



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

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

**Ταχ. Δ/ση** : Εγνατία 45

**Ταχ. Κώδικας** : 54630 - Θεσσαλονίκη

**Τηλέφωνο** : 2313 - 333245

**ΦΑΞ** : 2313 - 333258

**E-Mail** : ded.thess@aade.gr

Θεσσαλονίκη: 11-6-2019

Αριθμός απόφασης: 1566

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (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).

1. Την αριθ. ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

2. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

Τη με ημερομηνία κατάθεσης **11-02-2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ..... του ..... με **ΑΦΜ:** ..... , δικηγόρου ..... , επί της οδού ..... κατά των: **α)** με αριθμό .... **/28-12-2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 – 31/12/2012), **β)** με αριθμό .... **/28-12-2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 – 31/12/2012 και **γ)** με αριθμό .... **/28-12-2018** πράξης επιβολής προστίμου του αρ.7 του ν. 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 – 31/12/2012, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

3. Τις παραπάνω πράξεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, των οποίων ζητείται η ακύρωση ή η τροποποίηση.

4. Τις από 14-2-2019 απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

5. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **11/02/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... με **ΑΦΜ:** ..... , η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την υπ' αριθμ. .... **/28-12-2018** πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 – 31/12/2012, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού **15.345,53€**, λόγω μη έκδοσης δύο (2) αποδείξεων παροχής Υπηρεσιών (ΑΠΥ), καθ. αξίας 61.382,11€, πλέον Φ.Π.Α. 14.117,89€, που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ.3 του Ν. 4337/2015.
- Με την υπ' αριθμ. .... **/28-12-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 – 31/12/2012), της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 30.672,99€, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 28.771,26€, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 3.837,87€, **ήτοι συνολικό ποσό φόρου 63.282,12€**, λόγω διαπίστωσης πρωτογενών καταθέσεων για τις οποίες δεν αιτιολογήθηκε επαρκώς η αιτία και η πηγή προέλευσής τους, με αποτέλεσμα να θεωρηθούν ως προσαύξηση περιουσίας και λόγω διαπίστωσης πρωτογενών καταθέσεων που αφορούν αμοιβές από το ελευθέριο επάγγελμα του δικηγόρου για τις οποίες δεν εκδόθηκε φορολογικό στοιχείο.
- Με την υπ' αριθμ. .... **/28-12-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 – 31/12/2012, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα διαφορά Φ.Π.Α. ποσού 15.301,58€, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 14.352,88€, **ήτοι συνολικό ποσό φόρου 29.654,46€**, λόγω διαπίστωσης πρωτογενών καταθέσεων που αφορούν αμοιβές από το ελευθέριο επάγγελμα του δικηγόρου για τις οποίες δεν εκδόθηκε φορολογικό στοιχείο.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν κατόπιν της διενέργειας ελέγχου στη χρήση 2012 από τη Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, για την εξακρίβωση εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 2238/94, Π.Δ/τος 186/92, & Ν.2859/2000 σύμφωνα με την ΠΟΛ 1037/2005 και δυνάμει της υπ' αριθμ. ..../6-5-2018 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης.

Από τον έλεγχο στα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντα, καθώς και από τον έλεγχο στις τραπεζικές του συναλλαγές διαπιστώθηκε η μη έκδοση δύο αποδείξεων παροχής υπηρεσιών που αφορούν την επαγγελματική δραστηριότητα του προσφεύγοντα ως δικηγόρου, όπως απεικονίζονται στον παρακάτω πίνακα:

| REC ID | Επωνυμία Target Π.Ι. | Αριθμός Λογαριασμού | Ημερομηνία Συναλλαγής | Αιτιολογία Συναλλαγής          | Ποσό Συναλλαγής | Είδος Κίνησης |
|--------|----------------------|---------------------|-----------------------|--------------------------------|-----------------|---------------|
| 6289   | .....                | GR .....            | 23/03/2012 11:42      | .....                          | 53.150,00       | Π             |
| 6330   | .....                | GR .....            | 12/04/2012 13:49      | ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΗ ΤΡΟΧΑΙΟΥ ΑΤΥΧΗΜΑΤΟΣ | 89.300,00       | Π             |

Για την πρώτη κατάθεση ο έλεγχος, δεδομένης της επαγγελματικής σχέσης του προσφεύγοντα με τον καταθέτη, ....., δεν αποδέχθηκε τον ισχυρισμό ότι η κατάθεση αφορά επιστροφή άτοκου δανείου του προσφεύγοντα προς τον ....., αλλά ότι αφορά αμοιβή για τις παρασχεθείσες δικηγορικές υπηρεσίες του, για τις οποίες δεν εκδόθηκε φορολογικό παραστατικό για ποσό 50.000,00€, Σε ό,τι αφορά τη δεύτερη πίστωση, αυτή αφορά είσπραξη αποζημίωσης λόγω τροχαίου ατυχήματος για λογαριασμό πελάτη του, για την οποία αποδόθηκε στον πελάτη το ποσό των 5.000€ μέσω τραπεζικού λογαριασμού και το ποσό των 58.800€ με επιταγή. Για το υπόλοιπο ποσό των 25.500€ δεν προσκομίστηκαν παραστατικά απόδοσης αυτού στον πελάτη του και γι' αυτό θεωρήθηκε ότι αποτέλεσε αμοιβή του προσφεύγοντα για την παροχή δικηγορικών υπηρεσιών.

Μετά από άρση του τραπεζικού απορρήτου του προσφεύγοντα κοινοποιήθηκε το υπ' αριθμ. .... /11-7-2018 αίτημα παροχής πληροφοριών σχετικά με τις πρωτογενείς καταθέσεις που διαπίστωσε ο έλεγχος. Αναποκρινόμενος ο προσφεύγων κατέθεσε το υπ' αριθμ. .... /3-10-2018 υπόμνημά του, με ανάλυση του πίνακα καταθέσεων έτους 2012.

Λαμβάνοντας υπόψη το ως άνω υπόμνημα και σε αντιπαράβολή με τα στοιχεία των τραπεζικών κινήσεων, αλλά και με τα δηλωθέντα εισοδήματα του οικονομικού έτους 2012, ο έλεγχος διαπίστωσε επιπλέον την ύπαρξη πρωτογενών καταθέσεων στους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντα ως εξής:

|                                                                                    |                  |
|------------------------------------------------------------------------------------|------------------|
| <b>Διαχειριστική περίοδος 2012</b>                                                 |                  |
| Δηλωθέντα εισοδήματα (αρ.δηλ...../2012)                                            | <b>31.912,37</b> |
| Πρωτογενείς καταθέσεις (Συστήματος Μητρώων Σ.Μ.Τ.Α. και Λ.Π)                       | <b>64.177,39</b> |
| Διαφορά που αποτελεί προσαύξηση σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.2238/94 αρ.48 παρ.3 | <b>32.265,02</b> |

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος θεώρησε ότι οι καταθέσεις ποσού 75.500,00€ αποτελούν εισόδημα από την άσκηση ελευθέριου επαγγέλματος (καθ. αξία 61.382,11 € + Φ.Π.Α. 14.117,89). Περαιτέρω,

έκρινε τα βιβλία ανακριβή και προέβη σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων και των καθαρών κερδών συγκρίνοντας το λογιστικό με τον εξωλογιστικό συντελεστή καθαρού κέρδους και επιλέγοντας τελικά τα εξωλογιστικά προσδιοριζόμενα κέρδη.

1. Το βάρος της απόδειξης εάν ένα ποσό αποτελεί εισόδημα και αν υπάρχει φοροδιαφυγή το φέρει η φορολογική αρχή. Η φορολογική αρχή αναιτιολόγητα συμπέρανε ότι η κατάθεση ποσού 50.000,00€ στον τραπεζικό του λογαριασμό αποτελεί εισόδημα. Εσφαλμένα δεν δέχθηκε ότι αυτή αποτελεί επιστροφή άτοκου δανείου, δεδομένου ότι προσκομίσθηκε η από 15-1-2007 ιδιωτική σύμβαση δανείου, η οποία, εφόσον δεν έχει προσβληθεί ως πλαστή, είναι ισχυρή. Εσφαλμένα η φορολογική αρχή θεωρεί ότι το ποσό των 25.500€, αποτελεί αμοιβή του, καθώς προσκόμισε την από 4-2-2019 εξοφλητική απόδειξη – υπεύθυνη δήλωση του πελάτη του, για το συνολικό ποσό των 89.300€. Η εν λόγω πίστωση στον τραπεζικό του λογαριασμό αφορά αποζημίωση από Βουλγάρικη ασφαλιστική εταιρεία σε πέντε πελάτες του. Θα ήταν αδιανόητο να εξοφλήσει έναν μόνο από αυτούς, με απόδοση των χρημάτων μέσω επιταγής και μέσω τραπεζικής κατάθεσης και να μην εξοφλήσει τους υπόλοιπους. Απλώς, έχασε τις αποδείξεις απόδοσης του υπόλοιπου ποσού στους πελάτες του.
2. Σε ότι αφορά το ποσό των 32.265,02€ που του καταλογίστηκε ως προσαύξηση περιουσίας, ο έλεγχος ουδέποτε του ζήτησε να δικαιολογήσει την αύξηση της περιουσίας του.
3. Εσφαλμένος ο υπολογισμός του Φ.Π.Α. καθώς ο ΦΠΑ επιβαρύνει τον τελικό καταναλωτή. Συνεπώς, συμπεριλαμβάνεται στην συνολική καταβολή, όπως αυτή προσδιορίστηκε από τον έλεγχο σε 75.500€. Καθαρή αμοιβή για τον προσφεύγοντα αποτελεί το υπόλοιπο ποσό μετά την αφαίρεση του Φ.Π.Α. Επομένως, στην αμοιβή των 50.000€ το ποσό 9.350€ αποτελεί Φ.Π.Α. και στην αμοιβή των 25.500 το ποσό των 4.750€ αφορά Φ.Π.Α. Συνολικό ποσό ΦΠΑ  $9350 + 4750 = 14.100€$  Αυτό θα πρέπει να αφαιρεθεί από το Φ.Π.Α. όπως αυτός καταλογίστηκε στην πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α., δηλαδή  $29.431,06 - 14.100 = 15.331,06$ .

### **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 του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

**Επειδή**, στο Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: Άρθρο 2 «1. Σε φόρο για το παγκόσμιο εισόδημα του υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο, το οποίο έχει την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του στην Ελλάδα».

Άρθρο 4 «1. Εισόδημα στο οποίο επιβάλλεται ο φόρος είναι το εισόδημα που προέρχεται από κάθε πηγή ύστερα από την αφαίρεση των δαπανών για την απόκτησή του, όπως αυτό προσδιορίζεται ειδικότερα στα άρθρα 20 έως 51

2. Το εισόδημα ανάλογα με την πηγή της προσέλευσής του διακρίνεται κατά τις επόμενες κατηγορίες ως εξής:

Α-Β. 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».

Άρθρο 48 «1. Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών είναι οι αμοιβές από την άσκηση του ελευθέρου επαγγέλματος του ιατρού, οδοντιάτρου, κτηνιάτρου, φυσιοθεραπευτή, βιολόγου, ψυχολόγου, μαίας, **δικηγόρου**, δικολάβου, συμβολαιογράφου, άμισθου υποθηκοφύλακα, δικαστικού, επιμελητή, αρχιτέκτονα, μηχανικού, τοπογράφου, χημικού, γεωπόνου, γεωλόγου, δασολόγου, ωκεανογράφου, σχεδιαστή, δημοσιογράφου, συγγραφέα, διερμηνέα, ξεναγού, μεταφραστή, καθηγητή ή δασκάλου, καλλιτέχνη, γλύπτη ή ζωγράφου ή σκισσογράφου ή χαράκτη, ηθοποιού, εκτελεστή μουσικών έργων ή μουσουργού, καλλιτεχνών των κέντρων διασκέδασης, χορευτή, χορογράφου, σκηνοθέτη, σκηνογράφου, ενδυματολόγου, διακοσμητή, οικονομολόγου, αναλυτή, προγραμματιστή, ερευνητή ή συμβούλου επιχειρήσεων, λογιστή ή φοροτέχνη, αναλογιστή, κοινωνιολόγου, "κοινωνικού λειτουργού" και εμπειρογνώμονα.

7. "Χρόνος κτήσης του εισοδήματος από υπηρεσίες ελευθέρου επαγγέλματος θεωρείται ο χρόνος κατά τον οποίο παρασχέθηκαν οι υπηρεσίες από τον ελεύθερο επαγγελματία.

Όταν πρόκειται για παροχή υπηρεσιών διαρκείας, χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που καθίσταται απαιτητό κάθε επί μέρους τμήμα της αμοιβής για το μέρος αυτό και την υπηρεσία που παρασχέθηκε. Κατ' εξαίρεση, για τους ελεύθερους επαγγελματίες που αποκτούν εισόδημα από παροχή υπηρεσιών στο Δημόσιο και τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου, χρόνος κτήσης του εισοδήματος τους θεωρείται ο χρόνος είσπραξης του."

**Επειδή**, στο άρθρο 2 του 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 ελευθέριο 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**, στο άρθρου 13 του Κ.Β.Σ. ορίζεται 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.

2. Οι επιτηδευματίες που ασκούν ελευθέριο επάγγελμα, κατονομαζόμενο 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 [...] Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών η απόδειξη εκδίδεται στο χρόνο που ορίζεται από τις διατάξεις των παραγράφων 14 και 15 του άρθρου 12 για το τιμολόγιο».

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 48 παρ.3 του Ν.2238/1994, όπως προστέθηκε με το άρθρο 15 παρ.3 του Ν.3888/2010 «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 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 ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση».

**Επειδή**, στην Πολ. 1095/2011 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 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».

**Επειδή** περαιτέρω, με την **ΔΕΑΦ Α΄ 1144110 ΕΞ 2015** δόθηκαν διευκρινήσεις από το Β΄ Τμήμα της Διεύθυνσης Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών σχετικές με θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας. Συγκεκριμένα, μεταξύ άλλων, αναφέρονται τα εξής: «3. Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, **και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα.** Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. [...]7. **Επίσης, σε όσες περιπτώσεις επικαλείται ο φορολογούμενος ότι η προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση, γονική παροχή, κληρονομιά κλπ, πρέπει να ελέγχεται αν υπήρχε η δυνατότητα από τον δωρητή, τον δανειοδότη, τον παρέχοντα, τον κληρονομούμενο, να καταβάλλει ποσά που επικαλείται ο φορολογούμενος, καθώς και αν έχουν καταλογιστεί τα ποσά που προβλέπονται από τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις (π.χ. τέλη χαρτοσήμου, φόρος γονικής παροχής, φόρος δωρεάς κ.λπ.)».**

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

Σημειώνεται ότι ο φορολογούμενος οφείλει κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων. {...}. 5.4 Ο χαρακτηρισμός μίας πίστωσης σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει ο ελεγχόμενος ως προερχόμενης ή σχετιζόμενης με ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα εξετάζεται ως πραγματικό γεγονός. Εφόσον αποδειχθεί ότι προέρχεται από ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα, δηλαδή προσδιορίζεται το είδος της παραχθείσας υπηρεσίας και ο λήπτης αυτής ή το πωληθέν αγαθό και ο αγοραστής αυτού, τότε φορολογείται κατά περίπτωση, με τις οικείες διατάξεις του ν. 2238/94 (αρ.28, 40 48 κ.λ.π. ή την παρ.1 του άρθρου 21 του Ν. 4174/2013 και υπόκειται σε τυχόν λοιπές φορολογίες (π.χ. Φ.Π.Α.), εάν δεν έχει ήδη φορολογηθεί».

**Επειδή**, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «.....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. ....».

**Επειδή**, στο άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

**Επειδή**, σύμφωνα με το 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**, 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**, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, 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 ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια

**Επειδή** στην υπό κρίση περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, προκύπτουν τα ακόλουθα:

- Στις 13-7-2018 επιδόθηκε στον ελεγχόμενο το υπ' αριθμ. .... /2018 αίτημα για παροχή πληροφοριών στο οποίο περιελάμβανε τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών και των λοιπών χρηματοοικονομικών προϊόντων
- Στις 3-10-2018 κατατέθηκε από τον προσφεύγοντα το υπ' αριθμ. .... /2018 υπόμνημα με ανάλυση των πινάκων καταθέσεων έτους 2012 στο οποίο δόθηκαν διευκρινίσεις για τις τραπεζικές καταθέσεις.
- Σχετικά με την κατάθεση ποσού 53.150,00€ με αιτιολογία ..... ς Αναστάσιος.

Ο προσφεύγων προσκόμισε την από 15-1-2007 σύμβαση άτοκου δανείου ποσού 50.000,00€ μεταξύ αυτού και του ..... του ..... , προκειμένου να αιτιολογήσει την ως άνω κατάθεση. Σύμφωνα με τη σύμβαση αυτή, ο προσφεύγων δάνεισε άτοκα τον εντολέα – πελάτη του, κ. .... , το ποσό των 50.000,00€ σε μετρητά, προκειμένου αυτός να αντιμετωπίσει άμεσα οικονομικά προβλήματα που προέκυψαν από το θάνατο του γιού του και της νύφης του σε τροχαίο δυστύχημα και από την ανάληψη της κηδεμονίας των δύο ανήλικων εγγονών του. Ως χρόνος αποπληρωμής ορίστηκε η ημερομηνία είσπραξης της αποζημίωσης από την αγωγή που θα ασκηθεί κατά των υπαιτίων του τροχαίου ατυχήματος.

Ωστόσο, η ως άνω σύμβαση δανείου δε φέρει βέβαιη χρονολογία, δεν κατατέθηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. και δεν καταβλήθηκε το απαραίτητο τέλος χαρτοσήμου. Κατά συνέπεια, είναι ανίσχυρη και δεν έχει κανένα έννομο αποτέλεσμα (αρ.8 παρ.16 του Ν. 1882/1990). Επιπλέον, δεν προσκομίστηκαν αποδεικτικά στοιχεία που να αποδεικνύουν εκταμιεύσεις ποσών αλλά ούτε και αποδείξεις είσπραξης του επικαλούμενου δανείου από τον «δανειολήπτη», καθότι δεν είναι σύνηθες σε μία συναλλαγή τέτοιου

ύψους να μην εξασφαλιστεί ο «δανειστής» με κάθε δυνατό τρόπο που να αποδεικνύει την ύπαρξη του δανείου.

Περαιτέρω, από τον έλεγχο αποδείχθηκε η ύπαρξη επαγγελματικής σχέσης μεταξύ του προσφεύγοντα και του ..... , με την προσκόμιση διαφόρων δικαστικών αποφάσεων μεταξύ των οποίων και η υπ' αριθμ. .... /2009 απόφαση του Μονομελούς Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης, με την οποία υποχρεώνει τους εναγόμενους να καταβάλλουν στους ενάγοντες (οικογένεια ..... ) το ποσό των 500.000€.

➤ Σχετικά με την κατάθεση του ποσού των 89.300,00€ με αιτιολογία συναλλαγής «Αποζημίωση τροχαίου ατυχήματος»

Ο προσφεύγων προσκόμισε την από 12-4-2019 εξοφλητική απόδειξη ποσού 89.300€ μεταξύ αυτού και του δικηγόρου ..... , σύμφωνα με την οποία ο προσφεύγων ως δικηγόρος της οικογένειας ..... , μετά την είσπραξη από αυτόν, για λογαριασμό των εντολέων του, της αποζημίωσης που επιδικάστηκε στην οικογένεια ..... για την ψυχική οδύνη που υπέστησαν από το θάνατο του μέλους της οικογένειάς τους, ..... , παραιτείται από κάθε περαιτέρω απαίτηση.

Επίσης, ο προσφεύγων προσκόμισε την από 4-2-2019 εξοφλητική απόδειξη – υπεύθυνη δήλωση του ..... , ο οποίος, εκπροσωπώντας την οικογένεια ..... , δήλωσε ότι έλαβε, το σύνολο του ποσού των 89.300,00€ της αποζημίωσης που επιδικάστηκε με την υπ' αριθμ. .... /2011 απόφαση του Εφετείου Αθηνών, από τον ..... .

Σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου, από τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντα αποδείχθηκε ότι ο προσφεύγων απέδωσε στην οικογένεια ..... μέρος της ως άνω εισπραχθείσας ποσού 63.800€.

Ωστόσο, ο προσφεύγων δεν απέδειξε πότε και με ποιον τρόπο απέδωσε το επίδικο ποσό στους πελάτες του (αναλήψεις ή μεταφορές από τραπεζικούς λογαριασμούς κ.λπ.).

Η προσκομιζόμενη υπεύθυνη δήλωση του Ν. 1599/1986 δεν αποτελεί επαρκές αποδεικτικό στοιχείο.

Κατά συνέπεια, οι ως άνω ισχυρισμοί απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

**Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό**

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 48 παρ.3 του Ν.2859/2000 «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 περιέρχονται 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:

- Τα βιβλία του προσφεύγοντα στη χρήση 2012, κρίθηκαν ανακριβή, λόγω μη έκδοσης δύο φορολογικών στοιχείων εκρών, μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη της επιχείρησης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ.4 & 7 του Π.Δ/τος 186/92 (Κ.Β.Σ.). Ο έλεγχος προσδιόρισε τα οικονομικά αποτελέσματα στη φορολογία εισοδήματος, τόσο λογιστικά, όσο και εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις των αρ.32, 48, 49 και 50 του ν. 2238/94) και επιλέχθηκε τελικά ο εξωλογιστικός τρόπος προσδιορισμού, σύμφωνα με τον οποίο τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίστηκαν σε 83.066,73€ και τα καθαρά κέρδη προσδιορίστηκαν σε 62.300,05€. Ως αποκρυβείσα ύλη, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων ο έλεγχος θεώρησε το ποσό των 61.382,11 (75.500 - 14.117,89 Φ.Π.Α.)
- Κατ' εφαρμογή του άρ. 48 παρ.3 του Ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.), για τον προσδιορισμό του Φ.Π.Α. λήφθηκαν υπόψη τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά προσδιορίστηκαν στη φορολογία εισοδήματος.

Κατά συνέπεια, ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

**Επειδή** οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 28-12-2018 εκθέσεις μερικού ελέγχου Κ.Β.Σ., φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την **απόρριψη** της από **11/02/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... του ..... με **Α.Φ.Μ.:** .....

**Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:**

1)Επί της υπ' αριθμ. .... /2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρ.7 του Ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 – 31/12/2012

| Ποσό προστίμου | ΕΛΕΓΧΟΥ     | ΑΠΟΦΑΣΗΣ    |
|----------------|-------------|-------------|
|                | 15.345,53 € | 15.345,53 € |

2)Επί της υπ' αριθμ. .... /2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 – 31/12/2012)

| Κύριος φόρος | ΕΛΕΓΧΟΥ     | ΑΠΟΦΑΣΗΣ    |
|--------------|-------------|-------------|
|              | 30.672,99 € | 30.672,99 € |

|                                           |                    |                    |
|-------------------------------------------|--------------------|--------------------|
| <b>Πρόσθετος φόρος (αρ.49 Ν. 4509/17)</b> | 28.771,26 €        | 28.771,26 €        |
| <b>Ειδική εισφορά αλληλεγγύης</b>         | 3.837,87 €         | 3.837,87 €         |
| <b>Συνολικό ποσό</b>                      | <b>63.282,12 €</b> | <b>63.282,12 €</b> |

3)Επί της υπ' αριθμ. .... /28-12-2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 – 31/12/2012.

| <b>ΑΝΑΛΥΣΗ</b>                   |              | <b>ΕΛΕΓΧΟΥ</b> | <b>ΑΠΟΦΑΣΗΣ</b> |
|----------------------------------|--------------|----------------|-----------------|
| Φ.Π.Α.                           |              | 15.301,58 €    | 15.301,58 €     |
| Πρόσθετοι φόροι                  |              | 14.352,88 €    | 14.352,88 €     |
| Σύνολο φόρων τελών<br>& εισφορών | για καταβολή | 29.654,46 €    | 29.654,46 €     |

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

Ακριβές Αντίγραφο  
Η υπάλληλος του Γραφείου  
Διοικητικής Υποστήριξης

Με εντολή του Προϊσταμένου της  
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών  
Ο Προϊστάμενος Της  
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης και  
Νομικής Υποστήριξης

**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 με υποχρέωση.