



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα, 09/09/2020

Αριθμός απόφασης: 1709

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 τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 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.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. 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».

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (Α' 86).

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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 16/01/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, κατά: α) της υπ' αριθμ. /06-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, οικονομικού έτους 2014, β) της υπ' αριθμ. /06-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, φορολογικού έτους 2014, γ)

της υπ' αριθμ./06-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, και δ) της υπ' αριθμ./06-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η επανεξέταση, καθώς και τις από 06/12/2019 οικείες εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης.
7. Το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔΕΙ 2020 ΕΜΠ / 25-02-2020 Υπόμνημα του προσφεύγοντος, το οποίο κατατέθηκε στην Υπηρεσία μας.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 16/01/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθμ./06-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, οικονομικού έτους 2014, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 16.697,38 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 17.124,83 ευρώ πλέον εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 2.683,96 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **36.506,17 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2238/1994 και του άρθρου 49 παρ. 1 του ν. 4509/2017.

β) Με την υπ' αριθμ./06-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, φορολογικού έτους 2014, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 1.909,67 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 954,84 ευρώ πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 329,22 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **3.193,73 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4172/2013 και του άρθρου 58 του ν. 4174/2013.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία της από 06/12/2019 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ./16-04-2019 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ. Στα πλαίσια του παραπάνω ελέγχου, έγινε άνοιγμα των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος και προσδιορίστηκαν, μέσω της αυτοματοποιημένης εφαρμογής προσαύξησης περιουσίας και με τη χρήση του ΣΜΤΛ, οι πρωτογενείς καταθέσεις του προσφεύγοντος για τις χρήσεις 2013-2014, ποσού 280.185,63 ευρώ και 178.151,36 ευρώ αντίστοιχα, τις οποίες ο προσφεύγων κλήθηκε να αιτιολογήσει. Στη συνέχεια ο έλεγχος, αφού έλαβε υπόψη τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος

που υπέβαλε με το με αριθμ./19-09-2019 υπόμνημα, τις συμπληρωματικές δηλώσεις οικονομικού έτους 2014 και φορολογικού έτους 2014 που υπέβαλε ο προσφεύγων πριν από την έκδοση του σημειώματος διαπιστώσεων (με τις οποίες δήλωσε συνολικά έσοδα από ατομική επιχείρηση 94.681,04 ευρώ και κέρδη 47.121,89 ευρώ στη χρήση 2013 και συνολικά έσοδα από ατομική επιχείρηση 79.116,33 ευρώ και κέρδη 3.270,14 ευρώ στη χρήση 2014), καθώς και τις απόψεις που διατύπωσε με το με αριθμ. πρωτ./21-11-2019 έγγραφό του, προσδιόρισε τα κάτωθι:

ΧΡΗΣΗ 2013

Με βάση τον έλεγχο των πρωτογενών καταθέσεων-ποσά που δεν αιτιολογήθηκαν:

Συνολικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα (με Φ.Π.Α.): 178.860,28 ευρώ

Άρα συνολικά καθαρά έσοδα βάσει ελέγχου 145.414,86 ευρώ (Φ.Π.Α. 33.445,42 ευρώ)

ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ	145.414,86
ΜΕΙΟΝ Δηλωθέντα Ακαθάριστα Έσοδα κατόπιν δήλωσης Ν.4512/18	94.681,04
Αποκρυβέντα Ακαθάριστα Έσοδα	50.733,82

Καθαρά αποτελέσματα	-47.121,89
Δηλωθείσες λογιστικές διαφορές (φορολογική αναμόρφωση)	-
Λογιστικές διαφορές παρόντος ελέγχου (*)	474,80
Αποκρυβέντα ακαθάριστα έσοδα	50.733,82
Σύνολο λογιστικών αποτελεσμάτων	98.330,51

ΧΡΗΣΗ 2014

Με βάση τον έλεγχο των πρωτογενών καταθέσεων-ποσά που δεν αιτιολογήθηκαν:

Συνολικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα (με Φ.Π.Α.): 101.034,93 ευρώ

Άρα συνολικά καθαρά έσοδα βάσει ελέγχου 82.142,22 ευρώ (Φ.Π.Α. 18.892,71 ευρώ)

ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ	82.142,22
ΜΕΙΟΝ Δηλωθέντα Ακαθάριστα Έσοδα κατόπιν δήλωσης Ν.4512/18	79.116,33
Αποκρυβέντα Ακαθάριστα Έσοδα	3.025,89

Καθαρά αποτελέσματα	3.270,14
Δηλωθείσες λογιστικές διαφορές (φορολογική αναμόρφωση)	-
Λογιστικές διαφορές παρόντος ελέγχου (*)	4.319,00
Αποκρυβέντα ακαθάριστα έσοδα	3.025,89
Σύνολο λογιστικών αποτελεσμάτων	10.615,03

γ) Με την υπ' αριθμ./06-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 9.358,48 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 9.598,06 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **18.956,54 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2859/2000 και του άρθρου 49 του ν. 4509/2017.

δ) Με την υπ' αριθμ./06-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 10.819,90 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 3.245,97 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **3.245,97 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2859/2000 και του ν. 4174/2013.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία της από 06/12/2019 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ./16-04-2019 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ. Σύμφωνα με την ως άνω έκθεση, αφού προέκυψαν φορολογητέες εκροές, προσδιορίστηκε ο Φ.Π.Α. για τη χρήση 2013 σε ποσό φορολογητέων εκροών 145.414,86 ευρώ, όπου ο Φ.Π.Α. είναι 23% , δηλαδή 33.445,42 ευρώ και για τη χρήση 2014 σε ποσό φορολογητέων εκροών 82.142,22 ευρώ, ο Φ.Π.Α. ανέρχεται στα 18.892,71 ευρώ.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2020 ΕΜΠ/ 25-02-2020 Υπόμνημά του, ζητά την ακύρωση ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Είχε λάβει τέσσερα καταναλωτικά δάνεια ύψους 128.818,00 ευρώ, εκ των οποίων τρία από την και ένα από την, τα οποία χρησιμοποιήθηκαν για να καλύψουν τις χρηματικές του υποχρεώσεις.
- Παράβαση νόμου – ουσιώδης πλάνη περί τα πράγματα. Το σύνολο πρωτογενών καταθέσεων σε μετρητά που εμφανίζονται στους λογαριασμούς του κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις αποτελούν έσοδα από την επιχειρηματική του δραστηριότητα και προηγούμενων των ελεγχόμενων ετών, καθώς είναι καταθέσεις κερμάτων που διατηρούσε όλα τα χρόνια, ακόμα και αυτά της οικονομικής κρίσης, και τα κατέθεσε αργότερα χωρίς να έχει να αποκρύψει τίποτα, καθώς επρόκειτο για νόμιμα φορολογημένα έσοδα.
- Παράβαση της αρχής της αναλογικότητας, μη νομιμότητα προστίμου.
- Παραγραφή αξιώσεων του Δημοσίου.

Επειδή στο άρθρο 72 παρ. 11 του ν. 4174/2013, όπως το αρχικό άρθρο 66 αναριθμήθηκε σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17-10-2015), ορίζεται:

«11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπíπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις

προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 84 παρ. 1 του ν. 2238/1994**:

«1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 57 παρ. 1 του ν. 2859/2000**:

«1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.»

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις, η παραγραφή της χρήσης 2013 ξεκινά στις 31/12/2014 και λήγει στις 31/12/2019, ενώ η παραγραφή της χρήσης 2014 ξεκινά στις 31/12/2015 και λήγει στις 31/12/2020. Οι με αριθμ./06-12-2019,/06-12-2019,/06-12-2019 και/06-12-2019 προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, οι οποίες αφορούν τις εν λόγω χρήσεις, εκδόθηκαν στις 06/12/2019, ήτοι εντός της προθεσμίας της πενταετούς παραγραφής. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, ότι οι ως άνω πράξεις τυγχάνουν ακυρωτέες, διότι το δικαίωμα του Δημοσίου έχει υποπέσει σε παραγραφή, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή στο **άρθρο 48 παρ. 3 του ν. 2238/1994**, όπως το τελευταίο εδάφιο της παρ. 3 του άρθρου 48 προστέθηκε με την παρ. 3 του άρθρου 15 του Ν.3888/2010 (ΦΕΚ Α' 175/30-9-2010) και σύμφωνα με το άρθρο 20 του ίδιου νόμου ισχύει από 30/9/2010 και μετά, ορίζεται:

«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 εγκύκλιο του Υπ. Οικ. **ΠΟΛ 1095/2011** ορίζεται, μεταξύ άλλων:

«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. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, πάσης φύσεως χρεώγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια), καταθέσεις, κλπ.

5. Κατά την εφαρμογή αυτών των διατάξεων, για κάθε υπόθεση που ελέγχεται, πιθανόν να προκύπτουν συγκεκριμένα προβλήματα, τα οποία πρέπει να ελέγχονται και να αντιμετωπίζονται το κάθε ένα ξεχωριστά και μεμονωμένα με τις δικές του ιδιαιτερότητες.

.....

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 ΚΦΕ.

.....

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.

2. Ανεξάρτητα από τα παραπάνω, διευκρινίζεται ότι οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας μπορεί να δηλωθεί από τον ίδιο το φορολογούμενο, χωρίς να απαιτούνται στοιχεία απόκτησης αυτής και το εισόδημα αυτό θεωρείται εισόδημα της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε., από ελευθέρια επαγγέλματα, της χρήσης κατά την οποία δηλώνεται και φορολογείται σ' αυτό το οικονομικό έτος.»

Επειδή στην παρ. 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 ορίζεται:

«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 στο άρθρο 39 του ν. 4174/2013 ορίζεται:

«Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, 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 το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.».

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

««1. Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013 , στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου (π.χ. εισόδημα από κεφάλαιο, εισόδημα από κινητές αξίες, εισόδημα Δ' πηγής του Ν.2238/1994, πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κ.τλ.), ακόμα και αν το ποσό αυτό δεν συμπεριελήφθη στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον οι εν λόγω πιστώσεις συνεπάγονται φορολογική υποχρέωση στον φόρο εισοδήματος, ο καταλογισμός δεν θα γίνεται κατ' επίκληση των ανωτέρω διατάξεων, αλλά των, κατά περίπτωση, εφαρμοστέων διατάξεων του Ν.2238/1994 ή του Ν.4172/2013, αναλόγως του είδους του εισοδήματος.

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.

Σε περίπτωση που δεν προσκομίζονται στοιχεία για επένδυση ή κίνηση λογαριασμού ημεδαπής ή αλλοδαπής, λόγω αντικειμενικής αδυναμίας προσκόμισης των σχετικών δικαιολογητικών (για παράδειγμα, διότι έχει παρέλθει ο χρόνος που η τράπεζα ή άλλο ίδρυμα έχει υποχρέωση διαφύλαξης των σχετικών αρχείων), γίνονται δεκτοί οι ισχυρισμοί του ελεγχόμενου, εκτός αν η φορολογική αρχή αιτιολογημένα απορρίψει αυτούς στη βάση άλλων στοιχείων που διαθέτει.

Σε κάθε περίπτωση, εάν διαπιστωθεί ότι η απόκτηση της επένδυσης έλαβε χώρα σε χρόνο εκτός των φορολογικών ετών που περιλαμβάνονται στην εντολή ελέγχου, ή το εισερχόμενο έμβασμα αλλοδαπής προέρχεται από καταθέσεις / πραγματικά εισοδήματα προγενέστερων ετών της ελεγχόμενης περιόδου, οι εν λόγω πιστώσεις θεωρούνται δικαιολογημένες για το ελεγχόμενο διάστημα και δεν θεμελιώνεται, εξ αυτού του λόγου, επέκταση του φορολογικού ελέγχου στα προγενέστερα αυτά έτη, εκτός εάν και στο μέτρο που είναι απολύτως αναγκαίο για την διακρίβωση της υπαγωγής σε φόρο ή νόμιμης απαλλαγής από αυτόν των κεφαλαίων από τα οποία προέρχονται οι εν λόγω πιστώσεις, υπό την επιφύλαξη των διατάξεων περί παραγραφής.

.....

5.Ειδικότερα, σχετικά με τον έλεγχο υποθέσεων για προσαύξηση περιουσίας παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις προκειμένου να υπάρχει ομοιόμορφη αντιμετώπιση των υποθέσεων:

5.1. Ως προς τον χρόνο μεταξύ ανάληψης και επανακατάθεσης ισχύουν τα αναγραφόμενα στο ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφό μας...».

Επειδή στο με αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων μεταξύ άλλων 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 προσαύξησή της.

.....

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.

10. Για χρήσεις πριν από την 01/01/2014, σχετικές είναι οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994.»

Επειδή, εν προκειμένω, διενεργήθηκε έλεγχος στον προσφεύγοντα δυνάμει της υπ' αριθμ./16-04-2019 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, η

οποία αφορά και έρευνα σχετικά με τους τραπεζικούς λογαριασμούς που τηρεί ο προσφεύγων για το χρονικό διάστημα από την 01/01/2013-31/12/2014. Ο προσφεύγων έχει κύρια δραστηριότητα υπηρεσίες εκμετάλλευσης τυχερών παιχνιδιών με κερματοδέκτη. Στα πλαίσια της δραστηριότητας αυτής, ο προσφεύγων συντάσσει συμφωνητικά με άλλες επιχειρήσεις (κυρίως ξενοδοχεία, καφετέριες, internet cafe, πάρκα αναψυχής, κτλ), όπου τοποθετεί παιχνίδια, playstation, υπολογιστές κτλ., τα οποία λειτουργούν με κερματοδέκτη, και τα έσοδα είναι σε κέρματα. Ανά τακτά διαστήματα γίνεται καταμέτρηση των κερμάτων και ο προσφεύγων εκδίδει τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών στην εκάστοτε επιχείρηση για το ποσοστό επί τοις εκατό των εσόδων που του αναλογεί. Στον έλεγχο δεν προσκομίστηκαν συμφωνητικά που να αφορούν τη χρήση 2013, αλλά μόνο 4 συμφωνητικά έτους 2014, όπου αναγράφεται ποσοστό κέρδους του προσφεύγοντα 45% επί των εισπράξεων. Προφορικά ωστόσο, ο προσφεύγων υποστήριξε στον έλεγχο ότι σε όλες τις συνεργαζόμενες επιχειρήσεις το ποσοστό που του αναλογούσε από τις εισπράξεις ήταν περίπου 50%. Επίσης σε περιόδους εορτών (Χριστούγεννα, Πάσχα) ο προσφεύγων μισθώνει Δημοτικούς χώρους και εκμεταλλεύεται ο ίδιος τα παιχνίδια. Σε αυτή την περίπτωση εκδίδει αποδείξεις παροχής υπηρεσιών.

Με τη με αριθμ./28-5-2019 πρόσκληση αιτιολόγησης πρωτογενών καταθέσεων, ο προσφεύγων κλήθηκε να αιτιολογήσει πρωτογενείς καταθέσεις συνολικού ποσού 280.185,63 ευρώ για τη χρήση 2013 και 178.151,36 ευρώ για τη χρήση 2014, από τις οποίες ποσό 128.810,58 ευρώ και 112.953,75 ευρώ για τις χρήσεις 2013 και 2014 αντίστοιχα έχει κωδικό αιτιολογίας «ΚΕΡΜΑΤΑ». Ο προσφεύγων με το υπ' αριθμ./19-09-2019 υπόμνημά του ισχυρίστηκε ότι δεν αποτελεί το σύνολο των ποσών αυτών έσοδο του από την άσκηση της δραστηριότητάς του, καθώς η πρακτική του ήταν, σε κάθε καταμέτρηση των εσόδων από τους κερματοδέκτες, να πληρώνει τους αντισυμβαλλόμενους (επιχειρήσεις στο χώρο των οποίων είχε τοποθετήσει τα παιχνίδια) με χαρτονομίσματα, και ο ίδιος να παραλαμβάνει το σύνολο των κερμάτων, το οποίο κατέθετε στην τράπεζα. Για την πληρωμή των αντισυμβαλλομένων του επικαλέστηκε συγκεκριμένες αναλήψεις χαρτονομισμάτων από τους τραπεζικούς του λογαριασμούς. Συγκεκριμένα:

ΧΡΗΣΗ 2013

Ο προσφεύγων ισχυρίστηκε ότι το ποσό των εσόδων από τα κέρματα που του αναλογεί ήταν 128.810,58 - 53.754,92 ευρώ = 75.055,66 ευρώ και για το υπόλοιπο ποσό των 53.754,92 ευρώ επικαλείται αναλήψεις μετρητών με τις οποίες πλήρωσε τους αντισυμβαλλόμενους. Ο έλεγχος δέχτηκε αναλήψεις μετρητών ύψους μόνο 45.552,00 ευρώ, καθώς οι υπόλοιπες αφορούσαν πληρωμές μισθοδοσίας, ΙΚΑ, μεταφορές, κτλ άρα δεν είναι αναλήψεις μετρητών. Στη συνέχεια έγιναν οι απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις (σελ. 98 έκθεσης ελέγχου) και διαπιστώθηκε ότι οι αναλήψεις μετρητών που επικαλείται ο προσφεύγων, έγιναν για να καλύψουν πληρωμές για δαπάνες-αγορές (με βάση τα βιβλία της επιχείρησης) και προσωπικές δαπάνες της χρήσης 2013 και όχι για να πληρωθούν οι αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις. Συνεπώς θεωρήθηκε ότι το σύνολο

των ΚΕΡΜΑΤΩΝ ποσού 128.810,58 ευρώ αφορά εισπράξεις εσόδων της επιχείρησης του προσφεύγοντος.

Επιπλέον ποσό 12.291,50 ευρώ δεν αιτιολογήθηκε με το υπόμνημα του προσφεύγοντος και επομένως οι εισπράξεις του κατά τη χρήση αυτή, προσδιορίστηκαν στο ποσό των 178.860,28 ευρώ [=128.810,58 + 12.291,50 + 37.758,20 (έσοδα χρήσης)], και συνεπώς τα συνολικά καθαρά έσοδα (άνευ Φ.Π.Α.) στο ποσό των 145.414,86 ευρώ. Επειδή όμως ο προσφεύγων πριν την έκδοση του Σημειώματος Διαπιστώσεων, κατέθεσε δήλωση με βάση τις διατάξεις του ν.4512/2018 και δήλωσε συνολικά έσοδα από ατομική επιχείρηση 94.681,04 ευρώ, η διαφορά που προέκυψε μεταξύ των δηλωθέντων εσόδων και των εσόδων που διαπίστωσε ο έλεγχος, ανήλθε στο ποσό των 50.733,82 ευρώ, προστέθηκε λογιστική διαφορά 474,80 ευρώ, και τελικώς η διαφορά ανήλθε στο ποσό των 51.208,62 ευρώ.

ΧΡΗΣΗ 2014

Ο προσφεύγων ισχυρίστηκε ότι το ποσό των εσόδων από τα κέρματα που του αναλογεί ήταν 112.953,75 - 90.852,03 ευρώ= 22.101,72 ευρώ και για το υπόλοιπο ποσό των 90.852,03 ευρώ επικαλείται αναλήψεις μετρητών με τις οποίες πλήρωσε τους αντισυμβαλλόμενους. Ο έλεγχος δέχτηκε αναλήψεις μετρητών ύψους μόνο 20.675,37 ευρώ, καθώς οι υπόλοιπες αφορούσαν πληρωμές μισθοδοσίας, ΙΚΑ, μεταφορές, κτλ άρα δεν είναι αναλήψεις μετρητών. Στη συνέχεια έγιναν οι απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις και ο έλεγχος, για λόγους χρηστής διοίκησης, δέχτηκε εν μέρει τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα ότι οι καταθέσεις που χαρακτηρίστηκαν ως «κέρματα», δεν αποτελούν εις ολόκληρον έσοδο της επιχείρησης, αναγνώρισε ότι αναλήψεις μετρητών 20.675,37 ευρώ για πληρωμή αντισυμβαλλομένων σε χαρτονομίσματα και θεώρησε ότι ποσό ΚΕΡΜΑΤΩΝ 98.476,38 ευρώ (112.953,75-20.675,37) αποτελούν έσοδο της επιχείρησης του προσφεύγοντος.

Επιπλέον ποσό 6.198,00 ευρώ δεν αιτιολογήθηκε με το υπόμνημα του προσφεύγοντος, οι εισπράξεις του κατά τη χρήση αυτή, προσδιορίστηκαν στο ποσό των 101.034,93 ευρώ και τα συνολικά καθαρά έσοδα (άνευ Φ.Π.Α.) προσδιορίστηκαν στο ποσό των 82.142,22 ευρώ. Επειδή όμως ο προσφεύγων πριν την έκδοση του Σημειώματος Διαπιστώσεων, κατέθεσε δήλωση με βάση τις διατάξεις του ν. 4512/2018 και δήλωσε συνολικά έσοδα από ατομική επιχείρηση 79.116,23 ευρώ, η διαφορά που προέκυψε μεταξύ των δηλωθέντων εσόδων και των εσόδων που διαπίστωσε ο έλεγχος, ανήλθε στο ποσό των 3.025,89 ευρώ, προστέθηκε λογιστική διαφορά 4.319,00 ευρώ, και τελικώς η διαφορά ανήλθε στο ποσό των 7.344,89 ευρώ.

Επειδή, τόσο με την ενδικοφανή του προσφυγή, όσο και με το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2020 ΕΜΠ / 25-02-2020 υπόμνημα που κατέθεσε στην Υπηρεσία μας, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι είχε τη δυνατότητα διακράτησης μετρητών εκτός τραπεζικού συστήματος κατά το τέλος της προηγούμενης του ελέγχου περιόδου και επικαλείται πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών.

Επειδή, ωστόσο, τον ίδιο ισχυρισμό είχε διατυπώσει ο προσφεύγων με το υπ' αριθμ. πρωτ. /21-11-2019 έγγραφό του σε απάντηση του με αριθμ. /2019

Σημειώματος Διαπιστώσεων, με το οποίο είχε επικαλεστεί ανάλωση κεφαλαίου οικονομικών ετών 2004-2013 με διαθέσιμο υπόλοιπο ποσό για διάθεση ύψους 191.742,77 ευρώ. Ο έλεγχος, όπως αναλυτικά παρουσιάζεται στις σελίδες 149-155 της οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, είχε αιτιολογημένα κρίνει ότι βάσει του πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου, σε συνδυασμό με το γεγονός ότι τα υπόλοιπα των καταθετικών λογαριασμών του προσφεύγοντος στις 31/12/2012 εμφανίζουν υπόλοιπο 11.486,53 ευρώ, δεν προκύπτει υπόλοιπο απόθεμα μετρητών που να μπορεί να χρησιμοποιηθεί στις ελεγχόμενες χρήσεις 2013-2014.

Επειδή, κατόπιν του ελέγχου και με την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής επικαλείται τέσσερα καταναλωτικά δάνεια ύψους 128.818,00 ευρώ, τρία από την και ένα από την, τα οποία όπως ισχυρίζεται χρησιμοποιήθηκαν για να καλύψουν τις χρηματικές του υποχρεώσεις. Προς απόδειξη του ισχυρισμού του προσκομίζει τη με αριθμ. πρωτ./15-01-2019 βεβαίωση της και την από 13/01/2020 βεβαίωση εξόφλησης της Τράπεζας

Επειδή η με αριθμ. πρωτ./15-01-2019 βεβαίωση της αναφέρει τα κάτωθι: «Κατόπιν προφορικού αιτήματος σας, σας βεβαιώνουμε ότι την περίοδο 2005 έως 2013 ενεχόσασταν ως οφειλέτης στις παρακάτω δανειοδοτήσεις:». Σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, προκειμένου να ληφθεί υπόψη στην ανάλωση κεφαλαίου χορηγηθέν δάνειο, αυτό πρέπει να αποδεικνύεται με έγγραφα στοιχεία που φέρουν βέβαιη χρονολογία (π.χ. σύμβαση δανείου, κίνηση λογαριασμών, από τα οποία προκύπτει ο χρόνος καταβολής των χρηματικών ποσών), ενώ το βάρος της απόδειξης το φέρνει ο φορολογούμενος. Εν προκειμένω, από την εν λόγω βεβαίωση της δεν προκύπτει ο χρόνος λήψης των δανείων και εκταμίευσης των χρηματικών ποσών, παρά μόνο αναφέρεται ότι ο προσφεύγων ενεχόταν ως οφειλέτης σε κάποια δάνεια.

Επειδή σύμφωνα με την από 13/01/2020 βεβαίωση εξόφλησης της Τράπεζας, η εν λόγω τράπεζα έχει χορηγήσει στον προσφεύγοντα καταναλωτικό δάνειο, με ημερομηνία εκταμίευσης την 04/09/2008, ποσού 50.000,00 ευρώ, το οποίο θα μπορούσε να ληφθεί υπόψη στην ανάλωση κεφαλαίου και να χρησιμοποιηθεί για την κάλυψη των δαπανών του προσφεύγοντος. Ωστόσο, όπως αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, στο Ε9 έτους 2010 του προσφεύγοντος υπάρχει μία προσθήκη (αγορά) ακινήτου, κατοικία 61,83 τ.μ. σε οικόπεδο 90,65 τ.μ. στην περιοχή, για την οποία ο προσφεύγων δεν έχει δηλώσει το τίμημα αγοράς στην οικεία δήλωση, δεν προσκομίστηκαν στοιχεία για το τίμημα και δεν έχει συμπεριληφθεί στην ανάλωση κεφαλαίου. Ως προς την επικαλούμενη δυνατότητα μη αναλωθέντος κεφαλαίου προηγούμενων ετών, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε, όπως προβλέπεται στα άρθρα 19 παρ. 2 του ν. 2238/1994 και 34 παρ. 2 του ν. 4172/2013, αλλά και τις ΠΟΛ. 1076/26-3-2015, 1050/2014 και 1033/21-2-2013, τα σχετικά δικαιολογητικά που αφορούν τις περιπτώσεις αγορών περιουσιακών στοιχείων, δανείων, κτλ.

Επειδή, σύμφωνα με την **παρ. 3 της Ε. 2137/2019** με θέμα “Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών για τις ανάγκες εφαρμογής της περίπτωσης ζ' της παραγράφου 2 του άρθρου 34 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος”:

«3. Κατά τον σχηματισμό κεφαλαίου προηγούμενων ετών και σε ό,τι αφορά ποσά δανείων που εισπράχθηκαν, για να ληφθούν υπόψη για τον σχηματισμό μη αναλωθέντος κεφαλαίου προηγούμενων ετών απαιτείται να αποδεικνύεται η σύναψη και η είσπραξη/καταβολή τους με έγγραφα στοιχεία τα οποία φέρουν βέβαιη χρονολογία, ή με κάθε πρόσφορο μέσο. Για τον υπολογισμό του προς ανάλωση κεφαλαίου του έτους είσπραξης του δανείου, λαμβάνεται υπόψη μόνο το ποσό δανείου το οποίο ο φορολογούμενος αποδεικνύει ότι παρέμεινε αδιάθετο π.χ. στεγαστικό δάνειο το οποίο δεν χρησιμοποιήθηκε στο σύνολό του για τη συγκεκριμένη δαπάνη αγοράς ή ανέγερσης ακινήτου, γεγονός το οποίο ως πραγματικό εναπόκειται στην ελεγκτική αρμοδιότητα της Φορολογικής Διοίκησης.»

Επειδή, εν προκειμένω, δεν προσκομίστηκαν στοιχεία από τα οποία να αποδεικνύονται τα ποσά των δανείων που παρέμειναν αδιάθετα, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί δυνατότητας ύπαρξης μετρητών εκτός τραπεζικού συστήματος την 31/12/2012 απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Επειδή στο **άρθρο 65 του ν. 4174/2013** σχετικά με το βάρος της απόδειξης ορίζεται:
«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, ο προσφεύγων δεν προσκομίζει κατά το στάδιο της υποβολής της ενδικοφανούς του προσφυγής κάποιο νέο στοιχείο ικανό να μεταβάλει το πόρισμα του ελέγχου.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 06/12/2019 εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 16/01/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, και την επικύρωση των υπ' αριθμ./06-12-2019,/06-12-2019,/06-12-2019 και/06-12-2019 προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης.

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

Α) Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2013-31/12/2013

• **Φορολογία Εισοδήματος**

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ					
		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	Ατομικό	63.561,59	114.770,21	114.770,21	51.208,62
	της συζύγου	3.912,46	3.912,46	3.912,46	
ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	15.617,38	32.314,76	32.314,76	16.697,38
Προκαταβολή φόρου		1.183,16	1.183,16	1.183,16	
Τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων		90,00	90,00	90,00	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		18,00	18,00	18,00	
Πρόσθετος φόρος, τέλη χαρτ. & εισφ. ΟΓΑ εκπροθέσμου		8.112,97	8.112,97	8.112,97	
Πρόσθετος φόρος / πρόστιμο ανακρίβειας			17.124,83	17.124,83	17.124,83
Εισφορά ΕΛΓΑ 2% (άρθρο 13 ν.3877/2010)		34,15	34,15	34,15	
Εισφορά Αλληλεγγύης		1.906,85	4.590,81	4.590,81	2.683,96
Τέλος Επιτηδεύματος		1.250,00	1.250,00	1.250,00	
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		28.212,51	64.718,68	64.718,68	36.506,17

• **Φορολογία Φ.Π.Α.**

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ Φ.Π.Α.				
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	44.593,46	145.414,86	145.414,86	100.821,40
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	48.616,78	48.616,78	48.616,78	
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ	10.256,49	33.445,42	33.445,42	23.188,93
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	24.086,94	24.086,94	24.086,94	
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	13.830,45			13.830,45
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ		9.358,48	9.358,48	9.358,48
ΠΡΟΣΘΕΤΟΙ ΦΟΡΟΙ		9.598,06	9.598,06	9.598,06
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		18.956,54	18.956,54	18.956,54
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	13.830,45			13.830,45

Β) Φορολογική Περίοδος 01/01/2014-31/12/2014• **Φορολογία Εισοδήματος**

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ					
		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	Ατομικό	18.231,99	25.576,88	25.576,88	7.344,89
	της συζύγου	5.672,61	5.672,61	5.672,61	
ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	3.438,50	5.348,17	5.348,17	1.909,67
Προκαταβολή φόρου		810,76	810,76	810,76	
Τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων		90,00	90,00	90,00	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		18,00	18,00	18,00	
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ			954,84	954,84	954,84
Εισφορά Αλληλεγγύης		182,32	511,54	511,54	329,22
Τέλος Επιτηδεύματος		1.250,00	1.250,00	1.250,00	
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		5.789,58	8.983,31	8.983,31	3.193,73

• **Φορολογία Φ.Π.Α.**

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ Φ.Π.Α.				
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	50.081,84	82.142,22	82.142,22	32.060,38
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	35.772,23	35.772,23	35.772,23	
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ	11.518,82	18.892,71	18.892,71	7.373,89
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	21.903,26	8.072,81	8.072,81	13.830,45
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	10.384,44			10.384,44
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ		10.819,90	10.819,90	10.819,90
ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΑΡΘΡΟΥ 58Α ΚΦΔ		3.245,97	3.245,97	3.245,97
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		14.065,87	14.065,87	14.065,87
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	10.384,44			10.384,44

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης
ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ 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.