



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 07/05/2019

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

Αριθμός απόφασης: 1050

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333254

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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 1069/4-3-2014 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 από **14.01.2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, με Α.Φ.Μ., κατά των ακόλουθων πράξεων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Βόλου:

α) της υπ' αρ. /2018 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2015

β) της υπ' αρ./2018 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2015

γ) της υπ' αρ./2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013 (για τα εισοδήματα περιόδου 01.01-31.12.2012)

δ) της υπ' αρ./2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2014 (για τα εισοδήματα περιόδου 01.01-31.12.2013)

ε) της υπ' αρ./2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014

στ) της υπ' αρ./2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015

5. Τις ως άνω πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος & πράξεις επιβολής προστίμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Βόλου, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από 14.01.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, με **Α.Φ.Μ.**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

➤ Με την με αριθμό/2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 2.500,00€ λόγω μη συμμόρφωσης με τις κατά το άρθρο 13 του Ν. 4174/2013 υποχρεώσεις του, ήτοι μη τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων (τουλάχιστον από την 5/5/2015) κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13§1 του Ν. 4174/2013, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ.1 περ. η' & παρ. 2 περ. ε' του Ν. 4174/2013.

➤ Με την με αριθμό/2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 100,00€ λόγω μη υποβολής δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα (δήλωσης έναρξης εργασιών), κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 36§1 του κώδικα Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000), της ΠΟΛ 1006/2014/31.12.2013, καθώς και του άρθρου 10§§1 & 5 του Ν. 4174/2013, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ.1 περ. α' & παρ. 2 περ. α' του Ν. 4174/2013.

- Με την με αριθμό/2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος εισοδήματος ύψους 613,37€ πλέον προστίμου άρθρου 58 του Ν. 4174/2013, λόγω ανακρίβειας, ύψους 306,68€, πλέον τόκων άρθρου 53 του Ν. 4174/2013 268,66€, ήτοι συνολικό ποσό **1.188,71€**, για το οικονομικό έτος 2013 (εισοδήματα έτους 2012).
- Με την με αριθμό/2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος εισοδήματος ύψους 3.058,63€ πλέον προστίμου άρθρου 58 του Ν. 4174/2013, λόγω ανακρίβειας, ύψους 1.529,32€, πλέον τόκων άρθρου 53 του Ν. 4174/2013 1.183,38€, ήτοι συνολικό ποσό **5.771,33€**, για το οικονομικό έτος 2014 (εισοδήματα έτους 2013).
- Με την με αριθμό/2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος εισοδήματος ύψους 3.095,18€ πλέον προστίμου άρθρου 58 του Ν. 4174/2013, λόγω ανακρίβειας, ύψους 1.547,59€, ήτοι συνολικό ποσό **4.642,77€**.
- Με την με αριθμό/2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος εισοδήματος ύψους 48,71€ πλέον προστίμου άρθρου 58 του Ν. 4174/2013, λόγω ανακρίβειας, ύψους 24,36€, ήτοι συνολικό ποσό **73,07€**.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από 11.12.2018 εκθέσεων ελέγχου/ Φορολογίας Εισοδήματος και άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 της Δ.Ο.Υ. Βόλου, κατόπιν μερικού ελέγχου που διενεργήθηκε, δυνάμει της υπ' αρ./2016 εντολής του Προϊσταμένου της.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η με αρ. πρωτ./2015 έγγραφη ανώνυμη καταγγελία, σύμφωνα με την οποία ο προσφεύγων φέρεται να παρουσιάζεται ως υδραυλικός με το όνομα «.....» και να παρέχει υπηρεσίες υδραυλικών εγκαταστάσεων, καθώς και άλλες οικοδομικές εργασίες, μαζί με άλλα μέλη της οικογένειάς του (τη σύζυγό του, την κουνιάδα του και τους δύο υιούς του) σε διάφορους ιδιώτες, χωρίς να εκδίδει τις αντίστοιχες αποδείξεις παροχής υπηρεσιών. Περαιτέρω στην καταγγελία επισυνάφθηκε μια επαγγελματική κάρτα στην οποία αναγράφονταν τα εξής: «.....- Μοναδική ποιότητα εργασίας- Υδραυλικές εγκαταστάσεις – αποχετεύσεις- Άριστες τιμές- τηλ.»

Εν συνεχεία, η Δ.Ο.Υ. Βόλου προέβη σε έλεγχο, προκειμένου να διαπιστώσει την βασιμότητα της εν λόγω καταγγελίας. Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε διαπιστώθηκαν τα εξής:

α) Την υπό κρίση περίοδο (2010-2015) ο προσφεύγων, σύμφωνα με τα πληροφοριακά συστήματα TAXIS και ELENXIS δεν είχε δηλώσει την άσκηση κάποιας επιχειρηματικής δραστηριότητας στην

Ελλάδα. Επιπλέον, από το αρχείο του Τμήματος Μητρώου της Δ.Ο.Υ. προέκυψε ότι ο προσφεύγων είχε δηλωθεί ως ιδιωτικός υπάλληλος-εργάτης.

β) Σύμφωνα με το ηλεκτρονικό αρχείο του Τμήματος Μητρώου της υπηρεσίας ο προσφεύγων, η σύζυγός του του και της με Α.Φ.Μ....., καθώς και οι δυο υιοί του του και της με Α.Φ.Μ..... και του και της με Α.Φ.Μ....., είχαν δηλώσει ως τηλέφωνο επικοινωνίας τον ίδιο αριθμό κινητού τηλεφώνου με αυτόν που αναγραφόταν στην επισυναπτόμενη στην καταγγελία επαγγελματική κάρτα.

Κατόπιν των ανωτέρω, διαπιστώσεων σε συνδυασμό με τα αναγραφόμενα στην καταγγελία και τα διδάγματα της κοινής πείρας, ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι ο προσφεύγων τουλάχιστον από τις 05.05.2015 (ημέρα υποβολής της καταγγελίας στην Δ.Ο.Υ.) ασκούσε επιχειρηματική δραστηριότητα χωρίς ο ίδιος να την είχε δηλώσει στο τμήμα Μητρώου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ και χωρίς να χρησιμοποιεί το κατάλληλο λογιστικό σύστημα για τη παρακολούθηση των εργασιών της δραστηριότητάς του.

Περαιτέρω, ο έλεγχος στο πλαίσιο της άνω εντολής, αξιοποίησε τα δεδομένα που προέκυψαν από των επεξεργασία των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών που διατηρεί ο προσφεύγων στα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα της χώρας, με σκοπό να διαπιστωθεί αν συντρέχει περίπτωση εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 48§3 του Ν. 2238/94 (προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία) και 21§4 του Ν. 4172/2013 (προσαύξηση περιουσίας από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία).

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε, στους τραπεζικούς λογαριασμούς που τηρούσε ο προσφεύγων το διάστημα 01.01.2012 έως 31.12.2014 διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2013

- Προσαύξηση της περιουσίας του προσφεύγοντα από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, σύμφωνα με το αρ. 48§3 του Ν. 2234/94, συνολικού ποσού 2.189,46 €.

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014

- Προσαύξηση της περιουσίας του προσφεύγοντα από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, σύμφωνα με το αρ. 48§3 του Ν. 2234/94, συνολικού ποσού 2.330,00 €.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014

- Προσαύξηση της περιουσίας του προσφεύγοντα από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία σύμφωνα με 21§4 του Ν. 4172/13 συνολικού ποσού **2.000,00 €**,

Επιπρόσθετα, από την επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντα για τα έτη 2012-2015 σε συνδυασμό με τα δεδομένα των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των αντίστοιχων ετών προέκυψαν τα κάτωθι

Α. Ο προσφεύγων δεν δήλωσε στον κωδικό 727 (ποσό της ετήσιας δαπάνης που καταβλήθηκε για την τοκοχρεολυτική απόσβεση δανείων και πιστώσεων γενικά) των οικείων δηλώσεων φορολογίας

εισοδήματος τα ακόλουθα ποσά που αφορούν στην τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείων ή πιστώσεων:

- Για την χρήση 2013 (οικ. έτος 2014) συνολικό ετήσιο ποσό εξόφλησης δόσεων δανείου ύψους 2.556,48€
- Για το φορολογικό έτος 2014 συνολικό ετήσιο ποσό εξόφλησης δόσεων δανείου ύψους 2.558,73€

Β. Ο έλεγχος δεν έκανε αποδεκτά τα ακόλουθα ποσά ανάλωσης κεφαλαίου, προερχόμενα από προηγούμενα έτη, τα οποία δηλώθηκαν τον κωδικό 787 (Ανάλωση κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε ή απαλλασσόταν από τον φόρο) των οικείων δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος.

- Για την χρήση 2012 (οικ. έτος 2013) συνολικό δηλωθέν ποσό ανάλωσης κεφαλαίου ύψους 5.000,00€
- Για το φορολογικό έτος 2015 συνολικό δηλωθέν ποσό ανάλωσης κεφαλαίου ύψους 1.000,00€

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Εσφαλμένη η κρίση του ελέγχου σε ότι αφορά την εκ μέρους του άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας. Ουδέποτε ο προσφεύγων εκτύπωσε και διένειμε επαγγελματικές κάρτες με σκοπό την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας. Η προσκομισθείσα με την ανώνυμη καταγγελία επαγγελματική κάρτα θα μπορούσε να είχε κατασκευαστεί από τον οποιονδήποτε.
2. Τα χρήματα που βρέθηκαν κατατεθειμένα στους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντα αποτελούν μέρος των χρημάτων που εισέπραττε ο προσφεύγων για λογαριασμό του υιού του , σε εξόφληση απαίτησής του από παροχές μισθολογικού χαρακτήρα έναντι της , για την συμμετοχή σε αυτή ως επαγγελματίας ποδοσφαιριστής, που είχαν ρυθμιστεί με την με αρ./2013 απόφαση του Τ.Δ.Δ. της Ελληνικής Ποδοσφαιρικής Ομοσπονδίας.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή, με το άρθρο **23 παρ. 1 του ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «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, στο άρθρο 28§2 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: « Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. 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. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή, στο άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, **εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα** ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος.....».

Επειδή, στο άρθρο 62§1 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων».

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 τη θεωρία (βλ. Επαμεινώνδας Π.Σπηλιωτόπουλος, *Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου*, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2011, σελ. 174), αιτιολογία είναι, γενικά, η αναφορά των κανόνων δικαίου που ρυθμίζουν την έκδοση της διοικητικής πράξης και της ερμηνείας τους, της

διαπίστωσης ότι συντρέχουν οι πραγματικές και νομικές καταστάσεις, ενόψει των οποίων επιβάλλεται ή επιτρέπεται η έκδοση της πράξης κατ' εφαρμογή των κανόνων αυτών, της διαπίστωσης της συνδρομής και της εκτίμησης των σχετικών πραγματικών περιστατικών, καθώς και των σκέψεων του διοικητικού οργάνου που οδήγησαν στην έκδοση ή την άρνηση της έκδοσης της διοικητικής πράξης. Σχετικό με την αιτιολογία είναι το βάρος της απόδειξης για τη συνδρομή των πραγματικών περιστατικών, που είναι προϋπόθεση της έκδοσης της διοικητικής πράξης (αρ. 17 παρ. 3 του ΚΔΔιαδ). Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο όσο και από το δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για εξυπηρέτηση του δημοσίου συμφέροντος ή για τη διασφάλιση των συμφερόντων ή δικαιωμάτων του διοικούμενου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας.

Η αιτιολογία θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) σαφής, όταν δηλαδή καταγράφονται με διαυγή τρόπο οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου, με μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της (ΣΤΕ 3692/2001, 4223/2000), β) ειδική, όταν δηλαδή δεν είναι γενική και αόριστη, και όλα τα στοιχεία της αναφέρονται στη συγκεκριμένη περίπτωση που ρυθμίζεται με την πράξη, γ) επαρκής, όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου. Συγκεκριμένα, το διοικητικό όργανο εντοπίζει, ερμηνεύει και εφαρμόζει τον κρίσιμο κανόνα δικαίου (νομικό σκέλος της πράξης, ορθή ερμηνεία του περιεχομένου του κανόνα δικαίου, ΣΤΕ 546/2008), υπαγάγει δηλαδή τα πραγματικά περιστατικά στον κανόνα δικαίου. (Ευγενία Πρεβεδούρου, *Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων, Γενικό Διοικητικό Δίκαιο. Εμβάθυνση Δημοσίου Δικαίου. Διάγραμμα*).

Η υποχρέωση αιτιολογίας αφορά τις πράξεις όλων του Λειτουργιών της ενιαίας εξουσίας του Κράτους και επιβεβαιώνει την αρχή της φανεράς δράσης των οργάνων του, διότι μόνο με την αιτιολογία η δημόσια διοίκηση εξαναγκάζεται να αποδείξει ότι είναι αμερόληπτη και χρηστή, δηλαδή ότι τηρεί την αρχή της νομιμότητας. Η ελαττωματική αιτιολογία (ελλείπουσα, ανεπαρκής, πλημμελής ή εσφαλμένη) καθιστά τη διοικητική πράξη άκυρη, όπως και η αόριστη αιτιολογία (ΣΤΕ 277/1996) (Αναστάσιος Τάχος, *Ελληνικό Διοικητικό Δίκαιο*, εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2003, σελ.609-612).

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 3§1 του ν .4308/2014** (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται ότι: «1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματος της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **8§1 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.)**: «Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **12§1 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.)**: «1. Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών), αντί έκδοσης τιμολογίου του άρθρου»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **21§3 του ν. 4172/2013**: «3. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως «επιχειρηματική συναλλαγή» θεωρείται κάθε μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους. Κάθε τρεις ομοειδείς συναλλαγές που λαμβάνουν χώρα εντός ενός εξαμήνου θεωρούνται συστηματική διενέργεια πράξεων.....»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **13§1 του ν. 4174/2013**: «1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους».

Επειδή, όπως προκύπτει από τις με ημερομηνία θεώρησης 11/12/2018 εκθέσεις μερικού ελέγχου προστίμου άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 της Δ.Ο.Υ. Βόλου, ο φορολογικός έλεγχος επέβαλε στον προσφεύγοντα α) πρόστιμο λόγω μη υποβολής δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα - δήλωσης έναρξης εργασιών του άρθρου 54 παρ.1 περ. α & παρ. 2 περ. α του Ν. 4174/2013 & β) πρόστιμο λόγω μη συμμόρφωσης με τις κατά το άρθρο 13 του Ν. 4174/2013 υποχρεώσεις του άρθρου 54 παρ.1 περ. η' & παρ. 2 περ. ε' του Ν. 4174/2013, κατόπιν της με αρ. πρωτ./2015 ανώνυμης καταγγελίας, που περιήλθε σε γνώση της φορολογικής αρχής και αφορούσε τον ίδιο. Συγκεκριμένα, σύμφωνα με την καταγγελία, στην οποία επισυνάπτονταν μια επαγγελματική κάρτα με τα ακόλουθα στοιχεία «.....- Μοναδική ποιότητα εργασίας- Υδραυλικές εγκαταστάσεις – αποχετεύσεις- Άριστες τιμές- τηλ.», ο προσφεύγων παρείχε υπηρεσίες υδραυλικών εγκαταστάσεων, καθώς και άλλες οικοδομικές εργασίες, μαζί με άλλα μέλη της οικογένειάς του (τη σύζυγό του, την κουνιάδα του και τους δύο υιούς του) σε διάφορους ιδιώτες, χωρίς την έκδοση αποδείξεων λιανικών συναλλαγών για παροχή υπηρεσιών.

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις η εκάστοτε οντότητα οφείλει να τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματος της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου, ενώ παράλληλα ως «επιχειρηματική συναλλαγή» θεωρείται κάθε μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή.

Επειδή, από τις διενεργηθείσες ελεγκτικές επαληθεύσεις δεν προκύπτει ότι ο προσφεύγων προέβη σε συγκεκριμένες συναλλαγές με ιδιώτες, για τις οποίες δεν εξέδωσε απόδειξη λιανικών συναλλαγών, δεδομένου ότι δεν καταλογίστηκαν σχετικά πρόστιμα.

Επειδή, ο έλεγχος έκρινε ότι ο προσφεύγων υπέπεσε στις προαναφερθείσες παραβάσεις συνεκτιμώντας τα στοιχεία της καταγγελίας, τα δεδομένα της κοινής πείρας και την ταύτιση του αριθμού τηλεφώνου που εμφανίζεται στην επαγγελματική κάρτα με τον αριθμό που δηλώθηκε από τον προσφεύγοντα και τους οικείους του στο μητρώο της Δ.Ο.Υ. ως τηλέφωνο επικοινωνίας. Ωστόσο, οι ανωτέρω διαπιστώσεις του ελέγχου, χωρίς την παράλληλη διαπίστωση διενέργειας συγκεκριμένων επιχειρηματικών συναλλαγών εκ μέρους του προσφεύγοντα, δεν δύναται να στοιχειοθετήσουν τις αποδιδόμενες παραβάσεις.

Επειδή, η φορολογική αρχή όφειλε να διενεργήσει περαιτέρω έλεγχο, προκειμένου να διαπιστώσει την βασιμότητα της ανώνυμης καταγγελίας, ως προς την διενέργεια συγκεκριμένων επιχειρηματικών πράξεων από τον προσφεύγοντα. Η ταύτιση του αριθμού τηλεφώνου της επαγγελματικής κάρτας με αυτό του προσφεύγοντα δεν αρκεί ώστε να καταλογιστούν οι εν λόγω παραβάσεις, καθώς ακόμη και αν θεωρηθεί ότι εκδόθηκαν επαγγελματικές κάρτες από τον ίδιο (δεν αποδεικνύεται) δεν συνεπάγεται απαραίτητα και την διενέργεια συναλλαγών.

Κατόπιν των ανωτέρω, η αιτιολογία του ελέγχου σε ότι αφορά τις παραβάσεις μη δήλωσης έναρξης εργασιών και μη τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος από τον προσφεύγοντα κρίνεται ανεπαρκής. Ο σχετικός δε ισχυρισμός του προσφεύγοντα κρίνεται βάσιμος και γίνεται αποδεκτός.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο **65 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, στο άρθρο **48§3 του Ν. 2238/94**, έτσι όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 15 §3 του Ν. 3888/10, ορίζονται τα εξής: «Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παρ. 2 του άρθρου 4. Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση».

Επειδή, στο άρθρο **21§4 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.)** ορίζεται ότι: «Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας».

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

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

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

Επειδή, στην **ΠΟΛ 1095/29-4-2011** ορίζεται ότι: «1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010, Φ.Ε.Κ. 175/Α' 30-9-2010, προστέθηκε εδάφιο στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε. ν.2238/1994, ως εξής: «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.» 2. Στη σχετική εισηγητική έκθεση του ν.3888/2010 αναφέρεται ότι με τις νέες αυτές διατάξεις καθορίζεται ποιος έχει το βάρος απόδειξης επί εισοδήματος του οποίου δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή αιτία προέλευσης και το οποίο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (άρθρα 4 και 48 του ν.2238/1994) λογίζεται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα. Αν και από την ισχύουσα διάταξη θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι προέκυπτε χωρίς αμφιβολία το γεγονός ότι ο φορολογούμενος υποχρεούται να αποδείξει την πραγματική

πηγή ή αιτία του εισοδήματος του, δεδομένου ότι η ισχύουσα διάταξη χρησιμοποιεί το ρήμα «λογίζεται», εντούτοις για την άρση κάθε αμφιβολίας με την προσθήκη του εδαφίου αυτού στην παράγραφο 3 ορίζεται αυτό πλέον και ρητά. 3. Οι διατάξεις αυτές αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, ή πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας που δεν προκύπτει από διαρκή και σταθερή πηγή και **καθορίζεται ότι ο φορολογούμενος, εφόσον κληθεί, φέρει το βάρος της απόδειξης για την πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογείται με συγκεκριμένες διατάξεις, ή ότι απαλλάσσεται με ειδική διάταξη. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα.».**

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

Σημειώνεται ότι ο φορολογούμενος **οφείλει κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης**, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων. Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του.....».

Επειδή, με την **ΔΕΑΦ Α΄ 1144110 ΕΞ 2015** δόθηκαν διευκρινήσεις από το Β΄ Τμήμα της Διεύθυνσης Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών σχετικές με θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας. Συγκεκριμένα, ορίζονται τα εξής: «3. Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα».

Επειδή, σύμφωνα με την **884/2016 απόφαση του Β' Τμήματος του ΣτΕ:** «.....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, σύμφωνα με τη διάταξη του άρ. 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρ. 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013, δεδομένου, άλλωστε, ότι πρόκειται για μη ευαίσθητο ή, γενικότερα, μη χρήζον αυξημένης προστασίας προσωπικό δεδομένο, για την πρόσβαση στο οποίο, στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου και της αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής, το κράτος διαθέτει ευρύ περιθώριο εκτίμησης (πρβλ. ΕΔΔΑ 22.12.2015, G.S.B. κατά Ελβετίας, 28601/11, σκέψεις 92-93) – 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 αντιταχθεί, εν όλω ή εν μέρει, στην εκπλήρωση της ανωτέρω υποχρέωσής του, επικαλούμενος κάποιο υπέρτερο δικαίωμά του, όπως, ιδίως, το δικαίωμα μη αυτοενοχοποίησής του (πρβλ. ΕΔΔΑ 3.5.2001, 31827/96, J.B. κατά Ελβετίας, σκέψεις 65-71, ΕΔΔΑ 5.4.2012, 11663/04, Chambaz κατά Ελβετίας, σκέψεις 53-58 – πρβλ. επίσης ΔΕΚ 18.10.1989, 374/87, Orkem, σκέψεις 35-41), 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 φοροδιαφυγής (πρβλ. ΕΔΔΑ 8.2.1996, 18731/91, John Murray κατά Ηνωμένου Βασιλείου, σκέψη 47 και ΕΔΔΑ 20.3.2001, 33501/96, Telfner κατά Αυστρίας, σκέψεις 15-17) 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.).....το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση. Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η

αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση..... η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, “τεκμήρια”), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης..... Η προστεθείσα με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010 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, εν προκειμένω ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι τα χρήματα που βρέθηκαν κατατεθειμένα στους τραπεζικούς του λογαριασμούς αποτελούν μέρος των χρημάτων που εισέπραττε για λογαριασμό του υιού του , σε εξόφληση απαίτησής του από παροχές μισθολογικού χαρακτήρα έναντι της για την συμμετοχή σε αυτή ως επαγγελματίας ποδοσφαιριστής, που είχαν ρυθμιστεί με την με αρ. /2013 απόφαση του Τ.Δ.Δ. της Ελληνικής Ποδοσφαιρικής Ομοσπονδίας.

Επειδή, ο προσφεύγων προς απόδειξη του εν λόγω ισχυρισμού προσκομίζει την υπ’ αρ. /2013 απόφαση του Τακτικού Διαιτητικού Δικαστηρίου της Ε.Π.Ο. σύμφωνα με την οποία η Ποδοσφαιρική Ανώνυμη Εταιρία με την επωνυμία «.....» υποχρεώθηκε να καταβάλει στον υιό του προσφεύγοντα το επιδικασθέν ποσό των 10.325,00€, νομιμοτόκως, πλέον ποσού 413,00€ με τον νόμιμο τόκο από της επιδόσεως της προσφυγής, καθώς και το ποσό των 300,00€ για τη δικαστική του δαπάνη, σε πέντε ισόποσες δόσεις, της πρώτης καταβλητέας στις 21.06.2013 και των υπολοίπων την αντίστοιχη ημέρα των επόμενων μηνών.

Επειδή, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα της από 11/12/2018 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Βόλου, οι επίμαχες καταθέσεις χρηματικών ποσών διενεργούνταν από τον ίδιο τον προσφεύγοντα προς εξυπηρέτηση δανειακών του υποχρεώσεων.

Επειδή, από τα προσκομισθέντα στοιχεία δεν προκύπτει συσχέτιση μεταξύ των χρημάτων που επιδικάστηκαν από το Τακτικό Διαιτητικό Δικαστήριο της Ε.Π.Ο. και των χρημάτων που κατατέθηκαν στους λογαριασμούς του προσφεύγοντα.

Επειδή, η απλή επίκληση γεγονότων και καταστάσεων χωρίς την προσκόμιση επαρκών αποδεικτικών στοιχείων δεν δύναται να απαλλάξουν τον προσφεύγοντα από την υποχρέωση τεκμηρίωσης των συγκεκριμένων τραπεζικών πιστώσεων στους λογαριασμούς του.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντα προσδιορίστηκε βάσει του προσδιορισθέντος από τον έλεγχο τεκμαρτού του εισοδήματος, το οποίο σε όλα τα ελεγχόμενα έτη υπερέβαινε το πραγματικό (συμπεριλαμβανομένης της διαπιστωθείσας προσαύξησης περιουσίας).

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα αναφορικά με την προέλευση των χρημάτων, που βρέθηκαν κατατεθειμένα σε λογαριασμούς του απορρίπτεται ως αβάσιμος και αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της υπ' αριθ. πρωτ./14.01.2019 ενδικοφανούς προσφυγής του του, με Α.Φ.Μ., και συγκεκριμένα:

Α. Την ακύρωση των υπ' αρ. &/2018 πράξεων επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου και

Β. Την επικύρωση των υπ' αρ.,, &/2018 οριστικών πράξεων προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. ετών 2013, 2014 και φορολογικών ετών 2014 , 2015 αντίστοιχα του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βόλου.

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

Υπ' αριθμ./2018 οριστική πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού άρθρου 54 Ν. 4174/2013 έτους 2015:

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Πρόστιμο λόγω μη συμμόρφωσης με τις κατά το άρθρο 13 του Ν. 4174/2013 υποχρεώσεις	2.500,00€	0,00€	-2.500,00€

Υπ' αριθμ./2018 οριστική πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού άρθρου 54 Ν. 4174/2013 έτους 2015:

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Πρόστιμο λόγω μη υποβολής δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα (δήλωσης έναρξης εργασιών)	100,00€	0,00€	-100,00€

**Υπ' αριθμ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος
οικ. έτους 2013 (περιόδου 01/01-31/12/2012):**

	Ποσό
Διαφορά φόρου	613,37€
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013	306,68€
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013	268,66€
Σύνολο φόρου για καταβολή	1.188,71€

**Υπ' αριθμ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος
οικ. έτους 2014 (περιόδου 01/01-31/12/2013):**

	Ποσό
Διαφορά φόρου	3.058,63€
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013	1.529,32€
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013	1.183,38€
Σύνολο φόρου για καταβολή	5.771,33€

**Υπ' αριθμ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος
φορολογικού έτους 2014:**

	Ποσό
Διαφορά φόρου	3.095,18€
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013	1.547,59€
Σύνολο φόρου για καταβολή	4.642,77€

**Υπ' αριθμ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος
φορολογικού έτους 2015:**

	Ποσό
Διαφορά φόρου	48,71€
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013	24,36€
Σύνολο φόρου για καταβολή	73,07€

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

Ακριβές αντίγραφο

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης**

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

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

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.