



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 21/05/2019

Αριθμός απόφασης: 1650

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α6**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604529

ΦΑΞ : 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), όπως ισχύει.

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».

δ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

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

3. Την 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 21/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ, κατοίκου, οδός κατά: α) της από 11.12.2018 Εκθέσεως Μερικού Ελέγχου Φορολογίας

Εισοδήματος (άρθρου 24, 25, 26 & 28 ν. 4174 /2013) του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., β) του υπ' αριθ. πρωτ./2018 Σημειώματος Διαπιστώσεων Μερικού Ελέγχου (άρθρο 28 ν. 4174/2013) του Τμήματος Ελέγχου Θ', γ) των Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικών ετών 2013 και 2014 και φορολογικού έτους 2014 (χωρίς να προσδιορίζονται ως προς τον αριθμό και την ημερομηνία έκδοσής τους) και β) των Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης (χωρίς να προσδιορίζονται ως προς τον αριθμό και την ημερομηνία έκδοσής τους) οικονομικών ετών 2013 και 2014 και φορολογικού έτους 2014 της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις: α) υπ' αριθ./2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2013, β) υπ' αριθ./2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, γ) υπ' αριθ./2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος – Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2014, δ) υπ' αριθ./2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης ν. 3986/2011 οικονομικού έτους 2013 και ε) υπ' αριθ./2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης ν. 3986/2011 οικονομικού έτους 2014, της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις με ημερομηνία θεώρησης 11/12/2018 Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Επιβολής Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης της ως άνω φορολογικής αρχής.

6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 21/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ οικονομικού έτους 2013, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 10.171,31€, πλέον πρόσθετου φόρου ύψους 9.540,69€ ήτοι συνολικό ποσό 19.712,00€.

Με την υπ' αριθ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ οικονομικού έτους 2014, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 4.480,27€, πλέον πρόσθετου φόρου ύψους 4.006,26€ ήτοι συνολικό ποσό 8.486,53€.

Με την υπ' αριθ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ φορολογικού έτους 2014, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 2.299,38€, πλέον προστίμου άρθρου 58 ΚΦΔ

ύψους 1.149,69€, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 389,13€, ήτοι συνολικό ποσό 3.838,21€.

Με την υπ' αριθ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ν. 3986/2011 της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ οικονομικού έτους 2013, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος εισφορά αλληλεγγύης ποσού 932,00€, πλέον πρόσθετης εισφοράς ύψους 501,42€, ήτοι συνολικό ποσό 1.433,42€.

Με την υπ' αριθ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ν. 3986/2011 της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ οικονομικού έτους 2014, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος εισφορά αλληλεγγύης ποσού 620,00€, πλέον πρόσθετης εισφοράς ύψους 306,40€, ήτοι συνολικό ποσό 926,40€.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία των από 21/12/2018 Εκθέσεων Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Επιβολής Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης, οι οποίες συντάχθηκαν μετά από έλεγχο που διενεργήθηκε για τα οικονομικά έτη 2013 και 2014 καθώς και για το φορολογικό έτος 2014, δυνάμει της υπ' αριθ./...../2018 εντολής μερικού ελέγχου της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ.

Ειδικότερα, από την επεξεργασία των τραπεζικών δεδομένων μέσω της εφαρμογής Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας του Συστήματος Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών και Προϊόντων, προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο και καταλογίστηκαν με τις προσβαλλόμενες πράξεις σε βάρος του προσφεύγοντος, οι ακόλουθες πιστώσεις ανά ελεγχόμενο έτος, για τις οποίες δεν αποδείχτηκε η αιτία προέλευσής τους και συνιστούν προσαύξηση περιουσίας:

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2013 (ΧΡΗΣΗ 1/1 – 31/12/2012)

A/A	Επωνυμία Τράπεζας (Target Π.Ι.)	Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Ποσό σε Ευρώ	Περιγραφή Κωδικού Συναλλαγής Τραπέζης	Αιτιολογία Συναλλαγής
3			26/01/2012 10:48	5.000,00	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΕΠΙΤΑΓΩΝ	
4			28/02/2012 00:00	16.800,00	ΚΕΠ ΚΑΤΑΘ.ΕΠΙΤΑΓΗΣ	
5			15/03/2012 00:00	2.500,00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	
6			15/03/2012 00:00	3.000,00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	
7			03/07/2012 00:00	1.500,00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	
8			20/08/2012 13:44	2.013,20	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	ΕΝΤΟΛΗ ΔΗΜΟΣΙΟΥ
ΣΥΝΟΛΙΚΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ				30.813,20		

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014 (ΧΡΗΣΗ 1/1 – 31/12/2013)

A/A	Επωνυμία Τράπεζας (Target Π.Ι.)	Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Ποσό σε Ευρώ	Περιγραφή Κωδικού Συναλλαγής Τραπέζης	Αιτιολογία Συναλλαγής
9			15/01/2013 00:00	4.000,00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	
11			22/03/2013 00:00	1.000,00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	
12			31/05/2013 00:00	4.000,00	Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό	Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό
13			28/06/2013 00:00	3.000,00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΕΝΑΝΤΙ ΜΙΣΘΩΜΑΤΟΣ
14			30/08/2013 00:00	1.000,00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	
15			19/09/2013 00:00	20.000,00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	
16			24/09/2013 10:25	7.000,00	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	
17			05/11/2013 00:00	22.500,00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	
ΣΥΝΟΛΙΚΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ				62.500,00		

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014 (ΧΡΗΣΗ 1/1 – 31/12/2014)

A/A	Επωνυμία Τράπεζας (Target Π.Ι.)	Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Ποσό σε Ευρώ	Περιγραφή Κωδικού Συναλλαγής Τραπέζης	Αιτιολογία Συναλλαγής
18			07/04/2014 00:00	1.500,00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	 ΓΙΑ ΕΞΟΦΛΗΣΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ

19			15/04/2014 00:00	3.000,00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	
ΣΥΝΟΛΙΚΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ				4.500,00		

Επιπροσθέτως, λόγω μη προσκόμισης στον έλεγχο των Φορολογικών Αρχείων που ζητήθηκαν από τον προσφεύγοντα με το υπ' αριθ. πρωτ./2018 Αίτημα Παροχής Πληροφοριών, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε ως εκπιπτόμενες δαπάνες αναγραφόμενες στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος (Ε3) συνολικού ύψους **8.843,83€** και προσαύξησε ισόποσα το δηλωθέν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα ως λογιστική διαφορά.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

- Εσφαλμένη κατανομή βάρους αποδείξεως. Προκειμένου να είναι ανεκτή η συγκεκριμένη έμμεση τεχνική ελέγχου, στην οποία κατέφυγε ο Έλεγχος, οφείλουν να πληρούνται όλες οι ανωτέρω προϋποθέσεις, ήτοι αφ' ενός να μην παρέχεται εύλογη και τεκμηριωμένη αιτιολόγηση από εκείνον και αφ' ετέρου οι ενδείξεις που λαμβάνει υπ' όψιν η αρχή να είναι αντικειμενικές, συγκλίνουσες και ικανές να οδηγήσουν σε στέρεα, ήτοι μη δυνάμενα να κλονισθούν, συμπεράσματα. Στην περίπτωση του, όπου οι ισχυρισμοί του θεμελιώνονται με προσκόμιση εγγράφων στοιχείων, ο Έλεγχος αδυνατεί να τεκμηριώσει την ανάγκη καταφυγής σε έμμεσες τεχνικές ελέγχου και απορρίψεως των ισχυρισμών του.
- Εσφαλμένη αντίκρουση των παραδοχών του ελέγχου. Παρατίθενται περικοπές από τον συνταγέντα πίνακα, όπου περιγράφεται τόσο η από τον προσφεύγοντα προταθείσα δικαιολόγηση, όσο και η από τον Έλεγχο απόρριψή της, την οποία εν συνεχεία αντικρούει.
- Εκπρόθεσμη η έκδοση της προσβαλλόμενης. Η προσβαλλόμενη Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994) φέρει ημεροχρονολογία θεωρήσεως την 11η Δεκεμβρίου 2018, ενώ το υπ' αριθ. πρωτ./2018 Υπόμνημά του όφειλε να απαντηθεί εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου, άρα το αργότερο έως την Πέμπτη 22α Νοεμβρίου 2018. Όμως, η προσβαλλόμενη εξεδόθη εκπροθέσμως κατά δέκα εννέα (19) ολόκληρες ημέρες, ήτοι μετά την εκπνοή της προβλεπόμενης από τις ως άνω διατάξεις προθεσμίας των τριάντα (30) ημερών, του επεδόθη δε πολύ αργότερα, δυσχεραίνοντας έτι περισσότερο τη θέση του, όπερ καθιστά την ίδια και τις συμπροσβαλλόμενες Πράξεις νομικώς πλημμελείς και ακυρωτέες.

Επειδή στο άρθρο 67B του ν. 2238/1994 « Έμμεσες τεχνικές ελέγχου» ορίζεται:

«1. Ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων με έλεγχο μπορεί να διενεργείται και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

α) της αρχής των αναλογιών (*mark up method*),

- β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (source and application of funds method),
γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου (net worth method),
δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών (unit and volume method) και
ε) το ύψος των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά (bank deposits and cash expenditure method).

Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των επιτηδευματιών βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής.

2. Τα προσδιοριζόμενα αποτελέσματα που προκύπτουν από την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου της προηγούμενης παραγράφου, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των λοιπών φορολογικών υποχρεώσεων.

3. Εφόσον τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου έχουν εξαχθεί με την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών της παραγράφου 1, και πριν την έκδοση φύλλων ή πράξεων καταλογισμού, ο Προϊστάμενος της ελεγκτικής μονάδας, καλεί τον υπόχρεο σε ακρόαση, ο οποίος δικαιούται σε ανταπόδειξη.

4. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού εφαρμόζονται και για όλες τις εκκρεμείς χρήσεις για τις οποίες υφίσταται φορολογική υποχρέωση.

5. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο τεχνικών ελέγχου της παρ. 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.».

Επειδή στην πρώτη σελίδα της με ημερομηνία θεώρησης 11/12/2018 Έκθεσης Μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του ΚΕΦΟΜΕΠ αναγράφεται ότι: «Με την υπ' αριθμ./2018 εντολή Μερικού Ελέγχου Γραφείου διαχειριστικών περιόδων 1/1/2012 – 31/12/2014 του Προϊσταμένου της υπηρεσίας μας, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος για την εξακρίβωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 48 § 3 του ν. 2238/94 και 21 § 4 ν. 4172/2013, με αξιοποίηση των δεδομένων του ηλεκτρονικού αρχείου από το Ειδικό Λογισμικό Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας (Ε.Λ.Α.Ε.Π.Π.) από την Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων (νυν Α.Α.Δ.Ε.),», ενώ στο Κεφάλαιο 7 ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ – ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ αναγράφονται στην ενότητα «7.1 ΕΝΕΡΓΕΙΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ» τα ακόλουθα: «.... Γ) Από την επεξεργασία των δεδομένων του ηλεκτρονικού αρχείου (ΕΛ.Α.Ε.Π.Π.) προέκυψαν οι κάτωθι πιστώσεις/ χρεώσεις χρηματικών ποσών οι οποίες δεν συσχετίστηκαν με χρεώσεις / πιστώσεις των τραπεζικών λογαριασμών, τους οποίους είχε στη διάθεσή του ο έλεγχος και για τις οποίες από την αιτιολογία, όταν και όπου αναγράφεται, δεν προκύπτει η αιτία τους. Με το υπ' αριθ./2018 αίτημα παροχής πληροφοριών που του κοινοποιήθηκε, κλήθηκε για τις κινήσεις αυτές να προσκομίσει αποδεικτικά στοιχεία για την πηγή και την αιτία προέλευσής τους, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 του Ν.4174/2013....»

Επειδή από το περιεχόμενο της ανωτέρω έκθεσης, αλλά και από το σύνολο των στοιχείων του παρόντος φακέλου, διαπιστώνεται ότι η φορολογική αρχή διενήργησε έλεγχο σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις χωρίς να χρησιμοποιήσει κάποια από τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, όπως ανακριβώς ο προσφεύγων διατείνεται. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του ότι ο έλεγχος αναίτια κατέφυγε σε έμμεσες τεχνικές απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή στις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά τις χρήσεις 2012 και 2013, ορίζεται:

«3. Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α΄ έως Ζ΄ της παρ. 2 του άρθρου 4.

Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.».

Επειδή με βάση τα οριζόμενα στην παράγραφο 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013, όπως ισχύει για την χρήση 2014: *«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 στην ΠΟΛ 1095/29.4.2011 «Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010» ορίζεται:

«1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010, Φ.Ε.Κ. 175/Α' 30-9-2010, προστέθηκε εδάφιο στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε. ν.2238/1994, ως εξής: « Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της, είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις, είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.»

2. Στη σχετική εισηγητική έκθεση του ν. 3888/2010 αναφέρεται ότι με τις νέες αυτές διατάξεις καθορίζεται ποιος έχει το βάρος απόδειξης επί εισοδήματος του οποίου δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή αιτία προέλευσης και το οποίο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (άρθρα 4 και 48 του ν.2238/1994) λογίζεται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα. Αν και από την ισχύουσα διάταξη θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι προέκυπτε χωρίς αμφιβολία το γεγονός ότι ο φορολογούμενος υποχρεούται να αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία του εισοδήματος του, δεδομένου ότι η ισχύουσα διάταξη χρησιμοποιεί το ρήμα «λογίζεται», εντούτοις για την άρση κάθε αμφιβολίας με την προσθήκη του εδαφίου αυτού στην παράγραφο 3 ορίζεται αυτό πλέον και ρητά.

3. Οι διατάξεις αυτές αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, ή πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας που δεν προκύπτει

από διαρκή και σταθερή πηγή και καθορίζεται ότι ο φορολογούμενος, εφόσον κληθεί, φέρει το βάρος της απόδειξης για την πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογείται με συγκεκριμένες διατάξεις, ή ότι απαλλάσσεται με ειδική διάταξη. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα.»

Επειδή στο με αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα «Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας» αναφέρεται:

«.....

Β' Προσαύξηση περιουσίας

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 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.

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 προσαύξησης της.

5. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 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.

.....

8. Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-

κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα. Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης στον ίδιο ή άλλο τραπεζικό λογαριασμό αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό. Σ' αυτήν την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι, οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον φορολογούμενο από έναν ή περισσότερους λογαριασμούς δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς.

Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς.

Σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων.

9. Όταν δεν μπορεί να δικαιολογηθεί η προσαύξηση της περιουσίας, τότε αυτή φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε. Ο φορολογούμενος δύναται σε κάθε περίπτωση να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο.»

Επειδή στην ΠΟΛ 1175/16-11-2017 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. μεταξύ άλλων ορίζεται:

«2. Γενικά, επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.

Σημειώνεται ότι ο φορολογούμενος οφείλει κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων. Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων

σε βάρος του.

.....»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 23 §§ 1 και 2 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι «1.Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα. 2.Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου: α) Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της,...»

Επειδή, σύμφωνα και με την δημοσιευθείσα στις 07-04-2016 απόφαση του ΣτΕ 884/2016 Β' Τμήμα επταμ.: «(Α) ...**Ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των μεγάλων ποσών που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του και, συνεπώς, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή,** σύμφωνα με τη διάταξη του άρ. 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρ. 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013, δεδομένου, άλλωστε, ότι πρόκειται για μη ευαίσθητο ή, γενικότερα, μη χρήζον αυξημένης προστασίας προσωπικό δεδομένο, για την πρόσβαση στο οποίο, στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου και της αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής, το κράτος διαθέτει ευρύ περιθώριο εκτίμησης (πρβλ. ΕΔΔΑ 22.12.2015, G.S.B. κατά Ελβετίας, 28601/11, σκέψεις 92-93) –**Επομένως, οφείλει, κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα (μη απορριφθέντα από τη φορολογική αρχή) στοιχεία των δηλώσεων του φορολογίας εισοδήματος –.....»**

Επειδή περαιτέρω στη σκέψη 8 της ανωτέρω απόφασης ΣτΕ αναφέρονται τα ακόλουθα: «Επειδή, η καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα(άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος. Σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του

ανθρώπου(άρθρου 2 § 1του Συντάγματος), του κράτους δικαίου(άρθρου 25 § 1 εδ. α' του Συντάγματος), της αναλογικότητας(άρθρο 25 § 1 εδ. δ' του Συντάγματος) και του τεκμηρίου αθωότητας, το οποίο κατοχυρώνεται στο άρθρο 6 § 2της ΕΣΔΑ και βρίσκει εφαρμογή και σε διοικητικές διαδικασίες καταλογισμού παραβάσεων και συναφών κυρώσεων, **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 ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. **Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επίδικη, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, “τεκμήρια”), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης** [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παράβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ., 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) -πρβλ. ακόμα ΣτΕ 2780/2012 επταμ., 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ., 3103/2015, σχετικά με πα-ραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού). **Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων** (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.). Ειδικότερα, τέτοια στοιχεία έμμεσης απόδειξης (ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος) μπορούν να θεωρηθούν ότι συντρέχουν σε περίπτωση, όπως η επίδικη, στην οποία τραπεζικός λογαριασμός του φορολογούμενου, μέσω του οποίου πραγματοποιείται έμβασμα στο εξωτερικό, περιλαμβάνει μεγάλο ποσό το οποίο δεν

καλύπτεται από τα (νομίμως φορολογηθέντα ή απαλλαχθέντα του φόρου) εισοδήματα που αυτός έχει δηλώσει στη φορολογική αρχή ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν (υποχρεωτικής) κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών εξηγήσεων (σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, του άρθρου 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013) ή στο πλαίσιο διαδικασίας προηγούμενης ακρόασης, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, επιδεικνύοντας την οφειλόμενη, σε χρηστή Διοίκηση, επιμέλεια και λαμβάνοντας τα αναγκαία, κατάλληλα και εύλογα, ενόψει των περιστάσεων, μέτρα ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, που προβλέπονται στο νόμο (άρθρα 66 επ. του ΚΦΕ και άρθρα 13 επ. του ν. 4174/2013), καθόσον τα παραπάνω στοιχεία, συνολικώς ορώμενα, είναι, κατ' αρχήν, ικανά να δικαιολογήσουν, ενόψει και των διδαγμάτων της λογικής και της κοινής πείρας, την εκτίμηση ότι το επίμαχο ποσό άγνωστης προέλευσης (αλλά, πάντως, κατά το συνήθως συμβαίνον, προερχόμενο από οικονομική δραστηριότητα επιτρεπτή κατά το νόμο) αντιστοιχεί σε μη δηλωθέν, υποκείμενο σε φόρο εισόδημα του δικαιούχου του λογαριασμού [πρβλ. ΣτΕ 2136/2012 και αποφάσεις του γαλλικού Conseil d'Etat της 20.12.1978 στην υπόθεση 5486, Rec. Lebon 1978 σελ. 519, της 5.4.1978, Rec. Lebon 1978 σελ. 178, της 5.3.1999 στην υπόθεση 176799 και της 19.3.2001 στην υπόθεση 187012 (οι τελευταίες δύο αποφάσεις είναι δημοσιευμένες στον ιστοχώρο του Conseil d'Etat)]. Άλλωστε, η ανωτέρω, υπό το καθεστώς του ΚΦΕ, δυνατότητα έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης με βάση το ύψος των τραπεζικών καταθέσεων του φορολογούμενου επιβεβαιώθηκε με τη ρύθμιση του άρθρου 67B παρ. 1 του Κώδικα αυτού και, στη συνέχεια, με τη διάταξη του άρθρου 27 παρ. 1 περιπτ. ε του νόμου 4174/2013, η οποία εφαρμόζεται και σε διαφορά όπως η κρινόμενη, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 και ήδη 72 του ίδιου νόμου. Πράγματι, τέτοιες υποθέσεις είναι κατεξοχήν πρόσφορες για έμμεση απόδειξη της ύπαρξης φορολογητέου εισοδήματος και σχετικής φορολογικής παράβασης ανακριβούς δήλωσης και αντίστοιχης φοροδιαφυγής, λαμβανομένου υπόψη ότι το επίμαχο ποσό είτε (α) αποτελεί φορολογητέο μη δηλωθέν εισόδημα, περίπτωση που είναι και η συνήθης, κατά τα κοινώς γνωστά, στην ελληνική οικονομική πραγματικότητα είτε (β) συνιστά απαλλασσόμενο του φόρου εισόδημα, οπότε ο φορολογούμενος βαρύνεται ούτως ή άλλως με την απόδειξη της συνδρομής των όρων της σχετικής φοροαπαλλαγής (βλ. λ.χ. ΣτΕ 387/2015) είτε (γ) προέρχεται από κάποια άλλη, μη περιλαμβανόμενη στη δήλωσή του φορολογίας εισοδήματος αλλά κατ' αρχήν νόμιμη, πηγή ή αιτία (που μπορεί και να γεννά φορολογική υποχρέωση, με βάση διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας διαφορετικές από εκείνες της φορολογίας εισοδήματος), την οποία, πάντως, ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει και, κατά τα εκτεθέντα στην προηγούμενη σκέψη, υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή, παρέχοντάς της σχετικά στοιχεία, δυνάμενα να ελεγχθούν ως προς την ακρίβεια και την επάρκειά τους και, αναλαμβάνοντας, σε διαφορετική περίπτωση, τον κίνδυνο να συναχθούν σε βάρος του συμπεράσματα περί τέλεσης της προαναφερόμενης φορολογικής παράβασης είτε (δ) σε εξαιρετικές περιπτώσεις, απορρέει από συμπεριφορά που συνιστά ποινικό αδίκημα (λ.χ. εμπόριο ναρκωτικών ή δωροδοκία), με συνέπεια να υπόκειται (όχι σε φόρο εισοδήματος αλλά) σε δήμευση, σύμφωνα με τη γενική διάταξη του

άρθρου 76 του Ποινικού Κώδικα και με ειδικές διατάξεις της ποινικής νομοθεσίας. Περαιτέρω, σε υπόθεση όπως η παρούσα, το προαναφερόμενο, εμμέσως αποδεικνυόμενο, εισόδημα, ως άγνωστης πηγής ή αιτίας, λογίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα, κατ' εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 48 παρ. 3 (εδ. α') του ΚΦΕ, η οποία είναι, κατά τούτο, αρκούντως σαφής και προβλέψιμη στην εφαρμογή της, για το μέσο επιμελή φορολογούμενο, ο οποίος δεν θα μπορούσε να έχει τη δικαιολογημένη πεποίθηση ότι τέτοιο εισόδημά του μένει αφορολόγητο».

Επειδή βάσει των ανωτέρω, το ζήτημα του βάρους της απόδειξης έχει ήδη κριθεί νομολογιακά από το ΣτΕ και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί εσφαλμένης κατανομής του βάρους απόδειξης απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 65 του ν. 4174/2013: «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.»

Ως προς την πίστωση ποσού **5.000,00€** την **26/01/2012** στον υπ' αριθ. λογαριασμό

Ο προσφεύγων ισχυρίστηκε με το υπ' αρ. πρωτ./2018 υποβληθέν υπόμνημά του ότι «πρόκειται για χρήματα που εκταμιεύθηκαν από δεσμευμένο αποθεματικό της «.....» της οποίας εκείνη την περίοδο ήμουν πρόεδρος. Τα χρήματα δαπανήθηκαν για τις λειτουργικές ανάγκες της εταιρείας. Από τα επισυναπτόμενα παραστατικά προκύπτει ότι ο ταμίας της προαναφερόμενης εταιρείας κύριος κατέθεσε μία επιταγή της στο λογαριασμό μου προκειμένου να γίνεται τμηματική ανάληψη για την κάλυψη των αναγκών της εταιρείας.» Συνημμένο στο υπόμνημα ήταν αντίγραφο δύο όψεων δίγραμμης επιταγής προς την, την οποία οπισθογράφησε και εισέπραξε ο κ.

Ο έλεγχος δεν αποδέχτηκε την εν λόγω αιτιολόγηση διότι: «Από τα προσκομισθέντα στοιχεία προκύπτει ότι ναι μεν έγινε ανάληψη από τον εξουσιοδοτημένο κ. ποσού 5.000,00 €, και κατατέθηκαν στον ανωτέρω λογαριασμό, αλλά με το δεδομένο της μη προσκόμισης δικαιολογητικών για την τμηματική κάλυψη των αναγκών της, ούτε της πίστωσης του ποσού σε λογαριασμό της Εταιρείας όπως θα άρμοζε, δεν αποδεικνύεται ότι η συγκεκριμένη πίστωση, έγινε, ούτε τα ποσά διατέθηκαν για τους σκοπούς της εταιρείας.»

Ομοίως, ως προς πίστωση ποσού **7.000,00€** την **24/09/2013** στον υπ' αριθ. λογαριασμό

Προσκομίστηκε από τον προσφεύγοντα το με αριθμ. πρωτ./2018 υπόμνημα, με το οποίο ισχυρίστηκε ότι: «Πρόκειται για χρήματα που εκταμιεύθηκαν από δεσμευμένο αποθεματικό

της «.....» της οποίας εκείνη την περίοδο ήμουν πρόεδρος. Τα χρήματα δαπανήθηκαν για τις λειτουργικές ανάγκες της εταιρείας. Από τα επισυναπτόμενα παραστατικό προκύπτει ότι ο ταμίας ο κύριος κατέθεσε το ποσό των 10.000,00€ για την τμηματική κάλυψη των αναγκών της εταιρείας». Επισυνάφθηκε εξουσιοδότηση προς τον κ., αντίγραφο εντάλματος πληρωμής, ποσού 10.000 € και Γραμμάτιο Είσπραξης 7.000 € με το οποίο κατατίθεται στον ανωτέρω λογαριασμό το ποσό αυτό.

Ο έλεγχος δεν αποδέχτηκε τον ισχυρισμό του διότι: «Από τα προσκομισθέντα στοιχεία προκύπτει ότι ναι μεν έγινε ανάληψη από τον εξουσιοδοτημένο κ. ποσού 10.000,00€, από τα οποία κατατέθηκαν 7.000€ στον ανωτέρω λογαριασμό, όμως με δεδομένο της μη προσκόμισης δικαιολογητικών για την τμηματική κάλυψη των αναγκών της, δεν αποδεικνύεται ότι η συγκεκριμένη πίστωση, έγινε, ούτε ότι τα ποσά διατέθηκαν για τους σκοπούς της εταιρείας. Επίσης από την επεξεργασία των δεδομένων του Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας (Ε.Λ.Α.Ε.Π.Π.) δεν προκύπτει να έγινε άμεση ανάληψη κανενός ποσού προς πληρωμή υποχρεώσεων της

Ο προσφεύγων με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι ο Έλεγχος υπερέβη τα εσκαμμένα, αφού υπερακοντίζοντας το σκοπό του Ελέγχου, που ήταν εάν το ποσό των 5.000,00 € αποτελούσε ή όχι δικό του εισόδημα, αυθαίρετως προχώρησε σε άσχετο ζήτημα, ήτοι στο πώς τελικώς τα χρήματα αυτά δαπανήθηκαν. Οι όποιες ενστάσεις του Ελέγχου αφ' ενός δεν έχουν νόμιμη βάση, αφ' ετέρου σχετίζονται με ζητήματα εσωτερικής διαχείρισεως ενός νομικού προσώπου, που ξεκάθαρα δεν ανήκουν στην αρμοδιότητα του φορολογικού μηχανισμού, εκ τρίτου δε αγνοούν τις πρακτικές δυσκολίες, που ανακύπτουν στα νομικά πρόσωπα, όπου η ταχύτητα στις συναλλαγές ορισμένες φορές χαλαρώνει τους τύπους, χωρίς τούτο να υποκρύπτει καμία παρανομία. Εφ' όσον, λοιπόν, η προσβαλλομένη διαπίστωση:

- τη διαδρομή των χρημάτων από δεσμευμένο αποθεματικό της «.....»,
- την ιδιότητά του κατά τον κρίσιμο χρόνο ως Προέδρου της «.....» και
- την ανάμειξη του κ. και την ιδιότητα, που τούτος έφερε, όφειλε να θεωρήσει το ως άνω ποσό αιτιολογημένο, μην πράττοντάς το δε έσφαλε ουσιωδώς.

Οι επίδικες καταθέσεις αφορούν εκταμίευση από το αποθεματικό της «.....», το οποίο ήταν κατατεθειμένο και ο μόνος που μπορούσε να εκταμιεύσει χρήματα ήταν ο Πρόεδρος του Δ.Σ. της «.....», που εκείνη την περίοδο ήταν ο προσφεύγων. Επισημαίνει περαιτέρω, ότι αμέσως μετά την εκταμίευση, τα ανωτέρω ποσά μεταβιβάσθηκαν στον ταμία της «.....» κ., όπως προκύπτει εμφανώς από τα παραστατικά Επειδή ο Έλεγχος αναφέρεται στον τρόπο διαθέσεως των χρημάτων από την «.....» προσκομίζει Έκθεση διαχείρισεως αυτής για τη χρονική περίοδο από 28.1.2012 έως 31.12.2013. Εξ όλων των ανωτέρω, λοιπόν,

συνάγεται το συμπέρασμα ότι τα επίδικα χρηματικά ποσά επ' ουδενί δύνανται να χαρακτηρισθούν ως προϊόν εισοδήματός του.

Επειδή ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι οι ενστάσεις του Ελέγχου αφ' ενός δεν έχουν νόμιμη βάση, αφ' ετέρου σχετίζονται με ζητήματα εσωτερικής διαχείρισεως ενός νομικού προσώπου, που ξεκάθαρα δεν ανήκουν στην αρμοδιότητα του φορολογικού μηχανισμού αβάσιμα προβάλλεται. Και τούτου, διότι από κανένα σημείο της οικείας έκθεσης ελέγχου, δεν προκύπτει ότι διερευνήθηκαν συναλλαγές του νομικού προσώπου ή κινήσεις που πραγματοποιήθηκαν σε λογαριασμούς του. Οι μόνες διερευνηθείσες συναλλαγές ήταν αυτές που έλαβαν χώρα αποκλειστικά στους λογαριασμούς του προσφεύγοντος, δυνάμει της σχετικής εντολής ελέγχου και ο συσχετισμός με την έγινε αποκλειστικά από τον ίδιο στην προσπάθειά του να δικαιολογήσει πιστώσεις που κρίθηκαν από τον έλεγχο ως πρωτογενείς και για τις οποίες δεν προέκυπτε η αιτία και η πηγή προέλευσής τους.

Επειδή ο προσφεύγων για την επίρρωση του ισχυρισμού του σχετικά με τις κρινόμενες πιστώσεις ύψους 5.000,00€ την 26/01/2012 και 7.000,00€ την 24/09/2013 στον υπ' αριθ. λογαριασμό, προσκόμισε «Έκθεση Διαχείρισης του Διοικητικού Συμβουλίου για την περίοδο από 28/01/2012 έως 31/12/2013» της Στην εν λόγω έκθεση, την οποία υπογράφουν ο Κος με την ιδιότητα του Προέδρου και ο Κος με την ιδιότητα του ταμία, απεικονίζονται συνοπτικά τα πεπραγμένα της διαχείρισης για την επίμαχη περίοδο, το υπόλοιπο ταμείου καθώς και τα έσοδα και οι δαπάνες της οικείας περιόδου. Ωστόσο, από κανένα στοιχείο της εν λόγω έκθεσης δεν προκύπτει η ανάμειξη του προσφεύγοντος στην οικονομική διαχείριση της εταιρείας, ούτε και η αιτία για την οποία κατατίθενται χρήματα της εταιρείας, σύμφωνα με τον ισχυρισμό του, σε ατομικό του λογαριασμό. Περαιτέρω, όπως η φορολογική αρχή επισημαίνει από τα προσκομισθέντα στοιχεία αφενός δεν προκύπτει ο λόγος για τον οποίο κατατέθηκαν χρήματα σε λογαριασμούς του προσφεύγοντος και αφετέρου δεν διαπιστώθηκε μεταγενέστερη μεταφορά χρημάτων σε λογαριασμούς της εταιρείας, ούτε ανάληψη των διερευνώμενων ποσών, προκειμένου να διατεθούν για κάλυψη αναγκών του νομικού προσώπου. Ως εκ τούτου, ορθώς η φορολογική αρχή έκρινε ότι οι συγκεκριμένες πιστώσεις συνιστούν προσαύξηση περιουσίας η οποία φορολογείται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 του ν.2238/1994.

Ως προς την πίστωση ποσού **16.800,00€** την **28/02/2012** στον υπ' αριθ. λογαριασμό

Ο προσφεύγων με το με αριθμ. πρωτ./2018 υπόμνημα του ισχυρίστηκε ότι πρόκειται για πίστωση του προϊόντος της με αριθμό επιταγής του η οποία αφορά οφειλόμενα του συνταξιοδοτικού του φορέα και επισύναψε σχετική

βεβαίωση. Συνημμένα υπέβαλε αντίγραφο δύο όψεων της επιταγής-..... και κατατεθήριου αυτής στον λογαριασμό του.

Ο έλεγχος απέρριψε τον ισχυρισμό του διότι από την επεξεργασία των πιστώσεων στο Ειδικό Λογισμικό Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας (Ε.Λ.Α.Ε.Π.Π.) τα συνολικά πιστωθέντα ποσά συντάξεων είναι αθροιζόμενα 24.199,25 €. Στο ποσό αυτό πρέπει να προστεθεί και η α/α 8 πίστωση του αιτήματος ποσού 2.013,20 €, ήτοι συνολικές συντάξεις που έχουν κατατεθεί στους τραπεζικούς λογαριασμούς το 2012, 26.212,45 €, έναντι δηλωθέντων στον σχετ. κωδικό του Ε1 (303 κύριες συντάξεις + 321 επικουρικές) συνολικού ποσού 32.107,62 €. Λόγω του γεγονότος ότι κατά τους ισχυρισμούς του αποτελούν οφειλόμενα του συνταξιοδοτικού του φορέα για τα οποία δεν παρείχε στον έλεγχο κανένα άλλο στοιχείο πέραν του αντιγράφου της επιταγής, ούτε προσκόμισε τα δικαιολογητικά των υποβληθεισών ηλεκτρονικά δηλώσεων εισοδήματος, που είχαν ζητηθεί με το Αίτημα Παροχής Πληροφοριών, η ανωτέρω πίστωση κρίθηκε ότι δεν αιτιολογείται. Επίσης, επισημαίνεται από τη φορολογική αρχή ότι δεν προκύπτει το ποσό αυτό να έχει δηλωθεί και φορολογηθεί με την υποβολή συμπληρωματικής δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος στο έτος είσπραξης του ποσού της επιταγής ή σε προηγούμενες χρήσεις.

Με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων προβάλλει τον ισχυρισμό ότι η προσβαλλομένη, αν και είχε στη διάθεσή της τη σχετική επιταγή, της οποίας η προέλευση προέκυπτε άνευ αμφιβολίας, εκ των υστέρων αξιώνει πλήθος άλλων εγγράφων, ήσσονος σημασίας, που ευχερώς μπορούσε και η ίδια, με δική της πρωτοβουλία και χωρίς δική μου ανάμειξη, ευχερώς να εξασφαλίσει, πολλώ δε μάλλον που πρόκειται για έγγραφα του ευρύτερου δημόσιου φορέα. Διατείνεται επιπροσθέτως ότι η συγκεκριμένη επιταγή εκδόθηκε τη αιτήσεί του εις διαταγήν προκειμένου να εξοφλήσει τις συνδρομές του στο Επρόκειτο για οφειλές του συνταξιοδοτικού του κλάδου. Ωστόσο, το δεν απεδέχθη το συγκεκριμένο τρόπο εξοφλήσεως, ήτοι με την επίδικη τραπεζική επιταγή και έτσι αναγκάστηκε να την επιστρέψει και να ζητήσει να ακυρωθεί.

Ο έλεγχος στα έγγραφα απόψεις που συνέταξε επί της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής απορρίπτει την προβαλλόμενη αιτιολόγηση καθόσον: α) η πηγή και η αιτία του κατατεθέντος ποσού είναι προφανής ως προερχόμενο από συντάξεις και ως εκ τούτου καταλογίστηκε ως διαφορά από εισοδήματα ΣΤ Πηγής και όχι ως αδιευκρίνιστης πηγής και β) ο έλεγχος συγκέντρωσε όλα τα απαιτούμενα στοιχεία διαπιστώνοντας ότι το ποσό δεν έχει συμπεριληφθεί στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και δεν είχε φορολογηθεί.

Επειδή ο προσφεύγων για την απόδειξη του ισχυρισμού του προσκόμισε τα ακόλουθα έγγραφα:

α) Αντίγραφο της υπ' αριθ. επιταγής με ημερομηνία 10/02/2012 σε διαταγή-..... προερχόμενης από τον υπ' αριθ. λογαριασμό

β) Αντίγραφο της πίσω όψη επιταγής επί της οποίας φέρει μονογραφή, χωρίς ονοματεπώνυμο ή λοιπά στοιχεία ταυτότητας και στη θέση πρώτης οπισθογράφησης αναγράφεται το κείμενο: «*Με αίτησή μου εκδόθηκε και με αίτησή μου εξοφλείται και αποσύρεται της κυκλοφορίας*».

γ) Αντίγραφο του από 28/02/2012 Καταθετήριου της υπ' αριθ. τραπεζικής επιταγής ποσού 16.800,00€ σε διαταγή-..... στον με αριθ. λογαριασμό του προσφεύγοντος.

Επειδή από τα ανωτέρω προκύπτει αφενός ότι το επίμαχο ποσό των 16.800,00€ δεν συνιστά ποσό προερχόμενο από συντάξεις το οποίο φορολογείται ως εισόδημα ΣΤ' πηγής, καθόσον η εν λόγω επιταγή δεν εκδόθηκε από το-..... σε διαταγή του προσφεύγοντος, αλλά σε διαταγή του ασφαλιστικού φορέα. Ως εκ τούτου, με βάση τα στοιχεία έκδοσης της υπ' αριθ. επιταγής, λήπτης και έχων δικαίωμα είσπραξης αυτής ήταν ο ασφαλιστικός φορέας και όχι ο προσφεύγων. Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι το ανωτέρω ποσό δεν συνιστά ποσό προερχόμενο από συντάξεις αλλά αφορά εξόφληση οφειλών του συνταξιοδοτικού του κλάδου και συνδρομών του προς το κρίνεται κατ' αρχάς βάσιμος.

Επειδή ωστόσο από τα παραπάνω στοιχεία, διαπιστώνεται ότι η επιταγή με αριθ. σύρθηκε από τον με αριθ. λογαριασμό της Από αντιπαραβολή με τους ελεγχόμενους λογαριασμούς του προσφεύγοντος, προκύπτει ότι ο εν λόγω λογαριασμός δεν είναι ένας εξ αυτών. Συνεπώς, αφενός το προϊόν της επιταγής δεν προκύπτει να προήλθε από λογαριασμό στον οποίο είναι δικαιούχος ο προσφεύγων, αφετέρου, από τα διαθέσιμα στοιχεία δεν προκύπτει προηγούμενη ανάληψη του εν λόγω ποσού από τον προσφεύγοντα για την έκδοση της επιταγής.

Επειδή σύμφωνα με όσα προαναφέρθηκαν η πίστωση την 28/02/2012 της επιταγής με αριθ. ποσού 16.800,00€ στον υπ' αριθ. λογαριασμό της, δεν συνιστά εισοδήματα ΣΤ Πηγής. Ωστόσο, λαμβάνοντας υπ' όψιν ότι από κανένα στοιχείο του φακέλου της παρούσας δεν προκύπτει η πηγή προέλευσης του επίμαχου ποσού, εν λόγω πίστωση συνιστά προσαύξηση περιουσίας η οποία φορολογείται σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994.

Ως προς την πίστωση ποσού **1.500,00€** την **03/07/2012** στον υπ' αριθ. λογαριασμό

Ο προσφεύγων με το με αριθμ. πρωτ./2018 υπόμνημά του ισχυρίστηκε ότι πρόκειται για πίστωση η οποία άπτεται της εργασίας του και συγκεκριμένα της αμοιβής του από Ιατρικές Υπηρεσίες που παρείχε στην Ασθενή του Κ.Λ. Για τις συγκεκριμένες υπηρεσίες εξέδωσε τη με αριθμό/2012 Α.Π.Υ. Σημείωσε δε πως την κατάθεση την πραγματοποίησε συγγενής της ασθενούς. Προσκόμισε επίσης το με ΑΠΘ...../2011 Βιβλίο Εσόδων - Εξόδων της ατομικής του επιχείρησης, καθώς και το στέλεχος (μπλοκ) με ΑΠΥ Νο 1-50, το οποίο περιλαμβάνει την ανωτέρω

Α.Π.Υ. Επίσης προσκόμισε αντίγραφο απόδειξης κατάθεσης μετρητών της
που εμφανίζει ως καταθέτη τρίτο πρόσωπο χωρία άλλη αιτιολογία.

Ο έλεγχος δεν αποδέχτηκε τον ισχυρισμό του, λόγω του γεγονότος ότι η κατάθεση του ποσού των 1.500€ γίνεται ονομαστικά από τρίτο άτομο (.....) χωρίς καν να αναφέρεται στην αιτιολογία ότι γίνεται για λογαριασμό της ασθενούς Κ.Λ., όπως με βάση τις συναλλακτικές πρακτικές γίνεται για τη διασφάλιση της ταυτοποίησης του καταθέτη στις περιπτώσεις αυτές, αλλά ούτε και αποδεικνύεται ότι αφορά συγγενή της. Ως εκ τούτου έκρινε ότι η συγκεκριμένη πίστωση δεν δικαιολογείται και θεωρείται ως αγνώστου πηγής.

Ως προς την πίστωση ποσού **1.000,00€** την **22/03/2012** στον υπ' αριθ.
..... λογαριασμό:

Ο προσφεύγων προσκόμισε το με αριθμ. πρωτ./2018 υπόμνημα με το οποίο ισχυρίστηκε ότι πρόκειται για πίστωση η οποία άπτεται της εργασίας του και συγκεκριμένα της αμοιβής του από Ιατρικές Υπηρεσίες που παρείχε πιθανότατα στην Ασθενή του Κ.Α. Για τις συγκεκριμένες υπηρεσίες εξέδωσε την με αριθμό/2013 Α.Π.Υ. Επισημαίνει δε ότι την κατάθεση την πραγματοποίησε για λογαριασμό της ασθενούς η συγγενής της κα
(νύφη εξ όσων θυμάται). Προσκόμισε επίσης το με Α.Π.Θ./2011 Βιβλίο Εσόδων - Εξόδων της ατομικής του επιχείρησης καθώς και το στέλεχος (μπλοκ) με ΑΠΥ Νο 51-100, το οποίο περιλαμβάνει την ανωτέρω Α.Π.Υ. Επίσης προσκόμισε αντίγραφο απόδειξης κατάθεσης μετρητών της που εμφανίζει ως καταθέτη τρίτο πρόσωπο.

Ο έλεγχος απέρριψε τον προβαλλόμενο από τον προσφεύγοντα ισχυρισμό λόγω του γεγονότος ότι η κατάθεση του ποσού των 1.000 € γίνεται ονομαστικά από τρίτο άτομο (.....
.....) χωρίς καν να αναφέρεται στην αιτιολογία ότι γίνεται για λογαριασμό της ασθενούς Κ.Α., όπως με βάση τις συναλλακτικές πρακτικές γίνεται για τη διασφάλιση της ταυτοποίησης του καταθέτη στις περιπτώσεις αυτές. Συνεπώς για την συγκεκριμένη πίστωση κρίθηκε από τον έλεγχο ότι δεν δικαιολογείται και θεωρείται ως αγνώστου πηγής.

Ως προς την πίστωση ποσού **1.000,00€** την **30/08/2012** στον υπ' αριθ.
..... λογαριασμό:

Εν προκειμένω, προβλήθηκαν από τον προσφεύγοντα οι ίδιοι ισχυρισμοί με την πίστωση ποσού 1.000,00€ την 22/03/2012 στον ίδιο λογαριασμό και ομοίως απορρίφθηκαν από τη φορολογική αρχή με την ίδια αιτιολόγηση.

Ο προσφεύγων για τις προαναφερθείσες τρεις πιστώσεις, ισχυρίζεται με την ενδικοφανή προσφυγή ότι από καμία διάταξη νόμου δεν υποχρεούται ο καταθέτης χρηματικού ποσού να αναγράφει την αιτία της καταθέσεως, διότι στις μεταξύ των μερών σχέσεις (ήτοι εκείνου και του καταθέτη και του ασθενούς του/συγγενούς του) γνώριζαν άριστα την αιτία της καταβολής. Μάλιστα, την έλλειψη τοιαύτης υποχρεώσεως την αποδέχεται και η προσβαλλομένη, εξ ου κάνει λόγο

νεφελωδώς για «συναλλακτικές πρακτικές». Ωστόσο, δεν λαμβάνει υπ' όψιν της ότι εν προκειμένω δεν επρόκειτο για άτομα εξοικειωμένα με τραπεζικές διαδικασίες, όπως π.χ. εάν επρόκειτο για χρεοπιστώσεις μεταξύ λογιστηρίων δύο εταιριών, αλλά για άτομα, αντιμετωπίζοντα μία κατάσταση εκτάκτου ανάγκης, συνεπεία της οποίας ανέλαβε ένα χειρουργείο, άρα διόλου ενδιαφέρονταν για το τί θα αναγραφόταν στο καταθετήριο, απλώς τους αρκούσε να κατατεθούν τα χρήματα, ώστε να προχωρήσει στη σωτηρία της ζωής του ανθρώπου τους. Επίσης, από καμία διάταξη νόμου δεν απαγορεύεται να καλύπτει κάποιος δαπάνες τρίτου προσώπου, ούτε ασφαλώς αξιώνεται η σύναψη δωρεάς ή αναδοχής χρέους ή η πρόσδοση τύπου σε πράξεις αβροφροσύνης της καθημερινής ζωής. Εν πάση περιπτώσει, εφ' όσον ο έλεγχος είχε στη διάθεσή του τα πλήρη στοιχεία καταθέτου και ασθενούς, μπορούσε να προβεί σε δι' αυτών επιβεβαίωση του ισχυρισμού μου, όπως επιτάσσει πλέον παγίως η σχετική νομολογία του ΣτΕ.

Επειδή η επίκληση ενός γεγονότος δεν αρκεί από μόνη της, αλλά ο προσφεύγων, ο οποίος φέρει και το βάρος της απόδειξης, οφείλει να αποδεικνύει τον ισχυρισμό του με πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.

Επειδή για τις επίμαχες τρεις πιστώσεις όπως αναλυτικά περιγράφηκαν παραπάνω, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε τόσο κατά τη διάρκεια του ελέγχου, όσο και μέχρι την εξέταση της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, κανένα στοιχείο από το οποίο να προκύπτει η αιτία των εν λόγω καταθέσεων. Περαιτέρω, δεν αποδείχτηκε από κανένα δικαιολογητικό η συγγένεια ή άλλη σχέση των καταθετών με τους ασθενείς που ισχυρίζεται ότι αφορούσαν οι εν λόγω καταθέσεις. Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός του απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος και ορθώς κρίθηκε από τη φορολογική αρχή ότι δεν αιτιολογείται η πηγή και αιτία προέλευσης των εν λόγω πιστώσεων. Ως εκ τούτου, συνιστούν προσαύξηση περιουσίας του προσφεύγοντος, η οποία φορολογείται σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 4174/2013.

Ως προς την πίστωση ποσού **4.000,00€** την **15/01/2013** στον υπ' αριθ. λογαριασμό

Ο προσφεύγων με το με αριθμ. πρωτ./2018 υπόμνημα ισχυρίστηκε ότι πρόκειται για πίστωση η οποία άπτεται της εργασίας του και συγκεκριμένα της αμοιβής του από Ιατρικές Υπηρεσίες που παρείχα στην Ασθενή του Μ.Π. Για τις συγκεκριμένες υπηρεσίες εξέδωσε τη με αριθμό/2012 Α.Π.Υ. Προσκόμισε επίσης το με ΑΠΘ...../2011 Βιβλίο Εσόδων - Εξόδων της ατομικής του επιχείρησης καθώς και το στέλεχος (μπλοκ) με ΑΠΥ Νο 51-100, το οποίο περιλαμβάνει την ανωτέρω Α.Π.Υ.

Ο έλεγχος αποδέχτηκε μόνο μερικώς τον προβαλλόμενο ισχυρισμό του. Συγκεκριμένα, λόγω της προσκόμισης της Α.Π.Υ./2012 ποσού 500,00 € έκρινε ότι δεν θεμελιώνεται ο ισχυρισμός του, καθότι το ποσό της πίστωσης ανέρχεται στις 4.000,00 € και γίνεται ονομαστικώς από τη συγκεκριμένη ασθενή του. Βάσει των ανωτέρω, έκρινε αφενός ότι εκδόθηκε ανακριβώς φορολογικό στοιχείο παροχής υπηρεσιών προς την πελάτισσα του Μ.Π. ποσού 500,00 € αντί του πραγματικά

εισπραχθέντος 4.000,00 €. και αφετέρου ότι υφίσταται απόκρυψη φορολογητέας ύλης ως προς το ποσό των 3.500 € το οποίο αποτελεί εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα και εν προκειμένω από ιατρικές υπηρεσίες.

Ο προσφεύγων με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή, προβάλλει τον ισχυρισμό ότι στην προκειμένη περίπτωση αναφορικώς με μία επέμβαση σε πολύ φίλο του, του ζήτησε μόνο το ποσό των 500,00 € για τις ιατρικές του υπηρεσίες. Η εκ μέρους του κατάθεση ποσού 4.000,00 € έγινε αντιληπτή από εκείνον πολύ αργότερα και λησμονήθηκε να προστεθεί στα έσοδά του. Η έλλειψη δόλου εκ μέρους του προκύπτει από το γεγονός ότι δεν έσπευσε να εκμεταλλευθεί τις διατάξεις περί αναδρομικής δηλώσεως εσόδων με ευνοϊκές κυρώσεις.

Επειδή ο προσφεύγων για την εξεταζόμενη πίστωση εμμέσως αποδέχεται ότι η διαφορά του ποσού των 3.500,00 € αφορά σε εισόδημα από παρασχεθείσες ιατρικές υπηρεσίες και δεν προβάλλει κάποιον ισχυρισμό προς αντίκρουση των διαπιστώσεων του ελέγχου. Ως εκ τούτου, ορθώς καταλογίστηκε από τον έλεγχο ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα.

Ως προς την πίστωση ποσού **3.000,00€** την **28/06/2013** στον υπ' αριθ. λογαριασμό

Ο προσφεύγων με το με αρ. πρωτ./2018 υπόμνημα του ισχυρίστηκε ότι πρόκειται για πίστωση η οποία άπτεται μίσθωσης ακινήτου ιδιοκτησίας των υιών του και Η συγκεκριμένη πίστωση έγινε στο λογαριασμό του εκ παραδρομής του μισθωτή. Προς απόδειξη των προαναφερόμενων προσκόμισε αντίγραφο της με αριθμό δήλωσης μίσθωσης ακινήτου.

Ο έλεγχος δεν αποδέχτηκε τον προβαλλόμενο ισχυρισμό διότι λαμβάνοντας υπ' όψιν: α) την προσκόμιση της με αριθμό δήλωσης μίσθωσης ακίνητης περιουσίας, η οποία αναφέρει μίσθωση ακινήτου επί της οδού στην με περίοδο μίσθωσης από 01-06-2015 έως 31-05-2018, β) τις υποβληθείσες δηλώσεις εισοδήματος οικ. έτους 2014 από τους ιδιοκτήτες υιούς του, όπου ο μεν έχει υποβάλει Ε2 συμπεριλαμβανομένου και του συγκεκριμένου ακινήτου, με ποσοστό ιδιοκτησίας 50% και χωρίς να αναφέρονται μισθώματα, καθότι δηλώνεται ΚΕΝΟ, ο δε, δεν έχει υποβάλλει ούτε Ε2 ούτε έχουν δηλωθεί εισοδήματα στην δήλωση εισοδήματος οικ. έτους 2014, αποδεικνύεται ως μη επαρκής η αιτιολόγηση προέλευσης της πίστωσης ως μισθώματα των υιών του και ως εκ τούτου η πίστωση δεν δικαιολογείται και θεωρείται ως αγνώστου πηγής.

Με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι πρόκειται για καταβολή αφορώσα μίσθωση ακινήτου ιδιοκτησίας των υιών του και Η κατάθεση του επιδίκου ποσού έγινε στον υπ' αριθ. κοινό τραπεζικό λογαριασμό εκείνου και του υιού του Επρόκειτο για προκαταβολή για την εκμίσθωση του εν λόγω ακινήτου, αλλά το μισθωτήριο συμβόλαιο έχει μεθύτερη ημερομηνία από την ημερομηνία της επιδίκου καταθέσεως. Στο καταθετήριο παραστατικό

έχει αναγραφεί εμφανώς το όνομα του μισθωτού , που αναφέρεται και στο μισθωτήριο συμβόλαιο. Άρα το κατατεθέν ποσό των 3.000,00 € αποτελεί ξεκάθαρα δηλωθέν εισόδημα των υιών του.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση λαμβάνοντας υπ' όψιν τα ακόλουθα:

α) η επίμαχη κατάθεση του ποσού των 3.000,00€ έλαβε χώρα την 28/06/2013, ενώ το υποβληθέν μισθωτήριο συμβόλαιο είχε ως έναρξη μίσθωσης την 01/06/2015, ήτοι, δύο χρόνια αργότερα,
β) οι υιοί του προσφεύγοντος, σύμφωνα με τα προαναφερθέντα, δεν δήλωσαν κατά το κρινόμενο έτος κανένα εισόδημα από την εκμίσθωση του συγκεκριμένου ακινήτου,
γ) δεν προσκομίστηκε κανένα ιδιωτικό συμφωνητικό ή οποιοδήποτε άλλο έγγραφο που να φέρει βεβαία ημερομηνία και από το οποίο να προκύπτει τυχόν συμφωνία μισθωτή και εκμισθωτών για προκαταβολή έναντι μελλοντικής μίσθωσης του επίμαχου ακινήτου,
δεν δύναται να γίνει αποδεκτός ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος και ορθώς κρίθηκε από τη φορολογική αρχή ότι η εν λόγω πίστωση συνιστά προσαύξηση περιουσίας η οποία φορολογείται με βάση τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994.

Ως προς τις δαπάνες, συνολικού ποσού 8.843,83 €, οι οποίες δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τον έλεγχο και καταλογίστηκαν ως λογιστική διαφορά κατά τη χρήση 2014.

Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι δεν ελήφθη υπ' όψιν το γεγονός της αυτοπεραιώσεως.

Επειδή όπως ορθώς η φορολογική αρχή επισημαίνει επί των εγγράφων απόψεων που συνέταξε επί της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, ο προσφεύγων δεν υπαγόταν κατά τη χρήση 2014 σε αυτοπεραιώση. Περαιτέρω, τα άρθρα 13 - 17 του Ν. 3296/2004 περί αυτοελέγχου των υποβαλλόμενων φορολογικών δηλώσεων, καταργήθηκαν από 1.1.2014 με την περίπτωση 6 της υποπαραγράφου Β.2. της παραγράφου Β του άρθρου τρίτου του Ν. 4254/2014 (ΦΕΚ Α 85/7-4-2014). Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος αβάσιμα προβάλλεται και απορρίπτεται.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η προσβαλλόμενη Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος φέρει ημεροχρονολογία θεωρήσεως την 11η Δεκεμβρίου 2018, ενώ το υπ' αριθ. πρωτ. /2018 Υπόμνημά του όφειλε να απαντηθεί εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου, άρα το αργότερο έως την Πέμπτη 22α Νοεμβρίου 2018. Όμως, η προσβαλλόμενη εξεδόθη εκπροθέσμως κατά δέκα εννέα (19) ολόκληρες ημέρες, ήτοι μετά την εκπνοή της προβλεπόμενης από τις ως άνω διατάξεις προθεσμίας των τριάντα (30) ημερών, του επεδόθη δε πολύ αργότερα, δυσχεραίνοντας έτι περισσότερο τη θέση του, όπερ καθιστά την ίδια και τις συμπροσβαλλόμενες Πράξεις νομικώς πλημμελείς και ακυρωτές.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), ορίζεται ότι «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως

αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1,...

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν μετά την παρέλευση του ενός μηνός από την ημερομηνία κατάθεσης των εγγράφων απόψεων του προσφεύγοντα με το με αριθ. πρωτ./2018 Υπόμνημά του, όπως ορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 28 § 2 του Ν. 4174/2013, πλην όμως αυτές εκδόθηκαν εντός ευλόγου χρονικού διαστήματος, δεδομένου του όγκου των προσκομισθέντων στοιχείων και των εκτεταμένων ελεγκτικών επαληθεύσεων που έπρεπε να διενεργηθούν.

Επειδή από τις ανωτέρω διατάξεις δεν ορίζεται αποκλειστική προθεσμία για την έκδοση των Οριστικών πράξεων, όπως εσφαλμένως ισχυρίζεται ο προσφεύγων, και επομένως ο χρόνος έκδοσης δεν αποτελεί στοιχείο του κύρους της. Άλλωστε ο προσφεύγων ούτε επικαλείται, ούτε αποδεικνύει βλάβη από την καθυστέρηση της έκδοσης αυτής κατά το άρθρο 79 § 5 περ. β Κ.Δ.Δ. και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του πρέπει να απορριφθεί ως νομικά αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α 170/26.7.2013) ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 63 ΚΦΔ: «Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση, ή σε

περίπτωση σιωπηρής άρνησης οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοση της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημα του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης.»

Επειδή στο άρθρο 2 της ΠΟΛ. 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., που εκδόθηκε κατ' εφαρμογή των ως άνω διατάξεων, προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι:

«1. Η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται κατά πράξεων των φορολογικών αρχών, εντός ανατρεπτικής προθεσμίας τριάντα (30) ημερών που αρχίζει από την κοινοποίηση της πράξεως ή τη συντέλεση της παράλειψης. Η εν λόγω προθεσμία αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. Ειδικά για τους κατοίκους εξωτερικού η σχετική προθεσμία ορίζεται σε εξήντα (60) ημέρες (άρ. 63 παρ. 1 εδ. γ', δ', ε' Κ.Φ.Δ.).

2. Η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται από τον υπόχρεο στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους, τους ισχυρισμούς και τα έγγραφα στα οποία βασίζει το αίτημά του, να περιέχει τα ακριβή του στοιχεία, την προσβαλλόμενη πράξη, τη διεύθυνση στην οποία θα συντελούνται οι κοινοποιήσεις των αποφάσεων, των πράξεων και των λοιπών εγγράφων της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, τη διεύθυνση του ηλεκτρονικού ταχυδρομείου και τα εν γένει στοιχεία επικοινωνίας του υπόχρεου. Σε κάθε περίπτωση μεταβολής των στοιχείων επικοινωνίας που επήλθε μετά την υποβολή του αιτήματος της ενδικοφανούς προσφυγής, ο υπόχρεος οφείλει να γνωστοποιεί εγγράφως αυτά στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, διαφορετικά οι κοινοποιήσεις γίνονται νομίμως βάσει των αρχικά δηλωθέντων στοιχείων.....».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 45 του Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α 170/26.7.2013) ορίζεται ότι: «1. Η είσπραξη των φόρων και των λοιπών εσόδων του Δημοσίου που εμπíπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα πραγματοποιείται δυνάμει εκτελεστού τίτλου.

2. Εκτελεστοί τίτλοι από το νόμο είναι:

α) στην περίπτωση άμεσου προσδιορισμού φόρου, ο προσδιορισμός του φόρου, όπως προκύπτει ταυτόχρονα με την υποβολή της δήλωσης,

β) στην περίπτωση διοικητικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη προσδιορισμού του φόρου,

γ) στην περίπτωση εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου, η πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού του φόρου,

δ) στην περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου,

ε) στην περίπτωση προληπτικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη προληπτικού προσδιορισμού του φόρου,

στ) σε περίπτωση έκδοσης οριστικής δικαστικής απόφασης, η απόφαση αυτή,

ζ) σε περίπτωση επιβολής προστίμων οι αντίστοιχες πράξεις,

η) σε περίπτωση ενδικοφανούς προσφυγής, η απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης.»

Επειδή στην έννοια «οποιαδήποτε πράξης» έχει εκδοθεί σε βάρος υπόχρεου, εντάσσονται οι πράξεις προσδιορισμού κύριου ή πρόσθετου φόρου, προστίμου, προσαυξήσεων, ή και τελών ή πράξη επιβολής οποιασδήποτε κυρώσεως για παράβαση της φορολογικής εν γένει νομοθεσίας που έχει εκδοθεί σε βάρος του ακόμα και η απόρριψη εν όλω ή εν μέρει συγκεκριμένου αιτήματός του από τη Φορολογική Αρχή που αναφέρεται σε φορολογική διαφορά.

Επειδή, η εκτελεστότητα αποτελεί συστατικό στοιχείο της διοικητικής πράξης.

Επειδή, δεν προσβάλλονται παραδεκτώς με ενδικοφανή προσφυγή πράξεις των διοικητικών οργάνων που στερούνται εκτελεστότητας στις οποίες, μεταξύ άλλων, συμπεριλαμβάνονται: «α... β...γ... στ) προπαρασκευαστικές πράξεις, που προηγούνται από την έκδοση μιας διοικητικής πράξης και είναι σχετικές με την έκδοσή της...» (Ε. Σπηλιωτόπουλος, 2010: «Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου», τ. 2ος, σελ. 109).

Επειδή, η παρούσα ενδικοφανής προσφυγή, μεταξύ άλλων, στρέφεται και κατά της από 11.12.2018 Εκθέσεως Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και του υπ' αριθ. πρωτ./2018 Σημειώματος Διαπιστώσεων Μερικού Ελέγχου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Επειδή η ως άνω έκθεση ελέγχου καθώς και το Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου προσβάλλονται απαραδέκτως, καθόσον σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, η μεν έκθεση ελέγχου αποτελεί έγγραφο πληροφοριακού χαρακτήρα, το δε Σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 του ν. 4174/2013 αποτελεί προπαρασκευαστική πράξη που προηγείται της έκδοσης της διοικητικής πράξης. Ως εκ τούτου, η ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί κατά το μέρος αυτό ως απαράδεκτη, καθόσον τόσο η έκθεση όσο και το Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, δεν συνιστούν εκτελεστές διοικητικές πράξεις και δεν δύναται να προσβληθούν.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 21/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ και την επικύρωση: α) της υπ' αριθ./2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2013, β) υπ' αριθ./2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, γ) υπ' αριθ./2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού

Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος – Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2014, δ) υπ' αριθ./2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης ν. 3986/2011 οικονομικού έτους 2013 και ε) υπ' αριθ./2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης ν. 3986/2011 οικονομικού έτους 2014, της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ.

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

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2013 (ΧΡΗΣΗ 2012)

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης ΔΕΔ
Φόρος Εισοδήματος	10.171,31 €	10.171,31 €
Πρόσθετος Φόρος/Πρόστιμο (αρ. 49 ν. 4509/17)	9.540,69 €	9.540,69 €
Σύνολο για καταβολή	19.712,00 €	19.712,00 €

Σημειώνεται ως προς το ποσό των 16.800,00€ που, βάσει του σκεπτικού της παρούσας απόφασης, συνιστά προσαύξηση περιουσίας και όχι εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, διενεργήθηκε εκκαθάριση από την υπηρεσία μας, σύμφωνα με την οποία δεν προέκυψαν διαφορές ως προς τον αναλογούντα κύριο και πρόσθετο φόρο.

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης ΔΕΔ
Εισφορά Αλληλεγγύης	932,00 €	932,00 €
Πρόσθετος Φόρος/Πρόστιμο (αρ. 49 ν. 4509/17)	501,42 €	501,42 €
Σύνολο για καταβολή	1.433,42 €	1.433,42 €

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014 (ΧΡΗΣΗ 2013)

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης ΔΕΔ
Φόρος Εισοδήματος	4.480,27 €	4.480,27 €
Πρόσθετος Φόρος/Πρόστιμο (αρ. 49 ν. 4509/17)	4.006,26 €	4.006,26 €
Σύνολο για καταβολή	8.486,53 €	8.486,53 €

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης ΔΕΔ
Εισφορά Αλληλεγγύης	620,00 €	620,00 €
Πρόσθετος Φόρος/Πρόστιμο (αρ. 49 ν. 4509/17)	306,40 €	306,40 €
Σύνολο για καταβολή	926,40 €	926,40 €

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014 (ΧΡΗΣΗ 2014)

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης ΔΕΔ
Φόρος Εισοδήματος	2.299,38 €	2.299,38 €
Πρόσθετος Φόρος/Πρόστιμο (αρ. 49 ν. 4509/17)	1.149,69 €	1.149,69 €
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	389,13 €	389,13 €
Σύνολο για καταβολή	3.838,21 €	3.838,21 €

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018 (ΧΡΗΣΗ 2018)

Πρόστιμο άρθρου 54 ν. 4174/2013: **250,00 €**

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.