



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη : 30-09-2020



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: **1544**

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 της ...– **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 χρήσης 2013, **γ)** της με αριθμό **../2019** πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ για τη χρήση 2013, **δ)** της με αριθμό **../2019** πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου 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 της προσφεύγουσας
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 της προσφεύγουσας, 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. **../27-12-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσ/νίκης, οικον. έτους 2014 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 4.567,14€, πλέον προσαυξήσεων ύψους 4.684,06€, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ύψους 549,01€, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 9.800,21€.

-Με την υπ' αριθμ. **../27-12-2019** 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 της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 1.346,33€, πλέον πρόσθετων φόρων ύψους 1.380,80€, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 2.727,13€.

-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, χρήσης 2013, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ίσο με 4.000,00€ επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην πιο κάτω παράβαση:

Μη έκδοση 15 παραστατικών στοιχείων (Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών), καθαρής αξίας 5.853,60€, πλέον ΦΠΑ .1.346,33€, 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 της προσφεύγουσας πρόστιμο ίσο με 250,00€ επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην πιο κάτω παράβαση:

Δεν ανταποκρίθηκε στο με αρ. πρωτ. **.../27-11-2019** 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 **.../26-11-2019** 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.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε η εντολή ελέγχου **.../24-04-2019** του συζύγου της προσφεύγουσας ..., με ΑΦΜ

Την 27/11/2019, ημέρα Τετάρτη, από τον έλεγχο επιδόθηκε στην προσφεύγουσα, η υπ' αρ. πρωτ. **.../27-11-2019** Πρόσκληση Προσκόμισης βιβλίων – στοιχείων / Γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπροθέσμων φορολογικών δηλώσεων, μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού και το υπ' αρ. πρωτ. **.../27-11-2019** Αίτημα Παροχής Πληροφοριών άρθρου 14 Ν. 4174/2013 προς παροχή εξηγήσεων – διευκρινήσεων, σχετικά με τις κινήσεις των κοινών λογαριασμών της ίδιας με τον σύζυγό της. Η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε στην Πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων - στοιχείων προσκομίζοντας τα ζητηθέντα, σύμφωνα με την από 28/11/2019 απόδειξη παραλαβής. Δεν ανταποκρίθηκε όμως στο αίτημα παροχής εξηγήσεων – διευκρινήσεων, σχετικά με τις πρωτογενείς καταθέσεις που ζητήθηκε η αιτιολόγησή τους από τον έλεγχο.

Κατόπιν των ανωτέρω, 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.

Από τον έλεγχο των τραπεζικών λογαριασμών του ..., ύστερα από την εντολή ελέγχου .../2019 και συγκεκριμένα των κοινών λογαριασμών που τηρούσε ο ίδιος με τη σύζυγό του ..., προέκυψαν ονομαστικές καταθέσεις για τις οποίες συνδικαιούχος ήταν και η σύζυγός του.

Ο έλεγχος μετά από επεξεργασία των κοινών τραπεζικών λογαριασμών και σύμφωνα με τις χρεώσεις σε αυτούς που αφορούσαν πληρωμές Φ.Π.Α., πληρωμές φόρου εισοδήματος, πληρωμές βεβαιωμένων οφειλών φορολογούμενων, όπως επίσης με τις ονομαστικές πρωτογενείς καταθέσεις και τις δηλώσεις Ε3 των πελατών, διαπίστωσε ότι υπήρξε παροχή λογιστικών υπηρεσιών σε φυσικά πρόσωπα για τις οποίες δεν εκδόθηκε φορολογικό στοιχείο εσόδου από τη μεριά της συζύγου, για τη διαχειριστική περίοδο από 01/01/2013 έως 31/12/2013, καθώς η ίδια υπογράφει στις δηλώσεις (Ε3) των πελατών αυτών, ως λογίστρια.

Συγκεκριμένα καταλογίστηκε η παράβαση για μη έκδοση 15 παραστατικών στοιχείων (Τ.Π.Υ) με αποκρυβείσα αξία κάτω των 1.200,00 €, καθαρής αποκρυβείσας αξίας 5.853,60 €, πλέον Φ.Π.Α. 1.346,33 €, 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.

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

ΠΙΝΑΚΑΣ ΤΡΑΠΕΖΙΚΩΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΤΗΣ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗΣ

Α/Α	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΤΡΑΠΕΖΙΚΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΕΙΔΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΠΛΗΘΟΣ ΔΙΚ/ΧΩΝ	ΟΝΟΜΑΤΑ ΔΙΚΑΙΟΥΧΩΝ
1	...	GR...	Καταθετικός	2	...
2	..	GR...	Καταθετικός	3	...
3	...	GR...	Καταθετικός	3	...
4	...	GR...	Καταθετικός	3	...
5	...	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 της ελεγχόμενης, 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 σύζυγο	351.385,98
Πρωτογενείς καταθέσεις που σχετίζονται με έκδοση φορολογικών στοιχείων από την προσφεύγουσα	79.846,28
Πρωτογενείς καταθέσεις που σχετίζονται με μη έκδοση φορολογικών στοιχείων από τον σύζυγο	125.594,05
Πρωτογενείς καταθέσεις που σχετίζονται με μη έκδοση φορολογικών στοιχείων από την προσφεύγουσα	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 της προσφεύγουσας, του συζύγου της ... και του γιου της

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. Επειδή όμως η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στο υπ' αρ. πρωτ. .../27-11-2019 έγγραφο αίτημα παροχής πληροφοριών άρθρου 14 του Ν. 4174/2013, προς παροχή εξηγήσεων – διευκρινήσεων σχετικά με τις κινήσεις των λογαριασμών, 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 ίδια, όσο και στους λοιπούς συνδικαιούχους, εμφανίζεται στον παρακάτω πίνακα:

Τράπεζα	Αριθμός Λογαριασμού	Ποσό που αναλογεί στην προσφεύγουσα	Ποσό που αναλογεί στον σύζυγο (...)	Ποσό που αναλογεί στον γιο (...)
...	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 την προσφεύγουσα είναι **47.949,89 €** 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 της προσφεύγουσας 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 της προσφεύγουσας, 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)	36.237,56
ΠΡΩΤΟΓΕΝΕΙΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ	47.949,89
ΥΠΟΛΟΙΠΟ	-11.742,33
ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ	11.712,33

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου **.../29-01-2020** ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ΄ Θεσ/νίκης, επικαλούμενη 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 8.370,00€ και του συζύγου της 24.157,00€

- 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 ελευθέρων 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 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, 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 ελεύθεριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, έχει τις υποχρεώσεις του παρόντος νόμου σχετικά με την τήρηση βιβλίων, έκδοση στοιχείων και υποβολή δεδομένων για διασταύρωση».

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 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: «1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 21 του ΚΦΕ, 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. [...] 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. [...] 5. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 4 του άρθρου 29 του ΚΦΕ, δηλαδή με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%), απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται και οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 32 του ΚΦΕ. [...] 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. Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς. [...] 10. Για χρήσεις πριν από την 01/01/2014, σχετικές είναι οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της [παραγράφου 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/94](#)».

Επειδή περαιτέρω, με την εγκύκλιο ΠΟΛ 1175/16-11-2017 παρασχέθηκαν πρόσθετες διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας, όπου μεταξύ άλλων επισημαίνονται τα εξής: «2. Γενικά, επισημαίνεται ότι **πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013** του δικαιούχου του λογαριασμού, **εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου [...]**. 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 αναγκαίων, 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 ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ...]13. Επειδή, η ως άνω διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ, κατά το κρίσιμο, εν προκειμένω, σκέλος της, που αναφέρεται σε περιουσιακή προσαύξηση προερχόμενη «από άγνωστη [...] πηγή ή αιτία», έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται υπό την προϋπόθεση ότι η φορολογική διοίκηση δεν κατορθώνει να διαπιστώσει, κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο και ασφαλή, τη συγκεκριμένη

προέλευση της προσαύξησης (που, σε υπόθεση όπως η παρούσα, υπερβαίνει τα εισοδήματα που της έχει δηλώσει ο φορολογούμενος), παρά τη λήψη των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκάων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, συμπεριλαμβανόμενης, ιδίως, της κλήσης του φορολογούμενου για παροχή σχετικών πληροφοριών και στοιχείων, που, αν υποβληθούν, ελέγχονται ως προς την ακρίβεια και την επάρκειά τους.».

Επειδή περαιτέρω η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η προσαύξηση περιουσίας πρέπει να εδράζεται σε «μεγάλα ποσά», ήτοι δε θα έπρεπε να θεωρηθεί ως μεγάλο ποσό, που συνιστά αδικαιολόγητη προσαύξηση περιουσίας το όριο των 1.000 €, αν πρόκειται για καταθέσεις σε ατομικό λογαριασμό, ενώ αν πρόκειται για κοινό λογαριασμό με τρεις συνδικαιούχους δεν αποτελεί "μεγάλο ποσό" το ποσό των 3.000 €, επικαλούμενος την με αριθμό 1928/2018 Απόφαση της ΔΕΔ Αθηνών.

Επειδή με την επικαλούμενη απόφαση ορίζεται ότι η έννοια "μεγάλα ποσά" εξειδικεύεται κατά περίπτωση ανάλογα με το προφίλ και την οικονομική δυνατότητα του φορολογούμενου και ως εκ τούτου η διαπιστωθείσα προσαύξηση περιουσίας πρέπει να κρίνεται όχι μόνο με βάση το συγκεκριμένο ύψος κατάθεσης, αλλά και από τη συνεκτίμηση και άλλων παραγόντων, όπως το επάγγελμά του, το είδος των εισοδημάτων του, την περιοδικότητα των καταθέσεων του, το πλήθος των συνδικαιούχων εκάστου λογαριασμού κλπ, το δε τιθέμενο όριο καταθέσεων πάνω από το οποίο θα πρέπει να ζητείται από το φορολογούμενο συγκεκριμένη αιτιολογία της κάθε μίας κατάθεσης πρέπει να είναι τέτοιο, που ο φορολογούμενος να μην υποχρεώνεται στα αδύνατα. Το ποσό των 1.000,00 € κρίθηκε ότι δεν αποτελεί «μεγάλο ποσό» για τη συγκεκριμένη υπόθεση που εξετάστηκε με την με αριθμό 1928/2018 Απόφαση της ΔΕΔ Αθηνών, λαμβάνοντας υπόψη τα στοιχεία που είχε στη διάθεσή της η Υπηρεσία.

Η προσφεύγουσα αυθαίρετα επικαλείται το όριο των 1.000,00 € για την υπό κρίση περίπτωση, καθώς, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην από 27/12/2019 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Δ'ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ, η προσφεύγουσα δραστηριοποιείται στις λογιστικές υπηρεσίες και από την επεξεργασία των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών, πέραν της κατάθεσης των προαναφερόμενων αιτιολογημένων καταθέσεων, διαπιστώθηκε πληθώρα καταθέσεων (καταθέσεις μετρητών) καθ' όλη τη διάρκεια της υπό κρίση χρήσης που δεν δικαιολογούνταν από τα δηλωθέντα εισοδήματα και τη φύση της επαγγελματικής της δραστηριότητας και οι οποίες κρίθηκαν από τον έλεγχο ως πρωτογενείς. Ως εκ τούτου, δεν τίθεται θέμα ορίου στα ποσά που εξετάζονται στην υπό κρίση περίπτωση και ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας τυγχάνει απορριπτός.

Επειδή, σύμφωνα με τη σκέψη 4 της 1893/2018 απόφασης του ΣτΕ: «4. Επομένως, οφείλει, κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της

χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα (μη απορριφθέντα από τη φορολογική αρχή) στοιχεία των δηλώσεών του φορολογίας εισοδήματος. Και ναι μεν μπορεί, κατ' εξαίρεση, να αντισταχθεί, εν όλω ή εν μέρει, στην εκπλήρωση της ανωτέρω υποχρέωσής του, επικαλούμενος κάποιο υπέρτερο δικαίωμά του, όπως, ιδίως, το δικαίωμα μη αυτοενοχοποίησής του, αλλά, πάντως, η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες **ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς που προβάλλει προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών στους τραπεζικούς λογαριασμούς του λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή** (και περαιτέρω, σε περίπτωση άσκησης ένδικης προσφυγής, από το διοικητικό δικαστήριο) των αποδείξεων σε βάρος του και επιτρέπεται να οδηγήσει στη συναγωγή συμπερασμάτων προς θεμελίωση της ύπαρξης παράβασης ανακρίβειας της δήλωσής του και αντίστοιχης παράβασης φοροδιαφυγής, η τέλεση της οποίας μπορεί να προκύπτει 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. Τούτο δε συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων. Ειδικότερα, τέτοια στοιχεία έμμεσης απόδειξης (ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος) μπορούν να θεωρηθούν ότι συντρέχουν σε περίπτωση στην οποία τραπεζικός λογαριασμός του φορολογούμενου, μέσω του οποίου πραγματοποιείται έμβασμα, περιλαμβάνει μεγάλο ποσό το οποίο δεν καλύπτεται από τα (νομίμως φορολογηθέντα ή απαλλαχθέντα του φόρου) εισοδήματα που αυτός έχει δηλώσει στη φορολογική αρχή ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη πηγή ή αιτία. Περαιτέρω, το προαναφερόμενο, εμμέσως αποδεικνυόμενο, εισόδημα, ως άγνωστης πηγής ή αιτίας, λογίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα, κατ' εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 48 παρ. 3 (εδ. α') του ΚΦΕ, η οποία είναι, κατά τούτο, αρκούντως σαφής και προβλέψιμη στην εφαρμογή της, για το μέσο επιμελή φορολογούμενο, ο οποίος δεν θα μπορούσε να έχει τη δικαιολογημένη πεποίθηση ότι τέτοιο εισόδημά του μένει αφορολόγητο.»

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 884/2016 απόφαση (7μ) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας «ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των μεγάλων ποσών που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του και, συνεπώς, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή. Επομένως, οφείλει, κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και

εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των δηλώσεων του 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 της προσφεύγουσας κατά το κρίνόμενο έτος, καλώντας την να παρέχει εξηγήσεις προσκομίζοντας τα σχετικά αποδεικτικά στοιχεία.

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

- Από τις προσκομισθείσες καρτέλες πελατών της προσφεύγουσας 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
- Δεν προσκομίστηκαν επαρκή στοιχεία που να αποδεικνύουν την προέλευση των χρημάτων αυτών, είτε ότι έχουν φορολογηθεί, είτε ότι απαλλάχτηκαν με ειδική διάταξη από το φόρο.

Επειδή, ο σχηματισμός του μη αναλωθέντος κεφαλαίου, συνίσταται κατ' αρχάς σε έναν τεκμαρτό τρόπο σχηματισμού κεφαλαίου, που προσδιορίζεται με διαφορετικό τρόπο, ανάλογα με τις χρήσεις που αφορά, κατ' εφαρμογή της εκάστοτε ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας, και αποτελεί σημαντική ένδειξη διαθέσιμου κεφαλαίου, για την επαλήθευση του οποίου απαιτείται ενδεικτικώς η επίκληση και προσκόμιση λοιπών στοιχείων, όπως τα υπόλοιπα των τραπεζικών λογαριασμών κατά την 01.01 (από μεταφορά) του πρώτου ελεγχόμενου έτους και μεταβολών περιουσιακής κατάστασης. Επιπλέον, η προσφεύγουσα, προσκόμισε πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου σύμφωνα με

τον οποίο για το έτος 2012 το τελικό διαθέσιμο υπόλοιπο για τον σύζυγό της και την ίδια ανέρχεται σε 24.157,00 - 8.370,01=15.786,99. Ωστόσο βάσει στοιχείων που ζητήθηκαν από την αρμόδια του ελέγχου Δ.Ο.Υ., προέκυψε ότι τα υπόλοιπα των λογαριασμών της προσφεύγουσας και του συζύγου της την 31/12/2012 ανέρχονταν σε **39.730,16€**, ποσό που υπερκαλύπτει το διαθέσιμο υπόλοιπο που επικαλείται, τόσο η ίδια όσο και ο σύζυγός της. Κατά συνέπεια, η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίνεται στο βάρος της επαρκούς δικαιολόγησης των εν λόγω πρωτογενών πιστώσεων.

Επειδή ωστόσο, η προσφεύγουσα κατέθεσε στην Υπηρεσία μας το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ... ΕΙ 2020 ΕΜΠ συμπληρωματικό υπόμνημά της, με το οποίο προσκόμισε την εξοφλητική απόδειξη πρόσθετης πράξης εξαγοράς ασφαλιστηρίου συμβολαίου ζωής, από την οποία προκύπτει ότι ο .. έλαβε από την ... ΕΡΒ Α.Ε.Α.Ζ. το ποσό των 10.766,32€ το οποίο πιστώθηκε στον λογαριασμό της ... GR ..., στον οποίο είναι και η προσφεύγουσα συνδικαιούχος. Λαμβάνοντας υπόψη το γεγονός ότι το ανωτέρω προσκομισθέν αποτελεί νέο στοιχείο, το οποίο δεν είχε λάβει υπόψη του ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ, γίνεται δεκτό ότι το σύνολο των μη δικαιολογημένων καταθέσεων στον ως άνω λογαριασμό ανέρχεται σε : 23.852,56 - 10.752,56=13.100,00€, από το οποίο το 1/3 κατανέμεται στην προσφεύγουσα, ήτοι : 4.366,67€

Επομένως για τη χρήση 2013 το ποσό, για το οποίο δεν προκύπτει η πηγή ή αιτία προέλευσής του προσδιορίζεται ως εξής : 47.949,89 -(7.950,85 -4.366,67) = **44.365,71 €**

Η προσαύξηση περιουσίας υπολογίζεται ως εξής :

Ακαθάριστα έσοδα βιβλίων + ΦΠΑ	36.237,56
Πρωτογενείς καταθέσεις	44.365,71
Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων	-8.128,15
ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ	8.128,15

Επειδή, η επιλογή της τιμής 390,24€, αναφορικά με την αποκρυβείσα καθαρή αξία των μη εκδοθέντων τιμολογίων, πλέον ΦΠΑ 89,46€ για συναλλαγές με φυσικά πρόσωπα δεν είναι αυθαίρετη, αλλά στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης και με βάση το εν γένει περί δικαίου αίσθημα, επιλέχθηκε η μικρότερη αξία που η ίδια είχε εκδώσει και συνεπώς είναι η πιο ευνοϊκή που μπορούσε να επιλεχθεί βάσει των προσκομιζόμενων στοιχείων.

Επειδή περαιτέρω, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε σχετικά έγγραφα, π.χ. συμφωνητικά μεταξύ του ιδίας και των πελατών της, που να αποδεικνύουν την αμοιβή των παρεχόμενων υπηρεσιών, με αποτέλεσμα ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ να προσδιορίσει τις ετήσιες αμοιβές της για τις παρεχόμενες υπηρεσίες της σε κάθε πελάτη, λαμβάνοντας υπόψη: **α)** ότι η

προσφεύγουσα 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 η προσφεύγουσα επιχειρηματολογεί γενικόλογα στον ισχυρισμό της περί αυθαίρετης κοστολόγησης των αμοιβών της και ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός της τυγχάνει απορριπτέος 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 περιέρχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος».

Επειδή, 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 περιέρχονται 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 προσφεύγουσας 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 η προσφεύγουσα και ο αναλογών φόρος εκρών, εφαρμόζοντας τις επεικέστερες διοικητικές κυρώσεις στους πρόσθετους φόρους. Επομένως, με βάση τα ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας 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).»

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, η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στο υπ' αρ. πρωτ. .../27-11-2019 αίτημα παροχής πληροφοριών άρθρου 14 του Ν. 4174/2013, προκειμένου η ίδια να παράσχει εξηγήσεις – διευκρινήσεις, σχετικά με τις πιστώσεις που βρέθηκαν στους κοινούς λογαριασμούς με τον γιο της και τον σύζυγό της 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 η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στο ως άνω αίτημα μέσα στην ταχθείσα από τον έλεγχο προθεσμία και ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εσφαλμένης προϋπόθεσης πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος και αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική αποδοχή** της από **29-01-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της ...– **Α.Φ.Μ.** ... και: α) την τροποποίηση της υπ' αριθμ. .../19 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, β) την επικύρωση των υπ' αριθμ. .../27-12-2019 και 478/1740/27-12-2019 πράξεων επιβολής προστίμου του αρ. 7§3&5 του ν. 4337/2015 και αρ. 54 του ν. 4174/2013 αντίστοιχα, καθώς και της υπ' αριθμ. .../27-12-2019 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη χρήση 2013.

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

ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ:

α) Η με αριθμό .../2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 τροποποιείται ως εξής :

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ - ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	Ατομικό και τέκνων	4.503,10	22.069,03	18.484,85	13.981,05
	του συζύγου	14.649,43	14.649,43	14.649,43	
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	3.874,48	8.441,62	7.509,73	3.635,25
Προκαταβολή φόρου		2.646,28	2.646,28	2.646,28	
Τέλη χαρτ/μου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					
Πρόσθετος φόρος, τέλη χαρτ. & εισφ. ΟΓΑ εκπροθέσμου					
Πρόσθετος φόρος / Πρόστιμο ανακρίβειας/μη υποβολής			4.684,06	3.728,32	3.728,32
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου/Πρόστιμο ανακρίβειας/μη υποβολής					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου					
Εισφορά ΕΛΓΑ 2% (άρθρο 13 ν. 3877/2010)					
Εισφορά Αλληλεγγύης		228,06	777,07	705,39	477,33
Τέλος Επιτηδεύματος		1.300,00	1.300,00	1.300,00	
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	8.048,82	17.849,03	15.889,72	7.840,90
	για επιστροφή				

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

Διαφορά φόρου: **3.635,25 €**

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (72 μήνες X 0,73% = 52,56 %)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟ Υ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	4.362,30 €	1.817,63 €	1.910,69 €	3.728,32 €	3.728,32 €

ΦΠΑ:

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2013 – 31/12/2013	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά Χρεωστικού υπολοίπου	1.346,33€	1.346,33€

Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	1.380,80€	1.380,80€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ		2.727,13€

Με την υπ' αριθμ. **.../27-12-2019** πράξη επιβολής προστίμου του αρ. 7§3&5 του ν. 4337/2015: 4.000,00€

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.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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