



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604529

ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα

01/09/2015

Αριθμός απόφασης: 3505

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 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 12895 ΕΞ 2014/ 9-4-2014 απόφαση του προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής» (ΦΕΚ Β' 975).

4. Την από 07/04/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου/09-04-2015 ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατοίκου ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, οδός, κατά της υπ' αριθμ./2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. οικονομικού έτους 2012 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ./2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. οικονομικού έτους 2012 της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 13/01/2015 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την από 21/08/2015 εισήγηση του Α 3 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 07/04/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου/09-04-2015 ενδικοφανούς προσφυγής του του, 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:

Με την υπ' αρ./2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. οικονομικού έτους 2012 καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 23.427,68 €, πλέον 16.418,00 € πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας, πλέον 2.225,44 € εισφορά αλληλεγγύης.

Η διαφορά φόρου προέκυψε διότι:

1) Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε αρνητική διαφορά διαθεσίμων κεφαλαίων στο οικονομικό έτος 2012 (εισοδήματα που αποκτήθηκαν από 1/1 έως 31/12/2011) ποσού 61.367,01 ευρώ, η οποία συνιστά προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν 2238/94 και

2) δεν αναγνωρίστηκε από τον έλεγχο η έκπτωση φόρου από αποδείξεις δαπανών, καθόσον αυτές δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο.

Συγκεκριμένα από την από 13/01/2015 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του ελεγκτού του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π., προκύπτει ότι:

Α) Διενεργήθηκε έλεγχος σύμφωνα με την .../19-03-2014 εντολή ελέγχου του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων καθόσον ο προσφεύγων απέστειλε εμβάσματα στο εξωτερικό ως ακολούθως:

ΕΤΟΣ	ΠΛΗΘΟΣ ΕΜΒΑΣΜΑΤΩΝ	ΠΟΣΟ ΕΜΒΑΣΜΑΤΩΝ
2009	9	25.996,81 €
2010	7	27.209,10 €
2011	6	856.995,23 €
ΣΥΝΟΛΑ	22	910.201,14 €

Επειδή τα ως άνω ποσά των εμβασμάτων είναι μεγαλύτερα από τα δηλωθέντα εισοδήματα των οικονομικών ετών 2004 έως και 2012, εκλήθη ο προσφεύγων να θέσει στη διάθεση του ελέγχου οποιοδήποτε στοιχείο από το οποίο να προκύπτει ότι τα ως άνω ποσά των εμβασμάτων έχουν φορολογηθεί ή νομίμως απαλλαγεί του φόρου, καθώς και τα δικαιολογητικά των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των οικονομικών ετών 2010, 2011 και 2012.

Κατόπιν των στοιχείων που προσκόμισε ο προσφεύγων, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι από το ως άνω συνολικό ποσό των εμβασμάτων, ποσό ύψους 60.351,14 ευρώ αφορά εμπορικά εμβάσματα. Το υπόλοιπο ποσό ύψους 849.850,00 ευρώ που αφορά μη εμπορικά εμβάσματα αποτυπώνεται στον παρακάτω πίνακα:

Εντολέας	Τράπεζα	Ημ/νια	Ποσό	Χώρα	Αποδέκτης	Κωδικός Τράπεζας
.....	Ελληνική	04.01.11	500.000,00 €	CY		HEBACY2N
.....	Ελληνική	11.03.11	349.850,00 €	CY		HEBACY2N
Συνολικό ποσό			849.850,00 €			

Από το ως άνω ποσό των μη εμπορικών εμβασμάτων υπήχθη σε έλεγχο το ποσό των 500.000,00 € βάσει των διατάξεων των άρθρων 15 – 19 και 48 παρ. 3 του Ν 2238/94, καθόσον ο έλεγχος διαπίστωσε ότι το ποσό των 349.850,00 € αφορά μέρος του εμβάσματος ποσού 500.000,00 €, που επεστράφη την 18.02.2011 και επανεμβάστηκε την 11.03.2011.

Το ως άνω έμβασμα ποσού 500.000,00 €, ο έλεγχος έκρινε ότι καλύφθηκε από την επικαλούμενη από τον προσφεύγοντα ανάλωση κεφαλαίου οικονομικών ετών 2001 - 2011 καθώς και χρηματικά διαθέσιμα τα οποία υπήρχαν σε τραπεζικό του λογαριασμό την 31/12/1999.

Β) Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων με το υπ' αριθμ./24-03-2011 συμβόλαιο απέκτησε κατά πλήρη κυριότητα ακίνητο (μεζονέτα) αντί τιμήματος 305.000,00 ευρώ, αντικειμενικής αξίας 332.613,08 ευρώ. Το τίμημα του ακινήτου εξοφλήθηκε ολοσχερώς με την καταβολή ποσού 15.000,00 ευρώ στο στάδιο των διαπραγματεύσεων και ποσού 290.000,00 ευρώ με την υπ' αριθμ. ισόποση επιταγή της Ελληνικής Τράπεζας. Το τεκμήριο απόκτησης του εν λόγω περιουσιακού στοιχείου προσδιορίστηκε στο ποσό των **345.672,59** ευρώ, ήτοι 332.613,08 ευρώ αντικειμενική αξία πλέον 8.809,39 ευρώ φόρος μεταβίβασης και 4.250,12 ευρώ λοιπά δικαιώματα και τέλη. Ο προσφεύγων στην οικεία δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 δεν δήλωσε ενώ είχε υποχρέωση σύμφωνα με την περίπτωση γ' του άρθρου 17 του Ν 2238/94, την αγορά του προαναφερόμενου ακινήτου.

Στη συνέχεια από τον έλεγχο προσδιορίστηκε το πλεονάζον κεφαλαίο οικ. έτους 2012, αφού συνεκτιμήθηκαν οι δαπάνες των άρθρων 16 (τεκμήρια δαπανών διαβίωσης) και 17 του Ν 2238/94 (τεκμήριο απόκτησης περιουσιακού στοιχείου ποσού 345.672,59 ευρώ, το οποίο δεν δηλώθηκε στη οικεία δήλωση φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012), καθώς και επαναπατριζόμενο κεφάλαιο ποσού 200.000,00 ευρώ (άρθρο 17 ΠΟΛ. 1033/2013) και διαπιστώθηκε αρνητική διαφορά διαθεσίμων κεφαλαίων στη χρήση 2011 ποσού 61.367,01 ευρώ, η οποία συνιστά προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν 2238/94.

Γ) Ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στον έλεγχο τις αποδείξεις δαπανών αγοράς αγαθών και λήψης υπηρεσιών που πραγματοποίησε ο ίδιος και η σύζυγός του, συνολικού ποσού 10.200,00 ευρώ το οποίο δήλωσε στον κωδικό 049 του εντύπου Ε 1 της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 (εισοδήματα που αποκτήθηκαν από 1/1 έως 31/12/2011). Κατά συνέπεια για τον υπολογισμό του αναλογούντος φόρου εισοδήματος του εν

λόγω οικονομικού έτους δεν έγινε δεκτό ως αφορολόγητο το ποσό των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ.

Η υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος του εν λόγω οικονομικού έτους κρίθηκε ανακριβής και εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 28, 30 και 34 του Ν 4174/2013, με την οποία καταλογίστηκαν οι διαφορές φόρου, το ποσό ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, καθώς και ο πρόσθετος φόρος ανακρίβειας.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την επανεξέταση και την ακύρωση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1) Εκ του συνολικού ποσού των προσκομισθέντων στον έλεγχο τόκων καταθέσεων και ομολογιών ύψους 56.484,99 ευρώ, ο έλεγχος προβαίνει αυθαίρετα σε επιμερισμό αυτών μεταξύ των προσώπων στο όνομα των οποίων έχει ανοιχτεί ο λογαριασμός και λαμβάνει υπόψη προς κάλυψη της αρνητικής διαφοράς ποσό 26.601,00 ευρώ.

Οι συγκεκριμένοι τόκοι προέρχονται από τους κοινούς λογαριασμούς στους οποίους ήταν συνδικαιούχος με στενούς συγγενείς του, εκ των οποίων μετεφέρθη το χρηματικό τους διαθέσιμο στον υπ' αρ. τραπεζικό λογαριασμό του στη Ελληνική Τράπεζα με αποκλειστικό δικαιούχο τον προσφεύγοντα συγκεντρώνοντας το συνολικό ποσό του εμβάσματος των 500.000,00 ευρώ. Ο έλεγχος αποδέχθηκε ότι το κεφάλαιο που συγκεντρώθηκε σε προσωπικό του λογαριασμό, παρά το γεγονός ότι προήλθε από κοινούς λογαριασμούς, αποτελεί προσωπικό εισόδημα του προσφεύγοντος που δικαιολογούσε το ύψος του εμβάσματος των 500.000,00 ευρώ. Με δεδομένο ότι δεν προέβη, και ορθώς, ο έλεγχος σε οποιονδήποτε επιμερισμό επί του εν λόγω κεφαλαίου, καθόσον από το σύνολο των ελεγκτικών επαληθεύσεων προέκυψε ότι προήλθε από την ατομική του δραστηριότητα, δίχως την παραμικρή συμμετοχή των συγγενών του, είναι παράλογο και νόμω αβάσιμο να προβαίνει στον επιμερισμό των τόκων που προέκυψαν εν του άνω κεφαλαίου.

2) Όπως προκύπτει από την καρτέλα λογαριασμού της επιχείρησής του που απεικονίζει την αναλυτική κίνηση του Ταμείου για τη χρονική περίοδο 3-1-2011 μέχρι 24-3-2011, την οποία είχε υπόψη του ο έλεγχος, υπήρχε πάντοτε ταμειακό διαθέσιμο κεφάλαιο που μάλιστα την 11-3-2011 ημέρα κατά την οποία προέβη σε πίστωση του υπ' αρ. λογαριασμού στην Ελληνική Τράπεζα με τα ποσά των 66.500,00 ευρώ και 76.000,00 ευρώ, ανήρχετο στο ποσό των 91.840,91 ευρώ. Από την αναλυτική κίνηση του προαναφερόμενου τραπεζικού λογαριασμού προκύπτει ότι την 11-3-2011 προέβη σε πίστωση αυτού με τα ως άνω ποσά τα οποία αποτέλεσαν διαθέσιμο κεφάλαιο της ατομικής του δραστηριότητας και τα οποία χρησιμοποίησε στη συνέχεια για την αγορά του ακινήτου στη οδό στη Θεσσαλονίκη.

3) Είναι πρόδηλο ότι τα χρονικά σημεία: α) της πίστωσης του ως άνω τραπεζικού λογαριασμού (11.3.2011) με συνολικό ποσό 142.500,00 ευρώ, β) επαναπατρισμού κεφαλαίου ύψους 200.000,00 ευρώ (22.3.2011) καθώς και γ) έκδοσης τραπεζικής επιταγής ύψους 290.00,00 ευρώ προς εξόφληση του τιμήματος της αγοράς του ακινήτου όπως εμφανίζονται με γενόμενη ανάληψη

εκ του ίδιου λογαριασμού την 24.3.2011 ύψους 315.300,00 ευρώ, ταυτίζονται απόλυτα χρονικά και δικαιολογούν απόλυτα του ισχυρισμούς του περί διαθέσεως κεφαλαίου εκ του ταμείου της επιχείρησης του ύψους 69.000,00 ευρώ για την αγορά της οικίας.

4) Η άποψη του ελέγχου ότι η προσαύξηση της περιουσίας θα πρέπει να υπολογιστεί με βάση την αντικειμενική αξία του ακινήτου (332.613,08 ευρώ) που εν προκειμένω είναι μεγαλύτερη εκ του καταβληθέντος τιμήματος, οδηγεί στο άτοπο αποτέλεσμα να καλείται να αποδείξει την πηγή εισοδήματος για το υπερβάλλον του πραγματικού τιμήματος, που αποτελεί ανύπαρκτη δαπάνη. Ήδη με την ΠΟΛ. 1075/2015 εγκύκλιο της Γ.Γ. του Υπ'. Οικονομικών, αναδρομικά από την 1/1/2014 και εντεύθεν θα υπολογίζεται ως προς την εφαρμογή του "πόθεν έσχες" το πραγματικά καταβαλλόμενο τίμημα που αναγράφεται επί του συμβολαίου μεταβίβασης και όχι η αντικειμενική αξία του ακινήτου.

5) Θέτει υπόψη της Υπηρεσίας μας την από 18/12/2014 βεβαίωση της Τράπεζας Πειραιώς σύμφωνα με την οποία το υπόλοιπο κοινού τραπεζικού λογαριασμού με την τυπικά συνδικαιούχο αδελφή του στην άλλοτε Αγροτική Τράπεζα την 31/12/1999, εμφάνιζε υπόλοιπο ύψους 2.856.244 δρχ. ή 8.382,23 ευρώ και αναφέρει ότι πρέπει να ληφθεί υπόψη ως πλεονάζον κεφάλαιο των οικονομικών ετών 2001 -2012.

6) Δεν ζητήθηκε από τον έλεγχο η προσκόμιση αποδείξεων δαπανών, οι οποίες προσκομίζονται με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και αιτείται να ληφθούν υπόψη κατά την εξέταση αυτής.

Α) Στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης της προσβαλλόμενης πράξης, η Υπηρεσία μας απέστειλε στον υπόχρεο δια του εξουσιοδοτούμενου δικηγόρου Θεσσαλονίκης, την υπ' αριθμ. πρωτ. Δ.Ε.Δ..... ΕΞ 2015/ 05/06/2015 κλήση σε ακρόαση με την οποία τον καλέσαμε να εκθέσει τις απόψεις του για την απόδειξη των προβαλλόμενων με τις με αρ. πρωτ...../09-04-2015 και/09-04-2015 ενδικοφανείς προσφυγές του λόγων, υποβάλλοντας γραπτό υπόμνημα στην Υπηρεσία μας το αργότερο μέχρι την 10/06/2015 και να προσκομίσει οποιοδήποτε επιπλέον αποδεικτικό στοιχείο.

Επί της κλήσης σε ακρόαση ο υπόχρεος εξέφρασε γραπτώς τις απόψεις του με το αριθ. πρωτ. ΔΕΔΕΙ2015ΕΜΠ/11-06-2015 έγγραφο που υπέβαλλε στην Υπηρεσία μας, στο οποίο αναφέρει τα ακόλουθα:

«Με το υπ' αρ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΕΞ 2015/ 05-06-2015 έγγραφο της Υπηρεσίας σας καλούμαι σε ακρόαση με την υποβολή γραπτού υπομνήματος προς εσάς, το αργότερο μέχρι την 10/06/2015, προκειμένου να εκθέσω τις απόψεις μου για την απόδειξη των προβαλλόμενων λόγων που εμπεριέχονται στις με αριθμό πρωτοκόλλου/09-04-2015 και/09-04-2015 ενδικοφανείς προσφυγές μου, προσκομίζοντας οποιοδήποτε επιπλέον αποδεικτικό στοιχείο. Με το παρόν, με δεδομένο ότι αναφέρεστε γενικώς επί των λόγων των προσφυγών και όχι σε κάποιο συγκεκριμένο αποδεικτέο θέμα που χρήζει περαιτέρω διευκρινήσεων εκ μέρους μου, επιβεβαιώνω το περιεχόμενο του συνόλου των προβαλλόμενων λόγων και ισχυρισμών μου, που είναι νόμιμοι, βάσιμοι και αληθείς καθώς και του προσκομισθέντος αποδεικτικού υλικού, το οποίο αναμφίβολα

είναι επαρκές προς απόδειξή τους. Αναμένω ότι η Υπηρεσία σας, κατ' εφαρμογή των ισχυουσών φορολογικών διατάξεων και με πνεύμα δικαίου και επιείκειας υπέρ του φορολογούμενου πολίτη θα κάνει δεκτούς τους λόγους των ενδικοφανών προσφυγών μου και θα με απαλλάξει από τους άδικους και δυσβάσταχτους σε βάρος μου καταλογισμούς.»

Β) Στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης της προσβαλλόμενης πράξης η Υπηρεσία μας απέστειλε στη Τράπεζα Πειραιώς (κατάστημα Θεσσαλονίκης) την με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΞ 2015ΕΜΠ/28-07-2015 αίτηση για αποστολή στοιχείων, προκειμένου να αποστείλει στην Υπηρεσία μας βεβαίωση υπολοίπου του τραπεζικού λογαριασμού με αριθμό (παλαιός λογαριασμός πρώην ΑΤΕΒΑΝΚ) της Τράπεζας Πειραιώς κατάστημα με ημερομηνία αναφοράς την 31/12/1999, καθώς και του συνδικαιούχους του εν λόγω τραπεζικού λογαριασμού, καθόσον ο προσφεύγων με την υπ' αριθμ. πρωτ. /09-04-2015 υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή επικαλείται και επισυνάπτει το από 18/12/2014 έγγραφό της Τράπεζας Πειραιώς, στο οποίο αναφέρεται μεν το υπόλοιπο του προαναφερόμενου τραπεζικού λογαριασμού την 31/12/1999 καθώς και οι συνδικαιούχοι αυτού, ωστόσο επί του εν λόγω εγγράφου αναγράφεται ότι δεν παράγει κανένα έννομο αποτέλεσμα.

Η Τράπεζα Πειραιώς μας απέστειλε την αριθμ. πρωτ. /06-08-2015 (ΔΕΔ ΕΙ 2015ΕΜΠ/13-08-2015) σχετική απάντηση, σύμφωνα με την οποία μας ενημερώνει ότι το υπόλοιπο του λογαριασμού (πρώην ΑΤΕΒΑΝΚ) του κου του, παρουσίαζε την 31.12.1999 υπόλοιπο 2.856.244,00 δρχ. με συνδικαιούχο την του, Α.Δ.Τ. /30.01.2004/Υ.Α.ΠΑΤΡΩΝ, ΑΦΜ /Γ' ΠΑΤΡΩΝ.

Επίσης στο ως άνω έγγραφο της Τράπεζας Πειραιώς διευκρινίζεται ότι ο σωστός αριθμός λογαριασμού της πρώην ΑΤΕΒΑΝΚ ο οποίος μεταπώθηκε στο σύστημα της Τράπεζας Πειραιώς αντιστοιχεί στον, όπως αναγράφεται παραπάνω και όχι στον, που εκ παραδρομής αναγράφηκε στην επιστολή με ημερομηνία 18/12/2014 του καταστήματος

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 τα 1052802/895/Α0012/4.6.1999 και 10055727/86/Α0012/17.01.2001 έγγραφα του Υπουργείου Οικονομικών, *‘‘σε περίπτωση τραπεζικού λογαριασμού κατάθεσης μετρητών σε ονόματα καταθετών περισσότερων του ενός, το ποσό των τόκων μετά την αφαίρεση*

του φόρου κατ' αρχήν μερίζεται ισομερώς μεταξύ των καταθετών του κοινού λογαριασμού. Ο προϊστάμενος όμως της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. έχει την εξελεγκτική εξουσία ως θέμα πραγματικό να προσδιορίσει με άλλη βάση το ποσό των τόκων που αναλογεί σε κάθε συνδικαιούχο του κοινού λογαριασμού. Η χρήση ολόκληρου του ποσού των τόκων από ένα μόνο συγκαταθέτη, ακόμα και στην περίπτωση που υπάρχει έγγραφη βεβαίωση των υπόλοιπων συγκαταθετών ότι δε σκοπεύουν να κάνουν χρήση του ποσού των τόκων, δεν είναι δυνατή, εκτός αν ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. έχοντας στην κρίση του τα πραγματικά περιστατικά (όπως για παράδειγμα ότι τα ποσά του κοινού λογαριασμού προέρχονται αποκλειστικά από καταθέσεις ενός μόνο δικαιούχου) προσδιορίζει με άλλη βάση τα ποσά των τόκων που αντιστοιχούν στους συγκαταθέτες."

Επειδή η ΕΥΟ 1105231/Δ12Α/22.07.2011 του Υπουργείου Οικονομικών αναφέρει ότι:

1. Με τα υπ' αριθ. 1025717/557/Α0012/6.5.1996, 1080362/1634/Α0012/3.6.1996, 1052802/895/Α0012/4.6.1999, 1075223/147Β/Α0012/7.8.2009 έγγραφά μας, έχει γίνει δεκτό ότι σε περίπτωση τραπεζικού λογαριασμού κατάθεσης μετρητών σε ονόματα καταθετών περισσότερα του ενός, το ποσό των τόκων μετά την αφαίρεση του φόρου, καταρχήν μερίζεται ισομερώς μεταξύ των καταθετών και του κοινού λογαριασμού. Ο προϊστάμενος της αρμόδιας ΔΟΥ έχει την εξελεγκτική εξουσία να ερευνά τα πραγματικά περιστατικά και να προσδιορίζει με άλλη βάση το ποσό των τόκων που αναλογεί σε κάθε συνδικαιούχο του κοινού λογαριασμού.
2. Επίσης με την υπ' αριθ. 109465/1132/80012/[ΠΟΛ.1124/25.11.2004](#) διαταγή μας, έγινε δεκτό ότι σε περίπτωση κοινού λογαριασμού, το ποσό καταρχήν επιμερίζεται μεταξύ των συνδικαιούχων, ακόμη και των ανηλίκων, χωρίς να εξετάζεται αν υπάρχει θέμα γονικής παροχής ή δωρεάς.
3. Περαιτέρω, σύμφωνα με τις υπ' αριθ. 1088561/1377/Α0012/24.9.1999 και 1022721/29/Α0012/12.3.2002 διαταγές, σε περίπτωση που από πρόσθετα στοιχεία που προσκομίστουν προκύπτει ότι το ποσό της κατάθεσης των συνδικαιούχων προέρχεται από εισοδήματα του ενός εξ' αυτών, τότε μπορεί να χρησιμοποιήσει το εισόδημα μόνο ο ίδιος.
4. Μετά από όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω, προκύπτει ότι ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης της προέλευσης των κατατιθεμένων κεφαλαίων στην τράπεζα και ο έλεγχος των πραγματικών περιστατικών ανάγεται στην εξελεγκτική εξουσία της αρμόδιας ΔΟΥ».

Επειδή όπως προκύπτει από την από 13/01/2015 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του ελεγκτού του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π., ο προσφεύγων προσκόμισε στον έλεγχο βεβαιώσεις τραπεζών σχετικά με την λήψη τόκων καταθέσεων και τόκων ομολογιών αλλοδαπής παρελθόντων ετών, καθώς και μερίσματα από μετοχές εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών, στοιχεία τα οποία αν και δεν είχαν συμπεριληφθεί στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των οικείων οικονομικών ετών, ελήφθησαν υπόψη από τον έλεγχο στο προσδιορισμό του πλεονάζοντος κεφαλαίου που σχηματίστηκε από τα πραγματικά εισοδήματα.

Επειδή τα ποσά των προσκομισθέντων στον έλεγχο τόκων καταθέσεων και ομολογιών προέρχονται από κοινούς λογαριασμούς στους οποίους ο προσφεύγων είναι συνδικαιούχος, ο έλεγχος έκανε δεκτό για την κάλυψη της αρνητικής διαφοράς διαθεσίμων κεφαλαίων, ποσό τόκων

καταθέσεων και ομολογιών που αναλογεί στον προσφεύγοντα μετά τον ισομερή επιμερισμό αυτών μεταξύ των προσώπων στο όνομα των οποίων έχει ανοιχθεί ο λογαριασμός.

Επειδή από το 20/04/2015 σημείωμα αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. προκύπτει ότι:

1) Μέχρι τη σύνταξη της από 13/01/2015 έκθεσης μερικού ελέγχου ο προσφεύγων δεν είχε προσκομίσει κανένα στοιχείο από το οποίο να προκύπτει ότι οι λογαριασμοί, τους τόκους των οποίων επικαλέστηκε, κινούνται από τον ίδιο και οι χρεωπιστώσεις τους αφορούν την προσωπική οικονομική του δραστηριότητα.

2) Επειδή ο προσφεύγων αναφέρει στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ότι το ποσό των 500.000,00 ευρώ το οποίο απετέλεσε το έμβασμα που μεταφέρθηκε στο εξωτερικό, προήλθε από τη μεταφορά των χρημάτων από τους κοινούς λογαριασμούς σε έναν, από τον οποίο στη συνέχεια μεταφέρθηκαν στο εξωτερικό (σελ. 7 ενδικοφανούς προσφυγής), ο έλεγχος αναφέρει ότι πραγματοποιήθηκε βάσει των διατάξεων των άρθρων 15-19 και 48 παρ. 3 του ν. 2238/1994, χωρίς να γίνει άνοιγμα και έλεγχος τραπεζικών λογαριασμών και χωρίς να προσκομισθούν από τον προσφεύγοντα στοιχεία σχετικά με τη μεταφορά χρημάτων από τους λογαριασμούς τους τόκους των οποίων επικαλείται, στον λογαριασμό από τον οποίο εξήλθε το έμβασμα.

Επειδή με την υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΔΕΙ2015ΕΜΠ/11-06-2015 έγγραφη απάντηση του προσφεύγοντος στην με αριθμ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΕΞ 2015/ 05/06/2015 κλήση σε ακρόαση την οποία απέστειλε η Υπηρεσία μας δια του εξουσιοδοτούμενου δικηγόρου Θεσσαλονίκης, δεν προσκομίζονται επί πλέον στοιχεία από τα οποία να προκύπτει ότι οι λογαριασμοί, τους τόκους των οποίων επικαλέστηκε ο προσφεύγων στον διενεργηθέντα έλεγχο, κινούνται από τον ίδιο και οι χρεωπιστώσεις τους αφορούν την προσωπική οικονομική του δραστηριότητα.

Κατά συνέπεια ορθώς ο έλεγχος προέβη στην αποδοχή, για την κάλυψη της αρνητικής διαφοράς διαθεσίμων κεφαλαίων, ποσού τόκων καταθέσεων και ομολογιών που αναλογεί στον προσφεύγοντα μετά τον ισομερή επιμερισμό αυτών μεταξύ των προσώπων στο όνομα των οποίων έχει ανοιχθεί ο λογαριασμός.

Επειδή ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προσκομίζει στην Υπηρεσία μας την από 18/12/2014 έγγραφη απάντηση της Τράπεζας Πειραιώς στο από 04/12/2014 γραπτό του αίτημα προς την ίδια Τράπεζα, σύμφωνα με την οποία ενημερώνεται ότι το υπόλοιπο κοινού λογαριασμού που τηρεί στη εν λόγω Τράπεζα με συνδικαιούχο την κα του, παρουσίαζε την 31/12/2009 τα παρακάτω υπόλοιπα:

Αριθμός λογαριασμού (παλαιός λογαριασμός πρώην ΑΤΕΒΑΝΚ) ποσό 2.856.244 δρχ. (αντίστοιχο σε 8.382,23 ευρώ).

Επειδή η Τράπεζα Πειραιώς σε απάντηση του αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΞ 2015ΕΜΠ/28-07-2015 εγγράφου της Υπηρεσίας μας, απέστειλε την αριθ. πρωτ. /06-08-2015 (ΔΕΔ ΕΙ 2015ΕΜΠ/13-08-2015 σχετική απάντηση με την οποία μας ενημερώνει ότι το υπόλοιπο του λογαριασμού (πρώην ΑΤΕΒΑΝΚ) του κου του, παρουσίαζε την 31.12.1999

υπόλοιπο 2.856.244,00 δρχ. με συνδικαιούχο την του, Α.Δ.Τ./30.01.2004/Υ.Α.ΠΑΤΡΩΝ, ΑΦΜ/Γ' ΠΑΤΡΩΝ.

Επίσης στο ως άνω έγγραφο της Τράπεζας Πειραιώς διευκρινίζεται ότι ο σωστός αριθμός λογαριασμού της πρώην ΑΤΕΒΑΝΚ ο οποίος μεταπώθηκε στο σύστημα της Τράπεζας Πειραιώς αντιστοιχεί στον, όπως αναγράφεται παραπάνω και όχι στον, που εκ παραδρομής αναγράφηκε στην επιστολή με ημερομηνία 18/12/2014 του καταστήματος

Επειδή με την εγκύκλιο διαταγή ΠΟΛ. 1033/2013 "Διευκρινήσεις στο πλαίσιο χειρισμού των υποθέσεων φορολογουμένων που αποστέλλουν εμβάσματα στο εξωτερικό κατά τα έτη 2009 – 2011" καθώς και με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1228/15-10-2014 με την οποία παρέχονται πρόσθετες οδηγίες χειρισμού των εν λόγω υποθέσεων και ειδικότερα σχετικά με την κάλυψη εμβασμάτων με χρηματικά ποσά που υπήρχαν στην κατοχή του φορολογούμενου έως και την τελευταία ημέρα του τελευταίου παραγεγραμμένου έτους, διευκρινίζεται ότι για την κάλυψη του εμβάσματος γίνονται δεκτά χρηματικά ποσά που υπήρχαν σε χρηματοπιστωτικά ιδρύματα στο τέλος του έτους 1999 (τελευταίο παραγεγραμμένο έτος), εφόσον αποδεικνύεται από επίσημα δικαιολογητικά (βεβαίωση από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα) και εφόσον έχουν υποβληθεί δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή από το 20/04/2015 σημείωμα αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. προκύπτει ότι το ως άνω έγγραφο της Τράπεζας Πειραιώς δεν ελήφθη υπόψη από τον διενεργηθέντα έλεγχο διότι δεν προσκομίστηκε μέχρι της σύνταξη της από 13/01/2015 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή σε περίπτωση κοινού λογαριασμού, το ποσό καταρχήν επιμερίζεται μεταξύ των συνδικαιούχων, ακόμη και των ανηλίκων.

Επειδή εν προκειμένω από το με αριθ. πρωτ./06-08-2015 (ΔΕΔ ΕΙ 2015ΕΜΠ/13-08-2015) έγγραφο της Τράπεζας Πειραιώς – απάντηση στο σχετικό αίτημα της Υπηρεσίας μας, προκύπτει ότι στο υπόλοιπο του λογαριασμού με αριθμό (πρώην ΑΤΕΒΑΝΚ) την 31/12/1999 ποσού 2.856.244,00 δρχ., είναι συνδικαιούχος με την κα

Επειδή ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης της προέλευσης των κατατιθεμένων κεφαλαίων στην τράπεζα.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το υπόλοιπο του λογαριασμού (πρώην ΑΤΕΒΑΝΚ) την 31/12/1999 ποσού 2.856.244,00 δρχ., πρέπει να ληφθεί υπόψη ως πλεονάζον κεφάλαιο των οικονομικών ετών 2001 -2012. Σύμφωνα με τα ανωτέρω το υπόλοιπο του εν λόγω λογαριασμού ποσού 2.856.244,00 δρχ. πρέπει να ληφθεί υπόψη κατά το ½ του ποσού αυτού, ήτοι 1.428.122 δρχ. (4.191,11 ευρώ).

Επειδή από το προσκομισθέν με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή φωτοαντίγραφο σελίδας του βιβλιαρίου που περιέχει την αναλυτική κίνηση του με αριθμό IBAN τραπεζικού λογαριασμού της Ελληνικής Τράπεζας, προκύπτει η πίστωση σε αυτόν ποσών 66.500,00 ευρώ και 76.00,00 ευρώ την **11/03/2011**.

Επειδή από το προσκομισθέν με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή φωτοαντίγραφο της καρτέλας του λογαριασμού 38-00-000 (ταμείο) που περιλαμβάνονται οι λογιστικές εγγραφές αυτού από 03/01/2011 έως 24/03/2011, προκύπτει ότι την **11/03/2011** το χρεωστικό υπόλοιπο του ταμείου της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος με τήρηση βιβλίων Γ' κατηγορίας του ΚΒΣ ανήρχετο στο ποσό των 91.840,91 ευρώ και την 24/03/2011, ημερομηνία σύνταξης του συμβολαίου απόκτησης του ακινήτου, ανήρχετο στο ποσό των 95.465,79 ευρώ.

Επειδή την **11/03/2011** δεν προκύπτουν λογιστικές εγγραφές ανάληψης χρεωστικού υπολοίπου του ταμείου στον προαναφερόμενο ταμειακό λογαριασμό. Επιπλέον οι πιστώσεις ποσών 66.500,00 ευρώ και 76.00,00 ευρώ του τραπεζικού λογαριασμού της Ελληνικής Τράπεζας την **11/03/2011** δεν συσχετίζονται με το υπόλοιπο του ταμείου.

Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί διαθέσεως κεφαλαίου εκ του ταμείου της ατομικής του επιχείρησης για την αγορά της οικίας είναι αναπόδεικτος.

Επειδή όπως προκύπτει από την από 13/01/2015 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του ελεγκτού του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π., η διαπιστωθείσα κατόπιν ελέγχου διαφορά διαθεσίμων κεφαλαίων τη χρήση 2011 ανήλθε στο ποσό των 61.357,01 ευρώ όπως απεικονίζεται στον παρακάτω πίνακα:

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2012 (Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2011)

Διαθέσιμο υπόλοιπο οικον. έτους 2012	- 129.434,29 €
Διαθέσιμο υπόλοιπο οικον. έτους 2011	68.067,28 €
Αρνητική διαφορά διαθεσίμων κεφαλαίων	61.367,01 €

Επειδή όπως προκύπτει από την ως άνω έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος τα χρηματικά διαθέσιμα του προσφεύγοντος την 31/12/1999 προσδιορίστηκαν στο ποσό των 290.099,20 ευρώ.

Λαμβανομένου υπόψη του υπολοίπου του λογαριασμού (πρώην ΑΤΕΒΑΝΚ) την 31/12/1999 ποσού 2.856.244,00 δρχ., κατά το ½ του ποσού αυτού ήτοι 1.428.122 δρχ. (4.191,11 ευρώ), τα χρηματικά διαθέσιμα του προσφεύγοντος την 31/12/1999 βάσει της παρούσας απόφασης προσδιορίζονται ως ακολούθως:

Χρηματικά διαθέσιμα βάσει ελέγχου την 31/12/1999: 290.099,20 ευρώ

Πλέον υπόλοιπο του ως άνω τραπεζικού λογαριασμού: 4.191,11 ευρώ

Σύνολο χρηματικών διαθεσίμων την 31/12/1999: 294.290,31 ευρώ

Κατά συνέπεια το διαθέσιμο υπόλοιπο οικον. έτους 2011 βάσει της παρούσας απόφασης διαμορφώνεται ως ακολούθως:

Προοδευτικό άθροισμα διαθεσίμου κεφαλαίου βάσει ελέγχου: 277.968,08 ευρώ

Πλέον χρηματικά διαθέσιμα βάσει της παρούσας απόφασης: 294.290,31 ευρώ

Μείον ποσό εξερχόμενου εμβάσματος: 500.000,00 ευρώ

Τελικό άθροισμα διαθεσίμων κεφαλαίων της χρήσης 2011: **72.258,39 ευρώ**

Επομένως η αρνητική διαφορά διαθεσίμων κεφαλαίων της χρήσης 2011 ανέρχεται στο ποσό των 57.175,90 ευρώ όπως απεικονίζεται στον παρακάτω πίνακα:

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2012 (Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2011)

Διαθέσιμο υπόλοιπο οικον. έτους 2012	- 129.434,29 €
Διαθέσιμο υπόλοιπο οικον. έτους 2011	72.258,39 €
Αρνητική διαφορά διαθεσίμων κεφαλαίων βάσει της παρούσας απόφασης	- 57.175,90 €

Η ως άνω αρνητική διαφορά διαθεσίμων κεφαλαίων, συνιστά προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν 2238/94, η οποία προστίθεται στο φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος, ο προσδιορισμός του οποίου απεικονίζεται στον παρακάτω πίνακα:

Προέλευση εισοδήματος	Ποσά δήλωσης		Ποσά βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ.		Διαφορά
	Ατομικό και τέκνων	Της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	Της συζύγου	
A- B. Από ακίνητα	2.280,00		2.280,00		
Γ. Από κινητές αξίες					
Δ. Από εμπορικές επιχειρήσεις	16.941,48		16.941,48		
Ε. Από γεωργικές επιχειρήσεις					
ΣΤ. Από μισθωτές υπηρεσίες		20.719,51		20.719,51	
Ζ. Από ελευθέρια επαγγέλματα			57.175,90		57.175,90
Εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης					
Συνολικό εισόδημα	19.221,48	20.719,51	76.397,38	20.719,51	57.175,90
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται					
Υπόλοιπο	19.221,48	20.719,51	76.397,38	20.719,51	57.175,90
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται					
Αθροισμα	19.221,48	20.719,51	76.397,38	20.719,51	57.175,90
Εκπτώσεις δαπανών άρθρου 8 Ν2238/94					
Φορολογητέο εισόδημα	19.221,48	20.719,51	76.397,38	20.719,51	57.175,90

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 41 του ν. 1249/1982 ορίζεται ότι: «1. Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των ακινήτων που μεταβιβάζονται με αντάλλαγμα ή αιτία θανάτου, δωρεάς ή προίκας, λαμβάνονται υπόψη οι τιμές εκκίνησης, που είναι καθορισμένες από πριν κατά ζώνες ή οικοδομικά τετράγωνα και κατ' είδος ακινήτου, όπως αστικό ακίνητο, μονοκατοικία, διαμέρισμα, κατάστημα, αγρόκτημα και άλλα. "Οι τιμές εκκίνησης αυξάνονται ή μειώνονται ποσοστιαία ανάλογα με τους παράγοντες που επηρεάζουν αυξητικά ή μειωτικά την αξία των ακινήτων, όπως για τα διαμερίσματα η παλαιότητα, η θέση στο οικοδομικό τετράγωνο ή στον όροφο της πολυκατοικίας, για τα καταστήματα η εμπορικότητα δρόμου, το πατάρι, το υπόγειο, για τα αγροκτήματα η καλλιεργητική αξία, η τουριστική ή παραθεριστική σημασία και άλλα.

Οι τιμές εκκίνησης και οι συντελεστές αυξομειώσής τους θα καθορίζονται με αποφάσεις του Υπουργού των Οικονομικών, μετά από εισήγηση Επιτροπών που θα αποτελούνται από οικονομικούς υπαλλήλους, μηχανικούς του Υπουργείου Δημοσίων Έργων, εκπροσώπους της Τοπικής Αυτοδιοίκησης, εκπροσώπους του Τεχνικού Επιμελητηρίου Ελλάδας και άλλα πρόσωπα που διαθέτουν ειδικές γνώσεις ή ιδιάζουσα εμπειρία και θα συγκροτούνται με κοινές αποφάσεις των Υπουργών Προεδρίας Κυβερνήσεως και Οικονομικών.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των τριών πρώτων εδαφίων της παραγράφου γ' του άρθρου 17 του Ν 2238/94, ορίζεται ότι:

« Ως ετήσια τεκμαρτή δαπάνη του φορολογούμενου, της συζύγου του και των προσώπων που τους βαρύνουν λογίζονται και τα χρηματικά ποσά που πραγματικά καταβάλλονται για:

γ) Αγορά ή χρονομεριστική ή χρηματοδοτική μίσθωση ακινήτων ή ανέγερση οικοδομών ή κατασκευή δεξαμενής κολύμβησης. Ως τίμημα αγοράς λαμβάνεται η αξία που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του Ν 1249/82. Αν το τίμημα που καθορίζεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια είναι μεγαλύτερο από την πιο πάνω αξία, ως καταβαλλόμενη δαπάνη λαμβάνεται το καθοριζόμενο σε αυτά τα συμβόλαια τίμημα.»

Επειδή εν προκειμένω η αντικειμενική αξία του μεταβιβασθέντος ακινήτου ανήλθε στο ποσό των 332.613,08 ευρώ και είναι μεγαλύτερη από το καταβληθέν τίμημα ποσού 305.000 ευρώ. Κατά συνέπεια ορθώς προσδιορίστηκε από τον διενεργηθέντα έλεγχο το ποσό του τεκμηρίου απόκτησης του επίμαχου περιουσιακού στοιχείου.

Επειδή η ΠΟΛ. 1075/2015 εγκύκλιος της Γ.Γ. του Υπ'. Οικονομικών την οποία επικαλείται ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προς επίρρωση του ισχυρισμού του, ότι αναδρομικά από την 1/1/2014 και εντεύθεν θα υπολογίζεται ως προς την εφαρμογή του "πόθεν έσχες" το πραγματικά καταβαλλόμενο τίμημα που αναγράφεται επί του συμβολαίου μεταβίβασης και όχι η αντικειμενική αξία του ακινήτου, αφορά τον καθορισμό διαδικασίας βεβαίωσης και είσπραξης ειδικών περιπτώσεων του εκτάκτου ειδικού τέλους ακινήτων (ΕΕΤΑ).

Επικουρικά αναφέρουμε ότι με το άρθρο 48 παραγρ. 2 περιπτ. γ' του Ν 4305/2014 (ΦΕΚ Β'237/31-10-2014) τα εδάφια 2, 3, 4 και υποπεριπτώσεις αα' και ββ' της παρ. γ' του άρθρου 32 του ΚΦΕ αντικαθίσταται ως εξής:

«Ως τίμημα αγοράς λαμβάνεται το ποσό της συνολικής επιβάρυνσης, όπως προκύπτει από τα οικεία πωλητήρια συμβόλαια, εκτός εάν από τον έλεγχο προκύπτει μεγαλύτερο ποσό, οπότε λαμβάνεται υπόψη αυτό.»

Με το άρθρο 64 του Ν 4305/2014 (ΦΕΚ Β΄237/31-10-2014) ορίζεται ότι η ως άνω τροποποίηση του άρθρου 32 του ΚΦΕ ισχύει από την δημοσίευση του Ν 4305/2014 στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως ήτοι από 31/10/2014. Κατά συνέπεια η προαναφερόμενη διάταξη του άρθρου 48 παραγρ. 2 περιπτ. γ΄ του Ν 4305/2014 δεν ισχύει για τις μεταβιβάσεις ακινήτων προ της 31/10/2014.

Επειδή σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 38 του Ν 4024/2011 (ΦΕΚ Α΄226/27-10-2011), ορίζεται ότι:

«2. Το άρθρο 9 του Κ.Φ.Ε. αντικαθίσταται ως εξής:

«Άρθρο 9

Υπολογισμός και καταβολή του φόρου

1. Το δηλωθέν εισόδημα πραγματικό ή αυτό που προκύπτει με βάση τις αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες και δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του φορολογουμένου υποβάλλεται σε φόρο με βάση την ακόλουθη κλίμακα:

Κλιμάκιο Εισοδήματος (ευρώ)	Φορολογικός Συντελεστής %	Φόρος Κλιμακίου (ευρώ)	Σύνολο Εισοδήματος (ευρώ)	Σύνολο Φόρου (ευρώ)
5.000	0	0	5.000	0
7.000	10	700	12.000	700
4.000	18	720	16.000	1.420
10.000	25	2.500	26.000	3.920
14.000	35	4.900	40.000	8.820
20.000	38	7.600	60.000	16.420
40.000	40	16.000	100.000	32.420
Άνω των 100.000	45			

Για τους νέους ηλικίας έως και τριάντα ετών, για τους συνταξιούχους άνω των εξήντα πέντε ετών και τα άτομα με ειδικές ανάγκες, όπως ορίζονται στην παράγραφο 3 του άρθρου αυτού, ή συνταξιούχους ανεξαρτήτως ηλικίας με παιδιά με ειδικές ανάγκες, το αφορολόγητο ποσό ορίζεται στις εννιά χιλιάδες (9.000) ευρώ, εφόσον το δηλωθέν εισόδημα, πραγματικό ή αυτό που προκύπτει με βάση τις αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες και δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του φορολογουμένου, δεν υπερβαίνει τις εννιά χιλιάδες (9.000) ευρώ. Ειδικά για τα πρόσωπα του προηγούμενου εδαφίου, όταν το συνολικό τους εισόδημα είναι από εννιά χιλιάδες (9.000) ευρώ και άνω, το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση την ανωτέρω κλίμακα περιορίζεται ώστε το συνολικό καθαρό εισόδημα που προκύπτει μετά την αφαίρεση του φόρου να μην υπολείπεται του ποσού των εννιά χιλιάδων (9.000) ευρώ.

Το κατά περίπτωση αφορολόγητο ποσό ισχύει, εφόσον ο φορολογούμενος προσκομίσει

αποδείξεις που έχουν εκδοθεί σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων για δαπάνες αγοράς αγαθών και λήψης υπηρεσιών, τις οποίες πραγματοποιεί ο ίδιος, η σύζυγος του και τα τέκνα που τους βαρύνουν. Οι δημόσιοι υπάλληλοι που υπηρετούν στην αλλοδαπή και τα λοιπά πρόσωπα που αναφέρονται στην παράγραφο 3 του άρθρου 47 του Κ.Φ.Ε., όσοι διαμένουν σε οίκο ευγηρίας, σε ψυχιατρικά καταστήματα, φυλακισμένοι και οι κάτοικοι κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης που αποκτούν εισόδημα στην Ελλάδα πλέον του ενενήντα τοις εκατό (90%) του συνολικού εισοδήματος τους, δικαιούνται το αφορολόγητο ποσό της κλίμακας χωρίς την προσκόμιση αποδείξεων. Στις πιο πάνω δαπάνες δεν περιλαμβάνονται αυτές που προβλέπονται στις διατάξεις του άρθρου 9, οι δαπάνες για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων που αναφέρονται στο άρθρο 17, οι δαπάνες που προβλέπονται στο άρθρο 23, οι δαπάνες ύδρευσης, αποχέτευσης, ηλεκτρισμού και τηλεπικοινωνιών γενικά, καθώς και οι δαπάνες εισιτηρίων κάθε είδους μεταφορικών μέσων.

Το ποσό των αποδείξεων δαπανών, που απαιτείται να προσκομισθούν, ορίζεται σε ποσοστό είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ατομικού εισοδήματος του φορολογουμένου του δηλούμενου και φορολογούμενου σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις και για ποσό εισοδήματος μέχρι εξήντα χιλιάδες (60.000) ευρώ. Αν το ποσό των προσκομιζόμενων αποδείξεων δαπανών του φορολογουμένου υπολείπεται του πιο πάνω ποσού, τότε επί της διαφοράς επιβάλλεται φόρος με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%). Οι δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί υπολογίζονται αθροιστικά και για τους δύο συζύγους μόνον εφόσον έχουν περιληφθεί στην εμπρόθεσμη δήλωση και επιμερίζονται μεταξύ των συζύγων ανάλογα με το δηλούμενο και φορολογούμενο σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις ατομικό εισόδημα της εμπρόθεσμης δήλωσής τους.

Η καταγραφή των στοιχείων των αποδείξεων δαπανών που απαιτείται να προσκομισθούν σύμφωνα με τις διατάξεις των προηγούμενων εδαφίων μπορεί να γίνεται μέσω διαδικτύου ή μαγνητικής κάρτας που είναι ανώνυμη και προαιρετική για τον φορολογούμενο. Τα δεδομένα που καταγράφονται για λογαριασμό του φορολογούμενου είναι: α) ο Α.Φ.Μ. του εκδότη της απόδειξης και β) η ημερομηνία και το ποσό της συναλλαγής. Αρμόδια αρχή για τη συλλογή και επεξεργασία των δεδομένων είναι η Γ.Γ.Π.Σ. του Υπουργείου Οικονομικών. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών ορίζονται: α) η διαδικασία και το σύστημα καταγραφής των στοιχείων των αποδείξεων μέσω διαδικτύου ή μαγνητικής κάρτας, β) οι φορείς, δημόσιοι ή ιδιωτικοί, που υποχρεούνται να παρέχουν την υποστήριξη και συνεργασία τους για την πραγματοποίηση του ως άνω συστήματος, καθώς και οι σχετικές διαδικασίες, γ) οι τεχνικές προδιαγραφές των απαιτούμενων εφαρμογών και υποδομών για τη λειτουργία του, δ) τα εν γένει οργανωτικά και τεχνικά μέτρα για την ασφάλεια της επεξεργασίας των δεδομένων, ε) η έναρξη εφαρμογής της καταγραφής των στοιχείων των αποδείξεων δαπανών μέσω διαδικτύου ή μαγνητικής κάρτας και κάθε άλλο σχετικό θέμα.

2. Το αφορολόγητο ποσό του πρώτου κλιμακίου της κλίμακας της προηγούμενης παραγράφου αυξάνεται κατά δύο χιλιάδες (2.000) ευρώ για κάθε τέκνο από τα δύο πρώτα του φορολογούμενου που τον βαρύνουν και κατά τρεις χιλιάδες (3.000) ευρώ για κάθε επόμενο τέκνο που τον βαρύνουν. Το ποσό με το οποίο προσαυξάνεται το αφορολόγητο ποσό του πρώτου κλιμακίου, σύμφωνα με

τις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου, μειώνει το ποσό του δεύτερου κλιμακίου και εάν αυτό δεν επαρκεί, το ποσό του τρίτου κλιμακίου και όποιου επόμενου απαιτείται.

Εάν ο ένας σύζυγος δεν έχει εισόδημα ή αυτό που έχει είναι μικρότερο από το αφορολόγητο ποσό του πρώτου κλιμακίου της κλίμακας, το αφορολόγητο ποσό που αφορά τα τέκνα ή η διαφορά που προκύπτει και μέχρι το αφορολόγητο ποσό που αφορά τα τέκνα προστίθεται στο αφορολόγητο ποσό του άλλου συζύγου.»

Επειδή σύμφωνα με την από 13/01/2015 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του ελεγκτού του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π., ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στον έλεγχο τις αποδείξεις δαπανών αγοράς αγαθών και λήψης υπηρεσιών που πραγματοποίησε ο ίδιος και η σύζυγός του συνολικού ποσού 10.200,00 ευρώ το οποίο δήλωσε στον κωδικό 049 του εντύπου Ε 1 της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 (εισοδήματα που αποκτήθηκαν από 1/1 έως 31/12/2011). Κατά συνέπεια σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις για τον υπολογισμό του αναλογούντος φόρου εισοδήματος του εν λόγω οικονομικού έτους δεν έγινε δεκτό ως αφορολόγητο το ποσό των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ.

Επειδή ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προσκομίζει αποδείξεις δαπανών συνολικού ποσού **11.181,65** ευρώ που αφορούν την διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2011 και αιτείται να ληφθούν υπόψη κατά την εξέταση αυτής. Επομένως ο ισχυρισμός του για την αναγνώριση των εν λόγω δαπανών είναι βάσιμος, μέχρι του ποσού αυτών που είχαν δηλωθεί με την υποβληθείσα εμπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του προσφεύγοντος οικονομικού έτους 2012, ήτοι ποσού **10.200,00** ευρώ.

Επειδή σύμφωνα με τα ανωτέρω εκτεθέντα το ατομικό εισόδημα του φορολογουμένου και της συζύγου του προσδιορίζεται βάσει της παρούσας απόφασης ως ακολούθως:

Ετήσιο εισόδημα:

Υπόχρεου: 76.397,38 ευρώ

Συζύγου: 20.719,51 »

Οικογενειακό: 97.116,89 »

Το ελάχιστο ποσό των αποδείξεων δαπανών, που απαιτείται να προσκομισθούν, με βάση το ως άνω προσδιορισθέν (βάσει της παρούσας απόφασης) και φορολογούμενο σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις ατομικό εισόδημα του φορολογουμένου και της συζύγου προσδιορίζεται ως ακολούθως:

Απαιτούμενο ποσό αποδείξεων:

Υπόχρεου: $(60.000 \times 25\%) = 15.000,00$ ευρώ

Συζύγου: $(20.719,51 \times 25\%) = \underline{5.179,87}$ »

Συνολικό ποσό: 20.170,87 »

Δηλούμενο ποσό αποδείξεων: 10.200,00 ευρώ

Επιμερισμός ποσού δηλούμενων αποδείξεων:

Υπόχρεου: $10.200,00 \times (76.397,38 / 97.116,89) = 8.023,87$ ευρώ

Συζύγου: $10.200,00 \times (20.719,51 / 97.116,89) = 2.176,13$ »

Επειδή το δηλούμενο με την εμπρόθεσμη δήλωση φόρου εισοδήματος ποσό αποδείξεων κωδ. 049 ύψους 10.200,00 ευρώ, υπολείπεται του ελάχιστου ποσού των αποδείξεων δαπανών που απαιτείται με βάση το προσδιορισθέν βάσει της παρούσας απόφασης και φορολογούμενο σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις ατομικό εισόδημα του φορολογουμένου και της συζύγου του, ήτοι του ποσού των 20.170,87 ευρώ. Κατά συνέπεια πρέπει να επιβληθεί φόρος με συντελεστή δέκα τοις εκατό 10% επί της διαφοράς μεταξύ του δηλωθέντος και του απαιτούμενου ποσού αποδείξεων, που προσδιορίζεται ως ακολούθως:

Επιβάρυνση φόρου:

Υπόχρεου: $15.000,00 - 8.023,87 = 6.976,13 \times 10\% = 697,61$ ευρώ

Συζύγου: $5.179,87 - 2.176,13 = 3.003,74 \times 10\% = 300,37$ »

Συνολική **997,98** »

Επομένως ο προσφεύγων και η σύζυγός του δικαιούνται έκαστος το αφορολόγητο ποσό των 5.000,00 ευρώ σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις, καταλογιζόμενης ωστόσο της ως άνω επιβάρυνσης του φόρου.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της υπ' αριθμ. πρωτ. /09-04-2015 ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ, και την τροποποίηση της υπ' αριθμ. /2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π. οικονομικού έτους 2012.

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

Οικονομικό έτος 2012:

Φόρος Εισοδήματος:

Α. Φορολογητέο εισόδημα και φόρος βάσει κλίμακας	Ποσό Δήλωσης		Ποσά βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ.		Διαφορά
	Εισόδημα	Φόρος κλπ.	Εισόδημα	Φόρος κλπ.	
1. Εισόδημα-φόρος κλίμακας (του συζύγου)	19.221,48	2.225,37	76.397,38	22.978,95	
Μείωση του φόρου (του συζύγου)		552,63		583,18	
Υπόλοιπο φόρου (του συζύγου)		1.672,74		22.395,77	
2. Εισόδημα-φόρος κλίμακας (της συζύγου)	20.719,51	2.599,88	20.719,51	2.599,88	
Μείωση του φόρου (της συζύγου)		75,67		45,12	
Υπόλοιπο φόρου (της συζύγου)		2.524,21		2.554,76	
Επιβάρυνση φόρου αποδείξεων				997,98	
Συμπληρωματικός φόρος στο ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα		36,00		36,00	
Φόρος που αναλογεί		4.232,95		25.984,51	
Εκπτώσεις από το φόρο:		8.840,77		8.840,77	

α) Εμπορικές επιχειρήσεις:	17,45				
β) Παρακρατηθείς φόρος μισθωτών υπηρεσιών:	2.081,88				
γ) Προκαταβολή προηγούμενου οικονομικού έτους:	<u>6.741,44</u>				
Μείωση επιστροφής φόρου		2,36			
Υπόλοιπο Φόρου		- 4.605,46		17.143,74	21.749,20
Προκαταβολή φόρου επομένου έτους		922,36		922,36	
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας (32 μήνες X 2 % ανά μήνα = 64 %)				13.919,49	13.919,49
Εισφορά αλληλεγγύης		606,60		2.706,31	2.099,71
Τέλος επιτηδεύματος		1.100,00		1.100,00	
Σύνολο		- 1.976,50		35.791,90	37.768,40
Έκπτωση λόγω υποβολής της δήλωσης μέσω διαδικτύου και λοιπών συμφηγισμών		- 46,07			46,07
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση				35.791,90	
Πιστωτικό ποσό για επιστροφή		2.022,57			
Τελικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση					37.814,47

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ α/α**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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).