



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 03/02/2025

Αριθμός απόφασης: 176

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312351

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

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

β. 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)».

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

δ. 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 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 με ημερομηνία κατάθεσης 08.10.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, Α.Φ.Μ., κάτοικος, οδός Τ.Κ. κατά των:

- Υπ' αριθμ./09.09.2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, της προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας.
 - Υπ' αριθμ./09.09.2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, της προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας.
 - Υπ' αριθμ./09.09.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου του ν.5104/2024, φορολογικού έτους 2018, της προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας.
 - Υπ' αριθμ./09.09.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου του ν.5104/2024, φορολογικού έτους 2019, της προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας.
- και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
 6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας.
 7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **08.10.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, Α.Φ.Μ. η οποία υποβλήθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./09.09.2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου του ν.5104/2024, φορολογικού έτους 2018, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, πρόστιμο ίσο με 500,00€, επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε σε παραβάσεις μη έκδοσης Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών όπως αναλυτικά περιγράφεται στη σελίδα 117 της από 09.09.2024 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου Ε.Λ.Π. – ν.4308/2014 και Κ.Φ.Δ. -5104/2024. Για τις παραβάσεις αυτές επιβλήθηκε πρόστιμο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 παρ. 5 του ν.5104/2024.

Με την υπ' αριθ./09.09.2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου του ν.5104/2024, φορολογικού έτους 2019, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, πρόστιμο ίσο με 500,00€, επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε σε παραβάσεις μη έκδοσης Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών όπως αναλυτικά περιγράφεται στις σελίδες 117-118 της από 09.09.2024 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου Ε.Λ.Π. – ν.4308/2014 και Κ.Φ.Δ. -5104/2024. Για τις παραβάσεις αυτές επιβλήθηκε πρόστιμο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 παρ. 5 του ν.5104/2024.

Με την υπ' αριθ./09.09.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, διαφορά φόρου ποσού 15.933,36€,

πρόστιμο φόρου άρθρου 58 του ν.4987/2022 (νυν άρθρο 54 του ν.5104/2024) ποσού 7.827,99€, ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 2.319,02€, ήτοι συνολικό ποσό 26.080,37€.

Με την υπ' αριθ./09.09.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, διαφορά φόρου ποσού 51.352,77€, πρόστιμο φόρου άρθρου 58 του ν.4987/2022 (νυν άρθρο 54 του ν.5104/2024) ποσού 25.676,39€, ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 9.662,14€, ήτοι συνολικό ποσό 86.691,30€.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθ./2022 εντολή ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα, με κύρια δραστηριότητα «.....», έλεγχος στα φορολογικά έτη 2018 και 2019. Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα όσον αφορά τα στοιχεία εξόδων διαπιστώθηκε ότι υπάρχει αναντιστοιχία των στοιχείων εξόδων με τις εγγραφές στα βιβλία της επιχείρησης και κατ' επέκταση στις δηλώσεις εισοδήματος του προσφεύγοντα ως κάτωθι:

Έτος	Στοιχεία εξόδων	Δήλωση Ε3	Διαφορά
2018	7.641,54€	13.621,97€	-5.980,43€
2019	43.429,08€	52.895,48€	-9.466,40€

Οι ανωτέρω διαφορές καταλογίστηκαν ως λογιστικές διαφορές στη φορολογία εισοδήματος.

Κατά τον έλεγχο πραγματοποιήθηκε άρση του τραπεζικού απορρήτου για τους λογαριασμούς του προσφεύγοντα και διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

- Σύμφωνα με την ανάλυση των τραπεζικών κινήσεων προέκυψε ότι δεν εκδόθηκαν μετά από πληρωμή μέσω τερματικού POS της για την χρήση 2018 τουλάχιστον δέκα οκτώ (18) αποδείξεις παροχής ιατρικών υπηρεσιών σε ισάριθμους ασθενείς συνολικής αξίας 840,00€ και για την χρήση 2019 τουλάχιστον διακόσιες σαράντα τρεις (243) αποδείξεις παροχής υπηρεσιών σε ισάριθμους ασθενείς συνολικής αξίας 12.109,00€.
- Δεν αιτιολογήθηκαν από τον προσφεύγοντα κινήσεις συνολικού ύψους 5.994,00€ για τη χρήση 2018 οι οποίες είναι μεταφορές ποσών μέσω ATM ή μέσω φυσικού καταστήματος. Συνεπώς το ποσό των 5.994,00€ θεωρήθηκε ως εισόδημα άγνωστης πηγής και φορολογήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του αρθ. 21 και της παρ. 4 του αρθ. 29 του ν.4172/2013, ήτοι με συντελεστή 33%.

Επιπλέον από τον έλεγχο προέκυψε ότι υφίστανται οι προϋποθέσεις που ορίζονται στις διατάξεις του αρθ. 28 του ν.4172/2013 προκειμένου να προσδιοριστεί το εισόδημα του προσφεύγοντα με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου και συνεπώς τα Ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντα προσδιορίστηκαν ως κάτωθι:

	2018	2019
Ακαθάριστα έσοδα παροχής υπηρεσιών	53.500,00€	156.670,00€

Όσον αφορά τη φορολογία εισοδήματος για τον προσδιορισμό του αποτελέσματος από επιχειρηματική δραστηριότητα και του φορολογητέου εισοδήματος του προσφεύγοντα λήφθηκαν υπόψη: α) ο ανωτέρω προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων, οι λογιστικές διαφορές (2018: 5.980,43€ , 2019: 9.466,40€) και το εισόδημα άγνωστης πηγής (2018: 5.994,00€).

ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ

	2018	2019
--	------	------

	Δήλωσης	Ελέγχου	Διαφορά	Δήλωσης	Ελέγχου	Διαφορά
Ακαθάριστα έσοδα παροχής υπηρεσιών	12.904,00	53.500,00	40.596,00	45.930,00	156.670,00	110.740,00
Δαπάνες	13.621,97	13.621,97	0,00	28.095,48	28.095,48	0,00
Κέρδη/ζημιές	-717,97	39.878,03	40.596,00	17.834,52	128.574,52	110.740,00
Πλέον λογιστικές διαφορές		5.980,43	5.980,43		9.466,40	9.466,40
Φορολογητέα κέρδη	-717,97	45.858,46	46.576,43	17.834,52	138.040,92	120.206,40

ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ

	2018			2019		
	Δήλωσης	Ελέγχου	Διαφορά	Δήλωσης	Ελέγχου	Διαφορά
Τόκοι	0,72	0,72	0	0,25	0,25	0
Μισθωτή εργασία	1.387,09	1.387,09				
Επιχειρηματική δραστηριότητα		45.858,46	45.858,46	17.116,55	138.040,92	120.924,37
Εισόδ. του άρθ 21 παρ.4 ν.4172/13		5.994,00	5.994,00			0,00
Φορολογητέο Εισόδημα	1.387,81	53.240,27	51.852,46	17.116,80	138.041,17	120.924,37

Όσον αφορά τις διαπιστώσεις μη έκδοσης επιβλήθηκε πρόστιμο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 παρ. 5 του ν.5104/2024.

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

- 1) Απουσία της ειδικής αιτιολόγησης όσον αφορά τους λόγους για τους οποίους η μέθοδος των αναλογιών κρίθηκε η προσφορότερη μέθοδος.
- 2) Μη Συνδρομή των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του ν.4172/2013.
- 3) Εσφαλμένη η κρίση του ελέγχου ότι δεν εκδόθηκαν 18 ΑΠΥ αξίας 840,00€ το 2018 και 243 ΑΠΥ αξίας 12.109,00€ το 2019.
- 4) Εσφαλμένη κρίση περί πρωτογενών καταθέσεων αγνώστου πηγής 5.994,00€.
- 5) Αόριστη Ανεπαρκής και αντιφατική αιτιολογία.
- 6) Εσφαλμένη εφαρμογή της μεθόδου των αναλογιών.
- 7) Παράλειψη αποστολής 2^{ης} ειδοποίησης για προσκόμιση στοιχείων.
- 8) Παραβίαση της αρχής της προηγούμενης ακρόασης καθώς η φορολογική αρχή δεν απάντησε και δεν έλαβε υπόψη τα προσκομισθέντα έγγραφα.
- 9) Όσον αφορά το εισερχόμενο έμβασμα στις 05.02.2018 ύψους 174,00€ αφορά κόστος εισιτηρίων της στο πλαίσιο επαγγελματικής συνεργασίας που είχε μαζί της και λίγες μέρες μετά ο πατέρας της,, του οποίου το όνομα αναφέρεται στο σχετικό έμβασμα του επέστρεψε το ποσό των 174,00€.

Ως προς τον 1^ο, 2^ο, 6^ο και 7^ο Ισχυρισμό

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 28 «Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων» του ν.4172/2013, ως ίσχυε κατά τα κρινόμενα φορολογικά έτη, ορίζεται ότι:

«Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:

- α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή
- β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή
- γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.

2. 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 σύμφωνα με την Ε.2015/2020 με θέμα «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν.4172/2013»:

« ...1. Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό.

Ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013, συνίσταται στη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου καθώς και στην εφαρμογή των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι όταν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών προσώπων καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων προσδιορίζεται κατ' εφαρμογή των λοιπών διατάξεων του ν. 4172/2013.

2. Στα διαθέσιμα στοιχεία, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, συμπεριλαμβάνονται, ενδεικτικά, στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας του νομικού προσώπου/νομικής οντότητας ή του φυσικού προσώπου που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. Τέτοια στοιχεία μπορούν να είναι οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει το πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, το ύψος των αμοιβών που εισπράττονται κατά περίπτωση, η πελατεία, το μικτό κέρδος που προκύπτει από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, οι οποίες προσδιορίζονται με βάση ιδίως το χρόνο, τον τρόπο, τον τόπο και τα μέσα άσκησης της δραστηριότητας, καθώς και την ειδικότητα και τον επιστημονικό τίτλο κατά περίπτωση, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης, κάθε επιχειρηματική δαπάνη και γενικά κάθε άλλο στοιχείο που προσδιορίζει την επιχειρηματική δραστηριότητα αυτών.

Ακόμα, διαθέσιμα στοιχεία θεωρούνται τα στοιχεία και πληροφορίες που μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές, τα οποία αφορούν τον φορολογούμενο.

...

Η προϋπόθεση της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις εκείνες κατά τις οποίες η τήρηση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα γίνεται με τέτοιο τρόπο που καθιστά αδύνατη τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων ή καθιστά μη αξιόπιστο το λογιστικό σύστημα. Ενδεικτικά, η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων θεωρείται ότι δεν είναι δυνατή ή το λογιστικό σύστημα θεωρείται ως μη αξιόπιστο όταν:

- Δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη.*
- Δεν διαφυλάσσονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), οι ΦΗΜ, οι φορολογικές μνήμες και τα αρχεία των Φ.Η.Μ.*
- Η οντότητα παραβιάζει ή παραποιεί ή επεμβαίνει κατά οποιονδήποτε τρόπο στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (Φ.Η.Μ.).*
- Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα δεν παρέχονται ευχερώς και αναλυτικά και σε σύννοψη, όλα τα δεδομένα και οι πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διάρκεια του ελέγχου.*

*Επισημαίνεται ότι σε κάθε περίπτωση, η αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων ή η μη αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος αποτελεί θέμα πραγματικό, για το οποίο απαιτείται επαρκής τεκμηρίωση στην σχετική έκθεση ελέγχου, ώστε να αιτιολογείται ο προσδιορισμός του εισοδήματος με κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τη χρήση των έμμεσων μεθόδων ελέγχου κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 28 του ν. 4172/2013. **Η προϋπόθεση της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες διαπιστώνονται παραβάσεις ή παρατυπίες που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά έγγραφα που επέχουν θέση φορολογικού στοιχείου. Ειδικότερα στις περιπτώσεις αυτές εντάσσεται η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, η λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, η έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων.***

Η προϋπόθεση της περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις όπου κατόπιν επίδοσης πρόσκλησης στον φορολογούμενο, δεν προσκομίζονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία). Η πλήρωση της προϋπόθεσης αυτής θα επαναπροσδιοριστεί μετά την εφαρμογή των ηλεκτρονικών βιβλίων.

5. Σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, 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. Διευκρινίζεται ότι ο προσδιορισμός του εισοδήματος των φυσικών προσώπων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα δύναται να γίνει με τη χρήση οποιασδήποτε

από τις έμμεσες τεχνικές που προβλέπονται στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013, υπό την πλήρωση των προϋποθέσεων είτε της παρ. 1, είτε της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.

Υπενθυμίζεται ότι για φορολογικά έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 και του άρθρου 39 του ν. 4174/2013, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, εκτός εάν 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.

6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

...

Γ. Στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση ή μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές για τον φορολογούμενο δύνανται να χρησιμοποιηθούν συνδυαστικά με στοιχεία από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, εφόσον το φορολογητέο εισόδημα προσδιορίζεται με τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή με τις έμμεσες μεθόδους προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης.»

Επειδή στην από 09.09.2024 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας αναφέρεται ότι από τα δεδομένα του ελέγχου προκύπτει ότι υφίστανται οι προϋποθέσεις που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013 καθώς:

- 1) Από την επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντα διαπιστώθηκε μη έκδοση φορολογικών στοιχείων για την παροχή ιατρικών υπηρεσιών για τις χρήσεις 2018 και 2019.
- 2) Από την επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντα διαπιστώθηκε απόκρυψη φορολογητέας ύλης λόγω μη αιτιολόγησης πρωτογενών καταθέσεων για τη χρήση 2018 (προσαύξηση περιουσίας).
- 3) Μη προσκόμιση παραστατικών εξόδων αξίας 5.980,43€ και 9.466,40€ για τις χρήσεις 2018 και 2019 αντίστοιχα.
- 4) Το ποσό των δηλούμενων εισοδημάτων του προσφεύγοντα δεν επαρκούν για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης για τις χρήσεις 2018 και 2019.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013. Ειδικότερα, ισχυρίζεται ότι:

α) η διαπίστωση της μη έκδοσης είναι ανακριβής και αναληθής καθώς προσκομίστηκαν οι σχετικές ΑΠΥ, από τα στοιχεία της προκύπτει ο αριθμός της πιστωτικής κάρτας του πελάτη και τα δηλωθέντα έσοδα υπερκαλύπτουν τις πιστώσεις για τις οποίες από τον έλεγχο ζητήθηκαν διευκρινήσεις.

β) Πρέπει να τεκμηριώνεται η προσαύξηση περιουσίας από τον έλεγχο και δεν αρκεί μόνο η μη δικαιολόγηση πιστώσεων από τον φορολογούμενο. Υφίσταται πλήρης αιτιολόγηση από τον ίδιο και όλα τα εμβάσματα που επικαλείται ο έλεγχος είναι γνωστής προέλευσης.

γ) Δεν στάλθηκε σκοπίμως δύο φορές πρόσκληση προκειμένου να προσκομιστούν τα στοιχεία εξόδων, τα οποία θα μπορούσαν να είχαν ανευρεθεί από τον έλεγχο είτε από τον εκδότη αυτών είτε από την πλατφόρμα mydata.

δ) Το σύνολο του αποταμιευθέντος κεφαλαίου του όπως αυτό προκύπτει από τις φορολογικές δηλώσεις χρήσεων 2007 έως 2017, ήτοι την προηγούμενη των ελεγχόμενων χρήσεων, ανέρχεται σε 168.491,95€.

Επειδή από τον έλεγχο τεκμηριώθηκε επαρκώς α) η μη έκδοση φορολογικών στοιχείων για τις χρήσεις 2018 και 2019 (περ. β' παρ. 1 αρθ.28 ν.4172/2013) και η β) προσαύξηση περιουσίας για τη χρήση 2018 (παρ. 2 αρθ.28 ν.4172/2013).

Επειδή δεν προσκομίστηκαν παραστατικά εξόδων αξίας 5.980,43€ και 9.466,40€ για τις χρήσεις 2018 και 2019. Η προϋπόθεση του άρθρου 28 του ν.4172/2013 που επικαλείται ο προσφεύγων «γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός της προθεσμίας της παρ. 2 του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. μετά από δύο σχετικές προσκλήσεις» εφαρμόζεται για εισοδήματα που αποκτώνται στα φορολογικά έτη 2023 και επόμενα σύμφωνα με τα άρθρα 14 και 59 του ν.5073/2023.Επιπλέον, επισημαίνεται ότι για τα κρινόμενα έτη δεν λειτουργούσε η πλατφόρμα my data.

Επειδή το μη αναλωθέν κεφάλαιο προηγούμενων ετών για την κάλυψη των δαπανών διαβίωσης είτε τεκμαρτών, είτε πραγματικών, δεν αποτελεί δηλούμενο εισόδημα που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 28 ν.4172/2013, ήτοι να έχει προκύψει κατά το ελεγχόμενο έτος και να εμπίπτει σε μία από τις κατηγορίες πραγματικού εισοδήματος, όπως αυτές ορίζονται στο άρθρο 7 του ίδιου νόμου (μισθωτή εργασία - συντάξεις, επιχειρηματική δραστηριότητα, κεφάλαιο και υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου), αλλά στοιχείο που λαμβάνεται υπόψη για την κάλυψη της διαφοράς που προκύπτει μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος, σύμφωνα με το άρθρο 34 παρ. 2 περ. ζ' του ν. 4172/2013.

Επειδή λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013 και συνεπώς **το εισόδημα του προσφεύγοντα μπορεί να προσδιοριστεί με κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τις έμμεσες μεθόδους ελέγχου για τις χρήσεις 2018 και 2019.**

Επειδή στην από 09.09.2024 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας αναφέρεται ότι εφαρμόστηκε η αρχή των αναλογιών. Από την μελέτη όμως της εν λόγω εκθέσης (σελ.119-121) προκύπτει ότι ο έλεγχος προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντα με κάθε διαθέσιμο στοιχείο (πληροφορίες από τρίτες πηγές: ΗΔΙΚΑ, πληροφορίες από ΑΠΥ προσφεύγοντα) και συγκεκριμένες παραδοχές. Ειδικότερα:

• Από την Ηλεκτρονική Διακυβέρνηση Κοινωνικών Ασφαλίσεων (ΗΔΙΚΑ) στάλθηκαν στον έλεγχο δύο καταστάσεις ανά ελεγχόμενη χρήση με τις ιατρικές πράξεις που πραγματοποίησε ο προσφεύγων το χρονικό διάστημα 01.01.2018-31.12.2019, οι οποίες αφορούν συνταγογραφήσεις φαρμάκων και παραπεμπτικά εξετάσεων. Οι συνταγογραφήσεις, τα παραπεμπτικά και οι εκδοθείσες ΑΠΥ αναλύονται ως κάτωθι:

Ιατρική πράξη	ΗΔΙΚΑ	Συνολικά εκδοθείσες ΑΠΥ
Συνταγογράφηση 2018		2.236
Παραπομπές 2018		
Σύνολο 2018		

Συνταγογράφηση 2019		7.564
Παραπομπές 2019	.....	
Σύνολο 2019	.....	

Από την επεξεργασία των καταστάσεων διαπιστώθηκε ότι σε πλήθος περιπτώσεων, στην ίδια χρήση, για τον ίδιο πελάτη -ασθενή, είχαν διενεργηθεί και συνταγογραφήσεις και παραπομπές για περαιτέρω διαγνωστικές εξετάσεις όπως αιματολογικές, απεικονιστικές κ.λπ. και άρα αποδεικνύεται ότι για τους ασθενείς αυτούς παρασχέθηκαν ιατρικές υπηρεσίες από τον προσφεύγοντα.

- Ο προσφεύγων πραγματοποίησε έναρξη εργασιών στις 04.01.2018 και συνεπώς ο έλεγχος συμπέρανε ότι οι ασθενείς που εξέτασε κατά τα έτη 2018 και 2019 δεν είχαν εξεταστεί στο παρελθόν από τον ίδιο. Κάθε ιατρική πράξη (συνταγογράφηση ή παραπομπή σε εξετάσεις) σε κάθε νέο ασθενή συνεπάγεται ότι πραγματοποιήθηκε τουλάχιστον μια επίσκεψη – εξέταση ανά ελεγχόμενο έτος ώστε είτε να μπορεί να έχει ξεκάθαρη εικόνα ώστε να χορηγήσει την κατάλληλη φαρμακευτική αγωγή είτε για να τον παραπέμψει για συγκεκριμένες εξετάσεις.

- Η συντριπτική πλειοψηφία των εκδοθεισών αποδείξεων αναφέρουν ως αιτιολογία «Συνταγογράφηση» με ύψος αμοιβής τα 5,00 ευρώ. Ο έλεγχος θεώρησε ότι ο προσφεύγων εξέδιδε κατά σύστημα, ανακριβώς τα φορολογικά παραστατικά στο ύψος των 5,00 ευρώ, αναγράφοντας ως αιτιολογία την ένδειξη «ΣΥΝΤΑΓΟΓΡΑΦΗΣΗ» αφού στην πλειοψηφία των ασθενών είχαν παρασχεθεί ιατρικές υπηρεσίες για την εξέτάσή τους και είχε γίνει παραπομπή σε περαιτέρω διαγνωστικές εξετάσεις. Οι αποδείξεις εκδίδονταν στο ύψος που όντως είχε εισπραχθεί κυρίως στις περιπτώσεις πληρωμής με ηλεκτρονικά μέσα όπως οι χρεωστικές ή πιστωτικές κάρτες.

Ως προς το ανωτέρω πόρισμα του ελέγχου σημειώνεται ότι με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή στην Υπηρεσία μας υποβλήθηκαν τα εκδοθέντα παραστατικά του προσφεύγοντα στα οποία ως αιτιολογία αναγράφουν είτε «εξέταση» είτε «συνταγογράφηση». Στον παρακάτω πίνακα περιλαμβάνεται το πλήθος των εκδοθέντων και των προσκομιζόμενων παραστατικών καθώς και το πλήθος των προσκομιζόμενων που αφορούν σε «συνταγογράφηση» ή «εξέταση»:

	Εκδοθέντα παραστατικά	Προσκομιζόμενα παραστατικά στην ΔΕΔ	Παραστατικά με αιτιολογία «εξέταση»	Παραστατικά με αιτιολογία «συνταγογράφηση»
2018	2.236	2.234	.....	2.189
2019	7.564	7.560	.....	7.351
ΣΥΝΟΛΟ	9.800	9.794	.....	9.540

- Ο έλεγχος θεώρησε ότι παρόλο που για αρκετούς ασθενείς βρέθηκαν παραπάνω από μια ιατρικές πράξεις εντός του ίδιου έτους, πραγματοποιήθηκε μόνο μια επίσκεψη-εξέταση για κάθε μοναδικό ασθενή που εμφανίζεται ανά χρήση.

- Ο έλεγχος θεώρησε ότι ο προσφεύγων λάμβανε αμοιβή στο ύψος των 40,00€ το οποίο είναι το διάμεσο ποσό της αμοιβής που κυρίως λάμβανε κατά τα έτη 2018 και 2019, η οποία ήταν 30,00€ και 50,00€. Η συντριπτική πλειοψηφία των εκδοθεισών αποδείξεων για επίσκεψη – εξέταση ήταν στο ύψος των 50,00€ ενώ υπήρχαν και περιπτώσεις που είχε εισπραχθεί το ποσό των 80,00€. Για τις συνταγογραφήσεις ο έλεγχος θεώρησε ότι ο προσφεύγων λάμβανε αμοιβή 5,00€ ανά ασθενή.

- Από τα δεδομένα που υφίστανται στη Δ.Ο.Υ Κέρκυρας, η συνήθης αμοιβή για την ειδικότητα του ενδοκρινολόγου ανέρχεται κατ' ελάχιστον στο ποσό των 40,00€ ανά επίσκεψη, το οποίο μπορεί να φθάσει έως και το ύψος των 100,00€, ενώ η συνήθης αμοιβή για τη συνταγογράφηση ανέρχεται σε 10,00€.

- Από το myDATA προέκυψε ότι ο προσφεύγων κατά τα έτη 2022 και 2023, εξέδιδε στοιχεία, στη συντριπτική τους πλειοψηφία είτε με ύψος αμοιβής τα 2,00€ είτε με ύψος αμοιβής τα 80,00€, κάτι που αποδεικνύει ότι η ίδια τακτική συνεχίζεται και σε επόμενα έτη.
- Από στοιχεία που είχε στη διάθεση της η Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, προέκυψε ότι η αναλογία συνταγογραφήσεων προς επισκέψεις είναι περίπου 1 προς 8 έως 10 ενώ στην περίπτωση του προσφεύγοντα η αναλογία είναι εκ διαμέτρου αντίθετη, με την πλειοψηφία των αποδείξεων να εκδίδονται με την αιτιολογία «συνταγογράφηση».

Επειδή λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντα προσδιορίστηκαν ως κάτωθι:

α/α		2018	2019
1	Αριθμός συνταγογραφήσεων	1335	3777
2	Αριθμός παραπεμπτικών	1122	3670
3	Αριθμός μοναδικών ασθενών οι οποίοι είτε συνταγογραφήθηκαν είτε παραπέμφθηκαν είτε και τα δύο	1038	2701
4	Αριθμός εκδοθεισών αποδείξεων για εξέταση ή παραπομπή ή συνταγογράφηση	2236	7564
5	Απομένοντες ασθενείς για συνταγογράφηση ή παραπομπή (4 μείον 3)	1198	4863
6	Ύψος αμοιβής για κάθε μοναδικό ασθενή που εξετάστηκε (έμμεσων τεχνικών)	40,00	40,00
7	Ύψος αμοιβής για κάθε συνταγογράφηση ή παραπομπή	5,00	5,00
8	Συνολικές αμοιβές έτους από μοναδικούς ασθενείς για εξέταση (3 επί 6)	41.520,00	108.040,00
9	Συνολικές αμοιβές έτους από ασθενείς για συνταγογράφηση ή παραπομπή (5 επί 7)	11.980,00	48.630,00
10	Ακαθάριστα έσοδα ελέγχου	53.500,00	156.670,00

Επειδή λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω ο προσφεύγων πληροί τις προϋποθέσεις προσδιορισμού του εισοδήματος του με κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου για τα κρινόμενα φορολογικά έτη και συνεπώς προσδιορίστηκαν τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντα με κάθε διαθέσιμο στοιχείο και με τις προαναφερθείσες παραδοχές.

Επειδή οι διαπιστώσεις και οι παραδοχές του ελέγχου κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον 3^ο και 5^ο Ισχυρισμό

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι είναι εσφαλμένη η κρίση του ελέγχου ότι δεν εκδόθηκαν 18 ΑΠΥ αξίας 840,00€ το 2018 και 243 ΑΠΥ αξίας 12.109,00€ το 2019.

Επειδή κατά τον έλεγχο πραγματοποιήθηκε άρση του τραπεζικού απορρήτου για τους λογαριασμούς του προσφεύγοντα κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις. Στον προσφεύγοντα επιδόθηκε πρόσκληση – αίτημα παροχής πληροφοριών με Α.Π./29.02.2024 με το οποίο ζητήθηκαν διευκρινήσεις από τον προσφεύγοντα. Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω αίτημα της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας.

Επειδή στην από 09.04.2024 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π) και 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) αναφέρεται ότι:

- Ο προσφεύγων χρησιμοποιεί για τις συναλλαγές του με ασθενείς που πλήρωναν με κάρτα το Free Pos της για την ελεγχόμενη περίοδο.
- Η συγκεκριμένη υπηρεσία έδινε την δυνατότητα στον κάτοχο να εξαργυρώνει τα ποσά που πιστώνονταν, είτε απευθείας στον συνδεδεμένο τραπεζικό λογαριασμό του είτε να πραγματοποιεί αγορές απευθείας από την συνδεδεμένη κάρτα. (Αιτιολογία:).

Επειδή ο προσφεύγων συσχέτισε περιπτώσεις όπου εισέπραξε ένα ποσό από το POS με πολλές και διαφορετικές Α.Π.Υ. διαφορετικών ασθενών καθώς όπως ισχυρίστηκε στον έλεγχο λόγω έλλειψης λογιστικών γνώσεων πρώτου μήνα POS πραγματοποίησε αθροιστικές χρεώσεις σε μια συναλλαγή για ιατρικές υπηρεσίες που αφορούσαν ζευγάρια ή συγγενείς.

Ο εν λόγω ισχυρισμός δεν έγινε αποδεκτός από τον έλεγχο και κρίθηκε ότι από τον προσφεύγοντα έγινε σκόπιμη συνένωση αποδείξεων παροχής υπηρεσιών με σκοπό την αιτιολόγηση εισπραχθέντων ποσών καθώς:

- Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε, μέσω του Μητρώου σχέσεων του υποσυστήματος taxis, δειγματοληπτικά στις περιπτώσεις με ίδια αιτιολόγηση, δεν προέκυψε συγγενική σχέση μεταξύ των ασθενών που εξυπηρετήθηκαν μέσω της ίδιας κάρτας (REC:.....).
- Στην πλειοψηφία των εγγραφών αναφέρονται ως συγγενείς από πέντε έως και έντεκα άτομα με διαφορετικά επίθετα κάθε φορά, τα οποία εξυπηρετούνταν από την κάρτα ενός τελικά «συγγενή» τους (δειγματολογικά αναφέρονται οι περιπτώσεις με REC:).

Επειδή ο προσφεύγων σε άλλες περιπτώσεις πιστώσεων για τις οποίες κρίθηκε από τον έλεγχο ότι δεν έχει εκδοθεί ΑΠΥ συσχέτισε εισπράξεις του POS με αποδείξεις που είχαν εκδοθεί σε προηγούμενο ή μεταγενέστερο χρόνο από τις εισπράξεις του POS. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του είχε προσκομίσει στον έλεγχο τραπεζικές κινήσεις, μεταξύ άλλων και του λογαριασμού της, του λογαριασμού δηλαδή μέσω του οποίου εισέπραττε τα χρήματα από την πληρωμή που πραγματοποιούσαν οι ασθενείς του μέσω χρεωστικής/πιστωτικής κάρτας. Οι εν λόγω αιτιάσεις του προσφεύγοντα δεν έγιναν δεκτές από τον έλεγχο καθώς α) από την ανάλυση του ανωτέρω λογαριασμού προέκυψε ότι την ημερομηνία της συναλλαγής τα χρήματα πιστώνονταν άμεσα στον τραπεζικό λογαριασμό και ως εκ τούτου πληρωμές ασθενών που πραγματοποιήθηκαν προγενέστερα ή μεταγενέστερα (πολλές φορές πολλών ημερών) της τραπεζικής εγγραφής δεν δύναται να αιτιολογηθούν και β) δεν προσκομίστηκαν αποδεικτικά στοιχεία από τα οποία να συσχετίζεται η σχετική πίστωση με τις επικαλούμενες ονομαστικές αποδείξεις παροχής υπηρεσιών.

Επειδή στην από 15.10.2024 έκθεση απόψεων της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας αναφέρεται ότι σε πολλές περιπτώσεις η χρονική απόσταση της επικαλούμενης από τον προσφεύγοντα ΑΠΥ με την ημερομηνία συναλλαγής μέσω POS δεν είναι λίγες ημέρες αλλά μήνες. Ενδεικτικά αναφέρονται οι κάτωθι περιπτώσεις:

ID Τραπεζικής κίνησης	ΑΠΥ	Ημερομηνία ΑΠΥ	Ημερομηνία Συναλλαγής
.....		26.10.2018	29.11.2018
.....		22.01.2019	07.03.2019
.....		18.01.2019	09.05.2019
.....		14.12.2018	30.05.2019

.....	.....	14.12.2018	07.06.2019
.....	.....	13.03.2019	13.06.2019
.....	.....	18.01.2019	25.06.2019

Επειδή από τον έλεγχο τεκμηριώθηκαν επαρκώς και τεκμηριωμένα οι περιπτώσεις εκείνες για τις οποίες κρίθηκε ότι δεν έχουν εκδοθεί ΑΠΥ.

Επειδή από τα προσκομισθέντα στον έλεγχο αλλά και με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή στοιχείων από τη δεν προκύπτουν οι κάτοχοι των καρτών από τις οποίες έγιναν οι πληρωμές στο POS του προσφεύγοντα προκειμένου να δύναται να συσχετιστούν με τις επικαλούμενες εκδοθείσες ΑΠΥ στις οποίες αναγράφονται τα στοιχεία των ασθενών/πελατών του προσφεύγοντα. **Συνεπώς** λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω **οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα**, περί εσφαλμένης κρίσης του ελέγχου ότι δεν εκδόθηκαν 18 ΑΠΥ αξίας 840,00€ το 2018 και 243 ΑΠΥ αξίας 12.109,00€ το 2019 και περί αόριστης, ανεπαρκούς και αντιφατικής αιτιολογίας **απορρίπτονται ως αβάσιμοι.**

Ως προς τον 4^ο και 9^ο Ισχυρισμό

Επειδή από τον έλεγχο των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντα κρίθηκε ότι οι κάτωθι πρωτογενείς καταθέσεις είναι άγνωστης πηγής και αφορούν σε προσαύξηση περιουσίας:

REC α/α	Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή συναλλαγής	Αιτιολογία συναλλαγής	Ποσό συναλλαγής
2		23/1/2018	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΣΩ ΑΤΜ	.....	480,00 €
3		5/2/2018	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΣΩ ΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΟΣ	.....	174,00 €
4		13/2/2018	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΣΩ ΑΤΜ	.....	1.040,00 €
6		1/3/2018	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΣΩ ΑΤΜ	.....	740,00 €
8		14/3/2018	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΣΩ ΑΤΜ	.....	480,00 €
9		27/3/2018	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΣΩ ΑΤΜ	.....	700,00 €
10		13/4/2018	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΣΩ ΑΤΜ	.....	480,00 €
11		30/4/2018	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΣΩ ΑΤΜ	.....	480,00 €
12		14/5/2018	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΣΩ ΑΤΜ	.....	460,00 €
39		14/11/2018	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΣΩ ΑΤΜ	.....	480,00 €
44		3/12/2018	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΣΩ ΑΤΜ	.....	480,00 €
ΣΥΝΟΛΟ					5.994,00 €

Επειδή για το σύνολο των ανωτέρω πιστώσεων ο προσφεύγων είχε ισχυριστεί στον έλεγχο ότι πρόκειται α) για εισοδήματα παλαιότερων ετών προσκομίζοντας πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου καθώς και δικαιολογητικά αυτού (μισθοδοσία) και β) για καταθέσεις εισπράξεων που έγιναν τοις μετρητοίς και εκδόθηκαν οι σχετικές αποδείξεις.

Επειδή με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων προβάλλει εκ νέου τον ανώτερο ισχυρισμό για τις πιστώσεις με α/α Από τον έλεγχο δεν είχε δεκτός ο κρινόμενος

ισχυρισμός με το αιτιολογικό ότι οι εν λόγω καταθέσεις αφορούν σε μεταφορά χρημάτων από άλλον λογαριασμό, άγνωστου δικαιούχου, μέσω ΑΤΜ. Επιπλέον, στην από 15.10.2024 έκθεση απόψεων της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας αναφέρεται ότι δεν πρόκειται για επανακαταθέσεις αναληφθέντων ποσών (ανάλογες περιπτώσεις τις δέχθηκε ο έλεγχος) αλλά για τραπεζικές μεταφορές για τις οποίες δεν προσκομίστηκαν περεταίρω στοιχεία από τον προσφεύγοντα.

Επειδή από τον έλεγχο τεκμηριώθηκε επαρκώς και τεκμηριωμένα ότι οι πιστώσεις με α/α 2,4,6,8,9,10,11,12,39,44 αφορούν σε προσαύξηση περιουσίας.

Επειδή για την πίστωση με α/α 3 ο προσφεύγων με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή προβάλλει νέο ισχυρισμό. Ειδικότερα, ισχυρίζεται ότι το εισερχόμενο έμβασμα στις 05.02.2018 ύψους 174,00€ αφορά κόστος εισιτηρίων της στο πλαίσιο επαγγελματικής συνεργασίας που είχε μαζί της και λίγες μέρες μετά ο πατέρας της,, του οποίου το όνομα αναφέρεται στο σχετικό έμβασμα του επέστρεψε το ποσό των 174,00€. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του με το υπ' αριθμ. πρωτ. /13.01.2025 υπόμνημα υποβλήθηκε στην Υπηρεσία μας σχετική υπεύθυνη δήλωση (άρθρου 8 ν.1599/1986) της, φωτοτυπία Αστυνομικής ταυτότητας της ίδιας και του, καθώς και πιστοποιητικό οικογενειακής κατάστασης της

Επειδή δεν προσκομίζονται επαρκή αποδεικτικά στοιχεία (λ.χ. πληρωμή από τον προσφεύγοντα, αποδεικτικό αγοράς εισιτηρίων και κόστος αυτών) προς επίρρωση του ισχυρισμού του, ως εκ τούτου απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 8° Ισχυρισμό

Επειδή όπως προκύπτει από την 09.09.2024 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας ο προσφεύγων κατόπιν της έκδοσης των προσωρινών αποτελεσμάτων υπέβαλε απαντητικό σημείωμα με συνημμένα έγγραφα προς επίρρωση των ισχυρισμών του. Στις σελίδες 115-121 της εν λόγω έκθεσης περιέρχονται συγκεκριμένες απαντήσεις από τον έλεγχο στις αιτιάσεις του προσφεύγοντα και σε ορισμένες περιπτώσεις αυτές έγιναν δεκτές. Συνεπώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί παραβίασης της αρχής της προηγούμενης ακρόασης απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή στον έλεγχο είχαν προσκομιστεί υπεύθυνες δηλώσεις πελατών του προσφεύγοντα με τις οποίες δήλωναν ότι πλήρωσαν το ποσό των 5,00€ για συνταγογραφήσεις. Με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή προσκομίζονται εκ νέου αντίστοιχες υπεύθυνες δηλώσεις. Με το υπ' αριθμ. /29.01.2025 υπόμνημα ο προσφεύγων ανάρτησε επιπλέον υπεύθυνες δηλώσεις για κάποιους εκ των ανωτέρω πελατών στις οποίες δηλώνουν ότι δεν έχουν καταβάλει στον προσφεύγοντα ποσά πέραν της αμοιβής για τις συνταγογραφήσεις.

Επειδή οι προσκομιζόμενες υπεύθυνες δηλώσεις δεν δύναται να αποδομίσουν το πόρισμα του ελέγχου.

Επειδή με το υπ' αριθμ./13.01.2025 υπόμνημα αναρτήθηκε ένα αρχείο zip με ονομασία «έξοδα σε excel» το οποίο δεν περιέχει κανένα αρχείο.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από 08.10.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ. και την επικύρωση των:

- Υπ' αριθμ./09.09.2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, της προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας.
- Υπ' αριθμ./09.09.2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, της προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας.
- Υπ' αριθμ./09.09.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου του ν.5104/2024, φορολογικού έτους 2018, της προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας.
- Υπ' αριθμ./09.09.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου του ν.5104/2024, φορολογικού έτους 2019, της προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας.

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Πράξη Επιβολής Προστίμου (Αριθ. Πράξης/2024): 500,00€

Πράξη Επιβολής Προστίμου (Αριθ. Πράξης/2024): 500,00€

Εισόδημα (Αριθ. Πράξης/2024) φορολογικό έτος 2018

Διαφορά φόρου	15.933,36
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4987/2022 (νυν άρθρο 54 του ν.5104/2024)	7.827,99
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	2.319,02
Σύνολο για καταβολή	26.080,37

Εισόδημα (Αριθ. Πράξης/2024) φορολογικό έτος 2019

Διαφορά φόρου	51.352,77
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4987/2022 (νυν άρθρο 54 του ν.5104/2024)	25.676,39
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	9.662,14
Σύνολο για καταβολή	86.691,30

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

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.