



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη 17/02/2020



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Αριθμός απόφασης: **366**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατίας 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Τηλέφωνο : 2313-333254
Fax : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 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.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

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

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

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

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **23-10-2019** με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή και το με αριθ. πρωτ. **ΕΜΠ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ ΕΜΠ**/2020 συμπληρωματικό υπόμνημα του του με **ΑΦΜ**, κατά: α) της με αριθμ./2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, β) της με αριθμό/2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/10/2014-31/12/2014, και γ) της με αριθμό/2019 πράξης επιβολής προστίμου ΚΦΑΣ του Ν.4093/2012 και ΚΦΔ ΤΟΥ ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

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

Επί της από 23-10-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και του με αριθ. πρωτ. ΕΜΠ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ ΕΜΠ/2020 συμπληρωματικού υπομνήματος και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-Με την υπ' αριθ./2019 πράξη επιβολής προστίμου ΚΦΑΣ του Ν.4093/2012 και ΚΦΔ του ν. 4174/2013, φορολογικής περιόδου 01/01/2014-30/09/2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 11.634,34 €, λόγω μη έκδοσης, τουλάχιστον σε μία (1) περίπτωση, φορολογικού στοιχείου εσόδου, για συναλλαγή αξίας 46.537,37 €, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1, 2 παρ 1, 7, 9 και 11 του Ν. 4093/2012, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 55 παρ 2 του Ν. 4174/2013, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ 3στ' και 5 του Ν. 4337/2015.

-Με την υπ' αριθμ./2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, φορολογικού έτους 2014, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 22.816,20 €, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 ύψους 11.408,10 €, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 1.179,32 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 35.403,62 €.

-Με την υπ' αριθμ./2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, φορολογικής περιόδου 01/10/2014-31/12/2014, εξαλείφθηκε πιστωτικό υπόλοιπο 6.122,94 € και επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 5.118,71 €, πλέον προστίμου του άρθρου 58Α του Ν. 4174/2013 ύψους 2.559,36 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 7.678,07 €.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν ερειδόμενες στις από 20/09/2019 εκθέσεις μερικού ελέγχου ΚΦΑΣ, φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, για το φορολογικό έτος 2014, με βάση τα άρθρα 21 του Ν. 4172/2014, 48 του Ν. 2859/2000 και την ερμηνευτική εγκύκλιο ΠΟΛ 1175/2017, σε συνδυασμό με το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 και την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014,

δυνάμει της υπ' αριθμ./2018 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων.

Από την επεξεργασία των δεδομένων των λογιστικών αρχείων ιδιόκτητων αποθεμάτων (απογραφής έναρξης και λήξης), προέκυψε ως διαφορά μεταξύ των απογραφέντων ειδών κατά την 31.12.2014 και των λογιστικών αποθεμάτων που προσδιόρισε ο έλεγχος, το ποσό των 46.537,37 €, (έλλειμμα), ήτοι αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη του φορολογικού έτους 2014, για την οποία δεν εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία πώλησης (τιμολόγια - αποδείξεις λιανικής πώλησης), ως ακολούθως:

Ποσά σε ευρώ	Αξία απογραφής 31.12.2013	Πλέον αγορές χρήσης 2014	Μείον πωλήσεις χρήσης 2014	Λογιστικό Υπόλοιπο που απομένει την 31.12.2014	Απογραφή 31.12.2014	Διαφορά (έλλειμμα)
Εμπορεύσιμα αγαθά	118.182,65	166.718,59	178.949,40	105.951,84	59.414,47	46.537,37 €

Από την εκτέλεση του ειδικού λογισμικού ελέγχου προσαύξησης περιουσίας και την επεξεργασία των ληφθέντων στοιχείων προέκυψαν πρωτογενείς καταθέσεις (πιστώσεις), οι οποίες έχρηζαν περαιτέρω διερεύνησης καθώς δεν δικαιολογούνταν από τα δηλωθέντα εισοδήματα του προσφεύγοντος στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.

Αφού λήφθηκε υπόψη το με αριθμ. πρωτ./2019 υπόμνημα του προσφεύγοντος με τα δικαιολογητικά και τις εξηγήσεις που παρείχε ανταποκρινόμενος στο υπ' αριθμ. πρωτ./2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων του Ελέγχου του άρθρου 28 του ν. 4174/2013 που του κοινοποιήθηκε με συνημμένο τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος, η φορολογούσα αρχή διαπίστωσε προσαύξηση περιουσίας, κατά την έννοια των διατάξεων της παρ 4 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013, ως ακολούθως:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΠΡΩΤΟΓΕΝΕΙΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ	Μείον: ΠΟΣΑ ΠΟΥ ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΗΘΗΚΑΝ	ΔΙΑΦΟΡΑ	ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ ΑΠΟ ΑΓΝΩΣΤΗ ΠΗΓΗ
2014	451.007,55 €	381.867,55 €	69.140,00 €	69.140,00 €

Από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν από τη φορολογική αρχή με βάση τις διατάξεις της Α.Υ.Ο.1021681/1120/ΔΕ-Α/ΠΟΛ.1037/1-3-2005 διαπιστώθηκαν, οι ακόλουθες λογιστικές διαφορές:

ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2014		ΦΠΑ
Διάφορα έξοδα	305,21	70,20
Διάφορα έξοδα	179,28	41,23
Διάφορα έξοδα	196,34	45,16
Διάφορα έξοδα	36,00	4,68
Διάφορα έξοδα	32,52	7,48
Δαπάνες για αγορές πετρελαίου κίνησης	1.667,27	381,47
ΣΥΝΟΛΟ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ	2.416,62 €	550,22 €

Παράλληλα ο έλεγχος διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων δε δήλωσε στην υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2014, δαπάνη τοκοχρεωλυτικής απόσβεσης δανείων και χρεώσεων εκ 6.442,06 € στον κωδ.727 και ποσό 2.216,67 € στον κωδικό 855 για Ι.Χ. αυτοκίνητο με αριθμό κυκλοφορίας (1796 κ.ε.) που κατείχε για 5 μήνες, κατά το εν λόγω έτος.

Με βάση τις ανωτέρω διαπιστώσεις για το υπό κρίση έτος, δια των προσβαλλόμενων πράξεων ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων επέβαλε πρόστιμο για τη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων επαναπροσδιόρισε τα καθαρά κέρδη του προσφεύγοντος με την προσθήκη λογιστικών διαφορών, καταλόγισε προσαύξηση περιουσίας σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της παρ 4 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013 και αναμόρφωσε τις φορολογητέες εισροές και εκροές του, στη φορολογία του ΦΠΑ.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/23-10-2019 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, επικαλούμενος τους κάτωθι λόγους:

- 1) Ως προς το πρόστιμο του ΚΦΑΣ. Λόγω της γενικής αρχής της εφαρμογής του ευμενέστερου νόμου, δεν θα έπρεπε να του επιβληθεί το εν λόγω πρόστιμο και η προσβαλλόμενη πράξη πρέπει να ακυρωθεί, καθώς η διάταξη της παρ. 2 εδ. α' του αρ. 55 του Ν. 4174/2013, καταργήθηκε με το αρ. 3 παρ. 4 και το άρθρο 7 παρ. 9 του Ν. 4337/2015 και σήμερα δεν προβλέπεται πρόστιμο για την παράβαση της μη έκδοσης. Η εφαρμογή του ευμενέστερου νόμου στις φορολογικές διαφορές, σύμφωνα με το ημεδαπό, το ενωσιακό δίκαιο και το άρθρο 7 παρ 1 της ΕΣΔΑ, συνιστά βασική αρχή του δικαίου. (σχετ. ΣτΕ 4469/2014, 2408/2010, 3278/2007, 3821/2005, 4055/1998, ΣτΕ 2556/2014 επταμ., 4159-60/2009 επταμ. κ.ά., με παραπομπή στις αποφάσεις ΔΕΚ Berlusconi C- 387/02, Jager C-420/06 και Campina C-45/06).
- 2) Όσον αφορά το φόρο εισοδήματος α) Δαπάνες αγοράς πετρελαίου ποσού 1.667,27 € από την επιχείρηση, που αφορούν στο δ' τρίμηνο και δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση, βασίζονται σε πλημμελώς αιτιολογημένο και αυθαίρετο συμπέρασμα. β) Η

κρίση του ελέγχου ότι υπήρξε έλλειμμα στην αποθήκη ποσού 46.537,37 €, το οποίο αφορούσε σε πωλήσεις χωρίς παραστατικά, και συνεπώς σε μη έκδοση, είναι αυθαίρετη, καθώς ο μοναδικός τρόπος να διαπιστωθεί ότι υπήρξε έλλειμμα, είναι η διενέργεια κλειστής αποθήκης, γεγονός που ήταν ανέφικτο να πραγματοποιηθεί, επειδή ο προσφεύγων διέκοψε τη δραστηριότητά του, λόγω συνταξιοδότησης. Επιπροσθέτως, εκτός της εμπορίας οικοδομικών υλικών, η κύρια δραστηριότητα του ήταν η ανάληψη κατασκευής οικοδομικών έργων, κυρίως η ανέγερση οικιών. Κατόπιν τούτων, μέρος των οικοδομικών υλικών που αγόραζε, δεν πωλούνταν, αλλά χρησιμοποιούνταν στην κατασκευή των έργων, οπότε εκδιδόταν παραστατικά παροχής υπηρεσιών, αφού επρόκειτο περί συμβάσεων κατασκευής έργου με υλικά που παρείχε ο εργολάβος. γ) Το ποσό ύψους 30.000,00 €, που αφορούσε σε κατάθεση του και το ποσό ύψους 32.500,00 € που αφορούσε σε κατάθεση του, στους υπ' αριθ. της τράπεζας και της λογαριασμούς αντίστοιχα, δεν αποτελούν αδικαιολόγητη προσαύξηση περιουσίας, καθώς αφορούν σε εξοφλήσεις συναλλαγών προηγούμενων χρήσεων, για έργα που είχε αναλάβει να κατασκευάσει για λογαριασμό των ανωτέρω πελατών του. Προσκομίζει για τον πελάτη του, 46 ΑΠΥ χρήσης 2012 συνολικού ποσού 9.109,83 €, όπως επίσης και δήλωση προκαταβλητέου φόρου, στην οποία αναγράφεται άλλη μία εκδοθείσα από αυτόν ΑΠΥ, για το έτος 2012, ποσού 2.200,00 €, για μελέτη έργου, ήτοι προσκομίζει αποδεικτικά διενέργειας συναλλαγών συνολικού ποσού 11.309,83 €. Για τον προσκομίζει 54 ΑΠΥ χρήσης 2012 συνολικού ποσού 10.831,15 €, όπως επίσης και 4 δηλώσεις προκαταβλητέου φόρου στις οποίες αναγράφονται άλλες τέσσερις ΑΠΥ για το έτος 2012, ποσού 6.700,00 € για μελέτη έργου, ήτοι προσκομίζει αποδεικτικά διενέργειας συναλλαγών συνολικού ποσού 17.531,15 €.

- 3) Όσον αφορά τον ΦΠΑ: α) κακώς αφαιρέθηκαν από τις φορολογητέες εκροές του δαπάνες αγοράς πετρελαίου κίνησης, ποσού 1.667,27 €, από την επιχείρηση β) κακώς προστέθηκε στις φορολογητέες εισροές του ποσό 46.537,37 €, το οποίο ο έλεγχος συμπέρανε ότι αφορούσε πωλήσεις χωρίς παραστατικά, λόγω διαπίστωσης υποτιθέμενου ελλείμματος στην αποθήκη του και γ) κακώς προστέθηκε στις φορολογητέες εισροές του ποσό 30.000,00 €, που αφορούσε τον και ποσό 32.500,00 € που αφορούσε τον, διότι οι καταθέσεις αυτές αφορούσαν εξόφληση συναλλαγών, που είχε πραγματοποιήσει με τους αντισυμβαλλόμενους και είχαν τιμολογηθεί σε προηγούμενες χρήσεις.

Ως προς τον δεύτερο και τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

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 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 τις διατάξεις των παρ 1 και 3 του άρθρου 62 του Ν. 4174/2013, ορίζεται ότι: «1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων. 3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.».

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, 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 εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του 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, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων καταλογισμού φόρου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην πράξη επιβολής προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. (βλ. ΣτΕ 2695/1993, ΣτΕ 962/2012).

Ως προς τον επιμέρους ισχυρισμό του προσφεύγοντος, περί της μη αναγνώρισης προς έκπτωση των δαπανών αγοράς πετρελαίου κίνησης ποσού 1.667,27 €, από την επιχείρηση «.....».

Επειδή, με το άρθρο 2 της υποπαραγράφου Ε.1 της παραγράφου Ε' του ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) ορίζεται ότι: «1. Από την απεικόνιση των συναλλαγών στα βιβλία και από τα στοιχεία πρέπει να προκύπτουν συγκεντρωτικά και αναλυτικά στοιχεία των καταχωρήσεων και να

υποστηρίζονται αυτές, ώστε να είναι ευχερής η αναλυτική πληροφόρηση και εφικτή η επαλήθευση αυτών από τον φορολογικό έλεγχο, για τις ανάγκες όλων των φορολογικών αντικειμένων... 3. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία...».

Επειδή με το **Ν. 4172/2013** (ΦΕΚ Α' 167/23-07-2013), με θέμα «Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του ν. 4046/2012, του ν. 4093/2012 και του ν. 4127/2013 και άλλες διατάξεις», ορίζονται τα ακόλουθα:

Στο άρθρο 21, ορίζεται ότι: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους. Ειδικά, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα...».

Στο άρθρο 22, ορίζεται ότι: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά».

Επειδή, με την [ΠΟΛ.1091/2010](#) αναφορικά με την έκδοση των αποδείξεων λιανικής πώλησης (Α.Λ.Π.) από πρατηριούχους για την εμπορία πετρελαίου κίνησης και βενζίνης με τη χρήση φορολογικών μηχανισμών του ν. [1809/1988](#), είτε ενσωματωμένων στις αντλίες (που λειτουργούν δηλαδή αυτόματα με τη ροή του καυσίμου), είτε όχι, διευκρινίστηκε ότι για τις μεμονωμένες, (παράδοση από αντλία), χονδρικές πωλήσεις πετρελαίου κίνησης ή βενζίνης, έως και τριακόσια (300) ευρώ ανά συναλλαγή, γίνεται δεκτό, να εκδίδεται σε κάθε περίπτωση Α.Λ.Π. για να διευκολυνθεί και η σύνδεση των αντλιών με φορολογικό μηχανισμό έκδοσης αποδείξεων. Η Α.Λ.Π. αυτή δεν αντικαθίσταται με τιμολόγιο, στο πίσω μέρος δε αυτής τίθεται η σφραγίδα του εκδότη της και αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του εφοδιαζόμενου με καύσιμα οχήματος, οι δε λήπτες - επιτηδευματίες για τα φορολογικά τους δικαιώματα και υποχρεώσεις κάνουν χρήση των παραπάνω Α.Λ.Π. οι οποίες επέχουν θέση τιμολογίου.

Επειδή, με την [ΠΟΛ.1203/2012](#) Κ.Υ.Α. (ΦΕΚ Β' 3130), με την οποία τροποποιήθηκε η κοινή υπουργική απόφαση [ΠΟΛ.1009/2012](#) (ΦΕΚ 72Β') «Εγκατάσταση Ολοκληρωμένου Συστήματος Ελέγχου Εισροών - Εκροών στα πρατήρια υγρών καυσίμων και διασφάλιση συναλλαγών μέσω αυτού», ορίζεται ότι: «Στην περίπτωση που εφοδιάζονται με καύσιμα (βενζίνη, πετρέλαιο κίνησης) οχήματα επιτηδευματιών, στις εγκαταστάσεις πρατηρίων, δεν απαιτείται η έκδοση ιδιαίτερου δελτίου αποστολής - τιμολογίου πώλησης, εφόσον στην ανωτέρω απόδειξη εκτυπώνεται και ο αριθμός κυκλοφορίας του οχήματος του αντισυμβαλλόμενου πελάτη - επιτηδευματία. Ειδικά, στην περίπτωση αυτή, όταν η αξία της συναλλαγής, προ Φ.Π.Α., υπερβαίνει τα τριακόσια (300) ευρώ απαιτείται και η αναγραφή του Α.Φ.Μ. του αντισυμβαλλόμενου πελάτη - επιτηδευματία... 3.3. Για τις πωλήσεις καυσίμων προς επιτηδευματίες, στις εγκαταστάσεις πρατηρίων, οι οποίες δεν καλύπτονται από την προηγούμενη περίπτωση (π.χ. πωλήσεις καυσίμων σε δοχεία σε επιτηδευματίες κ.λπ.) ισχύουν αναλόγως τα αναφερόμενα στην περίπτωση αυτή, εφόσον στη σχετική απόδειξη αναγράφεται, σε κάθε περίπτωση, και ο Α.Φ.Μ. του αντισυμβαλλόμενου πελάτη - επιτηδευματία και τα καύσιμα κατά τη διακίνησή τους συνοδεύονται από τη σχετική απόδειξη εσόδου».

Επειδή, από το διενεργηθέντα έλεγχο στα παραστατικά των δαπανών, διαπιστώθηκε ότι κάποιες δαπάνες για αγορά πετρελαίου κίνησης με την προσκόμιση Α.Λ.Π. συνολικής αξίας 1.667,27 €, πλέον ΦΠΑ 381,47 €, που πραγματοποιήθηκαν στο 4^ο τρίμηνο του έτους, δεν αποδεικνύονται με τα κατάλληλα αποδεικτικά, καθώς οι ως άνω Α.Λ.Π., που αφορούν σε χονδρικές πωλήσεις πετρελαίου κίνησης αξίας κάτω των 100,00 € έκαστη, δεν έφεραν, κατά τα οριζόμενα στην [ΠΟΛ.1203/2012](#), τον αριθμό κυκλοφορίας του ΦΙΧ, ώστε να αποδεικνύεται ότι αφορούν σε δαπάνες για το ΙΧ φορτηγό αυτοκίνητο, ιδιοκτησίας του προσφεύγοντος και να διασφαλίζεται με τον τρόπο αυτό, η συσχέτιση του εκδιδόμενου παραστατικού με τον εν λόγω αγοραστή – επιτηδευματία. Συνεπώς, ορθά δεν αναγνωρίστηκαν και απορρίφθηκαν από τον έλεγχο ως λογιστικές διαφορές, ο περί αντιθέτου δε ισχυρισμός του προσφεύγοντος, απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον επιμέρους ισχυρισμό του προσφεύγοντος, περί της αυθαίρετης κρίσης του ελέγχου, σχετικά με το έλλειμμα που διαπιστώθηκε κατά την απογραφή έναρξης και λήξης των αποθεμάτων για το υπό κρίση έτος.

Επειδή, σύμφωνα με παρ 1 του άρθρου 1 του Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ) (ΦΕΚ Α' 222), ως ίσχυε για το 2014, ορίζεται ότι: «1. Κάθε ημεδαπό πρόσωπο των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 2 και των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 101 του νόμου [2238/1994](#), κοινοπραξία, κοινωνία ή νομική οντότητα 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,

έχει τις υποχρεώσεις του παρόντος νόμου σχετικά με την τήρηση βιβλίων, έκδοση στοιχείων και υποβολή δεδομένων για διασταύρωση».

Επειδή, σύμφωνα με **παρ 16 του άρθρου 4** του Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ), ως ίσχυε, ορίζεται ότι: «16. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών που εντάσσεται σε τήρηση απλογραφικών βιβλίων τηρεί: α) Βιβλίο εσόδων - εξόδων. β) Βιβλίο απογραφών ή καταστάσεις απογραφής, εφόσον τα ετήσια ακαθάριστα έσοδά του από την πώληση αγαθών υπερέβησαν το όριο των εκατό πενήντα χιλιάδων (150.000) ευρώ. Τα έσοδα της πρώτης διαχειριστικής περιόδου δεν ανάγονται σε ετήσια βάση.».

Επειδή, το **άρθρο 4 παρ. 20** του Ν.4093/12 (ΚΦΑΣ) ορίζει ότι: «20. Στο βιβλίο απογραφών ή σε καταστάσεις απογραφής καταχωρούνται τα εμπορεύματα, τα προϊόντα, τα ημιέτοιμα, οι Α' και Β' ύλες, καθώς και τα υλικά συσκευασίας, τα οποία κατέχει ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών κατά τη λήξη της διαχειριστικής του περιόδου και βρίσκονται σε δικές του εγκαταστάσεις ή σε εγκαταστάσεις τρίτων. Η καταχώρηση αυτή γίνεται με τον τρόπο που ορίζεται με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της υποπαραγράφου 10.2 της παραγράφου 10 του άρθρου 4. [...] Το βιβλίο ενημερώνεται, με την ποσοτική καταχώρηση των αποθεμάτων, μέχρι την 20ή Φεβρουαρίου του επόμενου έτους, η δε αξία τίθεται μέχρι τον χρόνο της εμπρόθεσμης υποβολής, της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος».

Επειδή, το **άρθρο 4 παρ. 10.2.** του Ν.4093/12 (ΚΦΑΣ) ορίζει ότι: «10.2. Βιβλίο απογραφών στο οποίο μετά από καταμέτρηση καταγράφονται και αποτιμώνται όλα τα στοιχεία της επαγγελματικής του περιουσίας που κατέχει κατά τη λήξη της διαχειριστικής του περιόδου. [...] Για την αποτίμηση των στοιχείων της απογραφής εφαρμόζονται υποχρεωτικά οι κανόνες αποτίμησης του Π.Δ. 1123/1980. [...]».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013 (ΚΦΕ), ορίζεται ότι: «2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο και τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.), όπως ισχύει. [...]».

Επειδή περαιτέρω, με την ερμηνευτική εγκύκλιο **ΠΟΛ 1004/2013** της ΓΓΔΕ, με θέμα (Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 1 της υποπαραγράφου Ε1 της παραγράφου Ε του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012 (ΦΕΚ Α' 222) περί του «Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών- Ερμηνευτική ΚΦΑΣ), στην παρ 16, διευκρινίστηκε ότι: «β) Βιβλίο απογραφών ή καταστάσεις απογραφής, εφόσον τα ετήσια ακαθάριστα έσοδά του από τη πώληση αγαθών ξεπέρασαν το όριο του ποσού 150.000 ευρώ. Σημειώνεται ότι για την υποχρέωση ή μη

σύνταξης απογραφής τα έσοδα της πρώτης διαχειριστικής περιόδου, δεν ανάγονται σε ετήσια βάση. Διευκρινίζεται ότι οι σχετικές αποφάσεις περί απαλλαγής ορισμένων υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών της Β' κατηγορίας από την τήρηση βιβλίου απογραφών και κατάρτισης απογραφής κατά την 31/12, εξακολουθούν να ισχύουν.».

Επειδή, με τα Αριθ. Πρωτ. 101909/21.02.2005, 2634/21.02.2007 και 2160/19.02.2008, έγγραφα του Υπουργείου Οικονομικών, προς όλες τις Περιφερειακές Δ/νσεις ΥΠ.Ε.Ε.(Σ.Δ.Ο.Ε.), με θέμα τον έλεγχο της ποσοτικής απογραφής των αποθεμάτων, ορίζεται ότι οι επιτηδευματίες που τηρούν βιβλία Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., υποχρεούνται να τηρούν βιβλίο απογραφών μόνο για τα εμπορεύσιμα περιουσιακά τους στοιχεία (εμπορεύματα, έτοιμα προϊόντα, πρώτες και βοηθητικές ύλες, υλικά συσκευασίας, ημιτελή προϊόντα, υποπροϊόντα και υπολείμματα με εμπορευματική αξία) σύμφωνα με το άρθρο 6 παρ. 6 του Π.Δ. 186/1992 και την αρ. 1142775/1435/ΠΟΛ. 1321/21-12-1995 ερμηνευτική εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών.

Επειδή, με την Αριθ. Πρωτ. 1142775/1435/0015/ΠΟΛ. 1321/21.12.1995 εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών, με θέμα «Έννοια του είδους. Ομαδοποίηση των εμπορεύσιμων ειδών», ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι: *«Η ποσοτική καταμέτρηση των αποθεμάτων και η καταγραφή τους στο βιβλίο απογραφών περιλαμβάνει το είδος την μονάδα μέτρησης και την ποσότητα, με μία εγγραφή για ολόκληρη την ποσότητα κάθε είδους αγαθού, για κάθε αποθηκευτικό χώρο. Έχοντας υπόψη τα ανωτέρω, για την διευκόλυνση των επιτηδευματιών της δεύτερης κατηγορίας βιβλίων στην αποτίμηση της απογραφής και κυρίως αυτών που έχουν μεγάλο αριθμό ομοίων ειδών, την αποφυγή αμφισβητήσεων με τις φορολογικές αρχές, σε ότι αφορά την έννοια του είδους, γίνεται δεκτή η καταγραφή τους στο βιβλίο απογραφών κατά ομάδες όμοιων ειδών. Στην κάθε ομάδα μπορεί να περιλαμβάνονται όμοια είδη, των οποίων η διαφορά μεταξύ της μεγαλύτερης και της χαμηλότερης τιμής κτήσης των ειδών της κάθε ομάδας δεν θα υπερβαίνει το 10%, της χαμηλότερης τιμής κτήσης του είδους της κάθε ομάδας. Τα είδη της κάθε ομάδας για την αποτίμηση θα θεωρούνται ως ένα είδος.[...]».*

Επειδή, όπως έγινε δεκτό από τη Διοίκηση, (με το αριθ. πρωτ.1124449/279/2-6-1997 έγγραφο), στοιχεία της απογραφής είναι αυτά που πραγματικά καταμετρήθηκαν και πρέπει να συμφωνούν με τα δεδομένα των βιβλίων. Σε περίπτωση δε που δεν συμφωνούν, για οποιοδήποτε λόγο, τότε οι εν λόγω διαφορές απογραφής αποθεμάτων, ως θέμα πραγματικό κρίνονται πάντοτε από την αρμόδια ελεγκτική αρχή. (σχετ. το αρ πρωτ Δ15Α 1059876/19-04-2011 του Υπουργείου Οικονομικών).

Επειδή, δύνатаι να πραγματοποιηθεί «Έλεγχος συνάφειας αγορών - πωλήσεων – αποθεμάτων. Η ελεγκτική αυτή επαλήθευση ενδείκνυται σε επιχειρήσεις που πωλούν αγαθά

λιανικά ή κυρίως λιανικά και δεν αναγράφουν νόμιμα ή μη το είδος στις αποδείξεις λιανικής πώλησης. Στις επιχειρήσεις της κατηγορίας αυτής οι επαληθεύσεις έχουν ως αφετηρία την αξία των αποθεμάτων.

Η εν λόγω μέθοδος μπορεί να εφαρμοσθεί τόσο επί επιχειρήσεων που πωλούν είδη που ανήκουν στην ίδια κατηγορία ως προς τον προβλεπόμενο Μ.Σ.Κ.Κ όσο και επί επιχειρήσεων που πωλούν είδη που ανήκουν σε περισσότερες κατηγορίες υπό την έννοια αυτή.

Επίσης, σημειώνεται ότι η ελεγκτική αυτή επαλήθευση μπορεί να στηρίζεται σε ένα μόνο αγαθό όπως πρώτη ύλη, βοηθητική ύλη ή ακόμη και υλικό συσκευασίας.» (Οδηγός φορολογικού ελέγχου ΣΕΥΥΟ Αθήνα 1999, σελ. 200).

Επειδή, εν προκειμένω, η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος είχε την υποχρέωση να συντάξει **πραγματική απογραφή** κατά την 31η Δεκεμβρίου 2013 (λόγω κύκλου εργασιών ποσό ακαθαρίστων εσόδων > 150.000,00 €) και κατά την 31η Δεκεμβρίου 2014 (ποσό ακαθαρίστων εσόδων > 150.000,00 €).

Επειδή, από την επεξεργασία των δεδομένων των λογιστικών αρχείων ιδιόκτητων αποθεμάτων (απογραφή έναρξης και λήξης) προσδιορίστηκε η αξία των αγαθών που διατέθηκαν και που προέρχονται από τα αποθέματα, ως ακολούθως:

Ποσά σε €	Απογραφή 31.12.2013	Απογραφή 31.12.2014	Αξία αγαθών σε ευρώ που διατέθηκαν στη χρήση 2014 προερχόμενα από τα αποθέματα
Συνολική αξία απογραφής	118.182,65	59.414,47	58.414,47 €

Περαιτέρω, από την επισκόπηση της αξίας των πωληθέντων ειδών, αφού λήφθηκαν υπόψη οι αξίες των ποσοτήτων που αγοράστηκαν ή παραλήφθηκαν και οι αξίες των ποσοτήτων που παραδόθηκαν (πωλήσεις βάσει τιμολογίων, Α.Λ.Π. κ.λπ.) στο έτος 2014, καθώς και η αξία της απογραφής έναρξης κατά την 01/01/2014 και της απογραφής λήξης κατά την 31/12/2014 και το αποτέλεσμα συγκρίθηκε με το λογιστικό αποτέλεσμα του έτους, ο έλεγχος διαπίστωσε έλλειμμα, ύψους 46.537,37 €, ως εξής:

Ποσά σε ευρώ	Αξία απογραφής 31.12.2013	Πλέον αγορές χρήσης 2014	Μείον πωλήσεις χρήσης 2014	Λογιστικό Υπόλοιπο που απομένει την 31.12.2014	Απογραφή 31.12.2014	Διαφορά (έλλειμμα)
Εμπορεύσιμα αγαθά	118.182,65	166.718,59	178.949,40	105.951,84	59.414,47	46.537,37 €

Το εν λόγω ποσό των **46.537,37 €** αποτελεί διαφορά μεταξύ των απογραφέντων ειδών κατά την 31.12.2014 και των λογιστικών αποθεμάτων που προσδιόρισε ο έλεγχος (απογραφή έναρξης πλέον αγορές χρήσης μείον πωλήσεις χρήσης = αποθέματα τέλους χρήσης). Με βάση τις ανωτέρω διαπιστώσεις τα ακαθάριστα έσοδα, βάσει ελέγχου προσδιορίστηκαν σε **225.486,77 €**.

Επειδή, σύμφωνα με το **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».

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στον έλεγχο ούτε συνυπέβαλε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, συμβάσεις κατασκευής έργων, ώστε να αποδεικνύεται ο ισχυρισμός του, ότι μέρος των οικοδομικών υλικών που αγόραζε, δεν πωλούνταν, αλλά χρησιμοποιούνταν στην κατασκευή αναληφθέντων έργων, με υλικά που παρείχε ο ίδιος, προς αποδόμηση του ελεγκτικού αποτελέσματος και πορίσματος. Οι περί του αντιθέτου δε ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αβάσιμοι και αναπτόδικοι.

Ως προς τον επιμέρους ισχυρισμό του προσφεύγοντος, ότι ποσά 30.000,00 € και 32.500,00 € που αφορούν σε καταθέσεις του και του, στους υπ' αριθ. της τράπεζας και της λογαριασμούς αντίστοιχα, δεν αποτελούν προσαύξηση περιουσίας, αλλά αφορούν σε εξοφλήσεις συναλλαγών προηγούμενων χρήσεων, για έργα που είχε αναλάβει να κατασκευάσει για λογαριασμό των ανωτέρω πελατών του.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013 (ΚΦΕ), ορίζεται ότι: «4. Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας».

Επειδή, ακολούθως, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 (ΚΦΕ), ορίζεται ότι: «2. Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, **μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο** ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή **σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο**».

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

Επειδή σύμφωνα, με το άρθρο 39 του Ν. 4174/2013 (Φ.Ε.Κ.170 Α'), ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις».

Επειδή, με την **ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015** δόθηκαν διευκρινήσεις από το Β' Τμήμα της Διεύθυνσης Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών 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. [...] 8. 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. [...] 9. Όταν δεν μπορεί να δικαιολογηθεί η προσαύξηση της περιουσίας, τότε αυτή φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε. Ο φορολογούμενος δύναται σε κάθε περίπτωση να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο. [...]».

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

ανταποκριθεί στην κλήση της ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων. Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του. [...] 5. Ειδικότερα, σχετικά με τον έλεγχο υποθέσεων για προσαύξηση περιουσίας παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις προκειμένου να υπάρξει ομοιόμορφη αντιμετώπιση των υποθέσεων: [...] 5.4. **Ο χαρακτηρισμός μιας πίστωσης σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει ο ελεγχόμενος ως προερχόμενη ή σχετιζόμενη με ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα εξετάζεται ως πραγματικό γεγονός. Εφόσον αποδειχθεί ότι προέρχεται από ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα, δηλαδή προσδιορίζεται το είδος της παρασχεθείσας υπηρεσίας και ο λήπτης αυτής ή το πωληθέν αγαθό και ο αγοραστής αυτού, τότε φορολογείται, κατά περίπτωση, με τις οικείες διατάξεις του ν. 2238/1994 (άρθρα 28, 40, 48 κ.λπ.) ή την παρ.1 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 και υπόκειται σε τυχόν λοιπές φορολογίες (π.χ. ΦΠΑ), εάν δεν έχει ήδη φορολογηθεί. [...].».**

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά με την υπ' αριθ. **884/2016 απόφαση του ΣτΕ** (Β' Τμήμα Επταμελές) ότι «η καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος. Σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου [...] το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.ά.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επίδικη,

που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, “τεκμήρια”), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ..]13. Επειδή, η ως άνω διάταξη του εδαφίου β΄ της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ, κατά το κρίσιμο, εν προκειμένω, σκέλος της, που αναφέρεται σε περιουσιακή προσαύξηση προερχόμενη «από άγνωστη [...] πηγή ή αιτία», έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται υπό την προϋπόθεση ότι η φορολογική διοίκηση δεν κατορθώνει να διαπιστώσει, κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο και ασφαλή, τη συγκεκριμένη προέλευση της προσαύξησης (που, σε υπόθεση όπως η παρούσα, υπερβαίνει τα εισοδήματα που της έχει δηλώσει ο φορολογούμενος), παρά τη λήψη των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκάων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, συμπεριλαμβανόμενης, ιδίως, της κλήσης του φορολογούμενου για παροχή σχετικών πληροφοριών και στοιχείων, που, αν υποβληθούν, ελέγχονται ως προς την ακρίβεια και την επάρκειά τους.».

Επειδή περαιτέρω, με το άρθρο 62 του Ν.4170/2013 θεσπίστηκε «Σύστημα Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών» των πιστωτικών ιδρυμάτων και των ιδρυμάτων πληρωμών που λειτουργούν στην Ελλάδα, προκειμένου να διευκολυνθεί η διαβίβαση, αφενός, των αιτημάτων παροχής πληροφοριών των αρμόδιων ελεγκτικών υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών και, αφετέρου, των απαντήσεων των εν λόγω ιδρυμάτων σε τέτοια αιτήματα. Παράλληλα, λειτουργεί ήδη (από το 2017) στις ελεγκτικές υπηρεσίες της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων το Ειδικό Λογισμικό Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας, το οποίο έχει καταστήσει ταχύτερη και πιο αξιόπιστη και αποτελεσματική τη διασταύρωση των στοιχείων των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος με τα δεδομένα των (ταυτοποιούμενων, ως προς το είδος τους, βάσει ειδικού ενιαίου κωδικολογίου) κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών των φορολογούμενων.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, προκειμένου να συγκεντρωθούν στοιχεία για το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος κατ’ εφαρμογή των διατάξεων της παρ 3 του άρθρου 15 του Ν.4174/2013 και της υπ’ αριθμ. πρωτ. Δ6 Α1036672 ΕΞ 2014/25.02.2014 Απόφασης της Γ.Γ.Δ.Ε., όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει, προηγήθηκε από την ελέγχουσα φορολογική αρχή αίτημα για άρση του τραπεζικού απορρήτου μέσω του «Συστήματος Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών» του άρθρου 62 του Ν.4170/2013.

Επειδή, ο έλεγχος στην υπό κρίση περίπτωση αναζήτησε την πηγή προέλευσης των πιστώσεων-καταθέσεων που βρέθηκαν στους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος, κατά το κρινόμενο έτος, καλώντας τον ίδιο να παρέχει εξηγήσεις, προσκομίζοντας οποιαδήποτε αποδεικτικά στοιχεία μπορούν να συνδράμουν στο ελεγκτικό έργο. Στις περιπτώσεις που οι παρεχόμενες εξηγήσεις δεν ήταν επαρκείς, οι προκύπτουσες πρωτογενείς πιστώσεις-καταθέσεις θεωρήθηκαν ως προσαύξηση περιουσίας και φορολογήθηκαν ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις της παρ 4 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013.

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων συνυπέβαλε σαράντα έξι (46) Δελτία Αποστολής-Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης που εκδόθηκαν, τα έτη 2012 και 2013 από τον ίδιο προς τον πελάτη του , συνολικού ποσού 9.109,83 €, καθώς και δήλωση προκαταβλητέου φόρου έτους 2012, στην οποία αναγράφεται η υπ' αριθ. /2012, εκδοθείσα απ' αυτόν Α.Π.Υ., ποσού 2.200,00 € πλέον ΦΠΑ 506,00 €, για μελέτη έργου, ήτοι προσκόμισε αποδεικτικά διενέργειας συναλλαγών με τον πελάτη του, συνολικού ποσού **11.815,83 €**. Περαιτέρω συνυπέβαλε πενήντα τέσσερα (54) Δελτία Αποστολής-Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης, που εκδόθηκαν, τα έτη 2012 και 2013 από τον ίδιο προς τον πελάτη του , συνολικού ποσού 10.831,15 €, όπως επίσης και τέσσερις (4) δηλώσεις προκαταβλητέου φόρου έτους 2012, στις οποίες αναγράφονται οι υπ' αριθ.: α) ΑΠΥ /2012 ποσού 1.700,00 € πλέον ΦΠΑ 391,00 €, β) ΑΠΥ /2012 ποσού 300,00 € πλέον ΦΠΑ 69,00 €, γ) ΑΠΥ /2012 ποσού 100,00 € πλέον ΦΠΑ 23,00 € και δ) ΑΠΥ /2012 ποσού 4.600,00 € πλέον ΦΠΑ 1.058,00 €, για μελέτη έργων ήτοι προσκόμισε αποδεικτικά διενέργειας συναλλαγών με τον πελάτη του συνολικού ποσού **19.072,15 €**. Σημειώνεται ότι ο δήλωσε στον ΚΩΔ 735 «Δαπάνη για την αγορά ή ανέγερση ακινήτων ή χρηματοδοτική μίσθωση αυτών κτλ.» των υποβληθεισών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικών ετών 2013 και 2014, ποσά 52.019,93 € και 55.370,44 €, αντίστοιχα. Επιπροσθέτως ο προσφεύγων προσκόμισε αντίγραφα του χειρόγραφου βιβλίου εσόδων - εξόδων που τηρούσε στις χρήσεις 2012 και 2013, στα οποία βρέθηκαν καταχωρημένα τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία (ΔΑ-ΑΛΠ και ΑΠΥ).

Επειδή, από τα στοιχεία που προσκόμισε ο προσφεύγων, προκύπτει αφενός μεν η πηγή προέλευσης, καθώς και η αιτία και ο λόγος των επίμαχων πιστώσεων και γίνεται αποδεκτό, στο πλαίσιο της χρηστής διοίκησης, ότι συνολικό ποσό **11.815,83 €**, που κατατέθηκε από τον στον υπ' αριθ. λογαριασμό του προσφεύγοντος στην τράπεζα και συνολικό ποσό **19.072,15 €** που κατατέθηκε από τον στον υπ' αριθ. λογαριασμό του προσφεύγοντος στην , ήτοι σύνολο πιστώσεων **30.887,98 €**, αφορούν σε συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη πηγή προέλευσης, καθώς οι εν λόγω πιστώσεις

σχετίζονται με την ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα του προσφεύγοντος, ως αρχιτέκτονα και εμπόρου λιανικά οικοδομικών υλικών και γι αυτές εκδόθηκαν τα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία, τα οποία και καταχωρήθηκαν στα τηρούμενα βιβλία του.

Βάσει των ανωτέρω η προσαύξηση περιουσίας που καταλογίζεται για το υπό κρίση έτος σε βάρος του προσφεύγοντος, διαμορφώνεται με την παρούσα απόφαση, ως ακολούθως:

Φορολογικό Έτος	Πρωτογενείς καταθέσεις σε Λογαριασμούς του προσφεύγοντος βάσει Ελέγχου	Πρωτογενείς καταθέσεις σε Λογαριασμούς του προσφεύγοντος βάσει Απόφασης
2014	69.140,00 €	38.252,02 €

Ως προς τον επί μέρους ισχυρισμό του προσφεύγοντος, περί του ότι κακώς αφαιρέθηκαν από τις φορολογητέες εκροές του δαπάνες αγοράς πετρελαίου κίνησης, ποσού 1.667,27 € καθώς και ότι κακώς προστέθηκαν στις φορολογητέες εισροές του ποσά 46.537,37 € (πωλήσεις χωρίς παραστατικά) 30.000,00 € (πιστώσεις του) και 32.500,00 € (πιστώσεις του) αντίστοιχα.

Επειδή, η υποχρέωση του επιτηδευματία για έκδοση των οριζόμενων στον Κ.Φ.Α.Σ. στοιχείων, επιβάλλεται με σκοπό την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων του ίδιου και των συναλλασσόμενων με αυτόν (βλ. [ΣΤΕ 1365/2017](#) εππαμ., [ΣΤΕ 2221/2018](#)). Οι εν λόγω φορολογικές υποχρεώσεις περιλαμβάνουν και τον φόρο προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.), ο οποίος όχι μόνο ρυθμίζεται από το ενωσιακό δίκαιο, αλλά συνιστά και ίδιο πόρο της Ευρωπαϊκής Ένωσης (βλ. λ.χ. ΔΕΕ [C-42/17](#)).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 2 παρ 1 του Ν.2859/2000 (ΚΦΠΑ) ορίζεται ότι: «1. Αντικείμενο του φόρου είναι: α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα, ...».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ 1 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Παράδοση αγαθών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται κάθε πράξη με την οποία μεταβιβάζεται το δικαίωμα να διαθέτει κάποιος ως κύριος ενσώματα κινητά αγαθά, καθώς και τα ακίνητα του άρθρου 6....»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ 1 του Ν.2859/2000, μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν

πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν... Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ 1 του Ν.2859/2000, ορίζεται ότι: «*Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 36, β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίον επιβαρύνθηκαν, ...».*

Επειδή, κατ' εφαρμογή των ανωτέρω διατάξεων για την υπό κρίση φορολογική περίοδο 01/01-31/12/2014, ορθώς από τον έλεγχο, δεν αναγνωρίστηκε στον προσφεύγοντα το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών ποσού 426,63 €, που αντιστοιχεί σε διάφορες δαπάνες ύψους 1.863,61 € και του καταλογίστηκε επιπλέον φόρος εκροών ύψους 10.703,59 €, που αντιστοιχεί σε μη έκδοση φορολογικού στοιχείου εσόδου αξίας 46.537,37 €, λόγω του προκύψαντος ελλείμματος, ήτοι «αποκρυβέντων πωλήσεων», κατά την επεξεργασία των δεδομένων των λογιστικών αρχείων ιδιόκτητων αποθεμάτων (απογραφής έναρξης και λήξης).

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, βάσει της νομολογίας, (ΣτΕ 2691/2019), η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης διοικητικής κύρωσης (και, γενικότερα, του ευμενέστερου για τον φορολογούμενο νόμου περί επιβολής διοικητικών κυρώσεων) για παράβαση της φορολογικής νομοθεσίας αποτελεί γενική αρχή του ημεδαπού φορολογικού δικαίου (πρβλ. ΣτΕ 3821/2005, ΣτΕ 3278/2007, ΣτΕ 2408/2010), με δικαιολογητικό έρεισμα τις συνταγματικές διατάξεις περί ισότητας (άρθρο 4 παρ. 1) και περί αναλογικότητας των περιορισμών του δικαιώματος επί της περιουσίας (άρθρο 25 παρ. 1 εδαφ. δ΄ - βλ. ΣτΕ 2031/2013 και [ΣτΕ 2402/2016](#)), οι οποίες δεσμεύουν τον νομοθέτη, όσον αφορά τη ρύθμιση, με διατάξεις μεταβατικού δικαίου, των υποθέσεων επιβολής φορολογικών κυρώσεων που εκκρεμούν ενώπιον της Διοίκησης ή ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων, όταν αυτός κρίνει ότι η αποτελεσματική πρόληψη και καταστολή των οικείων παραβάσεων μπορεί να επιτευχθεί μέσω της θέσπισης διοικητικών κυρώσεων ηπιότερων σε σχέση με τις ήδη προβλεπόμενες στο νόμο (πρβλ. [ΣτΕ 2402/2016](#)).

Επειδή, η ανωτέρω αρχή δεν έχει πεδίο εφαρμογής, όταν ο νεότερος νόμος περί επιβολής φορολογικών κυρώσεων είτε δεν είναι συγκρίσιμος με τον προηγούμενο (πρβλ. ΣτΕ 4159/2009 επταμ., ΣτΕ 2031/2013), είτε συνδέεται αναπόσπαστα με τη θέσπιση νέου, ουσιωδώς διαφορετικού κανονιστικού πλαισίου φορολογίας, ώστε να μην απηχεί διαφορετική εκτίμηση του νομοθέτη ως προς τον πρόσφορο και αναγκαίο χαρακτήρα των κυρώσεων που προβλέπονταν υπό το προγενέστερο νομοθετικό καθεστώς (πρβλ. ΣτΕ 459/2013 Ολομ., [ΣτΕ 2402/2016](#) και ΔΕΚ μειζ. συνθ. 11.3.2008, Jager, [C-420/06](#), σκέψεις 59-60, 70, 82-83). Εξάλλου, ο ανωτέρω κανόνας δεν είναι απόλυτος, αλλά μπορεί να καμφθεί από σαφή, αντίθετη νομοθετική διάταξη, η οποία είτε αποκλείει την αναδρομική εφαρμογή της νεότερης, ευμενέστερης για τον φορολογούμενο ρύθμισης είτε την προβλέπει, όχι όμως άνευ ετέρου, αλλά υπό προϋποθέσεις που θίγουν ουσιωδώς τα έννομα συμφέροντα του φορολογούμενου. (ΣτΕ 2961/2019).

Επειδή, το άρθρο 7 της ΕΣΔΑ κατοχυρώνει και την αρχή της αναδρομικής εφαρμογής του ευμενέστερου για τον παραβάτη ουσιαστικού “ποινικού” νόμου (βλ. ΕΔΔΑ μειζ. συνθ. 17.9.2009, 10249/03, Scorpola κατά Ιταλίας, σκέψεις 108-109). Δεδομένου ότι το προστατευτικό πεδίο του άρθρου 7 της ΕΣΔΑ καλύπτει και τις περιπτώσεις επιβολής διοικητικών κυρώσεων “ποινικής” φύσης, βάσει κριτηρίων παρόμοιων με εκείνα της νομολογίας Engel για το άρθρο 6 της ΕΣΔΑ (βλ. ΕΔΔΑ decision 24.11.1998, 38644/97, Brown κατά Ηνωμένου Βασιλείου, ΕΔΔΑ 15.5.2008, 7460/03, Nadtochiy κατά Ουκρανίας, σκέψη 32, ΕΔΔΑ 4.10.2016, 37462/09, Žaja κατά Κροατίας, σκέψεις 86-89 και ΕΔΔΑ 4.6.2019, 12096/14 και 39335/16, Rola κατά Σλοβενίας, σκέψη 54), η προαναφερόμενη αρχή εφαρμόζεται και επί χρηματικών φορολογικών/ τελωνειακών κυρώσεων σημαντικού ύψους (βλ. ΣτΕ 2957/2013, [ΣτΕ 2221/2018](#), [ΣτΕ 351/2019](#) επταμ., 1389/2019 επταμ.), όπως είναι το επίδικο πρόστιμο. Περαιτέρω και η ως άνω αρχή δεν είναι απόλυτη, αλλά η εφαρμογή της μπορεί να περιορισθεί από τον κοινό νομοθέτη, τηρουμένης της αρχής της αναλογικότητας/δίκαιης ισορροπίας (βλ. [ΣτΕ 351/2019](#) επταμ., [ΣτΕ 1389/2019](#) επταμ.).

Επειδή, στην παρ. 2 περ. α΄ του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013, η οποία καταργήθηκε με την παρ. 4 περ. β΄ του [άρθρου 3](#) του ν. [4337/2015](#), οριζόταν ότι: «Όταν η παράβαση αναφέρεται σε μη έκδοση ή σε ανακριβή έκδοση παραστατικού στοιχείου και έχει ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ, επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό σαράντα τοις εκατό (40%) της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους αυτής που αποκρύφθηκε με ελάχιστο ύψος προστίμου στην περίπτωση αυτή το ποσό των δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ».

Επειδή, στις μεταβατικές διατάξεις των παρ. 3 και 5 του άρθρου 7 του ν. [4337/2015](#), ορίζεται ότι: «3.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: α).....,β)....., γ)....., δ)....., ε)....., στ) Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση. 5. Οι παράγραφοι 3 και 4 του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 (Α'170)».

Επειδή, για παραβάσεις μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, η κύρωση που επιβάλλεται σύμφωνα με την παρ. 3 περ. στ' του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, ανέρχεται στο 25% της αξίας της συναλλαγής, η οποία είναι σε κάθε περίπτωση επεικέστερη της διάταξης του άρθρου 55 2^α του ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά το χρόνο διάπραξης της παράβασης. Συγκρινόμενη όμως με τη ρύθμιση του άρθρου 3 παρ. 4β του ν. 4337/2015 σύμφωνα με την οποία ουδέν πρόστιμο επιβάλλεται από 1-12-2015 και εφεξής για ακριβώς ίδιες παραβάσεις, η ανωτέρω μεταβατική ρύθμιση καθίσταται λιγότερη ευνοϊκή.

Επειδή περαιτέρω με την εγκύκλιο ΠΟΛ 1119/2018 της ΑΑΔΕ δίνονται και για το πως θα γίνεται η εφαρμογή της ευνοϊκότερης ρύθμισης για πρόστιμα που αφορούν δηλώσεις προ της έναρξης ισχύος του ΚΦΔ. Στην παρ 1.3. Λοιπά θέματα διευκρινίζεται ότι: «α) Με την υποβολή εκπροθέσμων δηλώσεων μετά την κοινοποίηση της εντολής **δεν θίγονται τα πρόστιμα που επιβάλλονται για λοιπές παραβάσεις, όπως ενδεικτικά τα πρόστιμα του άρθρου 7 του ν. [4337/2015](#) που επιβάλλονται για παραβάσεις του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992), του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. [4093/2012](#)) ή του άρθρου 55 του Κ.Φ.Δ. ή τα πρόστιμα του άρθρου 79 του ν. [4472/2017](#) για πλαστά, νοθευμένα ή εικονικά φορολογικά στοιχεία.....**».

Επειδή, από την αιτιολογική έκθεση (παρ. 5 και 6 αυτής) του ν. [4337/2015](#), προκύπτει ότι η κατάργηση με το άρθρο 3 (παρ. 3 περ. δ' και 4 περ. α' και β') του νόμου αυτού, των περιπτώσεων θ' της παρ. 1 του άρθρου 54 και των παρ. 1 και 2 του [άρθρου 55](#) του ν. [4174/2013](#) (Κ.Φ.Δ.), με τις οποίες επιβαλλόταν πρόστιμο σε περίπτωση μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης παραστατικών στοιχείων, που είχαν ως αποτέλεσμα την απόκρυψη συναλλαγής ή μέρους αυτής, όπως άλλωστε προβλεπόταν και με το προηγούμενο καθεστώς του άρθρου 5 παρ. 10 περ. α του ν. [2523/1997](#), συνιστά νομοθετική μεταβολή, αφού οι παραβάσεις της μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης

επαγγελματικών στοιχείων αντιμετωπίζονται πλέον ως μία ενιαία διαδικαστική παράβαση, σύμφωνα με την περ. η' της παρ. 1 του ίδιου [άρθρου 54](#) του ν. [4174/2013](#), η οποία σχετίζεται με την τήρηση των υποχρεώσεων που απορρέουν από τη λογιστική νομοθεσία. **Εξάλλου, η μη έκδοση ή η ανακριβής έκδοση επαγγελματικών στοιχείων, έχει, στις περισσότερες περιπτώσεις, ως άμεση συνέπεια τη φοροδιαφυγή και συνεπώς καταλήγει σε ουσιαστικές και όχι διαδικαστικές παραβάσεις, τιμωρούμενες με το [άρθρο 58Α](#) του ν. [4174/2013](#) και έτσι στο εξής το ύψος του προστίμου συνδέεται πλέον με την ουσιαστική φοροδιαφυγή και όχι τον αριθμό των μη εκδοθέντων ή ανακριβώς εκδοθέντων στοιχείων.** Με τα δεδομένα αυτά, οι προαναφερθείσες, καταργητικές των προστίμων διατάξεις που επικαλείται ο προσφεύγων, συνδέονται αναπόσπαστα με τη θέσπιση ενός νέου, ουσιωδώς διαφορετικού νομοθετικού καθεστώτος, για την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής στην ειδικότερη περίπτωση της μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης επαγγελματικών στοιχείων και, **συνεπώς δεν έχει έδαφος εφαρμογής, στην περίπτωση αυτή, η νεότερη ευμενέστερη διάταξη.** (βλ. ΣτΕ 2691/2019, σκέψεις 11 και 25-28).

Επειδή περαιτέρω, με βάση τη νομολογία (ΣτΕ 2462/1981, 2672/1994, 3821/2005, 3278/2007, 2408/2010), αναγνωρίζεται μεν η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της επεικέστερης φορολογικής κύρωσης, ως γενική αρχή του Δικαίου, η ισχύς της οποίας όμως τελεί υπό την προϋπόθεση ότι στη νεότερη ρύθμιση δεν υφίσταται ρητή πρόβλεψη περί του αντιθέτου. Στις ΣτΕ 120/2013 και 543/2013, δεν αναγνωρίζεται υπερνομοθετική ισχύς της αρχής της αναδρομικότητας και έτσι θεωρούνται έγκυροι οι περιορισμοί στην αναδρομική εφαρμογή της ηπιότερης κύρωσης που τίθενται στις μεταβατικές διατάξεις του νεότερου επεικέστερου νόμου. Στις αποφάσεις αυτές, η εν λόγω αρχή νοείται ως Γενική Αρχή του Διοικητικού Δικαίου που υποχωρεί όταν ο Νόμος ορίζει ρητά ότι δεν ισχύει αναδρομικά.

Συνεπώς από τις αναφερθείσες διατάξεις συνάγεται ότι ορθά η αρμόδια φορολογική αρχή επέβαλε το σχετικό πρόστιμο του άρθρου 7 παρ 3 παρ στ' του Ν. 4337/2015, σε συνδυασμό με την παρ 5 του άρθρου 7 του ίδιου ως άνω νόμου και ο περί του ισχυρισμός του προσφεύγοντος, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική αποδοχή** της από **23-10-2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του **του** με **ΑΦΜ** και συγκεκριμένα την **τροποποίηση: α)** της με αριθμ.**/2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, και την **επικύρωση: β)** της με αριθμό

...../2019 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015, φορολογικού έτους 2014 και γ) της με αριθμ./2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/10/2014-31/12/2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, με βάση το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθμ./2019 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015, φορολογικού έτους 2014

Πρόστιμο αρ. 7 παρ 3 περ στ' ν. 4337/2015	Φορολογικό έτος 2014
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	11.634,34 €

Υπ' αριθμ./2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014

Εισοδήματα 01/01/2014–31/12/2014		ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	Υπόχρεου	2.023,50	71.163,50	40.275,52	30.887,98
	Της συζύγου	8.530,78	8.530,78	8.530,78	0,00
Χρεωστικό ποσό		1.319,66	24.135,86	13.942,83	10.193,03
Προκαταβολή φόρου & φόρος που παρακρατήθηκε			2.588,81	2.588,81	0,00
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμ. ακιν.		39,55	39,55	39,55	0,00
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα τέλη χαρτοσήμου		7,91	7,91	7,91	0,00
Πρόστιμο αρ. 58 Ν. 4174/2013			11.408,10	6.311,59	5.096,51
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		282,63	1.461,95	1.064,96	396,99
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	0,00
Προκαταβολή επόμενου έτους		567,28	567,28	567,28	0,00
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης		205,33	205,33	205,33	0,00
Χρεωστικό ποσό φόρου		483,55	35.887,17	20.200,64	15.686,53
Διαφορά συμψηφισμού		47,26	47,26	47,26	0,00
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών		436,29	35.839,91	20.153,38	15.686,53

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

Υπ' αριθμ./2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/10/2014-31/12/2014

Μη αναγνώριση πιστωτικού υπόλοιπου προς έκπτωση	6.122,94
Διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας	5.118,71
Πρόστιμο αρ. 58Α ν. 4174/2013	2.559,36
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	7.678,07 €

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

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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