



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 12.9.2024

Αριθμός απόφασης: **2541**

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312348

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4987/2022 Α' 20),

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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε)»,

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) (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

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

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 17.4.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ, κατοίκου, οδός αρ., κατά των παρακάτω οριστικών πράξεων του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής:

-Του υπ' αριθ./20.3.2024 Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Προστίμου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, και

-Της υπ' αριθ./20.3.2024 Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Προστίμου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

7. Τα συμπληρωματικά στοιχεία που υπέβαλε ο προσφεύγων υποβληθέντα με το υπ' αριθ...../18.4.2024 αίτημά του στο 4^ο ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

8. Την υπ' αριθ. / 8.7.2024 Πράξη Αναπομπής του Προϊστάμενου της υπηρεσίας μας.
9. Τις από 17.7.2024 Πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.
10. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 17.4.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α) Με τον υπ' αριθ. / 20.3.2024 Οριστικό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φόρου Εισοδήματος/ Πρόστιμο Εισοδήματος του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικού έτους 2018, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 24.368,17€, πλέον προστίμου άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ., ποσού 12.184,09€, και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, ποσού 5.747,71€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους 42.299,97€.

β) Με τον υπ' αριθ. / 20.3.2024 Οριστικό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φόρου Εισοδήματος/ Πρόστιμο Εισοδήματος του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικού έτους 2019, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 1.965,67€, πλέον προστίμου άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ., ποσού 982,84€, και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, ποσού 152,91€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους 3.101,42€.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της από 20.3.2024 εκθέσεως ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής στις οποίες αποτυπώνονται τα αποτελέσματα του διενεργηθέντος βάσει της υπ' αριθ. / 10.3.2023 εντολής ελέγχου.

Συγκεκριμένα, σύμφωνα με το πόρισμα της ως άνω έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη του τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος με δραστηριότητα «.....», τις υποβληθείσες δηλώσεις, τα στοιχεία των ηλεκτρονικών συνταγογραφήσεων που απέστειλε η Α.Ε., τα τραπεζικά δεδομένα των λογαριασμών στους οποίους συμμετέχει ο προσφεύγων που παρέλαβε από το ΣΜΤΛ καθώς και τα απαντητικά υπομνήματα του προσφεύγοντος α) προσδιόρισε τα καθαρά κέρδη του προσφεύγοντος από επιχειρηματική δραστηριότητα στο ποσό των 24.904,92€ έναντι των δηλωθέντων ποσού 20.489,51€ το φορολογικό έτος 2018 και στο ποσό των 14.382,20€ έναντι των δηλωθέντων ποσού 11.941,19€ το φορολογικό έτος 2019 και β) διαπίστωσε προσαύξηση περιουσίας από αδικαιολόγητες πιστώσεις ύψους 69.962,76€ το φορολογικό έτος 2018 και ύψους 4.329,24 € το φορολογικό έτος 2019, η οποία λογίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, βάσει της παρ. 4 του άρθρου 21 του ΚΦΕ.

Ο προσφεύγων ζητά να γίνει δεκτή η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή του, να ακυρωθούν, άλλως να τροποποιηθούν, οι προσβαλλόμενες πράξεις και να του επιστραφεί νομιμοτόκως οιοδήποτε ποσό έχει καταβάλει προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Παράνομη απόρριψη δαπανών για αγορά δύο νέων συσκευών κινητής τηλεφωνίας, καυσίμων, μπαταρίας αυτοκινήτου, βαλίτσας τρόλεϊ, θήκης κινητού τηλεφώνου και ραφιών και δαπανών χρήσης τηλεφωνικής συνδέσεως σταθερής τηλεφωνίας, οι οποίες είναι παραγωγικές για την επιχείρηση και την επιχειρηματική του δραστηριότητα.

2. Οι προσβαλλόμενες πράξεις ερείδονται επί εκθέσεως ελέγχου που έχει εκδοθεί κατά παράβαση νόμου, ειδικότερα της διάταξης του άρθρου 64 του Κ.Φ.Δ., καθώς η αιτιολογία των σχετικών καταλογιστικών πράξεων, όπως αυτή αποτυπώνεται στην οικεία έκθεση, στερείται νομικής βάσεως ως προς την καταλογισθείσα προσαύξηση περιουσίας από άγνωστες πηγές. Συγκεκριμένα, ο έλεγχος δεν δέχθηκε ότι οι καταθέσεις μετρητών αφορούν ΑΠΥ του προηγούμενου έτους 2017 και ποσό 4.428,44 € αποτελεί αμοιβή του συνδικαιούχου υιού του από την KNAPP AG.

3. Δεν ελήφθησαν υπόψη τα στοιχεία που υπεβλήθησαν για την ανάλωση κεφαλαίου παρελθόντων ετών.

Στο πλαίσιο επανεξέτασης της υπόθεσης, και καθώς ο προσφεύγων με το με αρ. πρωτ./18.4.2024 Συμπληρωματικό Υπόμνημα που υπέβαλε ενώπιον του 4ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ προσκόμισε και επικαλέσθηκε νέα στοιχεία, ισχυριζόμενος ότι θα πρέπει να ληφθούν υπόψη κατά τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, και συγκεκριμένα τα εξής:

1. Σχετικό 38 : παραστατικά λογιστικών διαφορών έτους 2018,
2. Σχετικό 39 : παραστατικά λογιστικών διαφορών έτους 2019,
3. Σχετικό 41 : Αποδείξεις Παροχής Υπηρεσιών με α/α
4. Σχετικό 42 : Αποδείξεις Παροχής Υπηρεσιών με α/α
5. Σχετικό 43 : Αποδείξεις Παροχής Υπηρεσιών με α/α
6. Σχετικό 44 : Αποδείξεις Παροχής Υπηρεσιών με α/α

η Υπηρεσία μας εξέδωσε την με αριθ./8.7.2024 Πράξη Αναπομπής του Προϊστάμενου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, προκειμένου να διενεργηθούν περαιτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις επί των ανωτέρω στοιχείων από το Προϊστάμενο του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

Κατόπιν τούτου η αρμόδια υπηρεσία, συνέταξε και απέστειλε τις από 17.7.2024 Πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις, παίρνοντας σαφή και τεκμηριωμένη θέση ως προς τα ανωτέρω προσκομισθέντα νέα στοιχεία, ως εξής:

«Διενεργούνται πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις επί των νέων στοιχείων τα οποία προσκομίσθηκαν με την με αριθμό πρωτ./18-04-2021 υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή, με τα οποία η προσφεύγουσα προβάλλει λόγους ακύρωσης ή τροποποίησης των προσβαλλόμενων πράξεων βάσει των νέων αυτών στοιχείων :

.....

Συγκεκριμένα η προσφεύγουσα, προσκομίζει και επικαλείται έγγραφα τα οποία σύμφωνα με την πράξη αναπομπής της Δ.Ε.Δ. κρίνονται ως νέα στοιχεία. Επί των νέων στοιχείων που προσκομίζονται διενεργήθηκαν πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις ως κάτωθι:

1. Σχετικό 38: παραστατικά λογιστικών διαφορών έτους 2018.

A) Ο ελεγχόμενος επικαλείται τα κάτωθι παραστατικά:

-/16-01-2018
-/16-03-2018
-/16-05-2018
-/16-07-2018
-/16-09-2018

Τα ανωτέρω σχετικά αποτελούν εκδοθέντες λογαριασμούς του για τηλεφωνική σύνδεση με αριθμό κλήσεως τον Όλα τα ανωτέρω στοιχεία βρίσκονταν στη διάθεση του ελέγχου κατά τη διενέργεια του ελέγχου και τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων και συνεπώς δεν αποτελούν νέα στοιχεία.

Σύμφωνα λοιπόν με τα όσα εκτίθενται στην από 14/03/2024 ΕΚΘΕΣΗ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ έχουν συμπεριληφθεί στον υπολογισμό των λογιστικών διαφορών.

Ειδικότερα, ο φορολογούμενος ισχυρίζεται λανθασμένα ότι δεν έπρεπε να συμπεριληφθούν τα ποσά των ανωτέρω δαπανών στις προσδιοριζόμενες λογιστικές διαφορές του ελέγχου καθώς, το γεγονός της εκδόσεως των λογαριασμών στο όνομα του ελεγχόμενου δεν αποδεικνύει ότι η τηλεφωνική σύνδεση χρησιμοποιείται από τον ίδιο τον ελεγχόμενο, αντιθέτως όπως προκύπτει από τον αριθμό τηλεφωνικής σύνδεσης (.....), αυτός αφορά δαπάνη της συζύγου του ελεγχόμενου, η οποία διατηρεί ατομική επιχείρηση με ΑΦΜ(ιατρικές υπηρεσίες ειδικότητας ρευματολόγου) και χρησιμοποιεί τον ανωτέρω αριθμό τηλεφωνικής σύνδεσης για τις ανάγκες της επιχείρησής της. Ο έλεγχος άντλησε την ανωτέρω πληροφορία από το ηλεκτρονικό αρχείο της Υπηρεσίας (taxis), όπου στα στοιχεία του μητρώου τηλεφώνου επαγγελματικής εγκατάστασης έχει δηλωθεί από τη ο αριθμός Επιπλέον, από έλεγχο στο διαδίκτυο διαπιστώθηκε από διάφορες ιατρικές αλλά και άλλες ιστοσελίδες, ενδεικτικά αναφέρονται οι κάτωθι σύνδεσμοι, ότι η σύζυγος του ελεγχόμενου χρησιμοποιεί τον ως άνωθι τηλεφωνικό αριθμό για επαγγελματικές ανάγκες και αποτελεί δαπάνη της επιχείρησής της.

Συνεπώς, δεν γίνονται δεκτοί οι ισχυρισμοί του ελεγχόμενου και ο έλεγχος εμμένει στις αρχικές του απόψεις.

Β) Ο ελεγχόμενος επικαλείται αποδείξεις λιανικής διαφόρων προμηθευτών οι οποίες αφορούν δαπάνη αγοράς καυσίμων, καθώς και ένα τιμολόγιο αγοράς μπαταρίας αυτοκινήτου. Όλα τα ανωτέρω στοιχεία βρίσκονταν στη διάθεση του ελέγχου κατά τη διενέργεια του ελέγχου και τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων και συνεπώς δεν αποτελούν νέα στοιχεία.

Σε όλα τα ανωτέρω παραστατικά, όπως αναφέρεται και στην από 20/03/2024 ΕΚΘΕΣΗ ΜΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ, δεν αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του οχήματος για το οποίο πραγματοποιήθηκε η δαπάνη. Το γεγονός αυτό καθιστά αδύνατη τη συσχέτιση των συναλλαγών με την επιχείρηση του ελεγχόμενου αλλά και με συγκεκριμένο όχημα (Σχετική απόφαση ΔΕΔ ΑΡ./15-03-2024).

Ομοίως ισχύει και για τη δαπάνη αγοράς μπαταρίας αυτοκινήτου.

Συνεπώς, δεν γίνονται δεκτοί οι ισχυρισμοί του ελεγχόμενου και ο έλεγχος εμμένει στις αρχικές του απόψεις.

Γ) Ο ελεγχόμενος επικαλείται τα κάτωθι παραστατικά:

- ΤΔΑ/30-11-2018

- ΤΔΑ Α/27-12-2018

Τα ανωτέρω παραστατικά αφορούν δαπάνη αγοράς συσκευών κινητής τηλεφωνίας και ήταν στη διάθεση του ελέγχου κατά τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων. Συνεπώς δεν αποτελούν νέο προσκομισθέν στοιχείο.

Παρόλα αυτά ο έλεγχος έχει να παρατηρήσει ότι η αγορά των ανωτέρω κινητών απορρίφθηκε καθώς, όπως αναφέρεται και στην από 20/03/2024 ΕΚΘΕΣΗ ΜΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ, ξεπερνάει τις επαγγελματικές ανάγκες του ελεγχόμενου, καθώς οι γραμματειακή του υποστήριξη, καθώς και η άμεση επικοινωνία με τους ασθενείς, εξυπηρετείται επιπρόσθετα από σταθερό τηλέφωνο, η μηνιαία δαπάνη του οποίου αναγνωρίζεται από τον έλεγχο και εκπίπτει από τα κέρδη του ελεγχόμενου έτους. Εξάλλου, ο έλεγχος έχει ήδη αναγνωρίσει ως εκπιπτόμενη δαπάνη στο ελεγχόμενο έτος 2018 την αγορά ενός κινητού, το οποίο και θεωρείται ότι εξυπηρετεί επαρκώς, σε συνδυασμό με το σταθερό τηλέφωνο, τις επαγγελματικές του ανάγκες.

Συνεπώς, δεν γίνονται δεκτοί οι ισχυρισμοί του ελεγχόμενου και ο έλεγχος εμμένει στις αρχικές του απόψεις.

2. Σχετικό 39: παραστατικά λογιστικών διαφορών έτους 2019.

Α) Ο ελεγχόμενος επικαλείται τα κάτωθι παραστατικά:

-/16-1-2019
-/16-03-2019
-/16-05-2018
-/16-07-2018
-/16-09-2019
-/16-11-2019

Τα ανωτέρω σχετικά αποτελούν εκδοθέντες λογαριασμούς του για τηλεφωνική σύνδεση με αριθμό κλήσεως τον Όλα τα ανωτέρω στοιχεία βρίσκονταν στη διάθεση του ελέγχου κατά τη διενέργεια του ελέγχου και τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων και συνεπώς δεν αποτελούν νέα στοιχεία.

Σύμφωνα λοιπόν με τα όσα εκτίθενται στην στην από 14/03/2024 ΕΚΘΕΣΗ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ έχουν συμπεριληφθεί στον υπολογισμό των λογιστικών διαφορών.

Ειδικότερα, ο φορολογούμενος ισχυρίζεται λανθασμένα ότι δεν έπρεπε να συμπεριληφθούν τα ποσά των ανωτέρω δαπανών στις προσδιοριζόμενες λογιστικές διαφορές του ελέγχου καθώς, το γεγονός της εκδόσεως των λογαριασμών στο όνομα του ελεγχόμενου δεν αποδεικνύει ότι η τηλεφωνική σύνδεση χρησιμοποιείται από τον ίδιο τον ελεγχόμενο, αντιθέτως όπως προκύπτει από τον αριθμό τηλεφωνικής σύνδεσης (.....), αυτός αφορά δαπάνη της συζύγου του ελεγχόμενου, η οποία διατηρεί ατομική επιχείρηση με ΑΦΜ (ιατρικές υπηρεσίες ειδικότητας) και χρησιμοποιεί τον ανωτέρω αριθμό τηλεφωνικής σύνδεσης για τις ανάγκες της επιχείρησής της. Ο έλεγχος άντλησε την ανωτέρω πληροφορία από το ηλεκτρονικό αρχείο της Υπηρεσίας (taxis), όπου στα στοιχεία του μητρώου τηλεφώνου επαγγελματικής εγκατάστασης έχει δηλωθεί από τη ο αριθμός Επιπλέον, από έλεγχο στο διαδίκτυο διαπιστώθηκε από διάφορες ιατρικές αλλά και άλλες ιστοσελίδες, ενδεικτικά αναφέρονται οι κάτωθι σύνδεσμοι,, ότι η σύζυγος του ελεγχόμενου χρησιμοποιεί τον ως άνωθι τηλεφωνικό αριθμό για επαγγελματικές ανάγκες και αποτελεί δαπάνη της επιχείρησής της.

Συνεπώς, δεν γίνονται δεκτοί οι ισχυρισμοί του ελεγχόμενου και ο έλεγχος εμμένει στις αρχικές του απόψεις.

Β) Ο ελεγχόμενος επικαλείται αποδείξεις λιανικής διαφόρων προμηθευτών οι οποίες αφορούν δαπάνη αγοράς καυσίμων. Όλα τα ανωτέρω στοιχεία βρίσκονταν στη διάθεση του ελέγχου κατά τη διενέργεια του ελέγχου και τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων και συνεπώς δεν αποτελούν νέα στοιχεία.

Σε όλα τα ανωτέρω παραστατικά, όπως αναφέρεται και στην από 20/03/2024 ΕΚΘΕΣΗ ΜΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ, δεν αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του οχήματος για το οποίο πραγματοποιήθηκε η δαπάνη. Το γεγονός αυτό καθιστά αδύνατη τη συσχέτιση των συναλλαγών με την επιχείρηση του ελεγχόμενου αλλά και με συγκεκριμένο όχημα (Σχετική απόφαση ΔΕΔ ΑΡ. /15-03-2024).

Ομοίως ισχύει και για τη δαπάνη αγοράς μπαταρίας αυτοκινήτου.

Συνεπώς, δεν γίνονται δεκτοί οι ισχυρισμοί του ελεγχόμενου και ο έλεγχος εμμένει στις αρχικές του απόψεις

Γ) Ο ελεγχόμενος επικαλείται τα κάτωθι παραστατικά:

- ΤΔΑ/17-08-2019

- ΤΔΑ/26-01-2019

- ΤΟ/16-02-2019

Τα ανωτέρω παραστατικά αφορούν αγορά θήκης κινητού τηλεφώνου, βαλίτσας και οικιακού εξοπλισμού και ήταν στη διάθεση του ελέγχου κατά τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων. Συνεπώς δεν αποτελούν νέο προσκομισθέν στοιχείο.

Παρόλα αυτά ο έλεγχος έχει να προσθέσει, όπως αναφέρεται και στην από 20/03/2023 ΕΚΘΕΣΗ ΜΕΡΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ότι η αγορά βαλίτσας δεν αφορά επαγγελματικό εξοπλισμό, καθώς από την περιγραφή είδους στο εκδοθέν παραστατικό δεν προκύπτει η αγορά ιατρικού εξοπλισμού («Βαλίτσα τροχ καμπίνας»). Επιπλέον, η αγορά θήκης και οικιακού εξοπλισμού αποτελούν προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες του ελεγχόμενου.

Συνεπώς, δεν γίνονται δεκτοί οι ισχυρισμοί του ελεγχόμενου και ο έλεγχος εμμένει στις αρχικές του απόψεις.

3. Σχετικό 41:Αποδείξεις Παροχής Υπηρεσιών με α/α

Σχετικό 42:Αποδείξεις Παροχής Υπηρεσιών με α/α

Σχετικό 43:Αποδείξεις Παροχής Υπηρεσιών με α/α

Σχετικό 44:Αποδείξεις Παροχής Υπηρεσιών με α/α,

Όλα τα ανωτέρω παραστατικά αποτελούν παραστατικά εσόδων του ελεγχόμενου, εκδοθέντα το φορολογικό έτος 2017, και ήταν στη διάθεση του ελέγχου κατά τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων. Συνεπώς δεν αποτελούν νέο προσκομισθέν στοιχείο.

Παρόλα αυτά ο έλεγχος έχει να προσθέσει ότι δεν είναι εφικτή η συσχέτισή τους με πρωτογενείς πιστώσεις προκειμένου αυτές να θεωρηθούν ως φορολογηθέντα εισοδήματα του έτους 2017, καθώς δεν βρίσκονται στη διάθεση του ελέγχου οι τραπεζικές κινήσεις του ελεγχόμενου κατά το ίδιο φορολογικό έτος (2017), προκειμένου να διασταυρωθεί ποιες εξ αυτών εξοφλήθηκαν με ηλεκτρονικό τρόπο και ποιες με μετρητά.

Συνεπώς, δεν γίνονται δεκτοί οι ισχυρισμοί του ελεγχόμενου και ο έλεγχος εμμένει στις αρχικές του απόψεις.

ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΒΑΣΕΙ ΠΡΟΣΘΕΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΙΚΩΝ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΩΝ

Κατόπιν των ανωτέρω, μετά τον έλεγχο των νέων στοιχείων, βάσει της /08-07-2024 Απόφασης Αναπομπής της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (Δ.Ε.Δ) προσδιορίζονται τα κάτωθι εισοδήματα, ανά πηγή προέλευσης, για κάθε ελεγχόμενο έτος :

Φορολογικό έτος 2018(01/01/18- 31/12/18)

α/α	Περιγραφή εισοδήματος	Ελεγχόμενος	
		Δήλωσης	Ελέγχου
1	Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα	20.489,51€	24.904,92€
3	Εισόδημα από τόκους ημεδαπής προέλευσης	695,35€	695,35€
4	Εισόδημα από τόκους αλλοδαπής προέλευσης	782,03€	782,03€
6	Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας	0,00	69.962,76€
Σύνολα €		21.966,89€	96.345,06€

Φορολογικό έτος 2019 (01/01/19- 31/12/19)

α/α	Περιγραφή εισοδήματος	Ελεγχόμενος	
		Δήλωσης	Ελέγχου
1	Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα	11.941,19€	14.382,20€
3	Εισόδημα από τόκους ημεδαπής προέλευσης	1.040,14€	1.040,14€
4	Εισόδημα από τόκους αλλοδαπής προέλευσης	390,00€	390,00€
5	Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας	0,00	4.329,24€
Σύνολα €		13.371,33€	20.141,58€

Επίσης, στο πλαίσιο της επανεξέτασης της υπό κρίση υπόθεσης και δεδομένου ότι αφενός ο προσφεύγων επικαλείται ότι η όποια προκύψασα προσαύξηση περιουσίας καλύπτεται από ανάλωση κεφαλαίων προηγούμενων ετών το οποίο διακρατούσε εκτός τραπεζικού συστήματος αποστείλαμε στο 4^ο ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ το υπ' αριθ. /8.8.2024 έγγραφο προκειμένου να μας γνωρίσει εάν υφίσταται η επικαλούμενη από τον προσφεύγοντα δυνατότητα διακράτησης ταμειακών διαθεσίμων προς επανακατάθεση κατά τα ελεγχόμενα έτη.

Σε απάντηση του παραπάνω ερωτήματός μας το 4^ο ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ μας απέστειλε το υπ' αριθ. /27.8.2024 έγγραφο με το οποίο μας γνώρισε τα εξής:

«Όπως αναφέρεται στην οικεία Έκθεση ελέγχου, και συγκεκριμένα στη σελίδα 82, ο ελεγχόμενος, κατά την εφαρμογή του προσδιορισμού του εισοδήματος με βάση έμμεσες μεθόδους προσδιορισμού, επικαλέστηκε την ύπαρξη διαθεσίμων μετρητών εις χείρας για τα ελεγχόμενα έτη, και συγκεκριμένα ποσού 337.785,35 ευρώ κατά την 01/01/2018 και ποσού 280.062,61 ευρώ κατά την 01/01/2019. Προς δικαιολόγηση των ισχυρισμών του, υπέβαλλε πίνακα ανάλωσης διαθεσίμων μετρητών συνημμένο στο υποβληθέν έντυπο «ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ». Το ανωτέρω έντυπο υποβλήθηκε για τους σκοπούς του προσδιορισμού του εισοδήματος βάσει της τεχνικής της ανάλυσης της ρευστότητας. Από τον έλεγχο διενεργήθηκε έλεγχος για την ύπαρξη του διαθέσιμου υπολοίπου μετρητών στην έναρξη κάθε ελεγχόμενου έτους, το οποίο επικαλέστηκε ο ελεγχόμενος με την με αριθμό πρωτ. ΕΙ 2024 απάντηση στο έντυπο «ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ

ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ» και διαπίστωσε ότι αυτό υφίστατο κατά την έναρξη κάθε ελεγχόμενης περιόδου προκειμένου να αναλωθεί σε πραγματοποιηθείσες δαπάνες.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 «Δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παρ. 4 του άρθρου 21 του Κ.Φ.Ε., 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.»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013 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, σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 29 του Ν.4172/2013, ορίζεται ότι:

«4. Το εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 4 του άρθρου 21 φορολογείται με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%).».

Επειδή σύμφωνα με τις οδηγίες της Διοίκησης ως προς τον έλεγχο των τραπεζικών πιστώσεων για τους κοινούς τραπεζικούς λογαριασμούς, το ποσό της πίστωσης επιμερίζεται στους συνδικαιούχους καταρχήν ισομερώς και, εφόσον ο φορολογούμενος επικαλείται διαφορετική αναλογία, φέρει το βάρος της απόδειξης με κάθε νόμιμο μέσο (ΠΟΛ1033/2013, 1228/2014).

Επειδή, όπως έχει κριθεί από το ΣτΕ 884/2016 τμ. Β' επταμελές, επί προδικαστικών αιτημάτων:

«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 άρθρου 66 § 1 περ. α' του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρθρου 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013, ... 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, ...

Β. ... 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, ΣτΕ 2442/2013, ΣτΕ 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, διότι 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 ... Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων.

Γ. Κατά την αρκούντως σαφή και προβλέψιμη έννοια της διάταξης (του εδαφίου α') της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ (όπως η παράγραφος αυτή ίσχυε πριν από την προσθήκη σε αυτήν εδαφίου β με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010), ερμηνευόμενης σε συνδυασμό, αφενός, με τις διατάξεις του άρθρου 66 (παρ. 1) του ίδιου νόμου και ήδη των άρθρων 14 (παρ. 1), 15 (παρ. 3) και 27 (παρ. 1) του ν. 4174/2013 και, αφετέρου, με τον κανόνα περί δυνατότητας έμμεσης απόδειξης ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος και αντίστοιχης φορολογικής παράβασης, ποσό τραπεζικού λογαριασμού και αντίστοιχου εμβάσματος μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα του δικαιούχου του λογαριασμού και χορηγήσαντος την εντολή διενέργειας του εμβάσματος, εφόσον δεν καλύπτεται από τα δηλωθέντα εισοδήματά του ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.»

Επειδή, επίσης σύμφωνα με την απόφαση του ΣΤΕ 1893/2018, ορίζονται τα εξής:

«4. Επειδή, με την υπ' αριθμ. 884/2016 απόφαση της επταμελούς σύνθεσης του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, η οποία απάντησε σε προδικαστικά ερωτήματα υποβληθέντα από το ΔΕΑ, κρίθηκαν, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα:

(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. Κατ' ακολουθίαν, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 παρ. 1 περιπτ. α του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994 -ΚΦΕ) και, ήδη, εκείνη του άρθρου 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας - ΚΦΔ), δεδομένου, άλλωστε, ότι πρόκειται για μη ευαίσθητο ή, γενικότερα, μη χρήζον αυξημένης προστασίας προσωπικό δεδομένο, για την πρόσβαση στο οποίο, στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου και της αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής, το κράτος διαθέτει ευρύ περιθώριο εκτίμησης. Επομένως, οφείλει, κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα (μη απορριφθέντα από τη φορολογική αρχή) στοιχεία των δηλώσεών του φορολογίας εισοδήματος. Και 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, 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 παράβασης φοροδιαφυγής, η τέλεση της οποίας μπορεί να προκύπτει 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. **Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων.** Ειδικότερα, τέτοια στοιχεία έμμεσης απόδειξης (ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος) μπορούν να θεωρηθούν ότι συντρέχουν σε περίπτωση στην οποία τραπεζικός λογαριασμός του φορολογούμενου, μέσω του οποίου πραγματοποιείται έμβασμα, 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. Περαιτέρω, 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. Επομένως, κατά την αρκούντως σαφή και προβλέψιμη έννοια της διάταξης (του εδαφίου α') της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ (όπως η παράγραφος αυτή ίσχυε πριν από την προσθήκη σε αυτήν εδαφίου β' με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010), ερμηνευόμενης σε συνδυασμό, αφενός, με τις διατάξεις του άρθρου 66 (παρ. 1) του ίδιου νόμου και ήδη των άρθρων 14 (παρ. 1), 15 (παρ. 3) και 27 (παρ. 1) του ν. 4174/2013 και, αφετέρου, με τον κανόνα περί δυνατότητας έμμεσης απόδειξης ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος και αντίστοιχης φορολογικής παράβασης, ποσό τραπεζικού λογαριασμού και αντίστοιχου εμβάσματος μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα του δικαιούχου του λογαριασμού και χορηγήσαντος την εντολή διενέργειας του εμβάσματος, εφόσον δεν καλύπτεται από τα δηλωθέντα εισοδήματά του ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκάων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.

(β) Η (προσθεθείσα με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010) διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, ως προς το σκέλος της που αφορά σε προσαύξηση περιουσίας από τραπεζική κατάθεση σημαντικού χρηματικού ποσού «άγνωστης πηγής ή αιτίας» (ως «πηγή ή αιτία» της προσαύξησης της χρηματικής περιουσίας του φορολογούμενου νοείται ο γενεσιουργός λόγος της εισαγωγής/ένταξης των αντίστοιχων ποσών στην περιουσία του), αποδίδει κατ' ουσίαν κανόνα που μπορούσε ήδη να συναχθεί, κατά τρόπο αρκούντως σαφή και προβλέψιμο, από το ισχύον πριν από τη δημοσίευση του ν. 3888/2010 νομικό πλαίσιο, σχετικά με τη δυνατότητα έμμεσης απόδειξης της ύπαρξης μη δηλωθέντος, φορολογητέου εισοδήματος, λογιζόμενου, συνεπεία της άγνωστης προέλευσής του, ως εισοδήματος από ελευθέριο επάγγελμα. Συνεπώς, κατά το μέρος της αυτό, η παραπάνω διάταξη, σύμφωνα με την αληθή έννοιά της, εφαρμόζεται και σε υπόθεση όπου οι κινήσεις μεγάλων ποσών τραπεζικού λογαριασμού, που λαμβάνονται υπόψη από τη φορολογική αρχή για τη διαπίστωση διαφυγούσας φορολογητέας ύλης, πραγματοποιήθηκαν πριν από την έναρξη ισχύος της (30.9.2010). Εξάλλου, η διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, με το προαναφερόμενο αντικείμενο και εννοιολογικό περιεχόμενο, δεν επιβάλλει φόρο (εισοδήματος), κατά την έννοια της παραγράφου 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος.

Επομένως, η προστεθείσα με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010 διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται, κατ' αρχήν (εφόσον, βέβαια, δεν έχει παρέλθει ο προβλεπόμενος στην κείμενη νομοθεσία χρόνος παραγραφής της εξουσίας του Δημοσίου για καταλογισμό του φόρου), και σε υπόθεση στην οποία η επίμαχη περιουσιακή προσαύξηση (κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό), άγνωστης πηγής ή αιτίας, που λογίζεται ως φορολογητέο εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα, προκύπτει σε χρόνο προγενέστερο της 30.9.2010, η έννοια δε αυτή δεν δημιουργεί ζήτημα αντίθεσης της διάταξης προς την παράγραφο 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος ούτε, άλλωστε, προς τη θεμελιώδη αρχή της ασφάλειας δικαίου. [.....].».

Επειδή, στην απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ΠΟΛ 1175/2017 «Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας» μεταξύ άλλων ορίζεται:

«...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, κ.τλ.), 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. Σε περίπτωση που δεν προσκομίζονται στοιχεία για επένδυση ή κίνηση λογαριασμού ημεδαπής ή αλλοδαπής, λόγω αντικειμενικής αδυναμίας προσκόμισης των σχετικών δικαιολογητικών (για παράδειγμα, διότι έχει παρέλθει ο χρόνος που η τράπεζα ή άλλο ίδρυμα έχει υποχρέωση διαφύλαξης των σχετικών αρχείων), γίνονται δεκτοί οι ισχυρισμοί του ελεγχόμενου, εκτός αν η φορολογική αρχή αιτιολογημένα

απορρίπτει αυτούς στη βάση άλλων στοιχείων που διαθέτει.

Σε κάθε περίπτωση, εάν διαπιστωθεί ότι η απόκτηση της επένδυσης έλαβε χώρα σε χρόνο εκτός των φορολογικών ετών που περιλαμβάνονται στην εντολή ελέγχου, ή το εισερχόμενο έμβασμα αλλοδαπής προέρχεται από καταθέσεις / πραγματικά εισοδήματα προγενέστερων ετών της ελεγχόμενης περιόδου, οι εν λόγω πιστώσεις θεωρούνται δικαιολογημένες για το ελεγχόμενο διάστημα και δεν θεμελιώνεται, εξ αυτού του λόγου, επέκταση του φορολογικού ελέγχου στα προγενέστερα αυτά έτη, εκτός εάν και στο μέτρο που είναι απολύτως αναγκαίο για την διακρίβωση της υπαγωγής σε φόρο ή νόμιμης απαλλαγής από αυτόν των κεφαλαίων από τα οποία προέρχονται οι εν λόγω πιστώσεις, υπό την επιφύλαξη των διατάξεων περί παραγραφής.

3. Η διάταξη του εδαφίου β της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994 έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται, κατ' αρχήν (εφόσον, βέβαια, δεν έχει παρέλθει ο προβλεπόμενος στη νομοθεσία χρόνος παραγραφής) και σε υποθέσεις, στις οποίες η περιουσιακή προσαύξηση, άγνωστης πηγής ή αιτίας, προκύπτει σε χρόνο προγενέστερο της 30.9.2010 (ΣΤΕ 1225/2017 , 884/2016 , 1897/2016).

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 αναγκαίων, 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:

5.1. Ως προς τον χρόνο μεταξύ ανάληψης και επανακατάθεσης ισχύουν τα αναγραφόμενα στο ΔΕΑΦ Α ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφό μας

...

5.4. Ο χαρακτηρισμός μιας πίστωσης σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει ο ελεγχόμενος ως προερχόμενη ή σχετιζόμενη με ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα εξετάζεται ως πραγματικό γεγονός. Εφόσον αποδειχθεί ότι προέρχεται από ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα, δηλαδή προσδιορίζεται το είδος της παρασχεθείσας υπηρεσίας και ο λήπτης

αυτής ή το πωληθέν αγαθό και ο αγοραστής αυτού, τότε φορολογείται, κατά περίπτωση, με τις οικείες διατάξεις του Ν. 2238/1994 (άρθρα 28 , 40 , 48 κ.λπ.) ή την παρ.1 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013 και υπόκειται σε τυχόν λοιπές φορολογίες (π.χ. ΦΠΑ), εάν δεν έχει ήδη φορολογηθεί.

Στην περίπτωση που ο ελεγχόμενος συμμετέχει σε οποιοδήποτε νομικό πρόσωπο (ΟΕ, ΕΕ, ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ), κοινωνία ή κοινοπραξία, και το ποσό που πιστώνεται σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει το φυσικό πρόσωπο είναι ποσό που αποδεικνύεται ότι αφορά συναλλαγές ή εισόδημα ή περιουσία του νομικού προσώπου ή κοινωνίας ή κοινοπραξίας, δεν συνιστά προσαύξηση περιουσίας, καθώς είναι γνωστής προέλευσης. Στην περίπτωση αυτή το ποσό δύναται να συνιστά δάνειο (αν τούτο προκύπτει από τις σχετικές εγγραφές στα βιβλία ή από άλλα στοιχεία), ή ταμειακή διευκόλυνση, ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά της κάθε περίπτωσης, κατά την κρίση του ελέγχου.

Επισημαίνεται ότι αν αυτό το ποσό επεστράφη στο νομικό πρόσωπο (ή κοινωνία ή κοινοπραξία) πριν από την διενέργεια του ελέγχου, τότε αποτελεί δάνειο ή ταμειακή διευκόλυνση (ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά) για το φυσικό πρόσωπο και η τυχόν απόδοση (υπεραξία) αποτελεί εισόδημα του φυσικού προσώπου εφόσον στο νομικό πρόσωπο επεστράφη μόνο το κεφάλαιο...».

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015, ορίζεται ότι:

«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.

...

7. Επίσης, σε όσες περιπτώσεις επικαλείται ο φορολογούμενος ότι η προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση, γονική παροχή, κληρονομιά κλπ, πρέπει να ελέγχεται αν υπήρχε η δυνατότητα από τον δωρητή, τον δανειοδότη, τον παρέχοντα, τον κληρονομούμενο, να καταβάλλει ποσά που επικαλείται ο φορολογούμενος, καθώς και αν έχουν καταλογιστεί τα ποσά που προβλέπονται από τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις (π.χ. τέλη χαρτοσήμου, φόρος γονικής παροχής, φόρος δωρεάς κ.λπ.).

8. Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα.

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, στο άρθρο 64 του ΚΦΔ (άρθρο 76 του νέου ΚΦΔ), ορίζεται:

«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 65 του ΚΦΔ (άρθρο 77 του νέου ΚΦΔ) ορίζεται:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, εν προκειμένω, στον προσφεύγοντα με δραστηριότητα διενεργήθηκε έλεγχος από το 4^ο ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ με βάση την υπ' αριθ. /10.3.2023 εντολή του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας, στο πλαίσιο του οποίου κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα το υπ' αριθμ. /21.2.2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων με συνημμένους τους τον προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου, επί του οποίου υπέβαλε το υπ' αριθ. πρωτ. ΕΙΣ 2024 υπόμνημα έγγραφων απόψεων.

Επειδή κατόπιν των ανωτέρω ο έλεγχος α) προσδιόρισε τα καθαρά κέρδη του προσφεύγοντος από επιχειρηματική δραστηριότητα στο ποσό των 24.904,92€ έναντι των δηλωθέντων ποσού 20.489,51€ το φορολογικό έτος 2018 και στο ποσό των 14.382,20€ έναντι των δηλωθέντων ποσού 11.941,19€ το φορολογικό έτος 2019, ήτοι διαπίστωσε λογιστικές διαφορές ποσού 4.415,41€ για το φορολογικό έτος 2018 και 2.441,01€ για το φορολογικό έτος 2019, και β) διαπίστωσε προσαύξηση περιουσίας από αδικαιολόγητες πιστώσεις ύψους 69.962,76€ το φορολογικό έτος 2018 και ύψους 4.329,24 € το φορολογικό έτος 2019, η οποία λογίζεται και

φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, βάσει της παρ. 4 του άρθρου 21 του ΚΦΕ.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι ανωτέρω δαπάνες τις οποίες ο έλεγχος δεν δέχθηκε προς έκπτωση και οι οποίες αφορούν στην αγορά δύο νέων συσκευών κινητής τηλεφωνίας, καυσίμων, μπαταρίας αυτοκινήτου, βαλίτσας τρόλεϊ, θήκης κινητού τηλεφώνου και ραφιών και δαπανών χρήσης τηλεφωνικής συνδέσεως σταθερής τηλεφωνίας είναι παραγωγικές για την επιχείρηση και την επιχειρηματική του δραστηριότητα.

Επειδή ως προς τις λογιστικές διαφορές η Υπηρεσία μας αποδέχεται τις διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 17.7.2024 Πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, κατόπιν της υπ' αριθμ./8.7.2024 πράξης αναπομπής του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας, και παρατίθενται αναλυτικά ανωτέρω, καθώς αυτές κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, οι εν λόγω ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται.

Επειδή ως προς το έτος 2018 ο έλεγχος προσδιόρισε εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας α) ποσού 17.912,76 € από τη σύγκριση των δηλωθέντων ακαθάριστων εσόδων με τα ποσά που ο προσφεύγων ισχυρίστηκε ότι αφορούν στην επιχειρηματική του δραστηριότητα και είτε κατατέθηκαν με τη μορφή μετρητών είτε μέσω κάρτας και β) ποσού 52.050,00 € από μη ονοματικές καταθέσεις μετρητών σε ΑΤΜ ή σε λοιπά αυτόματα ταμεία. Για το έτος 2019 προσδιορίστηκε εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας συνολικού ποσού 4.329,24 € εκ των οποίων ποσό 3.748,74 € αφορά εμβάσματα από την επιχείρηση και ποσό 580,50 € αποτελεί συμψηφιστική εγγραφή.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι καταθέσεις ποσού 4.428,44 € αποτελούν αμοιβή του συνδικαιούχου υιού του Προς επίρρωση του ισχυρισμού του προσκομίζει βεβαίωση αποδοχών- εκκαθαριστικό από την αυστριακή επιχείρηση

Επειδή από τη σελίδα 71 της οικείας έκθεσης ελέγχου προκύπτει ότι το διάστημα 30.7.2019-28.11.2019 υφίστανται τέσσερα (4) εμβάσματα, συνολικού ποσού 3.748,74 €, από την επιχείρηση στον λογαριασμό με αριθμό που τηρεί ο προσφεύγων στην από κοινού με το υιό του

Επειδή από την προσκομισθείσα βεβαίωση αποδοχών της αυστριακής επιχείρησης προκύπτει ότι ο έλαβε για το διάστημα 15.7.2019- 13.9.2019 φορολογητέες αμοιβές ποσού 3.535,80 € επί του οποίου παρακρατήθηκε φόρος εισοδήματος ποσού 401,33 €.

Επειδή, σύμφωνα με το πληροφοριακό σύστημα φόρου εισοδήματος, ο, ΑΦΜ, υπέβαλε την υπ' αριθ. δήλωση φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019, στην οποία δήλωσε ποσό 3.535,80 € στον κωδικό 389 «καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις κλπ αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης» και ποσό 401,33 € στον κωδικό 651 «φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα των περ. 14 και 17».

Συνεπώς, από τα ανωτέρω αποδεικνύεται ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι τα εμβάσματα από την επιχείρηση αφορούν στον συνδικαιούχο του λογαριασμού και το ποσό των 3.748,74 € δεν πρέπει να λογιστεί ως προσαύξηση περιουσίας του προσφεύγοντος για το έτος 2019.

Επειδή, επίσης, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι δεν ελήφθησαν υπόψη τα στοιχεία που υπεβλήθησαν για την ανάλωση κεφαλαίου παρελθόντων ετών.

Επειδή, όπως αναφέρεται στη σελίδα 82 της οικείας έκθεσης ελέγχου, ο προσφεύγων, κατά την εφαρμογή του προσδιορισμού του εισοδήματος με βάση έμμεσες μεθόδους προσδιορισμού, επικαλέστηκε την ύπαρξη διαθεσίμων μετρητών εις χείρας για τα ελεγχόμενα έτη, και συγκεκριμένα ποσού 337.785,35 ευρώ κατά την 01/01/2018 και ποσού 280.062,61 ευρώ κατά την 01/01/2019. Προς δικαιολόγηση των ισχυρισμών του, υπέβαλλε πίνακα ανάλωσης διαθεσίμων μετρητών συνημμένο στο υποβληθέν έντυπο «ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ». Κατόπιν ελέγχου για την ύπαρξη διαθεσίμων μετρητών από φορολογηθέντα εισοδήματα προηγούμενων ετών, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων διέθετε τη δυνατότητα ύπαρξης διαθεσίμων μετρητών από μη αναλωθέν κεφάλαιο, το οποίο δεν βρέθηκε στους τραπεζικούς του λογαριασμούς κατά την 1.1.2018, ημερομηνία έναρξης της ελεγχόμενης περιόδου.

Συνεπώς, η ανάλωση κεφαλαίου του προσφεύγοντος δύναται να καλύψει τις διαφορές, ποσού 52.050,00 € από μη ονοματικές καταθέσεις μετρητών σε ΑΤΜ ή σε λοιπά αυτόματα ταμεία η οποίες από τον έλεγχο θεωρήθηκαν προσαύξηση περιουσίας, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται δεκτός και το φορολογητέο εισόδημά του διαμορφώνεται ως εξής:

- **Φορολογικό έτος 2018**

	Είδος εισοδήματος	Δήλωσης	Ελέγχου	Δ.Ε.Δ.
1	Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα	20.489,51	24.904,92	24.904,92
2	Εισόδημα από τόκους ημεδαπής προέλευσης	695,35	695,35	695,35
3	Εισόδημα από τόκους αλλοδαπής προέλευσης	782,03	782,03	782,03
4	Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας	0,00	69.962,76	17.912,76
	Σύνολο	21.966,89	96.345,06	44.295,06

- **Φορολογικό έτος 2019**

	Είδος εισοδήματος	Δήλωσης	Ελέγχου	Δ.Ε.Δ.
1	Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα	11.941,19	14.382,20	14.382,20
2	Εισόδημα από τόκους ημεδαπής προέλευσης	1.040,14	1.040,14	1.040,14
3	Εισόδημα από τόκους αλλοδαπής προέλευσης	390,00	390,00	390,00
4	Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας	0,00	4.329,24	580,50
	Σύνολο	13.371,33	20.141,58	16.392,84

Κατόπιν τούτου η εκκαθάριση του φόρου εισοδήματος και συνακολούθως οι προσβαλλόμενες Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος τροποποιούνται ως εξής:

- **Φορολογικό έτος 2018**

	Δήλωσης	Ελέγχου	ΔΕΔ	Διαφορά Δήλωσης- ΔΕΔ
--	---------	---------	-----	----------------------------

Φορολογητέο εισόδημα του υπόχρεου	21.966,89	96.345,06	44.295,06	22.328,17
Κύριος φόρος	4.763,57	29.131,74	11.955,24	7.191,67
Μειώσεις από το φόρο	8.466,80	8.466,80	8.466,80	0,00
Υπόλοιπο φόρου	-3703,23	20.664,94	3.488,44	7.191,67
Προκαταβολή φόρου	3.400,46	3.400,46	3.400,46	0,00
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58ΚΦΔ		12.184,09	3.595,84	3.595,84
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	274,34	6.022,05	1.648,13	1.373,79
Τέλος επιτηδεύματος	650,00	650,00	650,00	0,00
	621,57	42.921,54	12.782,87	12.161,30

• **Φορολογικό έτος 2019**

	Δήλωσης	Ελέγχου	ΔΕΔ	Διαφορά Δήλωσης- ΔΕΔ
Φορολογητέο εισόδημα του υπόχρεου	13.371,33	20.141,58	16.392,84	3.021,51
Κύριος φόρος	2.841,58	4.807,25	3.570,17	728,59
Μειώσεις από το φόρο	3.556,47	3.556,47	3.556,47	0,00
Υπόλοιπο φόρου	-714,89	1.250,78	13,70	728,59
Προκαταβολή φόρου	2.627,06	2.627,06	2.627,06	0,00
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58ΚΦΔ		982,84	182,15	182,15
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	30,17	183,08	96,64	66,49
Τέλος επιτηδεύματος	650,00	650,00	650,00	0,00
	2.592,34	5.693,76	3.569,55	977,23

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 17.4.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ, και την τροποποίηση:

- Της υπ' αριθ. /20.3.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018,
- Της υπ' αριθ. /20.3.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

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

Φορολογικό έτος 2018

	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Διαφορά φόρου	24.358,17	7.191,67
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4987/2022	12.184,09	3.595,84
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	5.747,71	1.373,79
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	42.299,97	12.161,30

(Τροποποίηση της με αριθ. /20.3.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, Φορολογικού Έτους 2018)

Φορολογικό έτος 2019

	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Διαφορά φόρου	1.965,67	728,59
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4987/2022	982,84	182,15
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	152,91	66,49
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	3.101,42	977,23

(Τροποποίηση της με αριθ./20.3.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, Φορολογικού Έτους 2019)

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στους υπόχρεους.

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

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

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

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.