



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΥΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 18/06/2019

Αριθμός απόφασης: 1993

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 15.02.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της **ΤΟΥ**, ΑΦΜ, κατοίκου, κατά των κάτωθι πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού: i) της με αριθ. /2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2013 (χρήσης 2012), ii) της με αριθ. /2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2014 (χρήση 2013 και iii) της με αριθ. /2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορ. έτους 2014, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. i) Την με αριθ. /2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2013 (χρήσης 2012) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, ii) την με αριθ. /2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2014 (χρήση 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού και iii) την με αριθ.

...../2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορ. έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την με αριθ. πρωτ./2019 Έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 15.02.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της **ΤΟΥ**, 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. Κατοίκων Εξωτερικού, οικονομικού έτους 2013 (χρήση 2012), καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος 4.584,07 ευρώ, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. 2.576,13 ευρώ, πλέον τόκοι του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ. 2.256,69 ευρώ, πλέον εισφορά αλληλεγγύης 568,19 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 9.985,08 ευρώ.
- II. Με την με αριθ./2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, οικονομικού έτους 2014 (χρήση 2013), καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος 1.586,00 ευρώ, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. 949,71 ευρώ, πλέον τόκοι του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ. 831,95, πλέον εισφορά αλληλεγγύης 313,42 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 3.681,08 ευρώ.
- III. Με την με αριθ./2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, φορολογικού έτους 2014, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος 181,50 ευρώ, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. 90,75 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 272,25 ευρώ.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της από 13.12.2018 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου γραφείου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του ν.4172/2013 σε συνδυασμό με τον ν.4174/2013 Κ.Φ.Δ. & την απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε. με αριθμό ΔΕΛ Α 1198414 ΕΞ/30.12.2013 ΦΕΚ Β΄ 3367/31.12.2013 της ελεγκτού Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού,, η οποία συντάχθηκε κατόπιν έκδοσης της με αριθ./.../...../2018 εντολής ελέγχου γραφείου των χρήσεων 2012 έως και 2014 του Προϊσταμένου της εν λόγω υπηρεσίας, η οποία εκδόθηκε σε αντικατάσταση της με αριθ./.../...../2018 εντολής μερικού ελέγχου γραφείου. Ο έλεγχος αφού επεξεργάστηκε τα δεδομένα που είχε στη διάθεσή του (βιβλία, στοιχεία, φορολογικές δηλώσεις), βάσει των οποίων διενεργήθηκαν οι ελεγκτικές επαληθεύσεις, τα δεδομένα που υπάρχουν σε ηλεκτρονική μορφή στη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων και των

υποσυστημάτων TAXIS & ELENXIS και του Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας, προέβη στις ακόλουθες διαπιστώσεις:

- Πρόκειται για φυσικό πρόσωπο, κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις των άρθρων 2§1 του ν.2238/94 και 3 του ν.4174/2013, το οποίο τυγχάνει φορολογικός κάτοικος εξωτερικού, αποκτά εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα από την παροχή υπηρεσιών ζωγράφου και ανεξάρτητα από τον τόπο κατοικίας του ή διαμονής του είναι υπόχρεο σε υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.
- Στην υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2013: α)δήλωσε ανακριβώς στον κωδ. 301 το ποσό των 2.213,48 ευρώ αφού όπως προκύπτει από το σύστημα TAXIS το άθροισμα των καθαρών ποσών από μισθούς ανέρχεται στο ποσό των 6.909,52 ευρώ, καθώς δεν δήλωσε το ποσό των 4.696,04 ευρώ που έλαβε ως καθαρές αποδοχές από την επιχείρηση με την επωνυμία «.....», β)δήλωσε ανακριβώς στον κωδικό 051 το ποσό των 1.005,00 ευρώ, ως έξοδα ιατρικής και νοσοκομειακής περίθαλψης καθώς η με αριθ. ΑΠΥ ποσού 905,00 ευρώ αφορά την χρήση 2013, γ)λανθασμένα δήλωσε ότι φιλοξενείται από τη μητέρα της διότι για την χρήση αυτή η μητέρα της υπέβαλλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος ως κάτοικος εξωτερικού και δ)επιβλήθηκε σε βάρος της συμπληρωματικός φόρος 410,24 ευρώ, λόγω μη προσκόμισης αποδείξεων δαπανών για την έκπτωση του φόρου σύμφωνα με το άρθρο 9 του Κ.Φ.Ε., όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 38 του ν.4024/2011.
- Από την έρευνα των ατομικών και κοινών λογαριασμών της προέκυψαν πρωτογενείς πιστώσεις κατά την φορολογική περίοδο 2012 έως 2014, λογιζόμενα ως προσαύξηση της περιουσίας της που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, σύμφωνα με την περ. 2 της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 4 του ν.4172/2013. Ειδικότερα, ο έλεγχος προσδιόρισε πρωτογενείς καταθέσεις ύψους 21.500 ευρώ για τη χρήση 2012, 6.100,00 ευρώ για τη χρήση 2013 και 550,00 ευρώ για το φορολογικό έτος 2014.

Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων εκδόθηκαν και κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως την μεταρρύθμιση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Εσφαλμένα ο έλεγχος απέρριψε τον ισχυρισμό της ότι τα ποσά των καταθέσεων προέρχονταν από δικά της χρήματα. Η ίδια κατά τα οικονομικά έτη 2009 και 2010, ως κάτοικος εξωτερικού, έκανε εισαγωγές χρηματικών κεφαλαίων από το εξωτερικό, οι οποίες έχουν συμπεριληφθεί στις αντίστοιχες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος. Σύμφωνα με τον πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου το υπόλοιπο κεφάλαιο προς ανάλωση αντιστοιχεί στο ποσό των 44.456,99 ευρώ. Τις επίμαχες καταθέσεις της έκανε η ίδια, καθώς και η & η

..... (εργαζόμενες σε εταιρείες συμφερόντων του πατέρα της), ενώ προέρχονταν από δικά της χρήματα ήδη φορολογημένα.

- Όσον αφορά την κατάθεση ιδιωτικής επιταγής ύψους 1.200,00 ευρώ έκδοσης, ο οποίος αγόρασε έργο της μέσω της της, το οποίο δηλώθηκε ως έσοδο στην χρήση 2013 και φορολογήθηκε ήδη. Έλαβε την εν λόγω επιταγή έναντι οφειλών της από πωλήσεις έργων της το έτος 2013 για τα οποία έχουν εκδοθεί νόμιμα παραστατικά.

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 την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοση της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημα του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου ορίζεται σε εξήντα (60) μέρες για φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού.».

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 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.»

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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 του ν.4172/2013, σχετικά με τα υποκείμενα του φόρου:

«1. Ο φορολογούμενος που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημα του που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, ήτοι το παγκόσμιο εισόδημα του που αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος. Κατ' εξαίρεση ο φορολογούμενος που είναι αλλοδαπό προσωπικό των εγκατεστημένων στην Ελλάδα γραφείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του α.ν. 89/1967 (Α' 132), όπως ισχύει, υπόκειται σε φόρο στην Ελλάδα μόνο για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα.

2. Ο φορολογούμενος που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημα του που προκύπτει στην Ελλάδα και αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος.»

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 το Αρ.Πρ: ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015 έγγραφο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, δόθηκαν διευκρινήσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας, ως εξής:

«... 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.

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 με την ΠΟΛ 1175/16.11.2017 του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, με την οποία παρέχονται διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης 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, εν προκειμένω δυνάμει της με αριθ./...../...../2018 εντολής ελέγχου γραφείου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, η οποία εκδόθηκε σε αντικατάσταση της με αριθ./...../...../2018 εντολής ελέγχου, κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα το με αριθ. πρωτ./2018 Αίτημα Παροχής Πληροφοριών του άρθρου 14 του ν. 4174/2013, με το οποίο κλήθηκε όπως θέσει στη διάθεση του ελέγχου αντίγραφα των τηρούμενων βιβλίων & στοιχείων, πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας για τη χρήση 2014, όλα τα πρωτότυπα παραστατικά που σχετίζονται με τις υποβληθείσες φορολογικές δηλώσεις της καθώς και

αποδεικτικά στοιχεία για την πηγή και την αιτία προέλευσης των χρηματικών ποσών των τραπεζικών λογαριασμών της, προκειμένου να διαπιστωθεί ότι αυτά έχουν ήδη φορολογηθεί ή είναι νομίμως απαλλασσόμενα του φόρου.

Επειδή, κατόπιν των διαπιστώσεων του ελέγχου η προσφεύγουσα κλήθηκε να αιτιολογήσει το με αριθ./2018 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, το οποίο της επιδόθηκε την 14.11.2018, επί του οποίου ανταποκρίθηκε υποβάλλοντας το με αριθ./2018 υπόμνημά της.

Επειδή, η προσφεύγουσα σε απάντηση του ανωτέρω σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου επικαλέστηκε ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών, ήτοι καταθέσεις μετρητών που έλαβαν χώρα από την ίδια ή από τις και κατ' εντολή της, προσκομίζοντας στον έλεγχο δεκαέξι (16) αντίστοιχα αποδεικτικά καταθέσεων ενώ δεν προσκόμισε τραπεζικά παραστατικά από τα οποία να προκύπτουν τα στοιχεία του καταθέτη σε δώδεκα (12) περιπτώσεις.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι αμφισβητούμενες πιστώσεις κατά τις χρήσεις 2012, 2013 και 2014 αποτελούν νόμιμα σχηματισθέν εισόδημα και φορολογημένο κεφάλαιό της προερχόμενο από διαθέσιμα δηλωθέντα εισοδήματα προηγούμενων ετών (εισαγωγή συναλλάγματος και ειδικότερα 93.980,00 ευρώ τη χρήση 2008 και 11.985,00 ευρώ τη χρήση 2009), με αποτέλεσμα να υφίσταται υπόλοιπο ανάλωσης κεφαλαίου την 31.12.2011 ποσού 44.456,99 ευρώ. Προς επίρρωση των ισχυρισμών της δε προσκομίζει πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου χρήσεων 2008-2014.

Επειδή, η δυνατότητα ύπαρξης ρευστών διαθεσίμων στα χέρια του φορολογούμενου είναι θέμα πραγματικό, το οποίο η φορολογική ελεγκτική υπηρεσία οφείλει να εξετάσει και εκτιμήσει με βάση τα στοιχεία που βρίσκονται στη διάθεσή της (ΣΤΕ 884/2016).

Επειδή, η προσφεύγουσα επικαλείται διαθέσιμα κεφάλαια από τις χρήσεις 2008 και 2009, τα οποία όμως αντιστοιχούν σε εισαγωγή κεφαλαίων που έχουν γίνει μέσω τραπεζικού συστήματος, χωρίς ωστόσο να αποδεικνύει την ύπαρξη ρευστών διαθεσίμων στα χέρια της ή ότι αυτά δεν αναλήφθηκαν και δεν αναλώθηκαν. Ως ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της τυγχάνει αόριστος και αβάσιμος και άρα απορριπτέος.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Κ.Φ.Δ., σχετικά με το βάρος της απόδειξης, ορίζονται τα εξής: *«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, όσον αφορά την κατάθεση επιταγής εκδόσεως, ποσού 1.200,00 ευρώ, στον λογαριασμό που τηρεί στην την 22.05.2013, όπου ισχυρίζεται ότι αφορά αμοιβή για αγορά έργου, την οποία της μεταβίβασε η, ιδιοκτήτρια της γκαλερί που συνεργαζόταν, ο ισχυρισμός της

προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος καθόσον δεν προσκόμισε τα απαραίτητα φορολογικά στοιχεία που να αποδεικνύουν τον ισχυρισμό της.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στην από 13.12.2018 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, ενώ οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας τυγχάνουν αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 15.02.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της**του**, με ΑΦΜ, κατοίκου και την επικύρωση των κάτωθι πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού: i) της με αριθ./2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2013 (χρήσης 2012), ii) της με αριθ./2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2014 (χρήση 2013 και iii) της με αριθ./2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορ. έτους 2014.

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 χρεωστικό ποσό 9.985,08 €
- **Οριστική πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2014 (α/α/2018)**
Τελικό χρεωστικό ποσό 3.681,08 €
- **Οριστική πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορ. έτους 2014 (α/α/2018)**
Τελικό χρεωστικό ποσό 272,25 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ

ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ

ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΦΑΚΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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