



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@aade.gr

Θεσσαλονίκη, 30/9/2020

Αριθμός απόφασης: 1514

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 **8/1/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του ... με **Α.Φ.Μ.:**...κατά: **α)** της με αριθ. ...- **3/12/2019** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχ. περ. 1/1 - 31/12/2013, **β)** του με αριθ. ...- **3/12/2019** οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2014 (διαχ. περ. 1/1 - 31/12/2013) και **γ)** της με αριθ. ...- **3/12/2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ 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 **8/1/2020** 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. ...- **3/12/2019** οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχ. περ. 1/1 - 31/12/2013, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους **4.000,00€** λόγω μη έκδοσης αποδείξεων παροχής υπηρεσιών (λογιστικών εργασιών) σε σαράντα περιπτώσεις αξίας μικρότερης των 1.200,00 έκαστη, βάσει του άρθρου 7§3 περ. ζ' του Ν.4337/2015 σε συνδυασμό με το άρθρο 5 παρ. 8^α και 9 του Ν.2523/1997 ήτοι $800,00 \text{ (αυτοτελείς)} \times 15 \times 1/3 : 12.000,00\text{€} \times 1/3 = \mathbf{4.000,00\text{€}}$.
- Με τον με αριθ. ...- **3/12/2019** Οριστικό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος, οικ. έτους 2014 (διαχ. περ. 1/1 - 31/12/2013) του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα, φόρος εισοδήματος ύψους 13.629,95€, πρόστιμο άρθρου 58 και τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013 ύψους 13.978,88€ και εισφορά αλληλεγγύης ύψους 1.811,51€, ήτοι συνολικό ποσό **29.420,34€**. Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν προσθήκης α) στα ακαθάριστα έσοδά του ελευθέριου επαγγέλματός του (λογιστής) διαπιστωθείσας αποκρυβείσας ύλης ποσού 6.110,41€ και της αξίας μη εκπεστέων δαπανών ως λογιστικών διαφορών ποσού 2.622,68€ και β) στο φορολογητέο του εισόδημα αδικαιολόγητης προσαύξησης περιουσίας του αρθ. 48 παρ.3 του Ν.2238/1994 ποσού 39.612,89€.
- Με τη αριθ. ...- **3/12/2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχ. περ. 1/1 - 31/12/2013 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα, ΦΠΑ ύψους 1.486,34€, πρόστιμο άρθρου 58α και τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013 ύψους 1.524,39€, ήτοι συνολικό ποσό **3.010,73€**, κατόπιν προσθήκης στις φορολογητέες εκροές και στον φόρο αυτών, της αξίας της διαπιστωθείσας αποκρυβείσας ύλης 6.110,41€ και του αναλογούντος σε αυτήν ΦΠΑ 1.405,39€ και αφαίρεσης από τις φορολογητέες εισροές και τον φόρο αυτών, της αξίας 697,80€ των δαπανών που δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση και του ΦΠΑ αυτών 80,94€.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν βάσει των από **3/12/2019** εκθέσεων ελέγχου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων ΚΦΑΣ (Ν.4093/2012), φορολογίας εισοδήματος

άρθ. 66 Ν.2238/94 (ΠΟΛ.1037/2005) και ΦΠΑ (Ν.2859/2000) της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης σε εκτέλεση της με αριθ. **...24/4/2019** εντολής φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της. Αίτια 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 (234.007,00€ και 11.777,76€ αντίστοιχα), συνολικού ποσού **245.784,75€ β)** επώνυμες καταθέσεις - πιστώσεις και χρεώσεις σε λογαριασμούς του προσφεύγοντος, σε **σαράντα μία** 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 **2.622,68€** μη ορθώς είχαν εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του και απορρίφθηκαν (λογιστικές διαφορές).

Κατόπιν κοινοποίησης από τον έλεγχο των με αριθ. πρωτ. **...2019** και **.../25.09.2019** αιτημάτων για την παροχή πληροφοριών άρθρου 14 παρ.1 του Ν.4174/2013 ο προσφεύγων με τα με αριθ. πρωτ. **... 2/10/2019** και **...– 4/10/2019** υπομνήματά του, δικαιολόγησε μεγάλο πλήθος καταθέσεων - πιστώσεων εκτός α) από πρωτογενείς καταθέσεις και επώνυμες καταθέσεις για τις οποίες δεν προέκυψε επαγγελματική σχέση συνολικού ποσού **52.199,14€** καθώς και β) **σαράντα** περιπτώσεις επώνυμων καταθέσεων - πιστώσεων και χρεώσεων σε λογαριασμούς του, που αφορούσαν το ελεύθεριο 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 στη ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης τα με αριθ. πρωτ. **...– 11/11/2019** και αριθ. πρωτ. **...- 13/11/2019** υπομνήματα απόψεών του, τα οποία λήφθηκαν υπόψη από τον έλεγχο και έγιναν εν μέρει αποδεκτά.

Οι τελικές διαπιστώσεις του ελέγχου διαμορφώθηκαν ως ακολούθως:

1. Πιστώσεις - ονομαστικές καταθέσεις για τις οποίες δεν προέκυψε επαγγελματική σχέση ανάμεσα στον προσφεύγοντα και τους καταθέτες ή ανώνυμες καταθέσεις, και ο προσφεύγων δε δικαιολόγησε επαρκώς την προέλευσή τους συνολικού ποσού **39.612,89€**:

Πίνακας Πιστώσεων που χαρακτηρίζονται ως αδικαιολόγητη προσαύξηση περιουσίας

Α/Α	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΧΡΗΜΑΤ/ΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΠΡΟΪΟΝΤΟΣ	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ
1	...	...	...	12/02/2013	2.000,00
2	...	...	...	02/05/2013	13.000,00
3	...	...	...	16/05/2013	1.000,00
4	...	...	...	09/09/2013	2.000,00
5	...	...	...	12/12/2013	9.500,00
6	...	...	...	14/01/2013	10.000,00
7	...	...	...	11/6/2013	400,00
8	...	...	...	29/8/2013	50,00

9	...	...	...	21/10/2013	272,89
10	...	...	...	31/1/2013	220,00
11	...	...	...	21/06/2013	170,00
12	...	...	...	04/09/2013	850,00
13	...	...	...	29/8/2013	100,00
14	...	...	...	3/7/2013	50,00
ΣΥΝΟΛΟ					39.612,89

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 **6.110,41€** πλέον **ΦΠΑ 1.405,39€**, ειδικότερα:

Πίνακας αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης λόγω μη έκδοσης παραστατικών εσόδων

A/A	AΦΜ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΛΗΘ. ΣΥΝ.	ΥΠΟΒ. ΔΗΛ. ΦΟΡ. ΕΙΣΟΔ.	ΑΠΟΚΡ. ΥΛΗ ΚΑΘ. ΑΞΙΑ	ΦΠΑ
1	...	...	ΕΝΣΗΜΑ Φ.Μ.Υ.	6	ΝΑΙ	200,00	46,00
2	...	...	Φ.Π.Α./ΒΕΒΑΙΩΜΕΝΑ	4	ΝΑΙ	200,00	46,00
3	...	...	Φ.Π.Α./ΔΙΑΦΟΡΑ	4	ΝΑΙ	200,00	46,00
4	...	...	Φ.Π.Α.	1	ΝΑΙ	50,00	11,50
5	...	...	Φ.Π.Α.	1	ΝΑΙ	50,00	11,50
6	...	...	Φ.Π.Α.	1		20,00	4,60
7	...	...	Φ.Π.Α.	1		20,00	4,60
8	...	...	Φ.Π.Α.	2	ΝΑΙ	50,00	11,50
9	...	...	Φ.Π.Α.	3	ΝΑΙ	200,00	46,00
10	...	...	Φ.Π.Α.	1	ΝΑΙ	50,00	11,50
11	...	...	Φ.Π.Α.	3	ΝΑΙ	200,00	46,00
12	...	...	ΙΚΑ/ΦΜΥ	9	ΝΑΙ	200,00	46,00
13	...	...	Φ.Π.Α.	1		30,00	6,90
14	...	...	Φ.Π.Α.	1	ΝΑΙ	50,00	11,50
15	...	...	Φ.Π.Α.	2	ΝΑΙ	200,00	46,00
16	...	...	Φ.Π.Α.	4	ΝΑΙ	200,00	46,00
17	...	...	Φ.Π.Α./ΦΟΡ. ΕΙΣΟΔ./ΒΕΒΑΙΩΜΕΝΑ	34	ΝΑΙ	200,00	46,00
18	...	...	Φ.Π.Α./ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔ.	7	ΝΑΙ	200,00	46,00
19	...	...	Φ.Π.Α./ΒΕΒΑΙΩΜΕΝΑ	7	ΝΑΙ	200,00	46,00
20	...	...	Φ.Π.Α.	2	ΝΑΙ	200,00	46,00
21	...	...	Φ.Π.Α./ΒΕΒΑΙΩΜΕΝΑ	21	ΝΑΙ	200,00	46,00
22	...	...	Φ.Π.Α.	3	ΝΑΙ	200,00	46,00
23	...	...	Φ.Π.Α.	3	ΝΑΙ	200,00	46,00
24	...	...	Φ.Π.Α.	3	ΝΑΙ	200,00	46,00
25	...	...	Φ.Π.Α.	3		60,00	13,80
26	...	...	Φ.Π.Α./ΒΕΒΑΙΩΜΕΝΑ	6	ΝΑΙ	200,00	46,00
27	...	...	Φ.Π.Α./ΒΕΒΑΙΩΜΕΝΑ	4	ΝΑΙ	200,00	46,00
28	...	...	Φ.Π.Α.	5	ΝΑΙ	200,00	46,00
29	...	...	Φ.Π.Α.	1	ΝΑΙ	50,00	11,50
30	...	...		12	ΝΑΙ	650,41	149,59
31	...	...	Φ.Π.Α./ΦΜΥ/ΙΚΑ	12	ΝΑΙ	200,00	46,00
32	...	...	Φ.Π.Α.	1		30,00	6,90
33	...	...	Φ.Π.Α.	5	ΝΑΙ	200,00	46,00
34	...	...	Φ.Π.Α.	4	ΝΑΙ	200,00	46,00
35	...	...	Φ.Π.Α.	1	ΝΑΙ	50,00	11,50
36	...	...	Φ.Π.Α.	4	ΝΑΙ	200,00	46,00
37	...	...	ΙΚΑ/ΒΕΒΑΙΩΜΕΝΑ	11	ΝΑΙ	200,00	46,00
38	...	...	Φ.Π.Α.	1	ΝΑΙ	50,00	11,50
39	...	...	Φ.Π.Α.	2	ΝΑΙ	50,00	11,50
40	...	...	Φ.Π.Α.	2	ΝΑΙ	50,00	11,50
Σύνολο						6.110,41	1.405,39

3. Μη εκπιπτόμενες δαπάνες – λογιστικές διαφορές συνολικού ποσού **2.622,68€**

ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ - ΕΙΔΟΣ ΔΑΠΑΝΗΣ	ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΔΕΝ ΕΚΠΙΠΤΕΙ	ΦΠΑ ΠΟΥ ΔΕΝ ΕΚΠΙΠΤΕΙ
ΠΟΤΑ - ΕΣΤΙΑΣΗ	457,80	25,74
ΔΙΚΗΓΟΡΟΣ ΕΞΟΔΑ ΑΓΟΡΑΣ ΑΚΙΝΗΤΟΥ	240,00	55,20
ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΓΡΑΦΕΙΟΥ	1.924,88	-

Σύνολο λογιστικών διαφορών ελέγχου	2.622,68	80,94
------------------------------------	----------	-------

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:

1. 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** ..., και ποσού 240,00€ που αφορά έξοδα της δικηγόρου που επιμελήθηκε τη σύνταξη του συμβολαίου αγοράς του εν λόγω ακινήτου.
2. Πλημμελής και ελλιπής η αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων και αντιστροφή του βάρους της απόδειξης. Ειδικότερα:
 - Εσφαλμένος ο χαρακτηρισμός πιστώσεων - ονομαστικών καταθέσεων που δε σχετίζονται με την επαγγελματική του δραστηριότητα, ως προσαύξηση περιουσίας:
 - i. Οι πιστώσεις με αριθ. 1 - 5 στον λογαριασμό του στη ...με αριθ. ... συνολικού ποσού **27.500,00€** αφορούν δάνειο που του χορήγησε ο ανιψιός του
 - ii. Η με αριθ. ...**14/1/2013** κατάθεση μετρητών ποσού **10.000,00€** στον λογαριασμό του στη ...με αριθ ... αποτελεί εισόδημα ήδη φορολογηθέν, και από γνωστή πηγή και συγκεκριμένα σχετίζεται με την αγορά του ακινήτου - έδρα του.
 - iii. Εσφαλμένα από τον έλεγχο θεωρήθηκαν ως προσαύξηση περιουσίας η με αριθ. **7** στις **11/6/2013** κατάθεση από την ...ποσού **400,00€** και η με αριθ. **9** στις **21/10/2013** κατάθεση με από την ...στον λογαριασμό του με αριθ ... της ...καθώς αποτελούν εισόδημα προερχόμενο από γνωστή πηγή.
 - Εσφαλμένος καταλογισμός ή υπέρμετρος καταλογισμός επώνυμων καταθέσεων – πιστώσεων που σχετίζονται με την επαγγελματική του δραστηριότητα ως προσαύξηση περιουσίας:
 - i. Παραβίαση της αρχής ne bis in idem για τις εγγραφές **7, 17** και **18** του εν λόγω πίνακα. Οι επίμαχες εγγραφές αφορούν πληρωμές από μια εταιρεία (πελάτη του), συνεπώς η επιβολή αυτοτελούς προστίμου για τη μη έκδοση αποδείξεων και στις τρεις περιπτώσεις αυτοτελώς συνιστά επιβολή τριπλής τιμωρίας για την ίδια παράβαση.
 - ii. Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας κατά τον προσδιορισμό των τεκμαρτών αμοιβών.
3. 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 αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης. Συνεπώς πρέπει να τροποποιηθεί η με αριθ. .../**2019**οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων στο 25% της αξίας των συναλλαγών ήτοι 6.110,41 X 25%= 1.527,60€ και συνακόλουθα να τροποποιηθούν και οι οριστικές πράξεις προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ.

4. Η με αριθ.**2019** εντολή ελέγχου κατόπιν 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, στο **άρθρο 31 του Ν.2238/1994** ορίζεται ότι: «1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία με την απλογραφική ή διπλογραφική μέθοδο εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 51Α και 51Β του παρόντος: α) των γενικών εξόδων διαχείρισης, στα οποία περιλαμβάνονται, στ) Τα ποσά των αποσβέσεων για τα ενσώματα ή άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία της οικονομικής μονάδας. αα) Αποσβέσιμο πάγιο περιουσιακό στοιχείο είναι το λειτουργικό ή μη λειτουργικό, ενσώματο ή άυλο στοιχείο, που αποκτάται από την οικονομική μονάδα και έχει ωφέλιμη διάρκεια ζωής περιορισμένη, αλλά μεγαλύτερη από ένα έτος. ββ) Η διενέργεια των αποσβέσεων είναι υποχρεωτική. Υπόχρεες είναι οικονομικές μονάδες, οι οποίες έχουν στην κυριότητά τους πάγια περιουσιακά στοιχεία, ανεξαρτήτως αν τα χρησιμοποιούν, τα εκμισθώνουν ή τα εκμεταλλεύονται με οποιοδήποτε τρόπο. γγ) Οι αποσβέσεις διενεργούνται με τη μέθοδο σταθερής απόσβεσης επί της αξίας κτήσης των πάγιων περιουσιακών στοιχείων, προσαυξημένης με τις δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων.

Οι συντελεστές απόσβεσης ανά πάγιο περιουσιακό στοιχείο και κλάδο οικονομικής δραστηριότητας, σύμφωνα με την ταξινόμηση NACE rev2, έχουν ως εξής :»

01. Για όλους τους κλάδους:	
Εδαφικές εκτάσεις:	0%
Κτιριακές εγκαταστάσεις, γραφεία, οικίες, βιομηχανοστάσια, αποθήκες σταθμοί, μη κτιριακές εγκαταστάσεις και ειδικές εγκαταστάσεις, κατασκευές, εξοπλισμός και ειδικά οχήματα φορτοεκφόρτωσης:	4%
Μηχανήματα, εξοπλισμός (εκτός Η/Υ και λογισμικού), μέσα μεταφοράς ατόμων, άυλα στοιχεία, δικαιώματα, έσοδα πολυετούς απόσβεσης και λοιπά πάγια στοιχεία:	10%
Εξοπλισμός Η/Υ (κύριος και περιφερειακός) και λογισμικό:	20%
Μέσα μεταφοράς φορτίων:	12%

Επειδή, στη με αριθ. **1079044/1413/A0012 - 30/7/2008** διοικητική λύση της Δ/σης Εισοδήματος με θέμα «Έκπτωση τόκων δανείου, διενέργεια αποσβέσεων και τεκμαρτό εισόδημα ελεύθερου επαγγελματία που αγοράζει ακίνητο και το ιδιοχρησιμοποιεί για την άσκηση του επαγγέλματός του» αναφέρεται ότι: «1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 49 του Ν. 2238/1994, από το ακαθάριστο εισόδημα των ελεύθερων επαγγελματιών εκπίπτουν οι επαγγελματικές δαπάνες που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 31 του ίδιου νόμου, μόνο εφόσον αποδεικνύεται η καταβολή τους με νόμιμο φορολογικό στοιχείο και έχουν αναγραφεί στα βιβλία του υπόχρεου.... 3. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 20 του Ν. 2238/1994, εισόδημα από ακίνητα είναι μεταξύ άλλων και αυτό που προκύπτει κάθε οικονομικό έτος από ιδιοχρησιμοποίηση μιας ή περισσότερων οικοδομών. ...5. Από τα παραπάνω προκύπτει ότι σε περίπτωση ιδιοχρησιμοποίησης ακινήτου από ελεύθερο

επαγγελματία, το τεκμαρτό ενοίκιο από ιδιοχρησιμοποίηση αποτελεί σε κάθε περίπτωση εισόδημα από ακίνητα. Περαιτέρω, το τεκμαρτό εισόδημα από ιδιοχρήση δύναται να αφαιρεθεί ως έξοδο από τα ακαθάριστα έσοδα σας από το ελεύθεριο επάγγελμα εφόσον βέβαια έχει αναγραφεί στα βιβλία σας. ... 6. Με τις διατάξεις της περίπτωσης στ' της παρ. 1 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε., μεταξύ άλλων, ορίζεται ότι οι αποσβέσεις για την κάλυψη της φθοράς των κάθε είδους εγκαταστάσεων ή μηχανημάτων ή φθαρτών υλικών, συναφών με τη λειτουργία της επιχείρησης και γενικά κάθε κινητής ή ακίνητης περιουσίας της επιχείρησης, εφόσον έγιναν με οριστικές εγγραφές σύμφωνα με τους ειδικούς όρους που ορίζονται για κάθε επιχείρηση, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα. 7. Περαιτέρω, με την 420/1994 γνωμοδότηση του ΝΣΚ, η οποία κοινοποιήθηκε με την 1103255/2028/A0012/ ΠΟΛ. 1253/14.11.1994 διαταγή μας, κρίθηκε ότι οι ελεύθεροι επαγγελματίες δικαιούνται να διενεργούν αποσβέσεις στα ακίνητα που ιδιοχρησιμοποιούν για την άσκηση του επαγγέλματός τους, τις οποίες και θα εκπίπτουν από το ακαθάριστο εισόδημά τους. Η αξία επί της οποίας δικαιούται να διενεργήσει ο ελεύθερος επαγγελματίας αποσβέσεις είναι αυτή της αναγραφόμενης στο συμβόλαιο αγοράς ακινήτου την οποία και θα αναγράψει στα βιβλία του (Β' κατηγορίας)....».

Επειδή, στο με αριθ. **1078820/1526/A0012/29-08-2007** έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών μεταξύ άλλων αναφέρεται: «4. Περαιτέρω για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 31 του Ν.2238/1994 και την αναγνώριση της έκπτωσης των δαπανών πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά οι εξής προϋποθέσεις: α) η δαπάνη να είναι πραγματική και όχι εικονική, β) η δαπάνη να είναι παραγωγική, γ) η δαπάνη να προβλέπεται από διάταξη νόμου (άρθρο 31 Κ.Φ.Ε.), δ) η δαπάνη να είναι βέβαιη, δεδουλευμένη και εκκαθαρισμένη, ε) η δαπάνη να έχει σκοπό την απόκτηση εισοδήματος, στ) η δαπάνη να συμβάλει στην απόκτηση φορολογητέου εισοδήματος (και όχι απαλλασσόμενων ή αυτοτελώς φορολογούμενων), ζ) η πραγματοποίηση της δαπάνης να προκύπτει από δικαιολογητικά έγγραφα (τιμολόγια, αποδείξεις κ.λπ.), και η) η δαπάνη να έχει καταχωρηθεί στα βιβλία.».

Επειδή, στο άρθρο 30 του Ν.2859/2000 όπως ίσχυε στην υπό κρίση περίοδο ορίζεται ότι: «Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο. Ειδικά, για τα αγαθά επένδυσης, το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης... ... 3. Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16 έως και 18. ... 4. Δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες: α) ...β) .. γ) δεξιώσεων, ψυχαγωγίας και φιλοξενίας γενικά, δ) στέγασης, τροφής, ποτών, μετακίνησης και ψυχαγωγίας για το προσωπικό ή τους εκπροσώπους της επιχείρησης, ...».

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 **3/12/2019** έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (άρθρου 66 Ν.2238/1994) της ΔΟΥ Δ΄ Θεσσαλονίκης και τα λοιπά στοιχεία του φακέλου, κατόπιν ελέγχου του συνόλου των δαπανών του προσφεύγοντος στο υπό κρίση οικ. έτος 2014, δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του ως μη παραγωγικές δαπάνες, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του Ν.2238/1994 και προστέθηκαν στα καθαρά του κέρδη ως λογιστικές διαφορές μεταξύ άλλων, αποσβέσεις του γραφείου - έδρας του ποσού **1.924,88€**, και το με αριθ. .../2013 ποσού **240,00€** καθώς και τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών της δικηγόρου ... ως έξοδο σχετικό με το ως άνω ακίνητο.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι είναι ανατιολόγητη η απόρριψη από τον έλεγχο της ανωτέρω δαπάνης ως μη παραγωγικής, 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 ...και συνακόλουθα του ποσού 240,00€ που αφορά τα έξοδα της δικηγόρου που επιμελήθηκε τη σύνταξη του συμβολαίου αγοράς του εν λόγω ακινήτου.

Επειδή, περαιτέρω από την επισκόπηση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και των εντύπων Ε3 και Ε2 οικ. έτους 2014 του προσφεύγοντος προκύπτει ότι συμπεριέλαβε ποσό 900,00€ ως ακαθάριστο εισόδημα από ιδιόχρησιμοποίηση του εν λόγω γραφείου στον κωδικό 145 της δήλωσης, στο έντυπο Ε2 και στον πίνακα Στ περ.δ κωδ.533 του εντύπου Ε3 (δαπάνες ιδιόχρησης). Επιπλέον, από το υποσύστημα μητρώου του συστήματος TAXIS επιβεβαιώθηκε ότι από το υπό κρίση οικ. έτος 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 31 περ. στ του Ν.2238/1994 αναφορικά με τη μη πραγματοποίηση των παραπάνω δαπανών προς το συμφέρον της ατομικής του επιχείρησης και συνακόλουθα για τη μη αναγνώρισή τους 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 (τόσο για τη φορολογία εισοδήματος όσο και του ΦΠΑ):

ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ - ΕΙΔΟΣ ΔΑΠΑΝΗΣ	ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΔΕΝ ΕΚΠΙΠΤΕΙ			ΦΠΑ ΠΟΥ ΔΕΝ ΕΚΠΙΠΤΕΙ		
	Βάσει Ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ	Διαφορά	Βάσει Ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ	Διαφορά
ΠΟΤΑ - ΕΣΤΙΑΣΗ	457,80	457,80	0,00	25,74	25,74	0,00
ΔΙΚΗΓΟΡΟΣ ΕΞΟΔΑ ΑΓΟΡΑΣ ΑΚΙΝΗΤΟΥ	240,00	0,00	-240,00	55,20	0,00	-55,20
ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΓΡΑΦΕΙΟΥ	1.924,88	0,00	-1.924,88	-	-	-
Σύνολο λογιστικών διαφορών ελέγχου	2.622,68	457,80	-2.164,88	80,94	25,74	- 55,20

Αναφορικά με τον δεύτερο προβαλλόμενο λόγο του προσφεύγοντος

Επειδή, στο άρθρο 4 του Ν.2238/1994, ορίζεται ότι: «1. Εισόδημα στο οποίο επιβάλλεται ο φόρος

είναι το εισόδημα που προέρχεται από κάθε πηγή ύστερα από την αφαίρεση των δαπανών για την απόκτησή του, όπως αυτό προσδιορίζεται ειδικότερα στα άρθρα 20 έως 51. Ο φόρος αυτού του νόμου, τα πρόστιμα και οι πρόσθετοι φόροι δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από το εισόδημα αυτό. 2. Το εισόδημα ανάλογα με την πηγή της προέλευσής του διακρίνεται κατά τις επόμενες κατηγορίες ως εξής: ... Ζ. Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών και από κάθε άλλη πηγή.»

Επειδή, στο **άρθρο 48 παρ. 3 του Ν.2238/1994**, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την παράγραφο 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010 (ΦΕΚ Α' 175), ορίζεται ότι: «Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παραγράφου 2 του άρθρου 4. Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.».

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1095/29-4-2011**: «1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010, Φ.Ε.Κ. 175/Α' 30-9-2010, προστέθηκε εδάφιο στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε. ν.2238/1994, ως εξής: «Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της, είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις, είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.» 2. Στη σχετική εισηγητική έκθεση του ν.3888/2010 αναφέρεται ότι με τις νέες αυτές διατάξεις καθορίζεται ποιος έχει το βάρος απόδειξης επί εισοδήματος του οποίου δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή αιτία προέλευσης και το οποίο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (άρθρα 4 και 48 του ν.2238/1994) λογίζεται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα. Αν και από την ισχύουσα διάταξη θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι προέκυπτε χωρίς αμφιβολία το γεγονός ότι ο φορολογούμενος υποχρεούται να αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία του εισοδήματος του, δεδομένου ότι η ισχύουσα διάταξη χρησιμοποιεί το ρήμα «λογίζεται», εντούτοις για την άρση κάθε αμφιβολίας με την προσθήκη του εδαφίου αυτού στην παράγραφο 3 ορίζεται αυτό πλέον και ρητά. 3. Οι διατάξεις αυτές αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, ή πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας που δεν προκύπτει από διαρκή και σταθερή πηγή και καθορίζεται ότι ο φορολογούμενος, εφόσον κληθεί, φέρει το βάρος της απόδειξης για την πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογείται με συγκεκριμένες διατάξεις, ή ότι απαλλάσσεται με ειδική διάταξη. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα. 8. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών, απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται τα πραγματικά στοιχεία, όπως αναφέρονται παραπάνω, και επίσης να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων, που αποτελούν ή όχι τεκμήρια απόκτησης περιουσιακών στοιχείων όπως ορίζεται από τις διατάξεις των άρθρων 17 και 18 του Κ.Φ.Ε.. 9. Σε όλες περιπτώσεις αποδεικνύεται ότι

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

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

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

Επειδή, με την 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 ελευθέριο επάγγελμα του δικαιούχου του λογαριασμού και χορηγήσαντος την εντολή διενέργειας του εμβάσματος, εφόσον δεν καλύπτεται από τα δηλωθέντα εισοδήματά του ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, στο πλαίσιο της λήψης των

προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.

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) εργασιμών ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας...».

Επειδή, στο άρθρο 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 εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή, 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,

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 **3/12/2019** εκθέσεων ελέγχου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων ΚΦΑΣ (Ν.4093/2012), φορολογίας εισοδήματος άρθ. 66 Ν.2238/94 (ΠΟΛ.1037/2005) και ΦΠΑ (Ν.2859/2000) της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης.

Αναφορικά με τον πρώτο επιμέρους ισχυρισμό του περί εσφαλμένου χαρακτηρισμού πιστώσεων - ονομαστικών καταθέσεων που δε σχετίζονται με την επαγγελματική του δραστηριότητα, ως προσαύξηση περιουσίας

ι. Ως προς τις εγγραφές με αριθ. 1 - 5 στο λογαριασμό ... συνολικού ποσού 27.500,00€

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 σύναψης 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 σύναψη 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 σύναψη 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, σύμφωνα με το με αριθ. πρωτ. **1020969/405/A0012/28.3.2007** 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 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 (άρθ. 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 καταστράτηγηση των διατάξεων περί τεκμηρίων, δεν θα λαμβάνεται υπόψη.
...»

Επειδή, στο **άρθρο 17 του Ν.2238/1994** ορίζεται ότι: «Ως ετήσια δαπάνη του φορολογουμένου, της συζύγου του και των προσώπων που τους βαρύνουν λογίζονται και τα χρηματικά ποσά που πραγματικά καταβάλλονται για: δ) Χορήγηση δανείων προς οποιονδήποτε. ... 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 19 του Ν.2238/1994** ορίζεται ότι: «... 2. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς της προηγούμενης παραγράφου υποχρεούται να λάβει υπόψη του τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά, τα οποία αποδεικνύονται από νόμιμα παραστατικά στοιχεία και με τα οποία καλύπτεται ή περιορίζεται η διαφορά που προκύπτει. Στις περιπτώσεις αυτής της παραγράφου ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης. Τα ποσά αυτά 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 17, το ποσό του δανείου λαμβάνεται υπόψη εφόσον από το οικείο έγγραφο αποδεικνύεται ότι έχει ληφθεί πριν από την πραγματοποίηση της σχετικής δαπάνης. ...»

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι:

- Οι πιστώσεις στον λογαριασμό του αριθμε **αριθ. 1** στις **12/02/2013** ποσού **2.000,00€**, με **αριθ. 2** στις **02/05/2013** ποσού **13.000,00€**, με **αριθ. 3** στις **16/05/2013** ποσού **1.000,00€**, με **αριθ. 4** στις **09/09/2013** ποσού **2.000,00€** και με **αριθ. 5** στις **12/12/2013** ποσού **9.500,00€**, συνολικού ποσού **27.500,00€**, αφορούν δάνειο που έλαβε από τον ανιψιό του, ... με **ΑΦΜ:** ..., ο οποίος προέβη στις ανωτέρω καταθέσεις συνολικού ποσού 27.500,00€ στο λογαριασμό του προσφεύγοντος ως εξής:

- Για την **α/α 1** εγγραφή: Την **12/2/2013** πραγματοποίησε ανάληψη ποσού **3.500€** από τον λογαριασμό μισθοδοσίας του με αριθ. ... στην Τράπεζα ..., και στη συνέχεια αυθημερόν κατέθεσε ποσό **2.000,00€** στο λογαριασμό του προσφεύγοντος.
 - Για την **α/α 2** εγγραφή: Κατόπιν εξαργύρωσης στις **30/4/2013**, της με αριθ. ...επιταγής ...συνολικής αξίας **13.282,50€** που είχε εκδοθεί σε διαταγή του, κατέθεσε στις **2/5/2013** ποσό **13.000,00€** στο λογαριασμό του προσφεύγοντος.
 - Για την **α/α 3** εγγραφή: Στις **13/5/2013** και **15/5/2013** πραγματοποίησε διαδοχικές αναλήψεις συνολικού ποσού **1.200,00€** από τον λογαριασμό μισθοδοσίας του με αριθ. ... στην Τράπεζα ..., και στη συνέχεια στις **16/5/2013** κατέθεσε ποσό **1.000,00€** στο λογαριασμό του προσφεύγοντος.
 - Για την **α/α 4** εγγραφή: Στις **9/9/2013** πραγματοποίησε ανάληψη ποσού **2.500€** από τον λογαριασμό μισθοδοσίας του με αριθ. ... στην Τράπεζα ..., και στη συνέχεια αυθημερόν κατέθεσε ποσό **2.000,00€** στο λογαριασμό του προσφεύγοντος.
 - Για την **α/α 5** εγγραφή: Κατόπιν τμηματικών αναλήψεων του από τους λογαριασμούς του με αριθ ... στην Τράπεζα ... και με αριθ.... στην ...και ήδη ... κατά τα έτη 2012 – 2013 κατέθεσε στις **12/12/2013** ποσό **9.500€** στο λογαριασμό του προσφεύγοντος.
- Ο έλεγχος στο στάδιο του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου αποδέχθηκε ως χορηγηθέν δάνειο στον προσφεύγοντα κατάθεση στις **18/10/2013** ποσού **1.800,00€** του ανιψιού του ...και κατάθεση στις **13/3/2013** ποσού **5.000,00€** του έτερου ανιψιού του ...με το αιτιολογικό ότι οι αναλήψεις, (των εν συνεχεία κατατεθειμένων στον λογαριασμό του προσφεύγοντος ποσών), ήταν ισόποσες και πραγματοποιήθηκαν την ίδια ημέρα από τους ανιψιούς του. Το σύνολο των υπό κρίση με **αριθ. 1 - 5** πιστώσεων είναι ταυτόσημες με τις ανωτέρω που έκανε δεκτός ο έλεγχος, και αναιτιολόγητα δεν αφαιρέθηκαν από τον πίνακα προσαύξησης περιουσίας.
 - Οι επίμαχες καταθέσεις, αφορούν δάνειο συνολικού ποσού **29.300,00€ (27.500,00€** ποσό επίμαχων καταθέσεων πλέον **1.800,00€** ποσού κατάθεσης που είχε αποδεχτεί ο έλεγχος) το οποίο του χορήγησε ο ανιψιός του ...σύμφωνα με το από **12/2/2013** 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 **1.687,68€**. Επιπρόσθετα, ισχυρίζεται ότι επέστρεψε το παραπάνω δάνειο στον ανιψιό του, επομένως έγινε απόσβεση της δανειακής του υποχρέωσης, μεταφέροντας στον με αριθ... λογαριασμό του τελευταίου στην ... συνολικά εμβάσματα **30.000,00€** και συγκεκριμένα στις **7/9/2017** με αριθ. **NB...91** έμβασμα ποσού **10.000,00€**, στις **30/10/2017** με αριθ. **NB...45** έμβασμα ποσού **1.000,00€**, στις **30/10/2017** με αριθ. **NB...82** έμβασμα ποσού **1.000,00€** και στις **2/11/2018** με αριθ. **NB...91** έμβασμα ποσού **18.000,00€**.

- Σε κάθε περίπτωση δε συνάγεται από διάταξη νόμου, η ανάληψη ποσού για χορήγηση δανείου να πραγματοποιείται την ίδια ημέρα και κατά το ίδιο ποσό με την κατάθεση του εν λόγω ποσού στον λογαριασμό του δανειολήπτη.
- Προς επίρρωση των ισχυρισμών του επαναπροσκόμισε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή βεβαίωση οικογενειακής του κατάστασης, πιστοποιητικό οικογενειακής κατάστασης του αδερφού του, το από **12/2/2013** ιδιωτικό συμφωνητικό δανείου με συνημμένη την χαρτοσήμανση του και την καταβολή των αναλογούντων τελών, αντίγραφο της από **30/4/2013** με αριθ. ...τραπεζικής επιταγής Τράπεζας της Ελλάδος, αντίγραφο κίνησης του με αριθ. ... λογαριασμού Τράπεζας ... του ανιψιού του ...για το σύνολο του έτους 2013 και αντίγραφα των με αριθ. **NB...91, NB...45, ...82 και NB...91** εμβασμάτων του.

Επειδή σύμφωνα με την από **3/12/2019** έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος άρθ. 66 Ν.2238/94 (ΠΟΛ.1037/2005) της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης και τα λοιπά στοιχεία του φακέλου:

- ο έλεγχος έκανε δεκτή την πίστωση συνολικού ύψους 5.000,00€ στις **13/3/2013** από τον ανιψιό του ...καθώς διαπιστώθηκε βάσει των προσκομισθέντων τραπεζικών παραστατικών, ότι στις **13/3/2013** ο ...πραγματοποίησε ανάληψη από λογαριασμό του ποσού 5.000,00€ και αυθημερόν προέβη σε ισόπωση κατάθεση στο λογαριασμό του προσφεύγοντος ενώ εντός του ίδιου έτους (2013), το εν λόγω ποσό επιστράφηκε από τον προσφεύγοντα στον πρώτο. Αντίστοιχα ο έλεγχος έκανε δεκτή την πίστωση ύψους **1.800,00€** στις **18/10/2013** του ..., καθώς διαπιστώθηκε, βάσει των προσκομισθέντων τραπεζικών παραστατικών, ότι στις **18/10/2013** ο ...πραγματοποίησε ανάληψη από λογαριασμό του ποσού 1.800,00€ και αυθημερόν προέβη σε ισόπωση κατάθεση στο λογαριασμό του προσφεύγοντος
- στις σελίδες **18 – 19** της ανωτέρω έκθεσης επισημαίνονται τα εξής:

*«... Με βάσει τα ανωτέρω συνάγεται ότι για να μπορέσει ο ελεγχόμενος να δικαιολογήσει τα ανωτέρω ποσά που χαρακτηρίζονται από τον έλεγχο ως πρωτογενείς πιστώσεις-καταθέσεις συνολικού ... χρησιμοποιώντας τα δάνεια που επικαλείται **με τη μορφή Ιδιωτικών Συμφωνητικών θα έπρεπε να συντρέχουν, και μάλιστα αθροιστικά, 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.

Τα Ιδιωτικά Συμφωνητικά που προσκόμισε ο ελεγχόμενος δεν φέρουν βέβαιη χρονολογία θεωρημένη από αρμόδια αρχή (γνήσιο της υπογραφής) και κατά συνέπεια δεν μπορούν να τεκμηριώσουν 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 οικ. έτους 2014 και δήλωσε την χορήγηση του δανείου, δικαιολογώντας την προέλευση των χρημάτων με ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών, ... Ενώ για την επιστροφή της οφειλής υπέβαλε τροποποιητικές δηλώσεις φορολογικών ετών 2017-2018 δηλώνοντας ότι έλαβε το ποσό των 29.300,00€ ως επιστροφή δανείου ενώ ο ελεγχόμενος προσκόμισε στον έλεγχο κινήσεις λογαριασμών που φέρεται να του επέστρεψε το ποσό των 40.000,00€ 22.000,00€ το 2017 και 18.000,00€ το 2018. ...

... Κατά συνέπεια δεν γίνεται δεκτός από τον έλεγχο ο ισχυρισμός του ελεγχόμενου περί δανείων και το σύνολο των πιστώσεων του παραπάνω πίνακα 4 χαρακτηρίζονται ως αδικαιολόγητη προσαύξηση περιουσίας, επειδή δεν καλύπτονται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του ελεγχόμενου ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη πηγή ή αιτία. ...»

Επειδή, από την επισκόπηση των επαναπροσκομισθέντων με την υπό κρίση ενδικοφανή, στοιχείων παρατηρείται ότι:

- ο προσφεύγων προσκομίζει φωτοαντίγραφο μόνο της εμπρόσθιας όψης της με αριθ. ...τραπεζικής επιταγής.
- ο προσφεύγων για το δάνειο που έλαβε συνολικού ποσού **29.300,00€** επέστρεψε στον ανιψιό του συνολικό ποσό **30.000,00€**, συγκεκριμένα με τα με αριθ. **NB...91**, **NB...45**, **...82** και **NB...91** εμβάσματά του στις **7/9/2017**, **30/10/2017** (δύο εμβάσματα) και στις **2/11/2018** από τον λογαριασμό του ... στην ... προς τον λογαριασμό του ανιψιού του με αριθ. ... στην Επιπρόσθετα όμως, προσκομίζει χωρίς να το επικαλείται το με αριθ. **NB...01** έμβασμα με το οποίο φέρεται να μεταφέρει στις **7/9/2017** επιπλέον ποσό **10.000,00€** από τον κοινό με την αδερφή του λογαριασμό με αριθ. ... στην ... προς τον λογαριασμό του ανιψιού του με αριθ. ... στην ..., χωρίς να προκύπτει η αιτία της κίνησης αυτής.

Επειδή, ως προς την αποδεικτική βαρύτητα του ανωτέρω από **12/2/2013** ιδιωτικού συμφωνητικού δανείου, επισημαίνονται τα ακόλουθα:

- Βάσει των προαναφερθεισών διατάξεων, το επικαλούμενο από τον προσφεύγοντα ιδιωτικό συμφωνητικό δανείου, ύψους **29.300,00€**, μεταξύ του ιδίου και του ..., δε δύναται να αποτελέσει νόμιμο αποδεικτικό στοιχείο για την προέλευση των με αριθ. **1 - 5** καταθέσεων στο λογαριασμό **GR...** συνολικού ποσού **27.500,00€** (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.
- Όπως επικουρικώς, παρόλο που συντάχθηκε στις **12/2/2013**, 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 των με αριθ. πρωτ. **...- 2/6/2019** και **... - 25/9/2019** αιτημάτων παροχής πληροφοριών της ελεγκτικής αρχής προς αυτόν, πριν την έκδοση του με αριθ. **... - 2/10/2019** σημειώματος διαπιστώσεων προσωρινού προσδιορισμού του προστίμου και των φόρων. Περαιτέρω, ως σκοπός της σύναψης του δανείου αναφέρεται αόριστα η οικονομική και ταμειακή διευκόλυνση

του προσφεύγοντος ενώ ο χρόνος αποπληρωμής ορίζεται γενικά σε έξι χρόνια χωρίς να προσδιορίζεται το ποσό και η ημερομηνία των δόσεων. Επιπρόσθετα, ενώ ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι πιστώσεις αφορούν «**άτοκο**» δάνειο **29.300,00€** τα εμβάσματα που επικαλείται ότι αποτελούν την αποπληρωμή του δανείου ανέρχονται σε συνολικό ποσό **30.000,00€** (με πλεονάζον ποσό 700,00€).

Επειδή, περαιτέρω, 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 εμπρόθεσμες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος το οικ. έτος 2014 και τα φορ. έτη 2017, 2018 και ως τη σύνταξη της παρούσας δεν έχει υποβάλει τροποποιητικές δηλώσεις. Στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος **οικ. έτους 2014 δεν έχει συμπεριλάβει** ποσό δανείου, που, ως ισχυρίζεται, του χορηγήθηκε ποσού **29.300,00€**. Όπως προκύπτει και από την οικεία έκθεση ελέγχου, ο προσφεύγων στη δήλωσή του έχει συμπεριλάβει μόνον ποσό δανείου 40.000,00€, που του χορηγήθηκε από την ...για την αγορά του προαναφερόμενου ακινήτου. Στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των **φορ. ετών 2017 και 2018 δεν έχει συμπεριλάβει** το ποσό εξόφλησης του δανείου, ήτοι 30.000,00€, που όπως ισχυρίζεται επέστρεψε με εμβάσματα στον ανιψιό του, και ειδικότερα ποσό 12.000,00€ στο φορ. 2017 και ποσό 18.000,00€ στο φορ. έτος 2018.
- Ο ... με **ΑΦΜ:...** μετά την καταβολή των τελών χαρτοσήμου στη ΔΟΥ Κ... υπέβαλε στις **30/9/2019** τη με αριθ. ... τροποποιητική δήλωση οικ. έτους 2014, στις **28/9/2019** τη με αριθ. ... τροποποιητική δήλωση φορ. έτους 2017, στις **28/9/2019** τη με αριθ. ... τροποποιητική δήλωση φορ. έτους 2018. Με τη με αριθ. ... **30/9/2019** τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους **2014**, δήλωσε το πρώτον στον κωδικό 725 «Δαπάνη για δωρεές ή γονικές παροχές ή χορηγίες χρηματικών ποσών (εκτός από το Δημόσιο κτλ)» ποσό **29.300,00€** και στον κωδικό 787 Ανάλωση κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε ή απαλλασσόταν από το φόρο ποσό **24.000,00€**. Με την με αριθ. ... **28/9/2019** τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους **2017**, δήλωσε στον κωδικό 781 «Ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, εισαγωγή χρημ. κεφαλαίων αλλοδ., δάνεια, δωρεές, κληρονομίες, επίδομα αλλοδ., εφάπαξ ασφ. οργ. Κλπ» ποσό **79.500,00€** αυξάνοντας κατά **22.000,00€**, το ποσό που είχε ήδη δηλώσει στον κωδικό 781 με την αρχική δήλωσή του, ήτοι **57.500,00€**. Με τη με αριθ. ... – **28/9/2019** τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορ. έτους **2018**, δήλωσε το πρώτον στον κωδικό 781 «Ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, εισαγωγή χρημ. κεφαλαίων αλλοδ., δάνεια, δωρεές, κληρονομίες, επίδομα αλλοδ., εφάπαξ ασφ. οργ. Κλπ» ποσό **18.000,00€**.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω διατάξεων και διαπιστώσεων, ήτοι της μη θεώρησης του ιδιωτικού συμφωνητικού δανείου, της μη δήλωσης του ποσού 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 2013 έως και τις, επικαλούμενες ως επιστροφή δανείου, πληρωμές που συντελέστηκαν κατά τα έτη 2017 και 2018 δεν προηγήθηκαν άλλες δοσοληψίες χρηματικών ποσών μεταξύ του προσφεύγοντος και του ανιψιού του ..., δεν τεκμηριώνεται η πηγή ή η αιτία προέλευσης των με αριθ. **1 - 5** καταθέσεων στο λογαριασμό ... συνολικού ποσού 27.500,00€. Συνεπώς, ο **ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι οι επίμαχες πιστώσεις αφορούν δάνειο απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.**

ii. Ως προς την εγγραφή με αριθ. 6 στο λογαριασμό ... ποσού 10.000,00€

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα από τον έλεγχο θεωρήθηκε προσαύξηση περιουσίας η με αριθ. ...**14/1/2013** κατάθεση μετρητών ποσού **10.000,00€** στον με αριθ. ... λογαριασμό του στη ..., καθώς αποτελεί εισόδημα ήδη φορολογηθέν, από γνωστή πηγή και συγκεκριμένα σχετίζεται με την αγορά του προαναφερόμενου ακινήτου (έδρα του). Στο με αριθ. ... **16/11/2012** συμβόλαιο αγοράς της συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης ..., αναγράφει η αντικειμενική αξία του ακινήτου, ήτοι **48.121,92€** και όχι το πραγματικό τίμημα (εμπορική αξία) αγοράς του, ήτοι **36.000,00€** όπως ήταν κοινή πρακτική της αγοράς εκείνη την περίοδο. Ενόψει της αδυναμίας αναγραφής χαμηλότερου τιμήματος στο συμβόλαιο, σύναψε με την πωλήτρια το από **16/11/2012** ιδιωτικό συμφωνητικό όπου αναφέρεται ότι το αληθές τίμημα της αγοραπωλησίας είναι το ποσό των **36.000,00€** μέρος του οποίου, ήτοι ποσό **6.000,00€** έλαβε η πωλήτρια από τον προσφεύγοντα (αγοραστή) στις **16/11/2012**, με κατάθεση στον με αριθ. ... λογαριασμό της στην Για την εξόφληση του υπολοίπου τιμήματος των **30.000,00€**, συμφωνήθηκε ότι ο αγοραστής (προσφεύγων) θα λάβει δάνειο από την ..., ποσού **40.000,00€** το οποίο θα εκδοθεί εις διαταγήν της πωλήτριας σε δίγραμμη επιταγή. Την επιταγή αυτή θα την αντικαταστήσει η πωλήτρια, με έτερη, ποσού **30.000,00€** την οποία θα παρακρατήσει για την εξόφληση του αληθούς τιμήματος, ενώ άμεσα θα αποδώσει στον αγοραστή το ποσό των **10.000,00€**. Δυνάμει του εν λόγω συμφωνητικού κατόπιν της ολοκλήρωσης του συμβολαίου και της εκταμίευσης του δανείου εκδόθηκε η με αριθ. ... δίγραμμη τραπεζική επιταγή εις διαταγήν της πωλήτριας του ακινήτου, ..., με ποσό **40.000,00€** και εισπράχθηκε από αυτήν την **14/1/2013**. Ακολούθως την ίδια ημέρα, σε εκτέλεση του ανωτέρω συμφωνητικού, η πωλήτρια απέδωσε στον προσφεύγοντα το υπερβάλλον ποσό των **10.000,00€**, το οποίο επανακατέθεσε αυθημερόν στον τραπεζικό του λογαριασμό.

Προς επίρρωση των ισχυρισμών του επαναπροσκόμισε με την υπό κρίση ενδικοφανή το με αριθ. ...**16/11/2012** συμβόλαιο αγοράς, τη με αριθ.... τραπεζική επιταγή εις διαταγήν της πωλήτριας και το από **16/11/2012** ιδιωτικό συμφωνητικό.

Επειδή, όπως επισημαίνεται και στη σελίδα **28** της από **3/12/2019** έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της ΔΟΥ Δ΄ Θεσσαλονίκης, (σελ. 28) στο συμβόλαιο μεταβίβασης του ακινήτου υπήρχε εκ του νόμου υποχρέωση αναγραφής της αντικειμενικής αξίας (48.121,92€), αλλά εφόσον το πραγματικό συμφωνηθέν τίμημα είναι διαφορετικό προβλέπεται και η αναγραφή αυτού στο συμβόλαιο. Ως εκ τούτου δεν υπήρχε υποχρέωση σύνταξης ιδιωτικού συμφωνητικού

με το πραγματικό τίμημα.

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη τις προαναφερθείσες διατάξεις, το επικαλούμενο από τον προσφεύγοντα ιδιωτικό συμφωνητικό, δε δύναται να αποτελέσει νόμιμη απόδειξη για την προέλευση της με αριθ. ...**14/1/2013** κατάθεσης ποσού 10.000,00€ (με αιτιολογία «κατάθεση μετρητών») διότι, δε φέρει βέβαιη, κατ' άρθρ. 446 ΑΚ, χρονολογία, ούτε θεωρήθηκε εντός δέκα ημερών από την ημερομηνία κατάρτισής του από την αρμόδια ΔΟΥ βάσει της διάταξης του άρθρου 8 παρ. 16 Ν.1882/1990.

Συνεπώς, ο ανωτέρω ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

iii. Ως προς τις εγγραφές με αριθ. 7 και 9 στο λογαριασμό ... συνολικού ποσού 672,88€

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα από τον έλεγχο θεωρήθηκαν ως προσαύξηση περιουσίας οι με αριθ. **7** και **9** καταθέσεις στον λογαριασμό του με αριθ. ... της ...καθώς αποτελούν εισόδημα προερχόμενο από γνωστή πηγή.

Ειδικότερα, η με αριθ. **7** κατάθεση ποσού **400,00€** στις **11/6/2013** αφορά κατάθεση της υπαλλήλου του ... για λογαριασμό του, προς εξυπηρέτησή του, λόγω προβλημάτων υγείας, που αντιμετωπίζει και για την κάλυψη υποχρεώσεων του (λογαριασμών ΔΕΗ, ΕΠΑ Θεσσαλονίκης), γεγονός που αποτυπώνεται στις επόμενες, της εν λόγω κατάθεσης, κινήσεις του λογαριασμού του. Η με αριθ. **9** κατάθεση ποσού **272,89€** στις **21/10/2013** της ...με **ΑΦΜ:...**έγινε για την αποπληρωμή της περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ Γ' τριμήνου της ατομικής της επιχείρησης από τον προσφεύγοντα. Την ίδια μέρα της κατάθεσης (**21/10/2013**) ο προσφεύγων κατέβαλε το ΦΠΑ της ...ποσού **172,89€** δια του τραπεζικού του λογαριασμού του.

Προς επίρρωση των ισχυρισμών του επαναπροσκόμισε με την υπό κρίση ενδικοφανή αντίγραφο της σύμβασης εργασίας, αναγγελία πρόσληψης, μισθοδοτική κατάσταση, κ.α της ..., αντίγραφο δήλωσης ΦΠΑ Γ' τριμήνου 2013 της ... με **ΑΦΜ** ...ποσού **172,89€** και αντίγραφο κίνησης λογαριασμού του με εγγραφή στις **21/10/2013** πληρωμής ΦΠΑ - ...ποσού **172,89€**.

Επειδή, ο έλεγχος χαρακτήρισε τις παραπάνω καταθέσεις ως αδικαιολόγητη προσαύξηση περιουσίας, γιατί δεν καλύφθηκαν με τα δηλωθέντα εισοδήματά του προσφεύγοντος ούτε και από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη πηγή ή αιτία.

Επειδή, για τη με αριθ. **7** κατάθεση της υπαλλήλου του ...ποσού 400,00€ δεν προσκομίσθηκαν στοιχεία ικανά να επιβεβαιώσουν τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος, επομένως **απορρίπτεται ως αβάσιμος**. Αντιθέτως, ως προς τη με αριθ. **9** κατάθεση της ...ποσού **272,89€**, κατόπιν των προσκομισθέντων στοιχείων, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος κρίνεται **βάσιμος** και γίνεται **εν μέρει αποδεκτός** για το ποσό των **172,89€** που αποδεικνύεται ότι αφορά την αποπληρωμή της δήλωσης ΦΠΑ της αντισυμβαλλόμενης, ενώ ποσό 100,00€ παραμένει ανατιολόγητο.

Κατόπιν των παραπάνω οι συνολικές πιστώσεις - ονομαστικές καταθέσεις που καταλογίζονται ως αδικαιολόγητη προσαύξηση περιουσίας του προσφεύγοντος κατά τις διατάξεις του άρθρου 48

παρ. 3 του Ν.2238/1994 επαναπροσδιορίζονται σε 39.440,00€ και ο σχετικός πίνακας διαμορφώνεται ως εξής:

Α/Α	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ		
			Βάσει Ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ	Διαφορά
	Λοιπές εγγραφές (πλήθος 13)	2013	39.340,00	39.340,00	0,00
9	...	21/10/2013	272,89	100,00	-172,89
Σύνολο			39.612,89	39.440,00	- 172,89

Αναφορικά με τον δεύτερο επιμέρους ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί εσφαλμένου καταλογισμού επώνυμων καταθέσεων – πιστώσεων που σχετίζονται με την επαγγελματική του δραστηριότητα ως προσαύξηση περιουσίας:

ι. Λόγω παραβίασης της αρχής ne bis in idem σχετικά με τις εγγραφές 7, 17 και 18.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι στον πίνακα αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης λόγω μη έκδοσης αποδείξεων συμπεριλαμβάνονται οι περιπτώσεις με αριθ. 7 με επωνυμία ..., με αριθ. 17 με επωνυμία ..., και με αριθ. 18 με επωνυμία Όπως προκύπτει από τις με αριθ. ... 30/12/2013 και ... 2/1/2014 ανακοινώσεις ΓΕΜΗ πρόκειται περί ενιαίας εταιρείας ήτοι της «...» με **ΑΦΜ**:...και διακριτικό τίτλο ... , με τον ... με **ΑΦΜ**:... να αποτελεί τον έναν εκ των ομορρυθμών εταίρων αυτής. Συνεπώς η επιβολή αυτοτελούς προστίμου για μη έκδοση αποδείξεων και στις τρεις περιπτώσεις αυτοτελώς συνιστά επιβολή τριπλής τιμωρίας για την ίδια παράβαση, ήτοι της μη έκδοσης απόδειξης για την παροχή υπηρεσιών προς την ομόρρυθμη εταιρεία, και ως εκ τούτου θα πρέπει να του επιβληθεί πρόστιμο μόνο για την εγγραφή με αριθ. 7. Προς επίρρωση των ισχυρισμών του επαναπροσκόμισε με την υπό κρίση ενδικοφανή τα με αριθ ...2013 και ...2014 πιστοποιητικά ΓΕΜΗ.

Επειδή βάσει των προσκομισθέντων από τον προσφεύγοντα στοιχείων, προκύπτει η βασιμότητα του ισχυρισμού του ότι οι εγγραφές 7, 17 και 18 αφορούν την εταιρεία «...», και κατά συνέπεια **γίνεται αποδεκτός**. Κρίνεται ότι πρέπει να επιβληθεί πρόστιμο για μη έκδοση φορολογικού στοιχείου μόνο για την εγγραφή 18 (και όχι για τις εγγραφές 7 και 17), με αποκρυβείσα ύλη (ήτοι προσδιορισθείσα αμοιβή του για την παρασχεθείσα υπηρεσία), ποσού 200,00€ από την άσκηση του επαγγέλματός του.

Κατόπιν των ανωτέρω ο πίνακας αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης λόγω μη έκδοσης παραστατικών εσόδων τροποποιείται ως εξής :

			Αποκρυβείσα Ύλη Καθαρή Αξία			ΦΠΑ		
Α/Α	ΑΦΜ	Επωνυμία	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης ΔΕΔ	Διαφορά	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης ΔΕΔ	Διαφορά
		Λοιπές συναλλαγές (πλήθος 37)	5.690,21	5.690,21	0,00	1.308,75	1.308,75	0,00
7		...	20,00	0,00	-20,00	4,60	0,00	-4,60
17		...	200,00	0,00	-200,00	46,00	0,00	-46,00
18	...	...	200,00	200,00	0,00	46,00	46,00	0,00
ΣΥΝΟΛΟ			6.110,21	5.890,21	- 220,00	1.405,35	1.354,75	- 50,60

Συνακόλουθα, οι προσβαλλόμενες πράξεις τροποποιούνται αναφορικά με τη διαπιστωθείσα αποκρυβείσα ύλη λόγω μη έκδοσης αποδείξεων ως εξής:

- η με αριθ. ...- **3/12/2019** οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχ. περ. 1/1 - 31/12/2013, σε **τριάντα οκτώ** περιπτώσεις (αντί **σαράντα** περιπτώσεις βάσει ελέγχου) αξίας κάτω από 1.200,00€ έκαστη, βάσει του άρθρου 7 παρ.3 περ. ζ' του Ν.4337/2015 σε συνδυασμό με το άρθρο 5 παρ. 8^α και 9 του Ν.2523/1997 ήτοι 800,00 (αυτοτελείς) x 15 x 1/3: 12.000,00€ X 1/3 = 4.000,00€.
- ο με αριθ. ...- **3/12/2019** οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου εισοδήματος, οικ. έτους 2014 (διαχ. περ. 1/1 - 31/12/2013) του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης με την προσθήκη στα ακαθάριστα έσοδά του ελευθέρου επαγγέλματός του (λογιστής) αποκρυσβείσας ύλης ποσού **5.890,21€** (αντί ποσού βάσει ελέγχου **6.110,21€**).
- η με αριθ. ...- **3/12/2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχ. περ. 1/1 - 31/12/2013 με την προσθήκη στις φορολογητέες εκροές και στον φόρο αυτών, της αξίας της διαπιστωθείσας αποκρυσβείσας ύλης **5.890,21€** (αντί ποσού βάσει ελέγχου **6.110,21€**) και του αναλογούντος ΦΠΑ **1.405,35€** (αντί ποσού βάσει ελέγχου **1.354,75€**).

ii. **Λόγω παραβίασης 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 αντικειμένων».

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 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 αμοιβές για μεμονωμένες συναλλαγές) και 200,00€ για κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο (ως ετήσιας αμοιβής για παροχή λογιστικών εργασιών), χωρίς αξιολόγηση του είδους της λογιστικής πράξης, της δραστηριότητας του πελάτη και συνεκτίμηση των τρεχουσών συναλλακτικών τιμών για παροχή λογιστικών υπηρεσιών. Τα καταλογισθέντα ποσά είναι υπέρμετρα καθώς η αξία της λογιστικής υπηρεσίας 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. Συνεπώς ζητά να μεταρρυθμιστούν ως δυσανάλογες, οι καταλογισθείσες αμοιβές παροχής υπηρεσίας ως

ακολουθώς:

A/A	ΑΦΜ	Επωνυμία	Πλήθος Συν/γών	Αμοιβή - αποκρυβείσα ύλη βάσει ελέγχου	Αμοιβή πρασχεθείσας υπηρεσίας βάσει ισχυρισμών προσφεύγοντος
2	...	...	4	200,00	120,00
3	...	...	4	200,00	100,00
4	...	...	1	50,00	20,00
5	...	...	1	50,00	20,00
8	...	...	2	50,00	20,00
9	...	...	3	200,00	100,00
10	...	...	1	50,00	20,00
14	...	...	1	50,00	30,00
15	...	...	2	200,00	60,00
16	...	...	4	200,00	80,00
20	...	...	2	200,00	60,00
22	...	...	3	200,00	90,00
24	...	...	3	200,00	90,00
27	...	...	4	200,00	100,00
28	...	...	5	200,00	120,00
29	...	...	1	50,00	30,00
33	...	...	5	200,00	120,00
34	...	...	4	200,00	100,00
35	...	...	1	50,00	30,00
36	...	...	4	200,00	100,00
38	...	...	1	50,00	30,00
ΣΥΝΟΛΟ				3.000,00	1.440,00

Επειδή, εκτός από τη σύνταξη των δηλώσεων ΦΠΑ- ΙΚΑ και την πληρωμή των δηλώσεων αυτών (όσων ήταν χρεωστικές) μέσω τραπεζικού του λογαριασμού, ο προσφεύγων είχε συντάξει και είχε υποβάλει και τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των ανωτέρω πελατών του, όπως προκύπτει από το ηλεκτρονικό αρχείο δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, το υπό κρίση έτος, (στις οποίες αναγράφεται το όνομά του). Κατά συνέπεια ήταν ο υπεύθυνος λογιστής των επιχειρήσεων, αρμόδιος για την παρακολούθηση - τήρηση των λογιστικών τους βιβλίων των εν λόγω επιτηδευματιών ή ελευθέρων επαγγελματιών. 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, ελλείπει 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, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, δεν προσκόμισε στοιχεία για την αποδόμηση του πορίσματος του ελέγχου αναφορικά με τις προσδιορισθείσες από τον έλεγχο αμοιβές που αφορούσαν το ελευθέριο επάγγελμά του και για τις οποίες δεν εξέδωσε τα αντίστοιχα παραστατικά εσόδων.

Συνεπώς, ο ανωτέρω ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Αναφορικά με τον τρίτο προβαλλόμενο λόγο του προσφεύγοντος

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 5 του Ν.2523/1997** ορίζεται ότι: «1. Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του ΚΒΣ (Π.Δ. 186/1992 ΦΕΚ 84 Α΄) τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο. 2. Για την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος δίδονται οι πιο κάτω εννοιολογικοί προσδιορισμοί: α) Βάση Υπολογισμού Νο1 (ΒΑΣ.ΥΠ.1) είναι το αντικειμενικό ποσό επί του οποίου εφαρμόζονται οι συντελεστές βαρύτητας για συγκεκριμένες παραβάσεις, όπως στις κατ' ιδίαν διατάξεις ορίζεται. Το ποσό της βάσης αυτής κλιμακώνεται ανάλογα με την κατηγορία των βιβλίων, που υποχρεούται να τηρεί κάθε υπόχρεο πρόσωπο του Κ.Β.Σ., ως εξής: α.α. α.β. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Β΄ κατηγορίας εξακόσια (600) ευρώ και για τις αυτοτελείς παραβάσεις των περιπτώσεων α΄ και η΄ της παραγράφου 8 του άρθρου αυτού σε οκτακόσια (800) ευρώ. α.γ. 8.Οι παρακάτω περιπτώσεις, για την επιβολή του αντικειμενικού προστίμου, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο 1 (ΒΑΣ.ΥΠ.1) ο δε συντελεστής βαρύτητας, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, έχει αριθμητική τιμή ένα (1). α) Η παράλειψη έκδοσης κάθε στοιχείου, που ορίζεται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ.....9. Κάθε φορά που διενεργείται φορολογικός έλεγχος και διαπιστώνονται επαναλαμβανόμενες εντός της ίδιας διαχειριστικής περιόδου αυτοτελείς, κατά τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, παραβάσεις, για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων με βάση την κατηγορία βιβλίων, κατά τα οριζόμενα στην περίπτωση α' της παραγράφου 2, το ανώτατο όριο του προστίμου δεν μπορεί να υπερβεί κατά την πρώτη έκδοση απόφασης επιβολής προστίμου το δεκαπενταπλάσιο των προστίμων αυτών, για κάθε κατηγορία παραβάσεων των περιπτώσεων της προηγούμενης παραγράφου και κατά τη δεύτερη έκδοση απόφασης επιβολής προστίμου το τριακονταπλάσιο των προστίμων αυτών, για κάθε ως άνω κατηγορία παράβασης....10. Οι παρακάτω περιπτώσεις, επίσης, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο2 (ΒΑΣ. ΥΠ. 2), όπως ειδικότερα προσδιορίζεται στις κατ' ιδία διατάξεις, με τις οποίες προσδιορίζεται και η τιμή του κατά περίπτωση ισχύοντος συντελεστή βαρύτητας: β) Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, η νόθευση αυτών, καθώς και η καταχώριση στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, συνιστά ιδιόζουσα φορολογική παράβαση και επισύρει πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου ή καταχώρισης, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α., εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ. Σε αντίθετη περίπτωση θεωρείται ιδιαίτερη κατηγορία αυτοτελούς παράβασης και επιβάλλεται το πρόστιμο κατ' εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 8 και 9.».

Επειδή, με το **άρθρο 7 παρ.3 και 5 του Ν.4337/2015** ορίζεται ότι: «3. 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. ... 5. Οι παράγραφοι 3 και 4 του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 (Α'170) ».

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 $6.110,41 \times 25\% = 1.527,60\text{€}$ και συνακόλουθα δεν τροποποιήθηκαν οι οριστικές πράξεις 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 **τριάντα οκτώ περιπτώσεις** αξίας κάτω από 1.200,00€ έκαστη, συνολικής καθαρής αξία αποκρυβείσας ύλης 5.890,21€ πλέον ΦΠΑ **1.354,75€** 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). Κατά συνέπεια ορθώς του επιβλήθηκε πρόστιμο του άρθρου 5 παρ. 8α' και 9 του Ν.2523/1997 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. ζ' του Ν.4337/2015, ήτοι ποσό: $800,00\text{€} \times 15/3 = 4.000,00\text{€}$, που δε διαφοροποιείται ως προς το ύψος του με την παρούσα απόφαση.

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, ενδεδειγμένες 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 εθνικής 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 ελλειπών 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 εθνική 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 εθνική 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 εθνική 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 προηγουμένων, 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, επειδή 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	ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΔΕΝ ΕΚΠΙΠΤΕΙ			ΦΠΑ ΠΟΥ ΔΕΝ ΕΚΠΙΠΤΕΙ		
	Βάσει Ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ	Διαφορά	Βάσει Ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ	Διαφορά
Σύνολο	2.622,68	457,80	-2.164,88	80,94	25,74	- 55,20

- 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 βάσει του άρθρου 48 παρ.3 του Ν.2238/1994 διαμορφώνεται ως εξής:

Οικ. 2014	ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ		
	Βάσει Ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ	Διαφορά
Σύνολο	39.612,89	39.440,00	- 172,89

- 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			Αποκρυβείσα Ύλη Καθαρή Αξία			ΦΠΑ		
	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφ. ΔΕΔ	Διαφ.	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφ. ΔΕΔ	Διαφ.	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφ. ΔΕΔ	Διαφ.
ΣΥΝΟΛΟ	40	38	-2	6.110,21	5.890,21	- 220,00	1.405,35	1.354,75	- 50,60

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

- Η με αριθ. ...- **3/12/2019** οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχ. περ. 1/1 - 31/12/2013,

Οικ. 2014	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
Περιπτώσεις	40 περιπτώσεις μη έκδοσης αποδείξεων αξίας κάτω από 1.200,00€ έκαστη	38 περιπτώσεις μη έκδοσης αποδείξεων αξίας κάτω από 1.200,00€ έκαστη (οροφή 15)
Κύρωση	Άρθρου 7 παρ.3 περ. ζ' του Ν.4337/2015 και περιορισμός άρθ. 5 παρ.9 του Ν.2523/1997 οροφή 15	Άρθρου 7 παρ.3 περ. ζ' του Ν.4337/2015 και περιορισμός άρθ. 5 παρ.9 του Ν.2523/1997 οροφή 15
Ποσό προστίμου	800,00 (αυτοτελείς) x 15 x 1/3 = 4.000,00€	800,00 (αυτοτελείς) x 15 x 1/3 = 4.000,00€

- Ο με αριθ. ...- **3/12/2019** οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου εισοδήματος, οικ. έτους 2014 (διαχ. περ. 1/1 - 31/12/2013) του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Δ' Θεσσαλονίκης με την προσθήκη στα ακαθάριστα έσοδα του ελευθέρου επαγγέλματός του (λογιστής) διαπιστωθείσας αποκρυσβείσας ύλης ποσού **5.890,21€** και της αξίας μη εκπεστέων δαπανών ως λογιστικών διαφορών ποσού **457,80€** καθώς και προσθήκης στο φορολογητέο του εισόδημα αδικαιολόγητης προσαύξησης περιουσίας του αρθ. 48 παρ.3 του Ν.2238/1994 ποσού **39.440,00€**.

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ 2014	ΔΗΛΩΣΗ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ - ΔΗΛΩΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΕΛΕΓΧΟΥ
Ακαθάριστα έσοδα βάσει δήλωσης	49551,46	49.551,46	49.551,46	0,00	0,00
Πλέον Αποκρυσβείσα ύλη λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων		6.110,41	5.890,21	5.890,21	-220,20
Σύνολο Ακαθαρίστων Εσόδων Ελέγχου	49.551,46	55.661,87	55.441,67	5.890,21	-220,20

<u>Αποτελέσματα</u>	<u>ΔΗΛΩΣΗ</u>	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ - ΔΗΛΩΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ - ΕΛΕΓΧΟΥ
Ακαθάριστα Έσοδα	49.551,46	55.661,87	55.441,67	5.890,21	-220,20
Μείον Δαπάνες βάσει δήλωσης	34.600,07	34.600,07	34.600,07	0,00	0,00
Πλέον Λογιστικές Διαφορές δήλωσης	1.845,35	1.845,35	1.845,35	0,00	0,00
Πλέον Λογιστικές Διαφορές ελέγχου		2.622,68	457,80	457,80	-2.164,88
Σύνολο ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ	16.796,74	25.529,83	23.144,75	6.348,01	-2.385,08

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	ΔΗΛΩΣΗ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ - ΔΗΛΩΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ - ΕΛΕΓΧΟΥ
Από Ακίνητα	1.248,40	1.248,40	1.248,40	0,00	0,00
Από Ελευθέρια Επαγγέλματα	16.796,74	25.529,83	23.144,75	6.348,01	-2.385,08
Εισόδημα αρ.48 παρ.3 του Ν.2238/1994		39.612,83	39.440,00	39.440,00	-172,83
Φορολογητέο Εισόδημα	18.045,14	66.391,06	63.833,15	45.788,01	-2.557,91

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ - ΔΗΛΩΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	Ατομικό και τέκνων	18.045,14	66.391,12	63.833,15	45.788,01	48.345,98
	Πιστωτικό ποσό	4.021,65			-4.021,65	-4.021,65
Φόρος	Χρεωστικό		9.608,30	8.764,17	8.764,17	9.608,30

	ποσό					
Προκαταβολή φόρου				0,00	0,00	
Τέλη χαρτί/μου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων	11,85	11,85	11,85	0,00	0,00	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου	2,37	2,37	2,37	0,00	0,00	
Πρόσθετος φόρος, τέλη χαρτ. & εισφ.ΟΓΑ εκπροθέσμου				0,00	0,00	
Πρόστιμο άρθρου 58 και Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013		13.978,88	13.113,14	13.113,14		13.978,88
Εισφορά Αλληλεγγύης	180,56	1.992,07	1.915,33	1.734,77		1.811,51
Τέλος Επιτηδεύματος	800	800	800,00	0,00	0,00	
Έκπτωση λόγω υποβολής της δήλωσης μέσω διαδικτύου και λοιπών συμφηφισμών. Ποσό άρθρου 74 § ν.2238/1994	14,92	14,92	14,92	0,00	0,00	
Ποσά προς επιστροφή βάσει δήλωσης	3.041,79			0,00	0,00	
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή		26.378,55	24.621,78	27.633,73		29.420,34

- Η με αριθ. ...- **3/12/2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχ. περ. 1/1 - 31/12/2013 με την προσθήκη στις φορολογητέες εκροές και στον φόρο αυτών, της αξίας της διαπιστωθείσας αποκρυβείσας ύλης **5.890,21€** και του αναλογούντος ΦΠΑ **1.405,35€** καθώς και την αφαίρεση από τις φορολογητέες εισροές και τον φόρο αυτών, της αξίας των δαπανών που δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση **457,80€** και του ΦΠΑ αυτών **25,74€**.

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ 2014	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΕΛΕΓΧΟΥ
Αξία φορολογητέων εκροών	49.551,46	55.661,87	55.441,87	5.890,41	-220,00
Αξία φορολογητέων εισροών	22.342,96	21.645,16	21.885,16	-457,80	240,00
Φόρος εκροών	11.396,83	12.802,23	12.751,63	1.354,80	-50,60
Υπόλοιπο φόρου εισροών	11.396,83	11.315,89	11.371,09	-25,74	55,20
Χρεωστικό υπόλοιπο		1.486,34	1.380,54	1.380,54	-105,80

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

τη **μερική αποδοχή** της με αριθ. πρωτ. ... – **8/1/2020** ενδικοφανούς προσφυγής του ... με **ΑΦΜ:...**και την **τροποποίηση** α) της με αριθ. ...- **3/12/2019** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχ. περ. 1/1 - 31/12/2013 (ως προς το πλήθος των περιπτώσεων και όχι του ποσού του προστίμου), β) του με αριθ. ...- **3/12/2019** οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2014 (διαχ. περ. 1/1 - 31/12/2013) και γ) της με αριθ. ...- **3/12/2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Δ΄ Θεσσαλονίκης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική Περίοδος 1/1 - 31/12/2013 – Οικ. έτος 2014

- Η με αριθ. ...- **3/12/2019** Οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
Πλήθος Περιπτώσεων	40 περιπτώσεις μη έκδοσης αποδείξεων αξίας κάτω από	38 περιπτώσεις μη έκδοσης αποδείξεων αξίας κάτω από

	1.200,00€ έκαστη	1.200,00€ έκαστη
Ποσό προστίμου	4.000,00	4.000,00

- Ο με αριθ. ...- **3/12/2019** οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου εισοδήματος

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης ΔΕΔ
Διαφορά Φόρου Εισοδήματος	13.629,95	12.785,82
Πρόστιμο άρθρου 58 και Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013	13.978,88	13.113,14
Εισφορά Αλληλεγγύης	1.811,51	1.734,77
Καταλογιζόμενο ποσό	29.420,34	27.633,73

- Η με αριθ. ...- **3/12/2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης ΔΕΔ
ΦΠΑ	1.486,34	1.380,54
Πρόστιμο άρθρου 58α και τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013	1.524,39	1.415,88
Καταλογιζόμενο ποσό	3.010,73	2.796,42

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

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

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

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.