



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 28-1-2022

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας: 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604538

E-mail : ded.ath@aade.gr

Αριθμός απόφασης: **251**

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

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

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 30-9-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του με ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, κατά των κάτωθι πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία έκδοσης πράξης	Ημερομηνία κοιν. Πράξης	Είδος προστίμου	Φορ. έτος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1		23-8-2021	24-8-2021	Εισόδημα	2015	11.938,98€
2		23-8-2021	24-8-2021	Εισόδημα	2016	18.813,48€

του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις στην ανωτέρω παράγραφο 4 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015 και 2016, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π., των οποίων ζητείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση, καθώς και την από

23-8-2021 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π..

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 30-9-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του με ΑΦΜ και μετά τη μελέτη των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθ. /2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 7.561,73€, πλέον προστίμου φόρου του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ., ποσού 3.780,87€, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, ποσού 596,38€.

Με την με αριθ. /2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 11.327,79€, πλέον προστίμου φόρου του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ., ποσού 5.663,90€, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, ποσού 1.821,79€.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία της με αριθ. /2021 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π., βάσει της οποίας διενεργήθηκε έλεγχος των φορολογικών ετών 2015 και 2016, αντίστοιχα, προκειμένου να διαπιστωθεί η ορθή τήρηση των διατάξεων του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167) και του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170) καθώς και εάν συντρέχει περίπτωση εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 21 § 4 του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167), κατόπιν επεξεργασίας του ηλεκτρονικού αρχείου των τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας εταιρείας, μέσω του Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν αναρμοδίως κατά χρόνο μετά την πάροδο της προβλεπόμενης στο άρθρο 28 παρ.2 του ν.4174/2013 προθεσμίας.
2. Η αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων καθώς και της από 23-8-2021 οικείας έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. είναι ανεπαρκής, αυθαίρετη και εσφαλμένη, καθώς η προσφεύγουσα έχοντας εισοδήματα από μισθωτή εργασία και συντάξεις αλλά και από κεφάλαιο καθώς και από προγενέστερες αναλήψεις μετρητών, που είχε εις χείρας της είχε την δυνατότητα επανακατάθεσης χρηματικών ποσών.
3. Παραβίαση του δικαιώματος της προηγούμενης, πριν την έκδοση δυσμενούς διοικητικής πράξης, ακρόασης, όπως ορίζουν οι διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 20 του Συντάγματος αλλά και του άρθρου 6 του Κ.Δ.Δ..

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΕΚΔΟΣΗ ΤΩΝ ΠΡΟΣΒΑΛΛΟΜΕΝΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΠΑΡΟΔΟ ΤΗΣ ΠΡΟΒΛΕΠΟΜΕΝΗΣ ΣΤΟ ΑΡΘΡΟ 28 ΠΑΡ.2 ΤΟΥ Ν.4174/2013 ΠΡΟΘΕΣΜΙΑΣ

Επειδή, σύμφωνα με τα όσα ορίζουν οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ν.4174/2013 η φορολογική διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου....».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η ως άνω τεθείσα προθεσμία δεν είναι αποκλειστική αλλά ενδεικτική και δεν άγει σε καμία περίπτωση σε ακύρωση των πράξεων της φορολογικής διοίκησης καθώς έχει τεθεί από το νομοθέτη προκειμένου να προσδιοριστεί ένα εύλογο χρονικό διάστημα εντός του οποίου θα πρέπει να δρα η φορολογική διοίκηση γεγονός που σε κάθε περίπτωση εξαρτάται από το πλήθος των υποθέσεων προς διεκπεραίωση. Εξάλλου σύμφωνα με την παγία αρχή του δημοσίου δικαίου, η οποία αποτυπώνεται στις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 10 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, οι προθεσμίες για τη Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός αν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές. Αντιστοίχως, νομολογιακά γίνεται παγίως δεκτό ότι οι προθεσμίες που τάσσονται από το νόμο στη Διοίκηση προς ενέργεια είναι, κατά κανόνα, ενδεικτικές, αν δεν ορίζονται ρητώς ως αποκλειστικές ή δεν προκύπτει σαφώς αντίθετη βούληση του νομοθέτη, δηλαδή η Διοίκηση δύναται να ενεργήσει και μετά τη λήξη των πιο πάνω προθεσμιών μέσα σε εύλογο χρόνο (ενδεικτικά ΣτΕ 2993/2014, 2809/2012, βλ. επίσης ΣτΕ 3762/2009, 4311, 4876/2012).

Συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, ως προς την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων μετά την πάροδο της προβλεπόμενης στο άρθρο 28 παρ.2 του ν.4174/2013 προθεσμίας, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΕΛΛΕΙΨΗ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑΣ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΣΥΝΕΠΕΙΑ ΤΗΣ ΟΠΟΙΑΣ Η ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑ ΔΕΝ ΗΤΑΝ ΣΕ ΘΕΣΗ ΝΑ ΑΜΥΝΘΕΙ ΚΑΤΑ ΤΩΝ ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΩΝ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΚΑΙ ΩΣ ΕΚ ΤΟΥΤΟΥ ΣΤΕΡΗΘΗΚΕ ΤΟΥ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΟΣ ΤΗΣ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΗΣ ΑΚΡΟΑΣΗΣ

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, εφόσον προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και τα στοιχεία που αιτιολογούν τη διαφοροποίηση ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος.

Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει «εγγράφως» τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την «κοινοποίηση» της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας

που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 «Επαρκής αιτιολογία» του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει) ορίζεται ότι:

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.

4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.».

Επειδή, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα, κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στην σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται μετ έλεγχο οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Επειδή, σύμφωνα με την περ. β' της παρ. 6 του άρθρου 79 «Σε περίπτωση προσφυγής» του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν.2717/1999 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει), όπως προστέθηκε με το άρθρο 20 παρ. 1 του ν.3900/2010 (ΦΕΚ Α' 213), ειδικά για τις φορολογικές παραβάσεις προβλέπεται ότι η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που

ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνο αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης.

Επειδή, σύμφωνα με την ΔΕΛ Α 1069048/ 2.5.2014 με θέμα: «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 23, 25, 27, 28, 34, 62 και 66 του ν.4174/2013 "Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» αναφέρεται ότι: «Άρθρο 28

Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση.

Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του.

Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου.

Η έκθεση ελέγχου θα περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη του ο φορολογικός έλεγχος για τον προσδιορισμό του φόρου και κοινοποιείται στον φορολογούμενο μαζί με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου (σχετ. η αριθ. ΔΕΛ Α1198404 ΕΞ 2013/31.12.2013 Απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε.). Σε περίπτωση μη διαπίστωσης διαφορών δεν ακολουθείται η ως άνω διαδικασία, συντάσσεται μόνο η έκθεση ελέγχου και τίθεται στο αρχείο.».

Επειδή, οι διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4174/2013, που ισχύουν από 1-1-2014, ρυθμίζουν ρητώς και ειδικώς το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης στο πεδίο της φορολογικής διαδικασίας και απαιτούν την έκδοση και κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου και των προσωρινών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρων και επιβολής προστίμων ως αναγκαίο τύπο της διαδικασίας έκδοσης των οριστικών καταλογιστικών πράξεων.

Επειδή, η νομολογία του ΣτΕ (βλ. αποφάσεις 4447/2012 και 3382/2010 της Ολομέλειας του ΣτΕ) αναφέρεται στην υποχρέωση τήρησης του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης με βάση τις γενικές διατάξεις, χωρίς να λαμβάνει υπ' όψη την περίπτωση, που υπάρχει ρητή και ειδική πρόβλεψη περί αυτού από την οικεία ειδική νομοθεσία.

Επειδή, η ως άνω ειδική ρύθμιση του άρθρου 28 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) προσδιορίζει σαφώς, ρητώς και ειδικώς τη σχετική υποχρέωση της Φορολογικής Αρχής να κοινοποιεί Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου.

Επειδή, το Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, προκειμένου να φέρει πλήρη αιτιολογία, αλλά να μπορεί και ο φορολογούμενος να ασκήσει αποτελεσματικά το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης, απαιτείται να αναφέρει τα πραγματικά περιστατικά και τη νομική βάση, στα οποία στηρίζει ο έλεγχος το προσωρινό πόρισμά του.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση ο έλεγχος κατόπιν των αρχικών του διαπιστώσεων, όπως αυτές παρατίθενται στην από 23-8-2021 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. κοινοποίησε ηλεκτρονικά στην προσφεύγουσα, την 2-6-2021, τα κάτωθι στοιχεία:

Α) Το με αριθ./2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) του άρθρου 28 του ν.4174/2013.

Β) Τον με αριθ. καταχώρησης/...../2021 προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, φορ. Έτους 2015.

Γ) Τον με αριθ. καταχώρησης /...../2021 προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, φορ. Έτους 2016.

Επειδή, η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω Σ.Δ.Ε. με το με αριθ. πρωτ./2021 απαντητικό Υπόμνημα.

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή, η προσφεύγουσα δεν προσδιορίζει οποιαδήποτε συγκεκριμένη βλάβη, η οποία δεν θα μπορούσε να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων, σύμφωνα με την περ. β' της παρ. 6 του άρθρου 79 του Κ.Δ.Δ..

Ως εκ τούτου, οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, περί του γεγονότος ότι η ανεπαρκώς-πλημμελώς αιτιολογημένη, αυθαίρετη και εσφαλμένη αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων, συνεπεία της οποίας δεν ήταν η ίδια σε θέση να αμυνθεί κατά των διαπιστώσεων του ελέγχου και ως εκ τούτου στερήθηκε του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης, απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΕΣΦΑΛΜΕΝΗ ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΚΑΙ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 21 § 4 ΤΟΥ Ν.4172/2013

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 21 «Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα» του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167) ορίζεται ότι: «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, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 29 «Φορολογικός συντελεστής» του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «4. Το εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 4 του άρθρου 21 φορολογείται με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%)».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 «Δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας» του ν.4174/2013 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, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1175/ 17-11-2017 «Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας» αναφέρεται ότι: «... 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, αναγκαιών, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.

Σημειώνεται ότι ο φορολογούμενος οφείλει κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων. Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του.».

Επειδή, σύμφωνα με την με αριθ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/ 5-11-2015 «Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας» αναφέρεται ότι:

«Α' Ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 15, 16, 17, 18 και 19 του ν. 2238/1994, καθώς και σύμφωνα με διευκρινιστικές εγκυκλίους και διοικητικές λύσεις που είχαν εκδοθεί μέχρι και 31 Δεκεμβρίου 2013, προβλέπεται προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με βάση τις δαπάνες διαβίωσης των φορολογουμένων και των προσώπων που συνοικούν με αυτόν και τον βαρύνουν, όταν το συνολικό ποσό που προσδιορίζεται με τα ως άνω σχετικά άρθρα είναι ανώτερο από το συνολικό εισόδημά του. Πιο συγκεκριμένα, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης ζ' της παρ. 2 του άρθρου 19 του ανωτέρω νόμου, η προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων περιορίζεται ή καλύπτεται μεταξύ άλλων, με ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο.

2. Με την 1037965/356/0012/ΠΟΛ.1094/23.3.1989 διαταγή του Υπουργείου Οικονομικών καθώς και με την παράγραφο 7 του άρθρου 3 του ν. 3842/2010 που τροποποίησε την παράγραφο 2, περίπτωση ζ', του άρθρου 19 του ν. 2238/1994, για τον υπολογισμό του κεφαλαίου που σχηματίζεται κάθε έτος, λαμβάνονται υπόψη εισοδήματα που είχαν φορολογηθεί ή είχαν νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο, εισπράχθηκαν αποδεδειγμένα και τα οποία προκύπτουν από τον συμψηφισμό των θετικών και αρνητικών στοιχείων του ίδιου έτους. Εάν σε κάποιο έτος προκύψει αρνητικό υπόλοιπο τούτο επηρεάζει αρνητικά τα θετικά στοιχεία

των προηγούμενων ετών. Επίσης τα έτη αυτά θα πρέπει να είναι συνεχόμενα και να φτάνουν μέχρι το προηγούμενο του έτους που επικαλείται ο φορολογούμενος (κρινόμενο έτος). Το θετικό αλγεβρικό άθροισμα όλων αυτών των ετών θα αποτελέσει το συνολικό κεφάλαιο που σχηματίστηκε αυτά τα έτη.

3. Τα ως άνω αναφερόμενα στις παραγράφους 1 και 2 ίσχυαν για υποθέσεις και διαχειριστικές περιόδους μέχρι 31 Δεκεμβρίου 2013. Από την 1 Ιανουαρίου 2014 και μετά, ισχύουν οι διατάξεις των άρθρων 30, 31, 32, 33 και 34 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167 Α') όπως αυτές έχουν ερμηνευτεί με την ΠΟΛ.1076/26.3.2015. Συγκεκριμένα οι διατάξεις περί ανάλωσης κεφαλαίου αναφέρονται στην περίπτωση ζ', της παρ. 2 του άρθρου 34 του ν. 4172/2013, ερμηνεύθηκαν με την ΠΟΛ.1076/26.3.2015 και δεν έχουν διαφοροποιηθεί σε σχέση με τις διατάξεις που ίσχυαν με τον ν. 2238/1994.

...

Επίσης, αν σε κάποιο έτος έχει προκύψει αρνητικό υπόλοιπο και το εισόδημα έχει φορολογηθεί βάσει τεκμηρίων τότε αυτό το υπόλοιπο δεν θα συμψηφιστεί με τα θετικά υπόλοιπα των ετών που επικαλείται ο φορολογούμενος (θεωρείται μηδενικό). Διευκρινίζεται ότι τα έτη προς επίκληση πρέπει να είναι συνεχόμενα μέχρι το προηγούμενο του κρινόμενου έτους. Το θετικό αλγεβρικό άθροισμα όλων των ετών θα αποτελέσει το συνολικό κεφάλαιο που σχηματίστηκε αυτά τα έτη (σχετ. η ΠΟΛ.1076/26.3.2015).

Β' Προσαύξηση περιουσίας

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 προσαύξησης της.

5. ...

6. ...

7. ...

8) Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν

συναλλαγές -κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα. Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης στον ίδιο ή άλλο τραπεζικό λογαριασμό αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό. Σ' αυτήν την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι, οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον φορολογούμενο από έναν ή περισσότερους λογαριασμούς δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς. Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς. Σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων.

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, σύμφωνα με την **ΠΟΛ.1228/ 15-10-2014** με θέμα: «Παροχή πρόσθετων οδηγιών στο πλαίσιο χειρισμού των υποθέσεων φορολογουμένων που αποστέλλουν εμβάσματα στο εξωτερικό κατά τα έτη 2009-2011» αναφέρεται ότι: «3.Κατανομή κοινών λογαριασμών στους συνδικαιούχους.

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 εμπεριστατωμένη (σχετ. διατ. άρθ. 28 και 64 ν. 4174/2013).».

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ.1050/ 17-2-2014** με θέμα: «Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β' , γ' και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν 4174/2013 (Φ.Ε.Κ. Α' 170) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογουμένων φυσικών προσώπων με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού» αναφέρεται ότι:

«Άρθρο 2

Περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου

...

2.4. Για την εφαρμογή των ανωτέρω τεχνικών ορίζονται οι παρακάτω έννοιες:

- Καταθέσεις σε/Αναλήψεις από προσωπικούς και επαγγελματικούς λογαριασμούς σε/από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα.

Καταθέσεις σε/ Αναλήψεις από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα (κάθε μορφής στην Ελλάδα ή το Εξωτερικό), του φορολογούμενου, της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών (λογαριασμοί προσωπικοί, οικογενειακοί και επαγγελματικοί). 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, σύμφωνα με την Απόφαση του Β' Τμήματος του ΣτΕ 1897/2018: «6. Επειδή, τα αναφερόμενα στην προηγούμενη σκέψη, τα οποία κρίθηκαν με την απόφαση ΣτΕ 884/2016 του Δικαστηρίου, ισχύουν κατ' αναλογίαν και σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι δικαιούχος τραπεζικού λογαριασμού από κοινού με ένα ή περισσότερα άλλα πρόσωπα. Πράγματι, και σε τέτοια περίπτωση, το (σημαντικό) χρηματικό ποσό που εισέρχεται στον κοινό λογαριασμό και το οποίο δεν καλύπτεται από τα (νομίμως φορολογηθέντα ή απαλλαχθέντα του φόρου) εισοδήματα που έχουν δηλώσει στη φορολογική αρχή οι συνδικαιούχοι του λογαριασμού ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη πηγή ή αιτία, την οποία είτε επικαλείται ο ελεγχόμενος συνδικαιούχος του λογαριασμού είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, λαμβάνοντας τα αναγκαία, κατάλληλα και εύλογα, ενόψει των περιστάσεων, μέτρα ελέγχου και έρευνας (στα οποία περιλαμβάνεται και η κλήση των λοιπών συνδικαιούχων του λογαριασμού για παροχή πληροφοριών και, ενδεχομένως, συναφών αποδεικτικών στοιχείων, σύμφωνα με όσα έγιναν ερμηνευτικούς δεκτά στην προηγούμενη σκέψη), μπορεί να θεωρηθεί, κατ' εκτίμηση του συνόλου των στοιχείων και των συνθηκών της υπόθεσης (μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται η τυχόν μεταφορά του ποσού αυτού στον επίμαχο λογαριασμό από ατομικό τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου συνδικαιούχου του ή η κατάθεσή του από αυτόν, καθώς και χρεώσεις του επίμαχου κοινού τραπεζικού λογαριασμού, όπως η μεταφορά χρηματικού ποσού από το λογαριασμό αυτό σε ατομικό τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου συνδικαιούχου ή σε τραπεζικό λογαριασμό προσωπικής ή κεφαλαιουχικής εταιρείας στην οποία αυτός είναι εταίρος ή μέτοχος ή σε λογαριασμό τρίτου προσώπου με το οποίο αυτός έχει επαγγελματική/οικονομική συνεργασία ή οικονομική συναλλαγή, ή η αφαίρεση από τον κοινό λογαριασμό χρημάτων για την κάλυψη αγορών που έγιναν μέσω της χρεωστικής ή πιστωτικής κάρτας του συγκεκριμένου συνδικαιούχου ή άλλης δαπάνης για την κτήση εκ μέρους του εμπράγματων ή ενοχικών δικαιωμάτων) ότι συνιστά εισόδημα του συγκεκριμένου συνδικαιούχου του λογαριασμού.».

Επειδή, όπως έχει νομολογηθεί, οποιαδήποτε πίστωση σε λογαριασμό με περισσότερους συνδικαιούχους δεν συνεπάγεται άνευ ετέρου ότι αυτή αποτελεί εισόδημα όλων των συνδικαιούχων αλλά μπορεί να αποδειχθεί ότι αφορά μόνο έναν εξ αυτών ΣτΕ 175/2020.

Επειδή, σύμφωνα με την Απόφαση του Β' Τμήματος του ΣτΕ 1895/2018: «Ωστόσο, η φορολογική αρχή δεν ανταποκρίνεται στο εν λόγω βάρος της σε περίπτωση, που δεν προβαίνει στην κατά τα ανωτέρω (τεκμηριωμένη) κρίση, αλλά απλώς θεωρεί ότι πρόκειται για περιουσιακή προσαύξηση άγνωστης προέλευσης (επομένως, δυνάμενη να προέρχεται και από πηγή ή αιτία μη αναγόμενη στην άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος) και, συνακόλουθα, βάσει των ανωτέρω διατάξεων του άρθρου 48 παρ. 3 του ΚΦΕ, για εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών. Και τούτο, διότι οι τελευταίες αυτές διατάξεις, εντασσόμενες στη νομοθεσία περί φορολογίας εισοδήματος (και όχι περί φορολογικών στοιχείων), στο μέτρο που

προβλέπουν ότι εισόδημα άγνωστης πηγής ή αιτίας λογίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών, απλώς υπάγουν, κατά πλάσμα δικαίου και για τις ανάγκες της επιβολής του φόρου εισοδήματος (όχι και για την εφαρμογή του Κ.Β.Σ. ή της νομοθεσίας περί επιβολής κυρώσεων, λόγω παραβίασης των διατάξεών του), το εισόδημα άγνωστης προέλευσης στη φορολογία εισοδήματος από την άσκηση ελευθέρων επαγγελματιών, η υπαγωγή δε αυτή δεν έχει την έννοια ότι το επίμαχο εισόδημα συνιστά πράγματι καρπό της άσκησης ελευθέρου επαγγέλματος, ώστε να επιβάλλεται η υποχρέωση έκδοσης αντίστοιχης απόδειξης παροχής υπηρεσιών, σύμφωνα με το Κ.Β.Σ. (ΣτΕ 886/2016, 7μελής).».

Επειδή, σύμφωνα με την Απόφαση του Β' Τμήματος του ΣτΕ 1893/2018: «4. ... Επομένως, οφείλει, κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα (μη απορριφθέντα από τη φορολογική αρχή) στοιχεία των δηλώσεών του φορολογίας εισοδήματος. Και ναι μεν μπορεί, κατ' εξαίρεση, να αντιταχθεί, εν όλω ή εν μέρει, στην εκπλήρωση της ανωτέρω υποχρέωσής του, επικαλούμενος κάποιο υπέρτερο δικαίωμά του, όπως, ιδίως, το δικαίωμα μη αυτοενοχοποίησής του, αλλά, πάντως, η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς που προβάλλει προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών στους τραπεζικούς λογαριασμούς του λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή (και περαιτέρω, σε περίπτωση άσκησης ένδικης προσφυγής, από το διοικητικό δικαστήριο) των αποδείξεων σε βάρος του και επιτρέπεται να οδηγήσει στη συναγωγή συμπερασμάτων προς θεμελίωση της ύπαρξης παράβασης ανακρίβειας της δήλωσής του και αντίστοιχης παράβασης φοροδιαφυγής, η τέλεση της οποίας μπορεί να προκύπτει όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, "τεκμήρια"), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις, οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων. ...».

Επειδή, όπως έχει κριθεί από το ΣτΕ 884/2016 τμ. Β' επταμελές, επί προδικαστικών αιτημάτων:

«Β. ... 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, ΣτΕ 2442/2013, ΣτΕ 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, διότι 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 ύπαρξής

της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση ... Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων...».

Επειδή, σύμφωνα με την Απόφαση του Β' Τμήματος του ΣτΕ 884/2016: «9. Επειδή, σύμφωνα με όσα έγιναν ερμηνευτικώς δεκτά στην προηγούμενη σκέψη, στο πρώτο σκέλος του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος προσήκει η ακόλουθη απάντηση: Κατά την αρκούντως σαφή και προβλέψιμη έννοια της διάταξης (του εδαφίου α') της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ (όπως η παράγραφος αυτή ίσχυε πριν από την προσθήκη σε αυτήν εδαφίου β' με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010), ερμηνευόμενης σε συνδυασμό, αφενός, με τις διατάξεις του άρθρου 66 (παρ. 1) του ίδιου νόμου και ήδη των άρθρων 14 (παρ. 1), 15 (παρ. 3) και 27 (παρ. 1) του ν. 4174/2013 και, αφετέρου, με τον κανόνα περί δυνατότητας έμμεσης απόδειξης ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος και αντίστοιχης φορολογικής παράβασης, ποσό τραπεζικού λογαριασμού και αντίστοιχου εμβάσματος μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα του δικαιούχου του λογαριασμού και χορηγήσαντος την εντολή διενέργειας του εμβάσματος, εφόσον δεν καλύπτεται από τα δηλωθέντα εισοδήματά του ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.».

Επειδή, σύμφωνα με την από 23-8-2021 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π., ο έλεγχος, αναφορικά με τον με αριθ. τραπεζικό λογαριασμό που τηρεί η προσφεύγουσα στην από κοινού με τον υιό της, του με ΑΦΜ, κρίνοντας το εισόδημά του αμελητέο, κατά τα κρινόμενα φορολογικά έτη, σε σχέση με το ύψος των εκάστοτε πιστώσεων-καταθέσεων, καταλόγισε εξ' ολοκλήρου στην προσφεύγουσα τα ποσά των μη αιτιολογημένων πιστώσεων.

Επειδή, εν προκειμένω, ο έλεγχος, σε αντίθεση με τα όσα διασαφηνίζονται στην ΣτΕ 175/2020, την ΠΟΛ.1050/ 17-2-2014 καθώς και στην ΠΟΛ.1228/ 15-10-2014, δεν προέβη αποδεδειγμένα σε καθορισμό του πραγματικού δικαιούχου των μη αιτιολογημένων πιστώσεων του με αριθ. τραπεζικού λογαριασμού, καθώς δεν βασίστηκε στις πραγματικές περιστάσεις και στη φύση των συναλλαγών. Αντιθέτως, έκρινε αυθαίρετα την προσφεύγουσα ως αποκλειστική δικαιούχο του ανωτέρω κοινού τραπεζικού λογαριασμού στηριζόμενος μόνο στα εισοδήματα του υιού της, κατά τα κρινόμενα φορολογικά έτη.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος όφειλε καταρχάς να εκδώσει ξεχωριστή εντολή ελέγχου σε κάθε συνδικαιούχο του με αριθ. κοινού τραπεζικού λογαριασμού και εν συνεχεία, να επιμερίσει στους συνδικαιούχους του εν λόγω τραπεζικού λογαριασμού τις μη αιτιολογημένες πιστώσεις, τις οποίες έκρινε ως εισόδημα της παρ.4 του άρθρου 21 του ν.4174/2013, λαμβάνοντας υπόψη το ποσοστό συμμετοχής εκάστου συνδικαιούχου, ήτοι ποσοστό 50%.

- Ως προς τις από 10-3-2015 και με α/α 1 πίστωση, ποσού 800,00€, α/α 2 πίστωση ποσού 800,00€, α/α 3 πίστωση, ποσού 800,00€, α/α 4 πίστωση, ποσού 4.100,00€, την από 11-3-2015 και με α/α 5 πίστωση, ποσού 10.000,00€, στον με αριθ. τραπεζικό λογαριασμό που τηρεί η προσφεύγουσα στην τράπεζα Πειραιώς από κοινού με τον υιό της, του με ΑΦΜ

- Ως προς το τίμημα, ποσού 6.000,00€, που κατέβαλε η προσφεύγουσα σε μετρητά για αγορά αγροτεμαχίου, δυνάμει του με αριθ./2015 συμβολαίου αγοραπωλησίας του συμβολαιογράφου, στην θέση «.....» της Δημοτικής Ενότητας

Επειδή, η προσφεύγουσα με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή της ενώπιον της Υπηρεσίας μας ισχυρίζεται ότι οι ως άνω πιστώσεις, συνολικού ποσού 16.500,00€ καθώς και το τίμημα των 6.000,00€ που κατεβλήθη σε μετρητά, προκειμένου να γίνει αγορά αγροτεμαχίου, δυνάμει του με αριθ./2015 συμβολαίου αγοραπωλησίας του συμβολαιογράφου, στην θέση «.....» της Δημοτικής Ενότητας, προέρχονται από επανακαταθέσεις μετρητών που διέθετε η ίδια ή ο υιός της, του με ΑΦΜ, ως συνδικαιούχος του με αριθ. κοινού τραπεζικού λογαριασμού, που τηρείται στην, από εισοδήματα προηγούμενων ετών καθώς και από προγενέστερες αναλήψεις μετρητών.

Προς επίρρωση του ανωτέρω ισχυρισμού της, η προσφεύγουσα προσκόμισε φωτοαντίγραφα κινήσεων τραπεζικών λογαριασμών. Συγκεκριμένα προσκόμισε:

- Φωτοαντίγραφο κινήσεων του με αριθ. λογαριασμού ταμιευτηρίου της, με αποκλειστικό δικαιούχο την ίδια (Σχ. 1α).
- Φωτοαντίγραφο κινήσεων του με αριθ. τραπεζικού λογαριασμού (Αριθ. Λογ/μού:, Τύπος Λογ/μού: Απλό Ταμιευτήριο) που τηρεί η προσφεύγουσα στην από κοινού με τον υιό της, του με ΑΦΜ (Σχ. 1β).

Επειδή, όπως προκύπτει από τον πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π., που αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα της από 23-8-2021 οικείας έκθεσης ελέγχου προκύπτει ότι το εναπομείναν διαθέσιμο κεφάλαιο προς ανάλωση, φορολογικού έτους 2014, ανέρχεται σε συνολικό ποσό 845.347,46€, κατόπιν συμψηφισμού του θετικού στοιχείου, ποσού 1.886.524,57€, του συζύγου της προσφεύγουσας, του με ΑΦΜ και του αρνητικού στοιχείου, ποσού -1.041.177,11€, της προσφεύγουσας.

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, το φορολογικό προφίλ της προσφεύγουσας σε συνδυασμό με το προφίλ του συζύγου της, του με ΑΦΜ, όπως προκύπτει από τον πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π.,

που αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα της από 23-8-2021 οικείας έκθεσης ελέγχου, την κείμενη νομολογία (ΣΤΕ 884/2016), τις οδηγίες της διοίκησης, όπως αυτές εξειδικεύτηκαν με τις ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015, ΠΟΛ.1095/2011 και ΠΟΛ.1175/2017, καθώς και τους κανόνες της λογικής και τα διδάγματα της κοινής πείρας, γίνεται δεκτό ότι τα ανωτέρω ποσά δεν αποτελούν την αληθή έννοια της προσαύξησης περιουσίας (μη ελεγκτέα) σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 §4 του ν. 4172/2013 και ως εκ τούτου, πρέπει να διαγραφούν.

Ως εκ τούτου, η από 10-3-2015 και με α/α 1 πίστωση, ποσού 800,00€, α/α 2 πίστωση ποσού 800,00€, α/α 3 πίστωση, ποσού 800,00€, α/α 4 πίστωση, ποσού 4.100,00€, η από 11-3-2015 και με α/α 5 πίστωση, ποσού 10.000,00€, στον με αριθ. τραπεζικό λογαριασμό που τηρεί η προσφεύγουσα στην από κοινού με τον υιό της, του με ΑΦΜ καθώς και το τίμημα, ποσού 6.000,00€, που κατέβαλε η προσφεύγουσα σε μετρητά για την αγορά αγροτεμαχίου, δυνάμει του με αριθ./2015 συμβολαίου αγοραπωλησίας του συμβολαιογράφου, στην θέση «.....» της Δημοτικής Ενότητας, κρίνονται ως επαρκώς αιτιολογημένες και συνεπώς δεν έχουν εφαρμογή έχουν οι διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013.

Συνεπώς, το ποσό που θα χαρακτηριστεί ως προσαύξηση περιουσίας, φορολογικού έτους 2015 και επί του οποίου θα εφαρμοστούν οι διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 υπολογίζεται ως εξής:

Προσαύξηση περιουσίας παρ.4 άρθρου 21 ν.4172/2013 βάσει ελέγχου	22.500,00€
(Μείον) Ποσό που δεν αποτελεί προσαύξηση περιουσίας και διαγράφεται με την παρούσα απόφαση της Δ.Ε.Δ.	22.500,00€
Προσαύξηση περιουσίας παρ.4 άρθρου 21 του ν.4172/2013 βάσει παρούσας Απόφασης Δ.Ε.Δ.	0,00€

ΦΟΡ. ΕΤΟΣ 2016

Ως προς την από 15-4-2016 και με α/α 5 πίστωση, ποσού 5.000,00€, στον με αριθ. τραπεζικό λογαριασμό που τηρεί η προσφεύγουσα στην από κοινού με τον υιό της, του με ΑΦΜ

Επειδή, η προσφεύγουσα με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή της ενώπιον της Υπηρεσίας μας ισχυρίζεται ότι η ανωτέρω πίστωση, ποσού 5.000,00€ πραγματοποιήθηκε από τον με αριθ. τραπεζικό λογαριασμό της, δικαιούχος του οποίου είναι η εταιρεία «.....» με ΑΦΜ και με αριθ. ΓΕΜΗ Το εν λόγω ποσό κατατέθηκε από την ανωτέρω εταιρεία, στην οποία Πρόεδρος και Διευθύνων Σύμβουλος ήταν ο υιός της προσφεύγουσας, του με ΑΦΜ, εκ παραδρομής και επιστράφηκε στον με αριθ. τραπεζικό λογαριασμό της εταιρείας την ίδια ημέρα.

Προς επίρρωση του ανωτέρω ισχυρισμού της, η προσφεύγουσα προσκόμισε:

• Φωτοαντίγραφο κίνησης του με αριθ. τραπεζικού λογαριασμού της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ και με αριθ. ΓΕΜΗ, περιόδου από 1/4/2016 έως 28/4/2016 (Σχετ. 2-3).

• Την με αριθ. πρωτ./2015 Ανακοίνωση καταχώρησης στο ΓΕ.ΜΗ. του από 20/10/2015 Πρακτικού ΔΣ της ανωτέρω εταιρείας (Σχετ. 4).

• Φωτοαντίγραφο κινήσεων του με αριθ. τραπεζικού λογαριασμού (Αριθ. Λογ/μού:, Τύπος Λογ/μού: Απλό Ταμιευτήριο) που τηρεί η προσφεύγουσα στην από κοινού με τον υιό της, του με ΑΦΜ (Σχετ. 5).

Επειδή, από την κίνηση του με αριθ. τραπεζικού λογαριασμού της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ και με αριθ. ΓΕΜΗ, προκύπτει ότι, την 15-4-2016, το ποσό των 5.000,00€ μεταφέρθηκε στον με αριθ. τραπεζικό λογαριασμό που τηρεί η προσφεύγουσα στην από κοινού με τον υιό της, του με ΑΦΜ, μέσω winbank mobile Εν συνεχεία, όπως προκύπτει από την κίνηση του με αριθ. κοινού τραπεζικού λογαριασμού, το ποσό των 5.000,00€ πιστώθηκε σε αυτόν μέσω winbank mobile και την ίδια ημέρα το ως άνω ποσό μεταφέρθηκε στον με αριθ. τραπεζικό λογαριασμό της ανωτέρω εταιρείας μέσω winbank mobile

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, αναφορικά με την από 15-4-2016 και με α/α 5 πίστωση, ποσού 5.000,00€, στον με αριθ. τραπεζικό λογαριασμό, γίνεται αποδεκτός.

Ως εκ τούτου, η από 15-4-2016 και με α/α 5 πίστωση, ποσού 5.000,00€, κρίνεται ως επαρκώς αιτιολογημένη και συνεπώς δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013.

Ως προς την από 6-5-2016 και με α/α 7 πίστωση, ποσού 6.000,00€, στον με αριθ. τραπεζικό λογαριασμό που τηρεί η προσφεύγουσα στην από κοινού με τον υιό της, του με ΑΦΜ

Επειδή, η προσφεύγουσα με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή της ενώπιον της Υπηρεσίας μας ισχυρίζεται ότι η ανωτέρω πίστωση, ποσού 6.000,00€ αφορά κατάθεση της με αριθ. επιταγής εκδόσεως εις διαταγήν της εταιρείας «.....», η οποία οπισθογραφήθηκε από τον υιό της προσφεύγουσας, του με ΑΦΜ και κατατέθηκε στον με αριθ. κοινό τραπεζικό λογαριασμό της

Προς επίρρωση του ανωτέρω ισχυρισμού της, η προσφεύγουσα προσκόμισε αντίγραφο της με αριθ. επιταγής της (Σχετ. 6).

Επειδή, σύμφωνα με την από 5-10-2021 Έκθεση Αιτιολογημένων Απόψεων του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π., η οποία αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του φακέλου της κρινόμενης προσφυγής, ο έλεγχος αναφέρει:

« Ως προς το Σχετικό 6

Η προσφεύγουσα προσκόμισε αντίγραφο της υπ' αριθμ. επιταγής με την οποία αποδεικνύεται η θέση της και ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί της γίνονται αποδεκτοί.».

Ως εκ τούτου, η από 6-5-2016 και με α/α 7 πίστωση, ποσού 6.000,00€, κρίνεται ως επαρκώς αιτιολογημένη και συνεπώς δεν έχουν εφαρμογή έχουν οι διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013.

Ως προς την από 30-9-2016 και με α/α 12 πίστωση, ποσού 15.000,00€, την από 31-10-2016 και με α/α 14 πίστωση, ποσού 2.400,20€, την από 25-11-2016 και με α/α 15 πίστωση, ποσού 1.592,66€ και την από 30-11-2016 και με α/α 16 πίστωση, ποσού 2.192,78€, στον με αριθ. τραπεζικό λογαριασμό που τηρεί η προσφεύγουσα στην από κοινού με τον υιό της, του με ΑΦΜ

Επειδή, η προσφεύγουσα με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή της ενώπιον της Υπηρεσίας μας ισχυρίζεται ότι οι ανωτέρω πιστώσεις, οι οποίες φέρουν ως αιτιολογία «ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ» αφορούν τον έτερο συνδικαιούχο του με αριθ. τραπεζικού λογαριασμού, ήτοι τον υιό της, του με ΑΦΜ

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στοιχεία που να υποδεικνύουν τον λογαριασμό, από τον οποίο διενεργήθηκαν οι ανωτέρω πιστώσεις στον με αριθ. κοινό τραπεζικό λογαριασμό, ήτοι τον δικαιούχο αυτού και την σχέση του με τον υιό της προσφεύγουσας, του με ΑΦΜ, καθώς και εάν τα εν λόγω χρηματικά ποσά έχουν φορολογηθεί ή νομίμως απαλλαγεί.

Ως εκ τούτου, η από 30-9-2016 και με α/α 12 πίστωση, ποσού 15.000,00€, η από 31-10-2016 και με α/α 14 πίστωση, ποσού 2.400,20€, η από 25-11-2016 και με α/α 15 πίστωση, ποσού 1.592,66€ και η από 30-11-2016 και με α/α 16 πίστωση, ποσού 2.192,78€, επιμεριζόμενες στο ποσοστό συμμετοχής της προσφεύγουσας στον ανωτέρω κοινό τραπεζικό λογαριασμό, οι οποίες ανέρχονται σε ποσό 10.592,82€ [(15.000,00€ + 2.400,20€ + 1.592,66€ + 2.192,78€) Χ 50%] κρίνονται ως ανατιολόγητες, καθώς δεν προκύπτει η πηγή και η αιτία προέλευσής τους και συνεπώς εφαρμογή έχουν οι διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013.

Συνεπώς, βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας, το ποσό που θα χαρακτηριστεί ως προσαύξηση περιουσίας, φορολογικού έτους 2016 και επί του οποίου θα εφαρμοστούν οι διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 υπολογίζεται ως εξής:

Προσαύξηση περιουσίας παρ.4 άρθρου 21 ν.4172/2013 βάσει ελέγχου	33.605,64€
(Μείον) Ποσό που δεν αποτελεί προσαύξηση περιουσίας βάσει ελέγχου και	

διαγράφεται με την παρούσα απόφαση της Δ.Ε.Δ.	1.420,00€
(Μείον) Ποσό που δεν αποτελεί προσαύξηση περιουσίας και διαγράφεται με την παρούσα απόφαση της Δ.Ε.Δ.	5.000,00€
(Μείον) Ποσό που δεν αποτελεί προσαύξηση περιουσίας σύμφωνα με την από 5-10-2021 Έκθεση Αιτιολογημένων Απόψεων του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. και διαγράφεται με την παρούσα απόφαση της Δ.Ε.Δ.	6.000,00€
(Μείον) Ποσό προσαύξησης περιουσίας που δεν αναλογεί βάσει επιμερισμού στην προσφεύγουσα και διαγράφεται με την παρούσα απόφαση της Δ.Ε.Δ.	10.592,82€
Προσαύξηση περιουσίας παρ.4 άρθρου 21 του ν.4172/2013 βάσει παρούσας Απόφασης Δ.Ε.Δ. επιμεριζόμενη στην προσφεύγουσα	10.592,82€

Επειδή, κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, αναφορικά με τις διαφορές αρχικών και τροποποιητικών δηλώσεων της προσφεύγουσας ως προς το εισόδημα από ακίνητη περιουσία, όπως αυτές αναφέρονται στην από 23-8-2021 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π., επί της οποίας εδράζονται οι με αριθ. και/2021, αντίστοιχα, προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π., κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να γίνει μερικώς δεκτή.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της από 30-9-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του με ΑΦΜ και την τροποποίηση των κάτωθι πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία έκδοσης πράξης	Ημερομηνία κοιν. Πράξης	Είδος προστίμου	Φορ. έτος
1		23-8-2021	24-8-2021	Εισόδημα	2015
2		23-8-2021	24-8-2021	Εισόδημα	2016

του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π..

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

1. ΕΙΣΟΔΗΜΑ (Αριθ. Πράξης/2021) Φορ. έτους 2015

Υπολογισμός προσαύξησης περιουσίας

Προσαύξηση περιουσίας παρ.4 άρθρου 21 ν.4172/2013 βάσει ελέγχου	22.500,00€
(Μείον) Ποσό που δεν αποτελεί προσαύξηση περιουσίας και διαγράφεται με την παρούσα απόφαση της Δ.Ε.Δ.	22.500,00€
Προσαύξηση περιουσίας παρ.4 άρθρου 21 του ν.4172/2013 βάσει παρούσας Απόφασης Δ.Ε.Δ.	0,00€

Υπολογισμός φορολογητέου εισοδήματος

	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου		Ποσά Απόφασης Δ.Ε.Δ.		Διαφορά
	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	
ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ							
Ακίνητη περιουσία	4.056,00	6.884,35	4.056,00	6.945,87	4.056,00	6.945,87	61,52
Τόκοι - Μερίσματα - Δικαιώματα							0,00
Επιχειρηματική δραστηριότητα	0,00	0,00	0,00	22.500,00	0,00	0,00	0,00
Αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα							0,00
Μισθωτή εργασία - Συντάξεις	12.425,16	5.846,65	12.425,16	5.846,65	12.425,16	5.846,65	0,00
Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου							0,00
Ναυτικό εισόδημα							0,00
Συνολικό δηλωθέν εισόδημα	16.481,16	12.731,00	16.481,16	35.292,52	16.481,16	12.792,52	61,52
Αρνητικά στοιχεία εισοδ. που συμψηφίζονται							0,00
Υπόλοιπο	16.481,16	12.731,00	16.481,16	35.292,52	16.481,16	12.792,52	61,52
Προστιθέμενη διαφορά δαπανών							0,00
Εκπτώσεις εισοδήματος							0,00
Φορολογητέο εισόδημα	16.481,16	12.731,00	16.481,16	35.292,52	16.481,16	12.792,52	61,52

Υπολογισμός φόρου

	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου		Ποσά Απόφασης Δ.Ε.Δ.		Διαφορά
	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	
A. Φορολογητέο εισόδημα και φόρος βάσει κλίμακας							
Φορολογητέο εισόδημα	16.481,16	12.731,00	16.481,16	35.292,52	16.481,16	12.792,52	61,52
Φόρος κλίμακας	3.179,70	2.043,54	3.179,70	9.475,31	3.179,70	2.050,31	6,77
Μείον: Μειώσεις από το φόρο	2.100,00	1.416,22	2.100,00	1.286,26	2.100,00	1.286,26	-129,96
Πλέον: Προσαύξηση φόρου αποδείξεων							0,00
							0,00
Φόρος που αναλογεί	1.079,70	627,32	1.079,70	8.189,05	1.079,70	764,05	136,73
B. Μείον							
							0,00
							0,00
1. Φόρος που παρακρατήθηκε στο εισόδημα από :							0,00
α) Τόκους - Μερίσματα - Δικαιώματα							0,00
β) Επιχειρηματική δραστηριότητα							0,00
γ) Μισθωτή εργασία - Συντάξεις	2.522,86	0,00	2.522,86	0,00	2.522,86	0,00	0,00
δ) Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου							0,00

ε) Αλλοδαπή προέλευση							0,00
2. Φόρος που προκαταβλήθηκε :							0,00
α) Το προηγούμενο οικονομικό/φορολογικό έτος							0,00
β) Ειδικών περιπτώσεων							0,00
3. Φόρος που καταβλήθηκε βάσει Μείωση επιστροφής φόρου	21,65	0,00	21,65	0,00	21,65	0,00	0,00
Υπόλοιπο φόρου (+/-)	-1.421,51	627,32	-1.421,51	8.189,05	-1.421,51	764,05	136,73
Γ. Πλέον							0,00
1. Προκαταβολή φόρου για το επόμενο φορολογικό έτος							0,00
2. Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων	122,40	186,00	122,40	186,00	122,40	186,00	0,00
3. Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου	24,48	37,20	24,48	37,20	24,48	37,20	0,00
Σύνολο φόρου εισοδήματος (+/-)	-1.274,63	850,52	-1.274,63	8.412,25	-1.274,63	987,25	136,73
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ				3.780,87		34,18	34,18
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.							0,00
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτοσήμου							0,00
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	28,43	109,47	28,43	705,85	28,43	109,47	0,00
Τέλος επιτηδεύματος							0,00
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης							0,00
							0,00
Συνολικά ποσά (+/-)	-1.246,20	959,99	-1.246,20	12.898,97	-1.246,20	1.130,90	170,91
Δ. ΣΥΝΟΛΑ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗΣ							0,00
Διαφορά συμψηφισμού							0,00
Χρεωστικό ποσά για βεβαίωση				11.652,77			
Πιστωτικό ποσό για επιστροφή	286,21					115,30	-170,91
<i>Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή</i>	286,21			286,21		286,21	0,00
Τελικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	0,00			11.938,98		170,91	170,91

Προσδιορισμός επιεικέστερης κύρωσης

ΑΝΑΛΥΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΠΡΟΣΤΙΜΩΝ Κ.Φ.Δ.	ΥΠΟΧΡΕΟΥ		ΣΥΖΥΓΟΥ		ΣΥΝΟΛΟ διαφορών
	ΦΟΡΟΣ	ΤΕΛΗ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ	ΦΟΡΟΣ	ΤΕΛΗ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ	
Χαρακτηρισμός δήλωσης	Ανακρίβεια				
Διαφορά φόρου για επιβολή προστίμων ¹ "			136,73		136,73
Διαφορά χαρτοσήμου για επιβολή προστίμων TM					0,00
Διαφορά ποσών απόφασης ΔΕΔ/ποσό δήλωσης (%)			21,80%		

Ποσοστό προστίμου άρθρου 58		25%	
Πρόστιμο άρθρου 58		34,18	
Διαπίστωση πρόθεσης	ΝΑΙ		

Υπολογισμός ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, φορ. έτους 2015

	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ
Εισόδημα επί του οποίου θα επιβληθεί ειδική εισφορά αλληλεγγύης	16.481,16€	15.638,84€
Συντελεστής εισφοράς αλληλεγγύης	0,7%	0,7%
Ποσό ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης	115,37€	109,47€
(Μείον) Εισφορά που παρακρατήθηκε	86,94€	0,00€
ΠΟΣΟ ΕΙΔΙΚΗΣ ΕΙΣΦΟΡΑΣ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ	28,43€	109,47€

2. ΕΙΣΟΔΗΜΑ (Αριθ. Πράξης/2021) Φορ. έτους 2016

Υπολογισμός προσαύξησης περιουσίας

Προσαύξηση περιουσίας παρ.4 άρθρου 21 ν.4172/2013 βάσει ελέγχου	33.605,64€
(Μείον) Ποσό που δεν αποτελεί προσαύξηση περιουσίας βάσει ελέγχου και διαγράφεται με την παρούσα απόφαση της Δ.Ε.Δ.	1.420,00€
(Μείον) Ποσό που δεν αποτελεί προσαύξηση περιουσίας και διαγράφεται με την παρούσα απόφαση της Δ.Ε.Δ.	5.000,00€
(Μείον) Ποσό που δεν αποτελεί προσαύξηση περιουσίας σύμφωνα με την από 5-10-2021 Έκθεση Αιτιολογημένων Απόψεων του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. και διαγράφεται με την παρούσα απόφαση της Δ.Ε.Δ.	6.000,00€
(Μείον) Ποσό προσαύξησης περιουσίας που δεν αναλογεί βάσει επιμερισμού στην προσφεύγουσα και διαγράφεται με την παρούσα απόφαση της Δ.Ε.Δ.	10.592,82€
Προσαύξηση περιουσίας παρ.4 άρθρου 21 του ν.4172/2013 βάσει παρούσας Απόφασης Δ.Ε.Δ. επιμεριζόμενη στην προσφεύγουσα	10.592,82€

Υπολογισμός φορολογητέου εισοδήματος

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Ακίνητη
περιουσία

Τόκοι - Μερίσματα - Δικαιώματα

Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου		Ποσά Απόφασης Δ.Ε.Δ.		Διαφορά
Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	
4.856,00	7.201,04	4.856,00	7.509,03	4.856,00	7.509,03	307,99
						0,00

Επιχειρηματική δραστηριότητα	0,00	0,00	0,00	33.605,64	0,00	10.592,82	10.592,82
Αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα							0,00
Μισθωτή εργασία - Συντάξεις	0,00	5.785,08	0,00	5.785,08	0,00	5.785,08	0,00
Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου							0,00
Ναυτικό εισόδημα							0,00
Συνολικό δηλωθέν εισόδημα	4.856,00	12.986,12	4.856,00	46.899,75	4.856,00	23.886,93	10.900,81
Αρνητικά στοιχεία εισοδ. που συμψηφίζονται							0,00
Υπόλοιπο	4.856,00	12.986,12	4.856,00	46.899,75	4.856,00	23.886,93	10.900,81
Προστιθέμενη διαφορά δαπανών							0,00
Εκπτώσεις εισοδήματος							0,00
Φορολογητέο εισόδημα	4.856,00	12.986,12	4.856,00	46.899,75	4.856,00	23.886,93	10.900,81

Υπολογισμός φόρου

Α. Φορολογητέο εισόδημα και φόρος βάσει κλίμακας	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου		Ποσά Απόφασης Δ.Ε.Δ.		Διαφορά
	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	
Φορολογητέο εισόδημα	4.856,00	12.986,12	4.856,00	46.899,75	4.856,00	23.886,93	10.900,81
Φόρος κλίμακας	728,40	2.352,88	728,40	13.488,93	728,40	5.894,70	3.541,82
Μείον: Μειώσεις από το φόρο	187,73	1.464,46	187,73	1.272,72	187,73	1.272,72	-191,74
Πλέον: Προσαύξηση φόρου αποδείξεων							0,00
							0,00
Φόρος που αναλογεί	540,67	888,42	540,67	12.216,21	540,67	4.621,98	3.733,56
Β. Μείον							0,00
							0,00
1. Φόρος που παρακρατήθηκε στο εισόδημα από :							0,00
α) Τόκους - Μερίσματα - Δικαιώματα							0,00
β) Επιχειρηματική δραστηριότητα							0,00
γ) Μισθωτή εργασία - Συντάξεις							0,00
δ) Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου							0,00
ε) Αλλοδαπή προέλευση							0,00
2. Φόρος που προκαταβλήθηκε :							0,00
α) Το προηγούμενο οικονομικό/φορολογικό έτος							0,00
β) Ειδικών περιπτώσεων							0,00
3. Φόρος που καταβλήθηκε βάσει							0,00
Μείωση επιστροφής φόρου							0,00

Υπόλοιπο φόρου (+/-)	540,67	888,42	540,67	12.216,21	540,67	4.621,98	3.733,56
Γ. Πλέον							0,00
1.Προκαταβολή φόρου για το επόμενο φορολογικό έτος							0,00
2.Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων	146,40	186,00	146,40	186,00	146,40	186,00	0,00
3.Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου	29,28	37,20	29,28	37,20	29,28	37,20	0,00
Σύνολο φόρου εισοδήματος (+/-)	716,35	1.111,62	716,35	12.439,41	716,35	4.845,18	3.733,56
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ				5.663,90		1.866,78	1.866,78
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.							0,00
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτοσήμου							0,00
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	0,00	21,69	0,00	1.843,48	0,00	370,34	348,65
Τέλος επιτηδεύματος							0,00
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης							0,00
							0,00
Συνολικά ποσά (+/-)	716,35	1.133,31	716,35	19.946,79	716,35	7.082,30	5.948,99
Δ. ΣΥΝΟΛΑ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗΣ							0,00
Διαφορά συμψηφισμού							0,00
Χρεωστικό ποσά νια βεβαίωση	1.849,66		20.663,14		7.798,65		5.948,99
Πιστωτικό ποσό για επιστροφή							0,00
<i>Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή</i>							0,00
Τελικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	1.849,66		20.663,14		7.798,65		5.948,99

Προσδιορισμός επιεικέστερης κύρωσης

ΑΝΑΛΥΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΠΡΟΣΤΙΜΩΝ Κ.Φ.Δ.	ΥΠΟΧΡΕΟΥ		ΣΥΖΥΓΟΥ		ΣΥΝΟΛΟ διαφορών
	ΦΟΡΟΣ	ΤΕΛΗ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ	ΦΟΡΟΣ	ΤΕΛΗ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ	
Χαρακτηρισμός δήλωσης	Ανακρίβεια				
Διαφορά φόρου για επιβολή προστίμων ^{1"}			3.733,56		3.733,56
Διαφορά χαρτοσήμου νια επιβολή προστίμων TM					0,00
Διαφορά ποσών απόφασης ΔΕΔ/ποσό δήλωσης (%)			420,25%		
Ποσοστό προστίμου άρθρου 58			50%		
Πρόστιμο άρθρου 58			1.866,78		
Διαπίστωση πρόθεσης	ΝΑΙ				

Υπολογισμός ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, φορ. έτους 2016

	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ
Εισόδημα επί του οποίου θα επιβληθεί ειδική εισφορά αλληλεγγύης	0,00€	23.886,93€
Ποσό ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης	0,00€	370,34€
(Μείον) Εισφορά που παρακρατήθηκε	0,00€	0,00€
ΠΟΣΟ ΕΙΔΙΚΗΣ ΕΙΣΦΟΡΑΣ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ	0,00€	370,34€

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

Ακριβές Αντίγραφο
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.