



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10
Θεσσαλονίκη
Ταχ. Κώδικας : 54639
Τηλέφωνο : 2313-332241
E-Mail : ded.thess@aade.gr
Url : www.aade.gr

Θεσσαλονίκη 28.03.2024

Αριθμός απόφασης: 835

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
- β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),
- δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

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

4. Την από ημερομηνία **29.11.2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανή προσφυγή της του με **ΑΦΜ**, κατά **α)** της με αριθμό/...**10.2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 και **β)** της με αριθμό/...**10.2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου

φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

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

Επί της από **29.11.2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του με **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-Με την με αριθμό/...**10.2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ασκούσας επιχειρηματική δραστηριότητα (δικηγόρος), κύριος φόρος ύψους 11.372,83€, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του ΚΦΔ ύψους 5.686,42€ και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 1.044,86€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **18.104,11€**.

-Με την με αριθμό/...**10.2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 13.610,48€, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του ΚΦΔ ύψους 6.805,24€ και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 1.572,15€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **21.987,87€**.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί τις με ημερομηνία θεώρησης ...10.2023 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος φορολογικών ετών 2017-2018 του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, σε εκτέλεση της με αριθμό/...**05.2021** αρχικής και της/...**04.2023** τροποποιητικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε η από ...03.2021 έκθεση ελέγχου του Τμήματος Προστασίας Οικονομίας της Διεύθυνσης Οικονομικής Αστυνομίας, σύμφωνα με την οποία, κατόπιν άρσης του τραπεζικού απορρήτου και επεξεργασίας των κινήσεων των τραπεζικών της λογαριασμών, διαπιστώθηκαν πρωτογενείς πιστώσεις που δεν αιτιολογούνται από τα δηλωθέντα εισοδήματά της, ύψους 37.133,13€ στο έτος 2017 και 41.243,88€ στο έτος 2018. Η φορολογική αρχή, βάσει των ανωτέρω διαπιστώσεων, εξέδωσε και κοινοποίησε στην προσφεύγουσα την ...06.2023 το με αριθμό/...06.2023 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου άρθρου 28 του ΚΦΔ, με συνημμένους τους με αριθμόα καιβ διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικών ετών 2017 και 2018 αντίστοιχα. Στις ...07.2023

(κατόπιν παράτασης που χορήγησε η φορολογική αρχή στην προσφεύγουσα μετά από σχετικό αίτημα της) η προσφεύγουσα κατέθεσε το με αριθμό πρωτοκόλλου ΕΙ 2023 ΕΜΠ/...07.2023 υπόμνημα, που έλαβε υπόψη της η φορολογική αρχή και κατέληξε ότι ποσό ύψους 34.463,13€ για το φορολογικό έτος 2017 και ποσό ύψους 41.243,88€ για το φορολογικό έτος 2018 πρωτογενών πιστώσεων που δεν αιτιολογήθηκαν επαρκώς, συνιστούν προσαύξηση περιουσίας σύμφωνα με το άρθρο 21 παρ. 4 του ν.4172/2013, που φορολογείται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29 παρ. 4 του ν.4172/2013 με συντελεστή 33%.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, ισχυριζόμενη ότι:

1) Η φορολογική αρχή κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του νόμου έκρινε ότι υφίστανται οι προϋποθέσεις του άρθρου 21 παρ. 4 του ν.2238/1994, ενώ οι πιστώσεις θα πρέπει να υπαχθούν στο άρθρο 15 του ν. 2238/1994, που αποτελεί άλλη νομική βάση και θα έπρεπε να οδηγήσει στην ακύρωση των προσβαλλομένων πράξεων.

2) Μη νόμιμος ο έλεγχος ως προς τις πιστώσεις με ποσό έως 1.000,00€ καθώς και την αρχή «ουδείς υποχρεούται στα αδύνατα».

Επειδή, στο άρθρο 7 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι «1. Φορολογητέο εισόδημα είναι το εισόδημα που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών που εκπίπτουν, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. από το ακαθάριστο εισόδημα. 2. Ο Κ.Φ.Ε. διακρίνει τις ακόλουθες κατηγορίες ακαθάριστων εισοδημάτων: α) εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις, β) εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, γ) εισόδημα από κεφάλαιο και δ) εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου».

Επειδή, με την παρ. 1 και 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 (ΚΦΕ), ορίζεται ότι: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους. Ειδικά, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα στα έσοδα από επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται τα έσοδα από την παραγωγή γεωργικών, πτηνοτροφικών, κτηνοτροφικών, δασοκομικών, υλοτομικών και αλιευτικών προϊόντων. {...}. 4. Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας».

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

Επειδή, με την εγκύκλιο ΠΟΛ 1175/16-11-2017 παρασχέθηκαν πρόσθετες διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας, όπου μεταξύ άλλων επισημαίνονται τα εξής: «1. Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στον τραπεζικό [λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου (π.χ. εισόδημα από κεφάλαιο, εισόδημα από κινητές αξίες, εισόδημα Δ' πηγής του ν. 2238/1994, πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κ.τλ.), ακόμα και αν το ποσό αυτό δεν συμπεριελήφθη στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον οι εν λόγω πιστώσεις συνεπάγονται φορολογική υποχρέωση στον φόρο εισοδήματος, ο καταλογισμός δεν θα γίνεται κατ' επίκληση των ανωτέρω διατάξεων, αλλά των, κατά περίπτωση, εφαρμοστέων διατάξεων του ν.2238/1994 ή του ν.4172/2013, αναλόγως του είδους του εισοδήματος. 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. {...}. 5. Ειδικότερα, σχετικά με τον έλεγχο υποθέσεων για προσαύξηση περιουσίας παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις προκειμένου να υπάρχει ομοίμορφη αντιμετώπιση των υποθέσεων: 5.4. Ο χαρακτηρισμός μιας πίστωσης σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει ο ελεγχόμενος ως προερχόμενης ή σχετιζόμενης με ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα εξετάζεται ως πραγματικό γεγονός. Εφόσον αποδειχθεί ότι προέρχεται από ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα, δηλαδή προσδιορίζεται το είδος της παρασχεθείσας υπηρεσίας και ο λήπτης αυτής ή το πωληθέν αγαθό και ο αγοραστής αυτού, τότε φορολογείται, κατά περίπτωση, με τις οικείες διατάξεις του ν. 2238/1994 (άρθρα 28, 40, 48 κ.λπ.) ή την παρ.1 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 και υπόκειται σε τυχόν λοιπές φορολογίες (π.χ. ΦΠΑ), εάν δεν έχει ήδη φορολογηθεί.

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. 2. Επιπλέον, με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ΚΦΔ ορίζεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, 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 τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις. 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. 4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, όπως οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, τραπεζικές καταθέσεις και πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια, ομόλογα, αμοιβαία κεφάλαια κλπ.), η οποία δεν δικαιολογείται από τα εισοδήματα που δηλώνει ο φορολογούμενος. Η μεταβολή της σύνθεσης ή της διατήρησης της περιουσίας δεν σημαίνει απαραίτητα και την προσαύξησή της. {...}. 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. {...}. 9. Όταν δεν μπορεί να δικαιολογηθεί η προσαύξηση της περιουσίας, τότε αυτή φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε. Ο φορολογούμενος δύναται σε κάθε περίπτωση να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο.».

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) {...}].».

Η με αριθμό Σ.τ.Ε. 1577/2020 Απόφαση

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθ. 1577/2020 απόφαση του ΣτΕ ότι «5. {...} Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (βλ. ΣτΕ 884/2016 επταμ., 2934-2935/2017 επταμ., 172-173/2018 επταμ.). Ειδικότερα, τέτοια στοιχεία έμμεσης απόδειξης ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος από την άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος (ήτοι απόδειξης όχι μόνο της ύπαρξης μη δηλωθέντος εισοδήματος, αλλά και της συγκεκριμένης πηγής του, δηλαδή της προέλευσής του από το ελευθέρου επαγγελματία του φορολογούμενου) μπορούν να θεωρηθούν ότι συντρέχουν σε περίπτωση στην οποία τραπεζικός λογαριασμός του φορολογούμενου ελεύθερου επαγγελματία περιλαμβάνει μεγάλο ποσό το οποίο δεν καλύπτεται από τα (νομίμως φορολογηθέντα ή απαλλαχθέντα του φόρου) εισοδήματα που αυτός έχει δηλώσει στη φορολογική αρχή ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν (υποχρεωτικής) κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών εξηγήσεων (σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, του άρθρου 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013) ή στο πλαίσιο διαδικασίας προηγούμενης ακρόασης, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή,

επιδεικνύοντας την οφειλόμενη, σε χρηστή Διοίκηση, επιμέλεια και λαμβάνοντας τα αναγκαία, κατάλληλα και εύλογα, ενόψει των περιστάσεων, μέτρα ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, που προβλέπονται στο νόμο, καθόσον τα παραπάνω στοιχεία, συνεκτιμώμενα με τις λοιπές περιστάσεις της υπόθεσης, δύνανται να δικαιολογήσουν, ενόψει και των διδαγμάτων της λογικής και της κοινής πείρας, την εκτίμηση ότι το επίμαχο ποσό αντιστοιχεί σε αμοιβή από την άσκηση της επαγγελματικής δραστηριότητας του δικαιούχου του λογαριασμού (πρβλ., ιδίως, ΣτΕ 173/2018 επταμ. – πρβλ. ακόμα 884/2016 επταμ., 172/2018 επταμ.). {...}. 9. Επειδή, τα φυσικά πρόσωπα που συνδέονται με στενή συγγένεια (εξ αίματος ή εξ αγχιστείας) και μάλιστα έχουν, βάσει των κανόνων των ιδιωτικού δικαίου, το δικαίωμα να προβαίνουν σε οικονομικές πράξεις ή/και να συνάπτουν οικονομικές σχέσεις τέτοιες που να αντανakλούν (πέραν της εκπλήρωσης της τυχόν υποχρέωσής τους για διατροφή, και) τη μεταξύ τους στοργή και εμπιστοσύνη και τη συναφή βούλησή τους για οικονομική αλληλοβοήθεια ή/και συνδιαχείριση (στοιχείων) της περιουσίας τους, αλλά, πάντως, η ανωτέρω δυνατότητα δεν αναιρεί την ιδιότητα καθενός από τα πρόσωπα αυτά ως αυτοτελούς υποκειμένου (υποχρεώσεων) του φορολογικού δικαίου (πρβλ. ΣτΕ 330/2018 επταμ., σχετικά με τους συζύγους). Επομένως, η τυχόν οικονομική αλληλοβοήθεια μεταξύ μελών της ίδιας οικογένειας, μέσω της διατήρησης κοινών τραπεζικών λογαριασμών και διενέργειας εντολών πιστώσεων και χρεώσεων σε αυτούς ή/και της μεταφοράς ποσών από (ατομικούς ή κοινούς) τραπεζικούς λογαριασμούς τους σε άλλους (ατομικούς ή κοινούς) λογαριασμούς τους ή σε λογαριασμούς εταιρειών στις οποίες συμμετέχουν κ.λπ., δεν απαλλάσσει τα πρόσωπα αυτά από το βάρος να παράσχουν στη φορολογική Διοίκηση (στο πλαίσιο του ελέγχου της ή στο στάδιο της προηγούμενης ακρόασης και, στη συνέχεια, της προβλεπόμενης στον ΚΦΔ ενδικοφανούς διαδικασίας) εύλογες και αρκούντως τεκμηριωμένες, ενόψει των συνθηκών, εξηγήσεις για τις σχετικές οικονομικές πράξεις και σχέσεις τους και την περιουσιακή κατάσταση που προκύπτει από τις κινήσεις των ως άνω τραπεζικών λογαριασμών, που αφορούν σημαντικά χρηματικά ποσά, προκειμένου να ερευνηθεί από τη Διοίκηση (και, περαιτέρω, σε περίπτωση ένδικης διαφοράς, από το Διοικητικό Δικαστήριο) η τυχόν γένεση φορολογικών υποχρεώσεων (βάσει της νομοθεσίας περί φορολογίας εισοδήματος ή/και άλλων φορολογιών) σε βάρος ορισμένου ή ορισμένων εκ των εν λόγω προσώπων και να προσδιορισθεί ο χρόνος γένεσης και το ύψος της αντίστοιχης φορολογικής υποχρέωσης»..

Επειδή, με το άρθρο 2 παρ. 4 της ΠΟΛ 1050/17-02-2014 διευκρινίσθηκε ότι: «2.4. Για την εφαρμογή των ανωτέρω τεχνικών ορίζονται οι παρακάτω έννοιες:

«{...} Περιπτώσεις κοινών λογαριασμών καταλογίζονται στον πραγματικό δικαιούχο, ο οποίος καθορίζεται με βάση τις πραγματικές περιστάσεις και τη φύση των συναλλαγών. Εφόσον αυτό δεν είναι δυνατό, τα ποσά κατανέμονται ισόποσα σε όλους τους συνδικαιούχους (ποσό διά αριθμό συνδικαιούχων).{...}».

Επειδή, με την παρ. 3 της ΠΟΛ 1228/15-10-2014 διευκρινίσθηκε ότι: «Στις περιπτώσεις

αποστολών εμβασμάτων που πραγματοποιούνται από κοινούς λογαριασμούς πρέπει να γίνεται καταρχήν ισομερής επιμερισμός αυτών μεταξύ των συνδικαιούχων του λογαριασμού προέλευσης του εμβάσματος. Σημειώνεται ότι στην περίπτωση αυτή θα πρέπει να εκδίδεται εντολή ελέγχου σε όλα τα πρόσωπα του κοινού λογαριασμού και εφόσον συμμετέχει ανήλικος έχουν εφαρμογή και οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2238/1994 όπως ίσχυαν. Σε περίπτωση που ο ελεγχόμενος επικαλείται διαφορετική αναλογία των χρηματικών αυτών ποσών οφείλει να αποδείξει με κάθε πρόσφορο μέσο τον ισχυρισμό του. Επί αμφισβήτησης του ισχυρισμού του ελεγχόμενου από τη φορολογική αρχή η ίδια οφείλει να αιτιολογήσει την αναλογία που αυτή επικαλείται εάν αυτή είναι διαφορετική του ισομερούς επιμερισμού. Η αιτιολόγηση αυτή πρέπει να είναι ειδική και εμπειριστατωμένη (σχετ. διατ. άρθ. 28 και 64 Ν. 4174/2013).».

Επειδή, με την παρ. 1 του άρθρου 58Α του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα: 1. Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. Σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό τοις εκατό (100%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. Στην περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παράβασης στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο διακόσια τοις εκατό (200%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των δύο χιλιάδων (2.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.».

Επειδή, με την ΠΟΛ 1252/2015 με θέμα: Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013, άρθρα 53-62), διευκρινίσθηκε ότι: «10. Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης

αξίας (άρθρο 58Α). Με το άρθρο 58Α θεσπίζονται, για πρώτη φορά διακριτά από τις λοιπές φορολογίες, πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον ΦΠΑ που διαπιστώνονται κατά τον έλεγχο. Στις παραγράφους 1, 3 και 4 ορίζονται «νέες» παραβάσεις για σκοπούς ΦΠΑ, ενώ με την παράγραφο 2 ορίζεται το πρόστιμο ΦΠΑ για τις παραβάσεις της μη υποβολής ή της ανακριβούς υποβολής δήλωσης. {...} Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 58Α προβλέπεται, για πρώτη φορά, η επιβολή προστίμου ΦΠΑ για τη μη έκδοση φορολογικού στοιχείου, καθώς και για την έκδοση ανακριβούς φορολογικού στοιχείου. Το πρόστιμο στην περίπτωση μη έκδοσης στοιχείου ορίζεται σε ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που αναλογεί στο μη εκδοθέν φορολογικό στοιχείο. Το πρόστιμο στην περίπτωση έκδοσης ανακριβούς φορολογικού στοιχείου ορίζεται σε ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί της διαφοράς μεταξύ του ΦΠΑ που αναλογεί με βάση την αξία του στοιχείου, όπως προκύπτει από τον έλεγχο, και του ΦΠΑ που αναγράφεται ή αναλογεί στο στοιχείο που εκδόθηκε ανακριβώς. Διευκρινίζεται ότι τα πρόστιμα ΦΠΑ της παραγράφου 1 του άρθρου 58Α είναι τα μοναδικά που πλέον επιβάλλονται στις περιπτώσεις όπου διαπιστώνεται κατόπιν ελέγχου (π.χ. επιτόπιος μερικός έλεγχος) η μη έκδοση φορολογικών στοιχείων ή η έκδοση ανακριβών φορολογικών στοιχείων, μετά την κατάργηση της περίπτωσης θ' της παραγράφου 1 του άρθρου 54. {...}» .

Επειδή, με το άρθρο 1 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία "φόρος προστιθέμενης αξίας" σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του Αντισυμβαλλομένου».

Επειδή, με το άρθρο 2 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Αντικείμενο του φόρου είναι α) 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».

Επειδή, με το άρθρο 3 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε νομικό ή φυσικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής. {...}».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 147 ΚΔΔ: «1. Αποδεικτικά μέσα είναι: α) η αυτοψία, β) η πραγματογνωμοσύνη, γ) τα έγγραφα, δ) η ομολογία του ιδιώτη διαδίκου, ε) οι εξηγήσεις των διαδίκων, στ) οι μάρτυρες και ζ) τα δικαστικά τεκμήρια».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 148 ΚΔΔ: «Το δικαστήριο χρησιμοποιεί τα αποδεικτικά μέσα κατά την κρίση του και τα εκτιμά ελευθέρως, αυτοτελώς ή σε συνδυασμό μεταξύ τους, εκτός αν ειδική διάταξη νόμου ορίζει διαφορετικά».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 185 ΚΔΔ: «1. Οι μαρτυρικές καταθέσεις τις οποίες προσάγουν οι διάδικοι προαποδεικτικώς λαμβάνονται ενόρκως, ... ενώπιον του ειρηνοδίκη ή συμβολαιογράφου της έδρας του δικαστηρίου ή της κατοικίας του μάρτυρα. 2. Ο διάδικος που επιδιώκει τη λήψη μαρτυρικής κατάθεσης κατά τα οριζόμενα στην προηγούμενη παράγραφο επιδίδει, δέκα (10) τουλάχιστον ημέρες από την κατάθεση, στους λοιπούς διαδίκους, κλήση, η οποία αναφέρει το ένδικο βοήθημα ή μέσο που αφορά η κατάθεση, τόπο, ημέρα και ώρα διεξαγωγής της, το ονοματεπώνυμο, το επάγγελμα και τη διεύθυνση της κατοικίας του μάρτυρα, καθώς και το θέμα της κατάθεσης».

Επειδή, σύμφωνα με πάγια νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣΤΕ 2152/2017, 4155/2018, 1838/2016, 1327/2012, 1349/2001, 3042/2004), από τις ανωτέρω διατάξεις συνάγεται ότι οι προσκομιζόμενες από τους διαδίκους εξώδικες δηλώσεις, επιστολές ή βεβαιώσεις δεν είναι νόμιμα αποδεικτικά μέσα και δεν επιτρέπεται να ληφθούν νομίμως υπόψη, ούτε για τη συναγωγή δικαστικών τεκμηρίων, γιατί αποτελούν μαρτυρίες, για τις οποίες δεν τηρήθηκαν οι απαιτούμενες από τον Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας διατυπώσεις για την εγκυρότητά τους. Αποτελούν, όμως, οι εν λόγω δηλώσεις ή βεβαιώσεις νόμιμα αποδεικτικά μέσα, εάν είναι προγενέστερες της προσφυγής και δεν έχουν συνταγεί εν όψει ή επ' ευκαιρία της διοικητικής δίκης ή με σκοπό να χρησιμοποιηθούν στο πλαίσιο της δίκης αυτής, ή εάν έχουν τεθεί υπόψη της Διοικήσεως, στο πλαίσιο του ελέγχου που ενδεχομένως διενήργησε πριν από την έκδοση της προσβληθείσης με την προσφυγή πράξης, ώστε να καταστούν στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης.

Επειδή, στο άρθρο 65 του ΚΦΔ, αναφορικά με το βάρος της απόδειξης, ορίζεται ότι «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με την από ...10.2023 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος φορολογικών ετών 2017-2018 του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης σε τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας διαπιστώθηκαν πρωτογενείς πιστώσεις άγνωστης πηγής ή αιτίας (προσαύξηση περιουσίας βάσει του άρ. 21 παρ. 4 του Ν. 4172/2013), ύψους **34.463,13€** για το φορολογικό έτος 2017 και ποσό ύψους **41.243,88€** για το φορολογικό έτος 2018, για τις οποίες οι εξηγήσεις που έδωσε στη φορολογική αρχή δεν κρίθηκαν επαρκείς.

Επειδή, η προσφεύγουσα διατείνεται ότι οι πιστώσεις στους τραπεζικούς της λογαριασμούς που χαρακτηρίστηκαν από τη φορολογική αρχή προσαύξηση περιουσίας, αιτιολογήθηκαν πλήρως από μέρους της ως συναλλαγές στο πλαίσιο της επιχειρηματικής της δραστηριότητας ως δικηγόρου

κι ως εκ τούτου, οι προσβαλλόμενες πράξεις καθίστανται παράνομες για έλλειψη νομικής βάσης. Όπως επισημαίνει:

- Η πίστωση των 9.988,00€ στις ...06.2017 με περιγραφή συναλλαγής «εισερχόμενο έμβασμα» και αιτιολογία συναλλαγής «B/O», στον με αριθμό καταθετικό λογαριασμό της Τράπεζας Πειραιώς, με μοναδικό δικαιούχο την ίδια, έγινε στο πλαίσιο των υπηρεσιών που παρείχε ως πληρεξούσια δικηγόρος στην ως άνω εταιρία. Με το με αριθμό πρωτοκόλλου ΕΙ 2023 ΕΜΠ/...07.2023 υπόμνημα που είχε καταθέσει στη φορολογική αρχή κατά τη διάρκεια του ελέγχου, εξήγησε ότι το ανωτέρω ποσό αφορούσε δικηγορική αμοιβή σύνταξης και κατάθεσης αγωγής, δικαστικό ένσημο, επιδόσεις, παράσταση στο δικαστήριο, λοιπά έξοδα (μεταφράσεις κλπ.), συνυποβάλλοντας προς επίρρωση του ισχυρισμού: α) έκθεση κατάθεσης δικογράφου αγωγής στο Πρωτοδικείο Αθηνών με ημερομηνία ...07.2017 και β) προτάσεις της εταιρίας «.....» κατατεθειμένες στο μονομελές Πρωτοδικείο, με ημερομηνία κατάθεσης ...11.2017 και πληρεξούσια δικηγόρο την προσφεύγουσα, κατά της εταιρίας «.....», με αιτούμενο ποσό 204.097,89 δολάρια ΗΠΑ ήτοι 173.008,767 ευρώ. Η εταιρεία- εντολέας «.....», εδρεύει στον Καναδά και προσφέρει υπηρεσίες συντήρησης, επισκευής και γενικής επισκευής των κινητήρων ελικοπτέρων και αεροσκαφών. Ωστόσο η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε αντίγραφα των τηρούμενων βιβλίων της ούτε σχετικές αποδείξεις ή τιμολόγια παροχής υπηρεσιών στο 2ο ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, ώστε να επαληθευτεί το ύψος της αμοιβής και ότι αυτή έχει πράγματι δηλωθεί και φορολογηθεί, αποδεχόμενη ουσιαστικά η φορολογική αρχή ότι η εν λόγω πίστωση σχετίζεται με την επιχειρηματική της δραστηριότητα ως δικηγόρου. Υπό το πρίσμα αυτό, η φορολογική αρχή δεν διενήργησε τον προσήκοντα έλεγχο για τη διαπίστωση τυχόν τέλεσης φοροδιαφυγής, σχετικής με την επιχειρηματική της δραστηριότητα, επιβάλλοντάς στην περίπτωση αυτή φόρο εισοδήματος της παρ. 1 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 και Φ.Π.Α., καθώς και τυχόν πρόστιμο στο ενδεχόμενο της μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικού στοιχείου.

- Η πίστωση των 5.162,28€ στις 02.01.2018 με περιγραφή συναλλαγής «εισερχόμενο έμβασμα» και αιτιολογία συναλλαγής «..... ΑΓΟΡΑ ΑΚΙΝΗΤΟΥ» στον με αριθμό καταθετικό λογαριασμό της Τράπεζας Πειραιώς, με μοναδικό δικαιούχο την ίδια, έγινε στο πλαίσιο των υπηρεσιών που παρείχε ως πληρεξούσια δικηγόρος της για την πώληση ακινήτου της ίδιας στον που πραγματοποιήθηκε με το/...12.2017 συμβόλαιο αγοραπωλησίας της συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης και ήταν μέρος του τιμήματος της πώλησης. Το εν λόγω ποσό κατατέθηκε στον λογαριασμό της προσφεύγουσας και όπως η ίδια ισχυρίζεται, απέδωσε στην στο ακέραιο, ένεκα των σοβαρότατων προβλημάτων υγείας που αντιμετώπιζε και δεν εδύνατο να λάβει το έμβασμα στον λογαριασμό της εκείνη την χρονική στιγμή. Σύμφωνα με το ως άνω συμβόλαιο

αγοραπωλησίας διαμερίσματος εμβαδού 53,30τμ 1ου ορόφου οικοδομής κείμενης στην οδό
..... στην Περαία Θεσσαλονίκης, έναντι τιμήματος 25.000,00€, με πωλητές τις: α) με
ΑΦΜ (επικαρπώτρια κατά 100%), β) με ΑΦΜ (ψιλή κυριότητα κατά
50%) και γ) με ΑΦΜ (ψιλή κυριότητα κατά 50%) και αγοράστρια την
..... με ΑΦΜ, εκ του συνολικού τιμήματος των 25.000,00€ οι πωλήτριες έλαβαν
ως προκαταβολή 1.000,00€ και το υπόλοιπο ποσό κατατέθηκε στους τραπεζικούς λογαριασμούς
τους, καθ' υπόδειξη της πληρεξουσίου τους, πλην του ποσού των 5.587,72€, το
οποίο κατατέθηκε σε λογαριασμό της συμβολαιογράφου λόγω οφειλών της

Με βάση τα παραπάνω, αφαιρούμενου ποσού 1.000,00€ που δόθηκε στις πωλήτριες ως
προκαταβολή, από το υπόλοιπο ποσό του τιμήματος ύψους 24.000,00€, στην, ψιλή
κύριο κατά 50% (με επικαρπώτρια την γεννηθείσα το έτος, ήτοι με ποσοστό
επικαρπίας 4/10) αναλογούσε ποσό 7.200,00€ ($24.000,00 \times 6/10 \times 1/2$) και παρακρατούμενου του
ποσού ύψους 5.587,72€ που κατατέθηκε σε λογαριασμό της συμβολαιογράφου λόγω οφειλών της,
απέμεινε υπόλοιπο 1.612,28€ προς καταβολή, που δεν ταυτίζεται με την επίμαχη πίστωση των
5.162,28€ στον τραπεζικό λογαριασμό της προσφεύγουσας. Ωστόσο, από το ανωτέρω συμβόλαιο
προκύπτει ότι κατά την υπογραφή του δεν παραβρέθηκαν οι πωλήτριες, αλλά παρίστατο η
προσφεύγουσα ως πληρεξούσια, αντιπρόσωπος και αντίκλητός των. Συνεπώς, η εν λόγω πίστωση
σχετίζεται με την επιχειρηματική της δραστηριότητα ως δικηγόρου. Ωστόσο όμως, η προσφεύγουσα
δεν προσκόμισε αντίγραφα των τηρούμενων βιβλίων της, ούτε σχετικές αποδείξεις ή τιμολόγια
παροχής υπηρεσιών, τόσο στο 2ο ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, όσο και κατά την εξέταση της υπό κρίση
ενδικαφανούς προσφυγής, δεν δύναται να επαληθευτεί το ύψος της αμοιβής της και ότι αυτή έχει
πράγματι δηλωθεί και φορολογηθεί. Υπό το πρίσμα αυτό, η φορολογική αρχή δεν διενήργησε τον
προσέκοντα έλεγχο για τη διαπίστωση τυχόν τέλεσης φοροδιαφυγής, σχετικής με την
επιχειρηματική της δραστηριότητα, επιβάλλοντάς στην περίπτωση αυτή φόρο εισοδήματος της
παρ. 1 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 και Φ.Π.Α., καθώς και τυχόν πρόστιμο στο ενδεχόμενο της
μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικού στοιχείου.

- Η πίστωση των 14.500,00€ στις 12.02.2018 με περιγραφή συναλλαγής «ΚΕΠ ΚΑΤΑΘ.
ΕΠΙΤΑΓΗΣ» στον με αριθμό καταθετικό λογαριασμό της Τράπεζας
Πειραιώς, με δικαιούχο την ίδια, αφορά επιταγή που αποτελούσε μέρος τιμήματος πώλησης
ακινήτου της κυρίας, η οποία πραγματοποιήθηκε με το/...02.2018
συμβόλαιο αγοραπωλησίας της συμβολαιογράφου Θεσσαλονίκης Η εν λόγω
επιταγή κατατέθηκε στο λογαριασμό της προσφεύγουσας, ενώ όπως ισχυρίζεται, το αντίστοιχο
ποσό απέδωσε σε μετρητά στην, ένεκα των σοβαρότατων προβλημάτων υγείας
που αντιμετώπιζε η πελάτισσά της και δεν δύνατο να λάβει την επιταγή στον λογαριασμό της
εκείνη την χρονική στιγμή. Σύμφωνα με το ως άνω συμβόλαιο αγοραπωλησίας διαμερίσματος
εμβαδού 50τμ 6ου ορόφου οικοδομής κείμενης στην οδό, στην Θεσσαλονίκη έναντι

τιμήματος 20.000,00€, με πωλήτρια την με ΑΦΜ και αγοράστρια την ομόρρυθμη εταιρεία «.....» με ΑΦΜ, από το συνολικό τίμημα α) ποσό 5.500,00€ καταβλήθηκε στον με αριθμό λογαριασμό της πωλήτριας στην Εθνική Τράπεζα και β) ποσό 14.500,00€ καταβλήθηκε με την υπ' αριθμ.-2-2018 επιταγή. Ακολούθως η φορολογική αρχή απέστειλε προς την Τράπεζα Πειραιώς- Διεύθυνση Κανονιστικής Συμμόρφωσης το με αρ. πρωτ. ΕΞ 2023 ΕΜΠ έγγραφο-αίτημα χορήγησης πληροφοριών και στοιχείων δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 15 Κ.Φ.Δ., ζητώντας να της αποσταλεί το σώμα της τραπεζικής επιταγής, στο οποίο ανταποκρίθηκε η Τράπεζα Πειραιώς με το υπ' αριθ. πρωτ.-08.2023 έγγραφο της με συνημμένο αντίγραφο του σώματος της επίμαχης επιταγής. Η επιταγή με αριθμό, ημερομηνία έκδοσης ...02.2018 και ποσού 14.500,00€, είχε εκδοθεί σε διαταγή του Στο πίσω μέρος έφερε κατά σειρά τις εξής οπισθογραφίες α. β. «.....» γ. Στις ...02.2018 κατατέθηκε από την προσφεύγουσα στον τραπεζικό της λογαριασμό στην Τράπεζα Πειραιώς και συγκεκριμένα στο Κατάστημα Πλατείας Νέας Σμύρνης στην Αθήνα.

Από το με αριθμό-02.2018 συμβόλαιο πώλησης ακινήτου διαπιστώνεται ότι κατά την υπογραφή του δεν παραβρέθηκε η πωλήτρια, αλλά η προσφεύγουσα, η οποία ως πληρεξούσια, αντιπρόσωπος και αντίκλητός της, έλαβε και οπισθογράφησε την εν λόγω επιταγή, χωρίς όμως να την καταθέσει σε τραπεζικό λογαριασμό της πωλήτριας, που υπήρχε διαθέσιμος. Συνεπώς, η εν λόγω πίστωση σχετίζεται με την επιχειρηματική της δραστηριότητα ως δικηγόρου. Ωστόσο όμως, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε αντίγραφα των τηρούμενων βιβλίων της, ούτε σχετικές αποδείξεις ή τιμολόγια παροχής υπηρεσιών, τόσο στο 2ο ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, όσο και κατά την εξέταση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, δεν δύναται να επαληθευτεί το ύψος της αμοιβής της και ότι αυτή έχει πράγματι δηλωθεί και φορολογηθεί. Υπό το πρίσμα αυτό, η φορολογική αρχή δεν διενήργησε τον προσήκοντα έλεγχο για τη διαπίστωση τυχόν τέλεσης φοροδιαφυγής, σχετικής με την επιχειρηματική της δραστηριότητα, επιβάλλοντάς στην περίπτωση αυτή φόρο εισοδήματος της παρ. 1 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 και Φ.Π.Α., καθώς και τυχόν πρόστιμο στο ενδεχόμενο της μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικού στοιχείου.

- Η πίστωση των 2.625,00€ την 01.11.2018 με περιγραφή συναλλαγής «εισερχόμενο έμβασμα» και αιτιολογία συναλλαγής «.....» στον με αριθμό καταθετικό λογαριασμό της Τράπεζας Πειραιώς, με μοναδικό δικαιούχο την ίδια, έγινε στο πλαίσιο των υπηρεσιών που παρείχε ως πληρεξούσια δικηγόρος της σε υπόθεση διαζυγίου της. Με το με αριθμό πρωτοκόλλου ΕΙ 2023 ΕΜΠ/...07.2023 υπόμνημα που είχε καταθέσει στο 2ο ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης η προσφεύγουσα, εξήγησε ότι το ποσό αφορούσε έξοδα συμβολαιογράφου ύψους 1.100,00€ (προσκόμισε υπεύθυνη δήλωση του συμβολαιογράφου ότι έλαβε το ποσό των 1.100,00€), έξοδα του δικηγόρου του συζύγου της πελάτισσάς της (καθότι αυτός δεν ήθελε να πληρώσει τον δικηγόρο του) και 130,00€ που κατέβαλε

η προσφεύγουσα στη Μητρόπολη Θεσσαλονίκης για την πνευματική λύση του γάμου. Ωστόσο, προς επίρρωση του εν λόγω ισχυρισμού της δεν συνυπέβαλε κανένα πρόσφορο στοιχείο, ή αντίγραφα των τηρούμενων βιβλίων της, αλλά ούτε και σχετική απόδειξη παροχής υπηρεσιών της ώστε να αποδειχθεί ο εν λόγω ισχυρισμός της. Συνεπώς, ορθά η φορολογική αρχή έκρινε ότι συνιστά προσαύξηση περιουσίας σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 4 του ν.4172/2013.

- Η πίστωση των 1.150,00€ στις 10.07.2017 με περιγραφή συναλλαγής «εισερχόμενο έμβασμα» και αιτιολογία συναλλαγής «.....» στον με αριθμό καταθετικό λογαριασμό της Τράπεζας Πειραιώς, με μοναδικό δικαιούχο την ίδια, βάσει των ισχυρισμών της έγινε στο πλαίσιο παροχής των υπηρεσιών της ως πληρεξούσιας δικηγόρου της , μητέρας του σε υπόθεση ακινήτου τους. Με το με αριθμό πρωτοκόλλου ΕΙ 2023 ΕΜΠ/...07.2023 υπόμνημα που είχε καταθέσει στην φορολογική αρχή εξήγησε ότι το ανωτέρω ποσό αποδόθηκε σε συμβολαιογράφο (προσκόμισε υπεύθυνη δήλωση του συμβολαιογράφου ότι έλαβε το ποσό των 1.150,00€). Ωστόσο, προς επίρρωση του εν λόγω ισχυρισμού της δεν συνυπέβαλε κανένα πρόσφορο στοιχείο, ή αντίγραφα των τηρούμενων βιβλίων της, αλλά ούτε και σχετική απόδειξη παροχής υπηρεσιών της ώστε να αποδειχθεί ο εν λόγω ισχυρισμός της. Συνεπώς, ορθά η φορολογική αρχή έκρινε ότι συνιστά προσαύξηση περιουσίας σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 4 του ν.4172/2013, αφού από κανένα στοιχείο δεν προκύπτει ότι η επίμαχη κατάθεση σχετίζεται με την επιχειρηματική της δραστηριότητα.

- Για τις πιστώσεις συνολικού ύψους 5.894,00€ το έτος 2017 και 6.035,00€ το έτος 2018 στον με αριθμό καταθετικό λογαριασμό της Εθνικής Τράπεζας με δικαιούχο την ίδια και συνδικαιούχο τον , ισχυρίζεται ότι αποτελούν καταθέσεις για εξόφληση δανείου στον με αριθμό δανειακό λογαριασμό της Εθνικής Τράπεζας των ανωτέρω, που λήφθηκε για αγορά ακινήτου εξ' ημισείας με την προσφεύγουσα και τα χρήματα κατατίθονταν από τον και την σύζυγό του Ωστόσο η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε κανένα επιπλέον στοιχείο προς επίρρωση του εν λόγω ισχυρισμού της, πλην της σχετικής υπεύθυνης δήλωσης του , η οποία στερείται αποδεικτικής ισχύς από μόνης της και δεδομένου ότι το εισόδημά της προσφεύγουσας ανερχόταν για το έτος 2017 σε 1.211,25€ (προερχόμενο από ακίνητη περιουσία και τόκους) και για το έτος 2018 σε 2.038,15€ (προερχόμενο από ακίνητη περιουσία, τόκους και επιχειρηματική δραστηριότητα), ορθά ο έλεγχος έκρινε ότι το 50% των ως άνω καταθέσεων, ήτοι ποσό 2.947,00€ για το έτος 2017 και 3.017,50€ για το έτος 2018, συνιστά προσαύξηση περιουσίας της σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013.

- Για τις πιστώσεις συνολικού ύψους 3.970,00€ το έτος 2017 και 4.540,00€ το έτος 2018 στον με αριθμό καταθετικό λογαριασμό της Εθνικής Τράπεζας με δικαιούχο την ίδια και συνδικαιούχο τον , ισχυρίζεται ότι αποτελούν καταθέσεις του τελευταίου για εξόφληση δανείου στον με αριθμό δανειακό λογαριασμό τους στην Εθνικής

Τράπεζας, που λήφθηκε για αγορά ακινήτου από αυτούς. Ωστόσο, η προσφεύγουσα δεν κατέθεσε κανένα στοιχείο προς επίρρωση του εν λόγω ισχυρισμού της. Δεδομένου του ύψους του εισοδήματός της για τα υπό κρίση έτη, ορθά ο έλεγχος έκρινε ότι το 50% των ως άνω πιστώσεων συνιστούν προσαύξηση περιουσίας σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, ήτοι ποσό 1.985,00€ για το έτος 2017 και 2.270,00€ για το έτος 2018. Για μέρος δε των συνολικών πιστώσεων που για κάθε έτος κρίθηκε από την φορολογική αρχή ότι συνιστούν προσαύξηση περιουσίας (άρθρο 21 παρ. 4 του ν.4172/2013), δεν δόθηκε καμία εξήγηση από την προσφεύγουσα και ως εκ τούτου τα επιμέρους αυτά ποσά αφορούν σε εισοδήματα του άρθρου 21 παρ. 4 του ν.4172/2013.

Κατόπιν όλων των ανωτέρω συνάγεται ότι για το έτος **2017**: α) η πίστωση των 9.988,00€ συνιστά εισόδημα του άρθρου 21 παρ. 1 του ν.4172/2013 και β) η πίστωση των 1.150,00€ και οι καταθέσεις στους κοινούς λογαριασμούς ύψους 2.947,00€ και 1.985,00€, ήτοι συνολικό ποσό 6.082,00€, συνιστούν εισόδημα του άρθρου 21 παρ. 4 του ν.4172/2013, ενώ για το έτος **2018**: α) η πίστωση των 5.162,28€ και η κατάθεση επιταγής ποσό 14.500,00€ ήτοι συνολικό ποσό 19.662,28€ συνιστούν εισόδημα του άρθρου 21 παρ. 1 του ν.4172/2013 και β) η πίστωση των 2.625,00€ και οι καταθέσεις στους κοινούς λογαριασμούς ύψους 3.017,50€ και 2.270,00€, ήτοι συνολικό ποσό 7.912,50€, συνιστούν εισόδημα του άρθρου 21 παρ. 4 του ν.4172/2013.

Συνεπώς οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας γίνονται εν μέρει δεκτοί.

Με βάση τα προαναφερθέντα και κατόπιν αποφορολόγησης της αξίας του Φ.Π.Α., τα φορολογητέα κέρδη και ο αναλογών φόρος της προσφεύγουσας διαμορφώνονται ως εξής:

Φορολογικό έτος 2017

	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Ακαθάριστα έσοδα χρήσης	1.867,00	1.867,00	9.921,84
Ζημίες χρήσης ή	1.290,05	1.290,05	
Καθαρά κέρδη			6.764,79
Προσαύξηση περιουσίας		34.463,13	24.475,13
Εισόδημα από ακίνητα	1.211,25	1.211,25	1.211,25
Εισόδημα από μερίσματα κλπ.	0,39	0,39	0,39
Σύνολο φορολ. εισοδημάτων	1.211,64	35.674,77	32.451,56

Κύριος φόρος	-78,76	11.294,07	9.565,04
Πλέον εισφορά αλληλεγγύης	0,13	1.044,99	835,23
Πλέον τέλος επιτηδεύματος	650	650	650
Πρόστιμο φόρου άρ. 58 Κ.Φ.Δ., λόγω ανακρίβειας		5.686,42	4.782,52
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	571,37	18.675,48	15.832,79

Φορολογικό έτος 2018

	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Ακαθάριστα έσοδα χρήσης	3.025,00	3.025,00	18.881,68
Ζημίες χρήσης ή			
Καθαρά κέρδη	1.106,95	1.106,95	16.963,63
Προσαύξηση περιουσίας		41.243,88	21.581,60
Εισόδημα από ακίνητα	931,00	931,00	931,00
Εισόδημα από μερίσματα κλπ.	0,20	0,20	0,20
Σύνολο φορολ. εισοδημάτων	2.038,15	43.282,03	39.476,43
Κύριος φόρος	-23,16	13.587,32	10.740,09
Πλέον εισφορά αλληλεγγύης	5,36	1.577,51	1.291,84
Πλέον τέλος επιτηδεύματος	650,00	650,00	650,00
Πρόστιμο φόρου άρ. 58 Κ.Φ.Δ., λόγω ανακρίβειας		6.805,24	5.381,63
Διαφορά συμψηφισμού	-632,20	-632,20	-632,20
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών		21.987,87	17.431,36

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι είναι μη νόμιμος ο έλεγχος ως προς τις πιστώσεις με ποσό 1.000,00€ καθώς και της αρχής «ουδείς υποχρεούται στα αδύνατα».

Επειδή, η έννοια «μεγάλα ποσά» εξειδικεύεται, κατά περίπτωση, ανάλογα με το συναλλακτικό προφίλ του ελεγχόμενου και την οικονομική του δυνατότητα, αλλά και από τη

συνεκτίμηση και πλείστων άλλων παραμέτρων, όπως το ύψος και το είδος των εισοδημάτων του ελεγχόμενου, το επάγγελμά του, η περιοδικότητα των πιστώσεων, το πλήθος των συνδικαιούχων, ο όγκος των συναλλαγών, ο αριθμός των τραπεζικών λογαριασμών κ.α., που εναπόκειται στην κρίση του ελέγχου.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, οι υπό κρίση πρωτογενείς πιστώσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς ήταν στην συντριπτική τους πλειοψηφία ύψους 100,00€ και άνω, ποσά που δεδομένου του ύψους της καταλογισθείσας προσαύξησης περιουσίας στα φορολογικά έτη 2017-2018 δεν μπορούν να εκληφθούν ως μικρά και ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της από **29.11.2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του με **ΑΦΜ** και συγκεκριμένα:

- **την τροποποίηση της** με αριθμό/...**10.2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης
- **την τροποποίηση της** με αριθμό/...**10.2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας βάσει της παρούσας απόφασης

A) Με αριθμό/...**10.2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης	Διαφορά
Διαφορά φόρου	11.372,83	9.643,80	1.729,03
Πρόστιμο αρ. 58 Κ.Φ.Δ.	5.686,42	4.782,52	903,90
Εισφορά αλληλεγγύης	1.044,86	835,10	209,76
Σύνολο φόρου για καταβολή	18.104,11	15.261,42	2.842,69

Επί του οφειλόμενου φόρου, θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ.

B) Με αριθμό/...**10.2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης	Διαφορά
Διαφορά φόρου	13.610,48	10.763,25	2.847,23
Πρόστιμο αρ. 58 Κ.Φ.Δ.	6.805,24	5.381,63	1.423,61
Εισφορά αλληλεγγύης	1.572,15	1.286,48	285,67
Σύνολο φόρου για καταβολή	21.987,87	17.431,36	4.556,51

Επί του οφειλόμενου φόρου, θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο
 Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
 Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**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.