



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 28/05/2019

Αριθμός απόφασης: 1758

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΦΑΞ : 213 1604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

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

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

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

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

3. Την από 28.01.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του, με ΑΦΜ, κύρια δραστηριότητα Δικηγόρος, κατοίκου περιοχή κατά α) της υπ. αρ...../2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013 (Εισοδήματα

01/01/2012-31/12/2012), **β)** της υπ. αρ...../2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2014 (Εισοδήματα 01/01/2013-31/12/2013), **γ)** της υπ. αρ...../2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. ελεγχόμενης περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, **δ)** της υπ. αρ...../2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. ελεγχόμενης περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, **ε)** της υπ. αρ...../2018 Οριστικής Απόφασης επιβολής Προστίμου ΚΒΣ ελεγχ. περιόδου 01/01/2012-31/12/2012), **στ)** της υπ. αρ...../2018 Οριστικής Απόφασης επιβολής Προστίμου ΚΒΣ ελεγχ. περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π

4. Τις ως ανωτέρω αναφερόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η επανεξέταση και η ακύρωση τους τις από 27.12.2018 οικείες εκθέσεις έλεγχου Φ.Ε., Φ.Π.Α., ΠΔ186/92(Κ.Β.Σ.), Ν.4093/2012(ΚΦΑΣ) και Ν.4174/2013(ΚΦΔ) της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.
5. Τις απόψεις της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.
6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 28.01.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, της του, με ΑΦΜ και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με τις ανωτέρω προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις φόρου και προστίμων η αρμόδια ελεγκτική αρχή καταλόγισε ανά ελεγχόμενη περίοδο τα παρακάτω ποσά ως εξής:

A/A	Αρ. πράξης	Διαχ. περίοδος	Είδος Φόρου- Προστίμου	Κύριος Φόρος & Εισφ. Αλληλεγγύης	Πρόστιμο αρθ.58 & τόκοι αρθρ.53 ΚΦΔ)	Πρόστιμο	Σύνολο
1	/2018	2012	Εισόδημα	14.905,90	120,47	-----	15.026,37
2	/2018	2013	Εισόδημα	26.834,38	20.501,04	-----	47.335,42
3	/2018	2012	Φ.Π.Α.	1.070,55	1.011,99	-----	2.082,54
4	/2018	2013	Φ.Π.Α.	35,20	30,19	-----	65,39
5	/2018	2012	Πρόστιμο ΚΒΣ, Άρθ.5 παρ.10 ν.2523/199 και άρθρου 7	-----	-----		2.017,50

			v.4337/2015				
6	78/2018	2013	Πρόστιμο ΚΒΣ, Άρθ.5 παρ.8 v.2523/199 και άρθρου 7 v.4337/2015	-----	-----		533,33

Με την υπ. αρ./.../...../2018 εντολή έλεγχου της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος από το γραφείο της υπηρεσίας χρήσεων 2012-2014, ο έλεγχος από την κίνηση-καταθεσεις χρηματικών ποσών στους τραπεζικούς της λογαριασμούς, έκρινε ότι η προσφεύγουσα με δραστηριότητα υπηρεσίες δικηγόρου, είχε υποχρέωση να εκδώσει τα φορολογικά στοιχεία όπως προβλέπονται από τον ΚΒΣ, τον ΚΦΑΣ, η τον ΚΦΔ, καθώς δεν προσκόμισε στοιχεία από τα οποία να προκύπτει ότι δεν είχε αυτή την υποχρέωση της έκδοσης φορολογικών στοιχείων και προσδιόρισε αποκρυβείσα φορολογητέα υλη, ανά ελεγχόμενο έτος, όπως αναφέρεται αναλυτικά στην από 27.12.2018 οικεία έκθεση έλεγχου φορολογίας εισοδήματος.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις, της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1) Παράνομη έκδοση της εντολής έλεγχου λόγω μη αναφοράς της διάρκειας έλεγχου
- 2) Εσφαλμένος υπολογισμός φόρου στην υπ. αριθμ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2014 (εισοδήματα 01.01.2013-31.12.2013).
- 3) Παράνομος και εσφαλμένος καταλογισμός ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης επί ετήσιου τεκμαρτού εισοδήματος καλυπτόμενου με ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών.
- 4) Παράνομος και εσφαλμένος χαρακτηρισμός ως δήθεν αποκρυβέντος εισοδήματος ποσών, των οποίων πλήρως απέδειξα την αιτία και την προέλευση.
- 5) Παράνομος και εσφαλμένος καταλογισμός διαφοράς φόρου εισοδήματος βάσει τεκμηρίου αποπληρωμής δανείου.

A) Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί παράνομης έκδοσης της εντολής έλεγχου λόγω μη αναφοράς της διάρκειας έλεγχου

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 Ν.4174/2013 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι:

Άρθρο 25 Είσοδος σε εγκαταστάσεις

«1. Ο οριζόμενος «ή οι οριζόμενοι», από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος «ή υπάλληλοι», «φέρουν», έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα «ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης»

και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής:

α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής,

β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου «ή των υπαλλήλων στους οποίους» έχει ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος,

γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,

δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος,

ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και

στ) το χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση.

Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται»..

Επειδή, το ελάχιστο περιεχόμενο της εντολής ελέγχου που προβλέπεται από το άρθρο 25 παρ.1 του ν.4174/2013(ΚΦΔ) αφορά τις περιπτώσεις διενέργειας επιτόπιου έλεγχου. Στην προκειμένη περίπτωση η υπ. αρ...../...../2018 με την οποία διενεργήθηκε ο έλεγχος δεν αναφέρεται σε επιτόπιο έλεγχο (ως η από 15-02-2019 έκθεση απόψεων του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.), αλλά ο έλεγχος διενεργήθηκε από το γραφείο της αρμόδιας φορολογικής αρχής (άρθρο 23 παρ.2 περ. α). Συνεπώς δεν τυχάνει εφαρμογής τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 25 του ν.4174/2013 (ΚΦΔ).

Επειδή, οι προβαλλόμενες οριστικές πράξεις φόρου και προστίμων εκδόθηκαν και κοινοποιήθηκαν μέσα στην προβλεπόμενη προθεσμία περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να εκδώσει και κοινοποιήσει φύλλο έλεγχου για τα ελεγχόμενα έτη 2012, 2013, 2014, ήτοι πριν τις 31.12.2018 (πενταετής παραγραφή).

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

Β) Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί εσφαλμένου υπολογισμού φόρου στην υπ. αριθμ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2014 (εισοδήματα 01.01.2013-31.12.2013).

Επειδή, με την υπ. αρ./2018 προσαλλόμενη οριστική πράξη φόρου εισοδήματος (εισοδήματα 01/01/2013-31/12/2013) προσδιορίστηκε διαφορά κυρίου φόρου, έλεγχου και

δήλωσης, ποσόν 24.107,52€ πλέον πρόσθετος φόρος ποσόν 20.501,00€, ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσόν 2.726,86€, ήτοι συνολικό ποσόν 47.335,42 €.

Επειδή, στην από 05-02-2019 έκθεση απόψεων (σελ.6- νέα εκκαθάριση) επί της ενδικοφανούς προσφυγής της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., ο έλεγχος αποδέχεται, ότι εκ παραδρομής προσδιορίστηκε ως αναλογών φόρος, κατόπιν ελέγχου, στην υπ. άρ./2018 προσβαλλόμενη πράξη διαχ. χρήσης 2013 το ποσόν των 33.333,51 € αντί του ορθού των 30.492,38€. Συνεπώς η διαφορά κυρίου φόρου προσδιορίζεται στο ποσόν των 21.266,39 €, πλέον πρόσθετος φόρος ποσόν 18.084,94 €, ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσόν 2.726,86 €, **ήτοι συνολικό ποσόν 42.078,19 €.**

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εσφαλμένου υπολογισμού του φόρου, γίνεται δεκτός.

Γ) Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί παράνομου και εσφαλμένου καταλογισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης επί ετήσιου τεκμαρτού εισοδήματος καλυπτόμενου με ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 29 του ν.3986/2011 ορίζεται ότι:

Άρθρο 29 Ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα φυσικά πρόσωπα

«1. Επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα εισοδήματα άνω των δώδεκα χιλιάδων (12.000) ευρώ των φυσικών προσώπων, που προέκυψαν κατά τις διαχειριστικές χρήσεις 2010 έως και 2014 και δηλώνονται με τις δηλώσεις των αντίστοιχων οικονομικών ετών 2011-2015.

2. Για την επιβολή της εισφοράς, λαμβάνεται υπόψη το ετήσιο συνολικό καθαρό ατομικό εισόδημα, πραγματικό ή τεκμαρτό, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο του φυσικού προσώπου ή σχολάζουσας κληρονομιάς. Το τεκμαρτό εισόδημα λαμβάνεται υπόψη πριν από τις μειώσεις του άρθρου 19 του Κ.Φ.Ε...»

Επειδή, με την Αρ. πρωτ.: ΔΕΑΦ Α 1044454 ΕΞ 2016/18.3.2016

Μη επιβολή ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης σε εισοδήματα παραγεγραμμένων ετών, τα οποία δηλώνονται στο επόμενο μη παραγεγραμμένο έτος, προκειμένου να ληφθούν υπόψη κατά το σχηματισμό ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών, ορίζεται ότι:

«Μετά από ερωτήματα που έχουν τεθεί στην υπηρεσία μας, σας γνωρίζουμε τα κατωτέρω:

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της [παραγρ. 1 του άρθρου 29](#) του ν. [3986/2011](#), επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα εισοδήματα άνω των δώδεκα χιλιάδων (12.000) ευρώ των φυσικών προσώπων, που προέκυψαν κατά τις διαχειριστικές χρήσεις 2010 έως και 2014 και

δηλώνονται με τις δηλώσεις των αντίστοιχων οικονομικών ετών 2011-2015.

2. Επίσης, με το [άρθρο 52](#) του ν. [4305/2014](#) ορίστηκε ότι, η ειδική εισφορά αλληλεγγύης φυσικών προσώπων του [άρθρου 29](#) του ν. [3986/2011](#), επιβάλλεται και στα εισοδήματα που αποκτώνται κατά **τα φορολογικά έτη 2015 και 2016**.

3. Επιπλέον, σύμφωνα με πάγια θέση της Φορολογικής Διοίκησης, επιτρέπεται η υποβολή εκπρόθεσμης αρχικής ή τροποποιητικής δήλωσης (συμπληρώνοντας συγκεντρωτικά εισόδημα προηγούμενων ετών που δεν υπήρχε υποχρέωση να δηλωθεί όταν αποκτήθηκε, πχ. μερίσματα, πώληση μετοχών, τόκοι κλπ ή ποσά που δεν αποτελούν εισόδημα αλλά καλύπτουν τεκμήρια, όπως πχ. εκποίηση περιουσιακών στοιχείων), χωρίς την επιβολή κυρώσεων, **στο αμέσως επόμενο μη παραγεγραμμένο έτος**, δεδομένου ότι με την παράλειψη αυτή δεν παραβιάζεται κάποια φορολογική διάταξη.

4. Για το λόγο αυτό, εισοδήματα παλαιότερων ετών, που αποκτήθηκαν πριν από την επιβολή της εισφοράς και δεν ήταν υποχρεωτικό να δηλωθούν, δύνανται να δηλώνονται εκπρόθεσμα στο πρώτο μη παραγεγραμμένο έτος, που σήμερα είναι η χρήση 2010 (οικονομικό 2011), στου οποίου τα εισοδήματα άρχισε να επιβάλλεται η ειδική εισφορά αλληλεγγύης. Η δυνατότητα αυτή έχει δοθεί, διότι κάποια εισοδήματα που δεν είχαν υποχρέωση να δηλωθούν και συνεπώς δεν καθιστούν παράβαση για τον φορολογούμενο, **μπορούν να χρησιμοποιηθούν για να ληφθούν υπόψη κατά το σχηματισμό κεφαλαίων προηγούμενων ετών**.

5. Μετά από όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω συνάγεται ότι, δεν επιβάλλεται εισφορά αλληλεγγύης σε εισοδήματα που αποκτήθηκαν πριν από την 2010 (οικονομικό 2011), ακόμη κι αν δηλωθούν εκ των υστέρων σε έτος του οποίου τα εισοδήματα υπόκεινται σε εισφορά, διότι το γεγονός αυτό είναι διαδικαστικό και **δεν καθιστά τα εισοδήματα αυτά εισοδήματα του οικονομικού έτους 2011**

6. Κατ' ανάλογη εφαρμογή, τα παραπάνω ισχύουν και για τις άλλες εισφορές που επιβλήθηκαν, δηλαδή την έκτακτη εφάπαξ εισφορά στα εισοδήματα άνω των εκατό χιλιάδων (100.000) ευρώ του ν. [3833/2010](#) και της εισφοράς στα εισοδήματα πάνω από εξήντα χιλιάδες ευρώ (60.000) του ν. [3758/2009](#).»

Επειδή, η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της επικαλείται(σελ.13-14) ότι με την υπ.αριθ...../2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013 (εισοδήματα 01.01.2012-31.12.2012) προσδιορίστηκε διαφορά ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 14.749,63 ευρώ, η οποία όμως αφορά σε ποσά τα οποία επικαλέστηκε ως μη αναλωθέντα κεφάλαια της προηγούμενων ετών (σελ. 7 έκθεσης έλεγχου).

Επειδή, ο έλεγχος για τον προσδιορισμό του εισοδήματος επιβολής της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης έτους (χρήση) 2012 έλαβε υπόψη του συνολικό ποσόν ύψους 348.377,07 € (σελ.107 έκθεσης έλεγχου), το οποίο αφορά τόκους των ετών (χρήσεων) 2002-2012 που

επικαλέστηκε η προσφεύγουσα για κάλυψη τεκμηρίων και δαπάνης διαβίωσης. Ο έλεγχος συμπεριέλαβε το ανωτέρω ποσόν στον πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου, εισοδήματα που απαλλάσσονται από το φόρο η φορολογούνται με ειδικό τρόπο, στην πρώτη μη παραγραφόμενη ελεγχόμενη περίοδος 01/01/2012-31/12/2012 και καταλόγισε με την υπ. αρ./2018 προσβαλλόμενη οριστική πράξη διαφορά ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσόν 14.749,63 €. Από το ανωτέρω συνολικό ποσόν ύψους 348.377,07 το οποίο ελήφθη υπόψη για τον καταλογισμό της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης έτους(χρήση) 2012, **ποσόν ύψους 313.403,07 € αφορά τόκους των προηγούμενων ετών(χρήσεων) 2002-2011 το οποίο ποσόν δεν αποτελεί εισόδημα (αφορολόγητο, η φορολογηθέν κατ' ειδικό τρόπο κλπ) του ελεγχόμενου έτους (χρήσης) 2012.**

Συνεπώς, για το ποσόν των τόκων προηγούμενων ετών 2002-2011 ύψους 313.403,07 €, το οποίο επικαλείται η προσφεύγουσα για κάλυψη τεκμηρίων δεν πρέπει να επιβληθεί εισφορά αλληλεγγύης.

Ως εκ τούτου **ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη επιβολής ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης σε ποσά προηγούμενων ετών, ήτοι για το ποσόν των 313.403,07 €, των ετών 2002-2011, γίνεται δεκτός,**

Δ) Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί παράνομου και εσφαλμένου χαρακτηρισμού ως δήθεν αποκρουβέντος εισοδήματος ποσών, των οποίων πλήρως απέδειξε την αιτία και την προέλευση.

Επειδή, ο έλεγχος στην από 27-12-2019 έκθεση έλεγχου εισοδήματος έκανε δεκτούς τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας για το ποσόν που κατατέθηκε στον τραπεζικό λογαριασμό στις 12-12-2012 ύψους 1.670,00 € (σελ. 87 έκθεσης έλεγχου, Α/Α) και με την υπ. αρ./2018 οριστική απόφαση επιβολής προστίμου ΚΒΣ (ΠΔ 186/1992) ελεγχόμενης περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, πλην άλλων, επέβαλε πρόστιμο, για μη έκδοση σε μια περίπτωση Α.Π.Υ., η άλλου φορολογικού στοιχείου εσόδου, επί της ως άνω αξίας 1.670,00 € (μεγαλύτερης των 1.200,00€), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 ν.4337/2015, ποσόν 417,50€. (ήτοι 1670,00 χ25%=417,50€).

Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, ότι είναι γνωστή η αιτία και η προέλευση για το ποσόν πίστωσης των 1.670,00 € γίνεται δεκτός και δεν επιβάλλεται το αντίστοιχο πρόστιμο Κ.Β.Σ. (μη έκδοσης Α.Π.Υ.), ήτοι ποσόν προστίμου ύψους 417,50 €.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου για τις λοιπές πιστώσεις όπως αυτές καταγράφονται στην από 27-12-2018 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις, κρίνονται βάσιμες,

αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, **οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας για τις λοιπές πιστώσεις, πρέπει να απορριφθούν.**

Ε) Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί παράνομου και εσφαλμένου καταλογισμού διαφοράς φόρου εισοδήματος βάσει τεκμηρίου αποπληρωμής δανείου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 του ν.2238/1994 ορίζεται ότι:

« Δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων"

Ως ετήσια δαπάνη του φορολογούμενου, της συζύγου του και των προσώπων που τους βαρύνουν λογίζονται και τα χρηματικά ποσά που πραγματικά καταβάλλονται για:

στ) Απόσβεση δανείων ή πιστώσεων οποιασδήποτε μορφής".

Στο ποσό της δαπάνης αυτής περιλαμβάνεται και το ποσό των οικείων τόκων στους οποίους περιλαμβάνονται και οι τυχόν τόκοι υπερημερίας.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 του ν.2238/1994 ορίζεται ότι:

Άρθρο 19 Διαφορά εισοδήματος και Υπολογισμός του φόρου αυτής

«1. Η διαφορά του εισοδήματος που δηλώθηκε από τον φορολογούμενο, τη σύζυγο του και τα πρόσωπα που τους βαρύνουν ή προσδιορίστηκε από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας και της συνολικής ετήσιας δαπάνης τους, των άρθρων 16 και 17, προσauζάνει τα εισοδήματα που δηλώνονται ή προσδιορίζονται από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά το ίδιο οικονομικό έτος, του φορολογούμενου ή της συζύγου του της πηγής από την οποία δηλώνονται τα μεγαλύτερα εισοδήματα και, αν δεν δηλώνεται εισόδημα από καμία κατηγορία, η διαφορά αυτή λογίζεται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.»

2. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς της προηγούμενης παραγράφου υποχρεούται να λάβει υπόψη του τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά, τα οποία αποδεικνύονται από νόμιμα παραστατικά στοιχεία και με τα οποία καλύπτεται ή περιορίζεται η διαφορά που προκύπτει.[.....]

ε) Δάνεια, τα οποία έχουν ληφθεί και αποδεικνύονται με έγγραφα στοιχεία που φέρουν βέβαιη χρονολογία. Ειδικώς, όταν πρόκειται για την κάλυψη διαφοράς δαπάνης της προηγούμενης παραγράφου, κατά το ποσό που προέρχεται από δαπάνη του άρθρου 17, το ποσό του δανείου λαμβάνεται υπόψη εφόσον από το οικείο έγγραφο αποδεικνύεται ότι έχει ληφθεί πριν από την πραγματοποίηση της σχετικής δαπάνης.

στ) [.....] **ζ) Ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα έχει απαλλαγεί από το φόρο.**

Επειδή, ο έλεγχος κατά την ελεγχόμενη περίοδο 01/01/2013-31/12/2013 προσδιόρισε προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων ποσόν 67.951,72 € (σελ.108), και συγκεκριμένα:

Σύνολο Εισοδημάτων	109.739,47
Σύνολο Τεκμηρίων και Δαπανών	580.380,03
Διαφορά	470.640,56
Ανάλωση Κεφαλαίου 31-12-2012 (ως συννημένος πίνακας ανάλωσης)	402.688,84 €
Τεκμαρτό Εισόδημα (Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 μ.2238/1994)	67.951,72 €

Η προσφεύγουσα την ελεγχόμενη χρήση 2013 κατέβαλε τόκους ποσού 29.655,02 € και στις 2/9/2013 κατέβαλε ποσόν 520.985,01€ για την ολοσχερή τοκοχρεωλυτική απόσβεση –εξόφληση δανείου ποσού ύψους 700.000,00 € που είχε λάβει το έτος 2007 με την υπ. αρ..... σύμβαση στεγαστικού δανείου της Η προσφεύγουσα στην υποβληθείσα δήλωση της χρήσεως 2013 δεν συμπεριέλαβε στον κωδ.727 « δαπάνη για την τοκοχρεωλυτική απόσβεση δανείων η πιστώσεων» το συνολικό ποσόν των 550.640,03€ (2.955,02 € + 520.985,01 €) ως έκθεση έλεγχου φορολογίας εισοδήματος (σελ.104).

Επειδή, ο έλεγχος για τον προσδιορισμό του κεφαλαίου προηγούμενων ετών σχημάτισε πίνακα ανάλωσης των ετών 2002-2012, τα οποία επικαλέστηκε η προσφεύγουσα και έλαβε υπόψη του εκτός των πραγματικών φορολογητέων εισοδημάτων και τα εξής:

Χρήση 2007 : Ποσόν δανείου ύψους 700.000,00 € που έλαβε η προσφεύγουσα με την υπ.αρ.750794 σύμβαση στεγαστικού δανείου που είχε συνάψει στις 23-02-2007 με την Το εν λόγω πόσον η προσφεύγουσα είχε δηλώσει(κωδ. 781) στην δήλωση φορολογίας εισοδήματος και το επικαλέστηκε για να καλύψει τεκμήριο αγοράς ακινήτου συνολικής αξίας 941.121,30 € που πραγματοποίησε το έτος 2007 (σελ.103 έκθεσης έλεγχου).

Χρήση 2012 – Ποσόν τόκων ύψους 348.377,07 € (εισοδήματα που απαλλάσσονται από τον φόρο η φορολογούνται με ειδικό τρόπο) ετών 2002-2012 με βάσει τις βεβαιώσεις τόκων που προσκόμισε η προσφεύγουσα με τα υπ. αρ./2018 και/2018 υπομνήματα της στον έλεγχο(σελ.106-107 έκθεσης έλεγχου),το οποίο συμπεριελήφθη στην ελεγχόμενη περίοδο 2012 (πρώτη μη παραγραφόμενη χρήση).

Επειδή, η προσφεύγουσα στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι το ποσόν της εξοφλήσεως του επίμαχου δανείου δεν αποτελεί τεκμήριο με την έννοια των διατάξεων του άρθρου 17 ν.2238/1994 καθ όσον η πραγματική εξόφληση αυτού δεν εχώρησε εντός της χρήσεως 2013 και η κάλυψη του αποδεικνύεται ότι προέρχεται από καθ όλα νόμιμα χρηματοδοτική αιτία δυνάμει έγγραφου βεβαίας χρονολογίας που προηγείται του επίμαχου τεκμηρίου και ειδικότερα η πληρωμή

του εν λόγω δανείου και μέχρι του ποσού των 664.000,00€ (υπερκαλύπτοντας, δηλαδή, το ποσόν των 520.985,01 €) δεν έγινε στη χρήση 2013 αλλά κατ' ουσία, είχε ήδη συντελεστεί από το έτος 2007, δια της ενεχυρίασεως του ισόποσου υπολοίπου δυο τραπεζικών της λογαριασμών, ήτοι του υπ. αρ..... τραπεζικού λογαριασμού της με υπόλοιπο 300.000,00 € και υπόλοιπο 340.000,00 € στην εταιρεία της με την επωνυμία «.....» βάσει της υπ. αρ./2006 σύμβασης. Σύμφωνα με τις συμβάσεις ενεχυρίασεως τα υπόλοιπα (664.000,00€) των τηρούμενων λογαριασμών της υπερκαλύπτονται το ποσόν των 520.985,01 €, ήδη από το έτος του 2007, ήταν ενεχυριασμένα από την δανείστρια τράπεζα και προοριζόταν αποκλειστικά και μόνο για την αποπληρωμή του χορηγηθέντος στεγαστικού δανείου.

Επειδή, ο έλεγχος όπως προκύπτει από τον πίνακα ανάλωσης, έλαβε υπόψη του το σύνολο των εισοδημάτων-εσόδων και το σύνολο των δαπανών, των ετών 2002-2012, προσδιόρισε το τελικό διαθέσιμο υπόλοιπο κεφάλαιο προς ανάλωση στις 31-12-2012 στο ποσόν ύψους 402.688,84 €, το οποίο έλαβε υπόψη του για κάλυψη τεκμηρίων στην χρήση 2013.

Επειδή, η καταβολή του ποσού των 520.985,01 €, για την ολοσχερή τοκοχρεωλυτική απόσβεση – εξόφληση δανείου ποσού ύψους 700.000,00 € που είχε λάβει η προσφεύγουσα το έτος 2007, με ενέχυρο δυο(2) τραπεζικούς της λογαριασμούς, έγινε στις 2/9/2013 (σελ.104 έκθεση έλεγχου φορολογίας εισοδήματος), ορθώς λήφθηκε υπόψη από τον έλεγχο για τον προσδιορισμό του φόρου του οικ. έτους 2014(χρήση 2013) και ως εκ τούτου **ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παράνομου και εσφαλμένου καταλογισμού διαφοράς φόρου εισοδήματος βάσει τεκμηρίου αποπληρωμής δανείου, απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.**

Κατόπιν των ως άνω αναφερομένων με την παρούσα απόφαση προσδιορίζονται τα παρακάτω:

1) Ελεγχόμενη χρήση 01/01/2012-31/12/2012

α) Αρ. πράξης/2018 (εισοδήματα 01/01/2012-31/12/2012)

Φορολογητέα εισοδήματα βάσει της παρούσας απόφασης:

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΟΙΚ. ΕΤΟΣ 2013	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης Δ.Ε.Δ.
Ζ. Από ελευθέρια επαγγέλματα	21.477,53	22.102,81	22.102,81
Συνολικό εισόδημα	21.477,53	22.102,81	22.102,81

Εκπτώσεις δαπανών άρθρου 8 ν. 2238/1994	0,00	0,00	0,00
Φορολογητέο εισόδημα	21.477,53	22.102,81	22.102,81
Αυτοτελή φορολογούμενα εισοδήματα	73.074,33	348.377,07	108.048,33
Εισόδημα επιβολής εισφοράς αλληλεγγύης	94.551,86	443.554,01	130.150,94

Σημείωση: Με βάσει την παρούσα απόφαση τα αυτοτελή φορολογούμενα εισοδήματα του ελεγχόμενου έτους (χρήσης) 2012 ανέρχονται στο ύψος των 108.048,33 € (73.074,33 € δηλωθέντα εισοδήματα πλέον τόκοι έτους 2012 ποσόν 34.974,00 € ως σελ.107 έκθεσης έλεγχου). Συνεπώς δεν λαμβάνεται ως εισόδημα επιβολής εισφοράς αλληλεγγύης για το έτος (χρήση) 2012 το ποσόν των 313.403,07 €, που αφορά τόκους προηγούμενων ετών (χρήσεων 2002-2011).

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό φόρου βάσει της παρούσας απόφασης:

	Δήλωσης	Έλεγχου	Παρούσης Απόφασης	Διαφορά
Φορολογητέο Εισόδημα	21.477,53	22.102,81	22.102,81	
Φόρος	2.050,51	2.206,78	2.206,78	156,27
Πρόστιμο άρθρο 58 ΚΦΔ	-----	78,13	78,13	78,13
Τόκοι άρθρο 53 60 μήνες χ 0,73%= 43,8%)		66,16	66,16	66,16
Εισφορά Αλληλεγγύης	2.836,56	17.586,19	5.206,04	2.369,48
Σύνολο με βάσει την παρούσα απόφαση				2.670,04

Συνεπώς, τροποποιούμε την υπ. αρ./2018 οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013 (εισοδήματα 2012) και το οφειλόμενο ποσόν για καταβολή ανέρχεται στο ύψος των 2.670,04 € ευρώ.

β) Αρ. πράξης/2018 (Πρόστιμο ΚΒΣ- 01/01/2012-31/12/2012)

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό προστίμου ΚΒΣ βάσει της παρούσας απόφασης:

	Έλεγχου	Παρούσης Απόφασης	Διαφορά
Πρόστιμο ΚΒΣ (πδ 186/1992)	2.017,50	1.600,00	417,50

Σημείωση: Με βάσει την παρούσα απόφαση δεν επιβάλλεται πρόστιμο για μη έκδοση ΑΠΥ σε ποσόν 1.670,00 € χ 25% = 417,50 €, καθώς έγινε δεκτή η αιτιολόγηση του. (σελ.87 έκθεσης έλεγχου)

Συνεπώς, τροποποιούμε την υπ. αρ./2018 οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ ελεγχόμενης περιόδου 01/01/2012-31/12/2012 και το οφειλόμενο ποσόν για καταβολή ανέρχεται στο ύψος των 1.600,00 € ευρώ.

Α) Ελεγχόμενη χρήση 01/01/2013-31/12/2013

Επειδή, ο έλεγχος με την από 05-02-2019 έκθεση απόψεων επί της ενδικοφανούς προσφυγής, έκανε δεκτό ότι εκ παραδρομής στην υπ.αρ...../2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2014 (εισοδήματα 01/01/2013 - 31/12.2013), ως αναλογούν φόρος τέθηκε το ποσόν των 33.333,51€ αντί του ποσού των 30.492,38€ με αποτέλεσμα να προκύπτουν οι παρακάτω διαφορές ως προς τον κύριο φόρο και το πρόστιμο :

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό φόρου βάσει της παρούσας απόφασης:

	Δήλωσης	Έλεγχου	Παρούσης Απόφασης	Διαφορά
Φορολογητέο Εισόδημα	40.380,73	108.552,45	108.552,45	68.171,71
Φόρος	5.575,59	29.683,11	26.841,98	21.266,39
Πρόσθετος φόρος(άρθρο 58 & 53 ΚΦΔ)	-----	20.501,04	18.084,94	18.084,94
Εισφορά Αλληλεγγύης	4.794,99	7.521,84	7.521,84	2.726,86
Σύνολο με βάσει την παρούσα απόφαση				42.078,19

Συνεπώς, τροποποιούμε την υπ. αρ./2018 οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2014 (εισοδήματα 2013) και το οφειλόμενο ποσόν για καταβολή ανέρχεται στο ύψος των 42.078,19 € ευρώ.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του Ν.4174/2013(Κ.Φ.Δ.) 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 του άρθρου 65 του Ν.4174/2013(Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου Φ.Π.Α.,Ν.2859/2000., Κ.Β.Σ. ΠΔ 186/1992, της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ, επί της οποίας εδράζονται οι: α) υπ.αρ...../2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. ελεγχ. περιόδου 01/01/2012-31/12/2012), β) υπ.αρ...../2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. ελεγχ. περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, γ) υπ.αρ...../2018 Πράξη **Επιβολής προστίμου ΚΒΣ**(άρθρου 5 ν.2523/1997 & άρθρου 7 ν.4337/2015 διαχ. περιόδου 01/01-31/12/2013, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή για τις πράξεις αυτές πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 28.01.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του, με ΑΦΜ, **την τροποποίηση: α)** της υπ. αρ. /2018 οριστικής πράξης προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013 (εισοδήματα 2012), **β)** της υπ. αρ. /2018 οριστικής πράξης προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2014 (εισοδήματα 2013), **γ)** της υπ. αρ. /2018 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ ελεγχόμενης περιόδου 01/01/2012-31/12/2012 και την **επικύρωση: α)** της υπ.αρ...../2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. ελεγχ. περιόδου 01/01/2012-31/12/2012), **β)** της υπ.αρ...../2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. ελεγχ. περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, **γ)** της υπ.αρ...../2018 Πράξης **Επιβολής προστίμου ΚΒΣ** (άρθρου 5 ν.2523/1997 & άρθρου 7 ν.4337/2015 διαχ. περιόδου 01/01-31/12/2013, της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

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

A/A	Είδος Φόρου	Διαχ. περίοδος	Συνολικό Ποσόν
1	Εισόδημα	01/01-31/12/2012	4.270,04 €
2	Εισόδημα	01/01-31/12/2013	42.078,19 €
3	ΦΠΑ	01/01-31/12/2012	2.082,54 €
4	ΦΠΑ	01/01-31/12/2012	65,39 €
5	Πρόστιμο ΚΒΣ	01/01-31/12/2012	1.600,00 €
6	Πρόστιμο ΚΒΣ	01/01-31/12/2013	533,33 €

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

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ 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.