



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη : 30-09-2020



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: **1545**

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β' 22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της 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 Ε 2043/6-4-2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ, η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση της παρ. 4 του 6^{ου} αρ. της από 30-03-2020 ΠΝΠ (Α'75).

5. Την Α 1122/29-05-2020 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με την οποία ορίζεται παράταση της προθεσμίας του β' εδαφίου της παραγράφου 4 του 6^{ου} άρθρου της από 30-03-2020 ΠΝΠ (Α'75) σχετικά με τα πρόσθετα μέτρα και τις ρυθμίσεις για την αντιμετώπιση της ανάγκης περιορισμού της διασποράς του κορωνοϊού, έως την 30-09-2020.
6. Την με ημερομηνία κατάθεσης **29-01-2020** με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του ...– **Α.Φ.Μ.** ..., κατοίκου ... κατά: **α)** της με αριθμό .../**27-12-2019** πράξης επιβολής προστίμου φορ. έτους 2019, **β)** της με αριθμό .../27-12-2019 πράξης επιβολής προστίμου φορ. έτους 2013, **γ)** την με αριθμό .../2019 πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ για τη χρήση 2013, **δ)** την με αριθμό .../19 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος οικ. έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσ/νίκης .
7. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
8. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσ/νίκης, με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.
9. Τα υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ .../16-06-2020 και .../20-07-2020 συμπληρωματικά υπομνήματα του προσφεύγοντα
10. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **29-01-2020** και με **αριθμό πρωτοκόλλου** ... ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντα, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-Με την υπ' αριθμ. .../**2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσ/νίκης, οικον. έτους 2014 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα κύριος φόρος ύψους 8.481,12€, πλέον προσαυξήσεων ύψους 8.698,24€, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ύψους 1.351,40€, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 18.530,76€.

-Με την υπ' αριθμ. .../**2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσ/νίκης, για τη φορ. περίοδο 01/01/2013-31/12/2013, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα κύριος φόρος ύψους 7.226,53€, πλέον πρόσθετων φόρων ύψους 7.411,52€, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 14.638,05€.

-Με την υπ' αριθμ. .../**27-12-2019** πράξη επιβολής προστίμου του αρ. 7§3&5 του ν. 4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσ/νίκης, φορ. έτους 2013 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ίσο με 4.000,00€ (800*15/3) επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην πιο κάτω παράβαση:

Μη έκδοση 63 παραστατικών στοιχείων (Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών), καθαρής αξίας 31.219,68€, πλέον ΦΠΑ 7.180,53€ και συνολικής αποκρυβείας αξίας 38.400,21€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1,6 και 7 του ν. 4093/12 (ΚΦΑΣ).

-Με την υπ' αριθμ. **.../27-12-2019** πράξη επιβολής προστίμου του αρ. 54 του ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσ/νίκης, φορ. έτους 2019 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ίσο με 250,00€ επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην πιο κάτω παράβαση:

Δεν ανταποκρίθηκε στο με αρ. πρωτ. **.../14-11-2019** έγγραφο αίτημα για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων άρθρου 14 του ν. 4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίησή του, όπως είχε υποχρέωση σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14§1 του Κ.Φ.Δ.

Η επιβολή του προστίμου αυτού προβλέπεται από τις διατάξεις του αρ. 54§1 περ. δ', §2 περ. γ' του ν. 4174/2013.

Με την με αριθμό **.../24-04-2019** εντολή ελέγχου του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, πραγματοποιήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ εφαρμόζοντας τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις της ΠΟΛ 1037/2005, στη διαχειριστική περίοδο 2013, και σύμφωνα με τις διαδικασίες που προβλέπονται από το Ν.4174/2013.

Στα πλαίσια εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 397 και 398 παρ.1 του Ν.4512/2018, εστάλη η με αρ. πρωτ. **.../20-05-2019** γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων, καθώς και η με αρ. πρωτ. **.../25-05-2019** πρόσκληση του άρθρου 14 του Ν.4174/2013 με την οποία ζητήθηκε από τον προσφεύγοντα, να προσκομίσει αντίγραφα των τηρηθέντων βιβλίων, των εκδοθέντων και ληφθέντων στοιχείων, καθώς και των υποβληθεισών δηλώσεων της χρήσης 2013 και 2014 στην οποία ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε προσκομίζοντας τα ζητηθέντα. Στη συνέχεια του εστάλη η πρόσκληση του αρθρ.14 Ν.4174/13 περί προσκόμισης συγκεκριμένων στοιχείων. Ο φορολογούμενος δεν προσκόμισε όλα τα ζητηθέντα στοιχεία.

Ο έλεγχος μετά από επεξεργασία των τραπεζικών του λογαριασμών ζήτησε εξηγήσεις-διευκρινήσεις σχετικά με τις πιστώσεις που βρέθηκαν στους ατομικούς και κοινούς του λογαριασμούς, στις οποίες ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε και ως εκ τούτου εκδόθηκε πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 1 περ. δ του Ν. 4174/2013, περί μη ανταπόκρισης σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων ποσού 250,00 ευρώ.

Στη συνέχεια πραγματοποιήθηκε διασταύρωση των ονομαστικών πρωτογενών καταθέσεων με πληρωμές ΦΠΑ υποβληθείσες δηλώσεις (Ε3) πελατών, υποβολή Συγκεντρωτικών Καταστάσεων

Πελατών – Προμηθευτών και εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων, προκειμένου να διαπιστωθεί η ύπαρξη ή μη επαγγελματικής σχέσης του ελεγχόμενου με τους καταθέτες στους λογαριασμούς του.

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε πως ορισμένες από τις ονομαστικές καταθέσεις αφορούσαν τη σύζυγο του ελεγχόμενου, ..., με ΑΦΜ ... και γινόταν σε κοινούς λογαριασμούς τους, καθώς επρόκειτο για πελάτες της ίδιας καθώς υπογράφει ως λογίστρια στις υποβληθείσες δηλώσεις (Ε3) των πελατών αυτών, χωρίς όμως να έχουν εκδοθεί τα αντίστοιχα Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών για την παροχή των συγκεκριμένων υπηρεσιών, ως εκ τούτου εκδόθηκε εντολή ελέγχου και καταλογίστηκαν οι παραβάσεις της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων και στη σύζυγο του

Σύμφωνα με τα παραπάνω αφού έγιναν όλες οι υποχρεωτικές ελεγκτικές επαληθεύσεις μετά από διασταύρωση και δικαιολόγηση των πρωτογενών καταθέσεων με τα στοιχεία που υπήρχαν στη διάθεση του ελέγχου, διαπιστώθηκε προσαύξηση περιουσίας του προσφεύγοντα από αποκρυβείσα αξία πρωτογενών καταθέσεων που δεν μπόρεσαν να δικαιολογηθούν και οι οποίες θεωρούνται, ότι προέρχονται από άγνωστη πηγή και ταυτοποιήθηκαν με μη έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδου ποσού **125.594,05 ευρώ**.

Πιο συγκεκριμένα:

Α) Μη έκδοση 55 παραστατικών στοιχείων (Τιμολογίων Παροχής Υπηρεσιών) με αποκρυβείσα αξία κάτω των 1.200,00 €, καθαρής αποκρυβείσας αξίας 21.463,20 €, πλέον Φ.Π.Α. 4.936,54 € και συνολικής αξίας 26.399,74€, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1, 6 και 7 του Ν. 4093/12 (Κ.Φ.Α.Σ.), που επισύρουν κυρώσεις κατά τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 περ. ζ' του Ν.4337/15 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 2523/97 όπως ίσχυε.

Β) Μη έκδοση 8 παραστατικών στοιχείων (Τιμολογίων Παροχής Υπηρεσιών) με αποκρυβείσα αξία άνω των 1.200,00 €, καθαρής αξίας 9.756,48 €, πλέον Φ.Π.Α. 2.243,99 € και συνολικής αποκρυβείσας αξίας 12.000,48 €, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1, 6 και 7 του Ν. 4093/12 (Κ.Φ.Α.Σ.).

Η Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ ήρε το τραπεζικό απόρρητο του ελεγχόμενου μέσω του «Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας» και προέβη σε επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών και προϊόντων του ελεγχόμενου ..., με ΑΦΜ ..., για τη χρήση 2013.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΤΡΑΠΕΖΙΚΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟΥ

Α/Α	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΤΡΑΠΕΖΙΚΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΕΙΔΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΠΛΗΘΟΣ ΔΙΚ/ΧΩΝ	ΟΝΟΜΑΤΑ ΔΙΚΑΙΟΥΧΩΝ
1	...	GR...	Καταθετικός	2	...

2	...	GR...	Καταθετικός	2	...
3	...	GR...	Καταθετικός	3	...
4	...	GR...	Καταθετικός	1	...
5	...	GR...	Καταθετικός	3	...
6	...	GR...	Καταθετικός	3	...
7	...	GR...	Καταθετικός	2	...

Έπειτα από διασταύρωση και δικαιολόγηση των πρωτογενών καταθέσεων με τα στοιχεία που υπήρχαν στη διάθεση του ελέγχου, οι πρωτογενείς καταθέσεις που δεν μπόρεσαν να δικαιολογηθούν θεωρούνται προσαύξηση περιουσίας του ελεγχόμενου, που προέρχονται από άγνωστη πηγή.

Συγκεντρωτικά, το συνολικό ποσό αυτών των πρωτογενών καταθέσεων έχει ως εξής:

Περιγραφή	Ποσό (€)
Πρωτογενείς καταθέσεις προς αιτιολόγηση	713.818,45
Πρωτογενείς καταθέσεις που σχετίζονται με έκδοση φορολογικών στοιχείων από τον ελεγχόμενο	351.385,98
Πρωτογενείς καταθέσεις που σχετίζονται με έκδοση φορολογικών στοιχείων από την σύζυγο του ελεγχόμενου	79.846,28
Πρωτογενείς καταθέσεις που σχετίζονται με μη έκδοση φορολογικών στοιχείων από τον ελεγχόμενο	125.594,05
Πρωτογενείς καταθέσεις που σχετίζονται με μη έκδοση φορολογικών στοιχείων από την σύζυγο του ελεγχόμενου	12.464,98
Συνολικό ποσό που προέρχεται από άγνωστη πηγή	144.527,16

Το άνω ποσό των 144.527,16€ καταλογίζεται ως προσαύξηση περιουσίας σύμφωνα με το αρ. 48§3 του ν. 2238/94 στους συνδικαιούχους καθώς δεν αποδείχθηκε η πηγή προέλευσης αυτού και σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου δε σχετίζεται με την επαγγελματική δραστηριότητα του ... και της

Οι συγκεκριμένοι λογαριασμοί είναι κατά κύριο λόγο κοινοί μεταξύ του ελεγχόμενου, της συζύγου του ... και του γιου του

Σύμφωνα με την ΠΟΛ 1050/17-02-2014 περιπτώσεις κοινών λογαριασμών καταλογίζονται στον πραγματικό δικαιούχο, ο οποίος καθορίζεται με βάση τις πραγματικές περιστάσεις και τη φύση των συναλλαγών. Εφόσον αυτό δεν είναι δυνατό, τα ποσά κατανέμονται ισόποσα σε όλους τους συνδικαιούχους.

Ο ελεγχόμενος δεν ανταποκρίθηκε στο υπ' αρ. πρωτ. .../14-11-2019 έγγραφο αίτημα παροχής πληροφοριών άρθρου 14 του Ν. 4174/2013, προς παροχή εξηγήσεων – διευκρινήσεων, σχετικά με τις κινήσεις των λογαριασμών. Δεν ανταποκρίθηκε, επίσης, η σύζυγός και ο γιος του στα υπ' αρ. πρωτ. .../27-11-2019, .../27-11-2019 αντίστοιχα, έγγραφα αιτήματα παροχής πληροφοριών, άρθρου 14 του Ν. 4174/2013 προς παροχή εξηγήσεων – διευκρινήσεων. Συνεπώς δεν ήταν δυνατό να καθοριστεί από τον

έλεγχο ο πραγματικός δικαιούχος, με αποτέλεσμα τα εμφανιζόμενα ποσά να κατανεμηθούν ισόποσα σε όλους τους συνδικαιούχους των λογαριασμών.

Συγκεντρωτικά, το ποσό που κατανέμεται τόσο στην ίδιο, όσο και στους λοιπούς συνδικαιούχους, εμφανίζεται στον παρακάτω πίνακα:

Τράπεζα	Αριθμός Λογαριασμού	Ποσό που αναλογεί στη σύζυγο (Καζαντζίδα Δημήτρα)	Ποσό που αναλογεί στον προσφεύγοντα (Καζαντζίδα Παύλο)	Ποσό που αναλογεί στον γιο (Καζαντζίδα Κίμων)
...	GR...	918,00	918,00	
...	GR...		500,00	500,00
...	GR...	18.985,07	18.985,07	18.985,07
...	GR...	7.950,85	7.950,85	7.950,85
...	GR...	19.191,47	19.191,47	19.191,47
...	GR...	904,50	904,50	
...	GR...		1.500,00	
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ		47.949,89	49.949,89	46.627,39

Συμπερασματικά προκύπτει πως η αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη για τον προσφεύγοντα είναι **49.949,89 €** για τη χρήση **2013**, η οποία δεν μπορεί να υπαχθεί ευθέως σε κάποια από τις κατηγορίες εισοδήματος Α΄ έως Ζ΄ της § 2 του άρθρου 4 του Ν.2238/1994 και θεωρείται ισόποση προσαύξηση της περιουσίας του ελεγχόμενου που προέρχεται από άγνωστη πηγή ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή προέλευσης, σύμφωνα δε με τις διατάξεις του άρθρου 48 § 3 του Ν.2238/1994 και τα αναφερόμενα στη ΠΟΛ. 1095/29-04-2011 και λογίζεται ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίου επαγγέλματος και φορολογείται με τις γενικές διατάξεις.

Βάσει των ανωτέρω και σε σύγκριση με τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντα, η αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη που θεωρείται προσαύξηση περιουσίας, η οποία προέρχεται από άγνωστη πηγή προέλευσης, έχει ως εξής:

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΠΟΣΟ
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ (ακαθάριστα έσοδα + Φ.Π.Α. – προκαταβλητέο φόρο ελευθερίων επαγγελματιών)	73.416,32
ΠΡΩΤΟΓΕΝΕΙΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ	49.949,89
ΥΠΟΛΟΙΠΟ	23.466,43
ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ	0

Αντίστοιχα, η συνολική αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη για τη σύζυγο του προσφεύγοντα, ..., για τη χρήση 2013, ανέρχεται σε **47.949,89 ευρώ**, η οποία καταλογίστηκε από τον έλεγχο ως

εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίου επαγγέλματος, κατόπιν της υπ' αρ. .../26-11-2019 εντολής ελέγχου.

Τέλος, η συνολική αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη **για το γιο του προσφεύγοντα**, ..., για τη χρήση 2013, ανέρχεται σε **46.627,39 ευρώ**, η οποία επίσης καταλογίστηκε από τον έλεγχο ως εισόδημα από υπηρεσίες ελεύθερου επαγγέλματος, κατόπιν της υπ' αρ. .../26-11-2019 εντολής ελέγχου.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου **.../29-01-2020** ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσ/νίκης, επικαλούμενος τα παρακάτω:

- I. Οι προσβαλλόμενες πράξεις στερούνται νομίμου ερείσματος, έρχονται σε αντίθεση με την αρχή της νομιμότητας του φόρου και το αρ. 78§1 του Συντάγματος
- II. Τα ποσά που αναγράφονται ως αγνώστου προελεύσεως στην έκθεση ελέγχου αφορούν τη διεκπεραίωση επαγγελματικών του υποχρεώσεων και τα περισσότερα ποσά είναι μικροποσά, πολύ μικρότερα των 1.000,00€, τα οποία δεν μπορούν να τεθούν στη βάση της περιουσιακής επαύξεσης καθότι η ΣΤΕ 884/2016 αναφέρεται σε μεγάλα ποσά που δεν καλύπτονται από το τεκμήριο περιουσιακής επαύξεσης
- III. Σε κάθε περίπτωση θα πρέπει να συνυπολογισθεί η ανάλωση κεφαλαίου που επισυνάπτεται σύμφωνα με την οποία το έτος 2013 είχε υπόλοιπο 24.157,00€ και η σύζυγός του 8.370,00€
- IV. Ο προσδιορισμός της αξίας της κάθε φερόμενης ως αποκρυβείσας συναλλαγής σε 390,00€ πλέον ΦΠΑ, είναι παντελώς αυθαίρετη και σε κάθε περίπτωση ο τεκμαρτός προσδιορισμός ΦΠΑ που αποτελεί τη βάση της αξίωσης της φορολογικής αρχής είναι αντίθετος στις διατάξεις της 6^{ης} οδηγίας ΦΠΑ.
- V. Το πρόστιμο επιβλήθηκε στηριζόμενο σε εσφαλμένη προϋπόθεση, καθότι η συνέπεια της μη ανταπόκρισης στην παροχή εξηγήσεων ως προς την περιουσιακή επαύξηση είναι η σε βάρος του ενεργοποίηση του τεκμηρίου όχι όμως η επιβολή κύρωσης.
- VI. Χωρίς νόμιμη βάση τα ποσά των αδικαιολόγητων καταθέσεων καταλογίστηκαν εξ ημισείας με την ενεργοποίηση του τεκμηρίου του αρ. 4 του ν. 5638/1932.

Ως προς τους τρεις πρώτους ισχυρισμούς

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 με τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν. 2238/94 ορίζεται 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 προέλευσής του διακρίνεται κατά τις επόμενες κατηγορίες ως εξής: ...Ζ. Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών και από κάθε άλλη πηγή...», ενώ σύμφωνα με τη διάταξη της **παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994**, όπως τροποποιήθηκε με την παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010, «Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' και 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 πρόσδοδος 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, 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, 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, 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, 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, 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 Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ) 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 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 παρ 1 3, 4, 6 και 8 του άρθρου 2 διευκρινίζεται ότι: «Η διάταξη της παραγράφου αυτής είναι γενικού περιεχομένου και οριοθετεί γενικά το περιεχόμενο (δεδομένα) των βιβλίων και των στοιχείων, από το οποίο θα πρέπει να παρέχονται στον φορολογικό έλεγχο όλες οι πληροφορίες που είναι αναγκαίες για την εκπλήρωση όλων των φορολογικών υποχρεώσεων του υπόχρεου σε απεικόνιση συναλλαγών. Οι διατάξεις των παραγράφων αυτών είναι αντίστοιχα ομοίου περιεχομένου με τις διατάξεις των [άρθρων 18 \(παρ. 2\)](#), [25 \(παρ. 4\)](#), [19 \(παρ. 4\)](#) και [23 \(παρ. 2\)](#) περίπτωση β' του προϊσχύσαντος Κ.Β.Σ. ([Π.Δ. 186/1992](#)) και δεν χρήζουν περαιτέρω διευκρινίσεων».

Επειδή περαιτέρω, σύμφωνα με παρ 14 του άρθρου 6 του Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ), ως ίσχυε, ορίζεται ότι: «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. 4. Ο χρόνος έκδοσης των αποδείξεων, ορίζεται, κατά περίπτωση ως εξής: α)... β) Στην παροχή υπηρεσιών, στο χρόνο που ορίζεται από τις διατάξεις της παραγράφου 14 και του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 15 του άρθρου 6, με εξαίρεση την περίπτωση παροχής υπηρεσιών από τους ασκούντες ελευθέριο επάγγελμα προς το Δημόσιο και τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου, όπου η απόδειξη εκδίδεται με κάθε επαγγελματική τους είσπραξη, καθώς και στη περίπτωση παροχής υπηρεσιών θεάματος ή μεταφοράς προσώπων, όπου η έκδοση πραγματοποιείται το αργότερο, κατά το χρόνο έναρξης του θεάματος ή της μεταφοράς. γ)....».

Επειδή, στο αρ. 5 του ν. 2523/97, ως ίσχυε με την κωδικοποίηση του ν. 3943/2011 για το 2013: 1. Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992 ΦΕΚ 84 Α') τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο.

Για το σκοπό αυτόν καθιερώνονται δύο βάσεις υπολογισμού, συντελεστές βαρύτητας, και ανώτατα όρια (οροφές). Οι παραβάσεις διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, γενικές και αυτοτελείς.[...]

2. Για την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος δίδονται οι πιο κάτω εννοιολογικοί προσδιορισμοί:

α.β. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Β' κατηγορίας 600 (εξακόσια) ευρώ και για τις αυτοτελείς παραβάσεις των περιπτώσεων α' και η' της παραγράφου 8 του άρθρου αυτού σε 800 (οκτακόσια) ευρώ.[...]

8. Οι παρακάτω περιπτώσεις, για την επιβολή του αντικειμενικού προστίμου, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο1 (ΒΑΣ. ΥΠ. 1) ο δε συντελεστής βαρύτητας, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, έχει αριθμητική τιμή ένα (1).

α) Η παράλειψη έκδοσης κάθε στοιχείου, που ορίζεται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ.[...].

9. Κάθε φορά που διενεργείται φορολογικός έλεγχος και διαπιστώνονται επαναλαμβανόμενες εντός της ίδιας διαχειριστικής περιόδου αυτοτελείς, κατά τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, παραβάσεις, για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων με βάση την κατηγορία βιβλίων, κατά τα οριζόμενα στην περίπτωση α' της παραγράφου 2, το ανώτατο όριο του προστίμου δεν μπορεί να υπερβεί κατά την πρώτη έκδοση απόφασης επιβολής προστίμου το δεκαπενταπλάσιο των προστίμων αυτών, για κάθε κατηγορία παραβάσεων των περιπτώσεων της προηγούμενης

παραγράφου και κατά τη δεύτερη έκδοση απόφασης επιβολής προστίμου το τριακονταπλάσιο των προστίμων αυτών, για κάθε ως άνω κατηγορία παράβασης. Σε περίπτωση διαπίστωσης για τρίτη φορά της διάπραξης των παραβάσεων αυτών δεν ισχύει περιορισμός ως προς το ανώτατο όριο αυτών των προστίμων.

Επειδή, στο αρ. 7 παρ. 3 και 6 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:

....

ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. [2523/1997](#), επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση.[...] 6. Οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. [2523/1997](#) (Α'179), που εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν στο χρονικό διάστημα μέχρι την έναρξη ισχύος των άρθρων 54 και 55 του ν. [4174/2013](#) καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος. Οι παράγραφοι 30, 32, 33, 34 και 48 του άρθρου 66 του ν. [4174/2013](#), κατά το μέρος που αφορούν τις ως άνω παραβάσεις, καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος.

Επειδή αντίθετα ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων δεν είναι αυθαίρετος, αφού οι εκθέσεις ελέγχου Κ.Φ.Α.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ'ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ, περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρονται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην κρίση περί μη έκδοσης και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Επειδή, ο δεύτερος και τρίτος ισχυρισμός του προσφεύγοντα **προβάλλεται αλυσιτελώς καθώς δεν προκύπτει καταλογισμός για προσαύξηση περιουσίας από την οικεία έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος.**

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

νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή, ο έλεγχος στην υπό κρίση περίπτωση αναζήτησε την πηγή προέλευσης των πιστώσεων – καταθέσεων που βρέθηκαν στους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντα κατά το κρινόμενο έτος, καλώντας τον να παρέχει εξηγήσεις προσκομίζοντας τα σχετικά αποδεικτικά στοιχεία.

Επειδή, οι παρεχόμενες εξηγήσεις από τον προσφεύγοντα δεν ήταν επαρκείς και οι προκύπτουσες επώνυμες πιστώσεις – καταθέσεις από τρίτους συνολικού ποσού **125.594,05€** που κατατέθηκαν στους λογαριασμούς του, θεωρήθηκαν βάσει των από 27/12/2019 εκθέσεων ελέγχου ΚΦΑΣ, εισοδήματος και ΦΠΑ ότι αποτελούν έσοδα του προσφεύγοντα από την επιχειρηματική του δραστηριότητα, για τα οποία δεν εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία εσόδων και προσαυξάνουν τα καθαρά του κέρδη στο οικ. έτος 2014, καθώς και τις φορολογητέες εκροές, καθόσον:

- Από τις προσκομισθείσες καρτέλες πελατών του προσφεύγοντα δεν αποδεικνύεται πως οι εν λόγω πιστώσεις αφορούν σε πληρωμές για εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία και κατ' επέκταση σε πιστώσεις πελατών, δεδομένου ότι, είτε δεν ταυτίζονται τα ποσά, είτε δεν ταυτίζονται οι ημερομηνίες

Επειδή, η επιλογή της τιμής 390,24€, αναφορικά με την αποκρυσταλλωμένη καθαρή αξία των μη εκδοθέντων τιμολογίων, πλέον ΦΠΑ 89,46€ για συναλλαγές με φυσικά πρόσωπα και η επιλογή της τιμής 1.219,56€ πλέον ΦΠΑ 280,50€ δεν είναι αυθαίρετη, αλλά στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης και με βάση το εν γένει περί δικαίου αίσθημα, επιλέχθηκαν οι μικρότερες αξίες που ο ίδιος είχε εκδώσει και συνεπώς είναι η πιο ευνοϊκή που μπορούσε να επιλεγεί βάσει των προσκομιζόμενων στοιχείων.

Επειδή περαιτέρω, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε σχετικά έγγραφα, π.χ. συμφωνητικά μεταξύ του ιδίου και των πελατών του, που να αποδεικνύουν την αμοιβή των παρεχόμενων υπηρεσιών, με αποτέλεσμα ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ να προσδιορίσει τις ετήσιες αμοιβές του για τις παρεχόμενες υπηρεσίες του σε κάθε πελάτη, λαμβάνοντας υπόψη: **α)** ότι ο προσφεύγων διαθέτει επιχείρηση παροχής λογιστικών – φοροτεχνικών υπηρεσιών αποβλέπουσα στην επίτευξη κέρδους, **β)** το είδος της επιχείρησης-πελάτη, **γ)** τα ακαθάριστα έσοδά αυτών, **δ)** το ύψος των αμοιβών στις Α.Π.Υ. που έχει προγενέστερα εκδώσει, **ε)** το Συντελεστή Καθαρού Κέρδους και **στ)** την κοινή πείρα και λογική, αλλά και τις κρατούσες συνθήκες της αγοράς. Κατά την κοινή πείρα, οι αξίες που προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο δεν απέχουν από τη συναλλακτική πρακτική ομοειδών επιχειρήσεων, ενώ ο προσφεύγων επιχειρηματολογεί γενικόλογα στον ισχυρισμό του περί

αυθαίρετης κοστολόγησης των αμοιβών του και ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός του τυγχάνει απορριπτός ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό περί έλλειψης νομιμότητας της πράξης προσδιορισμού Φ.Π.Α..

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 48 παρ. 3 του Ν. 2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248/2000) ορίζεται ότι: *«Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως: α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες, β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος».*

Επειδή, σύμφωνα με τις ΠΟΛ 1037/2005 και 1072/2011 ορίζεται ότι, για τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων στη φορολογία Φ.Π.Α., λαμβάνονται υποχρεωτικά υπόψη αυτά που προσδιορίζονται από τον έλεγχο για τη φορολογία εισοδήματος.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία (ΣτΕ 3338/2011), έχει κριθεί ότι για την πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ απαιτείται ιδιαίτερος έλεγχος και σύνταξη ιδιαίτερης και αυτοτελούς έκθεσης ελέγχου, η παράλειψη της οποίας συνιστά παράβαση ουσιώδους τύπου για την πράξη προσδιορισμού. Προκειμένου να προσδιοριστούν τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων που υπόκεινται σε φόρο προστιθέμενης αξίας, διενεργείται αυτοτελής έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης και συντάσσεται ιδιαίτερη αυτοτελής έκθεση, λαμβάνοντας υπόψη τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές δαπάνες, τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέχονται σ' αυτόν, χωρίς πάντως να αποκλείεται να συμπίσουν οι διαπιστώσεις του ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α.. (ΣτΕ426/2013, 1514/2013)

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, συντάχθηκε η από 27/12/2019 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. του Ν.2859/2000 της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ, όπου στην έκθεση αυτή αναφέρονται τα δεδομένα που ελήφθησαν υπόψη προκειμένου να προσδιορισθούν οι εισροές και οι εκροές της ελεγχόμενης επιχείρησης στη χρήση 2013. Προσδιορίζονται δηλαδή αυτοτελώς για τη φορολογία Φ.Π.Α. οι εκροές προσαυξημένες κατά το ποσό της αξίας των Α.Π.Υ. που δεν εξέδωσε ο προσφεύγων και ο αναλογών φόρος εκροών, εφαρμόζοντας τις επιεικέστερες διοικητικές κυρώσεις

στους πρόσθετους φόρους. Επομένως, με βάση τα ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα θα πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Ως προς τον έκτο ισχυρισμό

Επειδή, στους κοινούς λογαριασμούς συντρέχει το μαχητό τεκμήριο της κατ' ισομοιρίας κατανομής ενός τραπεζικού λογαριασμού στους συνδικαιούχους.

Επειδή βάσει της παρ. 4 του αρ. 2 της ΠΟΛ 1050/2014: «...Περιπτώσεις κοινών λογαριασμών καταλογίζονται στον πραγματικό δικαιούχο, ο οποίος καθορίζεται με βάση τις πραγματικές περιστάσεις και τη φύση των συναλλαγών. Εφόσον αυτό δεν είναι δυνατό, τα ποσά κατανέμονται ισόποσα σε όλους τους συνδικαιούχους (ποσό διά αριθμό συνδικαιούχων).»

Επειδή, εν προκειμένω ο εν λόγω ισχυρισμός αλυσιτελώς προβάλλεται καθώς δεν υφίσταται καταλογισμός συνέπεια προσαύξησης περιουσίας με τις προσβαλλόμενες πράξεις.

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 54§1 περ. δ' και 54§2 περ. γ' του ν. 4174/2013: «1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του: α)...,δ) δεν ανταποκριθεί σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων,[...]

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:

α)...,β)...,γ) διακόσια πενήντα (250) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ', δ' και στ' της παραγράφου 1, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα και,...

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1252/2015: γ) Μη ανταπόκριση σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων (παρ. 1 περ. δ')

«Για παραβάσεις μη ανταπόκρισης φορολογουμένων σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό (100) ευρώ σε μη υπόχρεο τήρησης βιβλίων, διακοσίων πενήντα (250) ευρώ σε υπόχρεο τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα και πεντακοσίων (500) ευρώ σε υπόχρεο τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση πλήρη λογιστικά πρότυπα (περ. δ' της [παρ. 1](#) σε συνδυασμό με τις περ. β', γ' δ' της [παρ. 2 του άρθ. 54](#)).

Σε περίπτωση μη ανταπόκρισης του φορολογούμενου στο αίτημα για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, η παράβαση ανάγεται στο χρόνο που έλαβε αποδεδειγμένα χώρα το γεγονός της μη ανταπόκρισης και τα πρόστιμα επιβάλλονται κατά το χρόνο παρέλευσης της προθεσμίας, που τίθεται από την Φορολογική Διοίκηση με το σχετικό αίτημα/πρόσκληση, που κοινοποιήθηκε στο φορολογούμενο...»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στο υπ' αρ. πρωτ. .../14-11-2019 αίτημα παροχής πληροφοριών άρθρου 14 του Ν. 4174/2013, προκειμένου ο ίδιος να παράσχει εξηγήσεις – διευκρινήσεις, σχετικά με τις πιστώσεις που βρέθηκαν στους κοινούς λογαριασμούς με τον γιο του και τη σύζυγό του και καθώς οι παραβάσεις του αρ. 54 του ν. 4174/2013 είναι διαδικαστικές παραβάσεις που σημαίνει ότι δεν εξετάζεται η υπαιτιότητα του φορολογούμενου κατά την τέλεση της παράβασης, προκύπτει ότι ορθώς επιβλήθηκε το πρόστιμο, καθώς ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στο ως άνω αίτημα μέσα στην ταχθείσα από τον έλεγχο προθεσμία, και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί εσφαλμένης προϋπόθεσης πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος και αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Συνεπώς οι παραπάνω ισχυρισμοί του προσφεύγοντα απορρίπτονται ως «νόμω και ουσία» αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από **29-01-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του ...– **Α.Φ.Μ.**

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

ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ:

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2013 – 31/12/2013	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά φόρου εισοδήματος	8.481,12€	8.481,12€
Πρόσθετος φόρος επί του εισοδήματος λόγω ανακρίβειας	8.698,24€	8.698,24€

Εισφορά Αλληλεγγύης	1.351,40€	1.351,40€
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	18.530,76€	18.530,76€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ		18.530,76€

ΦΠΑ:

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2013 – 31/12/2013	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά Χρεωστικού υπολοίπου	7.226,53€	7.226,53€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	7.411,52€	7.411,52€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ		14.638,05€

Με την υπ' αριθμ. .../27-12-2019 πράξη επιβολής προστίμου του αρ. 7§3&5 του ν. 4337/2015: 4000,00€

Με την υπ' αριθμ. .../27-12-2019 πράξη επιβολής προστίμου του αρ. 54 του ν. 4174/2013: 250,00€

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 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.