



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 22/03/2019

Αριθμός απόφασης: 980

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α6**

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604529

ΦΑΞ : 213 1604567

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 ισχύει.

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».

δ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

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. Την από 22/11/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός και, κατά των: α) υπ' αριθ./2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2013, β) υπ' αριθ./2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πλοίων, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Τις: α) υπ' αριθ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2013, β) υπ' αριθ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πλοίων των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 15/10/2018 οικείες εκθέσεις μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ της αρμόδιας Δ.Ο.Υ..
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Πλοίων.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 22/11/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του , 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./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πλοίων οικονομικού έτους 2013, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 6.092,51 ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 58 ν. 4174/2013 ύψους 2.104,49 ευρώ, πλέον εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 1.337,48 ευρώ, μείον 22,50 ευρώ έκπτωσης λόγω υποβολής μέσω ίντερνετ, ήτοι συνολικό ποσό **9.511,98 ευρώ**.

Με την υπ' αριθ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πλοίων φορολογικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 218,38 ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 58Α' ν. 4174/2013 ύψους 109,19 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **327,57 ευρώ**.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία των από 15/10/2018 εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Πλοίων, οι οποίες συντάχθηκαν μετά από έλεγχο που διενεργήθηκε για τη φορολογική περίοδο 01/01/2012-31/12/2012 δυνάμει της υπ' αριθ./.../...../2018 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ..

Ειδικότερα, από την εφαρμογή Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας του Συστήματος Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών και Προϊόντων, διαπιστώθηκε προσαύξηση περιουσίας συνολικού ύψους 30.415,84 ευρώ, από καταθέσεις χρηματικών ποσών σε τραπεζικούς λογαριασμούς, για τα οποία δεν αποδείχθηκε η πηγή και η αιτία προέλευσής τους ή ότι τα ποσά αυτά φορολογήθηκαν ή απαλλάχθηκαν νόμιμα του φόρου, και συνεπώς, φορολογούνται σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 εδ. α' του άρθρου 48 του ν. 2238/94.

Περαιτέρω, ο προσφεύγων κατά την κρινόμενη περίοδο 01/01/2012-31/12/2012 δραστηριοποιούνταν στην εκμετάλλευση δύο ιδιόκτητων τουριστικών σκαφών αναψυχής χωρίς πλήρωμα. Τα εισοδήματα από την εν λόγω δραστηριότητα φορολογούνται κατ' ειδικό τρόπο με βάση τις διατάξεις του άρθρου 2 του ν. 27/1975, σύμφωνα με τις οποίες η καταβολή του φόρου πλοίων εξαντλεί την υποχρέωση του πλοιοκτήτη από τον φόρο εισοδήματος. Ωστόσο, από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων δεν καταχώρησε στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων-εξόδων την με αρ./2012 Απόδειξη Παροχής Υπηρεσιών για ναύλο που αφορούσε το χρονικό διάστημα από 15/09/2012 έως και 29/09/2012 του σκάφους «.....» προς τον ιδιώτη συνολικού ναύλου 3.578 ευρώ (σχετικό ναυλοσύμφωνο:/2012). Συνεπεία αυτού, καταλογίσθηκε από τη φορολογική αρχή η σχετική παράβαση και λαμβάνοντας υπ' όψιν το γεγονός ότι αυτή δεν ήταν μεγάλης έκτασης και δεν επηρέαζε το κύρος των βιβλίων, και λαμβάνοντας υπ' όψιν ότι τα εν λόγω έσοδα απαλλάσσονται από τον φόρο εισοδήματος, καταλογίστηκε μόνο ο αναλογούν ΦΠΑ που δεν είχε συμπεριληφθεί στις φορολογητέες ή απαλλασσόμενες εκροές, με την δεύτερη εκ των προσβαλλομένων πράξεων.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενος τα ακόλουθα:

- Ο έλεγχος δεν ισχυρίστηκε, ούτε απέδειξε ότι οι ένδικες καταθέσεις συντέλεσαν σε προσαύξηση περιουσίας του ή ότι αυτές καθ' εαυτές αποτελούν προσαύξηση της περιουσίας. Περαιτέρω, ο έλεγχος δεν συνέκρινε τα δηλωθέντα εισοδήματα από τις δηλώσεις των προηγούμενων ετών, που είχε στη διάθεσή του με τα ποσά των τραπεζικών καταθέσεων της ελεγχόμενης χρήσης, ούτε συνέκρινε την περιουσιακή του κατάσταση στην αρχή και το τέλος της ελεγχόμενης χρήσης, ώστε να οδηγηθεί σε

ασφαλές συμπέρασμα ότι επήλθε ή δεν επήλθε επαύξηση της περιουσιακής του κατάστασης.

- Ο έλεγχος εντελώς αδικαιολόγητα και αναπόδεικτα δεν δέχτηκε τις δοθείσες εξηγήσεις, ότι δηλαδή οι ένδικες καταθέσεις αποτελούσαν προϊόν προγενέστερων πλησιόχρονων αναλήψεων, κατά παράβαση των όσων διαλαμβάνονται στις οδηγίες του Υπ. Οικ. που δόθηκαν με την εγκύκλιο ΠΟΛ 1175/2017.

Προς επίρρωση δε των ισχυρισμών του, προσκομίζει αντίγραφο του υποβληθέντος με αρ. πρωτ./2018 υπομνήματος προς τη φορολογική αρχή με συνημμένα 37 αντίγραφα αποδεικτικών αναλήψεων, συνολικού ποσού 38.530,00€.

Επειδή στις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994, όπως ίσχυε κατά τη χρήση 2012, ορίζεται:

«3. Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α΄ έως Ζ΄ της παρ. 2 του άρθρου 4.

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.».

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 προσαύξή 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 φορολογική αρχή, μετά την επεξεργασία των τραπεζικών κινήσεων των λογαριασμών του προσφεύγοντος, έκρινε ότι, από το σύνολο των κινήσεων, δεν αιτιολογούνται και δεν αποδεικνύεται η πηγή και αιτία προέλευσης πιστώσεων συνολικού ύψους 30.415,84 ευρώ, οι οποίες απεικονίζονται αναλυτικά ανά ημερομηνία και τραπεζικό λογαριασμό στον κατωτέρω πίνακα

Τράπεζα	Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής
.....		11/01/2012	2.000,00
.....		16/01/2012	1.000,00
.....		15/02/2012	1.050,00
.....		26/04/2012	600,00
.....		09/06/2012	10.000,00

.....		03/07/2012	900,00
.....		24/07/2012	3.000,00
.....		31/07/2012	1.165,84
.....		10/08/2012	1.000,00
.....		10/08/2012	2.000,00
.....		26/10/2012	2.000,00
.....		31/10/2012	2.000,00
.....		01/11/2012	1.000,00
.....		30/11/2012	2.700,00
ΣΥΝΟΛΟ			30.415,84

Επειδή ο προσφεύγων, τόσο με το υπ' αριθ./2018 Υπόμνημά του προς τη Δ.Ο.Υ. Πλοίων, όσο και με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, ισχυρίζεται ότι τα συγκεκριμένα ως άνω ποσά, αφορούν αποδεδειγμένες επανακαταθέσεις και προέρχονται από αναλήψεις που διενεργήθηκαν σε χρόνο ελαφρώς προγενέστερο των ελεγχόμενων καταθέσεων ή ακόμη και την ίδια ημέρα με αυτές.

Επειδή σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 16 του ν. 2238/1994, όπως ίσχυε για την κρινόμενη χρήση 2012:

«Αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες

1. Για τον προσδιορισμό του αντικειμενικού εισοδήματος με βάση τη συνολική ετήσια δαπάνη του φορολογουμένου, της συζύγου του και των προσώπων που συνοικούν και τους βαρύνουν λαμβάνονται υπόψη τα ακόλουθα:

α) Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη, με βάση τα τετραγωνικά μέτρα της ιδιοκατοικούμενης ή μισθωμένης ή της δωρεάν παραχωρούμενης κύριας κατοικίας.....

β) Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη, που εκτιμάται με βάση τα τετραγωνικά μέτρα μιας ή περισσότερων ιδιοκατοικούμενων ή μισθωμένων δευτερευουσών κατοικιών.....

γ) Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη επιβατικού αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης...

δ) Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη που καταβάλλεται για ιδιωτικά σχολεία...

ε) Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη που καταβάλλεται για οικιακούς βοηθούς, οδηγούς αυτοκινήτων, δασκάλους και λοιπό προσωπικό...

στ) Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη με βάση σκάφη αναψυχής ιδιωτικής χρήσης...

ζ) Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη για αεροσκάφη, ελικόπτερα και ανεμόπτερα...

η) Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη, εξωτερικής δεξαμενής κολύμβησης....

θ) Η ελάχιστη ετήσια αντικειμενική δαπάνη του φορολογούμενου...

2. Το ετήσιο συνολικό ποσό της αντικειμενικής δαπάνης, που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, **μπορεί να αμφισβητηθεί από το φορολογούμενο** όταν αυτό είναι μεγαλύτερο από την πραγματική δαπάνη του φορολογούμενου και των μελών που τον βαρύνουν, εφόσον αυτό αποδεικνύεται από τον υπόχρεο με βάση πραγματικά περιστατικά ή στοιχεία. Τέτοια περιστατικά συντρέχουν ιδίως στο πρόσωπο των υπόχρεων, οι οποίοι:

α) υπηρετούν τη στρατιωτική θητεία τους στις Ένοπλες Δυνάμεις,

β) είναι φυλακισμένοι,

γ) νοσηλεύονται σε νοσοκομείο ή κλινική,

δ) είναι άνεργοι και δικαιούνται βοήθημα ανεργίας,

ε) συγκατοικούν με συγγενείς πρώτου βαθμού και έχουν μειωμένες δαπάνες διαβίωσης, λόγω αποδεδειγμένης συμβολής στις δαπάνες αυτές των συγγενών τους με την προϋπόθεση ότι οι τελευταίοι αυτοί έχουν εισόδημα από εμφανείς πηγές,

στ) είναι ορφανοί ανήλικοι οι οποίοι έχουν στην κυριότητά τους επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης από κληρονομιά του πατέρα ή της μητέρας τους και

ζ) προσκομίζουν στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται ότι για λόγους ανώτερης βίας πραγματοποίησαν δαπάνη μικρότερη από την αντικειμενική.

Όταν συντρέχει μία ή περισσότερες από τις περιπτώσεις αυτές, ο φορολογούμενος υποχρεούται να υποβάλει μαζί με τη δήλωσή του και τα αναγκαία δικαιολογητικά για την απόδειξη των ισχυρισμών του. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας ελέγχει την αλήθεια των ισχυρισμών και την ακρίβεια των αποδεικτικών στοιχείων του φορολογούμενου και μειώνει ανάλογα την ετήσια αντικειμενική δαπάνη, στην οποία αναφέρονται οι ισχυρισμοί και τα αποδεικτικά στοιχεία.

Στις πιο πάνω α' και ε' περιπτώσεις, η διαφορά μεταξύ της αντικειμενικής δαπάνης και της πραγματικής δαπάνης λαμβάνεται υπόψη για τον υπολογισμό της συνολικής αντικειμενικής δαπάνης του γονέα ή του τέκνου που συμβάλλει στις δαπάνες διαβίωσης του υπόχρεου. Αν πρόκειται για τους γονείς, η διαφορά αντικειμενικής δαπάνης καταλογίζεται σε εκείνον που έχει το μεγαλύτερο εισόδημα.

Επειδή σύμφωνα με το με αρ πρωτ. ΔΕΛ Β 1167194 ΕΞ 2014 έγγραφο του Υπ. Οικ. σε περίπτωση διενέργειας φορολογικού ελέγχου χωρίς την χρήση εμμέσων τεχνικών, όπως στην προκειμένη περίπτωση, η ελεγκτική αρχή προσδιορίζει τα ακαθάριστα έσοδα του

φορολογουμένου χωρίς να ζητά από τον φορολογούμενο να προσδιορίσει τις κάθε είδους πραγματικές δαπάνες. Κατά συνέπεια, οι ελάχιστες δαπάνες που λαμβάνει υπόψη ο έλεγχος είναι οι τεκμαρτώσ προσδιοριζόμενες δαπάνες των διατάξεων των άρθρων 16 και 17 του Κ.Φ.Ε. όπως αυτές ισχύει κατά την κρινόμενη χρήση.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με την από 15/10/2018 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, της Δ.Ο.Υ. Πλοίων, προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο οι οικογενειακές τεκμαρτές δαπάνες του προσφεύγοντος κατά την κρινόμενη χρήση 2012, σύμφωνα με το άρθρο 16 του ν. 2238/1994, οι οποίες ανέρχονται στο συνολικό ποσό των 44.820,00 € και συγκεκριμένα στο ποσό των 37.510,00€ ατομικά για τον προσφεύγοντα και σε 7.310,00€ για τη σύζυγό του.

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

«Β. ... το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, ΣτΕ 2442/2013, ΣτΕ 886/2005 κ.ά.) – Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της, διότι μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη – Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση ... Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων...».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 65 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.): «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 φόρου.»

Επειδή το εν λόγω προσδιορισθέν ποσό τεκμαρτών δαπανών, δεν αμφισβητήθηκε από τον προσφεύγοντα, ούτε κατά τη διάρκεια του ελέγχου, ούτε και στο πλαίσιο της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, καθόσον δεν προσκομίστηκαν στοιχεία ούτε προβλήθηκαν ισχυρισμοί ότι οι πραγματικές δαπάνες διαβίωσής του ήταν μικρότερες από τις τεκμαρτώσ προσδιορισθείσες.

Επειδή κρίσιμο στοιχείο για τη βασιμότητα του ισχυρισμού του προσφεύγοντος περί επανακαταθέσεων χρημάτων, δεν είναι ο χρόνος που μεσολάβησε μεταξύ αναλήψεων και καταθέσεων. Σε κάθε περίπτωση, πρωτίστως πρέπει να εξετάζεται εάν τα αναληφθέντα ποσά από τους λογαριασμούς του προσφεύγοντα, επαρκούσαν κατ' αρχάς για να καλύψουν το ελάχιστο κόστος διαβίωσης του, και στη συνέχεια να μένει επαρκές υπόλοιπο εις χείρας του, προκειμένου να πραγματοποιήσει τις συγκεκριμένες καταθέσεις.

Επειδή στην υπό εξέταση υπόθεση τα συνολικά οικογενειακά έξοδα διαβίωσης του προσφεύγοντος υπολογίστηκαν βάσει του άρθρου 16 του ν. 2238/1994 σε 44.820,00 €, ενώ τα προσκομισθέντα παραστατικά αναλήψεων ανέρχονται σε 38.530,00€. Συνεπώς, βάσει των ανωτέρω αναφερόμενων, συνάγεται ότι οι επίμαχες καταθέσεις, δεν αποτελούσαν προϊόν προερχόμενο από τις επικαλούμενες αναλήψεις, καθόσον τα αναληφθέντα ποσά, δεν επαρκούσαν ώστε να καλύψουν τα συνολικά έξοδα διαβίωσής του, και ως εκ τούτου, δεν ήταν δυνατόν να μείνει εις χείρας του προσφεύγοντος διαθέσιμο υπόλοιπο προς κατάθεση. Περαιτέρω, τα ανωτέρω ενισχύονται και από την αντιπαραβολή των παραστατικών ανάληψης, από την οποία διαπιστώνεται ότι πρόκειται επί το πλείστον για περιστασιακές αναλήψεις πολύ μικρών ποσών (λ.χ. αναλήψεις ύψους 50 €, 180 € κλπ), οι οποίες σύμφωνα με τα δεδομένα της κοινής πείρας και λογικής, δεν έχουν σκοπό αποταμιευτικό, αλλά διενεργούνται προκειμένου να καλύψουν τρέχουσες δαπάνες διαβίωσης.

Επειδή βάσει των προαναφερομένων, ορθώς κρίθηκε από τη φορολογική αρχή ότι τα ποσά των κρινόμενων πιστώσεων, λαμβάνοντας υπ' όψη το ύψος αυτών και την οικονομική δυνατότητα πραγματοποίησης επανακατάθεσης των αναληφθέντων ποσών, αποτελούν προσαύξηση περιουσίας και συντρέχει περίπτωση εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 48 §3 του ν. 2238/1994.

Επειδή, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή, στρέφεται και κατά της υπ' αριθ./2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012. Ωστόσο, ο προσφεύγων, ενώ αιτείται την ακύρωση αυτής, δεν προβάλλει κανέναν σχετικό ισχυρισμό, ούτε κάνει οποιαδήποτε αναφορά στον εν λόγω καταλογισμό. Ως εκ τούτου, η κρινόμενη ενδικοφανής προσφυγή κατά το μέρος που

στρέφεται κατά της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης είναι αόριστη και ανεπίδεκτη εκτίμησης, καθόσον δεν περιέχει κανέναν λόγο που να πλήττει το κύρος και τη νομιμότητα της πράξης αυτής.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 22/11/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ και την επικύρωση των: α) υπ' αριθ./2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2013 και β) της υπ' αριθ./2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πλοίων.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

α) Φόρος Εισοδήματος

Προσαύξηση περιουσίας κατ' εφαρμογή της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994 και της ΠΟΛ 1095/2011 με βάση την παρούσα απόφαση:

Χρήση	Ποσά αρ. 48§3 ν. 2238/94 που καταλογίζονται βάσει ελέγχου	Ποσά που δεν αποτελούν προσαύξηση βάσει της παρούσας	Καταλογισθέντα ποσά βάσει της παρούσας
2012	30.415,84	0,00	30.415,84

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης ΔΕΔ
Φόρος Εισοδήματος	6.092,51 €	6.092,51 €
Πρόστιμο άρ. 58 ν. 4174/2013	2.104,49 €	2.104,49 €
Εισφορά Αλληλεγγύης	1.337,48 €	1.337,48 €
Έκπτωση λόγω υποβολής μέσω ίντερνετ	-22,50 €	-22,50 €
Σύνολο για καταβολή	9.511,98 €	9.511,98 €

β) ΦΠΑ

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης ΔΕΔ
Φόρος Προστιθέμενης Αξίας	218,38 €	218,38 €
Πρόστιμο άρ. 58Α ν. 4174/2013	109,19 €	109,19 €
Σύνολο για καταβολή	327,57 €	327,57 €

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

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

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

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Σ η μ ε ι ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.