Σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η

ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων. 9. Όταν δεν μπορεί να δικαιολογηθεί η προσαύξηση της περιουσίας, τότε αυτή φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε. Ο φορολογούμενος δύναται σε κάθε περίπτωση να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο.....».

**Επειδή**, σύμφωνα με την **884/2016 απόφαση του Β' Τμήματος του ΣτΕ**:«.....Ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των μεγάλων ποσών που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του και, συνεπώς, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρ. 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρ. 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013, δεδομένου, άλλωστε, ότι πρόκειται για μη ευαίσθητο ή, γενικότερα, μη χρήζον αυξημένης προστασίας προσωπικό δεδομένο, για την πρόσβαση στο οποίο, στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου και της αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής, το κράτος διαθέτει ευρύ περιθώριο εκτίμησης (πρβλ. ΕΔΔΑ 22.12.2015, G.S.B. κατά Ελβετίας, 28601/11, σκέψεις 92-93) – Επομένως, οφείλει, κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα (μη απορριφθέντα από τη φορολογική αρχή) στοιχεία των δηλώσεών του φορολογίας εισοδήματος – Και ναι μεν μπορεί, κατ' εξαίρεση, να αντισταχθεί, εν όλω ή εν μέρει, στην εκπλήρωση της ανωτέρω υποχρέωσής του, επικαλούμενος κάποιο υπέρτερο δικαίωμά του, όπως, ιδίως, το δικαίωμα μη αυτοενοχοποίησής του (πρβλ. ΕΔΔΑ 3.5.2001, 31827/96, J.B. κατά Ελβετίας, σκέψεις 65-71, ΕΔΔΑ 5.4.2012, 11663/04, Chambaz κατά Ελβετίας, σκέψεις 53-58 – πρβλ. επίσης ΔΕΚ 18.10.1989, 374/87, Orkem, σκέψεις 35-41), αλλά, πάντως, η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς που προβάλλει προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών στους τραπεζικούς λογαριασμούς του λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή (και περαιτέρω, σε περίπτωση άσκησης ένδικης προσφυγής, από το διοικητικό δικαστήριο) των αποδείξεων σε βάρος του και επιτρέπεται να οδηγήσει στη συναγωγή συμπερασμάτων προς θεμελίωση της ύπαρξης παράβασης ανακρίβειας της δήλωσής του και αντίστοιχης φοροδιαφυγής (πρβλ. ΕΔΔΑ 8.2.1996, 18731/91, John Murray κατά Ηνωμένου Βασιλείου, σκέψη 47 και ΕΔΔΑ 20.3.2001, 33501/96, Telfner κατά Αυστρίας, σκέψεις 15-17) .....το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση(πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.ά.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα

και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση..... η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, “τεκμήρια”), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης.....».

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

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή εσφαλμένα χαρακτήρισε τις πιστώσεις στους τραπεζικούς του λογαριασμούς ύψους 12.439,92€, στο φορολογικό έτος 2014 ως «αποκρυσταλλώσιμη» φορολογητέα ύλη προερχόμενη από την επιχειρηματική του δραστηριότητα. Οι εν λόγω πιστώσεις αφορούσαν, σύμφωνα με τον ίδιο, κινήσεις (μεταφορές, καταθέσεις, αναλήψεις, πληρωμές) χρημάτων, τα οποία προήλθαν είτε από τις εισπράξεις της τρέχουσας περιόδου και είτε από χρήματα που φυλάσσονταν εκτός τραπεζικού συστήματος.

**Επειδή**, σύμφωνα με την από .....2020 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, η φορολογική εκπρόσωπος και σύζυγος του προσφεύγοντος ..... (ο προσφεύγων εμφανίζεται στο σύστημα TAXIS υποσύστημα μητρώου ως κάτοικος εξωτερικού από τις 31.01.2017) στο πλαίσιο της παροχής εξηγήσεων του άρθρου 14§1 του Ν. 4174/2013 (αναφορικά με την προέλευση των χρημάτων που βρέθηκαν κατατεθειμένα στους λογαριασμούς του) επέβαλε στην ανωτέρω φορολογική αρχή το με αριθ. πρωτ. ....2019 υπόμνημα. Σύμφωνα με το εν λόγω έγγραφο τα επίμαχα ποσά των πιστώσεων αφορούσαν χρήματα τα οποία προήλθαν από εισπράξεις από την επιχειρηματική δραστηριότητα του προσφεύγοντος τόσο των ελεγχόμενων ετών (ακαθάριστα έσοδα 2014 ύψους 27.949,83€- ακαθάριστα έσοδα 2015 ύψους 43.829,50€- ακαθάριστα έσοδα 2016 ύψους 16.664,00€) αλλά πολύ περισσότερο και προηγούμενων ετών,

χρήματα τα οποία φυλάσσονταν εκτός τραπεζικού συστήματος. Οι υπό κρίση πιστώσεις πραγματοποιούνταν με σκοπό την πληρωμή των υποχρεώσεων του προσφεύγοντος και της οικογένειάς του (δάνεια-ΔΕΗ-ΤΣΑΥ-καταναλωτικά αγαθά-ΕΥΑΘ-κτλ)».

**Επειδή**, κατόπιν του ανωτέρω εγγράφου η φορολογική αρχή αποδεχόμενη εν μέρει τους ισχυρισμούς προέβη σε σύγκριση των πιστώσεων στους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος με τα δηλωθέντα εισοδήματα έκαστου έτους. Από την εν λόγω σύγκριση τελικώς δεν προέκυψαν διαφορές στα φορολογικά έτη 2015 και 2016 ενώ στο φορολογικό έτος 2014 διαπιστώθηκε αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη ύψους 13.209,92€, ως αναλύεται ακολούθως:

| Συνολικές πιστώσεις<br>(μισθοδοσία, ΕΟΠΥΥ,<br>λοιπές πιστώσεις) | Ακαθ.<br>εισόδημα<br>από<br>εκμίσθωση<br>βάσει<br>δήλωσης | Μισθοί   | Ακαθ. έσοδα<br>από επιχ.<br>Δραστ. Για μη<br>επιτηδευματίες | Ακαθ. έσοδα<br>από<br>επιχειρηματική<br>δραστηριότητα | Μείον<br>Φόροι που<br>παρακρα-<br>τήθηκαν | Σύνολο<br>δηλωθέντων<br>εισοδημάτων | Αποκρυβείσα<br>περιουσία |
|-----------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------|----------|-------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------|-------------------------------------------|-------------------------------------|--------------------------|
| 45.762,51                                                       | 338,00                                                    | 3.973,42 | 4.284,00                                                    | 27.949,83                                             | 3.992,66                                  | 32.552,59                           | 13.209,92                |

Στο παραπάνω ποσό των αποκρυβέντων εσόδων συμπεριλαμβάνεται:

- Μια ονομαστική κατάθεση ποσού 450,00€ την 07.07.2014 από τον .....για την οποία δεν εκδόθηκε ΑΠΥ (στις 23/6/2014 είχε εκδοθεί ΑΠΥ ποσού 4,25€ με συμμετοχή του ΕΟΠΥΥ) καθώς και
- Μια ονομαστική κατάθεση ποσού 320,00€ την 23/12/2014 από τον .....για την οποία δεν εκδόθηκε φορολογικό στοιχείο από τον προσφεύγοντα.

**Επειδή**, προς επίρρωση του ισχυρισμού του προσφεύγοντος ότι τα χρήματα που κατατέθηκαν στους λογαριασμούς του ήταν προϊόν εσόδων προηγούμενων ετών από την επιχειρηματική του δραστηριότητα, προσκομίστηκε στην φορολογική αρχή πίνακας ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών 2004-2013 (οικ. ετών 2005-2014), σύμφωνα με τον οποίο το διαθέσιμο κεφάλαιο προς ανάλωση ανερχόταν την 01.01.2014 στο ποσό των 93.993,99€. Αφού διαπιστώθηκε ότι στον εν λόγω πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου, συμπεριλήφθηκαν οι τεκμαρτές και όχι οι πραγματικές δαπάνες των προηγούμενων ετών, η φορολογική αρχή προέβη σε έλεγχο των πραγματικών δαπανών, όπως αυτές προέκυψαν από στοιχεία που ανακτήθηκαν από τις φορολογικές δηλώσεις και το TAXIS, με σκοπό να υπολογιστεί το πραγματικό εισόδημα από προηγούμενα έτη που ήταν διαθέσιμο την 01.01.2014 (σχετ. σελ. 16-19 της οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος). Από τον ανωτέρω έλεγχο προέκυψε ότι δεν υπήρχε εισόδημα προηγούμενων ετών διαθέσιμο προς κατάθεση στους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος το φορολογικό 2014.

**Επειδή**, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων δεν προσκομίζει νέα στοιχεία ικανά να αποδομήσουν το πόρισμα του ελέγχου σχετικά με το ύψος της μη δηλωθείσας φορολογητέας ύλης, όπως αυτή προσδιορίστηκε από την φορολογική αρχή για το φορολογικό έτος 2014.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί εσφαλμένης κρίσης της φορολογικής αρχής, αναφορικά με την προέλευση των πιστώσεων στους τραπεζικούς του λογαριασμούς το φορολογικό έτος 2014, απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

### **Αναφορικά με τον δεύτερο ισχυρισμό**

**Επειδή**, στο άρθρο 21 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους. Ειδικά, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα στα έσοδα από επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται τα έσοδα από την παραγωγή γεωργικών, πτηνοτροφικών, κτηνοτροφικών, δασοκομικών, υλοτομικών και αλιευτικών προϊόντων.....4. Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας».

**Επειδή**, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1175/16-11-2017 της Α.Α.Δ.Ε. με την οποία δόθηκαν διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας: «.....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, αναγκάων, 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 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»

**Επειδή**, σύμφωνα με την **ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015**: «.....3. Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα 4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, όπως οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, τραπεζικές καταθέσεις και πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια, ομόλογα, αμοιβαία κεφάλαια κλπ.), η οποία δεν δικαιολογείται από τα εισοδήματα που δηλώνει ο φορολογούμενος».

**Επειδή**, σύμφωνα με την **ΣτΕ 1895/2018**: «....στοιχεία έμμεσης απόδειξης ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος από την άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος (ήτοι απόδειξης όχι μόνο της ύπαρξης μη δηλωθέντος εισοδήματος, αλλά και της συγκεκριμένης πηγής του, δηλαδή της προέλευσής του από το ελεύθερο επάγγελμα του φορολογούμενου) μπορεί να θεωρηθούν ότι συντρέχουν σε περίπτωση στην οποία τραπεζικός λογαριασμός του φορολογούμενου ελεύθερου επαγγελματία περιλαμβάνει μεγάλο ποσό το οποίο δεν καλύπτεται από τα (νομίμως φορολογηθέντα ή απαλλαχθέντα του φόρου) εισοδήματα που αυτός έχει δηλώσει στη φορολογική αρχή ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν (υποχρεωτικής) κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών εξηγήσεων (σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, του άρθρου 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013) ή στο πλαίσιο διαδικασίας προηγούμενης ακρόασης, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, επιδεικνύοντας την οφειλόμενη, σε χρηστή Διοίκηση, επιμέλεια και λαμβάνοντας τα αναγκαία, κατάλληλα και εύλογα, ενόψει των περιστάσεων, μέτρα ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, που προβλέπονται στο νόμο, καθόσον τα παραπάνω στοιχεία, συνεκτιμώμενα με τις λοιπές περιστάσεις της υπόθεσης, ενδέχεται να είναι ικανά να δικαιολογήσουν, ενόψει και των διδανμάτων της λογικής και της κοινής πείρας, την εκτίμηση ότι το επίμαχο ποσό αντιστοιχεί σε αμοιβή από την άσκηση της επαγγελματικής δραστηριότητας του δικαιούχου του λογαριασμού (πρβλ., ιδίως, ΣτΕ 173/2018 επταμ. - πρβλ. επίσης ΣτΕ 884/2016 επταμ., ΣτΕ 172/2018 επταμ.).....Ειδικότερα, για την επαρκή

τεκμηρίωση, στο πλαίσιο έμμεσης απόδειξης, της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος από την άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος, δεν αρκεί η εκ μέρους της φορολογικής Διοίκησης διαπίστωση της ύπαρξης σημαντικού ποσού σε τραπεζικούς λογαριασμούς του ελεύθερου επαγγελματία, το οποίο, κατά την εκτίμησή της, δεν αντιστοιχεί σε (νομίμως φορολογηθέντα ή απαλλαχθέντα του φόρου) εισοδήματα που αυτός έχει δηλώσει στη φορολογική αρχή ούτε σε άλλη πηγή ή αιτία, την οποία αυτός τυχόν επικαλείται ενώπιον της, αλλά, κατά τα προεκτεθέντα, η φορολογική Διοίκηση οφείλει επιπλέον να λάβει τα αναγκαία, κατάλληλα και εύλογα, ενόψει των περιστάσεων, μέτρα ελέγχου και διερεύνησης της αληθούς πηγής ή αιτίας (καθώς και του χρόνου) της εισαγωγής του επίμαχου ποσού στην περιουσία του ελεύθερου επαγγελματία, ώστε το αποτέλεσμα των μέτρων αυτών, συνεκτιμώμενο με τα λοιπά στοιχεία και δεδομένα της υπόθεσης (συμπεριλαμβανομένων των εξηγήσεων και συναφών αποδεικτικών στοιχείων που τυχόν παρέχει ο φορολογούμενος για την προέλευση του επίμαχου ποσού), να παρίσταται ικανό να προσδώσει στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα ότι η πηγή ή αιτία του επίμαχου ποσού ανάγεται στην άσκηση της οικονομικής δραστηριότητας του φορολογούμενου ως ελεύθερου επαγγελματία».

**Επειδή,** όπως ορίζει το άρθρο **144 παρ. 1 του Ν.2717/1999** (Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας): «Αντικείμενο απόδειξης είναι αμφισβητούμενα πραγματικά γεγονότα, τα οποία ασκούν ουσιώδη επιρροή στην έκβαση της δίκης».

**Επειδή,** όπως ορίζει το άρθρο **147 του ανωτέρω Κώδικα:** «1. Αποδεικτικά μέσα είναι: α. η αυτοψία, β. η πραγματογνωμοσύνη, γ. τα έγγραφα, δ. η ομολογία του ιδιώτη διαδίκου, ε. οι εξηγήσεις των διαδίκων, στ. οι μάρτυρες και ζ. τα δικαστικά τεκμήρια».

**Επειδή,** όπως ορίζει το άρθρο **148 του ανωτέρω Κώδικα:** «Το δικαστήριο χρησιμοποιεί τα αποδεικτικά μέσα κατά την κρίση του και τα εκτιμά ελευθέρως, αυτοτελώς ή σε συνδυασμό μεταξύ τους, εκτός αν ειδική διάταξη νόμου ορίζει διαφορετικά».

**Επειδή,** όπως ορίζει το άρθρο **169 του ανωτέρω Κώδικα:** «1. Δημόσια είναι τα έγγραφα τα οποία έχουν συνταχθεί από δημόσιο όργανο 2. Ιδιωτικά είναι όλα τα έγγραφα τα οποία δεν είναι δημόσια. Τα ιδιωτικά έγγραφα πρέπει πάντως να φέρουν την υπογραφή του συντάκτη ή, αν δηλώνεται αδυναμία υπογραφής, άλλο σημείο το οποίο τίθεται από το συντάκτη. Στην τελευταία αυτήν περίπτωση, το έγγραφο πρέπει να επικυρώνεται από συμβολαιογράφο ή άλλη δημόσια αρχή, οι οποίοι και βεβαιώνουν συγχρόνως ότι ο εκδότης δήλωσε αδυναμία υπογραφής».

**Επειδή,** όπως ορίζει το άρθρο **171 του ανωτέρω Κώδικα:** «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα

οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά 2. Η χρονολογία των ιδιωτικών εγγράφων καθίσταται βέβαιη για τους τρίτους μόνο όταν αυτά θεωρηθούν από συμβολαιογράφο ή από άλλον αρμόδιο κατά το νόμο δημόσιο υπάλληλο. Αλλιώς, ως βέβαιη χρονολογία τους θεωρείται εκείνη του θανάτου ενός από αυτούς που τα έχουν υπογράψει ή η χρονολογία του δημόσιου εγγράφου στο οποίο τυχόν μνημονεύεται κατά τα ουσιώδη μέρη το περιεχόμενό τους ή εκείνη της επέλευσης γεγονότος που καθιστά κατ'ανάλογο τρόπο αναμφισβήτητη τη χρονολογία τους. 3. Κατά τα λοιπά το περιεχόμενο των δημόσιων εγγράφων, καθώς και όλο το περιεχόμενο των ιδιωτικών, εκτιμάται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 148. 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

**Επειδή,** σύμφωνα με την νομολογία (ΣΤΕ 446/2003, ΣΤΕ 5980/1996, στΕ 1984/1993) μαρτυρίες υπό την μορφή υπευθύνων δηλώσεων του Ν. 1599/1986 καθώς και ένορκες βεβαιώσεις ενώπιον συμβολαιογράφου τρίτων προσώπων για πράγματα που ασκούν ουσιώδη επιρροή στην έκβαση της δίκης που διεξάγεται ενώπιον διοικητικού δικαστηρίου δεν αποτελούν νόμιμα αποδεικτικά μέσα και δεν επιτρέπεται να ληφθούν νομίμως υπόψη, ούτε για τη συναγωγή δικαστικών τεκμηρίων, διότι δεν τηρήθηκαν οι απαιτούμενες από τον Κ.Φ.Δ. διατυπώσεις για την εγκυρότητά τους γιατί αποτελούν μαρτυρίες που λήφθηκαν κατά παράβαση των άρθρων 152 επ. του Κ.Φ.Δ. Σε περίπτωση όμως που η εν λόγω υπεύθυνη δήλωση δεν έχει ληφθεί για να προσκομιστούν ενώπιον του διοικητικού δικαστηρίου αλλ' έχει ληφθεί κατά διοικητική διαδικασία ή αναφέρεται κατά περιεχόμενο στην έκθεση ελέγχου δεν υπόκειται στον πιο πάνω περιορισμό.

**Επειδή,** στην υπό κρίση περίπτωση ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η κατάθεση, ύψους 4.700,00€ στις 25.08.2015 από την Dempra Eleni πραγματοποιήθηκε στο πλαίσιο σύμβασης δανείου μεταξύ του ιδίου και της καταθέτριας. Προς επίρρωση του εν λόγω ισχυρισμού, επικαλείται την από 15/10/2019 υπεύθυνη δήλωση της δανείστριας ότι στο πλαίσιο της φιλικής σχέσης με τον προσφεύγοντα του δάνεισε το παραπάνω ποσό, λόγω της κακής οικονομικής του κατάστασης.

**Επειδή,** η χορήγηση του δανείου δεν επιβεβαιώνεται από άλλα στοιχεία - γεγονότα, πλην της υπεύθυνης δήλωσης, όπως ενδεικτικά θα αποτελούσε έγγραφο βέβαιης χρονολογίας, πληρωμή του αναλογούντος τέλους χαρτοσήμου, δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των αντισυμβαλλομένων (δανείστριας και δανειζόμενου), όπου να δηλώνεται το χορηγούμενο/ληφθέν ποσό, σχετική αλληλογραφία, κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών από τις οποίες να προκύπτει η επιστροφή του εν λόγω ποσού. Λαμβάνοντας δε υπόψη την προαναφερθείσα νομοθεσία και νομολογία, η υπεύθυνη δήλωση της φερόμενης ως «δανείστριας» δεν δύναται εν προκειμένω να αποτελέσει αποδεικτικό στοιχείο ικανό να απαλλάξει τον προσφεύγοντα από την υποχρέωση περαιτέρω τεκμηρίωσης της εν λόγω πίστωσης των 4.700,00€ στον τραπεζικό του λογαριασμό. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός ότι το εν λόγω ποσό συνιστά προϊόν δανείου απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

**Επειδή**, περαιτέρω, ο προσφεύγων διατείνεται ότι αυθαίρετα ο έλεγχος θεώρησε ότι το συγκεκριμένο ποσό των 4.700,00€ ελήφθη από αυτόν στο πλαίσιο της δραστηριότητάς του, χωρίς να εκδώσει σχετική ΑΠΥ, καθώς κάτι τέτοιο δεν αποδεικνύεται από κανένα στοιχείο.

**Επειδή**, ούτε από την οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος αλλά ούτε και από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτουν στοιχεία που να επιβεβαιώνουν την κρίση της φορολογικής αρχής ότι η ..... ήταν πελάτισσα του προσφεύγοντος και ότι το εν λόγω ποσό εισπράχθηκε ως τίμημα για την παροχή ιατρικών υπηρεσιών προς αυτήν.

**Επειδή**, ελλείπει τέτοιων στοιχείων μη νομίμως η φορολογική αρχή επέβαλε στον προσφεύγοντα την παράβαση του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013, περί μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου, φορολογώντας το εν λόγω ποσό πίστωσης σε τραπεζικό λογαριασμό ως αποκρυβέν κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, βάσει του άρθρου 21§1 του Ν. 4172/2013, αντιθέτως έπρεπε να θεωρήσει το εν λόγω ποσό των 4.700,00€, ως προσαύξηση της περιουσίας του που προήλθε από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία (άρθρο 21§4 του Ν.4172/2013) και να το φορολογήσει βάσει των διατάξεων του άρθρου 29§4 του Ν. 4172/2013, με αποτέλεσμα την μεγαλύτερη φορολογική επιβάρυνση του προσφεύγοντος(συντελεστής φορολογίας 33% αντί 26% που ίσχυε για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα το υπό κρίση φορολογικό έτος 2015, βάσει του άρθρου 29§1 του Ν. 4172/2013).

**Επειδή**, ωστόσο, κατά την γενική αρχή του δικαίου και ελλείπει διάταξης που να ορίζει διαφορετικά, η Υπηρεσία που επιλαμβάνεται ενδικοφανούς προσφυγής δεν μπορεί να εκδώσει απόφαση με την οποία χειροτερεύει η θέση του προσφεύγοντος (βλ. Σ.τ.Ε. 29/2017, 236/2016, 3424/2006), διότι αυτό θα αντέβαινε στην ίδια τη φύση της ενδικοφανούς προσφυγής ως οιονεί ενδίκου βοηθήματος, η άσκηση του οποίου τείνει στην ακύρωση ή έστω επί τα βελτίω τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης και δεν είναι δυνατόν να άγει σε δυσμενέστερο για τον προσφεύγοντα καταλογισμό.

**Επειδή**, εν όψει των ανωτέρω, σύμφωνα με την αρχή της μη χειροτέρευσης της θέσης του προσφεύγοντος, η οριστική φορολογική υποχρέωση για το φορολογικό έτος 2015 θα πρέπει να περιοριστεί στο ποσό, που δυνάμει της προσβαλλόμενης πράξης καταλογίζεται στον προσφεύγοντα.

*Κατόπιν των ανωτέρω, ο επιμέρους ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη στοιχειοθέτησης της κρίσης του ελέγχου ότι το ποσό των 4.700,00€, που πιστώθηκε στις 25.08.2015 από την ..... συνιστά προϊόν της επαγγελματικής του δραστηριότητας γίνεται αποδεκτός ως νόμω και ουσία βάσιμος.*

## **Αναφορικά με τον τρίτο ισχυρισμό**

**Επειδή**, στο άρθρο **13§2 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «2. Τα λογιστικά αρχεία, φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί, φορολογικές μνήμες και αρχεία που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί πρέπει να διαφυλάσσονται κατ' ελάχιστον:

- α) για διάστημα πέντε (5) ετών από τη λήξη του αντίστοιχου φορολογικού έτους εντός του οποίου υπάρχει η υπάρχει η υποχρέωση υποβολής δήλωσης ή
- β) εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 36 του Κώδικα, έως ότου παραγραφεί το δικαίωμα έκδοσης από τη Φορολογική Διοίκηση πράξης προσδιορισμού του φόρου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο αυτή ή
- γ) έως ότου τελεσιδικήσει η απαίτηση της Φορολογικής Διοίκησης σε συνέχεια διενέργειας φορολογικού ελέγχου ή έως ότου αποσβεστεί ολοσχερώς η απαίτηση λόγω εξόφλησης».

**Επειδή**, στο άρθρο **14§2 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «2. Κατόπιν εγγράφου αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός πέντε (5) εργάσιμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων».

**Επειδή**, στην υπό κρίση περίπτωση από τα διαλαμβανόμενα στην έκθεση ελέγχου Κ.Φ.Δ. προκύπτει ότι η φορολογική αρχή απέστειλε, δια συστημένης επιστολής, στον προσφεύγοντα την με αριθ. πρωτ. ....2019 πρόσκληση του άρθρου 14 του Ν 4174/2013, προκειμένου να τεθούν στην διάθεσή της τα βιβλία και τα στοιχεία των φορολογικών ετών 2014-2015-2016. Ο προσφεύγων, ανταποκρινόμενος την ως άνω πρόσκληση, αν και προσκόμισε τόσο τα τηρούμενα βιβλία όσο και τα δικαιολογητικά των δαπανών για όλα τα ελεγχόμενα έτη, δεν προσκόμισε την πλειοψηφία των εκδοθέντων αποδείξεων παροχής υπηρεσιών για τα ίδια έτη (2014,2015,2016).

**Επειδή**, ο προσφεύγων όφειλε, σύμφωνα με τα προαναφερθέντα άρθρα 13 & 14 του Ν. 4174/2013, να διαφυλάξει και να επιδείξει στον φορολογικό έλεγχο τις εκδοθείσες κατά τα έτη 2014, 2015 και 2016 αποδείξεις παροχής υπηρεσιών, γεγονός που δεν έπραξε. Κατόπιν τούτου, ορθώς του

επεβλήθη από την φορολογική αρχή πρόστιμο περί μη ανταπόκρισής του στην υπ' αριθ. πρωτ. ....-2019 πρόσκληση του άρθρου 14 του Ν 4174/2013, ενώ ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός του προσφεύγοντος κρίνεται ότι προβάλλεται αλυσιτελώς και απορρίπτεται

### **Αναφορικά με τον τέταρτο ισχυρισμό**

**Επειδή**, στο άρθρο **21§1 του Ν. 4172/2013** ορίζεται ότι: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις.....».

**Επειδή**, στο άρθρο **22 του Ν. 4172/2013**, όπως ίσχυε το υπό κρίση έτος, ορίζεται ότι: «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**, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1113/2015**: «Γενικά: Ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013) καθιερώνει νέους κανόνες για την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρηματικών δαπανών για τους ασκούντες επιχειρηματική δραστηριότητα είτε είναι φυσικά πρόσωπα, είτε είναι νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες. Ειδικότερα: α) με τις διατάξεις του άρθρου 22 τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών με την έννοια ότι κατ' αρχήν εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης και επιπροσθέτως πληρούν τα λοιπά κριτήρια που τίθενται στο άρθρο αυτό. Το εν λόγω άρθρο πρέπει να εξετάζεται συστηματικά με το άρθρο 23 που αφορά τις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες και την παράγραφο 4 του άρθρου 48 σχετικά με τις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες που αφορούν τα ενδοομιλικά μερίσματα που απαλλάσσονται από το φόρο. Κατά συνέπεια, ο κανόνας που εισάγεται είναι ότι όποια δαπάνη πληροί τα κριτήρια του άρθρου 22 και συγχρόνως δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπτόμενων δαπανών του άρθρου 23 εκπίπτει..... Άρθρο 22 Εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες: 1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και

νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων. 2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της. Συγκεκριμένα, στις δαπάνες της περίπτωσης αυτής εμπίπτει κάθε δαπάνη, που κρίνεται απαραίτητη από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης, ανεξάρτητα εάν αυτή πραγματοποιείται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης, για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματος της (ΣΤΕ 2033/2012) ή στην υλοποίηση δράσεων στο πλαίσιο της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. Δεν επιτρέπεται, δε, στη φορολογική αρχή να ελέγχει τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών (ΣΤΕ 2963/2013, ΣΤΕ 1729/2013, ΣΤΕ 1604/2011, κ.ά.), εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στο νόμο (π.χ. ενδοομιλικές συναλλαγές). Επισημαίνεται ότι ως προς τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ισχύουν όσα ειδικότερα αναφέρονται κατωτέρω στην παρούσα. β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, η αξία της οποίας δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση. Ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες, όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί άλλα έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών..... γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά. Επομένως, οι δαπάνες θα πρέπει να έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του φορολογικού έτους που αυτές έχουν πραγματοποιηθεί με βάση τα κατάλληλα δικαιολογητικά.....3. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του άρθρου 22 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 ή της παραγράφου 4 του άρθρου 48. Αναφορικά με το χρόνο έκπτωσής τους, αυτές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 (π.χ. χρόνος έκπτωσης ασφαλιστικών εισφορών, κ.λπ.). Οι δαπάνες των οποίων τα δικαιολογητικά εκδίδονται ή λαμβάνονται έως την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και αφορούν την κλειόμενη χρήση επίσης εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους που αφορούν. Επισημαίνεται ότι τα ανωτέρω συνιστούν τον γενικό κανόνα έκπτωσης των δαπανών, καθόσον κάθε δαπάνη πρέπει να εξετάζεται ως ξεχωριστή περίπτωση, από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά αυτής».

**Επειδή**, στην υπό κρίση περίπτωση όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση φορολογίας εισοδήματος (σελ. 8) ο προσφεύγων στο φορολογικό έτος 2014 εξέπεσε δαπάνη ύψους 2.439,76€, που αφορούσε εισφορά στον ΟΑΕΕ, χωρίς αυτή να έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία. Ως εκ τούτου, δεδομένου ότι δεν πληρούται μια εκ των προϋποθέσεων που θέτει το άρθρο 22 του Ν. 4172/2013 για έκπτωση της δαπάνης, ορθώς η φορολογική αρχή την πρόσθεσε στα καθαρά κέρδη του φορολογικού έτους 2014 ως λογιστική διαφορά.

*Οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.*

### **Αναφορικά με τον πέμπτο ισχυρισμό**

**Επειδή** στο άρθρο 37 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «*Η κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Γενικό Γραμματέα ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης. Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες: α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου, β) τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο, γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης, δ) το είδος προσδιορισμού του φόρου και το θέμα στο οποίο αφορά η πράξη, ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής, στ) την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος, ζ) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου, η) το χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου, και θ) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα, κ) λοιπές πληροφορίες. Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου. Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου, εκτός από την περίπτωση του τετάρτου εδαφίου του άρθρου 34. Ο τύπος των πράξεων προσδιορισμού του φόρου και της οικείας έκθεσης καθορίζεται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα».*

**Επειδή**, σύμφωνα με την **ΔΕΛ 1069048 ΕΞ 2-5-2014**: «*Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου.*

*Η έκθεση ελέγχου θα περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη του ο φορολογικός έλεγχος για τον προσδιορισμό του φόρου και κοινοποιείται στον φορολογούμενο μαζί με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου (σχετ. η αριθ. ΔΕΛ Α 1198404 ΕΞ 2013 Απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε.)».*

**Επειδή**, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι στις πληροφορίες που θα πρέπει να αναγράφονται επί της πράξεως προσδιορισμού φόρου δεν περιλαμβάνεται η ημερομηνία σύνταξης της οικείας έκθεσης ελέγχου και θέμα ακυρότητας της προσβαλλόμενης πράξης δεν τίθεται.

**Επειδή**, τόσο η έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος όσο και η έκθεση ελέγχου Κ.Φ.Δ. της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, που αποτελούν την αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων (Ι.Δ. Αναστασόπουλος – Θ.Π. Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκουλα, Αθήνα, 2003, σελ. 504), κοινοποιήθηκαν νομότυπα στην σύζυγο και φορολογικό εκπρόσωπο του προσφεύγοντος, ....., Α.Φ.Μ. ...., στις .....2020 μαζί με τις προσβαλλόμενες πράξεις και ως εκ τούτου δεν ανακύπτει ζήτημα σύγχυσης ή αμφισβήτησης ως προς την αιτιολογία της πράξης.

*Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη αναγραφής του αριθμού και της ημερομηνίας σύνταξης των εκθέσεων ελέγχου επί των προσβαλλόμενων πράξεων απορρίπτεται ως παρελκυστικά προβαλλόμενος.*

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την μερική αποδοχή της με αριθμ. πρωτ. ....../.....2020 ενδικοφανούς προσφυγής του ....., Α.Φ.Μ. .... και συγκεκριμένα:

Α. Την τροποποίηση της υπ' αρ.....2020 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/2013) φορολογικού έτους 2015 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης.

Β. Την επικύρωση των υπ' αρ.....2020 & .....2020 οριστικών πράξεων επιβολής προστίμου Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/2013) φορολογικών ετών 2014 & 2019 αντίστοιχα του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης.

Γ. Την επικύρωση των υπ' αρ.....2020, .....2020 & .....2020 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικών ετών 2014, 2015 & 2016 αντίστοιχα του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης.

**Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:**

**Υπ' αριθ. ....2020 πράξη επιβολής προστίμου Κ.Φ.Δ. (Ν. 4174/2013), φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης.**

|                                                                                                                                                                    | <b>Ποσό για καταβολή</b> |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------|
| Μη έκδοση φορολογικών στοιχείων <5.000,00€ σε δύο περιπτώσεις, παράβαση του άρθρου 54 παρ. 1 <sup>ο</sup> του ν. 4174/2013 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 | 500,00€                  |

|                                                                                                                                                                                                                                                 |                  |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------|
| παρ. 2 <sup>γ</sup> του ίδιου νόμου                                                                                                                                                                                                             |                  |
| Μη έκδοση φορολογικών στοιχείων αποκρυβείσας αξίας >5.000,00€ και συγκεκριμένα αξίας 12.439,92€, παράβαση σύμφωνα με το άρθρο 55 παρ. 1 <sup>στ</sup> του ν. 4174/2013 που επισύρει πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 <sup>στ</sup> του Ν. 4337/2015 | 3.109,98€        |
| <b>ΣΥΝΟΛΟ</b>                                                                                                                                                                                                                                   | <b>3.609,98€</b> |

**Υπ' αριθ. ....2020 πράξη επιβολής προστίμου Κ.Φ.Δ. (Ν. 4174/2013), φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης.**

|                                                                                                                                                                                                        | Ποσό βάσει<br>ελέγχου | Ποσό βάσει<br>απόφασης<br>Δ.Ε.Δ. | Διαφορά<br>απόφασης<br>Δ.Ε.Δ. - ελέγχου |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------|----------------------------------|-----------------------------------------|
| Μη έκδοση φορολογικών στοιχείων <5.000,00€ σε δύο περιπτώσεις, παράβαση του άρθρου 54 παρ. 1 <sup>θ</sup> του ν. 4174/2013 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 2 <sup>γ</sup> του ίδιου νόμου | 500,00€               | 250,00                           | -250,00€                                |

**Υπ' αριθ. ....2020 πράξη επιβολής προστίμου Κ.Φ.Δ. (Ν. 4174/2013), φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης.**

|                                                                                                                                                                                          | Ποσό για<br>καταβολή |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------|
| Μη ανταπόκριση σε έγγραφο αίτημα της φορολογικής διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων για τα φορολογικά έτη 2014-2016, εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίησή του. | 250,00€              |

**Υπ' αριθ. ....2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης**

|                                   | Ποσό για καταβολή |
|-----------------------------------|-------------------|
| Διαφορά φόρου                     | 4.852,97€         |
| Πρόστιμο άρθρου 58 Ν. 4174/2013   | 2.426,48€         |
| Διαφορά εισφοράς αλληλεγγύης      | 400,69€           |
| <b>Συνολικό ποσό για καταβολή</b> | <b>7.680,14€</b>  |

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013

**Υπ' αριθ. ....2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης**

|                                   | Ποσό για καταβολή |
|-----------------------------------|-------------------|
| Διαφορά φόρου                     | 2.141,94€         |
| Πρόστιμο άρθρου 58 Ν. 4174/2013   | 1.070,97€         |
| Διαφορά εισφοράς αλληλεγγύης      | 172,12€           |
| <b>Συνολικό ποσό για καταβολή</b> | <b>3.385,03€</b>  |

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013

**Υπ' αριθ. ....2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης**

|                                   | Ποσό για καταβολή |
|-----------------------------------|-------------------|
| Διαφορά φόρου                     | 55,00€            |
| Διαφορά εισφοράς αλληλεγγύης      | 5,50€             |
| <b>Συνολικό ποσό για καταβολή</b> | <b>60,50€</b>     |

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013

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

**Ακριβές αντίγραφο**

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς  
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ**

**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.

