



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 24-5-2018

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α6**

Αριθμός απόφασης: 2599

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213-1604537
ΦΑΞ : 213-1604567

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 ισχύει.
 - β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).
- 2.** Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
- 3.** Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
- 4.** Την από 26-1-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, κατοίκου ΑΘΗΝΩΝ, οδός, Τ.Κ. 11521 κατά της με αριθμό/ 28-12-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2011 (οικονομικό έτος 2012) και κατά της με αριθμό/745/2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 ν.4337/2015 για τη χρήση 2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
- 5.** Την με αριθμό/28-12-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2011 (οικονομικό έτος 2012) και την με αριθμό/2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 ν.4337/2015 για τη χρήση 2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 28-12-2017 οικείες εκθέσεις ελέγχου.
- 6.** Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
- 7.** Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 26-1-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, 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 με αριθμό/ **28-12-2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ για τη χρήση 2011 (οικονομικό έτος 2012) προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 7.618€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 9.141,60€, πλέον εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 2.753,83€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 3.304,60, ήτοι 22.818,03€.

Με την με αριθμό/ **2017** οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ για τη χρήση 2011 επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 266,67€, διότι ο έλεγχος διαπίστωσε τη μη έκδοση μίας (**1**) Απόδειξης Παροχής Υπηρεσιών (Α.Π.Υ.) συνολικής καθαρής αξίας 280€, όπου η αποκρυβείσα καθαρή αξία είναι μικρότερη των 1.200€.

Ιστορικό

Σε έλεγχο που διενήργησε το Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. ΑΤΤΙΚΗΣ & ΑΙΓΑΙΟΥ κατόπιν των με αριθμό/2-2-2015 και/20-3-2015 εντολών ελέγχου για τις φορολογικές περιόδους 1-1-2007 έως 31-12-2011 (χρήσεις 2007 έως και 2011) και σύμφωνα με τις με αριθμό/ 1-7-2015 και/ 1-7-2015 πληροφοριακές εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος και εφαρμογής των διατάξεων του ν.2238/1994 και του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) αντίστοιχα, διαπιστώθηκε η ύπαρξη αποκρυβείας φορολογητέας ύλης, την οποία ο έλεγχος θεώρησε ως μη δηλωθέν εισόδημα από την ασκηθείσα επαγγελματική δραστηριότητα της προσφεύγουσας (.....), χωρίς να έχουν εκδοθεί τα νόμιμα φορολογικά στοιχεία εσόδου που προβλέπει το Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.).

Συγκεκριμένα στη χρήση 2011 ο έλεγχος επεξεργάστηκε τις τραπεζικές κινήσεις της προσφεύγουσας και τις διαχώρισε σε 1) ονομαστικές καταθέσεις, 2) ανώνυμες καταθέσεις και 3) καταθέσεις μισθοδοσίας. Ο ως άνω διαχωρισμός παρατίθεται στους κατωτέρω πίνακες:

1) ΟΝΟΜΑΣΤΙΚΕΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΧΡΗΣΗΣ 2011					
A/A	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΡ. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΗΜ/ΝΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΘΕΣΗΣ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ
1			14-2-2011	2.400 €	.....
2			26-7-2011	250 €	.....
3			30-8-2011	30 €	.....
ΣΥΝΟΛΟ				2.680 €	

2) ΑΝΩΝΥΜΕΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΧΡΗΣΗΣ 2011					
A/A	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΡ. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΗΜ/ΝΙΑ	ΠΟΣΟ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ

			ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΚΑΤΑΘΕΣΗΣ	ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ
1	.....	.....	2-2-2011	1.000 €	ΠΛΗΡΩΜΗ VISA
2	.....	.....	9-2-2011	8.000 €	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ
3	.....	.....	21-4-2011	13.000 €	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ
4	.....	.....	8-8-2011	12.150 €	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ
			ΣΥΝΟΛΟ	34.150€	

3) ΜΙΣΘΩΤΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΧΡΗΣΕΩΣ 2011			
	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΡ. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΘΕΣΗΣ
ΣΥΝΟΛΟ 2011		127/093253-15	26.372,47 €

Από την επεξεργασία των ως άνω δεδομένων διαπιστώθηκε διαφορά εισοδήματος που προσδιόρισε ο έλεγχος μεταξύ τραπεζικών συναλλαγών και δηλωθέντος εισοδήματος ποσού 18.765€. Για το ποσό αυτό δεν στοιχειοθετείται μη έκδοση απόδειξης παροχής υπηρεσιών (Α.Π.Υ.) ή άλλου φορολογικού στοιχείου εσόδου, δεν προσδιορίζεται το πλήθος των συναλλαγών καθώς και η αξία ενός εκάστου στοιχείου ξεχωριστά, με αποτέλεσμα το ποσό των 18.765€ να θεωρείται προσαύξηση περιουσίας. Επιπρόσθετα ο έλεγχος διαπίστωσε τη μη έκδοση μίας (1) Α.Π.Υ. ή άλλου φορολογικού στοιχείου με αξία < 880€ προς την κα, συνολικής αξίας 280€.

Συνοπτικά ο έλεγχος κατέληξε στο παρακάτω πόρισμα:

		ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ						
ΧΡΗΣΗ	ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΠΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΕ Ο ΕΛΕΓΧΟΣ ΑΠΟ ΤΡΑΠΕΖΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ (Α)	(-) ΑΚΑΘ.ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΕΛΛ. ΕΠΑΓΓΕΛΜ	(+) ΠΑΡ.ΦΟΡ. ΑΜΟΙΒΩΝ ΕΛΛ. ΕΠΑΓΓ.	(-) ΜΙΣΘΟΙ	(+) ΠΑΡΑΚΡ. ΦΟΡ.ΜΙΣΘ.	ΣΥΝΟΛΟ (Β)	ΠΡΟΣΑΥΞΗ- ΣΗ ΑΠΟ ΟΝΟΜΑΣΤ. ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΠΟΥ ΔΕΝ ΔΗΛΩΘΗΚΑΝ (Γ)	ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗ- ΤΕΑ ΥΛΗ (Δ) = (Β)+(Γ)
2011	36.550,00	18.385,00	600,00			18.765,00	280,00	19.045,00

Με βάση τα ανωτέρω εκδόθηκε το με αριθμό/2017 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) βάσει του άρθρου 28 ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) το οποίο κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα την 6-12-2017 στην διεύθυνση της επαγγελματικής της έδρας.

Η προσφεύγουσα υπέβαλλε εμπρόθεσμα την 22-12-2017 το με αριθμό υπόμνημα. Σε απάντηση του με αριθμό/2017 Σ.Δ.Ε. η προσφεύγουσα **επικαλείται τα εξής:**

1. Ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών.
2. Παράνομη και εσφαλμένη η κρίση της φορολογικής αρχής για την φερόμενη προσαύξηση περιουσίας από τραπεζικές κινήσεις – πιστώσεις, λόγω του ότι αυτές οι συναλλαγές συνιστούν επανακαταθέσεις ποσών, τα οποία προέρχονται από προγενέστερη ανάληψη ποσού προθεσμιακής κατάθεσης. Συγκεκριμένα την 6-12-2010 η προσφεύγουσα προέβη μαζί με την μητέρα της κα σε έναρξη του με αριθμό λογαριασμού προθεσμιακής κατάθεσης ποσού 100.000€ στην τράπεζα Εν συνεχεία την **7-1-2011** διέκοψε την ως άνω προθεσμιακή κατάθεση και προέβη σε ανάληψη του ποσού των 100.000€. Έπειτα μέρος του προαναφερθέντος ποσού επανακατατέθηκε σταδιακά στους τραπεζικούς της λογαριασμούς και κατά συνέπεια το ποσό των 19.045€ που ο έλεγχος θεώρησε ως προσαύξηση περιουσίας, προέρχεται από τις επανακαταθέσεις της αρχικής προθεσμιακής κατάθεσης των 100.000€.
3. Παράνομη και εσφαλμένη η επιβολή προστίμου του Κ.Β.Σ. για τη φερόμενη προσαύξηση περιουσίας από ονομαστική κατάθεση, ενώ αυτή δεν συνδέεται με την άσκηση της επαγγελματικής δραστηριότητας της προσφεύγουσας. Συγκεκριμένα ο έλεγχος της επέβαλε πρόστιμο για μη έκδοση Α.Π.Υ. αναφορικά με την κατάθεση ποσού 280€ που έγινε στον τραπεζικό λογαριασμό της προσφεύγουσας από την κα Η προσφεύγουσα αναφέρει πως δεν πρόκειται για συναλλαγή στα πλαίσια της επαγγελματικής της δραστηριότητας, καθώς με την κα διατηρεί στενή φιλική σχέση. Συγκεκριμένα η τελευταία της είχε ζητήσει χρηματική διευκόλυνση τον μήνα Ιούλιο του έτους 2011 για κάλυψη επείγουσας οικονομικής υποχρέωσης και έπειτα επέστρεψε το ποσό που είχε δανειστεί με κατάθεση στον τραπεζικό λογαριασμό της προσφεύγουσας.

Ο έλεγχος απέρριψε με αριθμό υπόμνημα της προσφεύγουσας απάντησε τα εξής:

1. Από την καρτέλα κίνησης του με αριθμό προθεσμιακού λογαριασμού της προσφεύγουσας στην τράπεζα, προκύπτει ότι η λήξη της εν λόγω προθεσμιακής κατάθεσης έγινε την 7-1-2011 και εν συνεχεία το ποσό αυτής κατατέθηκε σε αντίστοιχο λογαριασμό ταμιευτηρίου, χωρίς όμως η προσφεύγουσα να προσκομίσει το αντίστοιχο παραστατικό ανάληψης από τον λογαριασμό αυτό. Επομένως το ποσό των 18.765€ που έχει κατατεθεί σταδιακά στους τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας μέσα στη χρήση 2011, δεν προκύπτει ότι προέρχεται από την προαναφερθείσα ανάληψη της εν λόγω προθεσμιακής κατάθεσης.

2. Αναφορικά με την ονομαστική κατάθεση από την κα ποσού 280€, η προσφεύγουσα υποστηρίζει πως πρόκειται για επιστροφή χρημάτων που η ίδια είχε δανείσει στο συγκεκριμένο πρόσωπο και για τον λόγο αυτό προσκομίζει υπεύθυνη δήλωση του ν.1599/1986. Όμως εφόσον πρόκειται για δανεισμό θα έπρεπε να είχε συναφθεί δανειακή σύμβαση, η οποία να είχε κατατεθεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. και να είχε καταβληθεί το αναλογούν τέλος χαρτοσήμου σύμφωνα με τον Κ.Ν.Τ.Χ.. Η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε δανειακή σύμβαση και για τον λόγο αυτό ο έλεγχος δεν έκανε αποδεκτό τον ως άνω τελευταίο ισχυρισμό της προσφεύγουσας.

Τέλος ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω διαπίστωσε αποκρυσταλλώσα φορολογητέα ύλη που συνιστά προσαύξηση περιουσίας της προσφεύγουσας και την οποία θεωρεί ως μη δηλωθέν εισόδημα για τη χρήση 2011. Το ύψος της αποκρυσταλλώσας φορολογητέας ύλης ανέρχεται συνολικά σε 19.045€ (18.765€ + 280€), η οποία ούτε έχει φορολογηθεί, ούτε έχει απαλλαγεί με ειδική διάταξη από τον φόρο.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση **ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, για τους εξής λόγους:**

1. Παράνομη, εσφαλμένη και ανατιολόγητη σιωπηρή απόρριψη από τον έλεγχο της αναφοράς στα μη αναλωθέντα κεφάλαια προηγούμενων ετών, προκειμένου να αιτιολογηθεί η φερόμενη προσαύξηση περιουσίας.
2. Εσφαλμένος περιορισμός των δηλωθέντων εισοδημάτων, που συγκρίνονται με τις τραπεζικές συναλλαγές, μόνο στα εισοδήματα που προκύπτουν από την άσκηση του ελευθέριου επαγγέλματος, χωρίς να λαμβάνονται υπόψη τα εισοδήματα από μισθωτές υπηρεσίες.
3. Παράνομη και εσφαλμένη η κρίση της φορολογικής αρχής για την φερόμενη προσαύξηση περιουσίας από τραπεζικές κινήσεις – πιστώσεις λόγω του ότι αυτές συνιστούν επανακαταθέσεις ποσών προερχομένων από προγενέστερη ανάληψη.
4. Παράβαση ουσιώδους τύπου καθώς και ακυρότητα της προσβαλλόμενης οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) λόγω μη κοινοποίησης στην προσφεύγουσα αντίστοιχης έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ..
5. Παράνομη, εσφαλμένη και ανατιολόγητη επιβολή προστίμου Κ.Β.Σ. για φερόμενη προσαύξηση περιουσίας από ονομαστική κατάθεση, ενώ αυτή δεν αφορά την επαγγελματική δραστηριότητα της προσφεύγουσας.

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 4 του ν.2238/1994, ορίζεται ότι: *«Το εισόδημα ανάλογα με την πηγή της προσέλευσής του διακρίνεται κατά τις επόμενες κατηγορίες ως εξής:*

A-B. Εισόδημα από ακίνητα.

Γ. Εισόδημα από κινητές αξίες.

Δ. Εισόδημα από εμπορικές, επιχειρήσεις.

Ε. Εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις.

ΣΤ. Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.

Ζ. Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών και από κάθε άλλη

πηγή».

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994, ΦΕΚ 151 Α` με τις τροποποιήσεις της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010, ΦΕΚ Α 175/ 30-9-2010 ισχύει ότι: *«Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α` έως. Ζ` της παρ. 2 του άρθρου 4.*

Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσης της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.».

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1095/ 29-4-2011 «Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010» ορίζεται μεταξύ των άλλων ότι: *«Σχετικά με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:*

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010, Φ.Ε.Κ. 175/Α` 30-9-2010, προστέθηκε εδάφιο στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε. ν.2238/1994, ως εξής: « Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της, είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις, είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.»

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

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

4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, πάσης φύσεως χρεώγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια), καταθέσεις, κλπ.

5. Κατά την εφαρμογή αυτών των διατάξεων, για κάθε υπόθεση που ελέγχεται, πιθανόν να προκύπτουν συγκεκριμένα προβλήματα, τα οποία πρέπει να ελέγχονται και να αντιμετωπίζονται το κάθε ένα ξεχωριστά και μεμονωμένα με τις δικές του ιδιαιτερότητες.

6.

7. Από τα παραπάνω προκύπτει ότι οι φορολογούμενοι, οι υποθέσεις των οποίων ελέγχονται, μπορούν να δικαιολογήσουν την οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας με επιπλέον εισοδήματα τα οποία δεν εμφανίζονται στη φορολογική τους δήλωση, επικαλούμενοι τα επιπλέον έσοδα που είχαν αποκτήσει από τις πιο πάνω δραστηριότητες και εφόσον αυτά αποδεικνύονται.

8. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών, απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται τα πραγματικά στοιχεία, όπως αναφέρονται παραπάνω, και επίσης να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων, που αποτελούν ή όχι τεκμήρια απόκτησης περιουσιακών στοιχείων όπως ορίζεται από τις διατάξεις των άρθρων 17 και 18 του Κ.Φ.Ε.

9.

10.

11. Η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε η προσαύξηση αυτής. Ο φορολογούμενος δύναται να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο.

12.».

Επειδή, κατά την αρκούντως σαφή και προβλέψιμη έννοια της διάταξης (του εδαφίου α') της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ (όπως η παράγραφος αυτή ίσχυε πριν από την προσθήκη σε αυτήν εδαφίου β' με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010), ερμηνευόμενης σε συνδυασμό, με τις διατάξεις του άρθρου 66 (παρ. 1) του ίδιου νόμου και, αφετέρου, με τον κανόνα περί δυνατότητας έμμεσης απόδειξης ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος και αντίστοιχης φορολογικής παράβασης, ποσό τραπεζικού λογαριασμού μπορεί να λογισθεί και να

φορολογηθεί ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται από τα δηλωθέντα εισοδήματά του, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.

Επειδή σύμφωνα με το με αριθμό πρωτοκόλλου ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 «Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας» έγγραφο του Υπ. Οικ. ορίζονται μεταξύ άλλων τα ακόλουθα:

«Α' Ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών

1) Σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 15, 16, 17, 18 και 19 του ν. 2238/1994, καθώς και σύμφωνα με διευκρινιστικές εγκυκλίους και διοικητικές λύσεις που είχαν εκδοθεί μέχρι και 31 Δεκεμβρίου 2013, προβλέπεται προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με βάση τις δαπάνες διαβίωσης των φορολογουμένων και των προσώπων που συνοικούν με αυτόν και τον βαρύνουν, όταν το συνολικό ποσό που προσδιορίζεται με τα ως άνω σχετικά άρθρα είναι ανώτερο από το συνολικό εισόδημά του. Πιο συγκεκριμένα, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης ζ' της παρ. 2 του άρθρου 19 του ανωτέρω νόμου, η προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων περιορίζεται ή καλύπτεται μεταξύ άλλων, με ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο.

Β' Προσαύξηση περιουσίας

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

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

3. Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα.

Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, όπως οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, τραπεζικές καταθέσεις και πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια, ομόλογα, αμοιβαία κεφάλαια κλπ.), η οποία δεν

δικαιολογείται από τα εισοδήματα που δηλώνει ο φορολογούμενος. Η μεταβολή της σύνθεσης ή της διατήρησης της περιουσίας δεν σημαίνει απαραίτητα και την προσαύξησή της.

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

6.

7.

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.

10) Για χρήσεις πριν από την 01/01/2014, σχετικές είναι οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994.».

Επειδή όπως έχει κριθεί από το ΣτΕ 884/2016 τμ. Β' επταμελές, επί προδικαστικών αιτημάτων:

«Β. ... 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, ΣτΕ 2442/2013, ΣτΕ 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, διότι 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 ... Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων...».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση η ανάλωση κεφαλαίου παρελθόντων ετών ενδείκνυται να χρησιμοποιηθεί για την κάλυψη των τεκμηρίων κατά την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος αλλά όχι για την κάλυψη εισοδημάτων τα οποία αποτελούν προσαύξηση περιουσίας, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παράνομης, εσφαλμένης και αναιτιολόγητης σιωπηρής απόρριψης από την πλευρά του ελέγχου, της αναφοράς στα μη αναλωθέντα κεφάλαια των προηγούμενων ετών, προκειμένου να αιτιολογηθεί η φερόμενη προσαύξηση περιουσίας, καθίσταται αβάσιμος και κρίνεται απορριπτέος.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση το δηλωθέν καθαρό εισόδημα της προσφεύγουσας από μισθωτές υπηρεσίες βάσει της με αριθμό δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 ανέρχεται σε 41.095,58€. Σύμφωνα με την με αριθμό/ 1-7-2015 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου εισοδήματος του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. ΑΤΤΙΚΗΣ & ΑΙΓΑΙΟΥ προκύπτει ότι από το εν λόγω δηλωθέν εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες καλύπτονται οι καταθέσεις μισθοδοσίας που γίνονται στον με αριθμό τραπεζικό λογαριασμό της προσφεύγουσας στην τράπεζα. Επιπλέον το ποσό των 36.550€ που προσδιόρισε ο έλεγχος από τις τραπεζικές συναλλαγές της χρήσης 2011 αφορά ονομαστικές και ανώνυμες καταθέσεις που έχουν γίνει στους τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας. Συγκεκριμένα το εν λόγω ποσό απαρτίζεται από το ποσό των 2.400€, που αφορά ονομαστική κατάθεση από την φαρμακευτική εταιρία και από το ποσό των 34.150€, το οποίο αφορά ανώνυμες καταθέσεις. Επομένως το ποσό των 36.550€ αποτελεί εισόδημα που προέρχεται αποκλειστικά από την επιχειρηματική δραστηριότητα της προσφεύγουσας. Συνεπώς κατόπιν των προαναφερθέντων στοιχείων ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι κατά τον έλεγχο δεν λήφθηκαν υπόψη τα εισοδήματα από μισθωτές υπηρεσίες, παρά μόνο τα εισοδήματα από την άσκηση ελευθέριου επαγγέλματος, καθίσταται αβάσιμος και κρίνεται απορριπτέος.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα, βάσει του με αριθμό υπομνήματος το οποίο υπέβαλλε εμπρόθεσμα την 22-12-2017, επικαλείται την με αριθμό προθεσμιακή κατάθεση ποσού 100.000€ που διατηρούσε στην τράπεζα μαζί με τη μητέρα της για το χρονικό διάστημα από 6-12-2010 έως 7-1-2011 προκειμένου να τεκμηριώσει ότι το ποσό

των 18.765€ προέρχεται από επανακαταθέσεις λόγω ανάληψης του ποσού της προθεσμιακής κατάθεσης. Εντούτοις η προσφεύγουσα στη με αριθμό/ 26-1-2018 ενδικοφανή προσφυγή της επικαλείται το από 21-4-2011 αποδεικτικό ανάληψης της τράπεζας από το οποίο προκύπτει ότι την 21-4-2011 προέβη σε ανάληψη ποσού 100.000€ από τον με αριθμό κοινό τραπεζικό λογαριασμό που διατηρούσε με τη μητέρα της στην τράπεζα και προέβη σε επανακατάθεση του ποσού αυτού στους τραπεζικούς της λογαριασμούς.

Επειδή, με βάση τα ανωτέρω δεν διαπιστώθηκε ότι έγινε ανάληψη μετρητών ποσού 100.000€ και επιπλέον δεν προσκομίζονται αποδεικτικά κατάθεσης που να αποδεικνύουν την επανακατάθεση του εν λόγω ποσού σε άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας. Επίσης δεν αποδεικνύεται από τον πίνακα των ανωνύμων καταθέσεων, όπως αυτός παρατίθεται στην με αριθμό/ 1-7-2015 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου εισοδήματος του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. ΑΤΤΙΚΗΣ & ΑΙΓΑΙΟΥ, εάν όντως η προσφεύγουσα ήταν η καταθέτουσα μετρητών, ο ισχυρισμός της περί παράνομης και εσφαλμένης κρίσης της φορολογικής αρχής για την φερόμενη προσαύξηση περιουσίας από τραπεζικές κινήσεις – πιστώσεις λόγω του ότι αυτές συνιστούν επανακαταθέσεις ποσών προερχομένων από προγενέστερη ανάληψη, καθίσταται αβάσιμος και κρίνεται απορριπτέος.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν.4174/2013 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου», ισχύει ότι: «2. *Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.*».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 του ν.4174/2013, με τις τροποποιήσεις του άρθρου 18 του ν.4446/2016:

«1. *Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικά.*

2. *Εάν η πράξη αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον:*

γ) *επιδοθεί στο εν λόγω πρόσωπο, κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατά το προηγούμενο εδάφιο, θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου.*

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση τηρήθηκαν οι διατάξεις των ως άνω άρθρων, καθώς τόσο η με αριθμό/ 28-12-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2011 (οικονομικό έτος 2012) με συνημμένη την από 28-12-2017 έκθεση μερικού ελέγχου

προσδιορισμού φόρου εισοδήματος όσο και η με αριθμό/2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων για τη χρήση 2011 με συνημμένη την από 28-12-2017 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Β.Σ., επιδόθηκαν με θυροκόλληση στην επαγγελματική έδρα της προσφεύγουσας την 29-12-2017, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη κοινοποίησης της αντίστοιχης έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ.. καθίσταται αβάσιμος και κρίνεται απορριπτέος.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13 «Αποδείξεις λιανικής πώλησης αγαθών. Αποδείξεις παροχής υπηρεσιών», με τις τροποποιήσεις της παραγράφου 13 του άρθρου 22 του ν.3522/2006,ΦΕΚ Α 276/22.12.2006, ισχύει ότι: «1. Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας για κάθε πώληση αγαθών, για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου, ή παροχή υπηρεσιών προς το κοινό ή προς τα μέλη προμηθευτικού συνεταιρισμού με βάση διατακτικές του, εκδίδει απόδειξη λιανικής πώλησης ή παροχή υπηρεσιών, κατά περίπτωση. (Σε περίπτωση επιστροφής των αγαθών εκδίδει απόδειξη επιστροφής. Σε περίπτωση αλλαγής των αγαθών εκδίδει απόδειξη λιανικής πώλησης στην οποία αναγράφει χωριστά τουλάχιστον την αξία του αγαθού που παραδίδεται στον πελάτη, καθώς και την αξία του αγαθού που επιστρέφεται και την τυχόν διαφορά).

Οι επιτηδευματίες της παραγράφου 5 του άρθρου 10 του Κώδικα αυτού, καθώς και οι επιτηδευματίες που ασκούν ελεύθεριο επάγγελμα, κατανομαζόμενο στην παράγραφο 1 του άρθρου 45 του ν.δ. 3323/1955, στις εκδιδόμενες αποδείξεις παροχής υπηρεσιών αναγράφουν το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του πελάτη, το ποσό της αμοιβής αριθμητικώς καθώς και ολογράφως, όταν αυτή εκδίδεται χειρόγραφη. Οι επιτηδευματίες αυτοί εκδίδουν την ίδια απόδειξη και όταν παρέχουν υπηρεσίες για επαγγελματική εξυπηρέτηση του πελάτη, οπότε αναγράφουν σ' αυτήν το επάγγελμα και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του.»

Επειδή όπως έχει κριθεί από το ΣτΕ 886/2016 «Παράβαση (Κ.Β.Σ.) μη έκδοσης απόδειξης παροχής υπηρεσιών»: «Κατά την έννοια των διατάξεων των άρθρων 2 (παρ. 1) και 13 (παρ. 1-3) του Κ.Β.Σ. καθώς και του άρθρου 5 (παρ. 1) του ν. 2523/1997, η φορολογική Διοίκηση φέρει, καταρχήν, το βάρος απόδειξης των στοιχείων που συγκροτούν παράβαση της προβλεπόμενης από τον Κ.Β.Σ. υποχρέωσης ελεύθερου επαγγελματία για έκδοση απόδειξης παροχής υπηρεσιών – Σε υπόθεση όπως η επίδικη (που τέτοια παράβαση αποδίδεται αφού λαμβάνεται υπόψη το ποσό που ανευρίσκεται σε τραπεζικό λογαριασμό του φορολογούμενου επιτηδευματία και σε σχέση με το οποίο δεν έχει εκδοθεί από αυτόν φορολογικό στοιχείο), η φορολογική αρχή πρέπει, ιδίως, να διαπιστώσει, κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο (ακόμα και με έμμεσες αποδείξεις: πρβλ. ΣτΕ 2136/2012), ότι ο επιτηδευματίας εισέπραξε το επίμαχο ποσό ως αμοιβή για την παροχή υπηρεσιών, στο πλαίσιο της επαγγελματικής του δραστηριότητας – Ωστόσο, η φορολογική αρχή δεν ανταποκρίνεται στο εν λόγω βάρος της σε περίπτωση, όπως η επίδικη, που δεν προβαίνει στην κατά τα ανωτέρω (τεκμηριωμένη) κρίση, αλλά απλώς θεωρεί ότι πρόκειται για περιουσιακή προσαύξηση άγνωστης προέλευσης (επομένως, δυνάμενη να προέρχεται και από πηγή ή αιτία μη

αναγόμενη στην άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος) και, συνακόλουθα, βάσει των ανωτέρω διατάξεων του άρθρου 48 παρ. 3 του ΚΦΕ, για εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών – Και τούτο, διότι οι τελευταίες αυτές διατάξεις, εντασσόμενες στη νομοθεσία περί φορολογίας εισοδήματος (και όχι περί φορολογικών στοιχείων), στο μέτρο που προβλέπουν ότι εισόδημα άγνωστης πηγής ή αιτίας λογίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών, απλώς υπάγουν, κατά πλάσμα δικαίου και για τις ανάγκες της επιβολής του φόρου εισοδήματος (όχι και για την εφαρμογή του Κ.Β.Σ. ή της νομοθεσίας περί επιβολής κυρώσεων, λόγω παραβίασης των διατάξεών του), το εισόδημα άγνωστης προέλευσης στη φορολογία εισοδήματος από την άσκηση ελευθέρων επαγγελματιών, η υπαγωγή δε αυτή δεν έχει την έννοια ότι το επίμαχο εισόδημα συνιστά πράγματι καρπό της άσκησης ελευθέρου επαγγέλματος, ώστε να επιβάλλεται η υποχρέωση έκδοσης αντίστοιχης απόδειξης παροχής υπηρεσιών, σύμφωνα με το Κ.Β.Σ.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 του ν.2523/1997, ισχύει ότι: «2. Για την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος δίδονται οι πιο κάτω εννοιολογικοί προσδιορισμοί: α) Βάση Υπολογισμού Νο 1 (ΒΑΣ.ΥΠ.1) είναι το αντικειμενικό ποσό επί του οποίου εφαρμόζονται οι συντελεστές βαρύτητας για συγκεκριμένες παραβάσεις, όπως στις κατ' ιδίαν διατάξεις ορίζεται. Το ποσό της βάσης αυτής κλιμακώνεται ανάλογα με την κατηγορία των βιβλίων, που υποχρεούται να τηρεί κάθε υπόχρεο πρόσωπο του Κ.Β.Σ.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 του ν.2523/1997 με τις τροποποιήσεις του άρθρου 75 του ν.3842/2010, ΦΕΚ Α 58/23.4.2010 ισχύουν τα εξής: «1. Οι υποπεριπτώσεις αα', αβ' και αγ' της περίπτωσης α' της παραγράφου 2 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 (ΦΕΚ 179 Α) αντικαθίστανται ως εξής:

«α.α.

α.β. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Β' κατηγορίας εξακόσια (600) ευρώ και για τις αυτοτελείς παραβάσεις των περιπτώσεων α' και η' της παραγράφου 8 του άρθρου αυτού σε οκτακόσια (800) ευρώ.»

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 8 του άρθρου 5 του ν.2523/1997 με τις τροποποιήσεις του άρθρου του άρθρου 33 του ν.3522/2006, ΦΕΚ Α 276/22.12.2006 ισχύει ότι:

«α) Η παράλειψη έκδοσης κάθε στοιχείου, που ορίζεται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ.. Ειδικά η μη έκδοση στοιχείου παράδοσης κτισμάτων συνιστά αυτοτελή παράβαση ανεξάρτητα από το ύψος της αξίας αυτού. Ως παράλειψη έκδοσης στοιχείου λογίζεται και η μη καταχώριση σερβιρισθέντων ειδών στα δελτία παραγγελίας. Κατ' εξαίρεση η μη έκδοση δελτίων αποστολής από αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. θεωρείται γενική παράβαση, επιφυλασσομένων των διατάξεων της περίπτωσης α' της παραγράφου 10 του άρθρου αυτού. Επίσης, κατ' εξαίρεση η μη έκδοση στοιχείου διακίνησης θεωρείται γενική παράβαση, εφόσον έχει εκδοθεί και καταχωρηθεί στα βιβλία στοιχείο αξίας για την ίδια συναλλαγή από τον υπόχρεο στην έκδοση του στοιχείου διακίνησης.

.....

η) Η κάθε μη καταχώρηση ή η ανακριβής καταχώρηση των στοιχείων που προσδιορίζουν το ύψος της συναλλαγής, στα πρόσθετα βιβλία που ορίζονται από τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 5 του άρθρου 10 του Κ.Β.Σ. και τις αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών που εκδίδονται κατ' εξουσιοδότηση νόμου και καθιερώνουν την υποχρέωση τήρησης πρόσθετων βιβλίων. Η μη καταχώρηση στα πρόσθετα βιβλία του προηγούμενου εδαφίου, εφόσον έχουν εκδοθεί τα στοιχεία εσόδου θεωρείται γενική παράβαση.»

Επειδή, σύμφωνα με τη παράγραφο 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 ορίζονται τα εξής: «Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

.....

ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση.».

Επειδή, η υποχρέωση θεώρησης δανειακής σύμβασης αφορά τους επιτηδευματίες (πλέον ασκούντες επιχειρηματική δραστηριότητα) και όχι τα λοιπά φυσικά πρόσωπα οι οποίοι δεν υποβάλλουν για θεώρηση τη σύμβαση αυτή. Ουσιαστικά η θεώρηση του εγγράφου στην Δ.Ο.Υ. αποτελεί η χαρτοσήμανση του δανείου η οποία πρέπει να λάβει χώρα εντός 5 ημερών από την κατάρτιση και υπογραφή του δανείου. Σε περίπτωση σύναψης δανείου μεταξύ ιδιωτών που λειτουργούν ως επιτηδευματίες υποχρεούνται βάσει της παρ.16, άρθρου 8 του Ν.1882/1990 για την υποβολή του εν λόγω δανείου στην τριμηνιαία κατάσταση συμφωνητικών (η υποβολή τους γίνεται πλέον ηλεκτρονικά μέσω gsis-ΦΕΚ Β 246/17.2.2015). Η μη υποβολή του δεν επηρεάζει την ισχύ του δανείου όσον αφορά το δικαστικό επίπεδο διεκδικήσεων (ΑΠ 1638/2001).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 15 παρ. 5 γ, 15 παρ. 1α, 13παρ. 1α, του Κώδικα Χαρτοσήμου τα δάνεια μεταξύ ιδιωτών και μεταξύ ιδιώτη και επιτηδευματία υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου 3% (+20% υπέρ ΟΓΑ). Το χαρτόσημο αυτό είναι αναλογικό καθώς υπολογίζεται επί της χρηματικής αξίας που αναφέρεται στη δανειακή σύμβαση (άρθρο 2 του Π.Δ. της 28.7.1931/1931). Χαρτόσημο επίσης οφείλεται και από την εξόφληση των τόκων της δανειακής σύμβασης. Όσον αφορά τα δάνεια στα οποία συμβάλλεται άτομο με την επιχειρηματική του ιδιότητα , η απόδοση του οφειλόμενου χαρτοσήμου γίνεται εντός του πρώτου δεκαπενθήμερου του επόμενου μήνα που έγινε η εγγραφή στα λογιστικά βιβλία (άρθρο 3 του Π.Δ. της 28.7.1931/1931). Το αποδεικτικό πληρωμής υπέρ Δημοσίου για το τέλος χαρτοσήμου πρέπει να αναφέρει τα ουσιώδη στοιχεία της δανειακής σύμβασης και να προσαρτάται επί αυτής. Υπόχρεος

απόδοσης χαρτοσήμου είναι αυτός που καθορίζεται ελεύθερα από την σύμβαση. Σε περίπτωση μη καθορισμού αυτό καταβάλλεται από τον οφειλέτη του δανείου.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση δεν υφίσταται ούτε δανειακή σύμβαση μεταξύ της προσφεύγουσας και της κας, προκειμένου να θεωρηθεί από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. και να αποδοθούν τα αναλογούντα τέλη χαρτοσήμου σύμφωνα με τον Κ.Ν.Τ.Χ., ούτε κάποιο στοιχείο που να τεκμηριώνει την συναλλαγή ποσού 280€, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί παράνομης, εσφαλμένης και αναιτιολόγητης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. για φερόμενη προσαύξηση περιουσίας από ονομαστική κατάθεση, καθίσταται αβάσιμος και κρίνεται απορριπτέος.

Επειδή με το άρθρο 49 «Τροποποίηση του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας» του ν.4509/2017 ορίζεται:

«1. Η παρ. 17 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013 (Α' 170) αντικαθίσταται ως εξής:

«17.Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του Ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».

2. Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο.».

Συνεπώς κατά τον υπολογισμό των πρόσθετων φόρων με την παρούσα Απόφαση έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 49 παρ.2 του ν.4509/2017.

Επειδή, η ΠΟΛ 1003/2018 «Παροχή οδηγιών αναφορικά με τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2, 3 και 6 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (Φ.Ε.Κ. Α/201/22.12.2017) ως προς την επιβολή της επιεικέστερης κύρωσης κατά την έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου» αναφέρει, μεταξύ άλλων, ότι επί των εκκρεμών υποθέσεων της παρ. 2 του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017, η

εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη αυτή, λαμβάνει χώρα με βάση απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή απόφαση των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας.

Από τα ως άνω αναφερθέντα προκύπτει ότι η Δ.Ε.Δ. οφείλει από την 01/01/2018, κατά την έκδοση των αποφάσεων επί ενδικοφανών προσφυγών να εφαρμόζει τις συνδυασμένες διατάξεις των παρ. 1 και 2 του Ν. 4509/2017, σε κάθε υπόθεση, ασχέτως του αποτελέσματος αυτής και άσχετα από το γεγονός εάν ο προσφεύγων επικαλείται ή όχι την εν λόγω διάταξη.

Επειδή, σύμφωνα με τη παράγραφο 8 του άρθρου 3 του ν.4337/2015 τέθηκαν απαραίτητες μεταβατικές διατάξεις προς τον σκοπό της εφαρμογής των τροποποιήσεων των διατάξεων περί προστίμων του ΚΦΔ.

«8. Μετά το άρθρο 58 του ν. 4174/2013 προστίθεται το άρθρο 58Α ως εξής:

Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα:

1. Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο, ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.

2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.».

Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ν.4174/2013, ορίζεται ότι « παρ. 1. Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής δήλωσης καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη ή τροποποιητική δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 1 «Πρόσθετοι φόροι» του ν.2523/1997 ισχύουν τα εξής: «1. Αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεσή του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου:

α),

β) υποβάλει ανακριβή δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε λόγω της ανακρίβειας, για κάθε μήνα καθυστέρησης.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 2 «Χρόνος υπολογισμού των πρόσθετων φόρων - Διοικητική επίλυση της διαφοράς» του ν.2523/1997 με τις τροποποιήσεις του άρθρου 26 του ν.3943/2011,ΦΕΚ Α 66/31.3.2011, ισχύουν τα εξής: «4. Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων δεν μπορούν να υπερβούν: α) και β) το εκατόν είκοσι τοις εκατό για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολή δήλωσης, του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε ο υπόχρεος ή του φόρου που έχει επιστραφεί στα πρόσωπα του άρθρου 41 του Κώδικα Φ. Π.Α. χωρίς να τον δικαιούνται.»

Επειδή, με βάση τις διατάξεις των άρθρων 58Α και 53 του ν.4174/2013 και του άρθρου 49 του ν. 4509/2017, η υπηρεσία μας είναι σε θέση να προσδιορίσει το ύψος των πρόσθετων φόρων της προσφεύγουσας και να επιβάλλει την επιεικέστερη κύρωση βάσει του άρθρου 49 του ν.4509/2017, παρατίθενται οι κατωτέρω υπολογισμοί:

			(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ) = (Β) + (Γ)	
Πρόσθετος φόρος/πρόστιμο	Διαφορά φόρου	Πλέον πιστωτικό δήλωσης	Άρθρο 1 ν.2523/1997	Άρθρο 58 ή 58Α παρ.2 ή 59 Κ.Φ.Δ.	Τόκοι άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.	Σύνολο Προστ. παρ.1 άρθρου 49 ν.4509/2017	Επιεικέστ. κύρωση μεταξύ (Α) και (Δ)
Πράξη 746/2017							
Διαφορά φόρου	7.618,00€		9.141,60€	3.809,00€	2.947,40€	6.756,40€	6.756,40€
Εισφορά αλληλεγγύης	2.753,83€		3.304,60€	1.376,92€	964,94€	2.341,86€	2.341,86€
			12.446,20€			9.098,26€	

Στην προκειμένη περίπτωση το σύνολο των πρόσθετων φόρων ανέρχεται σε 6.756,40€ και προκύπτει όφελος για την προσφεύγουσα ποσού 3.347,94€ (12.446,20€ - 9.098,26€).

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με αριθμό/ 26-1-2018 ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ

Η Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

ΕΙΣΟΔΗΜΑ (Αριθ. Πράξης/ 28-12-2017) Οικονομικού Έτους 2012

Διαφορά φόρου	7.618,00€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	6.756,40€

Εισφορά αλληλεγγύης	2.753,83€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	2.341,86€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	19.470,09€

Κ.Β.Σ. (Αριθ. Πράξης/ 28-12-2017) Χρήσης 2011

- Πρόστιμο άρθρου 7 παρ. 3 περ. ζ' ν.4337/2015 για τη χρήση 2011 (οικονομικό έτος 2012) $[1 * 800 * 1/3]$: **266,67€**

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΤΙΜΟΛΕΩΝ ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ

Σ η μ ε ι ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.