



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 23/05/2019

Αριθμός απόφασης: 1677

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604529

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 αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 23/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του με ΑΦΜ, κατοίκου, οδός αρ. κατά των: α) υπ' αριθ. /2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ, οικονομικού έτους 2013, β) υπ' αριθ. /2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ, οικονομικού έτους 2014, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Τις: α) υπ' αριθ. /2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ, οικονομικού έτους 2013, β) υπ' αριθ. /2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ, οικονομικού έτους 2014, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την με ημερομηνία θεώρησης 19/12/2018 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της ως άνω φορολογικής αρχής.
6. Τις απόψεις του ΚΕΦΟΜΕΠ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 23/01/2019 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' αριθ. /2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ, οικονομικού έτους 2013, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 13.574,75€, πλέον πρόσθετου φόρου ποσού 12.733,12€, πλέον εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 1.752,81€, ήτοι συνολικό ποσό 28.060,68€.

Με την υπ' αριθ. /2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ, οικονομικού έτους 2014, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 3.236,44€, πλέον πρόσθετου φόρου ποσού 2.894,02€, πλέον εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 340,84€, ήτοι συνολικό ποσό 6.471,30€.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία της από 19/12/2018 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, η οποία συντάχθηκε μετά από έλεγχο που

διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα για τα οικονομικά έτη 2013 και 2014, δυνάμει της υπ' αριθ./...../...../2018 εντολής μερικού ελέγχου της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ.

Ειδικότερα, από την επεξεργασία των τραπεζικών δεδομένων μέσω της εφαρμογής Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας του Συστήματος Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών και Προϊόντων, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι κατά το οικονομικό έτος 2013 (χρήση 2012) υφίστανται πιστώσεις οι οποίες δεν αιτιολογήθηκαν ως προς την πηγή ή την αιτία προέλευσής τους, φορολογήθηκαν ως προσαύξηση περιουσίας σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 και απεικονίζονται στον παρακάτω πίνακα:

	Τράπεζα	Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό
2			03/01/2012		14.300,00
14			11/06/2012		12.000,00
17			02/08/2012	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΞΕΝΩΝ ΤΡΑΠΕΖΟΓΡΑΜ	4.009,62
19			08/08/2012		10.000,00
20			17/08/2012	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΞΕΝΩΝ ΤΡΑΠΕΖΟΓΡΑΜ	2.818,89
	ΣΥΝΟΛΟ				43.128,51

Επιπλέον, από έλεγχο τεκμηρίων διαβίωσης που πραγματοποιήθηκε, διαπιστώθηκαν διαφορές ύψους 17.042,43€ στο οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013), σε σχέση με τις δηλώσεις της ως προς την κύρια κατοικία της στο, τη δευτερεύουσα μονοκατοικία της στη καθώς και τη χρησιμοποίηση βοηθητικού προσωπικού από εκείνη.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

- Μη νόμιμος τρόπος προσδιορισμού φερόμενης προσαύξησης περιουσίας της για την κρινόμενη χρήση 2012. Ουδόλως προκύπτει από Έκθεση Ελέγχου ότι ακολουθήθηκε κάποια από τις καθιερωθείσες μεταγενεστέρως από την ψήφιση και τη θέση σε ισχύ του Ν. 3888/2010 Έμμεσες Τεχνικές Ελέγχου, όπως αυτές προβλέπονται ρητά στο άρθρο 67B του Ν. 2238/1994. Η αρμόδια φορολογική αρχή δεν ακολούθησε καμία απολύτως νόμιμη μέθοδο φορολογικού ελέγχου, τουναντίον υιοθέτησε μια εντελώς αυθαίρετη και μη προβλεπόμενη στο νόμο συλλογιστική χωρίς ουδόλως να ληφθούν υπόψη τα δηλωθέντα

εισοδήματά της και μάλιστα όλων των ετών, τα οποία είναι υψηλότατα, συμπεριλαμβανομένων και των υπολοίπων των τραπεζικών της καταθέσεων στην αρχή και το τέλος εκάστης χρήσης.

- Ανάλυση Κεφαλαίου Παρελθόντων Ετών. Προκειμένου ο έλεγχος να καταλογίσει εμπεριστατωμένα τυχόν προσαύξηση περιουσίας του φορολογούμενου για κάθε ελεγχόμενη χρήση και σε περίπτωση που διαπιστωθεί διαφορά μεταξύ των ποσών που έχουν κατατεθεί ή υφίστανται κατατεθειμένα στους τραπεζικούς του λογαριασμούς με τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματός του για το οικείο οικονομικό έτος, θα πρέπει μεταξύ άλλων να λάβει υπόψη του την ανάλυση κεφαλαίου του που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα έχει απαλλαγεί από το φόρο. – Από την ανάλυση κεφαλαίου της για το ελεγχόμενο χρονικό διάστημα και από τις σχετικές φορολογικές της δηλώσεις, προκύπτει σαφέστατα ότι είχε πράγματι την οικονομική – ταμειακή δυνατότητα να προβαίνει σε τέτοιου είδους καταθέσεις στους τραπεζικούς της λογαριασμούς, χωρίς αυτό απαραίτητα να σημαίνει ότι οι καταθέσεις αυτές είναι πρωτογενείς ή αδήλωτες ή προσαύξηση περιουσίας ή οποιοδήποτε άλλο χαρακτηρισμό θέλει να προσδώσει η φορολογική αρχή. Ειδικότερα, από την ανάλυση κεφαλαίου της οικ. ετών 2005 – 2013 προκύπτει ότι είχε ως διαθέσιμο υπόλοιπο κατά το τέλος της χρήσης 2011 το ποσό των 55.911,22€ και κατά το τέλος της χρήσης 2012 το ποσό των 58.848,41 €.
- Ειδικά για την χρήση 2013 (οικ. έτος 2014), η καταλογιζόμενη διαφορά οφείλεται αποκλειστικά και μόνο σε διαφορά τεκμηρίων (βλ. σελ. 52 Έκθεσης Ελέγχου). Κατά συνέπεια, ειδικά για την εν λόγω χρήση, η μη λήψη υπόψη της ανάλυσης κεφαλαίου της προς δικαιολόγηση της διαφοράς τεκμηρίων εκ συνολικού ποσού 17.042,43 €, δεδομένου ότι, το διαθέσιμο υπόλοιπό της κατά το τέλος της χρήσης 2012 ανερχόταν στο ποσό των 58.848,41 €, τυγχάνει εξ ολοκλήρου παράνομη και ως εκ τούτου η δεύτερη προσβαλλόμενη υπ' αριθμ./2018 Οριστική Πράξη, θα πρέπει να ακυρωθεί στο σύνολό της.
- Αιτιολόγηση επιμέρους καταθέσεων
- Υπολογισμός προσθέτου φόρου λόγω ανακρίβειας – Εφαρμογή ευνοϊκότερου καθεστώτος. Η φορολογική αρχή όφειλε να εφαρμόσει την αρχή της ευνοϊκότερης ρύθμισης και να εφαρμόσει μειωμένους συντελεστές κατά τον προσδιορισμό των προσθέτων φόρων λόγω ανακρίβειας και δη εκείνες του ήδη ισχύοντος άρθρου 58 του Ν. 4174/2013, όπως ισχύει, λαμβανομένου μάλιστα υπόψη ότι το άρθρο 49 του Ν. 4509/2017 ουδόλως τυγχάνει ευνοϊκότερο, καθόσον άγει στον καταλογισμό μεγαλύτερου ύψους προσθέτου φόρου.

Επειδή η προσφεύγουσα με τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, ισχυρίζεται ότι μη νόμιμα της καταλογίστηκε προσαύξηση περιουσίας στη χρήση 2012, καθόσον η αρμόδια φορολογική αρχή δεν ακολούθησε καμία απολύτως νόμιμη μέθοδο έμμεσων τεχνικών φορολογικού ελέγχου.

Επειδή στο άρθρο 67B του ν. 2238/1994 « Έμμεσες τεχνικές ελέγχου» ορίζεται:

«1. Ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων με έλεγχο μπορεί να διενεργείται και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

α) της αρχής των αναλογιών (*mark up method*),

β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (*source and application of funds method*),

γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου (*net worth method*),

δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών (*unit and volume method*) και

ε) το ύψος των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά (*bank deposits and cash expenditure method*).

Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των επιτηδευματιών βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής.

2. Τα προσδιοριζόμενα αποτελέσματα που προκύπτουν από την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου της προηγούμενης παραγράφου, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των λοιπών φορολογικών υποχρεώσεων.

3. Εφόσον τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου έχουν εξαχθεί με την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών της παραγράφου 1, και πριν την έκδοση φύλλων ή πράξεων καταλογισμού, ο Προϊστάμενος της ελεγκτικής μονάδας, καλεί τον υπόχρεο σε ακρόαση, ο οποίος δικαιούται σε ανταπόδειξη.

4. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού εφαρμόζονται και για όλες τις εκκρεμείς χρήσεις για τις οποίες υφίσταται φορολογική υποχρέωση.

5. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο τεχνικών ελέγχου της παρ. 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.».

Επειδή στην με ημερομηνία θεώρησης 19/12/2018 Έκθεση Μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του ΚΕΦΟΜΕΠ αναγράφεται ότι: «Με την υπ' αριθμό/...../...../2018 εντολή Μερικού Ελέγχου Γραφείου οικ. ετών 2010-2014 του

Προϊσταμένου της υπηρεσίας μας και κατόπιν της με αρ. Α.Β.Μ. ΕΟΕ Σ.Σ./2017 παραγγελίας του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, έγγρ./2017, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος σε σχέση με την αποστολή εμβασμάτων στο εξωτερικό, για την εξακρίβωση της εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 15-19 και 48§3 του ν. 2238/94 Κ.Φ.Ε. μη εφαρμοζομένων των διατάξεων του άρθρου 27 του Ν. 4174/2013, κατόπιν επεξεργασίας του Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας (Ε.Λ.Α.Ε.Π.Π.), το οποίο περιλαμβάνει τις κινήσεις των τραπεζικών συναλλαγών της υπόχρεου από την 01/01/2009 έως 31/12/2013.»

Επειδή από το περιεχόμενο της ανωτέρω έκθεσης, αλλά και από το σύνολο των στοιχείων του παρόντος φακέλου, διαπιστώνεται ότι η φορολογική αρχή διενήργησε έλεγχο σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις χωρίς να χρησιμοποιήσει κάποια από τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου. Άλλωστε, όπως και η φορολογική αρχή επισημαίνει με τις έγγραφες απόψεις επί της ενδικοφανούς προσφυγής: «Σύμφωνα με όσα ορίζονται στο άρθρο 28 ν. 4172/2013 (Μέθοδος προσδιορισμού εισόδων) παρ. 2, το εισόδημα φυσικών προσώπων , ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας ή οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα.» Συνεπώς, τόσο από τα ανωτέρω αναφερόμενα, όσο και από τις διατάξεις του άρθρου 67B του ν. 2238/1994, δεν προκύπτει η υποχρεωτική χρησιμοποίηση κάποιας εκ των έμμεσων τεχνικών ελέγχου. Σε κάθε περίπτωση, η φορολογική αρχή, με βάση τα στοιχεία που έχει στη διάθεσή της, κρίνει εάν θα χρησιμοποιήσει κάποια εκ των μεθόδων αυτών ή αν θα διενεργήσει έλεγχο σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις του κώδικα φορολογίας εισοδήματος. Ως εκ τούτου, δεν υφίσταται λόγος που να καθιστούν τις κρινόμενες πράξεις άκυρες λόγω μη εφαρμογής έμμεσων τεχνικών ελέγχου και ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή η προσφεύγουσα, με τον δεύτερο προβαλλόμενο λόγο, ισχυρίζεται ότι δεν λήφθηκε υπ' όψιν η ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών, από την οποία προκύπτει σαφέστατα ότι είχε πράγματι την οικονομική – ταμειακή δυνατότητα να προβαίνει σε τέτοιου είδους καταθέσεις στους τραπεζικούς της λογαριασμούς. Ειδικότερα, από την ανάλωση κεφαλαίου της οικονομικών ετών 2005 έως και 2013 προκύπτει ότι είχε ως διαθέσιμο υπόλοιπο κατά το τέλος της χρήσης 2011 το ποσό των 55.911,22 € και κατά το τέλος της χρήσης 2012 το ποσό των 58.848,41 €. Για τη δε χρήση 2013 παρανόμως δεν

έλαβε η φορολογική αρχή υπ' όψιν της την ως άνω ανάλωση κεφαλαίου προς δικαιολόγηση της διαφοράς τεκμηρίων εκ συνολικού ποσού 17.042,43 €.

Επειδή κατά το οικονομικό έτος 2013, η φορολογική αρχή έκρινε ότι υφίσταται προσαύξηση περιουσίας συνολικού ύψους 43.128,51€ προερχόμενη από πιστώσεις που πραγματοποιήθηκαν σε λογαριασμούς της, χωρίς η προσφεύγουσα να αιτιολογήσει την πηγή ή την αιτία προέλευσης αυτών.

Επειδή η ως άνω προσαύξηση περιουσίας συνίσταται σε πέντε (5) καταθέσεις που διενεργήθηκαν στον υπ' αριθ. λογαριασμό που τηρεί η προσφεύγουσα στην Οι εν λόγω καταθέσεις, όπως απεικονίζονται ανωτέρω, αφορούν ονομαστικές πιστώσεις, κατάθεση ξένων τραπεζογραμματίων και εισερχόμενο έμβασμα. Συνεπώς, λαμβάνοντας υπ' όψιν το γεγονός ότι καμία εκ των διερευνώμενων πιστώσεων δεν πραγματοποιήθηκε από την ίδια την προσφεύγουσα, δεν μπορεί να γίνει δεκτός ο ισχυρισμός της περί ανάλωσης κεφαλαίου.

Επειδή ως προς τη χρήση 2013, η φορολογική αρχή καταλόγισε διαφορά προερχόμενη από τεκμήρια διαβίωσης συνολικού ύψους 17.042,43€. Όπως επισημαίνεται από τη φορολογική αρχή στις έγγραφες απόψεις που υπέβαλλε επί της παρούσας, η προσφεύγουσα με το με αρ. πρωτ./2018 υπόμνημά της μετά την κοινοποίηση του υπ' αρ./2018 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, προσκόμισε ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών από το οικ. έτος 2005 έως το οικ. έτος 2013, προκειμένου να δικαιολογήσει το τεκμήριο της χρήσης 2013. Ωστόσο, ο έλεγχος εκ παραδρομής δεν επεξεργάστηκε τα δεδομένα της συνταχθείσας και προσκομισθείσας από την προσφεύγουσα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών. Προκειμένου να θεραπεύσει την ως άνω πλημμέλεια, η φορολογική αρχή, όπως εκτενώς απεικονίζει στο έγγραφο απόψεων, προέβη σε κατάρτιση πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου των οικονομικών ετών 2005 έως 2013, σύμφωνα με τις υποβληθείσες από την προσφεύγουσα Δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος μέχρι το οικονομικό έτος 2012, δεδομένου ότι μέχρι 31-12-2011 ισχύει η παραγραφή παρελθόντων ετών, ενώ το οικ. έτος 2013 (χρήση 2012) ο έλεγχος έλαβε υπόψη τις προσδιορισθείσες βάσει ελέγχου διαφορές τεκμηρίων της προσφεύγουσας. Από την ανωτέρω ανάλωση κεφαλαίου οικ. ετών 2005 – 2013, προέκυψε στο οικονομικό έτος 2013 τελικό διαθέσιμο υπόλοιπο ποσού 23.039,34 ευρώ. Το εν λόγω ποσό, όπως και η φορολογική αρχή επισημαίνει στις απόψεις της, υπερκαλύπτει την προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων ποσού 17.042,43€ που καταλογίστηκε από τον έλεγχο για το οικ. έτος 2014. Ως εκ τούτου, δεν υφίσταται για την εν λόγω χρήση διαφορά προερχόμενη από τεκμήρια διαβίωσης και ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας κρίνεται βάσιμος και γίνεται

αποδεκτός. Επομένως η υπ' αρ./2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του οικ. έτους 2014 πρέπει να ακυρωθεί.

Επειδή στις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά τις χρήση 2012, ορίζεται:

«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 στην ΠΟΛ 1095/29.4.2011 «Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010» ορίζεται:

«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 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 στο με αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα «Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας» αναφέρεται:

«.....

Β' Προσαύξηση περιουσίας

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

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

3. Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα.

Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

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

5. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 4 του άρθρου 29 του ΚΦΕ, δηλαδή με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%), απαιτείται να ελέγχονται και να

συνεκτιμώνται και οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 32 του ΚΦΕ.

.....

8. Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα. Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης στον ίδιο ή άλλο τραπεζικό λογαριασμό αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό. Σ' αυτήν την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι, οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον φορολογούμενο από έναν ή περισσότερους λογαριασμούς δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς.

Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς.

Σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων.

9. Όταν δεν μπορεί να δικαιολογηθεί η προσαύξηση της περιουσίας, τότε αυτή φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε. Ο φορολογούμενος δύναται σε κάθε περίπτωση να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο.»

Επειδή στην ΠΟΛ 1175/16-11-2017 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. μεταξύ άλλων ορίζεται:

«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 σύμφωνα με το άρθρο 65 του ν. 4174/2013: «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.»

Ως προς την πίστωση ποσού 14.300,00€ την 03/01/2012 στον λογαριασμό της με αριθμό με αιτιολογία συναλλαγής «.....»

Η προσφεύγουσα για την κατάθεση του εν λόγω ποσού, ισχυρίστηκε προς τη φορολογική αρχή ότι δεν αποτελεί πρωτογενή της κατάθεση διότι πρόκειται για συναλλαγή από τον υιό της Προς επιβεβαίωση προσκόμισε σχετικό πίνακα με τις δοσοληψίες με τον υιό της.

Η φορολογική αρχή δεν αποδέχτηκε τον προβαλλόμενο ισχυρισμό της προσφεύγουσας, διότι «Από την επεξεργασία της εφαρμογής αυτοματοποιημένης προσαύξησης περιουσίας τουκαι τον πίνακα δοσοληψιών- που προσκομίστηκε, δεν προκύπτει ανάληψη μετρητών από λογαριασμούς τουπου να δικαιολογεί την ανωτέρω κατάθεση μετρητών από τον»

Με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα διατείνεται ότι η συγκεκριμένη πίστωση προέρχεται από ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης του υιού της , τα οποία της τα κατέθεσε για οικονομική διευκόλυνση. Ειδικότερα, το ποσό αυτό το παρακράτησε ο υπάλληλος του υιού της από τις

εισπράξεις της επιχείρησης του τέλους του έτους 2011 και το κατέθεσε στον λογαριασμό της.

Επειδή η προσφεύγουσα για την απόδειξη του ανωτέρω ισχυρισμού της προσκόμισε συνημμένα στην παρούσα τα ακόλουθα έγγραφα:

α) Υπεύθυνη δήλωση τουτου, η οποία φέρει βεβαίωση γνησίου υπογραφής από τα ΚΕΠ Π. Φαλήρου την 25/10/2018. Επ' αυτής ο κύριος δηλώνει τα εξής: «Ως υπεύθυνος ταμίας της ατομικής επιχείρησης του κ.με τον διακριτικό τίτλο «.....», κράτησα από τις εισπράξεις του καταστήματος στις 31/12/2011 το ποσό των 14.300€ κατ' εντολή του, προκειμένου την επόμενη εργάσιμη να τα καταθέσω στην τράπεζα της μητέρας του κ.» (σχετ. 6) και

β) Αντίγραφο των εντύπων Ε1 και Ε3 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 του υιού της, από τις οποίες η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι προκύπτουν τα πραγματοποιηθέντα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησής του (σχετ. 7 και 8).

Επειδή τόσο η υπεύθυνη δήλωση του Κου, όσο και τα αντίγραφα των εντύπων Ε1 και Ε3 του υιού της προσφεύγουσας, δεν αποτελούν από μόνα τους επαρκή αποδεικτικά στοιχεία από τα οποία να τεκμηριώνεται ότι πράγματι το ποσό της επίμαχης πίστωσης προήλθε από μέρος των εισπράξεων της επιχείρησης του γιού της, το οποίο της κατέθεσε μέσω του υπαλλήλου του προς διευκόλυνσή της. Άλλωστε, από κανένα στοιχείο δεν προκύπτει η ιδιότητα του κυρίου και η σχέση που είχε με τον κύριο και κατ' επέκταση με την προσφεύγουσα, καθόσον δεν προσκομίσθηκε κανένα έγγραφο, όπως λ.χ. πίνακας απασχολούμενο προσωπικού της επιχείρησης από τον οποίο να διαπιστώνεται υφιστάμενη υπαλληλική σχέση κατά την επίμαχη περίοδο. Πέραν τούτου, επισημαίνεται ότι επί της ενδικοφανούς προσφυγής αναφέρεται ότι υπάλληλος της επιχείρησης ήταν ο «.....» ενώ προσκομίζεται υπεύθυνη δήλωση του «.....» Περαιτέρω, τα προσκομισθέντα αντίγραφα των εντύπων Ε1 και Ε3 οικονομικού έτους 2012 του υιού της και τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησής του, δεν αποδεικνύουν, όπως αβάσιμα ισχυρίζεται η προσφεύγουσα, ότι πηγή προέλευσης των χρημάτων που κατατέθηκαν ήταν μέρος των εισπράξεων της εν λόγω επιχείρησης. Και τούτο διότι δεν προσκομίστηκε οποιοδήποτε στοιχείο των εισπράξεων που πραγματοποιήθηκαν την 31/12/2011 (όπως λ.χ. δελτίο Ζ με τις ημερήσιες εισπράξεις της εν λειτουργία ταμειακής μηχανής κ.ο.κ.). Άλλωστε, όπως διαπιστώνεται από τις εν λόγω δηλώσεις, παρά το γεγονός ότι τα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής επιχείρησης του υιού

της ανήλθαν κατά τη χρήση 2011 στο ποσό των 238.972,03€, το αποτέλεσμα της οικονομικής περιόδου που δηλώθηκε ήταν ζημία ύψους 65.167,78€, ενώ παράλληλα δηλώθηκαν και ζημιές προηγούμενων ετών ύψους 83.136,33€. Ως εκ τούτου, ακόμη και στην περίπτωση που ήθελε κριθεί ότι τα υψηλά ακαθάριστα έσοδα είναι «ένδειξη» (όχι απόδειξη) ότι υπήρχε η δυνατότητα κατάθεσης αυτού του ποσού από τον υιό της, το γεγονός της δήλωσης ζημίας στην τρέχουσα αλλά και τις προηγούμενες χρήσεις καθιστά αβάσιμο και αλυσιτελή τον ισχυρισμό της.

Συνεπώς, ορθώς κρίθηκε από τη φορολογική αρχή ότι η για την εν λόγω πίστωση δεν αιτιολογήθηκε η πηγή ή η αιτία προέλευσης και ως εκ τούτου ορθώς φορολογήθηκε ως προσαύξηση περιουσίας σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994.

Ως προς την πίστωση ποσού 10.000,00€ την 08/08/2012 στον λογαριασμό της με αριθμό με αιτιολογία συναλλαγής «.....»

Η προσφεύγουσα, τόσο κατά τη διάρκεια του ελέγχου, όσο και με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, ισχυρίζεται ότι η συγκεκριμένη πίστωση, αφορά χρήματα του φίλου της κου , Τούρκου υπηκόου, ο οποίος κατέθεσε τα σχετικά χρήματα στον λογαριασμό της, προκειμένου να τα χρησιμοποιήσει για τις διακοπές του, δεδομένου ότι δεν είχε τραπεζικό λογαριασμό στην Ελλάδα. Τα χρήματα πράγματι χρησιμοποιήθηκαν για την κάλυψη των εξόδων του. Το γεγονός αυτό άλλωστε πιστοποιείται και από τον ίδιο με σχετική δήλωσή του, νομίμως μεταφρασμένη από δικηγόρο.

Η φορολογική αρχή απέρριψε τον προβαλλόμενο ισχυρισμό σύμφωνα με το ακόλουθο σκεπτικό: *«Δεν προσκομίστηκε το αντίγραφο του παραστατικού κατάθεσης του τούρκου για την ανωτέρω τραπεζική συναλλαγή,. Προσκομίστηκε φωτοαντίγραφο επιστολής του προς τη και μετάφρασή της από δικηγόρο, που αναφέρει ότι μεταφέρθηκε το ανωτέρω ποσό από τον εταιρικό τραπεζικό του λογαριασμό στην Τουρκία. Τα έγγραφα που προσκομίστηκαν για να αιτιολογήσουν την ανωτέρω πίστωση δεν αποδεικνύουν το λόγο για τον οποίο χρησιμοποιήθηκαν τα χρήματα που κατατέθηκαν στο λογαριασμό της ελεγχόμενης η οποία έχει στην κυριότητά της ακίνητο στη*»

Επειδή η προσφεύγουσα προσκομίζει και με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή την ως άνω αναφερόμενη χειρόγραφη επιστολή του (σχετ. 9) και την μετάφραση αυτής από τη δικηγόρο (σχετ. 10).

Επειδή από το σύνολο των διαθέσιμων στοιχείων διαπιστώνονται τα εξής:

α) η προσκομισθείσα χειρόγραφη επιστολή φέρει ημερομηνία 10 Αυγούστου 2012, χωρίς ωστόσο η εν λόγω ημερομηνία να είναι βεβαία, καθόσον δεν έχει θεωρηθεί από καμία δημόσια αρχή, συμβολαιογράφο κ.ο.κ.

β) δεν προσκομίσθηκε, όπως ορθώς επισημαίνεται από τον έλεγχο, το παραστατικό κατάθεσης για την επίμαχη συναλλαγή,

γ) περαιτέρω, δεν προσκομίστηκε κανένα στοιχείο για τη σχέση της προσφεύγουσας με τον αποστολέα του εμβάσματος, καθόσον η αποστολή σε λογαριασμό τρίτου ενός ποσού ύψους 10.000€, εάν δεν αφορά εξόφληση ή προκαταβολή για επαγγελματική συναλλαγή, προϋποθέτει ύπαρξη στενής και μακροχρόνιας φιλίας και εμπιστοσύνης

δ) Ακόμη δε και αν ήθελε κριθεί, ότι πράγματι η εν λόγω κατάθεση έγινε προς διευκόλυνση του καταθέτη, για την κάλυψη των διακοπών του, διότι δεν διέθετε τραπεζικό λογαριασμό στην Ελλάδα, δεν προκύπτει, ούτε ο χρόνος, ούτε ο τρόπος που η προσφεύγουσα απέδωσε τα χρήματα αυτά στον δικαιούχο. Ειδικότερα, από το ηλεκτρονικό αρχείο τραπεζικών συναλλαγών (ΕΛΑΕΠΠ) που η ίδια η προσφεύγουσα επισύναψε στον ηλεκτρονικό φάκελο της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, δεν υφίσταται από τις 08/08/2012, ήτοι από την ημερομηνία κατάθεσης, μέχρι και την 31/12/2013 καμία ανάληψη ποσού 10.000€ από τον εν λόγω λογαριασμό, προκειμένου η προσφεύγουσα να αποδώσει τα χρήματα για να καλύψει τα έξοδα των διακοπών του στην Ελλάδα, όπως θα ήταν αναμενόμενο εάν πράγματι είχε γίνει η συναλλαγή προς διευκόλυνσή του

Συνεπώς, ορθώς κρίθηκε από τη φορολογική αρχή ότι για την εν λόγω πίστωση δεν αιτιολογήθηκε η πηγή και η αιτία προέλευσης και ως εκ τούτου ορθώς φορολογήθηκε ως προσαύξηση περιουσίας σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994.

Ως προς την πίστωση ποσού 12.000,00€ την 11/06/2012 στον λογαριασμό της με αριθμό με αιτιολογία συναλλαγής «.....»

Η προσφεύγουσα προβάλλει τον ισχυρισμό ότι, όπως ήδη είχε επισημάνει στην φορολογική αρχή, η εν λόγω πίστωση, αφορά επιταγή εκδοθείσα σε διαταγή του υιού της και σχετίζεται με τον ίδιο.

Η φορολογική αρχή, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, δεν έκανε αποδεκτό τον ισχυρισμό της διότι: «Προσκομίστηκε αντίγραφο της τραπεζικής επιταγής που είχε εκδοθεί την 01/06/2012 σε διαταγή του Από έρευνα του ελέγχου στην εφαρμογή αυτοματοποιημένης προσαύξησης περιουσίας τουδεν προκύπτει η προέλευση των χρημάτων για την έκδοση της επιταγής αυτής από κάποιο λογαριασμό του. Η επιταγή οπισθογραφήθηκε από τονκαι προσκομίστηκε αντίγραφο της κατάθεσής της στον ανωτέρω ατομικό λογαριασμό της ελεγχόμενης σε κατάσταση της στη την 11/06.2012. Από την επεξεργασία της εφαρμογής αυτοματοποιημένης προσαύξησης περιουσίας της διαπιστώθηκε ότι αμέσως μετά την κατάθεση της επιταγής η ελεγχόμενη έκανε ανάληψη μετρητών ποσού 10.000,00 ευρώ από τον ανωτέρω ατομικό λογαριασμό της. Ο έλεγχος δεν αποδέχεται την ανωτέρω πίστωση διότι: 1) δεν αποδεικνύεται η προέλευση των χρημάτων για την έκδοση της επιταγής την 01/06/2012 και 2) δεν προκύπτει ότι η κατάθεση του ανωτέρω ποσού στον ατομικό της λογαριασμό και η ταυτόχρονη ανάληψη μετρητών αφορούσε υποχρεώσεις τουκαι όχι υποχρεώσεις εκείνης.»

Επειδή με την εξεταζόμενη ενδικοφανή προσφυγή δεν προσκομίσθηκε οποιοδήποτε στοιχείο σχετικά με την κρινόμενη πίστωση.

Επειδή, όπως επισημαίνεται από τον έλεγχο η κατάθεση της επιταγής στον ατομικό λογαριασμό της προσφεύγουσας, έγινε με επιταγή η οποία είχε εκδοθεί την 01/06/2012 σε διαταγή του υιού της, ωστόσο το προϊόν της επιταγής δεν αντλήθηκε από λογαριασμό στον οποίο ο υιόςείναι δικαιούχος ή συνδικαιούχος. Συνεπώς, ορθώς κρίθηκε από τον έλεγχο ότι δεν αιτιολογήθηκε η πηγή προέλευσης της επίμαχης πίστωσης και ως εκ τούτου αυτή συνιστά προσαύξηση περιουσίας η οποία φορολογείται κατά τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994.

Επειδή η προσφεύγουσα με τον τέταρτο λόγο της παρούσας, ισχυρίζεται ότι έγινε λανθασμένος υπολογισμός του πρόσθετου φόρου και στην ουσία δεν εφαρμόστηκε το ευμενέστερο για εκείνη καθεστώς. Συγκεκριμένα ισχυρίζεται ότι «οι επιβαλλόμενες προσαυξήσεις (πρόσθετος φόρος) θα έπρεπε να υπολογιστούν ως εξής: Φόρος Εισοδήματος οικ. έτους 2013 : 13.574,75 € X 50% = 6.787,38 € (αντί για 119.176,38 €)»

Επειδή, η φορολογική αρχή, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου και την προσβαλλόμενη πράξη, υπολόγισε τον πρόσθετο φόρο του άρθρου 1 του ν. 2523/1997 σε 16.289,70€, ενώ το πρόστιμο του άρθρου 58 και οι τόκοι του άρθρου 53 του ν. 4174/2013 υπολογίστηκαν σε 6.787,38€ και 5.945,70€ αντίστοιχα. Συνεπώς, ο έλεγχος στο πλαίσιο της χρηστής διοίκησης επέλεξε ορθώς να καταλογίσει ως πρόσθετο φόρο το σύνολο τόκων αρ. 53 και προστίμου αρ. 58 ΚΦΔ ποσού 12.733,12€ (και όχι ποσού 119.176,38€, όπως ανακριβώς διατείνεται η προσφεύγουσα), καθόσον, ήταν ευνοϊκότερη κύρωση σε σχέση με τον πρόσθετο φόρο που προσδιορίζονταν δυνάμει του ν. 2523/1997. Ως εκ τούτου, ο σχετικός προβαλλόμενος λόγος απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 23/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τηςτου με ΑΦΜ και συγκεκριμένα:

α) την επικύρωση της υπ' αριθ./2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 και

β) την ακύρωση, σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό, της υπ' αριθ./2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΜΕΠ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Οικονομικό Έτος 2013:

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης ΔΕΔ
Φόρος Εισοδήματος	13.574,51	13.574,51
Πρόσθετος φόρος (ευνοϊκότερη κύρωση)	12.733,12	12.733,12
Εισφορά Αλληλεγγύης	1.752,81	1.752,81
Σύνολο για καταβολή	28.060,68	28.060,68

Οικονομικό Έτος 2014:

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης ΔΕΔ
Φόρος Εισοδήματος	3.236,44	0,00
Πρόσθετος φόρος (ευνοϊκότερη κύρωση)	2.894,02	0,00
Εισφορά Αλληλεγγύης	340,84	0,00
Σύνολο για καταβολή	6.471,30	0,00

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΤΙΜΟΛΕΩΝ ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ

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.