



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 01 / 03 / 2019

Αριθμός Απόφασης **782**

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Fax : 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).

β. της παρ. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94)

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

δ. του Π.Δ 111/2014 (ΦΕΚ Α' 178) «*Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών*»

ε. του άρθρου 6 της υπ' αριθμ. Δ6Α1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «*Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων και μετονομασία ορισμένων από αυτές*», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

στ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,

3. Την υπ' 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 **01/11/2018** και με αριθμ. πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή της του με **ΑΦΜ:**, κατοίκου, επί της οδού αρ., τ.κ., κατά των από **14/09/2018** και αριθμούς και Οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού **Φόρου Εισοδήματος** οικ. ετών **2013** και **2014** αντίστοιχα, των από **14/09/2018** και αριθμούς και Οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού **Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης** οικ. ετών **2013** και **2014** αντίστοιχα, καθώς και της υπ' αριθμ. /2018 Οριστικής πράξης προσδιορισμού προστίμου φορολογικού έτους 2014, που εξέδωσε η προϊσταμένη του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,

5. Τις ανωτέρω Οριστικές Πράξεις του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, καθώς και τις από **14/09/2018** εκθέσεις μερικού ελέγχου **φορολογίας Εισοδήματος** και Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων της ίδιας Υπηρεσίας, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση,

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης,

Επί της από **01/11/2018** και με αριθ. πρωτοκόλλου **ενδικοφανούς προσφυγής** της του με **ΑΦΜ:**, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, δεδομένου ότι η κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων έγινε στις **02/10/2018**, μετά δε τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Σύντομο Ιστορικό

Δυνάμει της υπ' αριθμ./2017 Εντολής Ελέγχου, της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ, διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος οικ. ετών **2012 - 2014** στον με **ΑΦΜ:**, σύζυγο της προσφεύγουσας, στον οποίο διαπιστώθηκε βάσει της από 27.12.2017 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του ΚΕΦΟΜΕΠ, προσαύξηση περιουσίας από καταθέσεις χρηματικών ποσών, για τα οποία δεν αποδείχθηκε η πηγή και η αιτία προέλευσής τους ή ότι τα ποσά αυτά φορολογήθηκαν ή απαλλάχθηκαν νόμιμα του φόρου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 48§3 του ν. 2238/94, κατά δε των εκδοθέντων οριστικών πράξεων, υπέβαλε την υπ' αριθμ./**29-01-2018 Ενδικοφανή Προσφυγή**, η οποία εξετάστηκε από την υπηρεσία μας και εκδόθηκε η υπ' αριθμ./**29-05-2018 Απορριπτική Απόφασή της**. Περαιτέρω, από την προϊσταμένη της ίδιας ως άνω υπηρεσίας, εκδόθηκε η υπ' αριθμ./**2018 Εντολή ελέγχου** προκειμένου να διενεργηθεί έλεγχος στην προσφεύγουσα, δεδομένου ότι ήταν συνδικαιούχος λογαριασμών μαζί με τον ως άνω σύζυγό της.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα, διαπιστώθηκαν τα κατωτέρω:

1. Προσαύξηση Περιουσίας

Στην διάθεση του ελέγχου τέθηκε ηλεκτρονικό αρχείο με τις κινήσεις των τραπεζικών λογ/σμών και λοιπών χρηματοοικονομικών προϊόντων, οικονομικών ετών 2013 – 2014, στους οποίους η προσφεύγουσα εμφανίζεται ως δικαιούχος ή ως συνδικαιούχος αυτών, και προέκυψε κατόπιν αποστολής διακεκριμένων μαζικών αιτημάτων άρσης απορρήτου της Α.Α.Δ.Ε προς τα Πιστωτικά Ιδρύματα και Επενδυτικές Εταιρείες, δια μέσου της ΓΓΠΣ, αφού έλαβε υπόψη του την από 27/12/2017 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του ΚΕΦΟΜΕΠ που αφορούσε το σύζυγό της και συνδικαιούχο των λογαριασμών, καθώς και την υπ' αριθμ./2018 Απορριπτική Απόφασή της υπηρεσίας μας, διαπίστωσε αποκρυβέντα εισοδήματα λόγω προσαύξησης περιουσίας κατ' άρθρο 48§3 του Ν. 2238/1994 τόσο από τις κινήσεις των λογαριασμών που ήταν συνδικαιούχος με το σύζυγό της, βάσει του ισομερούς επιμερισμού, όσο και από λογαριασμούς που είναι μοναδική δικαιούχος, είτε συνδικαιούχος με τρίτα – πλην του συζύγου της – πρόσωπα και συγκεκριμένα:

Οικονομικό Έτος	Ποσά πρωτογενών πιστώσεων σε λογ/μούς κοινούς με το σύζυγό της	Ποσά που αναλογούν στην προσφεύγουσα κοινών με το σύζυγό της λογ/μών	Ποσά πρωτογενών πιστώσεων σε ατομικούς λογ/μούς	Σύνολο πρωτογενών πιστώσεων που αφορούν την προσφεύγουσα
2013	337.456,54€	168.728,27€	5.940,00€	174.668,27€
2014	13.381,84€	6.690,92€	2.396,50€	9.087,42€

2. Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις (ατομική επιχείρηση)

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε η μη διαφύλαξη λόγω απώλειας των υπ' αριθμ. - θεωρημένων Τ.Π – Δ.Α, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13§2 του ν. 4174/2013, και του άρθρου 21§2 του Π.Δ 186/1992, δεδομένου δε ότι είχαν καταχωρηθεί στα βιβλία της στη **χρήση 2012** τα υπ' αριθμ. - ΤΠ-ΔΑ, βάσει των διατάξεων του άρθρου 30§4 του ΚΒΣ, **έκρινε τα βιβλία ανακριβή** και προσδιόρισε τα αποτελέσματα εξωλογιστικά, βάσει των διατάξεων του άρθρου 32 του ν.2238/1994, καθόσον η απώλεια των

εν λόγω στοιχείων κατέστησε αντικειμενικά αδύνατες τις ελεγκτικές επαληθεύσεις επαλήθευσης των εσόδων της.

Κατόπιν αυτών δεδομένου ότι η επιχείρηση ασκεί το επάγγελμα με **ΜΣΚΚ 2303**: «Εισαγωγέας ή έμπορος καινούργιων ανταλλακτικών και εξαρτημάτων αυτοκινήτων, μοτοσυκλετών», για το οποίο προβλέπεται Σ.Κ.Κ. 16%, προσαύξησε αυτόν κατά 80% (ήτοι $16\% + (16\% \times 80\%) = 28.80\%$), προσδιόρισε τα εξωλογιστικά αποτελέσματα ως γινόμενο των ακαθαρίστων εσόδων της ποσού 54.037,94€ και του προσαυξημένου συντελεστή, στο ποσό των **15.562,93€**, τα οποία ελήφθησαν από τον έλεγχο ως καθαρά κέρδη, δεδομένου ότι τα αποτελέσματα του ελέγχου με βάση το λογιστικό προσδιορισμό, ανήλθαν στο ποσό των 1.416,59€.

3. Εισόδημα από ακίνητα

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε η ανακρίβεια των υποβληθεισών δηλώσεων της προσφεύγουσας, δεδομένου ότι δήλωσε ανακριβώς στο οικ. έτος 2013 εισόδημα από ακίνητα, με διαφορά ποσού **180,56€** και στα οικ. έτη 2013 και 2014 εισόδημα από ιδιόχρηση ακινήτων, με διαφορά ποσού **5.400€** για καθένα από τα έτη αυτά.

4. Εισόδημα από κινητές αξίες (τόκοι)

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε η ανακρίβεια των υποβληθεισών δηλώσεων της, ως προς τα αυτοτελώς φορολογηθέντα ποσά τόκων, δεδομένου ότι δήλωσε ανακριβώς στο οικ. έτος **2013** με διαφορά εισοδήματος ποσού **22.707,91€** και φόρου (αυτοτελούς) ποσού **365,88€** και στο οικ. έτος 2014 με διαφορά εισοδήματος ποσού **61.958,31€** και φόρου (αυτοτελούς) ποσού **3.686,46€**.

Μετά τα ανωτέρω, η προϊσταμένη του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., εξέδωσε σε βάρος της προσφεύγουσας, τις ακόλουθες πράξεις:

α/α	Αριθμός - Ημερ/νία πράξης	Οριστική Πράξη Διορθ. Προσδ/σμού	Οικον. Έτος	Διαφορά Εισοδήματος	Διαφορά Φόρου χαρτοσήμου & ΟΓΑ	Πρόστιμο άρθ. 58 ν. 4174/2013	Πρόστιμο άρθ. 53 ν. 4174/2013	Πρόστιμο άρθρου 54§2 περ. ε' ΚΦΔ	Συνολ.ποσό που βεβαιώθηκε
1		Φόρου Εισοδήματος	2012	194.405,80€	82.191,51€	41.104,97€	34.199,89€		157.496,37€
2		Φόρου Εισοδήματος	2013	14.325,42€	4.253,27€	2.126,63€	1.583,49€		7.963,39€
3		Ειδ.Εισφ. Αλληλεγγύης	2012	217.479,59€	8.699,18€	4.349,60€	3.619,73€		16.668,51€
4		Ειδ.Εισφ. Αλληλεγγύης	2013	79.970,19€	3.198,81€	799,70€	1.190,92€		5.189,43€
5		Πρόστιμο 54§2ε ΚΦΔ	2014					2.500,00€	2.500,00€
Σύνολα					98.342,77€	48.380,90€	40.594,03€	2.500,00€	189.817,70€

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση **ενδικοφανή προσφυγή**, ζητά την **ακύρωση** ή την **τροποποίηση επί τα βελτίω** των ανωτέρω Πράξεων, προβάλλοντας τους κατωτέρω λόγους:

1. Παράνομη έκδοση των καταλογιστικών πράξεων, λόγω απώλειας των θεωρημένων στοιχείων,
2. Παράνομος καταλογισμός φερόμενης ως «προσαυξήσεως περιουσίας» καίτοι πλήρως αποδεικνύεται η προέλευση των ελεγχόμενων ποσών, ως εισπράξεις από την ατομική της επιχείρηση.

1. Ως προς τον ισχυρισμό της παράνομης έκδοσης των καταλογιστικών πράξεων, λόγω απώλειας των στοιχείων

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι στις 24/07/2014 υπέβαλε στη ΔΟΥ ΙΣΤ' Αθηνών Δήλωση Οριστικής Παύσης Εργασιών, και προσκόμισε προς ακύρωση όλα τα φορολογικά στοιχεία στη ΔΟΥ, προκειμένου να ολοκληρωθεί η διακοπή εργασιών της επιχείρησής της, κατ' εφαρμογή δε της ΠΟΛ 1006/2014, έπρεπε να επιβληθεί το πρόστιμο του άρθρου 13§2 του ν. 4174/2013 από την αρμόδια ΔΟΥ, δεδομένου όμως ότι δεν έχει επιβληθεί τέτοιο πρόστιμο, συνάγεται ότι είχε προσκομίσει όλα τα στοιχεία στη ΔΟΥ προς ακύρωση.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **13§2** του **ν. 4174/2013** (Α' 170) ορίζεται ότι: «Τα λογιστικά αρχεία, φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί, φορολογικές μνήμες και αρχεία που δημιουργούν οι φορολογικοί

ηλεκτρονικοί μηχανισμοί πρέπει να διαφυλάσσονται κατ' ελάχιστον: α) για διάστημα πέντε (5) ετών από την λήξη του αντίστοιχου φορολογικού έτους εντός του οποίου υπάρχει η υποχρέωση υποβολής δήλωσης ή β) εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 36 του Κώδικα, έως ότου παραγραφεί το δικαίωμα έκδοσης από τη Φορολογική Διοίκηση πράξης προσδιορισμού του φόρου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο αυτή ή γ) έως ότου τελεσιδικήσει η απαίτηση της Φορολογικής Διοίκησης σε συνέχεια διενέργειας φορολογικού ελέγχου ή έως ότου αποσβεστεί ολοσχερώς η απαίτηση λόγω εξόφλησης»

Επειδή από τις προαναφερόμενες διατάξεις προκύπτει σαφώς, ότι η εν λόγω υποχρέωση καταλαμβάνει τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), δηλαδή αυτά που έχουν χρησιμοποιηθεί και όχι τα μη χρησιμοποιηθέντα, δεδομένου ότι ο χρόνος διαφύλαξης αυτών συναρτάται με τις περιόδους που αυτά αφορούν.

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση η προσφεύγουσα υπέβαλε στην αρμόδια ελεγκτική Αρχή την υπ' αριθμ./2018 Υπεύθυνη Δήλωση (άρθρο 8 του Ν. 1599/1986), με την οποία δήλωσε ότι αδυνατεί να προσκομίσει τα υπ' αριθμ. Νο έως Νο θεωρημένα Μπλόκ Τιμολόγια Πώλησης/Δ.Α, λόγω απώλειας τους.

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι από τα ως άνω απολεσθέντα ΤΠ-ΔΑ, τα στοιχεία που εκδόθηκαν εντός του έτους 2012, αφορούν τα με αριθμό από Νο μέχρι Νο ΤΔΑ, τα στελέχη των οποίων είχε υποχρέωση να διαφυλάξει στον εκάστοτε οριζόμενο από τις σχετικές φορολογικές διατάξεις χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου και κατ' ελάχιστον για διάστημα πέντε (5) ετών από την λήξη του φορολογικού έτους εντός του οποίου υπάρχει υποχρέωση υποβολής της δήλωσης, δηλαδή εν προκειμένω μέχρι την 31/12/2018 και ουδόλως επηρεάζει την υποχρέωση διαφύλαξης των λογιστικών αρχείων (στοιχείων) που έχουν χρησιμοποιηθεί και εκδοθεί, έστω κι αν αυτά έχουν ακυρωθεί από την αρμόδια ΔΟΥ.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

2. Ως προς τον ισχυρισμό του παράνομου καταλογισμού προσαύξησης περιουσίας, δεδομένου ότι αυτές προέρχονται από τα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής της επιχείρησης

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η ελέγχουσα φορολογική αρχή, δεν αφαίρεσε από τις πρωτογενείς πιστώσεις το σύνολο των εισπράξεων από την ατομική της επιχείρηση, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1175/2017, που ανήλθαν στο έτος 2012 στο ποσό των 66.466,67€ (ακαθάριστα έσοδα ποσού 54.037,94€ πλέον ΦΠΑ 23% ποσού 12.428,73€), αλλά και τις εισπράξεις προηγούμενων χρήσεων.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **48 § 3** εδαφίου **β'** του **ν. 2238/94**, όπως αυτή προστέθηκε με τη διάταξη του άρθρου **15 § 3** του **ν. 3888/2010**, ορίζεται ότι «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 με την υπ' αριθμ. **ΠΟΛ 1175/16-11-2017** εγκύκλιο διαταγή του Διοικητή της ΑΑΔΕ, δόθηκαν διευκρινίσεις για θέματα προσαύξησης περιουσίας, στην οποία μεταξύ των άλλων αναφέρονται τα ακόλουθα:

«... 5.4. Ο χαρακτηρισμός μιας πίστωσης σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει ο ελεγχόμενος ως προερχόμενης ή σχετιζόμενης με ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα εξετάζεται ως πραγματικό γεγονός. Εφόσον αποδειχθεί ότι προέρχεται από ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα, δηλαδή προσδιορίζεται το είδος της παρασχεθείσας υπηρεσίας και ο λήπτης αυτής ή το πωληθέν αγαθό και ο αγοραστής αυτού, τότε φορολογείται, κατά περίπτωση, με τις οικείες διατάξεις του Ν. 2238/1994 (άρθρα 28 , 40 , 48 κ.λπ.) ή την παρ.1 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013 και υπόκειται σε τυχόν λοιπές φορολογίες (π.χ. ΦΠΑ), εάν δεν έχει ήδη φορολογηθεί.

Στην περίπτωση που ο ελεγχόμενος συμμετέχει σε οποιοδήποτε νομικό πρόσωπο (ΟΕ, ΕΕ, ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ), κοινωνία ή κοινοπραξία, και το ποσό που πιστώνεται σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει το φυσικό πρόσωπο είναι ποσό που αποδεικνύεται ότι αφορά συναλλαγές ή εισόδημα ή περιουσία του νομικού προσώπου ή κοινωνίας ή κοινοπραξίας, δεν συνιστά προσαύξηση περιουσίας, καθώς είναι γνωστής προέλευσης. Στην περίπτωση αυτή το ποσό δύναται να συνιστά δάνειο (αν τούτο προκύπτει από τις σχετικές εγγραφές στα βιβλία ή από άλλα στοιχεία), ή ταμειακή διευκόλυνση, ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά της κάθε περίπτωσης, κατά την κρίση του ελέγχου.

Επισημαίνεται ότι αν αυτό το ποσό επεστράφη στο νομικό πρόσωπο (ή κοινωνία ή κοινοπραξία) πριν από την διενέργεια του ελέγχου, τότε αποτελεί δάνειο ή ταμειακή διευκόλυνση (ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά) για το φυσικό πρόσωπο και η τυχόν απόδοση (υπεραξία) αποτελεί εισόδημα του φυσικού προσώπου εφόσον στο νομικό πρόσωπο επεστράφη μόνο το κεφάλαιο.

Σε κάθε περίπτωση οι σχετικές πιστώσεις αξιολογούνται σε σχέση με τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, λαμβανομένου υπόψη και του αναλογούντος ΦΠΑ, ανάλογα με την περίπτωση. 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 όπως έχει κριθεί από το **ΣτΕ 884/2016 τμ. Β' επιταμελές**, επί προδικαστικών αιτημάτων:

(Σκέψη 7) ..., ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των μεγάλων ποσών που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του. Κατ' ακολουθίαν, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρ. 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρ. 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013, ... Επομένως, οφείλει, κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα (μη απορριφθέντα από τη φορολογική αρχή) στοιχεία των δηλώσεων του φορολογίας εισοδήματος. ..., πάντως, η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς που προβάλλει προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών στους τραπεζικούς λογαριασμούς του λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή (και περαιτέρω, σε περίπτωση άσκησης ένδικης προσφυγής, από το διοικητικό δικαστήριο) των αποδείξεων σε βάρος του και επιτρέπεται να οδηγήσει στη συναγωγή συμπερασμάτων προς θεμελίωση της ύπαρξης παράβασης ανακρίβειας της δήλωσής του και αντίστοιχης φοροδιαφυγής

(Σκέψη 8) ..., Επειδή, η καταστολή της φοροδιαφυγής,..., συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος. ..., 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, 2442/2013, 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. Πράγματι, 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. ...

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, αρχικά διενεργήθηκε έλεγχος στο σύζυγο της προσφεύγουσας, λόγω δε του πλήθους και της μικρής αξίας των προς διερεύνηση πιστώσεων, εξαιρέθηκαν οι εγγραφές αρχικών καταθέσεων κάτω των 2.000€ ανά εγγραφή – πίστωση, οι οποίες ανέρχονταν σε 222.074,22€ και 193.678,58€ για τα ελεγχόμενα έτη 2012 και 2013 αντίστοιχα, ενώ αναλογούσε στην προσφεύγουσα βάσει του ισομερούς επιμερισμού, το ποσό των 111.037,11€ και 96.839,29€ για τα ελεγχόμενα έτη **2012 και 2013** αντίστοιχα και **συνολικά 207.876,40€**.

Κατά συνέπεια, δεδομένου ότι έχουν ήδη εξαιρεθεί από τον έλεγχο καταθέσεις συνολικού ποσού 207.876,40€ και για τα δύο έτη 2012 και 2013, και επιπλέον ότι τα ακαθάριστα έσοδα

της ατομικής της επιχείρησης, προέρχονται από πωλήσεις μεταλλικών εξαρτημάτων ιδιαίτερα μικρής αξίας (κάτω των 300,00€ ανά Τιμολόγιο), ο ισχυρισμός της ότι οι εισπράξεις από την ατομική της επιχείρηση ποσού 66.466,67€ πρέπει να αφαιρεθούν από το σύνολο των πρωτογενών πιστώσεων, **πρέπει να απορριφθεί**, καθόσον αυτές υπερκαλύπτονται από το σύνολο των καταθέσεων που έχουν είχαν αρχικά εξαιρεθεί και ανέρχονται στο συνολικό ποσό των 207.876,40€.

Επειδή περαιτέρω η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι εισπράξεις που έγιναν από την ατομική της επιχείρηση εντός του έτους 2012, αφορούν και ακαθάριστα έσοδα προηγούμενων ετών, δεδομένου ότι κρίσιμο στοιχείο είναι η ημερομηνία εισπράξης και όχι η ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου, δεσμεύεται δε ότι θα προσκομίσει καρτέλες πελατών, πλην όμως, μέχρι την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας Απόφασης, δεν προσκομίστηκαν στην υπηρεσία μας τέτοια στοιχεία. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της **απορρίπτεται** βάσει των διατάξεων του άρθρου 65 του ν. 4174/2013.

Επειδή τέλος η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η Φορολογική Αρχή συμπεριέλαβε - στη διαδικασία σύγκρισης μεταξύ των ακαθάριστων εσόδων και πιστώσεων - και τα ποσά κάτω των 2.000€ αυθαιρέτως και καταχρηστικώς, καθώς για τις εν λόγω πιστώσεις ουδέποτε της ζητήθηκε η αιτιολόγηση της πηγής και της αιτίας προέλευσής τους, ενώ αν της ζητείτο θα ανταποκρινόταν για να δικαιολογήσει καθεμία απ' αυτές.

Επειδή όπως έχει γίνει δεκτό από τη νομολογία **ΣτΕ 884/2016** (σκέψη 7), ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του **των μεγάλων ποσών** που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του. Κατ' ακολουθίαν, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, ...

Ως εκ τούτου ορθώς η φορολογική Αρχή δεν έδωσε προς αιτιολόγηση ποσά ανά πίστωση μέχρι 2.000€, τα οποία κατά την κρίση της αφορούσαν **μικροποσά** και ο εν λόγω ισχυρισμός της πρέπει να **απορριφθεί**, δεδομένου ότι όπως προαναφέραμε, η προσφεύγουσα δεν απέδειξε ότι εισπράχθηκαν από πελάτες της ατομικής της επιχείρησης εντός των ελεγχόμενων χρήσεων, ποσά που κατατέθηκαν με τις πρωτογενείς πιστώσεις.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από **14/09/2018** εκθέσεις μερικού ελέγχου **φορολογίας Εισοδήματος** και **Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων** της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες,

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της **01/11/2018** και με αριθμό πρωτοκ. ενδικοφανούς προσφυγής της του με **ΑΦΜ:**, κατοίκου, επί της οδού αρ., τ.κ, και την **αποδοχή** των από **14/09/2018** και αριθμούς και Οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού **Φόρου Εισοδήματος** οικ. ετών **2013** και **2014** αντίστοιχα, των από **14/09/2018** και αριθμούς και Οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού **Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης** οικ. ετών **2013** και **2014** αντίστοιχα, καθώς και της υπ' αριθμ./2018 Οριστικής πράξης προσδιορισμού προστίμου φορολογικού έτους 2014, που εξέδωσε η προϊσταμένη του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π

Α. Οριστική φορολογική υποχρέωση ανά έτος με βάση την παρούσα απόφαση

Φορολογητέα εισοδήματα Οικονομικού Έτους 2013

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Βάσει ΔΗΛΩΣΗΣ		Βάσει ΕΛΕΓΧΟΥ		Βάσει ΑΠΟΦΑΣΗΣ	
	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου
Α-Β. Από Ακίνητα	9.603,00€	16.144,98€	9.603,00€	21.554,51€	9.603,00€	21.554,51€
Γ. Από Κινητές Αξίες						
Δ. Από Εμπορικές Επιχειρήσεις		1.234,93€		15.562,93€		15.562,93€
Ε. Από Γεωργικές Επιχειρήσεις						
ΣΤ. Από Μισθωτές Υπηρεσίες	12.085,99€		12.085,99€		12.085,99€	
Ζ. Από Ελευθέρια Επαγγέλματα	140.000,00€		140.000,00€		140.000,00€	
Από Εισόδημα άρθρου 48 § 3 ν. 2238/94				174.668,27€		174.668,27€
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	161.688,99€	17.379,91€	161.688,99€	211.785,71€	161.688,99€	211.785,71€

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση Οικον. Έτους 2013

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ		ΕΛΕΓΧΟΥ		ΑΠΟΦΑΣΗΣ		Οριστική Φορολ. Υποχρέωση
	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	
Φόρος Κλίμακας	60.180,05€	1.764,98€	60.180,05€	82.723,57€	60.180,05€	82.723,57€	80.958,59€
Μειώσεις από το φόρο	13,52€	487,33€	13,52€	487,33€	13,52€	487,33€	
Φόρος που αναλογεί	60.166,53€	1.277,65€	60.166,53€	82.236,24€	60.166,53€	82.236,24€	80.958,59€
Συμπληρωματικός φόρος	297,00€	502,68€	297,00€	670,10€	297,00€	670,10€	167,42€
Κύριος & Συμπλ. Φόρος εισ.	60.463,53€	1.780,33€	60.463,53€	82.906,34€	60.463,53€	82.906,34€	81.126,01€
Μείον: Παρακρ-Προκαταβ.	-1.627,11€	-4.047,52€	-1.627,11€	-4.047,52€	-1.627,11€	-4.047,52€	
Πλέον: επιβάρυνση αποδείξεων	598,82€	335,68€	598,82€	1.401,18€	598,82€	1.401,18€	1.065,50€
Υπόλοιπο Κύριου Φόρου	59.435,24€	-1.931,51€	59.435,24€	80.260,00€	59.435,24€	80.260,00€	82.191,51€
Τέλη χαρτί/μου	297,00€	502,68€	297,00€	508,10€	297,00€	508,10€	5,42€
Εισφορά ΟΓΑ στο χαρτί/μο	59,40€	100,54€	59,40€	101,62€	59,40€	101,62€	1,08€
Πλέον: Προκαταβ.Επομ.έτους	941,81€	975,99€	941,81€	975,99€	941,81€	975,99€	
Πλέον: Πρ/σεις εκπροθέσμου	20.625,20€		20.625,20€		20.625,20€		
Σ ύ ν ο λ ο	81.358,65€	-352,30€	81.358,65€	81.845,71€	81.358,65€	81.845,71€	82.198,01€
Πλέον ή Μείον: Συμψηφισμοί							
Σ ύ ν ο λ ο	81.006,35€		163.204,36€		163.204,36€		82.198,01€
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής			2,71€		2,71€		2,71€
Πρόστιμο ανακρίβειας/μη υποβ. αρθ.58 ν.4174/13 50%			41.095,76€		41.095,76€		41.095,76€
Τόκοι εκπρ.κατ. αρ.53 ν.4174/13 57 μήνες x 0,73% 41,61%			34.199,89€		34.199,89€		34.199,89€
Γ ε ν ι κ ό Σ ύ ν ο λ ο	81.006,35€		238.502,71€		238.502,71€		157.496,36€

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση Εισφοράς Αλληλεγγύης Οικ.Έτους 2013

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ		ΕΛΕΓΧΟΥ		ΑΠΟΦΑΣΗΣ		Οριστική Φορολ. Υποχρέωση
	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	
Εισόδημα Εισφοράς Αλληλ.	272.196,16€	127.887,08€	272.196,16€	345.366,67€	272.196,16€	345.366,67€	217.479,59€
Συντελεστής Εισφοράς	4,0%	4,0%	4,0%	4,0%	4,0%	4,0%	
Ποσό Εισφοράς Αλληλεγγ.	10.887,85€	5.115,48€	10.887,85€	13.814,67€	10.887,85€	13.814,67€	8.699,19€
Μείον: Εισφορά παρακρατ.							
Πλέον: Τέλος Επιτηδύματος							
	10.887,85€	5.115,48€	10.887,85€	13.814,67€	10.887,85€	13.814,67€	
Σ ύ ν ο λ ο	16.003,33€		24.702,52€		24.702,52€		8.699,19€
Πρόστιμο ανακρίβειας/μη υποβ. αρθ.58 ν.4174/13 50%			4.349,60€		4.349,60€		4.349,60€
Τόκοι εκπρ.κατ. αρ.53 ν.4174/13 57 μήνες x 0,73% 41,61%			3.619,73€		3.619,73€		3.619,73€
Γ ε ν ι κ ό Σ ύ ν ο λ ο	16.003,33€		32.671,85€		32.671,85€		16.668,52€

Φορολογητέα εισοδήματα Οικονομικού Έτους 2014

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Βάσει ΔΗΛΩΣΗΣ		Βάσει ΕΛΕΓΧΟΥ		Βάσει ΑΠΟΦΑΣΗΣ	
	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου
Α-Β. Από Ακίνητα	8.754,25€	16.372,46€	8.754,25€	21.610,46€	8.754,25€	21.610,46€
Γ. Από Κινητές Αξίες	958,75€	958,75€	958,75€	958,75€	958,75€	958,75€
Δ. Από Εμπορικές Επιχειρήσεις						
Ε. Από Γεωργικές Επιχειρήσεις						
ΣΤ. Από Μισθωτές Υπηρεσίες	13.724,64€		13.724,64€		13.724,64€	
Ζ. Από Ελευθέρια Επαγγέλματα						
Από Εισόδημα άρθρου 48 § 3 ν. 2238/94				9.087,42€		9.087,42€
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	23.437,64€	17.331,21€	23.437,64€	31.656,63€	23.437,64€	31.656,63€

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση Οικον. Έτους 2014

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ		ΕΛΕΓΧΟΥ		ΑΠΟΦΑΣΗΣ		Οριστική Φορολ. Υποχρέωση
	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	
Φόρος Κλίμακας	3.990,72€	2.959,30€	3.990,72€	7.050,57€	3.990,72€	7.050,57€	4.091,27€
Μειώσεις από το φόρο	2.100,00€		2.100,00€		2.100,00€		
Φόρος που αναλογεί	1.890,72€	2.959,30€	1.890,72€	7.050,57€	1.890,72€	7.050,57€	4.091,27€
Συμπληρωματικός φόρος	270,75€	510,42€	270,75€	672,42€	270,75€	672,42€	162,00€
Κύριος & Συμπλ. Φόρος εισ.	2.161,47€	3.469,72€	2.161,47€	7.722,99€	2.161,47€	7.722,99€	4.253,27€
Μείον: Παρακρ.-Προκαταβ.	-2.105,51€	-975,99€	-2.105,51€	-975,99€	-2.105,51€	-975,99€	
Υπόλοιπο Κύριου Φόρου	55,96€	2.493,73€	55,96€	6.747,00€	55,96€	6.747,00€	4.253,27€
Τέλη χαρτ/μου	270,75€	510,42€	270,75€	510,42€	270,75€	510,42€	
Εισφορά ΟΓΑ στο χαρτ/μο	54,15€	102,08€	54,15€	102,08€	54,15€	102,08€	
Πλέον: Προκαταβ.Επομ.έτους	605,34€	1.908,35€	605,34€	1.908,35€	605,34€	1.908,35€	
Σ ύ ν ο λ ο	986,20€	5.014,58€	986,20€	9.267,85€	986,20€	9.267,85€	4.253,27€
Πλέον ή Μείον: Συμψηφισμοί							
Σ ύ ν ο λ ο		6.000,78€		10.254,05€		10.254,05€	4.253,27€
Πρόστιμο ανακρίβειας/μη υποβ. αρθ.58 ν.4174/13 50%				2.126,64€		2.126,64€	2.126,64€
Τόκοι εκπρ.κατ.αρθ.53 ν.4174/13 51 μήνες x 0,73% 37,23%				1.583,49€		1.583,49€	1.583,49€
Γ ε ν ι κ ό Σ ύ ν ο λ ο		6.000,78€		13.964,18€		13.964,18€	7.963,40€

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση Εισφοράς Αλληλεγγύης Οικ. Έτους 2014

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ		ΕΛΕΓΧΟΥ		ΑΠΟΦΑΣΗΣ		Οριστική Φορολ. Υποχρέωση
	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	
Εισόδημα Εισφοράς Αλληλ.	136.090,39€	129.983,96€	136.090,39€	209.954,15€	136.090,39€	209.954,15€	79.970,19€
Συντελεστής Εισφοράς	4,0%	4,0%	4,0%	4,0%	4,0%	4,0%	
Ποσό Εισφοράς Αλληλεγγ.	5.443,62€	5.199,36€	5.443,62€	8.398,17€	5.443,62€	8.398,17€	3.198,81€
Μείον: Εισφορά παρακρατ.							
Πλέον: Τέλος Επιτηδ/ματος							
	5.443,62€	5.199,36€	5.443,62€	8.398,17€	5.443,62€	8.398,17€	
Σ ύ ν ο λ ο		10.642,98€		13.841,79€		13.841,79€	3.198,81€
Πρόστιμο ανακρίβειας/μη υποβ. αρθ.58 ν.4174/13 25%				799,70€		799,70€	799,70€
Τόκοι εκπρ.κατ.αρθ.53 ν.4174/13 51 μήνες x 0,73% 37,23%				1.190,92€		1.190,92€	1.190,92€
Γ ε ν ι κ ό Σ ύ ν ο λ ο		10.642,98€		15.832,41€		15.832,41€	5.189,43€

Πρόστιμο άρθρου 54§2 περ. ε' ν. 4174/2013 ποσού **2.500€**

Β. Σύνολα Οριστικής φορολογικής υποχρέωσης που αναλογούν στον υπόχρεο βάσει Απόφασης:

ΠΡΟΣΒΑΛΛΟΜΕΝΕΣ ΠΡΑΞΕΙΣ:								
α/α	Αριθμός - Ημερ/νία πράξης	Οριστική Πράξη	Οικον. Έτος	Διαφορά Φορολογητέας βάσης	Διαφορά φόρου	Πρόσθετοι φόροι & λοιπά συμβ.ποσά	Πρόστιμο	Οριστική Φορολογική Υποχρέωση
1		Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος	2013	194.405,80€	82.191,51€	75.304,86€		157.496,37€
2		Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης	2013	217.479,59€	8.699,18€	7.969,33€		16.668,51€
3		Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος	2014	14.325,42€	4.253,27€	3.710,12€		7.963,39€
4		Διορθωτικού Προσδιορισμού Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης	2014	79.970,19€	3.198,81€	1.990,62€		5.189,43€
5		Πρόστιμο 54§2 περ. ε' ν. 4174/2013	2015				2.500,00€	2.500,00€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΦΑΚΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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