



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604536

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα, 30.05.2019

Αριθμός απόφασης: 1837

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. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036990 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).»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

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

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 30.01.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με Α.Φ.Μ., κατοίκου, κατά των κάτωθι πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς: α)της με αριθ./2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικ. έτους 2013 (χρήση 2012), β)της με αριθ./2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικ. έτους 2014 (χρήση 2013) και γ)της με αριθ./2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014 καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Το με αριθ. πρωτ. ΔΕΔΕΙ 2019 ΕΜΠ/13.05.2019 κατατεθέν στην υπηρεσία μας υπόμνημα του προσφεύγοντος με θέμα «υποβολή νέων στοιχείων».

6. α)Την με αριθ./2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, οικ. έτους 2013 (χρήση 2012), β)την με αριθ./2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του

Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, οικ. έτους 2014 (χρήση 2013) και γ) την με αριθ./2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, φορολογικού έτους 2014, των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου.

7. Το σημείωμα αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 30.01.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- I. Με την με αριθ./2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, οικονομικού έτους 2013 (χρήση 2012), καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά κύριου φόρου 6.096,59 ευρώ, πλέον εισφορά αλληλεγγύης 2.463,16 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος / πρόστιμο 5.674,10 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 14.233,85 ευρώ.
- II. Με την με αριθ./2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, οικονομικού έτους 2014 (χρήση 2013), καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά κύριου φόρου 7.358,89 ευρώ, πλέον εισφορά αλληλεγγύης 1.326,59 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος / πρόστιμο 6.848,92 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 15.534,40 ευρώ.
- III. Με την με αριθ./2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, φορολογικού έτους 2014, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά κύριου φόρου 2.526,30 ευρώ, πλέον εισφορά αλληλεγγύης 408,39 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος / πρόστιμο 757,89 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 3.692,58 ευρώ.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της από 27.12.2018 έκθεσης μερικού ελέγχου γραφείου φορολογίας εισοδήματος του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς,, η οποία συντάχθηκε κατόπιν έκδοσης της με αριθ./13.06.2018 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της εν λόγω υπηρεσίας για την περίοδο 1.01.2012-31.12.2014, προκειμένου να διαπιστωθεί η ορθή εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 15-19 και 48-50 του ν.2238/1994 καθώς και των άρθρων 21-29 και 30-34 του ν.4172/2013 με αξιοποίηση των δεδομένων της Εφαρμογής Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας, τα οποία περιείχαν δεδομένα τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντα. Κατόπιν του διενεργηθέντος ελέγχου από την ως άνω υπηρεσία προέκυψε διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του

προσφεύγοντος, σε σχέση με τα δηλωθέντα εισοδήματά του στις αντίστοιχες δηλώσεις φόρου εισοδήματος.

Ειδικότερα, ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη του όλα τα στοιχεία που είχε στη διάθεσή του, τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, τα ηλεκτρονικά δεδομένα των τραπεζικών λογαριασμών από την βάση δεδομένων (Ε.Λ.Α.Ε.Π.Π.), τα με αριθ. πρωτ./22.10.2018 και/4.12.2018 υπομνήματα που κατέθεσε ο προσφεύγων σε απάντηση του με αριθ. πρωτ./27.06.2018 αιτήματος παροχής πληροφοριών και σε απάντηση του με αριθ. πρωτ./2.11.2018 σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου, διαπίστωσε λογιστικές διαφορές από μη αναγνώριση δαπανών που έχει εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του κατά τις χρήσεις 2013 & 2014, εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτου που δεν συμπεριλήφθηκε στην φορολογική του δήλωση, εισόδημα από δωρεάν παραχώρηση, διαφορά στα τεκμήρια των άρθρων 16 του ν.2238/94 και 31 του ν.4172/2013, διαφορές κατά τον έλεγχο της πραγματικής πηγής ή αιτίας προέλευσης των χρηματικών ποσών των τραπεζικών τους λογαριασμών, συνεπεία των οποίων ήταν η έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Οι κοινοποιηθείσες σε αυτόν πράξεις φόρου εισοδήματος δεν φέρουν ημερομηνία καταχώρησης στα επίσημα βιβλία της Δ.Ο.Υ.
- Παρανόμως μετετράπη ο προσωρινός (μερικός) φορολογικός έλεγχος σε τακτικό.
- Στο σώμα της υπό κρίση ενδικοφανούς επισυνάπτει το με αριθ. πρωτ. εισ./4.12.2018 που κατέθεσε στην Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς πριν την έκδοση των οριστικών πράξεων. Ειδικότερα, ο προσφεύγων ισχυρίζεται για τη χρήση 2012 έχει υπαχθεί στις διατάξεις του ν.3296/2004 περί «περαίωσης υποβαλλόμενων φορολογικών δηλώσεων χωρίς έλεγχο». Όσον δε αφορά την πίστωση – κατάθεση ύψους 16.000,00 ευρώ την 1.11.2013 στον λογαριασμό της, ισχυρίζεται ότι η εγγραφή αυτή αφορά πίστωση του λογαριασμού αυτού με μεταφορά του ίδιου ποσού ήτοι του ποσού των 16.000,00 ευρώ από άλλο λογαριασμό, αφορά δε χρήματα που εισέπραξε ο υιός του την 1.07.2013 (με πίστωση στον λογαριασμό της και μετέπειτα) από το ως βοήθημα οικογενειακής-επαγγελματικής αυτοτέλειας (.....) όπως προκύπτει από την από 15.11.2018 βεβαίωση του

Ο προσφεύγων κατέθεσε στην υπηρεσία μας το με αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2019 ΕΜΠ/13.05.2019 υπόμνημα με θέμα «υποβολή νέων στοιχείων», με το οποίο προσκομίζει την από 14.02.2019 υπεύθυνη δήλωση της Σύμφωνα με την προσκομισθείσα υπεύθυνη δήλωση, η δηλούσα δηλώνει ότι η ίδια και ο σύζυγός της νοίκιασαν το διαμέρισμα του και της από τον Ιούνιο του 2011 μέχρι τον Δεκέμβριο του 2011, όπου και αποχώρησαν από το διαμέρισμα.

Επειδή, για πράξεις που εκδίδονται από 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν.4174/2013 όπως ισχύει: «1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα επανεξέτασης της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης...».

Ειδικότερα, όσον αφορά τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, σύμφωνα με την παρ. 1 του ίδιου άρθρου και νόμου (Κ.Φ.Δ.), αυτές εμπροθέσμως και παραδεκτώς προσβάλλονται με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Επειδή με τις διατάξεις των άρθρων 13, 15, 16 του ν.3296/2004, ορίζονται τα εξής:

«Άρθρο 13

Αντικείμενο, έννοια και προϋποθέσεις αυτοελέγχου

Δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. επιχειρήσεων και ελεύθερων επαγγελματιών, κατά τα οριζόμενα στο επόμενο άρθρο, δεν ελέγχονται ως προς τα δηλούμενα εισοδήματα και ποσά Φ.Π.Α. από την άσκηση της εκμετάλλευσης της επιχείρησης ή του ελευθέρου επαγγέλματος και θεωρούνται περαιωθείσες ως ειλικρινείς για τα εισοδήματα και τα ποσά αυτά, επιφυλασσομένων των διατάξεων των παραγράφων 1, 7 και 8 του άρθρου 17, εφόσον δηλώνονται ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη, καθώς και τυχόν διαφορές εκροών στο Φ.Π.Α. κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 15.

Άρθρο 15

Δηλούμενα ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη Δηλούμενες διαφορές εκροών στο Φ.Π.Α.

1. Οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., που υπάγονται στη διαδικασία "αυτοελέγχου" κατά το άρθρο 13 σύμφωνα με το προηγούμενο άρθρο, δεν ελέγχονται και θεωρούνται περαιωθείσες ως ειλικρινείς, εφόσον με αυτές δηλώνονται ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη, προκειμένου για τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, καθώς και εκροές, προκειμένου για τις δηλώσεις Φ.Π.Α., από την άσκηση της εκμετάλλευσης της επιχείρησης ή του ελευθέρου επαγγέλματος, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις επόμενες παραγράφους, ανεξαρτήτως αυτών που προκύπτουν βάσει των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων ή εκ της εφαρμογής των γενικών φορολογικών διατάξεων.

2. Τα οριζόμενα στην προηγούμενη παράγραφο έχουν εφαρμογή, εφόσον με τις υποβαλλόμενες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος δηλώνονται τα ακόλουθα ποσά ακαθάριστων εσόδων και καθαρών κερδών:

.....

Άρθρο 16

"Αυτοέλεγχος δηλώσεων λοιπών φορολογιών".

Σε περιπτώσεις επιχειρήσεων και ελεύθερων επαγγελματιών που οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. θεωρούνται περαιωθείσες ως ειλικρινείς χωρίς έλεγχο κατ' εφαρμογή των οριζόμενων στα άρθρα 13 έως και 15, εφόσον επί λοιπών φορολογιών, για τις οποίες ως βάση προσδιορισμού του φόρου ή του τέλους ή της εισφοράς λαμβάνονται τα ακαθάριστα έσοδα της φορολογίας εισοδήματος, δηλώνονται ως ακαθάριστα έσοδα τα οριζόμενα στο άρθρο 15, τότε και οι

δηλώσεις των φορολογιών αυτών δεν ελέγχονται και θεωρούνται περαιωθείσες ως ειλικρινείς, κατ' ανάλογη εφαρμογή των οριζόμενων στο άρθρο 13.

Άρθρο 17

Μεταβατικές και άλλες διατάξεις

... 8. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να καθορίζεται ο τρόπος και η διαδικασία εφαρμογής των διατάξεων του παρόντος κεφαλαίου του νόμου αυτού, ο τύπος και το περιεχόμενο των υποβαλλόμενων δηλώσεων ή εντύπων και ο χρόνος υποβολής αυτών για τον αυτοέλεγχο κατά τις ως άνω διατάξεις, καθώς και κάθε άλλη λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων αυτών.

Με απόφαση του ίδιου Υπουργού μπορεί επίσης να καθορίζεται ο τρόπος επιλογής προς έλεγχο δείγματος υποθέσεων για τις οποίες υποβάλλονται δηλώσεις στο πλαίσιο εφαρμογής των ίδιων διατάξεων, καθώς και ο τρόπος ελέγχου των υποθέσεων αυτών.

Για τις λοιπές υποθέσεις που δεν περιλαμβάνονται στο πιο πάνω δείγμα, ο προϊστάμενος της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας δύναται να ελέγχει τη συνδρομή ή μη των προβλεπόμενων όρων και προϋποθέσεων αυτοελέγχου.».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1219 (ΦΕΚ Β 2205 13.10.2015) απόφαση της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, σχετικά με την επιλογή προς έλεγχο δηλώσεων που υποβάλλονται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 13 έως 17 του ν.3296/2004 και τον έλεγχο αυτών, ορίζονται τα εξής:

«1. Από τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2013 και 2014, που έχουν υποβληθεί σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 13-17 του Ν. 3296/2004 ελέγχονται ως προς τα εισοδήματα που έχουν δηλωθεί κατά τις διατάξεις αυτές οι δηλώσεις επιτηδευματιών σε ποσοστό 0,5% με βάση κατάταξη που θα προκύψει από μοριοδότηση κριτηρίων ανάλυσης κινδύνου, όπως αυτά καθορίστηκαν στο παράρτημα που υπέβαλε η Διεύθυνση Επιχειρησιακού Σχεδιασμού, με το με αρ. πρωτ. ΔΕΣ16/31-5-2013 διαβιβαστικό έγγραφο στο Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων και εγκρίθηκαν. Στις 15-7-2015 επικαιροποιήθηκαν τα κριτήρια από τη Γενική Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων σύμφωνα με το από 2-7-2015 υποβληθέν διαβιβαστικό του παραρτήματος αυτών.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68 παρ. 2 του ν.2238/1994:

«2. Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου ή δ) περιέλθουν στις φορολογικές αρχές στοιχεία κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 9 του άρθρου 26 του ν. 3728/2008 (Α' 258).»

Επειδή, ο προσφεύγων για τα εισοδήματα της χρήσης 2012 (οικ. 2013) έχει υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 13-17 του ν.3296/2004,

δεν έχει επιλεγεί προς έλεγχο στα πλαίσια των διατάξεων της ΠΟΛ. 1219 απόφαση της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, επίσης δεν έχουν προκύψει συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 68 του ν.2238/1994, ως εκ τούτου όσον αφορά την δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2013 δεν ελέγχεται ως προς τα εισοδήματα από το επάγγελμά του που έχουν δηλωθεί κατά τις διατάξεις αυτές.

Επειδή 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 επαγγελμάτων της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.»*

Επειδή στα άρθρα 2 και 3 της ΠΟΛ. 1095/29.04.2011, με θέμα «εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010» αναφέρονται τα εξής:

«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, με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 *«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 με την ΠΟΛ 1175/16.11.2017 του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, με την οποία παρέχονται διευκρινίσεις για θέματα ελέγχων προσαύξεσης περιουσίας, ως εξής: *«Σε συνέχεια ερωτημάτων που αφορούν στη διενέργεια ελέγχων αναφορικά με προσαύξηση περιουσίας φορολογουμένων, ανεξαρτήτως του τρόπου ή της μεθόδου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης και κατόπιν πρόσφατης σχετικής νομολογίας του ΣτΕ,*

επισημαίνονται τα εξής: 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, με τις διατάξεις του άρθρου 37 του Κ.Φ.Δ., σχετικά με την έκδοση και κοινοποίηση πράξης προσδιορισμού φόρου:

«Η κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Γενικό Γραμματέα ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης. Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες:

- α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου,
- β) τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,
- γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης,
- δ) το είδος προσδιορισμού του φόρου και το θέμα στο οποίο αφορά η πράξη,
- ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής,
- στ) την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος,
- ζ) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου,
- η) το χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου, και
- θ) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα
- ι) λοιπές πληροφορίες.

Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου.

Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου, εκτός από την περίπτωση του τετάρτου εδαφίου του άρθρου 34.

Ο τύπος των πράξεων προσδιορισμού του φόρου και της οικείας έκθεσης καθορίζεται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα.

Οι διατάξεις των περιπτώσεων της παρούσας υποπαραγράφου, εφαρμόζονται και ισχύουν από την 1.1.2014, εκτός εάν διαφορετικά ορίζεται σε αυτές.».

Επειδή, με την ΠΟΛ 1197/2017 (ΦΕΚ Β 4385/13.12.2017) ορίστηκε ο τύπος της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και πράξης προστίμου για φυσικά πρόσωπα, ενώ οι προσβαλλόμενες πράξεις έχουν εκδοθεί σύμφωνα με το συνημμένο σε αυτήν υπόδειγμα, φέρουν δε ημερομηνία έκδοσης και αρίθμηση, επιπλέον ο ίδιος ο προσφεύγων αναφέρει τον αριθμό των πράξεων στην υπό κρίση προσφυγή του, ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός του απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν.4174/2013, σχετικά με τις εξουσίες της φορολογικής διοίκησης:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

2. Ο έλεγχος «εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων» του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η φορολογική διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της φορολογικής διοίκησης.».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς η με αριθ./13.06.2018 εντολή μερικού ελέγχου προκειμένου για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 15-19 και 48-50 του ν.2238/1994 καθώς και των άρθρων 21-29 και 30-34 του ν.4172/2013, σύμφωνα με την οποία διενεργήθηκε μερικός έλεγχος για τα οικονομικά έτη 2013-2014 και το φορολογικό έτος 2014 στον προσφεύγοντα, ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του περί τακτικού ελέγχου τυγχάνει αβάσιμος.

Επειδή, κατόπιν υποβολής από τον προσφεύγοντα του με αριθ. πρωτ./22.10.2018 υπομνήματος επί του αιτήματος παροχής πληροφοριών, ο έλεγχος έλαβε υπόψη του τις απόψεις του ελεγχόμενου, αξιολόγησε τους ισχυρισμούς του αλλά και τα συνημμένα σε αυτό στοιχεία, κατέληξε σε ένα σύνολο πρωτογενών καταθέσεων, για τις οποίες δεν προσδιορίστηκε η πηγή προέλευσής τους. Επισημαίνεται ότι από τις πρωτογενείς καταθέσεις εντοπίστηκαν και εξαιρέθηκαν, πριν την κοινοποίηση των προσωρινών αποτελεσμάτων, τα εισοδήματα των οποίων η πηγή ήταν γνωστή, όπως μισθοί, συντάξεις και αμοιβές από την επαγγελματική δραστηριότητα του προσφεύγοντος Το ύψος των πρωτογενών καταθέσεων που δεν προσδιορίστηκε η πηγή ή η αιτία προέλευσής τους, αποτελεί εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας για τα έτη αυτά.

Επειδή, εν προκειμένω στα πλαίσια του διενεργηθέντος ελέγχου κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου, με συνημμένες τις πράξεις προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, επί του οποίου ο προσφεύγων υπέβαλλε το με αριθ. πρωτ./4.12.2018 υπόμνημά του.

Επειδή, ο προσφεύγων στο με αριθ. πρωτ./22.10.2018 αρχικό υπόμνημά του, αναφορικά με την α/α 3180 πίστωση με ημερομηνία 24.02.2012, που αφορούσε κατάθεση ποσού 500,00 ευρώ αιτιολογεί ότι πρόκειται για «κατάθεση από τον που αφορά ενοίκιο διαμερίσματος επί της οδού». Ο έλεγχος κατόπιν αυτού έκρινε ότι τα συγκεκριμένο ακίνητο που δήλωνε ο προσφεύγων ως κενό, στην πραγματικότητα εκμισθωνόταν και μάλιστα με μηνιαίο ενοίκιο 500,00 ευρώ. Η διαπίστωση αυτή του ελέγχου ενισχύεται από το γεγονός ότι ο προσφεύγων δεν προσκόμισε κάποιο λογαριασμό κοινής ωφέλειας (Δ.Ε.Η. κλπ) από το οποίο να προκύπτει η μη χρήση του εν λόγω ακινήτου ενώ σχετική μνεία υπάρχει στην οικεία έκθεση ελέγχου. Κατόπιν αυτού, ο έλεγχος προσδιορίζει το ακαθάριστο και καθαρό εισόδημα από ακίνητα για τις χρήσεις 2012 και 2013 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 και του άρθρου 23 του ν.2238/94, ενώ για τη χρήση 2014 προσδιορίζει το εισόδημα από ακίνητη περιουσία σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ν.4172/2013 καθώς και την ΠΟΛ 1069/23.03.2015, που εφαρμόζονται για εισοδήματα από 1.01.2014 και μετά.

Επειδή, ο προσφεύγων επισυνάπτει στην υπό κρίση προσφυγή το με αριθ. πρωτ./4.12.2018 υπόμνημά του επί του με αριθ./2.11.2018 σημειώματος διαπιστώσεων της φορολογικής διοίκησης με το οποίο του κοινοποιήθηκαν τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου.

Επειδή, ο προσφεύγων προσκόμισε: α) την από 24.11.2014 ανάλυση κινήσεων χρονικής περιόδου από 24.11.2014-10.12.2018 του με αριθ. IBAN της του οποίου συνδικαιούχος τυγχάνει ο από την οποία προκύπτει η από 18.07.2013 πίστωση ποσού 16.042,69 ευρώ με αιτιολογία «καταβολή βοηθήματος ΜΤΣ», η από 25.07.2013 χρέωση ποσού 16.000,00 ευρώ με αιτιολογία «κατάθεση σε προθεσμία», η από 25.10.2013 πίστωση ποσού 16.000,00 ευρώ με αιτιολογία «πίστωση κεφαλ. Προθεσμίας» και η από 1.11.2013 χρέωση ποσού 16.000,00 ευρώ με αιτιολογία «μεταφορά σε κατ/κο λογαριασμό», β) την ανάλυση κινήσεων από 1.11.2013-30.11.2013 του με αριθ. λογαριασμού της, στον οποίο τυγχάνει συνδικαιούχος ο, από τον οποίο προκύπτει η από 1.11.2013 πίστωση ποσού 16.000,00 ευρώ με αιτιολογία «μεταφορές μεταξύ λογαριασμών» και στην συνέχεια η από 1.11.2013 χρέωση ποσού 128.000,00 ευρώ με αιτιολογία «κατάθεση σε προθεσμιακή κατάθεση» και γ) την με αριθ. συνεδρίασης/αριθ. πράξης 7...../17.05.2013 – πινάκιο/2013 Βεβαίωση βοηθήματος οικογενειακής ή επαγγελματικής αυτοτέλειας, σύμφωνα με την οποία ο θεμελίωσε δικαίωμα ΒΕΑ (βοηθήματος οικογενειακής ή επαγγελματικής αυτοτέλειας) την 30.06.2013 και το εισέπραξε εφάπαξ την 1.07.2013, με δικαιούμενο ποσό 16.042,69 ευρώ.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, όσον αφορά την με REC ID 3577 που αφορά σε πίστωση στον IBAN της ποσού 16.000,00 ευρώ, με αιτιολογία συναλλαγής «Η.Π. – ΜΕΤΑΦ. ΑΠΟ ΚΑΤ/ΚΟ Λ/ΣΜΟ/ΜΕΤΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΑΞΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ», την οποία ο προσφεύγων δικαιολόγησε ως κίνηση που αφορά τον υιό του,, και προέρχεται από

είσπραξη βοήθηματος οικογενειακής-επαγγελματικής αυτοτέλειας του
προσκομίζοντας τα ανωτέρω παραστατικά, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται αποδεκτός.

Οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013)

Α. Φορολογητέο εισόδημα και φόρος βάσει κλίμακας	Ποσό Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου		Ποσά βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ.		Διαφορά
	Εισόδημα	Φόρος κλπ.	Εισόδημα	Φόρος κλπ.	Εισόδημα	Φόρος κλπ.	
Φορολογητέο εισόδημα ατομικό	33.685,71	(2.065,10)	64.663,75	5.293,79	48.663,75	2.094,90	3.198,98
Φορολογητέο εισόδημα της συζύγου	17.901,61		17.901,61		17.901,61	(2.065,10)	
Προκαταβολή φόρου						147,66	
Εισφορά αλληλεγγύης		247,99		1.326,59		973,27	725,28
Υπόλοιπο Φόρου							
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας (120 %)						3.838,77	3.838,77
Πρόσθετος φόρος άρθρου 58 ν.4174/2013				6.848,92		1.599,45	1.599,45
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013 (64 * 0,73%=46,72%)						1.494,56	1.494,56
Τέλος επιτηδεύματος		650,00		650,00		650,00	
Τελικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση		1.180,95		15.534,40		5.837,32	7.018,27

		Προσαύξηση ν.2523/97	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 Ν.4174/2013 64 μήνες Χ0,73%=46,72%)	ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 58 Ν.4174/2013(50%)	Σύνολο νέων προστίμων	Επιεικέστερη κύρωση
ΠΟΣΟ ΦΟΡΟΥ	3.198,98	3.838,77	1.494,56	1.599,49	3.094,05	3.094,05

Επειδή, κατά τα λοιπά οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στις από 27.12.2018 οικεία έκθεση μερικού φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος τυγχάνουν αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 30.01.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ., κατοίκου, ως εξής:

- Ι. την επικύρωση α) της με αριθ. /2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, οικ. έτους 2013 (χρήση 2012), και β) της με αριθ. /2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, φορολογικού έτους 2014 και

- II. την τροποποίηση της με αριθ./2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς, οικ. έτους 2014 (χρήση 2013).

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

- **Οριστική πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2013 (α/α/2018)**
Τελικό ποσό για καταβολή 14.233,85 €
- **Οριστική πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2014 (α/α/2018)**

Διαφορά φόρου	3.198,98 €
Επικέστερη κύρωση του άρθρου 49 του ν.4509/2017 πλέον εισφορά αλληλεγγύης	3.819,29 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	7.018,27 €

- **Οριστική πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορ. έτους 2014 (α/α/2018)**
Τελικό ποσό για καταβολή 3.692,58 €

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

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
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.