



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α1 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604551

Fax : 213 1604567

Καλλιθέα, 30-04-2019

Αριθμός Απόφασης: 1284

Α Π Ο Φ Α Σ Η

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

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

3. Την Δ.Ε.Δ.1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με αριθμό πρωτ...../27-12-2018 ενδικοφανή προσφυγή της, με Α.Φ.Μ., κατοίκου Αθηνών, οδός, κατά α) της υπ' αριθμό/26-11-2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012) και β) της υπ' αριθμό/26-11-2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 §§ 3&5 του Ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5.Τις ανωτέρω περιγραφόμενες πράξεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών των οποίων ζητείται η ακύρωση.

7.Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών..

8.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμ. πρωτ./27-12-2018 ενδικοφανούς προσφυγής της, με Α.Φ.Μ., 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, επάγομαι τα ακόλουθα:

Με την **υπ' αριθμό/26-11-2018** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 13.251,28 €, πλέον 6.625,64 € πρόστιμο άρθρου 58 του Ν.4174/2013, πλέον 5.610,59 € πρόσθετοι φόροι του άρθρου 53 του ίδιου νόμου, πλέον 1.497,50 € εισφορά αλληλεγγύης, συνολικού ποσού 26.985,01€.

Με την **υπ' αριθμό υπ' αριθμό/26-11-2018** Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 §§ 3&5 του Ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 3.632,50, διότι υπέπεσε στις παρακάτω παραβάσεις :

- σε δύο (2) τουλάχιστον περιπτώσεις δεν εξέδωσε ισάριθμα φορολογικά στοιχεία αξίας > των 1.200,00 € έκαστο, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13 του ΠΔ 186/92 σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 του Ν.2523/1997 (σύνολο προστίμου 1.232,50).
- σε εννέα (9) τουλάχιστον περιπτώσεις εξέδωσε ανακριβώς σάριθμα φορολογικά στοιχεία αξίας < των 1.200,00 € έκαστο, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13 του ΠΔ 186/92 σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 του Ν.2523/1997 (σύνολο προστίμου 2.400,00 €).

Η ως άνω διαφορά φόρου και πρόστιμο προέκυψαν κατόπιν διενεργηθέντος φορολογικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της διαχειριστικής περιόδου 01.01-31.12.2012, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του άρθρου 66 του Ν.2238/94 "Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος" καθώς και τις ΑΥΟ ΠΟΛ. 1037/05 και ΠΟΛ. 1081/05, συνεπεία της με αριθμό/30.04.2018 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών.

Από την επεξεργασία μέσω του Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας της ΑΑΔΕ, των δεδομένων των ηλεκτρονικών αρχείων που απέστειλαν στην ΑΑΔΕ τα πιστωτικά ιδρύματα της ημεδαπής (ΕΤΕ, Τράπεζα Πειραιώς, Alpha Bank, Eurobank) με το σύνολο των χρηματοπιστωτικών συναλλαγών/κινήσεων που πραγματοποίησε η προσφεύγουσα κατά τη χρονική περίοδο 2012, λαμβάνοντας παράλληλα υπόψη τις αναφερόμενες αιτιάσεις και προσκομιζόμενα

στοιχεία με τα υπ'αρ./20-09-2018 &/05-11-2018 υπομνήματα της προσφεύγουσας προς αιτιολόγηση διενέργειας αυτών, ο έλεγχος προσδιόρισε τα παρακάτω περιγραφόμενα σε πίνακα ποσά καταθέσεων στους τραπεζικούς της λογαριασμούς:

A / A	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΣΕ €	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΠΙΣΤΩΣΗ	ΙΣΧΥΡΙΣΜΟΙ (ΥΠ. &)	ΑΝΤΙΚΟΡΥΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ
10	ALPHA	.....	25/1/2012	SUPER BATCH	.....	650,00	Για τη συναλλαγή εκδόθηκαν οι ΑΠΥ Α 151 και 152, 25/1/2012 (σύνολο ποσού 600) Επεστράφησαν μετρητά λόγω λιγότερων ωρών παρακολούθησης τελικά.	Ο ΕΛΕΓΧΟΣ ΔΕΝ ΑΠΟΔΕΧΕΤΑΙ ΤΗ ΔΙΑΦΟΡΑ 650,00-600,00=50,00
12	ALPHA	.....	2/2/2012	SUPER BATCH	.....	1.810,00	Για τη συναλλαγή εκδόθηκε η ΑΠΥ 353, 12/4/2012, ποσού 900 €. Το υπόλοιπο ποσό αντιστοιχούσε σε έξοδα διαμονής του πελάτη, και καταβλήθηκε σε μετρητά σε ξενοδοχείο, το οποίο τιμολόγησε τον πελάτη απευθείας	Ο ΕΛΕΓΧΟΣ ΔΕΝ ΑΠΟΔΕΧΕΤΑΙ ΤΗ ΔΙΑΦΟΡΑ 1.810,00-900,00=910,00
13	ALPHA	.....	7/2/2012	SUPER BATCH	.....	325,00	Για τη συναλλαγή εκδόθηκε η ΑΠΥ 332, 2/2/2012 (ποσό 280). Επεστράφησαν μετρητά λόγω λιγότερων ωρών παρακολούθησης τελικά.	Ο ΕΛΕΓΧΟΣ ΔΕΝ ΑΠΟΔΕΧΕΤΑΙ ΤΗ ΔΙΑΦΟΡΑ 325,00-280,00=45,00
14	ALPHA	.....	28/2/2012	SUPER BATCH	.....	1.060,00	Για τη συναλλαγή εκδόθηκε η ΑΠΥ 342, 20/3/2012, ποσού 670 €. Το υπόλοιπο ποσό αντιστοιχούσε σε έξοδα διαμονής του πελάτη, και καταβλήθηκε σε μετρητά σε ξενοδοχείο	Ο ΕΛΕΓΧΟΣ ΔΕΝ ΑΠΟΔΕΧΕΤΑΙ ΤΗ ΔΙΑΦΟΡΑ 1060,00-670,00=390,00
15	ALPHA	.....	28/2/2012	SUPER BATCH	.....	1.715,00	Για τη συναλλαγή εκδόθηκε η ΑΠΥ 352, 12/4/2012, ποσού 740 €. Το υπόλοιπο ποσό αντιστοιχούσε σε έξοδα διαμονής του πελάτη, και καταβλήθηκε σε μετρητά σε ξενοδοχείο.	Ο ΕΛΕΓΧΟΣ ΔΕΝ ΑΠΟΔΕΧΕΤΑΙ ΤΗ ΔΙΑΦΟΡΑ 1.715,00-740,00=975,00
17	ALPHA	.....	9/3/2012 -	SUPER BATCH	.....	660,00	Για τη συναλλαγή εκδόθηκε η ΑΠΥ 358, 24/4/2012 (ποσό 504 €). Επιστράφησαν μετρητά λόγω λιγότερων ωρών παρακολούθησης τελικά.	Ο ΕΛΕΓΧΟΣ ΔΕΝ ΑΠΟΔΕΧΕΤΑΙ ΤΗ ΔΙΑΦΟΡΑ 660,00-504,00=156,00
18	ALPHA	.....	13/3/2012	SUPER BATCH	.....	1.059,22	Κατάθεση από την υπηρεσία online πληρωμών Paypal. Εκδόθηκε προς τον πελάτη η ΑΠΥ 3^3, 20/3/2012, ποσού 670 €. Το υπόλοιπο ποσό αντιστοιχούσε σε έξοδα διαμονής του πελάτη,	Ο ΕΛΕΓΧΟΣ ΔΕΝ ΑΠΟΔΕΧΕΤΑΙ ΤΗ ΔΙΑΦΟΡΑ 1.059,22-670,00=389,22
20	ALPHA	.....	24/4/2012	SUPER BATCH	.....	340,00	Δεν υπάρχουν στοιχεία.	ΠΡΩΤΟΓΕΝΗΣ ΑΔΙΕΥΚΡΙΝΗΣΤΗ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗ - 340,00
33	ALPHA	.....	25/6/2012	SUPER BATCH	.....	1.000,00	Για τη συναλλαγή εκδόθηκε η ΑΠΥ Α 160, 6/8/2012, ποσού 670 €. Το υπόλοιπο ποσό αντιστοιχούσε σε έξοδα διαμονής του πελάτη, και καταβλήθηκε σε μετρητά στο ξενοδοχείο	Ο ΕΛΕΓΧΟΣ ΔΕΝ ΑΠΟΔΕΧΕΤΑΙ ΤΗ ΔΙΑΦΟΡΑ 1.000,00-670,00=330,00

3 4	ALPHA	*****	4/7/2012	ΜΤΦ ΜΕΣΩ ΚΑΤΑΣΤΗΜ ΑΤΟΣ	*****	1.000,00	Για τη συναλλαγή εκδόθηκε η ΑΠΥ Α 163, 06/08/2012 ποσού 670 €. Το υπόλοιπο ποσό αντιστοιχούσε σε έξοδα διαμονής του πελάτη, και καταβλήθηκε σε μετρητά σε ξενοδοχείο.	Ο ΕΛΕΓΧΟΣ ΔΕΝ ΑΠΟΔΕΧΕΤΑΙ ΤΗ ΔΙΑΦΟΡΑ 1.000,00- 670,00=330,00
3 9	ALPHA	*****	20/7/2012	ΜΤΦ	*****	1.150,00	Κατάθεση μετρητών σε ALPHA BANK	ΠΡΩΤΟΓΕΝΗΣ ΑΔΙ ΕΥΚΡΙΝΗ ΣΤΗ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗ - 1.150,00
4 2	ALPHA	*****	31/7/2012	ΜΤΦ ΜΕΣΩ ΚΑΤΑΣΤΗΜ ΑΤΟΣ	*****	1.520,00		ΠΡΩΤΟΓΕΝΗΣ ΑΔΙΕΥΚΡΙΝΗΣΤΗ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗ - 1.520,00
4 3	ALPHA	*****	31/7/2012	ΜΤΦ ΜΕΣΩ ΚΑΤΑΣΤΗΜ ΑΤΟΣ	*****	2.000,00		ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΥΛΗ -2.000,00
4 8	ALPHA	*****	12/9/2012	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	*****	4.000,00	Μεταφορά μεταξύ λογαριασμών στην ALPHA BANK/ ΚΟΙΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΜΕ ΤΗ ΜΗΤΕΡΑ ΤΗΣ	ΠΡΩΤΟΓΕΝΗΣ ΑΔΙΕΥΚΡΙΝΗΣΤΗ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗ - 4.000,00 ΕΠΙΜΕΡΙΖΕΙ ΤΟ 50% ΣΥΝΔΙΚΑΙΟΥΧΟΣ Η ΜΗΤΕΡΑ ΤΗΣ
4 9	ALPHA	*****	18/9/2012	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	*****	500,00	Μεταφορά μεταξύ λογαριασμών στην ALPHA BANK/ ΚΟΙΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΜΕ ΤΗ ΜΗΤΕΡΑ ΤΗΣ	ΠΡΩΤΟΓΕΝΗΣ ΑΔΙΕΥΚΡΙΝΗΣΤΗ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗ - 500,00 ΕΠΙΜΕΡΙΖΕΙ ΤΟ 50% ΣΥΝΔΙΚΑΙΟΥΧΟΣ Η ΜΗΤΕΡΑ ΤΗΣ
5 4	ALPHA	*****	1/10/2012	ΜΤΦ ΜΕΣΩ ΚΑΤΑΣΤΗΜ ΑΤΟΣ	*****	2.930,00		ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΥΛΗ -2.930,00
5 5	ALPHA	*****	2/10/2012	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	*****	500,00	Μεταφορά μεταξύ λογαριασμών στην ALPHA BANK/ ΚΟΙΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΜΕ ΤΗ ΜΗΤΕΡΑ ΤΗΣ	ΠΡΩΤΟΓΕΝΗΣ ΑΔΙΕΥΚΡΙΝΗΣΤΗ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗ - 500,00 ΕΠΙΜΕΡΙΖΕΙ ΤΟ 50% ΣΥΝΔΙΚΑΙΟΥΧΟΣ Η ΜΗΤΕΡΑ ΤΗΣ
6 0	ALPHA	*****	5/11/2012	SUPER BATCH	*****	503,07		ΠΡΩΤΟΓΕΝΗΣ ΑΔΙΕΥΚΡΙΝΗΣΤΗ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗ - 503,07

για τα οποία διαπίστωσε ότι:

α) Το συνολικό ποσό των 6.013,07 €, το οποίο προκύπτει από το σύνολο των συναλλαγών με αύξοντα αριθμό 20, 39, 42, 48, 49 , 55 και 60 προέρχεται από αδιευκρίνιστη – αδικαιολόγητη πηγή εισοδήματος και καταλογίζεται ως προσαύξηση περιουσίας του άρθρου 21 § 4 του Ν. 4172/2013.

β) Το συνολικό ποσό των 8.505,22 €, το οποίο προκύπτει από το σύνολο των συναλλαγών με αύξοντα αριθμό (10, 12, 13, 14, 15, 17, 18, 33, 34, 43, 54), προέρχεται από αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη λόγω Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων.

Συγκεκριμένα, διαπιστώθηκε ότι :

- σε εννέα (9) τουλάχιστον περιπτώσεις, η προσφεύγουσα εξέδωσε ανακριβώς ισάριθμα φορολογικά στοιχεία αξίας < των 1.200,00 € έκαστο, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 § 1, 12 § 1, 13 § 1 του Π.Δ. 186/92 σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 5 κ' 9 του Ν.2523/97 [οροφή (9X800 =7.200,00)]

- σε δύο (2) τουλάχιστον περιπτώσεις, δεν εξέδωσε ισάριθμα φορολογικά στοιχεία αξίας > των 1.200,00 € έκαστο, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 § 1, 12 § 1, 13 § 1 του Π.Δ. 186/92 σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 5 κ' 9 του Ν.2523/97 [(2.000+2930=4.930,00)].

Οι ανωτέρω παραβάσεις επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις των άρ. 5 και 9 του Ν.2523/97 και αρ. 7 του Ν.4337/2015.

Επιπλέον, κατά τον έλεγχο των δαπανών της προσφεύγουσας, προέκυψαν λογιστικές διαφορές οι οποίες δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης συνολικής αξίας ύψους 10.914,90 €.

Οι παραπάνω διαπιστωθείσες μεγάλης έκτασης παρατυπίες και παραλείψεις, επηρεάζουν το κύρος των βιβλίων και στοιχείων της προσφεύγουσας, ο έλεγχος έκρινε αυτά **ανακριβή** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ) και προσδιόρισε τα αποτελέσματα εξωλογιστικά, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 32, 34, 41 και 50 του Ν.2238/94 με την προσθήκη σε αυτά του ποσού που προέρχεται από την μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση των φορολογικών στοιχείων

Ακολουθώντας, εξεδόθησαν οι προσβαλλόμενες πράξεις για τον καταλογισμό της διαφοράς φόρου εισοδήματος, εισφοράς αλληλεγγύης και προστίμου του αρ. 7 παρ. 3 και 5 του Ν. 4337/2015 για τις διαπιστωθείσες παραβάσεις.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως τροποποίηση των παραπάνω πράξεων ισχυριζόμενη τα εξής :

- Παράβαση νόμου, άλλως εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων και επιπλέον πλημμελή αιτιολογία αυτών.
- Κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του νόμου, ο έλεγχος δεν δέχεται τους ισχυρισμούς που προέβαλε με το υπ' άρ./05-11-2018 υπόμνημά της σχετικά με τις με αύξοντα αριθμό 39, 42, 48, 49 και 55 καταθέσεις οι οποίες πραγματοποιήθηκαν από την ίδια με μετρητά και για τις οποίες έχει ζητήσει από την τράπεζα έγγραφα και θα τα προσκομίσει

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 21 § 4 του Ν. 4172/2013**, ορίζεται ότι: «4. Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 39 του Ν. 4172/2013**, ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1095/29-01-2011, με θέμα «Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.[3888/2010](#)», μεταξύ άλλων αναφέρεται:

«..... 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 στη ΠΟΛ. 1175/16.11.2017, με την οποία παρασχέθηκαν διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας, αναφέρονται τα εξής:

«1. Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου (π.χ. εισόδημα από κεφάλαιο, εισόδημα από κινητές αξίες, εισόδημα Δ πηγής του ν.2238/1994, πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κ.τλ.), ακόμα και αν το ποσό αυτό δεν συμπεριελήφθη στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον οι εν λόγω πιστώσεις συνεπάγονται φορολογική υποχρέωση στον φόρο εισοδήματος, ο καταλογισμός

δεν θα γίνεται κατ' επίκληση των ανωτέρω διατάξεων, αλλά των, κατά περίπτωση, εφαρμοστέων διατάξεων του ν.2238/1994 ή του ν.4172/2013, αναλόγως του είδους του εισοδήματος.

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....».

Επειδή, στο με αριθμ. πρωτ.ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφο της Διεύθυνσης ελέγχων μεταξύ άλλων αναφέρεται :

«Β' Προσαύξηση περιουσίας

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρ. 21 του ΚΦΕ, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

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

3. Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, όπως οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, τραπεζικές καταθέσεις και πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια, ομόλογα, αμοιβαία κεφάλαια κλπ.), η οποία δεν δικαιολογείται από τα εισοδήματα που δηλώνει ο φορολογούμενος. Η μεταβολή της σύνθεσης ή της διατήρησης της περιουσίας δεν σημαίνει απαραίτητα και την προσαύξησης της.

5. 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, η προσφεύγουσα, με το υπ' αρ./05-11-2018 υπόμνημά της, ισχυρίστηκε ότι οι με αύξοντα αριθμό 39, 42, 48, 49 και 55 συναλλαγές αποτελούν καταθέσεις οι οποίες πραγματοποιήθηκαν από την ίδια. Για τις ανωτέρω συναλλαγές ο έλεγχος έκρινε ότι , η προσφεύγουσα δεν είχε θέσει στη διάθεση του κανένα έγγραφο που να αποδεικνύει αυτό που ισχυρίζεται στο ανωτέρω υπόμνημα.

Επειδή, ομοίως με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του νόμου, ο έλεγχος δεν δέχεται τους ανωτέρω ισχυρισμούς της και εμμένει στον ισχυρισμό ότι οι εν λόγω καταθέσεις πραγματοποιήθηκαν από την ίδια με μετρητά χωρίς ωστόσο να επικαλείται και να υποδεικνύει την πηγή προέλευσής τους, τις σχετικές αναλήψεις σύμφωνα με τα οριζόμενα στο ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφο της Διεύθυνσης ελέγχων ή να προσκομίζει τα στοιχεία τα οποία επικαλείται και αναζήτησε από την Τράπεζα.

Επειδή, βάσει των ως άνω διατάξεων, εγκυκλίων και πραγματικών περιστατικών, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας κρίνονται αναπόδεικτοι και απορρίπτονται.

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

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν.4174/2013, ορίζεται ότι : «2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός

από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστικά και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο...».

Επειδή, 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 έκδοση 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 ευχέρειας. Η αιτιολογία 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.

Επειδή, η έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων στηρίχθηκε σε ορθή ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 21 § 4 του Ν. 4172/2013 περί προσαύξησης περιούσιας, του άρθρου 29 του Ν. 3986/1 περί εισφορά αλληλεγγύης, του άρθρου 13 περί έκδοσης φορολογικών στοιχείων ΑΠΥ και του άρθρου 30 περί κύρους αποδεικτικής δύναμης των βιβλίων του ΠΔ 186/92 (Κ.Β.Σ), του άρθρου 32 περί προσδιορισμού του ακαθάριστου και του καθαρού εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα, του άρθρου 50 περί του τεκμαρτού προσδιορισμού εισοδήματος του Ν.2238/94 καθώς και των άρθρων 5 & 9 του Ν.2523/1997 σε συνδυασμό με το 7 παρ. 3 και 5 του Ν. 4337/2015 περί επιβολής προστίμων.

Επειδή, πλην της μνείας των παραβάσεων και των επιβαλλόμενων γι' αυτές προστίμων, δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας στο σώμα των πράξεων, ως τυπικό στοιχείο του κύρους των, η οποία (αιτιολογία) μπορεί να περιέχεται στη συνοδευούσα τις πράξεις έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται με αυτήν. (ΣτΕ 5339/1995, ΣτΕ 1655/1999 ΔιΔικ 13, 182, ΣτΕ 1157/1998 ΔιΔικ 12, 1193, ΣτΕ 1503/1998 ΔιΔικ 12,1218)

Στην προκειμένη περίπτωση η έκθεση ελέγχου, αποτελεί την αιτιολογία της επίδικης πράξης αναγράφει τις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης. Στην έκθεση ελέγχου, επίσης, εκτίθενται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων, όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπειριστικά, ενώ στις προσβαλλόμενες αποφάσεις γίνεται ο προσδιορισμός του προστίμου σε συνέχεια των διαπιστώσεων του ελέγχου και ως εκ τούτου

Επομένως σε καμία περίπτωση δεν υφίσταται έλλειψη αιτιολογίας στο σώμα της πράξης εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των νόμων όπως υποστηρίζει η προσφεύγουσα.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου όπως αυτές καταγράφονται στις από 26/11/2018 θεωρηθείσες οικείες εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ Αθηνών, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με αριθμ. Πρωτ/27-12-2018 ενδικοφανούς προσφυγής της, με Α.Φ.Μ.και την την επικύρωση

α) της υπ' αριθμό/26-11-2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012) και

β) της υπ' αριθμό/26-11-2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 §§ 3&5 του Ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ Αθηνών.

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

Επί πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος

Χρήση 2012	Βάσει ελέγχου	Βάσει Απόφασης
<i>Φόρος εισοδήματος</i>	13.251,28 €	13.251,28 €
<i>Πρόστιμο αρ. 58 Ν.4174/2013</i>	6.625,64 €	6.625,64 €
<i>Τόκοι αρ. 53 Ν.4174/2013 ΚΦΔ</i>	5.610,59 €	5.610,59 €
	1.497,50 €	1.497,50 €
Σύνολο για καταβολή	26.985,01 €	26.985,01 €

Επί πράξης επιβολής προστίμου άρθρου

Χρήση 2012

Πρόστιμο αρ.7 §§ 3 & 5 του Ν.4337/2015.: <u>3.632,50</u>

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

Ακριβές Αντίγραφο

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 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.