



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Καλλιθέα, 05/11/2019



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός Απόφασης: 2991

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. elenxis /2019) Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014 και β) υπ' αριθ. /2019 (αρ. elenxis /2019) Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014 του Προϊσταμένου της Α' Δ.Ο.Υ. Πατρών.

5. Τις: α) υπ' αριθ. /2019 (αρ. ελεγχ. /2019) Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014 και β) υπ' αριθ. /2019 (αρ. ελεγχ. /2019) Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014 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 πρωτοκόλλου ενδικοφανούς 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. /2019 (αρ. ελεγχ. /2019) Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Α' Δ.Ο.Υ. Πατρών, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 13.860,46€, πρόσθετος φόρος ύψους 6.930,23€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 1.536,27€, ήτοι, συνολικό ποσό 22.326,96€.

Με την υπ' αριθ. /2019 (αρ. ελεγχ. /2019) Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014 του Προϊσταμένου της Α' Δ.Ο.Υ. Πατρών, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος προστιθέμενης αξίας ποσού 426,63€, και πρόσθετος φόρος ύψους 79,73€, ήτοι, συνολικό ποσό 506,36€.

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/σης 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 2014 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
2014	Από έλεγχο που διενεργήσαμε στους τραπεζικούς λογαριασμούς διαπιστώσαμε το έτος 2014 προσαύξηση εισοδήματος.	Μη έκδοση σαράντα επτά (47) Α.Π.Υ. συνολικής αξίας 45.380,00	4.350,00	-----	14.344,73	64.074,73

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 ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ

ΧΡΗΣΗ 2014					
A/A	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΘΕΣΗΣ
2		ΕΤΕ	.....	3/1/2014	150,00
3		ΕΤΕ	.....	23/1/2014	700,00
4		ΕΤΕ	.....	30/1/2014	250,00
10		ΕΤΕ	.....	20/3/2014	70,00
14		ΕΤΕ	.....	2/5/2014	200,00
15		ΕΤΕ	.....	6/5/2014	200,00
17		ΕΤΕ	.....	27/5/2014	50,00
18		ΠΕΙΡΑΙΩΣ	.....	28/5/2014	450,00
19		ΕΤΕ	.....	30/5/2014	50,00
21		ΕΤΕ	.....	24/6/2014	350,00
22		ΕΤΕ	.....	2/7/2014	2.300,00
23		ΕΤΕ	.....	10/7/2014	500,00
24		ΠΕΙΡΑΙΩΣ	.....	16/7/2014	300,00
25		ΠΕΙΡΑΙΩΣ	.....	25/7/2014	200,00
27		ΠΕΙΡΑΙΩΣ	.....	6/8/2014	300,00
28		ΕΤΕ	.....	13/8/2014	500,00
29		ΕΤΕ	.....	25/8/2014	300,00
30		ΕΤΕ	.....	26/8/2014	100,00
31		ΕΤΕ	.....	2/9/2014	200,00
32		ΑΛΡΗΑ	.....	4/9/2014	200,00
34		ΠΕΙΡΑΙΩΣ	.....	9/9/2014	200,00
35		ΕΤΕ	.....	24/9/2014	150,00
38		ΕΤΕ	.....	26/9/2014	250,00
41	ΜΤΦ ΑΠ'Ο ΛΟΓ/ΣΜΟ	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	.....	24/10/2014	13.200,00
42	ΜΤΦ ΑΠ'Ο ΛΟΓ/ΣΜΟ	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	.....	24/10/2014	5.000,00
43	ΜΤΦ ΑΠ'Ο ΛΟΓ/ΣΜΟ	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	.....	27/10/2014	5.816,00
44	ΜΤΦ ΑΠ'Ο ΛΟΓ/ΣΜΟ Κ	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	.....	27/10/2014	1.704,00
45	ΜΤΦ ΑΠ'Ο ΛΟΓ/ΣΜΟ	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	.....	29/10/2014	5.700,00
48		ΕΤΕ	.....	11/11/2014	200,00
50		ΑΛΡΗΑ	.....	17/12/2014	150,00
51		ΑΛΡΗΑ	.....	22/12/2014	200,00

ΧΡΗΣΗ 2014					
A/A	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΘΕΣΗΣ
52		ALPHA	.....	24/12/2014	300,00
53		ALPHA	.....	30/12/2014	300,00
ΣΥΝΟΛΟ					40.540,00

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 40.540,00€ 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 Κατάθεσης	Εκδοθέν Φορολογικό Στοιχείο			Ορθή έκδοση		Ανακρίβεια	
			Καθ. Αξία	Φ.Π.Α.	Νο	Καθ. Αξία	Φ.Π.Α.	Καθ. Αξία	Φ.Π.Α.
1	2/1/14	250,00	89,00	20,47	ΑΠΥ 852/13-1/14	203,25	46,75	114,25	26,28
5	14/02/14	200,00	117,00	26,91	ΤΠΥ 5/22-1-14	162,60	37,40	45,60	10,49
6	17/02/14	300,00	89,00 149,00	20,47 34,27	ΑΠΥ 859/19-2-14	609,76	140,24	371,76	85,50
7	10/03/14	200,00			ΑΠΥ 864/10-3-14				
8	14/03/14	250,00							
9	20/03/14	750,00	256,00	58,88	ΑΠΥ 879/6-5-14	1.016,26	233,74	760,26€	174,86
49	16/12/14	500,00							
13	30/04/14	200,00	117,00	26,91	ΤΠΥ 7/6-5-14	162,60	37,40	45,60	10,49
39	08/10/14	200,00	89,00 168,00	20,47 38,64	ΑΠΥ 925/15-10-14	406,50	93,50	149,50	34,39
40	24/10/14	300,00			930/31-10-14				
36	24/09/14	760,00	250,00	57,50	ΤΠΥ 6/29-1-14	617,88	142,12	367,88	84,62
ΣΥΝΟΛΑ		3.910,00	1.324,00	304,52		3.178,85	731,15	<u>1.854,85</u>	<u>426,63</u>

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 2014 ως ακολούθως:

Καθαρά κέρδη δήλωσης	12.016,06€
+ Αποκρυσείσα ύλη (ανακριβής έκδοση)	1.854,85€
Καθαρά κέρδη ελέγχου	13.870,91€
+ Μερίσματα-τόκοι-δικαιώματα δήλωσης	83,49€
+ Προσαύξηση περιουσίας	40.540,00€
Συνολικό εισόδημα ελέγχου χρήσης 2014	54.494,40€

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 2014 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 $(120 \text{ μήνες} \times 2\% \text{ ανά μήνα} = 240\%, \text{ το οποίο δεν μπορεί να υπερβεί ποσοστό } 120\% \text{ βάσει της παρ. 4 του άρθρου 2 περ. β' του ν. 2523/97, άρα } 120\% \times 1.421,74\text{€} =) 1.706,09\text{€}$. Το πρόστιμο του άρθρου 58 παρ. 1 περ. γ' ΚΦΔ ανέρχεται σε : $50\% \times$

1.421,74€ = 710,87€, 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 μήνες Χ 0,73% Χ 1.421,74=) 498,18€, ήτοι συνολικό ποσό (710,87 + 498,18=) 1209,05€. 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 άρθ. 21 του ΚΦΕ, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

2. Επιπλέον, με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ΚΦΔ ορίζεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

3. Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα.

Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, όπως οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, τραπεζικές

καταθέσεις και πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια, ομόλογα, αμοιβαία κεφάλαια κλπ.), η οποία δεν δικαιολογείται από τα εισοδήματα που δηλώνει ο φορολογούμενος. Η μεταβολή της σύνθεσης ή της διατήρησης της περιουσίας δεν σημαίνει απαραίτητα και την προσαύξησή της.

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 προβάλλει τον ισχυρισμό ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις τυγχάνουν άκυρες, αφού στερούνται ειδικής και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας.

Επειδή από το σύνολο των εγγράφων του φακέλου της εξεταζόμενης υπόθεσης διαπιστώνεται ότι στις προσβαλλόμενες πράξεις δεν υπάρχει πλημμελής αιτιολογία, η οποία να καθιστά αυτές ακυρωτέες, ως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα, διότι στις οικείες εκθέσεις ελέγχου αναγράφονται όλα τα στοιχεία εκείνα για κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, με βάσει τα οποία στοιχειοθετούνται οι καταλογιζόμενες διαφορές, που καθιστούν τις προσβαλλόμενες πράξεις νόμιμες.

Επειδή τα βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρεια (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Στην προκειμένη περίπτωση, οι εκθέσεις ελέγχου, αποτελούν την αιτιολογία των επίδικων πράξεων (Ι.Δ. Αναστόπουλος - Θ.Π. Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2003, σελ. 504) και αναγράφουν τις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων. Στις εκθέσεις ελέγχου, επίσης, εκτίθεται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων, όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπεριστατωμένα. Στις ίδιες εκθέσεις γίνεται η υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον κανόνα δικαίου, ενώ στις προσβαλλόμενες πράξεις γίνεται ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων σε συνέχεια των διαπιστώσεων του ελέγχου. Επομένως, σε καμία περίπτωση η αιτιολογία των υπό κρίση πράξεων δεν είναι αόριστη και ανεπαρκής.

Επειδή επιπροσθέτως, η προσφεύγουσα, διατείνεται ότι η φορολογική αρχή ουδόλως αιτιολογεί εάν οι ελεγχόμενες καταθέσεις του έτους 2014 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 2014 με αριθ. 32, 50, 51, 52 και 53 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 2014 (χρήση 2014) 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, σύμφωνα με τα ανωτέρω, 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 τις καταθέσεις με αύξοντες αριθμούς 2 και 3 που πραγματοποιήθηκαν την 03-01-2014 και 23-01-2014, ποσών 150,00€ και 700,00€ αντίστοιχα από την, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι δεν πρέπει να θεωρηθούν από τη φορολογική διοίκηση ως μη εκδοθείσες αποδείξεις για τα χρήματα που κατατέθηκαν. Για την απόδειξη τούτου προσκομίζει σχετικά παραστατικά, δικόγραφα και αποφάσεις.

Επειδή όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου αλλά και σύμφωνα με όσα η φορολογική αρχή επισημαίνει, τόσο επί της οικείας έκθεσης ελέγχου, όσο και επί των εγγράφων απόψεων επί της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής, η προσφεύγουσα για την απόδειξη του ισχυρισμού της δεν επικαλείται συγκεκριμένη εκδοθείσα ΑΠΥ. Επιπροσθέτως, ο έλεγχος έκρινε ότι οι εν λόγω πιστώσεις δεν αποτελούν αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη, καθόσον δεν αποδείχθηκε ότι σχετίζονται με την επαγγελματική της δραστηριότητα, όπως ανακριβώς ισχυρίζεται η προσφεύγουσα. Ως εκ τούτου, δεδομένου ότι δεν αποδείχτηκε η πηγή ή η αιτία προέλευσης, ορθώς οι προαναφερθείσες συναλλαγές καταλογίστηκαν ως προσαύξηση

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

Επειδή η προσφεύγουσα προβάλλει τον ισχυρισμό ότι για την κατάθεση με αύξοντα αριθμό 24 που πραγματοποιήθηκε στις 16/07/2014 ποσού ευρώ 300,00 από τον, αφορά ποσό που κατατέθηκε από τον πελάτη της για κατάθεση αγωγής, όπως προκύπτει από την σχετική αγωγή που προσκομίζει και τα χρήματα προκαταβλήθηκαν για την προετοιμασία της αγωγής.

Επειδή ο ανωτέρω ισχυρισμός, αλυσιτελώς προβάλλεται από την προσφεύγουσα, καθόσον, δεν προσκομίζεται προς επίρρωσή του, οποιοδήποτε εκδοθέν φορολογικό στοιχείο. Επιπροσθέτως, η εν λόγω πίστωση σύμφωνα τη φορολογική αρχή, δεν αποδείχτηκε ότι προέρχεται από άσκηση της ατομικής της δραστηριότητας (δεν προέκυψε συγκεκριμένη παρασχεθείσα νομική υπηρεσία), ούτε ταυτοποιήθηκε από τον αντιπαραβολικό έλεγχο με τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία. Συνεπώς, η εν λόγω κατάθεση ορθώς χαρακτηρίστηκε ως αγνώστου πηγής ή προέλευσης και φορολογήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι για την πίστωση με αύξοντα αριθμό 22 που πραγματοποιήθηκε στις 02/07/2014 ποσού ευρώ 2.300,00 από τον, δεν αφορά σε μη εκδοθείσα απόδειξη, αλλά πρόκειται για ποσό που της δάνεισε και το οποίο επέστρεψε, όπως προκύπτει από την σχετική υπεύθυνη δήλωση που προσκομίζει.

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 προσαύξησης 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 2.300,00€ που πραγματοποιήθηκε σε λογαριασμό της από τον Κο, αφορά σε χορήγηση δανείου από τον τελευταίο, το οποίο εν συνεχεία του επέστρεψε. Προς απόδειξη του ισχυρισμού της επικαλείται και προσκομίζει Υπεύθυνη Δήλωση του, η οποία φέρει την 28/11/2018 θεώρηση του γνησίου υπογραφής από υπάλληλο του ΚΕΠ 384 του Δήμου Πατρέων και με την οποία ο ανωτέρω δηλώνει: «Δάνεισα την 2-7-2014 την Κ., Δικηγόρο, κάτοικο Πατρών οδός, το ποσό των ευρώ 2.300,00 το οποίο κατέθεσα στον τραπεζικό λογαριασμό που διατηρεί στην Εθνική Τράπεζα της Ελλάδος. Το ποσό αυτό της το δάνεισα προς διευκόλυνσή της, το οποίο και

μου επέστρεψε μέσα σε ένα τετράμηνο. Καμία αξίωση για το ποσό αυτό δεν διατηρώ εναντίον της.»

Επειδή για την απόδειξη του ισχυρισμού της περί δανείου, 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 υπεύθυνη δήλωση, φέρει μεν θεώρηση γνησίου υπογραφής, χωρίς ωστόσο να φέρει βεβαία χρονολογία πριν την επικαλούμενη χορήγηση του δάνειο 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 υπεύθυνης δήλωσης, από τα οποία να αποδεικνύεται ότι ο δανεισμός έλαβε πράγματι χώρα, όπως λ.χ. επιστροφή του φερόμενου δανείου με κατάθεση του ποσού μέσω τραπεζής από την προσφεύγουσα προς τον δανειστή της. Συνεπώς, βάσει των ανωτέρω, δεν συντρέχουν στην εξεταζόμενη περίπτωση οι προϋποθέσεις σύστασης ή συνομολόγησης δανείου 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 ποσού 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 τέλος 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. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994.

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.

Επειδή δεν υφίστανται λόγοι ουσίας που να θίγουν το κύρος των προσβαλλόμενων με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή πράξεων.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 07/06/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, με ΑΦΜ και την επικύρωση των: α) υπ' αριθ. /2019 (αρ. elenxis /2019) Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014 και β) υπ' αριθ. /2019 (αρ. elenxis /2019) Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014 του Προϊσταμένου της Α' Δ.Ο.Υ. Πατρών.

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

Α. ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης ΔΕΔ
Φόρος Εισοδήματος	13.860,46 €	13.860,46 €
Πρόσθετος Φόρος/Πρόστιμο (αρ. 49 ν. 4509/17)	6.930,23 €	6.930,23 €
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	1.536,27 €	1.536,27€
Σύνολο για καταβολή	22.326,96 €	22.326,96 €

Β. ΦΟΡΟΣ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης ΔΕΔ
Φ.Π.Α.	426,63 €	426,63 €
Πρόσθετος Φόρος/Πρόστιμο (αρ. 49 ν. 4509/17)	79,73 €	79,73 €
Σύνολο για καταβολή	506,36 €	506,36 €

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.