



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη 14-04-2022



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α8-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 756

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10-  
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 ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 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 με ημερομηνία κατάθεσης **16-12-2021** με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ..... του ..... με **ΑΦΜ** ....., κατά: α) της με αριθμό ...../08-11-2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος – πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015, β) της με αριθμό ...../08-11-2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος – πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016, γ) της με αριθμό ...../08-11-2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. – πράξης επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015 και δ) της με αριθμό ...../08-11-2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. – πράξης επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 16-12-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... του ..... με ΑΦΜ ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-Με την υπ' αριθμ. ....../08-11-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος – επιβολής προστίμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, φορολογικού έτους 2015, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος (λογιστή) κύριος φόρος ύψους 6.998,83 €, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 ύψους 3.499,42 € και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 606,21 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 11.104,46 €.

-Με την υπ' αριθμ. ....../08-11-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος – επιβολής προστίμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, φορολογικού έτους 2016, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος (λογιστή) κύριος φόρος ύψους 5.157,96 €, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 ύψους 1.289,49 € και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 859,28 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 7.306,73 €.

-Με την υπ' αριθμ. ....../08-11-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ – επιβολής προστίμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, φορολογικής περιόδου 01/10/2015-31/12/2015, εξαλείφθηκε πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση ποσού 138,00 € (βάσει δήλωσης) και επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 1.208,23 €, πλέον προστίμου του άρθρου 58Α του Ν. 4174/2013 ύψους 596,29 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 1.804,52 €.

-Με την υπ' αριθμ. ....../08-11-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ – επιβολής προστίμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, φορολογικής περιόδου 01/10/2016-31/12/2016, εξαλείφθηκε πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση ποσού 84,00 € (βάσει δήλωσης) και επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 1.912,36 €, πλέον προστίμου του άρθρου 58Α του Ν. 4174/2013 ύψους 900,92 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 2.813,28 €.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν ερειδόμενες στις από **08/11/2021** εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, για το φορολογικό έτος 2015 και 2016, με βάση τα άρθρα 21 του Ν. 4172/2014, 48 του Ν. 2859/2000 και την Απόφαση 1293/2019,

σε συνδυασμό με το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013, δυνάμει της υπ' αριθμ. ....../10-01-2020 σχετικής εντολής του Προϊσταμένου της.

Από την επεξεργασία των δεδομένων των λογιστικών αρχείων του προσφεύγοντος, διαπιστώθηκε ότι δεν αναμορφώθηκαν μη εκπιπτόμενες δαπάνες των αρθρ. 22, 23 και 24 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ), οι οποίες για το φορολογικό έτος 2015 ανέρχονται στο ποσό των 1.971,71 €, ενώ για το φορολογικό έτος 2016 ανέρχονται στο ποσό των 5.801,28 €.

Περαιτέρω, κατόπιν άρσης του τραπεζικού απορρήτου μέσω του «Συστήματος Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών» διαπιστώθηκαν: α) πρωτογενείς καταθέσεις (πιστώσεις) ύψους 19.177,66 € κατά το φορολογικό έτος 2015 και 11.453,00 € κατά το φορολογικό έτος 2016, οι οποίες δεν δικαιολογούνταν από τα δηλωθέντα εισοδήματα του προσφεύγοντος και που η φορολογική αρχή εξέλαβε ως προσαύξηση περιουσίας, κατά την έννοια των διατάξεων της παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013 και β) μη έκδοση φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 606,50 € πλέον Φ.Π.Α. 139,50 € κατά τη φορολογική περίοδο 01/01/2015-31/12/2015 και 464,51 € πλέον Φ.Π.Α.110,49 € κατά τη φορολογική περίοδο 01/01/2016-31/12/2016.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου ....../28-04-2021 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

- 1) Ο έλεγχος αυθαίρετα και αναιτιολόγητα αποφάνθηκε ότι πιστώσεις ύψους 19.177,66 €, στο έτος 2015 και ύψους 11.453,00 € στο έτος 2016, προέρχονται από άγνωστη πηγή ή αιτία και συνιστούν προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 21 § 4 του Ν.4172/2013, χωρίς να λάβει υπόψη του, τη σχέση εμπιστοσύνης μεταξύ του προσφεύγοντος (ως λογιστή) και των πελατών του, οι οποίοι του αναθέτουν τη διεκπεραίωση πληρωμών για λογαριασμό τους.
- 2) Ο έλεγχος αναιτιολόγητα απέρριψε δαπάνες του προσφεύγοντος, που καταχωρήθηκαν στο βιβλίο εξόδων του.

### **Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό**

**Επειδή,** στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) μεταξύ άλλων 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.....».

**Επειδή**, με τη 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**, με την παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013 (ΚΦΕ), ορίζεται ότι: «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** περαιτέρω, με την παρ. 4 του άρθρου 29 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «4. Το εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 4 του άρθρου 21 φορολογείται με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%)».

**Επειδή**, με το άρθρο 39 του Ν. 4174/2013 (Φ.Ε.Κ.170 Α'), 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 ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015 δόθηκαν διευκρινήσεις από το Β' Τμήμα της Διεύθυνσης Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών σχετικά 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. [...] 5. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 4 του άρθρου 29 του ΚΦΕ, δηλαδή με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%), απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται και οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 32 του ΚΦΕ. [...] 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. [...] 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** 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 [...].Ως προς τον χρόνο μεταξύ ανάληψης και επανακατάθεσης ισχύουν τα αναγραφόμενα στο ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφό μας.[...].».

**Επειδή**, έχει κριθεί νομολογιακά με την υπ' αριθ. 884/2016 απόφαση του ΣτΕ (Β' Τμήμα Επταμελές) 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 ύπαρξής 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, 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**, στο άρθρο 65 του Ν. 4174/13 (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**, από την από 08/11/2021 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης και γενικότερα από τα διαλαμβανόμενα στο φάκελο της υπόθεσης στοιχεία, προκύπτουν τα εξής:

### **Έτος 2015**

Ως προς την κατάθεση μετρητών, ποσού 595,00 €, στις 20/04/2015, με αιτιολογία συναλλαγής «easy kiosk .....», στον υπ' αριθμ. GR..... λογαριασμό της τράπεζας Πειραιώς

**Επειδή**, ο προσφεύγων διατείνεται, ότι η εν λόγω πίστωση συνιστά καταβολή ποσού για ρύθμιση ασφαλιστικών υποχρεώσεων του εντολέως του ..... , χωρίς ωστόσο να συνυποβάλει δια της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, στοιχεία προς επίρρωση του ισχυρισμού

του. Η Φορολογική Αρχή είχε απορρίψει τον εν λόγω ισχυρισμό του, όπως αποτυπώνεται στην σελίδα 38 της έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης: «Για την υπ' αρ. 52 εγγραφή του Πίνακα 2 ποσού 595 ευρώ με αιτιολογία «EASYPAY KIOSK .....» ο ελεγχόμενος προσκόμισε στο υπ' αρ. πρωτ. ....../20-09-2021 υπόμνημά του Υπεύθυνη δήλωση του άρθρου 8 ν. 1599/1986 του κ. .... στην οποία αναφέρεται ότι το ανωτέρω ποσό κατατέθηκε από τον ίδιο για αποπληρωμή ασφαλιστικών εισφορών του ΟΑΕΕ 1ου διμήνου έτους 2015 ποσού 595,00 ευρώ. Ο ανωτέρω ισχυρισμός του ελεγχόμενου δεν γίνεται αποδεκτός από τον έλεγχο λόγω μη προσκόμισης επαρκών δικαιολογητικών καθώς δεν προκύπτει ούτε ότι ο κ. .... είναι ο καταθέτης των χρημάτων (εφόσον δεν υφίσταται αναφορά στην αιτιολογία της Τράπεζας) ούτε προσκομίστηκε κάποιο δικαιολογητικό εξόφλησης αντίστοιχης οφειλής προς τον ΟΑΕΕ. Επιπρόσθετα, επισημαίνεται ότι ο φορολογικός έλεγχος δεν μπορεί να βασίζεται μόνο στην προσκόμιση Υπεύθυνη Δηλώσεων, το περιεχόμενο και η ειλικρίνεια των οποίων δεν μπορεί να ελεγχθεί κατά ουσία από την Φορολογική Διοίκηση.»

Ως προς την κατάθεση επιταγής, ποσού 4.800,00 €, στις 01/10/2015, στον υπ' αριθμ. GR..... λογαριασμό της τράπεζας Πειραιώς

**Επειδή** ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι συνιστά εξυπηρέτηση της εντολέως του ..... η οποία εξέδωσε την υπό κρίση επιταγή σε διαταγή της προμηθεύτριας της εταιρίας «.....», που αδυνατούσε να παραστεί στο τραπεζικό κατάστημα για την είσπραξη της και για το λόγο αυτό εισπράχθηκε από τον προσφεύγοντα και αποδόθηκε στην προμηθεύτρια εταιρία. Ωστόσο, δεν συνυποβάλει στοιχεία προς επίρρωση του ισχυρισμού του, η δε φορολογική αρχή έχει επίσης απορρίψει την αιτιολογία του, όπως αποτυπώνεται στην σελίδα 49 της έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος: «Από την Υπηρεσία μας εστάλη το υπ' αρ. πρωτ. ....../23-07-2017 έγγραφο αίτημα άρθρου 15 ν. 4174/2013 προς την Διεύθυνση Κανονιστικής Συμμόρφωσης της Τράπεζας Πειραιώς με το οποίο αιτούμασταν την αποστολή αντιγράφου των δύο όψων της κατατεθειμένης επιταγής. Σε απάντηση του ανωτέρω σχετικού μας αιτήματος μας απεστάλη από την Τράπεζα Πειραιώς αντίγραφο της υπό κρίση επιταγής από το οποίο προέκυψε ότι η ανωτέρω επιταγή εκδόθηκε στις 11/09/2015 σε διαταγή της εταιρείας ..... και στην συνέχεια οπισθογραφήθηκε σε διαταγή του ελεγχόμενου. Περαιτέρω, από τον έλεγχο των λογιστικών αρχείων και στοιχείων που προσκόμισε ο ελεγχόμενος στην Υπηρεσία μας δεν διαπιστώθηκε η έκδοση φορολογικού στοιχείου προς την ανωτέρω εταιρεία. Ως εκ τούτου ο έλεγχος κρίνει το ανωτέρω ποσό ως ανααιτιολόγητη προσαύξηση περιουσίας σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013.»

Ως προς την κατάθεση επιταγής, ποσού 4.666,74 €, στις 13/11/2015, στον υπ' αριθμ. GR..... λογαριασμό της τράπεζας Πειραιώς



**Επειδή** ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι συνιστά εξυτηρέτηση της εντολέως του .....  
....., η οποία εξέδωσε την υπό κρίση επιταγή σε διαταγή της προμηθεύτριας της εταιρίας  
«.....», που αδυνατούσε να παραστεί στο τραπεζικό κατάστημα για την είσπραξη της επιταγής  
και για το λόγο αυτό εισπράχθηκε από τον προσφεύγοντα και αποδόθηκε στην προμηθεύτρια  
εταιρία. Όμως δεν προσκομίζει στοιχεία προς επίρρωση του εν λόγω ισχυρισμού του, ενώ και η  
φορολογική αρχή είχε απορρίψει την αιτιολογία του, όπως αποτυπώνεται στην σελίδα 52 της  
έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος: «Από την Υπηρεσία μας εστάλη το υπ' αρ.  
πρωτ. ....../23-07-2017 έγγραφο αίτημα άρθρου 15 ν. 4174/2013 προς την Διεύθυνση  
Κανονιστικής Συμμόρφωσης της Τράπεζας Πειραιώς με το οποίο αιτούμασταν την αποστολή  
αντιγράφου των δύο όψων της κατατεθειμένης επιταγής. Σε απάντηση του ανωτέρω σχετικού μας  
αιτήματος μας απεστάλη από την Τράπεζα Πειραιώς αντίγραφο της υπό κρίση επιταγής από το  
οποίο προέκυψε ότι η ανωτέρω επιταγή εκδόθηκε στις 14/09/2015 σε διαταγή της εταιρείας .....  
και στην συνέχεια κατατέθηκε στον υπό κρίση λογαριασμό του ελεγχόμενου. Περαιτέρω, από τον  
έλεγχο των λογιστικών αρχείων και στοιχείων που προσκόμισε ο ελεγχόμενος στην Υπηρεσία μας  
δεν διαπιστώθηκε η έκδοση φορολογικού στοιχείου προς την ανωτέρω εταιρεία. Ως εκ τούτου ο  
έλεγχος κρίνει το ανωτέρω ποσό ως αναιτιολόγητη προσαύξηση περιουσίας σύμφωνα με τα  
οριζόμενα στην παρ. 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013.»

### **Έτος 2016**

Ως προς το εισερχόμενο έμβασμα, ποσού 100,00 €, στις 15/01/2016, με αιτιολογία συναλλαγής  
«B/O .....», στον υπ' αριθμ. GR..... λογαριασμό της τράπεζας Πειραιώς

**Επειδή** ο προσφεύγων διατείνεται ότι συνιστά καταβολή ποσού για οφειλή της εταιρίας  
«.....», που ανάγεται στο έτος 2011, χωρίς να προσκομίζει ανάλογα στοιχεία, η δε φορολογική  
αρχή απέρριψε και αυτή τον ισχυρισμό του, όπως αποτυπώνεται στην σελίδα 69 της έκθεσης  
μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος: «Για την υπ' αρ. 6 εγγραφή του Πίνακα 7 ποσού 100  
ευρώ και με αιτιολογία «.....» ο ελεγχόμενος επικαλέστηκε στο από 21/10/2021 email προς την  
Υπηρεσία μας ότι το ανωτέρω ποσό κατατέθηκε από την πελάτιδα εταιρεία ..... με ΑΦΜ .....  
έναντι της από ..../2011 ΑΠΥ που εκδόθηκε από τον ελεγχόμενο προς την ανωτέρω εταιρεία  
συνολικής αξίας 369,00 ευρώ. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του ο ελεγχόμενος επισύναψε στο  
ανωτέρω email καρτέλα της ανωτέρω εταιρείας χωρίς ωστόσο να προσκομίσει αντίγραφο της υπό  
κρίση ΑΠΥ ή αντίγραφο των λογιστικών αρχείων του έτους 2011. Δεδομένου ότι σύμφωνα με το  
πληροφοριακό σύστημα taxis η ανωτέρω εταιρεία έχει προβεί σε διακοπή εργασιών από το έτος  
2012 και δεδομένου ότι το χρονικό διάστημα που μεσολαβεί από την έκδοση του ανωτέρω  
φορολογικού στοιχείου μέχρι την κατάθεση, ήτοι 5 έτη, είναι πολύ μεγάλο για την αποπληρωμή ενός  
ποσού αντίστοιχου ύψους, ο έλεγχος κρίνει ότι δεν προκύπτει ο ανωτέρω ισχυρισμός του  
ελεγχόμενου και ως εκ τούτου καταλογίζει το ανωτέρω ποσό ως αναιτιολόγητη προσαύξηση  
περιουσίας σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013»

Ως προς τη μεταφορά, από λογαριασμό τρίτου, ποσού 755,06 €, στις 30/03/2016, με αιτιολογία συναλλαγής «.....», στον υπ' αριθμ. GR..... λογαριασμό της τράπεζας Πειραιώς

**Επειδή** ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι συνιστά επιστροφή από εκ παραδρομής ισόποση κατάθεση της εταιρίας «.....», δίχως να υφίσταται αντίστοιχη υποχρέωση. Όμως δεν προσκόμισε σχετικά αποδεικτικά στοιχεία, ενώ η φορολογική αρχή απέρριψε την αιτιολογία του για τον ίδιο λόγο, όπως αποτυπώνεται στην σελίδα 49 της έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος: *«Για την υπ' αρ. 8 εγγραφή του Πίνακα 8 ποσού 755,06 ευρώ με αιτιολογία «.....» δεν προσκομίστηκαν από τον ελεγχόμενο στοιχεία προκειμένου να αιτιολογηθεί η πηγή προέλευσης του υπό κρίση ποσού. Ως τούτου ο έλεγχος κρίνει το ανωτέρω ποσό ως ανααιτιολόγητη προσαύξηση περιουσίας σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013.»*

Ως προς τη μεταφορά ποσού 600,00 €, στις 29/07/2016, με αιτιολογία συναλλαγής «ENANTI ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ», στον υπ' αριθμ. GR..... λογαριασμό της τράπεζας Eurobank

**Επειδή** ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι η εν λόγω πίστωση συνιστά καταβολή από την εταιρία «.....» έναντι υπηρεσιών που παρείχε σε αυτήν, έχοντας εκδώσει αντίστοιχα τιμολόγια, χωρίς να τεκμηριώνει τον ισχυρισμό του με ανάλογα στοιχεία. Και η φορολογική αρχή είχε απορρίψει την αιτιολογία του, όπως αποτυπώνεται στην σελίδα 102 της έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος: *«Για την υπ' αρ. 36 εγγραφή του Πίνακα 9 ποσού 600 ευρώ και με αιτιολογία «ENANTI ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ» ο ελεγχόμενος επικαλέστηκε στο από 21/10/2021 email του προς την Υπηρεσία μας ότι το ανωτέρω ποσό αφορά καταβολή από την πελάτιδα εταιρεία ..... έναντι των υπ' αρ. ....../1-10-2016, ....../1-11-2016, ....../01-12-2016, ....../31-12-2016 και ....../15-11-2016 ΤΠΥ συνολικής αξίας 372,00 ευρώ, 372,00 ευρώ, 372,00 ευρώ, 297,60 ευρώ και 372,00 ευρώ αντίστοιχα που εκδόθηκαν από τον ίδιο προς την ανωτέρω αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση. Ωστόσο, από έρευνα της Υπηρεσία μας στο Σύστημα Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών διαπιστώθηκε ότι ο υπ' αρ. GR..... λογαριασμός από τον οποίο μεταφέρθηκε το υπό κρίση ποσό δεν ανήκει στην επιχείρηση .....με ΑΦΜ .....Ως τούτου ο έλεγχος κρίνει το ανωτέρω ποσό ως ανααιτιολόγητη προσαύξηση περιουσίας σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013.»*

Ως προς τη μεταφορά ποσού 250,00 €, στις 23/12/2016, με αιτιολογία συναλλαγής «.....», στον υπ' αριθμ. GR..... λογαριασμό της τράπεζας Eurobank

**Επειδή** ο προσφεύγων δηλώνει ότι συνιστά επιστροφή χρημάτων προκαταβολής (από μετρητά) για αγορά εξοπλισμού που δεν ολοκληρώθηκε, χωρίς ωστόσο να προσκομίζει στοιχεία προς επίρρωση του ισχυρισμού του, που απέρριψε και η φορολογική αρχή, όπως αποτυπώνεται στην σελίδα 105 της έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος: *«Για την υπ' αρ. 56 εγγραφή του Πίνακα 9 ποσού 250 ευρώ και με αιτιολογία «.....» ο ελεγχόμενος επικαλέστηκε στο*

υπ' αρ. πρωτ. ....../11-10-2021 υπόμνημά του προς την Υπηρεσία μας ότι το ανωτέρω ποσό αφορά επιστροφή χρημάτων προκαταβολής (από μετρητά) για αγορά εξοπλισμού που δεν ολοκληρώθηκε, χωρίς ωστόσο να προσκομίσει κάποιο δικαιολογητικό ή άλλο πρόσφορο μέσο που να αποδεικνύει τον ανωτέρω ισχυρισμό. Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος κρίνει το υπό κρίση ποσό ως αναπαιτούμενη προσαύξηση περιουσίας σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013»

Κατόπιν όλων των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, ότι ο έλεγχος αυθαίρετα και αναπαιτούμενα εξέλαβε ως προσαύξηση περιουσίας του τις προαναφερθείσες πιστώσεις στους τραπεζικούς του λογαριασμούς, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

### **Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό**

**Επειδή**, στο άρθρο 21 του Ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167/23-07-2013), ορίζεται ότι: «Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα 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. Ειδικά, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα .....2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο και τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ), όπως ισχύει. Σε περίπτωση που η επιχείρηση εφαρμόζει Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, το κέρδος προσδιορίζεται αποκλειστικά, σύμφωνα με τον πίνακα φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης. ....».

**Επειδή** περαιτέρω στο άρθρο 22 του ανωτέρω νόμου, 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 συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά».

**Επειδή** περαιτέρω, στο άρθρο 23. Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες ορίζεται ότι: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

α) τόκοι από δάνεια που λαμβάνει η επιχείρηση από τρίτους, εκτός από τα τραπεζικά δάνεια, διατραπεζικά δάνεια, καθώς και τα ομολογιακά δάνεια που εκδίδουν ανώνυμες εταιρείες κατά το μέτρο που υπερβαίνουν τους τόκους που θα προέκυπταν εάν το επιτόκιο ήταν ίσο με το επιτόκιο των δανείων αλληλόχρεων λογαριασμών προς μη χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις, όπως αυτό αναφέρεται στο στατιστικό δελτίο οικονομικής συγκυρίας της Τράπεζας της Ελλάδος για την πλησιέστερη χρονική περίοδο πριν την ημερομηνία δανεισμού, [...]

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 3 παρ.1 και 5 του Ν.4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα), ως ίσχυε για τα φορολογικά έτη 2015 και 2016, ορίζεται ότι: «1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων 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».

**Επειδή** περαιτέρω, στην παρ 10 του άρθρου 4 του Ν.4308/2014, ορίζεται ότι: «10. Οι πληροφορίες που απαιτούνται από το παρόν άρθρο δύναται να παρέχονται από άλλα αρχεία που τηρεί η οντότητα ή από συνδυασμό αρχείων».

**Επειδή** περαιτέρω, στο Παράρτημα Α- Ορισμοί του Ν. 4308/2014, ορίζεται ότι: «Λογιστικό σύστημα (accounting system): Το λογιστικό σύστημα μιας οντότητας περιλαμβάνει τα λογιστικά αρχεία και τις διαδικασίες για την καταχώρηση των συναλλαγών και γεγονότων, καθώς και για την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Το λογιστικό σύστημα μιας οντότητας περιλαμβάνει τα διάφορα λογιστικά αρχεία, αλλά και τις διαδικασίες και μεθόδους για την καταχώρηση των σχετικών συναλλαγών και γεγονότων, καθώς και για την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Τα λογιστικά αρχεία περιλαμβάνουν τόσο τα τηρούμενα «λογιστικά βιβλία», όσο και τα «λογιστικά στοιχεία» (παραστατικά). Λογιστικά στοιχεία ή παραστατικά είναι τα πάσης φύσεως στοιχεία, συμπεριλαμβανομένων των παραστατικών πώλησης, που εκδίδονται από την οντότητα ή από τρίτο σε έντυπη ή ηλεκτρονική μορφή, τα οποία τεκμηριώνουν τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας.

**Επειδή** περαιτέρω, με την Εγκύκλιο ΠΟΛ 1113/02-06-2015 (ΦΕΚ 167Α') της ΓΓΔΕ, με θέμα (Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013), διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα: «α) με τις διατάξεις του άρθρου 22 τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών με την έννοια ότι κατ' αρχήν εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης και επιπροσθέτως πληρούν τα λοιπά κριτήρια που τίθενται στο άρθρο αυτό. Το εν λόγω άρθρο πρέπει να εξετάζεται συστηματικά με το άρθρο 23 που αφορά τις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες και την παράγραφο 4 του άρθρου 48 σχετικά με τις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες που αφορούν τα ενδοομιλικά μερίσματα που απαλλάσσονται από το φόρο. Κατά συνέπεια, ο κανόνας που εισάγεται είναι ότι όποια δαπάνη πληροί τα κριτήρια του άρθρου 22 και συγχρόνως δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπτόμενων δαπανών του άρθρου 23 εκπίπτει, ... γ) με τις διατάξεις του άρθρου 23 ορίζονται περιοριστικά οι κατηγορίες δαπανών που δεν εκπίπτουν. Οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, σε αυτές που λόγω του είδους τους δεν εκπίπτουν χωρίς να απαιτείται η συνδρομή άλλου όρου ή προϋπόθεσης και σε αυτές που δεν εκπίπτουν μόνον κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το τιθέμενο στο άρθρο αυτό αριθμητικό όριο.

#### Άρθρο 22

##### Εκπιπτόμενες 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.

2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της.

Συγκεκριμένα, στις δαπάνες της περίπτωσης αυτής εμπίπτει κάθε δαπάνη, που κρίνεται απαραίτητη από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης, ανεξάρτητα εάν αυτή πραγματοποιείται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης, για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματος της (ΣΤΕ 2033/2012) ή στην υλοποίηση δράσεων στο πλαίσιο της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. [...]

#### Άρθρο 23

*Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες*

*1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπτόμενες 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:*

*ιβ) Οι προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες [...]*

**Επειδή**, με το άρθρο 2 του Ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Αντικείμενο του φόρου είναι: α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα, [...]».

**Επειδή**, με το άρθρο 3 του ως άνω νόμου ορίζεται ότι: «1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής, [...]».

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ 1 και 3 του ως άνω νόμου, μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο. Ειδικά, για τα αγαθά επένδυσης, το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών..... 3. Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16 έως και 18. ....».

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ 1 του ως άνω νόμου ορίζεται ότι: «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36, β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίον επιβαρύνθηκαν, ...»

**Επειδή**, στο άρθρο 48 παρ. 3 του ως άνω νόμου ορίζεται ότι: «3. Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο,

αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος ΔΟΥ προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως:

α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες,

β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος».

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, δεν αναγνωρίστηκαν από την φορολογική αρχή προς έκπτωση, μεταξύ άλλων, δαπάνες κινητής και σταθερής τηλεφωνίας, της εταιρίας τηλεπικοινωνιών "Cosmote", ύψους 2.662,93 € για το έτος 2015 και ύψους 1.845,23 € για το έτος 2016, καθώς δεν προσκομίσθηκαν αντίγραφα όλων των λογαριασμών, απ' όπου να προκύπτει ότι πρόκειται για επαγγελματικές συνδέσεις. Τουναντίον, από τον έλεγχο προσκομισθέντων λογαριασμών της εταιρείας "Cosmote", εντοπίστηκαν χρεώσεις που δεν αφορούσαν την επαγγελματική δραστηριότητα του προσφεύγοντος ( π.χ. χρέωση για την υπηρεσία cosmote tv). Στη δε προσκομισθείσα, με το υπ' αριθ. ....../20-09-2021 υπόμνημά του-απάντηση στο υπ' αριθ. ....../25-08-2021 σημείωμα διαπιστώσεων, καρτέλα του πελάτη "Cosmote", φαίνονται καταχωρημένες δαπάνες χωρίς ωστόσο να μπορεί να διαπιστωθεί αν αφορούσαν σε συνδέσεις κινητής/σταθερής τηλεφωνίας του προσφεύγοντος και δη επαγγελματικές.

Τέλος, κατόπιν αποστολής του υπ' αρ. πρωτ. ....../22-06-2021 έγγραφου αιτήματος του άρθρου 15 ν. 4174/2013 στην εταιρεία ΟΤΕ - COSMOTE A.E., η φορολογική αρχή έλαβε αντίγραφα των λογαριασμών που εκδόθηκαν προς τον προσφεύγοντα την περίοδο 01/01/2015 – 31/12/2016. Από τον αντιπαραβολικό έλεγχο αυτών και των εγγραφών στα βιβλία του προσφεύγοντος, δεν προέκυψε αντιστοιχία.

**Επειδή**, περαιτέρω από την φορολογική αρχή, δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση οι κάτωθι δαπάνες: α) καθαρή αξία 200,00 € πλέον Φ.Π.Α. 46,00 €, για αγορά ομπρέλας κήπου, β) καθαρή αξία 755,20 € πλέον Φ.Π.Α. 173,70 €, για αγορά ψυγείου, γ) καθαρή αξία 98,33 € πλέον Φ.Π.Α. 22,62 €, για αγορά εξοπλισμού μπάνιου, δ) καθαρή αξία 644,45 € πλέον Φ.Π.Α. 154,65 €, ε) καθαρή αξία 444,00 € πλέον Φ.Π.Α. 106,00 €, για αγορά χαλιού. Όπως διατείνεται ο προσφεύγων, οι εν λόγω δαπάνες πραγματοποιήθηκαν προς τον σκοπό της επιχειρηματικής του δραστηριότητας (ενοικίαση επιπλωμένων δωματίων). Ωστόσο, όπως προκύπτει από το σύστημα taxis, υποσύστημα μητρώου, η εν λόγω δευτερεύουσα δραστηριότητα προστέθηκε στο αντικείμενο εργασιών του, στις 08-03-2019, ήτοι σε χρόνο πολύ μεταγενέστερο των υπό κρίση φορολογικών ετών 2015 και 2016. Ως εκ τούτου, ορθώς απορρίφθηκαν από τη φορολογική αρχή οι εν λόγω δαπάνες.

**Επειδή** ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, δεν συνυπέβαλε επιπλέον στοιχεία που να αποδεικνύουν τους ισχυρισμούς του και να αποδομούν το πόρισμα του ελέγχου.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την απόρριψη της από **16-12-2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... του ..... με **ΑΦΜ** .....

**Οριστική φορολογική υποχρέωση, καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:**

**α)** Υπ' αριθμ. ....../08-11-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2015

	Βάσει ελέγχου
Κύριος φόρος	6.998,83
Πρόστιμο άρθρ. 58 ν. 4174/2013	3.499,42
Εισφορά αλληλεγγύης	606,21
Σύνολο για καταβολή	11.104,46

Επί του οφειλόμενου φόρου, θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013.

**β)** Υπ' αριθμ. ....../08-11-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος – πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016

	Βάσει ελέγχου
Κύριος φόρος	5.157,96
Πρόστιμο άρθρ. 58 ν. 4174/2013	1.289,49
Εισφορά αλληλεγγύης	859,28
Σύνολο για καταβολή	7.306,73

Επί του οφειλόμενου φόρου, θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013.

**γ)** Υπ' αριθμ. ....../08-11-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. – πράξη επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015

	Βάσει ελέγχου
Μη αναγνώριση προς έκπτωση πιστωτικού υπολοίπου	138,00
Χρεωστικό υπόλοιπο	1.208,23
Πρόστιμο άρθρ. 58 ν. 4174/2013	607,79



-Πρόστιμο παρ. 1 άρθρ. 58 ν. 4174/2013	11,50
Σύνολο για καταβολή	1.804,52

Επί του οφειλόμενου φόρου, θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013.

δ) Υπ' αριθμ. ....../08-11-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. – πράξη επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016

	Βάσει ελέγχου
Μη αναγνώριση προς έκπτωση πιστωτικού υπολοίπου	84,00
Χρεωστικό υπόλοιπο	1.912,36
Πρόστιμο άρθρ. 58 ν. 4174/2013	956,18
-Πρόστιμο παρ. 1 άρθρ. 58 ν. 4174/2013	-55,26
Σύνολο για καταβολή	2.813,28

Επί του οφειλόμενου φόρου, θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013.

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 ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ 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.