



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 08/05/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6**

Αριθμός απόφασης: 1331

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1312 413
E-mail : ded.ath@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206).

β. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 58)

γ. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)»

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

ε. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009)».

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

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με έδρα επαγγελματικής δραστηριότητας, κατά των υπ' αριθμ.:

- Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ φορολογικού έτους 2018,
- Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017,
- Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018.

5. Τις ανωτέρω πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις οικείες Εκθέσεις Ελέγχου του 2ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.
6. Τις απόψεις του 2ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία υπεβλήθη **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:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, φορολογικού έτους 2018, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 15.704,81 €, πλέον προστίμου άρθ. 58 Ν.4987/2022 λόγω ανακρίβειας ποσού 7.852,41 € και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 3.829,25 €, ήτοι συνολικό καταβλητέο ποσό **27.386,47 €**.

Η ως άνω πράξη εδράζεται επί του πορίσματος της από Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του 2ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ (αριθμός εντολής νέα εντολή λόγω επέκτασης του ελέγχου και στο αντικείμενο του Φ.Π.Α.).

Σύμφωνα με την ανωτέρω Έκθεση Ελέγχου, διενεργήθηκε έλεγχος μέσω του Συστήματος Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών (ΣΜΤΛ) στους τραπεζικούς λογαριασμούς που ο προσφεύγων τυγχάνει δικαιούχος ή συνδικαιούχος. Παράλληλα, από τον έλεγχο εστάλη προς την ΔΥΠΗΔΕΔ το υπ' αριθμόν 2° ΕΛΚΕ ΑΤΤ Αίτημα Χορήγησης Στοιχείων και Πληροφοριών που προέρχονται από Αυτόματη Ανταλλαγή Πληροφοριών με αλλοδαπές δικαιοδοσίες βάσει Διεθνούς Διοικητικής Συνεργασίας, στο οποίο η εν λόγω Υπηρεσία ανταποκρίθηκε μέσω του υπ' αριθμόν ΔΥΠΗΔΕΔ Ε ΕΜΠ εγγράφου της, γνωστοποιώντας ότι ο προσφεύγων τυγχάνει δικαιούχος/συνδικαιούχος σε τραπεζικούς λογαριασμούς πιστωτικών ιδρυμάτων της αλλοδαπής. Δεδομένου οι εν λόγω σχετικές πληροφορίες αφορούν μόνο τη μεταβολή των υπολοίπων των επίμαχων λογαριασμών μεταξύ της 31/12/2017 και της 31/12/2018 και όχι τις αναλυτικές κινήσεις αυτών, ο έλεγχος απέστειλε στον προσφεύγοντα το αρ. πρωτ. Αίτημα του άρθ. 14 του Ν.4987/2022, με το οποίο του ζητούσε να προσκομίσει αναλυτική κατάσταση κινήσεων για τους τραπεζικούς λογαριασμούς που τηρούσε στην τράπεζα κατά την περίοδο 01/01/2017-31/12/2018.

Μέχρι και τη σύνταξη του υπ' αριθμόν Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, ο προσφεύγων δεν είχε προσκομίσει τις ανωτέρω αναλυτικές κινήσεις, οπότε ο έλεγχος απέστειλε το αρ. πρωτ. Αίτημα Διοικητικής Συνδρομής προς τις φορολογικές αρχές του Ηνωμένου Βασιλείου, από τις οποίες δεν είχε λάβει απάντηση έως και τη σύνταξη της οικείας Έκθεσης Ελέγχου και την έκδοση της προσβαλλόμενης Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος.

Τελικά ο προσφεύγων, μέσω των αρ. πρωτ. αρ. πρωτ. και αρ. πρωτ. απαντητικών υπομνημάτων του επί του ανωτέρω Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, προσκόμισε στον έλεγχο μέρος των ζητηθεισών αναλυτικών κινήσεων,

από όπου προέκυψαν πρωτογενείς πιστώσεις-καταθέσεις, για τις οποίες δεν στοιχειοθετείται η πηγή ή η αιτία. Τα σχετικά ποσά καταλογίστηκαν από τον έλεγχο στον προσφεύγοντα ως εισόδημα από **προσαύξηση περιουσίας, κατ' άρθρο 21, παρ. 4 του Ν. 4172/2013** (κατ' ισομοιρία με την σύζυγό του και συνδικαιούχο των λογαριασμών με εξαίρεση μία (1) πίστωση, η οποία κρίθηκε γνωστής προέλευσης και με βάση την οποία καταλογίστηκε εισόδημα από εμπορική δραστηριότητα.

Ειδικότερα, οι επίμαχες πιστώσεις-καταθέσεις και οι καταλογισμοί ήταν οι εξής:

Αρ. Λογ	Ημερομηνία	Ποσά (GBP)	Ποσά (€)	Ποσά που αναλογούν στον προσφεύγοντα(€)	Αιτιολογία
.....			12.000,00	6.000,00	.....
.....		2.250,00	2.543,21	1.271,61	.....
.....		50.681,06	57.285,50	28.642,75	.....
.....		1.406,84	1.590,17	795,09	.....
.....		2.250,00	2.543,21	1.271,61	.....
.....		2.000,00	2.260,62	1.130,31	.....
.....		5.000,00	5.651,57	2.825,79	.....
.....		5.425,79	6.132,84	3.066,42	.....
.....		3.705,07	4.187,88	2.093,94	.....
	Σύνολο	72.718,76	94.195,00	47.097,50	

Είδος καταλογισμού	Ποσά (€)
Προσαύξηση περιουσίας (άρθ. 21, παρ. 4 Ν. 4172/2013)	41.097,50 €
Επιχειρηματική δραστηριότητα	6.000,00 €
Σύνολο	47.097,50 €

Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος Φ.Π.Α. ποσού 3.205,25 €, πλέον προστίμου άρθ. 58^A Ν.4987/2022 λόγω ανακρίβειας ποσού 1.602,63 €, ήτοι συνολικό καταβλητέο ποσό **4.807,88 €**, ενώ παράλληλα μηδενίστηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση των **1.124,13 €**.

Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος Φ.Π.Α. ποσού 3.167,48 €, πλέον προστίμου άρθ. 58^Α Ν.4987/2022 λόγω ανακρίβειας ποσού 1.583,74 €, ήτοι συνολικό καταβλητέο ποσό **4.751,22 €**, ενώ παράλληλα μηδενίστηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση των 868,66 €.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί του πορίσματος της από Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α. του 2ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ (αριθμός εντολής νέα εντολή λόγω επέκτασης του ελέγχου και στο αντικείμενο του Φ.Π.Α.).

Σύμφωνα με την ανωτέρω Έκθεση Ελέγχου, ο έλεγχος απέστειλε στον προσφεύγοντα το αρ. πρωτ. Αίτημα Παροχής πληροφοριών του άρθ. 14 του Ν.4987/2022, με το οποίο ζήτησε να τεθούν στη διάθεσή του τα φορολογικά παραστατικά που εκδόθηκαν για ιατρικές πράξεις που έγιναν, βάσει των στοιχείων που τα ιδιωτικά θεραπευτήρια απέστειλαν στη Δ/νση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης (ΠΟΛ 1033/2014), καθώς επίσης να προσκομιστούν τα κατάλληλα αποδεικτικά έγγραφα για την αιτιολόγηση της απαλλαγής τους από Φ.Π.Α., δεδομένου ότι βάσει της ΠΟΛ 1100/2010, οι υπηρεσίες από ιατρούς που δεν αποσκοπούν στη θεραπεία ασθενείας ή στην αποκατάσταση της υγείας, αλλά γίνονται για λόγους αισθητικής, υπάγονται σε Φ.Π.Α. με τον χαμηλό συντελεστή. Ο προσφεύγων, ανταποκρινόμενος, συμπλήρωσε τον αριθμό της εκδοθείσας απόδειξης σε κάθε ιατρική πράξη που εκτέλεσε, ωστόσο δεν έδωσε στοιχεία σχετικά με το αν οι ιατρικές πράξεις έγιναν για αισθητικούς ή ιατρικούς λόγους, επικαλούμενος το ιατρικό απόρρητο των ασθενών. Τελικά, ο έλεγχος έκανε δεκτό ότι επεμβάσεις όπως κλπ, παρά το γεγονός ότι δεν επιδείχθηκαν σχετικά αποδεικτικά, αφορούν πράγματι χειρουργικές επεμβάσεις που έγιναν για ιατρικούς λόγους με σκοπό την αποκατάσταση της υγείας και δεν αποσκοπούν σε αισθητική βελτίωση. Αντίθετα, ο έλεγχος έκρινε ότι άλλες χειρουργικές πράξεις που αποσκοπούν κυρίως σε αισθητικούς λόγους, όπως κλπ, δε δύνανται να απαλλαχθούν από τον Φ.Π.Α., διότι ο προσφεύγων δεν τεκμηρίωσε ότι είχαν σκοπό την αποκατάσταση της υγείας των ασθενών του και δεν προσκόμισε κάποιο αποδεικτικό στοιχείο, όπως ιατρικές γνωματεύσεις ή ιστορικό εξετάσεων των ασθενών.

Ειδικότερα, τα ποσά που καταλογίστηκαν στον προσφεύγοντα σε κάθε έτος ως φορολογητέες εκροές με συντελεστή 13%, ήταν αθροιστικά τα κάτωθι:

- 2017: **33.302,93 €**
- 2018: **22.400,00 €**

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

1^{ος} λόγος: Εσφαλμένη εφαρμογή του άρθρου 21, παρ. 4 του Ν. 4172/2013.

2^{ος} λόγος: Εσφαλμένη εφαρμογή του άρθρου 21, παρ. 1 του Ν. 4172/2013.

3^{ος} λόγος: Εσφαλμένος καταλογισμός Φ.Π.Α..

Ως προς τον 1^ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 21, παρ. 4 του Ν. 4172/2013, 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 σύμφωνα με το άρθρο 39 του Ν.4987/2022, 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 με τις διατάξεις της ΠΟΛ 1175/2017, διευκρινίστηκε ότι:

«Σε συνέχεια ερωτημάτων που αφορούν στη διενέργεια ελέγχων αναφορικά με προσαύξηση περιουσίας φορολογουμένων, ανεξαρτήτως του τρόπου ή της μεθόδου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης και κατόπιν πρόσφατης σχετικής νομολογίας του ΣτΕ, επισημαίνονται τα εξής:

1. Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου (π.χ. εισόδημα από κεφάλαιο, εισόδημα από κινητές αξίες, εισόδημα Δ' πηγής του ν.2238/1994, πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κτλ.), ακόμα και αν το ποσό αυτό δεν συμπεριελήφθη στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον οι εν λόγω πιστώσεις συνεπάγονται φορολογική υποχρέωση στον φόρο εισοδήματος, ο καταλογισμός δεν θα γίνεται κατ' επίκληση των ανωτέρω διατάξεων, αλλά των, κατά περίπτωση, εφαρμοστέων διατάξεων του ν.2238/1994 ή του ν.4172/2013, αναλόγως του είδους του εισοδήματος.

2. Γενικά, επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου. Σημειώνεται ότι ο φορολογούμενος οφείλει κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων. Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του.

....

4. Το ποσό τραπεζικού λογαριασμού που τροφοδότησε έμβασμα και λογίζεται ως φορολογητέο εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, φορολογείται ως εισόδημα της διαχειριστικής περιόδου κατά την οποία προκύπτει ότι εισήχθη το ποσό αυτό στην περιουσία του δικαιούχου του λογαριασμού, η δε μεταφορά με έμβασμα χρηματικού ποσού από τραπεζικό λογαριασμό δικαιούχου σε άλλο τραπεζικό λογαριασμό του (στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή) δεν αποτελεί προσαύξηση της περιουσίας του. Συνεπώς, κρίσιμος δεν είναι, τουλάχιστον κατ' αρχήν ο χρόνος διενέργειας του

εμβάσματος, αλλά είτε ο χρόνος της κατάθεσης του επίμαχου ποσού (ή σε περίπτωση τμηματικής κατάθεσης του, ο χρόνος που κατατέθηκε καθένα από τα τμήματα του) στον τραπεζικό λογαριασμό του δικαιούχου, μέσω του οποίου έγινε το έμβασμα, είτε ο προγενέστερος αυτού χρόνος κατά τον οποίο προκύπτει ότι επήλθε η αντίστοιχη προσαύξηση της περιουσίας του (ΣΤΕ 1225/2017, 884/2016, 435/2017). Ο προσδιορισμός του ως άνω κρίσιμου χρόνου πρέπει να γίνεται από την ελεγκτική αρχή με βάση πρόσφορα και επαρκή στοιχεία τα οποία συλλέγονται κατόπιν της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκάων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου στα οποία συμπεριλαμβάνονται ιδίως η κλήση του φορολογούμενου για παροχή εξηγήσεων και η αναζήτηση πληροφοριών και στοιχείων από τα εμπλεκόμενα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα. Αν η εντός ευλόγου χρόνου συλλογή στοιχείων σχετικά με τη διαπίστωση του χρόνου προσαύξησης της περιουσίας καθίσταται αδύνατη ή ιδιαίτερα δυσχερής, γεγονός που πρέπει να βεβαιώνεται από τη φορολογική αρχή με ειδική αιτιολογία, αυτή μπορεί να διαπιστώσει τον κρίσιμο, κατά τα προεκτεθέντα, χρόνο με βάση όσα στοιχεία κατάφερε να συγκεντρώσει ο έλεγχος και, στην εξαιρετική περίπτωση παντελούς έλλειψης τέτοιων στοιχείων, να θεωρήσει κατά τεκμήριο ως κρίσιμο χρόνο εκείνον του εμβάσματος (ΣΤΕ 884/2016).

5. Ειδικότερα, σχετικά με τον έλεγχο υποθέσεων για προσαύξηση περιουσίας παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις προκειμένου να υπάρχει ομοιόμορφη αντιμετώπιση των υποθέσεων:

...

Σε κάθε περίπτωση οι σχετικές πιστώσεις αξιολογούνται σε σχέση με τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, λαμβανομένου υπόψη και του αναλογούντος ΦΠΑ, ανάλογα με την περίπτωση. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος επικαλείται μεν τη λήψη δανείου από ελληνική ή αλλοδαπή επιχείρηση, αλλά δεν υπάρχει σχετικό έγγραφο βέβαιης χρονολογίας ούτε και μπορεί να αποδειχθεί η λήψη του δανείου αυτού από άλλα στοιχεία (π.χ. κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών του δανειστή ή του δανειζόμενου από τις οποίες να προκύπτει δόση ή επιστροφή χρημάτων), τότε ο ισχυρισμός του φορολογούμενου περί δανείου δεν μπορεί να γίνει δεκτός.

...».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων προβάλλει ειδικότερους ισχυρισμούς μόνο αναφορικά με τις κάτωθι τέσσερις (4) καταθέσεις-πιστώσεις:

Αρ. Λογ	Ημερομηνία	Ποσά (GBP)	Ποσά (€)	Ποσά που αναλογούν στον προσφεύγοντα(€)	Αιτιολογία
.....		2.250,00	2.543,21	1.271,61	.....
.....		50.681,06	57.285,50	28.642,75	.....
.....		2.250,00	2.543,21	1.271,61	.....
.....		5.000,00	5.651,57	2.825,79	.....

- Πίστωση με ημερομηνία ποσού 50.681,06 GBP

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το εν λόγω ποσό που κατατέθηκε στον λογαριασμό του με IBAN, δε συνιστά προσαύξηση περιουσίας, δεδομένου ότι πρόκειται για χρήματα που ήδη διέθετε και τα οποία εμβάστηκαν από έτερο λογαριασμό του. Συγκεκριμένα, επικαλείται ότι πρόκειται για επιστροφή κεφαλαίων από τη δικηγορική εταιρείαστην οποία είχαν σταλεί κεφάλαια προς επένδυση για λογαριασμό του ιδίου κατά την περίοδο 2015-2016.

Επειδή προς επίρρωση του ισχυρισμού του, υπέβαλε ηλεκτρονικά ενώπιον της Υπηρεσίας μας το από Συμπληρωματικό Υπόμνημα, με το οποίο προσκόμισε κίνηση του λογαριασμού του στην επενδυτική τράπεζαπου αφορά στην περίοδο από 12/10/2017 έως και 08/01/2018. Από το εν λόγω έγγραφο, προκύπτει ότι ο λογαριασμός αυτός είχε υπόλοιπο στις50.383,19 GBP, στο οποίο στις προστέθηκαν πιστωτικοί τόκοι 297,87 GBP, με αποτέλεσμα το υπόλοιπο του λογαριασμού να διαμορφωθεί σε 50.681,06 GBP, ποσό που στη συνέχεια εμβάστηκε στον επίμαχο λογαριασμό με IBAN

Επειδή συνεπώς, πρόκειται για έμβασμα χρηματικού ποσού από τραπεζικό λογαριασμό δικαιούχου σε άλλο τραπεζικό λογαριασμό του, με αποτέλεσμα, σε κάθε περίπτωση, να μη στοιχειοθετείται προσαύξηση περιουσίας εντός του κρινόμενου έτους 2018, εφόσον κρίσιμος δεν είναι ο χρόνος του επίμαχου εμβάσματος, αλλά ο παρελθοντικός χρόνος κατά τον οποίο επήλθε η αντίστοιχη προσαύξηση της περιουσίας του, γεγονός του οποίου η διερεύνηση εκφεύγει των ορίων αρμοδιότητας της Υπηρεσίας μας.

Επειδή ο έλεγχος απέστειλε το αρ. πρωτ. Αίτημα Διοικητικής Συνδρομής προς τις φορολογικές αρχές του Ηνωμένου Βασιλείου, από τις οποίες δεν είχε λάβει απάντηση έως και τη σύνταξη της οικείας Έκθεσης Ελέγχου και την έκδοση της προσβαλλόμενης Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, γεγονός που σημαίνει ότι έχει το δικαίωμα να επανέλθει με νέες καταλογιστικές πράξεις, σε περίπτωση που από την απάντηση που θα λάβει, προκύψουν μη δηλωθέντα εισοδήματα του προσφεύγοντος.

Ως εκ τούτου, ο επιμέρους ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται αποδεκτός.

- Πιστώσεις με ημερομηνίες συνολικού ποσού 9.500,00 GBP

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι επίμαχες πιστώσεις δε συνιστούν προσαύξηση περιουσίας, δεδομένου ότι πρόκειται για επιστροφή άτοκης χρηματικής διευκόλυνσης ύψους 10.000,00 € που είχε παράσχει στον φίλο του, κατά τη διάρκεια διακοπών του στην Ελλάδα, όταν αυτός χρειάστηκε άμεσα το εν λόγω ποσό.

Επειδή ωστόσο, η επικαλούμενη από τον προσφεύγοντα χορήγηση χρηματικής διευκόλυνσης, δεν αποδεικνύεται από μη αμφισβητήσιμα στοιχεία (π.χ. κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών του δανειστή ή του δανειζόμενου από τις οποίες να προκύπτει δόση χρημάτων).

Ως εκ τούτου, ο επιμέρους ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 2^ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή αναφορικά με την πίστωση που έλαβε χώρα την στον τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντος με IBAN ύψους 50.000,00 €, ο έλεγχος, κατόπιν των στοιχείων και εξηγήσεων του προσφεύγοντος, έκρινε αυτήν ως γνωστής προέλευσης. Ωστόσο, δεδομένου ότι το εν λόγω ποσό των 50.000,00 € αφορά στο τίμημα που εισέπραξε ο προσφεύγων από την πώληση κρυπτονομισμάτων, των οποίων η αξία αγοράς είχε ανέλθει σε 38.000,00 €, ο έλεγχος καταλόγισε τη σχετική διαφορά των 12.000,00 € ως εισόδημα (κέρδος) από επιχειρηματική δραστηριότητα (από 6.000,00 € κατ' ισομοιρία στον προσφεύγοντα και στη συνδικαιούχο σύζυγό του

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο καταλογισμός του ελέγχου τυγχάνει εσφαλμένος, επικαλούμενος τις διατάξεις του άρθρου 42 του Ν. 4172/2013.

Επειδή ωστόσο, το εισόδημα από μεταβίβαση κρυπτονομισμάτων δεν εμπίπτει στις διατάξεις των άρθρων 42 και 42^Α του Ν. 4172/2013, διότι σε αυτές προβλέπονται και απαριθμούνται περιοριστικά οι τίτλοι από τη μεταβίβαση των οποίων προκύπτει υπεραξία που θεωρείται εισόδημα. Άλλωστε, αποτελεί πραγματικό γεγονός ότι, κατά τη χρονική στιγμή έκδοσης της παρούσας, υφίσταται κενό στην ελληνική φορολογική νομοθεσία αναφορικά με τη φορολόγηση των κρυπτονομισμάτων για σκοπούς εισοδήματος.

Επειδή η Υπηρεσία μας σε έτερη απόφασή της (.....) έκρινε ότι «το εισόδημα από την μεταβίβαση κρυπτονομισμάτων στο εξωτερικό δεν εμπίπτει στις ως άνω διατάξεις των άρθρων 42 και 42^Α ΚΦΕ, με τις οποίες προβλέπονται και απαριθμούνται περιοριστικά οι τίτλοι από την μεταβίβαση των οποίων προκύπτει υπεραξία που θεωρείται εισόδημα» και δεν έκανε δεκτή την επίκληση σχετικών ποσών από φορολογουμένους προς κάλυψη τεκμηρίων.

Επειδή συνεπώς, για σκοπούς χρηστής διοίκησης και προκειμένου να υφίσταται ομοιόμορφη αντιμετώπιση όλων των σχετικών υποθέσεων μέχρι την επίσημη θεσμοθέτηση αυτού του ιδιαίτερος σημαντικού φορολογικού θέματος εκ μέρους της Φορολογικής Διοίκησης, κρίνεται με την παρούσα ότι το κέρδος των 12.000,00 € δεν αποτελεί φορολογητέο εισόδημα.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται **αποδεκτός**.

Με βάση όλα τα ανωτέρω, οι καταλογισμοί στη φορολογία εισοδήματος διαμορφώνονται με την παρούσα ως εξής:

Αρ. Λογ	Ημερομηνία	Ποσά (GBP)	Ποσά (€)	Ποσά που αναλογούν στον προσφεύγοντα(€)	Αιτιολογία
.....		2.250,00	2.543,21	1.271,61	.....
.....		1.406,84	1.590,17	795,09	.....

.....	.....	2.250,00	2.543,21	1.271,61	.....
.....	.....	2.000,00	2.260,62	1.130,31	.....
.....	.....	5.000,00	5.651,57	2.825,79	.....
.....	.....	5.425,79	6.132,84	3.066,42	.....
.....	.....	3.705,07	4.187,88	2.093,94	.....
	Σύνολο	22.037,70	24.909,50	12.454,75	

Είδος καταλογισμού	Ποσά (€)
Προσαύξηση περιουσίας (άρθ. 21, παρ. 4 Ν. 4172/2013)	12.454,75 €
Επιχειρηματική δραστηριότητα	- €
Σύνολο	12.454,75 €

Ως προς τον 3^ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 22, παρ. 1 του Ν. 2859/2000 «Απαλλάσσονται από φόρο:

[...]

ε) οι παροχές ιατρικής περίθαλψης, οι οποίες πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της άσκησης ιατρικών επαγγελματιών, καθώς και οι παροχές υπηρεσιών από ψυχολόγους, μαίες, νοσοκόμους, φυσικοθεραπευτές, λογοθεραπευτές και εργοθεραπευτές.

[...].».

Επειδή με την ΠΟΛ 1100/2010 διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων ότι:

«[...]

II. Ιατρική περίθαλψη στο πλαίσιο άσκησης ιατρικών επαγγελματιών

1. Με την αντικατάσταση της περίπτωσης ε΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 22 συνεχίζουν να απαλλάσσονται από τον Φ.Π.Α. οι παροχές ιατρικής περίθαλψης, οι οποίες πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της άσκησης ιατρικών επαγγελματιών.

Η απαλλαγή αυτή καλύπτει την παροχή ιατρικών υπηρεσιών με σκοπό τη **διάγνωση, περίθαλψη, πρόληψη και στο μέτρο του δυνατού θεραπεία ασθενειών ή ανωμαλιών της υγείας του ανθρώπου**, οι οποίες πραγματοποιούνται από ιατρούς ή οδοντιάτρους στο πλαίσιο της πρωτοβάθμιας φροντίδας υγείας, ανεξάρτητα από τη νομική μορφή του παρέχοντος (φυσικό ή νομικό πρόσωπο), με την προϋπόθεση ότι τα νομικά πρόσωπα αναγνωρίζονται από το Υπουργείο Υγείας και Κοινωνικής Αλληλεγγύης ως φορείς παροχής πρωτοβάθμιας φροντίδας υγείας (Π.Φ.Υ.).

2. Σημειώνεται ότι σύμφωνα με π.δ. 84/2001 (ΦΕΚ 70 Α΄), οι φορείς παροχής υπηρεσιών πρωτοβάθμιας φροντίδας υγείας δεν διαθέτουν κλίνες νοσηλείας (άρθρο 14, π.δ. 84/2001). Έτσι υπάγονται στην ανωτέρω διάταξη και απαλλάσσονται από τον Φ.Π.Α. οι ιατρικές υπηρεσίες που παρέχονται από φυσικά πρόσωπα ιατρούς όλων των ειδικοτήτων και οδοντιάτρους στα ιδιωτικά τους ιατρεία και οδοντιατρεία, από ιδιωτικά πολυιατρεία και πολυοδοντιατρεία, ιδιωτικά διαγνωστικά εργαστήρια και ιδιωτικά εργαστήρια φυσικής ιατρικής και αποκατάστασης.

3. Υπενθυμίζεται ότι η εν λόγω απαλλαγή καλύπτει τους γιατρούς εργασίας, σύμφωνα με τις διευκρινίσεις που έχουν δοθεί με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1168/16.12.2008.

4. Με τη διάταξη αυτή συνεχίζουν να απαλλάσσονται από το φόρο και οι αμοιβές των ιατρών ελευθέρων επαγγελματιών από ιδιωτικές κλινικές και νοσοκομεία, στην περίπτωση που δεν είναι μισθωτοί, και οι οποίες αφορούν περίθαλψη ασθενών των προσώπων αυτών. Διευκρινίζεται ότι στην περίπτωση που η αμοιβή του ιατρού δεν αφορά υπηρεσίες ιατρικής περίθαλψης αλλά προμήθεια για σύσταση πελατείας, τότε υπάγεται στο φόρο με τον κανονικό συντελεστή. Επίσης υπάγεται στο φόρο με τον κανονικό συντελεστή η αμοιβή ιατρών φυσικών προσώπων ή νομικών προσώπων με μέλη ιατρούς, οι οποίοι παρέχουν υπηρεσίες συμβουλευτικού χαρακτήρα, παροχής πληροφοριών για ιατρικά θέματα και μηχανήματα και γενικά υπηρεσίες που δεν έχουν σκοπό τη διάγνωση, περίθαλψη, πρόληψη και στο μέτρο του δυνατού θεραπεία ασθενειών ή ανωμαλιών της υγείας του ανθρώπου στο πλαίσιο της πρωτοβάθμιας φροντίδας υγείας.

5. Σημειώνεται ότι η απαλλακτική αυτή διάταξη συνεχίζει να καλύπτει υπηρεσίες ιατρικής περίθαλψης που παρέχονται από ψυχολόγους, μαιές, νοσοκόμους, φυσικοθεραπευτές, ενώ η απαλλαγή καλύπτει από 1.7.2010 και τις υπηρεσίες που παρέχονται από λογοθεραπευτές και εργοθεραπευτές.

6. Υπηρεσίες από δερματολόγους, χειρουργούς και ιατρούς άλλων ειδικοτήτων, ατομικές επιχειρήσεις ή εταιρείες, με τη χρήση λέιζερ ή με άλλες τεχνικές της ιατρικής επιστήμης, **οι οποίες δεν αποσκοπούν στην θεραπεία ασθένειας ή στην αποκατάσταση της υγείας, αλλά γίνονται για λόγους αισθητικής, υπάγονται στο φόρο με τον χαμηλό συντελεστή.** Επομένως για την επιβολή ή μη Φ.Π.Α. σε κάθε περίπτωση, η διάκριση για την φορολογική μεταχείριση γίνεται ανάλογα με το σκοπό για τον οποίο παρέχεται η υπηρεσία».

Επειδή με πληθώρα αποφάσεων του Ευρωπαϊκού Δικαστηρίου, έχει κριθεί ότι η έννοια του όρου «παροχές ιατρικής περίθαλψης» δεν μπορεί να ερμηνευθεί κατά τρόπο ώστε να περιλαμβάνει ιατρικές παρεμβάσεις που πραγματοποιούνται με σκοπό διαφορετικό από εκείνο της διάγνωσης, της περίθαλψης και, στο μέτρο του δυνατού, της θεραπείας ασθενειών ή ανωμαλιών της υγείας (C-384/98, C-141/2000, C-353/85, C-45/2001, C-307/2001, C-394-395/04, C-91/2012).

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι καταλογισμοί του ελέγχου σε αμφότερες τις φορολογικές περιόδους 01/01/2017-31/12/2017 και 01/01/2018-31/12/2018 τυγχάνουν εσφαλμένοι, καθότι όλες οι ιατρικές υπηρεσίες που παρείχε είχαν σκοπό τη θεραπεία των ασθενών και συνεπώς εμπίπτουν στην απαλλακτική διάταξη του άρθρου 22, παρ. 1 (ε') του Ν. 2859/2000.

Επειδή ο προσφεύγων δεν τεκμηρίωσε ότι οι ιατρικές πράξεις που διενήργησε είχαν σκοπό την αποκατάσταση της υγείας των ασθενών του, μη προσκομίζοντας κάποιο αποδεικτικό στοιχείο, όπως ιατρικές γνωματεύσεις ή ιστορικό εξετάσεων των ασθενών.

Επειδή ο έλεγχος, σε κάθε περίπτωση και στα πλαίσια της αρχής της χρηστής διοίκησης έκανε δεκτό ότι επεμβάσεις όπως κλπ., παρά το γεγονός ότι δεν επιδείχθηκαν σχετικά αποδεικτικά, αφορούν πράγματι χειρουργικές επεμβάσεις που έγιναν για ιατρικούς λόγους με σκοπό την αποκατάσταση της υγείας και δεν αποσκοπούν σε αισθητική βελτίωση.

Επειδή δεν μπορεί να γίνει δεκτή επίκληση του ιατρικού απορρήτου για μη προσκόμιση σχετικών αποδεικτικών στοιχείων, εφόσον οι αρμόδιοι για τον έλεγχο υπάλληλοι της ΑΑΔΕ οφείλουν να το διαφυλάσσουν, σύμφωνα με το άρθρο 17 του Ν.4987/2022, ενώ παράλληλα, δεν μπορεί να γίνει δεκτή η απαλλαγή από Φ.Π.Α. άνευ προσκομίσεως των απαραίτητων δικαιολογητικών της απαλλαγής, κατά το άρθρο 5, παρ. 5 του Ν. 4308/2014 και τα άρθρα 22, 35 και 36 του Ν. 2859/2000.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του και:

- την τροποποίηση της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ και
- την επικύρωση των υπ' αριθμ. Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

Α) Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Ανάλυση	Δήλωση	Έλεγχος	ΔΕΔ	Διαφορά
Τόκοι -μερίσματα-δικαιώματα	42,56 €	42,56 €	42,56 €	- €
Ακίνητη περιουσία	9.543,66 €	9.543,66 €	9.543,66 €	- €
Προσαύξηση περιουσίας	- €	41.097,50 €	12.454,75 €	12.454,75 €
Επιχειρηματική δραστηριότητα	29.032,96 €	35.032,96 €	29.032,96 €	- €
Φορολογητέο εισόδημα	38.619,18 €	85.716,68 €	51.073,93 €	12.454,75 €
Φόρος κλίμακας	8.457,49 €	24.162,30 €	12.567,56 €	4.110,07 €
Αναλογών φόρος	8.457,49 €	24.162,30 €	12.567,56 €	4.110,07 €
Φόρος που παρακρατήθηκε	19,34 €	19,34 €	19,34 €	- €
Φόρος που προκαταβλήθηκε	5.770,61 €	5.770,61 €	5.770,61 €	- €
Υπόλοιπο φόρου	2.667,54 €	18.372,35 €	6.777,61 €	4.110,07 €
Πρόστιμο άρθ. 58 Ν.4987/2022 λόγω ανακρίβειας (50%)		7.852,41 €	2.055,03 €	2.055,03 €
Προκαταβολή φόρου επόμενου	7.006,63 €	7.006,63 €	7.006,63 €	- €
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων & εισφορά υπέρ ΟΓΑ	21,60 €	21,60 €	21,60 €	- €
Τέλος επιτηδεύματος	650,00 €	650,00 €	650,00 €	- €
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	1.236,25 €	5.065,50 €	2.156,54 €	920,30 €
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	11.582,02 €	38.968,49 €	18.667,42 €	7.085,40 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ		27.386,47 €	7.085,40 €	

Β) Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Ανάλυση	Ποσά (€)
Χρεωστικό υπόλοιπο	3.205,25

Πρόστιμο άρθ. 58 ^Α λόγω ανακρίβειας	1.602,63
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	4.807,88
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	0,00

Γ) Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου
01/01/2018-31/12/2018

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Ανάλυση	Ποσά (€)
Χρεωστικό υπόλοιπο	3.167,48
Πρόστιμο άρθ. 58 ^Α λόγω ανακρίβειας	1.583,74
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	4.751,22
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	0,00

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.