



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313 - 333254
ΦΑΞ : 2313 - 333258
E-Mail : ded.thess@aaade.gr

Θεσσαλονίκη, 30/9/2020

Αριθμός απόφασης: 1515

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

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

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β' /22-03-2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την Ε. 2043/6-4-2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση της παραγράφου 4 του 6^{ου} άρθρου της από 30-3-2020 ΠΝΠ (Α' 75) σχετικά με τα πρόσθετα μέτρα και τις ρυθμίσεις για την αντιμετώπιση της ανάγκης περιορισμού της διασποράς του κορωνοϊού».

5. Την Α. 1122/29-05-2020 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ορίζεται παράταση της προθεσμίας του β' εδαφίου της παραγράφου 4 του 6^{ου} άρθρου της από 30-3-2020 ΠΝΠ (Α' 75) σχετικά με τα πρόσθετα μέτρα και τις ρυθμίσεις για την αντιμετώπιση της ανάγκης περιορισμού της διασποράς του κορωνοϊού, έως και την 30.09.2020.

6. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **27/1/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του ... με **Α.Φ.Μ.:**...κατά: **α)** της με αριθ. ...- **24/12/2019** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 φορ. περ. 1/1 - 31/12/2014, **β)** της με αριθ. ... - **24/12/2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2014 και **γ)** της με αριθ. ...- **24/12/2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορ. περ. 1/1 - 31/12/2014 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

7. Τις παραπάνω πράξεις του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης, των οποίων ζητείται η ακύρωση ή τροποποίηση.
8. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
9. Το με αριθ. πρωτ. ...**15/5/2020** έγγραφο της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης (αριθ. πρωτ. εισερχ. **ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ...ΕΙ 2020 – 22/5/2020**).
10. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Επανεξέτασης Α8 της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **27/1/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του ... με **Α.Φ.Μ.:....**η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με τη με αριθ. ...- **24/12/2019** οριστική πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 φορ. περ. 1/1 - 31/12/2014, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους **13.500,00€** λόγω μη έκδοσης αποδείξεων παροχής υπηρεσιών (λογιστικών εργασιών) σε **πενήντα τέσσερις** περιπτώσεις, αξίας μικρότερης των 1.200,00€ έκαστη, βάσει του άρθρου 54 παρ1θ και 2γ του Ν.4174/2013 ήτοι $250 \times 54 = 13.500,00€$.
- Με τη με αριθ. ... - **24/12/2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2014 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα, φόρος εισοδήματος ύψους 10.681,55€, πρόστιμο άρθρου 58 του Ν.4174/2013 ύψους 5.340,78€ και εισφορά αλληλεγγύης ύψους 1.381,89€, ήτοι συνολικό ποσό **17.404,22€**. Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν προσθήκης α) στα ακαθάριστα έσοδά του ελευθέριου επαγγέλματός του (λογιστής) διαπιστωθείσας αποκρυβείσας ύλης ποσού **11.212,08€** και της αξίας μη εκπεστέων δαπανών ως λογιστικών διαφορών ποσού **1.924,88€** καθώς και β) στο φορολογητέο του εισόδημα αδικαιολόγητης προσαύξησης περιουσίας του αρθ. 21 παρ.4 του Ν.4172/2013 ποσού **22.017,99€**.
- Με τη με αριθ. ...- **24/12/2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορ. περ. 1/1 - 31/12/2014 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα, ΦΠΑ ύψους 2.578,77€, πρόστιμο άρθρου 58α του Ν.4174/2013 ύψους 1.120,74€, ήτοι συνολικό ποσό **3.699,51€**, κατόπιν προσθήκης στις φορολογητέες εκροές και στον φόρο αυτών, της αξίας της διαπιστωθείσας αποκρυβείσας ύλης **11.212,08€** πλέον **ΦΠΑ 2.578,78€**.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν βάσει των από **24/12/2019** εκθέσεων ελέγχου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων ΚΦΑΣ (Ν.4093/2012), φορολογίας εισοδήματος (ΠΟΛ.1293/2019) και ΦΠΑ (Ν.2859/2000) της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης σε εκτέλεση της με αριθ. ...**24/4/2019** εντολής φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της. Αιτία ελέγχου αποτέλεσαν οι προτεραιοποιημένες υποθέσεις στρατηγικών στόχων 2019 (Λογιστικές Υπηρεσίες) λόγω πραγματοποίησης από τον προσφεύγοντα υψηλών δαπανών της ΠΟΛ.1033/2014 και ενδείξεων

προσαύξησης περιουσίας από την εφαρμογή αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας.

Από τον έλεγχο, μετά την επεξεργασία των δεδομένων των τραπεζικών καταθέσεων εντοπίστηκαν α) πρωτογενείς (ανώνυμες) καταθέσεις καθώς και επώνυμες καταθέσεις για τις οποίες δεν προέκυψε επαγγελματική σχέση των καταθετών με τον προσφεύγοντα (176.630,64€ και 8.225,05€ αντίστοιχα) συνολικού ποσού **184.855,69€**, β) επώνυμες καταθέσεις - πιστώσεις και χρεώσεις σε λογαριασμούς του προσφεύγοντος, σε **πενήντα επτά** περιπτώσεις, οι οποίες αφορούσαν πληρωμή ασφαλιστικών και φορολογικών υποχρεώσεων επαγγελματιών – επιχειρήσεων, με τους οποίους προέκυψε ότι είχε συστηματικές συναλλαγές (παροχή λογιστικών υπηρεσιών) αλλά δεν εκδόθηκαν αντίστοιχα παραστατικά εσόδων. Περαιτέρω διαπιστώθηκε ότι μη εκπιπτόμενες δαπάνες ύψους **1.924,88€** μη ορθώς είχαν εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του και απορρίφθηκαν (λογιστικές διαφορές).

Κατόπιν κοινοποίησης από τον έλεγχο των με αριθ. πρωτ. ... **26/6/2019** και ... **25/9/2019** αιτημάτων για την παροχή πληροφοριών άρθρου 14 παρ.1 του Ν.4174/2013 ο προσφεύγων με το με αριθ. πρωτ. ... **20/11/2019** υπόμνημά του, δικαιολόγησε μεγάλο πλήθος καταθέσεων - πιστώσεων εκτός α) από πρωτογενείς (ανώνυμες) καταθέσεις και επώνυμες καταθέσεις για τις οποίες δεν προέκυψε επαγγελματική σχέση συνολικού ποσού **34.612,50€** καθώς και β) **πενήντα τέσσερις** περιπτώσεις επώνυμων καταθέσεων - πιστώσεων και χρεώσεων σε λογαριασμούς του, που αφορούσαν το ελευθέριο επάγγελμά του (παροχή λογιστικών υπηρεσιών) αλλά δεν είχε εκδώσει αντίστοιχα παραστατικά εσόδων.

Ο έλεγχος κοινοποίησε στον προσφεύγοντα το με αριθ. .../2019 σημείωμα ελεγκτικών διαπιστώσεων του άρθ. 28 του Ν.4174/2013 με συνημμένες τους προσωρινές πράξεις επιβολής προστίμου ΚΦΑΣ, φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ. Ο προσφεύγων ανταποκρινόμενος στο παραπάνω σημείωμα, υπέβαλε στις **20/12/2019** στη ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης το με αριθ. πρωτ. ...– **20/12/201** υπόμνημα απόψεών του, το οποίο λήφθηκε υπόψη από τον έλεγχο και έγινε εν μέρει αποδεκτό.

Οι τελικές διαπιστώσεις του ελέγχου διαμορφώθηκαν ως ακολούθως:

1. Πιστώσεις – πρωτογενείς καταθέσεις συνολικού ποσού **22.017,99€** που χαρακτηρίζονται από τον έλεγχο ως αδικαιολόγητη προσαύξηση περιουσίας επειδή δεν καλύπτονται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του προσφεύγοντος ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη πηγή ή αιτία:

Πίνακας πιστώσεων που χαρακτηρίζονται ως αδικαιολόγητη προσαύξηση περιουσίας

Α/Α	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΧΡΗΜ/ΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΠΡΟΪΟΝΤΟΣ	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ
1	...	...	...	07/01/2014	500,00
2	...	...	...	08/01/2014	1.600,00
3	...	...	...	09/01/2014	640,00
4	...	...	...	30/04/2014	500,00
5	...	...	...	30/05/2014	250,00
6	...	...	...	12/06/2014	200,00
7	...	...	...	13/06/2014	50,00
8	...	...	...	23/06/2014	3.220,00
9	...	...	...	09/07/2014	50,00
10	...	...	...	10/07/2014	1.200,00
11	...	...	...	29/09/2014	250,00
12	...	...	...	13/10/2014	300,00
13	...	...	...	13/10/2014	1.500,00
14	...	...	...	14/11/2014	500,00
15	...	...	...	11/12/2014	150,00

16	...	...	...	29/04/2014	641,67
17	...	...	...	29/05/2014	564,40
18	...	...	...	29/08/2014	276,40
19	...	...	...	05/09/2014	50,00
20	...	...	...	08/08/2014	200,00
21	...	...	...	24/12/2014	100,00
22	...	...	...	30/12/2014	1.035,00
23	...	...	...	02/01/2014	398,52
24	...	...	...	14/02/2014	70,00
25	...	...	...	01/08/2014	1.852,00
26	...	...	...	08/09/2014	2.800,00
27	...	...	...	26/06/2014	1.400,00
28	...	...	...	17/11/2014	1.000,00
29	...	...	...	26/06/2014	300,00
30	...	...	...	26/08/2014	250,00
31	...	...	...	20/10/2014	170,00
ΣΥΝΟΛΟ					22.017,99

2. Επώνυμες καταθέσεις - πιστώσεις και χρεώσεις σε λογαριασμούς του προσφεύγοντος για τις οποίες προέκυψε επαγγελματική σχέση ανάμεσα στον προσφεύγοντα και τους καταθέτες, και για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί αντίστοιχα παραστατικά εσόδων. Για τις εν λόγω συναλλαγές προσδιορίστηκε από τον έλεγχο συνολική αποκρυβείσα αξία **11.212,08€** πλέον **ΦΠΑ 2.578,78€**, ειδικότερα:

Πίνακας αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης λόγω μη έκδοσης παραστατικών εσόδων

A/A	AΦΜ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΛ. ΣΥΝ.	ΑΠΟΚΡ. ΥΛΗ ΚΑΘ. ΑΞΙΑ	ΦΠΑ
1	...	...	Φ.Π.Α./ΔΙΑΦΟΡΑ	3	200,00	46,00
2	...	...	Φ.Π.Α./ΒΕΒΑΙΩΜΕΝΑ	10	200,00	46,00
3	...	...	Φ.Π.Α./ΔΙΑΦΟΡΑ	13	200,00	46,00
4	...	...	Φ.Π.Α.	5	200,00	46,00
5	...	...	Φ.Π.Α.	5	200,00	46,00
6	...	...	Φ.Π.Α.	5	200,00	46,00
7	...	...		7	200,00	46,00
8	...	...	Φ.Π.Α.	6	200,00	46,00
9	...	...	Φ.Π.Α.	4	200,00	46,00
10	...	...	Φ.Π.Α.	6	200,00	46,00
11	...	...		2	200,00	46,00
13	...	...	ΒΕΒΑΙΩΜΕΝΑ/ΕΝΦΙΑ	5	50,00	11,50
14	...	...	Φ.Π.Α./ΒΕΒΑΙΩΜΕΝΑ	3	200,00	46,00
15	...	...	Φ.Π.Α./ΒΕΒΑΙΩΜΕΝΑ	8	200,00	46,00
16	...	...	Φ.Π.Α./ΒΕΒΑΙΩΜΕΝΑ	7	200,00	46,00
17	...	...	Φ.Π.Α./ΒΕΒΑΙΩΜΕΝΑ	3	200,00	46,00
18	...	...	Φ.Π.Α./ΒΕΒΑΙΩΜΕΝΑ	3	200,00	46,00
19	...	...	Φ.Π.Α.	5	200,00	46,00
20	...	...		1	50,00	11,50
21	...	...	Φ.Π.Α./ΒΕΒΑΙΩΜΕΝΑ	9	884,44	203,42
22	...	...	Φ.Π.Α./ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔ.	33	200,00	46,00
23	...	...	Φ.Π.Α./ΒΕΒΑΙΩΜΕΝΑ	8	200,00	46,00
24	...	...	Φ.Π.Α.	5	200,00	46,00
25	...	...	Φ.Π.Α./ΒΕΒΑΙΩΜΕΝΑ	34	300,00	69,00
26	...	...	Φ.Π.Α./ΒΕΒΑΙΩΜΕΝΑ	213	200,00	46,00
27	...	...	Φ.Π.Α.	5	200,00	46,00
28	...	...	Φ.Π.Α./ΒΕΒΑΙΩΜΕΝΑ	2	200,00	46,00
29	...	...	Φ.Π.Α./ΒΕΒΑΙΩΜΕΝΑ	7	200,00	46,00
30	...	...	ΒΕΒΑΙΩΜΕΝΑ	4	50,00	11,50
31	...	...	Φ.Π.Α./ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔ.	13	200,00	46,00
32	...	...	Φ.Π.Α.	30	300,00	69,00
33	...	...	Φ.Π.Α.	5	200,00	46,00
34	...	...	Φ.Π.Α./ΒΕΒΑΙΩΜΕΝΑ	3	386,18	88,82
35	...	...	Φ.Π.Α./ΒΕΒΑΙΩΜΕΝΑ	8	200,00	46,00
36	...	...	Φ.Π.Α./ΒΕΒΑΙΩΜΕΝΑ	5	200,00	46,00
37	...	...	ΔΟΣΕΙΣ ΕΝΦΙΑ	7	50,00	11,50
38	...	...	Φ.Π.Α.	5	200,00	46,00
39	...	...	Φ.Π.Α.	5	200,00	46,00
40	...	...	ΠΛΗΡΩΜΗ ΕΝΦΙΑ	4	50,00	11,50
41	...	...	Φ.Π.Α.	5	200,00	46,00
42	...	...		12	609,76	140,24

43	...	...		6	200,00	46,00
44	...	...	Φ.Π.Α./ΒΕΒΑΙΩΜΕΝΑ	4	200,00	46,00
45	...	...	Φ.Π.Α./ΒΕΒΑΙΩΜΕΝΑ	1	50,00	11,50
46	...	...	ΠΡΟΣΤΙΜΟ	1	50,00	11,50
47	...	...	Φ.Π.Α.	2	200,00	46,00
48	...	...	Φ.Π.Α.	9	200,00	46,00
49	...	...		1	50,00	11,50
50	...	...	Φ.Π.Α.	5	200,00	46,00
51	...	...	Φ.Π.Α.	5	200,00	46,00
52	...	...	Φ.Π.Α.	4	200,00	46,00
53	...	...			365,85	84,15
54	...	...			365,85	84,15
ΣΥΝΟΛΟ					11.212,08	2.578,78

3. Μη εκπιπτόμενες δαπάνες – λογιστικές διαφορές ποσό **1.924,88€**

ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ- ΕΙΔΟΣ ΔΑΠΑΝΗΣ	ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΔΕΝ ΕΚΠΙΠΤΕΙ
ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΓΡΑΦΕΙΟΥ	1.924,88

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή τροποποίηση των παραπάνω προσβαλλόμενων πράξεων της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης, προβάλλοντας άμεσα ή έμμεσα τους παρακάτω λόγους:

- Εσφαλμένη η προσθήκη από τον έλεγχο ως λογιστικής διαφοράς στα καθαρά του κέρδη ποσού 1.924,88€ που αφορά απόσβεση του γραφείου της έδρας του επί της οδού ... **στην**
- Πλημμελής και ελλιπής η αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων και αντιστροφή του βάρους της απόδειξης. Ειδικότερα:

i. Εσφαλμένος ο χαρακτηρισμός των παρακάτω πιστώσεων ως προσαύξηση περιουσίας:

- Οι πιστώσεις με αριθ. **2, 4, 8, 10, 12** και **13** στον λογαριασμό του στη ... με αριθ. ...συνολικού ποσού **8.320,00€** αφορούν δάνειο που του χορήγησε ο ανιψιός του
- Οι πιστώσεις **1, 3, 14 – 17, 22, 25 – 30** συνολικού ποσού **11.633,07€** αφορούν καταθέσεις πελατών του, συγγενικών τους προσώπων ή εργαζομένων του (για λογαριασμό των πελατών του) για την καταβολή υποχρεώσεων τους προς το Δημόσιο, καταθέσεις εργαζομένων του για λογαριασμό του προς εξόφληση προσωπικών του οφειλών, ή καταβολή ήδη τιμολογηθείσας σε προηγούμενα φορολογικά έτη αμοιβής από πελάτες του με ληξιπρόθεσμες έναντί του οφειλές.

ii. Εσφαλμένος καταλογισμός ή υπέρμετρος καταλογισμός επώνυμων καταθέσεων – πιστώσεων που σχετίζονται με την επαγγελματική του δραστηριότητα ως προσαύξηση περιουσίας. Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας κατά τον προσδιορισμό των τεκμαρτών αμοιβών.

- Παραβίαση της αρχής της αναδρομικής εφαρμογής της ηπιότερης διοικητικής κυρώσεως. Εφαρμογή ευμενέστερης κύρωσης ήτοι της παρ. 3 περ στ' και της παρ. 5 του άρθρου 7 του Ν.4337/2015 που άγει σε πρόστιμό ίσο με το 25% της αποκρουστικής φορολογητέας ύλης. Συνεπώς πρέπει να τροποποιηθεί η με αριθ. ...- **24/12/2019** οριστική πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 στο 25% της αξίας των συναλλαγών ήτοι $13.500.00 \times 25\% = 3.375.00\text{€}$ και συνακόλουθα να τροποποιηθούν και οι οριστικές πράξεις προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ.
- Η με αριθ. ...**2019** εντολή ελέγχου λήψης απόφασης με βάση την αυτοματοποιημένη

επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών του αντίκειται στην υπέρτερη τυπικής ισχύος ενωσιακού δικαίου διάταξη του **άρθρου 22 του Κανονισμού ΕΕ 679/2016** περί προστασίας προσωπικών δεδομένων, συνεπώς οι προσβαλλόμενες πράξεις θα πρέπει να ακυρωθούν.

Αναφορικά με τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο του προσφεύγοντος

Επειδή, με το **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, ... 3. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως «επιχειρηματική συναλλαγή» θεωρείται κάθε μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους».

Επειδή με το **άρθρο 22 του Ν.4172/2013** ορίζεται ότι: «Εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες 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 με το **άρθρο 23 του Ν.4172/2013** ορίζεται ότι: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: ... η) το τεκμαρτό μίσθωμα της παραγράφου 2 του άρθρου 39 σε περίπτωση ιδιόχρησης κατά το μέτρο που υπερβαίνει το τρία τοις εκατό (3%) επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου, ... ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες και...».

Επειδή, με το **άρθρο 24 του Ν.4172/2013** ορίζεται ότι: 1. Κατά τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι φορολογικές αποσβέσεις των στοιχείων του ενεργητικού εκπίπτουν από: α) τον κύριο των παγίων στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης σε όλες τις περιπτώσεις εκτός της περίπτωσης β', β) τον μισθωτή, σε περίπτωση χρηματοδοτικής μίσθωσης κατά την έννοια των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, όπως αυτά έχουν υιοθετηθεί από την Ε.Ε. δυνάμει του Κανονισμού 1606/2002 (Δ.Π.Χ.Α. - υποχρεωτική εφαρμογή Δ.Π.Χ.Α.) ή κατά την έννοια των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (Ε.Λ.Π.) του ν. 4308/2014. 2. 3. Εδαφικές εκτάσεις, έργα τέχνης, αντίκες, κοσμήματα και άλλα πάγια στοιχεία ενεργητικού επιχειρήσεων που δεν υπόκεινται σε φθορά και αχρήστευση λόγω παλαιότητας, δεν υπόκεινται σε φορολογική απόσβεση. 4. Κόστος κτήσης ή κατασκευής, περιλαμβανομένου και του κόστους βελτίωσης, ανανέωσης και ανακατασκευής καθώς και αποκατάστασης του περιβάλλοντος αποσβένονται, σύμφωνα με τον παρακάτω πίνακα:

	Συντελεστής φορολογικής απόσβεσης (% ανά φορολογικό έτος)
Κατηγορία ενεργητικού επιχείρησης	
Κτίρια, κατασκευές, εγκαταστάσεις, βιομηχανικές και ειδικές εγκαταστάσεις, μη κτιριακές εγκαταστάσεις, αποθήκες και σταθμοί, περιλαμβανομένων των παραρτημάτων τους (και ειδικών οχημάτων φορτοεκφόρτωσης)	4%

.....	...
-------	-----

..... Όπου ο συντελεστής του προηγούμενου πίνακα είναι πενήντα τοις εκατό (50%) ή εκατό τοις εκατό (100%), η επιχείρηση δικαιούται να χρησιμοποιήσει χαμηλότερο σταθερό συντελεστή για όλα τα έτη απόσβεσης.».

Επειδή με το **άρθρο 39 του Ν.4172/2013** ορίζεται ότι: «1. Ο όρος «εισόδημα από ακίνητη περιουσία» σημαίνει το εισόδημα, σε χρήμα ή σε είδος, που προκύπτει από την εκμίσθωση ή την ιδιοχρησιμοποίηση ή τη δωρεάν παραχώρηση χρήσης γης και ακινήτων. Ειδικότερα το εισόδημα αυτό προκύπτει από: α) ... 2. Το εισόδημα σε είδος αποτιμάται στην αγοραία αξία. Το εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση ή δωρεάν παραχώρηση τεκμαίρεται ότι συνίσταται στο τρία τοις εκατό (3%) της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου.» .

Επειδή, στη διοικητική πράξη πρέπει να γίνεται μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της (ορισμένος χαρακτήρας της αιτιολογίας, ΣτΕ 3692/2001, 4223/2000). Δεν πρέπει να περιορίζεται στην επανάληψη στερεότυπων εκφράσεων που προέρχονται από τον νόμο που διέπει την υπόθεση (ΣτΕ 2584/2001) ούτε να στηρίζεται σε αντιφατικά στοιχεία (ΣτΕ 941/1989, Ολ 3158/1976).

Επειδή, σύμφωνα με την από **24/12/2019** έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της ΔΟΥ Δ΄ Θεσσαλονίκης και τα λοιπά στοιχεία του φακέλου, κατόπιν ελέγχου του συνόλου των δαπανών του προσφεύγοντος στο υπό κρίση φορ. έτος 2014, δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του Ν.4174/2013 και προστέθηκαν στα καθαρά του κέρδη ως λογιστική διαφορά αποσβέσεις του γραφείου - έδρας του ποσού **1.924,88€**.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι είναι αναιτιολόγητη η απόρριψη από τον έλεγχο ως μη παραγωγικής της ανωτέρω δαπάνης, που αφορά σε αποσβέσεις του γραφείου που αγόρασε με το με αριθ. .../2012 συμβόλαιο της συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης ... και που χρησιμοποιεί ως έδρα της ατομικής του επιχείρησης στην οδό ... στην

Επειδή, περαιτέρω από την επισκόπηση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και των εντύπων Ε3 και Ε2 του προσφεύγοντος προκύπτει ότι συμπεριέλαβε ποσό **1.200,00€** ως ακαθάριστο εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση του εν λόγω γραφείου στον κωδικό 145 της δήλωσης, στο έντυπο Ε2 και στον πίνακα Στ περ.δ κωδ.533 του εντύπου Ε3 (δαπάνες ιδιοχρησίας). Επιπλέον, από το υποσύστημα μητρώου του συστήματος TAXIS επιβεβαιώθηκε ότι από το οικ. έτος 2014 και έπειτα, ο προσφεύγων δηλώνει το εν λόγω ακίνητο ως έδρα του ελευθέρου επαγγέλματός του.

Επειδή, από την οικεία έκθεση ελέγχου της ΔΟΥ Δ΄ Θεσσαλονίκης δεν προκύπτει ειδική και εμπεριστατωμένη αιτιολογία κατά το άρθρο 64 του Ν.4174/2013 για τη μη συνδρομή των προϋποθέσεων του άρθρου 22 του Ν.4172/2013 αναφορικά με τη μη πραγματοποίηση της παραπάνω δαπάνης προς το συμφέρον της ατομικής του επιχείρησης και συνακόλουθα για τη μη αναγνώρισή της προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντος και **ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος κρίνεται βάσιμος και γίνεται αποδεκτός.**

Κατόπιν των παραπάνω οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες - λογιστικές διαφορές του προσφεύγοντος διαμορφώνονται ως εξής:

ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ - ΕΙΔΟΣ ΔΑΠΑΝΗΣ	ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΔΕΝ ΕΚΠΙΠΤΕΙ		
	Βάσει Ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ	Διαφορά
ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΓΡΑΦΕΙΟΥ	1.924,88	0,00	-1.924,88
Σύνολο λογιστικών διαφορών	1.924,88	0,00	-1.924,88

Αναφορικά με τον δεύτερο προβαλλόμενο λόγο του προσφεύγοντος

Επειδή, με το **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:..... β) εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα,».

Επειδή, με το **άρθρο 21 παρ. 4 του Ν.4172/2013** ορίζεται ότι: «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, στο **άρθρο 39 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις».

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1175/16-11-2017** της ΑΑΔΕ με την οποία δόθηκαν διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας: «1. Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου (π.χ. εισόδημα από κεφάλαιο, εισόδημα από κινητές αξίες, εισόδημα Δ' πηγής του ν.2238/1994, πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κ.τλ.), ακόμα και αν το ποσό αυτό δεν συμπεριελήφθη στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον οι εν λόγω πιστώσεις συνεπάγονται φορολογική υποχρέωση στον φόρο εισοδήματος, ο καταλογισμός δεν θα γίνεται κατ' επίκληση των ανωτέρω διατάξεων, αλλά των, κατά περίπτωση, εφαρμοστέων διατάξεων του ν.2238/1994 ή του ν.4172/2013, αναλόγως του είδους του εισοδήματος. 2. Γενικά, επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων,

κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.

Σημειώνεται ότι ο φορολογούμενος οφείλει κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων. Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του.....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 το **ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ/5.11.2015** έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών δόθηκαν διευκρινήσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας και συγκεκριμένα αναφέρονται τα εξής:....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. 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 αποδεδομένη 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, με τη με αριθ. **884/2016** απόφαση της επταμελούς σύνθεσης του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, η οποία απάντησε σε προδικαστικά ερωτήματα υποβληθέντα από το ΔΕΑ, κρίθηκε, μεταξύ άλλων, ότι 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 τραπεζικοί λογαριασμοί του. Κατ' ακολουθίαν, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 παρ. 1 περιπτ. α του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994 -ΚΦΕ) και, ήδη, εκείνη του άρθρου 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας - ΚΦΔ), 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. 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 αντιταχθεί, εν όλω ή εν μέρει, στην εκπλήρωση της ανωτέρω υποχρέωσής του, επικαλούμενος κάποιο υπέρτερο δικαίωμά του, όπως, ιδίως, το δικαίωμα μη αυτοενοχοποίησής του, 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 παράβασης φοροδιαφυγής, η τέλεση της οποίας μπορεί να προκύπτει όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, "τεκμήρια"), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις, οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείπει 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. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων. Ειδικότερα, τέτοια στοιχεία έμμεσης απόδειξης (ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος) μπορούν να θεωρηθούν ότι συντρέχουν σε περίπτωση στην οποία τραπεζικός λογαριασμός του φορολογούμενου, μέσω του οποίου πραγματοποιείται έμβασμα, 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. Περαιτέρω, το προαναφερόμενο, εμμέσως αποδεικνυόμενο, εισόδημα, ως άγνωστης πηγής ή αιτίας, λογίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέριο

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

Επειδή, στο άρθρο 14 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυ χέρειες 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 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 28 παρ.2 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή, 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 τη θεωρία (βλ. Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, «Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου», Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα 2011, σελίδα 174), ...*Η αιτιολογία θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) σαφής, όταν, δηλαδή, καταγράφονται με διαυγή τρόπο οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου, με μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της (ορισμένος χαρακτήρας της αιτιολογίας, ΣτΕ3692/2001, ΣτΕ4223/2000), β) ειδική, όταν, δηλαδή, δεν είναι γενική και αόριστη και όλα τα στοιχεία της αναφέρονται στην συγκεκριμένη περίπτωση που ρυθμίζεται με την πράξη και γ) επαρκής, όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της, κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου. Η υποχρέωση αιτιολογίας αφορά στις πράξεις όλων των λειτουργιών της ενιαίας εξουσίας του Κράτους και επιβεβαιώνει την αρχή της φανεράς δράσης των οργάνων του, διότι μόνον με την αιτιολογία η δημόσια Διοίκηση εξαναγκάζεται να αποδείξει ότι είναι αμερόληπτη και χρηστή, δηλαδή ότι τηρεί την αρχή της νομιμότητας. Η ελαττωματική αιτιολογία (ελλείπουσα, ανεπαρκής, πλημμελής ή εσφαλμένη), όπως και η αόριστη αιτιολογία, καθιστά την διοικητική πράξη άκυρη (ΣτΕ277/1996) (Αναστάσιος Τάχος, «Ελληνικό Διοικητικό Δίκαιο», εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα - Θεσσαλονίκη 2003, σελίδες 609 - 612).*

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, οι προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται στις διαπιστώσεις των από **24/12/2019** εκθέσεων ελέγχου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων ΚΦΑΣ (Ν.4093/2012), φορολογίας εισοδήματος (ΠΟΛ.1293/2019) και ΦΠΑ (Ν.2859/2000) της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης.

Αναφορικά με τον πρώτο επιμέρους ισχυρισμό του περί εσφαλμένου χαρακτηρισμού πιστώσεων ως προσαύξηση περιουσίας

I. Ως προς τις εγγραφές με αριθ. 2, 4, 8, 10, 12 και 13 στο λογαριασμό ...συνολικού ποσού 8.320,00€

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο **806 ΑΚ**, με τη σύμβαση δανείου ο ένας από τους συμβαλλόμενους (δανειστής) μεταβιβάζει στον άλλον (οφειλέτη) κατά κυριότητα χρήματα ή άλλα αντικαταστατά πράγματα, και αυτός έχει υποχρέωση άλλα πράγματα της ίδιας ποσότητας και ποιότητας. Καταρχήν, για να συναφθεί μία έγκυρη σύμβαση απαιτείται να πληρούνται οι γενικές διατάξεις των άρθρων **185-195 ΑΚ** (πρόταση, αποδοχή της πρότασης και κατάρτιση της σύμβασης). Πέραν όμως από αυτές, κρίνεται απαραίτητη για την ολοκλήρωση της σύμβασης της σύμβασης δανείου η παράδοση και η μεταβίβαση της κυριότητας των πραγμάτων. Όπως έχει κριθεί επανειλημμένα από την νομολογία (ΑΠ 497/2008 και ΕφΑθ 6782/2009) το δάνειο θεωρείται παραδοτική σύμβαση. Οι διατάξεις των άρθρων 806 επομ. ΑΚ δεν ορίζουν συγκεκριμένο τύπο για την έγκυρη σύμβαση δανείου. Το γεγονός αυτό σε συνδυασμό με το άρθρο 158 ΑΚ οδηγεί στο συμπέρασμα ότι η εν λόγω σύμβαση καταρτίζεται ατύπως. Ναι μεν δεν απαιτείται συγκεκριμένος τύπος για την σύμβαση σύμβασης δανείου, αλλά απαιτείται να πληρούνται καθ' ολοκληρίαν οι

προϋποθέσεις που θέτει το άρθρο 806 ΑΚ. Άπαξ και πληρούνται αυτές έχουμε σύμβαση δανείου ανεξαρτήτως αν δεν χαρακτηρίστηκε ως τέτοια από τα συμβαλλόμενα μέρη. Όσον αφορά το ερώτημα «ποιός φέρει το βάρος της απόδειξης» ότι παραδόθηκαν χρήματα ή αντικαταστατά πράγματα η κατευθυντήρια γραμμή δίνεται στο άρθρο 338 Κ.Πολ.Δ. Σύμφωνα, λοιπόν, με την διάταξη αυτή, κάθε διάδικος οφείλει να αποδείξει τα πραγματικά γεγονότα που είναι αναγκαία για να υποστηρίξει την αυτοτελή αίτηση ή ανταίτησή του. Συνεπώς, ο διάδικος που επικαλείται υπέρ αυτού ορισμένη έννομη συνέπεια, οφείλει να αποδείξει και τα στοιχεία του πραγματικού του κανόνα δικαίου που την επιφέρει (Εγχειρίδιο Πολιτικής Δικονομίας, Νικόλαος Θ. Νίκας, σελ. 477) Βάσει των ανωτέρω τεκμαίρεται ότι ο δανειστής – δανειοδότης έχει το οικονομικό βάρος να αποδείξει ότι πληρούνται όλες οι προϋποθέσεις του συγκεκριμένου κανόνα δικαίου, ήτοι ότι παραδόθηκαν χρήματα ή άλλα αντικαταστατά πράγματα.

Επειδή, ο Ν.2717/1999 Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας ορίζει ότι:

στο **άρθρο 147**: «1.Αποδεικτικά μέσα είναι: α)... γ) τα έγγραφα, δ)... 2. Είναι δυνατός ο αποκλεισμός ενός ή περισσότερων αποδεικτικών μέσων, αν τούτο ορίζει ρητώς ο νόμος που διέπει την ένδικη σχέση....». Συνακόλουθα, τα έγγραφα του άρθρου 147 παρ 1 περ. γ', διακρίνονται, κατά το άρθρο 169 του ίδιου Κώδικα, σε δημόσια, που είναι αυτά τα οποία έχουν συνταχθεί από δημόσιο όργανο (παρ. 1) και ιδιωτικά, που είναι αυτά τα οποία δεν είναι δημόσια (παρ. 2).

στο **άρθρο 171**: «1. Τα δημόσια έγγραφα ... αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ... 2. Η χρονολογία των ιδιωτικών εγγράφων καθίσταται βέβαιη για τους τρίτους μόνο όταν αυτά θεωρηθούν από συμβολαιογράφο ή από άλλο αρμόδιο κατά το νόμο δημόσιο υπάλληλο. Αλλιώς,5. Τα ιδιωτικά έγγραφα δεν αποδεικνύουν υπέρ εκείνου που τα συνέταξε, εκτός αν προσκομίζονται απ' τον αντίδικό του ... ».

Επειδή, με τη διάταξη του άρθρου 446 ΑΚ ορίζεται ότι: «Το ιδιωτικό έγγραφο αποκτά βέβαιη χρονολογία ως προς τους τρίτους μόνον όταν το θεωρήσει συμβολαιογράφος ή άλλος δημόσιος υπάλληλος, αρμόδιος κατά το νόμο ή όταν πεθάνει ένας από εκείνους που το υπέγραψαν ή όταν το ουσιώδες περιεχόμενό του αναφερθεί σε δημόσιο έγγραφο ή όταν υπάρξει άλλο γεγονός που κάνει με ανάλογο τρόπο βέβαιη τη χρονολογία. Η θεώρηση γίνεται με σημείωση επάνω στο έγγραφο της λέξης "θεωρήθηκε" και της χρονολογίας». Με τη διάταξη, εξάλλου, της παρ. 16 του άρθρου 8 ν. 1882/1990 ορίζεται ότι «Συμφωνητικά που καταρτίζονται μεταξύ επιτηδευματιών ή τρίτων για οποιαδήποτε συναλλαγή θεωρούνται μέσα σε δέκα (10) ημέρες από της ημερομηνίας καταρτίσεως και υπογραφής από την αρμόδια ΔΟΥ, άλλως είναι ανίσχυρα και δεν έχουν κανένα έννομο αποτέλεσμα». Με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται το ανίσχυρο κάθε ιδιωτικού συμφωνητικού στο οποίο έχει καταχωρισθεί σύμβαση μεταξύ εμπόρων ή άλλων επιτηδευματιών ή μεταξύ εκείνων και τρίτων, εφόσον τούτο δεν έχει υποβληθεί εμπροθέσμως προς θεώρηση στην αρμόδια ΔΟΥ, η συνέπεια δε αυτή ισχύει μόνον έναντι της φορολογικής αρχής, χωρίς η ακυρότητα να επεκτείνεται μεταξύ των συμβαλλομένων (βλ. ΣτΕ 280/2009, 4326/2014, 349-353/2016, 1679/2017).

Επειδή, στο άρθρο 32 του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «Ως ετήσια δαπάνη του φορολογουμένου, της συζύγου του και των εξαρτώμενων μελών του λογίζονται και τα χρηματικά ποσά που πραγματικά καταβάλλονται για: ... δ) Χορήγηση δανείων προς οποιονδήποτε. ... στ) στ) Απόσβεση δανείων ή πιστώσεων οποιασδήποτε μορφής. Στο ποσό της δαπάνης αυτής περιλαμβάνεται και το ποσό των οικείων τόκων, στους οποίους περιλαμβάνονται και οι τυχόν τόκοι υπερημερίας.».

Επειδή στο άρθρο 34 του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «... 2. Η Φορολογική Διοίκηση κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς της προηγούμενης παραγράφου υποχρεούται να λάβει υπόψη τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά, τα οποία αποδεικνύονται από νόμιμα παραστατικά στοιχεία. Ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης για τα ποσά που ιδίως είναι:... ε) Δάνεια, τα οποία έχουν ληφθεί και αποδεικνύονται με έγγραφα στοιχεία που φέρουν βέβαιη χρονολογία. Ειδικώς, όταν πρόκειται για την κάλυψη διαφοράς δαπάνης της προηγούμενης παραγράφου, κατά το ποσό που προέρχεται από δαπάνη του άρθρου 32, το ποσό του δανείου λαμβάνεται υπόψη εφόσον από το οικείο έγγραφο αποδεικνύεται ότι έχει ληφθεί πριν από την πραγματοποίηση της σχετικής δαπάνης.. ...»

Επειδή με την ΠΟΛ.1033/2013 του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων διευκρινίστηκε ότι: «...16. Κάλυψη του εμβάσματος με χρηματικά ποσά που προέρχονται από λήψη δανείων.

Δάνεια τα οποία έχουν ληφθεί και αποδεικνύονται με έγγραφα στοιχεία που φέρουν βέβαιη χρονολογία (π.χ. κίνηση λογ/σμών, οποιοδήποτε δημόσιο ή ιδιωτικό έγγραφο που απέκτησε βεβαία χρονολογία πριν την ημερομηνία του εμβάσματος) γίνονται δεκτά, εφόσον από τα παραπάνω έγγραφα αποδεικνύεται ότι έχουν ληφθεί πριν την πραγματοποίηση του εμβάσματος, έστω και αν υποβληθεί εκπρόθεσμα η οικεία δήλωση (δανείου).

Για το δανειοδότη, εφόσον δεν έχει δηλώσει στην οικεία δήλωση φορολογίας εισοδήματος το ποσό του δανείου, συντρέχει υποχρέωση δήλωσής του με συμπληρωματική δήλωση (άρ. 17 ΚΦΕ), προκειμένου να ελεγχθεί εάν είχε τη δυνατότητα να το καλύψει, σύμφωνα με όσα ορίζουν οι διατάξεις του άρθρου 19 ΚΦΕ.

Επισημαίνουμε ότι για την αναγνώριση των ποσών αυτών που προέρχονται από δάνεια, θα εξετάζεται πρώτα αν το δάνειο είναι πραγματικό. Εφόσον διαπιστώνεται ότι είναι εικονικό και εμφανίζεται για την καταστρατήγηση των διατάξεων περί τεκμηρίων, δεν θα λαμβάνεται υπόψη. ...»

Επειδή, σύμφωνα με το με αριθ. πρωτ. 1020969/405/Α0012/28.3.2007 έγγραφο της Διεύθυνσης Φορολογίας Εισοδήματος του Υπουργείου Οικονομικών: «.....όταν ο φορολογούμενος επικαλείται δάνειο για τον περιορισμό της τεκμαρτής διαφοράς εισοδήματος της παραγρ. 1 του άρθρου 19 του ν.2238/1994 η φορολογούσα αρχή ερευνά σε κάθε περίπτωση την τυχόν εικονικότητα του δανείου. Ειδικότερα, ερευνά αν ο δανειστής είχε τη δυνατότητα να χορηγήσει το δάνειο, αν έγινε η ανάληψη του ποσού του δανείου σε προηγούμενο έτος ή κατά τη διάρκεια του έτους στο οποίο ο φορολογούμενος το επικαλείται, αν εκπληρώθηκαν εκτός της χαρτοσήμανσης και οι τυχόν άλλες φορολογικές υποχρεώσεις που απορρέουν από τη σχετική σύμβαση, καθώς

επίσης και ο τρόπος εξόφλησης του δανείου, δεδομένου ότι οι τοκοχρεολυτικές δόσεις απόσβεσης των δανείων συνιστούν τεκμήρια για τον καταβάλλοντα (περίπτ. στ' άρθρου 17 του ν.2238/1994) (σχετ. 1108739/1772/A0012/15.5.2002 έγγραφο)».

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι:

- Οι πιστώσεις στον λογαριασμό του αριθ. ...

A/A	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ ΣΥΝ/ΓΗΣ	ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ
2	...	08/01/2014	1.600,00
4	...	30/04/2014	500,00
8	...	23/06/2014	3.220,00
10	...	10/07/2014	1.200,00
12	...	13/10/2014	300,00
13	...	13/10/2014	1.500,00
Σύνολο			8.320,00

αφορούν δάνειο που έλαβε από τον ανιψιό του, ...με ΑΦΜ: ..., ο οποίος προέβη στις ανωτέρω καταθέσεις στο λογαριασμό του προσφεύγοντος ως εξής:

- Για την **α/α 2** εγγραφή: Την **3/1/2014** πραγματοποίησε ανάληψη ποσού **1.600,00€** από τον λογαριασμό μισθοδοσίας του με αριθ. ... Τράπεζας ..., και στη συνέχεια στις **8/1/2014** κατέθεσε ποσό **1.600,00€** στο λογαριασμό του προσφεύγοντος.
- Για την **α/α 4** εγγραφή: Την **30/4/2014** πραγματοποίησε ανάληψη ποσού **600,00€** από τον λογαριασμό μισθοδοσίας του με αριθ. ... Τράπεζας ..., και στη συνέχεια αυθημερόν κατέθεσε ποσό **500,00€** στο λογαριασμό του προσφεύγοντος.
- Για την **α/α 8** εγγραφή: Στις **23/6/2014** πραγματοποίησε ανάληψη ποσού **800,00€**, με δύο διαδοχικές αναλήψεις από τον λογαριασμό μισθοδοσίας του με αριθ. ... Τράπεζας ... και πραγματοποίησε με διαδοχικές αναλήψεις στη χρονική περίοδο **7/6 - 23/6/2014** συνολικού ποσού **1.990,00€** από τον λογαριασμό του με αριθ. ... Τράπεζας και στη συνέχεια στις **23/6/2014** κατέθεσε ποσό **3.220,20€** στο λογαριασμό του προσφεύγοντος.
- Για την **α/α 10** εγγραφή: Στις **9/7/2014** πραγματοποίησε ανάληψη ποσού **600,00€** από τον λογαριασμό του με αριθ. ... Τράπεζας και στις **10/7/2014** πραγματοποίησε ανάληψη ποσού **600,00€** από τον λογαριασμό μισθοδοσίας του με αριθ. ... Τράπεζας ... και στη συνέχεια στις **10/7/2014** κατέθεσε ποσό **1.200,00€** στο λογαριασμό του προσφεύγοντος.
- Για τις **α/α 12** και **13** εγγραφές: Την **13/10/2014** πραγματοποίησε ανάληψη ποσού **1.700,00€** από τον λογαριασμό μισθοδοσίας του με αριθ. ... Τράπεζας ..., και στη συνέχεια αυθημερόν κατέθεσε ποσό 300,00€ και 1.500,00€ συνολικό ποσό **1.800,00€** στο λογαριασμό του προσφεύγοντος.
- Οι ως άνω πιστώσεις με αριθ. **12** και **13** παρόλο που μεταφέρθηκαν μέσω λογαριασμού τρίτου, πραγματοποιήθηκαν από τον ανιψιό του, γεγονός που αποδεικνύεται και από το όνομα του καταθέτη όπως αναφέρεται στον αντίστοιχο πίνακα ήτοι «...», μην καταλείποντας οποιαδήποτε αμφιβολία για το πραγματικό πρόσωπο του καταθέτη ή την αιτία της κατάθεσης.

- Ο έλεγχος στο στάδιο του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου αποδέχθηκε ως χορηγηθέν δάνειο στον προσφεύγοντα καταθέσεις του ανιψιού του ... στις **18/2/2014** ποσού **500,00€** και στις **15/4/2014** ποσού **1.100,00€** στο λογαριασμό του με αριθ. GR..., με το αιτιολογικό ότι ήταν ισόποσες και πραγματοποιήθηκαν την ίδια ημέρα.
- Οι επίμαχες καταθέσεις, αφορούν δάνειο συνολικού ποσού **9.920,00€ (8.320,00€** ποσό επίμαχων καταθέσεων πλέον **1.600,00€** ποσό κατάθεσης που είχε αποδεχτεί ο έλεγχος) το οποίο του χορήγησε ο ανιψιός του ...σύμφωνα με το από **8/1/2014** ιδιωτικό συμφωνητικό, για το οποίο κατέβαλε στη ΔΟΥ Κ...στις **30/9/2019** τέλη χαρτοσήμου και ΟΓΑ πλέον προσαυξήσεων λόγω εκπρόθεσμης υποβολής, ήτοι συνολικό ποσό **537,00€**. Επιπρόσθετα, ισχυρίζεται ότι επέστρεψε το παραπάνω δάνειο στον ανιψιό του, επομένως έγινε απόσβεση της δανειακής του υποχρέωσης, μεταφέροντας στον με αριθ.... λογαριασμό του ανιψιού του στην ...Τράπεζα συνολικά εμβάσματα **10.000,00€** και συγκεκριμένα στις **23/9/2019** με αριθ. **NB...93** έμβασμα ποσού **1.000,00€**, στις **26/9/2019** με αριθ. **NB...29** έμβασμα ποσού **1.500,00€**, στις **1/10/2019** με αριθ. εντολής ... έμβασμα ποσού **3.000,00€**, στις **7/10/2019** με αριθ. εντολής ...έμβασμα ποσού **3.000,00€** και στις **10/10/2019** με αριθ. εντολής ...έμβασμα ποσού **1.500,00€**.
- Το γεγονός της μεταγενέστερης υποβολής της δανειακής σύμβασης προς καταβολή του αναλογούντος τέλους χαρτοσήμου δε συνιστά λόγο μη αποδοχής της πραγματικής σύναψης δανειακής σύμβασης εφόσον η φύση τους και η εκτέλεση αποδεικνύεται με έγγραφη απόδειξη βέβαιης χρονολογίας μέσω των προσκομιζόμενων τραπεζικών παραστατικών της ανάληψης των ποσών από τον ανιψιό του και της επιστροφής των δανείων.
- Προς επίρρωση των ισχυρισμών του υποβάλλει εκ νέου με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή βεβαίωση οικογενειακής του κατάστασης, πιστοποιητικό οικογενειακής κατάστασης του αδερφού του, το από **8/1/2014** ιδιωτικό συμφωνητικό δανείου με συνημμένη την χαρτοσήμανση του και την καταβολή των αναλογούντων τελών, αντίγραφο κίνησης του υπ' αριθ. ... λογαριασμού Τράπεζας ... του ανιψιού του με τα ποσά των αναλήψεων του χορηγηθέντος δανείου, αντίγραφο κίνησης του υπ' αριθ. ...λογαριασμού ...Τράπεζας του ανιψιού του με τα ποσά των αναλήψεων του χορηγηθέντος δανείου, αντίγραφα των με αριθ. **NB...93**, **NB...29**, ..., ...και ...τραπεζικών εμβασμάτων ...Τράπεζας προς τον ανιψιό του, αντίγραφα κίνησης του με αριθ. ...λογαριασμού του στην τράπεζα ... των ετών 2013 και 2014.

Επειδή, στην από **24/12/2019** έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (ΠΟΛ.1293/2019) όσον αφορά τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος ότι οι επίμαχες καταθέσεις αφορούν δάνειο που του χορήγησε ο ανιψιός συγκεκριμένα στις σελίδες **17 – 19** επισημαίνονται τα εξής:

«... Για τις πιστώσεις συνολικού ύψους 9.920, 00€ από τον ... ο ελεγχόμενος προσκόμισε στον έλεγχο :

α) Το με α/α καταχώρησης .../2019 (Δ.Ο.Υ. Κ...) Ιδιωτικό Συμφωνητικό μεταξύ του ελεγχόμενου και του ... (ανιψιός) με το οποίο συμφωνήθηκε στις 12.02.2013 μεταξύ τους ότι ο δεύτερος θα χρηματοδοτήσει (δανείσει) τον ελεγχόμενο με το ποσό των 9.920, 00€ όσο είναι και το σύνολο των πιστώσεων-ονομαστικών καταθέσεων που έγιναν από αυτόν στο λογαριασμό του ελεγχόμενου. Το παραπάνω Συμφωνητικό δεν φέρει βέβαιη ημερομηνία σύνταξης (γνήσιο της υπογραφής).

Σύμφωνα με την ισχύουσα νομολογία:

- Για τη σύσταση δανείου, απαιτείται να συντρέχουν οι εξής προϋποθέσεις:
 - 1) Συμφωνία δανειστή και οφειλέτη, σχετικά με την αιτία για την οποία μεταβιβάζεται η κυριότητα των αντικαταστατών πραγμάτων
 - 2) Παράδοση του πράγματος από τον δανειστή στον οφειλέτη και
 - 3) Απόδοση του πράγματος από τον οφειλέτη στο δανειστή.
- Σύμφωνα με την περ. ε' της παρ. 8 του άρθρου 5 της 1037956/356/Α0012/ΠΟΛ.1094/23.03.1989, «τα δάνεια τα οποία έχουν ληφθεί πρέπει να αποδεικνύονται με έγγραφα στοιχεία που φέρουν βέβαιη χρονολογία.....»
- Σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 445 και 446 του Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας «τα ιδιωτικά έγγραφα αποκτούν βέβαιη χρονολογία και συνεπώς αποδεικτική δύναμη, εφόσον θεωρηθούν από συμβολαιογράφο ή άλλο δημόσιο υπάλληλο αρμόδιο κατά νόμο».
- Τέλος έχει γίνει δεκτό με το υπ' αριθμ. 1108739/1772/Α0012/15.02.2002 έγγραφο « στην περίπτωση που ιδιωτικό συμφωνητικό δανείου μεταξύ ιδιωτών που προσκομίζεται για θεώρηση ή χαρτοσήμανση εκπρόθεσμα (και θεωρείται ή χαρτοσημαίνεται) μετά την πραγματοποίηση της σχετικής δαπάνης δεν μπορεί να θεωρηθεί έγγραφο στοιχείο που φέρει βέβαιη χρονολογία...»

Με βάση τα ανωτέρω συνάγεται ότι για να μπορέσει ο ελεγχόμενος να δικαιολογήσει τα ανωτέρω ποσά που χαρακτηρίζονται από τον έλεγχο ως πρωτογενείς πιστώσεις-καταθέσεις συνολικού ύψους 9.920, 00€ χρησιμοποιώντας τα δάνεια που επικαλείται με τη μορφή Ιδιωτικών Συμφωνητικών θα έπρεπε να συντρέχουν, και μάλιστα αυθροιστικά, οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

α). Τα δάνεια να είναι πραγματικά, β). Τα έγγραφα να φέρουν βέβαιη χρονολογία θεωρημένη από αρμόδια αρχή (γνήσιο της υπογραφής) γ). Το δάνειο να έχει ληφθεί πριν τη πραγματοποίηση της σχετικής πίστωσης και δ) τα έγγραφα του δανείου (σύμβαση του δανείου) να είναι νόμιμα χαρτοσημασμένα.

Το Ιδιωτικό Συμφωνητικό που προσκόμισε ο ελεγχόμενος δεν φέρει βέβαιη χρονολογία θεωρημένη από αρμόδια αρχή (γνήσιο της υπογραφής) και κατά συνέπεια δεν μπορεί να τεκμηριώσει το γεγονός ότι τα δάνεια είχαν δοθεί στον ελεγχόμενο πριν τη πραγματοποίηση των σχετικών πιστώσεων.

Ο ελεγχόμενος δεν συμπεριέλαβε στην αρχική φορολογική του δήλωση ούτε την λήψη των δανείων ούτε την επιστροφή των χρημάτων στους Δανειστές. Το ίδιο ισχύει και για τον Ο ... υπέβαλε στις 30.09.2019 ημερομηνία που υποβλήθηκε το Ιδιωτικό συμφωνητικό στην Δ.Ο.Υ. Κ..., τροποποιητική δήλωση φορολογίας Εισοδήματος φορ. έτους 2014 και δήλωσε την χορήγηση του δανείου, δικαιολογώντας την προέλευση των χρημάτων με ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών.

.... ο έλεγχος δέχεται ότι οι καταθέσεις μετρητών 500,00€ στις 18.02.2014 και 1.100,00€ στις 15.04.2014, είναι δάνειο από το ... προς τον ελεγχόμενο γιατί υπάρχουν αντίστοιχες ισόποσες αναλήψεις μετρητών από λογαριασμό του ... αντίγραφο του οποίου προσκομίστηκε στον έλεγχο και εξομοιώνεται με έγγραφο βέβαιης ημερομηνίας τις ίδιες μέρες που έγιναν και οι καταθέσεις μετρητών στο λογαριασμό του ελεγχόμενου ενώ δεν δέχεται ότι οι υπόλοιπες πιστώσεις είναι δάνειο από το ... προς τον ελεγχόμενο γιατί ... δεν υπάρχουν αντίστοιχες ισόποσες αναλήψεις μετρητών την ίδια μέρα με τις καταθέσεις, ενώ για δύο από αυτές στις 1.500,00€ και 300,00€ στις 13.10.2014 δεν πρόκειται για κατάθεση μετρητών όπως ισχυρίζεται ο φορολογούμενος αλλά για μεταφορά χρημάτων στο λογαριασμό του

ελεγχόμενου από λογαριασμό τρίτου με αρ. «GR...» και όχι από το λογαριασμό του ...αντίγραφου του οποίου μας προσκόμισε ο ελεγχόμενος.

Κατά συνέπεια το σύνολο των πρωτογενών καταθέσεων- πιστώσεων του παραπάνω πίνακα χαρακτηρίζονται ως αδικαιολόγητη προσαύξηση περιουσίας, επειδή δεν καλύπτονται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του ελεγχόμενου ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη πηγή ή αιτία. Ως εκ τούτου προσαυξάνουν το φορολογητέο εισόδημα του και φορολογούνται σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 4 του άρθρου 29 του ν.4172/2013. ...»

Επειδή, βάσει των προαναφερθεισών διατάξεων, το επικαλούμενο από τον προσφεύγοντα ιδιωτικό συμφωνητικό δανείου, ύψους **9.920,00€**, μεταξύ του ιδίου και του ..., δε δύναται να αποτελέσει νόμιμο αποδεικτικό στοιχείο για την προέλευση των με αριθ. **2, 4, 8, 10, 12** και **13** πιστώσεων στο λογαριασμό ... συνολικού ποσού **8.320,00€** (με αιτιολογία «...»), γιατί δε φέρει βέβαιη, κατ' άρθρ. 446 ΑΚ, χρονολογία και σε κάθε περίπτωση, δεν θεωρήθηκε εντός δέκα ημερών από την ημερομηνία κατάρτισής του από την αρμόδια Δ.Ο.Υ, βάσει της διάταξης του άρθρου 8 παρ. 16 ν. 1882/1990.

Επειδή, όλως επικουρικώς, λαμβάνοντας υπόψη το σύνολο των στοιχείων της υπόθεσης επισημαίνονται τα ακόλουθα:

- Παρόλο που το ιδιωτικό συμφωνητικό συντάχθηκε στις **8/1/2014** και δε φέρει βέβαιη χρονολογία, καταβλήθηκαν τα αναλογούντα τέλη χαρτοσήμου στη ΔΟΥ Κ...μόλις στις **30/9/2019** ήτοι κατά τη διάρκεια του ελέγχου κατόπιν του με αριθ. πρωτ. ... **26/6/2019** και ... **25/9/2019** αιτημάτων παροχής πληροφοριών της ελεγκτικής αρχής προς αυτόν, πριν την έκδοση του με αριθ. ... - **3/12/2019** σημειώματος διαπιστώσεων προσωρινού προσδιορισμού του προστίμου και του φόρου.
- Ως σκοπός της σύναψης του δανείου αναφέρεται αόριστα η οικονομική διευκόλυνση του προσφεύγοντος ενώ ο χρόνος αποπληρωμής ορίζεται γενικά σε πέντε έτη χωρίς να προσδιορίζεται το ποσό και η ημερομηνία των δόσεων.
- Από την επισκόπηση των συνυποβληθέντων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, στοιχείων, σε συνδυασμό με τους προβαλλόμενους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος διαπιστώνεται ότι **α)** οι καταθέσεις είτε δεν είναι ισόποσες, είτε δεν πραγματοποιούνται την ίδια μέρα με τις επικαλούμενες αναλήψεις από τον ανιψιό του προσφεύγοντος, **β)** στις περιπτώσεις των εγγραφών με α/α **8, 12 - 13** το ποσό των καταθέσεων είναι μεγαλύτερο από το ποσό των επικαλούμενων αναλήψεων ($3.220,00€ > 2.790,00€$ και $1.800,00 > 1.700,00€$) και **γ)** αναφορικά με τις πιστώσεις των με α/α **12** και **13** εγγραφών, από τα τραπεζικά έγγραφα που προσκόμισε ο προσφεύγων παρατηρείται ότι σε αντίθεση με τις λοιπές καταθέσεις που είναι πιστώσεις στα καταστήματα «...» και «...» της τράπεζας ... οι εν λόγω αφορούν πιστώσεις που έγιναν μέσω λογαριασμού **00...83 «ΕΝΔΙΑΜΕΣΟΣ APS»** με αιτιολογία «...», χωρίς να προσκομίζεται άλλο δικαιολογητικό που να αποδεικνύει ότι τις εν λόγω καταθέσεις - μεταφορές πραγματοποίησε ο ανιψιός του.
- Όλα τα φερόμενα ποσά επιστροφής του δανείου έχουν εμβαστεί στον ανιψιό του προσφεύγοντος, εντός του έτους 2019, κατά τη διάρκεια του ελέγχου κατόπιν των με

αριθ. πρωτ. ... **26/6/2019** και ... **25/9/2019** αιτημάτων παροχής πληροφοριών της ελεγκτικής αρχής, πριν την έκδοση του με αριθ. ... - **3/12/2019** σημειώματος διαπιστώσεων προσωρινού προσδιορισμού των προστίμων και των φόρων, συγκεκριμένα στις **23/9/2019, 26/9/2019, 1/10/2019, 7/10/2019** και **10/10/2019**.

Επειδή, από έρευνα που διενεργήθηκε στο υποσύστημα Εισοδήματος του πληροφοριακού συστήματος TAXIS και στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος της σχετικής εφαρμογής της ΓΓΠΣ διαπιστώθηκε ότι:

- Ο προσφεύγων υπέβαλε αρχικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα φορ. έτη **2014** και **2019** και ως τη σύνταξη της παρούσας δεν έχει υποβάλει τροποποιητικές δηλώσεις. Στη με αριθ.**14/7/2015** δήλωση φορολογίας εισοδήματος **φορ. έτους 2014** στον κωδικό **781** «Ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, εισαγωγή χρημ. κεφαλαίων αλλοδ., δάνεια, δωρεές, κληρονομίες, επίδομα αλλοδ., εφάπαξ ασφ. οργ. Κλπ» δεν έχει συμπεριλάβει κανένα χορηγηθέν ποσό δανείου. Στη με αριθ. ...- **21/7/2020** δήλωση φορολογίας εισοδήματος των **φορ. έτους 2019** στον κωδικό **727** «δαπάνη για τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείων οποιασδήποτε μορφής» έχει συμπληρώσει ποσό 190,00€, στον κωδικό **781** «ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, δάνεια κλπ» έχει συμπληρώσει ποσό 11.500,00€, στους σχετικούς κωδικούς έχει δηλώσει απόκτηση νέου ΕΙΧ με αριθ. κυκλοφορίας ...ενώ στον κωδ. **719** «δαπάνη για αγορά ή χρηματοδοτική μίσθωση αυτοκινήτων, δίτροχων κ.τ.λ οχημάτων» έχει συμπληρώσει ποσό 20.600,00€. Συνεπώς δε συμπεριέλαβε στη δήλωση του και συγκεκριμένα στον κωδικό **727**, το ως άνω ποσό εξόφλησης δανείου, ήτοι 10.000,00€, που όπως ο ίδιος ισχυρίζεται επέστρεψε με εμβάσματα στον ανιψιό του.
- Ο ... με **ΑΦΜ**:... υπέβαλε στις **30/9/2019** τη με αριθ. ...τροποποιητική δήλωση φορ. έτους 2014 και δήλωσε το πρώτον στον κωδικό **759** «δαπάνη για χορήγηση δανείων προς οποιονδήποτε» ποσό **9.920,00€**, ενώ στις με αριθ. ...- **23/6/2020** (αρχική) και ...- **31/8/2020** (τροποποιητική) δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορ. έτους 2019, δε δήλωσε κανένα ποσό στον κωδικό **781** «Ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, εισαγωγή χρημ. κεφαλαίων αλλοδ., δάνεια, δωρεές, κληρονομίες, επίδομα αλλοδ., εφάπαξ ασφ. οργ. κλπ». Συνεπώς δε συμπεριέλαβε στη δήλωση του, το ως άνω ποσό εξόφλησης δανείου, ήτοι 10.000,00€, που όπως ισχυρίζεται ο προσφεύγων, του επέστρεψε με τα προαναφερθέντα εμβάσματα.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω διατάξεων και διαπιστώσεων, ειδικότερα της μη θεώρησης του ιδιωτικού συμφωνητικού δανείου, της μη δήλωσης του πόσου χορήγησης και επιστροφής του δανείου και από τους δύο φερόμενους ως αντισυμβαλλόμενους (δανειστή και δανειζόμενου) πριν τον χρόνο ελέγχου και ειδικότερα της μη προσκόμισης από τον προσφεύγοντα στοιχείων (τραπεζικών δεδομένων και λοιπών εγγράφων) από όπου να προκύπτει ότι από τη λήψη των επίμαχων ποσών εντός του 2014 έως και τις, επικαλούμενες ως επιστροφή δανείου, πληρωμές που συντελέστηκαν κατά το έτος 2019 μετά την κοινοποίηση των αιτημάτων παροχής

πληροφοριών του άρθρου 14 του Ν.4174/2013, δεν προηγήθηκαν άλλες δοσοληψίες χρηματικών ποσών μεταξύ του προσφεύγοντος και του ανιψιού του ..., δεν τεκμηριώνεται η πηγή ή η αιτία προέλευσης των με αριθ. με αριθ. **2, 4, 8, 10, 12** και **13** καταθέσεων στο λογαριασμό ...συνολικού ποσού **8.320,00€**. Συνεπώς, ο **ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι οι επίμαχες πιστώσεις αφορούν δάνειο απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.**

II. Ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος για τις εγγραφές με αριθ. 1, 3, 14 – 17, 22, 25 – 30 συνολικού ποσού 11.633.07€.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα από τον έλεγχο θεωρήθηκαν ως προσαύξηση περιουσίας οι παρακάτω πιστώσεις:

A/A	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΧΡΗΜ/ΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΠΡΟΪΟΝΤΟΣ	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ ΣΥΝ/ΓΗΣ	ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ
1	...	...	...	7/1/2014	500,00
3	...	...	...	9/1/2014	640,00
14	...	...	...	14/11/2014	500,00
15	...	...	...	11/12/2014	150,00
16	...	...	...	29/4/2014	641,67
17	...	...	...	29/5/2014	564,40
22	...	...	...	30/12/2014	1.035,00
25	...	...	...	1/8/2014	1.852,00
26	...	...	...	8/9/2014	2.800,00
27	...	...	...	26/6/2014	1.400,00
28	...	...	...	17/11/2014	1.000,00
29	...	...	...	26/6/2014	300,00
30	...	...	...	26/8/2014	250,00
ΣΥΝΟΛΟ					11.633,07

καθώς αφορούν καταθέσεις πελατών του, συγγενικών τους προσώπων ή εργαζομένων του (για λογαριασμό των πελατών του) για την καταβολή υποχρεώσεων τους προς το Δημόσιο, καταθέσεις εργαζομένων του για λογαριασμό του προς εξόφληση προσωπικών του οφειλών, ή καταβολή ήδη τιμολογηθείσας σε προηγούμενα φορολογικά έτη αμοιβής από πελάτες του με ληξιπρόθεσμες έναντί του οφειλές. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του υπέβαλε εκ νέου αντίγραφα κίνησης των τραπεζικών λογαριασμών του με αριθ. ... (ετών 2013 και 2014),,

Συγκεκριμένα ισχυρίζεται ότι οι με αριθ. **1** και **22** εγγραφές αφορούν καταθέσεις ιδίων κεφαλαίων του, νομίμως φορολογηθέντων, που πραγματοποίησαν υπάλληλοί του για λογαριασμό του. Η με αριθ. **1** κατάθεση ποσού **500,00€** (ιδίου κεφαλαίου) στις **7/1/2014** πραγματοποιήθηκε από την υπάλληλό του ... για την εξόφληση τριών λογαριασμών του ΔΕΗ συνολικής αξίας 499,00€ την ίδια μέρα, αποτελώντας επανακατάθεση ποσού **1.000,00€** που αναλήφθηκε την **15/11/2013** από τον με αριθ. λογαριασμό του. Αντίστοιχα, επικαλείται ότι και η με αριθ. **22** κατάθεση ποσού **1.035,00€** (ιδίου κεφαλαίου) στις **30/12/2014** πραγματοποιήθηκε από την υπάλληλό του ... για εξόφληση υποχρεώσεων του αποτελώντας επανακατάθεση ποσού **1.500,00€** που αναλήφθηκε την **22/12/2014** από τον με αριθ. λογαριασμό του. Επιπλέον ισχυρίζεται ότι οι εν λόγω αναλήψεις δεν έχουν χρησιμοποιηθεί για την κάλυψη οποιασδήποτε άλλης κατάθεσης στους τραπεζικούς του λογαριασμούς στο πλαίσιο του ελέγχου. Προς επίρρωση των ισχυρισμών του υπέβαλε εκ νέου φωτοαντίγραφα σύμβασης εργασίας ΕΣΠΑ και φωτοτυπία ταυτότητας της υπαλλήλου του .., λογαριασμών ΔΕΗ ενώ παρόλο που το επικαλείται

δεν συνυπέβαλε ανάλογα στοιχεία για την

Επειδή, στο πλαίσιο της χρηστής διοίκησης και λόγω της υπαλληλικής σχέσης μεταξύ της ...ς και του προσφεύγοντος **γίνεται εν μέρει αποδεκτός** ο ισχυρισμός του περί επανακατάθεσης αναφορικά με την με αριθ. **1** κατάθεση ποσού **500,00€** την **7/1/2014**, ενώ **απορρίπτεται ως αναπόδεικτος** όσον αφορά την έτερη κατάθεση ποσού **1.000,00€** από την

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η με αριθ. **14** κατάθεση ποσού **500,00€** στις **14/11/2014** με όνομα καταθέτη ..., αφορά οφειλόμενο ποσό προς αυτόν από την εταιρία «...» - **ΑΦΜ:...** καθώς προέβη με δικά του κεφάλαια για λογαριασμό της, στην καταβολή βεβαιωμένων, ήδη από **16/7/2014** και **5/9/2014**, σε βάρος της από την Δ' ΔΟΥ Θεσσαλονίκης προστίμων συνολικού ποσού **460,80€** κατ' εντολή της συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης ... (που διαχειριζόταν τα θέματα της εταιρείας καθώς οι μέτοχοί της ήταν κάτοικοι εξωτερικού). Η απόρριψη του εν λόγω ισχυρισμού από τον έλεγχο βασίζεται στο γεγονός ότι η κατάθεση πραγματοποιήθηκε όχι από την ... αλλά από την Όπως υποστηρίζει ο προσφεύγων, η ... ήταν υπάλληλος της ... και διεκπεραίωνε το σύνολο των εξωτερικών εργασιών της εργοδότης της. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του υπέβαλε εκ νέου φωτοαντίγραφο της με αριθ. **.../01.09.2014** ανακοίνωσης της εταιρίας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «...» από το ΓΕΜΗ (καταχώρηση της με αριθ. **...- 21/7/2014** συμβολαιογραφικής πράξης της ... που αφορά την εν λόγω εταιρία), το με αριθ. **...- 29/2/2016** τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών του για το σύνολο των ενεργειών του των ετών 2014 - 2016 προς την παραπάνω εταιρεία, πίνακα προσωπικού και ΑΠΔ της ..., αναγγελία οικειοθελούς αποχώρησης της

Επειδή, από τα προσκομισθέντα στοιχεία δεν αποδεικνύεται το αν και πότε ο ίδιος προέβη σε πληρωμή των οφειλών της ως άνω εταιρίας για λογαριασμό της, ώστε να δικαιολογείται η υπό κρίση κατάθεση και να προκύπτει χωρίς αμφιβολία, ότι η επίμαχη κατάθεση αφορούσε εισόδημα γνωστής προέλευσης που φορολογήθηκε ή νόμιμα απαλλάχθηκε από το φόρο το υπό κρίση έτος.

Συνεπώς ο σχετικός επιμέρους ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι με αριθ. **15, 25 - 30** εγγραφές αφορούν επανακαταθέσεις νομίμως φορολογηθέντων εισοδημάτων του. Ειδικότερα:

- Η με αριθ. **15** κατάθεση μετρητών ποσού **150,00** στις **11/12/2014** αποτελεί επανακατάθεση, προκειμένου να εξοφλήσει τον με αριθ. ... λογαριασμό του ΔΕΗ ύψους **150,00€** στις **16/12/2014**.
- Η με αριθ. **25** κατάθεση μετρητών ποσού **1.852,00€** στις **1/8/2014** αποτελεί επανακατάθεση, κατόπιν ανάληψης ποσού **3.200,00€** στις **6/5/2014** από τον λογαριασμό του με αριθ....
- Η με αριθ. **26** κατάθεση μετρητών ποσού **2.800,00€** στις **8/9/2014**, αποτελεί επανακατάθεση, κατόπιν ανάληψης ποσού **2.700,00€** στις **24/03/2014**, από τον

λογαριασμό του με αριθ.

- Η με αριθ. **27** κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό ποσού **1.400,00€** στις **26/6/2014**, αποτελεί επανακατάθεση, κατόπιν ανάληψης ποσού **1.800,00€** στις **1/4/2014**, από τον λογαριασμό του με αριθ.....
- Η με αριθ. **28** κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό ποσού **1.000,00€** στις **17/11/2014**, αποτελεί επανακατάθεση, κατόπιν ανάληψης ποσού **1.300,00€** στις **14/11/2014**, από τον λογαριασμό του με αριθ.
- Οι με αριθ. **29 - 30** καταθέσεις ποσού **300,00€** στις **26/6/2014** και **250,00€** στις **26/8/2014**, αποτελούν επανακατάθεση ιδίων κεφαλαίων του κατόπιν ανάληψης ποσού **1.000,00€** στις **8/8/2014** από τον δανειακό λογαριασμό του με αριθ. ...

Επιπλέον υποστηρίζει ότι σε κάθε περίπτωση, πέρα από τις παραπάνω καταθέσεις στους τραπεζικούς του λογαριασμούς με προγενέστερες αναλήψεις, έχει πραγματοποιήσει και ανάληψη ποσού **4.000,00€** στις **2/5/2014** από τον τραπεζικό του λογαριασμό του με αριθ. ... και ότι τόσο οι προαναφερόμενες αναλήψεις που συσχετίζει με τις εγγραφές με α/α: **15, 25 - 30** όσο και η εν λόγω ανάληψη των **4.000,00€** δεν έχουν χρησιμοποιηθεί για την κάλυψη οποιασδήποτε άλλης κατάθεσης στους τραπεζικούς του λογαριασμούς στο πλαίσιο του ελέγχου.

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε αντίγραφα των σχετικών με τις ως άνω πιστώσεις καταθετηρίων, απ' όπου να προκύπτει ότι ο καταθέτης είναι ο ίδιος, ώστε να δύναται να ισχυριστεί καταρχήν ότι τα εν λόγω ποσά των με αριθ. **15, 25 - 30** εγγραφών αφορούν σε επανακαταθέσεις αναληφθέντων σε προηγούμενο χρόνο ποσών.

Συνεπώς ο σχετικός επιμέρους ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι με αριθ. **3, 16** και **17** εγγραφές αφορούν πιστώσεις που έγιναν από πελάτες του, με σκοπό να εξοφλήσει υποχρεώσεις τους προς το Δημόσιο. Ειδικότερα:

- η με αριθ. **3** κατάθεση ποσού **640,00€** στις **9/1/2014** αφορά κατάθεση μετρητών που έγινε από την υπάλληλό του ... για λογαριασμό του πελάτη του ... με **ΑΦΜ:...**, με σκοπό την εξόφληση του ποσού της περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ Δ' Τριμήνου 2013 του τελευταίου δυνάμει της με αριθ. ... ταυτότητας βεβαιωμένης οφειλής ύψους **639,78€** στις **20/1/2014**.
- Η με αριθ. **16** κατάθεση ποσού **641,67€** στις **29/4/2014** με όνομα καταθέτη «...», και όχι «...» όπως εσφαλμένα απεστάλη από την τράπεζα ..., πραγματοποιήθηκε λόγω καταβολής από τον προσφεύγοντα δια του τραπεζικού του λογαριασμού, ποσού **41,04€** στις **14/5/2014** για αποπληρωμή προσαύξησης εκπροθέσμου πληρωμής περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ 1ου τριμήνου 2014 του εν λόγω πελάτη του, με **ΑΦΜ:...** και ποσού **368,52€** στις **30/4/2014** για την καταβολή της ΑΠΔ μηνός Μαρτίου 2014, γεγονός που προκύπτει και από την ίδια την αιτιολογία των πληρωμών εκ του

λογαριασμού του, αλλά και από την μισθοδοτική κατάσταση του πελάτη του. Ως εκ τούτου το ποσό των **409,56€** εσφαλμένα έχει χαρακτηριστεί ως προσαύξηση περιουσίας.

- Η με **αριθ. 17** κατάθεση ποσού **564,40€** στις **29/5/2014** με επωνυμία καταθέτη «...» και όχι «...» όπως εσφαλμένα απεστάλη από την τράπεζα ..., πραγματοποιήθηκε λόγω καταβολής από τον προσφεύγοντα δια του τραπεζικού του λογαριασμού, ποσού **368,52€** στις **30/5/2014** για πληρωμή ΑΠΔ μηνός Απριλίου 2014, ποσού **191,94€** στις **30/5/2014** για αποπληρωμή δώρου Πάσχα και ποσού **3,94€** στις **2/6/2014** για απόδοση Φόρου Μισθωτών Υπηρεσιών του εν λόγω πελάτη του.

Επειδή από την επισκόπηση των στοιχείων του φακέλου προκύπτουν τα ακόλουθα:

- Στην προσκομισθείσα κίνηση του με αριθ. ...λογαριασμού ... του προσφεύγοντος στις **9/1/2014** εμφανίζεται «**κατάθεση μετρητών**» ποσού **640,00€** και στις **20/1/2014** εμφανίζεται «**πληρωμή βεβαιωμένων -...**» ποσού **639,78€**. Παράλληλα, κατόπιν έρευνας στο υποσύστημα των Εσόδων του συστήματος ΤΑΧΙΣ, για τον ... με **ΑΦΜ:...** εμφανίζεται ο με αριθ. ... **20/1/2014** χρηματικός κατάλογος για χρεωστικές δηλώσεις ΦΠΑ οικ έτους 2013 ποσού **639,78€** και αντίστοιχη είσπραξη ποσού **639,78€** μέσω τράπεζας στις **20/1/2014** .
- Στην προσκομισθείσα κίνηση του με αριθ. ... λογαριασμού ...του προσφεύγοντος εμφανίζεται στις **29/4/2014** μεταφορά από λογαριασμό με στοιχεία πληρωτή «...» ποσού **641,67€**. Επίσης στην κίνηση του λογαριασμού με αριθ. ... του προσφεύγοντος στις **30/4/2014**, εμφανίζεται χρέωση με περιγραφή κίνησης «**πληρωμή ΙΚΑ – ...**» ποσού **368,52€** και στις **14/5/2014** εμφανίζεται χρέωση με περιγραφή κίνησης «**πληρωμή βεβαιωμένων - ...**» ποσού **41,04€**. Παράλληλα, από τα επιπλέον στοιχεία που προσκόμισε ο προσφεύγων για τον ... με **ΑΦΜ:...**και συγκεκριμένα α) από την περιοδική δήλωση ΦΠΑ α΄ τριμήνου 2014, την σχετική ταυτότητα οφειλής ... και στοιχεία πληρωμών της προσωποποιημένης πληροφόρησής του επιβεβαιώνεται ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί πληρωμής ποσού **41,04€** στις **14/5/2014** (προσαύξησης για ποσό ΦΠΑ) και β) από τη μισθοδοτική κατάσταση Μαρτίου 2014 και τις κινήσεις τρεχουσών εισφορών έτους 2014 ΕΦΚΑ του με εν λόγω πελάτη του με αρ. μητρώου εργοδότη ...επιβεβαιώνεται ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί πληρωμής ποσού **368,52€** στις **30/4/2014**.
- Στην προσκομισθείσα κίνηση του με αριθ. ... λογαριασμού ...του προσφεύγοντος, εμφανίζεται στις **29/5/2014** μεταφορά από λογαριασμό με στοιχεία πληρωτή «...» ποσού **564,40€**. Επίσης στην κίνηση του λογαριασμού με αριθ.... του προσφεύγοντος, στις **30/5/2014** εμφανίζονται δύο χρεώσεις με περιγραφή κίνησης «**πληρωμή ΙΚΑ – ...**» ποσού **368,52€**, και «**πληρωμή ΙΚΑ – ...**» ποσού **191,94€**, και στις **2/6/2014** εμφανίζεται χρέωση με περιγραφή κίνησης «**πληρωμή βεβαιωμένων - ...**» ποσού **3,94€**. Παράλληλα από τα επιπλέον στοιχεία που προσκόμισε ο προσφεύγων για τον ... με **ΑΦΜ:...**και συγκεκριμένα α) από τη μισθοδοτική κατάσταση Απριλίου, Μαΐου και

Δώρου Πάσχα 2014 και τις κινήσεις τρεχουσών εισφορών έτους 2014 – ΕΦΚΑ του εν λόγω πελάτη με αρ. μητρώου εργοδότη ...επιβεβαιώνεται ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί πληρωμής ποσού **368,52€** (για ασφαλιστικές εισφορές) και **191,94€** (δώρο Πάσχα) στις **30/5/2014** (για την εργαζομένη του ..., ...). Επιπλέον από την αναζήτηση στο υποσύστημα προσωρινών δηλώσεων ΦΜΥ του συστήματος TAXIS επιβεβαιώνεται η πληρωμή **3,94€** στις **2/6/2014** για την με αριθ. **24218** δήλωση ΦΜΥ Μαρτίου 2014.

Κατόπιν των ανωτέρω **κρίνονται βάσιμοι** οι επιμέρους ισχυρισμοί του προσφεύγοντος και **γίνονται αποδεκτοί** για τις εγγραφές με αριθ. **3** και **17** ποσό **640,00€** και **564,40€** (αντίστοιχα) και για μέρος της εγγραφής με αριθ. **16**, ήτοι για το ποσό των **409,56€**.

Επειδή, για την αιτιολόγηση των λοιπών εγγραφών που χαρακτηρίζονται ως αδικαιολόγητη προσαύξηση περιουσίας ήτοι με α/α **5, 6, 7, 9, 11, 18, 19, 20, 21, 23, 24** και **31** συνολικής αξίας **2.064,92€**, δεν προβλήθηκε εκ μέρους του προσφεύγοντος κανένας ισχυρισμός.

Συνεπώς οι συνολικές πιστώσεις – πρωτογενείς καταθέσεις που καταλογίζονται ως αδικαιολόγητη προσαύξηση περιουσίας του προσφεύγοντος κατά τις διατάξεις του αρθ. 21 παρ.4 του Ν.4172/2013 επαναπροσδιορίζονται σε **19.904,03€** ως εξής:

Α/Α	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ημερ/νια Συν/γης	ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ		
			Βάσει Ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ	Διαφορά
	Λοιπές εγγραφές (πλήθος 27)	2014	19.671,92	19.671,92	0,00
1	...	7/1/2014	500,00	0,00	-500,00
3	...	9/1/2014	640,00	0,00	-640,00
16	...	29/4/2014	641,67	232,11	-409,56
17	...	29/5/2014	564,40	0,00	-564,40
Σύνολο			22.017,99	19.904,03	-2.113,96

Αναφορικά με τον δεύτερο επιμέρους ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί εσφαλμένου ή υπέρμετρου καταλογισμού επώνυμων καταθέσεων – πιστώσεων που σχετίζονται με την επαγγελματική του δραστηριότητα ως προσαύξηση περιουσίας και παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας κατά τον προσδιορισμό των τεκμαρτών αμοιβών.

Επειδή, με το άρθρο 1 παρ.1 του ΚΦΑΣ (Ν.4093/2012 παρ.Ε1), ως ίσχυσε έως 31/12/2014, οριζόταν ότι: «Κάθε ημεδαπό πρόσωπο των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 2 και των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 101 του Ν. 2238/1994, κοινοπραξία, κοινωνία ή νομική οντότητα που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελεύθεριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, έχει τις υποχρεώσεις του παρόντος νόμου σχετικά με την τήρηση βιβλίων, έκδοση στοιχείων και υποβολή δεδομένων για διασταύρωση».

Επειδή, με το άρθρο 2 παρ. 1 του ανωτέρω νόμου οριζόταν ότι: «Από την απεικόνιση των συναλλαγών στα βιβλία και από τα στοιχεία πρέπει να προκύπτουν συγκεντρωτικά και αναλυτικά στοιχεία των καταχωρήσεων και να υποστηρίζονται αυτές, ώστε να είναι ευχερής η αναλυτική πληροφόρηση και εφικτή η επαλήθευση αυτών από τον φορολογικό έλεγχο, για τις ανάγκες όλων των φορολογικών

Επειδή, στο άρθρο 6 παρ. 1, 9, 10, 11 και 14 του ανωτέρω νόμου οριζόταν ότι: «1. Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου και την παροχή υπηρεσιών από υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών σε άλλο υπόχρεο, σε πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 ή σε αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. ή σε πρόσωπα εκτός της χώρας, για την άσκηση του επαγγέλματος τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, εκδίδεται τιμολόγιο, τουλάχιστον διπλότυπο. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών οφείλει να εξασφαλίζει την έκδοση τιμολογίου από τον ίδιο σύμφωνα με τα οριζόμενα από τις διατάξεις του παρόντος άρθρου, καθώς επίσης εξ ονόματος του και για λογαριασμό του από τον πελάτη του ή από τρίτον, για τις παραδόσεις αγαθών ή παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιούνται από αυτόν, είτε στο εσωτερικό της χώρας, είτε σε άλλα κράτη - μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, είτε σε τρίτη χώρα.... 9. Στο τιμολόγιο αναγράφονται η ημερομηνία έκδοσης αυτού, τα πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων, η ημερομηνία της συναλλαγής, εφόσον δεν συμπίπτει με την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου, και τα στοιχεία αυτής. Ακόμη, στο τιμολόγιο αναγράφονται υποχρεωτικά και οι ακόλουθες ενδείξεις: 10. Ως πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων νοούνται το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία, η διεύθυνση και ο Α.Φ.Μ.. Για το Δημόσιο και τα εξομοιούμενα με αυτό πρόσωπα, καθώς και για τους διεθνείς οργανισμούς και τις ξένες αποστολές, αναγράφεται τουλάχιστον η επωνυμία και η διεύθυνση, καθώς και ο Α.Φ.Μ.. 11. Ως πλήρη στοιχεία της συναλλαγής νοούνται το είδος των αγαθών, η ποσότητα, η μονάδα μέτρησης, η τιμή μονάδας και η αξία ή το είδος των υπηρεσιών και η αμοιβή, η οποία, όπου συντρέχει περίπτωση, αναλύεται κατά συντελεστή Φ.Π.Α. ή απαλλαγή από το Φ.Π.Α.. Οι παρεχόμενες εκπτώσεις αναγράφονται κατά τις ίδιες διακρίσεις. Στο καθαρό ποσό περιλαμβάνονται οι κατά το χρόνο της συναλλαγής συναλλακτικές και ειδικές φορολογικές επιβαρύνσεις και προστίθεται ο Φ.Π.Α. που αναλογεί. Ακόμη αναγράφεται το συνολικό ποσό της αξίας της συναλλαγής ή της αμοιβής. 14. Στην περίπτωση παροχής υπηρεσίας το τιμολόγιο εκδίδεται με την ολοκλήρωση της παροχής. Όταν η παροχή υπηρεσίας διαρκεί, εκδίδεται τιμολόγιο κατά το χρόνο που καθίσταται απαιτητό μέρος της αμοιβής, για το μέρος αυτό και την υπηρεσία που παρασχέθηκε. Πάντως, το τιμολόγιο δεν μπορεί να εκδοθεί πέραν της διαχειριστικής περιόδου που παρασχέθηκε η υπηρεσία».

Επειδή, στο άρθρο 7 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «1. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών εκδίδει απόδειξη λιανικής, τουλάχιστον διπλότυπη, για κάθε πώληση αγαθού, για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου, ή παροχή υπηρεσίας προς φυσικό πρόσωπο, για την ικα-νοποίηση ατομικών ή οικογενειακών αναγκών ή προς τα μέλη προμηθευτικού συνεταιρισμού με βάση διατακτικές του ή αλλαγή λιανικώς πωληθέντος αγαθού. 4. Ο χρόνος έκδοσης των αποδείξεων, ορίζεται, κατά περίπτωση ως εξής β) Στην παροχή υπηρεσιών, στο χρόνο που ορίζεται από τις διατάξεις της παραγράφου 14 και του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 15 του άρθρου 6».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1004/2013 παρασχέθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 1 της υποπαραγράφου Ε1 της παραγράφου Ε του άρθρου πρώτου του Ν.4093/2012 (ΦΕΚ Α' 222) περί του «Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών και συγκεκριμένα: «... Άρθρο 7 Αποδείξεις Λιανικών Συναλλαγών Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού, καθιερώνεται ο ενιαίος τίτλος «Αποδείξεις λιανικών συναλλαγών» για τα φορολογικά στοιχεία που εκδίδονται για τις πωλήσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών στο κοινό (φυσικά πρόσωπα) και ειδικότερα: ... Παράγραφοι 2 και 3. Περιεχόμενο

απόδειξης λιανικής συναλλαγής και απόδειξης επιστροφής λιανικής συναλλαγής. ...

...Οι ελεύθεροι επαγγελματίες που παρέχουν υπηρεσίες δωρεάν, εκδίδουν απόδειξη αυτοπαράδοσης στις περιπτώσεις που οι υπηρεσίες που παρέχονται δωρεάν, χαρακτηρίζονται «ως αυτοπαραδόσεις υπηρεσιών» βάσει των διατάξεων του Ν. 2859/2000 «Κώδικας Φ.Π.Α.». Σε αντίθετη περίπτωση, στην απόδειξη που εκδίδουν στις περιπτώσεις που παρέχουν υπηρεσίες χωρίς αμοιβή, αναγράφουν την ένδειξη «Δωρεάν».

Επισημαίνεται ιδιαίτερα, ότι βάσει των νέων διατάξεων οι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών που ασκούν ελευθέριο επάγγελμα (όπως και όλοι οι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών) και παρέχουν υπηρεσίες σε άλλο υπόχρεο, σε πρόσωπο της παραγράφου 1 του άρθρου 3, σε αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. ή σε πρόσωπο εκτός της χώρας, για την άσκηση του επαγγέλματος τους, εκδίδουν πλέον τιμολόγιο όπως ορίζεται στο άρθρο 6 και όχι απόδειξη παροχής υπηρεσιών (λιανικής), όπως εξέδιδαν σε περίπτωση παροχής των υπηρεσιών τους στα ως άνω πρόσωπα βάσει των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 13 του προϊσχύσαντος Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992).

• Έκδοση αποδείξεων λιανικών συναλλαγών από τους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών, που παρέχουν τις ασφαλείς πληροφορίες της παραγράφου 23 του άρθρου 4....

... Όταν ο υπόχρεος παροχής ασφαλών πληροφοριών, παρέχει υπηρεσίες δωρεάν, εκδίδει απόδειξη αυτοπαράδοσης, στην περίπτωση που οι υπηρεσίες που παρέχονται δωρεάν, χαρακτηρίζονται ως «αυτοπαράδοση υπηρεσιών» βάσει των διατάξεων του Ν. 2859/2000 «Κώδικας Φ.Π.Α.». Σε αντίθετη περίπτωση στην απόδειξη που εκδίδει στην περίπτωση που παρέχεται υπηρεσία χωρίς αμοιβή, αναγράφει την ένδειξη «Δωρεάν».

Επισημαίνεται ιδιαίτερα ότι οι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών που υποχρεούνται σε παροχή ασφαλών πληροφοριών της παραγράφου 23 του άρθρου 4 και παρέχουν υπηρεσίες σε άλλο υπόχρεο, σε πρόσωπο της παραγράφου 1 του άρθρου 3, σε αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. ή σε πρόσωπο εκτός της χώρας, για την άσκηση του επαγγέλματος τους, εκδίδουν πλέον τιμολόγιο (όπως και όλοι οι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών), όπως ορίζεται στο άρθρο 6 και όχι απόδειξη παροχής υπηρεσιών όπως εξέδιδαν σε περίπτωση παροχής των υπηρεσιών τους στα ως άνω πρόσωπα, βάσει των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 13 του προϊσχύσαντος Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992). ...»

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το σύνολο των περιπτώσεων για τις οποίες ο έλεγχος τεκμαίρει την παροχή λογιστικών υπηρεσιών και τη συνακόλουθη απόκρυψη φορολογητέας ύλης αφορά ατομικές επιχειρήσεις. Οι διαπιστώσεις όμως καταλήγουν στην επιβολή τεκμαιρόμενου ποσού αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης 50,00€ (ως αμοιβής για μεμονωμένες συναλλαγές) και 200,00€ για κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο (ως ετήσιας αμοιβής για παροχή λογιστικών υπηρεσιών), χωρίς αξιολόγηση του είδους της λογιστικής υπηρεσίας, της δραστηριότητας του πελάτη και συνεκτίμηση των τρεχουσών συναλλακτικών τιμών για παροχή λογιστικών υπηρεσιών. Τα καταλογισθέντα πόσα είναι υπέρμετρα, η αξία της λογιστικής πράξης σε μεμονωμένο πελάτη δεν υπερβαίνει τα 20,00€ ετησίως ενώ για μικρές ατομικές επιχειρήσεις χωρίς αξιόλογο κύκλο εργασιών κυμαίνεται από 100,00€ έως 150,00€ ετησίως. Ειδικότερα υποστηρίζει ότι :

1. Στις παρακάτω περιπτώσεις οι αμοιβές βάσει ελέγχου είναι προδήλως δυσανάλογες και πρέπει να περιοριστεί το τεκμαρτώως υπολογισμένο ποσό ως εξής:

Α/Α	ΑΦΜ	Επωνυμία	Πλήθος	Αμοιβή -	Αμοιβή
-----	-----	----------	--------	----------	--------

			Συν/γών	αποκρυβείσα ύλη βάσει ελέγχου	παρασχεθείσας υπηρεσίας βάσει ισχυρισμών προσφεύγοντος
4	...	...	5	200,00	100,00
5	...	...	5	200,00	100,00
6	...	...	5	200,00	100,00
7	...	...	7	200,00	100,00
8	...	...	6	200,00	100,00
9	...	...	4	200,00	100,00
10	...	...	6	200,00	100,00
15	...	...	8	200,00	100,00
16	...	...	7	200,00	100,00
17	...	...	3	200,00	100,00
19	...	...	5	200,00	100,00
22	...	...	33	200,00	100,00
23	...	...	8	200,00	100,00
27	...	...	5	200,00	100,00
29	...	...	7	200,00	100,00
33	...	...	5	200,00	100,00
36	...	...	5	200,00	100,00
38	...	...	5	200,00	100,00
39	...	...	5	200,00	100,00
41	...	...	5	200,00	100,00
43	...	...	6	200,00	100,00
44	...	...	4	200,00	100,00
45	...	...	1	50,00	20,00
47	...	...	2	200,00	100,00
48	...	...	9	200,00	100,00
50	...	...	5	200,00	100,00
51	...	...	5	200,00	100,00
52	...	...	4	200,00	100,00
ΣΥΝΟΛΟ				5.450,00	2.720,00

2. Η περίπτωση **24** αφορά την υποβολή μηδενικής περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ την οποία παρείχε δωρεάν, λόγω της πλήρους έλλειψης αντικειμένου φορολόγησης, εν είδει εξυπηρέτησης προς τον ...και για την οποία ουδέν ποσό εισπράχθηκε:

A/A	ΑΦΜ	Επωνυμία	Πλήθος Συν/γών	Καθαρή αξία - αποκρυβείσα ύλη βάσει ελέγχου	Αξία παρασχεθείσας υπηρεσίας βάσει ισχυρισμών προσφεύγοντος
24	...	...	5	200,00	0,00
ΣΥΝΟΛΟ				200,00	0,00

3. Στις παρακάτω περιπτώσεις, δεν είχε υποχρέωση έκδοσης παραστατικού καθώς είχε ήδη εκδώσει το προβλεπόμενο παραστατικό για τις υπηρεσίες διακοπής εργασιών των εν λόγω πελατών σε προηγούμενα φορολογικά έτη:

A/A	ΑΦΜ	Επωνυμία	Πλήθος Συν/γών	Καθαρή αξία - αποκρυβείσα ύλη βάσει ελέγχου	Αξία παρασχεθείσας υπηρεσίας βάσει ισχυρισμών προσφεύγοντος
11	...	...	2	200,00	0,00
14	...	...	3	200,00	0,00
18	...	...	3	200,00	0,00
28	...	...	2	200,00	0,00
30	...	...	4	50,00	0,00
ΣΥΝΟΛΟ				850,00	0,00

4. Οι περιπτώσεις με αριθ. **1** και **46**, αφορούν την ίδια εταιρεία όπως προκύπτει από την με αριθ. **.../01.09.2014** ανακοίνωση του Γενικού Εμπορικού Μητρώου (τροποποίηση και

κωδικοποίηση καταστατικού) σύμφωνα με την οποία η εταιρία περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «...» μετονομάστηκε σε «...» η οποία εν συνεχεία τέθηκε σε στάδιο λύσης και εκκαθάρισης. Για τις παρασχεθείσες υπηρεσίες του συμφωνήθηκε η τιμολόγηση της αμοιβής κατά την ολοκλήρωση της διαδικασίας εκκαθάρισης της εταιρείας, η οποία πραγματοποιήθηκε με την έκδοση στο έτος 2016 του με αριθ. **...29.02.2016** τιμολογίου παροχής υπηρεσιών ποσού **400,00€**, για το σύνολο των ενεργειών του που αφορούσαν τα έτη 2014 - 2016. Ως εκ τούτου οι με αριθ. **1** και **46** πρέπει να αφαιρεθούν συνολικά από τον πίνακα 2 και να μην επιβληθεί κανένα πρόστιμο για τις υπό κρίση περιπτώσεις:

A/A	AΦΜ	Επωνυμία	Πλήθος Συν/γών	Καθαρή αξία - αποκρυσβείσα ύλη βάσει ελέγχου	Αξία παρασχεθείσας υπηρεσίας βάσει ισχυρισμών προσφεύγοντος
1	...	...	3	200,00	0,00
46	...	...	1	50,00	0,00
ΣΥΝΟΛΟ				250,00	0,00

5. Οι εγγραφές με αριθ. **3, 13** και **40** αφορούν την παροχή υπηρεσιών προς την οικογένεια των ... με **AΦΜ:...** και ... με **AΦΜ:...** (σύζυγοι) και ... με **AΦΜ:...** (θυγατέρα) συνεπώς θα πρέπει να υπολογιστεί μια αμοιβή 200,00€ και όχι αμοιβή για καθένα εξ' αυτών:

A/A	AΦΜ	Επωνυμία	Πλήθος Συν/γών	Καθαρή αξία - αποκρυσβείσα ύλη βάσει ελέγχου	Αξία παρασχεθείσας υπηρεσίας βάσει ισχυρισμών προσφεύγοντος
3	...	...	13	200,00	200,00
13	...	...	5	50,00	0,00
40	...	...	4	50,00	0,00
ΣΥΝΟΛΟ				300,00	200,00

Επειδή, εκτός από τη σύνταξη των δηλώσεων ΦΠΑ- ΙΚΑ και την πληρωμή των δηλώσεων αυτών μέσω του τραπεζικού του λογαριασμού, ο προσφεύγων συνέταξε και υπέβαλε τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των ανωτέρω πελατών του όπως προκύπτει από το ηλεκτρονικό αρχείο δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος. Κατά συνέπεια ήταν ο υπεύθυνος λογιστής των επιχειρήσεων, αρμόδιος για την παρακολούθηση - τήρηση των λογιστικών τους βιβλίων. Συνεπώς όφειλε να εκδώσει τα αντίστοιχα φορολογικά παραστατικά παροχής υπηρεσιών με την ολοκλήρωση της παρεχόμενης υπηρεσίας και οπωσδήποτε έως το τέλος της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου.

Η αξία των παρεχόμενων υπηρεσιών προσδιορίστηκε από τον έλεγχο σε ετήσια βάση, λαμβάνοντας υπόψη τα μικρότερα σε αξία παραστατικά παροχής υπηρεσιών, που εξέδωσε ο προσφεύγων σε αντίστοιχες ως προς το είδος της επιχείρησης και τη συχνότητα των συναλλαγών (μεμονωμένες ή συστηματικές) περιπτώσεις, ελλείψει άλλων στοιχείων, προς όφελος του. Ο προσφεύγων για λογιστική παρακολούθηση βιβλίων νομικών ή φυσικών προσώπων σε ετήσια βάση εξέδιδε κατ' ελάχιστο, ένα παραστατικό στο τέλος της φορολογικής περιόδου καθαρής αξίας 200,00€ πλέον ΦΠΑ ενώ για μεμονωμένες συναλλαγές εξέδιδε ένα παραστατικό κατά μέσο όρο καθαρής αξίας 50,00€ πλέον ΦΠΑ.

Επειδή, η ύπαρξη φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, τόσο με βάση άμεσες αποδείξεις, όσο και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως τεκμήρια), δηλαδή αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις, οι οποίες είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί ύπαρξης φορολογητέας ύλης. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (ΣΤΕ 2394/2017).

Επειδή με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, δεν προσκόμισε ο προσφεύγων στοιχεία για την αποδόμηση του πορίσματος του ελέγχου αναφορικά με τις προσδιορισθείσες από τον έλεγχο αμοιβές για τις παρασχεθείσες υπηρεσίες που αφορούν το ελευθέριο επάγγελμά του (λογιστής) και για τις οποίες δεν εξέδωσε μέχρι το πέρας του υπό κρίση φορολογικού έτους (2014), τα αντίστοιχα παραστατικά εσόδων ή παραστατικά με ένδειξη «δωρεάν». **Συνεπώς, κρίνεται αβάσιμος και αναπόδεικτος ο επιμέρους ισχυρισμός του προσφεύγοντος για την αιτιολόγηση των εγγραφών με α/α: 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 15, 16, 17, 19, 22, 23, 27, 29, 33, 45, 36, 38, 39, 41, 43, 44, 47, 48, 50, 51, 52 / 24 / 11, 14, 18, 28, 30.**

Επειδή, αντιθέτως βάσει των στοιχείων που προσκόμισε ο προσφεύγωντας για την αιτιολόγηση των με αριθ. **1** και **46**, εγγραφών, ο ισχυρισμός του ότι οι δύο εγγραφές αφορούν την ίδια εταιρία και κρίνεται βάσιμος **γίνεται αποδεκτός** με την **επικύρωση** του ποσού της εγγραφής **1** ως αμοιβής – αποκρυβείσας ύλης και **ακύρωση** του ποσού της εγγραφής με αριθ. **46**. Περαιτέρω, κατόπιν σχετικής έρευνας στο υποσύστημα Μητρώου του συστήματος TAXIS, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι οι με αριθ. **3, 13** και **40** εγγραφές αφορούν μια οικογένεια, κρίνεται βάσιμος και **γίνεται αποδεκτός** με την επικύρωση του ποσού της εγγραφής με αριθ. **3** ως αμοιβής – αποκρυβείσας ύλης και την ακύρωση των ποσών των εγγραφών με αριθ. **13** και **40**.

Επειδή, για την αιτιολόγηση των λοιπών εγγραφών που χαρακτηρίζονται ως αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη λόγω μη έκδοσης παραστατικών εσόδων ήτοι με α/α **2, 20, 21, 25, 26, 31, 32, 34, 35, 37, 42, 49, 53** και **54** συνολικής αξίας **4.162,08€** πλέον **ΦΠΑ 957,28€** δεν προβλήθηκε από τον προσφεύγοντα κανένας ισχυρισμός.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω η διαπιστωθείσα αποκρυβείσα ύλη του προσφεύγοντος από την άσκηση του ελευθερίου επαγγέλματός του λόγω μη έκδοσης παραστατικών εσόδων επαναπροσδιορίζεται ως εξής :

Α/Α	ΑΦΜ	Επωνυμία	Αποκρυβείσα Ύλη Καθαρή Αξία			ΦΠΑ		
			Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης ΔΕΔ	Διαφορά	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης ΔΕΔ	Διαφορά
		Λοιπές συναλλαγές (πλήθος 49)	10.662,08	10.662,08	0,00	2.452,28	2.452,28	0,00
1	...	...	200,00	200,00	0,00	46,00	46,00	0,00
46	...	...	50,00	0,00	-50,00	11,50	0,00	-11,50
3	...	...	200,00	200,00	0,00	46,00	46,00	0,00
13	...	...	50,00	0,00	-50,00	11,50	0,00	-11,50
40	...	...	50,00	0,00	-50,00	11,50	0,00	-11,50
ΣΥΝΟΛΟ			11.212,08	11.062,08	-150,00	2.578,78	2.544,28	-34,50

Συνακόλουθα, οι προσβαλλόμενες πράξεις τροποποιούνται αναφορικά με τη διαπιστωθείσα

αποκρυβείσα ύλη λόγω μη έκδοσης αποδείξεων ως εξής:

- η με αριθ. ...- **24/12/2019** οριστική πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 φορ. περ. 1/1 - 31/12/2014, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης σε **πενήντα μία** περιπτώσεις (αντί **πενήντα τέσσερις** περιπτώσεις βάσει ελέγχου) αξίας κάτω από 1.200,00€ έκαστη, βάσει του άρθρου 54 παρ1θ και 2γ του Ν.4174/2013 ήτοι $250 \times 51 =$ **12.750,00€** (αντί ποσού βάσει ελέγχου **13.500,00€**).
- η με αριθ. ... - **24/12/2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2014 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης, με την προσθήκη στα ακαθάριστα έσοδα του ελευθέρου επαγγέλματός του (λογιστής) αποκρυβείσας ύλης ποσού **11.062,08€** (αντί ποσού βάσει ελέγχου **11.212,08€**).
- η με αριθ. αριθ. ...- **24/12/2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορ. περ. 1/1 - 31/12/2014 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης, με την προσθήκη στις φορολογητέες εκροές και στον φόρο αυτών, της αξίας της διαπιστωθείσας αποκρυβείσας ύλης **11.062,08€** (αντί ποσού βάσει ελέγχου **11.212,08€**) και του αναλογούντος ΦΠΑ **2.544,28€** (αντί ποσού βάσει ελέγχου **2.578,78€**)

Αναφορικά με τον τρίτο προβαλλόμενο λόγο του προσφεύγοντος

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 54 παρ. 1θ' και 2γ' του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: « 1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του: α) ... θ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβώς αποδείξεις λιανικής πώλησης ή επαγγελματικά στοιχεία. 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: α) ...γ) διακόσια πενήντα (250) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ', δ', στ' και θ' της παραγράφου 1, με ανώτατο όριο το ποσό ύψους τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά φορολογικό έλεγχο, στην περίπτωση της μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβών φορολογικών στοιχείων, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα και.....»

Επειδή, με το **άρθρο 7 παρ.3 του Ν.4337/2015** ορίζεται ότι: «Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ. Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα: στ) Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση. ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση.»

Επειδή με την **ΠΟΛ.1252/2015** διευκρινίστηκε ότι: «Ι. ΓΕΝΙΚΑ 1. Με τις διατάξεις του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013 , εφεξής "ΚΦΔ", άρθρα 53-62), θεσπίζεται ένα ενιαίο πλαίσιο διατάξεων σχετικά με την επιβολή των διοικητικών κυρώσεων και τον υπολογισμό τόκων, οι οποίες εφαρμόζονται από 1.1.2014, στις περιπτώσεις μη τήρησης, από την πλευρά των φορολογουμένων, των υποχρεώσεων που προβλέπονται στον ΚΦΔ και την κείμενη φορολογική νομοθεσία που αφορά σε φόρους, τέλη, εισφορές και πρόστιμα που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του. η) Μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων (παρ. 1 περ. θ') 1. Μετά την κατάργηση της περίπτωσης θ' της παραγράφου 1 του άρθρου 54, με την περίπτωση β' της παραγράφου 3 του άρθρου 3 του Ν. 4337/2015 (έναρξη ισχύος 17.10.2015), για της παραβάσεις της μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης αποδείξεων λιανικής πώλησης ή επαγγελματικών στοιχείων που διαπράχθηκαν από της 17.10.2015 και μετά δεν επιβάλλονται αυτοτελή πρόστιμα. Οι περιπτώσεις αυτές πλέον αντιμετωπίζονται ως μια ενιαία παράβαση, μαζί με της λοιπές περιπτώσεις που διαπιστώνονται στα πλαίσια του ιδίου ελέγχου, ανεξάρτητα από το είδος και το πλήθος των παραβάσεων και εφαρμόζονται οι διατάξεις της περίπτωσης η' της παραγράφου 1 του άρθρου 54.

Αντίθετα, τα πρόστιμα της περίπτωσης θ' επιβάλλονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως και 16.10.2015, ανεξάρτητα από τον χρόνο διαπίστωσής της. Για αντίστοιχες παραβάσεις προγενέστερες της έναρξης ισχύος του ΚΦΔ εφαρμόζονται οι μεταβατικές διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015. Για την καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω περιπτώσεων (περ. η' της παρ. 1 του άρθρου 54 σε συνδυασμό με την κατάργηση της περ. θ' της παρ. 1 του άρθρου 54) παρατίθενται τα ακόλουθα παραδείγματα: ... 3. Κατά τη διενέργεια ελέγχου, στις 15.9.2015, σε ατομική επιχείρηση (συνεργείο αυτοκινήτων) που τηρεί βιβλία με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα διαπιστώθηκε η μη έκδοση σαράντα (40) ΑΛΣ κατά την περίοδο από 1.9.2014 έως 15.9.2015. Στην περίπτωση αυτή καταλογίζονται οι εξής παραβάσεις: α. Για τη μη έκδοση σαράντα ΑΛΣ, καταρχάς καταλογίζεται παράβαση της περίπτωσης θ' της παραγράφου 1 του άρθρου 54 και επιβάλλεται πρόστιμο 250 ευρώ για κάθε παράβαση με ανώτατο όριο τα 30.000,00 ευρώ (άρθρο 54 παρ.2 περ. γ', όπως ίσχυε μέχρι την 16.10.2015). Σε περίπτωση, όμως, που η μη έκδοση των ΑΛΣ είχε ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής και η αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των 5.000,00 ευρώ, τότε αντί του ανωτέρω προστίμου, θα επιβληθεί πρόστιμο ίσο με το 25% επί της αξίας των μη εκδοθεισών ΑΛΣ (άρθρο 7 παρ. 5 Ν. 4337/2015).»

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι μη ορθώς δεν εφαρμόστηκε η ηπιότερη κύρωση της νομοθεσίας στον καταλογισμό του προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και στοιχείων ΚΦΑΣ, δηλαδή οι διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3στ' και 5 του Ν.4337/2015 που επισύρουν πρόστιμο 25% της αποκρυβείσας αξίας των συναλλαγών ήτοι 13.500,00 Χ 25%= 3.375,00€ και συνακόλουθα η τροποποίηση των οριστικών πράξεων προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τον έλεγχο αλλά και την επανεξέταση της υπόθεσης από την Υπηρεσία μας διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων υπέπεσε στην παράβαση της μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου σε **πενήντα μία περιπτώσεις** αξίας κάτω από 1.200,00€ έκαστη, συνολικής καθαρής αξία αποκρυβείσας ύλης **11.062,08€** πλέον ΦΠΑ **2.544,28€** κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 6 παρ.1, 9, 10 και του άρθρου 9 παρ.4 της υποπαραγράφου Ε1 του Ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ) και

ορθώς του επιβλήθηκε πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 1θ' και 2γ' του Ν.4174/2013, το οποίο περιορίζεται δια της παρούσας απόφασης σε ποσό: $250 \times 51 = 12.750,00\text{€}$.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Αναφορικά με τον τέταρτο προβαλλόμενο λόγο του προσφεύγοντος

Επειδή, με το **άρθρο 23 του Ν.4174/2013** 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. 2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου: α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης β) Η απόφαση της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιείται στο φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Γενικού Γραμματέα είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται με απόφασή του να ορίζει λεπτομέρειες για την εφαρμογή της παρούσης περίπτωσης. 3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεχόμενες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα.».

Επειδή, με το **άρθρο 37 του Ν.4389/2016** ορίζεται ότι: «... Η Αρχή έχει την αποκλειστική διαχείριση των δεδομένων και του λογισμικού εφαρμογών των Πληροφοριακών Συστημάτων της και των υπηρεσιών Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησής της. Τα δεδομένα που διαχειρίζεται η Αρχή ανήκουν στο Υπουργείο Οικονομικών. Οι διαδικασίες τήρησης, πρόσβασης, διάθεσης, χορήγησης και δημοσιοποίησης των δεδομένων διέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 17 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013, Α' 170), του άρθρου 11 του Τελωνειακού Κώδικα (Ν. 2960/2001, Α' 265), καθώς και από τις διατάξεις περί προστασίας δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα. ...»

Επειδή περαιτέρω, με το **άρθρο 62 του Ν.4170/2013** θεσπίστηκε «Σύστημα Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών» των πιστωτικών ιδρυμάτων και των ιδρυμάτων πληρωμών

που λειτουργούν στην Ελλάδα, προκειμένου να διευκολυνθεί η διαβίβαση, αφενός, των αιτημάτων παροχής πληροφοριών των αρμόδιων ελεγκτικών υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών και, αφετέρου, των απαντήσεων των εν λόγω ιδρυμάτων σε τέτοια αιτήματα. Παράλληλα, λειτουργεί ήδη (από το 2017) στις ελεγκτικές υπηρεσίες της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων το Ειδικό Λογισμικό Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας, το οποίο έχει καταστήσει ταχύτερη και πιο αξιόπιστη και αποτελεσματική τη διασταύρωση των στοιχείων των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος με τα δεδομένα των (ταυτοποιούμενων, ως προς το είδος τους, βάσει ειδικού ενιαίου κωδικολογίου) κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών των φορολογούμενων.

Επειδή όπως αναφέρεται χαρακτηριστικά και στην επίσημη ιστοσελίδα της ΑΑΔΕ και ειδικότερα στο σχετικό έγγραφο **«ΕΝΗΜΕΡΩΣΗ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΑ ΔΕΔΟΜΕΝΩΝ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ ΧΑΡΑΚΤΗΡΑ ΑΠΟ ΤΗΝ Α.Α.Δ.Ε.»: «1. ΥΠΕΥΘΥΝΟΣ ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΑΣ**

Η Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων (εφεξής Α.Α.Δ.Ε.), η οποία εδρεύει στην Αθήνα, οδός Καραγιώργη Σερβίας 10, Τ.Κ. 10184 (ιστοσελίδα www.aade.gr, τηλ. επικοινωνίας +30 213 162 1000), σας ενημερώνει σύμφωνα με τον Κανονισμό (ΕΕ) 2016/679 (Γενικός Κανονισμός για την Προστασία των Δεδομένων, εφεξής ΓΚΠΔ) και τις διατάξεις της ...νομοθεσίας περί προστασίας δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα, υπό την ιδιότητα του Υπεύθυνου Επεξεργασίας, ότι επεξεργάζεται δεδομένα προσωπικού χαρακτήρα στο πλαίσιο των αρμοδιοτήτων της με σκοπό την εκπλήρωση της αποστολής της.

Η Α.Α.Δ.Ε. σε συμμόρφωση με το ισχύον νομικό πλαίσιο λαμβάνει όλα τα απαραίτητα τεχνικά και οργανωτικά μέτρα για την ασφαλή επεξεργασία των προσωπικών δεδομένων σας, ώστε να διασφαλίζεται με κάθε τρόπο η προστασία τους από απώλεια, διαρροή, αλλοίωση, διαβίβαση ή άλλη αθέμιτη επεξεργασία.

2. ΣΚΟΠΟΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗ ΒΑΣΗ ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΑΣ ΔΕΔΟΜΕΝΩΝ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ ΧΑΡΑΚΤΗΡΑ

Η Α.Α.Δ.Ε. επεξεργάζεται τα προσωπικά δεδομένα σας για την άσκηση των προβλεπόμενων στο νόμο αρμοδιοτήτων της, τη συμμόρφωσή της με τις νόμιμες υποχρεώσεις της που απορρέουν από το εθνικό και ενωσιακό δίκαιο, την εκπλήρωση καθηκόντων που εκτελούνται προς το δημόσιο συμφέρον και κατά την άσκηση δημόσιας εξουσίας που της έχει ανατεθεί.

Η Α.Α.Δ.Ε. διέπεται από τις διατάξεις του Κεφαλαίου Α' «Σύσταση Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων» του Μέρους πρώτου του ν. 4389/2016 (Α' 94) και ασκεί, για την εκπλήρωση της αποστολής της, τις αρμοδιότητες που της ανατίθενται με τις διατάξεις αυτές, όλες τις αρμοδιότητες της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (Γ.Γ.Δ.Ε.) του Υπουργείου Οικονομικών, που προβλέπονται, κατά την 1/1/2017, ημερομηνία έναρξης λειτουργίας της Αρχής, στις διατάξεις της υποπαραγράφου Ε2 της παραγράφου Ε' του άρθρου πρώτου του ν.4093/2012 (Α'222), σε οποιαδήποτε άλλη διάταξη της κείμενης νομοθεσίας, συμπεριλαμβανομένων και των κανονιστικών πράξεων του Υπουργού Οικονομικών, του Αναπληρωτή Υπουργού και του Υφυπουργού Οικονομικών, καθώς και τις αρμοδιότητες που της ανατίθενται με οποιαδήποτε άλλη γενική ή ειδική διάταξη.

Η οργάνωση και διάρθρωση των υπηρεσιών της Α.Α.Δ.Ε. και ο καθορισμός των αρμοδιοτήτων τους ρυθμίζονται από την υπ' αριθ. πρωτ. Δ.ΟΡΓ.Α 1036960/10.3.2017 απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. περί «Οργανισμού της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)» (Β' 968).

Σκοπός της επεξεργασίας δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα από την Α.Α.Δ.Ε. είναι η εκπλήρωση

της αποστολής που της έχει ανατεθεί από τον έλληνα νομοθέτη και συγκεκριμένα:

- α) ο προσδιορισμός, η βεβαίωση και η είσπραξη των φορολογικών και τελωνειακών εσόδων, καθώς και η είσπραξη των λοιπών δημοσίων εσόδων,
- β) η λήψη και η εφαρμογή των αναγκαίων μέτρων για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, του λαθρεμπορίου, της φορολογικής απάτης και της παραοικονομίας και η διασφάλιση της εφαρμογής των διατάξεων της φορολογικής και τελωνειακής νομοθεσίας,
- γ) η λήψη και η εφαρμογή των αναγκαίων μέτρων για την προστασία της δημόσιας υγείας, του περιβάλλοντος και των συμφερόντων των καταναλωτών, καθώς και η συμβολή στην υγιή λειτουργία της αγοράς, στην ενίσχυση της ανταγωνιστικότητας και καινοτομίας της χημικής βιομηχανίας και την παροχή σχετικής επιστημονικής υποστήριξης σε δικαστικές, αστυνομικές και λοιπές κρατικές Αρχές και υπηρεσίες μέσω των υπηρεσιών του Γενικού Χημείου του Κράτους.

Επίσης, η Α.Α.Δ.Ε. επεξεργάζεται προσωπικά δεδομένα σας για σκοπούς αρχειοθέτησης προς το δημόσιο συμφέρον, σκοπούς επιστημονικής έρευνας και στατιστικούς σκοπούς.

.... 7. ΑΥΤΟΜΑΤΟΠΟΙΗΜΕΝΗ ΛΗΨΗ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ ΚΑΙ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗ ΠΡΟΦΙΛ

Η Α.Α.Δ.Ε. δεν προβαίνει σε λήψη αποφάσεων αποκλειστικά βάσει αυτοματοποιημένης επεξεργασίας δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα, όπως αυτή ορίζεται στις διατάξεις του άρθρου 22 ΓΚΠΔ.

Η Α.Α.Δ.Ε. προβαίνει σε αυτοματοποιημένη επεξεργασία προσωπικών δεδομένων σας βάσει κριτηρίων (προφίλ) κυρίως:

α) για σκοπούς πρόληψης και καταπολέμησης της φοροδιαφυγής σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 26 του ΚΦΔ.

β) για σκοπούς βελτιστοποίησης της είσπραξης ληξιπρόθεσμων φορολογικών οφειλών βάσει των διατάξεων του άρθρου 48 παρ. 5 του ΚΦΔ και εν γένει των δημοσίων εσόδων βάσει των διατάξεων του τελευταίου εδαφίου του άρθρου 9 του ν.δ. 356/1974 (Κώδικας Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων-ΚΕΔΕ).

γ) για την αύξηση της εκούσιας συμμόρφωσης των φορολογουμένων προς τις φορολογικές τους υποχρεώσεις βάσει των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 της υπ' αριθ. πρωτ. Δ.ΟΡΓ.Α 1036960/10.3.2017 απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (Β' 968) και

δ) για την πρόληψη και καταστολή του λαθρεμπορίου, τη διασφάλιση των δημοσιονομικών συμφερόντων του Δημοσίου και της ΕΕ, τη διευκόλυνση της ροής του νόμιμου εμπορίου, την προστασία της δημόσιας υγείας και της ασφάλειας των πολιτών, την προστασία του πολιτισμού και του περιβάλλοντος, βάσει των διατάξεων του άρθρου 46 παρ.2 του Ενωσιακού Τελωνειακού Κώδικα, Καν.(ΕΕ) 952/2013 (UCC) και του άρθρου 42 της υπ' αριθ. πρωτ. Δ.ΟΡΓ.Α 1036960/10.3.2017 απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (Β' 968).

..... 9. ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ ΠΟΛΙΤΩΝ

α) Ως υποκείμενο των δεδομένων διατηρείτε βάσει του Γενικού Κανονισμού Προστασίας Δεδομένων τα παρακάτω δικαιώματα:

1. Να γνωρίζετε ποια δεδομένα προσωπικού χαρακτήρα που σας αφορούν τηρεί και επεξεργάζεται η Α.Α.Δ.Ε., όπως και την προέλευσή τους, τους σκοπούς της επεξεργασίας καθώς και ποιοι είναι οι πιθανοί αποδέκτες αυτών (δικαίωμα ενημέρωσης, άρθρα 13 και 14 ΓΚΠΔ).
2. Να ζητήσετε δωρεάν πρόσβαση στα προσωπικά σας δεδομένα που διαθέτει η Α.Α.Δ.Ε.

(δικαίωμα πρόσβασης, άρθρο 15 ΓΚΠΔ).

Παράλληλα με τη νομοθεσία περί προστασίας των δεδομένων τυγχάνουν εφαρμογής και οι διατάξεις του άρθρου 5 ν. 2690/1999 (Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας) σχετικά με το δικαίωμα πρόσβασης των πολιτών στα δημόσια έγγραφα (βλ. και άρθρο 42 παρ. 1 του ν. 4624/2019 όπου προβλέπεται ότι η εφαρμογή του άρθρου 5 ν. 2690/1999 παραμένει ανεπηρέαστη). Σύμφωνα με το δικαίωμα αυτό κάθε ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λαμβάνει γνώση των διοικητικών εγγράφων και όποιος έχει ειδικό έννομο συμφέρον δικαιούται να λαμβάνει γνώση των ιδιωτικών εγγράφων που φυλάσσονται στις δημόσιες υπηρεσίες και είναι σχετικά με υπόθεσή του η οποία εκκρεμεί σε αυτές ή έχει διεκπεραιωθεί από αυτές.

3. Να ζητήσετε τη διόρθωση ανακριβών προσωπικών δεδομένων και συμπλήρωσης ελλিপών στοιχείων (δικαίωμα διόρθωσης, άρθρο 16 ΓΚΠΔ).

4. Να ζητήσετε τη διαγραφή προσωπικών σας δεδομένων, υπό τους περιορισμούς της παραγράφου 3 του άρθρου 17 ΓΚΠΔ (δικαίωμα διαγραφής, άρθρο 17 ΓΚΠΔ).

5. Να ζητήσετε υπό προϋποθέσεις τον περιορισμό της επεξεργασίας των προσωπικών σας δεδομένων (δικαίωμα περιορισμού της επεξεργασίας, άρθρο 18 ΓΚΠΔ).

6. Να εναντιωθείτε στην επεξεργασία προσωπικών σας δεδομένων (δικαίωμα εναντίωσης, άρθρο 21 ΓΚΠΔ).

Επισημαίνεται ότι η άσκηση των ανωτέρω δικαιωμάτων διέπεται και από τις ειδικότερες διατάξεις της φορολογικής, τελωνειακής και συναφούς νομοθεσίας.

β) Σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία η Α.Α.Δ.Ε. δεν έχει υποχρέωση ενημέρωσης των Υποκειμένων των Δεδομένων (εφ' εξής ΥΔ) στις ακόλουθες περιπτώσεις:

1. Όταν οι πληροφορίες συλλέγονται από το ίδιο το ΥΔ, η Α.Α.Δ.Ε. δεν υποχρεούται να χορηγεί σε αυτό πληροφορίες που έχει ήδη (άρθρο 13 παρ. 4 ΓΚΠΔ).

2. Όταν οι πληροφορίες συλλέγονται από άλλες πηγές, η Α.Α.Δ.Ε. δεν έχει υποχρέωση ενημέρωσης των ΥΔ όταν:

- το ΥΔ διαθέτει ήδη τις πληροφορίες (άρθρο 14 παρ 5 περ. α ΓΚΠΔ)
- η παροχή των πληροφοριών αποδεικνύεται αδύνατη (άρθρο 14 παρ 5 περ. β ΓΚΠΔ)
- η παροχή των πληροφοριών θα συνεπαγόταν δυσανάλογη προσπάθεια (άρθρο 14 παρ 5 περ. β ΓΚΠΔ)
- η παροχή των πληροφοριών είναι πιθανόν να καταστήσει αδύνατη ή να βλάψει σε μεγάλο βαθμό την επίτευξη των σκοπών της εν λόγω επεξεργασίας (άρθρο 14 παρ 5 περ. β ΓΚΠΔ)
- η απόκτηση ή η κοινολόγηση προβλέπεται ρητώς από το δίκαιο της Ένωσης ή του κράτους μέλους στο οποίο υπόκειται ο υπεύθυνος επεξεργασίας (άρθρο 14 παρ 5 περ. γ ΓΚΠΔ)
- εάν τα δεδομένα προσωπικού χαρακτήρα πρέπει να παραμείνουν εμπιστευτικά δυνάμει υποχρέωσης επαγγελματικού απορρήτου που ρυθμίζεται από το δίκαιο της Ένωσης ή κράτους μέλους, συμπεριλαμβανομένης της εκ του νόμου υποχρέωσης τήρησης απορρήτου (άρθρο 14 παρ 5 περ. δ ΓΚΠΔ)

- η παροχή των πληροφοριών θα έθετε σε κίνδυνο την ορθή εκτέλεση των καθηκόντων των υπηρεσιών της Α.Α.Δ.Ε. (άρθρο 32 παρ. 1 περ. α υποπ. αα του ν. 4624/2019)
- η παροχή των πληροφοριών θα έθετε σε κίνδυνο την ...ασφάλεια ή τη δημόσια ασφάλεια (άρθρο 32 παρ. 1 περ. α υποπ. ββ του ν. 4624/2019)
- η παροχή των πληροφοριών θα οδηγούσε στην αποκάλυψη πληροφοριών οι οποίες λόγω της φύσης τους, ιδίως λόγω των υπέρτερων εννόμων συμφερόντων τρίτου, πρέπει να παραμείνουν απόρρητες (άρθρο 32 παρ. 3 του ν. 4624/2019).

Επίσης, όταν η Α.Α.Δ.Ε. προτίθεται να επεξεργαστεί περαιτέρω δεδομένα προσωπικού χαρακτήρα για άλλο σκοπό από εκείνο για τον οποίο αυτά συλλέχθηκαν, δεν έχει υποχρέωση ενημέρωσης του ΥΔ όταν η παροχή πληροφοριών για την περαιτέρω επεξεργασία (άρθρο 31 ν. 4624/2019):

- θα έθετε σε κίνδυνο την ορθή εκτέλεση των καθηκόντων των υπηρεσιών της ΑΑΔΕ και το συμφέρον της Α.Α.Δ.Ε. να μην παράσχει τις πληροφορίες υπερτερεί του συμφέροντος του ΥΔ
- θα έθετε σε κίνδυνο την ...ή τη δημόσια ασφάλεια και το συμφέρον της Α.Α.Δ.Ε. να μην παράσχει τις πληροφορίες, υπερτερεί του συμφέροντος του ΥΔ θα παρεμπόδιζε τη θεμελίωση, άσκηση ή υποστήριξη νομικών αξιώσεων και το συμφέρον της Α.Α.Δ.Ε. να μην παράσχει τις πληροφορίες, υπερτερεί του συμφέροντος του ΥΔ
- θα έθετε σε κίνδυνο την εμπιστευτική διαβίβαση δεδομένων σε δημόσιους φορείς.

Σε περίπτωση χορήγησης δεδομένων προς δημόσιες αρχές στο πλαίσιο έρευνας, δεν υφίσταται υποχρέωση της ΑΑΔΕ για ενημέρωση του ΥΔ σχετικά με τη διαβίβαση αυτή καθώς οι δημόσιες αρχές σε αυτές τις περιπτώσεις δεν θεωρούνται «αποδέκτες» (αρ. 4 περ. 9 ΓΚΠΔ).

γ) Το δικαίωμα πρόσβασης του ΥΔ δεν ισχύει όταν:

- Η παροχή των πληροφοριών από την Α.Α.Δ.Ε. θα έθετε σε κίνδυνο την ...ασφάλεια ή τη δημόσια ασφάλεια (αρ. 33 παρ. 1 περ. α του ν. 4624/2019),
- Τα δεδομένα καταγράφηκαν από την Α.Α.Δ.Ε. μόνο επειδή δεν μπορούν να διαγραφούν λόγω νομικών ή κανονιστικών διατάξεων υποχρέωσης διατήρησής τους, ή εξυπηρετούν αποκλειστικά σκοπούς προστασίας ή ελέγχου των δεδομένων και η παροχή πληροφοριών από την Α.Α.Δ.Ε. θα απαιτούσε δυσανάλογη προσπάθεια και τα απαραίτητα τεχνικά και οργανωτικά μέτρα καθιστούν αδύνατη την επεξεργασία για άλλους σκοπούς (αρ. 33 παρ. 1 περ. β του ν. 4624/2019),
- Μέσω της ενημέρωσης από την Α.Α.Δ.Ε. θα αποκαλύπτονταν πληροφορίες, οι οποίες σύμφωνα με διάταξη νόμου ή λόγω της φύσης τους, ιδίως λόγω των υπέρτερων έννομων συμφερόντων τρίτου, πρέπει να παραμείνουν απόρρητες (αρ. 33 παρ. 4 του ν. 4624/2019),
- Το ΥΔ δεν παρείχε πληροφορίες που επιτρέπουν την ανάκτηση δεδομένων που αποθηκεύονται σε σύστημα αρχειοθέτησης και η προσπάθεια που απαιτείται για την παροχή των πληροφοριών είναι δυσανάλογη προς το συμφέρον του ΥΔ για ενημέρωση (αρ. 33 παρ. 3 του ν. 4624/2019).

Η άρνηση της παροχής πληροφοριών πρέπει να αιτιολογείται από την Α.Α.Δ.Ε. στο ΥΔ, εκτός εάν

μέσω της γνωστοποίησης των πραγματικών και νομικών λόγων στους οποίους βασίζεται η άρνηση θα ετίθετο σε κίνδυνο ο σκοπός που επιδιώκεται με την άρνηση παροχής των πληροφοριών (αρ. 33 παρ. 2 του ν. 4624/2019).

Το δικαίωμα πρόσβασης σε έγγραφα δεν υφίσταται στις περιπτώσεις που το έγγραφο αφορά την ιδιωτική ή οικογενειακή ζωή τρίτου ή αν παραβλάπτεται απόρρητο το οποίο προβλέπεται από ειδικές διατάξεις. Η αρμόδια διοικητική αρχή μπορεί να αρνηθεί την ικανοποίηση του δικαιώματος πρόσβασης σε έγγραφα αν το έγγραφο αναφέρεται στις συζητήσεις του Υπουργικού Συμβουλίου, ή αν η ικανοποίηση του δικαιώματος αυτού είναι δυνατόν να δυσχεράνει ουσιωδώς την έρευνα δικαστικών, διοικητικών, αστυνομικών ή στρατιωτικών αρχών σχετικώς με την τέλεση εγκλήματος ή διοικητικής παράβασης (άρθρο 5 παρ. 3 ν. 2690/1999 σε συνδυασμό με άρθρο 42 παρ. 1 ν. 4624/2019).».

Επειδή, στη με αριθ. **2934/2017** απόφαση ΣτΕ Τμήμα Β΄ και ειδικότερα με το με αριθ.10 σκεπτικό της κρίθηκε ότι: «... Άλλωστε, η ανωτέρω, υπό το καθεστώς του ΚΦΕ, δυνατότητα έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης με βάση το ύψος των τραπεζικών καταθέσεων του φορολογούμενου επιβεβαιώθηκε με τη ρύθμιση του άρθρου 67B παρ. 1 του Κώδικα αυτού και, στη συνέχεια, με τη διάταξη του άρθρου 27 παρ. 1 περιπτ. ε του νόμου 4174/2013, η οποία εφαρμόζεται και σε διαφορά όπως η κρινόμενη, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 και ήδη 72 του ίδιου νόμου (βλ. ΣτΕ 884/2016 επταμ.). Εξάλλου, τα στοιχεία σχετικά με το υπόλοιπο και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου αφορούν σε μη ευαίσθητα και γενικότερα, μη χρήζοντα αυξημένης προστασίας προσωπικά δεδομένα, για την πρόσβαση στα οποία, στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου και της αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής, το κράτος διαθέτει ευρύ περιθώριο εκτίμησης (βλ. ΣτΕ 884/2016, με παραπομπή στην απόφαση ΕΔΔΑ 22.12.2015, G.S.B. κατά Ελβετίας, 28601/11, σκέψεις 92-93). Παράλληλα, κατά τη συλλογή και επεξεργασία των δεδομένων αυτών από τον φορολογικό έλεγχο, η Διοίκηση και τα όργανά της δεσμεύονται από το προβλεπόμενο στο νόμο απόρρητο των στοιχείων του φορολογούμενου (βλ. άρθρο 85 του ΚΦΕ και ήδη άρθρο 17 του Ν.4174/2013). Ενόψει των προηγούμενων, το δικαίωμα προστασίας του ιδιωτικού βίου του φορολογούμενου, αναφορικά με τα εν λόγω προσωπικά δεδομένα του, σταθμιζόμενο προς το επιτακτικό δημόσιο συμφέρον της αποτελεσματικής διερεύνησης και καταστολής της φοροδιαφυγής, δεν απαιτεί να εξαρτάται η πρόσβαση του φορολογικού ελέγχου στις προαναφερόμενες πληροφορίες από τη στοιχειοθέτηση εύλογης υπόνοιας διάπραξης φοροδιαφυγής εκ μέρους του φορολογούμενου [πρβλ. United States Supreme Court 21.4.1976, United States v. Miller, 425 U.S. 435 (1976) και, εμμέσως, απόφαση 145/17.4.2012 της Ιταλικής Αρχής Προστασίας Προσωπικών Δεδομένων], απαίτηση η οποία θα επέβαλε ένα υπέρμετρο βάρος στη φορολογική Διοίκηση, δυσανάλογο προς τη φύση και τη βαρύτητα του εν λόγω δικαιώματος του διοικούμενου, και θα ήταν, ενόψει και της χρησιμότητας των πληροφοριών αυτών για την εξέταση της ακρίβειας των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, ασύμβατη με την ανάγκη επίτευξης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ των συγκρουόμενων συμφερόντων του φορολογούμενου και του κράτους. Η προαναφερόμενη ερμηνεία επιρρωνύεται, άλλωστε, από το ενωσιακό δίκαιο, το οποίο, αφενός, έχει θεσπίσει καθεστώς αυτόματης ανταλλαγής μεταξύ των κρατών μελών πληροφοριών σχετικά με το υπόλοιπο των τραπεζικών λογαριασμών φορολογούμενων στο τέλος εκάστου έτους, στο πλαίσιο της διοικητικής συνεργασίας των κρατών μελών σε θέματα φορολογίας (βλ. Οδηγία 2014/107/ΕΕ και, ιδίως, σημείο 10 του προοιμίου της, στο οποίο διατυπώνεται σκέψη περί της αναλογικότητας του μέτρου σε σχέση με τον επιδιωκόμενο

σκοπό της αποτελεσματικής επιβολής της φορολογικής νομοθεσίας και της αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής) και, αφετέρου, προβλέπει τη δυνατότητα εθνικών περιορισμών της εμβέλειας των κανόνων περί προστασίας των προσωπικών δεδομένων, για την εξυπηρέτηση των οικονομικών συμφερόντων του κράτους στο πεδίο της φορολογίας (βλ. άρθρο 13 παρ. 1 περιπτ. ε της Οδηγίας 95/46/ΕΚ και παρόμοια ρύθμιση του άρθρου 23 παρ. 1 περιπτ. ε του Κανονισμού 2016/679, ο οποίος δεν έχει αρχίσει ακόμα να ισχύει). ... Μάλιστα, η κείμενη νομοθεσία προβλέπει την υποχρεωτική περιοδική διαβίβαση από τα τραπεζικά ιδρύματα στη φορολογική Διοίκηση ηλεκτρονικών αρχείων με στοιχεία που αφορούν, μεταξύ άλλων, σε τόκους καταθέσεων και σε δεδομένα καταθετικών λογαριασμών ή/και λογαριασμών πληρωμών φυσικών προσώπων, οι οποίοι εμφανίζουν είτε συνολική ετήσια κίνηση χρέωσης είτε συνολική ετήσια κίνηση πίστωσης, μεγαλύτερη των 100.000 ευρώ (προαναφερόμενη ΠΟΛ. 1033/2014 του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, όπως ισχύει). ...»

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, η Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων έχει συμμορφωθεί με τις διατάξεις του Γενικού Κανονισμού για την Προστασία Δεδομένων, εφαρμόζει το σχετικό νομοθετικό πλαίσιο περί προστασίας δεδομένων και φορολογικού και τελωνειακού απορρήτου και επεξεργάζεται προσωπικά δεδομένα για την άσκηση των προβλεπόμενων στο νόμο αρμοδιοτήτων της.

Εν προκειμένω, το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης για διενέργεια ελέγχου των φορολογικών υποχρεώσεων του προσφεύγοντος προβλέπεται ρητά από τις διατάξεις του άρθρου 23 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4174/2013).

Περαιτέρω, για να συγκεντρωθούν στοιχεία για το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ 3 του άρθρου 15 του Ν.4174/2013 και της με αριθ. πρωτ. Δ6 Α1036672 ΕΞ 2014/25.02.2014 Απόφασης της Γ.Γ.Δ.Ε., όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει, προηγήθηκε από την ελέγχουσα φορολογική αρχή αίτημα για άρση του τραπεζικού απορρήτου μέσω του «Συστήματος Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών» του άρθρου 62 του Ν.4170/2013.

Συνεπώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί ακυρότητας της με αριθ. 622/2019 εντολής ελέγχου, συνακολούθως και των προσβαλλόμενων πράξεων, γιατί ο έλεγχος βασίστηκε στην αυτοματοποιημένη λήψη απόφασης από το Ειδικό Λογισμικό Ελέγχου Περιουσίας, διαδικασίας που αντίκειται στη διάταξη του άρθρου 22 του Κανονισμού ΕΕ 679/2016 περί προστασίας προσωπικών δεδομένων, απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Συνοψίζοντας, κατόπιν αποδοχής εν μέρει των ισχυρισμών του προσφεύγοντος με την παρούσα απόφαση:

- Το ποσό των μη εκπιπτόμενων δαπανών - λογιστικών διαφορών διαμορφώνεται ως εξής:

Οικ. 2014	Ποσό που δεν εκπίπτει		
	Βάσει Ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ	Διαφορά
Σύνολο	1.924,88	0,00	-1.924,88

- Το ποσό των πιστώσεων - ονομαστικών καταθέσεων (για τις οποίες δεν προέκυψε επαγγελματική σχέση ανάμεσα στον προσφεύγοντα και τους καταθέτες), που καταλογίζονται

ως προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη πηγή ή αιτία βάσει του άρθρου 21 παρ. 4 του Ν.4172/2013 διαμορφώνεται ως εξής:

Οικ. 2014	ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ		
	Βάσει Ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ	Διαφορά
Σύνολο	22.017,99	19.904,03	-2.113,96

- Το ποσό των επώνυμων καταθέσεων - πιστώσεων και χρεώσεων σε λογαριασμούς του προσφεύγοντος για τις οποίες προέκυψε επαγγελματική σχέση και για τις οποίες δεν εκδόθηκαν αντίστοιχα παραστατικά εσόδων διαμορφώνεται ως εξής:

Οικ. 2014	Πλήθος περιπτώσεων			Αποκρυσβείσα Ύλη Καθαρή Αξία			ΦΠΑ		
	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφ. ΔΕΔ	Διαφ.	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφ. ΔΕΔ	Διαφ.	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφ. ΔΕΔ	Διαφ.
ΣΥΝΟΛΟ	54	51	-3	11.212,08	11.062,08	-150,00	2.578,78	2.544,28	-34,50

Συνακόλουθα, οι προσβαλλόμενες πράξεις αναδιαμορφώνονται δια της παρούσας απόφασης ως εξής:

- Η με αριθ. ...- **24/12/2019** οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν.4174/2013

Φορ. Έτος 2014	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης ΔΕΔ
Περιπτώσεις	54 περιπτώσεις μη έκδοσης αποδείξεων αξίας κάτω από 1.200,00€ έκαστη	51 περιπτώσεις μη έκδοσης αποδείξεων αξίας κάτω από 1.200,00€ έκαστη
Κύρωση	Άρθρου 54 παρ1θ και 2γ του Ν.4174/2013	Άρθρου 54 παρ1θ και 2γ του Ν.4174/2013
Ποσό προστίμου	250 x 54 = 13.500,00€	250 x 51 = 12.750,00€

- Η με αριθ. ... - **24/12/2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2014 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης, με την προσθήκη α) στα ακαθάριστα έσοδά του ελευθέρου επαγγέλματός του (λογιστής) διαπιστωθείσας αποκρυσβείσας ύλης **11.062,08€** καθώς και β) στο φορολογητέο του εισόδημα αδικαιολόγητης προσαύξησης περιουσίας του αρθ. 21 παρ.4 του Ν.4172/2013 ποσού **19.904,03€**.

ΦΟΡ. ΕΤΟΣ 2014	ΔΗΛΩΣΗ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΕΛΕΓΧΟΥ
Ακαθάριστα έσοδα βάσει δήλωσης	37.868,41	37.868,41	37.868,41	0,00	0,00
Πλέον Αποκρυσβείσα ύλη λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων		11.212,08	11.062,08	11.062,08	-150,00
Σύνολο Ακαθαρίστων Εσόδων	37.868,41	49.080,49	48.930,49	11.062,08	-150,00

Αποτελέσματα	ΔΗΛΩΣΗ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΕΛΕΓΧΟΥ
Ακαθάριστα Έσοδα	37.868,41	49.080,49	48.930,49	11.062,08	-150,00
Μείον Δαπάνες βάσει δήλωσης	23.025,96	23.025,96	23.025,96	0,00	0,00
Πλέον Λογιστικές Διαφορές δήλωσης	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Πλέον Λογιστικές Διαφορές ελέγχου	0,00	1.924,88	0,00	0,00	-1.924,88
Σύνολο ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ	14.842,45	27.979,41	25.904,53	11.062,08	-2.074,88

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	ΔΗΛΩΣΗ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΕΛΕΓΧΟΥ
Από Ακίνητα	1.515,25	1.515,25	1.515,25	0,00	0,00
Από Τόκους - Μερίσματα- Δικαιώματα	4,27	4,27	4,27	0,00	0,00
Από Ελευθέρια Επαγγέλματα	14.842,45	27.979,41	25.904,53	11.062,08	-2.074,88
Εισόδημα αρ.21παρ.4 του Ν.4172/2013		22.017,99	19.904,03	19.904,03	-2.113,96
Φορολογητέο Εισόδημα	16.361,97	51.516,92	47.328,08	30.966,11	-4.188,84

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	ΔΗΛΩΣΗ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΕΛΕΓΧΟΥ
Φορολογητέο εισόδημα	16.361,97	51.516,92	47.328,08	30.966,11	35.154,95	-4.188,84
Υπόλοιπο φόρου	Πιστωτικό ποσό	1.803,27		-1.803,27	-1.803,27	0,00
	Χρεωστικό ποσό		8.878,28	7.641,26	8.878,28	-1.237,02
Τέλη χαρτοσήμου μισθ.ακινήτων	11,85	11,85	11,85			
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ	2,37	2,37	2,37			
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.		5.340,78	4.722,26	4.722,26	5.340,78	-618,52
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	163,62	1.545,51	976,95	813,33	1.381,89	-568,56
Τέλος επιτηδεύματος	650	650	650			
Διαφορά συμψηφισμού	16,56	16,56	16,56			
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή	991,99					
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή				14.980,12	17.404,22	-2.424,10

- Η με αριθ. ...- **24/12/2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορ. περ. 1/1 - 31/12/2014 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης με την προσθήκη στις φορολογητέες εκροές και στον φόρο αυτών, της αξίας της διαπιστωθείσας αποκρυβείσας ύλης **11.062,08€** πλέον **ΦΠΑ 2.544,28€**.

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ 2014	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΕΛΕΓΧΟΥ
Αξία φορολογητέων εκροών	37.868,41	49.080,49	48.930,49	11.062,08	-150,00
Αξία φορολογητέων εισροών	7.037,49	7.037,49	7.037,49	0,00	0,00
Φόρος εκροών	8.709,74	11.288,51	11.254,01	2.544,27	-34,50
Υπόλοιπο φόρου εισροών	8.709,74	8.709,74	8.709,74	0,00	0,00
Χρεωστικό υπόλοιπο		2.578,77	2.544,27	2.544,27	-34,50

Αποφασίζουμε

τη μερική αποδοχή της με αριθ. πρωτ. ... – **27/1/2020** ενδικοφανούς προσφυγής του ... με **ΑΦΜ:...**και την τροποποίηση α) της με αριθ. ...- **24/12/2019** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 φορ. περ. 1/1 - 31/12/2014, β) της με αριθ. ... - **24/12/2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2014 και γ) της με αριθ. ...- **24/12/2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορ. περ. 1/1 - 31/12/2014 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2014

- Η με αριθ. ...- **24/12/2019** οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν.4174/2013

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης ΔΕΔ	Διαφορά
Πρόστιμο	13.500,00	12.750,00	-750,00

- Η με αριθ. ... - **24/12/2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης ΔΕΔ
Διαφορά Φόρου Εισοδήματος	10.681,55	9.444,53
Πρόστιμο άρθρου 58 του Ν.4174/2013	5.340,78	4.722,26
Διαφορά Εισφορά Αλληλεγγύης	1.381,89	813,33
Καταλογιζόμενο ποσό	17.404,22	14.980,12

- Η με αριθ. ...- **24/12/2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης ΔΕΔ
ΦΠΑ	2.578,78	2.544,28
Πρόστιμο άρθρου 58α του Ν.4174/2013	1.120,74	1.103,49
Καταλογιζόμενο ποσό	3.699,52	3.647,77

Επί των ως άνω οφειλόμενων φόρων κ.λπ. φορολογικού έτους 2014 θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

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

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

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

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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