



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 23/05/2019
Αριθμός Απόφασης: 22

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aaade.gr
Url : www.aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170).
- 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 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
- 2.** Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
- 3.** Τη με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».
- 4.** Της ΠΟΛ 1076/23-04-2018 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1456/26-04-2018).
- 5.** Τη με ημερομηνία **25-01-2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανή προσφυγή και το με αριθ. πρωτ. **ΕΜΠ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ ΕΜΠ /14-05-2019** συμπληρωματικό υπόμνημα του, με **ΑΦΜ**, κατοίκου Θεσσαλονίκης επί της οδού, κατά της με αριθμ. /19-12-2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού

Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/-31/12/2012), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ.

6. Την ως άνω πράξη του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ**
7. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ**, ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7'- Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **25/01/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής Ενδικοφανούς Προσφυγής και του με αριθ. πρωτ. **ΕΜΠ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ ΕΜΠ /14-01-2019 συμπληρωματικού υπομνήματος** του προσφεύγοντος, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την αριθμό **/2018 Οριστική Πράξη** Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/-31/12/2012), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσ/νίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος ύψους 167.742,14€, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ύψους 16.788,67€, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ύψους 157.342,13 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **341.872,94€**.

Η ανωτέρω πράξη, εκδόθηκε στα πλαίσια μερικού φορολογικού ελέγχου εισοδήματος για τη χρήση 2012, δυνάμει της με αριθμ. /10-08-2017 σχετικής εντολής. Στα πλαίσια του διενεργηθέντος ελέγχου, αξιοποιήθηκε το αριθμ. πρωτ. /31-10-2018 έγγραφο της Υπηρεσίας Είσπραξης και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ, με το οποία διαβιβάστηκε η από 25-10-2018 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου ΚΒΣ (Π.Δ. 186/92), η οποία συντάχθηκε για τον, κατόπιν της με αριθμό Π.Δ. /16 ανώνυμης καταγγελίας που υποβλήθηκε στην Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής. Με την ως άνω ανώνυμη καταγγελία, καταγγέλλονται διάφορες φορολογικές παραβάσεις, κυρίως μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων μέσω τεχνητής διόγκωσης των δαπανών με εντολή και για λογαριασμό του πελάτη, που τελούνται από συνολικά τριάντα τρία (33) γραφεία τελετών στη Θεσσαλονίκη, μεταξύ των οποίων και η προσφεύγουσα επιχείρηση. Συγκεκριμένα, εν συντομία η καταγγελία αναφέρει ότι : *«τα τιμολόγια που κόβουν στους πελάτες είναι ορισμένες φορές της τάξης των 200-300 ευρώ στην επάνω στήλη φορολογίας του γραφείου ώστε να πετυχαίνεται λιγότερο Φ.Π.Α και λιγότερη Φορολογία και όλα φορτώνονται στην κάτω στήλη γιατί εκεί μπορούν να υποκρυφθούν τιμολόγια.... κάποιοι εκμεταλλεύονται την άγνοια του κόσμου όσον αφορά την Κλίμακα Φ.Π.Α. στις τελετές η οποία είναι 13% και*

χρεώνουν 23% χωρίς να το αναγράφουν στο τιμολόγιο πράγμα που σημαίνει ότι το κρατάνε για αυτούς ως έχτρα εισόδημα τους, έναντι αμοιβής νοικιάζουν το αυτοκίνητό τους σε αυτούς χωρίς παραστατικό....., όλοι οι συμβαλλόμενοι συνεργάτες των γραφείων ιερείς, εργάτες ταφής, φύλακες κ.τ.λ. δημόσιοι υπάλληλοι μισθώνονται άνευ λόγου και αιτίας ως έχτρα αμοιβή υποχρεωτική από όλα τα γραφεία που την έχουν καταστήσει οι ίδιοι..., τα στεφάνια και οι στολισμοί των εκκλησιών και κυρίως τα μνημόσυνα και οι κηδείες δεν έχουν παραστατικά κομμένα...».

Στα πλαίσια διερεύνησης των όσων αναγράφονται στην ως άνω καταγγελία, συνεργείο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, μετέβη στην έδρα της επιχείρησης, όπου κατάσχεσε με την αρ. /2016 έκθεση κατάσχεσης, ανεπίσημα στοιχεία που αφορούσαν σε πρόχειρες σημειώσεις με τα ονόματα αποβιωσάντων και ποσά που κατεβλήθησαν από τους συγγενείς τους στο γραφείο κηδεών και ταυτόχρονα επέδωσε σχετικό σημείωμα ελέγχου – κλήση προς ακρόαση και πρόσκληση προσκόμισης των λογιστικών της αρχείων (βιβλίων και στοιχείων). Από τον έλεγχο των προσκομισθέντων Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών (Α.Π.Υ.), των χρήσεων 2015 και 2016, διαπιστώθηκαν στη συντριπτική πλειονότητα αυτών, μεγάλες αποκλίσεις σε σχέση με τις καταγεγραμμένες δαπάνες με εντολή και για λογαριασμό του πελάτη. Συγκεκριμένα οι δαπάνες με εντολή και για λογαριασμό του πελάτη, υπερέβαιναν σε ορισμένες περιπτώσεις το 80% και σε κάποιες το 90% της συνολικής αξίας των Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών (Α.Π.Υ.). Σημειώνεται ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν προσκόμισε σε φωτοαντίγραφα κανένα παραστατικό δαπανών που πραγματοποίησε κατ'εντολή των πελατών της, προκειμένου ο έλεγχος να μπορέσει να διασταυρώσει το ακριβές ύψος αυτών. Βάσει των ανωτέρω και προκειμένου να διερευνηθεί εάν η ελεγχόμενη επιχείρηση ακολούθησε την ίδια πρακτική και σε προγενέστερα έτη, και για να διαπιστωθεί η έκταση και το μέγεθος της αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης, εκδόθηκαν σχετικές εντολές ελέγχου για προηγούμενα έτη, που αφορούν σε άρση τραπεζικού απορρήτου, εφαρμογής διατάξεων Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), Ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), Ν. 4174/2013, προσαύξησης περιουσίας, των άρθρων 48 και 21 των ν. 2238/1994 και 4172/2013, αντίστοιχα. Στο πλαίσιο των εντολών ελέγχου, κλήθηκε ο ελεγχόμενος στα γραφεία της ως άνω Υπηρεσίας, στον οποίο επιδόθηκε η με αριθμ. /7-12-2016 πρόσκληση για προσκόμιση των τηρούμενων βιβλίων των χρήσεων 2007 έως και 2016, των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, των περιοδικών και εκκαθαριστικών δηλώσεων Φ.Π.Α., των εντύπων Ε9, καθώς και συμφωνητικών μίσθωσης ακινήτων. Ο ελεγχόμενος, με την αριθ. πρωτοκ. /3-10-2017 υπεύθυνη δήλωση του ν. 1599/1986, δήλωσε ότι λόγω βλάβης του Η/Υ, δεν ήταν δυνατή η έκδοση των αναλυτικών καταστάσεων Εσόδων – Εξόδων για τις φορολογικές περιόδους από 1/5/2009 έως και 31/12/2012 και ότι δεν έχουν διαφυλαχθεί τα παραστατικά δαπανών, με εντολή και για λογαριασμό του πελάτη από 1-1-2006 έως 30-11-2016. Τα υπόλοιπα ζητηθέντα προσκομίσθηκαν στον έλεγχο.

Επισημαίνεται, ότι παρά την έλλειψη των σχετικών παραστατικών και για λόγους χρηστής διοίκησης, ο έλεγχος προέβη σε διασταύρωση των εκδοθέντων Α.Π.Υ. της ελεγχόμενης χρήσης, με τα στοιχεία δαπανών που λήφθηκαν, τόσο από τον σύνδεσμο Δήμων Δυτικής Θεσσαλονίκης που διαχειρίζονται τα κοιμητήρια Ευόσμου, όσο και από το Δήμο Θεσσαλονίκης- Γενική Διεύθυνση Τεχνικών Υπηρεσιών – Αυτοτελές Τμήμα Διαχείρισης Κοιμητηρίων, για δικαιώματα και τέλη και για δαπάνες για νεκροκομιστές και στεφανοφορείς, που καταβάλλονται από συγγενείς του εκλιπόντος. Οι δαπάνες για τις οποίες δεν υπήρχαν στοιχεία προς διασταύρωση, θεωρήθηκαν από τον έλεγχο στο σύνολό τους, ως ανακριβείσα ύλη, αφού έγινε αποφορολόγηση αυτών που υπόκειντο σε Φ.Π.Α..

Επίσης, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει, ότι επιδόθηκε στον προσφεύγοντα η με αριθμ. /24-5-2017 ειδική πρόσκληση οικειοθελούς αποκάλυψης φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών, με την οποία ενημερώθηκε σχετικά με την έκδοση της σχετικής εντολής ελέγχου, κατ'εφαρμογή του άρθρου 58 του ν. 4446/2016, καθώς και της δυνατότητάς του να υπαχθεί στις ευνοϊκές διατάξεις του άρθρου 59 του ιδίου ως άνω νόμου, υποβάλλοντας τις σχετικές δηλώσεις για τα φορολογικά αντικείμενα που αναφέρονται στην εντολή ελέγχου. Επιπροσθέτως, στα πλαίσια εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 397 και 398 του ν. 4512/2018 και της ΠΟΛ. 1073/2018, αποστάλθηκε το με αριθ. πρωτ. /2018 έγγραφο γνωστοποίησης της δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Στις ως άνω προσκλήσεις ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε.

Από την διασταύρωση των εκδοθέντων στοιχείων, με τα στοιχεία που παρελήφθησαν από το Δήμο Θεσσαλονίκης, το Σύνδεσμο Δήμων Δυτικής Θεσσαλονίκης, από το άνοιγμα των τραπεζικών λογαριασμών και από τον έλεγχο των δαπανών που κατασχέθηκαν προέκυψαν για τη χρήση 2012, τα εξής :

α) Μη έκδοση Α.Π.Υ. σε εξήντα οκτώ (68) περιπτώσεις για την τέλεση κηδίων και μνημοσύνων , συνολικής αποκρυβείας ύλης ύψους 12.005,50 €.

β) Ανακριβής έκδοση Α.Π.Υ., σε τετρακόσιες ενενήντα έξι (495) περιπτώσεις, καθεμίας μικρότερης των 1.200,00 €, συνολικής αποκρυβείας ύλης ύψους 381.420,71 € και

γ) Ανακριβής έκδοση Α.Π.Υ., σε είκοσι τρεις (23) περιπτώσεις, καθεμίας μεγαλύτερης των 1.200,00 €, συνολικής αποκρυβείας ύλης ύψους 31.268,31 €.

Επίσης, από την επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών, προέκυψαν

πρωτογενείς καταθέσεις ύψους 10.249,68 €, οι οποίες δεν μπορούσαν να υπαχθούν σε κάποια από τις κατηγορίες εισοδήματος Α΄ έως Ζ΄ της παρ. 2 του άρθρου 4 του ν. 2238/1994 και θεωρήθηκε ισόποση προσαύξηση περιουσίας του ελεγχόμενου που προέρχεται από άγνωστη πηγή ή αιτία που δε δηλώθηκε.

Ενόψει των ανωτέρω διαπιστώσεων, ο έλεγχος κατ'εφαρμογή των διατάξεων της περ. γ΄ της παρ. 4 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992, έκρινε τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης, για τη χρήση 2012, ανακριβή, λόγω της μη έκδοσης και ανακριβούς έκδοσης στοιχείων, σε μεγάλη έκταση, σε ποσοστό περίπου 450% των δηλωθέντων και στην συνέχεια προέβη σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων κατ'εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 30 και 32 του Κ.Φ.Ε.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου /25-01-2019 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση της παραπάνω οριστικής πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Δεν υφίσταται παράβαση έκδοσης ανακριβών αποδείξεων - Σε κάθε περίπτωση προκύπτει παραβίαση της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης.
2. Εσφαλμένη η προσφυγή της φορολογικής αρχής στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων, χωρίς την ειδική αιτιολογία που προσδιορίζει το συγκεκριμένο οικονομικό μέγεθος που καθιστά αβέβαιο και ανασφαλή τον λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων.
3. Ουσιαστική αβασιμότητα των καταλογιστικών πράξεων που εκδόθηκαν βάσει του εξωλογιστικού προσδιορισμού – Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή νόμου του νόμου- Σε κάθε περίπτωση “in concreto” αντισυνταγματικότητα του νόμου.
4. Δεν αποδείχθηκε για ποιο λόγο επιλέχθηκε αυξημένος ΜΣΚΚ κατά 40% - έλλειψη αιτιολογίας.

Ως προς τον πρώτο προβαλλόμενο ισχυρισμό περί μη ύπαρξης της παράβασης έκδοσης ανακριβών αποδείξεων, επισημαίνονται τα εξής :

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 2§1 του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ) ορίζεται ότι: «Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελεύθεριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο επιτηδευματίας, τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση».

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 89/15.05.1985 με θέμα «Ακαθάριστα έσοδα επιχειρήσεων που εκμεταλλεύονται γραφεία κηδειών»> ορίζεται ότι: « 2 .Όπως όμως είναι γνωστό, στην πράξη, τα γραφεία τελετών, κατά την εκτέλεση του έργου τους, υποβάλλονται σε ορισμένες δαπάνες οι οποίες γίνονται σαφώς για λογαριασμό των προσώπων (συγγενείς θανόντος, κληρονόμοι κλπ) που έχουν την ηθική και νομική υποχρέωση για την ταφή του θανόντος. Τέτοιες δαπάνες, ενδεικτικά αποτελούν τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται από τα γραφεία τελετών, αλλά αφορούν σε δικαιώματα του Ναού δικαιώματα Νεκροταφείου, έξοδα παραμονής σε νεκροθάλαμο, ψυκτικό θάλαμο. 3.Κατά συνέπεια, όταν στα γραφεία τελετών καταβάλλεται και κάποιο ποσό σαφώς καθορισμένο που αναφέρεται σε δαπάνη που έγινε από τον εργολήπτη της τελετής, για εκπλήρωση υποχρέωσης του εργοδότη, εφόσον η δαπάνη αυτή κατά τη συναλλακτική πρακτική δεν αποτελεί αντικείμενο της μίσθωσης έργου, για την οποία εκδίδεται φορολογικό στοιχείο από το δικαιούχο της αμοιβής, στο όνομα του εργοδότη (συγγενείς θανόντος ,κληρονόμοι), δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι το ποσό της αποτελεί ακαθάριστη αμοιβή των γραφείων τελετών, εφόσον βέβαια αποδεικνύεται η καταβολή του.»

Επειδή σύμφωνα με το αριθ.Πρωτ.Δ15β 1079725ΕΞ 2011 έγγραφο της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογίας, Διεύθυνση Βιβλίων & Στοιχείων(15^η) τμήμα Β, απάντηση στο αριθ.πρωτ.4943/29.04.2011 έγγραφο του ΣΔΟΕ-Κεντρική Υπηρεσία αναφέρονται τα ακόλουθα:

«1.Με την εγκύκλιό μας Σ.430/34/ΠΟΛ.48/09.02.1988 διευκρινίστηκε ότι οι επιτηδευματίες που εκμεταλλεύονται γραφεία τελετών πρέπει να καταχωρούν στις εκδιδόμενες από αυτούς Αποδείξεις Παροχής Υπηρεσιών(ΑΠΥ),σε ιδιαίτερο χώρο, ξεχωριστά από την αμοιβή τους, τις δαπάνες που πραγματοποιούν για λογαριασμό των πελατών τους(συγγενών του θανόντος κλπ),οι οποίες δεν αποτελούν ακαθάριστο έσοδο για τους ιδίους, εφόσον αποδεικνύεται η καταβολή των ποσών που αναλογούν σε αυτές, όπως ορίζεται με τη εγκύκλιο Ε 9053/ΠΟΛ.89/15.05.1985. Για την απόδειξη της καταβολής των δαπανών που γίνονται για λογαριασμό των πελατών, πρέπει να επισυνάπτονται στις ΑΠΥ τα πρωτότυπα φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν για τις δαπάνες αυτές και να παραδίδονται στους πράγματι αντισυμβαλλόμενους.

2. Από τα προαναφερόμενα δεν προκύπτει ρητά υποχρέωση διαφύλαξης φωτοαντιγράφων των παραστατικών που εκδίδονται για τις πραγματοποιούμενες δαπάνες από τα γραφεία τελετών για λογαριασμό των πελατών τους, ωστόσο ο ελεγχόμενος υποχρεούται, κατά ρητή διατύπωση της εγκύκλιου Ε 9053/ΠΟΛ.89/15.05.1985,να αποδεικνύει ότι πράγματι οι αναγραφόμενες επί των ΑΠΥ δαπάνες για λογαριασμό των πελατών πραγματοποιήθηκαν και αφορούν τρίτους.

3. Ενόψει των ανωτέρω, ο τρόπος της απόδειξης και επομένως η «αποδοχή» ή μη των εν λόγω δαπανών από τους σχετικούς φορολογικούς ελέγχους, αποτελεί ζήτημα δικής

σας αρμοδιότητας, καθώς η κάθε περίπτωση εξαρτάται απόλυτα από τα πραγματικά περιστατικά και δεδομένα που την απαρτίζουν, στα οποία και στηρίζονται τα τελικά συμπεράσματα του διενεργούμενου κατά περίπτωση φορολογικού ελέγχου».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 12 του Π.Δ. 186/92** όταν πραγματοποιούνται από τον αντιπρόσωπο δαπάνες για λογαριασμό τρίτου, τότε πρέπει τα στοιχεία να εκδίδονται στο όνομά του αγοραστή των αγαθών ή του λήπτη των υπηρεσιών, να αναγράφονται αυτές ως πληροφορικό στοιχείο επί των εκκαθαρίσεων και να παραδίδονται τα δικαιολογητικά στοιχεία στον εντολέα (αγοραστή ή λήπτη). Εάν τα φορολογικά στοιχεία εκδοθούν στο όνομα του αντιπροσώπου τότε καταχωρούνται στα έξοδα ή στις αγορές του και για την χρέωση αυτών πρέπει να προσauξήσει την αμοιβή του ή αν πρόκειται για αγορές αγαθών, είναι δυνατόν να τιμολογήσει αυτές στον εντολέα. Σημειώνουμε δε ότι με τις διατάξεις του **αρ. 19 παρ. 5γ του Ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α)** ορίζεται ότι δεν περιλαμβάνονται στη φορολογητέα αξία (Φ.Π.Α): « Τα ποσά τα οποία λαμβάνει ο υποκείμενος στο φόρο από τον αγοραστή των αγαθών ή το λήπτη των υπηρεσιών, για κάλυψη δαπανών που πραγματοποιεί στο όνομα και για λογαριασμό του αγοραστή ή του λήπτη **εφόσον**: έχουν καταχωρηθεί σε προσωρινό λογαριασμό στα λογιστικά του βιβλία, και τα οικεία παραστατικά έχουν εκδοθεί στο όνομα του αγοραστή των αγαθών ή του λήπτη των υπηρεσιών, απ' τα οποία προκύπτει το πραγματικό ποσό των δαπανών και παραδίδονται στον αγοραστή των αγαθών ή το λήπτη των υπηρεσιών που αφορούν».

Επειδή, η συνήθης για τον κλάδο αυτό πρακτική, έγκειται στη δυνατότητα που παρέχεται από το νόμο, να συμπεριλαμβάνουν στην Α.Π.Υ. που είχαν υποχρέωση να εκδώσουν, εκτός από τα ποσά που συνθέτουν την αμοιβή τους και κάθε άλλη δαπάνη που έκαναν οι ίδιοι για λογαριασμό του πελάτη τους. Συγκεκριμένα, σε ιδιαίτερο πίνακα της Α.Π.Υ., ο επιτηδευματίας έχει τη δυνατότητα να καταχωρήσει ποσά που κατέβαλε ο ίδιος και αφορούν αμοιβές τρίτων για τη συγκεκριμένη τελετή, υπό την προϋπόθεση να έχουν εκδοθεί τα προβλεπόμενα φορολογικά στοιχεία.

Επειδή όπως προκύπτει από την από 19/12/2018 έκθεση μερικού ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν προσκόμισε σε φωτοαντίγραφα, κανένα παραστατικό δαπανών που πραγματοποίησε κατ' εντολή και για λογαριασμό του πελάτη σε ολόκληρη την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο (2006-2016) και συνεπώς τα ποσά που εισπράχθηκαν και αναγράφονται, ανά κατηγορία δαπάνης, θεωρούνται ως αμοιβή του επιτηδευματία. Επειδή, κανένα παραστατικό δεν εκδόθηκε για τις αμοιβές αυτές και παρότι ζητήθηκε από τους ελεγκτές, ο ελεγχόμενος δεν υπέδειξε σε καμία περίπτωση τα πρόσωπα με τα οποία υποτίθεται ότι συναλλασσόταν συστηματικά για την ολοκλήρωση κάθε μιας τελετής. Αντιθέτως, ισχυρίστηκε ότι οι εντολείς του – συγγενείς των νεκρών, ανέθεταν οι ίδιοι

και κατέβαλλαν στη συνέχεια όλες τις επιμέρους αμοιβές στους τρίτους. Ο ισχυρισμός αυτός είναι απορριπτικός, δεδομένου ότι δεν συνάδει με τη συνήθη πρακτική η οποία είναι η ανάθεση εξ ολοκλήρου μιας κηδείας στο γραφείο τελετών, χωρίς άλλη εμπλοκή των συγγενών των θανόντος.

Επειδή σύμφωνα με τις οδηγίες της διοίκησης (εγκύκλιοι Ε.9053 Πολ.89/15-5-1985 και Σ.430/31/Πολ.48/9-2-1988), οι δαπάνες που πραγματοποιούνται για λογαριασμό των πελατών από τα γραφεία τελετών δεν αποτελούν ακαθάριστη αμοιβή τους, εφόσον αποδεικνύεται η καταβολή τους.

Επειδή κατ' αντιδιαστολή των παραπάνω, εφόσον δεν αποδεικνύεται η καταβολή των δαπανών για λογαριασμό των πελατών, θεωρείται ότι τα ποσά των δαπανών αυτών, τα οποία αναγράφονται διακεκριμένα στις εκδιδόμενες αποδείξεις, σε συνδυασμό και με το γεγονός ότι ο ελεγχόμενος δεν προσκόμισε σε φωτοαντίγραφα κανένα παραστατικό δαπανών που πραγματοποίησε κατ' εντολή και για λογαριασμό του πελάτη, ορθά ο έλεγχος έκρινε ότι οι δαπάνες αυτές αποτελούν ακαθάριστη αμοιβή των γραφείων τελετών και ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επί του ισχυρισμού, του με αριθ. πρωτ. **ΕΜΠ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ ΕΜΠ /14-01-2019 συμπληρωματικού υπομνήματος** του προσφεύγοντος, περί αναλογικής εφαρμογής των αποφάσεων και /25-02-2014 αποφάσεων της Υπηρεσίας μας, σημειώνουμε ότι απορρίπτεται ως αβάσιμος, καθότι, αυτές αφορούν σε άλλα νομικά και πραγματικά περιστατικά (διαφορετική κύρωση - προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων) και δεν τυγχάνουν εφαρμογής στη συγκεκριμένη περίπτωση.

Ως προς τους λοιπούς ισχυρισμούς περί μη νόμιμης προσφυγής σε εξωλογιστικό προσδιορισμό, επισημαίνονται τα εξής :

Επειδή στο άρθρο 23§2 του Ν. 4174/13 ορίζονται τα εξής: «Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου: α) Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της....»

Επειδή, στο άρθρο 28§2 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία

συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα 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, στο άρθρο 64 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: *«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».*

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας, αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή η αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοση της, η ερμηνεία τους, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής του ευχέρειας. (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. [2690/1999](#)) ορίζεται ότι: *« 1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».*

Επειδή, στο άρθρο 65 του Ν.4174/2013 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 με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ίσχυε κατά την υπό κρίση χρήση, ορίζεται: *«4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος ...α) ...β) ...γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ...ως προς την ποσότητα ή την αξία ...φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας ή λαμβάνει ανακριβή τέτοια στοιχεία[...]. Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης, ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το*

λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων, εφαρμοζομένων αναλόγως των διατάξεων των δύο τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού για τις πράξεις ή παραλείψεις των περιπτώσεων στ' και θ' της παραγράφου αυτής». Με τις διατάξεις της παρ. 7 του ιδίου ως άνω άρθρου, ορίζεται: «Δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων για πράξεις ή παραλείψεις των παραγράφων 3, 4 και 6 για συνολικά οικονομικά μεγέθη μέχρι τα όρια των ποσοστών ακαθάριστων εσόδων και των αξιών που αναφέρονται κατωτέρω, ως εξής:

α) Ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) και για αξία μικρότερη ή ίση των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα μέχρι και ένα εκατομμύριο πεντακόσιες χιλιάδες (1.500.000) ευρώ, β) Ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) και για αξία μικρότερη ή ίση των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα άνω του ενός εκατομμυρίου πεντακοσίων χιλιάδων (1.500.000) ευρώ.»

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 30 ν.2238/1994, « Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως:

γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κ.Β.Σ. ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας ή ανεπαρκή ή ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά, με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη.»

Ειδικά, στην περίπτωση που κατά τον έλεγχο διαπιστωθεί απόκρυψη φορολογητέας ύλης ή/και μη έκδοση στοιχείων ή/και έκδοση πλαστών - εικονικών στοιχείων που συνεπάγονται το χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών, το σχετικό ποσό που προκύπτει, το οποίο σε περίπτωση επανάληψης των ως άνω παραβάσεων μέσα στην ίδια διαχειριστική χρήση διπλασιάζεται, προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα των βιβλίων και το άθροισμα προσαυξάνεται κατά ένα ποσοστό, ως ακολούθως: .

β) κατά οκτώ τοις εκατό (8%), εάν το ποσό υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ.»

Επειδή από το άρθρο 32 του ν.2238/1994 (Εξωλογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος), προβλέπεται ότι: «1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, καθώς και

των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους.2. Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους, ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα. .Οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα, ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή ο συντελεστής προσαυξάνεται κατά σαράντα τοις εκατό (40%). Επίσης, κατά σαράντα τοις εκατό (40%) προσαυξάνεται ο συντελεστής για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία που προβλέπονται γι' αυτές από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων στα οποία καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές ή τηρούν βιβλία κατώτερης κατηγορίας από τα οριζόμενα από τον ίδιο Κώδικα....Σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών επιχειρήσεων της παραγράφου 1 του άρθρου 31, συγκρίνεται ο συντελεστής που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος με το συντελεστή που ορίζεται με τα προηγούμενα εδάφια και εφαρμόζεται ο μεγαλύτερος, ο οποίος δεν μπορεί να υπερβαίνει το διπλάσιο του οικείου συντελεστή του πίνακα. Εφόσον τα προκύπτοντα κατά τα ανωτέρω καθαρά κέρδη υπολείπονται των καθαρών κερδών που προσδιορίζονται από τον έλεγχο λογιστικά, ως τελικά καθαρά κέρδη λαμβάνονται τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα, ανεξάρτητα αν αυτά αντιστοιχούν σε συντελεστή ανώτερο του διπλάσιου του οικείου συντελεστή του πίνακα.

Σε κάθε περίπτωση ο συντελεστής καθαρού κέρδους που τελικά εφαρμόζεται ή αντιστοιχεί στα τελικά προσδιοριζόμενα, κατ' εφαρμογή του παρόντος άρθρου, καθαρά κέρδη, δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%).»

Επειδή, στο άρθρο 48 § 3 του Ν. 2238/94, έτσι όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 15 §3 του Ν. 3888/10, ορίζοντα τα εξής: «Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων 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 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 ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση».

Επειδή, στην ΠΟΛ 1095/29-4-2011 ορίζεται ότι: «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 ελευθερίων 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 εισοδήματος 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 χρεόγραφα, (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 ».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1175/16-11-2017 της Α.Α.Δ.Ε. με την οποία δόθηκαν διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας: «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, αναγκάων, 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 5. Ειδικότερα, σχετικά με τον έλεγχο υποθέσεων για προσαύξηση περιουσίας παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις προκειμένου να υπάρξει ομοιόμορφη αντιμετώπιση των υποθέσεων: 5.1. Ως προς τον χρόνο μεταξύ ανάληψης και επανακατάθεσης ισχύουν τα αναγραφόμενα στο [ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015](#) έγγραφό μας ».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τον διενεργηθέντα ως προς τη φορολογία εισοδήματος, έλεγχο, τα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντος κρίθηκαν ανακριβή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 4 και 7 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) καθότι :

Κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012-31/12/2012, ο προσφεύγων εξέδωσε ανακριβώς σε πεντακόσιες δεκαοκτώ (518) περιπτώσεις, που αφορούν τέλεση κηδειών, συνολικής καθαρής αποκρυβείας αξίας 412.689,02 €, δεν εξέδωσε σε εξήντα οκτώ (68) περιπτώσεις για τέλεση κηδειών, συνολικής καθαρής αξίας 12.005,50€ και επίσης από την επεξεργασία των τραπεζικών κινήσεων των λογαριασμών του, προέκυψε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη πηγή ή αιτία, ύψους 10.249,68 €, ήτοι, συνολικής αποκρυβείας ύλης ύψους **434.944,20 €** και σε αναλογία της τάξεως του 460% περίπου, επί των ακαθαρίστων εσόδων ύψους 94.547,54 €.

Επειδή με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προβάλλεται ότι, ο έλεγχος αυθαίρετα, ανατιολόγητα, όλως εσφαλμένα και μη νόμιμα απέρριψε τα βιβλία της επιχείρησης ως ανακριβή για την υπό κρίση χρήση και προσδιόρισε τα οικονομικά της αποτελέσματα με εξωλογιστικό τρόπο, χωρίς να μνημονεύει τους λόγους εξαιτίας των οποίων έκρινε αδύνατη τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων, καθόσον η συνδρομή πλημμελειών δεν άγει, κατά νόμο, αναγκαίως σε ανέφικτο του λογιστικού προσδιορισμού και σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της επιχείρησης.

Ως προς τον ισχυρισμό που αναφέρεται στη μη αιτιολόγηση εκ μέρους της φορολογικής αρχής της κρίσης της περί του ανέφικτου του λογιστικού προσδιορισμού των οικονομικών αποτελεσμάτων της προσφεύγουσας, πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος, καθότι, οι πράξεις της φορολογικής αρχής δεν καθίστανται νομικώς πλημμελείς και ακυρωτέες για το λόγο και μόνο ότι δεν περιλαμβάνεται σε αυτές ή στην οικεία έκθεση ελέγχου ειδική αιτιολόγηση της ως άνω κρίσης, δεδομένου, ότι η εν λόγω αιτιολογία δεν συνιστά τυπικό στοιχείο της πράξης της φορολογικής αρχής, η δε κρίση αυτή, εάν αμφισβητηθεί, ελέγχεται κατ' ουσία από τα δικαστήρια (ΣτΕ 469/2000, 762/1997).

Επειδή κατ' εφαρμογή των ανωτέρω, η φορολογική αρχή, έκρινε ως ανακριβή τα βιβλία του προσφεύγοντος, βάσει του άρθρου 30 παρ. 4 και 7 του Κ.Β.Σ., για την κρινόμενη χρήση 2012, λόγω μη έκδοσης στοιχείων και απόκρυψης εσόδων σε ιδιαίτερα μεγάλη έκταση και στην συνέχεια προέβη σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, σύμφωνα με τα άρθρα 30 και 32 του Κ.Φ.Ε., με αντίστοιχη προσαύξηση ακαθαρίστων εσόδων κατά 8% (βάσει της 2β του άρθρου 30 του ν.2238/1994), το δε καθαρό εισόδημα, εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ως άνω εξωλογιστικών προσδιορισθέντων ακαθαρίστων εσόδων με συντελεστή καθαρού κέρδους 23%, προσαυξημένου κατά ποσοστό 40% (32,20%), λόγω της κρίσης των βιβλίων ως ανακριβών, όπως προβλέπεται, κατά ρητή διατύπωση των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 32 του ν. 2238/1994. Περαιτέρω, από τη σύγκριση του εξωλογιστικού και του λογιστικού προσδιορισμού των κερδών, τελικά επιλέχθηκαν τα κέρδη όπως προσδιορίστηκαν από τον λογιστικό προσδιορισμό ύψους 434.944,20 € (δηλωθέντα κέρδη 0,00€ πλέον αποκρυβέντα έσοδα ύψους 434.944,20€) ως μεγαλύτερα από τα εξωλογιστικά ύψους 184.136,05 €.

Με βάση τα ανωτέρω και λαμβάνοντας υπόψη : α) τις διατάξεις των παρ. 4, 7 και 8 του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/1992, σύμφωνα με τις οποίες οι διαπιστωθείσες πλημμέλειες για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων ώστε να τα επηρεάζουν σημαντικά και β) το γεγονός ότι οι διαπιστωθείσες παραβάσεις εξαιτίας της φύσης και της βαρύτητας τους (μη έκδοση και ανακριβή έκδοση σε ποσοστά άνω του 450%), ασκούν ουσιώδη

επιρροή στα οικονομικά μεγέθη της επιχείρησης και έχουν ως αποτέλεσμα την εμφάνιση ανακριβών αποτελεσμάτων, κρίνεται ότι επηρεάζουν σημαντικά τα οικονομικά μεγέθη των τηρούμενων βιβλίων, υπό την έννοια ότι κλονίζεται η πίστη σε αυτά, γεγονός το οποίο οδηγεί σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων. Συνεπώς, νομίμως η φορολογική αρχή, εφόσον διαπίστωσε αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης (μη έκδοσης και ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ενόψει της δέσμιας αρμοδιότητάς της, εφάρμοσε τους ισχύοντες φορολογικούς νόμους και έκρινε τα βιβλία του προσφεύγοντος για την κρινόμενη χρήση ως ανακριβή και ως εκ τούτου, απορρίπτονται ως αβάσιμοι οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των **άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ.4 του Συντάγματος**, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Ως προς τον ισχυρισμό περί παραβίασης της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, επισημαίνονται τα εξής :

Επειδή, η δημόσια διοίκηση κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο, ενώ κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων είναι το ισχύον κατά τον χρόνο εκδόσεως τους, όπως δέχεται το ΣτΕ. Συνεπώς οι διοικητικές ενέργειες, σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας, πρέπει να είναι σύμφωνες προς τον κανόνα δικαίου που διέπει τη δράση της διοίκησης, όταν αυτός περιγράφει λεπτομερώς τις νόμιμες προϋποθέσεις έκδοσης της πράξης, όταν, δηλαδή, πρόκειται για δέσμια αρμοδιότητα (ΣτΕ 4674/1998), ενώ πρέπει να βρίσκονται σε αρμονία προς τον κανόνα δικαίου, όταν αυτός καθορίζει κατά τρόπο ευρύτερο ή στενότερο το πλαίσιο μέσα στο οποίο η ενέργεια μπορεί να γίνει, δηλαδή όταν η αρμοδιότητα της διοίκησης ασκείται κατά διακριτική ευχέρεια.

Επειδή, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγή του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων. Επίσης, δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη διότι με την έκδοση των

προσβαλλόμενων πράξεων η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου χωρίς να εκμεταλλευτεί μία κατάσταση στην οποία ο διοικούμενος είχε περιέλθει λόγω πλάνης, απάτης ή απειλής και χωρίς να αίρει εκ των υστέρων, αιφνιδίως ή χωρίς προειδοποίηση, κίνητρα που προέβλεψε οποιοσδήποτε νόμος.

Επειδή, η αρχή της χρηστής διοίκησης συνδέεται στενά με την αρχή της βεβαιότητας του φόρου και ειδικότερα με τον σκοπό που επιδιώκει η τελευταία, την δημιουργία δηλ. κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογούμενου και της φορολογικής αρχής. Όμως, η αυστηρή εφαρμογή της αρχής της νομιμότητας του φόρου, επιβάλλει τη βεβαίωση, ακόμη και αναδρομικά των φορολογικών υποχρεώσεων του πολίτη, εφόσον βέβαια το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή του φόρου δεν έχει παραγραφεί. Ειδικότερα, ενόψει της δέσμιας αρμοδιότητας της φορολογικής διοίκησης σε σχέση με την εκτέλεση των φορολογικών νόμων, η φορολογούσα αρχή οφείλει να εφαρμόζει τους ισχύοντες φορολογικούς νόμους και συνεπώς εφόσον ο φορολογικός νόμος σύμφωνα με νεότερη ερμηνεία επιβάλλει ορισμένη υποχρέωση στο άτομο, υποχρεούται να προβεί στην έκδοση σχετικής καταλογιστικής πράξης. (βλ. Κωνσταντίνος Δ. Φινοκαλιώτης, *Φορολογικό Δίκαιο*, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, σελ. 151-153).

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ. ηλεκτρονικής υποβολής /25-01-2019 ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενου ποσού / προστίμου με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ'αρ. /19-12-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστική περίοδος 01/01/2012-31/12/2012)

ανάλυση	δήλωσης	ελέγχου	Απόφασης	Διαφορά απόφασης – δήλωσης
Φορολογητέο εισόδημα	4.210,54	401.329,34	401.329,34	397.118,80
Φόρος		167.647,76	167.647,76	167.742,14
Πιστωτικό ποσό	94,38			
Τέλη χαρ/μου στο εισόδημα από εκμίσθωση	144,00	144,00	144,00	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου	28,80	28,80	28,80	

Εισφορά αλληλεγγύης	2.711,77	19.500,44	19.500,44	16.788,67
Τέλος επιτηδεύματος	650,00	650,00	650,00	
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας		157.342,13	157.342,13	157.342,13
Σύνολο φόρου για καταλογισμό	3.438,75	345.311,69	345.311,69	341.872,94

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

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

Σημείωση :

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.