



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 03/06/2019

Αριθμός απόφασης: 1899

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΦΑΞ : 213 1604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

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

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

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

3. Την 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 01/02/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, κατοίκου, κατά: α) της υπ' αριθμ./28-12-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας, οικονομικού έτους 2013, και β) της υπ' αριθμ./28-12-2018

οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας, οικονομικού έτους 2014, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. α) Την υπ' αριθμ. /28-12-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας, οικονομικού έτους 2013, και β) την υπ' αριθμ. /28-12-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας, οικονομικού έτους 2014, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 28/12/2018 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 01/02/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, 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:

α) Με την υπ' αριθμ. /28-12-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας, οικονομικού έτους 2013, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 28.320,02 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 26.564,18 ευρώ πλέον εισφοράς αλληλεγγύης 2.635,42 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **57.519,62 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2238/1994 και του άρθρου 49 του ν.4509/2017.

β) Με την υπ' αριθμ. /28-12-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας, οικονομικού έτους 2014, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 3.467,18 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 3.252,21 ευρώ πλέον εισφοράς αλληλεγγύης 393,00 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **7.112,39 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2238/1994 και του άρθρου 49 του ν.4509/2017.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία της από 28/12/2018 έκθεσης μερικού ελέγχου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας, η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ. /10-05-2018 (με τροποποίηση αυτής /23-10-2018 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμ. πρωτ. /8-10-2018 έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Αττικής, Υποδιεύθυνση Γ', με το οποίο μας διαβιβάστηκε λόγω αρμοδιότητας στη Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας η από 28/09/2018 Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου (Εφαρμογής διατάξεων του αρθρ. 48 § 3 του ν. 2238/1994, 21 § 4 του ν. 4172/2013 και 39 του ν. 4174/2013) της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε) Αττικής – Δ' Υποδιεύθυνση. Σύμφωνα με την εν λόγω έκθεση, ο έλεγχος προέβη σε επαληθεύσεις και διασταύρωση στοιχείων μεταξύ των τηρούμενων τραπεζικών λογαριασμών που προέκυψαν από

τις απαντήσεις των τραπεζών (καταθέσεις μετρητών, επιταγών κλπ.), και των δηλωθέντων εισοδημάτων από τις αντίστοιχες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 και 2014, προκειμένου να διερευνηθεί εάν τα δηλωθέντα εισοδήματα, όπως αυτά προκύπτουν από τις σχετικές υποβληθείσες φορολογικές δηλώσεις, ανταποκρίνονται με τα κατατεθειμένα ποσά στους τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας.

Στη συνέχεια η Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας, λαμβάνοντας υπόψη το με αριθμ. πρωτ./26-11-2018 υπόμνημα-παροχή εξηγήσεων της προσφεύγουσας στο με αριθμ./2018 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου που εκδόθηκε κατόπιν του πορίσματος της από 28/09/2018 Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Αττικής, έκανε αποδεκτή την αιτιολόγηση μέρους των καταθέσεων που είχαν θεωρηθεί ως προσαύξηση περιουσίας και προσδιόρισε προσαύξηση του άρθρου 48 παρ. 1 και 3 του ν. 2238/1994 της προσφεύγουσας, λόγω μη αιτιολόγησης της προέλευσης τραπεζικών πιστώσεων, ανά έτος ως ακολούθως:

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΕΤΗ	2013	2014
Εισόδημα άρθρου 48 παρ. 3 του ν.2238/1994	77.863,79	13.335,29

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την επανεξέταση και ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Η φορολογική αρχή δεν απέδειξε επαρκώς, ούτε με άμεσες, ούτε με έμμεσες αποδείξεις ότι τα χρηματικά ποσά που κατατέθηκαν σε τραπεζικούς της λογαριασμούς προέρχονται από άγνωστη πηγή και ότι δε συνδέονται με την επαγγελματική της δραστηριότητα και συγκεκριμένα με την πληρωμή εξόδων για λογαριασμό των πελατών της.
- Η υπ' αριθμ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της κοινοποιήθηκε στις 06/01/2019, ήτοι σε χρόνο που το δικαίωμα του δημοσίου να διενεργήσει έλεγχο είχε υποπέσει σε παραγραφή.

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 ιδίου 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:

«.....

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 χρεόγραφα, (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...».

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:

«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 η προσφεύγουσα για τις πιστώσεις με ημερομηνία 25/03/2012 και 05/04/2012 ποσού 12.830,00 ευρώ και 9.960,00 ευρώ αντιστοίχως, ισχυρίζεται ότι πραγματοποιήθηκαν για την εξόφληση οικοδομικών υλικών του πελάτη της για πληρωμή εξόδων της οικοδομής του. Προς απόδειξη του ισχυρισμού της προσκομίζει αποδεικτικά στοιχεία ότι ο λογαριασμός από τον οποίο προέρχεται το έμβασμα είναι του και αναλυτική κατάσταση κινήσεων λογαριασμού πελάτη από την εταιρεία, συνολικού ποσού χρέωσης 21.337,36 ευρώ. Δεδομένου ότι το συγκεκριμένο παραστατικό έχει χρησιμοποιηθεί από τον έλεγχο για την αιτιολόγηση πιστώσεων, όπως παρουσιάζεται στον πίνακα Α στη σελ. 19 της οικείας έκθεσης ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας δε γίνεται αποδεκτός.

Επειδή η προσφεύγουσα για την πίστωση με ημερομηνία 05/09/2012 ποσού 9.000,00 ευρώ ισχυρίζεται ότι προέρχεται από τον πελάτη της και αφορά καταβολή αμοιβής της για την μελέτη της οικοδομής του. Προς απόδειξη των ισχυρισμών της προσκομίζει αντίγραφο επιταγής που κατατέθηκαν στον λογαριασμό της, γραμμάτια είσπραξης και τιμολόγια παροχής υπηρεσιών που ισχυρίζεται ότι εκδόθηκαν για το ανωτέρω ποσό. Δεδομένου ότι τα συγκεκριμένα παραστατικά προσκομίστηκαν κατά τη διάρκεια του ελέγχου στην Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. και έχουν χρησιμοποιηθεί από τον έλεγχο για την αιτιολόγηση πιστώσεων, όπως παρουσιάζεται στον πίνακα

Β στη σελ. 21 της οικείας έκθεσης ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας δε γίνεται αποδεκτός.

Επειδή η προσφεύγουσα, ως προς τις πιστώσεις που παρουσιάζονται στις σελ. 15-17 της οικείας έκθεσης ελέγχου συνολικού ποσού 18.930,80 ευρώ, και στις σελ. 25-26 συνολικού ποσού 8.979 ευρώ, ισχυρίζεται ότι αυτές προέρχονται από τα ακαθάριστα έσοδά της και προσκομίζει το σύνολο των τιμολογίων που εξέδωσε, οι οποίες αφορούσαν σε υπηρεσίες μελέτης και αντικρίζουν το σύνολο των ανωτέρω πιστώσεων. Ωστόσο ο ισχυρισμός αυτός αλυσιτελώς προβάλλεται, καθώς ο έλεγχος τον έχει ήδη κάνει αποδεκτό, δεδομένου ότι ναι μεν οι εν λόγω κινήσεις παρέμειναν στον πίνακα των πρωτογενών πιστώσεων, όμως από το σύνολο των πρωτογενών πιστώσεων ο έλεγχος αφαιρέσε τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας για να προκύψει το ποσό της προσαύξησης περιουσίας.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι τα ποσά που της καταλογίστηκαν ως προσαύξηση ύψους 15.618,84 ευρώ (σελ. 17,18,19 και 20 έκθεσης ελέγχου) και 28.036,00 ευρώ (σελ. 18,21,22 και 23 έκθεσης ελέγχου) για τη χρήση 2012 αφορούν πιστώσεις για την πληρωμή εξόδων οικοδομής των πελατών της και και δεν αφορούν αμοιβές της, αλλά ποσά που λάμβανε προκειμένου να πληρώσει τα έξοδα κατασκευής των οικοδομών. Ομοίως το ποσό που της καταλογίστηκε ως προσαύξηση ύψους 10.933,05 ευρώ (σελ. 26 έκθεσης ελέγχου) για τη χρήση 2013 αφορά πιστώσεις για την πληρωμή εξόδων οικοδομής του πελάτη της Προς απόδειξη του ισχυρισμού της προσκομίζει αποδείξεις λιανικής αγοράς μαρμάρων και οικοδομικών υλών, τα ιδιωτικά συμφωνητικά με τους παραπάνω πελάτες της, καταθετήρια από τα οποία ισχυρίζεται ότι προκύπτουν τα ονόματα των εργατών της οικοδομής οι οποίοι έλαβαν τα ανωτέρω ποσά εργάτες, εξοφλητικές αποδείξεις που εξέδωσε η ίδια και υπεύθυνες δηλώσεις των εργατών και και του πελάτη της Τα συγκεκριμένα παραστατικά που προσκομίστηκαν έχουν ήδη ληφθεί υπόψη από τον έλεγχο, ο οποίος έχει αναλυτικά περιγράψει στις σελ. 19-24 και 27-30 το λόγο για τον οποίο δεν μπορούν να αιτιολογήσουν τις επίδικες πιστώσεις, είτε γιατί δεν αποτελούν φορολογικά παραστατικά, είτε γιατί στα παραστατικά αυτά δεν υπήρχε επαρκής αιτιολόγηση και δεν αποδεικνύεται ποιον αφορά η συναλλαγή, είτε δεν προσκομίστηκαν όλα τα απαραίτητα δικαιολογητικά προκειμένου να αιτιολογηθούν οι καταθέσεις και να ταυτοποιηθούν τα ποσά κτλ.

Επειδή η προσφεύγουσα για την πίστωση με ημερομηνία 07/08/2013 ποσού 3.170,00 ευρώ ισχυρίζεται ότι το ποσό αυτό αφορά καταβολή χρημάτων για την αγορά υλικών για την κατασκευή στέγης του και προσκομίζει αποδείξεις λιανικής. Από τα προσκομισθέντα παραστατικά δεν προκύπτει το όνομα του πελάτη ούτε ο τόπος προορισμού, ώστε να μπορέσουν να συσχετιστούν με τον πελάτη της προσφεύγουσας, και συνεπώς ο ισχυρισμός της δεν μπορεί να γίνει αποδεκτός.

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, η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει κατά το στάδιο της υποβολής της ενδικοφανούς του προσφυγής κάποιο νέο στοιχείο που να μεταβάλει το πόρισμα του ελέγχου.

Επειδή από τις διατάξεις του **άρθρου 84 παρ. 1 του ν. 2238/1994** ορίζεται ότι:

«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 στην **παρ. 11 του άρθρου 72 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, προϋσχύουσες 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 εμπίπτουν 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, εν προκειμένω, η προσβαλλόμενη υπ' αριθμ./28-12-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας, οικονομικού έτους 2013, εκδόθηκε στις 28/12/2018, ήτοι εντός της προθεσμίας της πενταετούς παραγραφής και κατόπιν τούτου η παραγραφή διακόπηκε. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η προσβαλλόμενη πράξη, η οποία της κοινοποιήθηκε στις 06/01/2019, πρέπει να ακυρωθεί διότι το δικαίωμα του Δημοσίου προς κοινοποίηση αυτής, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 84 παρ. 1 του ν. 2238/1994, είχε υποπέσει σε παραγραφή ήδη από τις 31/12/2018, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 01/02/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ και την επικύρωση των υπ' αριθμ./28-12-2018 και/28-12-2018 προσβαλλόμενων πράξεων.

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

Α) ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2013

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ					
		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	Ατομικό	14.975,01	92.838,80	92.838,80	77.863,79
	της συζύγου				
ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό ποσό	398,68			
	Χρεωστικό ποσό		27.921,34	27.921,34	28.320,02
Προκαταβολή φόρου					
Πρόσθετος φόρος/πρόστιμο ανακρίβειας			26.564,18	26.564,18	26.564,18
Εισφορά Αλληλεγγύης		149,75	2.785,17	2.785,17	2.635,42
Τέλος Επιτηδεύματος					
Ποσά προς επιστροφή βάσει δήλωσης		251,18			
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ			57.268,44	57.268,44	57.519,62

Β) ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ					
		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	Ατομικό	12.791,74	26.127,03	26.127,03	13.335,29
	της συζύγου				
ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	605,85	4.073,03	4.073,03	3.467,18
Προκαταβολή φόρου					
Πρόσθετος φόρος/πρόστιμο ανακρίβειας			3.252,21	3.252,21	3.252,21
Εισφορά Αλληλεγγύης		129,54	522,54	522,54	393,00
Φόρος τεκμηρίου πολυτελούς διαβίωσης		434,00	434,00	434,00	
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		1.169,39	8.281,78	8.281,78	7.112,39

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
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.