



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 30/10/2020

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

Αριθμός απόφασης: 1635

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας: 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333267

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 968/2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - γ. Της ΠΟΛ.1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017).
2. Την ΠΟΛ.1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την Α. 1122/29.05.2020 Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία αποφασίστηκε η παράταση της προθεσμίας του δεύτερου εδαφίου της παρ. 4 του άρθρου έκτου της από 30.03.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (Α' 75) ως προς την εξέταση της ενδικοφανούς προσφυγής του άρθρου 63 του ν. 4174/2013.

4. Την από 14/02/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ:, κατά των κατωτέρω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ:

α) της υπ' αριθ. /31.12.2019 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012,

β) της υπ' αριθ. /31.12.2019 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 – 31/12/2013,

γ) της υπ' αριθ. /31.12.2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, για το οικ. έτος 2013 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012),

δ) της υπ' αριθ. /31.12.2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, για το οικ. έτος 2014 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 – 31/12/2013),

ε) της υπ' αριθ. /31.12.2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012,

δ) της υπ' αριθ. /31.12.2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2013 – 31/12/2013,

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθ. /31.12.2019 και /31.12.2019 πράξεις επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015 για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2012 – 31/12/2012 και 01/01/2013 – 31/12/2013 αντίστοιχα, τις υπ' αριθ. /31.12.2019 και /31.12.2019 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τα οικ. έτη 2013 και 2014 (διαχειριστικές περιόδους 01/01/2012 – 31/12/2012 και 01/01/2013 – 31/12/2013) και τις υπ' αριθ. /31.12.2019 και /31.12.2019 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2012 – 31/12/2012 και 01/01/2013 – 31/12/2013 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ.

7. Το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ2020 ΕΜΠ/24.09.2020 συμπληρωματικό υπόμνημα του προσφεύγοντος.

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

Επί της από 14/02/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ:, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, καθώς και το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ2020 ΕΜΠ/24.09.2020 συμπληρωματικό υπόμνημα του προσφεύγοντος, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./31.12.2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012, πρόστιμο ποσού 180.159,32€ κατά τα αναγραφόμενα στην εκδοθείσα πράξη και 180.359,32€ κατά την βεβαίωση με τον ΑΧΚ 14/1/23.01.2020 (ΑΤΒ 428/23.01.2020), λόγω α) μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου εσόδου (Α.Π.Υ. ή Τ.Π.Υ.) για συναλλαγή μεγαλύτερη των 1.200,00€, σε μία (-1-) τουλάχιστον περίπτωση, συνολικής αξίας 720.637,29€, κατά παράβαση των άρθρων 2 παρ. 1, 3 παρ. 1 και 13 παρ. 1 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) και β) μη θεώρησης – τήρησης απλογραφικών λογιστικών αρχείων (βιβλίων Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ.), κατά παράβαση των άρθρων 2 παρ. 1 και 19 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) και 1 παρ. 1, 2 παρ. 1 και 2 και 4 παρ. 3 της παρ. Ε1 του ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), που επισύρουν την επιβολή των προβλεπόμενων κυρώσεων, σύμφωνα με την περ. ζ' της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015, ήτοι $(720.637,29€ \times 25\%) + (600,00€ \times \frac{1}{3})$.

Με την υπ' αριθ./31.12.2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 – 31/12/2013, πρόστιμο ποσού 111.908,53€ κατά τα αναγραφόμενα στην εκδοθείσα πράξη και 112.108,53€ κατά την βεβαίωση με τον ΑΧΚ 14/2/23.01.2020 (ΑΤΒ 428/23.01.2020), λόγω α) μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου εσόδου (Α.Π.Υ. ή Τ.Π.Υ.) για συναλλαγή μεγαλύτερη των 1.200,00€, σε μία (-1-) τουλάχιστον περίπτωση, συνολικής αξίας 447.634,11€, κατά παράβαση των άρθρων 2 παρ. 1, 3 παρ. 1 και 13 παρ. 1 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) και β) μη τήρησης απλογραφικών λογιστικών αρχείων (βιβλίων), κατά παράβαση των άρθρων 1 παρ. 1, 2 παρ. 1 και 2 και 4 παρ. 3 της παρ. Ε1 του ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), που επισύρουν την επιβολή των προβλεπόμενων κυρώσεων, σύμφωνα με την περ. ζ' της παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015, ήτοι $(447.634,11€ \times 25\%) + (600,00€ \times \frac{1}{3})$.

Με την υπ' αριθ./31.12.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για το οικ. έτος 2013, φόρος ποσού 177.968,20€, πρόστιμο ανακρίβειας άρθρου 58 και τόκοι άρθρου 53 ν.4174/2013 ποσού 177.396,19€ και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 15.339,40€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 365.703,79€, ως αποτέλεσμα της κατ' άρθρο 30 παρ. 4 του ΠΔ 186/1992 ανακρίβειας των βιβλίων του προσφεύγοντος και κατ' επέκταση τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων του, λόγω μη τήρησης βιβλίων.

Με την υπ' αριθ./31.12.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για το οικ. έτος 2014, φόρος ποσού 60.478,41€, πρόστιμο ανακρίβειας άρθρου 58 και τόκοι άρθρου 53 ν.4174/2013 ποσού 58.936,62€ και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 7.330,12€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 126.745,15€, ως αποτέλεσμα είχε τους κατ' άρθρο 32 ν.2238/1994 προσδιορισμού του ακαθάριστου και του καθαρού εισοδήματος με αντικειμενικό τρόπο, λόγω μη τήρησης βιβλίων.

Με την υπ' αριθ./31.12.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012, κύριος φόρος 9.315,23€ πλέον προστίμου και τόκων (άρθρων 58Α και 53 ν.4174/2013) ποσού 9.553,70€, ήτοι συνολικό ποσό 18.868,93€, ως αποτέλεσμα της κατ' άρθρο 30 παρ. 4 του Π.Δ.186/1992 ανακρίβειας των βιβλίων του προσφεύγοντος, του εξωλογιστικού προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων και κατ' επέκταση των φορολογητέων εκροών στο ποσό των 40.501,00€, λόγω μη τήρησης βιβλίων.

Με την υπ' αριθ./31.12.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 – 31/12/2013, κύριος φόρος 8.807,28€ πλέον προστίμου και τόκων (άρθρων 58Α και 53 ν.4174/2013) ποσού 9.032,75€, ήτοι συνολικό ποσό 17.840,03€, κατόπιν διαπίστωσης διενέργειας φορολογητέων εκροών ύψους 38.292,53€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από 31/12/2019 εκθέσεων ελέγχου Κ.Β.Σ., φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ. 1002/10.05.2019 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της.

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

1. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση οριστικής πράξης φόρου εισοδήματος και προστίμου ΚΒΣ για τη χρήση 2012.
2. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση οριστικής πράξης φόρου εισοδήματος και προστίμου ΚΦΑΣ για τη χρήση 2013.
3. Έλλειψη σαφούς και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας. Παραβίαση του δικαιώματος ακρόασης. Παραβίαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας. Ο έλεγχος προσδιορίζει διαφορές μεταξύ των δηλωθέντων εισοδημάτων και των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών τις οποίες παραθέτει συγκεντρωτικά. Η μη παράθεση της κάθε πίστωσης (ανά λογαριασμό, ημερομηνία και ύψος/ποσό επιμέρους πίστωσης) προδήλως στερεί τις συμπροσβαλλόμενες εκθέσεις ελέγχου, και κατ' επέκταση των επ' αυτών ερειδόμενων πράξεων, πλήρους αιτιολογίας, ενώ καταλύεται το δικαίωμα ακρόασης διότι μου αποστερήθηκε η δυνατότητα παροχής συγκεκριμένων εξηγήσεων επί κάθε ελεγχόμενης πίστωσης.
4. Έλλειψη σαφούς και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας της υπ' αριθ./31.12.2019 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ και της υπ' αριθ./31.12.2019 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ΚΦΑΣ, ως και της από 31/12/2019 έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ. Αοριστία των πράξεων αφού δεν προσδιορίζεται καθεμιά συναλλαγή επί της οποίας επιβάλλεται το πρόστιμο.

5. Έλλειψη σαφούς και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας της υπ' αριθ./31.12.2019 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ και της υπ' αριθ./31.12.2019 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ΚΦΑΣ, που ερείδονται στην από 31/12/2019 (θεωρηθείσα στις 31/12/2019) έκθεση ελέγχου ΚΒΣ, της υπ' αριθ./31.12.2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ και της υπ' αριθ./31.12.2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, που αμφότερες ερείδονται στην από 31/12/2019 (θεωρηθείσα στις 31/12/2019) έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ, καθώς δεν στοιχειοθετείται, αιτιολογείται ή/και αποδεικνύεται η σύνδεση με το ελευθέριο επάγγελμα.
6. Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας. Παραβίαση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης. Στο υπ' αριθμ./06.11.2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου αναγράφονται συνολικά ύψη πιστώσεων διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται τις συμπροσβαλλόμενες εκθέσεις και τα οποία λαμβάνονται υπόψη για την επιβολή φόρων και προστίμων.
7. Μη νόμιμος ο διενεργηθείς εξωλογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος. Δυνατή η επαλήθευση και ο λογιστικός προσδιορισμός.
8. Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 3 παρ. 1, 13 παρ. 1 του Π.Δ.186/1992, 5 ν.2523/1997 όπως ισχύει σύμφωνα με το άρθρο 7 παρ. 3 ν.4337/2015, 14 ν.4093/2012, 30 ν.2238/1994, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 10 ν.3296/2004, και της ΠΟΛ.1087/10.06.2005. Δεν υφίστατο υποχρέωση έκδοσης φορολογικών στοιχείων καθότι η αλλοδαπή εταιρεία εξέδιδε μηνιαία εκκαθάριση.
9. Εσφαλμένη εκτίμηση αποδείξεων:
- Ως προς τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων, λόγω μη αφαίρεσης του ΦΠΑ που αντιστοιχεί στα (κατά την αβάσιμη και αναιτιολόγητη κρίση του ελέγχου) δήθεν αποκρυβέντα εισοδήματα από την άσκηση εμπορικής/επιχειρηματικής δραστηριότητας.
 - Ως προς τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων, καθώς ο έλεγχος συνεκτιμά τα ίδια ποσά δύο φορές.
 - Ως προς τον προσδιορισμό των «αναιτιολόγητων» πιστώσεων στη χρήση 2012.
 - Ως προς τον χαρακτηρισμό των μη σαφώς αναφερόμενων ονομαστικών καταθέσεων σε ατομικούς λογαριασμούς ως «αποκρυβέντων εισοδημάτων από την άσκηση επιχειρηματικής/εμπορικής δραστηριότητας».

Ως προς τον 3°, 4°, 5° και 6° προβαλλόμενο ισχυρισμό

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 1 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη*

δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., παρασχέθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 23, 25, 27, 28, 34, 62 και 72 (πρώην 66) του ν.4174/2013 "Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και διευκρινίστηκε ότι με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και την έκδοση της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση. Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του. Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου.

Επειδή, με το άρθρο 64 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου*».

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 2 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «*Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου....*».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 17 του 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....*».

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων

κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας [Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκουλα 2001, παρ. 516 έως 519]. Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μία διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες δηλαδή στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις.

Επειδή, η διενέργεια ελέγχου και η σύνταξη σχετικής έκθεσης αποτελούν ουσιώδεις τύπους της διαδικασίας έκδοσης του οικείου φύλλου ελέγχου. Η παντελής αοριστία της έκθεσης ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά το φύλλο ελέγχου νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς του. Επί μέρους όμως ελλείψεις του περιεχομένου της έκθεσης ελέγχου, αυτές καθ' εαυτές, δεν αποτελούν τυπική πλημμέλεια του φύλλου ελέγχου, αλλά αποτελούν αντικείμενο ουσιαστικής εκτίμησης από τα διοικητικά δικαστήρια, τα οποία υποχρεούνται να ελέγξουν την ουσιαστική ορθότητα αυτού (ΣτΕ 565/2008, 1509/2013, 1542/2016).

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

Επειδή, με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «Ο Γενικός Γραμματέας δικαιούται να ζητά πληροφορίες ή έγγραφα από λοιπά τρίτα πρόσωπα, όπως ιδίως από τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, τους οργανισμούς συλλογικών επενδύσεων, τα επιμελητήρια, τους συμβολαιογράφους, τους υποθηκοφύλακες, τους προϊσταμένους των κτηματολογικών γραφείων, τους οικονομικούς ή κοινωνικούς ή επαγγελματικούς φορείς ή οργανώσεις, για τον καθορισμό της φορολογικής υποχρέωσης, που προκύπτει με βάση τις διασταυρώσεις των στοιχείων και την είσπραξη της φορολογικής οφειλής με τους ειδικότερους όρους που προβλέπονται στην παράγραφο 1...».

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

επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως: α)... γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας ή ανεπαρκή ή ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά, με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη...».

Επειδή, με το άρθρο 48 παρ. 3 του ν.2238/94, έτσι όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν.3888/10, για τα υπό κρίση οικ. έτη 2013 και 2014, ορίζεται ότι: «Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παρ. 2 του άρθρου 4. Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1095/2011 παρασχέθηκαν οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010 και διευκρινίστηκε ότι σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της, είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις, είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση. Στη σχετική εισηγητική έκθεση του ν.3888/2010 αναφέρεται ότι με τις νέες αυτές διατάξεις καθορίζεται ποιος έχει το βάρος απόδειξης επί εισοδήματος του οποίου δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή αιτία προέλευσης και το οποίο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (άρθρα 4 και 48 του ν.2238/1994) λογίζεται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα. Αν και από την ισχύουσα διάταξη θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι προέκυπτε χωρίς αμφιβολία το γεγονός ότι ο φορολογούμενος υποχρεούται να αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία του εισοδήματος του, δεδομένου ότι η ισχύουσα διάταξη χρησιμοποιεί το ρήμα «λογίζεται», εντούτοις για την άρση κάθε αμφιβολίας με την προσθήκη του εδαφίου αυτού στην παράγραφο 3 ορίζεται αυτό πλέον και ρητά. Οι διατάξεις αυτές αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, ή πρόκειται

για προσαύξηση περιουσίας που δεν προκύπτει από διαρκή και σταθερή πηγή και καθορίζεται ότι ο φορολογούμενος, εφόσον κληθεί, φέρει το βάρος της απόδειξης για την πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογείται με συγκεκριμένες διατάξεις, ή ότι απαλλάσσεται με ειδική διάταξη. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια), καταθέσεις, κλπ. Κατά την εφαρμογή αυτών των διατάξεων, για κάθε υπόθεση που ελέγχεται, πιθανόν να προκύπτουν συγκεκριμένα προβλήματα, τα οποία πρέπει να ελέγχονται και να αντιμετωπίζονται το κάθε ένα ξεχωριστά και μεμονωμένα με τις δικές του ιδιαιτερότητες. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελμάτων, απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται τα πραγματικά στοιχεία, όπως αναφέρονται παραπάνω, και επίσης να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων, που αποτελούν ή όχι τεκμήρια απόκτησης περιουσιακών στοιχείων όπως ορίζεται από τις διατάξεις των άρθρων 17 και 18 του Κ.Φ.Ε..

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1175/2017 παρασχέθηκαν οδηγίες για την αντιμετώπιση θεμάτων ελέγχου προσαύξησης περιουσίας και διευκρινίστηκε ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου. Ο φορολογούμενος οφείλει κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων. Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του. Επίσης, ο χαρακτηρισμός μιας πίστωσης σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει ο ελεγχόμενος ως προερχόμενη ή σχετιζόμενη με ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα εξετάζεται ως πραγματικό γεγονός. Εφόσον αποδειχθεί ότι προέρχεται από ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα, δηλαδή προσδιορίζεται το είδος της παρασχεθείσας υπηρεσίας και ο λήπτης αυτής ή το πωληθέν αγαθό και ο αγοραστής αυτού, τότε φορολογείται, κατά περίπτωση,

με τις οικείες διατάξεις του ν.2238/1994 (άρθρα 28 , 40 , 48 κ.λπ.) και υπόκειται σε τυχόν λοιπές φορολογίες (π.χ. ΦΠΑ), εάν δεν έχει ήδη φορολογηθεί.

Επειδή, με την υπ' αριθμ. 1895/2018 απόφαση του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, κρίθηκε, μεταξύ άλλων, ότι η καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος. Σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου (άρθρο 2 παρ. 1 του Συντάγματος), του κράτους δικαίου (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. α' του Συντάγματος), της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος) και του τεκμηρίου αθωότητας, το οποίο κατοχυρώνεται στο άρθρο 6 παρ. 2 της ΕΣΔΑ και βρίσκει εφαρμογή και σε διοικητικές διαδικασίες καταλογισμού παραβάσεων και συναφών κυρώσεων, το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση. Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επίδικη, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος από την άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος [ήτοι από γνωστή πηγή, όπως αυτή καθορίστηκε/διαπιστώθηκε από τη φορολογική Διοίκηση, περίπτωση στην οποία δεν έχει πεδίο εφαρμογής η ρύθμιση του εδαφίου β της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ, όπως αυτή προστέθηκε με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν.3888/2010 (Α' 175), περί προσαύξησης περιουσίας προερχόμενης από άγνωστη πηγή ή αιτία, η οποία φορολογείται, κατά πλάσμα δικαίου, ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα, σύμφωνα με το εδάφιο α της ίδιας παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ] και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις, άλλως "τεκμήρια" (βλ. ΣτΕ 886/2016 επταμ., 173/2018 επταμ. – πρβλ. ΣτΕ 884/2016 επταμ., 2934 - 2935/2017 επταμ.,

172/2018 επταμ.), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης(βλ. ΣΤΕ 884/2016 επταμ., 2934 - 2935/2017 επταμ., 172 - 173/2018 επταμ.). Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (βλ. ΣΤΕ 884/2016 επταμ., 2934 - 2935/2017 επταμ., 172 - 173/2018 επταμ.). Ειδικότερα, τέτοια στοιχεία έμμεσης απόδειξης ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος από την άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος (ήτοι απόδειξης όχι μόνο της ύπαρξης μη δηλωθέντος εισοδήματος, αλλά και της συγκεκριμένης πηγής του, δηλαδή της προέλευσής του από το ελευθέριο επάγγελμα του φορολογούμενου) μπορεί να θεωρηθούν ότι συντρέχουν σε περίπτωση στην οποία τραπεζικός λογαριασμός του φορολογούμενου ελεύθερου επαγγελματία περιλαμβάνει μεγάλο ποσό το οποίο δεν καλύπτεται από τα (νομίμως φορολογηθέντα ή απαλλαχθέντα του φόρου) εισοδήματα που αυτός έχει δηλώσει στη φορολογική αρχή ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν (υποχρεωτικής) κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών εξηγήσεων (σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, του άρθρου 14 παρ. 1 του ν.4174/2013) ή στο πλαίσιο διαδικασίας προηγούμενης ακρόασης, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, επιδεικνύοντας την οφειλόμενη, σε χρηστή Διοίκηση, επιμέλεια και λαμβάνοντας τα αναγκαία, κατάλληλα και εύλογα, ενόψει των περιστάσεων, μέτρα ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, που προβλέπονται στο νόμο, καθόσον τα παραπάνω στοιχεία, συνεκτιμώμενα με τις λοιπές περιστάσεις της υπόθεσης, ενδέχεται να είναι ικανά να δικαιολογήσουν, ενόψει και των διδαγμάτων της λογικής και της κοινής πείρας, την εκτίμηση ότι το επίμαχο ποσό αντιστοιχεί σε αμοιβή από την άσκηση της επαγγελματικής δραστηριότητας του δικαιούχου του λογαριασμού (πρβλ., ιδίως, ΣΤΕ 173/2018 επταμ. – πρβλ. επίσης 884/2016 επταμ., 172/2018 επταμ.).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στις από 31/12/2019 εκθέσεις ελέγχου ΚΒΣ, φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ προκύπτει ότι, από την αρχική επεξεργασία των δεδομένων των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος, διαπιστώθηκαν πιστώσεις σε τραπεζικούς λογαριασμούς ως ακολούθως:

α/α	Τράπεζα	Αρ. λογαριασμού	Ποσό (έτους 2012)	Ποσό (έτους 2013)
1	Εθνική Τράπεζα	1760	92.066,75	16.492,00
2	Τράπεζα Πειραιώς	1963	11.134,70	27.350,00
3	Τράπεζα Πειραιώς	838	72.233,55	75.163,00
4	Αγροτική Τράπεζα	5230	115.102,00	1.834,00
5	Αγροτική Τράπεζα (Αγγλία)		114.212,00	1.831,00
6	Εμπορική Τράπεζα	9525	51.107,86	5.022,00
7	Ταχυδρομικό Ταμιευτήριο	0402	29.209,50	0,00
8	Ταχυδρομικό Ταμιευτήριο	2120	7.179,93	3.004,53

9	Alpha Bank	3400	99.812,08	19.190,00
10	Alpha Bank	9434	40.348,75	56.238,00
11	Alpha Bank	3345	58.929,42	61.091,00
ΣΥΝΟΛΑ			691.336,54	267.215,53

Ο έλεγχος διαπίστωσε αρχικά ότι το σύνολο των ανωτέρω πιστώσεων αποτελεί εισόδημα από άσκηση επιτηδεύματος (περιοδεύοντος αντιπροσώπου – πλασιέ και εμπορίας καφέ) και αφενός έκρινε ότι στοιχειοθετείται η παράβαση της μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου σε τουλάχιστον μία (-1-) περίπτωση κατ' ελεγχόμενο έτος αφετέρου προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα με την προσθήκη, μεταξύ άλλων, της αποκρυσθιάσας ύλης. Περαιτέρω, προσδιόρισε τα ποσά που υπάγονται σε ΦΠΑ, λόγω διενέργειας φορολογητέων πράξεων ως κάτωθι:

α/α	Τράπεζα	Αρ. λογαριασμού	Ποσό (έτους 2012)	Ποσό (έτους 2013)
1	Τράπεζα Πειραιώς	1963	0,00	27.350,00
2	Τράπεζα Πειραιώς	838	2.500,00	6.743,00
3	Αγροτική Τράπεζα	5230	0,00	0,00
4	Από Αγγλία		114.212,00	0,00
5	Εμπορική Τράπεζα	9525	0,00	0,00
6	Ταχυδρομικό Ταμιευτήριο	0402	0,00	0,00
7	Ταχυδρομικό Ταμιευτήριο	2120	7.179,93	3.004,53
8	Alpha Bank	3400	3.660,00	1.830,00
9	Alpha Bank	9434	1.600,00	1.070,00
10	Εθνική Τράπεζα	176	12.343,00	0,00
ΣΥΝΟΛΑ			141.494,93	39.997,53

Τις εν λόγω διαπιστώσεις ο έλεγχος συμπεριέλαβε στο υπ' αριθ. 397/2019 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου το οποίο συντάχθηκε, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 28 παρ. 1 του ν.4174/2013, και επιδόθηκε στον προσφεύγοντα. Ακολούθως, ο προσφεύγων υπέβαλε το υπ' αριθ. πρωτ./24.12.2019 έγγραφο υπόμνημά του πρόβαλε τις αντιρρήσεις του αλλά και την αδυναμία να ανταποκριθεί λόγω της συνοπτικότητας των συμπερασμάτων.

Στη συνέχεια, η ελεγκτική αρχή, συνεκτιμώντας το προαναφερθέν υπόμνημα και προβαίνοντας σε πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος, με τις οποίες διαπίστωσε δύο νέους τραπεζικούς λογαριασμούς, αναδιαμόρφωσε τον πίνακα με τις συνολικές πιστώσεις ως κάτωθι:

α/α	Τράπεζα	Αρ. λογαριασμού	Ποσό (έτους 2012)	Ποσό (έτους 2013)
1	Εθνική Τράπεζα	1760	92.066,75	16.492,00
2	Τράπεζα Πειραιώς	1963	11.134,70	27.350,00
3	Τράπεζα Πειραιώς	838	72.233,55	75.163,00
4	Αγροτική Τράπεζα	5230	115.101,00	1.834,00
5	Αγροτική Τράπεζα (Αγγλία)		114.213,00	1.831,00
6	Εμπορική Τράπεζα	9525	51.107,86	5.020,00
7	Ταχυδρομικό Ταμιευτήριο	0402	29.209,50	0,00
8	Ταχυδρομικό Ταμιευτήριο	2120	7.179,93	3.004,53
9	Ταχυδρομικό Ταμιευτήριο	9935	2.855,00	0,00

10	Alpha Bank	3400	99.812,08	19.190,00
11	Alpha Bank	9434	40.894,50	56.308,00
12	Alpha Bank	3345	58.929,42	61.091,00
13	Millenium Bank	2840	25.900,00	69.840,58
ΣΥΝΟΛΑ			720.637,29	337.124,11

Εν συνεχεία, ο έλεγχος διαπίστωσε, με δειγματοληπτική έρευνα των ονομαστικών πιστώσεων (εμβασμάτων εσωτερικού) και επικοινωνώντας τηλεφωνικά με δύο εκ των καταθετών, ότι το σύνολο των καταθέσεων από το εσωτερικό αποτελεί εισόδημα από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας που υπάγεται σε ΦΠΑ, ως κατωτέρω:

α/α	Τράπεζα	Αρ. λογαριασμού	Ποσό (έτους 2012)	Ποσό (έτους 2013)
1	Τράπεζα Πειραιώς	1963	9.480,00	27.350,00
2	Τράπεζα Πειραιώς	838	2.500,00	5.038,00
3	Αγροτική Τράπεζα	5230	738,00	0,00
4	Από Αγγλία		0,00	0,00
5	Εμπορική Τράπεζα	9525	0,00	0,00
6	Ταχυδρομικό Ταμιευτήριο	0402	0,00	0,00
7	Ταχυδρομικό Ταμιευτήριο	2120	7.179,93	3.004,53
8	Alpha Bank	3400	3.660,00	1.830,00
9	Alpha Bank	9434	1.600,00	1.070,00
10	Εθνική Τράπεζα	176	12.343,00	0,00
ΣΥΝΟΛΑ			37.500,93	38.292,53

Κατόπιν των ανωτέρω, η ελεγκτική αρχή εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού και επιβολής προστίμων.

Ωστόσο, από τα διαλαμβανόμενα στις από 31/12/2019 εκθέσεις ελέγχου ΚΒΣ, φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ προκύπτει ότι στον προσφεύγοντα δεν επιδόθηκε κλήση του άρθρου 14 παρ. 1 του ν.4174/2013 από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών εξηγήσεων σχετικά με συγκεκριμένες εγγραφές/κινήσεις των τραπεζικών του λογαριασμών ούτε η εν λόγω δυνατότητα παρασχέθηκε στο πλαίσιο διαδικασίας προηγούμενης ακρόασης, με το σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου του άρθρου 28 παρ. 1 του ίδιου νόμου, ώστε ο προσφεύγων, κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί ως οφείλει στην κλήση και επιπλέον, να έχει τη δυνατότητα να παράσχει σχετικές πληροφορίες και αποδεικτικά στοιχεία προκειμένου, αρχικά, να διευκρινίσει και να δικαιολογήσει (επαρκώς) την περιουσιακή του κατάσταση και εν τέλει να αντικρούσει τις διαπιστώσεις της ελεγκτικής αρχής ότι οι πιστώσεις στους τραπεζικούς του λογαριασμούς συνιστούν μη δηλωθέν εισόδημά του από την άσκηση της επαγγελματικής του δραστηριότητας. Η συγκεντρωτική αναγραφή των πιστώσεων ανά λογαριασμό και η μη παράθεση της κάθε πίστωσης (ανά λογαριασμό, ημερομηνία και ύψος/ποσό επιμέρους πίστωσης), για την οποία όφειλε ο προσφεύγων να τεκμηριώσει την αιτία ή την πηγή προέλευσης, προδήλως στερεί των εκθέσεων ελέγχου, και κατ' επέκταση και των επ' αυτών ερειδόμενων πράξεων, πλήρους αιτιολογίας, αφού ελλείπει η πλήρης περιγραφή των διαπιστώσεων του ελέγχου που αξιολογούνται ως επιβαρυντικές για τον προσφεύγοντα (πιστώσεις στους ελεγχθέντες λογαριασμούς που τελικώς κρίθηκαν ότι

προέρχονται από την άσκηση επαγγελματικής/εμπορικής δραστηριότητας), ενώ ταυτοχρόνως, καταλύει το δικαίωμα ακρόασής του (το οποίο, εν προκειμένω, μόνο τυπικά τηρήθηκε), αφού, με τη μη εξειδίκευση των πιστώσεων επί των οποίων όφειλε να παράσχει εξηγήσεις, του αποστερήθηκε η δυνατότητα παροχής συγκεκριμένων εξηγήσεων επί κάθε ελεγχόμενης πίστωσης.

Επιπλέον, η εν λόγω πλημμέλεια, ενισχύεται και από τη σύγκριση μεταξύ των πινάκων των συγκεντρωτικών πιστώσεων που περιλήφθηκαν στο σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου και στο πόρισμα των εκθέσεων ελέγχου, όπου το σύνολο των προς αιτιολόγηση πιστώσεων των ετών 2012 και 2013 ανήρχετο στο ύψος των 691.336,54€ και 266.213,53€ αντίστοιχα, ενώ στις εκθέσεις ελέγχου, άνευ αιτιολογίας, προστίθενται δύο επιπλέον τραπεζικοί λογαριασμοί, δη οι λογαριασμοί9935 του Ταχυδρομικού Ταμιευτηρίου και2840 της Millenium Bank, με τα αντίστοιχα ποσά τους και οριστικοποιείται το ύψος των πιστώσεων στο ποσό των 720.637,29€ και 337.124,11€ αντίστοιχα. Αντίστοιχη πλημμέλεια εντοπίζεται και στους πίνακες με τους οποίους προσδιορίστηκε το ποσό των πιστώσεων που υπάγεται σε ΦΠΑ, όπου, στο έτος 2012, προστέθηκε στο λογαριασμό1963 της Τράπεζας Πειραιώς ποσό 9.840,00€ και στον λογαριασμό5230 της Αγροτικής Τράπεζας ποσό 738,00€, στο δε έτος 2013, προστέθηκε ο λογαριασμός2840 της Millenium Bank με ποσό 69.910,58€, οι οποίοι στο σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου είτε δεν εμφανίζονταν καθόλου είτε εμφανίζονταν μηδενικοί ως προς τα ποσά που υπάγονται σε ΦΠΑ.

Εξάλλου, ούτε οι καταθέσεις, οι οποίες κατά τον έλεγχο (μέσω δειγματοληπτικών τηλεφωνικών επικοινωνιών) κρίθηκαν ότι αφορούν την άσκηση δραστηριότητας εμπορίας καφέ, εξειδικεύονται κατά ημερομηνία, ποσό και καταθέτη, ώστε να δύναται να αιτιολογήσει ο προσφεύγων τις εν λόγω πιστώσεις.

Συνεπεία όλων των ανωτέρω, γίνεται δεκτό ότι υφίσταται παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, λόγω παραβίασης των διατάξεων του αρθρ. 28 ν.4174/2013 και του θεμελιώδους δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης.

Επιπροσθέτως, στις οικείες εκθέσεις ελέγχου επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ, δεν παρατίθενται διακεκριμένα ούτε προσδιορίζονται οι πρωτογενείς πιστώσεις από την μη αιτιολόγηση των οποίων επιβλήθηκε πρόστιμο περί μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου εσόδου, με περαιτέρω συνέπεια την προσαύξηση των ακαθαρίστων εσόδων και κατ' επέκταση των καθαρών κερδών από την άσκηση ατομικής επιχειρηματικής δραστηριότητας και την επιβολή ΦΠΑ σε όσες εξ αυτών χαρακτηρίστηκαν ότι συνιστούν φορολογητέες εκροές, και συγκεκριμένα, ο αριθμός λογαριασμού, η ημερομηνία πίστωσης και η αξία καθεμιάς από αυτές χωριστά, ενώ τα ανωτέρω δεδομένα δεν προκύπτουν από κανένα στοιχείο του φακέλου της υπόθεσης, με αποτέλεσμα οι ελλείψεις αυτές να καθιστούν παντελώς αόριστη την έκθεση ελέγχου και νομικά πλημμελείς τις προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου.

Ενόψει τούτων και δεδομένου ότι ο προσφεύγων αδυνατεί πράγματι, λόγω της αοριστίας αυτής, να ανταποδείξει τη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη πηγή ή αιτία των συγκεκριμένων συναλλαγών, βλάβη η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνον με την ακύρωση των πράξεων, οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου πρέπει να ακυρωθούν, κατά το βάσιμο σχετικό λόγο της προσφυγής, η δε εξέταση των υπόλοιπων λόγων παρέλκει ως αλυσιτελής.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 6 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «*Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. [...] Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης*».

Επειδή, με το άρθρο 36 παρ. 2 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «*Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:... γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης, η οποία δεν προσβάλλεται με ένδικο βοήθημα ή μέσο και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά....*».

Επειδή, σύμφωνα με τα παραπάνω, οι προσβαλλόμενες υπ' αριθ./31.12.2019 και/31.12.2019 πράξεις επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 του ν.4337/2015, για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2012 – 31/12/2012 και 01/01/2013 – 31/12/2013 αντιστοίχως,/31.12.2019 και/31.12.2019 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, για τα οικ. έτη 2013 και 2014 αντιστοίχως, και,/31.12.2019 και/31.12.2019 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2012 – 31/12/2012 και 01/01/2013 – 31/12/2013 αντιστοίχως, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ, ακυρώνονται δια της παρούσας απόφασης για τυπική πλημμέλεια, λόγω μη κλήσης του προσφεύγοντος για παροχή εξηγήσεων, σύμφωνα με το άρθρο 14 παρ. 1 του ν.4174/2013, ασυμφωνίας της φορολογικής βάσης επιβολής φόρων και προστίμων των προσωρινών διορθωτικών προσδιορισμών φόρου και του σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου του άρθρου 28 παρ. 1 του ν.4174/2013 με τις οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμων, και έλλειψης σαφούς και εμπειριστατωμένης αιτιολογίας ως προς την διακεκριμένη καταγραφή των εγγραφών/κινήσεων σε τραπεζικούς του λογαριασμούς, που προσδιορίσθηκαν ως πρωτογενείς καταθέσεις τις οποίες ο έλεγχος συνεκτίμησε και έκρινε ότι στοιχειοθετείται η παράβαση της μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου από την άσκηση ατομικής επιχειρηματικής δραστηριότητας. Καλείται δε η φορολογική αρχή να εκδώσει νέες πράξεις, απαλλαγμένες από την τυπική πλημμέλεια, ήτοι αφότου τηρήσει την ανωτέρω διαδικασία αναφορικά με την κλήση του προσφεύγοντος για παροχή εξηγήσεων επί διακεκριμένων εγγραφών/κινήσεων των τραπεζικών του λογαριασμών, σύμφωνα με το άρθρο 14 παρ. 1 του

ν.4174/2013 και τον επαρκή προσδιορισμό των πρωτογενών καταθέσεων που αποτελούν εισόδημα από την άσκηση ατομικής επιχειρηματικής δραστηριότητας.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ./14.02.2020 ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ: και συγκεκριμένα την ακύρωση της υπ' αριθ./31.12.2019 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012, της υπ' αριθ./31.12.2019 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 ν.4337/2015, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 – 31/12/2013, της υπ' αριθ./31.12.2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, για το οικ. έτος 2013 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012), της υπ' αριθ./31.12.2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, για το οικ. έτος 2014 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 – 31/12/2013), της υπ' αριθ./31.12.2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2013 – 31/12/2013 και, της υπ' αριθ./31.12.2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2013 – 31/12/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ, για λόγους τυπικής πλημμέλειας.

Καλείται δε ο Προϊστάμενος της ελεγκτικής υπηρεσίας, όπως ενεργήσει σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρούσα απόφαση.

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ ΤΙΜΟΛΕΩΝ

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.