



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 19/06/2020

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

Αριθμός απόφασης: 1017

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

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 τροποποιήθηκε και ισχύει

β. του άρθρου 10 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

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

5. Την από2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της με Α.Φ.Μ. κατά των ακόλουθων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης:

α. της υπ' αρ.2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014

β. της υπ' αρ.2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014

γ. της υπ' αρ.2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014

6. Τις ανωτέρω πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ύψους 4.497,41€, πλέον προστίμου άρθρου 58 και τόκων άρθρου 53 του Ν. 4174/2013 4.579,71€, πλέον εισφοράς αλληλεγγύης 345,96€, δη σύνολο φόρου 9.423,08€, κατόπιν διαπίστωσης:

α) προσαύξησης περιουσίας από καταθέσεις χρηματικών ποσών άγνωστης ή μη διαρκούς ή μη σταθερής πηγής ή αιτίας σύμφωνα με το άρθρο 48 παρ. 3 του Ν. 2238/1994 συνολικού ποσού 12.534,00€,

β) αποκρυσβείσας ύλης ποσού 3.545,00€, λόγω μη έκδοσης/ ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων και γ) λογιστικών διαφορών ύψους 1.218,74€.

Με την υπ' αριθ.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, φόρος ποσού 2.187,04€, πλέον προστίμου άρθρου 58 ν. 4174/2013 565,11€, και εισφοράς αλληλεγγύης 483,40€, δη σύνολο φόρου 3.326,55€, κατόπιν διαπίστωσης:

α) προσαύξησης περιουσίας από καταθέσεις χρηματικών ποσών παράνομης ή αδικαιολόγητης ή άγνωστης πηγής ή αιτίας σύμφωνα με το άρθρο 21 παρ. 4 του Ν. 4172/2013, ύψους 4.970,00€,

β) μη δηλωθέντων τόκων ημεδαπής προέλευσης ποσού 6.458,03€

γ) μη δηλωθέντος εισοδήματος (αναδρομικών αποδοχών ΕΟΠΠΥ έτους 2012) ποσού 533,64€

δ) αποκρυσβείσας ύλης ποσού 820,00€, λόγω μη έκδοσης/ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων και ε) λογιστικών διαφορών ύψους 2.107,54€.

Με την υπ' αριθ.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε σε βάρος

της προσφεύγουσας, φόρος ποσού 17.870,87€, πλέον προστίμου άρθρου 58 ν. 4174/2013 8.935,44€, και εισφοράς αλληλεγγύης 1.218,33€, δη σύνολο φόρου 28.024,64€, κατόπιν διαπίστωσης:

α) προσαύξησης περιουσίας από καταθέσεις χρηματικών ποσών παράνομης ή αδικαιολόγητης ή άγνωστης πηγής ή αιτίας σύμφωνα με το άρθρο 21 παρ. 4 του Ν. 4172/2013, ύψους 53.607,00€.,

β) αποκρυβείας ύλης ποσού 1.430,00€, λόγω μη έκδοσης/ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων και γ) λογιστικών διαφορών ύψους 1.199,84€.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της από 24.12.2019 έκθεσης μερικού ελέγχου Φόρου Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε, δυνάμει της υπ' αρ.2016 εντολής του Προϊσταμένου της.

Η εν λόγω υπόθεση, μεταφερόμενη από το ΣΔΟΕ (ΦΕΚ 2426/Β 2015) στη Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, αφορούσε σε καταγγελία, για μη έκδοση φορολογικών στοιχείων από την προσφεύγουσα, η οποία το υπό κρίση διάστημα παρείχε οδοντιατρικές υπηρεσίες. Κρίθηκε σκόπιμη, η άρση του τραπεζικού απορρήτου της προσφεύγουσας για τα έτη 2013, 2014 και 2015, προκειμένου να διενεργηθεί αντιπαραβολικός έλεγχος των δηλωθέντων εισοδημάτων της με τα δεδομένα των τραπεζικών της καταθέσεων.

Ο φορολογικός έλεγχος, αφού έλαβε υπόψη τις αιτιάσεις της προσφεύγουσας, αναφορικά με τραπεζικές της πιστώσεις στα υπό κρίση, κατέληξε στις ακόλουθες διαπιστώσεις:

A. Τραπεζικές κινήσεις που δεν αιτιολογήθηκαν επαρκώς και καταλογίσθηκαν ως προσαύξηση περιουσίας (άρθρα 48§3 του Ν. 2238/94 & 21§4 του Ν. 4172/2013)

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2013

REC ID	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΕΙΔΟΣ ΚΙΝΗΣΗΣ	ΠΟΣΟ ΠΙΣΤΩΣΗΣ
.....	11/02/2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	380,00
.....	04/03/2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	3.000,00
.....	08/03/2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	380,00
.....	12/03/2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	150,00
.....	20/03/2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	25,00
.....	05/08/2013	.....	800,00

.....	28/08/2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	200,00
.....	07/10/2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	760,00
.....	18/10/2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	3.500,00
.....	11/11/2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	450,00
.....	16/12/2013	.....	2.889,00
		ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ ΑΡΘΡΟΥ 48§3 Ν. 2238/94	12.534,00

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014

REC ID	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΕΙΔΟΣ ΚΙΝΗΣΗΣ	ΠΟΣΟ ΠΙΣΤΩΣΗΣ
.....	02/06/2014	.....	300,00
.....	18/06/2014	.....	200,00
.....	04/08/2014	.....	400,00
.....	23/10/2014	.....	70,00
.....	17/10/2014	PAYMENT	2.000,00
.....	05/11/2014	PAYMENT	2.000,00
		ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ ΑΡΘΡΟΥ 21§4 Ν. 4172/2013	4.970,00

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2015

A/A	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΕΙΔΟΣ ΚΙΝΗΣΗΣ	ΠΟΣΟ ΠΙΣΤΩΣΗΣ
.....	26/06/2015	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡ. ΑΠΟ APS	500,00
.....	30/03/2015	..... .....	7.980,00
.....	17/04/2015	..... .....	22.000,00
.....	29/05/2015		352,00

.....	24/06/2015	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	5.000,00
.....	03/08/2015	ΕΜΒΑΣΜΑ	600,00
.....	10/08/2015	ΕΜΒΑΣΜΑ	500,00
.....	14/08/2015	ΕΜΒΑΣΜΑ	800,00
.....	21/08/2015	ΕΜΒΑΣΜΑ	1.000,00
.....	28/08/2015	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΣΜΟ ΤΡΙΤΟΥ	150,00
.....	03/09/2015	ΕΜΒΑΣΜΑ	700,00
.....	02/10/2015	.....	500,00
.....	13/10/2015	.....	3.000,00
.....	20/10/2015	ΧΩΡΙΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΚΑΤΑΘΕΣΗΣ	2.500,00
.....	29/10/2015	..... .....	1.000,00
.....	09/11/2015	.....	2.000,00
.....	24/11/2015	.....	3.000,00
.....	27/11/2015	.....	2.000,00
.....	31/12/2015	.....	25,00
		ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ ΑΡΘΡΟΥ 21§4 Ν. 4172/2013	53.607,00

Β. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΣΟΔΩΝ/ΚΑΘΑΡΩΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΑΤΟΜΙΚΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ ΤΗΣ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑΣ

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ 2014

(ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2013 – 31/12/2013)	
ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΣΟΔΩΝ / ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΟΣ ΕΠΙ ΤΩΝ ΤΗΡΟΥΜΕΝΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ	
2013	
Ακαθάριστα έσοδα, βάσει βιβλίων	4.623,00
(-) Σύνολο εξόδων, βάσει βιβλίων	4.356,69
Καθαρά κέρδη / ζημίες (+/-), βάσει βιβλίων	266,31
(+) Έσοδα προερχόμενα από μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση φορολογικού στοιχείου, βάσει ελέγχου	3.545,00
(+) Λογιστικές διαφορές	1.218,74
Καθαρά κέρδη / ζημίες (+/-), ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	5.030,05

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014

(ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2014 – 31/12/2014)

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΣΟΔΩΝ / ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΟΣ ΕΠΙ ΤΩΝ ΤΗΡΟΥΜΕΝΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ	
2014	
Ακαθάριστα έσοδα, βάσει βιβλίων	5.540,00
(-) Σύνολο εξόδων, βάσει βιβλίων	6.746,92
Καθαρά κέρδη / ζημίες (+/-), βάσει βιβλίων	-1.206,92
(+) Έσοδα προερχόμενα από μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση φορολογικού στοιχείου, βάσει ελέγχου	820,00
(+) Λογιστικές διαφορές	2.107,54
Καθαρά κέρδη / ζημίες (+/-), ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	1.720,62

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2015

(ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2015 – 31/12/2015)

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΣΟΔΩΝ / ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΟΣ ΕΠΙ ΤΩΝ ΤΗΡΟΥΜΕΝΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ	
2015	
Ακαθάριστα έσοδα, βάσει βιβλίων	4.835,00
(-) Σύνολο εξόδων, βάσει βιβλίων	6.770,38
Καθαρά κέρδη / ζημίες (+/-), βάσει βιβλίων	-1.935,38
(+) Έσοδα προερχόμενα από μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση φορολογικού στοιχείου, βάσει ελέγχου	1.430,00
(+) Λογιστικές διαφορές	1.199,84
Καθαρά κέρδη / ζημίες (+/-), ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	694,46

Γ. ΤΟΚΟΙ ΗΜΕΔΑΠΗΣ ΠΡΟΕΛΕΥΣΗΣ

Από την επεξεργασία των τραπεζικών δεδομένων, διαπιστώθηκε ότι, στο φορολογικό έτος 2014, οι πιστωτικοί τόκοι, που αναλογούσαν στην προσφεύγουσα και αποδόθηκαν από τους κάτωθι λογαριασμούς ανήλθαν στο συνολικό ποσό των 7.919,29€ και όχι στο ποσό των 1.461,44€, που είχε δηλωθεί από την ίδια στην οικεία δήλωση φορολογίας εισοδήματος.

Αριθμός λογαριασμού	Ποσό τόκων
.....	7,19€
.....	<u>7.912,29€</u>
ΣΥΝΟΛΟ ΤΟΚΩΝ ΗΜΕΔΑΠΗΣ ΠΡΟΕΛΕΥΣΗΣ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	7.919,48€

Δ. ΑΝΑΔΡΟΜΙΚΕΣ ΑΠΟΔΟΧΕΣ

Από την αντιπαραβολή των βεβαιώσεων αποδοχών του έτους 2014 της προσφεύγουσας, οι οποίες αφορούσαν στη μισθοδοσία της από τον ΕΟΠΥΥ, διαπιστώθηκαν αναδρομικές αποδοχές 533,64€, για τις οποίες δεν υποβλήθηκε τροποποιητική δήλωση Φ.Ε.Φ.Π.,

προκειμένου να δηλωθούν, με αποτέλεσμα ο έλεγχος να τις συμπεριλάβει στο έτος κατά το οποίο εκδόθηκε η βεβαίωση αποδοχών, ήτοι στο φορολογικό έτος 2014.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

1. Ποσά καταθέσεων κατά το 2013, συνολικού ύψους 8.845,00€, προήλθαν από εισοδήματα προηγούμενων ετών, τα οποία διακρατούνταν εκτός τραπεζικού συστήματος. Προσκομίζονται δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και εκκαθαριστικά σημειώματα προηγούμενων ετών.
2. Καταθέσεις ποσού 800,00€ το 2013 και 300,00€ το 2014 από τον (ανάδοχο της προσφεύγουσας) και τηναποτελούν δώρο για την ονομαστική της εορτή.
3. Κατάθεση ποσού 2.889,00€ από την, μισθώτρια του ακινήτου της οικογενειακής επιχείρησης στην, αφορά οφειλές προς Δ.Ε.Η. οι οποίες είχαν τακτοποιηθεί από την προσφεύγουσα.
4. Η δαπάνη των 950,00€ που απέρριψε ο έλεγχος από τις εκπιπτόμενες δαπάνες του φορολογικού έτους 2014 αφορούσε σε συμμετοχή σε ιατρικό σεμινάριο botox.
5. Ποσά συνολικού ύψους 45.080,00€ που κατατέθηκαν από τον, τον συνεργάτη του και την εταιρία αφορούν επιστροφή χρημάτων που είχαν δοθεί στον από την προσφεύγουσα ως προκαταβολή για μελλοντική αγορά ακινήτου. Οι καταθέσεις χρημάτων στον λογαριασμό τηςέχουν άμεση σχέση με την με αρ./2017 απόφαση του Μονομελούς Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης.

Αναφορικά με τον πρώτο, δεύτερο, τρίτο και πέμπτο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) 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....».

Επειδή, στο άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Επειδή, σύμφωνα με την **παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013** (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «.....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.».

Επειδή, στο άρθρο **64 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, στο άρθρο **48§3 του Ν. 2238/94**, έτσι όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 15 §3 του Ν. 3888/10, ορίζονται τα εξής: «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, στην **ΠΟΛ 1095/29-4-2011** ορίζεται ότι: «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 επαγγέλματα⁴. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, πάσης φύσεως χρεώγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια), καταθέσεις, κλπ.....⁸. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελμάτων, απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται τα πραγματικά στοιχεία, όπως αναφέρονται παραπάνω, και επίσης να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων, που αποτελούν ή όχι τεκμήρια απόκτησης περιουσιακών στοιχείων όπως ορίζεται από τις διατάξεις των άρθρων 17 και 18 του Κ.Φ.Ε.».

Επειδή, στο άρθρο **21§4 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.)** ορίζεται ότι: «4. Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας».

Επειδή, στο άρθρο **28§2 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.)** ορίζεται ότι: «Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα».

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

Επειδή, στο άρθρο **14§1 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας».

Επειδή, στο άρθρο **65 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε

άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1175/16-11-2017** της Α.Α.Δ.Ε. με την οποία δόθηκαν διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας: «.....2. Γενικά, επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.

Σημειώνεται ότι ο φορολογούμενος οφείλει κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων. Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του.....5. Ειδικότερα, σχετικά με τον έλεγχο υποθέσεων για προσαύξηση περιουσίας παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις προκειμένου να υπάρχει ομοιόμορφη αντιμετώπιση των υποθέσεων: 5.1. Ως προς τον χρόνο μεταξύ ανάληψης και επανακατάθεσης ισχύουν τα αναγραφόμενα στο ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφό μας.....»

Επειδή, σύμφωνα με την **ΔΕΑΦ Α΄ 1144110 ΕΞ 2015**: «.....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, σπία, 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.....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 την **884/2016 απόφαση του Β' Τμήματος του ΣτΕ:** «.....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 δηλώσεών του φορολογίας εισοδήματος – Και ναι μεν μπορεί, κατ' εξαίρεση, να αντιταχθεί, εν όλω ή εν μέρει, στην εκπλήρωση της ανωτέρω υποχρέωσής του, επικαλούμενος κάποιο υπέρτερο δικαίωμά του, όπως, ιδίως, το δικαίωμα μη αυτοενοχοποίησής του (πρβλ. ΕΔΔΑ 3.5.2001, 31827/96, J.B. κατά Ελβετίας, σκέψεις 65-71, ΕΔΔΑ 5.4.2012, 11663/04, Chambaz κατά Ελβετίας, σκέψεις 53-58 – πρβλ. επίσης ΔΕΚ 18.10.1989, 374/87, Orkem, σκέψεις 35-41), 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 (πρβλ. ΕΔΔΑ 8.2.1996, 18731/91, John Murray κατά Ηνωμένου Βασιλείου, σκέψη 47 και ΕΔΔΑ 20.3.2001, 33501/96, Telfner κατά Αυστρίας, σκέψεις 15-17)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 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..... 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 ελλείψει 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 παράβασηςΗ προστεθείσα με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010 διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ, κατά το 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 κρίσιμο, εν προκειμένω, σκέλος της, που αναφέρεται σε περιουσιακή προς την ακρίβεια και την επάρκειά τους».

Ως προς τον ισχυρισμό περί ύπαρξης διαθέσιμου εισοδήματος προηγούμενων ετών εκτός τραπεζικού συστήματος και κατάθεσής του το έτος 2013.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι το 2013 διέθετε εις χείρας (εκτός τραπεζικού συστήματος), από εισοδήματα προηγούμενων ετών, ποσό ύψους 8.845,00€, το οποίο κατατέθηκε σταδιακά στην Τράπεζα ως εξής:

REC ID	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΕΙΔΟΣ ΚΙΝΗΣΗΣ	ΠΟΣΟ ΠΙΣΤΩΣΗΣ
.....	11/02/2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	380,00
.....	04/03/2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	3.000,00
.....	08/03/2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	380,00
.....	12/03/2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	150,00
.....	20/03/2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	25,00
.....	28/08/2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	200,00
.....	07/10/2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	760,00
.....	11/11/2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	450,00
.....	18/10/2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	3.500,00
		ΣΥΝΟΛΟ	8.845,00

Προς απόδειξη του εν λόγω ισχυρισμού προσκομίζει αντίγραφα δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και εκκαθαριστικά οικονομικών ετών 2008-2013, και περιοριζόμενη στα τρία έτη 2009, 2010 και 2012 (οικ. έτη 2010,2011 και 2013), αναφέρει αποσπασματικά ότι, μετά την σύγκριση των ετήσιων εσόδων και εξόδων, στο έτος 2009, προκύπτει υπόλοιπο για διάθεση σε επόμενο έτος ποσό 29.849,94€, το 2010 ποσό 11.801,22€ και το 2012 ποσό 4.537€.

Επειδή, η κατάθεση των 200,00€ στις 28/08/2013 δεν πραγματοποιήθηκε από την προσφεύγουσα αλλά από τρίτο πρόσωπο και δη από εταιρία και ως εκ τούτου δεν δύναται να θεωρηθεί χρηματικό απόθεμα προηγούμενων ετών.

Επειδή, περαιτέρω, ο σχηματισμός του μη αναλωθέντος κεφαλαίου, συνίσταται σε έναν τεκμαρτό τρόπο σχηματισμού κεφαλαίου, που προσδιορίζεται με διαφορετικό τρόπο, ανάλογα με τις χρήσεις που αφορά, κατ' εφαρμογή της εκάστοτε ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας, και αποτελεί ένδειξη διαθέσιμου κεφαλαίου, για την επαλήθευση του οποίου απαιτείται η επίκληση και προσκόμιση και λοιπών στοιχείων, όπως για παράδειγμα κινήσεις και υπόλοιπα τραπεζικών λογαριασμών και μεταβολές περιουσιακής κατάστασης.

Επειδή, ο συγκεκριμένος ισχυρισμός προβάλλεται αόριστα και κατ' επέκταση αβάσιμα, αφενός

διότι δεν προσκομίστηκε από την προσφεύγουσα πίνακας ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών, από τον οποίο να προκύπτει το διαθέσιμο ποσό προς ανάλωση την 31.12.2012 και αφετέρου διότι δεν προσδιορίζονται τα υπόλοιπα των τραπεζικών της λογαριασμών, καθώς και τα λοιπά χρηματοοικονομικά προϊόντα, στην αρχή του πρώτου ελεγχόμενου έτους (01.01.2013), ώστε να διαμορφωθεί σαφής εικόνα για τη δυνατότητά της να διαθέτει μετρητά εκτός τραπεζικού συστήματος. Επιπλέον, στην ανάλωση κεφαλαίου τα έτη που επικαλείται η προσφεύγουσα θα πρέπει να είναι συνεχόμενα και να εκτείνονται έως το τελευταίο μη ελεγχόμενο έτος.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί ύπαρξης διαθέσιμου εισοδήματος προηγούμενων ετών, το οποίο πιστώθηκε στους τραπεζικούς της λογαριασμούς σταδιακά μέσα στο 2013 απορρίπτεται ως ατεκμηρίωτος.

Ως προς τις τραπεζικές πιστώσεις που πραγματοποιήθηκαν από τονκαι την

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι το ποσό ύψους 800,00€, που κατατέθηκε στον υπ' αρ2013 τραπεζικό της λογαριασμό στις 05.08.2013 από τον, καθώς και το ποσό των 300,00€ στις 02.06.2013 από την συνιστούν δώρα για την ονομαστική της εορτή.

Επειδή, οι επίμαχες πιστώσεις δεν πραγματοποιήθηκαν σε ημερομηνία που θα μπορούσαν ενδεχομένως να συσχετισθούν με την ονομαστική εορτή της προσφεύγουσας (η μνήμη της Αγίας Μαρίας τιμάται στις 17 Ιουλίου). Σε κάθε περίπτωση η προσφεύγουσα δεν αποδεικνύει τον ισχυρισμό που απορρίπτεται ως έωλος.

Ως προς την τραπεζική πίστωση που πραγματοποιήθηκε από την

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η κατάθεση ύψους 2.889,00€ στις 16.12.2013 στον υπ' αρ. τραπεζικό λογαριασμό της Bank από την μισθώτρια του ακινήτου της οικογενειακής επιχείρησης στην, αφορούσε οφειλές της προς την Δ.Ε.Η. οι οποίες είχαν εξοφληθεί από την προσφεύγουσα.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει κανένα αποδεικτικό στοιχείο, όπως λογαριασμούς της ΔΕΗ, κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών που να αποδεικνύουν την εν λόγω εξόφληση της υποχρέωσης από την εκμισθώτρια για λογαριασμό της μισθώτριας του ακινήτου, που θα μπορούσαν αποδομήσουν την κρίση του ελέγχου.

Ως εκ τούτου, ελλείπει στοιχείων ο εν λόγω ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Ως προς τις τραπεζικές πιστώσεις συνολικού ύψους 45.080,00€ το 2015.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι ακόλουθες πιστώσεις που πραγματοποιήθηκαν από τον, τον και την εταιρία «.....» αφορούν επιστροφή χρημάτων που είχαν δοθεί στονως προκαταβολή για μελλοντική αγορά ακινήτου.

A/A	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΕΙΔΟΣ ΚΙΝΗΣΗΣ	ΠΟΣΟ ΠΙΣΤΩΣΗΣ
.....	30/03/2015	.....	7.980,00
.....	17/04/2015	.....	22.000,00
.....	03/08/2015	.....	600,00
.....	10/08/2015	.....	500,00
.....	14/08/2015	.....	800,00
.....	21/08/2015	.....	1.000,00
.....	03/09/2015	.....	700,00
.....	02/10/2015	.....	500,00
.....	13/10/2015	.....	3.000,00
.....	29/10/2015	.....	1.000,00
.....	09/11/2015	.....	2.000,00
.....	24/11/2015	.....	3.000,00
.....	27/11/2015	.....	2.000,00
		ΣΥΝΟΛΟ	45.080,00

Επιπλέον, υποστηρίζει ότι εσφαλμένα ο έλεγχος δεν δέχθηκε ότι οι καταθέσεις χρημάτων στον λογαριασμό τηςέχουν άμεση σχέση με την με αρ./2017 απόφαση του Μονομελούς Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης, που διατάσει α) την εταιρία με την επωνυμία «.....» και β) τον να καταβάλλουν νομιμοτόκως το μη εξοφληθέν υπόλοιπο ύψους 60.422,00€ μιας συναλλαγματικής, που είχε εκδώσει η εταιρία σε διαταγή της προσφεύγουσας συνολικού ποσού 120.000,00€ την 04.11.2016 με ημερομηνία λήξεως την 28.12.2016.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει στοιχεία από τα οποία να προκύπτει η συμφωνία και το ύψος των χρηματικών ποσών που διέθεσε στον κ. για μελλοντική αγορά ακινήτου, όπως ισχυρίζεται (συμφωνητικά, μεταφορές χρημάτων, κινήσεις λογαριασμών από τις οποίες να προκύπτουν τα στοιχεία των ενεργούντων τις πράξεις).

Επειδή σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης η υπ' αριθμ./2017 δικαστική απόφαση του Μονομελούς Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης, εκδόθηκε στις 13 Φεβρουαρίου 2017 κατόπιν της από-2017 αίτησης της προσφεύγουσας και αφορούσε την διαταγή πληρωμής του ανεξόφλητου υπολοίπου της από 4.11.2016 εκδοθείσας συναλλαγματικής της σε διαταγή της προσφεύγουσας συνολικού ύψους 120.000,00€. Από τα διαθέσιμα στοιχεία του φακέλου δεν προκύπτει συσχέτιση μεταξύ των επίμαχων καταθέσεων το 2015 και του εξοφληθέντος ποσού των 59.578,00€ της εν λόγω συναλλαγματικής, δεδομένου ότι η τελευταία εκδόθηκε σε χρόνο μεταγενέστερο των πιστώσεων.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί επιστροφής δοθείσας προκαταβολής απορρίπτεται ως έωλος και ουσιαστικά αβάσιμος.

Αναφορικά με τον τέταρτο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο 47§1 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κεφαλαίου Γ', του Μέρους Δεύτερου («Φόρος Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων») του Κ.Φ.Ε., εκτός από τις περιπτώσεις όπου ορίζεται διαφορετικά στο παρόν κεφάλαιο....».

Επειδή, στο άρθρο 21§1 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις.....».

Επειδή, στο άρθρο 22 του Ν. 4172/2013, όπως ίσχυε το υπό κρίση έτος, ορίζεται ότι: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά».

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1113/2015**: «Γενικά: Ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013) καθιερώνει νέους κανόνες για την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρηματικών δαπανών για τους ασκούντες επιχειρηματική δραστηριότητα είτε είναι φυσικά πρόσωπα, είτε είναι νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες. Ειδικότερα: α) με τις διατάξεις του άρθρου 22 τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών με την έννοια ότι κατ' αρχήν εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης και επιπροσθέτως πληρούν τα λοιπά κριτήρια που τίθενται στο άρθρο αυτό. Το εν λόγω άρθρο πρέπει να εξετάζεται συστηματικά με το άρθρο 23 που αφορά τις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες και την παράγραφο 4 του άρθρου 48 σχετικά με τις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες που αφορούν τα ενδοομιλικά μερίσματα που απαλλάσσονται από το φόρο. Κατά συνέπεια, ο κανόνας που εισάγεται είναι ότι όποια δαπάνη πληροί τα κριτήρια του άρθρου 22 και συγχρόνως δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπτόμενων δαπανών του άρθρου 23 εκπίπτει, β)....., γ) με τις διατάξεις του άρθρου 23 ορίζονται περιοριστικά οι κατηγορίες δαπανών που δεν εκπίπτουν. Οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, σε αυτές που λόγω του είδους τους δεν εκπίπτουν χωρίς να απαιτείται η συνδρομή άλλου όρου ή προϋπόθεσης και σε αυτές που δεν εκπίπτουν μόνον κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το τιθέμενο στο άρθρο αυτό αριθμητικό όριο.

Άρθρο 22 Εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες: 1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων. 2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της. Συγκεκριμένα, στις δαπάνες της περίπτωσης αυτής εμπίπτει κάθε δαπάνη, που κρίνεται απαραίτητη από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης, ανεξάρτητα εάν αυτή πραγματοποιείται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης, για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματος της (ΣτΕ 2033/2012) ή στην υλοποίηση δράσεων στο πλαίσιο της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. Δεν επιτρέπεται, δε, στη φορολογική αρχή να ελέγχει τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών (ΣτΕ 2963/2013, ΣτΕ 1729/2013, ΣτΕ 1604/2011, κ.ά.), εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στο νόμο (π.χ. ενδοομιλικές συναλλαγές). Επισημαίνεται ότι ως προς τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ισχύουν όσα ειδικότερα αναφέρονται κατωτέρω στην παρούσα. β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, η

αξία της οποίας δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση. Ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες, όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί αλλά έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών..... 3. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του άρθρου 22 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 ή της παραγράφου 4 του άρθρου 48. Αναφορικά με το χρόνο έκπτωσής τους, αυτές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 (π.χ. χρόνος έκπτωσης ασφαλιστικών εισφορών, κ.λπ.). Οι δαπάνες των οποίων τα δικαιολογητικά εκδίδονται ή λαμβάνονται έως την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και αφορούν την κλειόμενη χρήση επίσης εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους που αφορούν. Επισημαίνεται ότι τα ανωτέρω συνιστούν τον γενικό κανόνα έκπτωσης των δαπανών, καθόσον κάθε δαπάνη πρέπει να εξετάζεται ως ξεχωριστή περίπτωση, από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά αυτής.....».

Επειδή, η προσφεύγουσα αμφισβητεί την προσδιορισθείσα (μη αναγνωρισθείσα δαπάνη προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά της) λογιστική διαφορά ύψους 950,00€, η οποία ως ισχυρίζεται αφορούσε την συμμετοχή της σε ιατρικό σεμινάριο botox, που το αντικείμενό του σχετιζόταν άμεσα με οδοντιατρικές παρεμβάσεις αισθητικής φύσης.

Επειδή, από τα διαλαμβανόμενα στην οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης προκύπτει ότι η προσφεύγουσα καταχώρησε στις δαπάνες του φορολογικού έτους 2014 το υπ' αρ.2014 ΤΠΥ της εταιρίας «.....» (2ήμερο Σεμινάριο Botox στην Αθήνα «.....»), ποσού 950,00€. Η εν λόγω δαπάνη ωστόσο δεν σχετίζεται με οδοντιατρικές τεχνικές εργασίες που παρέχει η προσφεύγουσα λαμβάνοντας υπόψη το είδος των αγορών και δαπανών της, οι οποίες δεν αφορούν την προμήθεια αντίστοιχου υλικού και εξοπλισμού. Περαιτέρω, η χρήση των ως άνω τεχνικών, δεν απεικονίζεται σε καμία εκδοθείσα απόδειξη παροχής υπηρεσιών της προσφεύγουσας.

Επειδή, η προσφεύγουσα ούτε στον έλεγχο αλλά ούτε και δια της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής προσκόμισε νέα αποδεικτικά στοιχεία, τα οποία θα μπορούσαν να διαφοροποιήσουν την κρίση του ελέγχου.

Ως εκ τούτου, η φορολογική αρχή ορθώς δεν έκανε αποδεκτή την εν λόγω δαπάνη θεωρώντας την μη παραγωγική, καθώς δεν συνέβαλε στην απόκτηση εισοδήματος, ενώ ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθ. πρωτ./.....2020 ενδικοφανούς προσφυγής της,
Α.Φ.Μ.

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

Υπ' αριθ./2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Δ' Θεσσαλονίκης

Είδος φόρου	Ποσό
Διαφορά φόρου εισοδήματος	4.497,41€
Πρόστιμο άρθρου 58 & τόκοι άρθρου 53 Ν. 4174/2013	4.579,71€
Εισφορά αλληλεγγύης	345,96€
Συνολικό ποσό προς καταβολή	9.423,08€

Υπ' αριθ.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Δ' Θεσσαλονίκης

Είδος φόρου	Ποσό
Διαφορά φόρου εισοδήματος	2.187,04€
Πρόστιμο άρθρου 58 Ν. 4174/2013	656,11€
Εισφορά αλληλεγγύης	483,40€
Συνολικό ποσό προς καταβολή	3.326,55€

Υπ' αριθ.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Δ' Θεσσαλονίκης

Είδος φόρου	Ποσό
Διαφορά φόρου εισοδήματος	17.870,87€
Πρόστιμο άρθρου 58 Ν. 4174/2013	8.935,44€
Εισφορά αλληλεγγύης	1.218,33€
Συνολικό ποσό προς καταβολή	28.024,64€

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

Ακριβές αντίγραφο

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης**

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

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

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.