



Καλλιθέα 29/5/2023  
Αριθμός Απόφασης: 1374



ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19  
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα  
Τηλέφωνο : 213 1604553

## Α Π Ο Φ Α Σ Η

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,

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

γ. της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017) 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 ΚΦΔ, αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

2.Την ΠΟΛ 1069/4.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3.Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4.Την από 27.1.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ..... κατοίκου ..... Αθηνών επί της οδού ....., με Α.Φ.Μ. ...., κατά των παρακάτω οριστικών πράξεων του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής:

-Της με αρ. ..../29-12-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2016

-Της με αρ. ..../29-12-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017

-Της με αρ. ..../29.12.2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου από 1-1-2016 έως 31-12-2016

-Της με αρ. ..../29.12.2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου από 1-1-2017 έως 31-12-2017 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5.Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η μεταρρύθμιση αυτών.

6.Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α6,όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 27.1.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-Με την αριθμού ...../29-12-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2016, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα κύριος φόρος εισοδήματος 33.904.55€, πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ 16.952.28€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης 7.271.27€,ήτοι συνολικό ποσό 58.128.10€

-Με την αριθμού ...../29.12.2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα κύριος φόρος εισοδήματος 33.047.07€, πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ 16.253.54€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης 6.845.01€,ήτοι συνολικό ποσό 56.415.62€

-Με την αριθμού ...../29.12.2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου από 1-1-2016 έως 31-12-2016, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα κύριος φόρος 5.073,64€, και πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ 1.691.21€,ήτοι συνολικό ποσό 5.073.64€,ενώ προσδιορίστηκε ποσό για έκπτωση 356,11 €.

-Με την αριθμού ...../97.12.2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου από 1-1-2017 έως 31-12-2017, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα κύριος φόρος 5.387,56€ και πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ 2.693,78€, ήτοι συνολικό ποσό 8.081,34€

## ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Στον προσφεύγοντα, με αντικείμενο εργασιών «Λιανικό εμπόριο φαρμάκων-φαρμακείο», σύμφωνα με την αριθ. .... 22/09/2022 εντολή ελέγχου διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας Εισοδήματος, ΦΠΑ,εφαρμογής ν.4308/2014 κλπ, για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 .

Ο έλεγχος διενεργήθηκε σύμφωνα με τις γενικές ελεγκτικές επαληθεύσεις της ΠΟΛ 1293/2019 για το φορολογικό έλεγχο οντοτήτων που τηρούν απλογραφικά βιβλία.

Μετά από επεξεργασία-ανάλυση των δεδομένων από το Ειδικό Λογισμικό Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας και συγκεκριμένα των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών και λοιπών χρηματοπιστωτικών προϊόντων προέκυψαν πιστώσεις-καταθέσεις, οι οποίες κρίθηκαν από τον έλεγχο ως εισόδημα του άρθρου 21 παρ.4 ν.4172/2013 από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία.

Συγκεκριμένα, προσδιορίστηκε ως εισόδημα από την ως άνω διάταξη, το φορολογικό έτος 2016 ποσό 94.439,90 ευρώ και το φορολογικό έτος 2017 91.400,00 ευρώ.

Λόγω της ως άνω διαπίστωσης, πληρούνται οι προϋποθέσεις για έλεγχο των φορολογικών ετών 2016 και 2017 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ.2 του ν.4172/2013, με την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου σύμφωνα με το άρθρο 27 του ΚΦΔ.

Περαιτέρω, για το φορολογικό έτος 2017 πληρούνται οι προϋποθέσεις εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, καθόσον και το ποσό του δηλούμενου οικογενειακού εισοδήματος του προσφεύγοντα δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης.

Ο έλεγχος, προσδιόρισε τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής και λογιστικής, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στις εγκύκλιους Α 1008/2020, Ε 2015/2020 & 2016 του Διοικητή της ΑΑΔΕ και με τα πραγματικά δεδομένα της επιχείρησης (κόστος, τιμές πώλησης, κ.λπ.),τα οποία προέκυψαν, α) από τα λογιστικά αρχεία του προσφεύγοντα (παραστατικά αγορών, πωλήσεων) και β) από το περιθώριο μικτού κέρδους και τις τιμές πώλησης, λαμβάνοντας υπόψη τις Υπουργικές Αποφάσεις Γ5(α)/οικ.88979/2015 ΦΕΚ 2577/Β/30-11-2015 και Γ5 (α) οικ. 90552 ΦΕΚ Β' 3890/02.12.2016, σύμφωνα με τις οποίες καθορίστηκαν Διατάξεις Τιμολόγησης Φαρμάκων.

Ο έλεγχος προσδιόρισε ως ελάχιστο μικτό περιθώριο κέρδους επί πωλήσεων ποσοστό 25%,

με σκεπτικό ότι, το ποσοστό μικτού κέρδους (mark up) καθορίζεται, α) για τα μη συνταγογραφούμενα φάρμακα σε ποσοστό έως 35% επί της χονδρικής τιμής, β) για τα συνταγογραφούμενα φάρμακα τα οποία δεν αποζημιώνονται από τους ΦΚΑ ως ποσοστό 35% επί της χονδρικής τιμής και γ) «για όλα τα αποζημιούμενα φάρμακα από τους ΦΚΑ και δεδομένου ότι η πλειονότητα των πωλήσεων φαρμάκων είναι αξίας έως 50€ (ποσοστό 30%) και δεν υπερβαίνει τα 100€ (50-100€ =ποσοστό 25%), ενώ για τα λοιπά πωλούμενα είδη από την ελεγχόμενη (καλλυντικά, εξειδικευμένα είδη καθαριότητας κλπ) το ποσοστό των πωλήσεων της επί του συνόλου των αγαθών αυτών, σε συνδυασμό με το ποσοστό μικτού κέρδους (mark up) όπως προκύπτει από ομοειδείς επιχειρήσεις είναι κατά μέσο όρο τουλάχιστον ίσο με 25%».

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τα παραπάνω, προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα φορολογίας εισοδήματος και τις φορολογητέες εκροές στη φορολογία ΦΠΑ, ως εξής:

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	Φορολογικό έτος 2016	Φορολογικό έτος 2017
Δηλωθέν Κόστος Πωληθέντων	332.856,27	321.309,52
Πλέον Αναλογία 25% περιθωρίου Μικτού κέρδους επί του κόστους πωληθέντων	332.856,27 X 1,25=416.070,34	321.309,52 x 1,25% = 401.636,90
Ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα κλάδου φαρμακείου	416.070,34	401.636,90
Ακαθάριστα Έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα κλάδου φαρμακείου βάσει δήλωσης	364.856,27	334.026,27
Διαφορά εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα κλάδου φαρμακείου	51.214,07	67.610,63

Η ως άνω ανά έτος διαφορά χαρακτηρίζεται από τον έλεγχο ως εισόδημα από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας και προστίθενται στα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα ανά ελεγχόμενο έτος.

Στη συνέχεια προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντα, ως εξής:

#### Α.ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016

ΠΙΝΑΚΑΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ ΒΑΣΕΙ ΒΙΒΛΙΩΝ ΔΗΛΩΣΗΣ	Δήλωσης	Ελέγχου
<b>ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΕΜΠΟΡΙΑΣ</b>		
Έσοδα από Χονδρική Πώληση Προϊόντων	249.378,61	
Εσοδα από Λιανική Πώληση Προϊόντων	115.477,66	
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>364.856,27</b>	<b>416.070,34</b>
Απογραφή έναρξης	35.375,00	35.375,00
Αγορές Εσωτερικού	330.389,40	330.849,40
Απογραφή λήξης	33.038,94	33.038,94
Κόστος πωληθέντων	332.725,46	332.725,46
Μικτό κέρδος	32.130,81	83.344,88
ΣΜΚ	8,80%	20,03%
<b>ΔΑΠΑΝΕΣ</b>		
Εισφορές σε ταμεία ΟΑΕΕ κλπ	2.959,88	2.959,88
Παροχές τρίτων φόροι τέλη	4.532,07	4.532,07
Διάφορα έξοδα	8.560,47	8.560,47
Τόκοι και συναφή έξοδα	0,00	0,00
Αποσβέσεις παγίων	1.301,60	1.301,60
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΔΑΠΑΝΩΝ</b>	<b>17.354,02</b>	<b>17.354,02</b>
Καθαρά Αποτέλεσμα Χρήσης	<u>14.776,79</u>	<u>65.990,86</u>

Μη εκπιπόμενες δαπάνες	0,00	0,00
Καθαρά Κέρδη Χρήσης ή Ζημία Χρήσης	14.776,79	65.990,86
Φορολογητέα προσαύξηση περιουσίας της παρ. 4 του άρθρου 21 Κ.Φ.Ε. *		43.225,83€

\*Ο έλεγχος προσδιόρισε το εισόδημα άρθρου 21 παρ.4 ν.4172/2013, από πρωτογενείς καταθέσεις που δεν δικαιολογήθηκαν επαρκώς 94.439,90 €. Από το ποσό αυτό αφαίρεσε το ποσό της διαπιστωθείσας διαφοράς ακαθαρίστων εσόδων βάσει των προσδιορισθέντων με τις έμμεσες τεχνικές και αυτών των βιβλίων/δηλώσεων ύψους 51.214,07€(416.070,34 - 364.856,27) και τη διαφορά ποσού 43.225,83 την υπέβαλλε σε φορολόγηση με συντελεστή 33%.

## Β.ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017

ΠΙΝΑΚΑΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ ΒΑΣΕΙ ΒΙΒΛΙΩΝ ΔΗΛΩΣΗΣ	Δήλωσης	Ελέγχου
<b>ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΕΜΠΟΡΙΑΣ</b>		
Έσοδα από Χονδρική Πώληση Προϊόντων		
Έσοδα από Λιανική Πώληση Προϊόντων		
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>334.026,27</b>	<b>401.636,90</b>
Αγορές Εσωτερικού	307.766,78	307.766,78
Κόστος πωληθέντων	307.766,78	307.766,78
Μικτό κέρδος	26.259,49	93.870,12
<b>ΣΜΚ</b>	<b>7,86%</b>	<b>23,37%</b>
<b>ΔΑΠΑΝΕΣ</b>		
Διάφορα έξοδα	13.542,74	13.542,74
Τόκοι και συναφή έξοδα	0,00	0,00
Αποσβέσεις παγίων	0,00	0,00
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΔΑΠΑΝΩΝ</b>	<b>13.542,74</b>	<b>13.542,74</b>
Καθαρά Αποτέλεσμα Χρήσης	<u>12.716,75</u>	<u>80.327,38</u>
Μη εκπιπόμενες δαπάνες	0,00	0,00
Καθαρά Κέρδη Χρήσης	12.716,75	80.327,38
Φορολογητέα προσαύξηση περιουσίας της παρ. 4 του άρθρου 21 Κ.Φ.Ε. *		20.389,37€

\*Ο έλεγχος προσδιόρισε το εισόδημα του άρθρου 21 παρ.4 ν.4172/2013, από πρωτογενείς καταθέσεις που δεν δικαιολογήθηκαν επαρκώς στο ποσό των 88.000,00€. Από το ποσό αυτό αφαίρεσε το ποσό της διαπιστωθείσας διαφοράς ακαθαρίστων εσόδων βάσει των προσδιορισθέντων με τις έμμεσες τεχνικές και αυτών των βιβλίων/δηλώσεων, ύψους 67.610,63€ (401.636,90- 334.026,27) και τη διαφορά ποσού 20.389,37€ την υπέβαλλε σε φορολόγηση με συντελεστή 33%.

Με την από 27.1.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση ή άλλως την τροποποίηση των παραπάνω Οριστικών Πράξεων του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

**1ος Λόγος Προσφυγής:** Μη ανταπόκριση της καθ' ής αρχής στο βάρος που υπείχε για την απόδειξη της εις βάρος μου καταλογισθείσας παράβασης:μη λήψη των αναγκαίων κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου από αυτήν ενόψει της μη κλήσης κατά το στάδιο του ελέγχου των λοιπών συνδικαιούχων των τραπεζικών λογαριασμών για παροχή πληροφοριών.

**2ος Λόγος Προσφυγής:** Μη νόμιμη η παράλειψη επιμερισμού των επίμαχων πιστώσεων σε έκαστο συνδικαιούχο

**3ος Λόγος Προσφυγής:** Σε κάθε περίπτωση μη νόμιμη εφαρμογή των περί προσαύξησης περιουσίας διατάξεων λόγω δήθεν απόκτησης εισοδημάτων από άγνωστη πηγή-επαρκής τεκμηρίωση του συνόλου των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών.

**4ος Λόγος Προσφυγής:** Εσφαλμένος προσδιορισμός του ποσοστού μικτού κέρδους, μη δυνατότητα εφαρμογής των επικαλούμενων εγκυκλίων σε φαρμακεία που ως επί το πλείστον δουλεύουν με συνταγογραφούμενα φάρμακα

**5ος Λόγος Προσφυγής:** Σε συνάρτηση με τον ανωτέρω ισχυρισμό-μη νόμιμη προσφυγή του ελέγχου σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των εσόδων δια της χρησιμοποίησεως κάθε διαθέσιμου στοιχείου

**Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του ν 4172/2013** ορίζεται ότι: «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».

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

**Επειδή, με το άρθρο 28 ν.4172/2013** ορίζεται, ότι:

**1.** 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 απόφαση ΓΔΕ 1228/2013, «Κατανομή κοινών λογαριασμών στους συνδικαιούχους», Στις περιπτώσεις αποστολών εμβασμάτων που πραγματοποιούνται από κοινούς λογαριασμούς πρέπει να γίνεται καταρχήν ισομερής επιμερισμός αυτών μεταξύ των συνδικαιούχων του λογαριασμού προέλευσης του εμβάσματος. Στην περίπτωση αυτή θα πρέπει να εκδίδεται εντολή ελέγχου σε όλα τα πρόσωπα του κοινού λογαριασμού και εφόσον συμμετέχει ανήλικος έχουν εφαρμογή και οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2238/1994 όπως ίσχυαν. Σε περίπτωση που ο ελεγχόμενος επικαλείται διαφορετική αναλογία των χρηματικών αυτών ποσών οφείλει να αποδείξει με κάθε πρόσφορο μέσο τον ισχυρισμό του. Επί αμφισβήτησης του ισχυρισμού του ελεγχόμενου από τη φορολογική αρχή η ίδια οφείλει να αιτιολογήσει την αναλογία που αυτή επικαλείται εάν αυτή είναι διαφορετική του ισομερούς επιμερισμού. Η αιτιολόγηση αυτή πρέπει να είναι ειδική και εμπεριστατωμένη (σχετ. διατ. άρθρων 28 και 64 ΚΦΔ).

**Επειδή, με το άρθρο 1 παρ. 1 του Ν.5638/1932** ορίζεται ότι: «1. Χρηματική κατάθεση παρά τραπέζης εις ανοιχτόν λογαριασμόν επ' ονόματι δύο ή πλειοτέρων από κοινού (compte joint, joint account) είναι εν τη εννοία του παρόντος νόμου η παρέχουσα τον όρον ότι του εκ ταύτης λογαριασμού δύναται να κάμνη χρήσιν, εν όλω ή εν μέρει, άνευ συμπράξεως των λοιπών, είτε εις, είτε τινές και πάντες κατ' ιδίαν οι δικαιούχοι.»

**Επειδή, στην παράγραφο 18 της ΠΟΛ 1033/21.02.2013** αναφέρεται ότι: «Για τους κοινούς τραπεζικούς λογαριασμούς, το ποσό του εμβάσματος επιμερίζεται στους συνδικαιούχους καταρχήν ισομερώς και, εφόσον ο φορολογούμενος επικαλείται διαφορετική αναλογία, φέρει το βάρος της απόδειξης με κάθε νόμιμο μέσο.» και **στη παράγραφο 2.4 του άρθρου 2 της ΠΟΛ 1050/17.2.2014** αναφέρεται ότι: «Περιπτώσεις κοινών [τραπεζικών] λογαριασμών καταλογίζονται στον πραγματικό δικαιούχο, ο οποίος καθορίζεται με βάση τις πραγματικές περιστάσεις και τη φύση των συναλλαγών. Εφόσον αυτό δεν είναι δυνατό, τα ποσά κατανέμονται ισόποσα σε όλους του συνδικαιούχους (ποσό διά αριθμό συνδικαιούχων)».

**Επειδή, με την υπ' αριθ. 1897/2018 απόφαση ΣτΕ** κρίθηκε ότι : «...Εάν δεν προκύπτει (αφενός, με βάση τους ισχυρισμούς του ελεγχόμενου και των λοιπών συνδικαιούχων του λογαριασμού, σε συνδυασμό με τα αποδεικτικά στοιχεία που αυτοί επικαλούνται, και, αφετέρου, βάσει των μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης που λαμβάνει η φορολογική αρχή, επιδεικνύοντας την δέουσα, ενόψει των συνθηκών, επιμέλεια, προκειμένου να διαπιστώσει ποιος είναι ο αληθής δικαιούχος των επίμαχων ποσών, ενόψει και της πηγής ή αιτίας πίστωσής τους στον κοινό τραπεζικό λογαριασμό) κάποια ιδιαίτερη εσωτερική σχέση μεταξύ των συνδικαιούχων ή/και το μερίδιο που δικαιούται ο καθένας τους, βάσει της μεταξύ τους σχέσης, εφαρμόζεται το τεκμήριο που θέτει το άρθρο 493 του Αστικού κώδικα, σύμφωνα με το οποίο οι συνδικαιούχοι του λογαριασμού έχουν δικαίωμα σε ίσα μέρη στο ενεργητικό του (πρβλ. ΣτΕ 2260/2008, ΑΠ 1128/2017, ΑΠ 1691/2014, ΑΠ 1001/2012, ΑΠ 380/2006 κ.ά.) ...»

**Επειδή, με την ΠΟΛ.1095/2011 «Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010»** ορίζεται, ότι:

«1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010, Φ.Ε.Κ. 175/Α'

30-9-2010, προστέθηκε εδάφιο στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε. ν.2238/1994, ως εξής: « Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της, είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις, είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.»

2. Στη σχετική εισηγητική έκθεση του ν. 3888/2010 αναφέρεται ότι με τις νέες αυτές διατάξεις καθορίζεται ποιος έχει το βάρος απόδειξης επί εισοδήματος του οποίου δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή αιτία προέλευσης και το οποίο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (άρθρα 4 και 48 του ν.2238/1994) λογίζεται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα. Αν και από την ισχύουσα διάταξη θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι προέκυπτε χωρίς αμφιβολία το γεγονός ότι ο φορολογούμενος υποχρεούται να αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία του εισοδήματος του, δεδομένου ότι η ισχύουσα διάταξη χρησιμοποιεί το ρήμα «λογίζεται», εντούτοις για την άρση κάθε αμφιβολίας με την προσθήκη του εδαφίου αυτού στην παράγραφο 3 ορίζεται αυτό πλέον και ρητά.

3. Οι διατάξεις αυτές αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, ή πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας που δεν προκύπτει από διαρκή και σταθερή πηγή και καθορίζεται ότι ο φορολογούμενος, εφόσον κληθεί, φέρει το βάρος της απόδειξης για την πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογείται με συγκεκριμένες διατάξεις, ή ότι απαλλάσσεται με ειδική διάταξη. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα.

Επειδή, στο με αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα «Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας» αναφέρεται:

«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.

4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, όπως οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, τραπεζικές καταθέσεις και πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια, ομόλογα, αμοιβαία κεφάλαια κλπ.), η οποία δεν δικαιολογείται από τα εισοδήματα που δηλώνει ο φορολογούμενος. Η μεταβολή της σύνθεσης ή της διατήρησης της περιουσίας δεν σημαίνει απαραίτητα και την προσαύξησης της.

5. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 4 του άρθρου 29 του ΚΦΕ, δηλαδή με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%), απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται και οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 32 του ΚΦΕ

6. Για την δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας μέσω διάθεσης περιουσιακών στοιχείων ή μέσω απόκτησης εισοδημάτων που στο παρελθόν δεν υπήρχε η υποχρέωση της αναγραφής τους στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, είτε γιατί ήταν αφορολόγητα είτε γιατί φορολογούνταν με ειδικό τρόπο (πχ. τόκοι, πώληση εισηγμένων μετοχών), πρέπει να αποδεικνύονται με τα κατάλληλα νόμιμα δικαιολογητικά.

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, με την εγκύκλιο ΠΟΛ 1175/2017 με την οποία δόθηκαν διευκρινίσεις για θέματα προσαύξησης περιουσίας 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 απορρίψει 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.** 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.

#### **Με βάση την απόφαση 1893/2018 ΣτΕ 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 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 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 ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης 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 εισόδημα του μένει αφορολόγητο. ....

6. Επειδή, περαιτέρω, στοιχεία έμμεσης απόδειξης ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος ορισμένου φορολογούμενου μπορούν να αντληθούν και από τραπεζικό λογαριασμό άλλου προσώπου (ή από κοινό λογαριασμό άλλων προσώπων), του οποίου δεν είναι συνδικαιούχος ο φορολογούμενος αυτός (πρβλ. ΣΤΕ 2136/2012, σχετικά με ατομικούς τραπεζικούς λογαριασμούς της συζύγου γνωστού καλλιτέχνη). Πράγματι, και σε τέτοια περίπτωση, το (σημαντικό) χρηματικό ποσό που εισέρχεται σε λογαριασμό άλλου προσώπου (ή άλλων προσώπων) και το οποίο δεν καλύπτεται από τα (νομίμως φορολογηθέντα ή απαλλαγθέντα του φόρου) εισοδήματα που το πρόσωπο αυτό έχει (ή τα πρόσωπα αυτά έχουν) δηλώσει στη φορολογική αρχή ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη πηγή ή αιτία, την οποία είτε επικαλείται ο Ελεγχόμενος φορολογούμενος είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, λαμβάνοντας τα αναγκαία, κατάλληλα και εύλογα, ενόψει των περιστάσεων, μέτρα Ελέγχου και έρευνας (στα οποία περιλαμβάνεται και η κλήση του άλλου ή των άλλων αυτών προσώπων -δικαιούχων του λογαριασμού για παροχή πληροφοριών και, ενδεχομένως, συναφών αποδεικτικών στοιχείων. Σύμφωνα με όσα έγιναν ερμηνευτικώς δεκτά στη σκέψη 4), μπορεί να θεωρηθεί, κατ' εκτίμηση του συνόλου των στοιχείων και των συνθηκών της υπόθεσης (μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται και ο συγγενικός, φιλικός ή επαγγελματικός δεσμός μεταξύ του φορολογούμενου και του δικαιούχου ή των δικαιούχων του λογαριασμού, η μη άσκηση από τα άλλα αυτά πρόσωπα επαγγελματικής δραστηριότητας, ικανής να οδηγήσει στην παραγωγή εισοδήματος αντίστοιχου με το σημαντικό ποσό που έχει εισρεύσει στο λογαριασμό τους, χωρίς να παρέχονται επαρκείς και αρκούντως τεκμηριωμένες εξηγήσεις για την προέλευσή του, η τυχόν μεταφορά του ποσού αυτού στον επίμαχο λογαριασμό από τραπεζικό λογαριασμό του φορολογούμενου ή η κατάθεσή του από αυτόν, καθώς και χρεώσεις του επίμαχου τραπεζικού λογαριασμού, όπως η μεταφορά χρηματικού ποσού από το λογαριασμό αυτό σε ατομικό τραπεζικό λογαριασμό του Ελεγχόμενου φορολογούμενου ή σε τραπεζικό λογαριασμό προσωπικής ή κεφαλαιουχικής εταιρείας στην οποία αυτός είναι εταίρος ή μέτοχος ή σε λογαριασμό τρίτου προσώπου με το οποίο ο φορολογούμενος έχει επαγγελματική/ οικονομική συνεργασία ή οικονομική συναλλαγή, ή η αφαίρεση από το λογαριασμό χρημάτων για την κάλυψη δαπάνης για την κτήση εκ μέρους του περιουσιακών στοιχείων) ότι συνιστά εισόδημα του Ελεγχόμενου φορολογούμενου. Εξάλλου, ναι μεν πρόσωπο που δεν είναι (συν)δικαιούχος του τραπεζικού λογαριασμού δεν δικαιούται, καταρχήν, να απαιτήσει από την τράπεζα και να αναλάβει χρηματικό ποσό από το λογαριασμό αυτό, αλλά το ανωτέρω στοιχείο αφορά μόνον στη σχέση μεταξύ του δικαιούχου του λογαριασμού και της τράπεζας (από την οποία συνάγεται ο καταρχήν αποκλεισμός της δυνατότητας τρίτων να αναλάβουν χρήματα από το λογαριασμό) και δεν ασκεί επιρροή στην εξέταση του πρότερου (διοικητικής φύσης) ζητήματος εάν ορισμένο ποσό, που πιστώθηκε στο λογαριασμό αυτό, προέρχεται από (μη δηλωθέν στη φορολογική αρχή) εισόδημα τρίτου, το οποίο περιήλθε στο δικαιούχο του λογαριασμού ή/και εισήλθε στο λογαριασμό του βάσει ορισμένης έννομης σχέσης του με τον τρίτο, η οποία μπορεί, ιδίως, να συνίσταται σε σύμβαση δωρεάς, δανείου, παρακαταθήκης ή εντολής, δυνάμει της οποίας ο εντολέας αναθέτει στον εντολοδόχο -δικαιούχο του λογαριασμού να διαχειρίζεται το επίμαχο ποσό, χρησιμοποιώντας το λογαριασμό του, προς όφελος ή/και προς διευκόλυνση του εντολέα.....»

**Επειδή, με το άρθρο 28 ν.4172/2013 ορίζεται, ότι:**

1. 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, στο άρθρο 27 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:**

1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

α) της αρχής των αναλογιών,

β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου,

γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου,

δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και

ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.

Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής.

2. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο τεχνικών ελέγχου της παραγράφου 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.

**Επειδή, με την Α.1008/2020 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ ορίζεται μεταξύ άλλων ότι:**

**«Άρθρο 2**

«Περιεχόμενο των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α` και δ` της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013

**2.1 Η μέθοδος της αρχής των αναλογιών**

«Με την μέθοδο αυτή προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη του ελεγχόμενου προσώπου βάσει αναλογιών και ιδίως, του περιθωρίου μικτού κέρδους.

Κατόπιν επαλήθευσης του κόστους πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών και ανάλυσης στοιχείων και πληροφοριών από το ελεγχόμενο πρόσωπο ή και από τρίτες πηγές, προσδιορίζεται με αξιόπιστο τρόπο το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους, το οποίο εφαρμοζόμενο στο κόστος πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών, οδηγεί στον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου.

Η υπόψη μέθοδος εφαρμόζεται ιδίως σε επιχειρήσεις των οποίων το απόθεμα είναι ελεγχόμενο ή μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο ή οι αγορές μπορούν εύκολα να κατανέμονται σε ομάδες με το ίδιο ή παρόμοιο ποσοστό περιθωρίου κέρδους.

Ο προσδιορισμός των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα με την χρήση της αρχής των αναλογιών δύναται να γίνει και με την χρήση άλλων αναλογικών σχέσεων, εκτός του περιθωρίου μικτού κέρδους, υπό την προϋπόθεση ότι οι σχετικές αναλογίες προκύπτουν με αξιόπιστο τρόπο.

Περαιτέρω, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, εκτός του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να εφαρμοσθεί και για τον προσδιορισμό των εκροών και των φορολογητέων κερδών των ελεγχόμενων προσώπων, με τη χρήση αξιόπιστων, για τον προσδιορισμό των εκροών και φορολογητέων κερδών, αναλογιών.»

2.2 Η μέθοδος σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών Με την μέθοδο αυτή προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα αξιοποιώντας τη σχέση της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών. Επί του συνολικού όγκου του κύκλου εργασιών, ο οποίος προσδιορίζεται είτε από τα λογιστικά αρχεία του ελεγχόμενου προσώπου είτε από τρίτες πηγές, εφαρμόζεται η τιμή πώλησης ανά μονάδα προϊόντος/υπηρεσίας προκειμένου να προσδιοριστούν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Ο συνολικός όγκος του κύκλου εργασιών δύναται να προσδιορισθεί κατόπιν εύρεσης σχέσεων μεταξύ των εισροών (προϊόντων και υπηρεσιών) που απαιτούνται ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος/ παρεχόμενης υπηρεσίας του ελεγχόμενου προσώπου.

Η μέθοδος της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών εφαρμόζεται ιδίως για τον προσδιορισμό της πραγματικής φορολογικής υποχρέωσης όταν:

α) δύναται να προσδιορισθούν οι εισροές που αναλώνονται ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος/παρεχόμενης υπηρεσίας και είναι γνωστή η τιμή πώλησης ανά μονάδα παραγόμενου προϊόντος/παρεχόμενης υπηρεσίας. β) το ελεγχόμενο πρόσωπο έχει περιορισμένα είδη προϊόντων ή παρεχόμενων υπηρεσιών, με σχετικά σταθερές τιμές πώλησης/αμοιβές σε όλη τη φορολογική περίοδο.

#### **Άρθρο 6**

Προσδιορισμός εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροών/φορολογητέων κερδών στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού

Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/φορολογητέα κέρδη που προσδιορίζονται με τις προαναφερθείσες μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού, εφόσον είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα, συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/φορολογητέα κέρδη.

Εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, τότε, ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος θεωρείται το σύνολο των προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4172/2013.

#### **Άρθρο 7**

Έλεγχος λοιπών φορολογικών αντικειμένων στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού

Εφόσον με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου, τα έσοδα αυτά, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες. Ο προσδιορισμός των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες πραγματοποιείται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις για κάθε φορολογία.»

**Επειδή, με την Ε 2015/2020 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με θέμα: «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 4172/2013»:**

4. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, 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 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.

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 σύνοψη, 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.

.....

**Επειδή, με την Ε 2016/2020 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με θέμα: «Παροχή οδηγιών σχετικά με την εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013 (Α'170)»:**

**Σε συνέχεια της Α.1008/20/1/2020 (Β'88) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. παρέχονται οι κάτωθι διευκρινίσεις και οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας). Ειδικότερα:**

.....

**Επειδή, με την Α.1293/2019 (ΦΕΚ Β' 3085/31.07.2019) Απόφαση του Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. καθορίστηκε το πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά. Ειδικότερα, με το άρθρο 11 ορίζεται ότι ελέγχεται η πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 και σε περίπτωση που συντρέχουν οι ως άνω προϋποθέσεις, το εισόδημα δύναται να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013, έμμεσες μεθόδους ελέγχου.**

**Επειδή, με την Αρ. Πρωτ. ΔΕΣ Α ..... ΕΞ 2013/10-5-5-2013, με Θέμα: «Εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου για τον προσδιορισμό φορολογητέου εισοδήματος φυσικών προσώπων», ορίστηκε το περιεχόμενο και ο τρόπος εφαρμογής των διεθνώς αναγνωρισμένων έμμεσων τεχνικών ελέγχου και συγκεκριμένα:**

- της ανάλυσης ρευστότητας (source and application of funds method),
- της καθαρής θέσης (net worth method) και
- των τραπεζικών καταθέσεων και δαπανών σε μετρητά (bank deposits and cash expenditure method)

Οι ανωτέρω τεχνικές εφαρμόζονται στη διαδικασία του τακτικού ελέγχου για τον προσδιορισμό του πραγματικού φορολογητέου εισοδήματος στις περιπτώσεις που, α) υφίσταται αδικαιολόγητος πλουτισμός (περιουσιακά στοιχεία), β) πραγματοποιούνται δαπάνες οι οποίες δεν δικαιολογούνται από τα δηλωθέντα εισοδήματα του φορολογούμενου φυσικού προσώπου (ατομικά ή και οικογενειακά), γ) υπάρχουν βάσιμες υποψίες ή πληροφορίες ότι το πραγματικό εισόδημα είναι μεγαλύτερο από το δηλωθέν.

#### **Άρθρο 1**

**Αντικείμενο έμμεσων τεχνικών ελέγχου**

Αντικείμενο των έμμεσων τεχνικών ελέγχου είναι η εξεύρεση μη δηλωθείσας φορολογητέας ύλης μέσω μιας μεθοδολογίας που αξιοποιεί τα στοιχεία, τις πληροφορίες και τα δεδομένα για έσοδα κάθε πηγής και πραγματοποιηθείσες δαπάνες πάσης φύσεως, που η υπηρεσία διαθέτει ή συγκεντρώνει, για τον ελεγχόμενο τον/την σύζυγό του και τα προστατευόμενα μέλη αυτών.

#### **Άρθρο 2**

**Περιεχόμενο-Ενέργειες Έμμεσων τεχνικών – Έννοιες**

**2.1. Τεχνική ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (source and application of funds method)**

.....

**2.2. Τεχνική καθαρής θέσης του φορολογούμενου (net worth method)**

.....

**2.3. Τεχνική τραπεζικών καταθέσεων και δαπανών σε μετρητά (bank deposits and cash expenditure method).**

.....

**2.4. Για την εφαρμογή των ανωτέρω τεχνικών ορίζονται ως έννοιες:**

- Καταθέσεις σε/Αναλήψεις από προσωπικούς και επαγγελματικούς λογαριασμούς σε χρηματοπιστωτικά ιδρύματα. Καταθέσεις σε/ Αναλήψεις από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα (κάθε μορφής στην Ελλάδα ή το Εξωτερικό), του φορολογούμενου, της συζύγου, ως και των προστατευόμενων μελών αυτών (λογαριασμοί προσωπικοί και επαγγελματικοί). Περιπτώσεις κοινών λογαριασμών καταλογίζονται στον πραγματικό δικαιούχο ο οποίος καθορίζεται με βάση τις πραγματικές περιστάσεις και τη φύση των συναλλαγών. Εφόσον αυτό δεν είναι δυνατό, τα ποσά κατανέμονται ποσοστιαία ανάλογα με τον αριθμό των συνδικαιούχων.

- Περιουσιακά στοιχεία.

Περιουσιακά στοιχεία (κινητή και ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής) του φορολογούμενου, της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών στην Ελλάδα ή στο Εξωτερικό. Η αποτίμηση κατά το χρόνο απόκτησης γίνεται με βάση την αξία κτήσης ή το κόστος κατασκευής προσαυξημένη με την αξία/κόστος τυχόν προσθηκών ή βελτιώσεων. Στα περιουσιακά στοιχεία περιλαμβάνονται και οι τυχόν υπάρχουσες απαιτήσεις έναντι τρίτων.

- Προστατευόμενα μέλη.

Τα πρόσωπα που ορίζονται στο άρθρο 7 του ΚΦΕ.

- Δαπάνες.

Δαπάνες πάσης φύσεως που πραγματοποιούνται από τον ελεγχόμενο, τον/την σύζυγό του και τα προστατευόμενα μέλη αυτών. Σε περίπτωση όπου είναι δεδομένη η πραγματοποίηση της δαπάνης, αλλά δεν είναι γνωστό το ποσό που καταβλήθηκε και δεν παρέχονται στοιχεία από το φορολογούμενο για το ύψος του, το ποσό δαπάνης προσδιορίζεται με βάση στοιχεία



που διαθέτει ο Προϊστάμενος της Ελεγκτικής υπηρεσίας.

• Υποκείμενος στις διατάξεις του ΚΦΑΣ. Το φυσικό πρόσωπο σύμφωνα με το άρθρο 2 του Κ.Β.Σ. ή σύμφωνα με το άρθρο 1 του Κ.Φ.Α.Σ

### Άρθρο 3

Υπαγόμενοι – Πεδίο εφαρμογής

Στον τρόπο και τη διαδικασία ελέγχου που ορίζεται με την απόφαση αυτή, υπάγονται: Οι ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, για τις οποίες ισχύει μία ή περισσότερες από τις κατωτέρω περιπτώσεις:

α) υφίσταται αδικαιολόγητος πλουτισμός (περιουσιακά στοιχεία και καταθέσεις)  
β) παρουσιάζονται μεγάλες δαπάνες που δεν δικαιολογούνται από τα δηλωθέντα εισοδήματα του φορολογούμενου φυσικού προσώπου (ατομικά και οικογενειακά) ή/και της επιχείρησης στην οποία μπορεί να συμμετέχει,

γ) τα δηλωθέντα εισοδήματα από άσκηση ατομικής επιχείρησης ή ελευθερίου επαγγέλματος δεν αποκλίνουν σημαντικά από το εκάστοτε αφορολόγητο όριο. Στην περίπτωση αυτή εντάσσονται και φυσικά πρόσωπα μέλη εταιρειών (οποιασδήποτε μορφής) με ζημιογόνα αποτελέσματα.

δ) δεν τηρούνται ή δεν επιδεικνύονται τα βιβλία και τα στοιχεία ΚΒΣ/ΚΦΑΣ,  
ε) υφίστανται πληροφορίες για παράνομα ή/και αδήλωτα εισοδήματα/αγορές/ δαπάνες (επαγγελματικές, ατομικές, οικογενειακές).

Στις πιο πάνω υποθέσεις περιλαμβάνονται και αυτές για τις οποίες μία ή περισσότερες πηγές εισοδήματος (του φορολογούμενου ή της συζύγου) παραμένουν ανέλεγκτες.

### Άρθρο 4

Επιλογή Υποθέσεων

Οι έμμεσες τεχνικές ελέγχου εφαρμόζονται επί υποθέσεων που επιλέγονται σύμφωνα με τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις για διενέργεια τακτικού ελέγχου.

### Άρθρο 5

Ενέργειες της Γ.Γ.Π.Σ.

Η Γ.Γ.Π.Σ. συγκεντρώνει πληροφορίες και στοιχεία τόσο από Υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών όσο και από τρίτες πηγές και τα παρέχει στον έλεγχο. Καταχωρεί σε βάση δεδομένων τα οριστικοποιημένα βάσει ελέγχου περιουσιακά στοιχεία του ελεγχόμενου.

### Άρθρο 6

Συλλογή Στοιχείων-Ελεγκτικές Επαληθεύσεις

### Άρθρο 7

Επιλογή έμμεσης τεχνικής ελέγχου

Στην υπό έλεγχο υπόθεση, εφόσον συντρέχει μία ή περισσότερες από τις περιπτώσεις του άρθρου 3, εφαρμόζονται οι τεχνικές ελέγχου που ορίζονται με την παρούσα απόφαση και επιλέγεται η τεχνική ελέγχου που κρίνεται προσφορότερη για το δημόσιο συμφέρον. Όταν ελέγχεται δήλωση φορολογίας εισοδήματος στην οποία και οι δύο σύζυγοι τυγχάνει να είναι υποκείμενοι στις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ., μπορεί να επιλέγεται για τον κάθε ελεγχόμενο διαφορετική τεχνική ελέγχου. Για την εφαρμογή των τεχνικών στην περίπτωση αυτή οι κοινές δαπάνες μερίζονται κατ' αναλογία με τα δηλωθέντα εισοδήματα εκάστου. Σε κάθε περίπτωση οι τεχνικές ελέγχου μπορεί να συνδυάζονται με τις λοιπές διατάξεις του ΚΦΕ.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 47 ν.2859/2000(ΦΠΑ),ορίζεται ,ότι:

1. Η επιβολή του φόρου γίνεται από τον Προϊστάμενο ΔΟΥ που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος του υπόχρεου στο φόρο.

Η παραλαβή των δηλώσεων γίνεται από τον εν λόγω Προϊστάμενο ΔΟΥ, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 38.

2. Ο Προϊστάμενος ΔΟΥ ελέγχει την ακρίβεια των υποβαλλόμενων δηλώσεων και προβαίνει στην εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση.

3. Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος ΔΟΥ προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως:

α) τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες,  
β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος.

**Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 28§2 του Κ.Φ.Δ. ορίζονται τα ακόλουθα:** «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. 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. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

**Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 64 του Κ.Φ.Δ. ορίζονται τα εξής:** «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, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:**  
«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

### **Επί του 1<sup>ου</sup> και 2<sup>ου</sup> Λόγου της Προσφυγής**

**Επειδή, εν προκειμένω ο προσφεύγων με την ενδικοφανή προσφυγή για τις πιστώσεις που προέρχονται από μετρητά, ισχυρίζεται, ότι, είτε κυρίως πρόκειται για καταθέσεις που έγιναν από τον ίδιο, έχοντας τη δυνατότητα αυτή από μετρητά που είχε εις χείρας του, είτε πρόκειται για επιστροφή χρηματικών διευκολύνσεων που είχε χορηγήσει σε συγγενικά του πρόσωπα στο παρελθόν, πληρωμές φαρμάκων κλπ.**

**Επομένως ορθά καταλογίστηκαν οι διαφορές στον προσφεύγοντα και δεν επιμερίστηκαν.**

### **Επί του 3ου Λόγου της Προσφυγής**

#### **Α. Έτος 2016**

**Επειδή, σχετικά με την δικαιολόγηση των πιστώσεων με αριθ.../3-2-2016 ποσού 3.000,00ευρώ,.../7-7-2016 ποσού 7.500,00ευρώ,.../30-9-2016 ποσού 50.000,00 ευρώ και .../17-10-2016 ποσού 10.000,00ευρώ, του πίνακα 1 «πιστώσεις αγνώστου πηγής», που όπως προκύπτει από τα προσκομιζόμενα τραπεζικά παραστατικά με αριθ.32 έως 35 κατέθεσε ο ίδιος ο προσφεύγων και τον ισχυρισμό περί ύπαρξης επαρκούς διαθέσιμου υπολοίπου σε μετρητά, προσκομίζοντας με την προσφυγή πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου των ετών 2003 έως 2015, αυτός κρίνεται απορριπτέος, καθόσον ο πίνακας ανάλωσης συντάχθηκε με βάση τις τεκμαρτές και όχι τις πραγματικές δαπάνες, ώστε σε συνδυασμό με τα υπόλοιπα των τραπεζικών λογαριασμών της 31.12.2015, να διαπιστωθεί η δυνατότητα διακράτησης μετρητών εις χείρας του.**

Επειδή, σχετικά με την δικαιολόγηση των πιστώσεων 3 και 4 του πίνακα 1 «πιστώσεις αγνώστου πηγής», προβάλλεται ο ισχυρισμός πως εκείνες τις ημερομηνίες δεν υπάρχει ουδεμία συναλλαγή, προσκομίζοντας ως αποδεικτικό το σχετικό παραστατικό με α/α 11,λεκτέα τα εξής:

Οι ως άνω πιστώσεις διαπιστώθηκαν στον λογαριασμό με αριθμό GR ..... της Τράπεζας ....., ενώ το στοιχείο που επικαλείται και προσκομίζετε από τον προσφεύγοντα αφορά τον λογαριασμό με αριθμό ..... της ..... και κατά συνέπεια ο προβαλλόμενος ισχυρισμός απορρίπτεται, ως αβάσιμος.

Επειδή, σχετικά με την δικαιολόγηση της πίστωσης με αριθμό 5 του πίνακα 1 «πιστώσεις αγνώστου πηγής», δεν προσκομίζεται κάποιο αποδεικτικό στοιχείο και συνεπώς ο προβαλλόμενος λόγος της προσφυγής απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Επειδή, σχετικά με την δικαιολόγηση των πιστώσεων με αριθ.1,2 και 3 του πίνακα 2 «πιστώσεις αγνώστου πηγής», προβάλλεται ο ισχυρισμός ότι αυτές αφορούν επιστροφές ποσών που είχε δανείσει ο προσφεύγων σε συγγενείς της συζύγου του, λεκτέα τα παρακάτω:

α)Σχετικά με τις πιστώσεις που προέρχονται από την ....., ποσού 1.000,00 ευρώ στις 26/4/2016 και ποσού 1.000,00 ευρώ στις 30/6/2016,ο προσφεύγων προσκομίζει τα με αρ.6 έως 9 αποδεικτικά κατάθεσης της ....., από τα οποία προκύπτει η κατάθεση εκ μέρους του τεσσάρων(4) επί μέρους ποσών σε ισάριθμες ημερομηνίες του έτους 2015 συνολικού ποσού 2.300,00ευρώ στον λογαριασμό με αριθ..... της προαναφερθείσας ως άνω.

β) Σχετικά με την πίστωση που προέρχεται από την .....,ποσού 5.000,00 ευρώ στις 28/6/2016,ο προσφεύγων προσκομίζει το με αρ..... αποδεικτικό κατάθεσης της ..... ΤΡΑΠΕΖΑΣ, από το οποίο προκύπτει η κατάθεση εκ μέρους του ποσού 20.000,00 ευρώ στις 22-12-2011 στον λογαριασμό με αριθ..... της προαναφερθείσας ως άνω.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι καταθέσεις εκ μέρους του στα ως άνω φυσικά πρόσωπα αφορούν σε ταμειακές διευκολύνσεις χωρίς κατάρτιση εγγράφου.

Επειδή, ο προσφεύγων είχε επικαλεστεί τους ίδιους λόγους για τη δικαιολόγηση των παραπάνω πιστώσεων με την απάντηση στο σημείωμα του άρθρου 28 του ΚΦΔ και η θέση του ελέγχου ήταν, ότι δεν γίνεται γίνονται αποδεκτοί οι ισχυρισμοί για το λόγο ότι δεν προσκομίστηκαν έγγραφα με βέβαιη ημερομηνία.

Επειδή, σχετικά με τις πιστώσεις με αιτιολογία κατάθεσης ..... και την πίστωση με αιτιολογία ....., του έτους 2016, που κατά την άποψη του προσφεύγοντα αποτελούν χρηματικές διευκολύνσεις, δεν αποδείχθηκε από τον έλεγχο, ότι τα ποσά των διευκολύνσεων είχαν εξοφληθεί κατά τα προηγούμενα της πίστωσης έτη, γίνονται αποδεκτοί οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα και κατά συνέπεια οι πιστώσεις με αριθ.1,2 και 3 του πίνακα 2 «πιστώσεις αγνώστου πηγής», έτους 2016,συνολικού ποσού 7.000,00 ευρώ δεν αποτελούν εισόδημα του άρθρου 21 παρ.4 του ν.4172/2013.

Επειδή, για τον ισχυρισμό επί των πιστώσεων με αριθμό 4,5 και 6 πίνακα 2 «πιστώσεις αγνώστου πηγής», προβάλλεται ο ισχυρισμός ότι αυτές αφορούν πληρωμή φαρμάκων από την ....., δεν γίνεται αποδεκτός καθόσον δεν προσκομίζονται αποδεικτικά στοιχεία που να στοιχειοθετούν τον ισχυρισμό.

## **Β. Έτος 2017**

Επειδή, σχετικά με την δικαιολόγηση των πιστώσεων με α/α 2, 3, 4, 5, 9,10,11,14,15, 16,17,20,23,25,26,27 και 28 του πίνακα 1 «πιστώσεις αγνώστου πηγής» και τον ισχυρισμό περί ύπαρξης επαρκούς διαθέσιμου υπολοίπου σε μετρητά, που όπως προκύπτει από τα προσκομιζόμενα τραπεζικά παραστατικά με αριθ.36,12,37,38,16,17,18,20,21,22,23,24,25,27,28,29,30 και 31 κατέθεσε ο ίδιος ο προσφεύγων και τον ισχυρισμό περί ύπαρξης επαρκούς διαθέσιμου υπολοίπου σε μετρητά, προσκομίζοντας με την προσφυγή πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου των ετών 2003 έως 2015, αυτός κρίνεται απορριπτέος, καθόσον ο πίνακας ανάλωσης συντάχθηκε με βάσει τις τεκμαρτές και όχι τις πραγματικές δαπάνες, ώστε σε συνδυασμό με τα υπόλοιπα των τραπεζικών λογαριασμών της 31.12.2016, να διαπιστωθεί η δυνατότητα διακράτησης μετρητών εις χείρας του.

Επειδή, σχετικά με την δικαιολόγηση της πίστωσης με αριθ.7 του πίνακα 2 «πιστώσεις αγνώστου πηγής», προβάλλεται ο ισχυρισμός ότι αυτή αφορά επιστροφή ποσού που είχε δανείσει ο προσφεύγων στον ....., από κανένα στοιχείο, όπως σύμβαση, παραστατικά κατάθεσης των χρημάτων, αποδείξεις κλπ, δεν προκύπτει η καταβολή των χρημάτων στο εν λόγω πρόσωπο που προέβη στην επιστροφή (πίστωση) των χρημάτων και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός απορρίπτεται ως αναπόδεικτος

Επειδή λαμβάνοντας υπόψη το προφίλ του προσφεύγοντα, την κείμενη νομολογία (ΣΤΕ 884/2016), τις οδηγίες της διοίκησης, όπως αυτές εξειδικεύτηκαν με τις ΔΕΑΦ Α ..... ΕΞ 2015/5.11.2015, ΠΟΛ.1095/2011 και ΠΟΛ.1175/2017 κλπ, καθώς και τους κανόνες της λογικής και τα διδάγματα της κοινής πείρας, γίνεται δεκτό ότι τα κατωτέρω ποσά του πίνακα 1 «πιστώσεις αγνώστου πηγής», συνολικού ύψους 4.000,00 ευρώ, που αφορούν καταθέσεις μετρητών μέχρι 1.000,00€ δεν αποτελούν την αληθή έννοια της προσαύξεσης περιουσίας σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 §4 του ν. 4172/2013 και πρέπει να διαγραφούν, ήτοι:

Πίστωση με α/α .../8-2-2017 ποσού 150,00€  
Πίστωση με α/α ..../13-3-2017 ποσού 500,00€  
Πίστωση με α/α ..../9-5-2017 ποσού 600,00€  
Πίστωση με α/α ..../13-6-2017 ποσού 950,00€  
Πίστωση με α/α .../7-9-2017 ποσού 700,00€  
Πίστωση με α/α .../21-9-2017 ποσού 300,00€  
Πίστωση με α/α ..../27-9-2017 ποσού 300,00€ και  
Πίστωση με α/α ...../11-12-2017 ποσού 500,00€

Επειδή, ο έλεγχος μετά την απάντηση του προσφεύγοντα στο σημείωμα του άρθρου 28 του ΚΦΔ, θεώρησε τις με αριθ.6,7,8,13, και 21 του πίνακα 1 «πιστώσεις αγνώστου πηγής» συνολικού ποσού 3.400,00, ως δικαιολογημένες και δεν τις εξέλαβε ως προσαύξεση περιουσίας (αρχική προσαύξεση 23.789,37-3400,00=τελική 20.389,37)

### **Επί του 4<sup>ου</sup> και 5<sup>ου</sup> Λόγου της Προσφυγής**

Επειδή, ο έλεγχος προσδιόρισε ως ελάχιστο μικτό περιθώριο κέρδους επί πωλήσεων ποσοστό 25%, με σκεπτικό ότι, το ποσοστό μικτού κέρδους (mark up) καθορίζεται, α) για τα μη συνταγογραφούμενα φάρμακα σε ποσοστό έως 35% επί της χονδρικής τιμής, β) για τα συνταγογραφούμενα φάρμακα τα οποία δεν αποζημιώνονται από τους ΦΚΑ ως ποσοστό 35% επί της χονδρικής τιμής και γ) «για όλα τα αποζημιούμενα φάρμακα από τους ΦΚΑ και δεδομένου ότι η πλειονότητα των πωλήσεων φαρμάκων είναι αξίας έως 50€ (ποσοστό 30%) και δεν υπερβαίνει τα 100€ (50-100€ =ποσοστό 25%), ενώ για τα λοιπά πωλούμενα είδη από την ελεγχόμενη (καλλυντικά, εξειδικευμένα είδη καθαριότητας κλπ) το ποσοστό των πωλήσεων της επί του συνόλου των αγαθών αυτών, σε συνδυασμό με το ποσοστό μικτού κέρδους (mark up) όπως προκύπτει από ομοειδείς επιχειρήσεις είναι κατά μέσο όρο

τουλάχιστον ίσο με 25%».

Επειδή, ο προσδιορισμός του εισοδήματος, με την εφαρμογή των εμμέσων τεχνικών ελέγχου δεν αποτελεί εξωλογιστικό προσδιορισμό εισοδήματος, καθόσον αποτελεί τεχνική ελέγχου για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων, που εφαρμόστηκε εν προκειμένω με τον συσχετισμό μεταξύ των αγορασθέντων και πωληθέντων ποσοτήτων, για την εξεύρεση του πλησιέστερου επιτυγχανόμενου συντελεστή μικτού κέρδους, με αναγωγή των αγορών σε πωλήσεις, βάσει των τιμών πώλησης (καταλόγου/δεδομένων της ίδιας της επιχείρησης ή από πληροφορίες άλλων υπηρεσιών κλπ), αφού ληφθούν υπόψη και άλλα στοιχεία.

Επειδή, στη προκειμένη περίπτωση, δεδομένου της μη τήρησης βιβλίου αποθήκης και της αδυναμίας ελέγχου κλειστής αποθήκης, λόγω της φύσης της δραστηριότητας της επιχείρησης του προσφεύγοντα, η ως άνω μέθοδος δεν είναι αντίθετη στα διδάγματα της λογικής ούτε στους κανόνες της λογιστικής και οικονομικής επιστήμης.

Περαιτέρω δε, η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η 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 ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης (ΣΤΕ 884/2016 εππαμ.).

Επειδή, η ενέργεια του ελέγχου να αποδεχθεί, ότι η διαφορά των ακαθαρίστων εσόδων που προσδιορίστηκαν με τις έμμεσες τεχνικές και των ακαθαρίστων εσόδων βιβλίων/δηλώσεων, μειώνει την προσδιορισθείσα για φορολόγηση από τον έλεγχο προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη πηγή (εισοδ. άρθρου 21.παρ.4 ν.4172/2014), είναι προς όφελος του προσφεύγοντα.

Ειδικότερα:

-Η προσδιορισθείσα το έτος 2016 προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη πηγή κατά τον έλεγχο ήταν 94.439,90 ευρώ και φορολογήθηκε με συντελεστή 33% ποσό 43.225,83 ευρώ.

-Η προσδιορισθείσα το έτος 2017 προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη πηγή κατά τον έλεγχο ήταν 88.000,00 ευρώ και φορολογήθηκε με συντελεστή 33% ποσό 20.389,37 ευρώ

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις σχετικές εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος ν.4172/2013 και ΦΠΑ ν.2859/2000, των υπαλλήλων του 2<sup>ου</sup> ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Προσδιορισμός φορολογητέου εισοδήματος, με βάση την παρούσα απόφαση:

#### 1.Φορολογικό έτος 2016

Καθαρά Κέρδη Χρήσης Ελέγχου με έμμεσες τεχνικές (άρθρο 21 παρ.1 ΚΦΕ)	65.990,86€
Φορολογητέα προσαύξηση περιουσίας της παρ. 4 του άρθρου 21 Κ.Φ.Ε. Ελέγχου	43.225,83€
Μείον ποσό προσαύξησης που δικαιολογείται με την παρούσα απόφαση	7.000,00€
Εισόδημα άρθρου 21 παρ.1 ΚΦΕ	36.225,83€
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ</b>	<b>102.216,68€</b>

#### 2.Φορολογικό έτος 2017

Καθαρά Κέρδη Χρήσης Ελέγχου με έμμεσες τεχνικές (άρθρο 21 παρ.1 ΚΦΕ)	80.327,38€
Φορολογητέα προσαύξηση περιουσίας της παρ. 4 του άρθρου 21 Κ.Φ.Ε.	20.389,37€

Ελέγχου	
Μείον ποσό προσαύξησης που δικαιολογείται με την παρούσα απόφαση	4.000,00€
Εισόδημα άρθρου 21 παρ.1 ΚΦΕ	16.389,37€
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ</b>	<b>96.716,75€</b>

### Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της από 27.1.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ....., με Α.Φ.Μ. ...., με

Α) την τροποποίηση της με αρ. ..../29-12-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2016 και της με αρ. ..../29-12-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής

Β) την επικύρωση των παρακάτω οριστικών πράξεων του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής:

-Της με αρ. ..../29.12.2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου από 1-1-2016 έως 31-12-2016

-Της με αρ. ..../29.12.2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου από 1-1-2017 έως 31-12-2017

### Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό βάσει της παρούσης απόφασης.

#### Α.ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016

#### Α.1.ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης		Ποσά ΔΕΔ		Διαφορά
	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	
Ακίνητη περιουσία		<b>3.420,00</b>		<b>3.420,00</b>	
Τόκοι - Μερίσματα - Δικαιώματα	<b>2.233,18</b>	<b>79,49</b>	<b>2.233,18</b>	<b>79,49</b>	
Επιχειρηματική δραστηριότητα	<b>14.776,79</b>		<b>65.990,86</b>		<b>51.214,07</b>
Επιχειρηματική δραστηριότητα (άρθρο 21 §4 Κ.Φ.Ε.)			<b>36.225,83</b>		<b>36.225,83</b>
Αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα					
Μισθωτή εργασία (άρθρο 13 §3 του Κ.Φ.Ε.)		<b>11.891,73</b>		<b>11.891,73</b>	
<b>Συνολικό δηλωθέν εισόδημα</b>	<b>17.009,97</b>	<b>15.391,22</b>	<b>104.449,87</b>	<b>15.391,22</b>	<b>87.439,90</b>
Ζημία επιχ.ιδίου έτους					
<b>Υπόλοιπο</b>	<b>17.009,97</b>	<b>15.391,22</b>	<b>104.449,87</b>	<b>15.391,22</b>	<b>87.439,90</b>
Προστιθέμενη διαφορά δαπανών					
Εκπτώσεις εισοδήματος					
<b>Φορολογητέο εισόδημα</b>	<b>17.009,97</b>	<b>15.391,22</b>	<b>104.449,87</b>	<b>15.391,22</b>	<b>87.439,90</b>
Απαλλασσόμενα επιχειρηματικής δραστηριότητας					
Αυτοτελώς φορολογούμενα ποσά					
<b>Συνολικό εισόδημα</b>	<b>17.009,97</b>	<b>15.391,22</b>	<b>104.449,87</b>	<b>15.391,22</b>	<b>87.439,90</b>

<b>Τεκμαρτό εισόδημα</b>					
<b>Εισόδημα επιβολής ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης</b>	<b>17.009,97</b>	<b>15.391,22</b>	<b>104.449,87</b>	<b>15.391,22</b>	<b>87.439,90</b>

## **A.2 ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ ΚΛΠ**

<b>A.</b>	<b>Φορολογητέο εισόδημα και φόρος βάσει κλίμακας</b>	<b>Ποσά Δήλωσης</b>		<b>Ποσά ΔΕΔ</b>		<b>Διαφορά</b>
		ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	
	Φορολογητέο εισόδημα	17.009,97	15.391,22	104.449,87	15.391,22	
	Φόρος κλίμακας	3.585,87	3.141,20	34.985,39	3.141,20	31.399,52
	Μείον: Μειώσεις από το φόρο	195,03	1.950,00	195,03	1.950,00	
	Πλέον: Προσαύξηση φόρου αποδείξεων					
	<b>Φόρος που αναλογεί</b>	<b>3.390,84</b>	<b>1.191,20</b>	<b>34.790,36</b>	<b>1.191,20</b>	<b>31.399,52</b>
<b>B. Μείον</b>						
	1. Φόρος που παρακρατήθηκε στο εισόδημα από:					
	α. Τόκους - Μερίσματα - Δικαιώματα	334,98	11,92	334,98	11,92	
	β. Επιχειρηματική δραστηριότητα					
	γ. Μισθωτή εργασία - Συντάξεις		610,58		610,58	
	δ. Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου					
	ε. Αλλοδαπή προέλευση					
	2. Φόρος που προκαταβλήθηκε:					
	α. Το προηγούμενο οικονομικό/φορολογικό έτος	2.519,47		2.519,47		
	β. Ειδικών περιπτώσεων					
	3. Φόρος που καταβλήθηκε βάσει .....					
	Μείωση επιστροφής φόρου					
	<b>Υπόλοιπο φόρου (+/-)</b>	<b>536,39</b>	<b>568,70</b>	<b>31.935,91</b>	<b>568,70</b>	<b>31.399,52</b>
<b>Γ. Πλέον</b>						
	1. Προκαταβολή φόρου για το επόμενο φορ/κο έτος	3.074,08		3.074,08		
	2. Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων		108,00		108,00	
	3. Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		21,60		21,60	
	<b>Σύνολο φόρου εισοδήματος (+/-)</b>	<b>3.610,47</b>	<b>698,30</b>	<b>35.009,99</b>	<b>698,30</b>	<b>31.399,52</b>
	Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. στο εισόδημα			15.699,76		<b>15.699,76</b>
	Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.					
	Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτοσήμου					
	Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	110,22	74,61	6.751,49	74,61	<b>6.641,27</b>
	Εισφορά που παρακρατήθηκε					
	Τέλος επιτηδεύματος	650,00		650,00		
	Φόρος πολυτελούς διαβίωσης	1.619,80		1.619,80		
	.....					
	<b>Συνολικά ποσά (+/-)</b>	<b>5.990,49</b>	<b>772,91</b>	<b>59.731,04</b>	<b>772,91</b>	<b>53.740,55</b>
<b>Δ. ΣΥΝΟΛΑ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗΣ</b>						
	Διαφορά συμψηφισμού					
	<b>Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση</b>	<b>6.763,40</b>		<b>60.503,95</b>		<b>53.740,55</b>
	<b>Πιστωτικό ποσό για επιστροφή</b>					

Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή					
Τελικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	<b>6.763,40</b>	<b>60.503,95</b>	<b>53.740,55</b>		
<b>ΑΝΑΛΥΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΠΡΟΣΤΙΜΩΝ Κ.Φ.Δ.</b>					
	<b>ΥΠΟΧΡΕΟΥ</b>		<b>ΣΥΖΥΓΟΥ</b>		<b>ΣΥΝΟΛΟ διαφορών</b>
	<b>Φόρος</b>	<b>Τέλη Χαρτοσήμου</b>	<b>Φόρος</b>	<b>Τέλη χαρτοσήμου</b>	
Διαφορά φόρου εισοδήματος για επιβολή προστίμων	31.399,52				
Διαφορά φόρου εισοδήματος ποσών ελέγχου/ποσών δήλωσης (%)	869,68%				
Ποσοστό προστίμου άρθρου 58	50,00%				
Πρόστιμο άρθρου 58	15.699,76				

<b>ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ</b>	<b>ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ</b>
<b>58.128,10€</b>	<b>53.740,55€</b>

<b>ΦΠΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ</b>	<b>ΦΠΑ ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ</b>
<b>5.073,64€</b>	<b>5.073,64€</b>

## **Β.ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017**

### **Β.1.ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ**

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης		Ποσά ΔΕΔ		Διαφορά
	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	
Ακίνητη περιουσία		<b>2.340,00</b>		<b>2.340,00</b>	
Τόκοι - Μερίσματα - Δικαιώματα	<b>6.547,98</b>	<b>44,50</b>	<b>6.547,98</b>	<b>44,50</b>	
Επιχειρηματική δραστηριότητα	<b>12.716,75</b>		<b>80.327,38</b>		<b>67.610,63</b>
Επιχειρηματική δραστηριότητα (άρθρο 21 §4 Κ.Φ.Ε.)			<b>16.389,37</b>		<b>16.389,37</b>
Αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα					
Μισθωτή εργασία (άρθρο 13 §3 του Κ.Φ.Ε.)		<b>15.853,91</b>		<b>15.853,91</b>	
Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου					
Ναυτικό εισόδημα					
<b>Συνολικό δηλωθέν εισόδημα</b>	<b>19.264,73</b>	<b>18.238,41</b>	<b>103.264,73</b>	<b>18.238,41</b>	<b>84.000,00</b>
Ζημία επιχ.ιδίου έτους					
<b>Υπόλοιπο</b>	<b>19.264,73</b>	<b>18.238,41</b>	<b>103.264,73</b>	<b>18.238,41</b>	<b>84.000,00</b>
Προστιθέμενη διαφορά δαπανών					
Εκπτώσεις εισοδήματος					
<b>Φορολογητέο εισόδημα</b>	<b>19.264,73</b>	<b>18.238,41</b>	<b>103.264,73</b>	<b>18.238,41</b>	<b>84.000,00</b>
Απαλλασσόμενα επιχειρηματικής δραστηριότητας					
Αυτοτελώς φορολογούμενα ποσά					
<b>Συνολικό εισόδημα</b>	<b>19.264,73</b>	<b>18.238,41</b>	<b>103.264,73</b>	<b>18.238,41</b>	<b>84.000,00</b>



Τεκμαρτό εισόδημα					
Εισόδημα επιβολής ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης	19.264,73	18.238,41	103.264,73	18.238,41	84.000,00

## **Β.2 ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ ΚΛΠ**

Α.	Φορολογητέο εισόδημα και φόρος βάσει κλίμακας	Ποσά Δήλωσης		Ποσά ΔΕΔ		Διαφορά
		ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	
	Φορολογητέο εισόδημα	19.264,73	18.238,41	103.264,73	18.238,41	
	Φόρος κλίμακας	3.779,89	3.845,54	36.067,96	3.845,54	32.288,07
	Μείον: Μειώσεις από το φόρο		1.950,00		1.950,00	
	Πλέον: Προσαύξηση φόρου αποδείξεων					
	<b>Φόρος που αναλογεί</b>	<b>3.779,89</b>	<b>1.895,54</b>	<b>36.067,96</b>	<b>1.895,54</b>	<b>32.288,07</b>
<b>Β. Μείον</b>						
	1. Φόρος που παρακρατήθηκε στο εισόδημα από:					
	α. Τόκους - Μερισίματα - Δικαιώματα	977,65	6,53	977,65	6,53	
	β. Επιχειρηματική δραστηριότητα	258,49		258,49		
	γ. Μισθωτή εργασία - Συντάξεις		558,66		558,66	
	δ. Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου					
	ε. Αλλοδαπή προέλευση					
	2. Φόρος που προκαταβλήθηκε:					
	α. Το προηγούμενο οικονομικό/φορολογικό έτος	3.074,08		3.074,08		
	β. Ειδικών περιπτώσεων					
	3. Φόρος που καταβλήθηκε βάσει .....					
	Μείωση επιστροφής φόρου					
	<b>Υπόλοιπο φόρου (+/-)</b>	<b>-530,33</b>	<b>1.330,35</b>	<b>31.757,74</b>	<b>1.330,35</b>	<b>32.288,07</b>
<b>Γ. Πλέον</b>						
	1. Προκαταβολή φόρου για το επόμενο φορ/κο έτος	2.539,20		2.539,20		
	2. Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων		72,00		72,00	
	3. Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		14,40		14,40	
	<b>Σύνολο φόρου εισοδήματος (+/-)</b>	<b>2.008,87</b>	<b>1.416,75</b>	<b>34.296,94</b>	<b>1.416,75</b>	<b>32.288,07</b>
	Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. στο εισόδημα			16.144,04		<b>16.144,04</b>
	Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.					
	Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτοσήμου					
	Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	159,82	137,25	6.797,83	137,25	<b>6.638,01</b>
	Εισφορά που παρακρατήθηκε					
	Τέλος επιτηδεύματος	650,00		650,00		
	Φόρος πολυτελούς διαβίωσης	242,50		242,50		
	.....					
	.....					
	<b>Συνολικά ποσά (+/-)</b>	<b>3.061,19</b>	<b>1.554,00</b>	<b>58.131,31</b>	<b>1.554,00</b>	<b>55.070,12</b>
<b>Δ. ΣΥΝΟΛΑ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗΣ</b>						
	Διαφορά συμψηφισμού					
	<b>Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση</b>	<b>4.615,19</b>		<b>59.685,31</b>		<b>55.070,12</b>

		<b>Πιστωτικό ποσό για επιστροφή</b>			
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή					
Τελικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση		<b>4.615,19</b>	<b>59.685,31</b>	<b>55.070,12</b>	
<b>ΑΝΑΛΥΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΠΡΟΣΤΙΜΩΝ Κ.Φ.Δ.</b>		<b>ΥΠΟΧΡΕΟΥ</b>		<b>ΣΥΖΥΓΟΥ</b>	
		<b>Φόρος</b>	<b>Τέλη Χαρτοσήμου</b>	<b>Φόρος</b>	<b>Τέλη χαρτοσήμου</b>
Διαφορά φόρου εισοδήματος για επιβολή προστίμων		32.288,07			
Διαφορά χαρτοσήμου για επιβολή προστίμων					
Ευνοϊκότερο πρόστιμο άρθρου 58					
Διαφορά φόρου εισοδήματος ποσών ελέγχου/ποσών δήλωσης (%)		1607,28%			
Ποσοστό προστίμου άρθρου 58		50,00%			
Πρόστιμο άρθρου 58		16.144,04			

<b>ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ</b>	<b>ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ</b>
<b>56.415,62€</b>	<b>55.070,12€</b>

<b>ΦΠΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ</b>	<b>ΦΠΑ ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ</b>
<b>8.081,34€</b>	<b>8.081,34€</b>

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ  
ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α/Α

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 .