



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 23/07/2020

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

Αριθμός απόφασης: 1189

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας: 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333267

ΦΑΞ : 2313-333258

e-mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 968/2017) 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 υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την υπ' αριθ. Ε.2043/06.04.2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. που εκδόθηκε δυνάμει της παρ. 4 του άρθρου έκτου της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου «Μέτρα αντιμετώπισης της πανδημίας του κορωνοϊού COVID-19 και άλλες κατεπείγουσες διατάξεις» (Α' 75/30.03.2020), η οποία κυρώθηκε με το άρθρο 1 του ν.4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86/25.04.2020).

5. Την Α. 1122/29.05.2020 Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία αποφασίστηκε η παράταση της προθεσμίας του δεύτερου εδαφίου της παρ. 4 του άρθρου έκτου της από 30.03.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (Α' 75) ως προς την εξέταση της ενδικοφανούς προσφυγής του άρθρου 63 του ν. 4174/2013.

6. Την από 15/01/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ:, κατά των κατωτέρω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΣΤΟΡΙΑΣ:

α) της υπ' αριθ.12.2019 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015 για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 – 31/12/2013,

β) της υπ' αριθ.12.2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το οικ. έτος 2014 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 – 31/12/2013),

γ) της υπ' αριθ.12.2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 – 31/12/2013,

δ) της υπ' αριθ.12.2019 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 4 ν.2523/1997 για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 – 31/12/2013 και

τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

7. Την υπ' αριθ.12.2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015 για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 – 31/12/2013, την υπ' αριθ.12.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το οικ. έτος 2014 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 – 31/12/2013), την υπ' αριθ.12.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 – 31/12/2013 και την υπ' αριθ.12.2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 4 ν.2523/1997 για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 – 31/12/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΣΤΟΡΙΑΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

8. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΣΤΟΡΙΑΣ.

9. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 15/01/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ:, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ.12.2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΣΤΟΡΙΑΣ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 – 31/12/2013, πρόστιμο ποσού 4.157,13€, λόγω μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου εσόδου (Τ.Π.Υ.) για συναλλαγή μεγαλύτερη των 1.200,00€, σε μία (-1-)

περίπτωση, καθαρής αξίας 16.628,50€, κατά παράβαση του άρθρου 6 της παρ. Ε1 του ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), που επισύρει την επιβολή της προβλεπόμενης από την περ. στ' της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 κύρωσης, ήτοι 16.628,50€ x 25%.

Με την υπ' αριθ./....12.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΣΤΟΡΙΑΣ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για το οικ. έτος 2014 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 – 31/12/2013), φόρος ποσού 4.230,99€, πρόστιμο ανακρίβειας άρθρου 58 και τόκοι άρθρου 53 ν.4174/2013 ποσού 4.339,30€ και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 162,82€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 8.733,11€, κατόπιν λογιστικού προσδιορισμού των φορολογητέων κερδών του από την ατομική επιχείρηση, με την προσθήκη α) της αξίας του μη εκδοθέντος φορολογικού στοιχείου εσόδου (Τ.Π.Υ.), ως αποκρυσταλλώσεως ύλης, ποσού 16.628,50€, και β) ποσού 3.445,88€ ως προσαύξησης περιουσίας του από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 48 παρ. 3 του ν.2238/1994 και τον συμφητισμό ζημίας ποσού 4.054,61€.

Με την υπ' αριθ./....12.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΣΤΟΡΙΑΣ, εξαλείφθηκε το βάσει δήλωσης πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση ποσού 497,70€ και επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 – 31/12/2013, κύριος φόρος 3.326,85€ πλέον προστίμου και τόκων (άρθρων 58Α και 53 ν.4174/2013) ποσού 3.412,02€, ήτοι συνολικό ποσό 6.738,87€, λόγω μη έκδοσης του προαναφερθέντος φορολογικού στοιχείου εσόδου (Τ.Π.Υ.), καθαρής αξίας 16.628,50€ πλέον Φ.Π.Α. 3.824,55€.

Με την υπ' αριθ./....12.2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 4 ν.2523/1997 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΣΤΟΡΙΑΣ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 – 31/12/2013, πρόστιμο ποσού 150,00€, λόγω μη υποβολής δήλωσης μεταβολών – μετάταξης του αντικειμένου εργασιών, κατά παράβαση του άρθρου 36 παρ. 1 περ. β' του ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.), που επισύρει την επιβολή της προβλεπόμενης από την παρ. 1 του άρθρου 4 του ν.2523/1997 κύρωσης.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από 16/12/2019 εκθέσεων προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015, φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α., της Δ.Ο.Υ. ΚΑΣΤΟΡΙΑΣ, κατόπιν μερικού ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ. 596/19.11.2018 εντολής του Προϊσταμένου της.

Από την επεξεργασία των δεδομένων των τραπεζικών λογαριασμών σε συνδυασμό με τα στοιχεία του Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας (Α.Υ.Ο. 4105/2015), διαπιστώθηκαν εγγραφές/κινήσεις σε τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος που προσδιορίστηκαν ως πρωτογενείς καταθέσεις, συνολικού ποσού 254.322,84€, τις οποίες ο έλεγχος συνεκτίμησε και έκρινε ότι στοιχειοθετείται η παράβαση της μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου για το ποσό των 16.628,50€, ως προμήθεια από παροχή υπηρεσιών εμπορικού αντιπροσώπου για τη μεσολάβηση στην πώληση γούνινων ειδών και εξαρτημάτων ένδυσης

(237.550,00€ x 7%) και προσαύξησης περιουσίας του από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, σύμφωνα με το άρθρο 48 παρ. 3 του ν.2238/1994, ποσού 3.445,88€, έπειτα από αφαίρεση των δηλωθέντων εισοδημάτων του – ακαθαρίστων εσόδων του από ατομική επιχείρηση (καφενείο), ήτοι 16.772,84€ - 13.3326,96€ = 3.445,88€.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν ή άλλως να μεταρρυθμιστούν οι προαναφερθείσες πράξεις, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Η κρίση της ελεγκτικής αρχής περί προσαύξησης περιουσίας και μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου είναι εσφαλμένη διότι καθ' ομολογία του ελέγχου τα ποσά πιστώσεων στους τραπεζικούς του λογαριασμούς, ύψους 237.550,00€ δεν αποτέλεσαν προσωπικό φορολογητέο εισόδημα από οποιαδήποτε αιτία και ουδέποτε απέκτησε εισόδημα από την άσκηση εμπορικής δραστηριότητας του εμπορικού αντιπροσώπου σε πωλήσεις γούνινων ειδών κατά το έτος 2013. Τα χρηματικά ποσά που κατέθεσε στο λογαριασμό του ο συγγενής του, προορίζονταν να δοθούν ως προκαταβολές για παραγγελίες γουναρικών από γουνοποιούς του, όπου κατοικεί ο προσφεύγων και εκείνοι (οι προμηθευτές) να αποστείλουν στην συνέχεια τα προϊόντα στον ανωτέρω που κατοικεί στο Τα εν λόγω χρηματικά ποσά αναλαμβάνονταν σχεδόν αυθημερόν από τους τραπεζικούς του λογαριασμούς και παραδίδονταν τοις μετρητοίς στους γουνοποιούς και ο προσφεύγων απλά εξυπηρετούσε τον, χωρίς να έχει το παραμικρό όφελος. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του επικαλείται ενδεικτικά τιμολόγια του καταθέτη των χρημάτων και συνεργατών του στο πλαίσιο σύμβασης μεταπρασίας (παρακαταθήκης) με την παρακράτηση ποσοστού 7%.
2. Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου και της χρηστής διοίκησης.

Επειδή, με το άρθρο 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. 2. Η πράξη επιβολής προστίμων κοινοποιείται στον φορολογούμενο ή το ευθυνόμενο πρόσωπο: α) μαζί με την πράξη προσδιορισμού του φόρου ή β) αυτοτελώς, εάν η πράξη προσδιορισμού του φόρου δεν εκδίδεται ταυτόχρονα. 3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία...».

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 2 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «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 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, 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 επ.). 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, η έκθεση ελέγχου πρέπει να περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα και πρέπει να διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα. Τα πορίσματα πρέπει να διατυπώνονται με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Επειδή, με το άρθρο 6 του Κ.Φ.Α.Σ. (ν.4093/2012 παρ. Ε1), ως ίσχυσε έως 31/12/2014, οριζόταν ότι: «1. Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου και την παροχή υπηρεσιών από υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών σε άλλο υπόχρεο, σε πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 ή σε αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. ή σε πρόσωπα εκτός της χώρας, για την άσκηση του επαγγέλματός τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, εκδίδεται τιμολόγιο, τουλάχιστον διπλότυπο...14... Στην περίπτωση παροχής υπηρεσίας το τιμολόγιο εκδίδεται με την ολοκλήρωση της παροχής. Όταν η παροχή υπηρεσίας διαρκεί, εκδίδεται τιμολόγιο κατά το χρόνο που καθίσταται απαιτητό μέρος της αμοιβής, για το μέρος αυτό και την υπηρεσία που παρασχέθηκε. Πάντως, το τιμολόγιο δεν μπορεί να εκδοθεί πέραν της διαχειριστικής περιόδου που παρασχέθηκε η υπηρεσία...».

Επειδή, στο άρθρο 14 παρ. 1 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας».

Επειδή, με το άρθρο 30 του ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι: «1. Ως ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις λαμβάνεται το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων από τις κάθε είδους εμπορικές συναλλαγές αυτών. 2. Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών

επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως: α) Για επιχειρήσεις που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, τα ακαθάριστα έσοδα εξευρίσκονται με βάση τα δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων...».

Επειδή, με το άρθρο 48 παρ. 3 του ν.2238/94, έτσι όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν.3888/10, για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 – 31/12/2013, ορίζεται ότι: «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, με την ΠΟΛ. 1095/2011 παρασχέθηκαν οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010 και διευκρινίστηκε ότι 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. 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. 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. 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. 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. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών, απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται τα πραγματικά στοιχεία, όπως αναφέρονται παραπάνω, και επίσης να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων, που αποτελούν ή όχι τεκμήρια απόκτησης περιουσιακών στοιχείων όπως ορίζεται από τις διατάξεις των άρθρων 17 και 18 του Κ.Φ.Ε..

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1175/2017 παρασχέθηκαν οδηγίες για την αντιμετώπιση θεμάτων ελέγχου προσαύξησης περιουσίας και διευκρινίστηκε 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. 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. Επίσης, 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.) και υπόκειται σε τυχόν λοιπές φορολογίες (π.χ. ΦΠΑ), εάν δεν έχει ήδη φορολογηθεί.

Επειδή, με την υπ' αριθμ. 1895/2018 απόφαση του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, κρίθηκε, μεταξύ άλλων, 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 (άρθρο 2 παρ. 1 του Συντάγματος), του κράτους δικαίου (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. α' του Συντάγματος), της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος) και

του τεκμηρίου αθωότητας, το οποίο κατοχυρώνεται στο άρθρο 6 παρ. 2 της ΕΣΔΑ και βρίσκει εφαρμογή και σε διοικητικές διαδικασίες καταλογισμού παραβάσεων και συναφών κυρώσεων, 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. 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 από την άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος [ήτοι από γνωστή πηγή, όπως αυτή καθορίστηκε/διαπιστώθηκε από τη φορολογική Διοίκηση, περίπτωση στην οποία δεν έχει πεδίο εφαρμογής η ρύθμιση του εδαφίου β της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ, όπως αυτή προστέθηκε με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν.3888/2010 (Α' 175), περί προσαύξησης περιουσίας προερχόμενης από άγνωστη πηγή ή αιτία, η οποία φορολογείται, κατά πλάσμα δικαίου, ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα, σύμφωνα με το εδάφιο α της ίδιας παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ] 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" (βλ. ΣτΕ 886/2016 επταμ., 173/2018 επταμ. – πρβλ. ΣτΕ 884/2016 επταμ., 2934 - 2935/2017 επταμ., 172/2018 επταμ.), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης(βλ. ΣτΕ 884/2016 επταμ., 2934 - 2935/2017 επταμ., 172 - 173/2018 επταμ.). Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (βλ. ΣτΕ 884/2016 επταμ., 2934 - 2935/2017 επταμ., 172 - 173/2018 επταμ.). Ειδικότερα, τέτοια στοιχεία έμμεσης απόδειξης ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος από την άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος (ήτοι απόδειξης όχι μόνο της ύπαρξης μη δηλωθέντος εισοδήματος, αλλά και της συγκεκριμένης πηγής του, δηλαδή της προέλευσής του από το ελευθέριο επάγγελμα του φορολογούμενου) μπορεί να θεωρηθούν ότι συντρέχουν σε

περίπτωση στην οποία τραπεζικός λογαριασμός του φορολογούμενου ελεύθερου επαγγελματία περιλαμβάνει μεγάλο ποσό το οποίο δεν καλύπτεται από τα (νομίμως φορολογηθέντα ή απαλλαχθέντα του φόρου) εισοδήματα που αυτός έχει δηλώσει στη φορολογική αρχή ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν (υποχρεωτικής) κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών εξηγήσεων (σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, του άρθρου 14 παρ. 1 του ν.4174/2013) ή στο πλαίσιο διαδικασίας προηγούμενης ακρόασης, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, επιδεικνύοντας την οφειλόμενη, σε χρηστή Διοίκηση, επιμέλεια και λαμβάνοντας τα αναγκαία, κατάλληλα και εύλογα, ενόψει των περιστάσεων, μέτρα ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, που προβλέπονται στο νόμο, καθόσον τα παραπάνω στοιχεία, συνεκτιμώμενα με τις λοιπές περιστάσεις της υπόθεσης, ενδέχεται να είναι ικανά να δικαιολογήσουν, ενόψει και των διδαγμάτων της λογικής και της κοινής πείρας, την εκτίμηση ότι το επίμαχο ποσό αντιστοιχεί σε αμοιβή από την άσκηση της επαγγελματικής δραστηριότητας του δικαιούχου του λογαριασμού (πρβλ., ιδίως, ΣτΕ 173/2018 επταμ. – πρβλ. επίσης 884/2016 επταμ., 172/2018 επταμ.). Άλλωστε, η ανωτέρω, υπό το καθεστώς του ΚΦΕ, δυνατότητα έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης με βάση το ύψος των τραπεζικών καταθέσεων του φορολογούμενου επιβεβαιώθηκε με τη ρύθμιση του άρθρου 67B παρ. 1 του ΚΦΕ, το οποίο τέθηκε με το άρθρο 4 παρ. 14 του ν.4038/2012 (Α' 14 – σύμφωνα με τη ρύθμιση αυτή, «Ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων με έλεγχο μπορεί να διενεργείται και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου: α) [...], ε) το ύψος των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά. Με τις πιο πάνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές του επιτηδευματία, τα φορολογητέα κέρδη και ο οφειλόμενος Φόρος Προστιθέμενης Αξίας, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της Ελεγκτικής») και, στη συνέχεια, με τη διάταξη του άρθρου 27 παρ. 1 περίπτ. ε' του ΚΦΔ (κατά την οποία, η Φορολογική Διοίκηση δύναται να χρησιμοποιεί και ελεγκτικές μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης, μεταξύ άλλων, με βάση το ύψος των τραπεζικών καταθέσεων του φορολογούμενου). Ειδικότερα, για την επαρκή τεκμηρίωση, στο πλαίσιο έμμεσης απόδειξης, της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος από την άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος, δεν αρκεί η εκ μέρους της φορολογικής Διοίκησης διαπίστωση της ύπαρξης σημαντικού ποσού σε τραπεζικούς λογαριασμούς του ελεύθερου επαγγελματία, το οποίο, κατά την εκτίμησή της, δεν αντιστοιχεί σε (νομίμως φορολογηθέντα ή απαλλαχθέντα του φόρου) εισοδήματα που αυτός έχει δηλώσει στη φορολογική αρχή ούτε σε άλλη πηγή ή αιτία, την οποία αυτός τυχόν επικαλείται ενώπιόν της, αλλά, κατά τα προεκτεθέντα, η φορολογική Διοίκηση οφείλει επιπλέον να λάβει τα αναγκαία, κατάλληλα και εύλογα, ενόψει των περιστάσεων, μέτρα ελέγχου και διερεύνησης της αληθούς πηγής ή αιτίας (καθώς και του χρόνου) της εισαγωγής του επίμαχου ποσού στην περιουσία του ελεύθερου επαγγελματία, ώστε το αποτέλεσμα των μέτρων αυτών, συνεκτιμώμενο με τα λοιπά στοιχεία και δεδομένα της υπόθεσης (συμπεριλαμβανομένων των εξηγήσεων και συναφών αποδεικτικών στοιχείων που τυχόν παρέχει ο φορολογούμενος για την

προέλευση του επίμαχου ποσού), να παρίσταται ικανό να προσδώσει στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα ότι η πηγή ή αιτία του επίμαχου ποσού ανάγεται στην άσκηση της οικονομικής δραστηριότητας του φορολογούμενου ως ελεύθερου επαγγελματία. Τα αναφερόμενα στην προηγούμενη σκέψη ισχύουν όχι μόνο προκειμένου περί ατομικού τραπεζικού λογαριασμού του ελεύθερου επαγγελματία, αλλά και σε περίπτωση που αυτός είναι δικαιούχος τραπεζικού λογαριασμού από κοινού με άλλο πρόσωπο, όπως ο/η σύζυγός του. Πράγματι, και σε τέτοια περίπτωση, το (σημαντικό) χρηματικό ποσό που εισέρχεται στον κοινό λογαριασμό και το οποίο δεν καλύπτεται από τα (νομίμως φορολογηθέντα ή απαλλαχθέντα του φόρου) εισοδήματα που έχουν δηλώσει στη φορολογική αρχή οι συνδικαιούχοι του λογαριασμού ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη πηγή ή αιτία, την οποία είτε επικαλείται ο ελεύθερος επαγγελματίας είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, λαμβάνοντας τα αναγκαία, κατάλληλα και εύλογα, ενόψει των περιστάσεων, μέτρα ελέγχου και έρευνας (στα οποία περιλαμβάνεται και η κλήση του έτερου συνδικαιούχου του λογαριασμού για παροχή πληροφοριών και, ενδεχομένως, συναφών αποδεικτικών στοιχείων, σύμφωνα με όσα έγιναν ερμηνευτικώς δεκτά στη σκέψη 5), μπορεί να θεωρηθεί, κατ' εκτίμηση του συνόλου των στοιχείων και των συνθηκών της υπόθεσης ότι συνιστά καρπό της επαγγελματικής δραστηριότητας του ελεύθερου επαγγελματία – συνδικαιούχου του λογαριασμού.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στις από 16/12/2019 εκθέσεις προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015, φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου Φ.Π.Α., της Δ.Ο.Υ. ΚΑΣΤΟΡΙΑΣ προκύπτει ότι, από την επεξεργασία των δεδομένων των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος σε συνδυασμό με τα στοιχεία του Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας (Α.Υ.Ο. 4105/2015), διαπιστώθηκαν εγγραφές/κινήσεις σε τραπεζικούς λογαριασμούς που προσδιορίστηκαν ως πρωτογενείς καταθέσεις, συνολικού ποσού 254.322,84€, τις οποίες ο έλεγχος συνεκτίμησε και έκρινε ότι στοιχειοθετείται η παράβαση της μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου για το ποσό των 16.628,50€, ως προμήθεια από παροχή υπηρεσιών εμπορικού αντιπροσώπου για τη μεσολάβηση στην πώληση γούνινων ειδών και εξαρτημάτων ένδυσης (237.550,00€ x 7%) και προσαύξησης περιουσίας του από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, σύμφωνα με το άρθρο 48 παρ. 3 του ν.2238/1994, ποσού 3.445,88€, έπειτα από αφαίρεση των δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων του από ατομική επιχείρηση (καφενείο) (16.772,84€ - 13.3326,96€). Ειδικότερα, αναφορικά με τις κατωτέρω πιστώσεις των τραπεζικών του λογαριασμών:

REC ID	Αριθμός λογαριασμού	Ημερομηνία συναλλαγής	Περιγραφή συναλλαγής	Αιτιολογία συναλλαγής	Ποσό πίστωσης
6452		30/1/2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ		9.000,00
6591		16/5/2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ		1.500,00
6601		3/6/2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ		2.500,00
6711		26/7/2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΕΠΙΤΑΓΩΝ		30.000,00
6734		7/8/2013	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ		5.000,00

6750		30/8/2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ		35.000,00
6771		24/9/2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ		1.900,00
6786		30/9/2013	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ		7.650,00
6824		2/10/2013	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ		10.000,00
6825		2/10/2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ		10.000,00
6830		3/10/2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ		20.000,00
6831		4/10/2013	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ		3.000,00
6844		23/10/2013	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ		10.000,00
6894		27/11/2013	ΚΤΘ ΕΠΙΤΑΓΩΝ EUROBANK		46.000,00
6905		28/11/2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΕΠΙΤΑΓΩΝ		46.000,00
ΣΥΝΟΛΟ					237.550,00

η ελεγκτική αρχή αποφάνθηκε ότι «τα ποσά που αντιστοιχούν στους παραπάνω ID και τις σχετικές κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών, δεν αφορούν πρωτογενείς καταθέσεις του και δεν αποτελούν προσωπικό του εισόδημα από οποιαδήποτε αιτία... τα σχετικά ποσά αφορούν προκαταβολές του συγγενή του (ασκεί τη δραστηριότητα της εμπορίας γουναρικών στο Κρήτης) τις οποίες κατέθετε σε τραπεζικούς του λογαριασμούς προκειμένου να κλείσει παραγγελίες γουναρικών από γουνοποιούς του (όπου και κατοικεί) ώστε εκείνοι στη συνέχεια να τα αποστείλουν στην επιχείρησή του στο μετά τις σχετικές κινήσεις καταθέσεων ακολουθούσαν (συνήθως) αυθημερόν ισόποσες αναλήψεις είτε με μία κίνηση είτε με περισσότερες διαδοχικές κινήσεις, γεγονός που αποδεικνύει ότι τα σχετικά ποσά δεν ανήκουν στον ελεγχόμενο αλλά έχουν διακινηθεί μέσω των λογαριασμών του... κρίνει ότι ο ελεγχόμενος παρείχε υπηρεσίες ΕΜΠΟΡΙΚΟΥ ΑΝΤΙΠΡΟΣΩΠΟΥ ΠΟΥ ΜΕΣΟΛΑΒΕΙ ΣΤΗΝ ΠΩΛΗΣΗ ΓΟΥΝΙΝΩΝ ΕΙΔΩΝ ΕΝΔΥΣΗΣ ΚΑΙ ΕΞΑΡΤΗΜΑΤΩΝ ΕΝΔΥΣΗΣ, δραστηριότητα που ασκούσε παλαιότερα (από 15/04/2011 έως 09/08/2012) και επί των σχετικών χρηματικών ποσών για την “εξυπηρέτηση” λάμβανε προμήθεια με ποσοστό τουλάχιστον 7% (ποσοστό προμήθειας που συνήθως εφάρμοζε ο στις συναλλαγές του».

Ωστόσο, η κρίση αυτή της ελεγκτικής αρχής περί στοιχειοθέτησης της αποδιδόμενης στον προσφεύγοντα παράβασης της μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου για το ποσό των 16.628,50€, ως προμήθεια από παροχή υπηρεσιών εμπορικού αντιπροσώπου για τη μεσολάβηση στην πώληση γούνινων ειδών και εξαρτημάτων ένδυσης (237.550,00€ x 7%) είναι πλημμελώς αιτιολογημένη καθόσον εδράζεται με τεκμαρτό ή συμπερασματικό τρόπο στην εικασία ότι ο προσφεύγων, παρά τη διακοπή άσκησης της δραστηριότητας του εμπορικού αντιπροσώπου στις 09/08/2012, εξακολουθούσε να ασκεί την εν λόγω δραστηριότητα, δίχως να γίνει συνολική αξιολόγηση και εκτίμηση όλων μαζί των στοιχείων που υπάρχουν στη διάθεση της ελεγκτικής υπηρεσίας, των πραγματικών περιστατικών, των αποτελεσμάτων τυχόν πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων, προκειμένου τα συμπεράσματα να είναι ασφαλή και βέβαια, δεδομένου ότι, όπως καταγράφεται στις εκθέσεις, εκ των προαναφερθεισών πρωτογενών καταθέσεων ο προσφεύγων

δεν οικειοποιήθηκε κάποιο μέρος τους, καθώς κάθε κατάθεση ακολουθούσε ισόποση ανάληψη ή συνεχόμενες τμηματικές αναλήψεις συνολικού ποσού ίσου με το ποσό της αρχικής κατάθεσης.

Επειδή, από τα προαναφερθέντα διαφαίνεται ότι η έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και οι προσβαλλόμενες πράξεις, ήτοι: α) υπ' αριθ./....12.2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015, β) υπ' αριθ./....12.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος (κατά το μέρος που αφορά τον καταλογισμό αποκρυστάλλωσης ύλης, ύψους 16.628,50€), γ) υπ' αριθ./....12.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. και δ) υπ' αριθ./....12.2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 4 ν.2523/1997, είναι πλημμελώς αιτιολογημένες.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, περί εσφαλμένης κρίσης του ελέγχου επί της μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου, προβάλλεται λυσιτελώς και γίνεται αποδεκτός.

Επειδή, με το άρθρο 36 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης. 2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:... γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης, η οποία δεν προσβάλλεται με ένδικο βοήθημα ή μέσο και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά...» και με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 6 του ίδιου κώδικα, ορίζεται ότι: «Αν με την απόφαση [της Δ.Ε.Δ.] ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς... Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης».

Επειδή, παρέχεται στον Προϊστάμενο της αρμόδιας φορολογικής αρχής η δυνατότητα έκδοσης νέων πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού και επιβολής προστίμων, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 36 παρ. 2 και 63 παρ. 6 του ν.4174/2013.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 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, ουδέν στοιχείο προσκομίστηκε για την τεκμηρίωση των πρωτογενών καταθέσεων που υπερβαίνουν το δηλωθέν εισόδημα στο υπό κρίση έτος, με αποτέλεσμα ο προσφεύγων να μην ανταποκρίνεται στο βάρος της αιτιολόγησης των καταθέσεων τούτων και ως εκ τούτου, ορθώς

υπολογίστηκε ποσό 3.445,88€ ως προσαύξηση περιουσίας του από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 48 παρ. 3 του ν.2238/1994.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την μερική αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ./15.01.2020 ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ: και συγκεκριμένα:

- την ακύρωση της υπ' αριθ./.....12.2019 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΣΤΟΡΙΑΣ, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 – 31/12/2013, ως πλημμελώς αιτιολογημένη,
- την τροποποίηση της υπ' αριθ./.....12.2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΣΤΟΡΙΑΣ, για το οικ. έτος 2014 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 – 31/12/2013), και συγκεκριμένα α) την ακύρωσή της κατά το μέρος που αφορά τον καταλογισμό της αξίας του μη εκδοθέντος φορολογικού στοιχείου εσόδου (Τ.Π.Υ.), αποκρυβείας ύλης ποσού 16.628,50€, ως πλημμελώς αιτιολογημένη και την επικύρωσή της κατά το μέρος που αφορά τον καταλογισμό ποσού 3.445,88€ ως προσαύξησης περιουσίας από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, κατά το άρθρο 48 παρ. 3 ν.2238/1994 και το συμψηφισμό ζημιάς ποσού 4.054,61€,
- την ακύρωση της υπ' αριθ./.....12.2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΣΤΟΡΙΑΣ, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 – 31/12/2013, ως πλημμελώς αιτιολογημένη,
- την ακύρωση της υπ' αριθ./.....12.2019 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 4 ν.2523/1997, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΣΤΟΡΙΑΣ, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 – 31/12/2013, ως πλημμελώς αιτιολογημένη.

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ./.....12.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος
οικ. έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013 – 31/12/2013)

Προέλευση εισοδήματος	Ποσά δήλωσης		Ποσά ελέγχου		Ποσά απόφασης		Διαφορά απόφασης - ελέγχου
	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	
Από εμπορικές επιχειρήσεις	0,00		16.628,50		0,00		-16.628,50
Από μισθωτές υπηρεσίες		28.579,16		28.579,16		28.579,16	0,00
Από ελευθέρια επαγγέλματα	253,26		3.699,14		3.699,14		0,00
Συνολικό εισόδημα	253,26	28.579,16	20.327,64	28.579,16	3.699,14	28.579,16	-16.628,50
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται	4.054,61		4.054,61		4.054,61		0,00

Υπόλοιπο	-3.801,35	28.579,16	16.273,03	28.579,16	-355,47	28.579,16	-16.628,50
Φορολογητέο εισόδημα	0,00	28.579,16	16.273,03	28.579,16	0,00	28.579,16	-16.273,03

Περιγραφή	Βάσει Ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - Ελέγχου
Διαφορά φόρου για καταβολή	4.230,99	0,00	-4.230,99
Πρόστιμο και τόκοι του ν.4174/2013	4.339,30	0,00	-4.339,30
Εισφορά αλληλεγγύης	162,82	0,00	-162,82
Σύνολο για καταβολή	8.733,11	0,00	-8.733,11

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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