



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 28.12.2022

Αριθμός απόφασης: 2456

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 08-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 ΦΕΚ Α' 206), εφεξής ΚΦΔ.
- β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».
- γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων
- δ. Την με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

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

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της προσφεύγουσας του με ΑΦΜ:, κατοίκου κατά: α) της με αριθμό/29.06.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016, β) της με αριθμό/29.06.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017, γ) της με αριθμό29.06.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016, δ) της με αριθμό/29.06.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 και ε) της με αριθμό/29.06.2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2020, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Το με αρ. πρωτ.ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ2022 ΕΜΠ συμπληρωματικό υπόμνημα

6. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

7. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας του με ΑΦΜ:, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-α) Με τη με αριθμό29.06.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, φόρος ύψους 20.104,25€ πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 10.052,13€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 4.841,77€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 34.998,15€, λόγω διαφοράς φορολογητέας ύλης που ανέρχεται, στο ποσό των 68.362,60€.

-β) Με τη με αριθμό**29.06.2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου **φορολογικού έτους 2017**, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, φόρος ύψους **40.780,34€** πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού **20.390,17€** και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού **10.351,62€**, ήτοι **συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 71.522,13€**, λόγω διαφοράς φορολογητέας ύλης που ανέρχεται, στο ποσό των **130.709,38€**.

-γ) Με τη με αριθμό/**29.06.2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου **φορολογικού έτους 2016**, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....., καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, φόρος ύψους **129,00€** πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. ποσού **96,79€**, ήτοι **συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 225,79€**.

-δ) Με τη με αριθμό/**29.06.2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου **φορολογικού έτους 2017**, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, φόρος ύψους **360,00€** πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. ποσού **180,00€**, ήτοι **συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 540,00€**.

ε) Με τη με αριθμό**29.06.2022** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. 4174/2013, **φορολογικού έτους 2020**, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο συνολικού ύψους **250,00€**, λόγω μη ανταπόκρισης στο με αρ.πρωτ./**18.11.2020** έγγραφο αίτημα για παροχή πληροφοριών για τη προσκόμιση λογιστικών αρχείων και στοιχείων φορολογικών ετών 2016 και 2017, εντός της οριζόμενης προθεσμίας των δέκα (10) ημερών από την κοινοποίησή του, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14 (παρ. 1) του Κ.Φ.Δ. - ν. 4174/2013. Το πρόστιμο για την εν λόγω παράβαση καθορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 § 1 περ. δ', § 2 περ. γ' του Κ.Φ.Δ.. ήτοι **συνολικό ποσό 250,00€**.

Οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν, μετά τον μερικό έλεγχο φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και ελέγχου εκπλήρωσης φορολογικών υποχρεώσεων ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ., δυνάμει της με αρ.822/14.07.2020 εντολής ελέγχου, βάσει των διατάξεων του ν. 4172/2013, του Φ.Π.Α.(Ν.2859/2000) και του Ν.4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα).

Πρόκειται για ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών «Ιατρικές υπηρεσίες, ειδικότητας Δερματολογίας- Αφροδισιολογίας, η οποία τηρεί απλογραφικά βιβλία.

Στο πλαίσιο του διενεργηθέντος ελέγχου εστάλη στην προσφεύγουσα στις 31.07.2020 η με αρ. πρωτ. γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπροθέσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι

την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017.

Παράλληλα εστάλη στην προσφεύγουσα το με αρ. πρωτ./18-11-2020 έγγραφο αίτημα παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 (παρ. 1) του Κ.Φ.Δ. - ν. 4174/2013, προκειμένου να θέσει τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία (απλογραφικό βιβλίο) και στοιχεία των υπό κρίση ετών.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στο ως άνω αίτημα παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. - ν. 4174/2013 εκδόθηκε η με αριθμό/29.06.2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2020, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.....

Στο πλαίσιο εκτέλεσης της εντολής (ελέγχου) ελέγχθηκαν και οι τραπεζικοί λογαριασμοί που διαθέτει η προσφεύγουσα, ύστερα από την νόμιμη πρόσβαση στα δεδομένα των λογαριασμών από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., με βάση την με αρ../2015 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του υπ'αρ. ΔΙΟΙΚ.Α.Α.Δ.Ε. Ο.. ΕΞ ΕΜΠ/30-3-2017 εγγράφου του Διοικητή.

Μέσω του δικτύου (intranet) στο Ειδικό Λογισμικό Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας, αντλήθηκαν από την βάση δεδομένων μέσω της εν λόγω εφαρμογής τα πρωτογενή δεδομένα που απέστειλαν τα χρηματοπιστωτικά Ιδρύματα και τα δηλωθέντα εισοδήματα της προσφεύγουσας για φορολογικά έτη 2016-2017.

Α.Από τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών της, φορολογικών ετών 2016 και 2017 εντοπίστηκαν πρωτογενείς καταθέσεις οι οποίες δε δικαιολογούνται από τα δηλωθέντα εισοδήματα της προσφεύγουσας, όπως αυτά αποτυπώθηκαν στις δηλώσεις φόρου εισοδήματος φορολογικών ετών 2016 και 2017,ως ακολούθως:

-Για το φορολογικό έτος 2016 δεν αιτιολογήθηκαν ως προς την πηγή ή την αιτία προέλευσης πρωτογενείς καταθέσεις ύψους **34.747,60ευρώ** (όπως αναλυτικά περιγράφονται στην από 29.06.2022 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος) και καταλογίστηκαν από τον έλεγχο ως προσαύξηση περιουσίας του άρθρου 21 του ν. 4172/2013

-Για το φορολογικό έτος 2017 δεν αιτιολογήθηκαν ως προς την πηγή ή την αιτία προέλευσης πρωτογενείς καταθέσεις ύψους **103.708,44ευρώ** (όπως αναλυτικά περιγράφονται στην από 29.06.2022 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος) και καταλογίστηκαν από τον έλεγχο ως προσαύξηση περιουσίας του άρθρου 21 του ν. 4172/2013

Β. Επειδή η προσφεύγουσα δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα λογιστικά αρχεία φορολογικών ετών 2016 και 2017 κατόπιν του με αρ.πρωτ.18.11.2020 αιτήματος για παροχή πληροφοριών δεν αναγνωρίστηκε το σύνολο των εκπιπόμενων δαπανών (για το φορολογικό έτος 2016 ποσό 34.496,47ευρώ και για το φορολογικό έτος 2016 ποσό 26.447,44 ευρώ) των διατάξεων των άρθρων 22 και 23 του ν. 4172/2013 των υπό κρίση ετών και προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα και τα καθαρά κέρδη της προσφεύγουσας ως κάτωθι:

<u>Φορολογικό έτος 2016</u>	<u>ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ</u>	<u>ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ</u>
Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων	33.615,00	33.615,00
Μείον :Δαπάνες χρήσης	34.496,47	0,00
Καθαρά κέρδη/ζημία	-881,47	33.615,00

<u>Φορολογικό έτος 2017</u>	<u>ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ</u>	<u>ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ</u>
Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων	28.805,00	28.805,00
Μείον :Δαπάνες χρήσης	26.447,44	0,00
Μείον : αποσβέσεις	553,50	0,00
Καθαρά κέρδη	1.804,06	28.805,00

ΦΠΑ

Φορολογικό έτος 2016

Για το φορολογικό έτος 2016 δεν αναγνωρίστηκε ο ΦΠΑ ύψους 4.967,71 ευρώ που εκπέστηκε από την ελεγχόμενη επιχείρηση χωρίς να υφίσταται τέτοιο δικαίωμα του άρθρου 32 του ν. 2859/2000, λόγω μη προσκόμισης λογιστικών αρχείων φορολογικού έτους 2016, κατόπιν του με αρ.πρωτ./18.11.2020 αιτήματος για παροχή πληροφοριών.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΚΡΟΩΝ – ΕΙΣΡΟΩΝ	01/01/2016 - 31/12/2016 Δήλωσης	01/01/2016 - 31/12/2016 Ελέγχου	Διαφορά δήλωσης/ελέγχου
ΣΥΝΟΛΟ Αξίας φορολογητέων εκροών	1.500,00	1.500,00	0,00
ΣΥΝΟΛΟ Αξίας φορολογητέων εισροών	20.988,79	0,00	-20.988,79

ΣΥΝΟΛΟ Φόρου εκροών	345,00	345,00	0,00
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	5.183,71	216,00	4.967,71

Φορολογικό έτος 2017

Για το φορολογικό έτος 2016 δεν αναγνωρίσθηκε ο ΦΠΑ ύψους 1.961,56 ευρώ που εκπέστηκε από την ελεγχόμενη επιχείρηση χωρίς να υφίσταται τέτοιο δικαίωμα του άρθρου 32 του ν. 2859/2000, λόγω μη προσκόμισης λογιστικών αρχείων φορολογικού έτους 2017 κατόπιν του με αρ.πρωτ./18.11.2020 αιτήματος για παροχή πληροφοριών και μείωση πιστωτικού υπολοίπου προηγούμενης περιόδου κατά το ποσό των 4.838,71 ευρώ.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΚΡΟΩΝ - ΕΙΣΡΟΩΝ	01/01/2017 - 31/12/2017 Δήλωσης	01/01/2017 - 31/12/2017 Ελέγχου	Διαφορά δήλωσης/ελέγχου
ΣΥΝΟΛΟ Αξίας φορολογητέων εκροών	1.500,00	1.500,00	0,00
ΣΥΝΟΛΟ Αξίας φορολογητέων εισροών	8.210,70	0,00	-8.210,70
ΣΥΝΟΛΟ Φόρου εκροών	360,00	360,00	0,00
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	1.961,56	0,00	-1.961,56
Πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης περιόδου	4.838,71	0,00	-4.838,71

Κατόπιν των ανωτέρω εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις από τη φορολογική αρχή και κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα στις 05.07.2022 με έκθεση επίδοσης.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση, των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας μεταξύ των άλλων τους παρακάτω λόγους:

-Εσφαλμένα η φορολογική αρχή θεώρησε τις πρωτογενείς καταθέσεις στα φορολογικά έτη 2016 και 2017, ως προσαύξηση περιουσίας.

Πιο συγκεκριμένα αναφορικά με τις υπό κρίση κινήσεις:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016

-Για τις υπ'αριθ. και καταθέσεις συνολικού ποσού **9.000,00** ευρώ, πρόκειται για καταθέσεις από την εταιρία Εκκοκκιστήρια, συμφερόντων της οικογένειας του συζύγου της και τα υπό κρίση ποσά αποτελούν προεισπράξεις μελλοντικών μερισμάτων.

-Για την υπ'αριθ.ονομαστική κατάθεση από την ποσού **15.000,00** ευρώ, πρόκειται για προσωπικό άτοκο δανεισμό για βιοποριστικούς λόγους και, ειδικότερα, για κάλυψη τραπεζικών δανειακών υποχρεώσεων, από εταιρεία στην οποία είναι ιδιοκτήτης και εκπρόσωπος ο κουμπάρος της.

-Για τις υπ'αριθ. καταθέσεις ποσών **100,00** ευρώ και **150,00** ευρώ, ενδεχομένως πρόκειται για καταθέσεις ενοικίων της εταιρίας, αλλά λόγω παλαιότητας των κινήσεων δεν μπορεί να τις ταυτοποιήσει με συγκεκριμένο ενοικιαστή.

-Για την υπ'αριθ.ονομαστική κατάθεση ποσού **1.000,00** ευρώ από τη νομική οντότητα, πρόκειται για χρηματική διευκόλυνση με επιστροφή εις χείρας τους.

-Για τις υπ'αριθ. ονομαστικές καταθέσεις ποσού **200,0** ευρώ έκαστη πρόκειται για καταθέσεις ενοικίου. Μάλιστα, η επανάληψη του καταθέτη (.....) δικαιολογεί την περιοδικότητα που υπήρχε στη συναλλακτική τους σχέση και εξηγεί γιατί πρόκειται για κατάθεση ενοικίων.

- Για την υπ'αριθ. κατάθεση ποσού **1.050,00** ευρώ πρόκειται για κατάθεση που πραγματοποιήθηκε από το σύζυγο της.

-Για την υπ'αριθ. ..ονομαστική κατάθεση ποσού **2.000,00** ευρώ από τον, πρόκειται για κατάθεση που πραγματοποίησε ο γαμπρός της, προκειμένου να καλύψει δικές της υποχρεώσεις. Ομοίως, αναφορικά με την υπ'αριθ. ονομαστική κατάθεση από τον ίδιο (.....), πρόκειται για οικογενειακή χρηματική διευκόλυνση, με σκοπό την κάλυψη τρεχουσών δανειακών υποχρεώσεων.

-Για την υπ'αριθ. ονομαστική κατάθεση ποσού **330,00** ευρώ από τον .., η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι πρόκειται για χρήματα που αφορούν ενοίκια που εισπράττει για λογαριασμό της ο ..., ο οποίος είναι μεσίτης των ακινήτων της εταιρίας με την επωνυμία «.....» που διατηρεί από κοινού με τον σύζυγο της, τα οποία και διαχειρίζεται.

-Το αυτό ισχύει και για τις κρίσιμες καταθέσεις με αριθμούς και ποσών **220,00** ευρώ, **850,00** ευρώ, **785,00** ευρώ, **550,00** ευρώ, **970,00** ευρώ και **890,00** ευρώ αντίστοιχα (σύνολο **4.595,00** ευρώ).

-Για τις με αρ., καταθέσεις του έτους 2016, ισχυρίζεται ότι πρόκειται για καταθέσεις με μετρητά της ιδίας και του συζύγου της

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017

-Η με αριθ..... κατάθεση επιταγής ποσού 15.000,00 ευρώ την 27/03/2017 σχετίζεται με το δανεισμό του Ιουλίου 2016.

-Για τις με αριθ. και καταθέσεις τραπεζικών επιταγών ποσών 8.350,00 ευρώ, 7.000,00 ευρώ και 6.200,00 ευρώ την 14/11/2017 πρόκειται για πωλήσεις αγροτεμαχίων του συζύγου της στην, γεγονός που αποδεικνύεται και από τα Ε9 του συζύγου της.

- Για την με αριθ.ονομαστική κατάθεση ποσού 10.000,00 ευρώ από τον . πρόκειται για ταμειακή διευκόλυνση στον σύζυγό της για κάλυψη δανειακών υποχρεώσεων.

-Για την με αριθ. ... ονομαστική κατάθεση ποσού 1.000,00 ευρώ από τον πρόκειται για ταμειακή διευκόλυνση με επιστροφή εις χείρας του.

-Για τις με αρ..... καταθέσεις του έτους 2017, ισχυρίζεται ότι πρόκειται για καταθέσεις με μετρητά της ίδιας και του συζύγου της.

- Παρανόμως ο έλεγχος δεν έθεσε όριο χρηματικού ποσού καταθέσεων για τα υπό κρίση έτη.

Ως προς τους παραπάνω ισχυρισμούς της προσφεύγουσας.

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν.4174/2013 ορίζεται : «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.» και στο άρθρο 15 του ίδιου νόμου ορίζεται «1. Κατόπιν έγγραφου ή ηλεκτρονικού αιτήματος του Γενικού Γραμματέα, οι κρατικές υπηρεσίες και κάθε φορέας της Γενικής Κυβέρνησης, συμπεριλαμβανομένων των δικαστικών και εισαγγελικών αρχών και όλων των δημόσιων οργανισμών, φορέων και εταιρειών, όπου συμμετέχει ή έχει την εποπτεία το Κράτος, καθώς και των ανεξάρτητων αρχών, υποχρεούνται να παρέχουν στη Φορολογική Διοίκηση κάθε διαθέσιμη πληροφορία και να επιδεικνύουν, χωρίς τη μεταφορά τους εκτός των εγκαταστάσεων, όλα τα πρωτότυπα έγγραφα, μητρώα και στοιχεία που έχουν στην κατοχή τους».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των

φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

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

Ο Κ.Φ.Ε. διακρίνει τις ακόλουθες κατηγορίες ακαθάριστων εισοδημάτων: α) εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις, β) εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, γ) εισόδημα από κεφάλαιο και δ) εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου".

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

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

Επειδή, ακολούθως, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 (ΚΦΕ), ορίζεται ότι: «2.Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την

κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο».

Επειδή περαιτέρω, με την παρ. 4 του άρθρου 29 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «4. Το εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 4 του άρθρου 21 φορολογείται με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%)».

Επειδή περαιτέρω, με την εγκύκλιο ΠΟΛ 1175/16-11-2017 παρασχέθηκαν πρόσθετες διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας, όπου μεταξύ άλλων επισημαίνονται τα εξής: «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 [...] . Ο προσδιορισμός του ως άνω κρίσιμου χρόνου πρέπει να γίνεται από την ελεγκτική αρχή με βάση πρόσφορα και επαρκή στοιχεία τα οποία συλλέγονται ιδίως η κλήση του φορολογούμενου για παροχή εξηγήσεων και η αναζήτηση κατόπιν της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου στα οποία συμπεριλαμβάνονται πληροφορίες και στοιχεία από τα εμπλεκόμενα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα. Αν η εντός ευλόγου χρόνου συλλογή στοιχείων σχετικά με τη διαπίστωση του χρόνου προσαύξησης της περιουσίας καθίσταται αδύνατη ή ιδιαίτερα δυσχερής, γεγονός που πρέπει να βεβαιώνεται από τη φορολογική αρχή με ειδική αιτιολογία, αυτή μπορεί να διαπιστώσει τον κρίσιμο, κατά τα προεκτεθέντα, χρόνο με βάση όσα στοιχεία κατάφερε να συγκεντρώσει ο έλεγχος και, στην εξαιρετική περίπτωση παντελούς έλλειψης τέτοιων στοιχείων, να θεωρήσει κατά τεκμήριο ως κρίσιμο χρόνο εκείνον του εμβάσματος (ΣτΕ 884/2016)».

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά με την υπ' αριθ. 884/2016 απόφαση του ΣτΕ (Β' Τμήμα Επταμελές) ότι «η ανωτέρω διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ αφορά στη φορολόγηση ως εισοδήματος «προσαύξηση[ς] περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία». Ως «πηγή ή αιτία» της προσαύξησης της χρηματικής περιουσίας του φορολογούμενου νοείται ο γενεσιουργός λόγος της εισαγωγής/ένταξης των αντίστοιχων ποσών στην περιουσία του [...] 13. Επειδή, η ως άνω

διάταξη του εδαφίου β΄ της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ, κατά το κρίσιμο, εν προκειμένω, σκέλος της, που αναφέρεται σε περιουσιακή προσαύξηση προερχόμενη «από άγνωστη [...] πηγή ή αιτία», έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται υπό την προϋπόθεση ότι η φορολογική διοίκηση δεν κατορθώνει να διαπιστώσει, κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο και ασφαλή, τη συγκεκριμένη προέλευση της προσαύξησης (που, σε υπόθεση όπως η παρούσα, υπερβαίνει τα εισοδήματα που της έχει δηλώσει ο φορολογούμενος), παρά τη λήψη των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκάων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, συμπεριλαμβανόμενης, ιδίως, της κλήσης του φορολογούμενου για παροχή σχετικών πληροφοριών και στοιχείων, που, αν υποβληθούν, ελέγχονται ως προς την ακρίβεια και την επάρκειά τους. Εξάλλου, ναι μεν η εισαγωγή (κατάθεση) χρηματικού ποσού σε τραπεζικό λογαριασμό του φορολογούμενου ενδέχεται να συνιστά ή να αντιστοιχεί σε «προσαύξηση [της] περιουσίας» του, κατά την έννοια της ίδιας διάταξης, αλλά, πάντως, είναι εμφανές ότι η μεταφορά χρηματικού ποσού από τραπεζικό λογαριασμό του φορολογούμενου σε άλλον τραπεζικό λογαριασμό του ίδιου προσώπου δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι επαυξάνει την περιουσία του (πρβλ. αποφάσεις του γαλλικού Conseil d'Etat της 19.6.2014 στην υπόθεση 371099 και της 20.10.2010 στην υπόθεση 317565, δημοσιευμένες στο διαδικτυακό τόπο του), τουλάχιστον εφόσον αυτός είναι ο μοναδικός δικαιούχος του πρώτου λογαριασμού [...] 20. Επειδή, κατά την έννοια των διατάξεων των άρθρων 4 παρ. 5 και 78 παρ. 1 του Συντάγματος, η φορολογούμενη ύλη (εν προκειμένω, εισόδημα) δεν επιτρέπεται να είναι πλασματική, αλλά πρέπει να είναι πραγματική (βλ. λ.χ. ΣΤΕ Ολομ. 29/2014, Ολομ. 4003/2014, Ολομ. 2563/2015, Ολομ. 2564/2015).....».

Επειδή, με την ΔΕΑΦ Α΄ 1144110 ΕΞ 2015 δόθηκαν διευκρινήσεις από το Β΄ Τμήμα της Διεύθυνσης Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών σχετικές με θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας. Συγκεκριμένα, μεταξύ άλλων, αναφέρονται τα εξής: «1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρ. 21 του ΚΦΕ, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. 2. Επιπλέον, με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ΚΦΔ ορίζεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις. 3. Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση

περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. 7. Επίσης, σε όσες περιπτώσεις επικαλείται ο φορολογούμενος ότι η προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση, γονική παροχή, κληρονομιά κλπ, πρέπει να ελέγχεται αν υπήρχε η δυνατότητα από τον δωρητή, τον δανειοδότη, τον παρέχοντα, τον κληρονομούμενο, να καταβάλλει ποσά που επικαλείται ο φορολογούμενος, καθώς και αν έχουν καταλογιστεί τα ποσά που προβλέπονται από τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις (π.χ. τέλη χαρτοσήμου, φόρος γονικής παροχής, φόρος δωρεάς κ.λπ.) [...] 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..... 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.».

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, στο **άρθρο 22. Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες,** του ιδίου ως άνω νόμου, ορίζεται ότι: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα,

επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,

γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά».

Επειδή περαιτέρω, με την Εγκύκλιο ΠΟΛ 1113/02-06-2015 (ΦΕΚ 167Α') της ΓΓΔΕ, με θέμα (Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013), διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα: «α) με τις διατάξεις του άρθρου 22 τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών με την έννοια ότι κατ' αρχήν εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης και επιπροσθέτως πληρούν τα λοιπά κριτήρια που τίθενται στο άρθρο αυτό. Το εν λόγω άρθρο πρέπει να εξετάζεται συστηματικά με το άρθρο 23 που αφορά τις μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες και την παράγραφο 4 του άρθρου 48 σχετικά με τις μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες που αφορούν τα ενδοομιλικά μερίσματα που απαλλάσσονται από το φόρο. Κατά συνέπεια, **ο κανόνας που εισάγεται είναι ότι όποια δαπάνη πληροί τα κριτήρια του άρθρου 22 και συγχρόνως δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπόμενων δαπανών του άρθρου 23 εκπίπτει,....** γ) με τις διατάξεις του άρθρου 23 ορίζονται περιοριστικά οι κατηγορίες δαπανών που δεν εκπίπτουν. Οι μη εκπιπόμενες δαπάνες διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, σε αυτές που λόγω του είδους τους δεν εκπίπτουν χωρίς να απαιτείται η συνδρομή άλλου όρου ή προϋπόθεσης και σε αυτές που δεν εκπίπτουν μόνον κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το τιθέμενο στο άρθρο αυτό αριθμητικό όριο.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 32§1 του ν.2859/2000 (ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΠΑ) ορίζεται ότι: «1.Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης ατής παραγράφου 1 του άρθρου 36,

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,

γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά,

δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, ε) κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης ή της ειδικής δήλωσης της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36, όπου προβλέπεται η καταβολή φόρου με τις δηλώσεις αυτές, από τις οποίες αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου».

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 54 παρ.1 ,2 ορίζονται τα εξής:

1.Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:

α) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα ή υποβάλει ελλιπή δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου,

β) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση,

γ) δεν υποβάλλει ή υποβάλει εκπρόθεσμα δήλωση παρακράτησης φόρου,

δ) δεν ανταποκριθεί σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων....

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:

α) εκατό (100) ευρώ, σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής σχετικά με την περίπτωση α' της παραγράφου 1 και, στις φορολογίες κεφαλαίου, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων α', β', γ', δ' στ' και ιγ' της παραγράφου 1,

β) εκατό (100) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ' και δ' της παραγράφου 1 που ο φορολογούμενος δεν είναι υπόχρεος τήρησης λογιστικών βιβλίων,

γ) διακόσια πενήντα (250) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ', δ' και στ' της παραγράφου 1, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα η φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε πρωτογενείς καταθέσεις φορολογικών ετών 2016 και 2017 και συγκεκριμένα:

-Για τις υπ'αριθ. καταθέσεις συνολικού ποσού **9.000,00** ευρώ, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι πρόκειται για καταθέσεις από την εταιρία Εκκοκκιστήρια, συμφερόντων της οικογένειας του συζύγου της και τα υπό κρίση ποσά αποτελούν προεισπράξεις μελλοντικών μερισμάτων.

Επειδή, για τις ως άνω καταθέσεις ο έλεγχος έκανε εν μέρει δεκτό τον ισχυρισμό της και μόνο το ποσό των **3.000,00 ευρώ** θεωρεί πρωτογενή κατάθεση αγνώστου αιτίας και προέλευσης, καθώς δεν προσκομίσθηκε κανένα δικαιολογητικό έγγραφο, όπως ιδιωτικό συμφωνητικό κατατεθειμένο στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. (όπως αναγράφεται στην από 29.06.2022 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος σελ. 147)

- Για την υπ'αριθ. ονομαστική κατάθεση από την ποσού **15.000,00** ευρώ, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι πρόκειται για προσωπικό άτοκο δανεισμό για βιοποριστικούς λόγους και ειδικότερα, για κάλυψη τραπεζικών δανειακών υποχρεώσεων, από εταιρεία στην οποία είναι ιδιοκτήτης και εκπρόσωπος ο κουμπάρος της.

Επειδή, για τις ως άνω καταθέσεις ο έλεγχος δεν έκανε δεκτό τον ισχυρισμό της καθώς δεν προσκομίσθηκε κανένα δικαιολογητικό έγγραφο (όπως αναγράφεται στην από 29.06.2022 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος σελ. 147)

-Για τις υπ'αριθ. καταθέσεις ποσών **100,00** ευρώ και **150,00** ευρώ, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ενδεχομένως πρόκειται για καταθέσεις ενοικίων της εταιρίας ΟΕ, αλλά λόγω παλαιότητας των κινήσεων δεν μπορεί να τις ταυτοποιήσει με συγκεκριμένο ενοικιαστή.

Επειδή, για τις ως άνω καταθέσεις ο έλεγχος δεν έκανε δεκτό τον ισχυρισμό της καθώς δεν προσκομίσθηκε κανένα δικαιολογητικό έγγραφο και δεν αιτιολογήθηκε από την προσφεύγουσα (όπως αναγράφεται στην από 29.06.2022 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος σελ. 147)

-Για την υπ'αριθ. ονομαστική κατάθεση ποσού **1.000,00** ευρώ από τη νομική οντότητα, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι πρόκειται για χρηματική διευκόλυνση με επιστροφή εις χείρας τους.

Επειδή, για τις ως άνω καταθέσεις ο έλεγχος δεν έκανε δεκτό τον ισχυρισμό της, καθώς δεν προσκομίσθηκε κανένα δικαιολογητικό έγγραφο, όπως ιδιωτικό συμφωνητικό κατατεθειμένο

στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. (όπως αναγράφεται στην από 29.06.2022 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος σελ. 147)

-Για τις υπ'αριθ. ονομαστικές καταθέσεις ποσού 800,00 ευρώ (200,00 εκάστη χ 4) η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι πρόκειται για καταθέσεις ενοικίου. Μάλιστα, η επανάληψη του καταθέτη (.....) δικαιολογεί την περιοδικότητα που υπήρχε στη συναλλακτική τους σχέση και δικαιολογεί πως πρόκειται για κατάθεση ενοικίων.

Επειδή, για τις ως άνω καταθέσεις ο έλεγχος δεν έκανε δεκτό τον ισχυρισμό της καθώς από το έντυπο (Ε2) δήλωσης Ακινήτων δεν προκύπτει εκμισθωτής με το ως άνω όνομα (όπως αναγράφεται στην από 29.06.2022 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος σελ. 147)

- Για την υπ'αριθ. κατάθεση ποσού 1.050,00 ευρώ η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι πρόκειται για κατάθεση που πραγματοποιήθηκε από το σύζυγο της.

Επειδή, για τις ως άνω καταθέσεις ο έλεγχος δεν έκανε δεκτό τον ισχυρισμό της, καθώς δεν προσκομίσθηκε κανένα δικαιολογητικό έγγραφο (όπως αναγράφεται στην από 29.06.2022 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος σελ. 147)

-Για την υπ'αριθ. ονομαστική κατάθεση ποσού 2.000,00 ευρώ από τον ., η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι πρόκειται για κατάθεση που πραγματοποίησε ο γαμπρός της, προκειμένου να καλύψει δικές της υποχρεώσεις. Ομοίως, αναφορικά με την υπ'αριθ. ονομαστική κατάθεση από τον ίδιο (...), πρόκειται για οικογενειακή χρηματική διευκόλυνση, με σκοπό την κάλυψη τρεχουσών δανειακών υποχρεώσεων.

Επειδή, για τις ως άνω καταθέσεις ο έλεγχος δεν έκανε δεκτό τον ισχυρισμό της, καθώς δεν προσκομίσθηκε κανένα δικαιολογητικό έγγραφο, όπως ιδιωτικό συμφωνητικό κατατεθειμένο στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. (όπως αναγράφεται στην από 29.06.2022 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος σελ. 147)

-Για την υπ'αριθ.ονομαστική κατάθεση ποσού 330,00 ευρώ από τον η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι πρόκειται για χρήματα που αφορούν ενοίκια που εισπράττει για λογαριασμό της ο, ο οποίος είναι μεσίτης των ακινήτων της εταιρίας με την επωνυμία «....» που διατηρεί από κοινού με τον σύζυγο της, τα οποία και διαχειρίζεται.

-Το αυτό ισχύει και για τις κρίσιμες καταθέσεις με αριθμούς ποσών 220,00 ευρώ, 850,00 ευρώ, 785,00 ευρώ, 550,00 ευρώ, 970,00 ευρώ και 890,00 ευρώ αντίστοιχα (σύνολο 4.595,00 ευρώ).

Επειδή, για τις ως άνω καταθέσεις ο έλεγχος δεν έκανε δεκτό τον ισχυρισμό της, καθώς δεν προσκομίσθηκε κανένα δικαιολογητικό έγγραφο, όπως ιδιωτικό συμφωνητικό κατατεθειμένο στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. (όπως αναγράφεται στην από 29.06.2022 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος σελ. 147)

-Για την με αριθ. κατάθεση επιταγής ποσού 15.000,00 ευρώ την 27/03/2017 η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι σχετίζεται με το δανεισμό του Ιουλίου 2016.

Επειδή, για τις ως άνω καταθέσεις ο έλεγχος δεν έκανε δεκτό τον ισχυρισμό της, καθώς από το αντίγραφο της με αρ. επιταγή της ALPHA BANK προκύπτει ότι εκδόθηκε από τη με ΑΦΜ σε διαταγή της Στη συνέχεια οπισθογραφήθηκε και κατατέθηκε από τον κ.....την 27.03.2017. Από το έντυπο (Ε2) δήλωσης ακινήτων δεν βρέθηκε ως ενοικιαστής, η με ΑΦΜ (όπως αναγράφεται στην από 29.06.2022 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος σελ. 180)

-Για την με αριθ. κατάθεση επιταγής ποσού 15.000,00 ευρώ την 27/06/2017 ο έλεγχος δεν έκανε δεκτό τον ισχυρισμό καθώς η με αρ. επιταγή από την Τράπεζα .εκδόθηκε σε διαταγή Από τον έλεγχο των κινήσεων των λογαριασμών που διατηρούν η προσφεύγουσα με τον σύζυγό της δεν διαπιστώθηκε η έκδοσή της από λογαριασμό που η προσφεύγουσα με τον σύζυγό της διατηρούν στη συγκεκριμένη ΤΡΑΠΕΖΑ (όπως αναγράφεται στην από 29.06.2022 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος σελ. 180)

-Για τις με αριθ. ,,,,, , καταθέσεις τραπεζικών επιταγών ποσών 8.350,00 ευρώ, 7.000,00 ευρώ και 6.200,00 ευρώ την 14/11/2017 η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι πρόκειται για πωλήσεις αγροτεμαχίων του συζύγου της στην Ηράκλεια ,,,,, , γεγονός που αποδεικνύεται και από τα Ε9 του συζύγου της.

Επειδή, για τις ως άνω καταθέσεις ο έλεγχος δεν έκανε δεκτό τον ισχυρισμό της, καθώς δεν προσκομίσθηκε κανένα δικαιολογητικό έγγραφο, όπως συμβολαιογραφική πράξη

αγοραπωλησίας (όπως αναγράφεται στην από 29.06.2022 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος σελ. 180)

- Για την με αριθ. ,,,,,,ονομαστική κατάθεση ποσού 10.000,00 ευρώ από τον ,,,,,η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι πρόκειται για ταμειακή διευκόλυνση στον σύζυγό της για κάλυψη δανειακών υποχρεώσεων.

Επειδή, για τις ως άνω καταθέσεις ο έλεγχος δεν έκανε δεκτό τον ισχυρισμό της, καθώς δεν προσκομίσθηκε κανένα δικαιολογητικό έγγραφο, (όπως αναγράφεται στην από 29.06.2022 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος σελ. 181)

-Για την με αριθ. ,,,,,, ονομαστική κατάθεση ποσού 1.000,00 ευρώ από τον ,,,,, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι πρόκειται για ταμειακή διευκόλυνση με επιστροφή εις χείρας του.

Επειδή, για τις ως άνω καταθέσεις ο έλεγχος δεν έκανε δεκτό τον ισχυρισμό της, καθώς δεν προσκομίσθηκε κανένα δικαιολογητικό έγγραφο, όπως ιδιωτικό συμφωνητικό κατατεθειμένο στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. (όπως αναγράφεται στην από 29.06.2022 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος σελ. 181)

Επειδή, για τις με αρ. ,,,,,, καταθέσεις του έτους 2016, και για τις με αρ.,,,,,, καταθέσεις του έτους 2017 ο έλεγχος δεν έκανε δεκτό τον ισχυρισμό της ότι πρόκειται για καταθέσεις με μετρητά της προσφεύγουσας και του συζύγου της, καθώς δεν αιτιολογήθηκε επαρκώς η προέλευση των μετρητών. (όπως αναγράφεται στην από 29.06.2022 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος σελ. 147-194).

Επειδή, από την αξιολόγηση όλων των στοιχείων της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής και λαμβάνοντας υπόψη το επάγγελμα, την περιοδικότητα των καταθέσεων, την οικονομική δυνατότητα της Προσφεύγουσας, με βάση τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, δεν τίθεται ζήτημα ορίου χρηματικού ποσού καταθέσεων.

Επειδή, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου (σελ.01 έως σελ.223), έγιναν αποδεκτές ορισμένες εκ των διερευνώμενων πιστώσεων και όσον αφορά τις λοιπές πιστώσεις,

δεν αιτιολογήθηκε η πηγή ή η αιτία προέλευσης τους και ως εκ τούτου καταλογίστηκαν από τον έλεγχο ως προσαύξηση περιουσίας του άρθρου 21 του ν. 4172/2013.

Επειδή, στο άρθρο 65 του ν.4174/2013 ορίζεται: «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, η προσφεύγουσα πέραν της απλής επίκλησης σχετικά με τις ως άνω αμφισβητούμενες πρωτογενείς καταθέσεις δεν προσκομίζει αποδεικτικά στοιχεία τόσο στο στάδιο του ελέγχου όσο και στο στάδιο της ενδικοφανούς προσφυγής, προς απόδειξη των ισχυρισμών της.

Επειδή, από την εξέταση των στοιχείων του φακέλου της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής, διαπιστώνεται ότι η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στο βάρος της επαρκούς αιτιολόγησης, ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της απορρίπτονται, ως αβάσιμοι και αναπόδεικτοι.

Επειδή, δεν προβάλλεται κανένας ιδιαίτερος ισχυρισμός που άπτεται της φορολογίας ΦΠΑ και της πράξης προστίμου άρθρου 54 του ν.4174/2013.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου της ΔΟ.Υ., όπως αυτές περιγράφονται αναλυτικά στη με ημερομηνία 29.06.2022 Εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος Φ.Π.Α. και προστίμου άρθρου 54 του ν.4174/2013, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των φορολογικών ετών 2016 & 2017, κρίνονται βάσιμες αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθ. πρωτ./01.09.2022 ενδικοφανούς προσφυγής, της προσφεύγουσας του με ΑΦΜ: και την επικύρωση: α) της με αριθμό/29.06.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016, β) της με αριθμό/29.06.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017, γ) της με αριθμό/29.06.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016, δ) της με αριθμό/29.06.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους

2017 και ε) της με αριθμό/29.06.2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2020, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας βάσει της παρούσας απόφασης:

α) Η με αριθμό/29.06.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016.

	βάσει ελέγχου ποσό	βάσει απόφασης ποσό
Διαφορά φορολογητέου ποσού	68.362,60	68.362,60
Υπόλοιπο φόρου	20.104,25	20.104,25
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58	10.052,13	10.052,13
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	4.841,77	4.841,77
Σύνολο φόρων, εισφορών για καταβολή	34.998,15	34.998,15

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ.

β) Η με αριθμό/29.06.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017.

	Βάσει ελέγχου ποσό	Βάσει απόφασης ποσό
Διαφορά φορολογητέου ποσού	130.709,38	130.709,38
Υπόλοιπο φόρου	40.780,34	40.780,34
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58	20.390,17	20.390,17
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	10.351,62	10.351,62
Σύνολο φόρων, εισφορών για καταβολή	71.522,13	71.522,13

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ.

γ) Η με αριθμό/29.06.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016

	βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
--	---------------	----------------

	ποσό	ποσό
Χρεωστικό Υπόλοιπο φόρου	129,00	129,00
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ^A	96,79	96,79
Σύνολο φόρου για καταβολή	225,79	225,79
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	0,00	0,00

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ.

δ) Η με αριθμό/29.06.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017

	βάσει ελέγχου ποσό	Βάσει απόφασης ποσό
Χρεωστικό Υπόλοιπο φόρου	360,00	360,00
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ^A	180,00	180,00
Σύνολο φόρου για καταβολή	540,00	540,00
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	0,00	0,00

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ.

ε) Η με αριθμό/29.06.2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2020.

Ποσό: 250,00 ευρώ.

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 Δ/ΝΣΗΣ 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.