



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**



**Α.Α.Δ.Ε.**  
Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 28.03.2024

Αριθμός απόφασης: 837

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &  
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ : Α8' - Επανεξέταση**

**Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 08-10**

**Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη**

**Τηλέφωνο : 2313-332241**

**E-Mail : ded.thess@aade.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 ΦΕΚ Α' 206), εφεξής ΚΦΔ.
- β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».
- γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων
- δ. Την με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. 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 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.**

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης ....**2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου .... **1827000**) ενδικοφανή προσφυγή του ..... με ΑΦΜ: ..... κατά: α) της με αριθμό ....**2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ επιβολής προστίμου **φορολογικού έτους 2017** και β) της με αριθμό .....**2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου **φορολογικού έτους 2018**, του προϊσταμένου του ..... και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου του .....

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από .....**2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου .....) ενδικοφανούς προσφυγής του ..... 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 τη με αριθμό ....**2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου **φορολογικού έτους 2017**, του προϊσταμένου του .....καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, ασκούντος ατομική επιχείρηση (υπηρεσίες μηχανικού για ενεργειακά έργα), φόρος ύψους 11.035,61€, πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 5.517,81€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 2.224,81€, ήτοι **συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 18.778,23€**, κατόπιν διαπίστωσης α) πιστώσεων σε τραπεζικούς λογαριασμούς, ύψους 14.453,23€ που δεν αιτιολογήθηκαν και θεωρήθηκαν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα άρθρου 21 παρ.1 και 29 παρ. 1 του Ν.4172/2013, β) δαπανών καθαρής αξίας 11.931,45€ που δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα (δαπανών άνω των 500,00€ που δεν εξοφλήθηκαν με τραπεζικά μέσα και προσωπικών καταναλωτικών δαπανών, βάσει του άρθρου 23 περ β' και ιβ' του Ν. 4172/2013) και προστέθηκαν ως λογιστικές διαφορές στα καθαρά κέρδη του και γ) προσαύξησης περιουσίας από άγνωστη ή αδικαιολόγητη πηγή ή αιτία, ύψους 16.501,00€, αυτοτελώς φορολογούμενης με συντελεστή 33%, βάσει του άρθρου 21 παρ. 4 και 29 παρ. 4 του Ν.4172/2013.

Με τη με αριθμό .....2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018, του προϊσταμένου .....καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος ύψους 27.423,83€, πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 13.711,92€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 6.135,36€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους **42.271,11€**, κατόπιν διαπίστωσης α) πιστώσεων σε τραπεζικούς λογαριασμούς, ύψους 29.047,68€ που δεν αιτιολογήθηκαν και θεωρήθηκαν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα άρθρου 21 παρ.1 και 29 παρ. 1 του Ν.4172/2013, β) δαπανών καθαρής αξίας 19.972,44€ που δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα (δαπανών άνω των 500,00€ που δεν εξοφλήθηκαν με τραπεζικά μέσα και προσωπικών καταναλωτικών δαπανών, βάσει του άρθρου 23 περ β' και ιβ' του Ν. 4172/2013 και προστέθηκαν ως λογιστικές διαφορές στα καθαρά κέρδη του και γ) προσαύξησης περιουσίας από άγνωστη ή αδικαιολόγητη πηγή ή αιτία, ύψους 45.000,00€, αυτοτελώς φορολογούμενης με συντελεστή 33%, βάσει του άρθρου 21 παρ. 4 και 29 παρ. 4 του Ν.4172/2013.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της από ..... έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Ν.4172/2013, φορολογικών ετών 2017 και 2018 του ..... σε εκτέλεση της υπ'άρ..... εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του.

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

1. Παραβίαση του άρθρου 23 περ. β και ιβ του Ν. 4172/2013. Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων από την φορολογική αρχή ως προς τις δαπάνες συνολικού ύψους **11.931,45€** φορολογικού έτους 2017 και **19.972,44€** φορολογικού έτους 2018, καθώς αφορούν εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες της επιχείρησής του που πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον αυτής.

2. Παραβίαση των διατάξεων για προσαύξηση περιουσίας. Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων για τις πρωτογενείς καταθέσεις. Εσφαλμένη εκτίμηση των αποδεικτικών μέσων, καθώς δεν αποτελούν οι επανακαταθέσεις μετρητών πρωτογενείς καταθέσεις και προσαύξηση περιουσίας.

Επειδή τα έτη 2015-2016 οι καταθέσεις σε τραπεζικούς λογαριασμούς θεωρούνταν επισφαλείς και το κλίμα αβέβαιο αναγκάστηκε να προβεί σε σταδιακές αναλήψεις μετρητών: κατά την 11.06.2015 ύψους 5.000,00€, την 16.06.20215 ύψους 10.000,00€ και την 17.06.2015 ύψους 40.000,00€ από τον με αριθμό ..... λογαριασμό του στην τράπεζα EUROBANK,, ήτοι λίγες μόνο μέρες από την επιβολή των capital controls που έλαβαν χώρα στις 28/06/2015. Οι υπό κρίση τραπεζικές πιστώσεις προέρχονται από χρήματα διαθέσιμα σε μετρητά, από

σχηματισθέν κεφάλαιο προγενέστερων χρήσεων (2002-2017) ύψους 234.915,00€ Προς επίρρωση των ισχυρισμών του συνυποβάλει εκ νέου με την ενδικοφανή προσφυγή αντίγραφα των δελτίων κατάθεσης στον με αριθμό ..... λογαριασμό της τράπεζας ALPHA BANK και αντίγραφα των δελτίων ανάληψης της τράπεζας EUROBANK και πίνακα προς ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών (2002 έως 2016)

Περαιτέρω ο έλεγχος εσφαλμένα δεν θεώρησε δικαιολογημένες τις κάτωθι πιστώσεις:

#### Φορολογικό έτος 2017

α) κατάθεση ποσού 1.570,00€, στις 27-03-2017, με αριθμό συναλλαγής ..... στον λογαριασμό του στην ALPHA BANK, που πραγματοποιήθηκε από τον ίδιο, όπως αποδεικνύεται από το με ημερομηνία 27-03-2017 έγγραφο της τράπεζας, και δεν αποτελεί εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα.

β) κατάθεση ποσού 500,00€, στις 29-09-2017, με αριθμό συναλλαγής .....στον λογαριασμό του στην ALPHA BANK, που πραγματοποιήθηκε από τον ίδιο, όπως αποδεικνύεται από το με ημερομηνία 27-03-2017 έγγραφο της τράπεζας, και δεν αποτελεί εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα.

γ) καταθέσεις ύψους 2.000,00€ και 3.000,00€ στις 14-06-2017 και 19-10-2017 αντίστοιχα, στον λογαριασμό του στην EUROBANK, που πραγματοποιήθηκαν από την σύζυγό του ..... συνδικαιούχο του λογαριασμού και κατάθεση ύψους 2.000,00€ στις 14-07-2017 στον ίδιο λογαριασμό που πραγματοποιήθηκε από τον ίδιο, όπως αποδεικνύεται από τα με ημερομηνίες 14-06-2017, 19-10-2017 και 14-07-2017 έγγραφα της εν λόγω τράπεζας και δεν αποτελούν εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα.

δ) μεταφορές χρηματικών ποσών ύψους 582,00€, 550,00€ και 820,00€ στις 02-08-2017, 07-09-2017 και 09-10-2017 αντίστοιχα, από τον λογαριασμό της συζύγου του ..... στην τράπεζα Πειραιώς, όπως προκύπτει από το σχετικό έγγραφο της τράπεζας, για κάλυψη οικογενειακών τους αναγκών, που δεν αποτελούν εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα.

ε) μεταφορές χρηματικών ποσών ύψους 320,00€ και 500,00€ στις 23-08-2017, 27-10-2017 αντίστοιχα, από τον λογαριασμό της υπερήλικης μητέρας του ..... στην τράπεζα Πειραιώς, όπως προκύπτει από το σχετικό έγγραφο της τράπεζας, προκειμένου να πληρώσει οικονομικές της υποχρεώσεις, που δεν αποτελούν εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα.

στ) μεταφορές χρηματικών ποσών ύψους 1.000,00€, 500,00€ και 500,00€ στις 11-04-2017, 30-05-2017 και 04-07-2017 αντίστοιχα, από την προσωπική του φίλη ....., προς εξόφληση άτοκου δανείου που της χορήγησε, όπως αποδεικνύεται από την με ημερομηνία 06-09-2023 δήλωσή της.

ζ) κατάθεση ποσού 1.300,00€ στις 31-10-2017 που έγινε από τον ....., όπως προκύπτει από το σχετικό έγγραφο της Εθνικής Τράπεζας, που σχετίζεται με το με αριθμό ..... τιμολόγιο εκδόσεώς του, που είναι καταχωρημένο και στο βιβλίο εσόδων της επιχείρησής του

η) κατάθεση ποσού 1.000,00€ στις .....2017 από την εταιρία ..... που αφορά προκαταβολή για συμφωνημένη σύμβαση για μελέτη. Η συμφωνία λίγες μέρες αργότερα, όμως, ακυρώθηκε και επέστρεψε σε μετρητά το εν λόγω ποσό, όπως επιβεβαιώνεται και από την οικεία δήλωση της εταιρίας.

#### φορολογικό έτος 2018

α) καταθέσεις ύψους 370,00€ και 1209,40€ στις 20-3-2018 και 21-11-2018 αντίστοιχα, στον λογαριασμό του στην ALPHA BANK, που πραγματοποιήθηκαν η πρώτη από την σύζυγο του ..... και η δεύτερη από τον ίδιο, δικαιούχο του λογαριασμού, όπως προκύπτει από τα σχετικά έγγραφα της τράπεζας.

β) καταθέσεις μετρητών ποσού 50,00€, 750,00€, 1.300,00€, 300,00€, 900,00€, 500,00€, 550,00€ 1000,00€, 700,00€, 1750,00€, 200,00€, 650,00€, 2000,00€ στις 05-02-2018, 05-02-2018, 20-02-2018, 12-03-2018, 21-03-2018, 30-04-2018, 17-04-2018, 25/04/2018, 02-05-2018, 03-05-2018, 10-07-2018, 27-08-2018, 03-09-2018, 03-10-2018 αντίστοιχα, στον λογαριασμό του στην EUROBANK, μέσω του ATM (αυτόματο ταμείο μετρητών) που ο ίδιος με την χρεωστική του κάρτα πραγματοποίησε και ως εκ τούτου οι εν λόγω καταθέσεις, συνολικού ποσού 10.650,00€ δεν αποτελούν προσαύξηση περιουσίας.

γ) καταθέσεις ποσού 2.000,00€ και 1.000,00€ ευρώ στις 03-10-2018 και 28-08-2018 αντίστοιχα, στον λογαριασμό του στην EUROBANK, που πραγματοποιήθηκαν από την σύζυγό του ....., και καταθέσεις ποσού 3.000,00€ και 500,00€ στις 05-07-2018 και 26-11-2018 αντίστοιχα που έγιναν από τον ίδιο, όπως αποδεικνύεται από τα σχετικά έγγραφα της τράπεζας.

δ) μεταφορά χρηματικού ποσού 250,00€ στις 22-10-2018, από τον λογαριασμό της συζύγου του ..... στην τράπεζα Πειραιώς, όπως προκύπτει από το σχετικό έγγραφο της τράπεζας, για κάλυψη οικογενειακών τους αναγκών, που δεν αποτελεί προσαύξηση περιουσίας.

ε) μεταφορές χρηματικών ποσών ύψους 2.000,00€, 70,00€, 127,00€ και 140,00€ στις 05-02-2018, 15-10-2018, 17-10-2018 και 22-10-2018 αντίστοιχα, από τον λογαριασμό της υπερήλικης μητέρας του ..... στην τράπεζα Πειραιώς, όπως προκύπτει από το σχετικό έγγραφο της τράπεζας, προκειμένου να πληρώσει οικονομικές της υποχρεώσεις, που δεν αποτελούν προσαύξηση περιουσίας

στ) καταθέσεις μετρητών ποσού 600,00€ και 1.000,00€, στις 20-08-2018 και 12-11-2018 αντίστοιχα, στον λογαριασμό του στην τράπεζα Πειραιώς μέσω του ATM (αυτόματο ταμείο

μετρητών) που ο ίδιος με την χρεωστική του κάρτα πραγματοποίησε και ως εκ τούτου οι εν λόγω καταθέσεις, συνολικού ποσού 1.600,00€ δεν αποτελούν προσαύξηση περιουσίας

ζ) καταθέσεις μετρητών ποσού 300,00€, 1.000,00€, 1.000,00€, 400,00€, 1.700,00€, 1.550,00€, 1250,00€, 500,00€, στις 18-01-2018, 01-05-2018, 09-05-2018, 21-05-2018, 10-06-2018, 24-07-2018, 25-07-2018, 26-07-2018 και 30-07-2018 αντίστοιχα, στον λογαριασμό του στην Εθνική Τράπεζα, μέσω του ATM (αυτόματο ταμείο μετρητών) που ο ίδιος με την χρεωστική του κάρτα πραγματοποίησε και ως εκ τούτου οι εν λόγω καταθέσεις, συνολικού ποσού 7.700,00€ δεν αποτελούν προσαύξηση περιουσίας.

η) κατάθεση ύψους 1.500,00€ στον λογαριασμό του στην EUROBANK στις 27-02-2018 από την εταιρία «.....», όπως αποδεικνύεται από τα σχετικά έγγραφα της EUROBANK, προς εξόφληση των τιμολογίων με αρ. .... εκδόσεως της επιχείρησής του.

θ) κατάθεση ποσού 248,00€ στον λογαριασμό του στην EUROBANK στις 19-12-2018 από την εταιρία «.....», όπως αποδεικνύεται από τα σχετικά έγγραφα της EUROBANK, προς εξόφληση του τιμολογίου με αρ. .... εκδόσεως της επιχείρησής του.

ι) κατάθεση ποσού 800,00€ στις 19/12/2018 από την κοινωνία κληρονόμων .....που αφορά προκαταβολή για συμφωνημένη σύμβαση για μελέτη. Η συμφωνία λίγες μέρες αργότερα, όμως, ακυρώθηκε και επέστρεψε σε μετρητά το εν λόγω ποσό, όπως προκύπτει από την σχετική δήλωση της εκπροσώπου της κοινωνίας κληρονόμων.

ια) καταθέσεις ποσών 2.978,00€, 714,00€, 72,00€, 130,00€, 120,00€, 500,00€,50,00€ στον λογαριασμό της EUROBANK στις 27-06-2018, 27-06-2018, 05-07-2018, 05-10-2018, 05-10-2018, 26-11-2018 και 26-11-2018 αντίστοιχα πραγματοποιήθηκαν προς εξόφληση των τιμολογίων με αρ. ...., των ΑΠΥ με αρ. .... και των υπ'αρ. .... φορολογικών στοιχείων, όπως αποδεικνύονται από το βιβλίο εσόδων 2018.

**3.** Τα εμβάσματα με την αιτιολογία συναλλαγής «.....» αφορούν τον επαναπατρισμό κεφαλαίων μέσω εμβασμάτων από τον γιό του ....., ο οποίος ήταν φοιτητής στην ..... συγκεκριμένα στο Πανεπιστήμιο ..... όπως αποδεικνύεται από το σχετικό έγγραφο του Πανεπιστημίου. Προσκόμισε την ηλεκτρονική του αλληλογραφία με την ....τράπεζα όπου είχε υποβάλει ο γιός του αίτημα να τους αποσταλούν όλες οι κινήσεις του λογαριασμού. Εμβάσματα συνολικού ποσού 16.501,00€ φορολογικού έτους 2017 και 45.000,00€ φορολογικού έτους 2018 προέρχονται από εισόδημα το οποίο έχει φορολογηθεί τα προηγούμενα έτη, όπως προκύπτει από τον συνυποβληθέντα πίνακα ανάλωσης ετών 2002-2016.

**4.** Κατά παράβαση του άρθρου 27 του ν. 4174/2013, ο έλεγχος εφάρμοσε την έμμεση τεχνική του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά, για την οποία απαιτείται

να έχει προηγηθεί η έκδοση ειδικής εντολής (εισήγηση ελεγκτή, έκδοση αιτιολογημένης απόφασης μετά από την εισήγηση του Ελεγκτή).

5.Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των αρχών της ισότητας, της χρηστής διοίκησης και της καλής πίστης διότι σε έλεγχο για προσαύξηση περιουσίας οι ελεγκτικές αρχές ελέγχουν τις συναλλαγές των φορολογούμενων άνω του ποσού των 1.000,00€ ευρώ, οι συναλλαγές μέχρι 1.000,00€ ευρώ δεν εντάσσονται στα αιτήματα παροχής πληροφοριών των ελεγκτικών αρχών. Κρίθηκε δε κατά περίπτωση, με βάση την φοροδοτική του ικανότητα ότι και οι συναλλαγές μέχρι 2.000,00€ εκφεύγουν του ανωτέρω ελέγχου.

Ο προσφεύγων αιτείται δε να κληθεί από την Υπηρεσία μας και να παραστεί κατά τη συζήτηση της ενδικοφανούς προσφυγής προς ανάπτυξη των ισχυρισμών του.

Ως προς το αίτημα του προσφεύγοντος να κληθεί από την Υπηρεσία μας και να παραστεί κατά τη συζήτηση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής προς ανάπτυξη των διαλαμβανόμενων σε αυτή ισχυρισμών του.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 5 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «...η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών εκδίδει απόφαση, [...], λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο και τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που είναι σχετική με την υπόθεση. [...]. Αν η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών το κρίνει απαραίτητο, δύναται να καλέσει τον υπόχρεο σε ακρόαση. Σε περίπτωση που προσκομισθούν νέα στοιχεία στην Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση. [...].»

Επειδή, σύμφωνα το άρθρο 3 παρ. 1-5 της ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ), «1. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών ερευνά [...] τα πραγματικά και νομικά ζητήματα των υποθέσεων, λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο, τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που σχετίζεται με την υπόθεση. Η διαδικασία διεξάγεται εγγράφως, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο παρόν άρθρο. 2. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, εάν το κρίνει απαραίτητο, δύναται [...] να καλεί τον υπόχρεο [...], προκειμένου να εκφράσει εγγράφως, εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών το αργότερο, τις απόψεις του ως προς τα σχετικά ζητήματα και τους προβαλλόμενους με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής λόγους και ισχυρισμούς. 3. Στις περιπτώσεις που με την

άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής προσκομισθούν στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών νέα στοιχεία ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση, [...], προκειμένου να εκφράσει εγγράφως τις απόψεις του, αναπτύσσοντας τους προβαλλόμενους με την ενδικοφανή προσφυγή λόγους και τα τυχόν συνυποβαλλόμενα σε αυτήν νέα στοιχεία ή τα επικαλούμενα με το αίτημα του νέα πραγματικά περιστατικά. Στην περίπτωση αυτή, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών δύναται να ζητά από την αρμόδια φορολογική αρχή τη διενέργεια πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων, τάσσοντας ρητή προθεσμία, προκειμένου η τελευταία να της αποστείλει το σχετικό πόρισμά της. Ως νέα στοιχεία ορίζονται αυτά τα οποία δεν είχε στη διάθεσή της η φορολογική αρχή και δεν ήταν δυνατόν να τα λάβει υπ όψιν της κατά το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης. 4. ...η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών κρίνει εάν πρόκειται για νέα στοιχεία ή όχι ή για νέα πραγματικά περιστατικά, συνεκτιμώντας τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης [...] και κάθε άλλο πρόσφορο στοιχείο. 5. Σε εξαιρετικές περιπτώσεις και εφόσον κατά την κρίση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών συντρέχει λόγος, η προβλεπόμενη στις παραγράφους 2 και 3 [...] ακρόαση διεξάγεται προφορικώς[...].»

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την παρ. Δ' της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/ 4.3.2014 εγκυκλίου του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών: «1. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών λαμβάνοντας υπόψη το σύνολο των στοιχείων του φακέλου και κάθε άλλη πληροφορία που σχετίζεται με την υπόθεση, εκδίδει απόφαση [...]. 2. [...]. 3. Στις περιπτώσεις που με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής προσκομισθούν στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών νέα στοιχεία ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση, προκειμένου να εκφράσει τις απόψεις του, αναπτύσσοντας τους προβαλλόμενους με την ενδικοφανή προσφυγή λόγους και τα τυχόν συνυποβαλλόμενα σε αυτήν νέα στοιχεία ή τα επικαλούμενα με το αίτημά του νέα πραγματικά περιστατικά σύμφωνα με τα παραπάνω οριζόμενα. Στην περίπτωση αυτή, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών δύναται να ζητά από την αρμόδια φορολογική αρχή τη διενέργεια πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων, τάσσοντας σύντομη ρητή προθεσμία, προκειμένου η τελευταία να της αποστείλει το σχετικό πόρισμά της, καθόσον η διαδικασία αυτή δεν διακόπτει την 60νήμερη προθεσμία για έκδοση της σχετικής απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών.

Ως νέα στοιχεία ορίζονται αυτά τα οποία δεν είχε στη διάθεσή της η φορολογική αρχή και δεν ήταν δυνατόν να τα λάβει υπ όψιν της κατά το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης.»



**Επειδή**, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων αιτείται να κληθεί από την Υπηρεσία μας να παραστεί κατά τη συζήτηση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής προς ανάπτυξη των διαλαμβανόμενων σε αυτή ισχυρισμών του. Όπως όμως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 5 του ΚΦΔ και του άρθρου 3 παρ. 1 -5 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ, η Υπηρεσία μας δύναται να καλέσει το υπόχρεο πρόσωπο (εν προκειμένω, τον προσφεύγοντα) σε ακρόαση, προκειμένου να εκφράσει τις απόψεις της προφορικώς, κάτι που μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις μπορεί να συμβεί και μόνον εφόσον κατά την κρίση της Υπηρεσίας μας συντρέχει λόγος ως προς τα επιμέρους ζητήματα και τους προβαλλόμενους με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής ισχυρισμούς. Στην προκειμένη περίπτωση, κάτι τέτοιο δεν κρίθηκε απαραίτητο. Συνεπώς το σχετικό αίτημα του προσφεύγοντος απορρίπτεται.

### **Ως προς τον 1<sup>ο</sup> ισχυρισμό του προσφεύγοντος**

**Επειδή**, στο άρθρο 22 του ν.4172/2013 ορίζεται 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, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.  
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.»

**Επειδή**, στο άρθρο 23 του ν.4172/2013 ορίζεται 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..., ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες ....».

**Επειδή**, με την ΠΟΛ 1113/2015 -Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α') διευκρινίστηκε ότι:

#### **« Άρθρο 22 Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες**

1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από

επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων...

#### **Άρθρο 23 «Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες»**

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Ειδικότερα, με τις διατάξεις αυτές ρητά ορίζεται ότι δεν εκπίπτουν: [...]

β) Κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500 ευρώ, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. Για την περίπτωση αυτή έχουν παρασχεθεί αναλυτικές οδηγίες με τις ΠΟΛ.1216/1.10.2014 και ΠΟΛ.1079/6.4.2015 εγκυκλίου μας...[...] ιβ) Οι προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες.

**Επειδή**, η ελεγκτική αρχή για τον προσδιορισμό του εισοδήματος του προσφεύγοντος εφάρμοσε τις ελεγκτικές επαληθεύσεις των διατάξεων των άρθρων 3 έως 11 της υπ' αρ. Α 1293/23-07-2019 (ΦΕΚ Β' 3085/31.07.2019) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. και σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθρα 22 και 23 του ν. 4172/2013, δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση συνολικές δαπάνες ύψους 11.931,45€ για το φορολογικό έτος 2017 και 19.972,44€ για το φορολογικό έτος 2018 (λογιστικές διαφορές). Ειδικότερα :

- δαπάνη ύψους 3.000,00€ κατά το φορολογικό έτος 2017, γιατί η εξόφλησή της δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμών αξίας άνω των πεντακοσίων (500€), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 περ. β' του ν. 4172/2013, ως κάτωθι:

ΗΜ/ΝΙΑ	ΕΙΔΟΣ ΠΑΡΑΣΤ.	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΑΦΜ	ΣΥΝΟΛΟ	ΚΑΘ. ΠΟΣΟ	Φ.Π.Α 24%
22/12/2017	ΤΙΜ	ΧΑΡΙΤΩΝ	39819239	3.720,00	3.000,00	720,00

- δαπάνες ύψους 6.192,04€ κατά το φορολογικό έτος 2017 και 17.982,30€ κατά το φορολογικό έτος 2018, που κρίθηκαν ως προσωπικές καταναλωτικές (σελ. 11 - 40 της οικείας έκθεσης ελέγχου), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 περ. ιβ' του ν. 4172/2013.

- δαπάνες ηλεκτρισμού, τηλεφωνίας, ύδρευσης και φυσικού αερίου ύψους 2.739,41€ κατά το φορολογικό έτος 2017 και 1.990,14€ κατά το φορολογικό έτος 2018 (σελ. 40 - 42 της οικείας

έκθεσης ελέγχου), ως προσωπικές καταναλωτικές, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 περ. ιβ' του ν. 4172/2013, (δεδομένου ότι ως έδρα του προσφεύγοντος είχε δηλωθεί η οικία του επί της οδού Κοραή 1 στο Πανόραμα του Δήμου Πυλαίας Χορτιάτη, συνολικού εμβαδού 237 τ.μ., ο έλεγχος αναγνώρισε ποσοστό 1/3 των σχετικών δαπανών.

**Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα η φορολογική αρχή απέρριψε τις ως άνω δαπάνες φορολογικών ετών 2017 και 2018 καθώς αφορούν δαπάνες που έγιναν προς το συμφέρον της επιχείρησής του.**

**Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5§7 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ), για την απόδειξη παραγωγικότητας προσωπικών – καταναλωτικών δαπανών, πέραν του τιμολογίου και της εγγραφής αυτών στα βιβλία, πρέπει να προσκομίζονται και δικαιολογητικά που να συνδέουν το γεγονός με τον επιχειρηματικό σκοπό, να δημιουργείται δηλαδή μια αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων που να διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία, δεδομένου δε ότι το βάρος της απόδειξης της παραγωγικότητας της δαπάνης (ότι δηλαδή πραγματοποιείται προς το συμφέρον της επιχείρησής και όχι για προσωπικούς λόγους που εκφεύγουν του σκοπού της), το φέρει η επιχείρηση και όχι η φορολογική αρχή.**

**Επειδή εν προκειμένω ο προσφεύγων δεν προσκόμισε κατάλληλα αποδεικτικά στοιχεία που να τεκμηριώνουν τον ισχυρισμό του ότι οι δαπάνες πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της ατομικής επιχείρησής.**

Ως εκ τούτου ο εν λόγω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

**Ως προς τον 2<sup>ο</sup> και 3<sup>ο</sup> ισχυρισμό του προσφεύγοντος,**

**Επειδή, στο άρθρο 64 του ΚΦΔ 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, με την παρ. 2 του άρθρου 28 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «...Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για**

τον προσδιορισμό του φόρου ....».

**Επειδή**, στο άρθρο 34 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος. Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου, υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παράγραφο 5 του άρθρου 25 του Κώδικα».

**Επειδή**, στο άρθρο 65 του ΚΦΔ 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».

**Επειδή**, στο άρθρο 23 του ΚΦΔ ορίζεται ότι : «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά 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.» και στο άρθρο 15 του ίδιου νόμου ορίζεται «1. Κατόπιν έγγραφου ή ηλεκτρονικού αιτήματος του Γενικού Γραμματέα, οι κρατικές υπηρεσίες και κάθε φορέας της Γενικής Κυβέρνησης, συμπεριλαμβανομένων των δικαστικών και εισαγγελικών αρχών και όλων των δημόσιων οργανισμών, φορέων και εταιρειών, όπου συμμετέχει ή έχει την εποπτεία το Κράτος, καθώς και των ανεξάρτητων αρχών, υποχρεούνται να παρέχουν στη Φορολογική Διοίκηση κάθε διαθέσιμη πληροφορία και να επιδεικνύουν, χωρίς τη μεταφορά τους εκτός των εγκαταστάσεων, όλα τα πρωτότυπα έγγραφα, μητρώα και στοιχεία που έχουν στην κατοχή τους».

**Επειδή**, στη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των

φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

**Επειδή, στο άρθρο 7 του Ν 4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Φορολογητέο εισόδημα είναι το εισόδημα που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών που εκπίπτουν, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. από το ακαθάριστο εισόδημα. Ο Κ.Φ.Ε. διακρίνει τις ακόλουθες κατηγορίες ακαθάριστων εισοδημάτων: ... β) εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα...».**

**Επειδή, στο άρθρο 21 του Ν 4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους.... [...] .4. Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».**

**Επειδή, στην απόφαση Α.1293/23-07-2019 (ΦΕΚ Β' 3085/31-07-2019) του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με θέμα «Πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά», ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα: «...αποφασίζουμε: Κατά το φορολογικό έλεγχο προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά, θα εφαρμόζεται το Πρόγραμμα Ελέγχου της παρούσας, εξαιρουμένων των υποθέσεων μερικού ελέγχου για την επιστροφή φόρου. [...] 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 το άρθρο 39 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «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 την παρ. 1 και 4 του άρθρου 29 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα φορολογούνται με την κλίμακα της παραγράφου 1 του άρθρου 15, αφού προστεθούν σε τυχόν εισοδήματα από μισθούς και συντάξεις. Για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα δεν εφαρμόζονται οι μειώσεις του άρθρου 16. Στην περίπτωση που αποκτάται εισόδημα από ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα, η οποία υπάγεται στην ασφάλιση του ΟΓΑ, μαζί με εισόδημα από αγροτική δραστηριότητα, υπολογίζεται η μείωση του φόρου που προβλέπεται στο άρθρο 16 αλλά μόνον στο εισόδημα που αποκτάται από την αγροτική δραστηριότητα. Εφόσον, μαζί με τα εισοδήματα του προηγούμενου εδαφίου αποκτάται και εισόδημα από μισθωτή εργασία ή συντάξεις, η μείωση του φόρου θα είναι αυτή που αναλογεί στο μέρος του εισοδήματος που προέρχεται από μισθωτή εργασία και συντάξεις, καθώς και αγροτική δραστηριότητα. [...] 4. Το εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 4 του άρθρου 21 φορολογείται με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%)».

**Επειδή** περαιτέρω, με την εγκύκλιο ΠΟΛ 1175/16-11-2017 παρασχέθηκαν πρόσθετες διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας, όπου μεταξύ άλλων 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 [...] 5. Ειδικότερα, σχετικά με τον έλεγχο υποθέσεων για προσαύξηση περιουσίας παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις προκειμένου να υπάρχει ομοιόμορφη αντιμετώπιση των υποθέσεων.

5.4. Ο χαρακτηρισμός μιας πίστωσης σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει ο ελεγχόμενος ως προερχόμενης ή σχετιζόμενης με ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα εξετάζεται ως πραγματικό γεγονός. Εφόσον αποδειχθεί ότι προέρχεται από ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα, δηλαδή προσδιορίζεται το είδος της παρασχεθείσας υπηρεσίας και ο λήπτης αυτής ή το πωληθέν αγαθό και ο αγοραστής αυτού, τότε φορολογείται, κατά περίπτωση, με τις οικείες διατάξεις του ν. 2238/1994 (άρθρα 28 , 40 , 48 κ.λπ.) ή την παρ.1 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 και υπόκειται σε τυχόν λοιπές φορολογίες (π.χ. ΦΠΑ), εάν δεν έχει ήδη φορολογηθεί.».

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά με την υπ' αριθ. 884/2016 απόφαση του ΣτΕ (Β' Τμήμα Επταμελές) ότι «η ανωτέρω διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ αφορά στη φορολόγηση ως εισοδήματος «προσαύξηση[ς] περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία». Ως «πηγή ή αιτία» της προσαύξησης της χρηματικής περιουσίας του φορολογούμενου νοείται ο γενεσιουργός λόγος της εισαγωγής/ένταξης των αντίστοιχων ποσών στην περιουσία του [...] 13. Επειδή, η ως άνω διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ, κατά το κρίσιμο, εν προκειμένω, σκέλος της, που αναφέρεται σε περιουσιακή προσαύξηση προερχόμενη «από άγνωστη [...] πηγή ή αιτία», έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται υπό την προϋπόθεση ότι η φορολογική διοίκηση δεν κατορθώνει να διαπιστώσει, κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο και ασφαλή, τη συγκεκριμένη προέλευση της προσαύξησης (που, σε υπόθεση όπως η παρούσα, υπερβαίνει τα εισοδήματα που της έχει δηλώσει ο φορολογούμενος), παρά τη λήψη των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, συμπεριλαμβανόμενης, ιδίως, της κλήσης του φορολογούμενου για παροχή σχετικών πληροφοριών και στοιχείων, που, αν υποβληθούν, ελέγχονται ως προς την ακρίβεια και την επάρκειά τους. Εξάλλου, ναι μεν η εισαγωγή (κατάθεση) χρηματικού ποσού σε τραπεζικό λογαριασμό του φορολογούμενου ενδέχεται να συνιστά ή να αντιστοιχεί σε «προσαύξηση [της] περιουσίας» του, κατά την έννοια της ίδιας διάταξης, αλλά, πάντως, είναι εμφανές ότι η μεταφορά χρηματικού ποσού από τραπεζικό

λογαριασμό του φορολογούμενου σε άλλον τραπεζικό λογαριασμό του ίδιου προσώπου δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι επαυξάνει την περιουσία του (πρβλ. αποφάσεις του γαλλικού Conseil d'Etat της 19.6.2014 στην υπόθεση 371099 και της 20.10.2010 στην υπόθεση 317565, δημοσιευμένες στο διαδικτυακό τόπο του), τουλάχιστον εφόσον αυτός είναι ο μοναδικός δικαιούχος του πρώτου λογαριασμού [...] 20. Επειδή, κατά την έννοια των διατάξεων των άρθρων 4 παρ. 5 και 78 παρ. 1 του Συντάγματος, η φορολογούμενη ύλη (εν προκειμένω, εισόδημα) δεν επιτρέπεται να είναι πλασματική, αλλά πρέπει να είναι πραγματική (βλ. λ.χ. ΣΤΕ Ολομ. 29/2014, Ολομ. 4003/2014, Ολομ. 2563/2015, Ολομ. 2564/2015)».

Επειδή, με την ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015 δόθηκαν διευκρινήσεις από το Β' Τμήμα της Διεύθυνσης Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών σχετικές με θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας. Συγκεκριμένα, μεταξύ άλλων, αναφέρονται τα εξής: «1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 21 του ΚΦΕ, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. 2. Επιπλέον, με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ΚΦΔ ορίζεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις. 3. Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. 7. Επίσης, σε όσες περιπτώσεις επικαλείται ο φορολογούμενος ότι η προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση, γονική παροχή, κληρονομιά κλπ, πρέπει να ελέγχεται αν υπήρχε η δυνατότητα από τον δωρητή, τον δανειοδότη, τον παρέχοντα, τον κληρονομούμενο, να καταβάλλει ποσά που επικαλείται ο φορολογούμενος, καθώς και αν έχουν καταλογιστεί τα ποσά που προβλέπονται από τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις (π.χ. τέλη χαρτοσήμου, φόρος γονικής παροχής, φόρος δωρεάς κ.λπ.) [...] 8. Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-



κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα..... 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».

**Επειδή**, με το **άρθρο 62 του Ν.4170/2013** θεσπίστηκε «Σύστημα Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών» των πιστωτικών ιδρυμάτων και των ιδρυμάτων πληρωμών που λειτουργούν στην Ελλάδα, προκειμένου να διευκολυνθεί η διαβίβαση, αφενός, των αιτημάτων παροχής πληροφοριών των αρμόδιων ελεγκτικών υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών και, αφετέρου, των απαντήσεων των εν λόγω ιδρυμάτων σε τέτοια αιτήματα. Παράλληλα, λειτουργεί ήδη (από το 2017) στις ελεγκτικές υπηρεσίες της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων το Ειδικό Λογισμικό Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας, το οποίο έχει καταστήσει ταχύτερη και πιο αξιόπιστη και αποτελεσματική τη διασταύρωση των στοιχείων των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος με τα δεδομένα των (ταυτοποιούμενων, ως προς το είδος τους, βάσει ειδικού ενιαίου κωδικολογίου) κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών των φορολογούμενων.

**Επειδή**, σύμφωνα με το **άρθρο 147 ΚΔΔ**: «1. Αποδεικτικά μέσα είναι: α) η αυτοψία, β) η πραγματογνωμοσύνη, γ) τα έγγραφα, δ) η ομολογία του ιδιώτη διαδίκου, ε) οι εξηγήσεις των διαδίκων, στ) οι μάρτυρες και ζ) τα δικαστικά τεκμήρια».

**Επειδή**, σύμφωνα με το **άρθρο 148 ΚΔΔ**: «Το δικαστήριο χρησιμοποιεί τα αποδεικτικά μέσα κατά την κρίση του και τα εκτιμά ελευθέρως, αυτοτελώς ή σε συνδυασμό μεταξύ τους, εκτός αν ειδική διάταξη νόμου ορίζει διαφορετικά».

**Επειδή**, σύμφωνα με το **άρθρο 185 ΚΔΔ**: «1. Οι μαρτυρικές καταθέσεις τις οποίες προσάγουν οι διάδικοι προαποδεικτικώς λαμβάνονται ενόρκως, ... ενώπιον του ειρηνοδίκη ή συμβολαιογράφου της έδρας του δικαστηρίου ή της κατοικίας του μάρτυρα. 2. Ο διάδικος που επιδιώκει τη λήψη μαρτυρικής κατάθεσης κατά τα οριζόμενα στην προηγούμενη παράγραφο επιδίδει, δέκα (10) τουλάχιστον ημέρες από την κατάθεση, στους λοιπούς διαδίκους, κλήση, η οποία αναφέρει το ένδικο βοήθημα ή μέσο που αφορά η κατάθεση, τόπο, ημέρα και ώρα

διεξαγωγής της, το ονοματεπώνυμο, το επάγγελμα και τη διεύθυνση της κατοικίας του μάρτυρα, καθώς και το θέμα της κατάθεσης».

Επειδή, σύμφωνα με πάγια νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣΤΕ 2152/2017, 4155/2018, 1838/2016, 1327/2012, 1349/2001, 3042/2004), από τις ανωτέρω διατάξεις συνάγεται ότι οι προσκομιζόμενες από τους διαδίκους εξώδικες δηλώσεις, επιστολές ή βεβαιώσεις δεν είναι νόμιμα αποδεικτικά μέσα και δεν επιτρέπεται να ληφθούν νομίμως υπόψη, ούτε για τη συναγωγή δικαστικών τεκμηρίων, γιατί αποτελούν μαρτυρίες, για τις οποίες δεν τηρήθηκαν οι απαιτούμενες από τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας διατυπώσεις για την εγκυρότητά τους. Αποτελούν, όμως, οι εν λόγω δηλώσεις ή βεβαιώσεις νόμιμα αποδεικτικά μέσα, εάν είναι προγενέστερες της προσφυγής και δεν έχουν συνταγεί εν όψει ή επ' ευκαιρία της διοικητικής δίκης ή με σκοπό να χρησιμοποιηθούν στο πλαίσιο της δίκης αυτής, ή εάν έχουν τεθεί υπόψη της Διοικήσεως, στο πλαίσιο του ελέγχου που ενδεχομένως διενήργησε πριν από την έκδοση της προσβληθείσης με την προσφυγή πράξης, ώστε να καταστούν στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης.

Επειδή, εν προκειμένω ο έλεγχος προέβη σε άνοιγμα τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος λόγω μη προσκόμισης από τον προσφεύγοντα φορολογικών στοιχείων εσόδων φορολογικής περιόδου 01.01.2017 - 31.12.2018.

Από την επεξεργασία των δεδομένων των τραπεζικών λογαριασμών σε συνδυασμό με τα στοιχεία του Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας (Α.Υ.Ο. 4105/2015), οι παρακάτω πιστώσεις - καταθέσεις, σε τραπεζικούς λογαριασμούς στους οποίους ο προσφεύγων είναι δικαιούχος ή συνδικαιούχος, κρίθηκαν από τον έλεγχο ως πρωτογενείς, που δεν αιτιολογήθηκαν επαρκώς και ελήφθησαν ως σχετιζόμενες με την επιχειρηματική δραστηριότητα του προσφεύγοντος κι ως εκ τούτου ως ακαθάριστα έσοδα από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας (κατόπιν εσωτερικής υπαίρεσης φόρου προστιθέμενης αξίας με συντελεστή 24%).

#### **Φορολογικό έτος 2017:**

**-ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ .....**

Ταυτότητα Συναλλαγής Τραπέζης	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Συναλλαγής	Απολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής
.....	27/3/2017	ΚΑΤΑΘΕΣΗ/ΑΝΑΛΗΨΗ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	1.570,00 €
.....	27/7/2017	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΣΩ ALPHAWEB	.....	500,00 €
.....	29/9/2017	ΚΑΤΑΘΕΣΗ/ΑΝΑΛΗΨΗ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	500,00 €
.....	7/11/2017	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΣΩ	.....	500,00 €

		ΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΟΣ		
			Συνολική αξία	3.070,00 €

### ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ .....

Ταυτότητα Συναλλαγής Τραπέζης	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Συναλλαγής	Απολογία Συναλλαγής	Χρονοσήμανση Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής
.....	6/3/2017	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ	.....	110507	5.000,00 €
..	24/5/2017	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	.....	134622	1.000,00 €
.....	14/6/2017	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	091430	2.000,00 €
.....	14/7/2017	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	100637	2.000,00 €
.....	9/10/2017	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	ΜΤΦ ΜΕΣΩ WEB	201525	300,00 €
.....	19/10/2017	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	103916	3.000,00 €
<b>Συνολική Αξία πιστώσεων</b>					<b>8.300,00€</b>

### ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ .....

Ταυτότητα Συναλλαγής Τραπέζης	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Συναλλαγής	Απολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής
.....	11/4/2017	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ	.....	1.000,00 €
.....	30/5/2017	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ	.....	500,00 €
.....	4/7/2017	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ	.....	500,00 €
.....	31/7/2017	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ	.....	300,00 €
.....	2/8/2017	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ.	.....	582,00 €
.....	23/8/2017	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ.	.....	320,00 €
.....	7/9/2017	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ.	.....	550,00 €
.....	27/10/2017	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ.	.....	500,00 €
			<b>Συνολική αξία</b>	<b>4.252,00€</b>

### ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ .....

Ταυτότητα Συναλλαγής Τραπέζης	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Συναλλαγής	Απολογία Συναλλαγής	Χρονοσήμανση Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής
.....	9/10/2017	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	151656	1.000,00 €
.....	31/10/2017	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	113931	1.300,00 €
<b>Συνολική αξία</b>					<b>2.300,00€</b>

### Φορολογικό έτος 2018:

### ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ .....

Ταυτότητα Συναλλαγής Τραπέζης	Ημερομηνία Συναλλαγής	Κωδικός Συναλλαγής Τραπέζης	Περιγραφή Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής
.....	20/3/2018	.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ/ΑΝΑΛΗΨΗ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	370,00 €
.....	21/11/2018	.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ/ΑΝΑΛΗΨΗ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	1.209,40 €
			<b>Συνολική Αξία</b>		<b>1.579,40€</b>

#### ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ .....

Ταυτότητα Συναλλαγής Τραπέζης	Ημερομηνία Συναλλαγής	Ονομασία Καταστήματος	Περιγραφή Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Χρονο-σήμανση Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής
.....	5/2/18	.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΜΕΣΩ ΑΤΜ	.....	111157	50,00 €
.....	5/2/18	.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΜΕΣΩ ΑΤΜ	.....	111425	750,00 €
.....	20/2/2018	.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΜΕΣΩ ΑΤΜ	.....	114157	1.300,00 €
.....	12/3/2018	.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΜΕΣΩ ΑΤΜ	.....	095128	300,00 €
.....	3/4/2018	.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΜΕΣΩ ΑΤΜ	.....	191209	900,00 €
.....	17/4/2018	.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΜΕΣΩ ΑΤΜ	.....	190619	500,00 €
.....	25/4/2018	.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΜΕΣΩ ΑΤΜ	.....	154809	550,00 €
.....	2/5/2018	.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΜΕΣΩ ΑΤΜ	.....	171251	1.000,00 €
.....	3/5/2018	.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΜΕΣΩ ΑΤΜ	.....	132032	700,00 €
.....	5/7/2018	.....	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ	.....	102525	3.000,00 €
.....	10/7/2018	.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΜΕΣΩ ΑΤΜ	.....	190520	1.750,00 €
.....	27/8/2018	.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΜΕΣΩ ΑΤΜ	.....	175022	200,00 €
.....	28/8/2018	.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	112258	1.000,00 €

.....	3/9/2018	.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΜΕΣΩ ΑΤΜ	.....	143546	650,00 €
.....	3/10/2018	.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	124454	2.000,00 €
.....	16/10/2018	.....	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	.....	141251	600,00 €
.....	26/11/2018	.....	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	.....	091204	500,00 €
.....	29/11/2018	.....	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	.....	134832	200,00 €
.....	10/12/2018	.....	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	.....	105900	100,00 €
.....	17/12/2018	.....	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	.....	094041	200,00 €
.....	19/12/2018	.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	130732	100,00 €
.....	31/12/2018	.....	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	.....	085032	150,00 €
				<b>Συνολική Αξία</b>		<b>16.439,00€</b>

#### ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ .....

Ταυτότητα Τραπέζης	Συναλλαγής	Ημερομηνία Συναλλαγής	Ονομασία Καταστήματος	Περιγραφή Συναλλαγής	Απολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής
.....		20/8/2018	.....	ΑΡΣ- ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	600,00 €
.....		22/10/2018	.....	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ.	.....	250,00 €
.....		12/11/2018	.....	ΑΡΣ- ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	1.000,00 €
					<b>Συνολική Αξία</b>	<b>1.850,00€</b>

#### ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ .....

Ταυτότητα Τραπέζης	Συναλλαγής	Ημερομηνία Συναλλαγής	Κωδικός Συναλλαγής Τραπέζης	Περιγραφή Συναλλαγής	Απολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής
.....		18/1/2018	.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	.....	300,00€
.....		27/2/2018	.....	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	1.500,00€
.....		1/5/2018	.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	.....	1.000,00€
.....		9/5/2018	.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	.....	1.000,00€
.....		21/5/2018	.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	.....	400,00€
.....		10/6/2018	.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	.....	1.700,00€
.....		27/6/2018	.....	ΑΜΟΙΒΗ ΜΗΧΑΝΙΚΟΥ	.....	2.978,00€

.....	27/6/2018	.....	ΑΜΟΙΒΗ ΜΗΧΑΝΙΚΟΥ	.....	714,72€
.....	5/7/2018	.....	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	130,00€
.....	24/7/2018	.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	.....	1.550,00€
.....	25/7/2018	.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	.....	1.250,00€
.....	26/7/2018	.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	.....	1.150,00€
.....	30/7/2018	.....	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	.....	500,00€
.....	4/10/2018	.....	ΑΜΟΙΒΗ ΜΗΧΑΝΙΚΟΥ	.....	96,00€
.....	4/10/2018	.....	ΑΜΟΙΒΗ ΜΗΧΑΝΙΚΟΥ	.....	400,00€
.....	5/10/2018	.....	ΑΜΟΙΒΗ ΜΗΧΑΝΙΚΟΥ	.....	120,00€
.....	5/10/2018	.....	ΑΜΟΙΒΗ ΜΗΧΑΝΙΚΟΥ	.....	500,00€
.....	26/11/2018	.....	ΑΜΟΙΒΗ ΜΗΧΑΝΙΚΟΥ	.....	50,00€
.....	26/11/2018	.....	ΑΜΟΙΒΗ ΜΗΧΑΝΙΚΟΥ	.....	12,00€
.....	19/12/2018	.....	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	800,00€
.....				<b>ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ</b>	<b>16.150,72€</b>

<b>ΜΗ ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΜΕΝΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ</b>	<b>2017 (ποσά σε €)</b>	<b>2018 (ποσά σε €)</b>
.....	3.070,00	1.579,40
.....	8.300,00	16.439,00
.....	4.252,00	1.850,00
.....	2.300,00	16.150,72
<b>ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΜΗ ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΜΕΝΩΝ ΠΙΣΤΩΣΕΩΝ</b>	<b>17.922,00</b>	<b>36.019,12</b>
<b>ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ ΜΗ ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΜΕΝΩΝ ΠΙΣΤΩΣΕΩΝ</b> (δια της μεθόδου της εσωτερικής αφαίρεσης με συντελεστή Φ.Π.Α. 24%)	<b>14.453,23</b>	<b>29.047,68</b>
<b>ΑΝΑΛΟΓΩΝ Φ.Π.Α.</b>	<b>3.468,77</b>	<b>6.971,44</b>

Περαιτέρω, στους λογαριασμούς του προσφεύγοντος στην τράπεζα EUROBANK και στη ΕΘΝΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΑ εντοπίστηκαν πιστώσεις - εμβάσματα, ύψους 159.000,00€ στο φορολογικό έτος 2017 και 45.000,00€ στο φορολογικό έτος 2018 με την αιτιολογία συναλλαγής «ς εξήγησε ο προσφεύγων στη φορολογική αρχή, αφορούσαν επαναπατρισμό κεφαλαίων που είχαν αποσταλεί σε προηγούμενα έτη στην.....Από τα στοιχεία που είχε στη διάθεσή του ο έλεγχος πράγματι προέκυψε ότι στάλθηκαν εμβάσματα στο εξωτερικό (..... κατά το χρονικό διάστημα από τον Οκτώβριο του 2014 έως τον Απρίλιο του 2015 συνολικού ύψους 142.499,00€. Το εν λόγω ποσό έγινε αποδεκτό ως επαναπατριζόμενο κεφάλαιο, ενώ το υπόλοιπο ποσό των πιστώσεων ύψους 16.501,00€ για το φορολογικό έτος 2017 και 45.000,00€ για το φορολογικό έτος 2018 για τις οποίες δεν προσκομίσθηκαν από τον προσφεύγοντα αποδεικτικά στοιχεία και

δεν αιτιολογήθηκε η προέλευσή τους κρίθηκαν από τη φορολογική αρχή ως προσαύξηση περιουσίας του άρθρου 21 παρ. 4 του Ν.4172/2013 και φορολογήθηκαν με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 29 του ν. 4172/2014:

	Ποσό σε (€)	Προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη αιτία Ποσό σε (€)
Συνολική Αξία εμβασμάτων προς Εξωτερικό στο όνομα του .....από Οκτώβριο 2014 έως Απρίλιο 2015	142.499,00	
Εισροή κεφαλαίων από ..... εντός του έτους 2017	159.000,00	16.501,00
.....	154.000,00	
.....	5.000,00	
Εισροή κεφαλαίων από .....εντός του έτους2018	45.000,00	45.000,00
.....	45.000,00	
Σύνολο εισροής κεφαλαίων από .....	204.000,00	
Υπέρβαση - Προσαύξηση		61.501,00

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι ποσά πιστώσεων συνολικού ποσού 61.501,00€ στους ως άνω τραπεζικούς λογαριασμούς κατά τα έτη 2017 και 2018 με την αιτιολογία συναλλαγής «.....» αποτελούν επαναπατρισμό κεφαλαίων που είχαν αποσταλεί σε προηγούμενα έτη στην .....

Επειδή, ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι η ελεγκτική αρχή έκανε εσφαλμένη εφαρμογή και ερμηνεία του άρθρου 21 παρ.4 του ν. 4172/2013 για τις κατωτέρω τραπεζικές πιστώσεις στους τραπεζικούς του λογαριασμούς κατά τα έτη 2017 και 2018. Ισχυρίζεται καταρχήν ότι προέβη σε αναλήψεις μετρητών κατά την 11.06.2015 ύψους 5.000,00€, την 16.06.2015 ύψους 10.000,00€ και την 17.06.2015 ύψους 40.000,00€ από τον με αριθμό ..... λογαριασμό του στην τράπεζα EUROBANK και ότι προέβη σταδιακά κατά τα έτη 2017 και 2018 σε επανακαταθέσεις αυτών των ποσών. Προς επίρρωση των ισχυρισμών του συνυποβάλλει εκ νέου με την ενδικοφανή προσφυγή αντίγραφα των δελτίων ανάληψης της τράπεζας EUROBANK και πίνακα μη αναλωθέντος κεφαλαίου προηγούμενων ετών 2002 έως 2016.

Επειδή, ως προς τον επικαλούμενο πίνακα διαθέσιμου εισοδήματος του προσφεύγοντος και της συζύγου προς ανάλωση σημειώνεται ότι ο προσφεύγων στις κατ' έτος δηλώσεις του φορολογίας εισοδήματος δήλωσε δαπάνες ασφαλιστρων, ασφαλιστικών εισφορών, διδάκτρων σχολείων (όπως ενδεικτικά τις υποχρεωτικές εισφορές σε ταμεία ασφάλισης ποσού 2.814,36€, ασφάλιστρα ζωής ποσού 360,64€ του ιδίου κατά το οικονομικό έτος 2005) ενώ στον πίνακα

ανάλωσης διαθέσιμου κεφαλαίου σε όλα τα έτη κατέγραψε το ελάχιστο ποσό δαπανών ποσού 2.500,00€ για τον ίδιο και 2.500,00€ για τη σύζυγό του. Επιπλέον, στον πίνακα αποτυπώνονται σημαντικές μεταβολές περιουσιακών του στοιχείων (αγοραπωλησίες αυτοκινήτων, δάνεια, έξοδα ανέγερσης οικημάτων) χωρίς να συνυποβάλλονται τα οικεία αποδεικτικά στοιχεία (όπως ενδεικτικά για συμβόλαιο δανείου ύψους 90.000,00 ευρώ το έτος 2002 θα έπρεπε να προσκομιστεί τραπεζικό έγγραφο αποπληρωμής δόσεων ή εξόφλησής του, όπου θα αναφερόταν και ο σκοπός του δανείου). Ακόμη, σε κάποια έτη ο προσφεύγων συμπεριέλαβε στο συνολικό δηλωθέν εισόδημα, εκτός από τα πραγματικά εισοδήματα, και τα ποσά που προέκυψαν από διαφορά τεκμηρίων, όπως ενδεικτικά: α) στο φορολογικό έτος 2014 δηλώθηκε πραγματικό εισόδημα 12.812,34€ (βάσει της με αρ. .... τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος) και διαφορά αντικειμενικών δαπανών ύψους 11.081,05€ β) στο φορολογικό έτος 2015 δηλώθηκε πραγματικό εισόδημα 16.799,98€ (βάσει της με αρ. .... δήλωσης φορολογίας εισοδήματος) και διαφορά αντικειμενικών δαπανών ύψους 3.528,02€, και γ) στο φορολογικό έτος 2017 δηλώθηκε πραγματικό εισόδημα 18.010,48€ (βάσει της με αρ. .... δήλωσης φορολογίας εισοδήματος) και διαφορά αντικειμενικών δαπανών ύψους 11.834,52€, που, αν μη τι άλλο, σημαίνει ότι στα έτη αυτά φορολογήθηκε βάσει τεκμαρτής δαπάνης καθώς δεν επαρκούσε το δηλωθέν εισόδημα άρα δεν προέκυπτε διαθέσιμο κεφάλαιο προς ανάλωση (σχετ. ΠΟΛ.1076/2015). Γενικότερα, από την επισκόπηση του πίνακα προκύπτει ότι ο προσφεύγων δεν μετέφερε σωστά τα δεδομένα των δηλώσεων των ετών που επικαλείται, και δεν ανέγραψε τα πραγματικά δεδομένα, κι ως εκ τούτου ο εν λόγω πίνακας δεν δύναται να αξιολογηθεί και τεκμηριώσει τον ισχυρισμό του περί διαθέσιμου πραγματικού κεφαλαίου εις χείρας, προς διάθεση σε επόμενες περιόδους.

**Επειδή**, περαιτέρω από μόνα τα τραπεζικά δελτία ανάληψης χρηματικών ποσών κατά το έτος 2015 χωρίς την προσκόμιση αναλυτικών κινήσεων τραπεζικών λογαριασμών κατά το έτος αυτό αλλά και το επόμενο έτος 2016 που μεσολαβούν έως τα ελεγχόμενα έτη 2017 και 2018 δεν μπορεί να προκύψει ότι τα αναληφθέντα κατά το έτος 2015 ποσά ήταν διαθέσιμα προς επανακατάθεση κατά τα υπό κρίση έτη.

**Επειδή**, κατόπιν των ανωτέρω, ορθώς προβάλλεται από τον προσφεύγοντα ότι τα ποσά των μετρητών 1.570,00€ την 27-03-2017 και 500,00€ την 29-09-2017 που κατατέθηκαν στον λογαριασμό με αριθμό ..... της τράπεζας ALPHA BANK, από τον ίδιο, δεν συνιστούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, αφού δεν αποδείχθηκε από τον έλεγχο ότι τα ποσά αυτά σχετίζονται με την άσκηση του επιτηδεύματός του. Όμως, όπως ήδη προαναφέρθηκε, δεν



διαπιστώθηκε η ύπαρξη πραγματικού διαθέσιμου εισοδήματος, ώστε να υπάρχει δυνατότητα επανακατάθεσής του στα ελεγχόμενα έτη. Ως εκ τούτου, τα παραπάνω ποσά με την παρούσα κρίνεται ότι συνιστούν προσαύξηση περιουσίας, βάσει των διατάξεων του άρθρου 21 παρ. 4 του Κ.Φ.Ε., η οποία φορολογείται κατά τις διατάξεις του άρθρου 29 παρ. 4 του ίδιου νόμου, ήτοι με συντελεστή 33%.

**Επειδή**, ομοίως, ορθώς προβάλλεται από τον προσφεύγοντα ότι τα ποσά των μετρητών **2.000,00€** την **14-06-2017**, **3.000,00€** την **19-10-2017** και **2.000,00€** την **14-07-2017** που κατατέθηκαν στον λογαριασμό με αρ. **GR .....**της τράπεζας **EUROBANK** δεν συνιστούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, αφού δεν αποδείχθηκε από τον έλεγχο ότι τα ποσά αυτά σχετίζονται με την άσκηση του επιτηδεύματός του. Όμως, όπως ήδη προαναφέρθηκε, δεν διαπιστώθηκε η ύπαρξη πραγματικού διαθέσιμου εισοδήματος, ώστε να υπάρχει δυνατότητα επανακατάθεσής του στα ελεγχόμενα έτη. Ούτε προκύπτει από τα προσκομιζόμενα στοιχεία, όπως ισχυρίζεται, ότι η σύζυγός του ..... είναι συνδικαιούχος του παραπάνω τραπεζικού λογαριασμού. Ως εκ τούτου, τα παραπάνω ποσά με την παρούσα κρίνεται ότι συνιστούν προσαύξηση περιουσίας, βάσει των διατάξεων του άρθρου 21 παρ. 4 του Κ.Φ.Ε., η οποία φορολογείται κατά τις διατάξεις του άρθρου 29 παρ. 4 του ίδιου νόμου, ήτοι με συντελεστή 33%.

**Επειδή**, ωστόσο από το εκ νέου υποβληθέν με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αποδεικτικό τραπεζικής προκύπτει ότι τα ποσά **582,00€** και **550,00€** στον με αριθμό **GR .....** λογαριασμό του προσφεύγοντος στην **Τράπεζα ΠΕΙΡΑΙΩΣ** δεν αποτελούν πρωτογενείς πιστώσεις, αλλά μεταφερόμενα ποσά από τον λογαριασμό με αρ. .... στην ίδια τράπεζα της συζύγου του, ..... και ως εκ τούτου δεν συνιστούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητά του κατά την έννοια του άρθρου 21 παρ.1 του ν. 4172/2013 υπαγόμενο σε φορολόγηση βάσει του άρθρου 29 παρ. 1 του ίδιου νόμου.

**Επειδή**, για την κατάθεση ποσού **820,00€** την **09-10-2017** στον με αρ. **GR .....** λογαριασμό του προσφεύγοντος στην **Τράπεζα Πειραιώς** αλυσιτελώς προβάλλεται ισχυρισμός με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, καθώς η εν λόγω πίστωση κρίθηκε ως αιτιολογημένη από την φορολογική αρχή. Ως προς τις πιστώσεις ύψους **320,00€** και **500,00€**, στις **23-08-2017** και **27-10-2017** αντίστοιχα, στον ίδιο λογαριασμό από το εκ νέου υποβληθέν με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αποδεικτικό τραπεζικής προκύπτει ότι συνιστούν μεταφορές από τον λογαριασμό με αρ. .... στην ίδια τράπεζα της μητέρας του προσφεύγοντος .....

προκειμένου αυτός να πληρώσει υποχρεώσεις της, καθόσον είναι υπερήλικη και δεν αποτελούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητά του κατά την έννοια του άρθρου 21 παρ.1 του ν. 4172/2013 υπαγόμενο σε φορολόγηση βάσει του άρθρου 29 παρ. 1 του ίδιου νόμου.

**Επειδή**, η με ημερομηνία 06-09-2023 υπεύθυνη δήλωση της ....., δεν δύναται από μόνη της να τεκμηριώσει τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι οι πιστώσεις ποσών **1.000,00€, 500,00€ και 500,00€** στις 11-04-2017, 30-05-2017 και 04-07-2017 πραγματοποιήθηκαν από την ίδια προς εξόφληση άτοκου δανείου που της χορήγησε ο προσφεύγων κι ως εκ τούτου συνιστούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητά του κατά την έννοια του άρθρου 21 παρ.1 του ν. 4172/2013 υπαγόμενο σε φορολόγηση βάσει του άρθρου 29 παρ. 1 του ίδιου νόμου.

**Επειδή**, για την κατάθεση ποσού **1.300,00€** την **31-10-2017** στον με αρ. GR .....λογαριασμό του προσφεύγοντος στην Εθνική τράπεζα ο προσφεύγων δεν συνυποβάλλει κανένα αποδεικτικό στοιχείο (όπως το με αριθμό ..... τιμολόγιο, συμφωνητικό εργασιών, τραπεζικό έγγραφο κατάθεσης κλπ) κι ως εκ τούτου συνιστά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητά του κατά την έννοια του άρθρου 21 παρ.1 του ν. 4172/2013 υπαγόμενο σε φορολόγηση βάσει του άρθρου 29 παρ. 1 του ίδιου νόμου.

**Επειδή**, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα η ελεγκτική αρχή συμπεριέλαβε στον πίνακα των αδικαιολόγητων πιστώσεων κατάθεση ποσού **1.000,00€** στις **09/10/2017** στην Εθνική τράπεζα από την εταιρία ....., που αφορά προκαταβολή για συμφωνημένη σύμβαση για μελέτη. Η συμφωνία λίγες μέρες αργότερα, όμως, ακυρώθηκε και επέστρεψε σε μετρητά το εν λόγω ποσό, όπως επιβεβαιώνεται και από την οικεία δήλωση της εταιρίας. Δυστυχώς δεν μπορεί να λάβει σχετικό έγγραφο γιατί η εταιρία ..... έχει κλείσει οριστικά. Ωστόσο, ο προσφεύγων δεν συνυποβάλλει κανένα αποδεικτικό στοιχείο (όπως τη σύμβαση μελέτης που επικαλείται, ή στοιχείο ακύρωσης της συμφωνίας) κι ως εκ τούτου συνιστά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητά του κατά την έννοια του άρθρου 21 παρ.1 του ν. 4172/2013 υπαγόμενο σε φορολόγηση βάσει του άρθρου 29 παρ. 1 του ίδιου νόμου.

**Επειδή**, καθόσον δεν αποδείχθηκε η προέλευση (και η φορολόγηση ή απαλλαγή από το φόρο) των μετρητών ύψους **370,00€** την **20-03-2018** και **1.209,40€** που κατατέθηκαν την **21-11-2018** στον λογαριασμό με αριθμό ..... της τράπεζας **ALPHA BANK**, ορθώς τα εν λόγω ποσά κρίθηκε από τον έλεγχο ότι δεν συνιστούν δικαιολογημένες πιστώσεις. Τα ποσά όμως αυτά συνιστούν προσαύξηση περιουσίας κατά τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 4 του Κ.Φ.Ε., η

οποία φορολογείται κατά τις διατάξεις του άρθρου 29 παρ. 4 του ίδιου νόμου, ήτοι με συντελεστή 33% και όχι εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα για τον προσφεύγοντα, όπως κρίθηκε από τον έλεγχο, κατά την έννοια του άρθρου 21 παρ.1 του ν. 4172/2013.

**Επειδή**, καταθέσεις μετρητών ποσού **50,00€, 750,00€, 1.300,00€, 300,00€, 900,00€, 500,00€, 550,00€ 1000,00€, 700,00€, 1750,00€, 200,00€, 650,00€, 2000,00€**, συνολικού ύψους **10.650,00 €**, στις **05-02-2018, 05-02-2018, 20-02-2018, 12-03-2018, 21-03-2018, 30-04-2018, 17-04-2018, 25/04/2018, 02-05-2018, 03-05-2018, 10-07-2018, 27-08-2018, 03-09-2018, 03-10-2018** αντίστοιχα, στο λογαριασμό του προσφεύγοντος στην **EUROBANK**, που πραγματοποιήθηκαν μέσω του **ATM** (αυτόματο ταμείο μετρητών) με την (χρεωστική) κάρτα του δεν θεωρούνται άγνωστης πηγής, ωστόσο ο προσφεύγων δεν απέδειξε ότι τα εν λόγω ποσά έχουν υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε απαλλάσσονται από τον φόρο και ορθώς αυτά κρίθηκε από τον έλεγχο ότι δεν συνιστούν δικαιολογημένες πιστώσεις. Τα ποσά όμως αυτά συνιστούν προσαύξηση περιουσίας κατά τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 4 του Κ.Φ.Ε., η οποία φορολογείται κατά τις διατάξεις του άρθρου 29 παρ. 4 του ίδιου νόμου, ήτοι με συντελεστή 33% και όχι εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα για τον προσφεύγοντα, όπως κρίθηκε από τον έλεγχο, κατά την έννοια του άρθρου 21 παρ.1 του ν. 4172/2013.

**Επειδή**, καθόσον δεν αποδείχθηκε η προέλευση (και η φορολόγηση ή απαλλαγή από το φόρο) μετρητών ποσού **2.000,00€** και **1.000,00€** που κατατέθηκαν στις **03-10-2018** και **28-08-2018** στον με αρ. **GR .....** λογαριασμό του προσφεύγοντος στην τράπεζα **EUROBANK** από την σύζυγό του ....., ούτε προκύπτει από τα προσκομιζόμενα στοιχεία ότι είναι συνδικαιούχος αυτού του λογαριασμού, επιπλέον το ποσό κατάθεσης **2.000,00€** στις **03-10-2018** αναφέρεται για **δεύτερη φορά** (στην προηγούμενη παράγραφο με την διαφορετική αιτιολογία κατάθεσης μέσω του **ATM**) και ούτε μετρητών ποσού **3.000,00€** και **500,00€** που κατατέθηκαν από τον ίδιο στις **05-07-2018** και **26-11-2018** αντίστοιχα στην ως άνω τράπεζα, τα εν λόγω ποσά ορθώς κρίθηκε από τον έλεγχο ότι δεν συνιστούν δικαιολογημένες πιστώσεις. Τα ποσά όμως αυτά συνιστούν προσαύξηση περιουσίας κατά τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 4 του Κ.Φ.Ε., η οποία φορολογείται κατά τις διατάξεις του άρθρου 29 παρ. 4 του ίδιου νόμου, ήτοι με συντελεστή 33% και όχι εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα για τον προσφεύγοντα, όπως κρίθηκε από τον έλεγχο, κατά την έννοια του άρθρου 21 παρ.1 του ν. 4172/2013.

**Επειδή**, ωστόσο από το εκ νέου υποβληθέν με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αποδεικτικό τραπέζης προκύπτει ότι το ποσό **250,00€** την **22-10-2018** στον με αριθμό **GR .** λογαριασμό του

προσφεύγοντος στην Τράπεζα .....ΠΕΙΡΑΙΩΣ δεν αποτελούν πρωτογενείς πιστώσεις, αλλά μεταφερόμενα ποσά από τον λογαριασμό με αρ. ....την ίδια τράπεζα της συζύγου του, .....και ως εκ τούτου δεν συνιστούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητά του κατά την έννοια του άρθρου 21 παρ.1 του ν. 4172/2013 υπαγόμενο σε φορολόγηση βάσει του άρθρου 29 παρ. 1 του ίδιου νόμου.

Ως προς τις πιστώσεις ύψους 2.000,00€, 70,00€, 127,00€ και 140,00€ την 05-02-2018, 15-10-2018, 17-10-2018 και 22-10-2018 αντίστοιχα, που κατατέθηκαν στον με αρ. GR ..... λογαριασμό του προσφεύγοντος στην Τράπεζα Πειραιώς αλυσιτελώς προβάλλεται ισχυρισμός με την ενδικοφανή προσφυγή καθώς οι εν λόγω πιστώσεις κρίθηκαν αιτιολογημένες από τη φορολογική αρχή.

Επειδή, καταθέσεις μετρητών ποσού 600,00€ και 1.000,00€, την 20-08-2018 και 12-11-2018 αντίστοιχα, στον λογαριασμό του προσφεύγοντος στην τράπεζα Πειραιώς, που πραγματοποιήθηκαν μέσω του ATM (αυτόματο ταμείο μετρητών) με την (χρεωστική) κάρτα του δεν θεωρούνται άγνωστης πηγής, ωστόσο ο προσφεύγων δεν απέδειξε ότι τα εν λόγω ποσά έχουν υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε απαλλάσσονται από τον φόρο και ορθώς αυτά κρίθηκε από τον έλεγχο ότι δεν συνιστούν δικαιολογημένες πιστώσεις. Τα ποσά όμως αυτά συνιστούν προσαύξηση περιουσίας κατά τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 4 του Κ.Φ.Ε., η οποία φορολογείται κατά τις διατάξεις του άρθρου 29 παρ. 4 του ίδιου νόμου, ήτοι με συντελεστή 33% και όχι εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα για τον προσφεύγοντα, όπως κρίθηκε από τον έλεγχο, κατά την έννοια του άρθρου 21 παρ.1 του ν. 4172/2013.

Επειδή, καταθέσεις μετρητών ποσού 300,00€, 1.000,00€, 1.000,00€, 400,00€, 1.700,00€, 1.550,00€, 1250,00€, 500,00€, συνολικού ύψους 7.700,00 €, την 18-01-2018, 01-05-2018, 09-05-2018, 21-05-2018, 10-06-2018, 24-07-2018, 25-07-2018, 26-07-2018 και 30-07-2018 αντίστοιχα, στον λογαριασμό του στην Εθνική Τράπεζα, μέσω του ATM (αυτόματο ταμείο μετρητών) με τη (χρεωστική) κάρτα του δεν θεωρούνται άγνωστης πηγής, ωστόσο ο προσφεύγων δεν απέδειξε ότι τα εν λόγω ποσά έχουν υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε απαλλάσσονται από τον φόρο και ορθώς αυτά κρίθηκε από τον έλεγχο ότι δεν συνιστούν δικαιολογημένες πιστώσεις. Τα ποσά όμως αυτά συνιστούν προσαύξηση περιουσίας κατά τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 4 του Κ.Φ.Ε., η οποία φορολογείται κατά τις διατάξεις του άρθρου 29 παρ. 4 του ίδιου νόμου, ήτοι με συντελεστή 33% και όχι εισόδημα από

επιχειρηματική δραστηριότητα για τον προσφεύγοντα, όπως κρίθηκε από τον έλεγχο, κατά την έννοια του άρθρου 21 παρ.1 του ν. 4172/2013.

**Επειδή**, η επικαλούμενη από τον προσφεύγοντα κατάθεση ύψους **1.500,00€** στον με αρ. **GR** .....λογαριασμό της **EUROBANK** που έγινε από την εταιρία ....., την **27-02-2018** δεν περιλαμβάνεται στον οικείο πίνακα της έκθεσης ελέγχου του ..... με τις αδικαιολόγητες πιστώσεις στην εν λόγω τράπεζα κι ως εκ τούτου είναι ανεπίδεκτη εξέτασης.

**Επειδή**, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι κατάθεση ποσού **800,00€** στις **19/12/2018** στον με αρ. **GR** ..... λογαριασμό της **EUROBANK** από την κοινωνία κληρονόμων .....αφορά προκαταβολή για συμφωνημένη σύμβαση για μελέτη. Η συμφωνία λίγες μέρες αργότερα, όμως, ακυρώθηκε και επέστρεψε σε μετρητά το εν λόγω ποσό, όπως προκύπτει από την σχετική δήλωση της εκπροσώπου της κοινωνίας κληρονόμων. Ωστόσο, ο προσφεύγων δεν προσκομίζει στοιχεία που να επιβεβαιώνουν τον ισχυρισμό του (όπως ενδεικτικά θα αποτελούσε η σύμβαση μελέτης ή κάποιο στοιχείο ακύρωσης της συμφωνίας) και ως εκ τούτου συνιστά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητά του κατά την έννοια του άρθρου 21 παρ.1 του ν. 4172/2013 υπαγόμενο σε φορολόγηση βάσει του άρθρου 29 παρ. 1 του ίδιου νόμου.

**Επειδή**, η επικαλούμενη από τον προσφεύγοντα κατάθεση ποσού **248,00€** την **19-12-2018** στον λογαριασμό του στην **EUROBANK** από την εταιρία «.....», προς εξόφληση του εκδοθέντος από αυτόν τιμολογίου με αρ. .... δεν περιλαμβάνεται στον οικείο πίνακα της έκθεσης ελέγχου του ..... με τις αδικαιολόγητες πιστώσεις στην εν λόγω τράπεζα κι ως εκ τούτου είναι ανεπίδεκτη εξέτασης.

**Επειδή**, οι επικαλούμενες από τον προσφεύγοντα καταθέσεις ποσών **2.978,00€, 714,00€, 72,00€, 130,00€, 120,00€, 50,00€** στον λογαριασμό της **EUROBANK** στις **27-06-2018, 27-06-2018, 05-07-2018, 05-10-2018, 05-10-2018, και 26-11-2018** αντίστοιχα προς εξόφληση εκδοθέντων από αυτόν φορολογικών στοιχείων δεν περιλαμβάνονται στον οικείο πίνακα της έκθεσης ελέγχου του ..... με τις αδικαιολόγητες πιστώσεις στην εν λόγω τράπεζα κι ως εκ τούτου είναι ανεπίδεκτες εξέτασης.

**Επειδή**, η επικαλούμενη από τον προσφεύγοντα κατάθεση ποσού **500,00€** την **26-11-2018** στον λογαριασμό του στην **EUROBANK** δεν αποδεικνύεται από κάποιο στοιχείο που να επιβεβαιώνει τον ισχυρισμό του και ως εκ τούτου το εν λόγω ποσό ορθώς κρίθηκε από τον

έλεγχο ότι δεν συνιστά δικαιολογημένη πίστωση. Το ποσό όμως αυτό συνιστά προσαύξηση περιουσίας κατά τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 4 του Κ.Φ.Ε., η οποία φορολογείται κατά τις διατάξεις του άρθρου 29 παρ. 4 του ίδιου νόμου, ήτοι με συντελεστή 33% και όχι εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα για τον προσφεύγοντα, όπως κρίθηκε από τον έλεγχο, κατά την έννοια του άρθρου 21 παρ.1 του ν. 4172/2013.

Κατόπιν των ανωτέρω για τις λοιπές πιστώσεις συνολικού ύψους 6.900,00€ στο φορολογικό έτος 2017 και συνολικού ύψους 7.239,72€ στο φορολογικό έτος 2018 που δεν αιτιολογήθηκαν από τον προσφεύγοντα, ορθώς κρίθηκαν από τη φορολογική αρχή ότι συνδέονται με την ατομική επιχειρηματική του δραστηριότητα, ενώ περαιτέρω τα αποφορολογημένα ποσά αφορούν σε φορολογητέες εκροές υπαγόμενες σε ΦΠΑ και τα ποσά αυτά έχουν ως εξής:

<b>ΜΗ ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΜΕΝΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΠΟΥ ΣΥΝΙΣΤΟΥΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ</b>	<b>2017 (ποσά σε €)</b>	<b>2018 (ποσά σε €)</b>
<b>ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ (ΜΙΚΤΗ ΑΞΙΑ)</b>	17.922,00	36.019,12
<b>ΜΕΙΟΝ: ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΑΠΟ ΤΗ ΔΕΔ ΚΡΙΝΕΤΑΙ ΟΤΙ ΔΕΝ ΑΠΟΤΕΛΕΙ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ (ΜΙΚΤΗ ΑΞΙΑ)</b>	<u>11.022,00</u>	<u>28.779,40</u>
<b>ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΠΟΣΟ (ΜΙΚΤΗ ΑΞΙΑ)</b>	6.900,00	7.239,72
<b>ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ ΠΙΣΤΩΣΕΩΝ ΠΟΥ ΣΥΝΙΣΤΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ (δια της μεθόδου της εσωτερικής αφαίρεσης με συντελεστή Φ.Π.Α. 24%)</b>	<b>5.564,52</b>	<b>5.838,48</b>
<b>ΑΝΑΛΟΓΩΝ Φ.Π.Α.</b>	<b>1.335,48</b>	<b>1.401,24</b>

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, με την παρούσα απόφαση γίνεται αποδεκτή η αιτιολόγηση πιστώσεων συνολικού ύψους **11.022,00€** (1.570,00€, 500,00€, 2.000,00€, 3.000,00€, 2.000,00€, 582,00€, 550,00€, 320,00€, 500,00€) στο φορολογικό έτος 2017, και συνολικού ύψους **28.779,40€** (370,00€, 1.209,40€, 10.650,00€, 2000,00€, 1000,00€, 3000,00€ 500,00€, 250,00€, 600,00€, 1.000,00€, 7.700,00 € και 500,00€) στο φορολογικό έτος 2018, σύμφωνα με τα προαναφερθέντα, ότι δηλαδή δεν αφορούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Οι υπόλοιπες πιστώσεις που δεν αιτιολογήθηκαν (6.900 και 7.239,72 σε μικτή αξία), κρίνεται ότι αφορούν σε εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, βάσει της παρ.1 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013, υπαγόμενες σε ΦΠΑ. Συνακόλουθα, οι σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντος κρίνονται εν μέρει βάσιμοι.

Περαιτέρω, βάσει των ανωτέρω, με την παρούσα κρίνεται ότι ποσά που από τον έλεγχο θεωρήθηκε ότι αφορούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα (πριν την

αποφορολόγησή τους για να προκύψει η αξία για τη φορολογία εισοδήματος), και επειδή δεν δικαιολογήθηκαν από τον προσφεύγοντα, ύψους **9.070,00 €** για το 2017 και **28.529,40 €** για το 2018, εμπίπτουν στις διατάξεις περί προσαύξησης περιουσίας του άρθ. 21 παρ. 4 του Κ.Φ.Ε. και φορολογούνται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29 παρ. 4 του ίδιου νόμου. Ως εκ τούτου, τα παραπάνω ποσά (9.070,00€ και 28.529,40€) θα πρέπει να προστεθούν στα ποσά ύψους 16.501,00€ και 45.000,00€, που ήδη είχαν κριθεί από τον έλεγχο ως προσαύξηση περιουσίας (άρθ. 21 παρ. 4 του ΚΦΕ), κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων. Ήτοι, με την παρούσα, η προσαύξηση περιουσίας κατά τις προαναφερόμενες διατάξεις ανέρχεται στο ποσό των **25.571,00 €** για το έτος 2017 και στο ποσό των **73.529,40 €** για το έτος 2018, ενώ για τα αντίστοιχα έτη τα ποσά από επιχειρηματική δραστηριότητα ανέρχονται σε **5.564,52€** και **5.838,48€** αντίστοιχα. Σημειωτέων δε, ότι με βάση τα ποσά εισοδήματος από προσαύξηση περιουσίας και από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως έχουν προκύψει με την παρούσα, στην περίπτωση που φόρος που αναλογεί είναι μεγαλύτερος από τον προκύψαντα, βάσει των οριστικών πράξεων προσδιορισμού του φόρου, ισχύει η αρχή της μη χειροτέρευσης για τον προσφεύγοντα. Κατόπιν των ανωτέρω, η εκκαθάριση του φόρου βάσει της απόφασης για τα έτη 2017 και 2018 έχει ως εξής:

Φορολογικό έτος 2017	Βάσει ελέγχου Ποσά σε €	Βάσει απόφασης ΔΕΔ Ποσά σε €
Υπόλοιπο καταλογισθέν ποσό φόρου	11.035,61	13.840,94
Πρόστιμο άρθρου 58Α του ΚΦΔ	5.517,81	6.920,47
Εισφορά αλληλεγγύης	2.224,81	2.246,81
Σύνολο φόρων	18.778,23	23.008,22

Φορολογικό έτος 2018	Βάσει ελέγχου Ποσά σε €	Βάσει απόφασης ΔΕΔ Ποσά σε €
Υπόλοιπο καταλογισθέν ποσό φόρου	27.423,83	35.899,80
Πρόστιμο άρθρου 58 <sup>Α</sup> του ΚΦΔ	13.711,92	17.949,90
Εισφορά αλληλεγγύης	6.135,36	6.144,47
Σύνολο φόρων για καταβολή	47.271,11	59.994,17

#### **Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος**

Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του εισοδήματός του η φορολογική αρχή εφάρμοσε την έμμεση τεχνική του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά κατά παράβαση του άρθρου 27 του ν. 4174/2013, για την οποία απαιτείται να έχει

προηγηθεί η έκδοση ειδικής εντολής (εισήγηση ελεγκτή, έκδοση αιτιολογημένης απόφασης μετά από την εισήγηση του Ελεγκτή).

**Επειδή**, σύμφωνα με την A.1293/2019 (ΦΕΚ Β' 3085/31-07-2019) απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.: «Άρθρο 1 Πρόγραμμα Ελέγχου. Το Πρόγραμμα Ελέγχου της παρούσας αποσκοπεί στον καθορισμό των ενδεδειγμένων ελεγκτικών βημάτων και επαληθεύσεων που πρέπει να διενεργούνται κατά περίπτωση, στο φορολογικό έλεγχο των προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία. Οι επιμέρους ελεγκτικές επαληθεύσεις διενεργούνται για χρονικά διαστήματα και ποσά, τα οποία από ελεγκτική άποψη κρίνονται σημαντικά, ανάλογα με τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της κάθε υπόθεσης. Το Πρόγραμμα Ελέγχου τροποποιείται ή συμπληρώνεται από τον Ελεγκτή βάσει και των δεδομένων της κάθε υπόθεσης, με έγκριση των Προϊσταμένων του. Άρθρο 2 Προετοιμασία ελέγχου. Ύστερα από την έκδοση εντολής ελέγχου, συγκεντρώνονται τα σχετικά στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και στοιχεία από εσωτερικές και εξωτερικές πηγές πληροφόρησης, για αξιοποίησή του..... Άρθρο 11 Προσδιορισμός εισοδήματος με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους. 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 ελέγχους».

**Επειδή**, από την από 23.10.2023 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του ν.4172/2013& Α. 1293/2019) του ..... προκύπτει ότι διενεργήθηκαν υποχρεωτικές και μόνο ελεγκτικές επαληθεύσεις βάσει της υπ' αριθ. Α. 1293/2019 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ. προκειμένου να προσδιοριστεί το φορολογητέο εισόδημα για τις οποίες δεν απαιτείται έγκριση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου και δεν εφαρμόστηκε κάποια έμμεση τεχνική ελέγχου.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παράβασης του άρθρου 27 του ν. 4174/2013 αλυσίτελώς προβάλλεται.

**Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος**

**Επειδή** με την υπ' αριθ. 884/2016 απόφαση της επταμελούς σύνθεσης του Β' Τμήματος του ΣΤΕ, η οποία απάντησε σε προδικαστικά ερωτήματα υποβληθέντα από το Διοικητικό Εφετείο Αθηνών, κρίθηκαν, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα: «Ενόψει και των μνημονευόμενων στην



αιτιολογική της έκθεση, η διάταξη του εδαφίου β΄ της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, ως προς το σκέλος της που αφορά σε προσαύξηση περιουσίας από τραπεζική κατάθεση σημαντικού χρηματικού ποσού «άγνωστης πηγής ή αιτίας», αποδίδει κατ' ουσίαν κανόνα που μπορούσε ήδη να συναχθεί, κατά τρόπο αρκούντως σαφή και προβλέψιμο, από το ισχύον πριν από τη δημοσίευση του ν. 3888/2010 νομικό πλαίσιο, σχετικά με τη δυνατότητα έμμεσης απόδειξης της ύπαρξης μη δηλωθέντος, φορολογητέου εισοδήματος, λογιζόμενου, συνεπεία της άγνωστης προέλευσής του, ως εισοδήματος από ελευθέριο επάγγελμα, σύμφωνα με όσα έγιναν ερμηνευτικώς δεκτά παραπάνω – Συνεπώς, κατά το μέρος της αυτό, η εν λόγω διάταξη, σύμφωνα με την αληθή έννοιά της, εφαρμόζεται και σε υπόθεση, όπως η επίδικη, όπου οι κινήσεις μεγάλων ποσών τραπεζικού λογαριασμού που λαμβάνονται υπόψη από τη φορολογική αρχή για τη διαπίστωση διαφυγούσας φορολογητέας ύλης πραγματοποιήθηκαν πριν από την έναρξη ισχύος της (30.9.2010)».

Επειδή ασφαλώς, η φορολογική αρχή δεν δύναται να απαιτεί την πλήρη αιτιολόγηση εάν αυτό αντίκειται σε κάποια γενική αρχή του δικαίου, όπως η αρχή κατά την οποία «ουδείς υποχρεούται στα αδύνατα». Εντούτοις, η πλήρης αιτιολόγηση των μικρών σχετικά ποσών, μπορεί να θεωρηθεί, αντικειμενικώς και απολύτως, αδύνατη μόνον όταν η φορολογική αρχή διαπιστώνει, μετά από προσεκτική εξέταση, ότι συντρέχουν δύο προϋποθέσεις, ήτοι, αφενός, το υποστατό των δυσχερειών που επικαλείται ο ελεγχόμενος και, αφετέρου, η απουσία εναλλακτικών τρόπων απόδειξης. (βλ. ΔΕΕ C-622/16 P έως C-624/16 P).

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στοιχεία του φακέλου, την αξιολόγηση όλων των στοιχείων της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής και από τη συνεκτίμηση και πλείστων άλλων παραμέτρων: α) τη συνολική εικόνα του προσφεύγοντος, β) το πλήθος των πιστώσεων που καλούνταν να αιτιολογήσει ο ίδιος, γ) το σχετικά μικρό ύψος ορισμένων «ανώνυμων» καταθέσεων, «άγνωστης πηγής ή αιτίας», σε συνδυασμό με το επιτήδευσμά του κατά τα υπό κρίση έτη (2017 – 2018) ως μηχανικός, δ) τα ακαθάριστα έσοδα από ελευθέριο επάγγελμα, με βάση τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ε) τα δεδομένα της κοινής πείρας, λαμβανομένου υπόψη ότι η έννοια των «σημαντικών» ή «μεγάλων» ποσών δεν ορίζεται ως μέγεθος, είναι σχετική και τελεί σε απόλυτη συνάρτηση με το πλήθος, τη συνολική αξία των πιστώσεων που αρχικά οφείλει να αιτιολογήσει ο ελεγχόμενος και κυρίως με το φορολογικό του προφίλ (αντικείμενο εργασιών – πελάτες λιανικής ή χονδρικής, μέσο ύψος αμοιβών, κ.ά. σχετικά, οι υπό κρίση πρωτογενείς πιστώσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος ήταν ποσά 100,00€ και άνω, που δεδομένου του ύψους της απόκρυψης

φορολογητέας ύλης στα φορολογικά έτη 2017 - 2018 δεν μπορούν να εκληφθούν ως μικρά και ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

### Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της με αριθ. πρωτ. .... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... και την τροποποίηση της με αριθμό .....2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 και β) της με αριθμό ..... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018, του προϊσταμένου του .....

#### Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος βάσει της παρούσας απόφασης:

α) Η με αριθμό .....2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του προϊσταμένου του .....

	Βάσει ελέγχου ποσό σε €	Βάσει απόφασης ΔΕΔ ποσό σε €
Υπόλοιπο φόρου	11.035,61	11.035,61
Πρόστιμο άρθρου 58	5.517,81	5.517,81
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	2.224,81	2.224,81
Σύνολο φόρων, εισφορών για καταβολή	18.778,23	18.778,23

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ.

β) Η με αριθμό ..2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του προϊσταμένου .....

	Βάσει ελέγχου ποσό σε €	Βάσει ελέγχου ποσό σε €
Υπόλοιπο φόρου	27.423,83	27.423,83
Πρόστιμο άρθρου 58	13.711,92	13.711,92
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	6.135,36	6.135,36
Σύνολο φόρων, εισφορών για καταβολή	47.271,11	47.271,11

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ.

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

Ακριβές αντίγραφο  
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς  
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ  
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

**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.