



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 30/9/2020

Αριθμός απόφασης: 1542

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νίκη

Τηλέφωνο : 2313333245

ΦΑΞ : 2313333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), ως 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 και ισχύει.
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).
2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την Ε2043/6-4-2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση της παρ. 4 του άρθρου 6 του από 30/3/2020 ΠΝΠ (Α' 75).
4. Την με αρ. πρωτ. Α.1122/29-5-2020 (ΦΕΚ Β' 2088/2020) Κοινή Απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε..
5. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2017/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
6. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 14/2/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή τουμε ΑΦΜ, κατοίκου, επί της οδού αρ. ..., Τ.Κ., κατά της με αρ. .../.../31-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, της με αρ. .../.../31-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού

προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, της με αρ. .../.../31-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 -31/12/2013, της με αρ. .../.../31-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2014 -31/12/2014, της με αρ. .../.../31-12-2019 πράξης επιβολής προστίμου Κ.Φ.Α.Σ. χρήσης 2013 και της με αρ. .../.../31-12-2019 πράξης επιβολής προστίμου Κ.Φ.Α.Σ. φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

7. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
8. Την από 6/3/2020 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων.
9. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 14/2/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τουμε 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα :

1. Με τη με αριθμό .../.../31-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος 5.074,31 €, πλέον πρόσθετων φόρων 5.204,21 € και εισφορά αλληλεγγύης 466,67 €, ήτοι συνολικό ποσό **10.745,19 €**.
2. Με τη με αριθμό .../.../31-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος 5.693,06 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 ΚΦΔ 2.846,53 € και ειδική εισφορά αλληλεγγύης 531,89 €, ήτοι συνολικό ποσό **9.071.48 €**.
3. Με τη με αριθμό .../.../31-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 – 31/12/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 1.593,51 €, πλέον πρόσθετων φόρων 1.634,31 €, ήτοι συνολικού ποσού **3.227,82 €**.
4. Με τη με αριθμό .../.../31-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2014 -31/12/2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 1.151,50 €, πλέον προστίμου του άρθρου 58^Α του ΚΦΔ 575,75 €, ήτοι συνολικού ποσού **1.727,25 €**.
5. Με τη με αριθμό .../.../31-12-2019 πράξη επιβολής προστίμου Κ.Φ.Α.Σ. χρήσης 2013 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού **3.600,00€**, διότι :
 - α) Δεν καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία τέσσερα (4) Τ.Π.Υ. συνολικής καθαρής αξίας 350,00 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§,3 και 4§§17,18 του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012), που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 5§8 περ. δ' και ζ' του Ν.2523/1997 σε συνδυασμό

με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. ζ' του Ν 4337/2015. Ποσό καταλογισμού : $600,00 \times 1/3 = 200,00 \text{ €}$

β) Δεν καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία ένα τιμολόγιο επιχορηγήσεων του άρθρου 6 παρ. 3 του Ν.4093/2012, ύψους 1.368,00 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2§,3 και 4§§17,18 του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012), που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 5 παρ. 8 περ. δ' του Ν.2523/97 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. ζ' του Ν 4337/2015. Ποσό καταλογισμού : $600,00 \times 1/3 = 200,00 \text{ €}$.

γ) Υπέβαλε ανακριβώς τις Καταστάσεις Μηχανογραφικής Επεξεργασίας και Διασταύρωσης Πληροφοριών του άρθρου 10 παρ. 1 του Ν.4093/2013 (Κ.Φ.Α.Σ.), καθώς δεν συμπεριέλαβε σε αυτές ένα τιμολόγιο επιχορηγήσεων, ύψους 1.368,00 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1 και 10 του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012), που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 5 παρ. 6 περ. ζ' του Ν.2523/97, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. ζ' του Ν 4337/2015. Ποσό καταλογισμού : $600,00 \times 1/3 = 200,00 \text{ €}$.

δ) Ανέγραψε ανακριβώς την αμοιβή σε εκατόν μία (101) περιπτώσεις τιμολογίων παροχής υπηρεσιών, με την συνολική αποκρυβείσα αξία να ανέρχεται στο ποσό των 6.578,30 €, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 6 του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012), που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 5 παρ. 8 περ. γ' του Ν.2523/97, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. ζ' του Ν 4337/2015. Ποσό καταλογισμού : $15 \times 600,00 \times 1/3 = 3.000,00 \text{ €}$.

6. Με τη με αριθμό .../.../31-12-2019 πράξη επιβολής προστίμου Κ.Φ.Α.Σ. φορολογικού έτους 2014 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **22.750,00 €** ($91 \times 250,00$), διότι ανέγραψε ανακριβώς την αμοιβή του σε ενενήντα μία (91) περιπτώσεις τιμολογίων παροχής υπηρεσιών, με την συνολική αποκρυβείσα αξία να ανέρχεται στο ποσό των 5.981,60 €, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 6 του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012) και του άρθρου 13 παρ. 1 του Ν.4174/2013, που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. θ' και παρ. 2 περ. γ' του Ν.4174/2013.

Δυνάμει της με αρ./3-5-2019 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, διενεργήθηκε έλεγχος στην επιχείρηση του προσφεύγοντος με αντικείμενο εργασιών «Υπηρεσίες τήρησης λογιστικών βιβλίων με προσωπική εργασία» ως προς την ορθή τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων και των διατάξεων περί φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. στη χρήση 2013 και το φορολογικό έτος 2014. Κατόπιν επεξεργασίας και διασταύρωσης των δεδομένων των απλογραφικών βιβλίων και των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων των ελεγχόμενων ετών, διαπιστώθηκαν από τον έλεγχο οι ανωτέρω παραβάσεις περί ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, με συνέπεια να εκδοθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου. Περαιτέρω, από την επεξεργασία των τραπεζικών του λογαριασμών, η φορολογική αρχή διαπίστωσε προσαύξηση περιουσίας ποσού 3.032,30 € για τη χρήση 2013 και ποσού 9.293,00 € για το φορολογικό έτος 2014, από άγνωστη πηγή ή αιτία προέλευσης που δε δηλώθηκε, κατά την έννοια των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 15 του Ν.3888/2010 και της παρ. 4 του άρθρου 21 του

Ν. 4172/2013 (ΚΦΕ). Ακολούθως, εκδόθηκαν οι πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α..

Ο προσφεύγων, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ανωτέρω πράξεων και προβάλλει τους εξής ισχυρισμούς:

- 1) Παραγραφή φορολογικής αξίωσης του Δημοσίου για το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013).
- 2) Πλημμέλειες των καταλογιστικών πράξεων και των συμπροσβαλλόμενων αυτών εκθέσεων ελέγχου (εσφαλμένη ερμηνεία του νόμου περί έκδοσης τιμολογίων παροχής υπηρεσιών «δωρεάν»),
- 3) Πλημμέλειες των καταλογιστικών πράξεων και της συμπροσβαλλόμενης έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος ως προς τον έλεγχο από το άνοιγμα λογαριασμών.

Ως προς την ένσταση παραγραφής

Επειδή στην παρ. 1 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 (Όπως η περίπτωση β΄ της παρ. 4 του άρθρου 84 αντικαταστάθηκε με την [παρ. 6 του άρθρου 13 του Ν. 3522/2006](#) (ΦΕΚ Α΄ 276/22-12-2006) και σύμφωνα με το [άρθρο 39 του ίδιου νόμου](#) ισχύει από 22/12/2006 και μετά) ορίζεται:

«Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι : «1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.

Επειδή στο άρθρο 9§5 του ν. 2523/97 ορίζεται ότι: «5. Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή περαιτέρω, στην παρ. 11 του άρθρου 72 «Μεταβατικές διατάξεις» του Ν.4174/2013 ορίζεται : «*Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου*

και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό...».

Από τις ανωτέρω διατάξεις συνάγεται ότι όσον αφορά στην έκδοση πράξεων επιβολής φόρου και προστίμου για χρήσεις πριν την έναρξη ισχύος του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ακολουθείται η διαδικασία που προβλέπεται από τον Κ.Φ.Δ. και ως εκ τούτου δεν απαιτείται η κοινοποίηση τους να γίνεται εντός του χρόνου παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή τους, αλλά αρκεί η έκδοσή τους εντός του χρόνου παραγραφής. Εν προκειμένω, οι προσβαλλόμενες πράξεις κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα με τη με αρ.πρωτ. .../31-12-2019 συστημένη επιστολή, η οποία παραδόθηκε στον προσφεύγοντα στις 08/01/2020 και ώρα 08:31:44, όπως προκύπτει από τον Εντοπισμό Αντικειμένου των ΕΛ.ΤΑ. με αριθμό RE.....GR.

Επειδή οι προσβαλλόμενες πράξεις προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου οικονομικού έτους 2014 (χρήσης 2013) εκδόθηκαν εντός της προθεσμίας κανονικής παραγραφής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 1 του Ν.2238/94, του άρθρου 57 παρ. 1 του Ν.2859/00, και του άρθρου 9 παρ. 5 του Ν.2523/97, ορθώς ενήργησε η φορολογική αρχή και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος τυχάνει απορριπτέος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί εσφαλμένης ερμηνείας του νόμου περί έκδοσης τιμολογίων παροχής υπηρεσιών «δωρεάν»

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. ΔΕΛΑ 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο της 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, σύμφωνα με το άρθρο 13 παρ.1 Ν.4174/2013 (ΚΦΔ), ως ίσχυε κατά την κρινόμενη περίοδο, ορίζεται ότι: «1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί βιβλία και στοιχεία που απεικονίζουν πλήρως τις συναλλαγές της επιχείρησης, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία.».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ 1 του άρθρου 1 του Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ), ως ίσχυε τις υπό κρίση χρήσεις, 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 ελευθέριο 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».

Στις παρ 1 και 3 του άρθρου 2 του ίδιου νόμου 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 περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 6 του Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ), ως ίσχυε, ορίζεται 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. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών οφείλει να εξασφαλίζει την έκδοση τιμολογίου από τον ίδιο σύμφωνα με τα οριζόμενα από τις διατάξεις του παρόντος άρθρου, καθώς επίσης εξ ονόματός του και για λογαριασμό του από τον πελάτη του ή από τρίτον, για τις παραδόσεις αγαθών ή παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιούνται από αυτόν, είτε στο εσωτερικό της χώρας, είτε σε άλλα κράτη - μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, είτε σε τρίτη χώρα. [...] 14. Το τιμολόγιο εκδίδεται κατά την παράδοση ή την έναρξη της αποστολής των αγαθών στον παραλήπτη, κατά περίπτωση. Κατ' εξαίρεση, το τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο σε ένα (1) μήνα από την παράδοση ή αποστολή των αγαθών στον αγοραστή και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο των συμβαλλομένων 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. ... Ειδικά σε περίπτωση παροχής σε πελάτη δικαιώματος λήψης υπηρεσιών, για συγκεκριμένο ή μη χρονικό διάστημα, έναντι προκαθορισμένης αμοιβής, ανεξάρτητα αν αυτή αφορά συγκεκριμένο ή μη πλήθος υπηρεσιών, το τιμολόγιο εκδίδεται κατά το χρόνο που η αμοιβή είναι απαιτητή και ο πελάτης αποκτά το σχετικό δικαίωμα λήψης των υπηρεσιών και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο των συμβαλλομένων».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 7 του Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ), ως ίσχυε, ορίζεται ότι: « 1. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών εκδίδει απόδειξη λιανικής, τουλάχιστον διπλότυπη, για κάθε πώληση αγαθού, για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου, ή παροχή υπηρεσίας προς φυσικό πρόσωπο, για την ικανοποίηση ατομικών ή οικογενειακών αναγκών ή προς τα μέλη προμηθευτικού συνεταιρισμού με βάση διατακτικές του ή αλλαγή λιανικώς πωληθέντος αγαθού. (...) 3. Στην απόδειξη λιανικής ή επιστροφής αναγράφεται και η αξία της πώλησης ή το ποσό της αμοιβής ή επιστροφής ή έκπτωσης, κατά συντελεστή Φ.Π.Α.. Το ποσό της αμοιβής αναγράφεται και ολογράφως όταν η απόδειξη εκδίδεται χειρόγραφη. Επί παροχής υπηρεσιών από ασκούντες ελεύθεριο επάγγελμα και υπόχρεους τήρησης πληροφοριών της παραγράφου 23 του άρθρου 4 χωρίς αμοιβή, στην απόδειξη λιανικής αναγράφεται η ένδειξη «δωρεάν», εφόσον δεν εκδίδεται στοιχείο αυτοπαράδοσης».

Επειδή, με την 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), στις παραγράφους 1, 2 και 3 του άρθρου 7, διευκρινίζεται ότι:

«Παράγραφος 1. Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής, οριοθετούνται οι περιπτώσεις που εκδίδεται απόδειξη λιανικής από τους υπόχρεους του Κ.Φ.Α.Σ., ήτοι στις περιπτώσεις που είτε

πωλούνται αγαθά για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου, είτε παρέχονται υπηρεσίες, σε φυσικά πρόσωπα (κοινό) για την ικανοποίηση ατομικών ή οικογενειακών αναγκών ή σε μέλη προμηθευτικού συνεταιρισμού με βάση διατακτικές του, καθώς επίσης και στην περίπτωση αλλαγής λιανικώς πωληθέντων αγαθών.

Παράγραφοι 2 και 3 ... Οι ελεύθεροι επαγγελματίες που παρέχουν υπηρεσίες δωρεάν, εκδίδουν απόδειξη αυτοπαράδοσης στις περιπτώσεις που οι υπηρεσίες που παρέχονται δωρεάν, χαρακτηρίζονται «ως αυτοπαραδόσεις υπηρεσιών» βάσει των διατάξεων του Ν. 2859/2000 «Κώδικας Φ.Π.Α.». Σε αντίθετη περίπτωση, στην απόδειξη που εκδίδουν στις περιπτώσεις που παρέχουν υπηρεσίες χωρίς αμοιβή, αναγράφουν την ένδειξη «Δωρεάν».

Επισημαίνεται ιδιαίτερα, ότι βάσει των νέων διατάξεων οι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών που ασκούν ελεύθεριο επάγγελμα (όπως και όλοι οι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών) και παρέχουν υπηρεσίες σε άλλο υπόχρεο, σε πρόσωπο της παραγράφου 1 του άρθρου 3, σε αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. ή σε πρόσωπο εκτός της χώρας, για την άσκηση του επαγγέλματος τους, εκδίδουν πλέον τιμολόγιο όπως ορίζεται στο άρθρο 6 και όχι απόδειξη παροχής υπηρεσιών (λιανικής), όπως εξέδιδαν σε περίπτωση παροχής των υπηρεσιών τους στα ως άνω πρόσωπα βάσει των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 13 του προΐσχύσαντος Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992)».

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, σύμφωνα με την από 31/12/2019 Έκθεση ελέγχου φόρου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, ο προσφεύγων παρέχει λογιστικές υπηρεσίες σε διάφορες επιχειρήσεις - πελάτες του. Ο κύριος όγκος των εργασιών του στα υπό κρίση έτη (περίπου 90%) προέρχεται από την παροχή υπηρεσιών προς την εταιρία με την επωνυμία “..... - ΑΦΜ, στην οποία συμμετέχει ο ίδιος με ποσοστό 50%. Στη συντριπτική τους πλειοψηφία, τα ιδιωτικά συμφωνητικά που είχαν υποβληθεί από τον προσφεύγοντα στη Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων με καταστάσεις συμφωνητικών άρθρου 8 παρ. 16 Ν. 1882/1990 και τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου κατόπιν του με αρ. πρωτ./31-05-2019 αιτήματος παροχής στοιχείων είχαν ως αντισυμβαλλόμενη την ανωτέρω εταιρία. Πέραν των εσόδων βάσει συμφωνητικών, ο προσφεύγων, σύμφωνα με τα τεθέντα στη διάθεση του ελέγχου απλογραφικά βιβλία φέρεται να παρείχε λογιστικές υπηρεσίες συστηματικά προς μεμονωμένους πελάτες, υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών. Κατά τον έλεγχο των εκδοθέντων στοιχείων προς τους μεμονωμένους πελάτες, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων εξέδιδε «δωρεάν» τιμολόγια για την παροχή υπηρεσιών ελέγχου-καταχώρησης-ενημέρωσης βιβλίων (και σε ορισμένες περιπτώσεις επιπλέον αυτών και για τον υπολογισμό Φ.Π.Α.) σε μεγάλο μέρος των συναλλασσόμενων με αυτόν υπόχρεων απεικόνισης φορολογικών συναλλαγών. Συγκεκριμένα, στο σύνολο των είκοσι τριών (23) περίπου πελατών προς τους οποίους παρείχε συστηματικά λογιστικές υπηρεσίες τήρησης βιβλίων εντός του έτους 2013, οι έντεκα (11) εξ αυτών ήταν συστηματικά χωρίς αμοιβή, ενώ σε δύο άλλες περιπτώσεις η παροχή υπηρεσιών γινόταν άλλοτε με αμοιβή κι άλλοτε δωρεάν, ενώ στο σύνολο των δεκατριών (13)

πελατών προς τους οποίους παρείχε συστηματικά λογιστικές υπηρεσίες τήρησης βιβλίων εντός του έτους 2014, οι εννέα (9) εξ αυτών ήταν συστηματικά χωρίς αμοιβή, ενώ άλλοι εμφανίζονταν άλλες φορές με αμοιβή και άλλες φορές χωρίς αμοιβή.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος ανατιολόγητα, με εικασίες, θεωρήσεις και εσφαλμένη ερμηνεία των εφαρμοστέων νόμων του καταλογίζει την παράβαση της ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων. Ισχυρίζεται δε ότι αληθώς παρείχε τις υπηρεσίες του δωρεάν στους συγκεκριμένους πελάτες λόγω των φιλικών και συγγενικών σχέσεων τους. Προς επίρρωση των ισχυρισμών του προσκομίζει πρωτότυπες υπεύθυνες δηλώσεις των υπό κρίση περιπτώσεων, στις οποίες κατά πλειοψηφία οι πελάτες επικαλούνται ότι τους παρασχέθηκαν από τον προσφεύγοντα δωρεάν υπηρεσίες λόγω φιλίας και του μικρού όγκου εργασιών της επιχείρησής τους.

Επειδή ο έλεγχος ορθώς έκρινε ότι ο προσφεύγων ανέγραψε ανακριβώς την αμοιβή του σε εκατόν μία (101) περιπτώσεις τιμολογίων παροχής υπηρεσιών για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013-31/12/2013 και σε ενενήντα μία (91) περιπτώσεις τιμολογίων παροχής υπηρεσιών για το φορολογικό έτος 2014 λαμβάνοντας υπόψη :

1. το είδος των συναλλασσόμενων με τον προσφεύγοντα οντοτήτων (υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών) και το είδος της παρασχεθείσας σε αυτούς εργασίας (έλεγχος-καταχώρηση-ενημέρωση βιβλίων-υπολογισμός Φ.Π.Α.),
2. το γεγονός ότι οι ανωτέρω συναλλασσόμενοι ήταν κατά το ελεγχόμενο διάστημα ενεργές επιχειρήσεις, με δηλωθείσες συναλλαγές, ενώ για το σύνολο σχεδόν των αντισυμβαλλόμενων εμφανίζονται στο Μητρώο του taxis ενεργές σχέσεις με τον προσφεύγοντα (Κατηγορία σχέσης : Επιχειρηματική / Είδος σχέσης : λογιστής),
3. το γεγονός ότι η ελεγχόμενη οντότητα αποτελεί επιχείρηση παροχής υπηρεσιών αποβλέπουσα στην επίτευξη κέρδους,
4. το γεγονός ότι η έκδοση τιμολογίων παροχής υπηρεσιών με την ένδειξη «δωρεάν» καταλαμβάνουν για την ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013-31/12/2013 ποσοστό άνω του 50%, ενώ για το φορολογικό έτος 2014 ποσοστό περίπου 70% των μεμονωμένων πελατών-υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών, στους οποίους ο ελεγχόμενος παρείχε συστηματικά λογιστικές υπηρεσίες.

Επειδή, κατά τον Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας (Κ.Φ.Δ.), μόνο οι μαρτυρίες που λαμβάνονται κατά τους ορισμούς των άρθρων 152 επ. του Κ.Φ.Δ. αποτελούν νόμιμα αποδεικτικά μέσα. Μαρτυρίες με μορφή υπευθύνων δηλώσεων του ν.1599/1986 καθώς και ένορκες βεβαιώσεις ενώπιον συμβολαιογράφου τρίτων προσώπων για πράγματα που ασκούν ουσιώδη επιρροή στην έκβαση της δίκης που διεξάγεται ενώπιον διοικητικού δικαστηρίου δεν αποτελούν νόμιμα

αποδεικτικά μέσα και δεν επιτρέπεται να ληφθούν νομίμως υπόψη, ούτε για τη συναγωγή δικαστικών τεκμηρίων, διότι δεν τηρήθηκαν οι απαιτούμενες από τον Κ.Φ.Δ. διατυπώσεις για την εγκυρότητά τους γιατί αποτελούν μαρτυρίες που λήφθηκαν κατά παράβαση των άρθρων 152 επ. του Κ.Φ.Δ. Σε περίπτωση όμως που η προαναφερόμενη υπεύθυνη δήλωση δεν έχει ληφθεί για να προσκομιστεί ενώπιον του διοικητικού δικαστηρίου αλλά έχει ληφθεί κατά διοικητική διαδικασία ή αναφέρεται κατά περιεχόμενο στην έκθεση ελέγχου δεν υπόκειται στον πιο πάνω περιορισμό. (σχετ. άρθρα 123, 124, 152 επ. του Κ.Φ.Δ., Π.Δ. 331/1985 ΦΕΚ 116 Α'). (πρβλ. ΣτΕ 5292/2013, ΣτΕ 3616/2011 εππαμ., 2931-2/2006, 1296/1999, 3535/1991).

Επειδή οι προσκομιζόμενες υπεύθυνες δηλώσεις δεν αποτελούν από μόνες τους νόμιμα αποδεικτικά μέσα, χωρίς την προσκόμιση περαιτέρω στοιχείων, αφενός μεν επειδή αυτές προσκομίστηκαν συνεπεία του ελέγχου και αφετέρου λόγω της στενής και συνεχούς επαγγελματικής συνεργασίας μεταξύ των επιχειρηματιών – πελατών με τον προσφεύγοντα. Ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί «δωρεάν» παροχής υπηρεσιών στις επίδικες περιπτώσεις τυγχάνει απορριπτέος, ως αναπόδεικτος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί πλημμελειών των καταλογιστικών πράξεων και της συμπεροσβαλλόμενης έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος ως προς τον έλεγχο από το άνοιγμα λογαριασμών.

Επειδή, ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (στο εξής, ΚΦΕ), που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν. 2238/1994 (Α' 151) και ίσχυε κατά τον κρίσιμο, εν προκειμένω, χρόνο (οικονομικό έτος 2014), ορίζει, μεταξύ άλλων, τα εξής:

«στο άρθρο 1, ότι «*Επιβάλλεται φόρος στο συνολικό καθαρό εισόδημα που προκύπτει είτε στην ημεδαπή είτε στην αλλοδαπή και αποκτάται από κάθε φυσικό πρόσωπο για το οποίο συντρέχουν οι προϋποθέσεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 2*», **στο άρθρο 3**, ότι «1. Ο φόρος επιβάλλεται κάθε οικονομικό έτος στο εισόδημα που αποκτάται μέσα στο αμέσως προηγούμενο οικονομικό έτος, κατά τις διακρίσεις που ορίζει αυτός ο νόμος. 2. Η χρονική διάρκεια του οικονομικού έτους αρχίζει από την 1η Ιανουαρίου και λήγει την 31η Δεκεμβρίου του ίδιου ημερολογιακού έτους.», **στο άρθρο 4**, ότι «1. Εισόδημα στο οποίο επιβάλλεται ο φόρος είναι το εισόδημα που προέρχεται από κάθε πηγή ύστερα από την αφαίρεση των δαπανών για την απόκτησή του, όπως αυτό προσδιορίζεται ειδικότερα στα άρθρα 20 έως 51. [...] 2. Το εισόδημα ανάλογα με την πηγή της προσέλευσής του διακρίνεται κατά τις επόμενες κατηγορίες ως εξής: Α-Β. Εισόδημα από ακίνητα. Γ. Εισόδημα από κινητές αξίες. Δ. Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις. Ε. Εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις. ΣΤ. Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες. Ζ. Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών και από κάθε άλλη πηγή. 3. Για να βρεθεί το συνολικό εισόδημα, αθροίζονται τα επί μέρους εισοδήματα των κατηγοριών Α' έως Ζ' της προηγούμενης παραγράφου τα οποία αποκτώνται από κάθε φυσικό πρόσωπο είτε κατά το οικονομικό έτος το προηγούμενο από τη φορολογία, είτε κατά το

ημερολογιακό ή διαχειριστικό ή γεωργικό έτος το οποίο έληξε μέσα στο προηγούμενο από τη φορολογία οικονομικό έτος.» και **στην παράγραφο 3 του άρθρου 48**, όπως τροποποιήθηκε με την παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010, 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 τη διάταξη του άρθρου 15 παρ.3 του Ν.3888/2010 εισάγεται μια διαδικαστική ρύθμιση, ή μάλλον διευκρινίζεται απερίφραστα και κατηγορηματικά ένα διαδικαστικό θέμα σχετικά με το βάρος απόδειξης σε αυτές τις περιπτώσεις. Έχει ήδη κριθεί και νομολογιακά, ότι η επίμαχη διάταξη δε χαρακτηρίζει ως εισόδημα προσαύξηση που δε φέρει τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του εισοδήματος, αλλά απλώς κατανέμει το βάρος απόδειξης μεταξύ της φορολογικής αρχής και του φορολογούμενου, της πρώτης περιοριζόμενης στην εξακρίβωση της περιουσιακής προσαύξησης και του δεύτερου βαρυνόμενου με την απόδειξη της φορολόγησης ή της νόμιμης απαλλαγής από το φόρο ή της μη υπαγωγής σε φόρο των χρηματικών ποσών που τη δημιούργησαν (ΔΕΦΑΘ 3983/2015).

Σύμφωνα με πάγια νομολογία, ως «εισόδημα» κατά τις ανωτέρω διατάξεις των άρθρων 4 και 48 παρ. 3 του ΚΦΕ, νοείται και φορολογείται η πρόσοδος που παράγεται περιοδικά, από διαρκώς εκμεταλλεύσιμη πηγή, και αποτελεί το αντάλλαγμα της προσωπικής εργασίας ή τον καρπό των περιουσιακών στοιχείων του φορολογούμενου, όχι και κάθε άλλη, μη έχουσα τα παραπάνω γνωρίσματα, προσαύξηση της περιουσίας του, εκτός κι αν με ειδική διάταξη νόμου θεωρείται εισόδημα, για την υπαγωγή του στο φόρο (βλ. ΣΤΕ 3872/2013, 420/1999 επταμ., 1663/1994, 3342/1985, 1453/1982, 3514/1975, 2417/1965 κ.ά.).

Επειδή, στο άρθρο 7 του Ν 4172/2013 ορίζεται ότι «1. Φορολογητέο εισόδημα είναι το εισόδημα που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών που εκπίπτουν, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. από το ακαθάριστο εισόδημα.

2. Ο Κ.Φ.Ε. διακρίνει τις ακόλουθες κατηγορίες ακαθάριστων εισοδημάτων: α) εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις, β) εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, γ) εισόδημα από κεφάλαιο και δ) εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίο».

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Ν4172/2013 «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, στο άρθρο 39 του Ν. 4174/2013 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, περαιτέρω, με την **ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015** δόθηκαν διευκρινήσεις από το Β' Τμήμα της Διεύθυνσης Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών σχετικές με θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας. Συγκεκριμένα, μεταξύ άλλων, αναφέρονται τα εξής: «3. Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, **και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα**. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. [...] 7. Επίσης, σε όσες περιπτώσεις επικαλείται ο φορολογούμενος ότι η προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση, γονική παροχή, κληρονομιά κλπ, πρέπει να ελέγχεται αν υπήρχε η δυνατότητα από τον δωρητή, τον δανειοδότη, τον παρέχοντα, τον κληρονομούμενο, να καταβάλλει ποσά που επικαλείται ο φορολογούμενος, καθώς και αν έχουν καταλογιστεί τα ποσά που προβλέπονται από τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις (π.χ. τέλη χαρτοσήμου, φόρος γονικής παροχής, φόρος δωρεάς κ.λπ.). 8. Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα. Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης στον ίδιο ή άλλο τραπεζικό λογαριασμό αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες

καταθέσεις ίσου ή άλλου ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό. Σ' αυτήν την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι, οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον φορολογούμενο από έναν ή περισσότερους λογαριασμούς δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς [...]

Επειδή, περαιτέρω, με την εγκύκλιο **ΠΟΛ 1175/16-11-2017** παρασχέθηκαν πρόσθετες διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας, όπου μεταξύ άλλων επισημαίνονται τα εξής: «1. Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013 , στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου (π.χ. εισόδημα από κεφάλαιο, εισόδημα από κινητές αξίες, εισόδημα Δ' πηγής του Ν.2238/1994, πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κ.τλ.), ακόμα και αν το ποσό αυτό δεν συμπεριελήφθη στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον οι εν λόγω πιστώσεις συνεπάγονται φορολογική υποχρέωση στον φόρο εισοδήματος, ο καταλογισμός δεν θα γίνεται κατ' επίκληση των ανωτέρω διατάξεων, αλλά των, κατά περίπτωση, εφαρμοστέων διατάξεων του Ν.2238/1994 ή του Ν.4172/2013, αναλόγως του είδους του εισοδήματος. 2. Γενικά, επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκάων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου [...] . Ο προσδιορισμός του ως άνω κρίσιμου χρόνου πρέπει να γίνεται από την ελεγκτική αρχή με βάση πρόσφορα και επαρκή στοιχεία τα οποία συλλέγονται ιδίως η κλήση του φορολογούμενου για παροχή εξηγήσεων και η αναζήτηση κατόπιν της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκάων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου στα οποία συμπεριλαμβάνονται πληροφορίες και στοιχεία από τα εμπλεκόμενα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα. Αν η εντός ευλόγου χρόνου συλλογή στοιχείων σχετικά με τη διαπίστωση του χρόνου προσαύξησης της περιουσίας καθίσταται αδύνατη ή ιδιαίτερα δυσχερής, γεγονός που πρέπει να βεβαιώνεται από τη φορολογική αρχή με ειδική αιτιολογία, αυτή μπορεί να διαπιστώσει τον κρίσιμο, κατά τα προεκτεθέντα, χρόνο με βάση όσα στοιχεία κατάφερε να συγκεντρώσει ο έλεγχος και, στην εξαιρετική περίπτωση παντελούς έλλειψης τέτοιων στοιχείων, να θεωρήσει κατά τεκμήριο ως κρίσιμο χρόνο εκείνον του εμβάσματος (ΣΤΕ 884/2016).»

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 ύπαρξής 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 αναγκαίων, 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, σύμφωνα με την από 31/12/2019 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, κατά την επεξεργασία των χρηματοπιστωτικών δεδομένων που αφορούσαν στον προσφεύγοντα, όπως αυτά στάλθηκαν στην Α.Α.Δ.Ε. από τα πιστωτικά ιδρύματα της ημεδαπής για τα υπό κρίση έτη και ήταν διαθέσιμα για επεξεργασία μέσω του Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας της Α.Α.Δ.Ε., διαπιστώθηκε η ύπαρξη πρωτογενών καταθέσεων και στα δύο υπό κρίση έτη σε τραπεζικούς λογαριασμούς, στους οποίους ο προσφεύγων ήταν συνδικαιούχος, των οποίων δεν ήταν εμφανής η πηγή ή αιτία προέλευσης, καθώς και ο τρόπος φορολόγησής τους, με βάση τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος. Κατόπιν τούτου, ο προσφεύγων κλήθηκε να αιτιολογήσει τις ως άνω πρωτογενείς καταθέσεις, με το με αρ. πρωτ./06-09-2019 Αίτημα Παροχής Στοιχείων, στο οποίο ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε με το με αρ. πρωτ./30-09-2019 Υπόμνημα και εν συνεχεία, τα με αρ. πρωτ./28-11-2019 και/28-11-2019 Συμπληρωματικά Υπομνήματα, με περαιτέρω διευκρινίσεις, επισυνάπτοντας δικαιολογητικά στοιχεία για ορισμένες από τις προς διερεύνηση συναλλαγές. Για τις περιπτώσεις καταθέσεων που δεν αιτιολογήθηκαν επαρκώς από τον προσφεύγοντα με τα με αρ. πρωτ./30-09-2019,/28-11-2019 και/28-11-2019 υπομνήματά του, ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι υφίσταται προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία (άρθρα 48§ 3 του Ν.2238/1994 και 21§ 4 του Ν.4172/2013), ύψους 3.032,30 € για το οικονομικό έτος 2014 και 9.293,00 € για το φορολογικό έτος 2014.

Στη συνέχεια, επιδόθηκε στον προσφεύγοντα το με 117/2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων ελέγχου του άρθρου 28§ 1 του Ν. 4174/2013 επί του οποίου υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων το με αρ. πρωτ./27-12-2019 έγγραφο απόψεων-αντιρρήσεων. Ο έλεγχος δεν έκανε δεκτούς τους ισχυρισμούς του και εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου και προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α..

Επειδή ο προσφεύγων κατά την υπό κρίση περίοδο συμμετείχε στις ακόλουθες επιχειρήσεις:

Συμμετοχές σε επιχειρήσεις						
Α/Α	Α.Φ.Μ. ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΕΙΔΟΣ ΣΥΜΜΕΤΟΧΗΣ	ΠΟΣΟΣΤΟ ΣΥΜΜΕΤΟΧΗΣ	ΗΜ/ΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ	ΗΜ/ΝΙΑ ΔΙΑΚΟΠΗΣ ΕΠΙΧ/ΣΗΣ
1			ΟΜΟΡΡΥΘΜΟ ΜΕΛΟΣ	33,33%	2/12/2008	12/03/2014
2		 (πρώην)	ΟΜΟΡΡΥΘΜΟ ΜΕΛΟΣ	50%	07/03/2013	12/03/2014

3			ΟΜΟΡΡΥΘΜΟ ΜΕΛΟΣ	50%	10/07/2012	28/09/2015
4			ΕΤΕΡΟΡΡΥΘΜΟ ΜΕΛΟΣ	49%	23/04/2007	-

Επειδή από τον έλεγχο των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντα προέκυψαν πρωτογενείς καταθέσεις, η πλειοψηφία των οποίων αφορούσαν σε μεταφορές χρημάτων από τους λογαριασμούς των εταιριών «..... – ΑΦΜ» και «..... – ΑΦΜ».

Συγκεκριμένα, από τον έλεγχο διαπιστώθηκαν οι ακόλουθες πιστώσεις και μεταφορές χρηματικών ποσών από την εταιρεία «.....» στους λογαριασμούς του προσφεύγοντα :

REC ID	ΧΡΗΣΗ	Αρ. Λογ/σμού- Πιστωτικό Ίδρυμα	Ημ/νία Συν/γής	Περιγραφή Κωδικού Συν/γής Τραπέζης	Αιτιολογία Συν/γής	Ποσό Συν/γής
16895	2013	GR.....-..... (.....) / 017-073	01/10/13	ΠΙΣΤΩΣΗ	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ	500,00
16928	2013	GR.....-..... (.....) / 017-073	08/10/13	ΠΙΣΤΩΣΗ	ΑΠΟ	700,00
17071	2013	GR.....-..... (.....) / 017-073	23/10/13	ΠΙΣΤΩΣΗ	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ	300,00
17229	2013	GR.....-..... / 017-017	31/10/13	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ.	 Μεταφορά μέσω winbank	450,00
17230	2013	GR.....-..... / 017-017	31/10/13	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ.	 Μεταφορά μέσω winbank	499,80
18430	2014	GR.....-..... / 017-017	01/04/14	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ.	 Μεταφορά μέσω winbank	170,00
18431	2014	GR.....-..... / 017-017	01/04/14	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ.	 Μεταφορά μέσω winbank	279,00
18432	2014	GR.....-..... / 017-017	01/04/14	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ.	 Μεταφορά μέσω winbank	282,00
18448	2014	GR.....-..... / 017-017	11/04/14	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ.	 Μεταφορά μέσω winbank	100,00
18452	2014	GR.....-..... / 017-017	11/04/14	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ.	 Μεταφορά μέσω winbank	920,00
19845	2014	GR.....-..... / 011-011	03/10/14	ΣΥΜΨ. ΕΓΓΡΑΦΗ		4.864,00
Σύνολο						9.064,80

Περαιτέρω, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε η μεταφορά στο λογαριασμό του προσφεύγοντα GR..... – ΤΡΑΠΕΖΑ ποσού 1.927,50 € (REC 18352/28-3-2014) από την εταιρία «.....», η οποία μετονομάστηκε σε «.....» και επήλθε η λύση της στις 12/3/2014.

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, στο άρθρο 62 παρ. 3 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «*Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία*».

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

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

Επειδή, στην ΠΟΛ.1175/2017 ορίζεται επίσης ότι «*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.

Στην περίπτωση που ο ελεγχόμενος συμμετέχει σε οποιοδήποτε νομικό πρόσωπο (ΟΕ, ΕΕ, ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ), κοινωνία ή κοινοπραξία, και το ποσό που πιστώνεται σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει το φυσικό πρόσωπο είναι ποσό που αποδεικνύεται ότι αφορά συναλλαγές ή εισόδημα ή περιουσία του νομικού προσώπου ή κοινωνίας ή κοινοπραξίας, δεν συνιστά προσαύξηση περιουσίας, καθώς είναι γνωστής προέλευσης. Στην περίπτωση αυτή το ποσό δύναται να συνιστά δάνειο (αν τούτο προκύπτει από τις σχετικές εγγραφές στα βιβλία ή από άλλα στοιχεία), ή ταμειακή διευκόλυνση, ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά της κάθε περίπτωσης, κατά την κρίση του ελέγχου.

Επισημαίνεται ότι αν αυτό το ποσό επεστράφη στο νομικό πρόσωπο (ή κοινωνία ή κοινοπραξία) πριν από την διενέργεια του ελέγχου, τότε αποτελεί δάνειο ή ταμειακή διευκόλυνση (ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά) για το φυσικό πρόσωπο και η τυχόν απόδοση (υπεραξία) αποτελεί εισόδημα του φυσικού προσώπου εφόσον στο νομικό πρόσωπο επεστράφη μόνο το κεφάλαιο....».

Επειδή εν προκειμένω, τα ανωτέρα ποσά καταθέσεων είναι γνωστής προέλευσης, καθώς προέρχονται από λογαριασμούς των εταιριών, στις οποίες ο προσφεύγων συμμετέχει ως μέλος αυτών. Η κρίση της φορολογικής αρχής ότι δεν αποδεικνύεται ότι τα ποσά αυτά προέρχονται από εισόδημα νομίμως φορολογημένο, δεν αφορά εν προκειμένω στον παρόντα έλεγχο, αλλά αποτελεί θέμα διερεύνησης για τη νομιμότητα αυτού του περιουσιακού στοιχείου (των ποσών στους λογαριασμούς των εταιριών) βάσει των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων των εταιριών αυτών. Ως εκ τούτου, με βάση τα ως άνω δεχθέντα, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα γίνεται δεκτός και τα ποσά που κρίθηκαν από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων ως προσαύξηση περιουσίας, σύμφωνα με το άρθρο 21§4 του Ν.4172/2013 και αφορούν στο οικονομικό έτος 2014 και στο φορολογικό έτος 2014 διαμορφώνονται ως εξής :

Οικονομικό έτος 2014

3.032,30 – 2.449,80 = 582,50 €

Φορολογικό έτος 2014

9.293,00 – 8.542,50 = 750,50 €

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 14/2/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τουμε ΑΦΜ, ήτοι :

Α) την **επικύρωση**: 1) της με αριθμό .../.../31-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 – 31/12/2013, 2) της με αριθμό .../.../31-

12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2014 - 31/12/2014, 3) της με αριθμό .../.../31-12-2019 πράξης επιβολής προστίμου Κ.Φ.Α.Σ. χρήσης 2013 και 4) της με αριθμό .../.../31-12-2019 πράξης επιβολής προστίμου Κ.Φ.Α.Σ. φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων και

Β) την **τροποποίηση** 1) της με αριθμό .../.../31-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (χρήση 2013) και 2) της με αριθμό .../.../31-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, ως ακολούθως :

Οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013)

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014 (ΧΡΗΣΗ 01/01/2013-31/12/2013)				
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ (α)	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗ ΔΕΔ (β)	ΔΙΑΦΟΡΑ (β) – (α)
ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΑΚΙΝΗΤΑ (Α' ΠΗΓΗΣ)	23,77	23,77	23,77	
ΕΛΕΥΘΕΡΙΑ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΑ (Ζ' ΠΗΓΗΣ)	49.156,27	64.711,94	62.262,14	13.105,87
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΔΗΛΩΘΕΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	49.180,04	64.735,71	62.285,91	13.105,87
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	49.180,04	64.735,71	62.285,91	13.105,87
ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΕΙΔ. ΕΙΣΦΟΡΑΣ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ	73.832,21	89.387,88	86.938,08	13.105,87

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ - ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	49.180,04	64.735,71	62.285,91	13.105,87
	της συζύγου	14.008,41	14.008,41	14.008,41	
Υπόλοιπο φόρου	Χρεωστικό ποσό	3.172,48	8.146,79	7.466,40	4.293,92
Προκαταβολή φόρου					
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων		0,75	0,75	0,75	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		0,15	0,15	0,15	
Πρόσθετος φόρος/ Πρόστιμο ανακρίβειας			5.204,21	4.403,84	4.403,84

/μη υποβολής					
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτ/μου					
Εισφορά αλληλεγγύης		2.217,15	2.683,82	2.608,14	390,99
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	
Φόρος τεκμηρίου πολυτελούς διαβίωσης		330,00	330,00	330,00	
Διαφορά συμψηφισμού		-0,43	-0,43	-0,43	
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	για καταβολή	6.370,10	17.115,29	15.458,85	9.088,75
	για επιστροφή				

Οι επιβαλλόμενες κυρώσεις του άρθρου 49 του Ν.4509/2017 αναδιαμορφώνονται ως εξής :

Διαφορά φόρου: **4.293,92 €**

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡ Η ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (72 μήνες X 0,73% = 52,56 %)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	5.152,70	2.146,96	2.256,88	4.403,84	4.403,84

Φορολογικό έτος 2014

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014 (ΧΡΗΣΗ 01/01/2014-31/12/2014)				
Φορολογητέο εισόδημα	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ (α)	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗ ΔΕΔ (β)	ΔΙΑΦΟΡΑ (β) – (α)
ΑΚΙΝΗΤΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑ	23,77	23,77	23,77	0
ΤΟΚΟΙ-ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ-ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ	30,44	30,44	30,44	0
ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	41.084,09	58.984,22	50.441,72	9.357,63
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΔΗΛΩΘΕΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	41.138,30	59.038,43	50.495,93	9.357,63
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	41.138,30	59.038,43	50.495,93	9.357,63

ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΕΙΔ. ΕΙΣΦΟΡΑΣ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ	60.282,15	78.011,51	69.639,78	9.357,63
--	-----------	-----------	-----------	----------

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ - ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	41.138,30	59.038,43	50.495,93	9.657,63
	της συζύγου	14.202,88	14.202,88	14.202,88	
Υπόλοιπο φόρου	Χρεωστικό ποσό	1.637,77	7.330,83	4.123,29	2.485,52
Προκαταβολή φόρου					
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων		0,75	0,75	0,75	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		0,15	0,15	0,15	
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			2.846,53	1.242,76	1.242,76
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτ/μου					
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		1.811,15	2.343,04	2.089,19	278,04
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης		440,00	440,00	440,00	
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	για καταβολή	4.539,82	13.611,30	8.546,14	4.006,32
	για επιστροφή				

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ..

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

Εισόδημα

1) Η με αριθμό **.../.../31-12-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (χρήση 2013).

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Σύνολο για καταβολή	10.745,19	9.088,75

2) Η με αριθμό **.../.../31-12-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014.

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Σύνολο για καταβολή	9.071,48	4.006,32

Φ.Π.Α.

1) Η με αριθμό **.../.../31-12-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 – 31/12/2013.

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Σύνολο για καταβολή	3.227,82	3.227,82

2) Η με αριθμό **.../.../31-12-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2014 -31/12/2014.

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Σύνολο για καταβολή	1.727,25	1.727,25

Κ.Φ.Α.Σ.

1) Η με αριθμό **.../.../31-12-2019** πράξη επιβολή προστίμου Κ.Φ.Α.Σ. χρήσης 2013.

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Σύνολο για καταβολή	3.600,00	3.600,00

2) Η με αριθμό .../..../**31-12-2019** πράξη επιβολής προστίμου Κ.Φ.Α.Σ. φορολογικού έτους 2014.

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Σύνολο για καταβολή	22.750,00	22.750,00

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 ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ 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.