



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 11/04/2019

Αριθμός απόφασης: 871

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 1064/27-4-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **13/12/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του **ΤΟΥ**, με **ΑΦΜ**, κατοίκου, Τ.Κ., κατά της με αριθμ. /..... /08-11-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 της Δ.Ο.Υ. Καβάλας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω πράξη της Δ.Ο.Υ. Καβάλας.
6. Την Έκθεση Απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καβάλας.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **13/12/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του **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 αριθμ. /08-11-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 38.405,54 €, πλέον διαφορά εισφορά αλληλεγγύης ύψους 8.157,94 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 ν. 4174/2013 ύψους 23.281,74 €, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους 69.845,22€

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε στα πλαίσια μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, βάσει των διατάξεων του ν. 4172/2013, δυνάμει της με αριθμ. /18-5-2018 σχετικής εντολής ελέγχου. Ειδικότερα από τον διενεργηθέντα έλεγχο προέκυψε, ότι ο προσφεύγων λειτουργούσε από 03/09/2015 έως 31/12/2015, ατομική επιχείρηση με κύρια δραστηριότητα τις «εργασίες διαμόρφωσης ή ανέγερσης κτίσματος ή άλλου είδους κατασκευών (ως αγαθού επένδυσης του άρθρου 33 παρ. 4 του κώδικα Φ.Π.Α. για ίδια άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας με δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. των εισροών τους». Βάσει της με αρ. /2015 Άδειας Δόμησης του Δήμου Καβάλας, που εκδόθηκε την 26/08/2015, προέβη στην ανέγερση τριών (3) «Τουριστικών επιπλωμένων παραδοσιακών κατοικιών» στην περιοχή επί οικοπέδου 982,41 τ.μ., ιδιοκτησίας του, βάσει του με αρ. συμβολαίου γονικής παροχής /04-03-2013 της συμβολαιογράφου Από τον έλεγχο των δικαιολογητικών και παραστατικών, καθώς και από τον επιτόπιο έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ο ελεγχόμενος, στα πλαίσια της ως άνω επένδυσης πραγματοποίησε, κατά την περίοδο από 03/09/2015 έως 31/12/2015 δαπάνες ανέγερσης κτιριακών εγκαταστάσεων ύψους 147.251,53 €. Από την με αρ. καταχώρησης /2016 υποβληθείσα αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων δεν καταχώρησε στον ΚΩΔ. 735 του Πίνακα 5 «Προσδιορισμός ετήσιας αντικειμενικής δαπάνης» το ποσό των 147.251,53 ευρώ, κατά παράβαση των διατάξεων της παράγρ. γ' του άρθρ. 32 του ν. 4172/2013, σε συνδυασμό με την παραγρ. 2 του άρθρ. 18 του Ν. 4174/2013.

Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων, συντάχθηκε το υπ'αριθμ. πρωτ. /17-09-2018 Σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου των άρθρων 28 & 62 του Ν. 4174/12 (Κ.Φ.Δ.) και επιδόθηκε στις 27/09/2018 στον προσφεύγοντα μαζί το συνημμένο σε αυτό προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό

φόρου εισοδήματος προκειμένου να καταθέσει τις απόψεις του στις ως άνω διαπιστώσεις του ελέγχου. Ο προσφεύγων υπέβαλε το με αριθμ. /5-10-2018 υπόμνημα αντιρρήσεων, με το οποίο ισχυρίστηκε ότι η ετήσια αντικειμενική δαπάνη θα έπρεπε να διαμορφωθεί στο ύψος των 135.921,11 € έναντι του προσδιορισθέντος από τον έλεγχο ποσού 147.251,53 €. Προς τούτο, υπέβαλε την με αρ. /02-10-2018 2^η τροποποιητική δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, με την οποία δήλωσε μεταξύ άλλων στον κωδικό 735 του πίνακα 5 της δήλωσης το ποσό των 135.921,11 € και στον κωδικό 781 του πίνακα 6 το ποσό των 95.000,00 €, ως δάνειο που έλαβε από τη μητέρα του.

Ο έλεγχος δεν έκανε δεκτές τις απόψεις του προσφεύγοντος, με το αιτιολογικό ότι αφενός, ως ετήσια δαπάνη του φορολογούμενου, της συζύγου του και των εξαρτώμενων μελών του, λογίζονται και τα χρηματικά ποσά που πραγματικά καταβάλλονται για την ανέγερση οικοδομών, και αφετέρου, δεν έκανε δεκτό το δάνειο ύψους 95.000,00 €, διότι από την δανειακή σύμβαση αποδεικνύεται ότι το ως άνω δάνειο λήφθηκε, μετά τη πραγματοποίηση της σχετικής δαπάνης. Κατόπιν τούτου εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της ως άνω πράξης ισχυριζόμενος τα εξής :

1) Μη κοινοποίηση της σχετικής εντολής ελέγχου.

2) Μη νόμιμη η έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης, καθότι, εσφαλμένα η φορολογική αρχή καταλόγισε τεκμαρτά εισοδήματα, τα οποία δεν είναι νόμιμα, αφού κατέθεσε νόμιμα και εμπρόθεσμα την 2^η τροποποιητική δήλωση (αρ. /2-10-2018), η οποία κρίθηκε από τον έλεγχο ανακριβής χωρίς καμία δικαιολογία.

3) Παραβίαση της αρχής της αμεροληψίας, της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης

4) Ανεπαρκής αιτιολογία της έκθεσης ελέγχου.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό επισημαίνονται τα εξής :

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 και 2 του άρθρου 23 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι : « *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.*

Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται

από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης.

β) Η απόφαση της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιείται στο φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Γενικού Γραμματέα είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή.

Ο Γενικός Γραμματέας δύναται με απόφασή του να ορίζει λεπτομέρειες για την εφαρμογή της παρούσης περίπτωσης.»

Επειδή περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 25 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι : « Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι φέρουν έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής:

α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής,

β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων στους οποίους, ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος,

γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,

δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος,

ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και

στ) το χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση.

Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. του άρθρου 18 του ν. 4174/2013, όπως αυτό τροποποιήθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 397 του ν. 4512/2018, ορίζεται ότι: ««1.α. Ο υπόχρεος σε υποβολή φορολογικών δηλώσεων υποβάλλει τις φορολογικές δηλώσεις στη Φορολογική Διοίκηση κατά το χρόνο που προβλέπεται από την οικεία φορολογική νομοθεσία. β. Εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης.γ. Εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών

του άρθρου 14 του παρόντος, έχει όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης.δ. Εάν η εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση υποβληθεί μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος και μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εφόσον προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή, επιβάλλεται επί του ποσού αυτού, αντί του προστίμου του άρθρου 54, πρόστιμο που ισούται με το ποσό του προστίμου των άρθρων 58 παρ. 2, 58Α παρ. 2, ή 59 παρ. 1, κατά περίπτωση. Δεν είναι δυνατή η υποβολή δήλωσης σύμφωνα με την παρούσα περίπτωση με επιφύλαξη.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της [παρ. 3 του άρθρου 19 του Ν. 4174/2013](#), όπως αυτό τροποποιήθηκε με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 397 του ν. 4512/2018, ορίζεται ότι: «3.α. Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης. β. Τροποποιητική φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος, έχει όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης. γ. Εάν η τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβληθεί μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος και μέχρι την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού του φόρου, εφόσον προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή, επιβάλλεται επί του ποσού αυτού, αντί του προστίμου του άρθρου 54, πρόστιμο που ισούται με το ποσό του προστίμου του άρθρου 58 παρ. 1, 58Α παρ. 2, ή 59 παρ. 2, κατά περίπτωση. Για τον υπολογισμό του ανωτέρω προστίμου, λαμβάνεται ως βάση υπολογισμού το ποσό της διαφοράς μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση την υποβαλλόμενη τροποποιητική φορολογική δήλωση και εκείνου που προκύπτει με βάση την αρχικώς υποβληθείσα δήλωση, και τις τυχόν τροποποιητικές δηλώσεις που έχουν εν τω μεταξύ υποβληθεί. Δεν είναι δυνατή η υποβολή δήλωσης σύμφωνα με την παρούσα περίπτωση με επιφύλαξη. δ. Εξαιρουμένων των δηλώσεων παρακρατούμενου φόρου μισθωτών υπηρεσιών, εφόσον η προκύπτουσα οφειλή εξοφληθεί εντός τριάντα (30) ημερών από τον προσδιορισμό του φόρου, το επιβληθέν σύμφωνα με την προηγούμενη περίπτωση πρόστιμο περιορίζεται στο εξήντα τοις εκατό (60%) του αρχικώς προσδιορισθέντος. ε. Φόροι, πρόστιμα, τέλη, εισφορές και λοιπά ποσά που προσδιορίζονται κατά τις διατάξεις των περιπτώσεων γ' και δ' δεν διαγράφονται, συμψηφίζονται ή επιστρέφονται. Με απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων δύναται να καθορίζεται κάθε αναγκαίο θέμα για την εφαρμογή της παρούσας παραγράφου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 18 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013, όπως αυτό τροποποιήθηκε με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 398, ορίζεται ότι: «Για δηλώσεις που υποβάλλονται μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος και μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου επιβάλλονται, αντί των ανωτέρω κυρώσεων, οι κυρώσεις της

παραγράφου 17 του παρόντος, κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο αυτή. Εφόσον πρόκειται για τροποποιητικές δηλώσεις, για τον υπολογισμό του ποσού του προστίμου της παραγράφου 17 του παρόντος άρθρου, λαμβάνεται ως βάση υπολογισμού το ποσό της διαφοράς μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση την υποβαλλόμενη τροποποιητική φορολογική δήλωση και εκείνου που προκύπτει με βάση την αρχικώς υποβληθείσα δήλωση και τις τυχόν τροποποιητικές δηλώσεις που έχουν εν τω μεταξύ υποβληθεί. Δεν είναι δυνατή η υποβολή δηλώσεων σύμφωνα με το προηγούμενο εδάφιο με επιφύλαξη. Εξαιρουμένων των δηλώσεων παρακρατούμενου φόρου μισθωτών υπηρεσιών, εφόσον η προκύπτουσα οφειλή εξοφληθεί εντός τριάντα (30) ημερών από τον προσδιορισμό του φόρου, το επιβληθέν κατά το προηγούμενο εδάφιο πρόστιμο ή ο πρόσθετος φόρος περιορίζεται στο εξήντα τοις εκατό (60%) του αρχικώς προσδιορισθέντος. Φόροι, πρόστιμα, τέλη, εισφορές και λοιπά ποσά που προσδιορίζονται κατά τις διατάξεις των δύο τελευταίων εδαφίων δεν διαγράφονται, συμψηφίζονται ή επιστρέφονται.»

Επειδή σε εφαρμογή των ως άνω διατάξεων, εκδόθηκε η με αριθμ. ΠΟΛ. 1073/17-4-2018, με την οποία ορίζεται μεταξύ άλλων ότι : «Αναφορικά με την κοινοποίηση στον φορολογούμενο της εντολής φορολογικού ελέγχου προς τον σκοπό εφαρμογής των διατάξεων των [άρθρων 18, 19](#) και [72 παρ. 18](#) του ν. [4174/2013](#), όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 49 του ν. [4509/2017](#) και των [άρθρων 397](#) και [398 παρ. 1](#) του ν. [4512/2018](#), διευκρινίζεται ότι η εντολή ελέγχου κοινοποιείται στον φορολογούμενο, σύμφωνα με τις διατάξεις του [άρθρου 5](#) του Κ.Φ.Δ., πριν την έναρξη του φορολογικού ελέγχου και σε κάθε περίπτωση εντός πέντε (5) εργάσιμων ημερών από την έκδοσή της. Διευκρινίζεται ότι κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης του [άρθρου 14](#) του Κ.Φ.Δ. δύναται να διενεργηθεί και στο κατάστημα της υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ. ή Ελεγκτικό Κέντρο) που την εξέδωσε, με τη συναίνεση του προσώπου προς το οποίο αυτή γίνεται (σχετ. άρθρο 47 παρ. 1 του Κ.Δ.Δ.). Με την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης του [άρθρου 14](#) του Κ.Φ.Δ. γνωστοποιείται στον φορολογούμενο, σύμφωνα με το υπόδειγμα, που επισυνάπτεται στην παρούσα, η δυνατότητα για υποβολή εκπροθέσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού καθώς και ο προβλεπόμενος περιορισμός των σχετικών προστίμων σε περίπτωση άμεσης εξόφλησης, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις.»

Επειδή σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του ν. 4512/2018, οι αναφερθείσες διατάξεις αποσκοπούν αφενός στη συμμόρφωση με πρόσφατη σχετική νομολογία του Συμβουλίου του Επικρατείας (ΣτΕ 1364/2017), σύμφωνα με την οποία δεν μπορεί το χρονικό όριο εντός του οποίου δύναται ο φορολογούμενος να ασκήσει το δικαίωμά του, εν προκειμένω της υποβολής φορολογικής δηλώσεως, να εξαρτάται από γεγονός άγνωστο σ' αυτόν, όπως είναι η έκδοση της εντολής ελέγχου και αφετέρου στην υιοθέτηση διεθνών βέλτιστων πρακτικών για την ενθάρρυνση της οικειοθελούς συμμόρφωσης των φορολογούμενων προς τις φορολογικές τους υποχρεώσεις.

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, προκύπτει ότι ο παρών έλεγχος

αποτελεί συνέχεια προηγούμενου ελέγχου επιστροφής Φ.Π.Α., για τον οποίο συντάχθηκε η από 4/6/2018 έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α., σε συνέχεια δε αυτής, εκδόθηκε, η με /04-06-2018 απόφαση επιστροφής φόρου. Επίσης, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει, ότι ο έλεγχος, λόγω μη ανεύρεσης του προσφεύγοντος, επέδωσε στις 30/5/2018, στον λογιστή του, κ., αντίγραφο της με αριθμ. /18-5-2018 σχετικής εντολής ελέγχου, αντίγραφο της με αριθμ. πρωτ. /22-5-2018 γνωστοποίησης της δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων κατ'εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 18, 19 και 72 παρ. 18 του ν. 4174/2013 και αντίγραφο της με αριθ. Πρωτ. /22-5-2018 πρόσκλησης βιβλίων και στοιχείων της φορολογικής περιόδου 03/09-2015-31/12/2015. Σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 08/11/2018 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, της Δ.Ο.Υ., προκύπτει ότι πριν από την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, προσκομίσθηκαν στον έλεγχο τα βιβλία και στοιχεία (η με αριθμό /2015 Άδεια Δόμησης Δήμου Καβάλας, το αρ. συμβολαίου γονικής παροχής /04-03-2013 της συμβολαιογράφου η από 14/01/2016 Αναλυτική επιμέτρηση εργασιών του μηχανικού Αναλυτική κατάσταση τιμολογίων παγίων της περιόδου από 30/09/2015 – 31/12/2015 που αφορούν την επένδυση, οι από 05/05/2016 Υπεύθυνες Δηλώσεις Ν.1599/1986 ότι οι συναλλαγές που θεμελιώνουν το δικαίωμα της επιστροφής έχουν πραγματοποιηθεί), βάσει των οποίων διενεργήθηκαν ελεγκτικές επαληθεύσεις. Στη συνέχεια, στα πλαίσια κοινοποίησης του σημειώματος διαπιστώσεων του άρθρου 28 του ν. 4174/2013, η οποία έλαβε χώρα τις 27/09/2018, ο ίδιος ο προσφεύγων κατέθεσε το με αριθ. /5-10-2018 υπόμνημα απόψεων, με το οποίο δεν έθεσε θέμα ακυρότητας του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου λόγω μη κοινοποίησης σχετικής εντολής ελέγχου. Μετά την κοινοποίηση του ως άνω σημειώματος, ο προσφεύγων υπέβαλε τις με αριθ. /1-10-2018 και /2-10-2018 τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, με τις οποίες δήλωσε στον κωδικό 735 του πίνακα 5 και στον κωδικό 781 του πίνακα 6 της οικείας δήλωσης ποσά 135.921,11 € και 95.000,00 €, αντίστοιχα.

Επειδή από τα ανωτέρω προκύπτει με σαφήνεια, ότι ο προσφεύγων έλαβε γνώση για την διενέργεια του ελέγχου, αφού έθεσε στη διάθεση της φορολογικής αρχής, τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία.

Επειδή ο έλεγχος λόγω μη ανεύρεσης του προσφεύγοντος στο, επέδωσε στον λογιστή του προσφεύγοντος, αρμόδιο για την υπογραφή των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και των συνυποβαλλόμενων με αυτών εντύπων, αντίγραφο της με αριθμ. /18-5-2018 σχετικής εντολής ελέγχου, αντίγραφο της με αριθμ. πρωτ. /22-5-2018 γνωστοποίησης της δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων κατ'εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 18, 19 και 72 παρ. 18 του ν. 4174/2013, καθώς και αντίγραφο της με αριθ. Πρωτ. /22-5-2018 πρόσκλησης βιβλίων και στοιχείων της φορολογικής περιόδου 03/09-2015-31/12/2015.

Επειδή, ο προσφεύγων υπέβαλε τις απόψεις – αντιρρήσεις στα πλαίσια εφαρμογής του άρθρου 28 του ν. 4174/2013, με τις οποίες δεν έθεσε ζήτημα ακυρότητας του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, λόγω μη κοινοποίησης της σχετικής εντολής ελέγχου και της σχετικής πρόσκλησης για την υποβολή των εκπρόθεσμων τροποποιητικών δηλώσεων.

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τη διάταξη της περ. β΄ της παρ. 5 του άρθρου 79 του Κ.Δ.Δ/μιας, όπως προστέθηκε με το άρθρο 20 παρ. 1 του ν. 3900/2010, «*Σε περίπτωση προσφυγής κατά πράξης ή παράλειψης φορολογικής ή τελωνειακής αρχής: ... Η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνον αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά, παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης...*». Με τη νέα αυτή διάταξη τίθεται δικονομικός κανόνας, ειδικά για τις φορολογικές και τελωνειακές διαφορές, σχετικά με την έκταση της εξουσίας του δικαστηρίου όσον αφορά στην έρευνα της τήρησης του τύπου ή της διαδικασίας για την έκδοση της πράξης. Ο κανόνας αυτός αναφέρεται στην ακύρωση της πράξης **τότε μόνον**, όταν η μη τήρηση του τύπου ή της διαδικασίας επέφερε βλάβη στον προσφεύγοντα, την οποία εκείνος οφείλει να επικαλεσθεί και να αποδείξει, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά, παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης (βλ. σχετ. 1/2011 ΔΠρ Τρικ, 771/2011 ΔΠρ Θεσσαλ). Στην κρινόμενη υπόθεση, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η πράξη της φορολογικής αρχής είναι ακυρωτέα για παράβαση ουσιώδους τύπου, χωρίς ωστόσο να επικαλείται και να αποδεικνύει ότι υπέστη οποιαδήποτε βλάβη από την υποτιθέμενη παράλειψη της μη τήρησης της σχετικής διαδικασίας (επίδοση εντολής), επομένως ο ισχυρισμός του είναι απορριπτέος σύμφωνα με την ως άνω διάταξη του Κ.Δ.Δ/μιας.

Ως προς τον δεύτερο και τέταρτο ισχυρισμό επισημαίνονται τα εξής :

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 1, 2 και 3 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Δ.), "Εναλλακτικός τρόπος υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας", ορίζεται ότι: "1. Ο φορολογούμενος που υπόκειται σε φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων υποβάλλεται σε εναλλακτική ελάχιστη φορολογία όταν το τεκμαρτό εισόδημά του είναι υψηλότερο από το συνολικό εισόδημά του. Σε αυτή την περίπτωση στο φορολογητέο εισόδημα προστίθεται η διαφορά μεταξύ του τεκμαρτού και πραγματικού εισοδήματος και αυτή φορολογείται, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 34. 2. Το τεκμαρτό εισόδημα υπολογίζεται με βάση τις δαπάνες διαβίωσης του φορολογούμενου και των εξαρτώμενων μελών του, σύμφωνα με τα άρθρα 31 έως και 34. 3. Το «συνολικό εισόδημα» προσδιορίζεται ως το συνολικό ποσό του φορολογητέου εισοδήματος κατά την έννοια του άρθρου 7 που αποκτά ο φορολογούμενος και τα εξαρτώμενα μέλη του από τις τέσσερις κατηγορίες ακαθάριστων εσόδων που αναγνωρίζονται στο άρθρο 7 του Κ.Φ.Ε."

Επειδή, στα άρθρα 31 παρ. 1 και 32 του Ν. 4172/2013 , αναφέρονται οι αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες καθώς και οι δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων που λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό του τεκμαρτού εισοδήματος του φορολογουμένου και των εξαρτώμενων μελών του, ενώ, στο άρθρο 33, αναφέρονται οι περιπτώσεις, όπου δεν εφαρμόζονται η ετήσια αντικειμενική δαπάνη και η δαπάνη απόκτησης περιουσιακών στοιχείων.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1. του άρθρου 34 του ίδιου νόμου, ορίζεται ότι: «1. Η διαφορά που προκύπτει μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 30, η οποία προστίθεται στο φορολογητέο εισόδημα, προσδιορίζεται από τη Φορολογική Διοίκηση κατά το ίδιο φορολογικό έτος, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις επόμενες παραγράφους και φορολογείται: α) σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 15 εφόσον ο φορολογούμενος έχει εισόδημα μόνο από μισθωτή εργασία ή/και συντάξεις ή εφόσον το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων του προκύπτει από μισθωτή εργασία και συντάξεις... στην παρ. 2 του ίδιου άρθρου 34, ορίζεται ότι: "2. Η Φορολογική Διοίκηση κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς της προηγούμενης παραγράφου υποχρεούται να λάβει υπόψη τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά, τα οποία αποδεικνύονται από νόμιμα παραστατικά στοιχεία. Ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης για τα ποσά που ιδίως είναι: α) Πραγματικά εισοδήματα τα οποία αποκτήθηκαν από τον φορολογούμενο και τα εξαρτώμενα μέλη του και τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται με ειδικό τρόπο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις... ε) Δάνεια, τα οποία έχουν ληφθεί και αποδεικνύονται με έγγραφα στοιχεία που φέρουν βέβαιη χρονολογία. Ειδικώς, όταν πρόκειται για την κάλυψη διαφοράς δαπάνης της προηγούμενης παραγράφου, κατά το ποσό που προέρχεται από δαπάνη του άρθρου 32 ή του άρθρου 34, το ποσό του δανείου λαμβάνεται υπόψη εφόσον από το οικείο έγγραφο αποδεικνύεται ότι έχει ληφθεί πριν από την πραγματοποίηση της σχετικής δαπάνης... ζ) Ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα έχει απαλλαγεί από το φόρο. Για τον προσδιορισμό του κεφαλαίου αυτού ανά έτος, από τα πραγματικά εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο, τα οποία προκύπτουν από συμψηφισμό των θετικών και αρνητικών στοιχείων αυτών, από τα χρηματικά ποσά που ορίζονται στις περιπτώσεις β', γ', δ', ε' και στ' της παραγράφου αυτής και από οποιοδήποτε άλλο ποσό το οποίο αποδεδειγμένα έχει εισπραχθεί, εκπίπτουν οι δαπάνες που προσδιορίζονται στα άρθρα 31 και 32, ανεξάρτητα αν απαλλάσσονται της εφαρμογής των άρθρων αυτών. Αν δεν υπάρχουν δαπάνες με βάση το άρθρο 31 ή αν το ποσό τους είναι μικρότερο από τις τρεις χιλιάδες (3.000) ευρώ προκειμένου για άγαμο και πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ προκειμένου για συζύγους, το ποσό που πρέπει να εκπέσει προσδιορίζεται με βάση την κοινωνική, οικονομική και οικογενειακή κατάσταση των φορολογουμένων και τις αποδεδειγμένες δαπάνες διαβίωσής τους και σε καμιά περίπτωση δεν μπορεί να είναι κατώτερο των τριών χιλιάδων (3.000) και πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ, αντίστοιχα. Κάθε ποσό που καταβλήθηκε για την απόκτηση των εσόδων των παραπάνω περιπτώσεων τα μειώνει και η διαφορά που προκύπτει λαμβάνεται υπόψη για την κάλυψη ή τον περιορισμό της συνολικής ετήσιας δαπάνης, εκτός αν τα ποσά αυτά έχουν ληφθεί

υπόψη κατά τον προσδιορισμό του εισοδήματος του έτους που καταβλήθηκαν και ο φορολογούμενος επικαλείται ανάλωση κεφαλαίου του έτους αυτού...».

Επειδή, σύμφωνα με την διευκρινιστική ΠΟΛ. 1076/2015 παρέχονται οδηγίες για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 30 , 31 , 32 , 33 και 34 του Ν. 4172/2013 , βάσει των οποίων θεσπίζεται εναλλακτικός τρόπος υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας εισοδήματος, όταν το τεκμαρτό εισόδημα του φυσικού προσώπου είναι υψηλότερο από το συνολικό εισόδημά του. Το τεκμαρτό εισόδημα υπολογίζεται με βάση τις αντικειμενικές δαπάνες διαβίωσης και τις δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του φορολογούμενου και των εξαρτώμενων μελών του, σύμφωνα με τα άρθρα 31 και 32. Με το άρθρο 33 ορίζονται οι περιπτώσεις στις οποίες δεν εφαρμόζεται η ετήσια αντικειμενική δαπάνη και η δαπάνη απόκτησης περιουσιακών στοιχείων.

Εάν το συνολικό δηλωθέν εισόδημα, το οποίο προσδιορίζεται από τις τέσσερις κατηγορίες (πηγές) ακαθάριστων εισοδημάτων που προβλέπονται στο άρθρο 7 του ΚΦΕ, είναι μικρότερο του τεκμαρτού εισοδήματος (αντικειμενικές δαπάνες και δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων), τότε η διαφορά που θα προκύψει θα φορολογηθεί εκτός και αν καλυφθεί ή περιορισθεί με αναλώσεις από εισοδήματα παρελθόντων ετών, σύμφωνα με τις διατάξεις που ορίζονται στο άρθρο 34.

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 34, η διαφορά μεταξύ του συνολικού εισοδήματος που δηλώθηκε από το φορολογούμενο, τη σύζυγο του και τα εξαρτώμενα μέλη και του τεκμαρτού εισοδήματος των άρθρων 31 και 32, όπως η διαφορά αυτή αναμορφώνεται ύστερα από την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 2 αυτού του άρθρου, φορολογείται κατά περίπτωση με: α) τη φορολογική κλίμακα της παρ. 1 άρθρου 15 του Κ.Φ.Ε. εφόσον ο φορολογούμενος έχει εισόδημα μόνο από μισθωτή εργασία ή/και συντάξεις ή εφόσον το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων του προκύπτει από μισθωτή εργασία και συντάξεις ή δεν υπάρχει εισόδημα από καμία κατηγορία...

Σύμφωνα, με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 34, η Φορολογική Διοίκηση κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς που προκύπτει με βάση τις διατάξεις της παρ.1 του ίδιου άρθρου, υποχρεούται να λάβει υπόψη της τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά που εισπράχθηκαν και τα οποία αποδεικνύονται με νόμιμα παραστατικά στοιχεία. Αν τα ποσά αυτά έχουν απλώς πιστωθεί, χωρίς να έχουν εισπραχθεί δεν μπορούν να ληφθούν υπόψη κατά την εφαρμογή, αυτής της περίπτωσης, καθόσον δεν είναι δυνατόν, να χρησιμοποιηθούν εφόσον δεν εισπράχθηκαν. Ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης της συνδρομής των προϋποθέσεων για τα ποσά αυτά που περιορίζουν τη διαφορά μεταξύ συνολικού εισοδήματος και τεκμαρτού εισοδήματος.

Στο νόμο αναφέρονται ενδεικτικά ορισμένες κατηγορίες εισοδημάτων ή εσόδων που περιορίζουν την πιο πάνω διαφορά. Τονίζεται ότι και οποιοδήποτε άλλο έσοδο που δεν αναφέρεται ρητά στο νόμο (π.χ. κέρδη από λαχεία) λαμβάνεται υπόψη, εφόσον αποδεικνύεται η είσπραξη του, η φορολόγηση του ή η απαλλαγή του από τη φορολογία. *Τα ποσά που ιδίως λαμβάνονται υπόψη για την κάλυψη ή τον περιορισμό της υπόψη διαφοράς είναι τα εξής: α) Πραγματικά εισοδήματα τα*

οποία αποκτήθηκαν από τον ίδιο το φορολογούμενο, τη σύζυγο του και τα εξαρτώμενα μέλη του και τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται με ειδικό τρόπο, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις... ε) Δάνεια τα οποία έχουν ληφθεί και αποδεικνύονται με έγγραφα στοιχεία ότι φέρουν βέβαιη χρονολογία. Απαιτείται συμβολαιογραφικό έγγραφο ή ιδιωτικό έγγραφο με βέβαιη χρονολογία, που να αποδεικνύει τη σύναψη δανείου και την καταβολή των χρηματικών ποσών που καταβλήθηκαν το κρίσιμο φορολογικό έτος... Επίσης, όταν πρόκειται για κάλυψη δαπάνης απόκτησης περιουσιακού στοιχείου από εκείνα που αναφέρονται στο άρθρο 32 πρέπει να αποδεικνύεται ότι το δάνειο λήφθηκε πριν από την πραγματοποίηση της σχετικής δαπάνης... ζ) Ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα είχε απαλλαγεί από το φόρο. Ειδικότερα, για τον προσδιορισμό κάθε χρόνο, του κεφαλαίου που μπορεί να επικαλεστεί ο φορολογούμενος, από τα πραγματικά εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα έχουν απαλλαγεί της φορολογίας καθώς και από τα χρηματικά ποσά που ορίζονται στις περιπτώσεις β', γ', δ', ε' και στ' της παρ. 2 του άρθρου 34 καθώς και από οποιαδήποτε άλλο ποσό το οποίο αποδεδειγμένα έχει εισπραχθεί, εκπίπτουν οι δαπάνες που προσδιορίζονται στα άρθρα 31 και 32 του ΚΦΕ, ανεξάρτητα αν απαλλάσσονται της εφαρμογής των άρθρων αυτών...»

Επειδή, επιπροσθέτως, σύμφωνα με το με αριθμό πρωτ. 1066057/1228/A0012/26-6- 2008 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών «2. Σε κάθε περίπτωση, βέβαια, όταν ο φορολογούμενος επικαλείται δάνεια για τον περιορισμό ή την κάλυψη τεκμαρτής δαπάνης της παραγράφου 1 του άρθρου 19 του ΚΦΕ, η φορολογούσα αρχή πρέπει να ερευνά την τυχόν εικονικότητα του δανείου, δηλαδή να ερευνά αν ο δανειστής είχε τη δυνατότητα να χορηγήσει το δάνειο, το χρόνο ανάληψης του ποσού του δανείου και τυχόν άλλα πραγματικά περιστατικά τα οποία εναπόκεινται στην εξελεγκτική εξουσία του προϊσταμένου της ΔΟΥ του φορολογουμένου.»

Επειδή με το με αρ. πρωτ. 1020969/405/A0012/28.3.2007 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών με θέμα: «Κάλυψη τεκμηρίου με δάνειο που χορηγήθηκε με ιδιωτικά συμφωνητικά» επισημαίνονται μεταξύ άλλων τα ακόλουθα:

«...3. Περαιτέρω για τη διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου από τυχόν εικονικές συμβάσεις δανείων, οι διατάξεις των άρθρων 445 και 446 του Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας ορίζουν ότι τα ιδιωτικά έγγραφα απαιτούν βέβαιη χρονολογία και συνεπώς αποδεικτική δύναμη, εφόσον θεωρηθούν από συμβολαιογράφο ή άλλο δημόσιο υπάλληλο αρμόδιο κατά νόμο.

4. Επίσης, όπως έχει γίνει δεκτό με το υπ' αριθμ. 1108739/1772/A0012/15.2.2002 έγγραφό μας στην περίπτωση που ιδιωτικό συμφωνητικό δανείου μεταξύ ιδιωτών που προσκομίζεται για θεώρηση ή για χαρτοσήμανση εκπρόθεσμα (και θεωρείται ή χαρτοσημαίνεται) μετά την πραγματοποίηση της σχετικής δαπάνης δεν μπορεί να θεωρηθεί έγγραφο στοιχείο που φέρει βέβαιη χρονολογία, από τα οποία μάλιστα να αποδεικνύεται ότι το αναφερόμενο ποσό του δανείου έχει ληφθεί πριν από την πραγματοποίηση της σχετικής δαπάνης και κατά συνέπεια δεν λαμβάνεται υπόψη κατά την εφαρμογή του άρθρου 19 του ν.2238/1994. Επιπρόσθετα όταν ο φορολογούμενος επικαλείται δάνειο για τον περιορισμό της τεκμαρτής διαφοράς εισοδήματος της παραγρ. 1 του άρθρου 19 του ν.2238/1994 η φορολογούσα

αρχή ερευνά σε κάθε περίπτωση την τυχόν εικονικότητα του δανείου. Ειδικότερα, ερευνά αν ο δανειστής είχε τη δυνατότητα να χορηγήσει το δάνειο, αν έγινε η ανάληψη του ποσού του δανείου σε προηγούμενο έτος ή κατά τη διάρκεια του έτους στο οποίο ο φορολογούμενος το επικαλείται, αν εκπληρώθηκαν εκτός της χαρτοσήμανσης και οι τυχόν άλλες φορολογικές υποχρεώσεις που απορρέουν από τη σχετική σύμβαση, καθώς επίσης και ο τρόπος εξόφλησης του δανείου, δεδομένου ότι οι τοκοχρεολυτικές δόσεις απόσβεσης των δανείων συνιστούν τεκμήρια για τον καταβάλλοντα (περίπτ. στ' άρθρου 17 του ν.2238/1994) (σχετ. 1108739/1772/A0012/15.5.2002 έγγραφο).»

Επειδή, το πνεύμα των σχετικών διατάξεων, που ίσχυσαν διαχρονικά, ήτοι τόσο του ν. 2238/1994 και των εγκυκλίων οδηγιών, όσο και του ν. 4172/2013, παραμένει κατ' ουσία το ίδιο, δηλαδή, για να χρησιμοποιηθεί το δάνειο ως κάλυψη τεκμηρίου θα πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά οι ακόλουθες προϋποθέσεις : α) Το δάνειο να είναι πραγματικό, β) ο σκοπός του δανείου να έχει άμεση σχέση με το προς κάλυψη τεκμήριο, γ) το έγγραφο να φέρει βέβαιη χρονολογία θεωρημένη από αρμόδια αρχή και δ) το δάνειο να έχει ληφθεί πριν την πραγματοποίηση της σχετικής δαπάνης .

Επειδή, ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης της συνδρομής των προϋποθέσεων για τα ποσά αυτά που περιορίζουν τη διαφορά μεταξύ συνολικού εισοδήματος και τεκμαρτού εισοδήματος.

Επειδή από την εξέταση των στοιχείων του φακέλου της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής, ως προς τη συνδρομή των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις κείμενες φορολογικές διατάξεις για την αναγνώριση του δανείου, διαπιστώνονται ότι ο προσφεύγων προσκόμισε στον έλεγχο την από 11/09/2018 δήλωση δανειακής σύμβασης και αποδοχής, στην οποία αναγράφεται ότι η δάνεισε στις 3/9/2015, στον υιό της, το ποσό των 95.000,00 €, για να συμβάλει στην οικονομική του ανάπτυξη και συγκεκριμένα στην ανέγερση επαγγελματικής εγκατάστασης στο Θεολόγο Θάσου (ενοικιαζόμενα δωμάτια). Η μεταγενέστερη όμως αυτή δήλωση (11/9/2018), για ληφθέν δάνειο σε προγενέστερη χρήση (03/09/2015), ακόμη δε και η εκπρόθεσμη χαρτοσήμανσή του, σε καμία περίπτωση δεν προσδίδει στο έγγραφο βέβαιη χρονολογία (σχετ. το υπ' αριθ. 1108739/1772/A0012/15.2.2002 έγγραφο Υπ. Οικ.). Συνεπώς, δεν συνιστά έγγραφο ικανό να αποδείξει ότι το ποσό των 95.000,00 € είχε πράγματι ληφθεί ως δάνειο κατά το επίμαχο έτος 2015.

Επιπροσθέτως, διαπιστώθηκε ότι δεν προσκομίσθηκαν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. φορολογίας, αλλά ούτε και στα συνημμένα της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, λοιπά στοιχεία, πέραν της επικαλούμενης ως άνω δήλωσης αποδοχής, από τα οποία να αποδεικνύεται ότι η επίμαχη δανειοδότηση έλαβε πράγματι χώρα. Συγκεκριμένα, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το εν λόγω ποσό των 95.000,00€ καταβλήθηκε σε μετρητά και ως εκ τούτου δεν υφίστανται παραστατικά λήψης του δανείου (λ.χ. κατάθεση του επίμαχου ποσού μέσω τραπέζης).

Επειδή σε κάθε περίπτωση, η επίκληση ενός πραγματικού γεγονότος δεν αρκεί από μόνη της, αλλά ο συναλλασσόμενος οφείλει να το αποδεικνύει με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο. Εν προκειμένω, ο προσφεύγων, που φέρει το βάρος απόδειξης της επίμαχης δανειοδότησης από τη μητέρα του, δεν απέδειξε αυτήν με οποιονδήποτε τρόπο, καθόσον δεν προσκόμισε κανένα νόμιμο δικαιολογητικό προς επίρρωση του ισχυρισμού του. Συνεπώς, βάσει των ανωτέρω, δεν συντρέχουν στην εξεταζόμενη περίπτωση οι προϋποθέσεις σύστασης ή συνομολόγησης δανείου κατά τις προαναφερόμενες κείμενες φορολογικές διατάξεις.

Επειδή οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος δεν μπορούν να γίνουν αποδεκτοί, τόσο για ουσιαστικούς λόγους, όσο και για τυπικούς λόγους. Οι ουσιαστικοί λόγοι σχετίζονται με τα πραγματικά δεδομένα του επικαλούμενου δανείου, που ήδη αναφέρθηκαν (χρόνος σύνταξης της δανειακής σύμβασης, χορήγηση δανείου σε μετρητά), ενώ οι τυπικοί λόγοι, σχετίζονται με το χρόνο υποβολής της τροποποιητικής δήλωσης φόρου εισοδήματος, η οποία υποβλήθηκε σε χρόνο μεταγενέστερο από την επίδοση του σημειώματος διαπιστώσεων. Ως εκ τούτου, ορθώς, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Καβάλας, λαμβάνοντας υπ' όψιν τα διαθέσιμα στοιχεία και κρίνοντας τα πραγματικά περιστατικά, δεν αποδέχτηκε το αίτημα του προσφεύγοντος και ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό περί παραβίασης των αρχών της αμεροληψίας, της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης

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, το άρθρο 4 του Συντάγματος ορίζει ότι : «1. Οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου...5. Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους».

Επειδή, όπως γίνεται παγίως δεκτό από τη νομολογία, επιτάσσοντας ο συνταγματικός νομοθέτης (άρθρο 4 παρ. 1 και 5 και 7 παρ. 1) να συνεισφέρουν οι πολίτες στα δημόσια βάρη αναλόγως της φοροδοτικής τους ικανότητας, παρέχει ταυτοχρόνως ευρεία ευχέρεια στον κοινό νομοθέτη να διαμορφώνει το εκάστοτε κατάλληλο φορολογικό σύστημα προς επιβολή και είσπραξη των φορολογικών επιβαρύνσεων, υπό την προϋπόθεση ότι οι σχετικές ρυθμίσεις γίνονται βάσει γενικών και αντικειμενικών κριτηρίων, καθώς και να φορολογεί ή να μη φορολογεί ορισμένες

κατηγορίες προσώπων, εκτιμώντας τις εκάστοτε κρατούσες κοινωνικοοικονομικές συνθήκες (ΣΤΕ 2975/2011, 3028/2009, 3485/2007, κ.α.).

Επειδή, η αρχή της αναλογικότητας, απορρέουσα από την έννοια και τους θεσμούς του κράτους δικαίου, καθιερώνεται ήδη ρητώς από το Σύνταγμα (άρθρ. 25 παρ. 1) και σύμφωνα με αυτήν οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη Διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνον οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διάταξης, τότε μόνο αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος του ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΣΤΕ 3474/2011 Ολ., 990/2004 Ολ.).

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ένα νομοθετικό μέτρο προσκρούει στην αρχή της αναλογικότητας μόνο αν δεν είναι πρόσφορο για την επιδίωξη και επίτευξη του σκοπού που επιδιώκει ο νόμος, είτε υπερακοντίζει, προφανώς, το σκοπό αυτό (ΣΤΕ 3177/2008, η οποία παραπέμπει στις ΣΤΕ 3882/2007, 1006/2002) και συγχρόνως είναι υπέρμετρα επαχθές εν σχέσει με τον επιδιωκόμενο σκοπό.

Επειδή, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγής του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων. Επίσης, δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη διότι με την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου χωρίς να εκμεταλλευτεί μία κατάσταση στην οποία ο διοικούμενος είχε περιέλθει λόγω πλάνης, απάτης ή απειλής και χωρίς να αίρει εκ των υστέρων, αιφνιδίως ή χωρίς προειδοποίηση, κίνητρα που προέβλεψε οποιοσδήποτε νόμος.

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία, η αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Διοίκηση προστατεύει την εύλογη πεποίθηση του μέσου, καλόπιστου και εχέφρονα διοικούμενου ότι μια συγκεκριμένη κατάσταση ευμενής για τον ίδιο, που έχει δημιουργηθεί είτε από θεσμικό πλαίσιο είτε από διοικητική πρακτική συνεχή, ομοιόμορφη και με χρονική διάρκεια, δεν πρόκειται να μεταβληθεί ή αν μεταβληθεί θα ληφθεί υπόψη η βλάβη που ο διοικούμενος θα υποστεί.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία, ζήτημα παραβίασης της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Διοίκηση γεννάται, εφόσον με θετική ενέργεια της δημιουργείται στον διοικούμενο η σταθερή κι εύλογη πεποίθηση ότι ορισμένη συμπεριφορά του είναι νόμιμη, δεν αρκεί δε για τη δημιουργία της πεπαιθώσεως αυτής μόνη η αδράνεια της Διοίκησης να επιβάλλει διοικητικές κυρώσεις ή άλλα μέτρα σε βάρος του διοικούμενου (ΣΤΕ 2674/2013, 1608/2004).

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό /13-12-2018 ενδικοφανούς προσφυγής του **ΤΟΥ**, με **ΑΦΜ**

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

ανάλυση	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης	Διαφορά βάσει απόφασης - δήλωσης
Φορολογητέο εισόδημα ατομικό	7,85	107.402,00	107.402,00	107.394,15
Χρεωστικό ποσό φόρου	1,01	38.406,55	38.406,55	38.405,54
Πρόστιμο άρθρου 58 ν. 4174/2013		19.202,77	19.202,77	19.202,77
Εισφορά αλληλεγγύης	857,15	9.015,09	9.015,09	8.157,94
Πρόστιμο άρθρου 58 ν. 4174/2013, στην εισφορά αλληλεγγύης		4.078,97	4.078,97	4.078,97
Σύνολο φόρων τελών και εισφορών για καταβολή	858,16	70.703,38	70.703,38	69.845,22

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.