



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 01-04-2024

Αριθμός απόφασης: 864

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 546 39 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

E-Mail:ded.thess@aade.gr

Url:www.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 ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β΄ 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β΄ 1440/27-07-2017).

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 ΑΑΔΕ*» (ΦΕΚ Β΄ 6009).

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

**3.**Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β΄ 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

**4.**Την από 01-12-2023 και με αριθμό πρωτ. .... **ενδικοφανή προσφυγή** του ..... με **ΑΦΜ:**....., κατοίκου ....., επί της οδού ....., κατά:

α)της υπ'αριθμ. ..../03-11-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ .....,

β)της υπ'αριθμ. ..../03-11-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ..... και

γ)της υπ'αριθμ. .... /03-11-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ .....

δ)της υπ'αριθμ. .... /03-11-2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ, φορολογικών ετών 2017 έως 2019, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ..... και

ε)των υπ'αριθμ..... /03-11-2023, ..... /03-11-2023, ..... /03-11-2023 πράξεων επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ, φορολογικών ετών 2017, 2018 και 2019 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ .....

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5.Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ΔΟΥ .....

7. Το από 29-03-2024 συμπληρωματικό υπόμνημα του προσφεύγοντος.

8.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 01-12-2023 και με αριθμό πρωτ. .... ενδικοφανούς προσφυγής του ....., με **ΑΦΜ:.....**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. .... /03-11-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ....., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ποσό κύριου φόρου ύψους 6.638,17€, πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ύψους 3.319,09€ πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης 491,08€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 10.448,34€.

Με την υπ' αριθμ. .... /03-11-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ....., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ποσό κύριου φόρου ύψους 5.033,43€, πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ύψους 2.516,72€ πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης 125,36€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 7.675,51€.

Με την υπ' αριθμ. .... /03-11-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ....., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ποσό κύριου φόρου ύψους 6.066,02€, πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ύψους 3.033,01€ πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης 191,66€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 9.290,69€.

Με την υπ'αριθμ. .... /03-11-2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ....., φορολογικών ετών 2017 έως 2019, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 500,00€, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων για πράξεις που δεν επιβαρύνονται με ΦΠΑ και συγκεκριμένα ενός τιμολογίου αξίας 4.392,52€ το έτος 2017, ενός τιμολογίου αξίας 3.379,23€ το έτος 2018 και ενός τιμολογίου αξίας 3.032,81€ το έτος 2019, κατά παράβαση των άρθρων 8 έως 15 του Ν.4308/2014 που επισύρει την κύρωση του άρθρου 54 παρ.2 περ.η του ΚΦΔ.

Με την υπ'αριθμ. .... /03-11-2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ....., φορολογικού έτους 2017, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος

πρόστιμο ύψους 2.600,00€, επειδή διαπιστώθηκε ότι δεν υπέβαλε δήλωση έναρξης εργασιών, κατά παράβαση του άρθρου 10 του ΚΦΔ, που επισύρει την κύρωση του άρθρου 54 παρ.2 περ. α΄ του ΚΦΔ, ήτοι πρόστιμο 100,00€ και ότι δεν τήρησε λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), κατά παράβαση του άρθρου 13 του ΚΦΔ που επισύρει την κύρωση του άρθρου 54 παρ.2 περ. ε΄ του ΚΦΔ, ήτοι πρόστιμο 2.500,00€.

Με την υπ'αριθμ. ..../03-11-2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ....., φορολογικού έτους 2018, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 2.600,00€, επειδή διαπιστώθηκε ότι δεν υπέβαλε δήλωση έναρξης εργασιών, κατά παράβαση του άρθρου 10 του ΚΦΔ, που επισύρει την κύρωση του άρθρου 54 παρ.2 περ. α΄ του ΚΦΔ, ήτοι πρόστιμο 100,00€ και ότι δεν τήρησε λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), κατά παράβαση του άρθρου 13 του ΚΦΔ που επισύρει την κύρωση του άρθρου 54 παρ.2 περ. ε΄ του ΚΦΔ, ήτοι πρόστιμο 2.500,00€.

Με την υπ'αριθμ. ..../03-11-2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ....., φορολογικού έτους 2019, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 2.600,00€, επειδή διαπιστώθηκε ότι δεν υπέβαλε δήλωση έναρξης εργασιών, κατά παράβαση του άρθρου 10 του ΚΦΔ, που επισύρει την κύρωση του άρθρου 54 παρ.2 περ. α΄ του ΚΦΔ, ήτοι πρόστιμο 100,00€ και ότι δεν τήρησε λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), κατά παράβαση του άρθρου 13 του ΚΦΔ που επισύρει την κύρωση του άρθρου 54 παρ.2 περ. ε΄ του ΚΦΔ, ήτοι πρόστιμο 2.500,00€.

Κατ'εκτίμηση του δικογράφου, από το περιεχόμενο των ισχυρισμών του προσφεύγοντος προκύπτει ότι προσβάλλει τις ανωτέρω περιγραφόμενες πράξεις, ενώ εκ παραδρομής αναγράφεται στο σώμα της ενδικοφανούς προσφυγής ότι προσβάλλει το με αρ. πρωτ. ..../ 06-11-2023 έγγραφο κοινοποίησης των οριστικών αποτελεσμάτων φορολογικού ελέγχου της ΔΟΥ .....

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί του πορίσματος της από 03-11-2023 έκθεσης ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος Ν.4172/2013 και της από 03-11-2023 έκθεσης ελέγχου ΕΛΠ και ΚΦΔ της ΔΟΥ ....., κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε, δυνάμει της υπ' αριθμ...../12-10-2023 εντολής του Προϊσταμένου της.

Ειδικότερα, αιτία ελέγχου αποτέλεσε το υπ'αριθμ. ....16-05-2022 έγγραφο της Διεύθυνσης Οικονομικής Αστυνομίας ....., με το οποίο διαβιβάστηκε στη ΔΟΥ ..... η από 13/04/2022 έκθεση ελέγχου που συντάχθηκε για τον προσφεύγοντα ύστερα από άρση τραπεζικού απορρήτου, επεξεργασία των τραπεζικών κινήσεων για το χρονικό διάστημα από 01-01-2012 έως 31-12-2019, διασταύρωση με τα δηλωθέντα εισοδήματα και αφού λήφθηκαν υπόψη οι πληροφορίες που ζητήθηκαν από τον προσφεύγοντα με την από 23/04/2021 πρόσκληση παροχής πληροφοριών και προσκόμισης στοιχείων. Από τον έλεγχο της Οικονομικής Αστυνομίας προέκυψε για τον προσφεύγοντα για τα φορολογικά έτη 2017 έως 2019: α) προσαύξηση περιουσίας από καταθέσεις χρηματικών ποσών σε τραπεζικούς λογαριασμούς, για τις οποίες δεν αποδείχθηκε η πηγή ή η αιτία προέλευσης και συνιστούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 21 παρ.4 και 29 παρ.4 του Ν. 4172/2013, β) απόκρυψη εισοδημάτων από άσκηση επιχειρηματικής του δραστηριότητας ως διαχειριστή της ιστοσελίδας «.....» και καναλιού στο YouTube, γ) μη έκδοση τιμολογίων και δ) μη υποβολή δήλωσης έναρξης εργασιών και μη τήρηση αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και

λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων). Συγκεκριμένα, η απόκρυψη φορολογητέων εισοδημάτων και ο φόρος που αναλογεί αποτυπώνονται στον κάτωθι πίνακα :

Έτος	Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας	Φόρος (33%)	Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα	Φόρος (22%)	Συνολικός φόρος
2017	17.187,33	5.671,82	4.392,52	966,35	6.638,17
2018	13.000,00	4.290,00	3.379,23	743,43	5.033,43
2019	16.360,00	5.398,80	3.032,81	667,22	6.066,02
<b>Σύνολα :</b>	<b>46.547,33</b>	<b>15.360,62</b>	<b>10.804,56</b>	<b>2.377,00</b>	<b>17.737,62</b>

Ο έλεγχος της ΔΟΥ ....., υιοθετώντας πλήρως το πόρισμα ελέγχου της Οικονομικής Αστυνομίας, επέδωσε στον προσφεύγοντα το υπ'αριθμ. ..../19-10-2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, με συνημμένους τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος φορολογικών ετών 2017, 2018 και 2019, προκειμένου να διατυπώσει τις απόψεις του εντός είκοσι ημερών από την επίδοση. Ο προσφεύγων υπέβαλε το υπ'αριθμ. ....../01-11-2023 υπόμνημα με τις απόψεις του, οι οποίες δεν έγιναν δεκτές από τον έλεγχο. Κατόπιν αυτών, εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις, οι οποίες κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα με το με αρ. πρωτ. ....../06-11-2023 έγγραφο της ΔΟΥ .....

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

- 1.Είναι διαχειριστής της ιστοσελίδας «.....» που έχει ως σκοπό την έγκυρη και έγκαιρη εκκλησιαστική ενημέρωση για την παγκόσμια χριστιανική ορθοδοξία. Οι με ημερομηνία 02-08-2016, 12-04-2017, 19-07-2017, 13-09-2017, 18-12-2017 και 16-07-2018 πιστώσεις συνιστούν ευλογίες-οικονομικές ενισχύσεις της ..... και οι με ημερομηνίες 21-12-2017, 13-03-2018, 17-07-2018, 04-02-2019, 23-04-2019 και 17-10-2019 πιστώσεις συνιστούν εμβάσματα της .....προκειμένου να προβεί σε αγορά εκκλησιαστικών ειδών για λογαριασμό της και σε διεκπεραίωση διαδικαστικών εξυπηρετήσεων. Σχετικά συνυποβάλλει βεβαιώσεις του Μητροπολίτη ....., της Ιεράς Αρχιεπισκοπής ..... και της Ιεράς Μητρόπολης .....
- 2.Οι με ημερομηνίες 06-02-2016, 14-12-2016 και 14-12-2017 καταβολές από τον ..... συνιστούν επιστροφή δανεικών. Σχετικά συνυποβάλλει βεβαίωση του .....
- 3.Οι με α/α 31 και 34 πιστώσεις αφορούν πληρωμές της εταιρίας «.....» για την παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών, όπως προκύπτει και από τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2017.
- 4.Τα εισερχόμενα εμβάσματα από την «.....» αφορούν επιβράβευση λόγω της επισκεψιμότητας της ιστοσελίδας που διευθύνει και διαχειρίζεται.
- 5.Υπάγεται στις διατάξεις του άρθρου 25 παρ.3 του Ν.2961/2001 που προβλέπει αυτοτελή φορολόγηση στις δωρεές, όταν δικαιούχοι είναι μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα που επιδιώκουν σκοπούς εθνικούς ή θρησκευτικούς ή φιλανθρωπικούς ή εκπαιδευτικούς ή πολιτιστικούς ή γενικά επωφελείς για την κοινωνία, κατά την έννοια του άρθρου 1 του Ν.4182/2013. Επιπλέον, σύμφωνα με το άρθρο 300 του Ν.4738/2020, απαλλάσσεται από τον φόρο δωρεάς.
- 6.Το πρόστιμο έπρεπε, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1026/2018, να επιβληθεί ενιαία και όχι για κάθε φορολογικό έτος.

Σημειώνεται ότι ο προσφεύγων δεν προβάλλει κανέναν ισχυρισμό ως προς την υπ' αριθμ. ..../03-11-2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων, που κοινοποιήθηκε με το ίδιο με αρ. πρωτ. ....../06-11-2023 έγγραφο της ΔΟΥ .....

### **Ως προς τους ισχυρισμούς 1 έως 4 του προσφεύγοντος**

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ.: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα. 2.....α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις δηλώσεις και τα λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, καθώς και τα έγγραφα και τις πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικής έγγραφης πρόσκλησης της Φορολογικής Διοίκησης, σύμφωνα με το άρθρο 14...»

**Επειδή**, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του 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**, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013: «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 παράγραφο 4 του άρθρου 29 του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι : «Το εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 4 του άρθρου 21 φορολογείται με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%).»

**Επειδή**, στο άρθρο 39 του Κ.Φ.Δ. 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**, περαιτέρω, με την ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/05-11-2015 δόθηκαν διευκρινήσεις από το Β' Τμήμα της Διεύθυνσης Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών σχετικές με θέματα

ανάληψης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας. Συγκεκριμένα, μεταξύ άλλων, αναφέρονται τα εξής: «Απαντώντας σε προφορικά και γραπτά ερωτήματα περί της ανάληψης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα: .....

### **Β' Προσαύξηση περιουσίας**

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της [παρ. 4 του άρθ. 21](#) του ΚΦΕ, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

2. Επιπλέον, με τις διατάξεις του [άρθρου 39](#) του ΚΦΔ ορίζεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την [παραγράφο 4 του άρθρου 21](#) του ΚΦΕ, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

3. Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

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

[...]

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

7. Επίσης, σε όσες περιπτώσεις επικαλείται ο φορολογούμενος ότι η προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση, γονική παροχή, κληρονομιά κλπ, **πρέπει να ελέγχεται αν υπήρχε η δυνατότητα από τον δωρητή, τον δανειοδότη, τον παρέχοντα, τον κληρονομούμενο, να καταβάλλει ποσά που επικαλείται ο φορολογούμενος, καθώς και αν έχουν καταλογιστεί τα ποσά που προβλέπονται από τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις (π.χ. τέλη χαρτοσήμου, φόρος γονικής παροχής, φόρος δωρεάς κ.λπ.)».**

8. Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα. Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης στον ίδιο ή άλλο τραπεζικό λογαριασμό αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου

ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό. Σ' αυτήν την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι, οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον φορολογούμενο από έναν ή περισσότερους λογαριασμούς δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς.

Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς.

Σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων.

9. Όταν δεν μπορεί να δικαιολογηθεί η προσαύξηση της περιουσίας, τότε αυτή φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε. Ο φορολογούμενος δύναται σε κάθε περίπτωση να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο...».

**Επειδή**, με την εγκύκλιο ΠΟΛ 1175/16-11-2017 παρασχέθηκαν πρόσθετες διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας, όπου μεταξύ άλλων επισημαίνονται τα εξής: **«2. Γενικά, επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.**

Σημειώνεται ότι ο φορολογούμενος οφείλει κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων. Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του.»

**Επειδή**, έχει κριθεί νομολογιακά με την υπ' αριθ. 884/2016 απόφαση του ΣτΕ (Β' Τμήμα) ότι «η καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος. Σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου [...] το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.ά.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της.

Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επίδικη, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, “τεκμήρια”), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣΤΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ..]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. ....».

**Επειδή**, περαιτέρω, «Δάνειο είναι η σύμβαση, κατά την οποία ο ένας από τους συμβαλλόμενους (δανειστής) μεταβιβάζει στον άλλο συμβαλλόμενο (οφειλέτη) κατά κυριότητα χρήματα ή άλλα αντικαταστατά πράγματα, ο δε οφειλέτης υποχρεούται να επιστρέψει στον δανειστή πράγματα της ίδιας ποσότητας και ποιότητας (άρθρο 806 Α.Κ.).

2. Αντικείμενο του δανείου μπορεί να είναι χρήματα ή άλλα αντικαταστατά πράγματα, των οποίων η κυριότητα μεταβιβάστηκε στον οφειλέτη (Εφ. Αιγ. 76/1980, Α.Π. 660/1979). Το αντικείμενο του δανείου πρέπει να έχει οικονομική αξία. Δεν είναι απαραίτητο το πράγμα να είναι αναλωτό (Ειρ. Αργ. 1581/1969), ούτε ενδιαφέρει ο σκοπός, για τον οποίο πρόκειται να χρησιμοποιηθεί το δάνεισμα (Α.Π. 80/1938).

3. Ο σκοπός του δανείου ποικίλλει. Συνήθως, για τον οφειλέτη αποτελεί άρση μιας προσωρινής οικονομικής ανάγκης, ενώ, για τον δανειστή, όταν το δάνειο συμφωνείται έντοκο, αποτελεί μία επωφελή τοποθέτηση κεφαλαίου.

β. Χαρακτηριστικό της σύμβασης δανείου. Η σύμβαση του δανείου παρουσιάζει τα εξής χαρακτηριστικά:

α) Η σύμβαση του δανείου είναι σύμβαση παραδοτική και κατατάσσεται στις λεγόμενες «παραδοτικές» (re) συμβάσεις, καθόσον, για την κατάρτιση της σύμβασης αυτής δεν αρκεί μόνο συμφωνία των συμβαλλόμενων, αλλά απαιτείται και παράδοση του πράγματος στον οφειλέτη.

β) Η σύμβαση του δανείου είναι σύμβαση άτυπη, δηλαδή, είναι σύμβαση, για την οποία δεν απαιτείται έγγραφος τύπος (Εφ. Θεσ. 407/1980).



γ) Το δάνειο είναι σύμβαση αιτιώδης, με την έννοια, ότι το κύρος του εξαρτάται από την ύπαρξη και τη νομιμότητα της αιτίας, που είναι η πρόθεση δανεισμού (Φορ. Πρωτ. Ρόδου 6/1966).

δ) Το δάνειο είναι σύμβαση ενοχική και υποσχετική. Με αυτή ο ένας από τους συμβαλλόμενους (δανειστής) μεταβιβάζει την κυριότητα αντικαταστατών πραγμάτων στον άλλο (οφειλέτη), για την απόδοση άλλων πραγμάτων της ίδιας ποσότητας και ποιότητας.

ε) Το δάνειο είναι σύμβαση διαρκής.

στ) Το δάνειο είναι σύμβαση συναινετική, επειδή, για την κατάρτιση αυτού αρκεί η συμφωνία των μερών, η δε, μεταβίβαση αυτού γίνεται στα πλαίσια της ήδη καταρτισμένης σύμβασης.

ζ) Το δάνειο είναι σύμβαση αυστηρά ετεροβαρής, καθόσον γεννά υποχρέωση μόνο, για τον οφειλέτη και δη, για απόδοση άλλων πραγμάτων της ίδιας ποσότητας και ποιότητας (Α.Π. 569/1958, Εφ. Αθ. 161/1962, 419/1970). Τούτο ισχύει στην περίπτωση, που το δάνειο είναι άτοκο. Εάν, όμως, το δάνειο είναι έντοκο, τότε η σύμβαση του δανείου, είναι σύμβαση αμφοτεροβαρής, του τόκου επέχοντος θέση ανταλλάγματος (αντιπαροχής).

η) Το δάνειο, και ειδικότερα το χρηματικό δάνειο, είναι πάντοτε πιστωτική σύμβαση (Φορ. Πρ. Ροδ. 6/1966).

γ. Προϋποθέσεις σύστασης δανείου. Για τη σύσταση του δανείου απαιτείται να συντρέχουν οι εξής προϋποθέσεις:

α) Συμφωνία δανειστή και οφειλέτη, σχετικά με την αιτία, για την οποία μεταβιβάζεται η κυριότητα των αντικαταστατών πραγμάτων. Δηλαδή, η μεταβίβαση της κυριότητας να γίνεται επί σκοπώ δανείου και τούτο, γιατί η σύμβαση του δανείου είναι αιτιώδης.....

β) Παράδοση του πράγματος από τον δανειστή στον οφειλέτη. Δηλαδή, παράδοση και μεταβίβαση της κυριότητας των πραγμάτων στον οφειλέτη (Α.Π. 1079/1973) και τούτο, γιατί η σύμβαση του δανείου κατατάσσεται στις λεγόμενες «παραδοτικές» (re) συμβάσεις. Από την παράδοση του πράγματος στον οφειλέτη καταρτίζεται το δάνειο και από τότε γεννάται η υποχρέωση του οφειλέτη, για απόδοση άλλων πραγμάτων της ίδιας ποσότητας και ποιότητας. Από και δια της παραδόσεως του δανείσματος στον οφειλέτη το δάνειο λέγεται παραδοτικό δάνειο ή re καταρτιζόμενο δάνειο....

γ) Απόδοση του πράγματος από τον οφειλέτη στον δανειστή. Δηλαδή, απόδοση από τον οφειλέτη στον δανειστή άλλων πραγμάτων της ίδιας ποσότητας και ποιότητας (Α.Π. 569/1978, Εφ. Αθ. 161/1962, 419/1970). Σημειώνεται, ότι δεν αλλοιώνει τη σύμβαση του δανείου η πρόσθετη συμφωνία (παρεπόμενη συμφωνία) των συμβαλλόμενων, όπως τα δανεισθέντα αποδοθούν σε πράγματα άλλης ποιότητας, με την προϋπόθεση, ότι κατά τη βούληση των μερών, επιφυλάχθηκε υπέρ του οφειλέτη η διαζευκτική αυτή ευχέρεια....

• Εφόσον πληρούνται οι ανωτέρω προϋποθέσεις, υπάρχει δάνειο κατά την έννοια του άρθρου 806 του Αστικού Κώδικα, έστω και αν η σύμβαση δεν χαρακτηρίστηκε ως δάνειο από τα συμβαλλόμενα μέρη (Α.Π. 137/1968, Εφ. Αθ. 2447/1962)...(ΠΑΝΑΓΙΩΤΗ Θ. ΡΕΠΠΑ Τ. ΔΙΕΥΘΥΝΤΗ ΥΠΟΥΡΓΕΙΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ- ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ- ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ ΚΩΔΙΚΑ ΤΕΛΩΝ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ- ΤΕΤΑΡΤΗ ΕΚΔΟΣΗ- ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΑΝΤ. Ν. ΣΑΚΚΟΥΛΑ ΑΘΗΝΑ - ΚΟΜΟΤΗΝΗ 2007 σελ 178-180)."

**Επειδή**, ακολούθως, με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1033/2013, ορίζεται μεταξύ άλλων (πaráγραφος 16 -Κάλυψη του εμβάσματος με χρηματικά ποσά που προέρχονται από λήψη δανείων) ότι, δάνεια τα οποία έχουν ληφθεί και αποδεικνύονται με έγγραφα στοιχεία που φέρουν βέβαιη χρονολογία (π.χ. κίνηση λογ/σμών, οποιοδήποτε δημόσιο ή ιδιωτικό έγγραφο που απέκτησε βεβαία χρονολογία πριν την ημερομηνία του εμβάσματος) γίνονται δεκτά, εφόσον από τα παραπάνω έγγραφα αποδεικνύεται ότι έχουν ληφθεί πριν την πραγματοποίηση του εμβάσματος, έστω και αν υποβληθεί εκπρόθεσμα η οικεία δήλωση (δανείου).

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 34 του Ν.2961/2001 : «Α. Κτήση αιτία δωρεάς 1.Κτήση περιουσίας αιτία δωρεάς, για την επιβολή του φόρου είναι: α) αυτή που προέρχεται από δωρεά η οποία συνιστάται κατά τις διατάξεις του Αστικού Κώδικα, β) αυτή που προέρχεται από κάθε παροχή, παραχώρηση ή μεταβίβαση οποιουδήποτε περιουσιακού στοιχείου χωρίς αντάλλαγμα, έστω και αν δεν καταρτίσθηκε έγγραφο.»

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 86 του Ν. 2961/2001 : «.....3.Αν δεν συντάχθηκε συμβολαιογραφικό έγγραφο για τη σύσταση της δωρεάς ή γονικής παροχής ή αυτό συντάχθηκε στην αλλοδαπή αλλά όχι ενώπιον Ελληνικής Προξενικής Αρχής, η δήλωση γι' αυτήν υποβάλλεται μέσα σε έξι (6) μήνες από την παράδοση στο δωρεοδόχο του αντικειμένου της δωρεάς ή γονικής παροχής.»

**Επειδή**, περαιτέρω, στο άρθρο 65 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

**Επειδή**, κατά τον Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας (Κ.Φ.Δ.), μόνο οι μαρτυρίες που λαμβάνονται κατά τους ορισμούς των άρθρων 152 επ. του Κ.Φ.Δ. αποτελούν νόμιμα αποδεικτικά μέσα. Μαρτυρίες με μορφή υπευθύνων δηλώσεων του ν.1599/1986 καθώς και ένορκες βεβαιώσεις ενώπιον συμβολαιογράφου τρίτων προσώπων για πράγματα που ασκούν ουσιώδη επιρροή στην έκβαση της δίκης που διεξάγεται ενώπιον διοικητικού δικαστηρίου δεν αποτελούν νόμιμα αποδεικτικά μέσα και δεν επιτρέπεται να ληφθούν νομίμως υπόψη, ούτε για τη συναγωγή δικαστικών τεκμηρίων, διότι δεν τηρήθηκαν οι απαιτούμενες από τον Κ.Φ.Δ. διατυπώσεις για την εγκυρότητά τους γιατί αποτελούν μαρτυρίες που λήφθηκαν κατά παράβαση των άρθρων 152 επ. του Κ.Φ.Δ. Σε περίπτωση όμως που η προαναφερόμενη υπεύθυνη δήλωση δεν έχει ληφθεί για να προσκομιστεί ενώπιον του διοικητικού δικαστηρίου, αλλά έχει ληφθεί κατά διοικητική διαδικασία ή αναφέρεται κατά περιεχόμενο στην έκθεση ελέγχου δεν υπόκειται στον πιο πάνω περιορισμό. (σχετ. άρθρα 123, 124, 152 επ. του Κ.Φ.Δ., Π.Δ. 331/1985 ΦΕΚ 116 Α΄ ). (σχετ. ΣΤΕ 5292/2013, ΣΤΕ 3616/2011 επταμ., 2931-2/2006, 1296/1999, 3535/1991).

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 124 Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας : "Το δικαστήριο, αποβλέποντας στην ανεύρεση της αντικειμενικής αλήθειας, χρησιμοποιεί τα αποδεικτικά μέσα κατά την κρίση του και τα εκτιμά ελεύθερα, αν οι ειδικές διατάξεις που διέπουν την κρινόμενη υπόθεση δεν ορίζουν διαφορετικά."

**Επειδή**, εν προκειμένω, ο προσφεύγων επικαλείται ότι εσφαλμένα η φορολογική αρχή διαπίστωσε ότι οι υπό κρίση πιστώσεις συνιστούν προσαύξηση περιουσίας, επαναλαμβάνοντας τους ίδιους ισχυρισμούς που διατύπωσε, τόσο στο στάδιο κλήσης για παροχή εξηγήσεων ενώπιον της Οικονομικής Αστυνομίας, όσο και στο στάδιο κλήσης προς ακρόαση, κατόπιν του υπ'αριθμ. ..../19-10-2023 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου.

**Επειδή**, ειδικότερα, σχετικά με τις πιστώσεις το φορολογικό έτος 2016 και συγκεκριμένα για :

- α) την από 02-08-2016 πίστωση 1.000,00€ από την .....
- β) τις από 06-02-2016 και 14-12-2016 πιστώσεις 1.120,00€ και 1.200,00€ από τον .....
- γ) τις από 21-01-2016 και 22-02-2016 πιστώσεις 500,00€ έκαστη της εταιρίας «.....» και

δ)τα εμβάσματα της .....στο έτος 2016,

οι ισχυρισμοί του απορρίπτονται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενοι, καθώς για το φορολογικό έτος 2016 δεν εκδόθηκε πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος λόγω παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος.

**Επειδή**, περαιτέρω, οι πιστώσεις τα φορολογικά έτη 2017 έως 2019, για τις οποίες ο προσφεύγων επικαλείται ότι δεν συνιστούν προσαύξηση περιουσίας, αποτυπώνονται στον κάτωθι πίνακα:

A/A πίνακα	Ημερομηνία Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής (πίστωση σε €)	Αρ. Λογαριασμού	Τράπεζα
5	12-04-2017	.....	1.000,00	.....	ΕΤΕ
6	19-07-2017	.....	2.000,00	.....	ΕΤΕ
7	13-09-2017	.....	1.000,00	.....	ΕΤΕ
8	18-12-2017	.....	2.000,00	.....	ΕΤΕ
7	16-07-2018	.....	1.000,00	.....	ΠΕΙΡΑΙΩΣ
56	21-12-2017	.....	500,00	.....	ΠΕΙΡΑΙΩΣ
18	13-03-2018	.....	1.000,00	.....	ΠΕΙΡΑΙΩΣ
29	17-07-2018	.....	1.000,00	.....	ΠΕΙΡΑΙΩΣ
13	04-02-2019	.....	1.000,00	.....	ΠΕΙΡΑΙΩΣ
19	23-04-2019	.....	1.000,00	.....	ΠΕΙΡΑΙΩΣ
27	17-10-2019	.....	1.000,00	.....	ΠΕΙΡΑΙΩΣ
53	14-12-2017	.....	800,00	.....	ΠΕΙΡΑΙΩΣ

**Επειδή**, ως προς τις πιστώσεις της ....., ο προσφεύγων προσκομίζει την με αρ. πρωτ. ..../19-05-2021 βεβαίωση αυτής ότι προέβη σε οικονομική ενίσχυση του προσφεύγοντος μέσω του Ευαγούς ταμείου της, καταβάλλοντας στις 18-07-2017 το ποσό των 2.000,00€, στις 12-09-2017 το ποσό των 1.000,00€, στις 15-12-2017 το ποσό των 2.000,00€ και στις 16-07-2018 το ποσό των 1.000,00€. Η εν λόγω βεβαίωση, πέραν του ότι δεν συνιστά νόμιμο αποδεικτικό μέσο κατά τα οριζόμενα στα άρθρα 152 επ. του Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας, φέρει ημερομηνία μεταγενέστερη των πιστώσεων. Επιπλέον, οι κατά τον προσφεύγοντα δωρεές δεν αποδεικνύονται από υποβληθείσα δήλωση φόρου δωρεάς και στοιχεία καταβολής του φόρου, ούτε τα σχετικά ποσά έχουν δηλωθεί στον κωδικό 781 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του προσφεύγοντος. Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αναπόδεικτος και αβάσιμος.

**Επειδή**, ως προς τις πιστώσεις από την ....., ο προσφεύγων επικαλείται ότι έγιναν με σκοπό την αγορά εκκλησιαστικών ειδών για λογαριασμό της και την διεκπεραίωση εξυπηρετήσεων, χωρίς να προσκομίζει σχετικά αποδεικτικά στοιχεία, όπως παραστατικά αγοράς αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, ούτε επικαλείται σχετικές αναλήψεις ποσών ή πληρωμές μέσω του τραπεζικού συστήματος. Επιπλέον, η σχετική βεβαίωση (άνευ ημερομηνίας) της Αρχιεπισκοπής ..... ότι τα ποσά που αποστέλλει στον προσφεύγοντα, αφορούν αγορά εκκλησιαστικών ειδών για τις ανάγκες της Αρχιεπισκοπής και για άλλες εξυπηρετήσεις στην Ελλάδα, πέραν του ότι δεν συνιστά νόμιμο αποδεικτικό μέσο, κατά τα οριζόμενα στα άρθρα 152 επ. του Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας, δεν αναφέρεται σε συγκεκριμένες πιστώσεις. Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αναπόδεικτος και αβάσιμος.

**Επειδή**, αντίστοιχα, ως προς την καταβολή του ....., προσκομίζει βεβαίωση (άνευ ημερομηνίας) του τελευταίου ότι συνιστά επιστροφή δανεικών που έλαβε αόριστα, κατά το παρελθόν, χωρίς να αναφέρεται σε συγκεκριμένη ημερομηνία και ποσό, ώστε, πέραν του ότι η εν λόγω βεβαίωση δεν συνιστά νόμιμο αποδεικτικό μέσο, δεν αποδεικνύεται η συσχέτιση της υπό κρίση πίστωσης με προγενέστερη δόση δανείου. Επιπλέον, η σύναψη δανείου δεν αποδεικνύεται από έγγραφο βέβαιης χρονολογίας ή από αποδεικτικό καταβολής τελών χαρτοσήμου για τη λήψη του δανείου, ούτε ο προσφεύγων επικαλείται και προσκομίζει αποδεικτικά στοιχεία για την καταβολή δανείου σε προγενέστερες ημερομηνίες. Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αναπόδεικτος και αβάσιμος.

**Επειδή**, ως προς τα εμβάσματα της ..... ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι συνιστούν επιβράβευση λόγω της επισκεψιμότητας της ιστοσελίδας που διευθύνει και διαχειρίζεται, είναι σύμφωνος με το αποτέλεσμα του ελέγχου ότι οι σχετικές πιστώσεις ύψους 4.392,52€ το έτος 2017, 3.379,23€ το έτος 2018 και 3.032,81€ το έτος 2019 συνιστούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, επί του οποίου επιβλήθηκε φόρος 22 %, σύμφωνα με τις προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος.

**Επειδή**, σύμφωνα με τα ανωτέρω, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

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

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 25 παρ.3 του Ν. 2961/2001 : «3. Υπόκεινται σε αυτοτελή φορολόγηση, κατά τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 29, οι κτήσεις, εφόσον δικαιούχοι είναι:..... β) Τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα, τα οποία υπάρχουν ή συνιστώνται νόμιμα στην Ελλάδα ή σε άλλο κράτος - μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου, καθώς και τα λοιπά αντίστοιχα αλλοδαπά με τον όρο της αμοιβαιότητας και οι περιουσίες του άρθρου 50 του ν. 4182/2013 (Α' 185), εφόσον επιδιώκουν αποδεδειγμένα σκοπούς εθνικούς ή θρησκευτικούς ή φιλανθρωπικούς ή εκπαιδευτικούς ή πολιτιστικούς ή γενικά επωφελείς για την κοινωνία εν όλω ή εν μέρει, κατά την έννοια του άρθρου 1 του ν. 4182/2013.»

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 43 του Ν.2961/2001 : «...Β. Ειδικές περιπτώσεις δωρεών  
α) Οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 25 εφαρμόζονται ανάλογα και στις κτήσεις αιτία δωρεάς. Οι χρηματικές δωρεές προς τα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 3 του άρθρου 25 υπόκεινται στο φόρο που προβλέπεται στην παράγραφο 5 του άρθρου 29 μετά την αφαίρεση αφορολόγητου ποσού χιλίων (1.000) ευρώ κατ' έτος.....»

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 300 του Ν.4738/2020 : «Η περ. α' της ενότητας Β' του άρθρου 43 του ν. 2961/2001 (Α' 266) αναστέλλεται για δωρεές που πραγματοποιούνται από την ψήφιση του νόμου μέχρι την 31η.12.2022. Για το χρονικό διάστημα της παρούσας τα νομικά πρόσωπα της παρ. 3 του άρθρου 25 απαλλάσσονται από τον φόρο δωρεάς.»

**Επειδή**, ο προσφεύγων επικαλείται ότι για τη φορολόγηση των υπό κρίση πιστώσεων τυγχάνουν εφαρμογής οι ως άνω διατάξεις για τη φορολογία δωρεάς. Ωστόσο, οι ως άνω διατάξεις αφορούν δωρεές προς νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα και όχι σε φυσικά πρόσωπα, όπως στην προκειμένη περίπτωση. Επιπλέον, οι υπό κρίση πιστώσεις έλαβαν χώρα σε ατομικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος και δεν αποδείχθηκε ότι συνιστούν δωρεές, αλλά κρίθηκε ότι

συνιστούν, είτε αναιτιολόγητες πιστώσεις που φορολογούνται ως εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας, είτε μη δηλωθέν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, για την οποία όφειλε να υποβάλλει δήλωση έναρξης εργασιών και να τηρεί λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία).

Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

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

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 10 του ΚΦΔ : «.....β) Κάθε πρόσωπο, φυσικό ή νομικό, ή νομική οντότητα, που πρόκειται να ασκήσει δραστηριότητες επιχειρηματικού περιεχομένου υποβάλλει δήλωση έναρξης στο φορολογικό μητρώο. Η δήλωση έναρξης υποβάλλεται πριν την πραγματοποίηση της πρώτης συναλλαγής στο πλαίσιο άσκησης της επιχειρηματικής δραστηριότητας.....»

**Επειδή**, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1006/31.12.2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει «Άρθρο 4 Δήλωση Έναρξης Επιχειρηματικής Δραστηριότητας

Τα πρόσωπα του άρθρου 1 της παρούσας, που πρόκειται να ασκήσουν επιχειρηματική δραστηριότητα και εξαιρούνται από τη σύσταση τους στην Υπηρεσία Μίας Στάσης (ΥΜΣ), υποχρεούνται να υποβάλλουν στη Φορολογική Διοίκηση δήλωση έναρξης επιχειρηματικής δραστηριότητας, πριν την πραγματοποίηση οποιασδήποτε συναλλαγής στο πλαίσιο της δραστηριότητας τους. Η μίσθωση ακινήτου για επαγγελματική στέγη δε θεωρείται συναλλαγή.....»

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 54 του ΚΦΔ : «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: α) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα ή υποβάλλει ελλιπή δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου,..... 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις των παρ. 1 και 1Α καθορίζονται ως εξής: α) εκατό (100) ευρώ σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής σχετικά με την περ. α) της παρ. 1 και,.....»

**Επειδή**, στις διατάξεις του Ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251/24-11-2014) περί "ΕΛΠ" ορίζεται ότι: «**Άρθρο 1. Πεδίο εφαρμογής** ..... 2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου: ..... γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη..... **Άρθρο 3. Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία** 1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονός της που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς. ....5. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τη λογιστική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί και τη φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης,

κατά περίπτωση, με σκοπό τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων..... 12. Όταν, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου, η οντότητα δεν συντάσσει ισολογισμό, δύναται, αντί του λογιστικού συστήματος της παραγράφου 10, να χρησιμοποιεί ένα κατάλληλο απλογραφικό λογιστικό σύστημα (βιβλία εσόδων – εξόδων) για την παρακολούθηση των στοιχείων της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, τα οποία συμπεριλαμβάνουν:

α) Τα πάσης φύσεως έσοδα διακεκριμένα σε έσοδα από πώληση εμπορευμάτων, από πώληση προϊόντων, από παροχή υπηρεσιών και λοιπά έσοδα.

β) Τα πάσης φύσεως κέρδη.

γ) Τις πάσης φύσεως αγορές περιουσιακών στοιχείων, διακεκριμένα σε αγορές εμπορευμάτων, υλικών (πρώτων ή βοηθητικών υλών), παγίων και αγορές λοιπών περιουσιακών στοιχείων.

δ) Τα πάσης φύσεως έξοδα, διακεκριμένα σε αμοιβές προσωπικού συμπεριλαμβανομένων εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς, αποσβέσεις, έξοδα από τη λήψη λοιπών υπηρεσιών και λοιπά έξοδα.

ε) Τις πάσης φύσεως ζημίες.

στ) Τους πάσης φύσεως φόρους και τέλη, ξεχωριστά κατά είδος. ....

**Άρθρο 5. Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος** Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση.....»

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

**Άρθρο 6. Χρόνος ενημέρωσης λογιστικών αρχείων » 1.** Η ενημέρωση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) γίνεται ως εξής:

α) Όταν η οντότητα συντάσσει ισολογισμό, η ενημέρωση για τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα παραστατικά του κάθε μήνα γίνεται το αργότερο μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα.

β) Όταν η οντότητα δεν συντάσσει ισολογισμό, η ενημέρωση για τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα παραστατικά του κάθε ημερολογιακού τριμήνου γίνεται το αργότερο μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από τη λήξη του τριμήνου.

γ) Σε κάθε περίπτωση, η ενημέρωση γίνεται εντός του απαιτούμενου χρόνου για την έγκαιρη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων....»

**Επειδή,** σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 13 του ΚΦΔ : "1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία και για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Για την εφαρμογή του Κώδικα, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους...."

**Επειδή,** σύμφωνα με το άρθρο 54 του ΚΦΔ : «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:.....η) δεν συμμορφώνεται με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του,.....2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παρ. 1 καθορίζονται ως εξής:.....ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ, στις περ. ε', ζ', η' και ιδ' της παρ. 1,.....»

**Επειδή**, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1252/20.11.2015 :«..... α) Μη υποβολή, εκπρόθεσμη υποβολή, ελλιπής υποβολή δηλώσεων από τις οποίες δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου και δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα (παρ. 1 περ. α'). Για κάθε παράβαση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης, από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου (πιστωτικές και μηδενικές δηλώσεις), καθώς και φορολογικής δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα, η οποία αφορά φορολογικά έτη, υποθέσεις και περιόδους από 1.1.2014 και μετά, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό (100) ευρώ (περ. α' της παρ. 1 σε συνδυασμό με την περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 54). Δηλώσεις πληροφοριακού χαρακτήρα είναι, μεταξύ άλλων, οι καταστάσεις φορολογικών στοιχείων πελατών-προμηθευτών της παρ. 3 του άρθρου 14, οι ανακεφαλαιωτικοί πίνακες ενδοκοινοτικών συναλλαγών, τα έντυπα προϋπολογιστικού και απολογιστικού κόστους, οι γνωστοποιήσεις, οι δηλώσεις μητρώου (πλην της δήλωσης εγγραφής στο φορολογικό μητρώο), η δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης κ.λπ. ....ζ) Μη συμμόρφωση του φορολογουμένου με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του (παρ. 1 περ. η') 1. Για μη συμμόρφωση με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις, επιβάλλεται πρόστιμο δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ (άρθρο 54 παρ. 2 περ. ε').....

Ως μη συμμόρφωση με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις, θεωρείται, π.χ., η μη τήρηση των προβλεπόμενων από τις σχετικές διατάξεις βιβλίων, καθώς και η τήρηση βιβλίων κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη.

Επίσης, ως μη συμμόρφωση θεωρείται η μη διαφύλαξη των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), καθώς και η μη διαφύλαξη των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών, φορολογικών μνημών, και αρχείων που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί (άρθρο 13 παρ. 2, όπως ισχύει μετά την αντικατάστασή του με την περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 3 του ν. 4337/2015), στον χρόνο που ορίζουν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 13. ....»

**Επειδή**, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1026/2018 : «.....Τέλος και ανεξάρτητα από τα προαναφερόμενα διευκρινίζεται ότι «ως μη συμμόρφωση με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις», για την εφαρμογή των διατάξεων της περίπτωσης η' της παραγράφου 1 του άρθρου 54, όπως άλλωστε έχει διευκρινιστεί στο παρελθόν και με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1252/2015, θεωρείται αποκλειστικά και μόνο, η μη τήρηση βιβλίων, η τήρηση βιβλίων κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη, η μη διαφύλαξη των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), καθώς και η μη διαφύλαξη των ΦΗΜ, φορολογικών μνημών και αρχείων των ΦΗΜ. **Επισημαίνεται ότι οι προαναφερόμενες παραβάσεις, εφόσον διαπιστώνονται στο πλαίσιο διενέργειας του ίδιου ελέγχου εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και ως εκ τούτου επιβάλλεται ένα πρόστιμο 2.500 ευρώ. Επανάληψη παράβασης νοείται, εφόσον αυτές διαπιστώνονται σε διαφορετικό έλεγχο.....»**

**Επειδή**, στην υπό κρίση περίπτωση, η φορολογική αρχή, επέβαλε σε βάρος του προσφεύγοντος, πρόστιμο ύψους 100,00€, σύμφωνα με το άρθρο 54 του ΚΦΔ, για την μη υποβολή δήλωσης έναρξης εργασιών επιχειρηματικής δραστηριότητας, τόσο στο έτος 2017, όσο και στα έτη 2018 και 2019, ενώ η υποχρέωση υποβολής της δήλωσης υφίσταται μία φορά, κατά τον χρόνο πριν την πραγματοποίηση της πρώτης συναλλαγής στο πλαίσιο της επιχειρηματικής δραστηριότητας.

**Επειδή**, επιπλέον, η φορολογική αρχή επέβαλε σε βάρος του προσφεύγοντος, πρόστιμο ύψους 2.500,00€ λόγω μη συμμόρφωσης με τις κατά το άρθρο 13 του ΚΦΔ υποχρεώσεις, ανά χρήση, ενώ, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1026/2018, οι παραβάσεις που συνιστούν τη μη συμμόρφωση και διαπιστώνονται στο πλαίσιο διενέργειας του ίδιου ελέγχου, εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και επιβάλλεται ένα πρόστιμο ύψους 2.500,00€ ανά έλεγχο.

**Επειδή**, σύμφωνα με τα ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι εσφαλμένα επιβλήθηκε πρόστιμο του άρθρου 54 ΚΦΔ για κάθε φορολογικό έτος, προβάλλεται βάσιμα και γίνεται αποδεκτός, ώστε ακυρώνονται οι υπ'αριθμ. ..../03-11-2023 και ...../03-11-2023 πράξεις επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ φορολογικών ετών 2018 και 2019 αντίστοιχα και τροποποιείται η υπ'αριθμ. ..../03-11-2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ ως προς την αιτιολογία της παράβασης της μη συμμόρφωσης με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις, ώστε αυτή να αφορά τα φορολογικά έτη 2017,2018 και 2019.

**Επειδή**, δεν προβάλλεται κανένας ισχυρισμός ως προς την υπ'αριθμ. ..../03-11-2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Τρικάλων.

### Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **εν μέρει αποδοχή** της από 01-12-2023 και με αριθμό πρωτ. .... ενδικοφανούς προσφυγής του ....., με ΑΦΜ:.....,

την **επικύρωση** :

α)της υπ'αριθμ. ..../03-11-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ .....

β)της υπ'αριθμ. ..../03-11-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ .....,

γ)της υπ'αριθμ. ..../03-11-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ..... και,

δ)της υπ'αριθμ. ..../03-11-2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ, φορολογικών ετών 2017 έως 2019, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ .....,

την **ακύρωση** :

α)της υπ'αριθμ...../03-11-2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ..... και

β) της υπ'αριθμ. ..../03-11-2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ .....

και την **τροποποίηση** της υπ'αριθμ...../03-11-2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ..... ως προς την αιτιολογία, σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

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

Υπ' αριθμ. ..../03-11-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης	Διαφορά Δήλωσης- Απόφασης
---	---------------	---------------	----------------	---------------------------



2017				
Σύνολο φόρου για καταβολή :	-647,07€	9.801,27€	9.801,27€	10.448,34€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.

Υπ' αριθμ. ....../03-11-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης	Διαφορά Δήλωσης- Απόφασης
Σύνολο φόρου για καταβολή :	83,09€	7.758,60€	7.758,60€	7.675,51€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.

Υπ' αριθμ. ....../03-11-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης	Διαφορά Δήλωσης- Απόφασης
Σύνολο φόρου για καταβολή :	84,98€	9.375,67€	9.375,67€	9.290,69€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.

Υπ' αριθμ. ....../03-11-2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ φορολογικών ετών 2017 έως 2019	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Οφειλόμενο πρόστιμο :	500,00€	500,00€

Υπ' αριθμ. ....../03-11-2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ: Φορολογικό έτος 2017 : Μη υποβολή δήλωσης έναρξης εργασιών επιχειρηματικής δραστηριότητας κατά παράβαση του άρθρου 10 ΚΦΔ που επισύρει την κύρωση του άρθρου 54 παρ.1 <sup>α</sup> & 2 <sup>α</sup> ΚΦΔ Φορολογικά έτη 2017,2018,2019 : Μη τήρηση αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων, κατά παράβαση του άρθρου 13 του ΚΦΔ, που επισύρει την κύρωση του άρθρου 54 παρ.2 ε' ΚΦΔ.	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Οφειλόμενο πρόστιμο :	2.600,00€	2.600,00€

Υπ' αριθμ. ....../03-11-2023 πράξη επιβολής	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
---	---------------	----------------

προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2018		
Οφειλόμενο πρόστιμο :	2.600,00€	0,00€

Υπ' αριθμ. .../03-11-2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2019	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Οφειλόμενο πρόστιμο :	2.600,00€	0,00€

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

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

**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.