



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Καλλιθέα, 05/11/2019



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός Απόφασης: 2992

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604529

ΦΑΞ : 2131604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. του άρθρου 10 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει

γ. της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 07/06/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, με ΑΦΜ, κατοίκου Πατρών, οδός, κατά των:
α) υπ' αριθ. /2019 (αρ. ελεγχis /2019) Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015 και β) υπ' αριθ. /2019

(αρ. ελεγχis /2019) Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015 του Προϊσταμένου της Α' Δ.Ο.Υ. Πατρών.

5. Τις: α) υπ' αριθ. /2019 (αρ. ελεγχis /2019) Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015 και β) υπ' αριθ. /2019 (αρ. ελεγχis /2019) Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015 του Προϊσταμένου της Α' Δ.Ο.Υ. Πατρών, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις με ημερομηνία θεώρησης 25.04.2019 οικείες Εκθέσεις Ελέγχου Εισοδήματος και ΦΠΑ της Α' Δ.Ο.Υ. Πατρών.

6. Τις απόψεις της ως άνω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος Υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 07/06/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. /2019 (αρ. ελεγχis /2019) Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Α' Δ.Ο.Υ. Πατρών, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 7.756.17€, πρόσθετος φόρος ύψους 3.878,09€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 606.79€, ήτοι, συνολικό ποσό 12.241,05€.

Με την υπ' αριθ. /2019 (αρ. ελεγχis /2019) Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015 του Προϊσταμένου της Α' Δ.Ο.Υ. Πατρών, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος προστιθέμενης αξίας ποσού 814,89€, και πρόσθετος φόρος ύψους 331,66€, ήτοι, συνολικό ποσό 1.146,55€.

Δυνάμει της υπ' αριθμόν /2019 εντολής φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Α' Δ.Ο.Υ. Πατρών, η οποία εκδόθηκε συνεπεία της από 04/09/2018 πληροφοριακής έκθεσης εισοδήματος (εφαρμογής των διατάξεων των Ν.2238/1994, Ν.3888/10, Ν.4172/13 & Ν. 4174/13) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας, διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα για τα έτη 2012 έως και 2016.

Ειδικότερα, συνεπεία του με αριθ. πρωτ. ΕΜΠ /22-03-2017 εγγράφου της Δ/νσης Προγραμματισμού & Αξιολόγησης Ελέγχων και Ερευνών (ΔΙ.Π.Α.Ε.Ε.), διαβιβάστηκε στην

Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ επώνυμη καταγγελία για την προσφεύγουσα, η οποία ασκεί το επάγγελμα της δικηγόρου. Στη συνέχεια, εκδόθηκε από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας η υπ' αριθ./23-01-2018 Γενική εντολή ελέγχου-έρευνας καθώς και η υπ' αριθ./23-01-2018 Εντολή Μερικού Ελέγχου - Έρευνας - Άρσης Τραπεζικού και Χρηματιστηριακού Απορρήτου (Άνοιγμα Λογαριασμών), για έλεγχο προέλευσης εισοδημάτων «Πόθεν Έσχες» και διαπίστωση τυχόν προσαύξησης περιουσίας της προσφεύγουσας για τις χρήσεις από 2012 έως 2016, σύμφωνα με την εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/94, της παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013 και του άρθρου 39 του Ν. 4174/2013.

Για την εκτέλεση της ως άνω εντολής, η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας αιτήθηκε με το υπ' αριθ. πρωτ./24-01-2018 έγγραφο, μέσω του «Συστήματος Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών & Λογαριασμών Πληρωμών» (Σ.Μ.Τ.Λ. & Λ.Π.) την άρση του τραπεζικού απορρήτου της προσφεύγουσας για τις χρήσεις από το 2012 έως και 2016 κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 62 του Ν. 4170/2013 (ΦΕΚ Α' 163/2013).

Επιπλέον, η ΥΕΔΔΕ ΠΑΤΡΑΣ αιτήθηκε με το υπ' αριθ. πρωτ./24-01-2018 εξερχόμενο έγγραφο προς την Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς, την άρση του απορρήτου των χρηματιστηριακών συναλλαγών της προσφεύγουσας για τις χρήσεις από το 2012 έως και 2016, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 15 παρ. 1 και 3 και του άρθρου 23 του Ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν, και των άρθρων 9 και 9β της απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014/08-04-2014, όπως τροποποιήθηκε και ίσχυε.

Με το πέρας του διενεργηθέντος ελέγχου, η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας απέστειλε στην αρμόδια Α' Δ.Ο.Υ. Πατρών την από 04/09/2018 συνταχθείσα έκθεση ελέγχου εισοδήματος, η οποία ως προς το κρινόμενο φορολογικό έτος 2015 κατέληξε στο πόρισμα όπως αυτό αποτυπώνεται στον ακόλουθο πίνακα:

ΠΙΝΑΚΑΣ 33: ΤΕΛΙΚΕΣ ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ						
ΧΡΗΣΗ	ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΗ/ΠΑΡΑΒΑΣΗ	Ονομαστικές καταθέσεις από παροχή υπηρεσιών (νομικές υπηρεσίες)	Λοιπές καταθέσεις από άγνωστη πηγή προέλευσης	Καταθέσεις με την αιτιολογία «ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑ»	Καταβολή χρηματικών ποσών αγνώστου πηγής προέλευσης για αγορά διαμερίσματος.	ΤΕΛΙΚΩΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΘΕΙΣΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΑΙΑ ΥΛΗ
2015	Από έλεγχο που διενεργήσαμε στους τραπεζικούς λογαριασμούς διαπιστώσαμε το έτος 2015 προσαύξηση εισοδήματος.	Μη έκδοση ογδόντα εννέα (89) Α.Π.Υ. συνολικής αξίας 19.575,00	6.555,00	-----	15.800,00	41.930,00

Η Α' Δ.Ο.Υ. Πάτρας, λαμβάνοντας υπ' όψιν όλα τα παραπάνω συνέταξε το υπ' αρ./21-02-19 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, το οποίο κοινοποίησε στην προσφεύγουσα την 01/03/2019 μαζί με τις προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ.

Η προσφεύγουσα, ανταποκρινόμενη στο ως άνω Σημείωμα Διαπιστώσεων, υπέβαλλε το με αρ. πρωτ./21-03-2019 υπόμνημα απόψεων.

Ο έλεγχος, αφού έλαβε υπ' όψιν του, όλα τα διαθέσιμα στοιχεία καθώς και το παραπάνω υπόμνημα και αφού έκανε δεκτές ορισμένες από τις προβαλλόμενες αιτιάσεις της προσφεύγουσας, προσδιόρισε τις ακόλουθες διαφορές:

A. ΟΝΟΜΑΣΤΙΚΕΣ ΚΑΙ ΜΗ ΟΝΟΜΑΣΤΙΚΕΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ

ΧΡΗΣΗ 2015					
A/A	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΘΕΣΗΣ
3		ALPHA	.....	8/1/2015	350,00
4		ALPHA	.....	8/1/2015	600,00
14		ALPHA	.....	20/1/2015	500,00
18		ALPHA	.....	4/2/2015	100,00
19		ALPHA	.....	5/2/2015	150,00
21		ALPHA	.....	10/2/2015	150,00
22		ALPHA	.....	12/2/2015	50,00
24		ALPHA	.....	27/2/2015	50,00
26		ALPHA	.....	4/3/2015	100,00
27		ALPHA	.....	5/3/2015	50,00
28		ALPHA	.....	5/3/2015	35,00
29		ALPHA	.....	5/3/2015	50,00
30		ALPHA	.....	9/3/2015	50,00
31		ALPHA	.....	12/3/2015	150,00
33		ALPHA	.....	19/3/2015	140,00
34		ALPHA	.....	19/3/2015	250,00
35		ALPHA	.....	23/3/2015	30,00
36		ALPHA	.....	23/3/2015	250,00
37		ALPHA	.....	24/3/2015	50,00
38		ALPHA	.....	30/3/2015	150,00
39		ALPHA	.....	30/3/2015	150,00
40		ALPHA	.....	31/3/2015	150,00
41		ALPHA	.....	31/3/2015	100,00
42		ALPHA	.....	1/4/2015	50,00
43		ALPHA	.....	1/4/2015	50,00
47		ΠΕΙΡΑΙΩΣ	.....	3/4/2015	200,00
48		ALPHA	.....	7/4/2015	200,00
50		ALPHA	.....	8/4/2015	100,00

ΧΡΗΣΗ 2015					
A/A	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ Α ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΘΕΣΗΣ
51		ALPHA	.....	9/4/2015	100,00
53		ALPHA	.....	15/4/2015	100,00
59		ALPHA	.....	24/4/2015	100,00
63		ALPHA	.....	5/5/2015	100,00
67		ALPHA	.....	21/5/2015	250,00
70		ALPHA	.....	3/6/2015	100,00
71		ALPHA	.....	3/6/2015	150,00
72		ALPHA	.....	8/6/2015	100,00
74		ALPHA	.....	10/6/2015	210,00
78		ALPHA	.....	18/6/2015	150,00
79		ALPHA	.....	19/6/2015	100,00
83		ALPHA	.....	20/8/2015	50,00
84		ALPHA	.....	26/8/2015	40,00
85		ALPHA	.....	7/9/2015	50,00
87		ALPHA	.....	9/9/2015	100,00
88		ALPHA	.....	14/9/2015	30,00
90		ALPHA	.....	15/9/2015	50,00
92		ALPHA	.....	21/9/2015	200,00
93		ALPHA	.....	25/9/2015	250,00
94		ALPHA	.....	7/10/2015	150,00
99		ETE	.....	21/10/2015	90,00
101		ALPHA	.....	26/10/2015	200,00
105		ETE	.....	6/11/2015	200,00
108		ALPHA	.....	11/11/2015	70,00
109		ALPHA	.....	11/11/2015	200,00
110		ALPHA	.....	16/11/2015	600,00
112		ETE	.....	23/11/2015	150,00
113		ALPHA	.....	24/11/2015	370,00
115		ALPHA	.....	30/11/2015	200,00
ΣΥΝΟΛΟ					<u>8.715,00</u>

Οι ανωτέρω καταθέσεις δεν αιτιολογήθηκαν ως προς την πηγή ή την αιτία προέλευσής τους, με αποτέλεσμα ο έλεγχος να τις κρίνει ως πρωτογενείς και το συνολικό ποσό των 8.715,00€ να φορολογηθεί ως προσαύξηση περιουσίας.

Β. ΑΝΑΚΡΙΒΗΣ ΕΚΔΟΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

Ο έλεγχος, από την αντιπαραβολή των δεδομένων που είχε στη διάθεσή του, έκρινε ότι οι εν λόγω πρωτογενείς καταθέσεις αφορούν ανακριβείς εκδόσεις φορολογικών στοιχείων ως κάτωθι:

A/A	Ημ/νια	Ποσό	Εκδοθέν Φορολογικό Στοιχείο	Ορθή έκδοση	Ανακρίβεια
-----	--------	------	-----------------------------	-------------	------------

		Κατάθεσης							
			Καθ.Αξία	Φ.Π.Α.	Νο	Καθ.Αξία	Φ.Π.Α.	Καθ.Αξία	Φ.Π.Α.
2 10	07/01/15 19/01/15	100,00 200,00	89,00	20,47	ΑΠΥ 965/16-4-15	243,90	56,10	154,90	35,63
9 11	14/01/15 19/01/15	300,00 100,00	89,00	21,73	ΑΠΥ 952/11-2-15	325,20	74,80	236,20	53,07
25	02/03/15	500,00	89,00	21,73	ΑΠΥ 956/3-3-15	406,50	93,50	317,50	71,77
52	14/04/15	200,00	89,00	20,47	ΑΠΥ 965/16-4-15	162,60	37,40	73,60	16,92
54 55	21/04/15 22/04/15	500,00	89,00	20,47	ΑΠΥ 970/5-5-15	406,50	93,50	317,50	73,03
60 62	29/04/15 04/05/15	300,00	89,00	20,47	ΑΠΥ 976/14-5-15	243,90	56,10	154,90	35,63
64	13/05/15	3.200,00	406,00 268,00 268,00	93,38 61,64 61,64	ΤΠΥ 8/14-5-15, 10/14-5-15, 11/14-5-15	1.187,98	273,23	245,98	56,57
65 68	15/05/15 22/05/15	250,00 250,00	89,00	20,47	ΑΠΥ 979/3-6-15	406,50	93,50	317,50	73,03
81	23/06/15	250,00	89,00	20,47	ΑΠΥ 987/26-8-15	203,25	46,75	114,25	26,28
100	26/10/15	200,00	102,00	23,46	ΑΠΥ 996/22-10-15	162,60	37,40	60,60	13,94
102	03/11/15	300,00	89,00	20,47	ΑΠΥ 1000/17-11-15	243,90	56,10	154,90	35,63
7 16	12/01/15 26/01/15	290,00 150,00	89,00	20,47	ΑΠΥ 969/4-5-15	357,73	82,27	268,73	61,80
17 86 89	30/01/15 08/9/15 14/09/15	500,00 250,00 250,00	89,00	21,73	ΑΠΥ 952/11-2-15	813,00	187,00	724,00	165,27
95	13/10/15	250,00	89,00	20,47	ΑΠΥ 1000/17-11-15	203,25	46,75	114,25	26,28
116	29/12/15	500,00	102,00	23,46	ΑΠΥ 996/22-10-15	406,50	93,50	304,50	70,04
ΣΥΝΟΛΑ		8.840,00	2.214,00	513,00	0,00	5.773,31	1.327,90	<u>3.559,31</u>	<u>814,89</u>

Γ. ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΥΨΟΥΣ 15.800,00€ - ΑΓΟΡΑ ΑΚΙΝΗΤΟΥ

Η προσφεύγουσα, δυνάμει του υπ' αριθ./30-12-2014 συμβολαίου αγοραπωλησίας ακινήτου της Συμβολαιογράφου Πατρών, αγόρασε ένα διαμέρισμα (Δ1) τετάρτου ορόφου, επιφάνειας 96,96 τ.μ. στην οδό στην Πάτρα έναντι του ποσού των 140.000,00€ (αντικειμενική αξία 153.012,04€). Με το ίδιο συμβόλαιο μεταβιβάστηκαν στην προσφεύγουσα μια αποθήκη και μία θέση στάθμευσης ως παρακολουθήματα του εν λόγω διαμερίσματος. Σύμφωνα δε με το προαναφερθέν συμβόλαιο την 30/12/2014 (ημερομηνία σύνταξης του συμβολαίου) καταβλήθηκε από την προσφεύγουσα το ποσό των 12.400,00€. Περαιτέρω, ποσό 80.000,00€ θα καταβάλλονταν μέσω εγκριθέντος προς τούτο δανείου της Εθνικής Τράπεζας , ενώ το υπόλοιπο ποσό των 47.600,00€ θα καταβάλλονταν σε 3 δόσεις και συγκεκριμένα ποσό 15.800,00 την 20-12-2015, ποσό 15.800,00€ την 20-12-2016 και τέλος ποσό 16.000,00€ την 20-12-2017.

Ο έλεγχος το ποσό των 15.800,00€ που αφορά, βάσει του ως άνω συμβολαίου, δόση καταβλητέα στις 20/12/15, το χαρακτήρισε μετά από σύγκριση με τα δηλωθέντα εισοδήματά της, ως προσαύξηση περιουσίας, μην κάνοντας αποδεκτό τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι το εν λόγω ποσό δεν κατεβλήθη εμπρόθεσμα αλλά μεταγενέστερα και τμηματικά καθόσον υπήρξε συμφωνία με τον πωλητή για παράταση καταβολής. Εκ του ανωτέρω ποσού, ο έλεγχος αφού προέβη σε σύγκριση με τα δηλωθέντα στην οικεία χρήση εισοδήματα, καταλόγισε ποσό ύψους 11.984,23€

Λαμβάνοντας υπ' όψιν όλα τα ανωτέρω, ο έλεγχος, εξέδωσε την πρώτη προσβαλλόμενη με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή πράξη, προσδιορίζοντας το συνολικό εισόδημα της προσφεύγουσας για τη χρήση 2015 ως ακολούθως:

Καθαρά κέρδη δήλωσης	6.079,82€
+ Αποκρυσβείσα ύλη (ανακριβής έκδοση)	3.559,31€
Καθαρά κέρδη ελέγχου	9.639,13€
+ Μερίσματα-τόκοι-δικαιώματα	1,12€
+ Προσαύξηση περιουσίας	20.699,23€ (11.984,23€+8.715,00€)
Συνολικό εισόδημα ελέγχου χρήσης 2015	30.339,48€

Περαιτέρω, ως προς τη φορολογία ΦΠΑ, ο έλεγχος με τη δεύτερη εκ των προσβαλλομένων πράξεων, καταλόγισε τον αναλογούντα φόρο προστιθέμενης αξίας των φορολογητέων εκροών

της προσφεύγουσας, για τις πιστώσεις που κρίθηκε ότι αφορούν σε ανακριβή έκδοση φορολογικών στοιχείων.

Η προσφεύγουσα, με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθούν άλλως να μεταρρυθμιστούν οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- 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. Η προσβαλλόμενη πράξη τυγχάνει άκυρη, αφού στερείται ειδικής και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας, ενώ ταυτόχρονα δεν αποκλείει με καμία αιτιολογία ότι οι επίδικες καταθέσεις δεν εξαιρούνται δικών της πρωτογενών τραπεζικών καταθέσεων και ουχί των συνδικαιούχων.
- Επικουρικώς, η φορολογική αρχή ουδόλως αιτιολογεί εάν οι ελεγχόμενες καταθέσεις του έτους 2015 δικαιολογούνται από τις φορολογικές δηλώσεις των προηγούμενων ετών.
- Όλως επικουρικά ο πρόσθετος φόρος του άρθρου 1 παρ. 1 περ. β' του ν. 2523/1997 ανώτατου ποσοστού 120% πρέπει να περιορισθεί κατ' εφαρμογή της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ), όπως ισχύει μετά την τροποποίησή της με το άρθρο 49 Ν. 4509/2017 (Α' 201/22.12.2017). Εν προκειμένω, ο πρόσθετος φόρος του άρθρου 1 ν. 2523/1997 βάσει της επίδικης πράξης ανέρχεται σε $(120 \text{ μήνες} \times 2\% \text{ ανά μήνα} = 240\%$, το οποίο δεν μπορεί να υπερβεί ποσοστό 120% βάσει της παρ. 4 του άρθρου 2 περ. β' του ν. 2523/97, άρα $120\% \times 1.421,74\text{€} = 1.706,09\text{€}$. Το πρόστιμο του άρθρου 58 παρ. 1 περ. γ' ΚΦΔ ανέρχεται σε $: 50\% \times 1.421,74\text{€} = 710,87\text{€}$, ενώ οι τόκοι του άρθρου 53 ΚΦΔ από 01/01/2014 – 28/12/2017 (έκδοση της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου που αποτελεί - εν προκειμένω – τον εκτελεστό τίτλο δυνάμει του άρθρου 45 παρ. 2 περ. δ', ύψος επιτοκίου δυνάμει της αριθμ. ΔΠΕΙΣ1198598 ΕΞ2013/31.12.2013 απόφασης του Υπουργού Οικονομικών) σε: $(48 \text{ μήνες} \times 0,73\% \times 1.421,74\text{€}) = 498,18\text{€}$, ήτοι συνολικό ποσό $(710,87 + 498,18\text{€}) = 1209,05\text{€}$. Συνεπώς, ευνοϊκότερη κύρωση είναι το πρόστιμο της παρ.17 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ), όπως ισχύει μετά την αντικατάστασή της με την παρ. 1 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017.
- Προσαγωγή και επίκληση εγγράφων ως προς την μη έκδοση αποδείξεων τα οποία είχε προσκομίσει και στον έλεγχο με το από 18-3-2019 υπόμνημά της και θα εκτεθούν ανά περίπτωση κατωτέρω.

Επειδή στις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 21 του ν.2238/1994, όπως ίσχυε κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος 2014, ορίζεται ότι: «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 στην ΠΟΛ. 1095/29.4.2011 «Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010» ορίζεται:

«1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010, Φ.Ε.Κ. 175/Α' 30-9-2010, προστέθηκε εδάφιο στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε. ν.2238/1994, ως εξής: «Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της, είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις, είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.»

2. Στη σχετική εισηγητική έκθεση του ν.3888/2010 αναφέρεται ότι με τις νέες αυτές διατάξεις καθορίζεται ποιος έχει το βάρος απόδειξης επί εισοδήματος του οποίου δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή αιτία προέλευσης και το οποίο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (άρθρα 4 και 48 του ν.2238/1994) λογίζεται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα. Αν και από την ισχύουσα διάταξη θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι προέκυπτε χωρίς αμφιβολία το γεγονός ότι ο φορολογούμενος υποχρεούται να αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία του εισοδήματος του, δεδομένου ότι η ισχύουσα διάταξη χρησιμοποιεί το ρήμα «λογίζεται», εντούτοις για την άρση κάθε αμφιβολίας με την προσθήκη του εδαφίου αυτού στην παράγραφο 3 ορίζεται αυτό πλέον και ρητά.

3. Οι διατάξεις αυτές αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, ή πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας που δεν προκύπτει από διαρκή και σταθερή πηγή και καθορίζεται ότι ο φορολογούμενος, εφόσον κληθεί, φέρει το βάρος της απόδειξης για την πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογείται με συγκεκριμένες διατάξεις, ή ότι απαλλάσσεται με ειδική διάταξη. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα.»

Επειδή στο με αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα «Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας» αναφέρεται:

«.....

Β' Προσαύξηση περιουσίας

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρ. 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 οικοπέδα, 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. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 4 του άρθρου 29 του ΚΦΕ, δηλαδή με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%), απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται και οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 32 του ΚΦΕ.

.....

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 στην ΠΟΛ. 1175/16-11-2017 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., μεταξύ άλλων, ορίζεται:

«2. Γενικά, επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων,

κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.

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.

.....

5. Ειδικότερα, σχετικά με τον έλεγχο υποθέσεων για προσαύξηση περιουσίας παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις προκειμένου να υπάρχει ομοιόμορφη αντιμετώπιση των υποθέσεων:

5.1. Ως προς τον χρόνο μεταξύ ανάληψης και επανακατάθεσης ισχύουν τα αναγραφόμενα στο ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφό μας.»

Επειδή, η προσφεύγουσα, διατείνεται ότι η φορολογική αρχή ουδόλως αιτιολογεί εάν οι ελεγχόμενες καταθέσεις του έτους 2015 δικαιολογούνται από τις φορολογικές δηλώσεις των προηγούμενων ετών.

Επειδή ωστόσο η επίκληση εκ μέρους της προσφεύγουσας περί ύπαρξης διαθεσίμων από κεφάλαια προηγούμενων ετών, είναι αλυσιτελής, καθόσον οι κρινόμενες πιστώσεις δεν διενεργήθηκαν από την ίδια αλλά από τρίτα πρόσωπα, τα οποία στην συντριπτική πλειοψηφία των περιπτώσεων διατηρούσαν επαγγελματική σχέση με εκείνη. Περαιτέρω, η αόριστη επίκληση δηλωθέντων εισοδημάτων προηγούμενων ετών δεν επαρκεί από μόνη της, αλλά πρέπει να αποδεικνύεται με οποιοδήποτε πρόσφορο στοιχείο. Στην υπό κρίση περίπτωση, δεν προσκομίσθηκε από την προσφεύγουσα οποιοδήποτε δικαιολογητικό προς επίρρωση του ισχυρισμού της, δεν έγινε αναφορά στην ύπαρξη συγκεκριμένων εισοδημάτων ή στο ύψος σχηματισθέντων και αποταμιευθέντων κατά το παρελθόν κεφαλαίων, ούτε μνημονεύει τα έτη κατά τα οποία σχημάτισε αυτό. Επιπλέον, δεν προσκόμισε οποιοδήποτε έγγραφο, όπως λ.χ. αντίγραφα φορολογικών δηλώσεων ή εκκαθαριστικών, Πίνακα Σχηματισμού Κεφαλαίου Προηγούμενων Ετών, καθώς και υπόλοιπα τραπεζικών λογαριασμών των ετών που διατείνεται ότι πραγματοποιήθηκε σχηματισμός κεφαλαίου προκειμένου να αποδείξει τον ισχυρισμό της. Συνεπώς, ο σχετικός προβαλλόμενος λόγος απορρίπτεται ως αόριστος και αναπόδεικτος.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η κρίση του ελέγχου είναι ανατιολόγητη, καθόσον δεν τεκμηριώνεται από τη φορολογική αρχή ότι οι επίδικες καταθέσεις αφορούν την ίδια και όχι τυχόν συνδικαιούχους των ελεγχόμενων λογαριασμών.

Επειδή από τις κριθείσες από τον έλεγχο ως πρωτογενείς καταθέσεις στους λογαριασμούς που τηρεί ατομικά η προσφεύγουσα σε τραπεζικά ιδρύματα, υφίστανται και καταθέσεις στον υπ' αριθ. κοινό λογαριασμό της Alpha Bank στον οποίο είναι συνδικαιούχος με τη μητέρα της Ωστόσο, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση φορολογίας εισοδήματος, αφενός, η μητέρα της προσφεύγουσας δεν είχε εισοδήματα και δεν υπέβαλλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα ελεγχόμενα έτη 2013 έως 2016 και, αφετέρου, για έκαστη πίστωση, μεταξύ των διερευνώμενων, προβλήθηκε από την ίδια την προσφεύγουσα ειδική αιτιολόγηση και προσκομίστηκαν παραστατικά, τα οποία συσχέτιζαν άμεσα τις επίμαχες πιστώσεις με την επαγγελματική της δραστηριότητα. Ως εκ τούτου, ορθώς η φορολογική αρχή έκρινε ότι οι καταθέσεις έτους 2015 με αριθ. 48, 50, 51, 53, 59, 63, 67, 70, 71, 72, 74, 78, 79, 83, 84, 85, 87, 88, 90, 92, 93, 94, 101, 108, 109, 110, 113 και 115 στον υπ' αριθ. λογαριασμό της Alpha Bank, αφορούν αποκλειστικά την προσφεύγουσα και όχι τη συνδικαιούχο μητέρα της.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι όφειλαν να εφαρμοσθούν, ως προς τον υπολογισμό του πρόσθετου φόρου ανακρίβειας, οι ευνοϊκότερες διατάξεις του άρθρου 58 του ν. 4174/2013.

Επειδή με το άρθρο 49 παρ. 1, 2 του ν. 4509/2017 ορίζεται:

«1. Η παρ. 17 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013 (Α' 170) αντικαθίσταται ως εξής:

«17. Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του Ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».

2. Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον

της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο.»

Συνεπώς κατά τον υπολογισμό των πρόσθετων φόρων με την παρούσα Απόφαση έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 49 παρ. 1 και 2 του ν.4509/2017.

Επειδή, ειδικότερα, η ΠΟΛ. 1003/2018 αναφέρει, μεταξύ άλλων, ότι επί των εκκρεμών υποθέσεων της παρ. 2 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017, η εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης, σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη αυτή, λαμβάνει χώρα με βάση απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή απόφαση των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας. Από τα ως άνω προκύπτει ότι η Δ.Ε.Δ. οφείλει από 01/01/2018 κατά την έκδοση αποφάσεων επί ενδικοφανών προσφυγών να εφαρμόζει τις συνδυασμένες διατάξεις των παρ. 1 και 2 του ν. 4509/2017 σε κάθε υπόθεση ασχέτως του αποτελέσματος αυτής και άσχετα από το γεγονός εάν ο προσφεύγων επικαλείται ή όχι την εν λόγω διάταξη.

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 58 του ν. 4174/2013 ορίζεται:

«1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής:

α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση.»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 58Α του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα:

1. Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.

Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος....»

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 53 του ν. 4174/2013 ορίζεται:

«1. Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής δήλωσης καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξης προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη ή τροποποιητική δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού.»

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 περαιτέρω, η δημόσια διοίκηση κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο, ενώ κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων είναι το ισχύον κατά τον χρόνο εκδόσεως τους, όπως δέχεται το ΣτΕ.

Συνεπώς οι διοικητικές ενέργειες, σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας, πρέπει να είναι σύμφωνες προς τον κανόνα δικαίου που διέπει τη δράση της διοίκησης, όταν αυτός περιγράφει λεπτομερώς τις νόμιμες προϋποθέσεις έκδοσης της πράξης, όταν, δηλαδή, πρόκειται για δέσμια

αρμοδιότητα (ΣτΕ 4674/1998), ενώ πρέπει να βρίσκονται σε αρμονία προς τον κανόνα δικαίου, όταν αυτός καθορίζει κατά τρόπο ευρύτερο ή στενότερο το πλαίσιο μέσα στο οποίο η ενέργεια μπορεί να γίνει, δηλαδή όταν η αρμοδιότητα της διοίκησης ασκείται κατά διακριτική ευχέρεια.

Επειδή εν προκειμένω, από τα στοιχεία του φακέλου της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής διαπιστώνεται ότι για το φορολογικό έτος 2015 (χρήση 2015) η φορολογική αρχή υπολόγισε τον πρόσθετο φόρο επί της προσδιορισθείσας διαφοράς, ως όφειλε κατά δέσμια αρμοδιότητα, βάσει των άρθρων 58, 58Α και 53 του ν. 4174/2013, τα οποία ισχύουν για χρήσεις από 01/01/2014 και μετά. Ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 65 του ν. 4174/2013: *«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»*

Επειδή η προσφεύγουσα προβάλλει ειδικότερους ισχυρισμούς ως προς συγκεκριμένες πιστώσεις που διενεργήθηκαν σε λογαριασμούς της.

Εν προκειμένω, ως προς την κατάθεση την 20-1-2015 ποσού 500,00€ από τον, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι κατατέθηκαν τα χρήματα στον λογαριασμό της για εξυπηρέτηση και διευκόλυνσή της και εντός εικοσαημέρου τα επέστρεψε. Επομένως δεν θα πρέπει να θεωρηθεί ως μη εκδοθείσα απόδειξη από την φορολογική διοίκηση και προσκομίζει και την σχετική βεβαίωση του ιδίου.

Επειδή με βάση τα οριζόμενα στο άρθρο 806 του Αστικού Κώδικα: *«Με τη σύμβαση του δανείου ο ένας από τους συμβαλλομένους μεταβιβάζει στον άλλον κατά κυριότητα χρήματα ή άλλα αντικαταστατά πράγματα, και αυτός έχει υποχρέωση να αποδώσει άλλα πράγματα της ίδιας ποσότητας και ποιότητας.»*

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία, για τη σύσταση του δανείου, απαιτείται να συντρέχουν οι εξής προϋποθέσεις:

- 1) συμφωνία δανειστή και οφειλέτη, σχετικά με την αιτία, για την οποία μεταβιβάζεται η κυριότητα των αντικαταστατών πραγμάτων
- 2) παράδοση του πράγματος από τον δανειστή στον οφειλέτη, και
- 3) απόδοση του πράγματος από τον οφειλέτη στον δανειστή.

Εφόσον πληρούνται οι ανωτέρω προϋποθέσεις, υπάρχει δάνειο κατά την έννοια του άρθρου 806 του ΑΚ, έστω και αν η σύμβαση δεν χαρακτηρίστηκε ως δάνειο από τα συμβαλλόμενα μέρη (Α.Π. 137/1968, Εφ.Αθ. 2447/1962).

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με την περ. ε' της παρ. 8 του άρθρου 5 της 1037956/356/Α0012/ΠΟΛ. 1094/23-3-1989: «...τα δάνεια τα οποία έχουν ληφθεί πρέπει να αποδεικνύονται με έγγραφα στοιχεία που φέρουν βέβαιη χρονολογία»

Επειδή με τα διαλαμβανόμενα στην ΠΟΛ. 1175/2017 χορηγήθηκαν διευκρινήσεις σε θέματα προσαύξεσης περιουσίας και μεταξύ άλλων αναφέρεται ότι: «...Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος επικαλείται μεν τη λήψη δανείου από ελληνική ή αλλοδαπή επιχείρηση, αλλά δεν υπάρχει σχετικό έγγραφο βέβαιης χρονολογίας ούτε και μπορεί να αποδειχθεί η λήψη του δανείου αυτού από άλλα στοιχεία (π.χ. κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών του δανειστή ή του δανειζόμενου από τις οποίες να προκύπτει δόση ή επιστροφή χρημάτων), τότε ο ισχυρισμός του φορολογούμενου περί δανείου δεν μπορεί να γίνει δεκτός....»

Επειδή βάσει των ανωτέρω διατάξεων και εγκυκλίων οδηγιών, συνάγεται ότι, προκειμένου να χρησιμοποιηθεί ένα δάνειο με τη μορφή ιδιωτικού συμφωνητικού για δικαιολόγηση ποσών που χαρακτηρίζονται από τη φορολογική αρχή ως «πρωτογενείς πιστώσεις» θα πρέπει να συντρέχουν, και μάλιστα αθροιστικά, οι ακόλουθες προϋποθέσεις: α) Το δάνειο να είναι πραγματικό, β) το έγγραφο να φέρει βέβαιη χρονολογία θεωρημένη από αρμόδια αρχή και γ) το δάνειο να έχει ληφθεί πριν την πραγματοποίηση της σχετικής πίστωσης.

Επειδή, ο φορολογούμενος, ο οποίος φέρει το βάρος της απόδειξης, δεν αρκεί μόνο να επικαλείται αλλά οφείλει να αποδεικνύει τους ισχυρισμούς του με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο.

Επειδή η προσφεύγουσα προβάλλει τον ισχυρισμό ότι η πίστωση ποσού 500,00€ που πραγματοποιήθηκε σε λογαριασμό της από τον Κο, αφορά σε χρηματική διευκόλυνση του τελευταίου προς το πρόσωπό της, την οποία εν συνεχεία του επέστρεψε. Προς απόδειξη του ισχυρισμού της επικαλείται και προσκομίζει Δήλωση-Βεβαίωση του, Δικηγόρου, που φέρει ημερομηνία 22/11/2018 και με την οποία βεβαιώνει ότι: «....την 20-1-2015 κατέθεσα στην τράπεζα ALFA BANK στον λογαριασμό της, Δικηγόρο, κάτοικο Πατρών οδός, το ποσό των 500,00 ευρώ για εξυπηρέτησή της, το οποίο και μου επέστρεψε μέσα σε χρονικό διάστημα είκοσι (20) ημερών.»

Επειδή για την απόδειξη του ισχυρισμού της περί διευκόλυνσης, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε οποιοδήποτε συμφωνητικό το οποίο να θεωρήθηκε από δημόσια αρχή ή συμβολαιογράφο, ούτε υποβλήθηκε προς χαρτοσήμανση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. σύμφωνα με τα οριζόμενα στον Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου περί δανείων μεταξύ ιδιωτών. Περαιτέρω, η προσκομισθείσα δήλωση-βεβαίωση, δεν φέρει βεβαία χρονολογία που να ανάγεται σε χρόνο πριν την επικαλούμενη χορήγηση της διευκόλυνσης και σε κάθε περίπτωση προκύπτει ότι συντάχθηκε μετά την έναρξη και ενδεχομένως συνεπεία του διενεργηθέντος ελέγχου. Επιπλέον, δεν προσκομίσθηκαν τόσο στην φορολογική αρχή, όσο και στα συνημμένα της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, λοιπά στοιχεία, πέραν της προαναφερθείσας δήλωσης, από τα οποία να αποδεικνύεται ότι ο δανεισμός έλαβε πράγματι χώρα, όπως λ.χ. επιστροφή του ποσού με κατάθεση χρημάτων μέσω τραπέζης από την προσφεύγουσα προς τον δανειστή της. Συνεπώς, βάσει των ανωτέρω, δεν συντρέχουν στην εξεταζόμενη περίπτωση οι προϋποθέσεις κατά το άρθρο 806 του Αστικού Κώδικα και ως εκ τούτου λαμβάνοντας υπ' όψιν τα διαθέσιμα στοιχεία και κρίνοντας τα πραγματικά περιστατικά, η ανωτέρω πίστωση από τον Κο που πραγματοποιήθηκε σε λογαριασμό της προσφεύγουσας, συνιστά προσαύξηση περιουσίας η οποία φορολογείται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21§4 του ν. 4172/2013.

Επειδή η προσφεύγουσα προβάλλει τον ισχυρισμό ότι για την κατάθεση στις 11-11-2015 ποσού 200,00€ και στις 30-11-2015 ποσού ομοίως 200,00€ που πραγματοποιήθηκε από τον, δικηγόρο, αφορούν σε χρήματα που δαπάνησε για φωτοτυπίες δικογραφιών και τις οποίες έστειλε στην Αθήνα στο γραφείο του κου Εκ παραδρομής η φορολογική διοίκηση τον θεώρησε εντολέα της και γι' αυτό το λόγο δεν θα πρέπει να θεωρηθεί από την φορολογική διοίκηση ως μη εκδοθείσα απόδειξη.

Επειδή η προσφεύγουσα προς απόδειξη του ισχυρισμού της προσκομίζει εκτύπωση ηλεκτρονικού μηνύματος που της απέστειλε οτην 26/03/2014, από το περιεχόμενο του οποίου προκύπτει η μεταξύ τους συνεργασία σε μία επικείμενη προς εκδίκαση υπόθεση. Ωστόσο, από κανένα στοιχείο της αλληλογραφίας δεν προκύπτουν δαπάνες τις οποίες κατέβαλε η προσφεύγουσα και όφειλε στη συνέχεια ο κύριος να της αποδώσει. Επιπροσθέτως, οι εν λόγω πιστώσεις σύμφωνα τη φορολογική αρχή, δεν αποδείχτηκε ότι προέρχονται από άσκηση της ατομικής της δραστηριότητας (δεν προέκυψε συγκεκριμένη παρασχεθείσα νομική υπηρεσία), ούτε ταυτοποιήθηκαν από τον αντιπαραβολικό έλεγχο με τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία. Συνεπώς, οι εν λόγω καταθέσεις ορθώς χαρακτηρίστηκαν ως αγνώστου πηγής ή

προέλευσης και φορολογήθηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013.

Επειδή η προσφεύγουσα προβάλλει τον ισχυρισμό ότι όλα τα μικροποσά που έχουν κατατεθεί στους λογαριασμούς της, δεν θα πρέπει να θεωρηθούν ως μη εκδοθείσες αποδείξεις από την φορολογική διοίκηση, αλλά είναι ποσά που κατέθεταν οι πελάτες για την κοινοποίηση της αγωγής με δικαστικό επιμελητή.

Επειδή από την οικεία έκθεση ελέγχου προκύπτει, ως προς τα μικροποσά που επικαλείται η προσφεύγουσα, ότι αφενός δεν αποδείχτηκε ότι συνδέονται με την επαγγελματική της δραστηριότητα, όπως λανθασμένα η ίδια ισχυρίζεται, και αφετέρου πρόκειται για ονομαστικές καταθέσεις που ορθώς χαρακτηρίστηκαν ως αγνώστου πηγής ή προέλευσης, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013.

Επειδή τέλος η προσφεύγουσα προβάλλει τον ισχυρισμό ότι το ποσό των ευρώ 15.800,00 που αφορούσε καταβαλλόμενη, σύμφωνα με το με αριθμό/2014 συμβόλαιο, δόση προς τον εργολάβο-πωλητή, δεν συνιστά προσαύξηση περιουσίας για την χρήση 2015 γιατί το ποσό αυτό είχε μεν αναγραφεί ως δόση καταβλητέα την 20-12-2015, ωστόσο το ποσό αυτό δεν καταβλήθηκε ποτέ συνολικά. Ειδικότερα, ισχυρίζεται ότι συμφώνησε με τον πωλητή να καταβάλλει τα χρήματα σε αυτόν σε μικρότερες μηνιαίες δόσεις, οι οποίες ξεκίνησαν, όπως προκύπτει και από τις προσκομιζόμενες αποδείξεις πληρωμής, από τον Ιούνιο του έτους 2016. Τα δε υπόλοιπα χρήματα που είχαν καθορισθεί ως δόσεις στο ανωτέρω συμβόλαιο τις καταβάλει μήνα-μήνα ανάλογα με το ποσό που έχει όπως προκύπτει από τις αποδείξεις πληρωμής του πωλητή που αναφέρουν ως αιτιολογία είσπραξης «έναντι δόσης συμβολαίου για το Δ-1 διαμέρισμα επί της οδού».

Επειδή ως προς το ανωτέρω ποσό των 15.800,00€, η φορολογική αρχή επισημαίνει ότι η προσφεύγουσα προσκόμισε με το αρ. πρωτ./2019 υπόμνημα κάποιες αποδείξεις είσπραξης από τον εργολήπτη κ.εκδοθείσες το χρονικό διάστημα από 07/09/16-04/03/19. Ο έλεγχος σημειώνει ωστόσο ότι δεν προσκομίστηκε από την ελεγχόμενη η οικεία συμφωνία παράτασης καταβολής, ούτε τα σχετικά τραπεζικά έγγραφα πληρωμής, δεδομένου ότι βάσει του άρθρου 20 παρ. 3 του Ν. 3842/2010 (ισχύς από 22/12/16) για συνολικό ποσό καταβολής άνω των 500,00€ από ιδιώτες, η εξόφληση γίνεται με ηλεκτρονικό μέσο πληρωμής (τραπεζικό έμβασμα κ.λ.π.) και όχι με μετρητά. Παρατηρήθηκε δε η πλημμελής έκδοση των προσκομιζόμενων αποδείξεων είσπραξης (μερικώς απουσία αρίθμησης, λανθασμένη αρίθμηση, μερικώς απουσία σφραγίδας από εισπράξαντα). Ως εκ τούτου, τα προσκομιζόμενα κρίνονται

ανεπαρκή από τον έλεγχο και επομένως το ποσό των 15.800,00€ το σύγκρινε με τα δηλωθέντα εισοδήματα.

Επειδή από έλεγχο που διενεργήθηκε στο σύστημα Taxis και συγκεκριμένα στο υποσύστημα φορολογίας εισοδήματος, κατά την εξέταση της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα για το κρινόμενο φορολογικό έτος 2015, υπέβαλλε την με αρ. καταχώρησης/14-12-2016 δήλωση φορολογίας εισοδήματος. Από τα στοιχεία της εν λόγω δήλωσης, προκύπτει ότι δηλώθηκε η αγορά του επίμαχου ακινήτου από την προσφεύγουσα, με συμπλήρωση ποσού 142.000,00€ στον κωδικό 735 του εντύπου Ε1 που αφορά «Δαπάνη για αγορά ή χρονομεριστική ή χρηματοδοτική μίσθωση ακινήτων ή ανέγερση οικοδομών ή κατασκευή δεξαμενής κολύμβησης». Περαιτέρω, στην ίδια δήλωση συμπληρώθηκε στον κωδικό 781 «Ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, εισαγωγή χρημ. κεφαλαίων αλλοδ., δάνεια, δωρεές, κληρονομίες, επίδομα αλλοδ., εφάπαξ ασφ. οργ. κλπ» το ποσό των 80.000,00€ που αφορά δάνειο που έλαβε η προσφεύγουσα από την Εθνική τράπεζα. Τέλος, ποσό 70.000,00€ δηλώθηκε στον κωδικό 787 που αφορά «Ανάλωση κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε ή απαλλασσόταν από το φόρο».

Επειδή ο έλεγχος, προκειμένου να καταλογίσει το ποσό της δόσης των 15.800,00€, βασίστηκε στα αναγραφόμενα επί του με αριθ./30-12-2014 συμβολαίου αγοραπωλησίας της συμβολαιογράφου Πατρών ως προς τις δόσεις και το χρόνο καταβολής αυτών, προκειμένου να εξοφληθεί το υπόλοιπο τίμημα των 47.600,00€.

Επειδή ωστόσο επί του ανωτέρω συμβολαίου και συγκεκριμένα στο φύλλο 11 αναγράφονται τα εξής: «....Το παραπάνω οφειλόμενο τίμημα από σαράντα επτά χιλιάδες εξακόσια (47.600) ευρώ που πιστώθηκε συμφωνείται άτοκο και μόνο σε περίπτωση υπερημερίας που νοείται χωρίς επιταγή ή άλλη όχληση, με το νόμιμο τόκο υπερημερίας μέχρι τελική εξόφληση, η πληρωμή του οποίου μπορεί να εκβιαστεί με κάθε νόμιμο μέσο και με το συμβόλαιο αυτό που από τώρα οι συμβαλλόμενοι κηρύσσουν για το σκοπό αυτό τίτλο βέβαιο, εκκαθαρισμένο και εκτελεστό. Την εξόφληση του πιο πάνω τιμήματος που πιστώθηκε θα αποδεικνύει αποκλειστικά ιδιωτική έγγραφη απόδειξη του εργολάβου υπογραμμένη από αυτόν ή το νόμιμο πληρεξούσιό του ή γραμμάτιο σύστασης παρακαταθήκης σε περίπτωση άρνησης ή αδυναμίας του εργολάβου ή συμβολαιογραφική πράξη κατά την κρίση της αγοράστριας και με έξοδά της, κάθε δε άλλο μέσο απόδειξης αποκλείεται ακόμα και ο όρκος....»

Επειδή εν προκειμένω η προσφεύγουσα με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή, προσκομίζει αποδείξεις είσπραξης του Κουμε ΑΦΜγια τα ακόλουθα ποσά και τις ημερομηνίες στις οποίες αυτά φέρεται να καταβλήθηκαν:

α/α	Ημερομηνία	Ποσό
1	15/07/2016	2.400,00
2	07/09/2016	1.870,00
3	23/11/2016	1.000,00
4	29/12/2016	890,00
5	04/02/2017	960,00
6	10/03/2017	1.100,00
7	03/04/2017	800,00
8	24/04/2017	550,00
9	10/10/2017	700,00
10	01/11/2017	1.000,00
11	20/11/2017	850,00
12	25/11/2017	550,00
13	04/12/2017	600,00
14	14/12/2017	500,00
15	21/12/2017	500,00
16	29/12/2017	400,00
17	11/01/2018	400,00
18	12/01/2018	750,00
19	24/01/2018	900,00
20	30/01/2018	850,00
21	22/02/2018	900,00
22	05/03/2018	500,00
23	05/04/2018	1.600,00
25	18/04/2018	650,00
26	25/04/2018	400,00
27	03/05/2018	400,00
28	25/05/2018	800,00
29	29/05/2018	400,00
30	16/06/2018	400,00
31	25/06/2018	400,00
32	05/07/2018	400,00
33	12/07/2018	400,00
34	20/07/2018	400,00
35	28/07/2018	400,00
36	06/08/2018	400,00
37	27/08/2018	400,00
38	04/09/2018	400,00
39	14/09/2018	400,00
40	27/09/2018	400,00
41	12/10/2018	400,00
42	31/10/2018	530,00

43	09/11/2018	400,00
44	07/12/2018	800,00
45	20/01/2019	650,00
46	18/02/2019	1.050,00
47	04/03/2019	350,00
48	17/05/2019	400,00

Επειδή όπως ορίζουν οι αρχές της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου, τα διοικητικά όργανα οφείλουν να ασκούν τις αρμοδιότητές τους με βάση το περί δικαίου αίσθημά τους, με αναλογικότητα και επιείκεια και στο πλαίσιο της αρχής της νομιμότητας της δημόσιας διοίκησης. Σύμφωνα με την αρχή αυτή, η δημόσια διοίκηση οφείλει να διευκολύνει τους διοικούμενους να προστατεύουν τα συμφέροντά τους και να απολαμβάνουν τα δικαιώματά τους, παρεμποδίζοντας τις αντιφατικές δράσεις που συνεπάγονται ανεπιεικείς και άδικες προς τον διοικούμενο λύσεις.

Επειδή, από τις διατάξεις του άρθρου 17 του 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 από τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 2 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«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 τη θεωρία (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, *Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου*, 14η έκδοση, Νομική Βιβλιοθήκη, 2011, σελ 174), η αιτιολογία θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) σαφής, όταν δηλαδή καταγράφονται με διαυγή τρόπο οι σκέψεις του

διοικητικού οργάνου, με μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της, β) ειδική, όταν δηλαδή δεν είναι γενική και αόριστη, και όλα τα στοιχεία της αναφέρονται στη συγκεκριμένη περίπτωση που ρυθμίζεται με την πράξη, γ) επαρκής, όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου.

Επειδή από τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις και την πάγια νομολογία, η ενδεδειγμένη έρευνα, η διασταύρωση και η απόδειξη με αδιάσειστα στοιχεία της διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης ή πλημμέλειας, προκειμένου να καταλογισθεί ο αναλογών φόρος, αποτελούν απαραίτητες και εκ του νόμου τιθέμενες προϋποθέσεις, οι οποίες δεσμεύουν τη φορολογική διοίκηση να παρέχει επί της οικείας έκθεσης σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν τον καταλογισμό φόρων και προστίμων.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, από την εξέταση του συνόλου των εγγράφων της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής συνάγονται τα ακόλουθα:

α) η με αρ. καταχώρησης/14-12-2016 υποβληθείσα από την προσφεύγουσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος του κρινόμενου φορολογικού έτους 2015 έγινε αρχικώς αποδεκτή από τη φορολογική αρχή, καθόσον, αφού ελέγχθηκε και δεν αμφισβητήθηκε ως προς την ακρίβεια και την ορθότητά των δηλωθέντων σε αυτή, εκκαθαρίστηκε από τη φορολογική αρχή με την έκδοση της με αριθ. ειδοποίησης/14-12-2016 Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου.

β) οι αποδείξεις που προσκόμισε η προσφεύγουσα έπρεπε να αξιολογηθούν ως προς την αποδεικτική τους αξία και να ληφθούν υπ' όψιν από τον έλεγχο, καθόσον, δυνάμει των αναγραφόμενων στο υπ' αριθ./2014 συμβόλαιο αγοραπωλησίας, η εξόφληση του υπολοίπου τιμήματος των 47.600,00€ που πιστώθηκε, αποδεικνύεται αποκλειστικά με ιδιωτική έγγραφη απόδειξη του εργολάβου υπογραμμένη από αυτόν, όπως εν προκειμένω.

γ) πριν την απόρριψη των φερόμενων ως τμηματικών καταβολών εκ μέρους της προσφεύγουσας, δεν διενεργήθηκαν από τη φορολογική αρχή οι αναγκαίες ελεγκτικές επαληθεύσεις, λ.χ. διασταυρωτικός έλεγχος στον πωλητή του ακινήτου, προκειμένου να

τεκμηριωθεί αν τα ποσά που αναγράφονται στις αποδείξεις είσπραξης, πράγματι καταβλήθηκαν στις εν λόγω ημερομηνίες από την προσφεύγουσα και με ποιόν τρόπο έγιναν οι σχετικές καταβολές (μετρητοίς, μέσω τραπεζής κ.ο.κ.).

δ) δεν λήφθηκαν υπ' όψιν τα διδάγματα της λογικής και της κοινής πείρας, δυνάμει των οποίων, η καθυστέρηση εξόφλησης μιας συμβατικής υποχρέωσης, όπως η προκειμένη, συνιστά συχνά ένα πραγματικό γεγονός και δη σε περιόδους οικονομικής κρίσης, το οποίο σε κάθε περίπτωση χρήσει διερεύνησης

ε) η φορολογική αρχή στήριξε την κρίση της αποκλειστικά στα όσα αναγράφονταν επί του ως άνω συμβολαίου, χωρίς να διαπιστώσει και να αποδείξει με οποιονδήποτε τρόπο ότι πράγματι έλαβε χώρα εντός του έτους 2015 η καταβολή του ποσού των 15.800,00€, προκειμένου να καταλήξει στην κρίση ότι αυτό συνιστά εισόδημα αγνώστου πηγής ή προέλευσης και να το φορολογήσει ως προσαύξηση περιουσίας,

στ) συνακόλουθα προς τα ανωτέρω, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, η φορολογική αρχή, εφόσον δεν απέδειξε την καταβολή του επίμαχου ποσού, παρέλειψε να διενεργήσει έλεγχο αντικειμενικών δαπανών, προκειμένου να διερευνήσει εάν το ποσό αγοράς του ακινήτου καλύπτονταν από ανάλωση εισοδημάτων προηγούμενων ετών, όπως δήλωσε και η προσφεύγουσα στην υποβληθείσα δήλωση εισοδήματος του οικείου έτους.

Επειδή, εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι η φορολογική αρχή δεν τεκμηρίωσε με σαφήνεια και πληρότητα τα γεγονότα στα οποία βασίσθηκε για τη θεμελίωση της κρίσης της, ότι το ποσό των 15.800,00€ συνιστά προσαύξηση περιουσίας του κρινόμενου έτους 2015, ώστε να μεταφερθεί το βάρος της απόδειξης στην ίδια την προσφεύγουσα, κρίνεται βάσιμος ο σχετικός ισχυρισμός της και γίνεται αποδεκτός.

Επειδή η προσφεύγουσα δεν προβάλλει κανένα λόγο ως προς την επιβολή του αναλογούντος ΦΠΑ, για τις διαπιστωθείσες διαφορές ως προς την ανακριβή έκδοση στοιχείων, με την δεύτερη εκ των προσβαλλομένων πράξεων.

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 07/06/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της, με ΑΦΜκαι συγκεκριμένα:

α) την μερική αποδοχή και τροποποίηση της υπ' αριθ./2019 (αρ. ελεγχ./2019) Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Α' Δ.Ο.Υ. Πατρών και

β) την απόρριψη αυτής και την επικύρωση της υπ' αριθ./2019 (αρ. ελεγχ./2019) Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015 του Προϊσταμένου της Α' Δ.Ο.Υ. Πατρών.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης – Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Α. ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Προσαύξηση περιουσίας με βάση την παρούσα απόφαση:

Χρήση	Ποσά αρ. 21§4 ν. 4172/2013 που καταλογίζονται βάσει ελέγχου	Ποσά που δεν αποτελούν προσαύξηση βάσει της παρούσας	Καταλογισθέντα ποσά βάσει της παρούσας
2015	8.715,00	11.984,23€	8.715,00

Καθαρά κέρδη δήλωσης	6.079,82€
+ Αποκρυσβείσα ύλη (ανακριβής έκδοση)	3.559,31€
Καθαρά κέρδη παρούσας απόφασης	9.639,13€
+ Μερίσματα-τόκοι-δικαιώματα δήλωσης	1,12€
+ Προσαύξηση περιουσίας	8.715,00€
Συνολικό εισόδημα χρήσης 2015	18.355,25€

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ					
ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης		Ποσά απόφασης ΔΕΔ		Διαφορά
	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	
	Ακίνητη περιουσία				0,00
	Τόκοι	1,12	1,12		0,00
	Μερίσματα				0,00

Δικαιώματα					0,00
Ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα	6.079,82		9.639,13		3.559,31
Εισόδ. του άρθ 21 παρ.4 ν.4172/13			8.715,00		8.715,00
Αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα					0,00
Μισθωτή εργασία - Συντάξεις					0,00
Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου					0,00
Ναυτικό Εισόδημα	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
α) Αξωματικών εμπορικού ναυτικού:					0,00
β) Κατώτερου πληρώματος:					0,00
Συνολικό δηλωθέν εισόδημα	6.080,94	0,00	18.355,25	0,00	12.274,31
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται					0,00
Υπόλοιπο	6.080,94	0,00	18.355,25	0,00	12.274,31
Προστιθέμενη διαφορά δαπανών					0,00
Εκπτώσεις εισοδήματος					0,00
Φορολογητέο εισόδημα	6.080,94	0,00	18.355,25	0,00	12.274,31
Απαλλασσόμενα επιχειρημ. Δραστηριότητας					0,00
Αυτοτελώς φορολογούμενα ποσά					0,00
Συνολικό εισόδημα	6.080,94	0,00	18.355,25	0,00	12.274,31
Τεκμαρτό εισόδημα					0,00
Εισόδημα επιβολής ειδικής εισφοράς αλληλ.	6.080,94		18.355,25		12.274,31

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ Κ.ΛΠ.

Α. Φορολογητέο εισόδημα και φόρος βάσει κλίμακας	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Απόφασης ΔΕΔ (Διορθωτικός προσδιορισμός)		Διαφορά
	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	
Φορολογητέο εισόδημα	6.080,94	0,00	18.355,25	0,00	12.274,31
Φόρος κλίμακας	1.580,92		5.382,29	0,00	3.801,37
Μείον: Μειώσεις από το φόρο			0,00		0,00
Πλέον: Προσαύξηση φόρου αποδείξεων			0,00	0,00	0,00
Φόρος που αναλογεί	1.580,92	0,00	5.382,29	0,00	3.801,37
Β. Μείον					
1. Φόρος που παρακρατήθηκε στο εισόδημα από:					
α) Τόκους-Μερίσματα-Δικαιώματα	0,16		0,16		0,00
β) Επιχειρηματική δραστηριότητα	1.319,70		1.319,70	0,00	0,00
γ) Μισθωτή εργασία - Συντάξεις			0,00	0,00	0,00
δ) Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου			0,00	0,00	0,00
ε) Αλλοδαπή προέλευση			0,00	0,00	0,00
2. Φόρος που προκαταβλήθηκε			0,00	0,00	0,00
α) το προηγούμενο οικονομικό/φορολογικό έτος			0,00	0,00	0,00
β) Ειδικών περιπτώσεων			0,00	0,00	0,00
3. Φόρος που καταβλήθηκε βάσει			0,00	0,00	0,00
Μείωση επιστροφής φόρου			0,00	0,00	0,00
Υπόλοιπο φόρου (+/-)	261,06	0,00	4.062,43	0,00	3.801,37
Γ. Πλέον					
1. Προκαταβολή φόρου για το επόμενο φορολογικό έτος					0,00
2. Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτου					0,00
3. Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					0,00
Σύνολο φόρου εισοδήματος (+/-)	261,06	0,00	4.062,43	0,00	3.801,37
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			1.900,69	0,00	1.900,69
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			0,00	0,00	0,00
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτοσήμου			0,00	0,00	0,00
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης			367,10		367,10
Τέλος επιτηδεύματος	650,00		650,00		0,00
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης					0,00
.....					
Συνολικά ποσά (+/-)	911,06	0,00	6.980,22	0,00	6.069,16
Δ. ΣΥΝΟΛΑ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗΣ					
Διαφορά συμψηφισμού					
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	911,06		6.980,22		6.069,16
Πιστωτικό ποσό για επιστροφή	0,00		0,00		0,00
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή					
Τελικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	911,06		6.980,22		6.069,16

ΑΝΑΛΥΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΠΡΟΣΤΙΜΩΝ Κ.Φ.Δ.	ΥΠΟΧΡΕΟΥ		ΣΥΖΥΓΟΥ		ΣΥΝΟΛΟ διαφορών
	Φόρος	Τέλη Χαρτοσήμου	Φόρος	Τέλη Χαρτοσήμου	
Χαρακτηρισμός δήλωσης	Ανακρίβεια				
Διαφορά φόρου για επιβολή προστίμων ⁽¹⁾	3.801,37		0,00		3.801,37
Διαφορά χαρτοσήμου για επιβολή προστίμων ⁽¹⁾		0,00		0,00	0,00
Ευνοϊκότερο πρόστιμο άρθρου 58 ⁽²⁾⁽³⁾	1.900,69				
Διαφορά ποσών ελέγχου/ποσά δήλωσης (%)	1456%				
Ποσοστό προστίμου άρθρου 58	50%				
Πρόστιμο άρθρου 58	1.901				
Διαπίστωση πρόθεσης					
Ποσοστό προστίμου άρθρου 58 (προ ν. 4337/2015)					
Πρόστιμο άρθρου 58 (προ ν. 4337/2015)					
Πρόστιμο άρθρου 54 ⁽⁴⁾					

⁽¹⁾ Αναγράφεται το ποσό των διαφορών των πεδίων Υπόλοιπο φόρου (+/-) και Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων κατά περίπτωση

⁽²⁾ Η εφαρμογή του ευνοϊκότερου καθεστώτος ισχύει για χρήσεις που λήγουν μετά την 31.12.2013 και μέχρι την δημοσίευση του ν.4337/2015(17.10.2015)

⁽³⁾ Στην περίπτωση μη υποβολής δήλωσης επιβάλλεται εφόσον είναι μεγαλύτερο από το πρόστιμο που προβλέπεται από τις διατάξεις του αρθρου 54 του Κ.Φ.Δ.

⁽⁴⁾ Στην περίπτωση μη υποβολής επιβάλλεται με ιδιαίτερη πράξη εφόσον είναι μεγαλύτερο από το πρόστιμο που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ.

Β. ΦΟΡΟΣ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης ΔΕΔ
Φ.Π.Α.	814,89 €	814,89 €
Πρόστιμο αρ. 58Α ν. 4174/2013	331,66 €	331,66 €
Σύνολο για καταβολή	1.146,55 €	1.146,55 €

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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.