



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 23.05.2023

Αριθμός απόφασης: 1293

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604536

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4987/2022, ΦΕΚ Α' 206/04-11-2022), εφεξής Κ.Φ.Δ..

β. 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.)*».

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014).

δ. Τη με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ).

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 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 **23.01.2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου **ΕΙ 2023** ενδικοφανή προσφυγή του, με ΑΦΜ, κατά:

- της υπ' αριθ. /20.12.2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,
- της υπ' αριθ. /20.12.2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,
- της υπ' αριθ. /20.12.2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,
- της υπ' αριθ. /20.12.2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01.01.2016 – 31.12.2016, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,

- της υπ' αριθ./20.12.2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01.01.2017 – 31.12.2017, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,
- της υπ' αριθ./20.12.2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01.01.2018 – 31.12.2018, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,
- της υπ' αριθ./20.12.2022 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58^Α του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,
- της υπ' αριθ./20.12.2022 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58^Α του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,
- της υπ' αριθ./20.12.2022 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58^Α του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,
- της υπ' αριθ./20.12.2022 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,
- της υπ' αριθ./20.12.2022 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,

καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων αιτείται η ακύρωση, μετά των οικείων εκθέσεων ελέγχου.
6. Τις απόψεις του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **23.01.2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου **ΕΙ 2023** ενδικοφανούς προσφυγής του, με **ΑΦΜ**, 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:

- Με την υπ' αριθ./20.12.2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 358,71 €, πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 89,68 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 448,39 €.
- Με την υπ' αριθ./20.12.2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 54.275,46 €, πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 27.137,73 € και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 12.789,52 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 94.202,71 €.
- Με την υπ' αριθ./20.12.2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 9.981,18 €, πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 4.990,59 € και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 1.151,41 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 16.123,18 €.
- Με την υπ' αριθ./20.12.2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01.01.2016 – 31.12.2016, του Προϊσταμένου του 4^{ου}

ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 1.156,53 €.

- Με την υπ' αριθ./20.12.2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01.01.2017 - 31.12.2017, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 4.101,22 € πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ. ποσού 81,14 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 4.182,36 €.
- Με την υπ' αριθ./20.12.2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01.01.2018 - 31.12.2018, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 1.361,37 € πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ. ποσού 379,47 € και ποσό που μεταφέρθηκε για έκπτωση στην επόμενη χρήση ποσού 388,78 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 2.129,62 €.
- Με την υπ' αριθ./20.12.2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58^Α του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 659,41 €, λόγω ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 5,8,9,11,12 & 13 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του άρθρου 13§1 του Κ.Φ.Δ..
- Με την υπ' αριθ./20.12.2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58^Α του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 2.001,23 €, λόγω ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 5,8,9,11,12 & 13 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του άρθρου 13§1 του Κ.Φ.Δ..
- Με την υπ' αριθ./20.12.2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58^Α του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 495,61 €, λόγω ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 5,8,9,11,12 & 13 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του άρθρου 13§1 του Κ.Φ.Δ..
- Με την υπ' αριθ./20.12.2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 300,00 €, λόγω μη συμμόρφωσης με τις υποχρεώσεις της παραγράφου 3 του άρθρου 20 του ν.3842/2010.
- Με την υπ' αριθ./20.12.2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 1.300,00 €, λόγω μη συμμόρφωσης με τις υποχρεώσεις της παραγράφου 3 του άρθρου 20 του ν.3842/2010.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από 20.12.2022 εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και διατάξεων Κ.Φ.Δ. και Ε.Λ.Π. του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Πρόκειται για φυσικό πρόσωπο, με ατομική επιχείρηση, με ημερομηνία έναρξης την 30.06.2016, το οποίο κατά τις υπό κρίση φορολογικές περιόδους (2016, 2017 και 2018), τηρούσε βιβλία Β' κατηγορίας (απλογραφικά), με αντικείμενο εργασιών «Υπηρεσίες οίκων ευγηρίας», με έδρα επί της

Δυνάμει του υπ' αριθ. πρωτ./31.1.2019 εγγράφου της Αρχής Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες (Ν.4557/2018) (αριθ. πρωτ. εισερχ./11.2.2019 Δ.Ο.Υ. Ε ΠΕΙΡΑΙΑ), με το οποίο γνωστοποιήθηκε η κατάθεση σε λογαριασμούς του προσφεύγοντος σημαντικών χρηματικών ποσών που δεν δικαιολογούνται από τα εισοδήματα που έχουν δηλωθεί στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλε, εκδόθηκε η με αριθμό/15.09.2022 εντολή ελέγχου του Προϊστάμενου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής (αντικατάσταση της με αριθμό/04.02.2020 εντολής ελέγχου του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Ε ΠΕΙΡΑΙΑ).

Από τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε στα λογιστικά αρχεία της επιχείρησης του προσφεύγοντος, προέκυψαν λογιστικές διαφορές ύψους 5.555,79 €, 8.544,19 € και 3.037,80 €, για τα έτη 2016, 2017 και 2018 αντίστοιχα, λόγω μη εξόφλησης δαπανών αξίας άνω των 500,00 € με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, καθώς και λόγω διπλής καταχώρησης στα λογιστικά βιβλία της.

Μετά την επεξεργασία των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος για τα ελεγχόμενα έτη, που περιήλθαν στη ελεγκτική αρχή σε ηλεκτρονική μορφή από το Σύστημα Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών (Σ.Μ.Τ.Λ. και Λ.Π.), κατόπιν σχετικού αιτήματος της Υπηρεσίας και λαμβάνοντας υπόψη τα προσκομισθέντα στον έλεγχο αντίγραφα των φορολογικών στοιχείων εσόδων του προσφεύγοντος που εκδόθηκαν κατά τα εν λόγω έτη, ο έλεγχος, αφού κατέγραψε τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία ανά πελάτη και ανά έτος και προσδιόρισε το σύνολο των αποδείξεων παροχής υπηρεσιών που εκδόθηκαν για κάθε πελάτη ξεχωριστά, κάλεσε τον προσφεύγοντα να παράσχει διευκρινίσεις σχετικά με τα πρόσωπα που πραγματοποίησαν τις πιστώσεις στους τραπεζικούς του λογαριασμούς, οι οποίες περιλαμβάνονται στο με αριθ. πρωτ./08.06.2022 Αίτημα Χορήγησης Στοιχείων και Εγγράφων, καθώς επίσης και διευκρινίσεις σχετικά με την αιτία για την οποία αυτές πραγματοποιήθηκαν και την αντιστοίχισή τους με τις εκδοθείσες Αποδείξεις Παροχής Υπηρεσιών προς πελάτες. Ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω αίτημα και ο έλεγχος προχώρησε στην έκδοση του υπ' αριθ./01.11.2022 Σημειώματος Διαπιστώσεων μετά των προσωρινών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου του άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ., που κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα την 18.11.2022.

Σε απάντηση του ανωτέρω σημειώματος, ο προσφεύγων υπέβαλε το υπ' αριθ. πρωτ./08.12.2022 υπόμνημα. Ο έλεγχος, αφού έλαβε υπόψη τις έγγραφες αιτιάσεις του προσφεύγοντος, προσδιόρισε για τις ελεγχόμενες χρήσεις λογιστικές διαφορές, ανακριβή έκδοση Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών και προσαύξηση περιουσίας άρθρου 21§4 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), ως εξής:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	2016	2017	2018
ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ	5.555,79 €	8.544,19 €	3.037,80 €
ΑΝΑΚΡΙΒΗΣ ΕΚΔΟΣΗ Α.Π.Υ.	5.495,06 €	16.676,92 €	7.624,78 €
ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ	1.087,00 €	164.471,08 €	30.246,00 €

Στη συνέχεια, ο έλεγχος προέβη στη σύνταξη των από 20.12.2022 εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α., διατάξεων Κ.Φ.Δ. και Ε.Λ.Π. του Προϊστάμενου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής και στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Ο προσφεύγων, με την παρούσα προσφυγή, αιτείται την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής και την επιστροφή του ποσού που κατέβαλε και μάλιστα εντόκως, προβάλλοντας τον κάτωθι ισχυρισμό:

- Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι ακυρωτές, λόγω έλλειψης αιτιολογίας, κατ' άρθρο 64 Κ.Φ.Δ. και 17 Κ.Δ.Δ..

Ειδικότερα, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι τα ποσά που του καταλόγισε ο έλεγχος ως ανακριβή έκδοση Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών και προσαύξηση περιουσίας άρθρου 21§4 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), αφορούν ποσά που κατατίθεντο στους τραπεζικούς του λογαριασμούς από συγγενείς των τροφίμων της επιχείρησής του με σκοπό την αγορά των φαρμάκων τους. Ωστόσο, η φορολογική αρχή δεν προέβη στις απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις με σκοπό τη διαπίστωση της φύσης και του σκοπού της καταβολής των εν λόγω ποσών, παρά το γεγονός ότι στις έγγραφες απόψεις του είχε υποβάλει σχετικό λόγο. Απόδειξη της θέσης του αποτελούν οι ίδιες οι πιστώσεις, οι οποίες ήταν πάντα ονομαστικές. Η φορολογική αρχή δεν μπήκε στη διαδικασία ελέγχου και διασταύρωσης των τροφίμων που υπήρχαν τα τρία αυτά φορολογικά έτη με τις ονομαστικές πιστώσεις, απλώς προέβη στη συσχέτιση μεταξύ των εκδοθεισών Α.Π.Υ. και των ονομαστικών πιστώσεων, καταλήγοντας στο εσφαλμένο συμπέρασμα ότι οποιοδήποτε ποσό που δεν αναφέρονταν στις Α.Π.Υ. αλλά βρέθηκε στους τραπεζικούς λογαριασμούς, αποτελεί είτε αποκρυβέν εισόδημα είτε προσαύξηση περιουσίας.

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 5 «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος» του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται: *«1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου.*

5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.»

Επειδή, σύμφωνα με τις οδηγίες της ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5-11-2015 «Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας»:

«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.»

Επειδή, με την ΠΟΛ.1175/2017 παρασχέθηκαν πρόσθετες διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας, όπου μεταξύ άλλων αναφέρονται τα εξής:

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

5.4. 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. [...]

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 23 «Εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης» του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας

ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.»

Επειδή, στο άρθρο 39 «Δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας» του Κ.Φ.Δ., ορίζεται: «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, στο άρθρο 65 «Βάρος απόδειξης» του Κ.Φ.Δ., ορίζεται: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο 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, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 884/2016 απόφαση (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψεις 7 και 8 της απόφασης), «7. ...σε αρκετές περιπτώσεις (λ.χ. όταν ο ίδιος ο δικαιούχος του λογαριασμού καταθέτει σε αυτόν μετρητά ή το ποσό επιταγής), η αληθής φύση και η ακριβής αιτία ή πηγή (γενεσιουργός οικονομικός λόγος) των οικείων σημαντικών αυξήσεων του ποσού του τραπεζικού λογαριασμού είναι αδύνατο ή, εν πάση περιπτώσει, ιδιαίτερα δυσχερές να διαγνωσθούν με άλλους τρόπους από τη φορολογική διοίκηση, η οποία διαπιστώνει μια κατάσταση, όσον αφορά την περιουσία του φορολογούμενου, που ευλόγως καλεί για εξηγήσεις εκ μέρους του. Εξάλλου, σε υπόθεση όπως η κρινόμενη, 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 άρ. 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρ. 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013, δεδομένου, άλλωστε, ότι πρόκειται για μη ευαίσθητο ή, γενικότερα, μη χρήζον αυξημένης προστασίας προσωπικό δεδομένο, για την πρόσβαση στο οποίο, στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου και της αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής, το κράτος διαθέτει ευρύ περιθώριο εκτίμησης [...]. 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 αντιπαχθεί, 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

φοροδιαφυγής [...]. 8. ...η καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος. Σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου (άρ. 2 παρ. 1 του Συντάγματος), του κράτους δικαίου (άρ. 25 παρ. 1 εδ. α' του Συντάγματος), της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος) και του τεκμηρίου αθωότητας, το οποίο κατοχυρώνεται στο άρθρο 6 παρ. 2 της ΕΣΔΑ και βρίσκει εφαρμογή και σε διοικητικές διαδικασίες καταλογισμού παραβάσεων και συναφών κυρώσεων [...], το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.ά.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επίδικη, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, "τεκμήρια"), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 43/2006 εππαμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παραβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 εππαμ., 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) - πρβλ. ακόμα ΣτΕ 2780/2012 εππαμ., 1934/2013 εππαμ., 2365/2013 εππαμ., 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού). Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 εππαμ., 2780/2012 εππαμ.). [...]. Άλλωστε, η ανωτέρω, υπό το καθεστώς του ΚΦΕ, δυνατότητα έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης με βάση το ύψος των τραπεζικών καταθέσεων του φορολογούμενου επιβεβαιώθηκε με τη ρύθμιση του άρθρου 67B παρ. 1 του Κώδικα αυτού και, στη συνέχεια, με τη διάταξη του άρθρου 27 παρ. 1 περιπτ. ε του νόμου 4174/2013, η οποία εφαρμόζεται και σε διαφορά όπως η κρινόμενη, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 και

ήδη 72 του ίδιου νόμου. Πράγματι, τέτοιες υποθέσεις είναι κατεξοχήν πρόσφορες για έμμεση απόδειξη της ύπαρξης φορολογητέου εισοδήματος και σχετικής φορολογικής παράβασης ανακριβούς δήλωσης και αντίστοιχης φοροδιαφυγής, λαμβανομένου υπόψη ότι το επίμαχο ποσό είτε (α) αποτελεί φορολογητέο μη δηλωθέν εισόδημα, περίπτωση που είναι και η συνήθης, κατά τα κοινώς γνωστά, στην ελληνική οικονομική πραγματικότητα είτε (β) συνιστά απαλλασσόμενο του φόρου εισόδημα, οπότε ο φορολογούμενος βαρύνεται ούτως ή άλλως με την απόδειξη της συνδρομής των όρων της σχετικής φοροαπαλλαγής (βλ. λ.χ. ΣΤΕ 387/2015) είτε (γ) προέρχεται από κάποια άλλη, μη περιλαμβανόμενη στη δήλωσή του φορολογίας εισοδήματος αλλά κατ' αρχήν νόμιμη, πηγή ή αιτία (που μπορεί και να γεννά φορολογική υποχρέωση, με βάση διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας διαφορετικές από εκείνες της φορολογίας εισοδήματος), την οποία, πάντως, ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει και, κατά τα εκτεθέντα στην προηγούμενη σκέψη, υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή, παρέχοντάς της σχετικά στοιχεία, δυνάμενα να ελεγχθούν ως προς την ακρίβεια και την επάρκειά τους και, αναλαμβάνοντας, σε διαφορετική περίπτωση, τον κίνδυνο να συναχθούν σε βάρος του συμπεράσματα περί τέλεσης της προαναφερόμενης φορολογικής παράβασης είτε (δ) σε εξαιρετικές περιπτώσεις, απορρέει από συμπεριφορά που συνιστά ποινικό αδίκημα (λ.χ. εμπόριο ναρκωτικών ή δωροδοκία), με συνέπεια να υπόκειται (όχι σε φόρο εισοδήματος αλλά) σε δήμευση, σύμφωνα με τη γενική διάταξη του άρθρου 76 του Ποινικού Κώδικα και με ειδικές διατάξεις της ποινικής νομοθεσίας. Περαιτέρω, σε υπόθεση όπως η παρούσα, το προαναφερόμενο, εμμέσως αποδεικνυόμενο, εισόδημα, ως άγνωστης πηγής ή αιτίας, λογίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα, κατ' εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 48 παρ. 3 (εδ. α') του ΚΦΕ, η οποία είναι, κατά τούτο, αρκούντως σαφής και προβλέψιμη στην εφαρμογή της, για το μέσο επιμελή φορολογούμενο, ο οποίος δεν θα μπορούσε να έχει τη δικαιολογημένη πεποίθηση ότι τέτοιο εισόδημά του μένει αφορολόγητο.»

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι ακυρωτές, λόγω έλλειψης αιτιολογίας των εκθέσεων ελέγχου, καθώς η φορολογική αρχή δεν προέβη στις απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις με σκοπό τη διαπίστωση της φύσης και του σκοπού της καταβολής των επίμαχων ποσών στους λογαριασμούς του λογαριασμούς. Ο ίδιος υποστηρίζει ότι τα εν λόγω ποσά κατατέθηκαν στους λογαριασμούς του από συγγενείς των τροφίμων της επιχείρησής του με αντικείμενο εργασιών «Υπηρεσίες οίκων ευγηρίας», με σκοπό την αγορά φαρμάκων για τους τρόφιμους, γεγονός που αποδεικνύεται από τις ίδιες τις πιστώσεις οι οποίες ήταν πάντα ονομαστικές.

Επειδή, όπως προκύπτει από τις από 20.12.2022 εκθέσεις ελέγχου του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, ο έλεγχος ύστερα από επεξεργασία των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος για τα ελεγχόμενα έτη, κάλεσε τον προσφεύγοντα με τα υπ' αριθ. πρωτ./18.02.2020 και/08.06.2022 Αιτήματα Χορήγησης Στοιχείων και Εγγράφων, να παράσχει διευκρινήσεις σε σχέση με τις πιστώσεις που πραγματοποιήθηκαν στους τραπεζικούς του λογαριασμούς. Ωστόσο ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στα ανωτέρω αιτήματα.

Επειδή, περαιτέρω, ο έλεγχος κατέγραψε τα φορολογικά στοιχεία εσόδων ανά πελάτη και ανά έτος, καταλήγοντας στο σύνολο των αποδείξεων παροχής υπηρεσιών που εκδόθηκαν από την

ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντα για κάθε πελάτη ξεχωριστά. Από την συσχέτιση των ονομαστικών πιστώσεων στους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντα με τις εκδοθείσες Α.Π.Υ., προέκυψαν περιπτώσεις όπου το ποσό της πίστωσης υπερέβαινε το συνολικό ποσό των Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών. Η διαφορά αυτή θεωρήθηκε από τον έλεγχο ως μη τιμολογηθείσα φορολογητέα ύλη. Στις οικείες εκθέσεις ελέγχου του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, παρατίθενται πίνακες με την αξία της ανακρίβειας των Α.Π.Υ. ανά πελάτη/καταθέτη.

Επειδή, περαιτέρω, στην από 20.12.2022 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, αναφέρεται ότι, από τη συσχέτιση των ονομαστικών πιστώσεων στους τραπεζικούς λογαριασμούς με τις εκδοθείσες Α.Π.Υ., για τα ελεγχόμενα έτη, προέκυψαν χρηματικά ποσά τα οποία εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 21 § 4 του Ν. 4172/13 (Κ.Φ.Ε.), σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 39 του Κ.Φ.Δ., καθώς δεν διευκρινίστηκε, δεν τεκμηριώθηκε και δεν αιτιολογήθηκε, ούτε προέκυψε, η αιτία πίστωσής τους, προκειμένου να διαπιστωθεί εάν νομίμως έχουν φορολογηθεί ή απαλλαγεί του φόρου στο έτος κατά το οποίο κατατέθηκαν στους λογαριασμούς ή σε προηγούμενα έτη. Ο έλεγχος, αφού προσδιόρισε το ύψος των Α.Π.Υ. που εκδόθηκαν από τον προσφεύγοντα κατά τα υπό κρίση έτη αλλά δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο, αφαιρώντας από το σύνολο των εσόδων των λογιστικών βιβλίων το σύνολο των Α.Π.Υ. που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου, στη συνέχεια έκανε την παραδοχή ότι, μέρος των πιστώσεων από άγνωστη αιτία αφορά τις εκδοθείσες αλλά μη προσκομισθείσες Α.Π.Υ. και καταλόγισε ως προσαύξηση περιουσίας τη διαφορά που προκύπτει αν από το σύνολο των πιστώσεων από άγνωστη αιτία αφαιρεθεί η αξία των Α.Π.Υ. αυτών.

Επειδή, ο έλεγχος κατά την έκδοση των οριστικών πράξεων έλαβε υπόψη το υπ' αριθ. πρωτ./08.12.2022 υπόμνημα του προσφεύγοντος, κάνοντας δεκτό μέρος των έγγραφων αιτιάσεων του που αποδεικνύονταν με κατάλληλα παραστατικά.

Επειδή, στις από 20.12.2022 εκθέσεις ελέγχου του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, αναφέρονται εκτενώς οι λόγοι για τους οποίους δεν έγιναν δεκτοί οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος με το υπ' αριθ. πρωτ./08.12.2022 υπόμνημά του. Ειδικότερα, στην πλειοψηφία των περιπτώσεων, δεν προσκομίστηκαν στοιχεία που να αποδεικνύουν την καταβολή των επίμαχων ποσών για την αγορά από τον προσφεύγοντα φαρμάκων και άλλων προσωπικών εξόδων που να αφορούν τους τρόφιμους, ενώ σε πολλές περιπτώσεις το ύψος και η περιοδικότητα των καταθέσεων παραπέμπει ευθέως σε μηνιαία καταβολή χρημάτων για την πληρωμή τροφείων, αφού κατατίθενται ίδια ποσά κάθε φορά που το καθένα ισούται με το μηνιαίο ύψος των τροφείων, όπως αποδεικνύεται από τις εκδοθείσες Α.Π.Υ..

Επειδή, ο φορολογούμενος, ο οποίος φέρει το βάρος της απόδειξης, δεν αρκεί μόνο να επικαλείται αλλά οφείλει να αποδεικνύει τους ισχυρισμούς του με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο.

Επειδή, ο προσφεύγων, με την παρούσα προσφυγή, δεν προσκόμισε στοιχεία που να τεκμηριώνουν τον ισχυρισμό του σχετικά με την αιτία πίστωσης των επίμαχων ποσών και τα οποία να διαφοροποιούν το πόρισμα του ελέγχου.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι: «...*Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.*»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 64 «Επαρκής αιτιολογία» του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.*»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: «*1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης.*»

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων καταλογισμού φόρου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, στις από 20.12.2022 εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. διατάξεων Κ.Φ.Δ. και Ε.Λ.Π. του Προϊστάμενου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής, περιγράφονται με σαφήνεια και λεπτομέρεια οι διενεργηθείσες ελεγκτικές ενέργειες και επαληθεύσεις, καθώς και οι διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση των προσβαλλόμενων με την κρινόμενη προσφυγή πράξεων, γεγονός που καθιστά τις προσβαλλόμενες πράξεις επαρκώς αιτιολογημένες.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί έλλειψης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων και γνωστής αιτίας κατάθεσης των επίμαχων ποσών, απορρίπτονται ως αβάσιμοι και αναπόδεικτοι.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από **23.01.2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου **ΕΙ 2023** ενδικοφανούς προσφυγής του, με **ΑΦΜ**, και την επικύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, ως εξής:

- Η υπ' αριθ./**20.12.2022** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής:

Εισόδημα		Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ	Διαφορά
Φορολογητέο Εισόδημα	υπόχρεου	7.068,00	8.155,00	8.155,00	1.087,00
	συζύγου				
Πιστωτικό ποσό φόρου					358,71
Χρεωστικό ποσό φόρου		1.060,20	1.418,91	1.418,91	
Προκαταβολή φόρου					
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων		144,00	144,00	144,00	
Εισφορά ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		28,80	28,80	28,80	
Πρόστιμο φόρου αρ.58 ΚΦΔ			89,68	89,68	89,68
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης					
Τέλος επιτηδεύματος		379,17	379,17	379,17	
Διαφορά συμψηφισμού		1.612,17	1.612,17	1.612,17	
Σύνολο για καταβολή			448,39	448,39	448,39

- Η υπ' αριθ./**20.12.2022** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής:

Ανάλυση		Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ	Διαφορά
Φορολογητέο Εισόδημα	υπόχρεου	7.068,02	171.539,10	171.539,10	164.471,08
	συζύγου				
Πιστωτικό ποσό φόρου					54.275,46
Χρεωστικό ποσό φόρου		1.060,20	55.335,66	55.335,66	
Προκαταβολή φόρου					
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων		144,00	144,00	144,00	
Εισφορά ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		28,80	28,80	28,80	

Πρόστιμο φόρου αρ.58 ΚΦΔ		27.137,73	27.137,73	27.137,73
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		12.789,52	12.789,52	12.789,52
Τέλος επιτηδεύματος	1.250,00	1.250,00	1.250,00	
Διαφορά συμψηφισμού				
Σύνολο για καταβολή	2.483,00	96.685,71	96.685,71	94.202,71

- Η υπ' αριθ./20.12.2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής:

Ανάλυση		Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ	Διαφορά
Φορολογητέο Εισόδημα	υπόχρεου	7.068,00	37.314,00	37.314,00	30.246,00
	συζύγου				
Πιστωτικό ποσό φόρου					9.981,18
Χρεωστικό ποσό φόρου		1.060,20	11.041,38	11.041,38	
Προκαταβολή φόρου					
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων		144,00	144,00	144,00	
Εισφορά ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		28,80	28,80	28,80	
Πρόστιμο φόρου αρ.58 ΚΦΔ			4.990,59	4.990,59	4.990,59
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης			1.151,41	1.151,41	1.151,41
Τέλος επιτηδεύματος		1.850,00	1.850,00	1.850,00	
Διαφορά συμψηφισμού		3.083,00	3.083,00	3.083,00	
Σύνολο για καταβολή			16.123,18	16.123,18	16.123,18

- Η υπ' αριθ./20.12.2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01.01.2016 - 31.12.2016, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής:

Ανάλυση	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ	Διαφορά
Αξία φορολογητέων εκροών	27.699,54	33.194,60	33.194,60	5.495,06
Αξία φορολογητέων εισροών	29.687,90	29.687,90	29.687,90	
Φόρος εκροών	6.631,45	7.950,27	7.950,27	1.318,82
Υπόλοιπο φόρου εισροών	6.793,74	6.793,74	6.793,74	
Πιστωτικό υπόλοιπο	162,29			162,29
Χρεωστικό υπόλοιπο		1.156,53	1.156,53	1.156,53
Πρόστιμο άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας				
Σύνολο φόρου για καταβολή		1.156,53	1.156,53	1.156,53
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	162,29			162,29

- Η υπ' αριθ./20.12.2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01.01.2017 - 31.12.2017, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής:

Ανάλυση	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ	Διαφορά
Αξία φορολογητέων εκροών	277.296,30	293.973,22	293.973,22	16.676,92
Αξία φορολογητέων εισροών	115.763,98	115.763,98	115.763,98	
Φόρος εκροών	66.551,11	70.553,57	70.553,57	4.002,46
Υπόλοιπο φόρου εισροών	66.614,64	66.452,35	66.452,35	162,29
Πιστωτικό υπόλοιπο	63,53			63,53
Χρεωστικό υπόλοιπο		4.101,22	4.101,22	4.101,22
Πρόστιμο άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας		81,14	81,14	81,14
Σύνολο φόρου για καταβολή		4.182,36	4.182,36	4.182,36
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	63,53			63,53

- Η υπ' αριθ./20.12.2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01.01.2018 - 31.12.2018, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής:

Ανάλυση	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ	Διαφορά
Αξία φορολογητέων εκροών	741.018,62	748.643,40	748.643,40	7.624,78
Αξία φορολογητέων εισροών	142.924,30	142.924,30	142.924,30	
Φόρος εκροών	96.332,42	97.323,64	97.323,64	991,22
Υπόλοιπο φόρου εισροών	96.721,20	96.351,05	96.351,05	370,15
Πιστωτικό υπόλοιπο	388,78			
Χρεωστικό υπόλοιπο		1.361,37	1.361,37	1.361,37
Πρόστιμο άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας		379,47	379,47	379,47
Ποσό που μεταφέρθηκε για έκπτωση στην επόμενη χρήση		388,78	388,78	388,78
Σύνολο φόρου για καταβολή		2.129,62	2.129,62	2.129,62
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	388,78	388,78	388,78	

- Η υπ' αριθ./20.12.2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58^Α του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής:
Καταλογιζόμενο ποσό: 659,41 €
- Η υπ' αριθ./20.12.2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58^Α του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής:
Καταλογιζόμενο ποσό: 2.001,23 €

- Η υπ' αριθ./20.12.2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58^A του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής:
Καταλογιζόμενο ποσό: 495,61 €
- Η υπ' αριθ./20.12.2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής:
Καταλογιζόμενο ποσό: 300,00 €
- Η υπ' αριθ./20.12.2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής:
Καταλογιζόμενο ποσό: 1.300,00 €

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

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.