



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α6**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604514

ΦΑΞ : 213-1604567

Καλλιθέα, 3-6-2019

Αριθμός απόφασης: 1888

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 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.)».
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Την από **14-2-2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ΑΦΜ:, με δ/ση επαγγελματικής έδρας κατά της υπ'αριθμ. /31-12-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013, της υπ'αριθμ. /31-12-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012 και της υπ'αριθμ. /31-12-2018 πράξης επιβολής προστίμου έτους 2012 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Α Πατρών, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την υπ'αριθμ. /31-12-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013, την υπ'αριθμ. /31-12-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012 και την υπ'αριθμ. /31-12-2018 πράξη επιβολής προστίμου έτους 2012 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Α Πατρών των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 31-12-2018 οικείες εκθέσεις ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ΔΟΥ Α' Πατρών.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **14-2-2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των

υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-Με την υπ' αριθμ./31-12-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Α Πατρών επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 764,27€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 716,89€ και ποσό εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 366,37€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου ύψους 1.847,53€.

-Με την υπ' αριθμ./31-12-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Α Πατρών επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος προστιθέμενης αξίας ποσού 441,60€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 414,22€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου ύψους 855,82€.

-Με την υπ' αριθμ./31-12-2018 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Α Πατρών έτους 2012, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 1.600,00 € σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 περ. α & β, της παρ. 8 περ. α' και της παρ. 9 του άρθρου 5 του ν.2523/97 σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 3 περ. ζ' του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 κατά παράβαση των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 2 και του άρθρου 13 του Π.Δ..186/1992 (Κ.Β.Σ.)

Οι ως άνω διαφορές φόρου και το επιβληθέν πρόστιμο προέκυψε κατόπιν διενεργείας μερικού επιτόπιου ελέγχου βάσει της με αρ./2-11-2018 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α Πατρών για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2012. Κατά τη διάρκεια του ελέγχου αξιοποιήθηκαν μεταξύ άλλων και τα δεδομένα των κινήσεων των ατομικών και των κοινών τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας, από τη επεξεργασία των οποίων διαπιστώθηκαν οι κάτωθι πιστώσεις:

A/A	Τράπεζα	Αρ. Λογ/σμου	Ημ/νία Συναλλαγής	Αιτιολογία	Ποσό πίστωσης
1			15/3/2012	Κατάθεση μετρητών	12.000,00
2			16/3/2012	Κατάθεση μετρητών	3.000,00
3			16/3/2012	Κατάθεση επιταγής	47.000,00
4				Μισθοδοσία από	1.288,05
5			16/2/2012	Κατάθεση εντολής από	260,00
			12/3/2012	Προϊόν εντολής	300,00
			16/3/2012	Προϊόν εντολής	200,00
			16/3/2012	Προϊόν εντολής	400,00
			17/8/2012	Κατάθεση εντολής από	260,00
			10/9/2012	Κατάθεση εντολής από	500,00

			25/9/2012	Κατάθεση εντολής από	150,00
			5/11/2012	Κατάθεση εντολής από	50,00
			23/11/2012	Κατάθεση εντολής από	50,00
				Σύνολο	65.458,05

Επίσης διαπιστώθηκαν: α) καταθέσεις σε μετρητά στη διάρκεια του έτους 2012 συνολικού ποσού 2.500,02€ στον ατομικό λογαριασμό ταμειυτηρίου της τράπεζας για την εξόφληση δόσεων στεγαστικού δανείου στον δανειακό λογαριασμό, β) απόκτηση στις 11/10/2012 μετοχών της συνολικής αξίας 4.728,24€, βάσει κίνησης του portfolio της τράπεζας γ) ανάληψη στις 19/01/2012 από τον ατομικό λογαριασμό της κας με αριθ..... στην, ποσού ύψους 6.000,00€.

Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων, εκδόθηκε το με αρ./26-11-2018 σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 ν.4174/2013 μετά της υπ' αριθμ./2018 προσωρινής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013, της υπ' αριθμ/2018 προσωρινής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ και της υπ' αριθμ./2018 προσωρινής Πράξης Επιβολής Προστίμου τα οποία κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα. Επί του ως άνω σημειώματος διαπιστώσεων του ελέγχου, η προσφεύγουσα διατύπωσε τις απόψεις της υποβάλλοντας το υπ' αριθ./14-12-2018 υπόμνημα προσκομίζοντας δικαιολογητικά στοιχεία των επίμαχων καταθέσεων.

Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη του τα προσκομισθέντα στοιχεία, έκανε μερικώς δεκτούς τους προβαλλόμενους με το ως άνω υπόμνημα ισχυρισμούς, αποδεχόμενος πλήρως τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας για την αιτιολόγηση των καταθέσεων ποσού 3.000€ και 47.000€ στις 16-3-2012 στον ατομικό λογαριασμό ταμειυτηρίου της και μερικώς την αιτιολόγηση της κατάθεσης ποσού 12.000€ στις 15-3-2012 αποδεχόμενος μόνο το πόσο ύψους 4.016,91€. Επίσης απεδέχθη την κατάθεση συνολικού ύψους 1.288,05€ στον ατομικό λογαριασμό της με αρ. **στη Τράπεζα** ως μέρος από το καθώς και την κατάθεση ποσών σε τρεις περιπτώσεις συνολικού ποσού 250,00€ στον ατομικό λογαριασμό της **με αρ. στην** ως καταθέσεις από τον για λογαριασμό της για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές ΑΠΥ. Συνεπώς, ανακεφαλαιωτικά, οι καταθέσεις τις οποίες σύμφωνα με τον υπό κρίση έλεγχο δεν αιτιολογούνται από τη προσφεύγουσα έχουν ως εξής:

A/A	Τράπεζα	Αρ. Λογ/σμου	Ημ/νία Συναλλαγής	Αιτιολογία	Ποσό πίστωσης	Ποσό που δεν αιτιολογείται
1			15/3/2012	Κατάθεση μετρητών	12.000,00	7.983,09
2			16/2/2012	Κατάθεση εντολής από	260,00	260,00

			12/3/2012	Προϊόν εντολής	300,00	300,00
			16/3/2012	Προϊόν εντολής	200,00	200,00
			16/3/2012	Προϊόν εντολής	400,00	400,00
			17/8/2012	Κατάθεση εντολής από	260,00	260,00
			10/9/2012	Κατάθεση εντολής από	500,00	500,00
				Σύνολο	13.920,00	9.903,09

Εκ των οποίων το ποσό ύψους **7.983,09€** θεωρείται από τον έλεγχο πρωτογενή κατάθεση για την οποία δεν απεδείχθη η πηγή και η αιτία προέλευσης και η οποία λογίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ. 48§3 ν.2238/1994 ενώ οι ονομαστικές καταθέσεις ποσών, σε έξι (6) περιπτώσεις, συνολικού ποσού **1.920,00€** στον ατομικό λογαριασμό της προσφεύγουσας, θεωρούνται ότι είναι από την άσκηση του ελευθερίου επαγγέλματός της για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί οι αντίστοιχες αποδείξεις παροχής υπηρεσιών κατά παράβαση των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 2 και του άρθρου 13 του Π.Δ.186/92.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1.Επί της πράξης φορολογίας εισοδήματος: α) Το σε μετρητά κατατεθέν ποσό των 12.000,00 ευρώ, όπως απέδειξε αλλά είχε και στην διάθεση της η ελεγκτική αρχή, προέρχεται από ανάληψη μετρητών 6.000,00 ευρώ στις 2/6/2011 και 6.000,00 ευρώ στις 19/1/2012 από έτερο λογαριασμό τον υπ'αρίθμ. λογαριασμό της, από τον οποίο αναλήφθηκαν και κατατέθηκαν στις 15/3/2012 στον τηρούμενο στην τότε Το χρηματικό ποσό των 12.000,00 ευρώ, άλλως 6.000,00 ευρώ και 6.000,00 ευρώ δεν προέρχονται αποκλειστικά από περίσσειμα εισοδήματος των διαχειριστικών-φορολογικών ετών 2011 και 2012, αλλά προέρχονται από εισοδήματα παλαιότερων ετών , και ευρίσκονταν εντός του ημεδαπού τραπεζικού συστήματος. β) Εσφαλμένα και όλως αναπαισιολόγητα η ελεγκτική αρχή επιχειρεί αυθαίρετα και συσχετίζει ομοίως αυθαίρετα την αγορά του υπ'αριθμ. κυκλοφορίας δικύκλου της με το εισόδημα, τις δαπάνες και το διαθέσιμο υπόλοιπο του πρώτου τριμήνου του 2012. Ουδέποτε ισχυρίστηκε ότι η αγορά του δικύκλου έγινε με εισόδημα προερχόμενο αποκλειστικά από το φορολογικό έτος 2011. Γιατί ενώ στις διαπιστώσεις της ανατρέχει στο φορολογικό έτος 2011 και ισχυρίζεται ότι η ανάληψη των 6.000,00 ευρώ στις 19/1/2012 από τον υπ' αριθμ. λογαριασμό μου της χρησιμοποιήθηκε για την αγορά του δικύκλου, ουδόλως λαμβάνει υπόψιν της την έτερη ανάληψη ποσού 6.000,00 ευρώ από τον ίδιο λογαριασμό στις 2.6.2011?.

γ) Η δήλωση φορολογίας εισοδήματος κάθε έτους είναι ετήσια από 1/1 ως 31/12 εκάστου έτους Τα τεκμήρια διαβίωσης αναφέρονται σε όλο το φορολογικό έκαστο έτος και καλύπτονται με τα ετήσια φορολογητέα εισοδήματα.

2. Επί της πράξης επιβολής προστίμου: α) Για το ποσό των 260,00€ από τον αθίγγανο κ. έχει εκδώσει την αριθ. /300,00€ απόδειξη (Α.Π.Υ.) υποχρεωτικά καθώς προσκομίσθηκε κατά την εκδίκαση της υπόθεσης του στο Δικαστήριο αλλά της όφειλε επί τριετία τα χρήματα και τα κατέβαλλε μετά από όχληση της.

β) Για τα ποσά των 300,00+200,00+400,00€ από την κα, μόνιμη κάτοικο Φρανκφούρτης Γερμανίας με την οποία έχει μόνιμη συνεργασία έως και πρόσφατα λόγω ζητημάτων με τον σύζυγο της, έχει εκδώσει, μεταξύ άλλων, τις αριθ. /164,82€, αριθ. / 700,00€ αποδείξεις (Α.Π.Υ.) και γινόντουσαν τμηματικές καταβολές στον τραπεζικό της λογαριασμό της.

γ) Για τα ποσά των 260€ από τον κ. και τα 500,00€ από την κα: Πρόκειται για ποινικές υποθέσεις των αδελφών, και ο οποίος έχει σύντροφο του την κα Οι υποθέσεις των άρχισαν στο έτος 2005 και λόγω αναβολών εκδικάστηκαν τον Ιανουάριο του έτους 2015 στο Τριμελές ΕφΚακ/των, έχει εκδώσει την /13.01.2015 Α.Π.Υ. και τα χρήματα τα λάμβανε τμηματικά ενόψει του επερχόμενου Δικαστηρίου τους.

Ως προς την προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν.2238/94, όπως τροποποιήθηκε με την παράγραφο 3 του άρθρου 15 του ν. [3888/2010](#) και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι 30-09-2010, σύμφωνα με το άρθρο 20 του ίδιου νόμου, ορίζεται ότι: «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, σύμφωνα με τις διατάξεις της **ΠΟΛ 1095/29.4.2011** του Υπ. Οικονομικών με θέμα «Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παρ. 3 άρθρου 15 του ν. 3888/2010»:

«Σχετικά με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

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 εισοδήματός 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.

4. ..., 5. ..., 6. ...,

7. Από τα παραπάνω προκύπτει ότι οι φορολογούμενοι, οι υποθέσεις των οποίων ελέγχονται, μπορούν να δικαιολογήσουν την οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας με επιπλέον εισοδήματα τα οποία δεν εμφανίζονται στη φορολογική τους δήλωση, επικαλούμενοι τα επιπλέον έσοδα που είχαν αποκτήσει από τις πιο πάνω δραστηριότητες και εφόσον αυτά αποδεικνύονται.

8. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών, απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται τα πραγματικά στοιχεία, όπως αναφέρονται παραπάνω, και επίσης να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων, που αποτελούν ή όχι τεκμήρια απόκτησης περιουσιακών στοιχείων όπως ορίζεται από τις διατάξεις των άρθρων 17 και 18 του Κ.Φ.Ε.

9. Σε όσες περιπτώσεις αποδεικνύεται ότι οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση κλπ. πρέπει να καταβάλλονται οι αναλογούντες αντίστοιχοι φόροι, τέλη κλπ. και τα αντίστοιχα πρόστιμα ή προσαυξήσεις.

10. Οι παραπάνω διατάξεις ισχύουν για υποθέσεις που η προσαύξηση περιουσίας προέκυψε πριν ή μετά τις 30-9-2010 ημερομηνία ψήφισης του σχετικού νόμου, και η έκδοση των καταλογιστικών πράξεων γίνεται μετά τις 30-9-2010. ...

11. Η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε η προσαύξηση αυτής. Ο φορολογούμενος δύναται να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο.

Περαιτέρω με την **ΠΟΛ 1175/16-11-2017** δόθηκαν μεταξύ άλλων και οι ακόλουθες διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας:

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.

Επειδή σύμφωνα με το με αρ.πρωτ. **ΔΕΑΦ Α΄ 1144110 ΕΞ 2015/5-11-2015** έγγραφο δόθηκαν μεταξύ άλλων και οι ακόλουθες διευκρινήσεις για θέματα ανάληψης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας:

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.

Επειδή από τον έλεγχο των τραπεζικών συναλλαγών της προσφεύγουσας κατά το ελεγχόμενο διάστημα από 01/01-31/12/2012, διαπιστώθηκε μεταξύ άλλων και μία κατάθεση ύψους **12.000 ευρώ την 15-3-2012** στον λογαριασμό με αρ.της την προέλευση της οποίας η προσφεύγουσα αιτιολόγησε ως επανακατάθεση δύο (2) αναληφθέντων ποσών, ήτοι **ανάληψη 6.000€ την 02-06-2011 και 6.000€ την 19-01-2012** από τον λογαριασμό με αρ. της

καθώς και αναλήψεις μετρητών ύψους 652,00€ την 16-6-2011, 652,00€ την 15-9-2011, 645,00€ την 15-12-2011 και 1.290,00€ την 15-3-2012 από τον λογαριασμό με αρ. της

Ο έλεγχος απέρριψε τους ανωτέρω ισχυρισμούς της προσφεύγουσας αποδεχόμενος μόνο το ποσό ύψους 4.016,91€ ως αιτιολόγηση μέρους της επίμαχης κατάθεσης, σχηματίζοντας σύμφωνα με τα στοιχεία που είχε στη διάθεσή του, κατάσταση διαθεσίμων μετρητών για το χρονικό διάστημα από **01/01 έως 15-03-2012** η οποία έχει ως εξής:

α/α	Κατηγορία:	Ποσά εσόδων €	Ποσά δαπανών	Διαθέσιμο υπόλοιπο €
1	Ελευθέριο επάγγελμα	903,35	336,68	566,67
2	Τόκοι λογισμένοι και αναληφθέντες λογαριασμού	1290,00	-	1.290,00
3	Τόκοι-λογισμένοι και αναληφθέντες λογαριασμού	560,00	-	560,00
4	Τόκοι ; λογισμένοι / και αναληφθέντες λογαριασμού ; (μερισμός,σε κοινό λογαριασμό) .	2.100,00		2.100,00
5	Μερίσματα : αναληφθέντα λογαριασμού;	1.259,00	-	1.259,00
6	Ποσό λογαριασμού αναληφθέν στις 19/01/2012. Χρησιμοποιήθηκε για την αγορά δικύκλου στις 14/05/2012(.....)	.. 6.000,00	. 6.000,00	0,00
7	Δαπάνη διαβίωσης 3.865 χ 3/12=	-	966,25	(966,25)
8	Τόκοι δανείων καταβληθέντες στις 12/03/2012		600,00	(600,00)
9	Ασφάλιστρα καταβληθέντα στις 20/02/2012 :		192,51	(192,51)
	Σύνολα	12.112,35	8.095,44	4.016,91

περιορίζοντας το ποσό προς αιτιολόγηση στο ύψος των 7.983,09€.

Επειδή από την κίνηση του με αρ. **λογαριασμού της** για το διάστημα από 2-12-2010 έως 31-12-2012, η οποία προσκομίστηκε κατά τη διάρκεια του ελέγχου από την προσφεύγουσα, προκύπτει ότι από **την 2-6-2011 έως στις 31-12-2011, μεσολάβησαν καταθέσεις συνολικού ύψους 15.250,00€**, ήτοι ενδεικτικά την 3-6-2011 ποσό 1.700€, την 7-7-2011 ποσό 2.000€, 23-8-2011 ποσό 2.400€, 22-9-2011 ποσό 1.100€ και την 6-12-2011 ποσό 2.600€. Ως εκ τούτου η επικαλούμενη ανάληψη ύψους 6.000€ στις 2-6-2011 στον ίδιο λογαριασμό δε μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την αιτιολόγηση της επίμαχης κατάθεσης στις 15-3-2012 και ο προβαλλόμενος ισχυρισμός δεν γίνεται αποδεκτός. Ομοίως ούτε τα επικαλούμενα αναληφθέντα ποσά ύψους 652,00€ την 16-6-2011, ύψους 652,00€ την 15-9-2011 και 645,00€ την 15-12-2011 από τον με αρ. λογαριασμό της μπορούν να χρησιμοποιηθούν για να καλύψουν την επίμαχη κατάθεση στις 15-3-2012 για τους ίδιους ως άνω αναφερόμενους λόγους. Περαιτέρω, αναφορικά με την επικαλούμενη ανάληψη ποσού 1.290,00€ στις 15-3-2012 από τον λογαριασμό με αρ. της, αυτή έχει ληφθεί υπόψη από τον έλεγχο στο σκέλος των εσόδων ως τόκοι λογισμένοι και αναληφθέντες σύμφωνα με την κατάσταση διαθεσίμων μετρητών για το χρονικό διάστημα από 01/01/2012 έως 15-03-2012.

Επειδή στην σχετική έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, περιλαμβάνονται εμπειρισττωμένα τα στοιχεία, τα γεγονότα και τις διατάξεις που έλαβε υπόψη ο έλεγχος προκειμένου

να τεκμηριώσει την διαπιστωθείσα προσαύξηση περιουσίας σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/94, λαμβάνοντας υπόψη τις αναλήψεις/καταθέσεις καθώς και τις δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων εντός του ελεγχόμενου έτους, επιμερίζοντας μάλιστα τις δαπάνες διαβίωσης του έτους στο κρίσιμο διάστημα από 01/01-15/3/2012. Συνεπώς ο προβαλλόμενος ισχυρισμός περί εσφαλμένης συσχέτισης της ανάληψης ποσού 6.000€ στις 19-1-2012 με την αγορά δικύκλου στις 14-5-2012 δεν γίνεται αποδεκτός.

Επειδή η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε ούτε κατά τη διάρκεια του ελέγχου ούτε κατά τη διάρκεια εξέτασης της παρούσας αποδεικτικά στοιχεία ικανά να αμφισβητήσουν το αποτέλεσμα του διενεργηθέντος ελέγχου ούτε στοιχεία προκειμένου να αποδείξει τους προβαλλόμενους με την παρούσα ισχυρισμούς της και ως εκ τούτου οι διαπιστώσεις του ελέγχου σύμφωνα με την από 31-12-2018 σχετική έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος κρίνονται βάσιμες αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες. Ως εκ τούτου, ενόψει των ανωτέρω, το ποσό το οποίο δεν αιτιολογήθηκε και αποτελεί προσαύξηση περιουσίας βάσει του άρθρου 48 παρ. 3 του Ν. 2238/94 ανέρχεται στο ύψος των **7.983,09€**.

Ως προς την πράξη επιβολής προστίμου

Επειδή από τον έλεγχο των τραπεζικών συναλλαγών της προσφεύγουσας το ελεγχόμενο διάστημα, διαπιστώθηκαν ονομαστικές καταθέσεις σε έξι (6) περιπτώσεις συνολικού ποσού **1.920,00€** στον ατομικό λογαριασμό της προσφεύγουσας με αρ. στην, τις οποίες η προσφεύγουσα αιτιολόγησε ως εξής:

Α) Για το ποσό των 260,00€ στις 16-2-2012 από τον έχει εκδώσει την αριθ. /300,00€ απόδειξη (Α.Π.Υ.)

Β) Για τα ποσά των 300,00€ στις 12-3-2012, 200,00€ και 400,00€ στις 16-3-2012 από την έχει εκδώσει μεταξύ άλλων τις αριθ. /164,82€ και αριθ. /04.03.2010/ 700,00€ αποδείξεις (Α.Π.Υ.)

Γ) Για τα ποσά των 260€ στις 17-8-2012 από τον κ. και τα 500,00€ στις 10-9-2012 από την κα, έχει εκδώσει την /13.01.2015 Α.Π.Υ.

Επειδή σύμφωνα με την από 31-12-2018 σχετική έκθεση ελέγχου μερικού επιτόπιου ελέγχου, ο έλεγχος δεν απεδέχθη τους ως άνω προβαλλόμενους ισχυρισμούς με το αιτιολογικό ότι ελλείπει η αιτιολογία σε κάθε κατάθεση προκειμένου να συσχετισθούν με τις εκδοθείσες ΑΠΥ στις οποίες δεν υπάρχει ένδειξη έκδοσής τους «επί πιστώσει» σε συνδυασμό με τις ισχύουσες διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 13 του π.δ. 186/92 περί του χρόνου έκδοσης τιμολογίων στις περιπτώσεις παροχής υπηρεσιών, σύμφωνα με τις οποίες προβλέπεται η έκδοση τιμολογίου κατά το χρόνο που καθίσταται απαιτητό μέρος της αμοιβής, για το μέρος αυτό και την υπηρεσία που παρασχέθηκε.

Επειδή η προσφεύγουσα με την κατάθεση της παρούσας επικαλείται τους ήδη προβαλλόμενους κατά τη διάρκεια του ελέγχου ισχυρισμούς και συνεπώς, ενόψει των ανωτέρω, προκύπτει πλήρης αδυναμία απόδειξης των ως άνω προβαλλόμενων ισχυρισμών και οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 31-12-2018 σχετική έκθεση μερικού επιτόπιου

ελέγχου της Δ.Ο.Υ Α΄ Πατρών, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες. Ως εκ τούτου οι ως άνω αναφερόμενες έξι (6) ονομαστικές καταθέσεις θεωρούνται ότι είναι από την άσκηση του ελευθερίου επαγγέλματός της για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί οι αντίστοιχες αποδείξεις παροχής υπηρεσιών κατά παράβαση των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 2 και του άρθρου 13 του Π.Δ.186/92 και το συνολικό ποσό ύψους 1.920,00€ που αντιστοιχεί στις ως άνω καταθέσεις προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα από ελευθέρια επαγγέλματα της ελεγχόμενης χρήσης ως αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αριθμό/14-2-2019 ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ: κατά της με αρ. υπ'αριθμ./31-12-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013, της υπ'αριθμ./31-12-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012 και της υπ'αριθμ./31-12-2018 πράξης επιβολής προστίμου έτους 2012 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Α Πατρών.

A.ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Τα φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνονται ως εξής

Οικονομικό έτος 2013

Φορολογητέα κέρδη βάσει δήλωσης	5.072,08
Λογιστικές διαφορές βάσει ελέγχου	1.920,00
Φορολογητέα κέρδη βάσει ελέγχου	6.992,08
Προσαύξηση περιουσίας άρθ.48 §3 ν. 2238/94 βάσει ελέγχου	7.983,09
Φορολογητέο εισόδημα βάσει της παρούσας απόφασης	14.975,17

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

Διαφορά φόρου	764,27
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	716,89
Εισφορά αλληλεγγύης	366,37
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	1.847,53

B. ΦΟΡΟΣ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Διαφορά φόρου εκροών	441,60
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	414,22
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	855,82

Γ. ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΚΒΣ

Πρόστιμο άρθ.5 ν.2523/97 & αρθ. 7 παρ. 3 περ.ζ'ν.4337/2015: $(1 \times 800\text{€} \times 6 \times 1/3)=1.600,00\text{€}$
(Μη έκδοση ΑΠΥ σε έξι (6) περιπτώσεις)

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

Ακριβές Αντίγραφο
Ο Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ

ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ 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.