



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 10/05/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Αριθμός απόφασης: 342

**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ**

: Α6 Επανεξέτασης

**Ταχ. Δ/ση**

: Αριστογείτονος 19

**Ταχ. Κώδικας**

: 176 71 – Καλλιθέα

**Τηλέφωνο**

: 213 1604553

**e-mail**

: ded.ath@aaade.gr

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### 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 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

2.Την ΠΟΛ 1069/4.03.2014 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 .....και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ....., κατοίκου ....., κατά α) της αριθ. ....οριστικής πράξης προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/προστίμου, β) της αριθ. ....Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ,του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής 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.

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 .....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:

## ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Κατόπιν της αριθ. ....αρχικής εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου χρήσεων 2016 και 2017 της ΔΟΥ Καλλιθέας, που τροποποιήθηκε με την υπ' αριθμ. ....εντολή, λόγω μεταφοράς αρμοδιότητας στο 2ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, διενεργήθηκε έλεγχος στα βιβλία και στοιχεία της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντα με αντικείμενο εργασιών Ιατρικές Υπηρεσίες Ειδικότητας Ορθοπεδικής, για το έτος 2017, προκειμένου να διαπιστωθεί η ορθή εφαρμογή των διατάξεων των Ν.4308/2014,ΚΦΔ,Ν.4172/2013 και Ν.2859/00.

Εκδόθηκε το με αριθμό ..... σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 του ΚΦΔ, προκειμένου ο προσφεύγων να λάβει γνώση των αποτελεσμάτων του ελέγχου και να διατυπώσει εγγράφως εντός 20 ημερών από την κοινοποίησή τους τις απόψεις του.

Το ανωτέρω σημείωμα και οι προσωρινές πράξεις, κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα την ....., οποίος υπέβαλε εντός της προθεσμίας που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 28 του ΚΦΔ το με αριθμό πρωτ..... σχετικό υπόμνημα με τις απόψεις - αντιρρήσεις του, οι οποίες αναφέρονται αναλυτικά στην σχετική έκθεση ελέγχου.

Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη τις απόψεις του προσφεύγοντα, έκανε κάποιους από τους ισχυρισμούς του δεκτούς.

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκαν τα πιο κάτω:

- 1) Ανακριβής μεταφορά ακαθάριστων εσόδων από το βιβλίο εσόδων - εξόδων στο έντυπο Ε3 της δηλώσης φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2017 ποσού 950,00 ευρώ .
- 2) Το έτος 2017 συνεργάστηκε με την ....., παρέχοντας ιατρικές υπηρεσίες σε ασθενείς, για τις οποίες δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία ως εξής:

ΝΟΣΟΚΟΜΕΙΟ	2017
.....	6.903,32
.....	3.556,00
.....	3.173,24

3) Δεν εξέδωσε ή εξέδωσε ανακριβώς φορολογικά στοιχεία, συνολικής αξίας 3.501,00 ευρώ για το έτος 2017, όπως προέκυψε από την επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών.

4) Από τον έλεγχο προέκυψαν λογιστικές διαφορές (όπως αναλυτικά αναφέρονται στην σελίδα 18-20 της έκθεσης ελέγχου), για το έτος 2017 συνολικού ποσού 7.144,78 ευρώ.

5) Διαπιστώθηκε η εξόφληση των Α.Π.Υ που αναφέρονται αναλυτικά στην σελίδα 17 της έκθεσης ελέγχου, από τον λήπτη της υπηρεσίας (ασθενή - πελάτη), για συναλλαγή άνω των πεντακοσίων (500,00€) τοις μετρητοίς, εν όλο ή εν μέρη.

6) Από τον έλεγχο προέκυψε εισόδημα αγνώστου πηγής και προέλευσης του άρθρου 21 παρ. 4 του ν 4172/2013, ποσού 14.865,51 ευρώ για το έτος 2017.

Κατόπιν των ανωτέρω ο έλεγχος προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα και τα καθαρά κέρδη του φορολογικού έτους 2017 και εξέδωσε τις υπό κρίση πράξεις.

Επειδή από όλες τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που έγιναν, ο έλεγχος δεν διαπίστωσε παρατυπίες ή παραλείψεις που να καθιστούν ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, και δεδομένου ότι δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013 για τον προσδιορισμό του εισοδήματος με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου, προσδιόρισε τα καθαρά κέρδη του φορολογικού έτους 2017, όπως αυτά προκύπτουν από τα τηρηθέντα βιβλία, με την προσθήκη των λογιστικών διαφορών και της αποκρυσάλωσης ύλης, ως εξής:

<b>ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ</b>	
Δηλωθείσες Ακαθάριστες αμοιβές Ελευθερίου Επαγγέλματος	65.621,40
Πλέον ανακριβή μεταφορά βιβλίων σε δήλωση	950,00
Πλέον ανακριβή μεταφορά στοιχείων σε βιβλία	-124,90
Πλέον αποκρυσταύση ύλη (λόγω ανακριβούς ή μη έκδοσης)	17.133,56
<b>Σύνολο Ακαθαρίστων Αμοιβών (ελέγχου) (Ελευθ. Επαγγέλματος) παροχής Υπηρεσιών</b>	<b>83.580,06</b>

**Φορολογητέα Αποτελέσματα**

Καθαρά αποτελέσματα βάσει δήλωσης	31.496,68
Πλέον λογιστικές διαφορές βάσει δήλωσης	0,00
Πλέον λογιστικές διαφορές ελέγχου (μη εκπιπτόμενες δαπάνες πλέον ανακριβείς μεταφορές )	8.599,30
Πλέον αποκρυσταύση ύλη (λόγω ανακριβούς ή μη έκδοσης)	17.133,56
<b>Σύνολο καθαρών αποτελεσμάτων ελέγχου (Ελευθ.Επαγγέλματος) παροχής Υπηρεσιών</b>	<b>57.229,54</b>
<b>Πλέον εισόδημα αγνώστου πηγής – προσαύξηση περιουσίας της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013</b>	<b>14.865,51</b>

-Με την υπ' αριθμ. ....Πράξη προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ προστίμου για το φορολογικό έτος 2017 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα ποσό κύριου φόρου ύψους 15.805,13 ευρώ,πλέον πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 7.902,57 ευρώ,πλέον εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 3.093,09 ευρώ,πλέον φόρου πολυτελούς διαβίωσης ποσού 218,40 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 27.019,18 ευρώ.

-Με την υπ' αριθμ. ....πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα συνολικό πρόστιμο εννιακόσια ευρώ (900,00€), διότι, κατά τη φορολογική περίοδο 01/01/2017 - 31/12/2017 υπέπεσε στις πιο κάτω παραβάσεις:

1. Μια (1) παράβαση διότι ο ελεγχόμενος δεν εξέδωσε ή εξέδωσε ανακριβώς φορολογικό στοιχείο εσόδου (πρόστιμο 500,00 ευρώ)
  2. Τρεις (3) παραβάσεις λόγω εξόφλησης συναλλαγής από τον λήπτη της υπηρεσίας ασθενή-πελάτη για συναλλαγή άνω των πεντακοσίων (500,00€) και εξόφληση τοις μετρητοίς, εν όλω ή εν μέρη, τριών(3) Α.Π.Υ. (πρόστιμο 200,00 ευρώ)
- Μία (1) παράβαση λόγω μη υποβολής συγκεντρωτικών καταστάσεων φορολογικών στοιχείων πελατών-προμηθευτών του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ 1ου, 2ου, 3ου και 4ου τριμήνου 2017. (πρόστιμο 200,00 ευρώ).

Με την από .....και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση της παραπάνω Οριστικής Πράξης προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1ος Λόγος Προσφυγής: Εσφαλμένη απόρριψη δαπανών λόγω μη προσκόμισης παραστατικών.
- 2ος Λόγος Προσφυγής: Εσφαλμένος καταλογισμός φόρου δήθεν αποκρυσταύσης εισοδήματος από καταθέσεις σε κοινούς λογαριασμούς.
- 3ος Λόγος Προσφυγής: Μη νόμιμα ο έλεγχος εξέλαβε ως αποκρυσταύση εισόδημα, κάθε τραπεζική κατάθεση μικρότερη του ποσού των 1.500,00 €.
- 4ος Λόγος προσφυγής: Ακυρότητα του πρόστιμου με την 2η προσβαλλόμενη πράξη, κατά παράβαση της αρχής ne bis in idem.

\*.\*.\*.\*.\*.\*.\*.\*.\*.\*.\*.\*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 παρ.1 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι:

«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, σύμφωνα με τη παράγραφο 5 το άρθρου 5 του ν. Ν. 4308/2014:** «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 διατάξεις του άρθρου 13 του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζεται ότι:**  
Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται:

- α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής. Όταν η παράδοση των πωλούμενων αγαθών γίνεται από τρίτο, το στοιχείο λιανικής πώλησης εκδίδεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την παράδοση και πάντως εντός του φορολογικού έτους που έγινε η παράδοση.
- β) Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας.
- γ) Σε περίπτωση απόκτησης δικαιώματος λήψης υπηρεσίας, με την απόκτηση του δικαιώματος αυτού.
- δ) Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής αγαθών υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το παραστατικό της πώλησης εκδίδεται όταν μέρος της αμοιβής καθίσταται απαιτητό για το μέρος της υπηρεσίας ή του έργου που έχει ολοκληρωθεί και σε κάθε περίπτωση με την ολοκλήρωση της υπηρεσίας ή του έργου.

**Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1003/31.12.2014, παρ. 11.2.3,** ρυθμίζεται ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου συνεχιζόμενης παροχής αγαθών, υπηρεσίας ή κατασκευής έργου. Συγκεκριμένα ορίζεται ότι το τιμολόγιο εκδίδεται μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα από τη λήξη της περιόδου στην οποία μέρος της σχετικής αμοιβής καθίσταται απαιτητό για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί ή το μέρος του έργου που έχει ολοκληρωθεί. Παρ. 11.2.4 Διευκρινίζεται ότι για την υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου για συνεχιζόμενη υπηρεσία (π.χ. διδασκαλία συγκεκριμένων μαθημάτων, συμπλήρωση μιας περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α από το φοροτέχνη-λογιστή, Κλπ.) το κρίσιμο στοιχείο είναι το εάν ο πωλητής, βάσει σύμβασης ή της συνήθους επιχειρηματικής πρακτικής δύναται να απαιτήσει/διεκδικήσει πληρωμή για το μέρος των αγαθών ή υπηρεσιών που έχει προσφέρει ή το έργο που έχει παράξει. Διευκρινίζεται ότι ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου για συνεχιζόμενη παροχή αγαθών ή υπηρεσιών ή κατασκευής έργου δεν διαφοροποιείται από το γεγονός ότι η έναρξη της παροχής ή κατασκευής μπορεί να ξεκίνησε πριν το τέλος της ετήσιας (διαχειριστικής) περιόδου και συνεχίστηκε στην επόμενη. Παράδειγμα 11.2.1 - Χρόνος έκδοσης τιμολογίου σε συνεχιζόμενη υπηρεσία Επιχείρηση επαγγελματικής εκπαίδευσης συμφώνησε με άλλη οντότητα να αναλάβει την εκπαίδευση προσωπικού για το διάστημα 1η Σεπτεμβρίου 20X5 έως 30η Ιουνίου 20X6 με αμοιβή 10.000 ευρώ. Εάν έχει συμφωνηθεί η πληρωμή να γίνει με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας (30η Ιουνίου), το τιμολόγιο πρέπει να εκδοθεί μέχρι 15 Ιουλίου 20X6. Στην περίπτωση αυτή, ωστόσο, με βάση την αρχή του δουλευμένου η επιχείρηση επαγγελματικής εκπαίδευσης οφείλει να αναγνωρίσει την αναλογία του εσόδου που αφορά το 20X5, ανεξάρτητα από την μη υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου. Το ίδιο ισχύει και για το αντισυμβαλλόμενο μέρος που οφείλει να αναγνωρίσει την αναλογία του εξόδου του 20X5. Εάν

όμως έχει συμφωνηθεί και καθίσταται απαιτητό μέρος της αμοιβής, π.Χ. 2.000 ευρώ κάθε δίμηνο, το σχετικό τιμολόγιο για το πρώτο δίμηνο (Σεπτέμβριος - Οκτώβριος 20Χ5) θα εκδοθεί μέχρι 15 Νοεμβρίου 20Χ5 με ποσό 2.000 ευρώ. Σε κάθε περίπτωση, όταν ολοκληρωθεί η συνεχιζόμενη παροχή υπηρεσίας ή το έργο, το τιμολόγιο πρέπει να εκδίδεται κατ' ανώτατο στο χρόνο της περίπτωσης (α) της παραγράφου 2 του άρθρου 1 1, δηλαδή μέχρι την 15 η ημέρα του επόμενου μήνα από το μήνα που ολοκληρώθηκε η παροχή της υπηρεσίας. Διευκρινίζεται ότι το ανωτέρω παράδειγμα είναι ενδεικτικό και δεν περιορίζεται στο είδος της υπηρεσίας. Δηλαδή το ίδιο ισχύει για κάθε οντότητα ανεξάρτητα από το είδος της υπηρεσίας που προσφέρει μια οντότητα (π.χ. υπηρεσίες λογιστικού-φοροτεχνικού γραφείου, δικηγορικές υπηρεσίες, ιατρικές υπηρεσίες, υπηρεσίες συντήρησης, κλπ.).

**Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ.1002/31-12-2014** οι γιατροί δύνανται να μην χρησιμοποιούν φορολογικό ηλεκτρονικό μηχανισμό για την έκδοση των αποδείξεων λιανικών συναλλαγών

**Επειδή στο ν. 4172/2013 , όπως ισχύει για τα υπό κρίση έτη, ορίζεται:**

**στο άρθρο 22,** ότι : «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της,

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,

γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.»

**στο άρθρο 23,** ότι : «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

.....  
β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής,

γ) οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές»

**Επειδή, με την Α.1293/2019** 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 ΚΦΔ, έμμεσες μεθόδους ελέγχου.

**Επειδή, με την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του ν 4172/2013** Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

**Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 του Ν.4174/2013 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 πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.

**Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ΚΦΔ,** 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

αποδείξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.

**Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 54 του ν.4174/2013:** «1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του: .... ιε) δεν εκδίδει λογιστικά αρχεία ή εκδίδει ή λαμβάνει ανακριβή λογιστικά αρχεία (παραστατικά), για πράξεις που δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α .....

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: .... η) πεντακόσια (500) ευρώ, ανά φορολογικό έλεγχο, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος, και χίλια (1.000) ευρώ, ανά φορολογικό έλεγχο, αν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος στις περιπτώσεις ιε και ιστ της παραγράφου 1, .....

**Ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα για εσφαλμένη απόρριψη δαπανών λόγω μη προσκόμισης παραστατικών, λεκτέα τα παρακάτω:**

Επειδή εν προκειμένω δεν τέθηκαν στην διάθεση του ελέγχου τα παραστατικά των δαπανών με α/α 1 του πίνακα των λογιστικών διαφορών έτους 2017 συνολικού ποσού 797,96 ευρώ, δεν ήταν δυνατή η διαπίστωση από τον έλεγχο της πλήρωσης της προϋπόθεσης της παραγράφου 1α του άρθρου 22 του ν.4172/2013 και ως εκ τούτου ορθώς δεν αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους αυτού.

Επειδή, σχετικά με τις δαπάνες με α/α 2 του πίνακα των λογιστικών διαφορών έτους 2017 συνολικού ποσού 1.796,20 ευρώ, οι οποίες αφορούν δαπάνες του Ι.Χ. επιβατηγού αυτοκινήτου του προσφεύγοντα, το οποίο χρησιμοποίησε τόσο επαγγελματικά όσο και κατά την άποψη του ελέγχου και ιδιωτικά, ορθώς και νομίμως δεν αναγνωρίστηκε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. ιβ' του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013, το ως άνω ποσό καθώς κρίθηκε πρόκειται για προσωπικές και όχι επαγγελματικές.

**Ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα για εσφαλμένος καταλογισμός φόρου δήθεν αποκρυβέντος εισοδήματος από καταθέσεις σε κοινούς λογαριασμούς λεκτέα τα παρακάτω:**

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση της ΓΓΔΕ 1228/2013, σχετικά με την κατανομή κοινών λογαριασμών στους συνδικαιούχους, σε περίπτωση που ο ελεγχόμενος επικαλείται διαφορετική αναλογία των χρηματικών αυτών ποσών οφείλει να αποδείξει με κάθε πρόσφορο μέσο τον ισχυρισμό του.

Εν προκειμένω αρχικά δόθηκε στον προσφεύγοντα η υπ' αριθμ. πρωτ. .... πρόσκληση προκειμένου να αιτιολογήσει τις πρωτογενείς καταθέσεις στους τραπεζικούς του λογαριασμούς που αναφέρονται στις σελίδες 22-31 της έκθεσης ελέγχου, στην οποία δεν ανταποκρίθηκε.

Ο προσφεύγων είναι συνδικαιούχος, α) με την .....β) με .....και γ) με .....

Περαιτέρω ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος καταλόγισε μόνο στον ένα συνδικαιούχο (προσφεύγοντα) των ανωτέρω τραπεζικών λογαριασμών τις οικείες καταθέσεις χωρίς να αντικρούει αιτιολογημένα το τεκμήριο συγκυριότητας των χρημάτων κατά το ιδανικό μερίδιο των λοιπών συνδικαιούχων 1/3 εκάστου για τους Α και Β και 1/2 για τον Γ.

Επειδή, ο έλεγχος πιστώσεις συνολικού ποσού 3.379,83 ευρώ στο λογ/σμό ..... όπως αυτές απεικονίζονται στη στήλη «ΣΥΖΥΓΟΥ»,(πίνακες σελίδες 39-64 της έκθεσης ελέγχου), λαμβάνοντας υπόψη τις απαντήσεις των τραπεζών και το υπόμνημα, τις έκρινε για το έτος 2017, ως εισόδημα αγνώστου πηγής- προσαύξηση περιουσίας, διότι έγιναν επώνυμα από φυσικά και νομικά πρόσωπα τα οποία δεν περιλαμβάνονται στα βάσει εκδοθέντων στοιχείων έσοδα του προσφεύγοντα.

Επειδή όπως προκύπτει από τα στοιχεία καταθέσεων, ο μεν λ/σμός στη Τράπεζα .....κινούνταν κυρίως από τον προσφεύγοντα (Α'δικαιούχος), ο δε λ/σμός της ..... είναι ατομικός.

Ο προσφεύγων, ούτε με την απάντηση στο σημείωμα του άρθρου 28 ΚΦΔ αιτιολόγησε τις συγκεκριμένες πιστώσεις, ούτε προσκόμισε στοιχεία ότι πρόκειται για εισόδημα της συνδικαιούχου συζύγου του λογαριασμού αυτού.

Επειδή ο προσφεύγων με την ενδικοφανή προσφυγή επικαλείται διαφορετική αναλογία των χρηματικών αυτών ποσών, όφειλε βάσει των διατάξεων του άρθρου 65 του Κ.Φ.Δ. να αποδείξει με κάθε πρόσφορο μέσο τον ισχυρισμό του.

Συνεπώς, ο καταλογισμός του ελέγχου είναι απόλυτα αιτιολογημένος, εν αντιθέσει με όσα αόριστα και αναπόδεικτα ισχυρίζεται ο προσφεύγων.

Τέλος, για το έτος 2017 προέκυψε εισόδημα αγνώστου πηγής- προσαύξηση περιουσίας ποσού 11.486,22 ευρώ, λόγω διαφοράς μεταξύ των ακαθαρίστων εσόδων της ατομικής του επιχείρησης του ίδιου έτους και του συνόλου των καταθέσεων στους λογαριασμούς που διενεργήθηκαν από τον ίδιο και των καταθέσεων των πελατών του για τις οποίες ο ίδιος έχει εκδώσει φορολογικό στοιχείο.

**Ως προς τον ισχυρισμό ότι μη νόμιμα ο έλεγχος εξέλαβε ως αποκρυβέν εισόδημα κάθε τραπεζική κατάθεση μικρότερη του ποσού των 1.500,00 ευρώ, λεκτά τα εξής:**

Επειδή, ο προσφεύγων, αφενός είναι επιτηδευματίας και οι πιστώσεις-καταθέσεις σε λ/σμούς του που καταλογίστηκαν ως προσαύξηση περιουσίας είναι επώνυμες, αφετέρου δεν δικαιολογήθηκαν και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός που προβάλλεται είναι απορριπτός.

Επειδή, οι διαπιστώσεις των σχετικών Εκθέσεων Μερικού Ελέγχου εισοδήματος του 2ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, επί των οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

#### **Αποφασίζουμε**

Την **απόρριψη** της από .....και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του .....με την επικύρωση: της αριθ. ....οριστικής πράξης προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/προστίμου και -της αριθ. ....Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής

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

<b>ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ</b>	<b>ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ</b>
<b>27.019,18€</b>	<b>27.019,18€</b>

<b>ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 54 ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ</b>	<b>ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 54 ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ</b>
<b>900,00€</b>	<b>900,00€</b>

Ακριβές Αντίγραφο  
Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης

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

**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 .