



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 15 / 05 / 2019

Αριθμός Απόφασης **1497**

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Fax : 213 1604567

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. της παρ. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94)
- γ. της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69)
- δ. του Π.Δ 111/2014 (ΦΕΚ Α' 178) «*Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών*»
- ε. του άρθρου 6 της υπ' αριθμ. Δ6Α1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «*Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων και μετονομασία ορισμένων από αυτές*», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

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

- 2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,
- 3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ.Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών,
- 4. Την από **28/01/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με **ΑΦΜ:**, κατοίκου Πειραιά οδός, τ.κ 18542, κατά των υπ' αριθμ./28-12-2018 και/28-12-2018 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου **Εισοδήματος** οικον. ετών 2013 και 2014 αντίστοιχα, των υπ' αριθμ./28-12-2018 και/28-12-2018 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού **ΦΠΑ**, χρήσεων 2012 και 2013 αντίστοιχα, της υπ' αριθμ./28-12-2018 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 φορολ. έτους 2018, καθώς και της υπ' αριθμ./31-12-2018 γνωστοποίησης πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ, που εξέδωσε η προϊσταμένη της ΔΟΥ Ε' Πειραιά, και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα,
- 5. Τις ανωτέρω Οριστικές Πράξεις της προϊσταμένης της ΔΟΥ Ε' Πειραιά, καθώς και των από **28/12/2018** εκθέσεις μερικού ελέγχου Φορολογίας **Εισοδήματος**, **ΦΠΑ** και **προστίμου** άρθρου 54 ΚΦΔ της ίδιας ΔΟΥ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση,
- 6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
- 7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης,

Επί της από **28/01/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου**ενδικοφανούς προσφυγής** του, με **ΑΦΜ:**, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, δεδομένου ότι η κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων έγινε στις **31/12/2018**, μετά δε τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Σύντομο Ιστορικό

Ο προσφεύγων εντάχθηκε στις διατάξεις του άρθρου 6 του ν. 3610/2007, δεδομένου ότι κατά το έτος **2014** κατήγγειλε δωροδοκία, και με την με αριθ. πρωτ. **ΔΕΛ Β 1128297 ΕΞ 2015/02-10-2015** απόφαση της ΓΓΔΕ, συγκροτήθηκε **ειδικό κλιμάκιο ελέγχου** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 6 του ν. **3610/2007**, προκειμένου να ολοκληρώσει τον έλεγχο στον προσφεύγοντα, ο οποίος είχε ήδη ξεκινήσει από την υπηρεσία Ειδικών Ελέγχων, σε εκτέλεση δε αυτής, από το ειδικό κλιμάκιο ελέγχου με την υπ' αριθ.**/02-12-2015 εντολή**, διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος **οικον. ετών 2006 – 2012**.

Στη συνέχεια, με την υπ' αριθμ.**/10-10-2018** εντολή ελέγχου της προϊσταμένης της ΔΟΥ Ε' Πειραιά, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, για τα οικον. έτη **2013** και **2014**, εξαιτίας του με αριθμό πρωτ. **Δ.ΕΣ.ΥΠ Α/ΕΞ 2018 ΕΜΠ/04-05-2018** εγγράφου της Δ/σης Εσωτερικών Υποθέσεων της ΑΑΔΕ.

Από την επεξεργασία των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών, στους οποίους ο προσφεύγων ήταν δικαιούχος ή συνδικαιούχος, προέκυψαν πιστώσεις μετρητών, μεταφορές χρηματικών ποσών κλπ, οι οποίες, σε όσες περιπτώσεις δεν συσχετιζόνταν με χρεώσεις των τραπεζικών λογαριασμών και δεν προέκυπτε η αιτία τους, χαρακτηρίστηκαν από την ελέγχουσα φορολογική Αρχή ως **πρωτογενείς καταθέσεις**, για τις οποίες αφού ελήφθη υπόψη το σχετικό υπόμνημα του προσφεύγοντος, καθώς και η απάντησή του στο σημείωμα διαπιστώσεων, κατέληξε στο πόρισμά της, το οποίο μαζί με τις διαπιστώσεις του ελεγκτή, καταγράφεται στις από **28/12/2018** εκθέσεις μερικού ελέγχου Φορολογίας **Εισοδήματος, ΦΠΑ** και **προστίμου** άρθρου 54 ΚΦΔ.

Σύμφωνα με το πόρισμα των ως άνω εκθέσεων, διαπιστώθηκαν για τον προσφεύγοντα:

1) Ως προς τη **φορολογία Εισοδήματος**, διαπιστώθηκαν:

- ✓ **Προσαύξηση περιουσίας** (άρθρου 48§3 ν. 2238/1994), για το οικονομικό έτος **2014**, συνολικού ποσού **20.284,49€**, οι οποίες αναλυτικά έχουν ως ακολούθως:

α/α αιτή-ματος	Τράπεζα	Λογαριασμός	Κωδικός Συναλλαγής τράπεζας	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ημερ/νία	Πρωτογενείς καταθέσεις	Συνδι-καιούχοι	Προσαύξηση περιουσίας
4	Eurobank	.....	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	ΜΤΦ ΑΠΟ ΚΑΡΤΑ	27/2/2013	2.300,00€		2.300,00 €
8	Eurobank	.....	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	ΜΤΦ ΑΠΟ ΚΑΡΤΑ	16/4/2013	1.450,00€		1.450,00 €
25	Eurobank	.....	ΚΤΘ ΕΠΙΤΑΓΩΝ EUROBANK	ΚΤΘ ΙΔ.ΕΠΙΤΑΓΗΣ	27/8/2013	13.984,49€		13.984,49 €
34	Eurobank	.....	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	ΜΤΦ ΑΡΟ ΚΑΡΤΑ	19/11/2013	1.170,00€		1.170,00 €
35	Eurobank	.....	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	ΜΤΦ ΑΡΟ ΚΑΡΤΑ	19/11/2013	1.380,00€		1.380,00 €
Σύνολο						20.284,49€		20.284,49€

- ✓ **Εισόδημα από ακίνητα**, όπου προέκυψαν διαφορές μεταξύ των δηλωθέντων από τον προσφεύγοντα μισθωμάτων (εκμισθωτή), και των μισθωμάτων που δήλωσαν οι μισθωτές για το οικον. έτος **2013**, συνολικού ποσού **1.700€** και για το οικον. έτος **2014**, συνολικού ποσού **1.140€**.

2) Ως προς τη **φορολογία ΦΠΑ**, διαπιστώθηκε η μείωση του πιστωτικού υπολοίπου χρήσης **2013** κατά το ποσό των **833,79€**, δεδομένου ότι ο προσφεύγων δεν προσκόμισε τα φορολογικά στοιχεία αγορών – δαπανών, με τα οποία είχε διενεργήσει έκπτωση του φόρου εισροών από τον φόρο εκροών.

3) Περαιτέρω, λόγω της μη προσκόμισης των παραστατικών αγορών δαπανών, εφαρμόστηκαν οι διατάξεις του άρθρου 54§1 περ. δ' και §2 του ΚΦΔ. Μετά τα ανωτέρω, η προϊσταμένη της ΔΟΥ Ε' Πειραιά, εξέδωσε τις προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, ΦΠΑ και προστίμου, με τις οποίες καταλόγισε στον προσφεύγοντα τα κατωτέρω ποσά:

α/α	Αριθμός - Ημερ/νία πράξης	Οριστική Πράξη Διορθ. Προσδ/σμού	Έτος	Διαφορά Φορολογητέας βάσης	Διαφορά φόρου	Πρόστιμο αρθ. 53, 54 & 58 ΚΦΔ	Εισφορά Αλληλεγγύης	Συνολικό ποσό που καταλογίστηκε
1	 - 28/12/2018	Φόρου Εισοδήματος	2012	1.700,00€	705,50€	309,01€	51,00€	1.065,51€
2	 - 28/12/2018	Φόρου Εισοδήματος	2013	21.424,49€	5.716,06€	3.932,65€	1.738,92€	11.387,63€
3	 - 28/12/2018	Φ.Π.Α	2012	367,44€	0,00€			0,00€
4	 - 28/12/2018	Φ.Π.Α	2013	833,79€	0,00€			0,00€
5	 - 28/12/2018	Πρόστιμο άρθ. 54 ΚΦΔ	2018			250,00€		250,00€
Σύνολα					6.421,56€	4.491,66€	1.789,92€	12.703,14€

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση **ενδικοφανή προσφυγή**, ζητά την **ακύρωση ή την τροποποίηση** επί τα βελτίω των ανωτέρω πράξεων, προβάλλοντας ότι:

- 1) Παραβιάστηκαν οι διατάξεις του άρθρου 6 του ν. 3610/2007,
- 2) Τα φορολογικά στοιχεία αγορών – δαπανών, δεν προσκομίστηκαν λόγω ανωτέρας βίας
- 3) Δεν υφίσταται καμιά διαφορά ενοικίων
- 4) Δεν συντρέχει νόμιμη εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 48§3 του ν. 2238/1994, για συγκεκριμένες τραπεζικές συναλλαγές, όπως εξειδικεύονται στη συνέχεια της παρούσας,

1. Ως προς τον ισχυρισμό της παραβίασης των διατάξεων του άρ. 6 ν.3610/2007

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι, έχει ήδη ελεγχθεί για τις χρήσεις 2012 και 2013 από το ειδικό κλιμάκιο ελέγχου που συγκροτήθηκε με την με αριθ. πρωτ. ΔΕΛ Β 1128297 ΕΞ 2015/02-10-2015 απόφαση της ΓΓΔΕ, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 6 του ν. 3610/2007 (**Σχετ. 1**), δεδομένου ότι από τον έλεγχο αυτό του κοινοποιήθηκαν αιτήματα παροχής πληροφοριών για τις χρήσεις 2006 – 2013 (**Σχετ. 3, 4**), καθώς και σημείωμα διαπιστώσεων που περιλάμβανε διαφορές των ιδίων ετών (**Σχετ. 5**) μαζί με τις προσωρινές πράξεις προσδιορισμού φόρου που προσέβαλε με ενδικοφανή προσφυγή (**Σχετ. 6**) και επομένως ο διενεργηθείς έλεγχος είναι **παράνομος**. Περαιτέρω, αν κριθεί νόμιμος ο επανέλεγχος, λόγω ελεγκτικών παραλείψεων και παρατυπιών εκ μέρους του ειδικού κλιμακίου, τότε αυτός θα έπρεπε να γίνει σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν. 3610/2007 και από εντεταλμένους υπαλλήλους για το σκοπό αυτό.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν. 3610/2007 (Α' 258), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις του άρθρου 77§2 του ν. 3842/2010 (Α' 58) ορίζεται ότι «1) Στην περίπτωση που καταγγελθεί από επιτηδευματία ή άλλο φορολογούμενο, φυσικό ή νομικό πρόσωπο, και πιστοποιηθεί με συμμετοχή της αστυνομικής ή άλλης αρμόδιας αρχής δωροδοκία, τελούμενη από υπάλληλο φορολογικής αρχής κατά την άσκηση των καθηκόντων του γενικώς ή του φορολογικού ελέγχου ειδικότερα, ο επιτηδευματίας ή άλλος φορολογούμενος, από τον οποίο ζητήθηκε η παροχή ανταλλάγματος απαλλάσσεται των προστίμων, προσαυξήσεων και ποινικών κυρώσεων για τις παραβάσεις που επιδιωκόταν η συγκάλυψη. Ειδικά στις περιπτώσεις φορολογικού ελέγχου, η κατά τα ανωτέρω απαλλαγή καταλαμβάνει κάθε είδους φορολογική παράβαση του ελεγχόμενου που είχε ήδη διαπιστωθεί στο πλαίσιο εκτέλεσης του διαταχθέντος ελέγχου ή περαιτέρω θα διαπιστωθεί στο πλαίσιο ολοκλήρωσης αυτού, εφόσον δεν είχε ολοκληρωθεί. Στην τελευταία αυτή περίπτωση, ο έλεγχος ολοκληρώνεται από ειδικό κλιμάκιο ελέγχου που συγκροτείται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και αποτελείται από υπαλλήλους του Υπουργείου Οικονομικών ή και άλλων Υπουργείων ή Ν.Π.Δ.Δ. 2) Στις περιπτώσεις των δύο τελευταίων εδαφίων της προηγούμενης παραγράφου, πέραν των οριζόμενων σε αυτά, δεν διενεργείται επίσης τακτικός (οριστικός) φορολογικός έλεγχος στον καταγγέλλοντα επιτηδευματία για την τρέχουσα κατά το χρόνο της δωροδοκίας χρήση, καθώς και για τις επόμενες συνεχόμενες δύο (2) χρήσεις. ...».

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση, από τον προϊστάμενο του Ειδικού Κλιμακίου Ελέγχου εκδόθηκε η υπ' αριθμ./02.12.2015 εντολή ελέγχου, χωρίς να αναγράφονται ελεγχόμενες χρήσεις, προκειμένου να ολοκληρωθεί ο έλεγχος που είχε ξεκινήσει με την υπ' αριθμ./23-11-2012 εντολή ελέγχου της Υπηρεσίας Ειδικών Ελέγχων του ΣΔΟΕ, καθώς και την υπ' αριθμ./20-03-2014 εντολή ελέγχου της ίδιας υπηρεσίας, οι οποίες επίσης δεν ανέφεραν ελεγχόμενες χρήσεις, δεδομένου ότι αφορούσαν εντολές έρευνας για τη διαπίστωση των καταγγελλόμενων.

Περαιτέρω, με το υπ' αριθμ./07-11-2016 έγγραφό του, ο προϊστάμενος του ειδικού κλιμακίου, ζήτησε από τη Διεύθυνση Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών οδηγίες για το χειρισμό της υπόθεσης, και συγκεκριμένα, μετά την παράθεση του ιστορικού ζητούσε πληροφορίες μεταξύ των άλλων και για τις διαχειριστικές περιόδους που έπρεπε να ελεγχθούν από το ειδικό κλιμάκιο ελέγχου. Με το υπ' αριθμ. **ΔΕΛ Β 111013/ΕΞ2017ΕΜΠ/02-03-2017** έγγραφό της η Δ/ση Ελέγχων απάντησε ότι «Ο έλεγχος αυτός θα διενεργηθεί για τα αντικείμενα και τις διαχειριστικές περιόδους που διαλαμβάνονται στο σχετικό έλεγχο του ΣΔΟΕ, με σκοπό την ολοκλήρωσή του, σύμφωνα με τα οριζόμενα στη ΔΕΛ Β 1128297 ΕΞ 2015/02-10-2015 απόφαση της ΓΓΔΕ».

Κατόπιν των ανωτέρω, λαμβανομένου υπόψη ότι κατά τη χρήση 2012, οπότε είχε εκδοθεί η αρχική εντολή ελέγχου από το ΣΔΟΕ, οι χρήσεις που δεν είχαν τότε παραγραφεί και υπήρχε δυνατότητα ελέγχου, ήταν οι χρήσεις από 2006 έως 2011, το ειδικό κλιμάκιο, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 6 του ν. 3610/2007, διενήργησε έλεγχο μόνο για τις χρήσεις αυτές. **Άλλωστε, η νόμιμη διενέργεια το ελέγχου από το ειδικό κλιμάκιο στις χρήσεις 2006 – 2011, έχει ήδη κριθεί από την υπηρεσία μας με την υπ' αριθμ. 6642/29-12-2017 Απόφαση.**

Επειδή περαιτέρω κατά τη διάρκεια του ελέγχου από το ειδικό κλιμάκιο, έγινε άρση του τραπεζικού απορρήτου για τις χρήσεις 2006-2013, δόθηκε στον προσφεύγοντα αίτημα παροχής πληροφοριών, σημείωμα διαπιστώσεων μαζί με τις αντίστοιχες προσωρινές πράξεις προσδιορισμού του φόρου για όλες τις ανωτέρω χρήσεις, αλλά όπως προαναφέραμε, μετά το ως άνω έγγραφό της η Δ/σης Ελέγχων, ο έλεγχος περιορίστηκε στις χρήσεις 2006 – 2011, και εξέδωσε οριστικές πράξεις μόνο για τα έτη αυτά.

Επομένως, δεδομένου ότι οι χρήσεις 2012 και 2013 ήταν ανέλεγκτες, αφού δεν κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα οριστικές πράξεις προσδιορισμού φόρων, νομίμως εκδόθηκε η υπ' αριθμ./10-10-2018 εντολή ελέγχου της προϊσταμένης της ΔΟΥ Ε' Πειραιά, για τη διενέργεια μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ για τα έτη αυτά, ο οποίος αφορούσε αρχικό έλεγχο και όχι επανέλεγχο όπως εσφαλμένως ισχυρίζεται ο προσφεύγων.

2. Ως προς την μη προσκόμιση των φορολογικών στοιχείων αγορών – δαπανών, λόγω ανωτέρας βίας.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι, τα ζητούμενα φορολογικά στοιχεία αν και αμελητέα κατά τον τότε (2014) γενόμενο έλεγχο σύμφωνα με την/23-11-12 εντολή του ΣΔΟΕ ευρίσκοντο στην κατοχή, για τις ανάγκες του ελέγχου, της λογίστριας του, η οποία συνελήφθη μαζί με άλλους υπαλλήλους του Υπουργείου Οικονομικών για εκβίαση κ.λπ. και ή κατασχέθηκαν από την ελληνική αστυνομία ή ευρίσκονται ακόμη στην κατοχή της λογίστριας με την οποία είναι αδύνατη οποιαδήποτε επικοινωνία ή συνεννόηση,

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 21§2 του Π.Δ 186/1992 (Α' 84), όπως ίσχυε κατά τη **χρήση 2012** οριζόταν ότι: «Τα βιβλία, οι οπτικοί δίσκοι και γενικά όλα τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα στα οποία αποθηκεύονται δεδομένα βιβλίων, για τα οποία δεν υπάρχει υποχρέωση εκτύπωσής τους, τα στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό καθώς και τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών στα βιβλία διατηρούνται στον εκάστοτε οριζόμενο από τις σχετικές φορολογικές διατάξεις χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου,...», ενώ με τις διατάξεις του άρθρου 9§5 του **ΚΦΑΣ** (υποπαρ. Ε1 της παρ.Ε του

πρώτου άρθρου του ν. 4093/2012 - ΦΕΚ Α' 222), όπως ίσχυε κατά τη **χρήση 2013** οριζόταν ότι: «Τα βιβλία, τα στοιχεία, τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών στα βιβλία, καθώς και τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα στα οποία αποθηκεύονται δεδομένα βιβλίων, για τα οποία δεν υπάρχει υποχρέωση εκτύπωσής τους, διατηρούνται στον εκάστοτε οριζόμενο από τις σχετικές φορολογικές διατάξεις χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου και οπωσδήποτε όσο χρόνο εκκρεμεί σχετική υπόθεση ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας»

Επειδή με τις διατάξεις του ν. **4174/2013** (Α' 170), ορίζονται μεταξύ των άλλων τα ακόλουθα:

Άρθρο 13: «1) Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους. 2) Τα λογιστικά αρχεία, φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί, φορολογικές μνήμες και αρχεία που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί πρέπει να διαφυλάσσονται κατ' ελάχιστον: α) για διάστημα πέντε (5) ετών από την λήξη του αντίστοιχου φορολογικού έτους εντός του οποίου υπάρχει η υπάρχει η υποχρέωση υποβολής δήλωσης, ή β) ..., ή γ) ...»

Άρθρο 54: «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) ..., β) ..., γ) ..., **δ) δεν ανταποκριθεί σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων**, ε) ..., στ) ..., ζ) ..., η) ... 2) Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: α) ..., β) ..., **γ) Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: ... 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, δ) ..., ε) ...».

Άρθρο 61: «1) Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά απαλλαγή από τόκους ή πρόστιμα σε περίπτωση **ανωτέρας βίας**. Απαλλαγή δεν χορηγείται, αν δεν έχουν εξοφληθεί, πριν από το αίτημα απαλλαγής, όλοι οι φόροι για τους οποίους επιβλήθηκαν τα πρόστιμα. Απαλλαγή δεν χορηγείται για τόκους και πρόστιμα που επιβάλλονται για ανακριβή δήλωση, καθώς και για τα πρόστιμα που επιβάλλονται για παραβάσεις φοροδιαφυγής».

Επειδή στην παρ. 13 της II ενότητας της **ΠΟΛ 1252/2015** διευκρινίζεται ότι: «Με τις διατάξεις του άρθρου 61 παρέχεται η δυνατότητα στον φορολογούμενο να ζητά απαλλαγή από τόκους και πρόστιμα λόγω ανωτέρας βίας, υπό την προϋπόθεση της εξόφλησης πριν την υποβολή του αιτήματος όλων των φόρων για τους οποίους επιβλήθηκαν τα πρόστιμα. Απαλλαγή μπορεί να χορηγηθεί για τις εκπρόθεσμες δηλώσεις καθώς και για τόκους ή πρόστιμα που έχουν επιβληθεί λόγω παράλειψης υποβολής δήλωσης. Δεν χορηγείται απαλλαγή για τόκους και πρόστιμα που επιβάλλονται για ανακριβή δήλωση ή για παραβάσεις φοροδιαφυγής. Λαμβάνοντας υπόψη την κείμενη νομοθεσία και νομολογία, ως περίπτωση ανωτέρας βίας γενικά θα μπορούσε να θεωρηθεί οποιοδήποτε ανυπαίτιο για το φορολογούμενο, έκτακτο ή εξαιρετικής φύσης γεγονός, το οποίο δεν αναμενόταν και δεν ήταν δυνατό να προληφθεί ή να αποτραπεί παρά την επίδειξη από πλευράς του κάθε δυνατής επιμέλειας και σύνεσης, ανεξάρτητα εάν το γεγονός είναι αντικειμενικό (φυσικές καταστροφές κλπ.) ή όχι. Τα γεγονότα αυτά, εφόσον αποδεικνύονται με τα στοιχεία που υποβάλλει ο φορολογούμενος, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 61, εκτιμώνται από το αρμόδιο όργανο, το οποίο χορηγεί την απαλλαγή κατά την κρίση του».

Επειδή, με στο υπ' αριθμ. **1076635/16/0015/14-07-2008** έγγραφο της 15^{ης} Δ/σης του Υπ. Οικ. αναφέρονται μεταξύ των άλλων και τα ακόλουθα: «5) Περαιτέρω, από τη δικαστηριακή και διοικητική νομολογία έχει γίνει δεκτό ότι για να μην επιβληθεί πρόστιμο για απώλεια φορολογικών στοιχείων (συμπεριλαμβανομένου του φορολογικού μηχανισμού - φ.τ.μ., ταξίμετρου κ.λπ) που επήλθε συνεπεία ανωτέρας βίας, δηλαδή γεγονότος απρόβλεπτου που δεν μπορούσε να αποτραπεί με μέτρα άκρας επιμέλειας και σύνεσης (πχ, πυρκαγιά, πλημμύρα κ.λπ.), ο υπόχρεος πρέπει να έχει επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια για τη διαφύλαξη αυτών. Ουσιαστικά η διοίκηση με την ρητή αναφορά στις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 8θ', ότι δεν επιβάλλεται πρόστιμο αν η μη διαφύλαξη οφείλεται αποδεδειγμένα σε ανωτέρα βία, υιοθέτησε την σχετική δικαστηριακή νομολογία: **ΣτΕ 1664/1971**: Δεν υπόκειται σε πρόστιμο ο επιτηδευματίας που εκλυθεί στην τήρηση των βιβλίων και στοιχείων ή την κανονική τήρησή τους λόγω ανωτέρας βίας, δηλαδή από γεγονός απρόβλεπτο που δεν μπορούσε να αποτραπεί με μέτρα άκρας επιμέλειας και σύνεσης. **ΣτΕ 935/1977**: Δεν επιβάλλεται πρόστιμο στον επιτηδευματία που δεν

διαφύλαξε τα βιβλία και τα στοιχεία συνεπεία κλοπής, εφόσον αποδείξει ότι έδειξε την δέουσα επιμέλεια για τη διαφύλαξή τους. **6)** Με την εγκύκλιο 1120200/1612/0015/15.4.2008, έγινε υπόμνηση των ανωτέρω ισχυουσών διατάξεων και δόθηκαν όσον αφορά την επιβολή των προστίμων διευκρινίσεις και οδηγίες ως εξής: Α) Τόσο για την απώλεια φορολογικού μηχανισμού όσο και για την κλοπή αυτού, ισχύουν αναλόγως οι ίδιες οδηγίες που έχουν δοθεί στις ΔΟΥ για μη επιβολή προστίμων και για τις περιπτώσεις μη διαφύλαξης στοιχείων (αφού και οι μηχανισμοί ενταμιεύουν τα φορολογικά δεδομένα στοιχείων), όταν από τα πραγματικά περιστατικά αποδεικνύεται στη φορολογική αρχή από το φορολογούμενο ότι η δήλωση απώλειας φορολογικού μηχανισμού λόγω ανωτέρας βίας, δεν είναι πρόσχημα και σε συνδυασμό με τα αποδεικτικά στοιχεία που θα προσκομίσει (π.χ. εκθέσεις πραγματογνωμοσύνης, εκθέσεις αστυνομικής αρχής κ.λπ.) να προκύπτει ότι επέδειξε τη δέουσα επιμέλεια για τη φύλαξή τους, αλλά παρά τα μέτρα που είχε λάβει, το γεγονός δεν μπόρεσε να αποτραπεί. Το πότε υπάρχει ανωτέρα βία είναι θέμα πραγματικό και κρίνεται από τα πραγματικά περιστατικά και τα προαναφερόμενα αποδεικτικά στοιχεία που θα προσκομίσει ο φορολογούμενος στον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., στον οποίο ανήκει και η αρμοδιότητα εξέτασης και εκτίμησης των πραγματικών αυτών περιστατικών, ...»

Επειδή περαιτέρω σύμφωνα με τη νομολογία: Σε περίπτωση απώλειας βιβλίων ή στοιχείων μέσα στο χρόνο που ορίζεται για τη διαφύλαξή τους, επιβάλλεται κατ' αρχήν πρόστιμο, εκτός εάν ο φορολογούμενος προβάλει και αποδείξει ότι η απώλεια των βιβλίων ή στοιχείων οφείλεται σε λόγους ανωτέρας βίας, ήτοι εάν επικαλεστεί και αποδείξει ότι η απώλεια έλαβε χώρα παρά την καταβολή εκ μέρους του της άκρας επιμέλειας που επιβάλλεται από τις περιστάσεις για τη διαφύλαξή τους (**ΣτΕ 4206/2011, ΣτΕ 4782/1996, ΣτΕ 3693/1992, ΣτΕ 935/1977**)

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση, βάσει των ισχυρισμών του προσφεύγοντος και των στοιχείων του φακέλου, το γεγονός της απώλειας των φορολογικών στοιχείων αγορών - δαπανών θεωρείται απρόβλεπτο γεγονός που δεν μπορούσε να αποτραπεί με μέτρα άκρας επιμέλειας και σύνεσης από τον προσφεύγοντα, όπως προβλέπουν οι σχετικές αποφάσεις ΣτΕ και οδηγίες της Διοίκησης,

Ως εκ τούτου, το επιβληθέν **πρόστιμο άρθρου 54§2 του ΚΦΔ**, λόγω της μη επίδειξης των φορολογικών στοιχείων αγορών - δαπανών, **πρέπει να διαγραφεί** για λόγους ανωτέρας βίας.

Περαιτέρω, όμως, δεδομένου ότι δεν προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 61 του ΚΦΔ διαγραφή φόρων λόγω ανωτέρας βίας, αλλά μόνο τόκων και προστίμων, το αίτημά του για αναγνώριση του ΦΠΑ εισροών που προκύπτει από τη μη επίδειξη των στοιχείων αγορών - δαπανών, δεν μπορεί να ικανοποιηθεί.

3. Ως προς τις προκύπτουσες διαφορές εισοδημάτων από ακίνητα.

Επειδή από την έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι προέκυψαν διαφορές μεταξύ των δηλωθέντων από τον προσφεύγοντα μισθωμάτων και των μισθωμάτων που δήλωσαν οι μισθωτές, ήτοι:

Στο **οικ. έτος 2013** διαπιστώθηκε διαφορά συνολικού ποσού **1.700€**, η οποία προέρχεται:

- ✓ Από τα ενοίκια που δηλώθηκαν από την— ΑΦΜ:, ποσού 2.100€, ενώ ο προσφεύγων δήλωσε 1.400€, ήτοι διαφορά ποσού **700€**,
- ✓ Από τα ενοίκια που δηλώθηκαν από τον— ΑΦΜ:, ποσού 1.600€, ενώ ο προσφεύγων δήλωσε 1.000€, ήτοι διαφορά ποσού **600€**,
- ✓ Από τα ενοίκια που δηλώθηκαν από την— ΑΦΜ:, ποσού 400€, ενώ ο προσφεύγων δεν δήλωσε εισόδημα απ' αυτήν, ήτοι διαφορά ποσού **400€**,

Στο **οικ. έτος 2014** διαπιστώθηκε διαφορά συνολικού ποσού **1.200€**, η οποία προέρχεται από ενοίκια που δηλώθηκαν από την— ΑΦΜ:, ποσού 2.400€, ενώ ο προσφεύγων δήλωσε 1.200€, ήτοι διαφορά ποσού **1.200€**,

Ειδικότερα:

3.1 Ως προς τις διαφορές ποσών μισθωμάτων από τη

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι όπως προκύπτει από την δήλωση του με αριθ. καταχ.της 18/12/2014 στις στήλες με α/α 29 και α/α 30 (σελ. 3 - Σχετ. 9) δήλωσε συνολικά από τιςκαι2.400€ χωρίς να προκύπτουν διαφορές στα εισοδήματα του καθότι το μισθωτήριο και η τροποποίηση του τα οποία επισυνάπτει είναι και στα δύο ονόματα και όχι μόνο στην (Σχετ. 10,11)

Επειδή όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, ο προσφεύγων με το από 04/01/2010 μισθωτήριο συμφωνητικό, που κατατέθηκε στη ΔΟΥ Γ' Πειραιά και έλαβε αριθ. πρωτ./11-01-2010, μίσθωσε στην**με ΑΦΜ:**και στη**με ΑΦΜ:**, το Α3 διαμέρισμα του 1^{ου} ορόφου επί της οδού, συνολικής επιφανείας 90,55 τ.μ (ήτοι 75,65 τμ πλέον Η/Χ 14,90 τμ), έναντι μηνιαίου μισθώματος 450€ και με το από 04/01/2011 ιδιωτικό συμφωνητικό που κατατέθηκε στη ΔΟΥ Γ' Πειραιά και έλαβε αριθ. πρωτ./26-03-2013, τροποποιήθηκε η ως άνω μίσθωση ως προς το καταβαλλόμενο μίσθωμα, στο ποσό των 200€ μηνιαίως, προσκομίζει δε και επικαλείται τα προαναφερόμενα μισθωτήρια (**Σχετ. 10, 11**), καθώς και το έντυπο Ε2 του οικ. έτους 2014 (**Σχετ. 9**), από το οποίο προκύπτει ότι στις γραμμές 29 και 30 αυτού, είχε δηλώσει ως μισθώτριες τόσο τη με ετήσιο μίσθωμα 1.200€ (ήτοι μηνιαίο μίσθωμα 100€ x 12 μήνες), όσο και τημε το ίδιο ποσό. Τα ίδια ποσά (ήτοι 1.200€ για κάθε μισθώτρια) έχει δηλώσει ο προσφεύγων και στο προηγούμενο οικ. έτος, όπως προκύπτει από το Ε2 του οικ. έτους 2013. Περαιτέρω, στις υποβληθείσες δηλώσεις Ε1, οι ανωτέρω μισθώτριες, έχουν δηλώσει η μεν πρώτη ότι το μισθωμένο ακίνητο είναι επιφανείας 90 τ.μ, η δε δεύτερη ότι είναι επιφανείας 75 τ.μ. Πρόκειται όμως για το ίδιο ακίνητο, δεδομένου ότι η πρώτη από τις μισθώτριες δήλωσε τη συνολική επιφάνεια του διαμερίσματος, ενώ η δεύτερη την επιφάνεια χωρίς τον Η/Χ.

Κατόπιν αυτών, από τα προσκομισθέντα στοιχεία προκύπτει ότι το συνολικό συμφωνηθέν ετήσιο μίσθωμα ανήρχετο στο ποσό των 2.400€ και ως εκ τούτου πρέπει να γίνει **δεκτός** ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος.

3.2 Ως προς τις διαφορές ποσών μισθωμάτων από τον

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι όπως προκύπτει από την δήλωση του με αριθ. καταχ.της 25/07/2013 στις στήλες με α/α 44 (σελ.5) και α/α 61 (σελ. 7) - Σχετ. 8, δήλωσε το ποσό των 1.000€ και 1.400€ αντίστοιχα, ήτοι συνολικά 2.400€, όσο ακριβώς δήλωσε και ο μισθωτής.

Επειδή όπως προκύπτει από τη δήλωση Ε2 που υπέβαλε ο προσφεύγων για το οικ. έτος 2013, προκύπτει ότι ο**με ΑΦΜ:**, είχε μισθώσει αρχικά το διαμέρισμα του 5^{ου} ορόφου επί της οδού, επιφανείας 95,24 τ.μ, έναντι μισθώματος 200€ ανά μήνα, το οποίο ήταν μισθωμένο από 01/01-31/07/2012, ήτοι για επτά μήνες (ως η με α/α 61 γραμμή της δήλωσης Ε2) και από την 1/8 μέχρι 31/12 το διαμέρισμα παρέμεινε κενό, ενώ στη συνέχεια για το διάστημα από 1/8-31/12 ήτοι για 5 μήνες, μίσθωσε το διαμέρισμα του 2^{ου} ορόφου στην ίδια πολυκατοικία, επιφανείας 51,53 τ.μ έναντι μισθώματος 200€ ανά μήνα (ως η με α/α 44 γραμμή της δήλωσης Ε2). Από τη δήλωση όμως του μισθωτή προκύπτει ότι στο πρώτο από τα ως άνω ακίνητα διέμεινε για 8 μήνες, οπότε κατέβαλε το ποσό των 1.600€ (200€ x 8) και στο δεύτερο για 4 μήνες, οπότε κατέβαλε το ποσό των 800€ (200€ x 4).

Επειδή το ετήσιο συνολικό μίσθωμα που δήλωσε ο προσφεύγων και ο μισθωτής ανέρχεται στο ποσό των 2.400€, χωρίς να υπάρχει διαφοροποίηση, πρέπει να γίνει **δεκτός** ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, ανεξάρτητα από το γεγονός ότι οι δηλώσεις τους διαφέρουν ως προς τη διάρκεια της παραμονής του μισθωτή στο ακίνητο.

3.3 Ως προς τις διαφορές ποσών μισθωμάτων από τους λοιπούς μισθωτές

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι προκειμένου για τους μισθωτές**με ΑΦΜ:**και με **ΑΦΜ:**, δεν εισέπραξε απ' αυτούς τα συμφωνηθέντα μισθώματα και ως εκ τούτου δεν εξέδωσε αποδείξεις.

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 20§1** του **ν. 2238/1994**, όπως ίσχυε κατά την ελεγχόμενη χρήση, ορίζεται ότι: «Εισόδημα από ακίνητα είναι αυτό που προκύπτει κάθε οικονομικό ή κατά περίπτωση γεωργικό έτος, είτε από εκμίσθωση ή επίταξη ή έμμεσα από ιδιοκατοίκηση ή ιδιοχρησιμοποίηση ή από παραχώρηση της χρήσης σε τρίτο χωρίς αντάλλαγμα, μιας ή περισσότερων οικοδομών είτε από εκμίσθωση γαιών. Το εισόδημα αυτό αποκτάται από κάθε πρόσωπο στο οποίο έχει νόμιμα μεταβιβασθεί με οριστικό συμβόλαιο ή έχει αποκτηθεί με δικαστική απόφαση ή λόγω χρησικτησίας το δικαίωμα πλήρους κυριότητας ή νομής ή επικαρπίας ή οίκησης, κατά περίπτωση» και με τις διατάξεις του **άρθρου 4§7** του ίδιου νόμου, ότι: «Εισοδήματα από την εκμίσθωση ακινήτων και από τόκους δανείων που θεωρούνται ότι έχουν αποκτηθεί κατά τις διατάξεις του παρόντος και τα οποία αποδεδειγμένα δεν έχουν εισπραχθεί από το δικαιούχο, επιτρέπεται να μη συνυπολογίζονται στο συνολικό καθαρό εισόδημά του, εφόσον εκχωρηθούν στο Δημόσιο χωρίς αντάλλαγμα. Η εκχώρηση γίνεται με απλή έγγραφη δήλωση του υπόχρεου σε φόρο η οποία υποβάλλεται στον αρμόδιο για τη φορολογία του προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μέσα στο οικονομικό έτος στο οποίο τα εισοδήματα αυτά υπόκεινται σε φόρο. Μαζί με τη δήλωση αυτή παραδίδονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας τα αποδεικτικά έγγραφα της εκχωρούμενης απαίτησης και με την ίδια δήλωση ο εκχωρών βεβαιώνει ότι δεν κατέχει κανένα άλλο αποδεικτικό στοιχείο. Το Δημόσιο υποκαθίσταται στα δικαιώματα του εκχωρητή. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται η διαδικασία, ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης εκχώρησης εισοδημάτων στο Δημόσιο, τα δικαιολογητικά που συνυποβάλλονται με αυτήν, η διαδικασία βεβαίωσης των ποσών των εισοδημάτων που εκχωρούνται στο Δημόσιο, καθώς και κάθε άλλη λεπτομέρεια που είναι αναγκαία για την εφαρμογή των διατάξεων αυτής της παραγράφου», κατ' εξουσιοδότηση δε του νόμου, εκδόθηκε η υπ' αριθμ. **ΠΟΛ. 1096/2001 Απόφαση** του Υπουργού Οικονομικών, με την οποία καθορίστηκε ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης εκχώρησης.

Ως εκ τούτου, δεδομένου ότι από τις ανωτέρω διατάξεις προκύπτει ότι εφόσον τα μισθώματα ήταν δεδουλευμένα, προκειμένου να μη φορολογηθούν, έπρεπε να ακολουθηθεί η διαδικασία που προβλεπόταν για την εκχώρηση των μισθωμάτων στο δημόσιο, με τη διαδικασία που προέβλεπε η ΠΟΛ. 1096/2001, η οποία όμως δεν ακολουθήθηκε από τον προσφεύγοντα, και συνεπώς, ανεξάρτητα αν εισέπραξε ή όχι τα επίμαχα μισθώματα, έπρεπε να τα δηλώσει ως δεδουλευμένα στην οικεία δήλωση φορολογίας εισοδήματος, προκειμένου να φορολογηθούν, **απορριπτομένου** του σχετικού λόγου της ενδικοφανούς προσφυγής που επικαλείται.

4. Ως προς την προσαύξηση περιουσίας.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **48 § 3** εδαφίου **β'** του **ν. 2238/94**, όπως αυτή προστέθηκε με τη διάταξη του άρθρου **15 § 3** του **ν. 3888/2010**, ορίζεται ότι «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 ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση»,

Επειδή σύμφωνα με την εγκύκλιο του Υπ. Οικ **ΠΟΛ 1095/2011**, διευκρινίστηκε μεταξύ των άλλων ότι: «... **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. **4)** Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια), καταθέσεις, κλπ. **5)** Κατά την εφαρμογή αυτών των διατάξεων, για κάθε υπόθεση που ελέγχεται, πιθανόν να προκύπτουν συγκεκριμένα προβλήματα, τα οποία πρέπει να ελέγχονται και να αντιμετωπίζονται το κάθε ένα ξεχωριστά και μεμονωμένα με τις δικές του ιδιαιτερότητες. ... **7)** Από τα παραπάνω προκύπτει ότι οι φορολογούμενοι, οι υποθέσεις των οποίων ελέγχονται, μπορούν να δικαιολογήσουν την οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας με επιπλέον εισοδήματα τα οποία δεν εμφανίζονται στη φορολογική τους δήλωση, επικαλούμενοι τα επιπλέον έσοδα που είχαν αποκτήσει από τις πιο πάνω δραστηριότητες και εφόσον αυτά αποδεικνύονται. **8)** Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο,

προκειμένου να φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων 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 ΚΦΕ. **9)** Σε όσες 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. **12)** Ανεξάρτητα από τα παραπάνω, διευκρινίζεται ότι οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας μπορεί να δηλωθεί από τον ίδιο το φορολογούμενο, χωρίς να απαιτούνται στοιχεία απόκτησης αυτής και το εισόδημα αυτό θεωρείται εισόδημα της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε., από ελευθέρια επαγγέλματα, της χρήσης κατά την οποία δηλώνεται και φορολογείται σ' αυτό το οικονομικό έτος».

Επειδή, με την αριθ. **Δ12Α 1164337 ΕΞ2014/11-12-2014** εγκύκλιο του Υπ.Οικ, διευκρινίστηκε ότι «... 4. Όμως, δεν απαιτείται η υποβολή τροποποιητικής δήλωσης όταν στα πλαίσια και κατά τη διάρκεια του διενεργούμενου ελέγχου παρέχονται από τον φορολογούμενο διευκρινίσεις ή προσκομίζονται από το φορολογούμενο υποστηρικτικά έγγραφα ή άλλα στοιχεία ή υποβάλλονται έγγραφα, τα οποία παραλαμβάνει η φορολογική αρχή με απλή αίτηση του φορολογούμενου» που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της,....»

Επειδή με το υπ' αριθ. **ΔΕΑΦΑ1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015** έγγραφο του Υπ. Οικ. διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα: **1)** Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 21 του ΚΦΕ, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. **2)** Επιπλέον, με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ΚΦΔ ορίζεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παρ. 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. **4)** Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, όπως οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, τραπεζικές καταθέσεις και πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια, ομόλογα, αμοιβαία κεφάλαια κλπ.), η οποία δεν δικαιολογείται από τα εισοδήματα που δηλώνει ο φορολογούμενος. Η μεταβολή της σύνθεσης ή της διατήρησης της περιουσίας δεν σημαίνει απαραίτητα και την προσαύξή της. **5)** Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 29 του ΚΦΕ, δηλαδή με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%), απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται και οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 32 του ΚΦΕ. **6)** Για την δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας μέσω διάθεσης περιουσιακών στοιχείων ή μέσω απόκτησης εισοδημάτων που στο παρελθόν δεν υπήρχε η υποχρέωση της αναγραφής τους στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, είτε γιατί ήταν αφορολόγητα είτε γιατί φορολογούνταν με ειδικό τρόπο (πχ. τόκοι, πώληση εισηγμένων μετοχών), πρέπει να αποδεικνύονται με τα κατάλληλα νόμιμα δικαιολογητικά. **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 (πχ τέλη χαρτοσήμου, φόρος γονικής παροχής, φόρος δωρεάς κλπ). **8)** Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές -κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα. Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης στον ίδιο ή άλλο τραπεζικό λογαριασμό αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό. Σ' αυτήν την περίπτωση

μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι, οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον φορολογούμενο από έναν ή περισσότερους λογαριασμούς δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς. Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς. Σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων. 9) Όταν δεν μπορεί να δικαιολογηθεί η προσαύξηση της περιουσίας, τότε αυτή φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε. Ο φορολογούμενος δύναται σε κάθε περίπτωση να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο. 10) Για χρήσεις πριν από την 01/01/2014, σχετικές είναι οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994.

Επειδή σύμφωνα με το με αρ πρωτ. **ΔΕΛ Β 1167194 ΕΞ 2014** έγγραφο του Υπ. Οικ. σε περίπτωση διενέργειας φορολογικού ελέγχου χωρίς την χρήση εμμέσων τεχνικών, όπως στην προκειμένη περίπτωση, η ελεγκτική αρχή προσδιορίζει τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογουμένου χωρίς να ζητά από τον φορολογούμενο να προσδιορίσει τις κάθε είδους πραγματικές δαπάνες,

Επειδή η πρακτική «να γίνονται αναλήψεις και να επανακατατίθεται μέρος αυτών» **δεν αντίκειται στην φορολογική νομοθεσία,**

Επειδή όπως έχει κριθεί από το **ΣτΕ 884/2016 τμ. Β' επταμελές**, επί προδικαστικών αιτημάτων: **(σκέψη 7):** «... Εξάλλου, ... ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των μεγάλων ποσών που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του. Κατ' ακολουθίαν, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρ. 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρ. 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013, δεδομένου, άλλωστε, ότι πρόκειται για μη ευαίσθητο ή, γενικότερα, μη χρήζον αυξημένης προστασίας προσωπικό δεδομένο, για την πρόσβαση στο οποίο, στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου και της αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής, το κράτος διαθέτει ευρύ περιθώριο εκτίμησης. ... 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 να μην 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 φοροδιαφυγής....»

(σκέψη 9): «...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»

(σκέψη 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 αναγκαίων, 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 επταυξάνει την περιουσία του ... , τουλάχιστον εφόσον αυτός είναι ο μοναδικός δικαιούχος του πρώτου λογαριασμού»,

(σκέψη 18): «... το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.ά.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση,... Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων,...»

Περαιτέρω, η διαπιστωθείσα προσαύξηση περιουσίας του φορολογουμένου, πρέπει να κρίνεται όχι μόνο με βάση συγκεκριμένο ύψος κατάθεσης, αλλά και από την συνεκτίμηση και άλλων παραγόντων, όπως το επάγγελμά του, το είδος των εισοδημάτων του, την περιοδικότητα των καταθέσεών του, το πλήθος των συνδικαιούχων εκάστου λογαριασμού κλπ, το δε τιθέμενο όριο καταθέσεων πάνω από το οποίο θα πρέπει να ζητείται από τον φορολογούμενο συγκεκριμένη αιτιολογία της κάθε μίας κατάθεσης πρέπει να είναι τέτοιο, που ο φορολογούμενος ουσιαστικά να μην υποχρεώνεται στα αδύνατα.

Επειδή όπως έχει κριθεί από το **ΣτΕ** ο κοινός νομοθέτης δεν εμποδίζεται, κατ' αρχήν, να θεσπίζει τρόπους τεκμαρτού προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης, οφείλει όμως και στην περίπτωση αυτή να αποβλέπει στη φορολόγηση πράγματι υφισταμένων, κατά τ' ανωτέρω, στοιχείων, καταστρώνοντας προς τούτο τεκμήρια αφ' ενός μεν συνάδοντα με τα διδάγματα της κοινής πείρας, αφ' ετέρου δε μαχητά για το φορολογούμενο. Σύμφωνα δε με την κείμενη νομολογία, τα τεκμήρια αποτελούν συνταγματικώς ανεκτό τρόπο προσδιορισμού της πραγματικής φοροδοτικής ικανότητας του φορολογουμένου, δεδομένου ότι τόσο η βάση των τεκμηρίων (διάθεση του αναγκαίου για την πραγματοποίηση της δαπάνης εισοδήματος), όσο και τα συμπεράσματά τους (ύπαρξη αντίστοιχου εισοδήματος που διατέθηκε για τη δαπάνη), συνάδουν προς τα δεδομένα της κοινής πείρας και είναι μαχητά (ΣτΕ 2504/1991 επταμ, 2919/1999 επταμ, 1576/2002 επτ., 1340/2003, 1742/2013)

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα ως εισόδημα από Προσαύξηση περιουσίας (άρθρου 48§3 ν. 2238/1994), για το οικον. έτος **2014**, το συνολικό ποσό των **20.284,49€**, που προέρχεται από τις κατωτέρω πιστώσεις:

α/α αιτή-ματος	Τράπεζα	Λογαριασμός	Κωδικός Συναλλαγής τράπεζας	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ημερ/νία	Πρωτογενείς καταθέσεις	Συνδι-καιούχοι	Προσαύξηση περιουσίας
4	Eurobank	.....	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	ΜΤΦ ΑΠΟ ΚΑΡΤΑ	27/2/2013	2.300,00€		2.300,00 €
8	Eurobank	.....	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	ΜΤΦ ΑΠΟ ΚΑΡΤΑ	16/4/2013	1.450,00€		1.450,00 €
25	Eurobank	.....	ΚΤΘ ΕΠΙΤΑΓΩΝ EUROBANK	ΚΤΘ ΙΔ.ΕΠΙΤΑΓΗΣ	27/8/2013	13.984,49€		13.984,49 €
34	Eurobank	.....	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	ΜΤΦ ΑΡΟ ΚΑΡΤΑ	19/11/2013	1.170,00€		1.170,00 €
35	Eurobank	.....	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	ΜΤΦ ΑΡΟ ΚΑΡΤΑ	19/11/2013	1.380,00€		1.380,00 €
Σύνολο						20.284,49€		20.284,49€

4.1 Ως προς την πίστωση με α/α 25 ποσού 13.984,49€

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η εν λόγω πίστωση της **27/08/2013** ποσού **13.984,49€** στο λογαριασμό, αφορά κατάθεση τραπεζικής επιταγής, την οποία εξέδωσε προκειμένου να πληρώσει οφειλές του προς τη Γ' ΔΟΥ, αλλά δεν χρησιμοποιήθηκε για το σκοπό που εκδόθηκε και επανακατατέθηκε στο λογαριασμό, προσκομίζει δε και επικαλείται α) αντίγραφο της εμπρόσθιας και οπίσθιας όψης της υπ' αριθμ./27-08-2013 τραπεζικής επιταγής της Eurobank, ποσού 13.984,49€ (**Σχετ. 15, 16**), καθώς και το αντίστοιχο παραστατικό κατάθεσης της επιταγής στον ως άνω λογαριασμό (**Σχετ. 17**).

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου, δεν προέκυπτε η εκταμίευση του ποσού των 13.984,49€ από τους ελεγχόμενους λογαριασμούς του προσφεύγοντος, με το με αρ. πρωτ.**ΕΞ2019 ΕΜΠ/22-04-2019** έγγραφο της υπηρεσίας μας προς το τμήμα Κανονιστικής Συμμόρφωσης της **Eurobank**, ζητήσαμε να μας γνωρίσει την προέλευση του ποσού που διατέθηκε για την έκδοση της ως άνω επιταγής, καθώς και τους δικαιούχους του λογαριασμού αυτού, επισυνάπτοντάς μας τα σχετικά παραστατικά.

Με το υπ' αριθμ./**08-05-2019** έγγραφό της (**ΔΕΔΕΙ2019ΕΜΠ/14-05-2019**), η τράπεζα μας απάντησε τα ακόλουθα:

«Αναφορικά με την έκδοση της υπ' αριθμ.-6 τραπεζικής επιταγής, σας γνωρίζουμε ότι αυτή εκδόθηκε με προσκόμιση μετρητών από τονσε διαταγή Γ' ΔΟΥ Πειραιώς την 27/08/2013. Την ίδια ημέρα η επιταγή επεστράφη καθώς δεν χρησιμοποιήθηκε και πιστώθηκε στον υπ' αριθμ. λογαριασμό με δικαιούχους "....." και "....."» και επισυνάπτει αντίγραφο της έκδοσης και της εξόφλησης της επιταγής.

Επειδή από την ανωτέρω απάντηση της τράπεζας προκύπτει ότι η πίστωση της **27/08/2013** ποσού **13.984,49€**, **τροφοδοτήθηκε με μετρητά που κατέθεσε ο γιος του προσφεύγοντος**, ο οποίος είναι δικαιούχος του λογαριασμού, μαζί με τη μητέρα του.

Ως εκ τούτου, δεν επήλθε καμιά προσαύξηση περιουσίας για το ποσό που κατατέθηκε με την εν λόγω πίστωση, δεδομένου ότι αυτή προέρχεται από κατάθεση μετρητών, από το γιο του προσφεύγοντος, σε λογαριασμό του ίδιου και της μητέρας του και επομένως πρέπει να γίνει δεκτός ο ισχυρισμός του και να αφαιρεθεί από την προσαύξηση περιουσίας που του καταλογίστηκε το ποσό των **13.984,49€**, από το **οικ. έτος 2014**.

4.2 Ως προς τις πιστώσεις 4, 8, 34 και 35 του ανωτέρω πίνακα συνολικού ποσού 6.300€

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι εν λόγω πιστώσεις αφορούν μεταφορά ποσών από προπληρωμένες κάρτες στον λογαριασμό στον οποίο δεν είναι δικαιούχος, αλλά ομε συνδικαιούχο την μητέρα τουκαι η μεταφορά γίνεται από προπληρωμένες κάρτες του ίδιου δικαιούχου στον λογαριασμό του ο οποίος δεν του ανήκει, προσκομίζει δε και επικαλείται την με αριθ. πρωτ./04-01-2019 βεβαίωση της Eurobank, από την οποία προκύπτει ότι επ' ονόματι του, εκδόθηκαν οι προπληρωμένες κάρτες και, με ημερομηνία λήξης 02/2014 και 10/2009 αντίστοιχα (**Σχετ. 13**), καθώς και κίνηση του ως άνω λογαριασμού, από την οποία προκύπτουν οι δύο δικαιούχοι του λογαριασμού τους οποίους ισχυρίζεται ο προσφεύγων (**Σχετ. 14**).

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι οι επίμαχες πιστώσεις τροφοδοτήθηκαν από το λογ/σμό, ο οποίος δεν ανήκει στους ελεγχόμενους λογαριασμούς, με το με αρ. πρωτ.**ΕΞ2019ΕΜΠ/22-04-2019** έγγραφο της υπηρεσίας μας προς το τμήμα Κανονιστικής Συμμόρφωσης της **Eurobank**, ζητήσαμε να μας γνωρίσει τους δικαιούχους του τροφοδότη λογαριασμού, και αν αυτός, προκειμένου για τις εν λόγω πιστώσεις τροφοδοτήθηκε από τις προπληρωμένες κάρτες και της ίδιας τράπεζας.

Με το υπ' αριθμ./**08-05-2019** έγγραφό της (**ΔΕΔΕΙ2019ΕΜΠ/14-05-2019**), η τράπεζα μας απάντησε τα ακόλουθα:

«Ο υπ' αριθμ.λογαριασμός, δεν είναι πελατειακός λογαριασμός, αλλά αντιστοιχεί σε ενδιάμεσο λογαριασμό λογιστικής της τράπεζας για συναλλαγές καρτούχων. Σας γνωρίζουμε ότι οι πιστώσεις που αναφέρονται στο υπό α/α 2 ερώτημά σας αφορούν μεταφορές πιστωτικού υπολοίπου από την υπ' αριθμ. προπληρωμένη κάρτα **με δικαιούχο τον «.....»**».

Επειδή από την ανωτέρω απάντηση της τράπεζας προκύπτει ότι οι πιστώσεις με α/α **4, 8, 34 και 35** του ανωτέρω πίνακα συνολικού ποσού **6.300,00€**, **τροφοδοτήθηκαν από την προπληρωμένη κάρτα του**, ο οποίος είναι δικαιούχος του λογαριασμού, μαζί με τη μητέρα του.

Ως εκ τούτου, δεν επήλθε καμιά προσαύξηση περιουσίας για τα ποσά που κατατέθηκαν με τις εν λόγω πιστώσεις, δεδομένου ότι αυτές προέρχονται από την προπληρωμένη κάρτα του γιου του προσφεύγοντος, σε λογαριασμό του ιδίου και της μητέρας του και επομένως πρέπει να γίνει δεκτός ο ισχυρισμός του και να αφαιρεθεί από την προσαύξηση περιουσίας που του καταλογίστηκε το ποσό των **6.300€**, από το **οικ. έτος 2014**.

3. Διαφορές εισοδήματος που γίνονται δεκτές με την παρούσα Απόφαση:

1. Πιστώσεις για τις οποίες δε συντρέχει η εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 48§3 του ν. 2238/1994

REC-ID	Έτος	Τράπεζα	Λογ/μός	Αιτιολογία	Ημερ/νία Πίστωσης	Ποσά που καταλογίστηκαν	Ποσά που διαγράφηκαν	Ισχυρισμός	Ως κεφάλαιο της παρούσας απόφασης
4905	2013	EUROBANK / 026-026	.....	ΜΤΦ ΑΠΟ ΚΑΡΤΑ	27/02/2013 16:24	2.300,00 €	2.300,00 €	Αφορούν χρήματα του γιου του	4.2
4932	2013	EUROBANK / 026-026	.....	ΜΤΦ ΑΠΟ ΚΑΡΤΑ	16/04/2013 15:46	1.450,00 €	1.450,00 €	-- // --	4.2
5093	2013	EUROBANK / 026-026	.....	ΚΤΘ ΙΔ.ΕΠΙΤΑΓΗΣ	27/08/2013 12:30	13.984,49 €	13.984,49 €	-- // --	4.1
5147	2013	EUROBANK / 026-026	.....	ΜΤΦ ΑΠΟ ΚΑΡΤΑ	19/11/2013 15:38	1.380,00 €	1.380,00 €	-- // --	4.2
5146	2013	EUROBANK / 026-026	.....	ΜΤΦ ΑΠΟ ΚΑΡΤΑ	19/11/2013 16:55	1.170,00 €	1.170,00 €	-- // --	4.2
Σύνολο						20.284,49 €	20.284,49 €		

2. Ενοίκια για τα οποία δε συντρέχει απόκρυψη φορολογητέας ύλης

Μισθωτής	Οικον. έτος	Εισόδημα από ενοίκια που καταλογίστηκε	Εισόδημα από ενοίκια που διαγράφεται	Ισχυρισμός	Ως κεφάλαιο της παρούσας απόφασης
..... – ΑΦΜ:	2013	600,00 €	600,00 €	Έχει δηλωθεί	
Σύνολο οικονομικού έτους 2013		600,00 €	600,00 €		
..... – ΑΦΜ:	2014	1.140,00 €	1.140,00 €	Έχει δηλωθεί	
Σύνολο οικονομικού έτους 2014		1.140,00 €	1.140,00 €		

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, πέραν των προαναφερομένων, όπως αυτές καταγράφονται στις από **28/12/2018** εκθέσεις μερικού ελέγχου Φορολογίας **Εισοδήματος και ΦΠΑ** της της ΔΟΥ Ε' Πειραιά, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες,

Αποφασίζουμε

Την **μερική αποδοχή** της από **28/01/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του, με **ΑΦΜ:**, κατοίκου Πειραιά οδός, Τ.Κ 18542, με:

- 1) την **τροποποίηση** της υπ' αριθμ./28-12-2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού προσδιορισμού **φόρου εισοδήματος** οικον. έτους **2013**,
- 2) την **ακύρωση** της υπ' αριθμ./28-12-2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού προσδιορισμού **φόρου εισοδήματος** οικον. έτους **2014**, καθώς και της υπ' αριθμ./28-12-2018 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2018 και
- 3) την **επικύρωση** των υπ' αριθμ./28-12-2018 και/28-12-2018 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού **ΦΠΑ**, χρήσεων 2012 και 2013 αντίστοιχα, καθώς και της υπ' αριθμ./31-12-2018 γνωστοποίησης πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ που εξέδωσε η προϊσταμένη της ΔΟΥ Ε' Πειραιά.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση

Φορολογητέα εισοδήματα Οικονομικού Έτους 2013

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Βάσει ΔΗΛΩΣΗΣ		Βάσει ΕΛΕΓΧΟΥ		Βάσει ΑΠΟΦΑΣΗΣ	
	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου
A-B. Από Ακίνητα	91.567,59€	4.002,00€	93.267,59€	4.002,00€	92.612,59€	4.002,00€
Γ. Από Κινητές Αξίες						
Δ. Από Εμπορικές Επιχειρήσεις						
Ε. Από Γεωργικές Επιχειρήσεις						
ΣΤ. Από Μισθωτές Υπηρεσίες						
Ζ. Από Ελευθέρια Επαγγέλματα						
Από Εισόδημα Αλλοδαπής						
Από Εισόδημα άρθρου 48 § 3 ν. 2238/94						
Συνολικό εισόδημα	91.567,59€	4.002,00€	93.267,59€	4.002,00€	92.612,59€	4.002,00€
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται	2.000,49€		2.000,49€		2.000,49€	
Υπόλοιπο	89.567,10€	4.002,00€	91.267,10€	4.002,00€	90.612,10€	4.002,00€
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται						
Άθροισμα	89.567,10€	4.002,00€	91.267,10€	4.002,00€	90.612,10€	4.002,00€
Εκπτώσεις Δαπανών άρθρου 8 ν. 2239/1994						
Φορολογητέο εισόδημα	89.567,10€	4.002,00€	91.267,10€	4.002,00€	90.612,10€	4.002,00€
Απαλλασσόμενα του φόρου ποσά	2.547,75€		2.547,75€		2.547,75€	
Φόρος απαλλασσόμενων ποσών	283,07€		283,07€		283,07€	
Συνολικό Εισόδημα	92.397,92€	4.002,00€	94.097,92€	4.002,00€	93.442,92€	4.002,00€
Τεκμαρτό Εισόδημα	31.627,09€	6.510,42€	31.627,09€	6.510,42€	31.627,09€	6.510,42€
Εισόδημα Επιβολής Εισφοράς Αλληλ.	92.397,92€	6.510,42€	94.097,92€	6.510,42€	93.442,92€	6.510,42€
Συντελεστής Εισφοράς	3,0%		3,0%		3,0%	

Σύμφωνα με τα προαναφερθέντα, η αποκρυβείσα αξία των εσόδων από ενοίκια ανέρχεται στο ποσό των **1.100€**, ήτοι από μη δηλωθέντα ενοίκια από τηνποσού **700€** και από την, ποσού **400€**. Περαιτέρω, ως καθαρό ποσό που φορολογείται ελήφθη το ποσό των **1.045€** (ήτοι 1.100€ x 0,95), δεδομένου ότι σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 23§1 περ. α' του ν. 2238/1994, το ακαθάριστο ποσό των εσόδων από ενοίκια, όταν πρόκειται για κατοικίες, όπως στην προκείμενη περίπτωση, μειώνεται κατά 5%. Περαιτέρω, στη διαφορά του ακαθαρίστου εισοδήματος από ακίνητα, υπολογίστηκε συμπληρωματικός φόρος ποσού **16,50€** (ήτοι: 1.100€ x 1,5%), σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 9§7 ν. 2238/1994.

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ		ΕΛΕΓΧΟΥ		ΑΠΟΦΑΣΗΣ		Οριστική Φορολ. Υποχρέωση
	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	
Φορολογητέο Εισόδημα	89.567,10€	4.002,00€	91.267,10€	4.002,00€	90.612,10€	4.002,00€	1.045,00€
Φόρος Κλίμακας	28.246,84€		28.926,84€		28.664,84€		418,00€
Μειώσεις από το φόρο							
Φόρος που αναλογεί	28.246,84€		28.926,84€		28.664,84€		418,00€
Συμπληρωματικός φόρος	2.063,23€	63,00€	2.088,73€	63,00€	2.079,73€	63,00€	16,50€
Επιβάρυνση Αποδείξεων							
Κύριος & Συμπλ. Φόρος εισ.	30.310,07€	63,00€	31.015,57€	63,00€	30.744,57€	63,00€	434,50€
Μείον: Παρακρ-Προκαταβ.	3.146,71€	117,87€	3.146,71€	117,87€	3.146,71€	117,87€	-0,00€
Υπόλοιπο Κύριου Φόρου	27.163,36€	-54,87€	27.868,86€	-54,87€	27.597,86€	-54,87€	434,50€
Τέλη χαρτί/μου	1.263,73€		1.263,73€		1.263,73€		
Εισφορά ΟΓΑ στο χαρτί/μο	252,75€		252,75€		252,75€		
Πλέον: Προκαταβ.Επομ.έτους	1.780,66€	34,65€	1.780,66€	34,65€	1.780,66€	34,65€	0,00€
Σύνολο	30.460,50€	-20,22€	31.166,00€	-20,22€	30.895,00€	-20,22€	434,50€
Ποσό Εισφοράς Αλληλεγγ.	2.771,94€		2.822,94€		2.803,29€		31,35€
Πλέον: Τέλος Επιτηδ/ματος	1.250,00€		1.250,00€		1.250,00€		
Σύνολο Εισφοράς & Τέλ.Επιτ.	4.021,94€		4.072,94€		4.053,29€		31,35€
Πλέον ή Μείον: Συμψηφισμοί		-0,84€		-0,84€		-0,84€	
Σύνολο		34.461,38€		35.217,88€		34.927,23€	465,85€
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής 120%							
Πρόστιμο ανακρίβειας/μη υποβ. αρθ.58 ν.4174/13 0%							
Τόκοι εκπρ.κατ.αρ.53 ν.4174/13 60 μήνες x 0,73% 43,80%				309,01€		190,31€	190,31€
Γενικό Σύνολο		34.461,38€		35.526,89€		35.117,54€	656,16€

Σύνολο Οριστικής φορολογικής υποχρέωσης του υπόχρεου - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση

α/α	Αριθμός - Ημερ/νία πράξης	Οριστική Πράξη Διορθ. Προσδ/σμού	Έτος	Διαφορά Φορολογητέας βάσης	Διαφορά φόρου Εισοδ.	Πρόστιμο αρθ. 53 & 58 ΚΦΔ	Εισφορά Αλληλεγγύης	Οριστική Φορολογική Υποχρέωση
1	 - 28/12/2018	Φόρου Εισοδήματος	2012	1.100,00€	434,50€	190,31€	31,35€	656,16€
2	 - 28/12/2018	Φόρου Εισοδήματος	2013	0,00€				0,00€
3	 - 28/12/2018	Φ.Π.Α	2012	367,44€				0,00€
4	 - 28/12/2018	Φ.Π.Α	2013	833,79€				0,00€
5	 - 28/12/2018	Πρόστιμο άρθ. 54 ΚΦΔ	2018			0,00€		0,00€
Σύνολα					434,50€	190,31€	31,35€	656,16€

Πιστωτικό υπόλοιπο χρήσης 2013 προς μεταφορά στην επόμενη χρήση ποσού **68.860,41€**

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΦΑΚΟΣ 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.