



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 30-7-2021

Αριθμ. Αποφ.: 1843

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

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
E-Mail : ded.thess@.aade.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την αριθμ. Α.1049/2021 "Παράταση των προθεσμιών της παρ. 4 του άρθρου έκτου της από 30.03.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (Α' 75)", με την οποία η προθεσμία του πρώτου

εδαφίου της [παρ. 5](#) του [άρθρου 63](#) του ν. [4174/2013](#) που δεν έχει συμπληρωθεί από την 01.03.2021 έως και τις 27.10.2021 παρατείνεται έως και τις 29.10.2021.

5. Την με ημερομηνία κατάθεσης **26-03-2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του με **Α.Φ.Μ.:**, δικηγόρου, κατοίκου Κομοτηνής, επί της οδού, Τ.Κ. κατά της με αριθμό/22-12-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

6. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

7. Την από 12-4-2021 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **26-3-2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την με αριθμό/22-12-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α φορολογικού έτους 2014, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα διαφορά Φ.Π.Α ποσού **306,20€**, πλέον πρόστιμο ανακρίβειας ποσού **86,34€**, ήτοι **συνολικό ποσό 392,54€**, λόγω προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος με κάθε διαθέσιμο στοιχείο, κατ' εφαρμογή του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε στο πλαίσιο διενέργειας μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α & ορθής τήρησης των βιβλίων και έκδοσης των στοιχείων φορολογικών ετών 2014-2016 από τη Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής, με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο κατ' εφαρμογή της παρ.2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, δυνάμει της υπ' αριθμ./22-5-2018 εντολής ελέγχου.

Στα πλαίσια του ελέγχου με τις γενικές διατάξεις κατ' εφαρμογή της Α.1293/23-7-2019 δεν διαπιστώθηκαν παραβάσεις. Ωστόσο, κατά τον έλεγχο των τραπεζικών συναλλαγών με τη χρήση του Σ.Μ.Λ.Τ. διαπιστώθηκαν ονομαστικές καταθέσεις ύψους 2.470,35€, η αιτία των οποίων δεν αιτιολογήθηκε επαρκώς από την προσφεύγουσα. Κατόπιν έκδοσης του/16-11-2020 σημειώματος διαπιστώσεων, η προσφεύγουσα υπέβαλε το υπ' αριθμ./7-12-2020 υπόμνημά της, αιτιολογώντας περαιτέρω τις πιστώσεις. Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. αποδεχόμενη ορισμένους από τους

ισχυρισμούς της προσφεύγουσας διαπίστωσε την ύπαρξη δύο ονομαστικών καταθέσεων που κατά την κρίση του ελέγχου προήλθαν από την επαγγελματική δραστηριότητα της προσφεύγουσας, για τις οποίες η προσφεύγουσα δεν είχε εκδώσει φορολογικό παραστατικό, ως εξής:

Ημερομηνία κατάθεσης	Αιτιολογία τράπεζας	Ποσό	Αιτιολογία ελεγχόμενης
04-07-2014		120,00€	ΕΞΟΔΑ ΔΙΚΟΓΡΑΦΙΑΣ
21-11-2014		100,00€	ΕΞΥΠΗΡΕΤΗΣΗ ΣΥΝΑΔΕΛΦΟΥ
	ΣΥΝΟΛΟ	220,00€	

Κατόπιν αυτού ο έλεγχος θεώρησε ότι συντρέχει η προϋπόθεση β' της παρ.1 του άρθρου 28 του Ν.4174/2013, ήτοι η μη έκδοση φορολογικών στοιχείων σε δύο περιπτώσεις για αξία συναλλαγών ύψους 220,00€, με συνολικά δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα χρήσης ύψους 8.334,20€ εκ των οποίων 2.634,20€ προήλθαν από παροχή υπηρεσιών προς επιτηδευματίες και 5.700,00€ από παροχή υπηρεσιών προς ιδιώτες και προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο. Συγκεκριμένα, συγκρίνοντας τα στοιχεία των δηλώσεων φόρου εισοδήματος των ελεγχόμενων φορολογικών ετών 2014 – 2016 διαπίστωσε ότι οι δαπάνες παραμένουν σχετικά σταθερές, ενώ η διαφορά των ακαθαρίστων εσόδων από παροχή υπηρεσιών προς ιδιώτες διαφοροποιείται σημαντικά. Ως εκ τούτου, προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα από παροχή υπηρεσιών προς ιδιώτες κατά την κρινόμενη χρήση 2014 σε 7.031,31 που αντιστοιχεί στο έτος με τα μικρότερα ακαθάριστα έσοδα των υπολοίπων διαχειριστικών χρήσεων επιβάλλοντας τον αντίστοιχο Φ.Π.Α εισροών.

Κατόπιν αυτού εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/26-03-2021 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης ισχυριζόμενη εσφαλμένη εφαρμογή του έμμεσου προσδιορισμού του εισοδήματος βάσει του οποίου επιβλήθηκε και Φ.Π.Α. Εσφαλμένη η κρίση περί συνδρομής των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του Ν.4172/2013. Έλλειψη νόμιμου ερείσματος της πράξης.

Ως προς τον ως άνω ισχυρισμό :

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 της Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: «**Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο**».

Επειδή με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) 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, το άρθρο 34 του ανωτέρω νόμου ορίζει 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, ακολούθως σύμφωνα με το άρθρο 64 του ιδίου ως άνω νόμου, 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, το άρθρο 17 του Ν. 2690/1999 (Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας) ορίζει 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 διοικητική πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως, τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοσή της οργάνου. Όταν την έκδοση της διοικητικής πράξης ζητά ο ενδιαφερόμενος, αυτός οφείλει**

να υποβάλει τα δικαιολογητικά που καθορίζουν οι σχετικές διατάξεις, εκτός αν τα στοιχεία αυτά υπάρχουν στην αρμόδια για την έκδοση της πράξης διοικητική αρχή»

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 ευχέρεια (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής. Στην προκειμένη περίπτωση, στην από 14/2/2017 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, η οποία αποτελεί την αιτιολογία της επίδικης πράξης (Ι.Δ. Αναστόπουλος - Θ.Π. Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2003, σελ. 504), αναγράφονται οι διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης και εκτίθενται τα πραγματικά περιστατικά εμπεριστατωμένα, χωρίς να απαιτείται περαιτέρω ανάλυση μη κρίσιμων λεπτομερειών περιγραφής τους για την στοιχειοθέτηση της αντικειμενικής υπόστασης της σχετικής παράβασης. Άρα λοιπόν σε καμία περίπτωση η αιτιολογία της πράξης δεν είναι ελλιπής και ο σχετικός ισχυρισμός τυγχάνει απορριπτέος.

Επειδή, οι συλλογισμοί του διοικητικού οργάνου πρέπει να είναι διατυπωμένοι κατά τρόπο που να διακρίνονται για τη λογική τους αλληλουχία και την ακριβή αποτύπωση των σκέψεων έτσι ώστε να μην υπάρχουν αντιφάσεις μεταξύ των επιμέρους αξιολογήσεων. (Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων & Ο ακυρωτικός δικαστικός έλεγχος, Μιχάλης Πικραμένος, εκδόσεις Σάκκουλα, σελ. 137-138).

Επειδή, στο **άρθρο 28 του Ν. 4172/2013** ορίζεται: «1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα «μπορεί να» προσδιορίζεται

«**με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο** ή» με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή

β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή

γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.»

«2. Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα.

Επειδή, με την **A.1293/2019** δόθηκαν οδηγίες για τον έλεγχο προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για τα φορολογικά έτη από 1-1-2014 και μετά, ως εξής: Άρθρο 1 - Το Πρόγραμμα Ελέγχου της παρούσας αποσκοπεί στον καθορισμό των ενδεδειγμένων ελεγκτικών βημάτων και επαληθεύσεων που πρέπει να διενεργούνται κατά περίπτωση, στο φορολογικό έλεγχο των προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία.

Άρθρο 11 - Ελέγχεται η πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. [4172/2013](#) και σε περίπτωση που συντρέχουν οι ως άνω προϋποθέσεις, το εισόδημα δύναται να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του ν. [4174/2013](#), έμμεσες μεθόδους ελέγχου».

Επειδή, με την **Ε. 2015/31-1-2020** εγκύκλιο της Α.Α.Δ.Ε. δόθηκαν οδηγίες εφαρμογής του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, ως εξής: «1. Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό.

Ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013, συνίσταται στη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου καθώς και στην εφαρμογή των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι όταν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών προσώπων καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων προσδιορίζεται κατ' εφαρμογή των λοιπών διατάξεων του ν. 4172/2013.

2. Στα διαθέσιμα στοιχεία, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, συμπεριλαμβάνονται, ενδεικτικά, στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας του νομικού προσώπου/νομικής οντότητας ή του φυσικού προσώπου που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. Τέτοια στοιχεία μπορούν να είναι οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει το πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, το ύψος των αμοιβών

που εισπράττονται κατά περίπτωση, η πελατεία, το μικτό κέρδος που προκύπτει από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, οι οποίες προσδιορίζονται με βάση ιδίως το χρόνο, τον τρόπο, τον τόπο και τα μέσα άσκησης της δραστηριότητας, καθώς και την ειδικότητα και τον επιστημονικό τίτλο κατά περίπτωση, 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, κάθε επιχειρηματική δαπάνη και γενικά κάθε άλλο στοιχείο που προσδιορίζει την επιχειρηματική δραστηριότητα αυτών [...]

Η προϋπόθεση της περ. β` της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες διαπιστώνονται παραβάσεις ή παρατυπίες που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά έγγραφα που επέχουν θέση φορολογικού στοιχείου. Ειδικότερα στις περιπτώσεις αυτές εντάσσεται η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, η λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, η έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων.[...]

Γ. Στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση ή μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές για τον φορολογούμενο δύναται να χρησιμοποιηθούν συνδυαστικά με στοιχεία από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, εφόσον το φορολογητέο εισόδημα προσδιορίζεται με τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή με τις έμμεσες μεθόδους προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης».

Επειδή, από τα παραπάνω συνάγεται ότι ως διαθέσιμα στοιχεία νοούνται πληροφορίες που διαθέτει η φορολογική αρχή, καθώς και πληροφορίες από τρίτους, π.χ. στοιχεία φορολογικών δηλώσεων, απασχολούμενο προσωπικό, ύψος επενδεδυμένων κεφαλαίων και κεφαλαίου κίνησης, ποσό δανείων, εξόδων διαχείρισης, επιχειρηματικών δαπανών κ.α.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση:

- Από τον έλεγχο των τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας, διαπιστώθηκε κατ' αρχήν η ύπαρξη των εξής πιστώσεων για τις οποίες ο έλεγχος δεν αποδέχθηκε τις εξηγήσεις της προσφεύγουσας:

Ημερομηνία κατάθεσης	Αιτιολογία τράπεζας	Προσαύξηση Εισοδήματος	Ποσό	Αιτιολογία ελεγχόμενης
04-03-2014		300,00€		ΙΔΙΩΤΙΚΗ ΑΤΥΠΗ ΚΑΙ ΑΤΟΚΗ ΣΥΜΒΣΗ ΔΑΝΕΙΟΥ
04-07-2014		120,00€	120,00€	ΕΞΟΔΑ ΔΙΚΟΓΡΑΦΙΑΣ
29-08-2014		250,35€	250,35€	ΑΓΝΩΣΤΟ ΠΡΟΣΩΠΟ, ΕΞΥΠΗΡΕΤΗΣΗ ΣΥΝΑΔΕΛΦΟΥ
21-11-2014		100,00€	100,00€	ΕΞΥΠΗΡΕΤΗΣΗ ΣΥΝΑΔΕΛΦΟΥ
29-05-2014		1.000,00€		ΙΔΙΩΤΙΚΗ ΑΤΥΠΗ ΚΑΙ ΑΤΟΚΗ ΣΥΜΒΣΗ ΔΑΝΕΙΟΥ

16-06-2014		700,00€		ΙΔΙΩΤΙΚΗ ΑΤΥΠΗ ΚΑΙ ΑΤΟΚΗ ΣΥΜΒΣΗ ΔΑΝΕΙΟΥ
	ΣΥΝΟΛΟ	2.470,35€	470,35€	

- Διαπιστώθηκε η μη έκδοση/ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων σε τρεις περιπτώσεις, συνολικής αξίας 470,35€, ο έλεγχος θεώρησε ότι πληρείται η προϋπόθεση β΄ της παρ.1 του άρθ.28 του ν.4172/2013 και προσδιόρισε το εισόδημα με κάθε διαθέσιμο στοιχείο.

Πιο συγκεκριμένα, λαμβάνοντας υπόψη τα παρακάτω στοιχεία των δηλώσεων των τριών ελεγχόμενων χρήσεων:

ΠΙΝΑΚΑΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ ΒΑΣΕΙ ΒΙΒΛΙΩΝ	0116-1216 Δήλωσης	0115-1215 Δήλωσης	0114-1214 Δήλωσης
ΠΑΡΟΧΗΣ			
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ			
α. Παροχή Υπηρεσιών προς επιτηδευματίες	2.309,90	10.265,82	2.634,20
β. Παροχή υπηρεσιών προς ιδιώτες	7.468,06	7.031,31	5.700,00
ΣΥΝΟΛΟ	9.777,96	17.297,13	8.334,20
ΔΑΠΑΝΕΣ			
α. Αμοιβές και έξοδα προσωπικού	4.056,84	3.645,84	3.440,28
β. Αμοιβές και έξοδα τρίτων	240,00	240,00	240,00
γ. Παροχές τρίτων, φόροι - τέλη	1.747,69	1.424,99	1.201,47
δ. Ιδιόχρηση	1.353,42	1.353,42	1.567,08
ε. Διάφορα έξοδα	2.334,59	1.389,15	1.070,78
ζ. Αποσβέσεις παγίων		295,93	607,22
ΣΥΝΟΛΟ ΔΑΠΑΝΩΝ	9.732,54	8.349,33	8.126,83

έκρινε ως εξής: «Επειδή συντρέχουν μια εκ των προϋποθέσεων, ήτοι μη έκδοση φορολογικών στοιχείων; που ορίζουν οι διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 1 περ. β του ν. 4172/2013, προσδιορίζουμε το εισόδημα της ελεγχόμενης από επιχειρηματική δραστηριότητα με κάθε διαθέσιμο στοιχείο ως ακολούθως . Συγκεκριμένα αφού λάβαμε υπόψη

Το ύψος των δαπανών κατά τις τρεις ελεγχόμενες διαχειριστικές χρήσεις , το οποίο δεν διαφοροποιείται σημαντικά .

Την εκτίμηση , προς όφελος της ελεγχόμενης και για λόγους μη αμφισβήτησης , ότι στα ακαθάριστα έσοδα προς επιτηδεύσεις διασφαλίζεται σε μεγάλο βαθμό η έκδοση του αντίστοιχου τιμολογίου , οπότε τεκμαίρουμε ότι δεν υπάρχει απόκρυψη στην παροχή υπηρεσιών προς αυτές .

Το γεγονός ότι υπάρχει διαφορά των ακαθαρίστων εσόδων από παροχή υπηρεσιών προς ιδιώτες κατά την κρινόμενη χρήση σε σχέση με τις δύο επόμενες ελεγχόμενες χρήσεις σε συνδυασμό με το γεγονός ότι οι δαπάνες παραμένουν στο ίδιο επίπεδο .

Προσδιορίζουμε τα ακαθάριστα έσοδα από παροχή υπηρεσιών προς ιδιώτες κατά την κρινόμενη χρήση σε (7.031,31) , ποσό που αντιστοιχεί στο έτος με τα μικρότερα αντίστοιχα ακαθάριστα έσοδα , από τις υπόλοιπες ελεγχόμενες διαχειριστικές χρήσεις, για λόγους μη αμφισβήτησης. Κατά συνέπεια προσδιορίζουμε την απόκρυψη ακαθαρίστων εσόδων σε (7.501,66). Το ποσό αυτό αντιστοιχεί σε 470, 35 € από τις ως άνω ελεγκτικές μας επαληθεύσεις πλέον (7.031,31) από τον προσδιορισμό που διενεργήσαμε με βάση τα διαθέσιμα στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013»

- Στη συνέχεια, εξέδωσε την προσωρινή πράξη προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και το υπ' αριθμ./2020 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου, επί των οποίων η προσφεύγουσα υπέβαλε το υπ' αριθμ./7-12-2020 υπόμνημά της, προσκομίζοντας περαιτέρω στοιχεία σχετικά και αμφισβητώντας τις αιτιάσεις του ελέγχου σχετικά με την ύπαρξη μεγάλων διαφορών στα ακαθάριστα έσοδα των τριών ελεγχόμενων χρήσεων που αποτέλεσαν το κριτήριο για τον τεκμαρτό προσδιορισμό του αποκρυβέντος εισοδήματος, αφού δεν λήφθηκαν υπόψη ουσιαστικά στοιχεία, όπως η φύση του δικηγορικού επαγγέλματος.
- Ο έλεγχος αποδέχθηκε ορισμένους από τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας σε ότι αφορά την αιτιολόγηση της από 29/08/2014 κατάθεσης από τον ύψους 250,35€, καθώς και τις καταθέσεις από τον, ύψους 2.000,00€ που αφορούν επιστροφή άτυπου δανείου, ενώ θεώρησε ότι οι λοιπές δύο καταθέσεις των στις 4-7-2014, ύψους 120,00€ και της στις 21-11-2014, ύψους 100,00€ αφορούν αμοιβή για την οποία δεν εκδόθηκε φορολογικό στοιχείο και κατά συνέπεια εξακολουθούν να πληρούνται οι προϋποθέσεις της παρ.1 περ.β' του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 και ο έλεγχος προσδιόρισε το εισόδημα με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο, κατά τον ίδιο συλλογισμό που παρατέθηκε πιο πάνω. Δηλαδή, προσδιόρισε την απόκρυψη ακαθαρίστων εσόδων σε $7.031,31 - 5700,00 = 1.331,31$ ευρώ. Από το ποσό αυτό των 1.331,31 το ποσό των 220,00 € αντιστοιχεί σε αυτό που προέκυψε από τη μη έκδοση δύο φορολογικών στοιχείων που αφορούν τις πιστώσεις από τον και την ποσού 220,00€, πλέον (1.111,31) από τον προσδιορισμό που διενήργησε με βάση τα διαθέσιμα στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013.

Επειδή, το ύψος του ακαθάριστου εισοδήματος, όπως και κάθε άλλο στοιχείο των φορολογικών δηλώσεων της προσφεύγουσας μπορούν να αποτελέσουν «διαθέσιμο στοιχείο» κατά την έννοια του άρθρου 28 του ν.4172/2013. Ωστόσο, ο συλλογισμός του διοικητικού οργάνου, ότι ενώ το ύψος των δαπανών στα ελεγχόμενα έτη δεν διαφοροποιείται σημαντικά, διαφοροποιείται

όμως το ύψος της παροχής υπηρεσίας προς ιδιώτες και ως εκ τούτου ως ακαθάριστο εισόδημα από παροχή υπηρεσιών προς ιδιώτες στο κρινόμενο έτος μπορεί να εκληφθεί το μικρότερο ακαθάριστο εισόδημα από παροχή υπηρεσιών προς ιδιώτες μεταξύ των άλλων δύο χρήσεων, τυγχάνει παντελώς αυθαίρετος, καθώς από κανένα στοιχείο δεν προκύπτει αναλογική μεταβολή των δύο μεγεθών, αλλά ούτε και συσχέτιση αυτών, δεδομένου ότι η παροχή υπηρεσιών του ελεύθερου επαγγελματία – δικηγόρου αφορά στην εκπροσώπηση ιδιωτών ενώπιον των δικαστηρίων ή άλλων διοικητικών αρχών και όχι σε παραγωγική διαδικασία εμπορευμάτων.

Κατά συνέπεια, ο προσδιορισμός του εισοδήματος με κάθε διαθέσιμο στοιχείο τυγχάνει εσφαλμένος και ακυρώνεται.

Επειδή, σύμφωνα με το Ν. 2859/2000: «Άρθρο 2 - η Παράδοση αγαθών και η Παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα, Άρθρο 16 - 1. Η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός από το Δημόσιο κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών και η παροχή των υπηρεσιών.

Άρθρο 35 - 1. Για την Παράδοση αγαθών, την Ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και την Παροχή υπηρεσιών, Υπόχρεοι στο φόρο είναι: α) ο εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας υποκείμενος στον φόρο, για τις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις, για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας»

Επειδή περαιτέρω, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι η ονομαστική κατάθεση από τον στις 4-7-2014 αφορά έξοδα δικογραφίας από το Τριμελές Εφετείο Πλημμελημάτων, ενώπιον του οποίου ήταν κατηγορούμενος στη δικάσιμο της 7-4-2014, σύμφωνα με την αιτιολόγηση που παρείχε η προσφεύγουσα με το υπ' αριθμ./20-7-2020 έγγραφο παροχή εξηγήσεων προς τη Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής. Από τα παραπάνω προκύπτει ύπαρξη επαγγελματικής σχέσης μεταξύ της προσφεύγουσας και του καταθέτη για την οποία δεν προσκομίστηκε φορολογικό παραστατικό ούτε και οποιοδήποτε στοιχείο που να αποδεικνύει τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας. Ως εκ τούτου, ορθώς η ως άνω πίστωση θεωρείται αμοιβή για παροχή υπηρεσιών για την οποία δεν εκδόθηκε φορολογικό παραστατικό και δεδομένου ότι η προσφεύγουσα είναι υπόχρεη του Φ.Π.Α. η αποκρυβείσα ύλη προσδιορίζεται σε 97,57€ πλέον Φ.Π.Α. 22,43€.

Αντίθετα, σε ότι αφορά την κατάθεση της στις 21-11-2014, ποσού 100,00€, η προσφεύγουσα την αιτιολόγησε ως εξυπηρέτηση συναδέλφου, χωρίς να προσκομίζει οποιοδήποτε αποδεικτικό στοιχείο. Ωστόσο, η φορολογική αρχή δεν απέδειξε ότι το συγκεκριμένο ποσό εισπράχθηκε ως αμοιβή για την παροχή υπηρεσιών και κατά συνέπεια δεν μπορεί να επιβληθεί Φ.Π.Α. επί αυτού.

Αποφασίζουμε

τη μερική αποδοχή της από 26-03-2021 και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της του με ΑΦΜ και την τροποποίηση της υπ' αριθμ. .../22-12-2020 οριστικής πράξης προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2014.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση:

1)Υπ' αριθμ. .../22-12-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α φορολογικού έτους 2014.

Υπ'αρ. .../22-12-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2014	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	8.334,20	9.665,51	8.431,77	97,57
Αξία φορολογητέων εισροών	1.964,74	1.964,74	1.964,74	0,00
Φόρος εκροών	1.916,87	2.223,07	1.939,30	22,43
Υπόλοιπο φόρου εισροών	1.916,87	1.916,87	1.916,87	0,00
Πιστωτικό υπόλοιπο				
Χρεωστικό υπόλοιπο		306,20	22,43	22,43
Πρόστιμο άρθρου 58Α		86,34	11,21	11,21
Σύνολο φόρου για καταβολή		392,54	33,64	33,64

Το ποσό της φορολογικής οφειλής επιβαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής έως την ημέρα που πραγματοποιείται η καταβολή, σύμφωνα με το άρθρο 53 του ΚΦΔ, όπως ισχύει.

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης**

Επανεξέτασης και Νομικής 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.