



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α1

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604534

Fax : 2131604567

Καλλιθέα, 16/03/2018
Αριθμός απόφασης: 1754

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.

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

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.16 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 1.9.16) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **17/11/2017¹** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, **ΑΦΜ** και της, **ΑΦΜ**, κατοίκων Βαθέως Σάμου επί της οδού, κατά της υπ' αριθμ. /28-09-2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικον. έτους 2012 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2011), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΕΙΡΑΙΑ, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ. /28-09-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικον. έτους 2012 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2011), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΕΙΡΑΙΑ, της οποίας ζητείται η επανεξέταση καθώς και τις από 28/09/2017 οικείες εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (ν. 2238/1994).

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΕΙΡΑΙΑ.

¹ Ο φάκελος της προσφυγής εστάλη από τους προσφεύγοντες με συστημένη επιστολή στις 08/11/2017 (REGR) και παρελήφθη από το κατάστημα των ΕΛΤΑ ΠΕΙΡΑΙΑ στις 15/11/2017.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **17/11/2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, **ΑΦΜ** και 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./28-09-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΕΙΡΑΙΑ, οικονομικού έτους 2012 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2011), καταλογίστηκε σε βάρος των προσφευγόντων, φόρος εισοδήματος ποσού 14.671,15€, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ύψους 17.605,38€, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ποσού 1.111,12€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 33.387,65€.

Οι ως άνω διαφορές φόρου προέκυψαν από το πόρισμα των από 28/09/2017 εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος για τις χρήσεις 2005-2011, κατόπιν του ελέγχου που διενεργήθηκε βάσει των με αριθμ./30-12-2014 και/30-12-2014 εντολών μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΕΙΡΑΙΑ, σε βάρος των προσφευγόντων.

Αιτία του διενεργούμενου ελέγχου σε βάρος των προσφευγόντων υπήρξε το με αριθ. πρωτ./24-12-2014 έγγραφο του Υπουργείου Δημοσίας Τάξης και Προστασίας του Πολίτη με την από 05/12/2014 Έκθεση Παράθεσης Φορολογικών και Τραπεζικών δεδομένων, που αφορά τον προσφεύγοντα και από την οποία προκύπτουν στοιχεία για μη δηλωθέντα εισοδήματα ζ' πηγής τα οποία δε δηλώθηκαν και δε φορολογήθηκαν. Τα ως άνω περιήλθαν σε γνώση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΕΙΡΑΙΩΣ, μέσω της Δ.Ο.Υ. ΣΑΜΟΥ, με το αριθ. πρωτ./15-12-2014 διαβιβαστικό έγγραφό της.

Οι προσφεύγοντες σε όλα τα ελεγχόμενα έτη δήλωναν εισοδήματα από μισθωτές υπηρεσίες ως ιατροί απασχολούμενοι στο Γενικό Νοσοκομείο της Σάμου, εισοδήματα από ακίνητα καθώς και λοιπά εισοδήματα αφορολόγητα ή φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο

Συγκεκριμένα για τη χρήση 2011, ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη:

α) το σύνολο των τραπεζικών κινήσεων της χρήσης,

β) τα συνολικά δηλωθέντα εισοδήματα των προσφευγόντων καθώς και

γ) τα υπομνήματα των προσφευγόντων επί των αιτημάτων παροχής πληροφοριών του ελέγχου και επί του με αριθ./19-06-2017 σημειώματος διαπιστώσεων,

διαπίστωσε προσαύξηση περιουσίας ποσού **37.037,42 ευρώ**, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, ήτοι φορολογητέο εισόδημα που δεν εντάσσεται σε άλλη περίπτωση Τα ποσά αυτά ο έλεγχος τα κατένειμε αναλογικά στους προσφεύγοντες (με βάση τους δικαιούχους των τραπεζικών λογαριασμών) ως κάτωθι:

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2012 (Διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2011)			
	ΑΝΑΛΟΓΙΑ	ΑΝΑΛΟΓΙΑ	ΣΥΝΟΛΟ
Εισόδημα από Υπηρεσίες Ελευθέρων Επαγγελματιών (άρθρο 48 του ν.2238/1994)	15.233,49€	21.803,93€	37.037,42€
ΣΥΝΟΛΟ	15.233,49€	21.803,93€	37.037,42€

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση προσφυγή, ζητούν την επανεξέταση της προσβαλλόμενης πράξης ώστε αυτή να ακυρωθεί ή έστω να τροποποιηθεί με επαναπροσδιορισμό του οφειλόμενου φόρου, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Εσφαλμένα ο έλεγχος δεν έκανε δεκτό ότι ποσό ύψους 25.000 ευρώ που εμφανίζεται ως αδήλωτο και μη φορολογηθέν εισόδημα προέρχεται από μερική επιστροφή δανείου προς τον ανιψιό του, επειδή δεν υπάρχει σύμβαση δανείου βεβαίας χρονολογίας και δεν έχει αποδοθεί τα αντίστοιχα χαρτόσημο. Η μη θεώρηση του τυχόν καταρτισθέντος συμφωνητικού δανείου, σύμφωνα με το άρθρο 8§16 του ν.1882/1990, από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., ή μη καταβολή χαρτοσήμου δεν καθιστούν την σύμβαση δανείου άκυρη (ΕφΑθ 910/2004). Προς επίρρωση των ισχυρισμών τους προσκομίζουν το από 30/05/2011 ιδιωτικό συμφωνητικό από το οποίο προκύπτει ότι δάνεισε στον ανιψιό του το ποσό των 45.000,00€.
2. Εσφαλμένα δε λαμβάνεται υπόψη το πραγματικό γεγονός ότι κάποιοι εκ των ελεγχθέντων τραπεζικών λογαριασμών είναι κοινοί με τα τέκνα τους και και κατά λογική αναγκαιότητα περιλαμβάνουν και ποσά τα οποία αποτελούν εισόδημα αυτών από μισθώματα ακινήτων που τους ανήκουν, τα δε ποσά αυτά έχουν ήδη φορολογηθεί αυτοτελώς στο όνομά τους.
3. Εσφαλμένα δεν έγινε αποδεκτός ο ισχυρισμός τους ότι ποσά που κατατίθεντο στους κοινούς λογαριασμούς με τα τέκνα τους αφορούσαν ταμειακές τους διευκολύνσεις ως φοιτητών, ισχυρισμός αυταπόδεικτος εκ της συχνότητας και του ύψους των κατατιθεμένων ποσών (συνήθως μικρά ποσά σε σύντομα και πυκνά χρονικά διαστήματα). Τα ποσά αυτά τα είχαν στην κατοχή τους σε μετρητά από παλιότερες αναλήψεις που είχαν κάνει από άλλους λογαριασμούς τους, πράγμα που αποδεικνύεται από την κίνηση αυτών των λογαριασμών που εμφανίζουν πολλές και συχνές αναλήψεις ποσών σε διαφορετικές ημερομηνίες. Προς επίρρωση των ισχυρισμών τους επικαλούνται την ΠΟΛ. 1228/2014 και την αριθ./2017 απόφαση της ΔΕΔ σύμφωνα με τις οποίες η φορολογική αρχή οφείλει να αποδείξει την αναλήθεια των ισχυρισμών τους, πράγμα το οποίο η προσβαλλόμενη πράξη απέτυχε να αποδείξει.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 48§3 του Ν. 2238/1994, όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρ. 15 § 3 του Ν. 3888/2010:

«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, σύμφωνα με τις διατάξεις της **ΠΟΛ 1095/29.4.2011** του Υπ. Οικονομικών με θέμα «Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παρ. 3 άρθρου 15 του ν. 3888/2010»:

«Σχετικά με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

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. ..., 5. ..., 6. ...,

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 Κ.Φ.Ε.

9. Σε όσες περιπτώσεις αποδεικνύεται ότι οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση κλπ. πρέπει να καταβάλλονται οι αναλογούντες αντίστοιχοι φόροι, τέλη κλπ. και τα αντίστοιχα πρόστιμα ή προσαυξήσεις.

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.

12. 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, σύμφωνα με την παρ. 18 της ΠΟΛ 1033/ Αθήνα, 21 Φεβρουαρίου 2013 εγκυκλίου της Γ.Γ.Δ.Ε. που εκδόθηκε στο πλαίσιο χειρισμού των υποθέσεων εμβασμάτων «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 τις διατάξεις της παρ. 3 της **ΠΟΛ. 1228/2014** ορίζεται ότι:

«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.

Σημειώνεται ότι στην περίπτωση αυτή θα πρέπει να εκδίδεται εντολή ελέγχου σε όλα τα πρόσωπα του κοινού λογαριασμού και εφόσον συμμετέχει ανήλικος έχουν εφαρμογή και οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2238/1994 όπως ίσχυαν.

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. άρθ. 28 και 64 Ν.4174/2013).»

Επειδή, σύμφωνα με την §1 της ΠΟΛ. **1175/16-11-2017** ορίζεται ότι: «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.»

Επειδή, εν προκειμένω, διενεργήθηκε έλεγχος σε βάρος των προσφευγόντων δυνάμει των αριθ./2014 και/2014 εντολών έλεγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΕΙΡΑΙΑ και διαπιστώθηκε για την κρινόμενη **χρήση 2011** προσαύξηση περιουσίας ποσού **37.037,42 ευρώ** η οποία λογίζεται ως εισόδημα από Υπηρεσίες Ελευθέρων Επαγγελματιών, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, ήτοι φορολογητέο εισόδημα που δεν εντάσσεται σε άλλη περίπτωση .

Συγκεκριμένα, σύμφωνα με τον έλεγχο για καταθέσεις συνολικού ποσού 117.067,89€ δεν προσκομίστηκαν επαρκή αποδεικτικά στοιχεία από τους προσφεύγοντες για τη προέλευση των χρηματικών αυτών ποσών.

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή, οι προσφεύγοντες επικαλούνται ότι το ποσό των 5.000,00€ που κατατέθηκε την 21/07/2011 και το ποσό των 20.000,00€ που κατατέθηκε την 2/12/2011, στον υπ. αριθμ. λογαριασμό τους στην ΕΤΕ, από την αποτελούν εξόφληση μέρους ταμειακής διευκόλυνσης ποσού 45.000,00€ που αφορούσε τον ανιψιό του προσφεύγοντος, για αγορά οικίας.

Επειδή, προς επίρρωση του ισχυρισμού τους προσκομίζουν:

Α) το από 30/05/2011 Ιδιωτικό Συμφωνητικό που συντάχθηκε στη Σάμο μεταξύ του προσφεύγοντος και του, ΑΦΜ:, από το οποίο προκύπτει ότι: «Ο *πρώτος των συμβαλλομένων*

μεταβιβάζει στον δεύτερο συμβαλλόμενο κατά κυριότητα λόγω δανείου το ποσό των 45.000€, προκειμένου αυτός να αγοράσει οικία στους ιδιοκτησίας σήμερα Το παραπάνω ποσό οφείλει ο δεύτερος συμβαλλόμενος να επιστρέψει στον πρώτο άτοκα το αργότερο μέχρι 30/05/2013. Προς εξασφάλιση και πίστωση της παραπάνω συμφωνίας ο πρώτος εξέδωσε και ο δεύτερος αποδέχθηκε την από 30/05/2011 συναλλαγματική ποσού 45.000€ και λήξης στις 30/05/2013.»

Β) το από 30/05/2011 αποδεικτικό μεταφοράς της Τρ. Πειραιώς από το οποίο προκύπτει η μεταφορά ποσού 45.000,00€ από τον λογισμό με δικαιούχους τους προσφεύγοντες στο λογαριασμό με δικαιούχο και

Γ) την με ημερομηνία έκδοσης 30/05/2011 και λήξεως 30/05/2013 συναλλαγματική ποσού 45.000,00€ σε διαταγή

Επειδή, από το σύστημα taxis προκύπτει ότι 26/05/2011 βεβαιώθηκε ποσό 4.600,00€ για Φ.Μ.Α. από τη Δ.Ο.Υ. ΣΑΜΟΥ στον (Α.Τ.Β. /26-05-2011).

Επειδή, βάσει της προαναφερόμενης Πολ.1175/2017 και των ως άνω πραγματικών περιστατικών από τα οποία προκύπτει η βέβαιη ημερομηνία του δανείου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται δεκτός, ενώ τυχόν υποχρέωση του προσφεύγοντος περί υπαγωγής του εν λόγω ιδιωτικού συμφωνητικού σε τέλη χαρτοσήμου αποτελεί αντικείμενο άλλου ελέγχου.

Επειδή, επιπροσθέτως, σύμφωνα με τις ΠΟΛ. 1033/2013 και 1228/2014 σε περιπτώσεις κοινών τραπεζικών λογαριασμών, 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, εν προκειμένω, κάποιος εκ των ελεγχθέντων τραπεζικών λογαριασμών των προσφευγόντων είναι κοινό με τα τέκνα τους τα οποία το υπό κρίση οικονομικό έτος αποκτούν εισοδήματα (από ενοίκια), ο ισχυρισμός των προσφευγόντων ότι πρέπει να εφαρμοστεί η ΠΟΛ. 1228/2014 είναι βάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με τον έλεγχο για καταθέσεις συνολικού ποσού 37.195,00€ δεν προσκομίστηκαν επαρκή αποδεικτικά στοιχεία από τους προσφεύγοντες για τη προέλευση των χρηματικών αυτών ποσών.

Επειδή, με την παρούσα απόφαση, λαμβάνοντας υπόψη τις προαναφερόμενες ΠΟΛ. και το σύνολο των δικαιούχων των ελεγχόμενων τραπεζικών λογαριασμών (οι προσφεύγοντες και τα δύο τέκνα τους) το ποσό των **37.195,00€** επιμερίζεται με βάση των αριθμό των δικαιούχων σε κάθε λογαριασμό ως εξής:

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
--	---------------	-----------

.....	17.549,81€	1.400,00€
.....	19.645,19€	6.972,50€
Σύνολο	37.195,00€	8.372,50€
.....		2.422,50€
.....		1.000,00€
Λοιποί δικαιούχοι		400,00
Καταθέσεις που αφαιρούνται		25.000,00
ΣΥΝΟΛΟ	37.195,00€	37.195,00€

Επειδή, στη συνέχεια συγκρίνοντας το σύνολο των δηλωθέντων εισοδημάτων των προσφευγόντων οικ. έτους 2012 με το σύνολο των πρωτογενών πιστώσεων στους τραπεζικούς λογαριασμούς τους, όπως τα ποσά αυτά προκύπτουν με βάση τον ισομερή επιμερισμό μεταξύ των συνδικαιούχων, διαπιστώνεται διαφορά ύψους **8.214,92€** η οποία λογίζεται ως εισόδημα από Υπηρεσίες Ελευθέρων Επαγγελματιών, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 και συγκεκριμένα ποσό 3.378,80€ αποτελεί προσαύξηση σε βάρος του προσφεύγοντος και ποσό 4.836,12€ σε βάρος της προσφεύγουσας, σύμφωνα με τον πίνακα που ακολουθεί:

ΕΤΟΣ 2011

ΣΥΝΟΛΟ ΔΗΛΩΘΕΝΤΩΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ (α)	ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑ (β)	ΕΝΟΙΚΙΑ (γ)	ΚΑΤΑΘΕΣΕΙ Σ/ ΕΠΙΤΑΓΕΣ (δ)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΩΤΟΓΕΩΝ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ (ε)=(β+γ+δ)	ΔΙΑΦΟΡΑ (στ)= (ε-α)	Αναλογία	Αναλογία
97.103,53	95.889,95	1.056,00	8.372,50	105.318,45	8.214,92	3.378,80	4.836,12

Επειδή, οι προσφεύγοντες με την υπό κρίση προσφυγή επικαλούνται ότι ποσά που κατατίθεντο στους κοινούς λογαριασμούς με τα τέκνα τους αφορούσαν ταμειακές τους διευκολύνσεις ως φοιτητών και ότι τα ποσά αυτά τα είχαν στην κατοχή τους σε μετρητά από παλιότερες αναλήψεις που είχαν κάνει από άλλους λογαριασμούς τους, πράγμα που αποδεικνύεται από την κίνηση αυτών των λογαριασμών που εμφανίζουν πολλές και συχνές αναλήψεις ποσών σε διαφορετικές ημερομηνίες.

Επειδή, όμως γενικώς και αορίστως προβάλλεται ως άνω ισχυρισμός, ήτοι οι προσφεύγοντες δεν αναφέρονται σε συγκεκριμένα ποσά ούτε συσχετίζουν συγκεκριμένες αναλήψεις με επανακαταθέσεις, με αποτέλεσμα να μη δίνεται η δυνατότητα στον έλεγχο να ερευνήσει τη δυνατότητα επανακατάθεσης των ποσών, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην εγκύκλιο ΔΕΑΦ Α'1144110ΕΞ/05-11-2015, ο ισχυρισμός τους απορρίπτεται και επικυρώνεται η θέση του ελέγχου όπως αυτή προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΕΙΡΑΙΑ.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1228/2014 στην περίπτωση που ελέγχονται κοινοί λογαριασμοί θα πρέπει να εκδίδεται εντολή ελέγχου σε όλα τα πρόσωπα του κοινού λογαριασμού, *λαμβάνοντας υπόψη τις περί παραγραφής διατάξεις.*

Επειδή, κατόπιν την εξέταση όλων των ισχυρισμών των προσφευγόντων, η διαφορά φορολογητέας ύλης με την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Οικονομικό έτος 2008 ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01-31/12/2007 ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου (Διορθωτικός προσδιορισμός)		Ποσά απόφασης Δ.Ε.Δ.		Διαφορά (από δήλωση)
	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	
Α - Β. Από ακίνητα	1.024,32		1.024,32		1.024,32		
Γ. Από κινητές αξίες							
Δ. Από εμπορικές επιχειρήσεις							
Ε. Από γεωργικές επιχειρήσεις							
ΣΤ. Από μισθωτές υπηρεσίες	55.802,61	55.981,59	55.802,61	55.981,59	55.802,61	55.981,59	
Ζ. Από ελευθέρια επαγγέλματα			15.233,49	21.803,93	3.378,80	4.836,12	8.214,92
Εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης							
Συνολικό εισόδημα	56.826,93	55.981,59	72.060,42	77.785,52	60.205,73	60.817,71	8.214,92
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται							
Υπόλοιπο	56.826,93	55.981,59	72.060,42	77.785,52	60.205,73	60.817,71	8.214,92
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται							
Άθροισμα	56.826,93	55.981,59	72.060,42	77.785,52	60.205,73	60.817,71	8.214,92
Εκπτώσεις δαπανών άρθρου 8 ν. 2238/1994							
Φορολογητέο εισόδημα	56.826,93	55.981,59	72.060,42	77.785,52	60.205,73	60.817,71	8.214,92

Το συνολικό εισόδημα επί του οποίου υπολογίζεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης ν. 3986/2011 **για το οικονομικό έτος 2012** βάσει της παρούσας απόφασης έχει ως ακολούθως:

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Βάσει Ελέγχου Ποσά σε €		Βάσει ΔΕΔ Ποσά σε €	
	Του προσφεύγοντος	Της προσφεύγουσας	Του προσφεύγοντος	Της προσφεύγουσας
Ακίνητα	1.024,32		1.024,32	
Μισθωτές Υπηρεσίες	55.802,61	55.981,59	55.802,61	55.981,59
Εισόδημα άρθρου 48§3 ν. 2238/94	15.233,49	21.803,93	3.378,80	4.836,12
Αυτοτελώς φορολογούμενα ποσά	3.293,40	3.293,40	3.293,40	3.293,40
Συνολικό εισόδημα επιβολής εισφοράς	75.353,21	81.078,92	63.498,52	64.111,11
Εισφορά αλληλεγγύης (0,03)	2.260,60	2.432,37	1.904,95	1.923,33

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 49 του ν. 4509/2017** (ΦΕΚ Α 201/22.12.2017) προβλέπονται τα εξής: «1. Η παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 (Α` 170) αντικαθίσταται ως εξής:

«17. Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».

2. Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο.

[...]

6. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται από 1.1.2018».

Επειδή με την **ΠΟΛ 1003/03.01.2018** «Παροχή οδηγιών αναφορικά με τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2, 3 και 6 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (Φ.Ε.Κ. Α/201/22.12.2017) ως προς την επιβολή της **επιεικέστερης κύρωσης** κατά την έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου» διευκρινίσθηκε ότι: «**Επί των εκκρεμών υποθέσεων της παραγράφου 2, η εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη αυτή, λαμβάνει χώρα με βάση απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή απόφαση των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας. [...]**».

Επειδή με τις διατάξεις των άρθρων 58 και 58Α του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 3§7 ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015), ορίζεται:

«Άρθρο 58

Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης

1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής:

α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση. 2. Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση.

Άρθρο 58Α

Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας

[...] 2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. [...]».

Επειδή, εν προκειμένω, βάσει της παρούσας απόφασης προκύπτει διαφορά φόρου **3.388,38€** για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί του ποσού αυτού επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4 509/2017, ως επεικέστερη καθότι:

Διαφορά φόρου: **3.388,38 €**

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 § α' ΚΦΔ (10%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (51 μήνες X 0,73% = 37,23%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	4.066,06 €	338,84 €	1.261,49 €	1.600,33 €	1.600,33 €

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **17/11/2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, **ΑΦΜ** και της, **ΑΦΜ**, και την **τροποποίηση** της υπ' αριθμ./2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΕΙΡΑΙΑ οικονομικού έτους 2012, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

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

Οικονομικό έτος 2012 (χρήση 01/01-31/12/2011)

	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Φόρος Εισοδήματος	14.671,15 €	3.141,95 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας δήλωσης (120%)	17.605,38 €	
Εισφορά αλληλεγγύης	1.111,12 €	246,43 €
Πρόστιμο άρθρου 58 § α' του ν.4174/2013		314,19 €
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013*	0,00	1.169,75 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	33.387,65 €	4.872,32 €

*Οι τόκοι έχουν υπολογιστεί από 01/01/2014 έως την έκδοση της παρούσας απόφασης.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.