



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 16.05.2018

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός απόφασης: 937

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333254
ΦΑΞ : 2313-333258
E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. 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.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της με Α.Φ.Μ. κατά της υπ' αρ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

5. Την υπ' αρ.2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, με **Α.Φ.Μ.**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- Με την με αριθμό**2017** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ύψους 1.288,91€ πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 1.096,09€, πλέον εισφοράς αλληλεγγύης 73,65€, ήτοι συνολικό ποσό **2.458,65€**, για το οικονομικό έτος 2012 (*εισοδήματα έτους 2011*).

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από2017 έκθεσης μερικού ελέγχου Εισοδήματος (Ν. 2238/1994) της Δ.Ο.Υ., κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε, δυνάμει της υπ' αρ.-2017 εντολής του Προϊσταμένου της. Ο έλεγχος, αιτία του οποίου αποτέλεσε η με αρ. Α.Β.Μ. ΟΙΚ.ΜΑ.ΠΕ.-2013 παραγγελία του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, αφορούσε το οικονομικό έτος 2012 και συγκεκριμένα την αξιοποίηση των δεδομένων των τραπεζικών καταθέσεων της προσφεύγουσας, προκειμένου να διαπιστωθεί αν συντρέχει περίπτωση εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 48§3 του Ν. 2238/1994 (*προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία*).

Σε εκτέλεση της ως άνω εντολής ο έλεγχος προέβη σε ανάκτηση των πληροφοριών από το Ειδικό Λογισμικό Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας, σχετικά με τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας κατά την περίοδο 01.01.2011-31.12.2011.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε, στους τραπεζικούς λογαριασμούς που τηρούσε η προσφεύγουσα το επίμαχο διάστημα διαπιστώθηκε προσαύξηση της περιουσίας της από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία σύμφωνα με το αρ. 48§3 του Ν. 2234/94, για το οικ. έτος 2012 (εισοδήματα περιόδου 01.01.-31.12.2011) ύψους 3.682,60€.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση της υπ' αρ.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Αοριστία και έλλειψη αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξης.
- Αντιστροφή του βάρους απόδειξης κατά εσφαλμένη ερμηνεία και κακή εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 48§3 του Ν. 2238/94 και του άρθρου 64 του Ν. 4174/2013

- Εσφαλμένη ερμηνεία και κακή εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 19§1 του Ν. 2238/94 και των ΠΟΛ 1095/16-11-2017, 1033/21-02-2013 & 1175/16-11-2017.
- Εσφαλμένη ερμηνεία και κακή εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 5638/1932 «περί καταθέσεως σε κοινό λογαριασμό».
- Οι υπό κρίση πιστώσεις αφορούν αποκλειστικά νομίμως δηλωθέντα και φορολογηθέντα εισοδήματα του συζύγου της προσφεύγουσας (τραπεζικού υπαλλήλου και επιχειρηματία).
 -Όσον αφορά τον υπ' αρ. λογαριασμό οι επίμαχες πιστώσεις αφορούν τη δραστηριότητα του συζύγου, ο οποίος διατηρεί επιχείρηση ενοικιαζόμενων επιπλωμένων κατοικιών στο (προσκομίστηκαν οι σχετικές Α.Π.Υ. καθώς και τα γραμμάτια είσπραξης της Ε.Τ.Ε.)
 - Όσον αφορά τον υπ' αρ. λογαριασμό η πίστωση ύψους 1.315,20€ αφορά έξοδα συμμετοχής του συζύγου της σε σεμινάριο personal banking της Τράπεζας (προσκομίστηκαν τα σχετικά έγγραφα της).

Επειδή, στο άρθρο **28§2 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «.... Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. **Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.** Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή, στο άρθρο **64 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει **σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία** για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999)** ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 171 του Ν. 2717/1999** «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα

έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 2695/1993 και ΣΤΕ 962/2012).

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή η αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοση της, η ερμηνεία τους, **η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων**, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής του ευχέρειας. (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519).

Επειδή, στο άρθρο **65 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, στο άρθρο **48 § 3 του Ν. 2238/94**, έτσι όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 15 §3 του Ν. 3888/10, ορίζονται τα εξής: «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** ορίζεται ότι: «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. 4. 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.».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1175/16-11-2017 της Α.Α.Δ.Ε. με την οποία δόθηκαν διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας: «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..... 5. Ειδικότερα, σχετικά με τον έλεγχο υποθέσεων για προσαύξηση περιουσίας παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις προκειμένου να υπάρχει ομοιόμορφη αντιμετώπιση των υποθέσεων:».

Επειδή, σύμφωνα με την **ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015**: «....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.....6. Για την δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας μέσω διάθεσης περιουσιακών στοιχείων ή μέσω απόκτησης εισοδημάτων που στο παρελθόν δεν υπήρχε η υποχρέωση της αναγραφής τους στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, είτε γιατί ήταν αφορολόγητα είτε γιατί φορολογούνταν με ειδικό τρόπο (πχ. τόκοι, πώληση εισηγμένων μετοχών), πρέπει να **αποδεικνύονται με τα κατάλληλα νόμιμα δικαιολογητικά**. 7. 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.....»**

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1033/21.02.2013**: «Για τους κοινούς τραπεζικούς λογαριασμούς, το ποσό του εμβάσματος επιμερίζεται στους συνδικαιούχους **καταρχήν** ισομερώς και, εφόσον ο φορολογούμενος επικαλείται διαφορετική αναλογία, φέρει το βάρος της απόδειξης με κάθε νόμιμο μέσο».

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1228/15.10.2014**: «3.Κατανομή κοινών λογαριασμών στους **συνδικαιούχους**. Στις περιπτώσεις αποστολών εμβασμάτων που πραγματοποιούνται από κοινούς λογαριασμούς πρέπει να γίνεται **καταρχήν** ισομερής επιμερισμός αυτών μεταξύ των συνδικαιούχων του λογαριασμού προέλευσης του εμβάσματος. Σε περίπτωση που ο ελεγχόμενος επικαλείται διαφορετική αναλογία των χρηματικών αυτών ποσών οφείλει να αποδείξει με κάθε πρόσφορο μέσο τον ισχυρισμό του. Επί αμφισβήτησης του ισχυρισμού του ελεγχόμενου από τη φορολογική αρχή η ίδια οφείλει να αιτιολογήσει την αναλογία που αυτή επικαλείται εάν αυτή είναι διαφορετική του ισομερούς επιμερισμού. Η αιτιολόγηση αυτή πρέπει να είναι ειδική και εμπεριστατωμένη (σχετ. διατ. άρθρ. 28 και 64 ν. 4174/2013)».

Επειδή, όπως επικουρικώς, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1050/17.02.2014**: «Περίπτώσεις κοινών λογαριασμών **καταλογίζονται στον πραγματικό δικαιούχο**, ο οποίος καθορίζεται με βάση τις πραγματικές περιστάσεις και τη φύση των συναλλαγών. Εφόσον αυτό δεν είναι δυνατό, τα ποσά κατανέμονται ισόποσα σε όλους τους συνδικαιούχους (ποσό διά αριθμό συνδικαιούχων).».

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση σύμφωνα με τον έλεγχο που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. δεν αιτιολογήθηκαν επαρκώς οι ακόλουθες πρωτογενείς πιστώσεις στους λογαριασμούς της προσφεύγουσας:

<u>Αριθμός λογαριασμού</u>	<u>Ημερομηνία</u>	<u>Αιτιολογία</u>	<u>Ποσό</u>	<u>Ποσό που αναλογεί στην προσφεύγουσα μετά τον επιμερισμό (50%)</u>
.....	01/04/2011		900,00€	450,00€
.....	02/06/2011		1.315,20€	657,60€
.....	25/07/2011		2.900,00€	1.450,00
.....	16/08/2011		2.250,00€	1.125,00€
		<u>ΣΥΝΟΛΟ</u>	7.365,20€	3.682,60€

Αναφορικά με την πίστωση 1.315,20€ στις/2011 στον τραπεζικό λογαριασμό της Τράπεζας.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η εν λόγω κατάθεση αφορούσε έξοδα συμμετοχής του συζύγου της, υπαλλήλου της Τράπεζας, σε σεμινάριο personal banking. Προς απόδειξη του ισχυρισμού της προσκομίζει: α) Το υπ' αρ. πρωτ. έγγραφο της υπηρεσίας Οικονομικών και Ειδικών θεμάτων Προσωπικού τηςΤράπεζας, με το οποίο εγκρίθηκε η καταβολή στον υπάλληλο,, ποσού 1.315,20€ ως αποζημίωση για την εκτός έδρας απασχόλησή του, για οδοιπορικά και για λοιπά έξοδα σχετικά με την συμμετοχή του σε σεμινάριο της Τράπεζας. β) το ένταλμα πληρωμής της Τράπεζας, με το οποίο εισπράχθηκαν τα χρήματα από τον δικαιούχο-σύζυγο της προσφεύγουσας, γ) το γραμμάτιο είσπραξης της Εθνικής Τράπεζας, με το οποίο κατατέθηκαν τα χρήματα στον υπ' αρ. κοινό τραπεζικό λογαριασμό της προσφεύγουσας και του συζύγου της από τον σύζυγο.

Επειδή, από τα προσκομισθέντα στοιχεία προκύπτει με βεβαιότητα ότι το κατατεθειμένο, στον ως άνω κοινό λογαριασμό, ποσό των 1.315,20€ αφορά οδοιπορικά έξοδα – αποζημίωση του συζύγου της προσφεύγουσας,, για συμμετοχή του σε σεμινάριο Personal Banking της Τράπεζας το διάστημα 03-13/05/2011, το οποίο εισέπραξε και κατέθεσε στον λογαριασμό του με αρ. Κατά συνέπεια, εν προκειμένω, δεν τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου

48§3 του Ν. 2238/94, δεδομένου ότι η πηγή και η αιτία της εν λόγω πίστωσης είναι γνωστή και επαρκώς τεκμηριωμένη. Αποκλειστικός δικαιούχος των χρημάτων, δε, είναι ο σύζυγος της προσφεύγουσας, και ως εκ τούτου η θέση της φορολογικής διοίκησης ότι το ποσό των 1.315,20€ κατά το ήμισυ, ήτοι κατά το ποσό των 657,60€, αφορά προσαύξηση περιουσίας της προσφεύγουσας δεν ευσταθεί και δεν γίνεται αποδεκτή.

Αναφορικά με τις πιστώσεις στον τραπεζικό λογαριασμό της Τράπεζας.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι εν λόγω πιστώσεις αφορούν την επιχειρηματική δραστηριότητα του συζύγου της, ο οποίος ενοικιάζει Επιπλωμένες Κατοικίες στο Προς απόδειξη του ισχυρισμού της η προσφεύγουσα προσκομίζει α) κατάσταση αναλυτικής κίνησης του εν λόγω λογαριασμού για το διάστημα από 11/02/2011 έως 31/12/2011, β) την υπ' αρ.2011 Α.Π.Υ., εκδόσεως του συζύγου της, προς τον αξίας 2.350,00€, γ) την υπ' αρ.2011 Α.Π.Υ. εκδόσεως του συζύγου της, προς τον συνολικής αξίας 958,50€, δ) την υπ' αρ. 9/24.07.2011 Συμπληρωματική Α.Π.Υ. προς τον αξίας 941,50€ ε) την υπ' αρ.2011 Α.Π.Υ. εκδόσεως του συζύγου της, προς τον, συνολικής αξίας 2.662,50€ στ) το γραμμάτιο είσπραξης της Ε.Τ.Ε. ποσού 2.900,00€ με αιτιολογία “.....” στις2011, ζ) το γραμμάτιο είσπραξης της Ε.Τ.Ε. ποσού 2.250,00€ με αιτιολογία “.....” στις2011.

Επειδή, από την κίνηση του λογαριασμού προκύπτει ότι όντως χρησιμοποιείτο για την επιχειρηματική δραστηριότητα του συζύγου της. Περαιτέρω, υφίσταται ταύτιση μεταξύ της αιτιολογίας επί των γραμματίων είσπραξης, όπου αναγράφεται το ονοματεπώνυμο του πελάτη και των Α.Π.Υ. εκδόσεως του συζύγου της. Αν και δεν υπάρχει πλήρης ταύτιση των ποσών της κατάθεσης (3.800,00€ προς& 2.250,00€ προς, δη σύνολο 6.050,00€) και των εκδοθέντων Α.Π.Υ. (4.250,00€ προς& 2.662,50€ προς, δη σύνολο 6.912,50€) το ποσό των αποδείξεων σε κάθε περίπτωση υπερκαλύπτει τα κατατεθειμένα ποσά. Περαιτέρω, το γεγονός ότι οι δυο καταθέσεις χρημάτων στις και στις πραγματοποιήθηκαν από τον ίδιο τον σύζυγο της προσφεύγουσας, τον καθιστούν αυτόματα δικαιούχο αυτών.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω για τις ανωτέρω πιστώσεις δεν δύναται να τύχουν εφαρμογής οι διατάξεις περί προσαύξησης περιουσίας από άγνωστη πηγή ή αιτία, καθώς η προσφεύγουσα με τα προσκομισθέντα στοιχεία αποδεικνύει την πηγή και την αιτία αυτών και το γεγονός ότι ο πραγματικός δικαιούχος είναι ο σύζυγος και όχι η ίδια.

Ως εκ τούτου, από την επισκόπηση των στοιχείων του φακέλου της ενδικοφανούς προσφυγής προκύπτει ότι προσαύξηση περιουσίας σε βάρος της προσφεύγουσας ύψους 3.682,60€ δεν υφίσταται, καθώς το σύνολο των υπό κρίση πιστώσεων αφορούν τον σύζυγό της

Κατά συνέπεια, το φορολογητέο εισόδημα, η ειδική εισφορά αλληλεγγύης του ν. 3986/2011 και ο αναλογούν φόρος και για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2011-31/12/2011 (Οικ. έτος 2012) προσδιορίζονται, δια της παρούσας απόφασης, ως ακολούθως:

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου (οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός)		Ποσά βάσει της παρούσας απόφασης		Διαφορά δήλωσης – απόφασης
	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	
A - B. Από ακίνητα	1.338,48	1.338,48	1.338,48	1.338,48	1.338,48	1.338,48	
Γ. Από κινητές αξίες							
Δ. Από εμπορικές επιχειρήσεις	15.420,98		15.420,98		15.420,98		0,00
Ε. Από γεωργικές επιχειρήσεις							
ΣΤ. Από μισθωτές υπηρεσίες	32.845,95	27.925,81	32.845,95	27.925,81	32.845,95	27.925,81	0,00
Ζ. Από ελευθέρια επαγγέλματα							
Εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης				3.682,60			0,00
Συνολικό εισόδημα	49.605,41	29.264,29	49.605,41	32.946,89	49.605,41	29.264,29	0,00
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται							
Υπόλοιπο	49.605,41	29.264,29	49.605,41	32.946,89	49.605,41	29.264,29	0,00
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται							
Άθροισμα	49.605,41	29.264,29	49.605,41	32.946,89	49.605,41	29.264,29	0,00
Εκπτώσεις δαπανών άρθρου 8 ν. 2238/1994							
Φορολογητέο εισόδημα	49.605,41	29.264,29		32.946,89	49.605,41	29.264,29	0,00

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	Διαφορά δήλωσης – απόφασης
Φορολογητέο εισόδημα	Ατομικό και τέκνων	49.605,41	49.605,41	49.605,41	
	Της συζύγου	29.264,29	32.946,89	29.264,29	0,00
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	7.184,52	8.473,43	7.184,52	0,00
Προκαταβολή φόρου					
Τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων					
Πρόσθετος φόρος εκπροθέσμου		1.544,70	1.544,70	1.544,70	0,00
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας					
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013			644,46	0,00	-0,00
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013			451,63	0,00	0,00
Εισφορά ΕΛΓΑ 2% (άρθρο 13 ν. 3877/2010)					
Εισφορά Αλληλεγγύης		1.584,54	1.658,19	1.584,54	0,00
Τέλος επιτηδεύματος					
Φόρος τεκμηρίου πολυτελούς διαβίωσης					
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	10.313,76	12.772,41	10.313,76	0,00
	για επιστροφή				

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	Διαφορά δήλωσης – απόφασης
Εισόδημα επιβολής εισφοράς προσφεύγουσας	29.264,29€	32.946,89€	29.264,29€	0,00€
Συντελεστής εισφοράς	2%	2%	2%	
Εισφορά προσφεύγουσας	585,29€	658,94€	585,29€	0,00€

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της υπ' αριθ. πρωτ.ενδικοφανούς προσφυγής της, με Α.Φ.Μ., και την ακύρωση της υπ' αρ.2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση υπόχρεου- καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ. οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2012

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης	Διαφορά ελέγχου- απόφασης
Διαφορά φόρου	1.288,91€	0,00€	-1.288,91€
Πρόσθ. φόρος λόγω ανακρίβειας	1.096,09€	0,00€	-1.096,09€
Διαφορά εισφοράς Αλληλεγγύης	73,65€	0,00€	-73,65€
Σύνολο φόρου για καταβολή	2.458,65€	0,00€	-2.458,65€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές αντίγραφο

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.