



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 29/05/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1373

**ΤΜΗΜΑ** : Α3 Επανεξέτασης  
**Ταχ. Δ/ση** : Αριστογείτονος 19  
**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 - Καλλιθέα  
**Τηλέφωνο** : 2131604552  
**E-mail** : ded.ath@aade.gr

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

**1.** Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας («ΚΦΔ», που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 4987/2022, ΦΕΚ Α΄ 206).

β. Του άρθρου 10 της υπ' αριθμ. Δ.ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 (ΦΕΚ Β΄ 4738/26.10.2020) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων [ΑΑΔΕ] με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β΄ 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

**2.** Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.

**3.** Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β΄ 2759/1.9.2016) απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

**4.** Την από 27.1.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ΕΛ.ΚΕ. 1 ΑΤ ..... ΕΙ 2023 ενδικοφανή προσφυγή του ....., ΑΦΜ ....., Δ.Ο.Υ. Α΄ Αθηνών, κατοίκου Αθηνών, οδός ..... αριθμός ....., κατά α) της κάτωθι πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕΦπ) / επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 1<sup>ου</sup> Ελεγκτικού Κέντρου (ΕΛ.ΚΕ.) Αττικής:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
-----	----------------	-------------------	------------------------------------	-------------	-------------------------------------	----------------------------

1	...../2022	29.12.2022	29.12.2022	Φόρος εισοδήματος	01/01/2016 - 31/12/2016	25.957,53 €
---	------------	------------	------------	-------------------	-------------------------	-------------

και β) των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου και επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ του ίδιου Προϊσταμένου:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
2	...../2022	29.12.2022	29.12.2022	ΦΠΑ	01/01/2016 - 31/12/2016	573,00 €
3	...../2022	29.12.2022	29.12.2022	Πρόστιμο άρθρ. 58Α παρ. 1 ΚΦΔ	01/01/2016 - 31/12/2016	286,50 €

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις αναφερθείσες στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξεις α) διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου, β) διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου και γ) επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ του Προϊσταμένου του 1<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση, καθώς και τις από 29.12.2022 οικείες εκθέσεις ελέγχου του ίδιου Προϊσταμένου.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της ως άνω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

\* \* \* \* \*

Επί της από 27.1.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ΕΛ.ΚΕ. 1 ΑΤ ..... ΕΙ 2023 ενδικοφανούς προσφυγής του ....., ΑΦΜ ....., 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:

**I. Φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) και ειδική εισφορά αλληλεγγύης άρθρου 43Α ν. 4172/2013 (ΕισφΑλληλ)**

Με την υπ' αριθμ. ..../29.12.2022 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του 1<sup>ου</sup> Ελεγκτικού Κέντρου (ΕΛ.ΚΕ.) Αττικής επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΕφπ ποσού 14.997,37 €, πλέον 7.498,69 € προστίμου άρθρου 58 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ) λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσής του φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) φορολογικού έτους 2016 και 3.461,47 € ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης άρθρου 43Α ν. 4172/2013 (ΕισφΑλληλ), ήτοι συνολικό ποσό 25.957,53 €, στο σώμα δε της πράξης υπάρχει η επισήμανση ότι «επί του οφειλόμενου φόρου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.», λόγω εκπρόθεσμης καταβολής των ως άνω οφειλόμενων ΦΕφπ και ΕισφΑλληλ.

Οι διαφορές αυτές ΦΕφπ και ΕισφΑλληλ προέκυψαν επί τη βάση της από 29.12.2022 οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου του 1<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, σύμφωνα

με την οποία επαναπροσδιορίστηκε το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2016-31.12.2016 με την **προσθήκη** στο συνολικό δηλωθέν εισόδημά του της περιόδου αυτής:

- (i) εισοδημάτων από επιχειρηματική δραστηριότητα συνολικού ύψους **2.400,00 €** και
- (ii) εισοδημάτων αγνώστου πηγής/αιτίας προέλευσης (άρθρο 21 παρ. 4 ν. 4172/2013) συνολικού ύψους **42.755,68 €**,

ήτοι τελικά με την προσθήκη εισοδημάτων συνολικού ποσού 45.155,68 €, ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Συνολικό φορολογητέο εισόδημα	
	Ποσό δήλωσης	Ποσό ελέγχου
01.01.2016-31.12.2016	30.898,19 €	76.053,87 €

## II. ΦΠΑ – Πρόστιμα άρθρου 58Α παρ. 1 ΚΦΔ

Με την υπ' αριθμ. ....../29.12.2022 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2016-31.12.2016 του Προϊσταμένου του 1<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΠΑ ποσού 573,00 €, στο σώμα δε της πράξης υπάρχει η επισήμανση ότι «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 Κ.Φ.Δ., όπως ισχύει».

Παράλληλα, με την υπ' αριθμ. ....../29.12.2022 πράξη επιβολής προστίμου του ίδιου Προϊσταμένου επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ένα (1) συνολικό πρόστιμο του άρθρου 58Α παρ. 1 ΚΦΔ ύψους 286,50 € λόγω μη έκδοσης εντός του 2016 οκτώ (8) φορολογικών παραστατικών εσόδου (αποδείξεων παροχής υπηρεσιών, ΑΠΥ), και συγκεκριμένα δύο (2) κατά το β' τρίμηνο και έξι (6) κατά το δ' τρίμηνο) για καθαρή αξία συνολικού ποσού 2.400,00 € (300,00 € + 300,00 € για το β' τρίμηνο και 300,00 € + 300,00 € + 300,00 € + 300,00 € + 300,00 € + 300,00 € για το δ' τρίμηνο) και αναλογούνται ΦΠΑ συνολικού ποσού 573,00 € [(300,00 € x 23% = ) 69,00 € + (300,00 € x 24% = ) 72,00 € για το β' τρίμηνο και (6 x 300,00 € x 24% = ) 432,00 € για το δ' τρίμηνο).

Η ως άνω διαφορά ΦΠΑ προέκυψε επί τη βάση της από 29.12.2022 οικείας έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 1<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, σύμφωνα με την οποία επαναπροσδιορίστηκαν οι φορολογητέες εκροές της επιχείρησης του προσφεύγοντος κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2016-31.12.2016 με την **προσθήκη** στις συνολικές δηλωθείσες φορολογητέες εκροές της επιχείρησής του της περιόδου αυτής ποσού φορολογητέων εκροών συνολικού ύψους **2.400,00 €**, ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Φορολογητέες εκροές	
	Ποσό δήλωσης	Ποσό ελέγχου
01.01.2016-31.12.2016	112.803,00 €	115.203,00 €

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση, των ως άνω πράξεων α) διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου, β) διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου και γ) επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ του Προϊσταμένου του 1<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, προβάλλοντας, συνοπτικά, τους ακόλουθους λόγους:

- 1) Ανακριβή τα πορίσματα της συμπροσβαλλόμενης με την ως άνω υπ' αριθμ. ....../29.12.2022 προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του 1<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, ως συνιστώσας την αιτιολογία της, από 29.12.2022 οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του ιδίου Προϊσταμένου.
- 2) Αναφορικά με την υπ' αριθμ. .... περιπτωση που περιέχεται στον Πίνακα του Δήμου Αθηναίων στις σελ. 13-15 της συμπροσβαλλόμενης με την ως άνω υπ' αριθμ. ....../29.12.2022 προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του 1<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, ως συνιστώσας την αιτιολογία της, από 29.12.2022 οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του ιδίου Προϊσταμένου (σύμφωνα με την αρίθμηση που ακολουθείται στον Πίνακα αυτό): Δεν όφειλε να αποδώσει ΦΠΑ, καθώς εργολήπτρια της σχετικής τελετής ήταν άλλη επιχείρηση, γεγονός το οποίο και αποδέχθηκε ο υπό κρίση έλεγχος.

#### **Ως προς τον πρώτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής**

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 1 εδ. α' και 3 ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν για το έτος 2016: «1. Το φορολογικό έτος ταυτίζεται με το ημερολογιακό έτος. [...]. 2. [...]. 3. Ο φόρος που επιβάλλεται σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος αφορά σε εισόδημα που αποκτήθηκε το αμέσως προηγούμενο φορολογικό έτος. 4. [...].»

**Επειδή**, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 1 εδ. α' και 3 ν. 4172/2013 (όπως ίσχυαν για το έτος 2016), κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του ΦΕνπ είναι η **31<sup>η</sup> Δεκεμβρίου** εκάστου έτους (φορολογικού).

**Επειδή**, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 21 παρ. 4 ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2016 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕφπ φορολογικού έτους 2016): «Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.»

**Επειδή**, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 39 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ, που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 4987/2022), όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της ως άνω προσβαλλόμενης υπ' αριθμ. ....../29.12.2022 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του 1<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής (29.12.2022): «Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παρ. 4 του άρθρου 21 του Κ.Φ.Ε., η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.»

**Επειδή**, με τον πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι τα πορίσματα της συμπροσβαλλόμενης με την ως άνω υπ' αριθμ.

...../29.12.2022 προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕΦπ / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του 1<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, ως συνιστώσας την αιτιολογία της, από 29.12.2022 οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του ιδίου Προϊσταμένου είναι ανακριβή και ειδικότερα ότι:

α) Ενώ ο υπό κρίση έλεγχος αναφέρεται σε είκοσι δύο (22) δήθεν περιπτώσεις συναλλαγών-καταθέσεων, για τις οποίες δεν μπορούσε να αιτιολογηθεί ο καταθέτης ή η αιτία κατάθεσης, εντούτοις στον ΠΙΝΑΚΑ Γ. ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΜΕΝΑ ΝΕΟΤΕΡΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΟΝ ΠΙΝΑΚΑ ΔΕΔΟΜΕΝΩΝ ΤΩΝ ΤΡΑΠΕΖΙΚΩΝ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ αναγράφεται ότι μόνο για πέντε (5) πιστώσεις, ήτοι για τις υπ' αριθμ. 83, 37, 57, 112 και 169 καταθέσεις (σύμφωνα με την αρίθμηση που ακολουθείται στον Πίνακα τραπεζικών δεδομένων στη σελ. 12 της ως άνω έκθεσης ελέγχου), διαπιστώθηκαν δήθεν παραβάσεις και ότι δεν κατέστη δυνατό να αιτιολογηθεί η αιτία κατάθεσης, ενώ για τις υπόλοιπες δεκαεπτά (17) καταθέσεις δεν αναφέρεται ουδεμία παράβαση, δηλαδή ο έλεγχος δέχεται ουσιαστικά ότι αιτιολογείται πλήρως η αιτία κατάθεσης όσο και οι καταθέτες για τις εν λόγω συναλλαγές.

β) Σ' ό,τι αφορά στις εν λόγω πέντε (5) πιστώσεις:

- Υπ' αριθμ. 83 και 112 πιστώσεις: είναι πάγια τακτική των επιχειρήσεων που παρέχουν υπηρεσίες υπεργολάβου επικήδειων τελετών, μνημοσύνων κ.λπ., όπως η δική του, να αναγράφουν στις ΑΠΥ που εκδίδουν τόσο το ποσό των δαπανών που απαιτούνται για την πληρωμή πάσης φύσεως εξόδων, όπως π.χ. πληρωμή νεκροταφείου, έξοδα εκκλησίας κ.λπ., όσο και την αμοιβή που λαμβάνουν για την κάθε τελετή. Επίσης, στις πλείστες των περιπτώσεων οι συγγενείς των αποβιώσαντων καταβάλλουν αρχικά τις δαπάνες και ένα μέρος της συνολικής αμοιβής για την εκάστοτε τελετή και εν συνεχεία, όταν λάβουν το ποσό που δικαιούνται από το ασφαλιστικό ταμείο του αποβιώσαντος για τα έξοδα της τελετής προβαίνουν σε καταβολή με τραπεζική κατάθεση του υπολοίπου ποσού της εργολαβικής αμοιβής ή και των δαπανών της τελετής. Μόλις καταβληθεί και το ποσό αυτό, τότε εκδίδεται η ΑΠΥ, η οποία περιλαμβάνει το σύνολο του ποσού που εισπράχθηκε, δηλαδή τόσο την προκαταβολή όσο και το υπολειπόμενο ποσό. Αυτός είναι ο λόγος που σε κάποιες περιπτώσεις δεν ταυτίζονται τα ποσά των τραπεζικών καταθέσεων με τα παραστατικά που εκδίδει. Περαιτέρω, το ποσό των δαπανών που περιλαμβάνεται σε κάθε ΑΠΥ με σχετική ένδειξη «ΔΑΠΑΝΕΣ ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΚΑΙ ΓΙΑ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ ΤΟΥ ΠΕΛΑΤΗ» δεν αποτελεί φορολογητέο εισόδημα και επομένως δε φορολογείται ως τέτοιο. Το ποσό των δαπανών περιλαμβάνει τις δαπάνες, στις οποίες προβαίνει η επιχείρησή του για μια τελετή, για τα δικαιώματα του Ναού, έξοδα για τη διακόσμηση του Ναού με άνθη, τα δικαιώματα του νεκροταφείου, αμοιβή χορωδίας και ναού, αυτοκινήτων κηδείας, ταξί, λεωφορείων που ενδέχεται να μισθωθούν για την μεταφορά των συγγενών, έξοδα κυλικείου και επομένως τα χρήματα αυτά δεν αποτελούν εισόδημά του, ώστε να φορολογηθεί γι' αυτά. Επίσης, από καμία διάταξη νόμου δεν προκύπτει ότι η κατάθεση του ποσού της εργολαβικής αμοιβής πρέπει να γίνεται μόνον από συγγενείς του αποβιώσαντος.

- Υπ' αριθμ. 37 πίστωση: από την προσκομιζόμενη η υπ' αριθμ. .... /22.11.2016 ΑΠΥ προκύπτει ότι είχε εκδοθεί για την συγκεκριμένη κατάθεση ΑΠΥ.

- Υπ' αριθμ. 57 πίστωση: είχε αιτηθεί από το υποκατάστημα του ..... τα αντίστοιχα αρχεία κίνησης του λογαριασμού του, για όλες τις ανωτέρω συναλλαγές, ωστόσο οι υπάλληλοι τον ενημέρωσαν ότι οι ανωτέρω εγγραφές ανήκαν στο υποκατάστημα ....., το οποίο έκλεισε και συγχωνεύθηκε με το υποκατάστημα του ....., για το λόγο αυτό τον ενημέρωσαν ότι

έπρεπε να απευθυνθεί στα κεντρικά γραφεία της ....., από τα οποία έλαβε την απάντηση ότι θα απαιτηθεί μεγάλο χρονικό διάστημα και μέχρι σήμερα δεν του έχουν προσκομιστεί. Επίσης, την επιταγή δεν την έχει εκδώσει ο ίδιος, αλλά αφορά σε εξόφληση του υπολοίπου της αμοιβής του ή των δαπανών που δεν του είχαν προκαταβληθεί, καθώς το 2016 λόγω των capital controls συναλλαγών γινόταν με κατάθεση επιταγών από τον πελάτη στην τράπεζα.

- Υπ' αριθμ. 169 πίστωση: στις περισσότερες περιπτώσεις δε λαμβάνει προκαταβολικά το σύνολο της εργολαβικής αμοιβής του και το σύνολο των δαπανών της τελετής, αλλά ένα μέρος αυτής και εν συνεχεία, αφού εγκριθεί από το ασφαλιστικό ταμείο η δαπάνη για τα έξοδα κηδείας, τότε καταβάλλεται το υπόλοιπο ποσό είτε με τραπεζική επιταγή είτε με τραπεζική κατάθεση και εκδίδεται το αντίστοιχο παραστατικό.

Επισημαίνεται ότι οι συγγενείς των αποβιωσάντων στις περισσότερες των περιπτώσεων καταθέτουν μέρος του συνολικού κόστους της τελετής ή καταβάλλουν το μέρος αυτό με μετρητά ή με τραπεζική επιταγή. Αυτός είναι και ο λόγος, για τον οποίο τα ονόματα των καταθετών στον υπό κρίση πίνακα αποτελούν μέρος πληρωμών των συγγενών ή φίλων των αποβιωσάντων σε συνάρτηση πάντοτε με τα εκδοθέντα παραστατικά.

γ) Περαιτέρω καθίσταται αυτονόητο και εξαιτίας της φύσης της δουλειάς του ότι μέρος των καταθέσεων αφορά πληρωμές υποχρεώσεων του στις Δ.Ο.Υ. για πληρωμή φόρων, στο ΙΚΑ και πλέον ΕΦΚΑ για πληρωμές ασφαλιστικών εισφορών, αλλά και για αποταμιευτικούς λόγους εξαιτίας και της πολυετούς δραστηριοποίησής του ως ελεύθερος επαγγελματίας στον ανωτέρω κλάδο.

δ) Αναφορικά με τις καταθέσεις τραπεζικών επιταγών που εμφανίζονται στον Πίνακα τραπεζικών δεδομένων στη σελ. 12 της ως άνω έκθεσης ελέγχου (α/α συναλλαγής 6, 10, 57, 66, 86, 143 και 160) οι εμφανιζόμενες καταθέσεις επιταγών δεν είναι επιταγές που εξέδωσε ο ίδιος, αλλά επιταγές που κατέθεσαν οι πελάτες του, οι οποίες αφορούσαν σε καταβολή του υπολοίπου της αμοιβής του ή των δαπανών που δεν του είχαν προκαταβάλει, καθώς το 2016 λόγω των capital controls πλήθος συναλλαγών γινόταν με κατάθεση επιταγών από τους πελάτες της επιχείρησής του.

**Επειδή**, οι ισχυρισμοί αυτοί του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθούν εν μέρει ως νόμω αβάσιμοι, εν μέρει ως ουσία αβάσιμοι και εν μέρει ως αόριστοι. Κι αυτό, γιατί:

**Α)** Στον «ΠΙΝΑΚΑ Γ. ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΜΕΝΑ ΝΕΟΤΕΡΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΟΝ ΠΙΝΑΚΑ ΔΕΔΟΜΕΝΩΝ ΤΩΝ ΤΡΑΠΕΖΙΚΩΝ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ» που περιλαμβάνεται στις σελ. 49-50 της συμπροσβαλλόμενης με την ως άνω υπ' αριθμ. ....../29.12.2022 προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του 1<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, ως συνιστώσας την αιτιολογία της, από 29.12.2022 οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του ιδίου Προϊσταμένου αποτυπώνονται τα σχόλια/απαντήσεις της Φορολογικής Διοίκησης επί των ισχυρισμών που διατύπωσε ο προσφεύγων με το υπ' αριθμ. πρωτ. ΕΛ.ΚΕ. 1 ΑΤ ..... ΕΙ 2022/21.12.2022 απαντητικό του υπόμνημα επί του υπ' αριθμ. ....../8.12.2022 σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου του Προϊσταμένου του 1<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής ειδικά για τις υπ' αριθμ. 83, 57, 112 και 169 πιστώσεις στον τηρούμενο από αυτόν στην ..... υπ' αριθμ. .... λογαριασμό και την υπ' αριθμ. 37 πίστωση στον τηρούμενο από αυτόν επίσης στην ..... υπ' αριθμ. .... λογαριασμό που περιέχονται στον Πίνακα τραπεζικών δεδομένων στη σελ. 12 της εν λόγω έκθεσης ελέγχου (σύμφωνα με την αρίθμηση που ακολουθείται στον Πίνακα αυτό). Αυτό, όπως

είναι αυτονόητο, **σε καμιά περίπτωση δε σημαίνει** ότι οι υπόλοιπες δεκαεπτά (17) πιστώσεις που περιέχονται στον Πίνακα θεωρήθηκαν, μετά το εν λόγω υπόμνημα του προσφεύγοντος και επί τη βάσει αυτού, ως αφορώσες σε ποσά φορολογημένα με τις γενικές ή με ειδικές διατάξεις ή αφορολόγητα ή μη συνιστώντα εισόδημα και κατά τούτο ως δικαιολογημένες, ήτοι ως προερχόμενες από γνωστή πηγή/αιτία. **Απεναντίας**, από το γεγονός ότι για τις δεκαεπτά (17) αυτές πιστώσεις ο προσφεύγων δεν πρόβαλε με το εν λόγω υπόμνημά του κανέναν ισχυρισμό συνάγεται ότι σε κάθε περίπτωση **αποδέχθηκε**, καταρχήν, το συμπέρασμα που διατύπωσε ο Προϊστάμενος του 1<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής με το υπ' αριθμ. ....../8.12.2022 σημείωμα διαπιστώσεων του αναφορικά με αυτές, ότι δηλαδή τα σχετικά ποσά αφορούν σε εισοδήματά του αγνώστου πηγής/αιτίας προέλευσης, κατά την έννοια της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 21 παρ. 4 ν. 4172/2013 (όπως ίσχυε κατά την 31.12.2016 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕφπ φορολογικού έτους 2016)).

**Β)** Σ' ό,τι αφορά στις ακόλουθες πιστώσεις στον υπ' αριθμ. ....... λογαριασμό που τηρούσε ο προσφεύγων στην ..... (υπ' αριθμ. .... και ....., σύμφωνα με την αρίθμηση που ακολουθείται στον Πίνακα τραπεζικών δεδομένων στη σελ. 12 της ως άνω έκθεσης ελέγχου):

A/A Συναλλαγής (Μηνύματος)	Ταυτότητα Συναλλαγής Τράπεζας	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Συναλλαγής	Απολογία Συναλλαγής	Ποσό Πίστωσης
.....	.....	23.08.2016	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	2.710,00 €
.....	.....	26.09.2016	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	1.500,00 €
.....	.....	29.12.2016	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	1.500,00 €

Μόνο με τα προσκομισθέντα αποδεικτικώς φωτοαντίγραφα των υπ' αριθμ. ....../27.1.2016 (για την ως άνω υπ' αριθμ. 83 πίστωση), ....../24.9.2016 (για την ως άνω υπ' αριθμ. .... πίστωση) και ....../29.12.2016 (για την ως άνω υπ' αριθμ. .... πίστωση) χειρόγραφων ΑΠΥ, χωρίς δηλαδή την προσκόμιση εγγράφων, από τα οποία να προκύπτει με σαφήνεια το όνομα του προσώπου που διενήργησε τις εν λόγω πιστώσεις, να προκύπτει δηλαδή αν όντως επρόκειτο για συγγενή του εκάστοτε αποβιώσαντος προσώπου ή άλλο εξουσιοδοτημένο από αυτήν/αυτόν (την/τον συγγενή) πρόσωπο (συνοδευόμενα ενδεχομένως και από σχετικό συμφωνητικό με τον εκάστοτε πελάτη), δεν μπορεί να τεκμηριωθεί με βεβαιότητα (πλήρης απόδειξη) ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι τα ποσά των εν λόγω πιστώσεων συναρτώνται, αντίστοιχα, με τα παραστατικά αυτά, αποτελώντας μέρος της εξόφλησής τους, και συνακόλουθα ότι έχουν δηλωθεί με την οικεία δήλωσή του ΦΕφπ φορολογικού έτους 2016 και επομένως έχουν ήδη φορολογηθεί, πολλώ μάλλον που κανένα από τα τρία (3) ποσά των ως άνω πιστώσεων δεν ταυτίζεται με τα αναγραφόμενα στις προαναφερθείσες ΑΠΥ ποσά, ώστε να προκύπτει πέραν πάσης αμφιβολίας (πλήρης απόδειξη) η συσχέτισή τους, από κανένα δε από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης δεν προκύπτει ότι πριν από τη διενέργεια των πιστώσεων αυτών πραγματοποιήθηκε η οποιαδήποτε μερική εξόφληση των εν λόγω ΑΠΥ (απεναντίας, ο ίδιος ο προσφεύγων προβάλλει ότι την εκάστοτε ΑΠΥ την εξέδιδε μετά την ολοσχερή εξόφληση του εκάστοτε οφειλόμενου ποσού).

**Γ)** Σ' ό,τι αφορά στην ακόλουθη πίστωση στον υπ' αριθμ. .... λογαριασμό που τηρούσε ο προσφεύγων στην ..... (υπ' αριθμ. ...., σύμφωνα με την αρίθμηση που ακολουθείται στον Πίνακα τραπεζικών δεδομένων στη σελ. 12 της ως άνω έκθεσης ελέγχου):

A/A Συναλλαγής (Μηνύματος)	Ταυτότητα Συναλλαγής Τράπεζας	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Συναλλαγής	Απολογία Συναλλαγής	Ποσό Πίστωσης
.....	.....	23.11.2016	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	2.664,00 €

Μόνο με το προσκομισθέν αποδεικτικώς φωτοαντίγραφο της υπ' αριθμ. .... /22.11.2016 χειρόγραφης ΑΠΥ, χωρίς δηλαδή την προσκόμιση εγγράφων, από τα οποία να προκύπτει με σαφήνεια το όνομα του προσώπου που διενήργησε την εν λόγω πίστωση, να προκύπτει δηλαδή αν όντως επρόκειτο για συγγενή του αποβιώσαντος προσώπου ή άλλο εξουσιοδοτημένο από αυτήν/αυτόν (την/τον συγγενή) πρόσωπο (συνοδευόμενα ενδεχομένως και από σχετικό συμφωνητικό με τον πελάτη), δεν μπορεί να τεκμηριωθεί με βεβαιότητα (πλήρης απόδειξη) ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι το ποσό της εν λόγω πίστωσης συναρτάται με το παραστατικό αυτό, αποτελώντας μέρος της εξόφλησής του, και συνακόλουθα ότι έχει δηλωθεί με την οικεία δήλωσή του ΦΕφπ φορολογικού έτους 2016 και επομένως έχει ήδη φορολογηθεί, πολλώ μάλλον που από το προσκομισθέν φωτοαντίγραφο (τόσο στην έγχαρτη όσο και στην ηλεκτρονική του μορφή) της ΑΠΥ δεν προκύπτουν με σαφήνεια τα αναγραφόμενα σε αυτή ποσά (το φωτοαντίγραφο είναι πολύ αχνό).

**Δ)** Σ' ό,τι αφορά στην ακόλουθη πίστωση επίσης στον υπ' αριθμ. .... λογαριασμό που τηρούσε ο προσφεύγων στην ..... (υπ' αριθμ. ...., σύμφωνα με την αρίθμηση που ακολουθείται στον Πίνακα τραπεζικών δεδομένων στη σελ. 12 της ως άνω έκθεσης ελέγχου):

A/A Συναλλαγής (Μηνύματος)	Ταυτότητα Συναλλαγής Τράπεζας	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Συναλλαγής	Απολογία Συναλλαγής	Ποσό Πίστωσης
...	.....	14.07.2016	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΕΠΙΤΑΓΩΝ	ΚΑΤΘ.ΕΠΙΤ.....	7.500,00 €

Μόνο με το προσκομισθέν αποδεικτικώς φωτοαντίγραφο του τιμολογίου, που κατά τα αναφερόμενα στην ως άνω έκθεση ελέγχου είναι το υπ' αριθμ. ... /18.7.2016 χειρόγραφο τιμολόγιο προς την εταιρεία με την επωνυμία «..... Ο.Ε.», ΑΦΜ ....., χωρίς δηλαδή την προσκόμιση εγγράφων, από τα οποία να προκύπτει με σαφήνεια το όνομα του προσώπου που διενήργησε την εν λόγω πίστωση, να προκύπτει δηλαδή αν όντως επρόκειτο για συγγενή του αποβιώσαντος προσώπου ή άλλο εξουσιοδοτημένο από αυτήν/αυτόν (την/τον συγγενή) πρόσωπο (συνοδευόμενα ενδεχομένως και από σχετικό συμφωνητικό με τον πελάτη), και σε κάθε περίπτωση χωρίς την προσκόμιση της σχετικής υπ' αριθμ. .... επιταγής, δεν μπορεί να τεκμηριωθεί με βεβαιότητα (πλήρης απόδειξη) ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι το ποσό της εν λόγω πίστωσης συναρτάται με το παραστατικό αυτό, αποτελώντας μέρος της εξόφλησής του, και συνακόλουθα ότι έχει δηλωθεί με την οικεία δήλωσή του ΦΕφπ φορολογικού έτους 2016 και επομένως έχει ήδη φορολογηθεί, πολλώ μάλλον που το ποσό της ως άνω πίστωσης δεν ταυτίζεται με το αναγραφόμενο στο προαναφερθέν τιμολόγιο ποσό, ώστε να προκύπτει πέραν πάσης αμφιβολίας (πλήρης απόδειξη) η συσχέτισή τους.

**Ε)** Εξάλλου, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε αποδεικτικώς κανένα έγγραφο, από το οποίο να προκύπτουν με βεβαιότητα (πλήρης απόδειξη) οι επικαλούμενες από τον ίδιο επικοινωνίες που



είχε με τα υποκαταστήματα της ..... και στον ....., καθώς και με τα κεντρικά της τράπεζας, και κυρίως οι επικαλούμενες από τον ίδιο απαντήσεις της τράπεζας περί αδυναμίας άμεσης (και πάντως με την ημερομηνία κατάθεσης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής) χορήγησης των αιτηθέντων από αυτόν στοιχείων (αρχεία κίνησης του υπ' αριθμ. .... λογαριασμού που τηρούσε στην .....

**ΣΤ)** Περαιτέρω, ο προσφεύγων δεν εξειδικεύει, προσκομίζοντας παράλληλα αποδεικτικώς έγγραφα προς τεκμηρίωση του σχετικού ισχυρισμού του, ποιες από τις υπό κρίση πιστώσεις, για τις οποίες δεν προκύπτει με βεβαιότητα η πηγή/αίτια (προέλευσής) τους, αφορούν, κατά τους ισχυρισμούς του, σε εξόφληση οφειλών του προς τη Φορολογική Διοίκηση ή/και ασφαλιστικών εισφορών του στο ΙΚΑ / στον ΕΦΚΑ ή αποτελούσαν αποταμιεύσεις ποσών, με αποτέλεσμα να μην μπορεί να εξεταστεί και να κριθεί στην ουσία του ο σχετικούς ισχυρισμός του ως αόριστος.

**Ζ)** Σ' ό,τι αφορά στις ακόλουθες πιστώσεις στον υπ' αριθμ. .... λογαριασμό που τηρούσε ο προσφεύγων στην ..... (υπ' αριθμ. ...., σύμφωνα με την αρίθμηση που ακολουθείται στον Πίνακα τραπεζικών δεδομένων στη σελ. 12 της ως άνω έκθεσης ελέγχου):

A/A Συναλλαγής (Μηνύματος)	Ταυτότητα Συναλλαγής Τράπεζας	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Συναλλαγής	Απολογία Συναλλαγής	Ποσό Πίστωσης
...	.....	16.02.2016	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΕΠΙΤΑΓΩΝ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΕΠΙΤΑΓΩΝ	988,00 €
....	.....	23.02.2016	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΕΠΙΤΑΓΩΝ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΕΠΙΤΑΓΩΝ	598,00 €
...	.....	02.08.2016	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΕΠΙΤΑΓΩΝ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΕΠΙΤΑΓΩΝ	2.000,00 €
...	.....	25.08.2016	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΕΠΙΤΑΓΩΝ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΕΠΙΤΑΓΩΝ	602,00 €
...	.....	23.11.2016	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΕΠΙΤΑΓΩΝ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΕΠΙΤΑΓΩΝ	4.960,00 €
....	.....	15.12.2016	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΕΠΙΤΑΓΩΝ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΕΠΙΤΑΓΩΝ	928,00 €

και στην ακόλουθη πίστωση στον υπ' αριθμ. .... λογαριασμό που τηρούσε στην ..... (υπ' αριθμ. υπ' αριθμ. ...., σύμφωνα με την αρίθμηση που ακολουθείται στον Πίνακα τραπεζικών δεδομένων στη σελ. 12 της ως άνω έκθεσης ελέγχου):

A/A Συναλλαγής (Μηνύματος)	Ταυτότητα Συναλλαγής Τράπεζας	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Συναλλαγής	Απολογία Συναλλαγής	Ποσό Πίστωσης
...	.....	14.07.2016	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΕΠΙΤΑΓΩΝ	ΚΑΤΘ.ΕΠΙΤ.....	7.500,00 €

Όπως ήδη εκτέθηκε παραπάνω αναφορικά με την τελευταία αυτή πίστωση στον υπ' αριθμ. .... λογαριασμό που τηρούσε ο προσφεύγων στην ..... (υπ' αριθμ. υπ' αριθμ. ...., σύμφωνα με την αρίθμηση που ακολουθείται στον Πίνακα τραπεζικών δεδομένων στη σελ. 12 της ως άνω έκθεσης ελέγχου), χωρίς την προσκόμιση εγγράφων, από τα οποία να προκύπτει με σαφήνεια το όνομα του προσώπου που διενήργησε τις εν λόγω πιστώσεις, να προκύπτει δηλαδή αν όντως επρόκειτο για συγγενή του αποβιώσαντος προσώπου ή άλλο εξουσιοδοτημένο από αυτήν/αυτόν (την/τον συγγενή) πρόσωπο (συνοδευόμενα ενδεχομένως και από σχετικό

συμφωνητικό με τον πελάτη), και σε κάθε περίπτωση χωρίς την προσκόμιση των οικείων επιταγών, δεν μπορεί να τεκμηριωθεί με βεβαιότητα (πλήρης απόδειξη) ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι οι επιταγές αυτές αποτελούσαν επιταγές που κατέθεσαν οι πελάτες του, οι οποίες αφορούσαν σε καταβολή του υπολοίπου της εκάστοτε αμοιβής του ή των δαπανών που δεν του είχαν προκαταβάλει και συνακόλουθα ότι τα σχετικά ποσά έχουν δηλωθεί με την οικεία δήλωσή του ΦΕΠ φορολογικού έτους 2016 και επομένως έχουν ήδη φορολογηθεί.

Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο πρώτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί εν μέρει ως νόμω αβάσιμος, εν μέρει ως ουσία αβάσιμος και εν μέρει ως αόριστος, κατά την ειδικότερη ως άνω ανάλυση.

### **Ως προς το δεύτερο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής**

**Επειδή**, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 884/2016 απόφαση (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψεις 7 και 8 της απόφασης), «7. ...σε αρκετές περιπτώσεις (λ.χ. όταν ο ίδιος ο δικαιούχος του λογαριασμού καταθέτει σε αυτόν μετρητά ή το ποσό επιταγής), η αληθής φύση και η ακριβής αιτία ή πηγή (γενεσιουργός οικονομικός λόγος) των οικείων σημαντικών αυξήσεων του ποσού του τραπεζικού λογαριασμού είναι αδύνατο ή, εν πάση περιπτώσει, ιδιαίτερα δυσχερές να διαγνωσθούν με άλλους τρόπους από τη φορολογική διοίκηση, η οποία διαπιστώνει μια κατάσταση, όσον αφορά την περιουσία του φορολογούμενου, που ευλόγως καλεί για εξηγήσεις εκ μέρους του. Εξάλλου, σε υπόθεση όπως η κρινόμενη, 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. Κατ' ακολουθίαν, μπορεί ευχερώς και **υποχρεούται**, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρ. 66 παρ. 1 περιπτ. α' του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του **άρ. 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013**, δεδομένου, άλλωστε, ότι **πρόκειται για μη ευαίσθητο ή, γενικότερα, μη χρήζον αυξημένης προστασίας προσωπικό δεδομένο**, για την πρόσβαση στο οποίο, στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου και της αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής, το κράτος διαθέτει ευρύ περιθώριο εκτίμησης [...]. 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 να μην 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 φοροδιαφυγής [...]. 8. ...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 (άρ. 2 παρ. 1 του Συντάγματος), του κράτους δικαίου (άρ. 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 (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), ΣΤΕ 43/2006 εππαμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣΤΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣΤΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣΤΕ 1404/2015 (παράβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣΤΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 εππαμ., 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) - πρβλ. ακόμα ΣΤΕ 2780/2012 εππαμ., 1934/2013 εππαμ., 2365/2013 εππαμ., 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού). **Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων** (πρβλ. ΣΤΕ 2365/2013 εππαμ., 2780/2012 εππαμ.). [...]. Άλλωστε, η ανωτέρω, υπό το καθεστώς του ΚΦΕ, δυνατότητα έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης με βάση το ύψος των τραπεζικών καταθέσεων του φορολογούμενου επιβεβαιώθηκε με τη ρύθμιση του άρθρου 67B παρ. 1 του Κώδικα αυτού και, στη συνέχεια, με τη διάταξη του άρθρου 27 παρ. 1 περιπτ. ε' του νόμου 4174/2013, η οποία εφαρμόζεται και σε διαφορά όπως η κρινόμενη, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 και ήδη 72 του ίδιου νόμου. Πράγματι, τέτοιες υποθέσεις είναι κατεξοχήν πρόσφορες για έμμεση απόδειξη της ύπαρξης φορολογητέου εισοδήματος και σχετικής φορολογικής παράβασης ανακριβούς δήλωσης και αντίστοιχης φοροδιαφυγής, λαμβανομένου υπόψη ότι το επίμαχο ποσό είτε (α) αποτελεί φορολογητέο μη

δηλωθέν εισόδημα, περίπτωση που είναι και η συνήθης, κατά τα κοινώς γνωστά, στην ελληνική οικονομική πραγματικότητα είτε (β) συνιστά απαλλασσόμενο του φόρου εισόδημα, οπότε ο φορολογούμενος βαρύνεται ούτως ή άλλως με την απόδειξη της συνδρομής των όρων της σχετικής φοροαπαλλαγής (βλ. λ.χ. ΣΤΕ 387/2015) είτε (γ) προέρχεται από κάποια άλλη, μη περιλαμβανόμενη στη δήλωσή του φορολογίας εισοδήματος αλλά κατ' αρχήν νόμιμη, πηγή ή αιτία (που μπορεί και να γεννά φορολογική υποχρέωση, με βάση διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας διαφορετικές από εκείνες της φορολογίας εισοδήματος), την οποία, πάντως, ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει και, κατά τα εκτεθέντα στην προηγούμενη σκέψη, υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή, παρέχοντάς της σχετικά στοιχεία, δυνάμει να ελεγχθούν ως προς την ακρίβεια και την επάρκειά τους και, αναλαμβάνοντας, σε διαφορετική περίπτωση, τον κίνδυνο να συναχθούν σε βάρος του συμπεράσματα περί τέλεσης της προαναφερόμενης φορολογικής παράβασης είτε (δ) σε εξαιρετικές περιπτώσεις, απορρέει από συμπεριφορά που συνιστά ποινικό αδίκημα (λ.χ. εμπόριο ναρκωτικών ή δωροδοκία), με συνέπεια να υπόκειται (όχι σε φόρο εισοδήματος αλλά) σε δήμηση, σύμφωνα με τη γενική διάταξη του άρθρου 76 του Ποινικού Κώδικα και με ειδικές διατάξεις της ποινικής νομοθεσίας. Περαιτέρω, σε υπόθεση όπως η παρούσα, 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 εισοδήμα του μένει αφορολόγητο.»

**Επειδή**, με το δεύτερο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει, αναφορικά με την υπ' αριθμ. 75 περίπτωση που περιέχεται στον Πίνακα του Δήμου ..... στις σελ. 13-15 της συμπροσβαλλόμενης με την ως άνω υπ' αριθμ. .... /29.12.2022 προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του 1<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, ως συνιστώσας την αιτιολογία της, από 29.12.2022 οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του ιδίου Προϊσταμένου (σύμφωνα με την αρίθμηση που ακολουθείται στον Πίνακα αυτό), ότι δεν όφειλε να αποδώσει ΦΠΑ, καθώς εργολήπτρια της σχετικής τελετής ήταν άλλη επιχείρηση, γεγονός το οποίο και αποδέχθηκε ο υπό κρίση έλεγχος.

**Επειδή**, ο ισχυρισμός αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί εν μέρει ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί:

**Α)** Στον Πίνακα του Δήμου ..... στις σελ. 13-15 της συμπροσβαλλόμενης με την ως άνω υπ' αριθμ. .... /29.12.2022 προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του 1<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, ως συνιστώσας την αιτιολογία της, από 29.12.2022 οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του ιδίου Προϊσταμένου (αντίστοιχος με τον «ΠΙΝΑΚΑ Α. ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΜΕΝΑ ΝΕΟΤΕΡΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΟΝ ΠΙΝΑΚΑ ΔΕΔΟΜΕΝΩΝ ΤΩΝ ..... ΤΟΥ ΔΗΜΟΥ .....» που περιλαμβάνεται στις σελ. 43-46 της ίδιας έκθεσης ελέγχου) αναφέρεται σαφώς ως πρόσωπο που ανέλαβε την τελετή, στην οποία αφορά η υπ' αριθμ. 75 περίπτωση του Πίνακα (σύμφωνα με την αρίθμηση που ακολουθείται στον Πίνακα αυτό), ο ..... (αυτό είναι το όνομα που αναφέρεται στη στήλη «Εργολήπτης» του Πίνακα), από το οποίο συνάγεται (έμμεση απόδειξη, πρβλ. την προπαρατεθείσα υπ' αριθμ 884/2016 απόφαση του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας) ότι την τελετή αυτή την ανέλαβε ο προσφεύγων. Επομένως,

μόνο με το προσκομισθέν από αυτόν αποδεικτικώς φωτοαντίγραφο της υπ' αριθμ. ....../4.11.2016 ΑΠΥ της εταιρείας με την επωνυμία «ΑΦΟΙ ..... Ο.Ε.», ΑΦΜ ....., δεν τεκμηριώνεται με βεβαιότητα (πλήρης απόδειξη) ότι για τις σχετικές υπηρεσίες αποδόθηκε ο οφειλόμενος γι' αυτές ΦΠΑ, είναι δε συναφώς αδιάφορο το γεγονός ότι σε αντίστοιχες περιπτώσεις που αναφέρονται στον «ΠΙΝΑΚΑ Β. ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΜΕΝΑ ΝΕΟΤΕΡΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΟΝ ΠΙΝΑΚΑ ΔΕΔΟΜΕΝΩΝ ΤΟΥ .....» που περιλαμβάνεται στις σελ. 47-48 της ίδιας έκθεσης ελέγχου ο έλεγχος δέχθηκε τα προσκομισθέντα από τον προσφεύγοντα παραστατικά της εν λόγω εταιρείας, κι αυτό γιατί η διαφορετική κρίση του ελέγχου στις περιπτώσεις αυτές βασίστηκε, προφανώς από λόγους επιείκειας για τον προσφεύγοντα και κατ' εφαρμογή της αρχής της χρηστής διοίκησης, στο γεγονός ότι ο Δήμος ..... στη στήλη «Εργολήπτης» του εν λόγω Πίνακα αναφέρει μόνο το επώνυμο «.....», με αποτέλεσμα να μην μπορεί να συναχθεί με βεβαιότητα (πλήρης απόδειξη) αν το πρόσωπο που ανέλαβε τις σχετικές τελετές ήταν όντως ο προσφεύγων ή η ως άνω εταιρεία με την επωνυμία «..... Ο.Ε.», ΑΦΜ .....

**Β)** Ο προσφεύγων ανακριβώς προβάλλει ότι ο υπό κρίση έλεγχος του 1<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής αποδέχθηκε, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στη σελ. 44 της συμπροσβαλλόμενης με την ως άνω υπ' αριθμ. ....../29.12.2022 προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του 1<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, ως συνιστώσας την αιτιολογία της, από 29.12.2022 οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του ιδίου Προϊσταμένου, ότι εργολήπτρια ήταν άλλη εταιρεία, ήτοι η εταιρεία με την επωνυμία «ΑΦΟΙ .....», της οποίας, όπως δέχθηκε και ο υπό κρίση έλεγχος, ο ίδιος ουδέποτε υπήρξε μέλος, αφού αυτή η εταιρεία αναφέρεται στη σχετική στήλη του Πίνακα που απέστειλε ο Δήμος ..... Κι αυτό, γιατί τα αναγραφόμενα στα σκιασμένα πεδία της τελευταίας στήλης του «ΠΙΝΑΚΑ Α. ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΜΕΝΑ ΝΕΟΤΕΡΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΟΝ ΠΙΝΑΚΑ ΔΕΔΟΜΕΝΩΝ ΤΩΝ ΝΕΚΡΟΤΑΦΕΙΩΝ ΤΟΥ ΔΗΜΟΥ .....» που περιλαμβάνεται στις σελ. 43-46 της εν λόγω έκθεσης ελέγχου δεν αποτελούν παραδοχές του υπό κρίση ελέγχου, αλλά σχόλιά του / επισημάνσεις του επί του υπ' αριθμ. πρωτ. ΕΛ.ΚΕ. 1 ΑΤ ..... ΕΙ ...../21.12.2022 απαντητικού υπομνήματος του προσφεύγοντος επί του υπ' αριθμ. ....../8.12.2022 σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου του Προϊσταμένου του 1<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

Για τους λόγους αυτούς, ο δεύτερος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

**Επειδή**, εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 6 ΚΦΔ, όπως ισχύουν κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας: «*Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση **απόρριψης** της ενδικοφανούς προσφυγής, **η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων** της οικείας πράξης της φορολογικής αρχής. [...].»*

**Επειδή**, κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του υπό κρίση ελέγχου, όπως αυτές αποτυπώνονται στις από 29.12.2022 οικείες εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 1<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επί των οποίων εδράζονται οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες και πλήρως, ειδικώς και σαφώς αιτιολογημένες. Για το λόγο αυτό, γίνονται πλήρως

αποδεκτές με την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας, κατά τα οριζόμενα στη διάταξη του άρθρου 63 παρ. 6 εδ. β' ΚΦΔ (όπως ισχύει κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας).

### Αποφασίζομε

**την απόρριψη** της από 27.1.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ΕΛ.ΚΕ. 1 ΑΤ ..... ΕΙ 2023 ενδικοφανούς προσφυγής του ....., ΑΦΜ ....., **και την επικύρωση** α) της κάτωθι πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 1<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος
1	...../2022	29.12.2022	29.12.2022	Φόρος εισοδήματος	01/01/2016 - 31/12/2016

και β) των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου και επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ του ίδιου Προϊσταμένου:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος
2	...../2022	29.12.2022	29.12.2022	ΦΠΑ	01/01/2016 - 31/12/2016
3	...../2022	29.12.2022	29.12.2022	Πρόστιμο άρθρ. 58Α παρ. 1 ΚΦΔ	01/01/2016 - 31/12/2016

Η συνολική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας διαμορφώνεται ως εξής:

**Οριστική συνολική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας:**

#### I. ΦΕφπ και ΕισφΑλληλ

##### **Φορολογικό έτος 2016**

Διαφορά κύριου φόρου	14.997,37 €
ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 58 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσης ΦΕφπ φορολογικού έτους 2016	7.498,69 €
ΠΛΕΟΝ ΕισφΑλληλ	3.461,47 €
<b>ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b> (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<b><u>25.957,53 €</u></b>

(ως η ως άνω υπ' αριθμ. ....../...../29.12.2022 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του 1<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής)

#### II. ΦΠΑ

##### **Φορολογική περίοδος 01.01.2016-31.12.2016**

Διαφορά κύριου φόρου	573,00 €
<b>ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b> (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<b><u>573,00 €</u></b>

(ως η ως άνω υπ' αριθμ. ....../29.12.2022 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2016-31.12.2016 του Προϊσταμένου του 1<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής)

### **III. Πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ**

**Πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ συνολικού ύψους 286,50 €**

(ως η ως άνω υπ' αριθμ. ....../29.12.2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ του Προϊσταμένου του 1<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής)

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

**Ακριβές Αντίγραφο**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

**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.