



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ


ΑΑΔΕ

 Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη : 25-10-2021

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

 Αριθμός απόφασης: **2962**

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

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3.Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την 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 με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, κατοίκου επί της οδού κατά της με αριθμό/2020 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη χρήση 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.....
6. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
7. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ., με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

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

-Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., χρήσης 2014, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα κύριος φόρος ύψους 3.287,12€, πλέον προσαυξήσεων ύψους 986,14€, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 4.273,26€.

Με την με αριθμό εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., πραγματοποιήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ εφαρμόζοντας τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις της ΠΟΛ 1037/2005, στη διαχειριστική περίοδο 2014, και σύμφωνα με τις διαδικασίες που προβλέπονται από το Ν.4174/2013.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ. (αρ. πρωτ./13-10-2020) έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, με το οποίο αποστάλθηκαν στη Δ.Ο.Υ. η από 12/10/2020 «Έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) του ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ) και του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) και η από 12/10/2020, με αρ. υποθ. 679/2020 «Πληροφοριακή έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος». Βάσει του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ), Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) και της ΠΟΛ 1175/2017» με αρ. υπόθ. διενεργήθηκε έλεγχος στην επιχείρηση του προσφεύγοντος με αντικείμενο εργασιών «Νομικές υπηρεσίες δικηγόρου» για τα φορολογικά έτη 2014 - 2016 με άρση τραπεζικού και χρηματιστηριακού απορρήτου και έλεγχο

Προσαύξης Περιουσίας και διαπιστώθηκε για τον προσφεύγοντα η ύπαρξη διαφοράς μεταξύ των τραπεζικών καταθέσεων του και των δηλωθέντων εισοδημάτων ως κάτωθι:

Πίνακας 1

Δηλωθέντα ποσά εσόδων στη φορολογική δήλωση (σε ευρώ) ΦΟΡ. ΕΤΟΣ 2014	Αναλογών ΦΠΑ στα ακαθάριστα έσοδα	Σύνολο καταθέσεων έτους (σε ευρώ)	Προκύπτουσα διαφορά (σε ευρώ)
22.927,49	6.015,87	50.580,38	21.637,02

Ο προσφεύγων προσήλθε στην Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. και προσκόμισε τα υπ' αριθμ. /24-08-2020, /27-08-2020 και /2-09-2020 υπομνήματα τα οποία εξετάστηκαν από τον έλεγχο, και μετά την αποδοχή από τον έλεγχο ορισμένων αιτιάσεων και αφού έγιναν όλες οι υποχρεωτικές ελεγκτικές επαληθεύσεις μετά από διασταύρωση και δικαιολόγηση των πρωτογενών καταθέσεων με τα στοιχεία που υπήρχαν στη διάθεση του ελέγχου, διαπιστώθηκε προσαύξηση περιουσίας του προσφεύγοντα από αποκρυβείσα αξία πρωτογενών καταθέσεων που δεν μπόρεσαν να δικαιολογηθούν και οι οποίες θεωρούνται, ότι προέρχονται από άγνωστη πηγή ποσού **14.291,80 ευρώ**.

Πίνακας 2

Δηλωθέντα ποσά εσόδων στη φορολογική δήλωση (σε ευρώ) ΦΟΡ. ΕΤΟΣ 2014	Αναλογούν ΦΠΑ στα ακαθάριστα έσοδα	Σύνολο καταθέσεων έτους (σε ευρώ)	Προκύπτουσα διαφορά (σε ευρώ)
22.927,49	6.015,87	43.235,16	14.291,80

Μετά την έκδοση της ανωτέρω εντολής ελέγχου από τη Δ.Ο.Υ., ο έλεγχος απέστειλε στον φορολογούμενο την υπ αρ. πρωτ. /15-10-2020 πρόσκληση υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων σύμφωνα με την ΠΟΛ 1073/2018 στη δηλωθείσα ως έδρα του προσφεύγοντα

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου /13-01-2021 ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επικαλούμενος τα παρακάτω:

- I. Εσφαλμένος καταλογισμός σε λογαριασμούς του, στους οποίους δεν είναι μοναδικός δικαιούχος, αλλά συνδικαιούχος με τη σύζυγό του.

- II. Παράνομη η αντιστροφή του βάρους απόδειξης για μικροποσά μέχρι 1.000,00 ανά συνδικαιούχο και τα οποία κατατίθενται σε λογαριασμούς είτε με έναν, είτε με πλείονες συνδικαιούχους και τα οποία δικαιολογούνται πλήρως.
- III. Νομική πλημμέλεια ένεκα του γεγονότος ότι συντελέστηκε παράνομα υπολογισμός των από μέρους μερικών εντολέων του καταθέσεων σε τραπεζικό του λογαριασμό χρημάτων για παροχή νομικών υπηρεσιών, με αποτέλεσμα να θεωρηθούν αυτά ως επιπλέον μη δηλωθέντα εισοδήματα. Πιο ειδικά πρόκειται για τους εντολείς:
- IV. Εσφαλμένα η φορολογική αρχή θεώρησε προσαύξηση της περιουσίας του και καταλόγισε σε βάρος του καταθέσεις που έγιναν το έτος 2014 σε λογαριασμούς για δάνεια ή πιστωτικές κάρτες, αφού τα ποσά αυτά προέρχονταν από εισοδήματα δικά του και της συζύγου του προγενέστερων ετών, νομίμως δηλωθέντα και φορολογηθέντα.
- V. Εσφαλμένα η φορολογική αρχή θεώρησε προσαύξηση της περιουσίας του και καταλόγισε σε βάρος του καταθέσεις σε ημέτερους και της συζύγου του τραπεζικούς λογαριασμούς, αφού τα ποσά αυτά προέρχονταν από εισοδήματα δικά του και της συζύγου του προγενέστερων ετών, νομίμως δηλωθέντα και φορολογηθέντα, όπως για παράδειγμα το ποσό των 42.672,35€ που έλαβε η σύζυγός του στις 07-08-2012 ως εφάπαξ κατά τη συνταξιοδότησή της.
- VI. Νομική πλημμέλεια ένεκα ασυμβατότητας προς την Ε.Σ.Δ.Α., λόγω παραβίασης του δικαιώματος στην περιουσία (άρθρο 1 του 1ου Π.Π. Ε.Σ.Δ.Α.)
- VII. Νομική πλημμέλεια ένεκα αντισυνταγματικότητας της επιβολής του συντελεστή φόρου 26% σε συνδυασμό με την κατάργηση του αφορολόγητου.
- VIII. Νομική πλημμέλεια διότι η προσβαλλόμενη απόφαση είναι παράνομη και ακυρωτέα, δεδομένου ότι δεν περιλαμβάνει στο σώμα της την απαιτούμενη κατά τον νόμο σύντομη περιγραφή της παράβασης για την οποία εξεδόθη.
- IX. Νομική πλημμέλεια, ένεκα του γεγονότος ότι η προσβαλλόμενη απόφαση είναι παράνομη και ακυρωτέα, διότι η σχετική έκθεση ελέγχου επί της οποίας στηρίζεται, δεν φέρει στο σώμα της την απαιτούμενη κατά νόμο αιτιολογία, τα δε επιβληθέντα ποσά των προστίμων ουδόλως τεκμηριώνονται.
- X. Νομική πλημμέλεια ένεκα του γεγονότος ότι η έκθεση ελέγχου που συνοδεύει την προσβαλλόμενη πράξη, αναφέρει στην τελευταία σελίδα της, ως επισυναπτόμενα μία σειρά έγγραφα, τα οποία ουδόλως επισυνάπτονται στην έκθεση ελέγχου, γεγονός το οποίο συνιστά παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, καθώς του στερεί το δικαίωμα αντίκρουσης του περιεχομένου τους.

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

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.».

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

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13 παρ.1 Ν.4174/2013 (ΚΦΔ), ως ίσχυε κατά την κρινόμενη περίοδο, ορίζεται ότι: «1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί βιβλία και στοιχεία που απεικονίζουν πλήρως τις συναλλαγές της επιχείρησης, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία.»

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, στο άρθρο 65 του Ν.4174/2013 ορίζεται: «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, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 48 παρ. 3 του Ν. 2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248/2000) ορίζεται ότι: «Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως: α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες, β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος».

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

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία (ΣτΕ 3338/2011), έχει κριθεί ότι για την πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ απαιτείται ιδιαίτερος έλεγχος και σύνταξη ιδιαίτερης και αυτοτελούς έκθεσης ελέγχου, η παράλειψη της οποίας συνιστά παράβαση ουσιώδους τύπου για την πράξη προσδιορισμού. Προκειμένου να προσδιοριστούν τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων που υπόκεινται σε φόρο προστιθέμενης αξίας, διενεργείται αυτοτελής έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης και συντάσσεται ιδιαίτερη αυτοτελής έκθεση, λαμβάνοντας υπόψη τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις

σχετικές δαπάνες, τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέχονται σ' αυτόν, χωρίς πάντως να αποκλείεται να συμπίσουν οι διαπιστώσεις του ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α.. (ΣΤΕ426/2013, 1514/2013)

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά με την υπ' αριθ. 884/2016 απόφαση του ΣΤΕ (Β' Τμήμα Επταμελές) ότι «η καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος. Σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου [...] το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣΤΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.ά.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της 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, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, “τεκμήρια”), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και 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 [πρβλ. ΣΤΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), [...]13. Επειδή, η ως άνω διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ, κατά το κρίσιμο, εν προκειμένω, σκέλος της, που αναφέρεται σε περιουσιακή προσαύξηση προερχόμενη «από άγνωστη [...] πηγή ή αιτία», έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται υπό την προϋπόθεση ότι η φορολογική διοίκηση δεν κατορθώνει να διαπιστώσει, κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο και ασφαλή, τη συγκεκριμένη προέλευση της προσαύξησης (που, σε υπόθεση όπως η παρούσα, υπερβαίνει τα εισοδήματα που

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

Επειδή, σύμφωνα με τη σκέψη 4 της 1893/2018 απόφασης του ΣτΕ: «4. Επομένως, οφείλει, κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα (μη απορριφθέντα από τη φορολογική αρχή) στοιχεία των δηλώσεών του φορολογίας εισοδήματος. Και ναι μεν μπορεί, κατ' εξαίρεση, να αντιταχθεί, εν όλω ή εν μέρει, στην εκπλήρωση της ανωτέρω υποχρέωσής του, επικαλούμενος κάποιο υπέρτερο δικαίωμά του, όπως, ιδίως, το δικαίωμα μη αυτοενοχοποίησής του, αλλά, πάντως, η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς που προβάλλει προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών στους τραπεζικούς λογαριασμούς του λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή (και περαιτέρω, σε περίπτωση άσκησης ένδικης προσφυγής, από το διοικητικό δικαστήριο) των αποδείξεων σε βάρος του και επιτρέπεται να οδηγήσει στη συναγωγή συμπερασμάτων προς θεμελίωση της ύπαρξης παράβασης ανακρίβειας της δήλωσής του και αντίστοιχης παράβασης φοροδιαφυγής, η τέλεση της οποίας μπορεί να προκύπτει όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, “τεκμήρια”), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις, οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης. Τούτο δε συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων. Ειδικότερα, τέτοια στοιχεία έμμεσης απόδειξης (ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος) μπορούν να θεωρηθούν ότι συντρέχουν σε περίπτωση στην οποία τραπεζικός λογαριασμός του φορολογούμενου, μέσω του οποίου πραγματοποιείται έμβασμα, περιλαμβάνει μεγάλο ποσό το οποίο δεν καλύπτεται από τα (νομίμως φορολογηθέντα ή απαλλαχθέντα του φόρου) εισοδήματα που αυτός έχει δηλώσει στη φορολογική αρχή ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη πηγή ή αιτία. Περαιτέρω, το προαναφερόμενο, εμμέσως αποδεικνυόμενο, εισόδημα, ως άγνωστης πηγής ή αιτίας, λογίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα, κατ' εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 48 παρ. 3 (εδ. α') του ΚΦΕ, η οποία είναι, κατά τούτο, αρκούντως σαφής και προβλέψιμη στην εφαρμογή της, για το μέσο επιμελή φορολογούμενο,

ο οποίος δεν θα μπορούσε να έχει τη δικαιολογημένη πεποίθηση ότι τέτοιο εισόδημά του μένει αφορολόγητο.»

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 884/2016 απόφαση (7μ) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας «ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των μεγάλων ποσών που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του και, συνεπώς, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή. Επομένως, οφείλει, κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των δηλώσεων του φορολογίας εισοδήματος».

Επειδή περαιτέρω ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η προσαύξηση περιουσίας πρέπει να εδράζεται σε «μεγάλα ποσά», ήτοι δε θα έπρεπε να θεωρηθεί ως μεγάλο ποσό, που συνιστά αδικαιολόγητη προσαύξηση περιουσίας το όριο των 1.000 €.

Επειδή έχει κριθεί με την με αριθμό 1928/2018 Απόφαση της ΔΕΔ Αθηνών, ότι η έννοια "μεγάλα ποσά" εξειδικεύεται κατά περίπτωση ανάλογα με το προφίλ και την οικονομική δυνατότητα του φορολογουμένου και ως εκ τούτου η διαπιστωθείσα προσαύξηση περιουσίας πρέπει να κρίνεται όχι μόνο με βάση το συγκεκριμένο ύψος κατάθεσης, αλλά και από τη συνεκτίμηση και άλλων παραγόντων, όπως το επάγγελμά του, το είδος των εισοδημάτων του, την περιοδικότητα των καταθέσεων του, το πλήθος των συνδικαιούχων εκάστου λογαριασμού κλπ, το δε τιθέμενο όριο καταθέσεων πάνω από το οποίο θα πρέπει να ζητείται από το φορολογούμενο συγκεκριμένη αιτιολογία της κάθε μίας κατάθεσης πρέπει να είναι τέτοιο, που ο φορολογούμενος να μην υποχρεώνεται στα αδύνατα.

Ο προσφεύγων αυθαίρετα επικαλείται το όριο των 1.000,00 € για την υπό κρίση περίπτωση, καθώς, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην από 12/10/2020 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014, του Ν.4093/2012 και του Ν.4174/2013 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, ο προσφεύγων δραστηριοποιείται στις νομικές υπηρεσίες και από την επεξεργασία των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών, πέραν της κατάθεσης των προαναφερόμενων αιτιολογημένων καταθέσεων, διαπιστώθηκε πληθώρα καταθέσεων (καταθέσεις μετρητών) καθ' όλη τη διάρκεια της υπό κρίση χρήσης που δεν δικαιολογούνταν από τα δηλωθέντα εισοδήματα και τη φύση της επαγγελματικής της δραστηριότητας και οι οποίες κρίθηκαν από τον έλεγχο ως

πρωτογενείς. Ως εκ τούτου, δεν τίθεται θέμα ορίου στα ποσά που εξετάζονται στην υπό κρίση περίπτωση και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα τυγχάνει απορριπτέος.

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

Επειδή, ο έλεγχος έλαβε υπόψη του και αφαίρεσε όλες τις καταθέσεις που αφορούσαν τα νόμιμα εισοδήματα της συζύγου του που προέκυψαν από τη σύνταξή της, ως δημόσιος υπάλληλος. Επιπλέον, τα ποσά που καταλογίστηκαν ως προσαύξηση προέρχονται από καταθέσεις που αφορούν αποκλειστικά τον ίδιο, όπως αυτό προκύπτει και από τα τρία υπομνήματα που κατέθεσε στην Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣ/ΝΙΚΗΣ.

Επειδή, οι παρεχόμενες εξηγήσεις από τον προσφεύγοντα δεν ήταν επαρκείς και οι προκύπτουσες επώνυμες πιστώσεις – καταθέσεις από τρίτους συνολικού ποσού **14.291,80€** που κατατέθηκαν στους λογαριασμούς εκείνου και της συζύγου του, θεωρήθηκαν βάσει των από 08/12/2020 εκθέσεων ελέγχου εισοδήματος και ΦΠΑ ότι αποτελούν έσοδα του προσφεύγοντα από την επιχειρηματική του δραστηριότητα, για τα οποία δεν εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία εσόδων και προσαυξάνουν τα καθαρά κέρδη στο φορ. έτος 2014, καθώς και τις φορολογητέες εκροές, καθόσον:

- Από τις προσκομισθείσες καρτέλες πελατών του προσφεύγοντα δεν αποδεικνύεται πως οι εν λόγω πιστώσεις αφορούν σε πληρωμές για εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία και κατ' επέκταση σε πιστώσεις πελατών, δεδομένου ότι, είτε δεν ταυτίζονται τα ποσά, είτε δεν ταυτίζονται οι ημερομηνίες
- Δεν προσκομίστηκαν επαρκή στοιχεία που να αποδεικνύουν την προέλευση των χρημάτων αυτών, είτε ότι έχουν φορολογηθεί, είτε ότι απαλλάχθηκαν με ειδική διάταξη από το φόρο.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό:

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, σύμφωνα με την από 12/10/2020 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014, του Ν.4093/2012 και του Ν.4174/2013 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, κατά την επεξεργασία των χρηματοπιστωτικών δεδομένων που αφορούσαν στον προσφεύγοντα, όπως αυτά στάλθηκαν στην Α.Α.Δ.Ε. από τα πιστωτικά ιδρύματα της ημεδαπής για τα υπό κρίση έτη διαπιστώθηκε η ύπαρξη πρωτογενών

καταθέσεων σε τραπεζικούς λογαριασμούς, στους οποίους ο προσφεύγων συμμετείχε είτε ως μοναδικός δικαιούχος, είτε ως συνδικαιούχος, των οποίων δεν ήταν εμφανής η πηγή ή αιτία προέλευσης, καθώς και ο τρόπος φορολόγησής τους, με βάση τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.

Κατόπιν τούτου, ο προσφεύγων κλήθηκε να αιτιολογήσει τις ως άνω πρωτογενείς καταθέσεις σε λογαριασμούς του στην ημεδαπή, με το με αρ. πρωτ. ΕΜΠ .../2020 αίτημα παροχής πληροφοριών, στο οποίο ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε με το με αρ. πρωτ./24-8-2020 υπόμνημά του, βάσει του οποίου ο έλεγχος αποδέχθηκε τις καταθέσεις, οι οποίες είτε αντιστοιχίστηκαν με Α.Π.Υ. και Τ.Π.Υ. που εξέδωσε ο προσφεύγων, είτε αφορούσαν σε συνδικαιούχους των λογαριασμών, είτε σε πληρωμές παραβόλων κλπ πελατών. Για τις καταθέσεις που δεν δικαιολογήθηκαν επαρκώς από τον προσφεύγοντα, ο έλεγχος έκρινε ότι αφορούν σε υπηρεσίες που παρασχέθηκαν από τον ίδιο σε διάφορους πελάτες του και δεν εξέδωσε ή εξέδωσε ανακριβώς τα σχετικά φορολογικά παραστατικά.

Συγκεκριμένα, διαπιστώθηκαν οι ακόλουθες παραβάσεις :

Φορολογικό έτος 2014

Μη έκδοση τεσσάρων (4) φορολογικών στοιχείων συνολικής αποκρυβείας αξίας 2.060,00 €, συμπεριλαμβανομένου Φ.Π.Α και ανακριβής έκδοση ενός (1) φορολογικού στοιχείου αποκρυβείας αξίας 452,59 €, συμπεριλαμβανομένου Φ.Π.Α.

Επειδή ο ισχυρισμός για τις δικαιολογημένες καταθέσεις των πελατών τουέχει απαντηθεί ήδη με την υπ' αριθμ./23-04-2021 απόφαση της υπηρεσίας μας, η οποία εκδόθηκε στα πλαίσια εξέτασης της υπ' αριθμ./14-12-2020 ενδικοφανούς προσφυγής του ίδιου, για την οποία δεν προσέφυγε δικαστικά.

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό (περί ανάλωσης κεφαλαίου):

Επειδή περαιτέρω, με την **ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015** δόθηκαν διευκρινήσεις από το Β' Τμήμα της Διεύθυνσης Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών σχετικές με θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας. Συγκεκριμένα, μεταξύ άλλων, αναφέρονται τα εξής: «1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 21 του ΚΦΕ, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. [...] 3. Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές,

η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. [...] 5. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 4 του άρθρου 29 του ΚΦΕ, δηλαδή με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%), απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται και οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 32 του ΚΦΕ. [...] 7. **Επίσης, σε όσες περιπτώσεις επικαλείται ο φορολογούμενος ότι η προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση, γονική παροχή, κληρονομιά κλπ, πρέπει να ελέγχεται αν υπήρχε η δυνατότητα από τον δωρητή, τον δανειοδότη, τον παρέχοντα, τον κληρονομούμενο, να καταβάλλει ποσά που επικαλείται ο φορολογούμενος, καθώς και αν έχουν καταλογιστεί τα ποσά που προβλέπονται από τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις (π.χ. τέλη χαρτοσήμου, φόρος γονικής παροχής, φόρος δωρεάς κ.λπ.).** 8. Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα. Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης στον ίδιο ή άλλο τραπεζικό λογαριασμό αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό. Σ' αυτήν την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι, οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον φορολογούμενο από έναν ή περισσότερους λογαριασμούς δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς. Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς. [...] 10. Για χρήσεις πριν από την 01/01/2014, σχετικές είναι οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της [παραγράφου 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/94](#)».

Επειδή περαιτέρω, με την εγκύκλιο **ΠΟΛ 1175/16-11-2017** παρασχέθηκαν πρόσθετες διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας, όπου μεταξύ άλλων επισημαίνονται τα εξής: «**2. Γενικά, επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη**

Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου [...] . Ο προσδιορισμός του ως άνω κρίσιμου χρόνου πρέπει να γίνεται από την ελεγκτική αρχή με βάση πρόσφορα και επαρκή στοιχεία τα οποία συλλέγονται **ιδίως η κλήση του φορολογούμενου για παροχή εξηγήσεων και η αναζήτηση κατόπιν της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου στα οποία συμπεριλαμβάνονται πληροφορίες και στοιχείων από τα εμπλεκόμενα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα**. Αν η εντός ευλόγου χρόνου συλλογή στοιχείων σχετικά με τη διαπίστωση του χρόνου προσαύξησης της περιουσίας καθίσταται αδύνατη ή ιδιαίτερα δυσχερής, γεγονός που πρέπει να βεβαιώνεται από τη φορολογική αρχή με ειδική αιτιολογία, αυτή μπορεί να διαπιστώσει τον κρίσιμο, κατά τα προεκτεθέντα, χρόνο με βάση όσα στοιχεία κατάφερε να συγκεντρώσει ο έλεγχος και, στην εξαιρετική περίπτωση παντελούς έλλειψης τέτοιων στοιχείων, να θεωρήσει κατά τεκμήριο ως κρίσιμο χρόνο εκείνον του εμβάσματος (ΣτΕ 884/2016)...».

Επειδή, ο σχηματισμός του μη αναλωθέντος κεφαλαίου, συνίσταται κατ' αρχάς σε έναν τεκμαρτό τρόπο σχηματισμού κεφαλαίου, που προσδιορίζεται με διαφορετικό τρόπο, ανάλογα με τις χρήσεις που αφορά, κατ' εφαρμογή της εκάστοτε ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας, και αποτελεί σημαντική ένδειξη διαθέσιμου κεφαλαίου, για την επαλήθευση του οποίου απαιτείται ενδεικτικώς η επίκληση και προσκόμιση λοιπών στοιχείων, όπως τα υπόλοιπα των τραπεζικών λογαριασμών κατά την 01.01 (από μεταφορά) του πρώτου ελεγχόμενου έτους και μεταβολών περιουσιακής κατάστασης. Επιπλέον, ο προσφεύγων, δεν προσκόμισε πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου ώστε να διαπιστωθεί ποιο ήταν το εναπομένον τελικό διαθέσιμο υπόλοιπο για τον ίδιο και τη σύζυγό του. Κατά συνέπεια, ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στο βάρος της επαρκούς δικαιολόγησης των εν λόγω πρωτογενών πιστώσεων.

Ως προς τον έκτο και έβδομο ισχυρισμό περί παραβίασης του δικαιώματος στην περιουσία και της αντισυνταγματικότητας του φορολογικού νόμου.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν

εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

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

Επειδή, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα περί παραβίασης της αρχής του δικαιώματος στην περιουσία και περί αντισυνταγματικότητας του φορολογικού νόμου τυγχάνουν απορριπτέοι ως αορίστως προβαλλόμενοι.

Ως προς τον ισχυρισμό ότι η προσβαλλόμενη απόφαση είναι παράνομη και ακυρωτέα, δεδομένου ότι δεν περιλαμβάνει στο σώμα της την απαιτούμενη κατά τον νόμο σύντομη περιγραφή της παράβασης για την οποία εξεδόθη.

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 νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής προστίμου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην απόφαση επιβολής του προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της απόφασης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της επιβολής του προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή όσον αφορά στους ισχυρισμούς περί μη νομίμου, ανεπαρκούς και μη εμπεριστατωμένης και ειδικής αιτιολογίας, πρέπει να σημειωθεί ότι η προσβαλλόμενη πράξη είναι πλήρης κατά περιεχόμενο, περιλαμβάνοντας αναλυτικώς, τόσο τις εφαρμοστέες διατάξεις, όσο και

τα κρίσιμα πραγματικά περιστατικά επί των οποίων θεμελιώνεται η παράβαση, χωρίς να απαιτείται περαιτέρω ανάλυση μη κρίσιμων λεπτομερειών περιγραφής τους για την στοιχειοθέτηση της αντικειμενικής υπόστασης της σχετικής παράβασης, η οποία παράβαση αναλυτικώς περιγράφεται (αναφέρονται λεπτομερώς οι περιπτώσεις της μη έκδοσης και ανακριβούς έκδοσης φορολογικού στοιχείου, ήτοι όνομα, ποσό κλπ), φέρει δε όλα τα απαιτούμενα από το νόμο στοιχεία δηλαδή αριθμό πράξης, πρόσωπο και ημερομηνία, καθώς και ποιες κυρώσεις επισύρουν αυτές οι παραβάσεις. Ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός του τυγχάνει απορριπτέος.

Ως προς τον ισχυρισμό ότι η σχετική έκθεση ελέγχου επί της οποίας στηρίζεται η προσβαλλόμενη πράξη, δεν φέρει στο σώμα της την απαιτούμενη κατά νόμο αιτιολογία.

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

Επειδή, στο άρθρο 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, 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. Σάκκουλα 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 μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή η Έκθεση Ελέγχου, αποτελώντας το δημόσιο εκείνο έγγραφο στο οποίο στηρίζεται η καταλογιστική πράξη, πρέπει να περιέχει πλήρη και αναλυτική αιτιολογία, με την οποία να θεμελιώνεται αδιαμφισβήτητα, τόσο το πραγματικό, όσο και το νομικό μέρος του καταλογισμού, επί ποινής ακυρότητας της σχετικής καταλογιστικής πράξης (ΣτΕ 3108/1996, ΣτΕ 2054/1995, ΣτΕ 1148/1994). Εν προκειμένω, στην από 12/10/2020 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014, του Ν.4093/2012 και του Ν.4174/2013 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.

Θεσσαλονίκης αναγράφονται οι διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης και εκτίθενται τα πραγματικά περιστατικά εμπειριστά, καθώς περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στην κρίση περί της παράβασης της μη έκδοσης και ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Ως προς τον ισχυρισμό περί νομικής πλημμέλειας λόγω μη συγκοινοποίησης των επισυναπτόμενων εγγράφων της έκθεσης ελέγχου.

Επειδή στο άρθρο 28 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται : «1. 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. 2. 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 εμπειριστά 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, ο προσφεύγων επικαλείται έλλειψη συγκοινοποίησης εγγράφων, τα οποία αναφέρονται στην τελευταία σελίδα της από 12/10/2020 έκθεσης μερικού επιτόπιου ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης ως επισυναπτόμενα, ωστόσο από τα στοιχεία του φακέλου δεν προκύπτει ότι ο προσφεύγων αιτήθηκε εγγράφως, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 28 παρ. 1 του Ν.4174/2013, τη λήψη των αντιγράφων αυτών και ότι ακολούθως η ελεγκτική αρχή δεν ανταποκρίθηκε στο αίτημά του. Εξάλλου, τα πλείστα των επισυναπτόμενων εγγράφων της έκθεσης ελέγχου προσκομίστηκαν από τον ίδιο τον προσφεύγοντα στον έλεγχο, ενώ άλλα αποτελούν επιδόσεις προς τον ίδιο. Τέλος, επισυνάπτονται τα έγγραφα που απεστάλησαν στη ΔΥΠΗΔΕΔ της ΑΑΔΕ και η σχετική απάντηση της ανωτέρω υπηρεσίας, τα οποία αναλυτικώς περιγράφονται στο σώμα της έκθεσης και τα οποία δεν είχαν επίπτωση στο πόρισμα του ελέγχου. Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας λόγω μη συγκοινοποίησης εγγράφων, προβάλλεται παρελκυστικά και τυγχάνει απορριπτέος.

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

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του

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

ΦΠΑ:

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2014 – 31/12/2014	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά ΦΠΑ	3.287,12€	3.287,12€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	986,14€	986,14€
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	4.273,26€	4.273,26€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ		4.273,26€

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 53 του Κ.Φ.Δ..

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

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

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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