



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α5**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604538

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα

17/10/2016

Αριθμός απόφασης:

3486

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. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

γ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

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 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή, της, κατοίκου, κατά της υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2011 (διαχειριστική περίοδος 01/01/2010-31/12/2010), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση ή άλλως τροποποίηση, καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής, της, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1 Με την υπ' αριθμ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2011 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 14.842,43 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας δήλωσης ποσού 17.810,92 ευρώ, πλέον Εισφορά Αλληλεγγύης ποσού, πλέον Τέλος επιτηδεύματος ποσού 1.353,62 ευρώ ήτοι συνολικού ποσού 35.135,00 ευρώ.

Η ως άνω προσαλλόμενη πράξη εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υστα πλαίσια γενόμενου μερικού ελέγχου κατόπιν της υπ' αρ.εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της περιόδου 01/01/2010 -01/07/2012 που εκδόθηκε συνέπεια του υπ'αρ. πρωτ.εγγράφου της Υποδιεύθυνσης Οικονομικής Αστυνομίας τμήμα Κοινωνικής και Ασφαλιστικής προστασίας με το οποίο διαβιβάζουν στη Δ.Ο.Υ πληροφοριακή έκθεση ελέγχου η οποία συντάχθηκε μετά από έλεγχο που διενεργήθηκε στους τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας μετά από την άρση φορολογικού και τραπεζικού απορρήτου των τραπεζικών λογαριασμών της και τις διαπιστώσεις αυτού.

Σύμφωνα με το πόρισμα του ελέγχου της Οικονομικής Αστυνομίας διαπιστώθηκε προσαύξηση περιουσίας για τις χρήσεις 2010,2011 και 2012 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 παρ. 3 του Ν. 2238/1994 και η Δ.Ο.Υ Α' Πατρών κοινοποίησε στην προσφεύγουσα το με αρ. πρωτ.προσωρινό σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 Ν. 4175/2013 μαζί με τις προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού.

Στη συνέχεια ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τις διαπιστώσεις του ελέγχου της οικονομικής αστυνομίας και το με αρ. πρωτ.υπόμνημα της προσφεύγουσας, κατέληξε στη διαπίστωση ότι συντρέχει η εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/94 όπως ισχύει, δηλαδή λογίζονται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα, τα χρηματικά ποσά από τα τραπεζικές καταθέσεις για τα οποία δεν αποδείχθηκε η πραγματική πηγή και αιτία προέλευσης στη χρήση 2010 συνολικού ποσού 37.600,81 ευρώ που δεν δικαιολογείται από τα δηλωθέντα εισοδήματά της όπως αυτά αναφέρονται στις οικείες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή άλλως τροποποίηση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

Από τις πρωτογενείς πιστώσεις της συγκεκριμένης χρήσης, στους λογαριασμούς με μοναδική δικαιούχο εκείνη, πιστώθηκε το ποσό 34.041,42 ευρώ. Το ίδιο χρονικό διάστημα κατατέθηκε από ΟΠΑΔ --ΝΟΜΑΡΧΙΑΚΗ ΑΥΤΟΔΙΟΙΚΗΣΗ, για υπηρεσίες της, το ποσό των 21.977,95 ευρώ. Δηλαδή εμφανίζονται το εν λόγω χρονικό διάστημα με πιστώσεις συνολικού ύψους 56.019,37 ευρώ. Για τη χρήση αυτή δήλωσε ακαθάριστα έσοδα 60.956,00 ευρώ και καθαρά 52.805,26 ευρώ. Κατά συνέπεια ουδεμία απόκλιση υπάρχει, λαμβανομένων υπόψη και των λοιπών δαπανών της για κάλυψη των ατομικών και οικογενειακών αναγκών της.

Επειδή με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα επικαλείται συνημμένα έγγραφα και συγκεκριμένα α) Ομάδα σχετικών Α, στην οποία περιλαμβάνονται κινήσεις του υπ'αρ. λογαριασμού της τράπεζας και β) Ομάδα σχετικών Β, στην οποία περιλαμβάνονται κινήσεις του υπ'αρ. λογαριασμού της τράπεζας τα οποία δεν είχαν συμπεριληφθεί στο περιεχόμενο του φακέλου της υπόθεσης που μας αποστάληκε από την Δ.Ο.Υ, η υπηρεσία μας απέστειλε στη Δ.Ο.Υ το αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. έγγραφο προκειμένου να μας αποστείλει τα ανωτέρω σχετικά.

Η Δ.Ο.Υ μας απέστειλε τα εν λόγω στοιχεία με το με αρ. πρωτ. διαβιβαστικό έγγραφο .

Επειδή με το άρθρο 48 § 3 του Ν. 2238/1994 όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθ. 15 § 3 του Ν. 3888/2010, ορίζεται ότι « 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 1095/2011 §§§ 1, 2, 11 μεταξύ άλλων αναφέρεται 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 παραγραφο 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 παραγραφο 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 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....

6...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 σύμφωνα με τις παραπάνω διατάξεις τα ποσά που θεωρούνται ως προσαύξηση περιουσίας πρέπει να προέρχονται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή. Επίσης η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

Σύμφωνα με την ΠΟΛ 1095/2011 Υπ.Οικ. 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. 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. 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. 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.

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.

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.

Επειδή σύμφωνα με την πληροφοριακή έκθεση παράθεσης φορολογικών και τραπεζικών δεδομένων της Υποδ/σης Οικονομικής Αστυνομίας τμήμα Κοινωνικής και Ασφαλιστικής προστασίας, η οποία συντάχθηκε στην Αθήνα2014 μετά από έλεγχο που διενεργήθηκε στους τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας σε σχέση με τα εισοδήματά της και διαβιβάστηκε στη Δ.ΟΥμε το με αριθμό πρωτέγγραφο η οποία αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα της απόέκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος βάσει της οποίας εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη, προκύπτουν τα εξής:

Στους υπό έλεγχο λογαριασμούς στους οποίους η προσφεύγουσα ήταν είτε μοναδική δικαιούχος, είτε συνδικαιούχος με άλλα πρόσωπα, πραγματοποιήθηκαν πρωτογενείς πιστώσεις οι οποίες ομαδοποιήθηκαν με βάση τις αιτιολογίες των κινήσεων σε τρεις κατηγορίες. Η πρώτη κατηγορία με ονομασία «ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΦΟΡΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ ΑΠΟ ΤΡΙΤΟΥΣ» και αφορά πιστώσεις από καταθέσεις μετρητών από την ίδια ή από τρίτα πρόσωπα, καθώς και ποσά που μεταφέρθηκαν από λογαριασμούς τρίτων. Η δεύτερη κατηγορία με ονομασία «ΟΠΑΔ –– ΝΟΜΑΡΧΙΑΚΗ ΑΥΤΟΔΙΟΙΚΗΣΗ » που αφορά πιστώσεις οι αιτιολογίες των οποίων παραπέμπουν ότι πραγματοποιήθηκαν από δημόσιους οργανισμούς , νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου , ασφαλιστικούς οργανισμούς κ.λ.π. Η Τρίτη κατηγορία με ονομασία «ΣΥΝΤΑΞΗ » και αφορά συντάξεις που έχουν πιστωθεί στους λογαριασμούς της προσφεύγουσας.

Για την υπό κρίση χρήση 2010 διαπιστώθηκαν πρωτογενείς καταθέσεις της ομάδας «ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΦΟΡΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ ΑΠΟ ΤΡΙΤΟΥΣ» ύψους 111.480,12 ευρώ και της ομάδας «ΟΠΑΔ –– ΝΟΜΑΡΧΙΑΚΗ ΑΥΤΟΔΙΟΙΚΗΣΗ » ύψους 21.977,95 ευρώ.

Εκ του συνόλου των πρωτογενών πιστώσεων 111.480,12 ευρώ που έγιναν στην χρήση 2010 διαπιστώθηκε συγκεντρωτικά:

- Ποσό 34.041,42 € πιστώθηκε σε λογαριασμούς με μοναδική δικαιούχο την ίδια ,
- Ποσό 1.929,60 € πιστώθηκε σε λογαριασμούς με συνδικαιούχο την,
- Ποσό 140,00 € πιστώθηκε σε λογαριασμούς με συνδικαιούχουςκαι την,
- Ποσό 44.275,00 € πιστώθηκε σε λογαριασμούς με συνδικαιούχους τονκαι την,
- Ποσό 17.453,00 € πιστώθηκε σε λογαριασμούς με συνδικαιούχο τον,
- Ποσό 10.000,00 € πιστώθηκε σε λογαριασμούς με συνδικαιούχους τον και τον

Επίσης στις επισημάνσεις της ως άνω έκθεσης της Οικονομικής Αστυνομίας αναφέρεται ότι έγινε αντιπαραβολή των τραπεζικών στοιχείων (πρωτογενείς πιστώσεις) με τα φορολογικά στοιχεία που αφορούν την κρινόμενη χρήση 2010 και προέκυψε ότι δηλώθηκαν από την ελεγχόμενη στους κωδικούς 518 και 502 του Ε1 ακαθάριστα έσοδα από ατομική άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος ύψους 60.956,00 € και καθαρό εισόδημα από ατομικό επάγγελμα ύψους 52.805,26 € αντίστοιχα τα οποία δηλώθηκαν και στο Ε3 . Ειδικότερα, στον πίνακα ΣΤ΄ του εντύπου Ε3 δηλώθηκε στον κωδικό 274 ποσό 49.536,00 € (ιδιωτική πελατεία) , στον κωδικό 277 ποσό 11.420,00 € (Π.Υ) προς το Δημόσιο Τομέα) και στον κωδικό 280 ποσό 60.956,00 € (σύνολο ακαθαρίστων).

Μετά από τη σύγκριση των ακαθαρίστων εσόδων της προσφεύγουσας , αφαιρώντας ποσό 6.738,74 € που αφορά παρακρατηθέντα φόρο , ήτοι υπολοίπου ποσού 54.217,26 € και των

συνολικών πρωτογενών καταθέσεων στη χρήση 2010 ποσών 111.480,12(«ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΚΑΙ ΜΕΤΑΦΟΡΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ ΑΠΟ ΤΡΙΤΟΥΣ» και ομάδας «ΟΠΑΔ –– ΝΟΜΑΡΧΙΑΚΗ ΑΥΤΟΔΙΟΙΚΗΣΗ » ύψους 21.977,95 ευρώ συνολικού ποσού 133.458,07 € κατέληξε στη διαφορά πρωτογενών πιστώσεων και δηλωθέντων εισοδημάτων ύψους 79.240,81€ με την επισήμανση ότι :

« ο έλεγχος δεν έχει στη διάθεσή του τα τηρούμενα φορολογικά βιβλία της ελεγχόμενης (Βιβλίο Εσόδων Εξόδων και Βιβλίο επίσκεψης Ασθενών) καθώς και τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε για τη χρήση 2010 προκειμένου να προβεί σε περαιτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις.)

Επειδή ο έλεγχος της ΔΟΎ μετά από το με αρ. πρωτέγγραφο υπόμνημα της προσφεύγουσας έκανε δεκτό και δεν λαμβάνει υπόψη του στον προσδιορισμό των πρωτογενών πιστώσεων τους παρακάτω λογαριασμούς ,

-.....ποσό 40,925,00ευρώ
-.....ποσό 575,00 ευρώ
-.....ποσό 140,00 ευρώ

Σύνολο 1.640,00,

γιατί το λογαριασμόκοινός με τους γονείς, ουσιαστικά τον διαχειρίζεται ο πατέρας , οι καταθέσεις χρηματικών ποσών γίνεται από αυτόν , ο οποίος μεταφέρει ποσά σε προθεσμιακούς λογαριασμούς, και σε λογαριασμούς συναλλάγματος (από τις Νο 3 χειρόγραφες αναλυτικές καταστάσεις προκύπτουν καταθέσεις των χρημάτων και στη συνέχεια σε προθεσμιακούς και συναλλάγματος), ο λογαριασμός κοινός με τους γονείς ,ουσιαστικά στις χρήσεις 2010,2011,2012 δεν εμφανίζει μεγάλη κίνηση .

Μετά από τα παραπάνω ο έλεγχος κατέληξε στο κάτωθι πόρισμα:

ΧΡΗΣΗ	ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΗ – ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΣΥΝΟΛΟ ΔΗΛΩΘΕΝΤΩΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ	ΕΠΑΝΑΠΡΟΔΙΟΡΙΣΜΕΝΟ ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΩΤΟΓΕΝΩΝ ΠΙΣΤΩΣΕΩΝ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ
2010	Προσαύξηση εισοδήματος του οποίου δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή αιτία προέλευσης και η οποία δεν έχει φορολογηθεί ή απαλλαχθεί με ειδική διάταξη από το φόρο	54.217,26	133.458,07- 41.640,00)=91.818,07	37.600,81 €

Επειδή για το ποσό των 21.977,95 ευρώ, που πιστώθηκε στους λογαριασμούς της προσφεύγουσας σύμφωνα με τις διαπιστώσεις της οικονομικής αστυνομίας προέρχεται από εμφανή πηγή και προέλευση, οι αιτιολογίες των οποίων παραπέμπουν ότι πραγματοποιήθηκαν από δημόσιους οργανισμούς, νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου , ασφαλιστικούς οργανισμούς και συγκεκριμένα «ΟΠΑΔ –– ΝΟΜΑΡΧΙΑΚΗ ΑΥΤΟΔΙΟΙΚΗΣΗ » .

Επειδή με το άρθρο 64 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) 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 η φορολογική αρχή δεν διενήργησε έλεγχο στα βιβλία της προσφεύγουσας ώστε να εξακριβώσει τυχόν διαφορές μεταξύ των εκδοθέντων αποδείξεων παροχής υπηρεσιών για

υπηρεσίες που παρείχε και των αντίστοιχων αμοιβών που κατατέθηκαν στους τραπεζικούς λογαριασμούς της από τους ως άνω οργανισμούς ΟΠΑΔ, ΝΟΜΑΡΧΙΑ και ΝΟΜΑΡΧΙΑΚΗ ΑΥΤΟΔΙΟΙΚΗΣΗ.

Επομένως ο έλεγχος αναπαιτούμενα και αναπόδεικτα πρόσθεσε το ποσό των 21.977,95 ευρώ στις πρωτογενείς καταθέσεις που δεν δικαιολογούνται και ως εκ τούτου **δεν συντρέχει η εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 48 του ν. 2238/1994**

Επειδή, η προσφεύγουσα με την κρινόμενη προσφυγή, ισχυρίζεται ότι από τις διαπιστωθείσες συνολικές πιστώσεις ύψους 111.480,12 ευρώ στους υπό κρίση λογαριασμούς της, τροφοδότης η ίδια, ήταν μόνο στους λογαριασμούς που ήταν μοναδική δικαιούχος και ανέρχονται στο ποσό των 34.041,42 ευρώ το οποίο ποσό πρέπει να συγκριθεί με τα εισοδήματά της.

Επειδή η προσφεύγουσα ελέγχεται για προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, λόγω πρωτογενών πιστώσεων και σε κοινούς λογαριασμούς στους οποίους είναι συνδικαιούχος και οι οποίες κατ' έλεγχο θεωρήθηκαν ότι την αφορούν και την βαρύνουν στο σύνολό τους και ότι το ύψος τους δεν δικαιολογείται από τα δηλωθέντα εισοδήματά της και από τα προσκομισθέντα στοιχεία στον έλεγχο.

Επειδή όπως προαναφέραμε ο έλεγχος έκανε δεκτό και δεν λαμβάνει υπόψη του στον προσδιορισμό των πρωτογενών πιστώσεων , από το λογαριασμό της τράπεζας ποσό 40,925,00 ευρώ και από το λογαριασμό της τράπεζαςποσό 575,00 ευρώ για τα οποία διαπίστωσε ότι ανήκουν αποκλειστικά στους συνδικαιούχους και γονείς της προσφεύγουσας**καικαι** από το λογαριασμό της τράπεζας ποσό 140,00 ευρώ για το οποίο διαπίστωσε ότι ανήκει αποκλειστικά στους συνδικαιούχους του λογαριασμού **και**

Επειδή με το άρθρο 1 παρ. 1 & 2 του Ν.5638/1932 ορίζεται ότι: « 1. Χρηματική κατάθεση παρά τραπεζής εις ανοιχτόν λογαριασμόν επ' ονόματι δύο ή πλειοτέρων από κοινού (compte joint, joint account) είναι εν τη εννοία του παρόντος νόμου η παρέχουσα τον όρον ότι του εκ ταύτης λογαριασμού δύναται να κάμνη χρήσιν, εν όλω ή εν μέρει, άνευ συμπράξεως των λοιπών, είτε εις, είτε τινές και πάντες κατ' ιδίαν οι δικαιούχοι.

2. Η χρηματική κατάθεση περί ης η προηγούμενη παράγραφος επιτρέπεται να ενεργείται και εις κοινόν λογαριασμόν επί προθεσμία ή ταμιευτηρίου υπό προειδοποίησιν.».

Επειδή με το άρθρο 4 του Ν.5638/1932 ορίζεται ότι: « Κατάσχεσις της καταθέσεως επιτρέπεται, έναντι όμως των κατασχόντων αυτή τεκμαίρεται αμαχήτως, ότι ανήκει εις πάντας τους δικαιούχους κατ' ίσα μέρη. ».

Επειδή στην εγκύκλιο 1033/21-2-2013 παρ. 18 αναφέρεται ότι: « 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 η διαπίστωση της φορολογικής αρχής ότι οι πιστώσεις σε κοινούς λογαριασμούς που η προσφεύγουσα ήταν συνδικαιούχος **εκτός των ως άνω ποσών των 41.640,00 ευρώ**, ανήκουν μόνον στην προσφεύγουσα, είναι αναπόδεικτη και στερείται αιτιολογίας και

τεκμηρίωσης, καθότι όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου δεν αποδεικνύεται ότι τα κατατεθέντα ποσά στους λογαριασμούς αυτούς αποτελούν περιουσία αποκλειστικά και μόνο της προσφεύγουσας .

Επειδή εν προκειμένω οι κρινόμενες πιστώσεις στους κοινούς λογαριασμούς , βάσει των ανωτέρω πρέπει να επιμεριστούν ισομερώς σε όλους τους συνδικαιούχους των λογαριασμών δεδομένου ότι η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο που να αποδεικνύει ότι τα εν λόγω ποσά ανήκουν αποκλειστικά στους συνδικαιούχους των λογαριασμών .

Εφόσον δε κριθεί αναγκαίο, παρέχεται στον προϊστάμενο της αρμόδιας φορολογικής αρχής η δυνατότητα διενέργειας πλήρους φορολογικού ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 23 του Κ.Φ.Δ.

Επειδή σύμφωνα με τις διαπιστώσεις της έκθεσης ελέγχου της Οικονομικής Αστυνομίας η οποία αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα της έκθεσης μερικού ελέγχου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ ,

- Ποσό 1.929,60 € πιστώθηκε σε λογαριασμούς με συνδικαιούχο την , οπότε στην προσφεύγουσα αντιστοιχεί μετά από τον επιμερισμό αυτού κατά το ½ της αναλογίας ποσό **964,80 ευρώ**.

- Ποσό 17.453,00 € πιστώθηκε σε λογαριασμούς με συνδικαιούχο τον , οπότε στην προσφεύγουσα αντιστοιχεί μετά από τον επιμερισμό αυτού κατά το ½ της αναλογίας ποσό **8.726,50 ευρώ**.

- Ποσό 10.000,00 € πιστώθηκε σε λογαριασμούς με συνδικαιούχους τον και τον , οπότε στην προσφεύγουσα αντιστοιχεί μετά από τον επιμερισμό αυτού κατά το 1/3 της αναλογίας ποσό **3.333,00 ευρώ**.

Επομένως βάσει των ως άνω, από το συνολικό ποσό των πρωτογενών πιστώσεων που ο έλεγχος έκρινε ότι η προσφεύγουσα έπρεπε να δικαιολογήσει από τα δηλωμένα εισοδήματά της, ήτοι ποσού 91.818,07 (133.458,07-41.640,00) πρέπει να αφαιρεθεί το ποσό των 21.977,95 ευρώ και το ποσό των 16.357,96 ευρώ (964,80+8726,50+6.666,66) και το συνολικό ποσό προς δικαιολόγηση που διαμορφώνεται ανέρχεται στο ποσό **53.482,16 ευρώ**.

Επειδή όπως προέκυψε δηλώθηκαν από την προσφεύγουσα στην κρινόμενη χρήση ακαθάριστα έσοδα από ατομική άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος ύψους 60.956,00 € και καθαρό εισόδημα από ατομικό επάγγελμα ύψους 52.805,26 € αντίστοιχα τα οποία δηλώθηκαν και στο Ε3 . Ειδικότερα, στον πίνακα ΣΤ' του εντύπου Ε3 δηλώθηκε στον κωδικό 274 ποσό **49.536,00 € (ιδιωτική πελατεία)** , στον κωδικό 277 ποσό 11.420,00 € (Π.Υ) προς το Δημόσιο Τομέα) και στον κωδικό 280 ποσό 60.956,00 € (σύνολο ακαθαρίστων).

Επειδή για τον προσδιορισμό της διαφοράς αδήλωτων εισοδημάτων πρέπει να ληφθούν υπόψη τα έσοδα που έλαβε η προσφεύγουσα από την ατομική άσκηση ελευθερίου επαγγέλματος και την παροχή των υπηρεσιών της σε ιδιωτική πελατεία, ήτοι ποσού 49.536,00€ και όχι το σύνολο των ακαθαρίστων εισοδημάτων της .

Επειδή σύμφωνα με τα ανωτέρω η διαφορά μεταξύ πρωτογενών καταθέσεων και εισοδημάτων από την ατομική άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος ιδιωτικής πελατείας στη χρήση 2010 ανέρχεται στο ποσό των **3.946,16 ευρώ** (53.482,16 - 49.536,00) και λαμβάνοντας υπόψη:

- α) Τα εισοδήματα της προσφεύγουσας και του συζύγου της κατά τα προηγούμενα έτη,
- β) το ύψος καθώς και την αιτιολογία των κρινόμενων καταθέσεων, τη φύση των κρινόμενων λογαριασμών (κοινοί λογαριασμοί),

γ) του ύψους της τελικής διαφοράς που προέκυψε σε σύγκριση με το δηλωμένο εισόδημα της προσφεύγουσας και του συζύγου της και

δ) τη μεθοδολογία του ελέγχου,

κρίνουμε ότι η ως άνω τελική διαφορά που προέκυψε ύψους 3.946,16 ευρώ είναι αμελητέα και **δεν μπορεί να θεωρηθεί προσαύξηση περιουσίας κατ' εφαρμογή της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994**

Επειδή η Φορολογική Διοίκηση διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας, με ΑΦΜ και την τροποποίηση της προσβαλλόμενης με αρ.πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικ. έτους 2011, ως εξής:

Α) Φορολογητέα εισοδήματα οικ. έτους 2011 βάσει της παρούσας:

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου (Διορθωτικός προσδιορισμός)		Ποσά Παρούσας		Διαφορά
	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	
Ζ. Από ελευθέρια επαγγέλματα		52.805,26		90.406,07		52.805,26	0,00
Εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης							0,00
Συνολικό εισόδημα	0,00	52.805,26		90.406,07	0,00	52.805,26	0,00
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται	-609,71		-609,71		-609,71		0,00
Υπόλοιπο	-609,71	52.805,26	-609,71	90.406,07	-609,71	52.805,26	0,00
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται	0,00		0,00				0,00
Άθροισμα	-609,71	52.805,26	-609,71		-609,71	52.805,26	0,00
Εκπτώσεις δαπανών άρθρου 8 ν. 2238/1994		2.699,64		2.699,64	0,00	2.699,64	0,00
Φορολογητέο εισόδημα		52.805,26		87.706,43	-609,71	52.805,26	0,00

Β) Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσας απόφασης : **ΧΡΗΣΗΣ 2010 (Οικ. Έτος 2011)**

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	Παρούσας	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα	Ατομικό και τέκνων				
	της συζύγου	50.105,62	87.706,43	50.105,62	
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				

	Χρεωστικό ποσό	1.972,20	16.814,63	1.972,20	0,00
Μείον έκπτωση λόγω υποβολής της δήλωσης μέσω διαδικτύου		29,58		29,58	
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής			17.810,92		0,00
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου					
Εισφορά Αλληλεγγύης		1.584,16	2.712,18	1.584,16	0,00
Τέλος Επιτηδεύματος		600,00	600,00	600,00	
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	4.126,78	39.291,36	4.126,78	0,00
	για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

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

Ακριβές Αντίγραφο

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).