



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη 21/01/2019

Αριθμός απόφασης: **113**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

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

2.Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

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

4. Την από 24/09/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή, του «. .. του ..» με ΑΦΜ .., με κύρια δραστηριότητα τις ιατρικές υπηρεσίες ειδικότητας χειρουργικής, με διεύθυνση έδρας στην ..., επί της οδού ...- -Τ.Κ. ..., κατά της με αριθμ. .../19-07-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 24-09-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος, 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' αριθμ. ../19-07-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης οικον. έτους 2013 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 6.708,07 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 και τόκοι του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013, ύψους 5.998,36 €, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ύψους 596,28 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 13.302,71 €.

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε κατόπιν της διενέργειας ελέγχου στη χρήση 2012 από τη Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, με βάση τα άρθρα 48 παρ 3 και 66 του Ν. 2238/1994 και την Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1037/2005, σε συνδυασμό με το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 και την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ. ../2017 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης.

Από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν από τον έλεγχο με βάση τις διατάξεις της Α.Υ.Ο.1021681/1120/ΔΕ-Α/ΠΟΛ.1037/1-3-2005 διαπιστώθηκαν, οι ακόλουθες λογιστικές διαφορές:

ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ 01/01/2012-31/12/2012	
Παροχές τρίτων-φόροι –τέλη-Διάφορα έξοδα	8.064,71
Αποσβέσεις παγίων στοιχείων	800,00
ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ	8.864,71
ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΠΟ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ ΥΠΟΒΛΗΘ. ΔΗΛΩΣΗΣ	4.265,45
ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΠΡΟΣΩΡΙΝΩΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ	4.599,26
ΜΕΙΟΝ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΟΥ ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΘΗΚΑΝ	92,25
ΣΥΝΟΛΟ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ	4.507,01

Κατόπιν της υπ' αριθ. πρωτ. ../03-10-2017 αιτήσεως που υπέβαλλε στην ηλεκτρονική υπηρεσία μητρώου λογαριασμών των τραπεζών, ο έλεγχος έλαβε από τις τράπεζες τα ηλεκτρονικά αρχεία (φύλλα επεξεργασίας δεδομένων), με τα δεδομένα των τραπεζικών λογαριασμών και λοιπών χρηματοοικονομικών προϊόντων του προσφεύγοντος.

Από την διεξοδική ανάλυση των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών, όπως καταθέσεις, μεταφορές (πιστώσεις), προσδιόρισε το σύνολο των πρωτογενών καταθέσεων (πιστώσεις) του προσφεύγοντος, οι οποίες δεν αντιστοιχούν σε μεταφορές από τραπεζικούς λογαριασμούς του ιδίου για την ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο ως ακολούθως:

ΣΥΝΟΛΙΚΕΣ ΠΡΩΤΟΓΕΝΕΙΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ**187.281,13€**

Σημειώνεται ότι ο προσφεύγων κάνοντας χρήση των ευνοϊκών διατάξεων του Ν. 4446/2016 «περί οικειοθελούς αποκάλυψης φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών», κατόπιν της υπ' αριθ. πρωτ. .../27-06-2017 Ειδικής Πρόσκλησης Οικειοθελούς Αποκάλυψης Φορολογητέας Ύλης Παρελθόντων Ετών που απέστειλε ο έλεγχος, υπέβαλε την με αριθ. καταχ. .../24-11-2017 τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων οικ. έτους 2013.

Ο έλεγχος, κατόπιν της επεξεργασίας των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος για την χρήση 2012 και αφού έλαβε υπόψη τις εξηγήσεις που παρασχέθηκαν από τον προσφεύγοντα, με το υπ' αριθ. πρωτ. .../30-11-2017 υπόμνημα του, κατέληξε σε πρωτογενείς καταθέσεις για την υπό κρίση χρήση, οι οποίες δεν καλύπτονταν από τα δηλωθέντα εισοδήματα στην υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος και διαπίστωσε αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη, για την υπό κρίση χρήση, ποσού ύψους 10.399,81 €, που αφορούσε σε προσαύξηση περιουσίας βάσει των διατάξεων του άρθρου 48 παρ. 3 του ν 2238/94.

Βάσει των ανωτέρω, οι πρωτογενείς καταθέσεις του προσφεύγοντος, για την υπό κρίση χρήση, διαμορφώθηκαν ως ακολούθως:

ΕΙΣΟΔΗΜΑ	Χρήση 2012
Πρωτογενείς Καταθέσεις	187.281,13 €
Μείον Δηλωμένα Εισοδήματα	159.881,32 €
Διαφορά	27.399,81 €
Μείον Αιτιολογημένες καταθέσεις βάσει υπομνήματος	17.000,00 €
Προσαύξηση Περιουσίας	10.399,81 €

Δεδομένου δε ότι δεν διαπιστώθηκαν παρατυπίες ή παραλείψεις που να καθιστούν ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία του προσφεύγοντος ως ειλικρινή, για την υπό κρίση χρήση και προσδιόρισε τα καθαρά κέρδη του προσφεύγοντος, όπως αυτά προέκυψαν από τα τηρηθέντα βιβλία, με την προσθήκη των λογιστικών διαφορών, προσθέτοντας στα φορολογητέα εισοδήματα του την διαπιστωθείσα αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη.

Με βάση τις ανωτέρω διαπιστώσεις, ο έλεγχος προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος ως ακολούθως:

Φορολογητέο Εισόδημα χρήσης 2012	
Εισόδημα από Ελευθέρια Επαγγέλματα	151.471,01
Πλέον : Εισόδημα από ακίνητα	11.475,78

Πλέον: προσαύξηση περιουσίας (από άγνωστη πηγή)	10.399,81
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΧΡΗΣΗΣ	173.346,60 €

Βάσει των ανωτέρω, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης, εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη για το υπό κρίση έτος.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου .../24-09-2018 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης, επικαλούμενος τους κάτωθι λόγους:

- 1) Θα πρέπει να γίνει δεκτό ότι παρανόμως ο έλεγχος θεώρησε ως αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη, μεταξύ άλλων, το συνολικό ποσό των 20.286,11 €, ήτοι, αφενός το ποσό των 13.770,00 € που "εισέρρευσε" κατά το έτος 2012, (με 12 σχεδόν ισόποσες καταθέσεις μετρητών), στον υπ' αριθ. GR . . τραπεζικό λογαριασμό που διατηρούσε, στην (πλέον μη υφιστάμενη), Τράπεζα ... από κοινού, με τον συνάδελφο του, ... και τις συζύγους τους (. . και . .) και αφετέρου, το ποσό των 6.516,11 € που «εισέρευσσε» κατά το έτος 2012 (με 14 καταθέσεις μετρητών) στον υπ' αριθ. GR ... τραπεζικό λογαριασμό που διατηρούσε στην Τράπεζα ... από κοινού με τον ως άνω συνάδελφο του. Οι εν λόγω τραπεζικοί λογαριασμοί είχαν δημιουργηθεί για την εξυπηρέτηση αντίστοιχων δανείων που είχαν λάβει από κοινού, ως συνοφειλέτες, προκειμένου να προβούν στην αγορά του επαγγελματικού χώρου, που μέχρι και σήμερα συστεγάζει, με μία κοινή είσοδο, τα ιατρεία τους, στον 1° όροφο της οικοδομής που βρίσκεται στην οδό ... στην .., αλλά και για την εξυπηρέτηση των διαρκών αναγκών εταιρίας που είχαν συστήσει προ δεκαπενταετίας περίπου, στην οποία ήταν εταίροι μαζί με τις συζύγους τους. Συνεπώς, όλες οι καταθέσεις στους ανωτέρω τραπεζικούς λογαριασμούς, συνολικού ποσού 20.286,11 €, έγιναν από κοινού και κατά 50% έκαστος (από τον προσφεύγοντα και τον συνδικαιούχο), προκειμένου να τακτοποιούνται οι προαναφερόμενες κοινές υποχρεώσεις τους, όπως βεβαιώνεται και με την προσκομιζόμενη με την παρούσα Υπεύθυνη Δήλωση Ν. 1599/1986 του ανωτέρω συναδέλφου του.
- 2) Από το σύνολο των πρωτογενών καταθέσεων του που ανήλθαν σε 187.281,13 €, θα έπρεπε να αφαιρεθούν τα ακαθάριστα έσοδά του, τα οποία, (κατά την επίμαχη χρήση του έτους 2012), ανήλθαν σε 177.096,70 €, ήτοι το υπόλοιπο που έπρεπε να ληφθεί υπόψη ανέρχεται σε $(187.281,13 \text{ €} - 177.096,7 \text{ €}) = 10.184,42 \text{ €}$. Από το ποσό αυτό θα έπρεπε στη συνέχεια να αφαιρεθούν οι αιτιολογημένες καταθέσεις, βάσει ελέγχου, που ανήλθαν σε 17.000 €, ώστε το προς φορολόγηση υπόλοιπο να διαμορφωθεί σε αρνητικό ποσό της τάξεως του μείον - 6.815,58 € και, συνεπώς, υπό τα ανωτέρω αριθμητικά δεδομένα, δεν θα έπρεπε να θεωρηθεί ότι υπήρξε «προσαύξηση περιουσίας (από άγνωστη πηγή) 27.399,81 €» και, συνακόλουθα, δεν θα έπρεπε να φορολογηθεί περαιτέρω. Ο έλεγχος κατά τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων έλαβε υπόψη τα καθαρά κέρδη του προσφεύγοντος και όχι τα ακαθάριστα έσοδα του όπως θα έπρεπε.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί της κατανομής των κοινών λογαριασμών στους συνδικαιούχους

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.....».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής **Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν** σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν. 2238/94 ορίζεται ότι: «1. Εισόδημα στο οποίο επιβάλλεται ο φόρος είναι το εισόδημα που προέρχεται από κάθε πηγή ύστερα από την αφαίρεση των δαπανών για την απόκτησή του, όπως αυτό προσδιορίζεται ειδικότερα στα άρθρα 20 έως 51. ... 2. Το εισόδημα ανάλογα με την πηγή της προέλευσής του διακρίνεται κατά τις επόμενες κατηγορίες ως εξής: ...Ζ. Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών και από κάθε άλλη πηγή....», ενώ σύμφωνα με τη διάταξη της **παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994**, όπως τροποποιήθηκε με την παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010, «Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' και 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 ελευθέρων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση».

Επειδή, με τη διάταξη του άρθρου 15 παρ.3 του Ν.3888/2010 εισάγεται μια διαδικαστική ρύθμιση, ή μάλλον διευκρινίζεται απερίφραστα και κατηγορηματικά ένα διαδικαστικό θέμα σχετικά με το βάρος απόδειξης σε αυτές τις περιπτώσεις. Έχει ήδη κριθεί και νομολογιακά, ότι η επίμαχη διάταξη δε χαρακτηρίζει ως εισόδημα προσαύξηση που δε φέρει τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του εισοδήματος, **αλλά απλώς κατανέμει το βάρος απόδειξης μεταξύ της φορολογικής αρχής και του φορολογούμενου, της πρώτης περιοριζόμενης στην εξακρίβωση της περιουσιακής προσαύξησης και του δεύτερου βαρυνόμενου με την απόδειξη της φορολόγησης ή της νόμιμης απαλλαγής από το φόρο ή της μη υπαγωγής σε φόρο των χρηματικών ποσών που τη δημιούργησαν** (ΔΕΦΑΘ 3983/2015).

Σύμφωνα με πάγια νομολογία, ως «εισόδημα» κατά τις ανωτέρω διατάξεις των άρθρων 4 και 48 παρ. 3 του ΚΦΕ, νοείται και φορολογείται η πρόσοδος που παράγεται περιοδικά, από διαρκώς εκμεταλλεύσιμη πηγή, και αποτελεί το αντάλλαγμα της προσωπικής εργασίας ή τον καρπό των περιουσιακών στοιχείων του φορολογούμενου, όχι και κάθε άλλη, μη έχουσα τα παραπάνω γνωρίσματα, προσαύξηση της περιουσίας του, εκτός κι αν με ειδική διάταξη νόμου θεωρείται εισόδημα, για την υπαγωγή του στο φόρο (βλ. ΣτΕ 3872/2013, 420/1999 επταμ., 1663/1994, 3342/1985, 1453/1982, 3514/1975, 2417/1965 κ.ά.).

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «.....*Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.*».

Επειδή, στο άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «.....*Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος*».

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

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: « 1.*Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία*

πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

Επειδή στην παρ 1 του άρθρου 1 του Ν. 5638 Περί καταθέσεως εις κοινόν λογαριασμόν (ΦΕΚ Α' 307/07-09-1932), ορίζεται ότι: «1. Χρηματική κατάθεσις παρά Τραπεζή εις ανοικτόν λογαριασμόν επ' ονόματι δύο ή πλειοτέρων από κοινού (Compte joint, joint account) είναι εν την εννοία του παρόντος νόμου η περιέχουσα τον όρον ότι του εκ ταύτης λογαριασμού δύναται να κάμνη χρήση εν όλω ή εν μέρει, άνευ συμπράξεως των λοιπών, είτε εις είτε τινές, και πάντες κατ' ιδίαν οι δικαιούχοι.».

Επειδή από το άρθρο 1 του Ν.5638/1932 (ΦΕΚ 307 Α') «περί καταθέσεως σε κοινό λογαριασμό», όπως αντικαταστάθηκε από το άρθρο 1 του Ν.Δ. 951/1971 και διατηρήθηκε σε ισχύ με το άρθρο 124 περ. Δ' στοιχ. α' του Ν.Δ.118/1973, προκύπτει ότι χρηματική κατάθεση σε κοινό ανοικτό λογαριασμό τράπεζας στο όνομα δύο ή περισσοτέρων είναι εκείνη που περιέχει τον όρο, ότι μπορεί να γίνει χρήση, δηλαδή ανάληψη από τον κοινό αυτό λογαριασμό, από έναν ή περισσότερους από εκείνους στο όνομα των οποίων έγινε η κατάθεση, γιατί βάση της καταθέσεως αυτής η κυριότητα περιέρχεται μεν στην Τράπεζα, σύμφωνα με τα άρθρα 806 και 830 του Α.Κ. και το άρθρο 2 παρ. 1 του Ν.Δ. της 17-7-/13-8-1923 "περί ειδικών διατάξεων επί Ανωνύμων Εταιρειών" (Ολ.ΑΠ 1092/1991), αλλά καθένας από εκείνους, στο όνομα των οποίων έγινε η κατάθεση, δικαιούται κατ αρχήν να απαιτήσει και να αναλάβει εξ ιδίου δικαίου και όχι ως αντιπρόσωπος άλλου, κατ' άρθρο 211 Α.Κ., το σύνολο ή μέρος της καταθέσεως, χωρίς τη σύμπραξη των λοιπών συνδικαιούχων, οπότε γίνεται κύριος των αναληφθέντων χρημάτων και είναι αδιάφορο σε ποιον πράγματι από τους καταθέτες ανήκαν τα χρήματα, όπως αδιάφορη είναι και η μεταξύ των καταθετών σχέση που οδήγησε σε κατάθεση σε κοινό λογαριασμό, η οποία μόνο ενοχικές αξιώσεις μπορεί να δημιουργήσει σε βάρος εκείνου από τους δικαιούχους του κοινού λογαριασμού που προέβη στην ανάληψη των χρημάτων.

Επειδή, το Υπ. Οικονομικών στο με **αρ. πρωτ. 1019577/6619/ΔΕΥ-Β'/20-2-2006** έγγραφό του αναφέρει ότι: «...Στην περίπτωση που κατά τον έλεγχο διαπιστώνεται η ύπαρξη κοινού τραπεζικού λογαριασμού θα πρέπει να εξεταστεί καταρχήν, με κριτήριο τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, εάν τα πρόσωπα του κοινού λογαριασμού είχαν τέτοια οικονομική δυνατότητα και στη συνέχεια να εξεταστεί από τα παραστατικά στοιχεία κατάθεσης, ποιοι κατέθεσαν τα σχετικά ποσά, από πού προέρχονται και ποιοι προέβαιναν σε αναλήψεις, διενεργώντας περαιτέρω ανακρίσεις και ζητώντας από τον ελεγχόμενο την προσκόμιση κάθε πρόσφορου νόμιμου αποδεικτικού στοιχείου που κατά την κρίση του ελεγχόμενου απαιτείται...». Φορολογικά, εφόσον δεν αποδεικνύεται ο «εν

τοis πράγμασι» δικαιούχος με τα αντίστοιχα παραστατικά, ο λογαριασμός θεωρείται ότι ανήκει ισομερώς σε όλους τους συμμετέχοντες.

Επειδή, με την ΠΟΛ.1228/15.10.2014 με θέμα (Παροχή πρόσθετων οδηγιών στο πλαίσιο χειρισμού των υποθέσεων φορολογουμένων που αποστέλλουν εμβάσματα στο εξωτερικό κατά τα έτη 2009-2011), μεταξύ άλλων διευκρινίζεται 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..... 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 εμπειριστατωμένη (σχετ. διατ. [άρθ. 28](#) και [64](#) ν. [4174/2013](#))».*

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

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά με την υπ' αριθ. 884/2016 απόφαση του ΣτΕ (Β' Τμήμα Επταμελές), ότι **κατά την έννοια των διατάξεων των άρθρων 4 παρ. 5 και 78 παρ. 1 του Συντάγματος, η φορολογούμενη ύλη (εν προκειμένω, εισόδημα) δεν επιτρέπεται να είναι πλασματική, αλλά πρέπει να είναι πραγματική** – Η ανεύρεση και ο προσδιορισμός του ύψους του πραγματικού φορολογητέου εισοδήματος χωρεί και με την εφαρμογή προβλεπόμενων στο νόμο

τεκμηρίων, **εφόσον αυτά συνάδουν προς τα δεδομένα της κοινής πείρας**, συνδυαστικά ως προς τη βάση τους και το συμπέρασμά τους, ώστε να καταλείπεται στο φορολογούμενο εύλογη δυνατότητα επίκλησης και τεκμηρίωσης του αδικαιολόγητου της εφαρμογής τους στην περίπτωση του και ενόψει των ιδιαίτερων συνθηκών της, διότι, άλλως, καθίστανται ασύμβατα προς τις θεμελιώδεις αρχές της αναλογικότητας (των περιορισμών του δικαιώματος περιουσίας) και της φορολογικής ισότητας.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, μεταξύ των οποίων η από 19.07.2018 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης, προκύπτουν τα ακόλουθα για το έτος 2012:

Ο προσφεύγων διατηρούσε το υπό κρίση έτος τον υπ' αριθ. GR κοινό λογαριασμό στην Τράπεζα ..., με συνδικαιούχο τον .. του ... Στον ως άνω λογαριασμό προέκυψαν συνολικές καταθέσεις μετρητών, χωρίς να προκύπτει ο καταθέτης, ποσού ύψους 6.216,16 €.

Επίσης διατηρούσε τον υπ' αριθ. GR... κοινό λογαριασμό στην Τράπεζα .. με συνδικαιούχους α) τη σύζυγό του .. του .., β) τον .. του .. και γ) την ..., σύζυγο του Στον ως άνω λογαριασμό προέκυψαν συνολικές καταθέσεις μετρητών, χωρίς να προκύπτει ο καταθέτης, ποσού ύψους 13.770,00 €, για το υπό κρίση έτος.

Ο έλεγχος δεν αποδέχτηκε τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος για επιμερισμό των ως άνω ποσών και στους λοιπούς συνδικαιούχους, καθόσον δεν προσκομίστηκαν αποδεικτικά στοιχεία, όπως καταθετήρια και υπεύθυνες δηλώσεις ή ένορκες καταθέσεις των συνδικαιούχων.

Επειδή, με την παρούσα ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι πρέπει να εφαρμοστεί το τεκμήριο που προβλέπεται από το άρθρο 4 του Ν. 5638/1932, σύμφωνα με το οποίο τα χρήματα των κοινών λογαριασμών ανήκουν από κοινού και κατ' ισομοιρία, (στον προσφεύγοντα και τον συνδικαιούχο), οι καταθέσεις δε στους ως άνω κοινούς λογαριασμούς έγιναν, προκειμένου να τακτοποιούνται οι κοινές υποχρεώσεις τους. Προς επίρρωση των ισχυρισμών του προσκομίζει την από 11/09/2018 θεωρημένη Υπεύθυνη Δήλωση του άρθρου 8 του Ν. 1599/1986, του .. με την οποία αποδέχεται ότι οι καταθέσεις για το έτος 2012 στους ως άνω κοινούς λογαριασμούς, έγιναν από κοινού με τον προσφεύγοντα, κατά ποσοστό 50% έκαστος.

Επειδή τα ως άνω ποσά συνολικού ύψους 19. 986,16 €, κατατέθηκαν σε λογαριασμούς που ο προσφεύγων ήταν συνδικαιούχος και λόγω του ότι ο έλεγχος δεν μπόρεσε να τα ταυτοποιήσει με τον πραγματικό δικαιούχο των πιστώσεων, επιμερίζονται κατ' ισομοιρία στους δύο δικαιούχους. Ήτοι: $19.986,16 / 2 = 9.993,08 \text{ €}$ αντιστοιχεί στον προσφεύγοντα ως συνδικαιούχο. Το εισόδημα του προσφεύγοντος διαμορφώνεται ως ακολούθως:

ΕΙΣΟΔΗΜΑ	Χρήση 2012
Πρωτογενείς Καταθέσεις	177.288,05 €
Μείον Δηλωμένα Εισοδήματα	159.881,32 €
Διαφορά	17.406,73 €
Μείον Αιτιολογημένες καταθέσεις βάσει υπομνήματος	17.000,00 €
Προσαύξηση Περιουσίας	406,73 €

Το ως άνω ποσό ύψους 406,73 €, στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης, θεωρείται ότι δύναται να προκύψει από επανακατάθεση και συνεπώς ο ως άνω ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται αποδεκτός και παρέλκει ως αλυσιτελής η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων ισχυρισμών.

Βάσει των ανωτέρω, το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος προσδιορίζεται ως ακολούθως:

Φορολογητέο Εισόδημα χρήσης 2012	
Εισόδημα από Ελευθέρια Επαγγέλματα	151.471,01
Πλέον : Εισόδημα από ακίνητα	11.475,78
Πλέον: προσαύξηση περιουσίας (από άγνωστη πηγή)	0,00
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΧΡΗΣΗΣ	162.946,79 €

Σημειώνεται ότι η διαφορά που απομένει ύψους 4.507,01 €, μεταξύ του δηλωθέντος εισοδήματος από ελευθέρια επαγγέλματα και του εισοδήματος που προέκυψε κατόπιν ελέγχου οφείλεται στις προκύπτουσες λογιστικές διαφορές.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική αποδοχή** της από **24/09/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου .. ενδικοφανούς προσφυγής του «.. του ..» με **ΑΦΜ ..**, και **την τροποποίηση** της με αριθμό **.../19-07-2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης ως προς την κατανομή κατ' ισομοιρία στους συνδικαιούχους ποσού 19.986,16 €, με βάση το σκεπτικό της παρούσας.

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

Α. ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ:

Εισοδήματα 01/01/2012 – 31/12/2012	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	158.439,78	173.346,60	162.946,79	4.507,01
Χρεωστικό ποσό	22.481,86	29.189,93	24.510,01	2.028,15
Προκαταβολή φόρου	26.293,52	26.293,52	26.293,52	0,00
Τέλη χαρτ/σημου στο εισοδ. από εκμίσθωση ακινήτων	132,02	132,02	132,02	0,00
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα τέλη χαρτ/σημου	26,40	26,40	26,40	
Πρόστιμο άρθρου 58 και τόκοι άρθ. 53 ν. 4174/2013 στα τέλη	536,08	536,08	536,08	
Εισφορά αλληλεγγύης	6.395,25	6.991,53	6.575,53	180,28
Πρόστιμο άρθρου 58 και τόκοι άρθ. 53 ν. 4174/2013		5.998,36	1.105,96	1.105,96
Τέλος επιτηδεύματος	650,00	650,00	650,00	0,00
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	56.515,13	69.817,84	59.829,52	3.314,39
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	3.314,39 €			

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

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

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.