



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 26/06/2019

Αριθμός απόφασης: 2097

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604534

ΦΑΞ : 2131604567

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. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036990 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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 28/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή των: 1) του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός και 2) του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, κατά των υπ' αριθ. : 1)/2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικονομικού έτους 2013, 2)/2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικονομικού έτους 2014, 3)/2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2014, 4)/2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης Ν 3986/2011 της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικονομικού έτους 2013 και 5)/2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης Ν 3986/2011 της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικονομικού έτους 2014 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθ. : 1)/2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικονομικού έτους 2013, 2)/2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικονομικού έτους 2014, 3)/2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2014, 4)/2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης Ν.3986/2011 της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικονομικού έτους 2013 και 5)/2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης Ν 3986/2011 της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικονομικού έτους 2014 των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση καθώς και την από 19/12/2018 οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΔΕΙ2019ΕΜΠ/2019 υπόμνημα των προσφευγόντων που κατατέθηκε στην Υπηρεσία μας.
7. Την υπ' αριθ./2019 πράξη αναπομπής του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας.
8. Το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΔΕΞ2019ΕΜΠ/2019 έγγραφο της Υπηρεσίας μας προς το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.. με συνημμένα τα επικαλούμενα, στο υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΔΕΙ2019ΕΜΠ/2019 υπόμνημα των προσφευγόντων και στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, συμπληρωματικά στοιχεία.
9. Την υπ' αριθ./2019 απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας περί παράτασης προθεσμίας έκδοσης απόφασης επί της ως άνω ενδικοφανούς προσφυγής.
10. Το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΔΕΞ2019ΕΜΠ/2019 έγγραφο της Υπηρεσίας μας με το οποίο κοινοποιήθηκε στους προσφεύγοντες, η ως άνω απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας περί παράτασης προθεσμίας έκδοσης απόφασης επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής.
11. Την υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ.....ΕΙ2019ΕΜΠ/2019 αίτηση των προσφευγόντων για παράταση προθεσμίας έκδοσης απόφασης επί της ως άνω ενδικοφανούς προσφυγής.
12. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..
13. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α 1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 28/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής των: 1) του και 2) 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 τις υπ' αριθ. :

1)/2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικονομικού έτους 2013, καταλογίστηκε σε βάρος των προσφευγόντων φόρος εισοδήματος ποσού 95.686,86€, πλέον πρόσθετος φόρος ποσού

89.754,27 €, πλέον τέλη χαρτοσήμου ποσού 1.730,96 €, πλέον ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 346,19 €, πλέον πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου ποσού 1.623,64€, πλέον εισφορά ΟΓΑ στα πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου ποσού 324,73€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού ύψους 189.466,65€.

2)/2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικονομικού έτους 2014, καταλογίστηκε σε βάρος των προσφευγόντων φόρος εισοδήματος ποσού 24.880,99€, πλέον πρόσθετος φόρος ποσού 23.338,37€, πλέον τέλη χαρτοσήμου ποσού 1.633,34€, πλέον ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού 326,67€, πλέον πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου ποσού 1.532,07€, πλέον εισφορά ΟΓΑ στα πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου ποσού 306,41€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού ύψους 52.017,86€.

3) 1517/2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2014, καταλογίστηκε σε βάρος των προσφευγόντων φόρος εισοδήματος ποσού 16.408,04€, πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 8.204,02€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 1.960,57€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού ύψους 26.572,63€.

4) 1518/2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης Ν 3986/2011 της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικονομικού έτους 2013, καταλογίστηκε σε βάρος των προσφευγόντων ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 9.117,60€.

5) 1519/2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης Ν 3986/2011 της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικονομικού έτους 2014, καταλογίστηκε σε βάρος των προσφευγόντων ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 3.206,90€.

Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος ελέγχου τα οποία αναγράφονται στην από 19/12/2018 έκθεση ελέγχου βάσει του άρθρου 28 του ΚΦΔ (Ν 4174/2013 (ΦΕΚ Α'170/26.7.2013) της ελεγκτού του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,

Αιτία ελέγχου ήταν η με αριθμό/.../...../...../2018 εντολή μερικού ελέγχου γραφείου στη φορολογία εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. που εκδόθηκε επ' ονόματι του κ. του την 22/02/2018 και η με αριθμό/.../...../2018 εντολή μερικού ελέγχου γραφείου στη φορολογία εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. που εκδόθηκε επ' ονόματι της κας του την 12/09/2018 ως συνδικαιούχου σε κοινούς τραπεζικούς λογαριασμούς με τον

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο προέκυψαν τα κάτωθι:

1) Επαναπροσδιορίστηκε το φορολογητέο εισόδημα, των προσφευγόντων, από ακίνητα στις χρήσεις 2012 και 2013, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 § 1 του ν 2238/1994 ως κάτωθι :

ΧΡΗΣΗ 2012

Για τον προσφεύγοντα :

Ποσό 71.057,11 ευρώ έναντι δηλωθέντος 17.930,22 ευρώ.

Για την προσφεύγουσα:

Ποσό 19.671,41 ευρώ έναντι δηλωθέντος 16.830,54 ευρώ.

ΧΡΗΣΗ 2013

Για τον προσφεύγοντα :

Ποσό 59.524,52 ευρώ έναντι δηλωθέντος 9.638,21 ευρώ.

Για την προσφεύγουσα:

Ποσό 19.755,72 ευρώ έναντι δηλωθέντος 16.830,54 ευρώ.

2) Προσδιορίστηκε για τους προσφεύγοντες, εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα (αγνώστου πηγής) άρθ. 48 § 3 του Ν 2239/1994, στις χρήσεις 2012 και 2013 ως κάτωθι :

ΧΡΗΣΗ 2012

Για τον προσφεύγοντα :

Ποσό 168.011,23 ευρώ έναντι δηλωθέντος 10.392,82 ευρώ.

Για την προσφεύγουσα:

Ποσό 312,30 ευρώ έναντι δηλωθέντος 0,00 ευρώ.

ΧΡΗΣΗ 2013

Για τον προσφεύγοντα :

Ποσό 14.296,23 ευρώ έναντι δηλωθέντος 8.264,31 ευρώ.

Για την προσφεύγουσα:

Ποσό 18.441,45 ευρώ έναντι δηλωθέντος 0,00 ευρώ.

Οι ως άνω διαφορές διαπιστώθηκαν από τις καταθέσεις – πιστώσεις των τραπεζικών λογαριασμών στις ως άνω χρήσεις.

3) Προσδιορίστηκε για τους προσφεύγοντες, κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα (αδικοιολόγητης αιτίας), αρθ. 21 § 4 του ν 4172/2013, στη χρήση 2014, ως κάτωθι :

Για τον προσφεύγοντα :

Ποσό 30.150,86 ευρώ έναντι δηλωθέντος 16.344,47 ευρώ.

Για την προσφεύγουσα:

Ποσό 14.747,17 ευρώ έναντι δηλωθέντος 0,00 ευρώ.

Οι ως άνω διαφορές διαπιστώθηκαν από τις καταθέσεις – πιστώσεις των τραπεζικών λογαριασμών στην ως άνω χρήση.

4) Προσδιορίστηκε για τους προσφεύγοντες, εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης και ειδικότερα εισόδημα από τόκους καταθέσεων τους στη Κύπρο, στις χρήσεις 2012 και 2013, ως κάτωθι :

ΧΡΗΣΗ 2012

Ποσά 6,69 ευρώ για έκαστο από τους προσφεύγοντες έναντι δηλωθέντων 0,00

ΧΡΗΣΗ 2013

Για τον προσφεύγοντα :

Ποσό 128,89 ευρώ έναντι δηλωθέντος 0,00 ευρώ.

Για την προσφεύγουσα:

Ποσό 2.612,89 ευρώ έναντι δηλωθέντος 0,00 ευρώ.

5) Προσδιορίστηκε για τους προσφεύγοντες, εισόδημα από μερίσματα αλλοδαπής προέλευσης και τόκους ημεδαπής και αλλοδαπής προέλευσης (από καταθέσεις τους στην Κύπρο) στην χρήση 2014.

Για τον προσφεύγοντα :

Ποσό 17.686,00 ευρώ έναντι δηλωθέντος 17.671,32 ευρώ.

Για την προσφεύγουσα:

Ποσό 4.511,02 ευρώ έναντι δηλωθέντος 4.496,34 ευρώ.

6) Προσδιορίστηκε για την προσφεύγουσα στη χρήση 2014 εισόδημα από μισθωτή εργασία και συγκεκριμένα παροχή σε είδος του άρθρου 13 παρ. 3 του Ν. 4172/2013 από την εταιρεία «.....» της οποίας είναι μοναδικός εταίρος ποσού 30.800,00 ευρώ έναντι δηλωθέντος 1.704,74 ευρώ.

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την ακύρωση άλλως τη τροποποίηση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1) Εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελής εφαρμογή του άρθρου 22 του ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) περί δυσανάλογα κατώτερων μισθωμάτων σε σχέση με τη μισθωτική αξία των ακινήτων επί των οδών και στα και στο

α) Όταν συντρέχει η περίπτωση εφαρμογής του καθιερούμενου με τη διάταξη του άρθρου 22 του ν. 2298/1994 τεκμηρίου ανακρίβειας του δηλωθέντος μισθώματος, δηλαδή, όταν διαπιστώνεται αιτιολογημένα ότι η μισθωτική αξία της οικοδομής είναι κατά 15% τουλάχιστον ανώτερη από το δηλωθέν μίσθωμα, ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να ανταποδείξει ότι το πράγματι συμφωνηθέν και καταβαλλόμενο μίσθωμα είναι ίσο προς το μίσθωμα που δήλωσε. Εφόσον ο φορολογούμενος ανταποδείξει, για τον προσδιορισμό του ακαθαρίστου εισοδήματός του από την εκμίσθωση της οικοδομής, λαμβάνεται υπόψη το πράγματι καταβαλλόμενο μίσθωμα και όχι αυτό που προκύπτει από την εφαρμογή του εν λόγω τεκμηρίου (πρβλ. ΣΤΕ 2333/1998). Εν προκειμένω, αποδεικνύεται προδήλως από τον Όρο 3 του προσκομισθέντος στη φορολογική αρχή Ιδιωτικού Συμφωνητικού Εμπορικής Μίσθωσης με ημερομηνία 10.10.2002 μεταξύ του ελεγχόμενου και της ως άνω εταιρείας καθώς και από τις σχετικές δηλώσεις ενοικίων του ελεγχόμενου (Έντυπο Ε2), ότι το συμφωνηθέν μηνιαίο μίσθωμα από τη μίσθωση του εν λόγω ακινήτου ανερχόταν στο ποσό των 1.572,00 €

β) Εν συνεχεία, από τους ειδικότερους όρους του συμφωνητικού μίσθωσης (Όροι 5 & 15), προβλέπεται ρητώς ότι η εκμισθώτρια εταιρεία «.....» αναλαμβάνει το σύνολο των δαπανών ανακατασκευής, επισκευής και συντήρησης του ακινήτου (δαπάνες βελτίωσης της οικοδομής) επί της οδού και στα Οι εν λόγω δαπάνες ύψους 215.622,24 € πραγματοποιήθηκαν προς όφελος του μισθίου και αποδεικνύονται από τις επίσημες εταιρικές εγγραφές της εκμισθώτριας εταιρείας «.....»

γ) Καίτοι το υπό στοιχεία Ι-2 κατάστημα ισογείου έχει μισθωθεί βάσει του από 23.10.2004 Ιδιωτικού Συμφωνητικού Εμπορικής Μίσθωσης [πρβλ. ΣΧΕΤΙΚΟ 4B] από την εταιρεία με την επωνυμία «.....» (μισθώτρια), ως έχουσα την πλήρη κυριότητα [πρβλ. ΣΧΕΤΙΚΟ 4A & 4Γ], στον του (εκμισθωτή), ο φορολογικός έλεγχος λογίζει όλως εσφαλμένως τον τελευταίο (..... του) ως εκμισθωτή του ελεγχόμενου αντί της εταιρείας την επωνυμία «.....»

2) Εσφαλμένη η φορολογική αντιμετώπιση των ελεγχόμενων πιστώσεων – εμβασμάτων συνολικού ύψους 25.740,78 € προερχόμενα από διανομή μερισμάτων νομικών προσώπων με έδρα την Κύπρο.

3) Εσφαλμένη η κρίση του φορολογικού ελέγχου ότι το εισφερθέν με μετρητά ποσό των 150.000,00 € ως αύξηση μετοχικού κεφαλαίου της εταιρείας «.....» το 2012, συνιστά εισόδημα βάσει του άρθρου 48 παρ. 3 του ν. 2238/1994 (αδικαιολόγητη προσαύξηση περιουσίας).

α) Η σχετική αύξηση κεφαλαίου απαλλασσόταν εφαρμογής τεκμηρίου το έτος 2012 και άρα της αιτιολόγησης προέλευσης του σχετικού ποσού και φορολόγησής του. Ειδικότερα, σύμφωνα με το άρθρο 17 του ν. 2238/1994, ως ίσχυε από τη χρήση 2002 μέχρι και τη χρήση 2013, δεν συνιστούν ετήσια δαπάνη (ΠΟΘΕΝ ΕΣΧΕΣ) που να βαρύνουν τον φορολογούμενο τα χρηματικά ποσά που πραγματικά καταβάλλονται για: (β) Αγορά επιχειρήσεων ή τη σύσταση ή την αύξηση του κεφαλαίου επιχειρήσεων που λειτουργούν ατομικώς ή με τη μορφή ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης ή περιορισμένης ευθύνης εταιρίας ή κοινωνίας ή κοινοπραξίας ή αστικής εταιρίας ή την αγορά εταιρικών μερίδων και χρεογράφων γενικώς καθώς το συγκεκριμένο τεκμήριο ΚΑΤΑΡΓΗΘΗΚΕ με την παρ. 10 άρθρου 4 του ν. 3091/2002 (ΦΕΚ Α' 330/24.12.2002).

β) Σε κάθε περίπτωση η σχετική αύξηση κεφαλαίου τροφοδοτήθηκε και δικαιολογείται από νόμιμα φορολογημένα εισοδήματα του ελεγχόμενου προηγούμενων ετών όπως τούτο τεκμαίρεται από διαθέσιμο μη αναλωθέν κεφαλαίο ποσού 647.020,29 € οικ. ετών 2005 - 2012, δια του οποίου καταμαρτυράται η δυνατότητα ύπαρξης του σχετικού υπολοίπου ποσού μετρητών, για τα οποία μάλιστα ουδέποτε εκλήθην ο ελεγχόμενος να δηλώσει κάποιο σχετικό υπόλοιπο. Άλλωστε, τονίσθηκε στον έλεγχο με σχετικό πίνακα ότι ιδίως μεταξύ των δηλωθέντων φορολογηθέντων εισοδημάτων του ελεγχόμενου από τη χρήση 2003 μέχρι τη χρήση 2011 είχαν εισπραχθεί από τον ελεγχόμενο σε μετρητά, ενοίκια συνολικού ύψους 176.879,52 ευρώ από την εταιρεία με την επωνυμία «.....».

γ) Ο έλεγχος εφαρμόζει μία παντελώς αόριστη και καινοφανή ελεγκτική πρακτική ως και αυθαίρετη εφαρμογή του άρθρου 48 παρ. 3 του ν. 2238/1994, δια της οποίας συνιστά αδικαιολόγητη προσαύξηση περιουσίας για ένα φορολογούμενο, η συμμετοχή σε αύξηση κεφαλαίου με μετρητά το έτος 2012, όταν αυτή η αύξηση δεν αποδεικνύεται ότι έχει τροφοδοτηθεί από προηγούμενες αναλήψεις μετρητών από τα δεδομένα της εφαρμογής Ε.Λ.Α.Ε.Π.Π., από προγενέστερο χρονικό διάστημα που ο έλεγχος αυθαίρετα επιλέγει.

δ) Για την ένδικη χρήση (2012), ως προς την ερμηνεία και εφαρμογή του άρθρου 48 παρ. 3 του ν. 2238/1994, από τις αρμόδιες ελεγκτικές αρχές εκδόθηκαν και ισχύουν οι εγκύκλιοι ΠΟΛ 1270/2013, ΠΟΛ 1050/2014 και ΠΟΛ 1259/2014 που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 67 Β του ν. 2238/1994, δια των οποίων συνιστά αδικαιολόγητη προσαύξηση περιουσίας του άρθρου 48 παρ. 3 του ν. 2238/1994, η τυχόν αρνητική διαφορά που προκύπτει κατ' εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών που εισάγονται με τις προαναφερόμενες εγκυκλίους. Για την εφαρμογή αυτών αυστηρή προϋπόθεση είναι η αποστολή σχετικών εντύπων περιουσιακής κατάστασης (ΠΟΛ 1050/2014) στον φορολογούμενο, στα οποία συμπληρώνει μεταξύ άλλων το υπόλοιπο των τραπεζικών του λογαριασμών αλλά και των διαθέσιμων μετρητών που είχε στην αρχή και στο τέλος της ελεγχόμενης χρήσης και των οποίων το άθροισμα σύμφωνα με τις ΠΟΛ 1270/2013 και ΠΟΛ 1259/2014 δεν μπορεί να υπερβαίνει το πραγματικό μη αναλωθέν εισόδημα του φορολογούμενου, όπως αυτό προκύπτει από την άθροιση εισοδημάτων και εσόδων προηγούμενων ετών και από την αφαίρεση πραγματικών δαπανών.

4) Εσφαλμένος ο καταλογισμός της διαφοράς ποσού 29.095,26 € ως εισόδημα από μισθωτή εργασία χρήσης 2014 (παροχή σε είδος από την εταιρεία «.....» στην ελεγχόμενη διαχειρίστρια αυτής) κατ' εφαρμογή του άρθρου 13 παρ. 3 του ν. 4172/2013.

5) Εσφαλμένος ο καταλογισμός ελεγχόμενων πιστώσεων μικρής αξίας συγκριτικά με τα αντίστοιχα δηλωθέντα εισοδήματα κατ' έτος.

6) Νομικά και ουσιαστικά αβάσιμη η κρίση του ελέγχου ότι οι πιστώσεις με REC ID 4220 (4.200 €), REC ID 4307 (7.707,09 €), REC ID 4332 (3.200 €) και REC ID 4379 (3.000 €), συνολικού ποσού 18.107,09 €, αποτελούν εισόδημα αγνώστου πηγής για την ελεγχόμενη στη χρήση 2013 κατά παράβαση του άρθρου 48 παρ. 3 του ν. 2238/1994 και της ΠΟΛ 1175/2017.

Επειδή 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.»

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν 4172/2013 ορίζεται ότι:

4. Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

Επειδή στη ΠΟΛ. 1095/29.04.2011, με θέμα «εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν. [3888/2010](#)» αναφέρονται τα εξής:

2. Στη σχετική εισηγητική έκθεση του Ν.3888/2010 αναφέρεται ότι με τις νέες αυτές διατάξεις καθορίζεται ποιος έχει το βάρος απόδειξης επί εισοδήματος του οποίου δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή αιτία προέλευσης και το οποίο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (άρθρα 4 και 48 του Ν.2238/1994) λογίζεται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα. Αν και από την ισχύουσα διάταξη θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι προέκυπτε χωρίς αμφιβολία το γεγονός ότι ο φορολογούμενος υποχρεούται να αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία του εισοδήματός του, δεδομένου ότι η ισχύουσα διάταξη χρησιμοποιεί το ρήμα «λογίζεται», εντούτοις για την άρση κάθε αμφιβολίας με την προσθήκη του εδαφίου αυτού στην παράγραφο 3 ορίζεται αυτό πλέον και ρητά.

3. Οι διατάξεις αυτές αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, ή πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας που δεν προκύπτει από διαρκή και σταθερή πηγή και καθορίζεται ότι ο φορολογούμενος, εφόσον κληθεί, φέρει το βάρος της απόδειξης για την πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογείται με συγκεκριμένες διατάξεις, ή ότι απαλλάσσεται με ειδική διάταξη. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα.

4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, πάσης φύσεως χρεώγραφα, (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.

.....

7. Από τα παραπάνω προκύπτει ότι οι φορολογούμενοι, οι υποθέσεις των οποίων ελέγχονται, μπορούν να δικαιολογήσουν την οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας με επιπλέον εισοδήματα τα οποία δεν εμφανίζονται στη φορολογική τους δήλωση, επικαλούμενοι τα επιπλέον έσοδα που είχαν αποκτήσει από τις πιο πάνω δραστηριότητες και εφόσον αυτά αποδεικνύονται.

8. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελμάτων, 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.

Επειδή στη ΠΟΛ. 1175/16.11.2017, με την οποία παρασχέθηκαν διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας, αναφέρονται τα εξής:

Σε συνέχεια ερωτημάτων που αφορούν στη διενέργεια ελέγχων αναφορικά με προσαύξηση περιουσίας φορολογουμένων, ανεξαρτήτως του τρόπου ή της μεθόδου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης και κατόπιν πρόσφατης σχετικής νομολογίας του ΣτΕ, επισημαίνονται τα εξής:

1. Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου (π.χ. εισόδημα από κεφάλαιο, εισόδημα από κινητές αξίες, εισόδημα Δ πηγής του ν.2238/1994, πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κ.τλ.), ακόμα και αν το ποσό αυτό δεν συμπεριελήφθη στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον οι εν λόγω πιστώσεις συνεπάγονται φορολογική υποχρέωση στον φόρο εισοδήματος, ο καταλογισμός δεν θα γίνεται κατ' επίκληση των ανωτέρω διατάξεων, αλλά των, κατά περίπτωση, εφαρμοστέων διατάξεων του ν.2238/1994 ή του ν.4172/2013, αναλόγως του είδους του εισοδήματος.

2. Γενικά, επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.

Σημειώνεται ότι ο φορολογούμενος οφείλει κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων. Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του.

Σε περίπτωση που δεν προσκομίζονται στοιχεία για επένδυση ή κίνηση λογαριασμού ημεδαπής ή αλλοδαπής, λόγω αντικειμενικής αδυναμίας προσκόμισης των σχετικών δικαιολογητικών (για παράδειγμα, διότι έχει παρέλθει ο χρόνος που η τράπεζα ή άλλο ίδρυμα έχει υποχρέωση διαφύλαξης των σχετικών αρχείων), γίνονται δεκτοί οι ισχυρισμοί του ελεγχόμενου, εκτός αν η φορολογική αρχή αιτιολογημένα απορρίψει αυτούς στη βάση άλλων στοιχείων που διαθέτει.

Σε κάθε περίπτωση, εάν διαπιστωθεί ότι η απόκτηση της επένδυσης έλαβε χώρα σε χρόνο εκτός των φορολογικών ετών που περιλαμβάνονται στην εντολή ελέγχου, ή το εισερχόμενο έμβασμα αλλοδαπής προέρχεται από καταθέσεις / πραγματικά εισοδήματα προγενέστερων ετών της ελεγχόμενης περιόδου, οι εν λόγω πιστώσεις θεωρούνται δικαιολογημένες για το ελεγχόμενο διάστημα και δεν θεμελιώνεται, εξ αυτού του λόγου, επέκταση του φορολογικού ελέγχου στα προγενέστερα αυτά έτη, εκτός εάν και στο μέτρο που είναι απολύτως αναγκαίο για την διακρίβωση

της υπαγωγής σε φόρο ή νόμιμης απαλλαγής από αυτόν των κεφαλαίων από τα οποία προέρχονται οι εν λόγω πιστώσεις, υπό την επιφύλαξη των διατάξεων περί παραγραφής. Η διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται, κατ' αρχήν (εφόσον, βέβαια, δεν έχει παρέλθει ο προβλεπόμενος στη νομοθεσία χρόνος παραγραφής) και σε υποθέσεις, στις οποίες η περιουσιακή προσαύξηση, άγνωστης πηγής ή αιτίας, προκύπτει σε χρόνο προγενέστερο της 30.9.2010 (ΣτΕ 1225/2017, 884/2016, 1897/2016).

4. Το ποσό τραπεζικού λογαριασμού που τροφοδότησε έμβασμα και λογίζεται ως φορολογητέο εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, φορολογείται ως εισόδημα της διαχειριστικής περιόδου κατά την οποία προκύπτει ότι εισήχθη το ποσό αυτό στην περιουσία του δικαιούχου του λογαριασμού, η δε μεταφορά με έμβασμα χρηματικού ποσού από τραπεζικό λογαριασμό δικαιούχου σε άλλο τραπεζικό λογαριασμό του (στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή) δεν αποτελεί προσαύξηση της περιουσίας του. Συνεπώς, κρίσιμος δεν είναι, τουλάχιστον κατ' αρχήν ο χρόνος διενέργειας του εμβάσματος, αλλά είτε ο χρόνος της κατάθεσης του επίμαχου ποσού (ή σε περίπτωση τμηματικής κατάθεσης του, ο χρόνος που κατατέθηκε καθένα από τα τμήματα του) στον τραπεζικό λογαριασμό του δικαιούχου, μέσω του οποίου έγινε το έμβασμα, είτε ο προγενέστερος αυτού χρόνος κατά τον οποίο προκύπτει ότι επήλθε η αντίστοιχη προσαύξηση της περιουσίας του (ΣτΕ 1225/2017, 884/2016, 435/2017). Ο προσδιορισμός του ως άνω κρίσιμου χρόνου πρέπει να γίνεται από την ελεγκτική αρχή με βάση πρόσφορα και επαρκή στοιχεία τα οποία συλλέγονται κατόπιν της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου στα οποία συμπεριλαμβάνονται ιδίως η κλήση του φορολογούμενου για παροχή εξηγήσεων και η αναζήτηση πληροφοριών και στοιχείων από τα εμπλεκόμενα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα. Αν η εντός ευλόγου χρόνου συλλογή στοιχείων σχετικά με τη διαπίστωση του χρόνου προσαύξησης της περιουσίας καθίσταται αδύνατη ή ιδιαίτερα δυσχερής, γεγονός που πρέπει να βεβαιώνεται από τη φορολογική αρχή με ειδική αιτιολογία, αυτή μπορεί να διαπιστώσει τον κρίσιμο, κατά τα προεκτεθέντα, χρόνο με βάση όσα στοιχεία κατάφερε να συγκεντρώσει ο έλεγχος και, στην εξαιρετική περίπτωση παντελούς έλλειψης τέτοιων στοιχείων, να θεωρήσει κατά τεκμήριο ως κρίσιμο χρόνο εκείνον του εμβάσματος (ΣτΕ 884/2016).

5. Ειδικότερα, σχετικά με τον έλεγχο υποθέσεων για προσαύξηση περιουσίας παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις προκειμένου να υπάρχει ομοιόμορφη αντιμετώπιση των υποθέσεων:

5.1. Ως προς τον χρόνο μεταξύ ανάληψης και επανακατάθεσης ισχύουν τα αναγραφόμενα στο ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφό μας.

.....

5.4. Ο χαρακτηρισμός μιας πίστωσης σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει ο ελεγχόμενος ως προερχόμενης ή σχετιζόμενης με ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα εξετάζεται ως πραγματικό γεγονός. Εφόσον αποδειχθεί ότι προέρχεται από ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα, δηλαδή προσδιορίζεται το είδος της παρασχεθείσας υπηρεσίας και ο λήπτης αυτής ή το πωληθέν αγαθό

και ο αγοραστής αυτού, τότε φορολογείται, κατά περίπτωση, με τις οικείες διατάξεις του ν. [2238/1994](#) (άρθρα 28, 40, 48 κ.λπ.) ή την παρ.1 του άρθρου 21 του ν. [4172/2013](#) και υπόκειται σε τυχόν λοιπές φορολογίες (π.χ. ΦΠΑ), εάν δεν έχει ήδη φορολογηθεί.

Επειδή, στο με αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφο της Διεύθυνσης ελέγχων μεταξύ άλλων αναφέρεται :

«8. Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα.

Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης στον ίδιο ή άλλο τραπεζικό λογαριασμό αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό. Σ' αυτήν την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι, οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον φορολογούμενο από έναν ή περισσότερους λογαριασμούς δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς.

Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς.

Σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων.

9. Όταν δεν μπορεί να δικαιολογηθεί η προσαύξηση της περιουσίας, τότε αυτή φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε. Ο φορολογούμενος δύναται σε κάθε περίπτωση να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο.».

Επειδή στην από 31/01/2019 και με αριθμ. πρωτ. 2026 έκθεση απόψεων του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., αναγράφονται τα ακόλουθα:

«.....

Μετά την αξιολόγηση των ανωτέρω ισχυρισμών των προσφευγόντων και των σχετικών δικαιολογητικών που υποβάλλουν συνημμένα της ενδικοφανούς τους προσφυγής, ο έλεγχος διατηρεί τις απόψεις του όπως αυτές αναλυτικά παρατέθηκαν και στις σελίδες 249-251 της από 19/12/2018 οικείας Έκθεσης Ελέγχου του άρθρ. 28 Ν.4174/2013 που επισυνάπτεται, ήτοι:

A) Ο έλεγχος διενεργήθηκε για τις ελεγχόμενες χρήσεις 2012 και 2013 με βάση τα όσα ορίζονται στο άρθρο 22 (ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα) του Ν. 2238/1994 και ειδικότερα στην παράγραφο 1, όπου προβλέπεται ότι: «Ακαθάριστο εισόδημα, προκειμένου για οικοδομή που εκμισθώνεται, είναι το μίσθωμα που έχει συμφωνηθεί. Σε περίπτωση που δεν προσάγεται το συμφωνητικό ή άλλο στοιχείο που μπορεί να αποδείξει τη συμφωνία ή αν τα συμφωνητικά ή τα αποδεικτικά στοιχεία που προσάγονται εμφανίζουν μίσθωμα που είναι δυσαναλόγως κατώτερο σε σχέση με τη μισθωτική αξία της οικοδομής, ο προσδιορισμός του εισοδήματος που προκύπτει από αυτή γίνεται αφού αυτή συγκριθεί με άλλες οικοδομές που εκμισθώνονται κάτω από παρόμοιες συνθήκες. Θεωρείται ότι υπάρχει περίπτωση δυσανάλογου μισθώματος, σε σχέση με τη μισθωτική αξία της οικοδομής, όταν η μισθωτική αξία της είναι ανώτερη από το μίσθωμα που δηλώνεται σε ποσοστό δεκαπέντε τοις εκατό (15%) τουλάχιστον του μισθώματος αυτού.».

B) Στο ίδιο άρθρο (άρθρο 22 του Ν. 2238/1994, παράγραφος 1) ορίζεται επίσης ότι: «Ειδικώς, το εισόδημα αυτό δεν μπορεί να είναι μικρότερο από το τριάντισι τοις εκατό (3,5%) της αξίας του ακινήτου, που εκμισθώνεται και χρησιμοποιείται ως κατοικία, όπως η αξία αυτή προσδιορίζεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν.1249/ 1982, για τις περιοχές που ισχύει κάθε φορά το σύστημα αυτό. Ο φορολογούμενος μπορεί να αμφισβητήσει τον καθορισμό της μισθωτικής αξίας αυτού του ακινήτου, εφόσον από εξαιρετικούς λόγους, που ανάγονται αποκλειστικά στους παράγοντες που επηρεάζουν τη μισθωτική αξία του, αυτή είναι μικρότερη από το τριάντισι τοις εκατό (3,5%) της πιο πάνω αξίας του. Η επίκληση των λόγων αυτών, καθώς και η προσαγωγή των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων γίνεται με την προσφυγή, η οποία ασκείται από το φορολογούμενο, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις μέχρι την 31η Δεκεμβρίου του οικείου οικονομικού έτους.».

Οι ελεγχόμενοι δεν προσκόμισαν στον έλεγχο αλλά ούτε και συνημμένα της ενδικοφανούς τους προσφυγής, αποδεικτικά στοιχεία που να τεκμηριώνουν την ύπαρξη παραγόντων που καθιστούν τη μισθωτική αξία του εξεταζόμενου ακινήτου **κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις 2012 και 2013** μικρότερη από αυτή που προσδιόρισε ο έλεγχος.

Γ) Ο ελεγχόμενος αμφισβητεί τη μισθωτική αξία της εν λόγω οικοδομής όπως αυτή προσδιορίστηκε από τον έλεγχο, ισχυριζόμενος ότι το κτίριο ήταν ημιτελές κατά τη χρήση 2002 οπότε και το εκμίσθωσε στην ως άνω εταιρεία. Ο έλεγχος διενεργήθηκε στις χρήσεις 2012, 2013 και 2014 κατά τις οποίες δεν προκύπτει από κανέναν ισχυρισμό του ελεγχόμενου, δήλωσή του ή προσκομισθέν δικαιολογητικό, ότι το κτίριο ήταν ημιτελές. Ούτως ή άλλως, από καμία δήλωση του ελεγχόμενου (έντυπα Ε2, Ε9) δεν προκύπτει ότι το ανωτέρω κτίριο ήταν ημιτελές ακόμη και κατά τη σύναψη του από 10/10/2002 ιδιωτικού συμφωνητικού εμπορικής μίσθωσης του προσφεύγοντα με την εταιρεία «.....» όπως ο ίδιος ισχυρίζεται.

Δ) Ο έλεγχος, για τον προσδιορισμό της μισθωτικής αξίας της εν λόγω οικοδομής, σύγκρινε τα μισθώματα που ο ελεγχόμενος (εκμισθωτής) δήλωνε ότι εισέπραττε από την εταιρεία «.....» με τα μισθώματα που η εταιρεία «.....» (υπεκμισθώτρια) δήλωνε ότι εισέπραττε από τρίτους (υπομισθωτές) **κατά τις χρήσεις 2012 και 2013, για την ίδια οικοδομή, στην ίδια κατάσταση και υπό τις ίδιες συνθήκες όπως αυτές ίσχυαν κατά την ίδια**

χρονική περίοδο (χρήσεις 2012 και 2013) και όχι κατά την περίοδο εκμίσθωσης του ακινήτου από τον προσφεύγοντα στην εταιρεία το 2002.

Ε) Όπως προκύπτει και από το από 10/10/2002 ιδιωτικό συμφωνητικό εμπορικής μίσθωσης που προσκομίσθηκε, το μισθίο κατά τη συμβατική ή οποιαδήποτε άλλη λήξη της μίσθωσης, θα παραδοθεί στον εκμισθωτή δηλαδή στον ελεγχόμενο. Συνεπώς, τα μισθώματα που εισέπραξε ο ελεγχόμενος από την υπεκμισθώτρια κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις, στην πραγματικότητα επηρεάζονται από τις βελτιώσεις-επενδύσεις ύψους €215.622,24 που όπως ο ίδιος επικαλείται διενήργησε η υπεκμισθώτρια εταιρεία στην εν λόγω οικοδομή από το 2004 έως το 2011. Για την απόδειξη της διενέργειας των εν λόγω δαπανών από την εταιρεία, οι προσφεύγοντες προσκόμισαν συνημμένα της ενδικοφανούς τους προσφυγής, εκτύπωση του λογαριασμού 38.00.00.000 - Ταμείο Αναλυτικά (Σχετικό 7Α, 7Β το οποίο όμως δε φέρει βεβαίωση ότι είναι ακριβές αντίγραφο των τηρούμενων στην εταιρεία λογιστικών αρχείων) από 1/1/2013 έως 31/12/2014 από την οποία αφενός δεν προκύπτουν οι επικαλούμενες δαπάνες, αφετέρου δεν είχε τεθεί υπόψη του ελέγχου πριν την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων και συνεπώς πρόκειται για **νέο στοιχείο**.

ΣΤ) Βάσει των δεδομένων των δηλώσεων Ε2 των προσφευγόντων στην εφαρμογή TAXIS, οι προσφεύγοντες **συνεχίζουν να δηλώνουν ως μισθωτή των ακινήτων τους** επί των οδών & στα και στο, **την εταιρεία «.....»** και κατά τις χρήσεις 2015, 2016 και 2017 ήτοι **και μετά τη λήξη της διάρκειας του από 10/10/2002 ιδιωτικού συμφωνητικού εμπορικής μίσθωσης του προσφεύγοντα με την εταιρεία «.....» η οποία οριζόταν έως την 09/10/2014.** Συνεπώς, το μισθίο δεν παραδόθηκε στον εκμισθωτή – προσφεύγοντα κατά τη λήξη της μίσθωσης όπως οριζόταν στο ανωτέρω ιδιωτικό συμφωνητικό **και άρα οι βελτιώσεις που πραγματοποιήθηκαν από την εταιρεία «.....» παρέμειναν στο κτίριο ιδιοκτησίας του προσφεύγοντα** σε αντίθεση με τα οριζόμενα στο άρθρο 10 του ιδιωτικού συμφωνητικού σύμφωνα με το οποίο κατά τη συμβατική λήξη της μίσθωσης η μισθώτρια οφείλει να παραδώσει στον εκμισθωτή το μισθίο στην ίδια κατάσταση που το παρέλαβε.

Ζ) Συνολικό ποσό €23.164,85 που αφορούσε ενοίκια που φορολογήθηκαν στην εταιρεία «.....» πιστώθηκε κατά τη διάρκεια των ελεγχόμενων χρήσεων στους τραπεζικούς λογαριασμούς των ελεγχόμενων στην Ελλάδα όπως οι ίδιοι επικαλέστηκαν και όπως διαπιστώθηκε από τον έλεγχο μέσω της εφαρμογής Ε.Λ.Α.Ε.Π.Π.

Η) Αναφορικά με το 1-2 κατάσταση ισογείου που όπως ισχυρίζονται οι προσφεύγοντες έχει εκμισθωθεί βάσει του από 23.10.2004 Ιδιωτικού Συμφωνητικού Εμπορικής Μίσθωσης [πρβλ. ΣΧΕΤΙΚΟ 4Β] από την εταιρεία με την επωνυμία «.....» στον του καθώς βάσει της υπ' αριθμ./2004 συμβολαιογραφικής πράξης «Μεταβίβασης ποσοστών εξ αδιαιρέτου οικοπέδου και εργολαβικού συμβολαίου» συμβολαιογράφου του ο προσφεύγων μεταβίβασε το εν λόγω κατάστημα στην εταιρεία

«.....», σημειώνεται ότι ο εν λόγω ισχυρισμός δεν είχε προβληθεί στον έλεγχο και το εν λόγω συμβολαιογραφικό έγγραφο δεν είχε τεθεί υπόψη του ελέγχου πριν την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων και συνεπώς πρόκειται για **νέα στοιχεία**. Επί του εν λόγω ισχυρισμού ο έλεγχος αναφέρει ότι κατά τις ελεγχθείσες χρήσεις πιστώθηκαν στους προσωπικούς λογαριασμούς των προσφευγόντων χρηματικά ποσά συνολικού ύψους €850,00 με περιγραφή «.....» ενώ αντίστοιχα από τα στοιχεία που έχουν τεθεί στη διάθεση του ελέγχου δεν παρατηρούνται πιστώσεις από τον συγκεκριμένο μισθωτή στον λογαριασμό της εταιρείας στη του οποίου η κίνηση είχε προσκομισθεί στον έλεγχο.

Θ) Αναφορικά με τις προσκομισθείσες φωτογραφίες του ακινήτου επί της οδού και στα (Σχετικά 3Α, 3Β, 3Γ), αυτές είχαν προσκομισθεί και κατά τη διάρκεια του ελέγχου και δεν αποτελούν αξιόπιστο αποδεικτικό μέσο. Τα φύλλα υπολογισμού αξίας του ακινήτου ετών 1994 και 1995 (Σχετικό 5) επίσης δεν παράγουν κάποιο αποτέλεσμα για τους λόγους που έχουν περιγραφεί στην παράγραφο **(Δ)**.

Για τη διαφορά του εισοδήματος από ακίνητα που προέκυψε από το ακίνητο της συζύγου του επί της οδού στο, οι προσφεύγοντες δεν προέβαλαν συγκεκριμένο ισχυρισμό ούτε σχετικό δικαιολογητικό πλην ότι ισχύουν ίδια δεδομένα με αυτά του προσφεύγοντα.

Κατόπιν όλων των ανωτέρω, ο έλεγχος κρίνει τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο αβάσιμο και συνεπώς απορριπτέο.

Μετά την αξιολόγηση των ανωτέρω ισχυρισμών των προσφευγόντων και των σχετικών δικαιολογητικών που υποβάλλουν συνημμένα της ενδικοφανούς τους προσφυγής, ο έλεγχος διατηρεί τις απόψεις του όπως αυτές αναλυτικά παρατέθηκαν και στις σελίδες 254-257 της από 19/12/2018 οικείας Έκθεσης Ελέγχου του άρθρ. 28 Ν.4174/2013 που επισυνάπτεται και παρατηρεί τα εξής:

Ο έλεγχος, όπως αναλυτικά παρέθεσε στις σελίδες 254-257 της σχετικής Έκθεσης Ελέγχου, διαπίστωσε στο χρονικό διάστημα 01/01/2012-20/08/2013 στον λογαριασμό στην Ltd με δικαιούχους τους προσφεύγοντες, μη φορολογημένες πιστώσεις συνολικού ύψους €25.740,78 οι οποίες αποτέλεσαν τμήμα των ποσών που εμβάσθηκαν στην Ελλάδα στο χρονικό διάστημα 21/08/2013-18/08/2014. Βάσει λοιπόν των οριζόμενων στο **άρθρο 48 παρ. 3 του Ν. 2238/1994**, η πραγματική πηγή των πιστώσεων-εμβασμάτων στην Ελλάδα **τη χρήση 2013** ύψους €17.850,00 αποδείχθηκε (λογαριασμός στην) ενώ βάσει των οριζόμενων στο **άρθρο 39 του Ν. 4174/2013** («Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, **καθώς επίσης και** ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές

διατάξεις»), για τα ποσά των πιστώσεων-εμβασμάτων στην Ελλάδα τη χρήση 2014 αποδείχθηκε μεν η πραγματική πηγή τους (λογαριασμός στην), δεν αποδείχθηκε όμως ότι αυτή υπήχθη σε νόμιμη φορολογία έως του ποσού των €25.740,78 και συνεπώς ποσά συνολικού ύψους €25.740,78 που μεταφέρθηκαν στην Ελλάδα από τον εν λόγω κυπριακό λογαριασμό ορθά φορολογήθηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 4 του Ν. 4172/2013 που ισχύει για τη χρήση 2014.

Συνεπώς, ο έλεγχος κρίνει τον δεύτερο προβαλλόμενο λόγο αβάσιμο και συνεπώς απορριπτό.

.....

Μετά την αξιολόγηση των ανωτέρω ισχυρισμών των προσφευγόντων και των σχετικών δικαιολογητικών που υποβάλλουν συνημμένα της ενδικοφανούς τους προσφυγής, ο έλεγχος διατηρεί τις απόψεις του όπως αυτές αναλυτικά παρατέθηκαν και στις σελίδες 263-264 της από 19/12/2018 οικείας Έκθεσης Ελέγχου του άρθρ. 28 Ν.4174/2013 που επισυνάπτεται και παρατηρεί τα εξής:

A) Ο έλεγχος, όπως αναφέρεται και στη σελίδα 263 της από 19/12/2018 οικείας Έκθεσης Ελέγχου, δεν προσδιόρισε προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων για τη χρήση 2012 στους προσφεύγοντες όπως αναλυτικά παρατέθηκε και στις ενότητες 8.1.8 και 8.1.10 της Έκθεσης Ελέγχου. Ο έλεγχος ουδέποτε εξέτασε την συμμετοχή του προσφεύγοντα στην αύξηση εταιρικού κεφαλαίου της εταιρείας «.....» αναφορικά με το ΠΟΘΕΝ ΕΣΧΕΣ ή την εφαρμογή τεκμηρίου όπως τεχνηέντως επιμένουν να ισχυρίζονται οι προσφεύγοντες στην ενδικοφανή προσφυγή τους, παρά μόνο εξέτασε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσης του χρηματικού ποσού των €150.000,00 με το οποίο συμμετείχε στην ανωτέρω εταιρική πράξη, η οποία προέλευση δεν αποδείχθηκε. Συνεπώς ο ισχυρισμός τους περί ΠΟΘΕΝ ΕΣΧΕΣ και τεκμηρίων δεν σχετίζεται με τα αποτελέσματα του ελέγχου και κρίνεται απορριπτός.

B) Αναφορικά με τον ισχυρισμό για την ύπαρξη διαθέσιμου μη αναλωθέντος κεφαλαίου ποσού €647.020,29 οικ. ετών 2005 – 2012 το οποίο ουδέποτε εκλήθη ο ελεγχόμενος να δηλώσει και την είσπραξη από τον ελεγχόμενο σε μετρητά, ενοικίων συνολικού ύψους €176.879,52 από την εταιρεία «.....», ο έλεγχος έχει ήδη τοποθετηθεί διεξοδικά στην από 19/12/2018 οικεία Έκθεση Ελέγχου και ειδικότερα στις σελίδες 263-264 στις οποίες αναφέρει ρητά τα εξής: «Όπως περιγράφηκε στην ενότητα 8.1.3.1 της παρούσας έκθεσης, σύμφωνα με την με αριθμό τροποποίηση και κωδικοποίηση εταιρικού καταστατικού συμβολαιογράφου που προσκομίσθηκε συνημμένα του με αρ. πρωτ. /2018 υπομνήματος του ελεγχόμενου, την 20-04-2012 πραγματοποιήθηκε αύξηση εταιρικού κεφαλαίου της εταιρείας «.....» κατά €150.000,00 τα οποία ο ελεγχόμενος κατέβαλε σε μετρητά στο ταμείο της εταιρείας. Από τα δεδομένα της εφαρμογής Ε.Λ.Α.Ε.Π.Π. που έχει στη διάθεσή του ο έλεγχος δεν προέκυψαν εφάπαξ ή έστω τμηματικές εκταμιεύσεις του ποσού από τραπεζικούς λογαριασμούς των ελεγχόμενων. Από

κανένα άλλο διαθέσιμο στον έλεγχο στοιχείο δεν προέκυψε η πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσης του εν λόγω χρηματικού ποσού.

Ο ελεγχόμενος στην απάντησή του στο με αρ. βιβλίου -/2018 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, προσκόμισε πίνακα με ενοίκια καταβληθέντα σε μετρητά από την εταιρεία «.....» στον ίδιο, από τη χρήση 2003 έως τη χρήση 2011 συνολικού ύψους €176.879,52 ο οποίος δεν φέρει κανένα στοιχείο γνησιότητας ούτε προκύπτει η εξαγωγή του από τα βιβλία της εταιρείας όπως επικαλείται. Επίσης, δεν προσκομίσθηκαν τα απαραίτητα τραπεζικά παραστατικά από τα οποία να προκύπτει η ανάληψη χρηματικών ποσών από λογαριασμούς της εταιρείας εκ μέρους των ελεγχόμενων κατά το επικαλούμενο χρονικό διάστημα ούτε προέκυψε ύπαρξη δοσοληπτικών λογαριασμών λογαριασμός 33.08 – «Δοσοληπτικοί λογ/σμοί διαχειριστών» βάσει των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων ο οποίος θα έπρεπε να τηρείται για τυχόν μεταφερόμενα ποσά μεταξύ του ταμείου της εταιρείας και της διαχειρίστριας κας
.....-, ούτε προσκομίσθηκε τυχόν έγγραφη συμφωνία δανείου μεταξύ της εταιρείας και της ελεγχόμενης (ΠΟΛ 1175/16/11/2017 ενότητα 5.4).

Επίσης, ο ελεγχόμενος προσκόμισε πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου από το οικονομικό έτος 2005 με διαθέσιμο κεφάλαιο στη χρήση 2012 ύψους €647.020,29 στον οποίο έχει χρησιμοποιήσει τεκμαρτές δαπάνες προκειμένου να προσδιορίσει το συνολικό διαθέσιμο κεφάλαιο. Με βάση τα όσα ορίζονται στην ενότητα Α'§1 του με αρ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/05-11-2015 εγγράφου της Διεύθυνσης Ελέγχων «Σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 15,16, 17, 18 και 19 του ν. 2238/1994, καθώς και σύμφωνα με διευκρινιστικές εγκυκλίους και διοικητικές λύσεις που είχαν εκδοθεί μέχρι και 31 Δεκεμβρίου 2013, προβλέπεται προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με βάση τις δαπάνες διαβίωσης των φορολογουμένων και των προσώπων που συνοικούν με αυτόν και τον βαρύνουν, όταν το συνολικό ποσό που προσδιορίζεται με τα ως άνω σχετικά άρθρα είναι ανώτερο από το συνολικό εισόδημά του. Πιο συγκεκριμένα, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης ζ' της παρ. 2 του άρθρου 19 του ανωτέρω νόμου, η προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων περιορίζεται ή καλύπτεται μεταξύ άλλων, με ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο.». Ο έλεγχος όπως αναλυτικά παρατέθηκε και στις ενότητες 8.1.8 και 8.1.10 της παρούσας, δεν προσδιόρισε προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων για τη χρήση 2012 στους ελεγχόμενους συνεπώς η ανάλωση κεφαλαίου δεν έχει εφαρμογή στην περίπτωση τους.

Η καταβολή του εν λόγω χρηματικού ποσού σε μετρητά στο ταμείο της εταιρείας «.....», είναι πραγματικό γεγονός και οι ελεγχόμενοι, με τα στοιχεία που προσκόμισαν δεν προσδιόρισαν την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσης του ανωτέρω ποσού σε μετρητά, τον τρόπο με τον οποίο περιήλθε πραγματικά στην κατοχή τους με τη μορφή μετρητών ούτε τη χρονική/-ές στιγμή/-ές κατά την/-ις οποία/-ες αυτό έλαβε χώρα. Αν η πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσης του ανωτέρω ποσού είχε προσδιορισθεί από τους ελεγχόμενους, τότε σίγουρα το ποσό προκειμένου να γίνει δεκτό δεν θα έπρεπε να υπερβαίνει το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών.

Ως εκ τούτου, δεν απέδειξαν ότι το εν λόγω ποσό έχει φορολογηθεί με συγκεκριμένες διατάξεις ή απαλλάσσεται του φόρου με ειδική διάταξη. Συνεπώς, οι ισχυρισμοί των ελεγχόμενων δεν γίνονται δεκτοί και το ποσό των €150.000,00 φορολογείται ως εισόδημα του ελεγχόμενου από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελμάτων της χρήσης 2012, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 §3 του Ν.2238/1994 όπως αυτό τροποποιήθηκε από το άρθρο 15 §3 του Ν. 3888/2010 (Φ.Ε.Κ. 175 Α').»

Ο έλεγχος πράγματι ουδέποτε κάλεσε τον προσφεύγοντα να δηλώσει την ύπαρξη διαθέσιμου μη αναλωθέντος κεφαλαίου καθώς αφενός το επίμαχο χρηματικό ποσό δεν δηλώθηκε οικειοθελώς από τον προσφεύγοντα αλλά διαπιστώθηκε από τον έλεγχο, αφετέρου του κοινοποιήθηκε με το με αρ. βιβλίου 386 - 387/14/11/2018 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου στο οποίο απάντησε προσκομίζοντας ο ίδιος μεταξύ άλλων σχετικό πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου. Ούτως ή άλλως, δεν προβλεπόταν από τις διατάξεις βάσει των οποίων εκδόθηκε η σχετική εντολή μερικού ελέγχου (ίδη σελίδες 3 και 4 της σχετικής Έκθεσης Ελέγχου) σχετικό δικαίωμα ή υποχρέωση του ελέγχου να αιτηθεί τη χορήγηση του στοιχείου αυτού από τους προσφεύγοντες.

Γ) Αναφορικά με τον ισχυρισμό III γ), ο έλεγχος παρατηρεί την παράφραση και συνεπώς παρερμηνεία των όσων αναφέρθηκαν στη σελίδα 263 της σχετικής Έκθεσης Ελέγχου αλλά και αμέσως ανωτέρω τα οποία είναι βάσει της Έκθεσης Ελέγχου τα εξής: «Όπως περιγράφηκε στην ενότητα 8.1.3.1 της παρούσας έκθεσης, σύμφωνα με την με αριθμό τροποποίηση και κωδικοποίηση εταιρικού καταστατικού συμβολαιογράφου που προσκομίσθηκε συνημμένα του με αρ. πρωτ./2018 υπομνήματος του ελεγχόμενου, την 20-04-2012 πραγματοποιήθηκε αύξηση εταιρικού κεφαλαίου της εταιρείας «.....» κατά €150.000,00 τα οποία ο ελεγχόμενος κατέβαλε σε μετρητά στο ταμείο της εταιρείας. Από τα δεδομένα της εφαρμογής Ε.Λ.Α.Ε.Π.Π. που έχει στη διάθεσή του ο έλεγχος δεν προέκυψαν εφάπαξ ή έστω τμηματικές εκταμιεύσεις του ποσού από τραπεζικούς λογαριασμούς των ελεγχόμενων. Από κανένα άλλο διαθέσιμο στον έλεγχο στοιχείο δεν προέκυψε η πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσης του εν λόγω χρηματικού ποσού.». Είναι σαφές και ταυτόχρονα προφανές ότι η πρακτική που εφάρμοσε ο έλεγχος ήταν η πλήρης αξιοποίηση των διαθέσιμων σε αυτόν στοιχείων στα οποία συμπεριλαμβάνονται τα δεδομένα της εφαρμογής Ε.Λ.Α.Ε.Π.Π. (κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών που είναι διαθέσιμες στον έλεγχο από την 02/01/2012 - πρώτη ημέρα της ελεγχόμενης περιόδου και όχι αυθαίρετη επιλογή του ελέγχου όπως επικαλούνται οι προσφεύγοντες) ώστε να διαπιστώσει την πηγή προέλευσης του χρηματικού ποσού των €150.000,00 που διέθετε ο προσφεύγων κατά την 20/04/2012 με τη μορφή μετρητών. Τα δεδομένα του ελέγχου έχουν παρατεθεί άλλωστε διεξοδικά στις σελίδες 4-16 της σχετικής Έκθεσης Ελέγχου. Στη συνέχεια εφόσον δεν κατέστη δυνατό να διαπιστωθεί η πραγματική πηγή προέλευσης του ανωτέρω ποσού από τα διαθέσιμα στον έλεγχο στοιχεία, αυτό συμπεριλήφθηκε στον προσωρινό προσδιορισμό φορολογητέου εισοδήματος του προσφεύγοντα, κοινοποιήθηκε νόμιμα σε αυτόν με το με αρ. βιβλίου -/2018 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου την 20/11/2018 και του δόθηκε προθεσμία 20 (είκοσι) ημερών να

διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τα αποτελέσματα του ελέγχου βάσει των όσων ορίζονται στο άρθρο 28 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.).

Δ) Αναφορικά με τον ισχυρισμό περί χρήσης έμμεσων τεχνικών ελέγχου και επίκλησης από τους προσφεύγοντες σχετικών εγκυκλίων, ο έλεγχος αντιπαραθέτει τα εξής αναφερόμενα και στις σελίδες 3 και 4 της σχετικής Έκθεσης Ελέγχου: Ο έλεγχος διενεργήθηκε και για τους δύο προσφεύγοντες «σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 23, 24, 25 και 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας Ν.4174/2013 (ΦΕΚ 170Α), του άρθρου 66 του Ν.2238/1994 (ΦΕΚ 151Α), του άρθρου 48 του Ν.2859/2000 (ΦΕΚ 248Α), του άρθρου 28 παράγραφος 2 του Ν.3296/2004 (ΦΕΚ 253Α), του άρθρου 9Α του Ν.2523/1997 (ΦΕΚ 179Α), τη με αριθμό Δ. ΟΡΓ. Α 1115805 ΕΞ 2017/31-07-2017 (ΦΕΚ Β 2743/2017) Απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει, περί μεταβίβασης αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότησης υπογραφής και του τέταρτου εδαφίου της παρ. 3 του άρθρου 72 του Ν.4174/2013 όπως ισχύει, για διενέργεια στους ως άνω φορολογούμενους μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος». Ουδέποτε ο έλεγχος αιτήθηκε τροποποίηση των σχετικών εντολών ελέγχου ώστε να προβλέπεται ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης με έμμεσες μεθόδους/τεχνικές καθώς δε συνέτρεχε λόγος και συνεπώς δεν είχε σχετικό δικαίωμα ή υποχρέωση να αιτηθεί τη χορήγηση στοιχείων που προβλέπονται στις σχετικές εγκυκλίους περί έμμεσων τεχνικών ελέγχου από τους προσφεύγοντες όπως οι ίδιοι επικαλούνται στην ενδικοφανή προσφυγή τους.

Συνοψίζοντας, το τυχόν επαρκές πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών δεν αποτελεί συνθήκη ικανή για την τεκμηρίωση του πραγματικού γεγονότος της κατοχής χρηματικού ποσού σε μετρητά (εν προκειμένω ύψους €150.000,00) από τους προσφεύγοντες, παρά μόνο αναγκαία. Κρίσιμο είναι να προσδιορισθεί η πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσης του ανωτέρω ποσού από τους προσφεύγοντες -δεδομένου ότι όπως προαναφέρθηκε αυτό δεν κατέστη δυνατό να προσδιορισθεί από τα διαθέσιμα στον έλεγχο στοιχεία- καθώς και ότι το εν λόγω ποσό έχει φορολογηθεί με συγκεκριμένες διατάξεις ή απαλλάσσεται του φόρου με ειδική διάταξη (άρθρο 48 παρ. 3 Ν. 2238/1994).

Το ανωτέρω άλλωστε έχει περιγραφεί επαρκώς και στην από 19/12/2018 Έκθεση Ελέγχου του άρθρ.28 Ν.4174/2013: «Η καταβολή του εν λόγω χρηματικού ποσού σε μετρητά στο ταμείο της εταιρείας «.....», είναι πραγματικό γεγονός και οι ελεγχόμενοι, με τα στοιχεία που προσκόμισαν δεν προσδιόρισαν την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσης του ανωτέρω ποσού σε μετρητά, τον τρόπο με τον οποίο περιήλθε πραγματικά στην κατοχή τους με τη μορφή μετρητών ούτε τη χρονική/-ές στιγμή/-ές κατά την/-ις οποία/-ες αυτό έλαβε χώρα. Αν η πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσης του ανωτέρω ποσού είχε προσδιορισθεί από τους ελεγχόμενους, τότε σίγουρα το ποσό προκειμένου να γίνει δεκτό δεν θα έπρεπε να υπερβαίνει το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών.

Ως εκ τούτου, δεν απέδειξαν ότι το εν λόγω ποσό έχει φορολογηθεί με συγκεκριμένες διατάξεις ή απαλλάσσεται του φόρου με ειδική διάταξη. Συνεπώς, οι ισχυρισμοί των ελεγχόμενων δεν γίνονται δεκτοί και το ποσό των €150.000,00 φορολογείται ως εισόδημα του ελεγχόμενου από υπηρεσίες

ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης 2012, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 §3 του Ν.2238/1994 όπως αυτό τροποποιήθηκε από το άρθρο 15 §3 του Ν. 3888/2010 (Φ.Ε.Κ. 175 Α').»

Δεδομένου ότι κανένας νέος ισχυρισμός δεν προβλήθηκε και κανένα νέο στοιχείο δεν προσκομίστηκε με την ενδικοφανή προσφυγή, ο έλεγχος κρίνει τον τρίτο προβαλλόμενο λόγο αβάσιμο και συνεπώς απορριπτέο.

.....
Μετά την αξιολόγηση του ανωτέρω προβαλλόμενου λόγου των προσφευγόντων και των σχετικών δικαιολογητικών που υποβάλλουν συνημμένα της ενδικοφανούς τους προσφυγής, ο έλεγχος διατηρεί τις απόψεις του όπως αυτές αναλυτικά παρατέθηκαν και στις σελίδες 260-262 της από 19/12/2018 οικείας Έκθεσης Ελέγχου του άρθρ. 28 Ν.4174/2013 που επισυνάπτεται και παρατηρεί τα εξής:

Επί του ανωτέρω προβαλλόμενου λόγου οι προσφεύγοντες προβάλλουν τον ίδιο ισχυρισμό που προέβαλλαν και στην απάντησή τους στο με αρ. βιβλίου -/2018 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου και συνημμένα της ενδικοφανούς τους προσφυγής προσκόμισαν για τη διαχειριστική χρήση 01.01.2014 – 31.12.2014, απλή εκτύπωση της αναλυτικής καρτέλας του ταμείου της εταιρείας με την επωνυμία «.....» (Σχετικό 12), η οποία είχε προσκομισθεί και κατά τη διάρκεια του ελέγχου και έχει ήδη αξιολογηθεί.

Συγκεκριμένα ισχυρίστηκαν και ισχυρίζονται ότι «η διαφορά ποσού €29.095,26 που προσδιορίστηκε από τον έλεγχο ως εισόδημα από μισθωτές εργασίες χρήσης 2014 της ελεγχόμενης, αποτελεί α) μεταφορά χρημάτων από τον λογαριασμό της εταιρείας για καταβολή ενοικίων για την χρήση 2014 ποσού συνολικά 12.372€ στον Ι. και ποσού συνολικά 3.534€ στην και β) ποσό 14.355€ εμφανίζεται σαν πληρωμές από ταμείο της εταιρείας για ποσά κάτω των 500€ τα οποία αποτελούν καθημερινές μικρές πληρωμές που πραγματοποίησε η διαχειρίστρια κα. με δικά της χρήματα για λογαριασμό της εταιρείας και εκ των υστέρων μετέφερε τα χρήματα αυτά από το ταμείο της εταιρείας σε προσωπικό της λογαριασμό.» όπως έχει ήδη παρατεθεί και στη σελίδα 260 της Έκθεσης Ελέγχου. Συνεπώς ο έλεγχος έχει ήδη τοποθετηθεί επί αυτού στην από 19/12/2018 Έκθεση Ελέγχου του άρθρ. 28 Ν.4174/2013 ως εξής: «Τα ποσά που ο έλεγχος προσδιόρισε ως εισόδημα από μισθωτές εργασίες χρήσης 2014 της ελεγχόμενης και τα οποία προέκυψαν από την επεξεργασία της εφαρμογής Ε.Λ.Α.Ε.Π.Π. απεικονίζονται συνοπτικά στον παρακάτω πίνακα:

REC ID	Επωνυμία Τράπεζας	Αριθμός Λογαριασμού	Ημερ/νία Συναλλαγής	Περιγραφή Κωδικού Συναλλαγής Τραπέζης	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό σε Ευρώ	Λογαριασμός Προέλευσης Ποσού
4440	15/01/2014	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	TAMEIO	3.000,00	.....
4629	19/05/2014	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	TAMEIO	4.000,00	.....
4674	10/06/2014	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	TAMEIO	5.000,00	.....

4732	.....	.....	08/07/2014	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	TAMEIO	2.000,00	..........
4778	.....	.....	04/08/2014	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	TAMEIO	500,00	..........
4822	.....	.....	09/09/2014	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	TAMEIO	3.000,00	..........
4851	.....	.....	26/09/2014	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	TAMEIO	3.000,00	..........
4887	.....	.....	24/10/2014	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	TAMEIO	3.700,00	..........
4929	.....	.....	24/11/2014	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	TAMEIO	3.000,00	..........
4982	.....	.....	29/12/2014	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	TAMEIO	3.600,00	..........
ΣΥΝΟΛΟ						30.800,00	

Όπως έχει αναλυθεί και στον **πίνακα πιστώσεων της ενότητας 8.1.3**, οι ελεγχόμενοι πριν τη σύνταξη του Σημειώματος Διαπιστώσεων είχαν προσκομίσει κίνηση του λογαριασμού με αριθμό της εταιρείας «.....» από την αξιολόγηση της οποίας προέκυψαν πράγματι οι ανωτέρω μεταφορές στον λογαριασμό των ελεγχόμενων. Όμως, όπως επίσης επισημάνθηκε και στο Σημείωμα Διαπιστώσεων, μέχρι τη σύνταξη της παρούσας Έκθεσης Ελέγχου δεν προσκομίσθηκε κανένα δικαιολογητικό-παραστατικό από το οποίο να προκύπτει, όπως επικαλούνται οι ελεγχόμενοι, η διενέργεια από την ελεγχόμενη-διαχειρίστρια συγκεκριμένων δαπανών της εταιρείας, το είδος αυτών και το ύψος τους.

Ο ισχυρισμός τους ότι μέρος των ανωτέρω μεταφορών αποτελεί και η απόδοση ενοικίων από την εταιρεία στους ελεγχόμενους, δεν τεκμηριώνεται καθώς δεν προκύπτει ούτε από τον λογαριασμό των ελεγχόμενων ούτε από τον λογαριασμό της εταιρείας. Αντιθέτως, από την κίνηση του λογαριασμού με αριθμό της εταιρείας «.....» που προσκομίσθηκε από 01/01/2013 έως 31/12/2014, εκτός από τις ανωτέρω μεταφορές συνολικού ύψους €30.800,00 που διαπιστώθηκαν προς τον λογαριασμό των ελεγχόμενων, διαπιστώθηκαν επίσης και οι κάτωθι αναλήψεις από τη διαχειρίστρια-ελεγχόμενη:

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ GR6302600200000150200313130 "ΔΙΕΘΝΗΣ ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ"		
ΗΜ/ΝΙΑ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΠΟΣΟ
14/02/2014	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	1.500,00 €
14/03/2014	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	800,00 €
08/04/2014	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	750,00 €
07/05/2014	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	1.000,00 €
03/06/2014	.....	3.000,00 €
16/06/2014	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	1.000,00 €
23/06/2014	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	500,00 €
01/07/2014	.....	1.000,00 €
11/08/2014	.....	1.000,00 €

19/08/2014	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	1.300,00 €
10/09/2014	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	1.000,00 €
14/10/2014	.....	1.500,00 €
19/11/2014	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	800,00 €
12/12/2014	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	1.500,00 €
ΣΥΝΟΛΟ ΧΡΗΣΗΣ 2014		16.650,00 €

Συνεπώς, τα ποσά που αποδόθηκαν κατά τη χρήση 2014 από την εταιρεία στην ελεγχόμενη είτε με μετρητά είτε με μεταφορά στον λογαριασμό της, ανήλθαν σε €47.450,00 (€30.800,00+€16.650,00). Το συνολικό ακαθάριστο εισόδημα από ενοίκια που δήλωσαν οι δύο ελεγχόμενοι ότι έλαβαν από την εταιρεία «.....» κατά τη χρήση 2014 ανήλθε σε €14.880,00 ήτοι σημαντικά μικρότερο από τα ποσά που περιήλθαν στην κατοχή της ελεγχόμενης από την εταιρεία.

Επιπλέον, αφενός η καρτέλα ταμείου της εταιρείας «.....» που προσκομίσθηκε δεν είναι θεωρημένη αφετέρου δεν προσκομίσθηκε λογαριασμός 33.08 – «Δοσοληπτικοί λογ/σμοί διαχειριστών» βάσει των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων ο οποίος θα έπρεπε να τηρείται για τα μεταφερόμενα ποσά μεταξύ του ταμείου της εταιρείας και της διαχειρίστριας, ούτε τυχόν έγγραφη συμφωνία δανείου μεταξύ της εταιρείας και της ελεγχόμενης. Συνεπώς, βάσει των όσων ορίζονται στην ΠΟΛ 1175/16/11/2017 ενότητα 5.4., τα ποσά που εισέπραξε η ελεγχόμενη από την εταιρεία «.....» δεν αποτελούν προσαύξηση περιουσίας. Όμως, βάσει των όσων αναφέρθηκαν ανωτέρω και των όσων ορίζονται στο άρθρο 13 παρ. 3 του Ν. 4172/2013 και στην ΠΟΛ 1175/16/11/2017 ενότητα 5.4., δεν συνιστούν ούτε δάνειο και συνεπώς λογίζονται ως παροχή σε είδος της εταιρείας προς την ελεγχόμενη.»

Τέλος, αναφέρουν ότι επιφυλάσσονται να προσκομίσουν εντός ευλόγου χρόνου και τα σχετικά παραστατικά των υπό εξέταση καθημερινών δαπανών για λογαριασμό της εταιρείας τις οποίες ισχυρίζονται ότι κάλυπτε αρχικά η προσφεύγουσα με προσωπικά της χρήματα και εν συνεχεία εισέπραττε το αντίστοιχο ποσό από το ταμείο της εταιρείας. Συνεπώς, δεν προκύπτει κάποιο επιπλέον στοιχείο.

Δεδομένου ότι κανένας νέος ισχυρισμός δεν προβλήθηκε και κανένα νέο στοιχείο δεν προσκομίσθηκε με την ενδικοφανή προσφυγή, ο έλεγχος κρίνει τον τέταρτο προβαλλόμενο λόγο αβάσιμο και συνεπώς απορριπτέο.

.....
Μετά την αξιολόγηση του ανωτέρω προβαλλόμενου λόγου των προσφευγόντων και των σχετικών δικαιολογητικών που υποβάλλουν συνημμένα της ενδικοφανούς τους προσφυγής, ο έλεγχος διατηρεί τις απόψεις του όπως αυτές αναλυτικά παρατέθηκαν και στη σελίδα 258 της από 19/12/2018 οικείας Έκθεσης Ελέγχου του άρθρ. 28 Ν.4174/2013 που επισυνάπτεται και παρατηρεί τα εξής:

Επί του ανωτέρω προβαλλόμενου λόγου οι προσφεύγοντες προβάλλουν τον ισχυρισμό ότι το διαθέσιμο προς ανάλωση οικογενειακό εισόδημα των ελεγχόμενων οικ. ετών 2005 – 2013 αφαιρουμένων των υπολοίπων των τραπεζικών τους λογαριασμών στην Ελλάδα και στην Κύπρο, ήτοι καθαρό ποσό €402.087,51 υπερκαλύπτει το ποσό των πιστώσεων με REC ID 4370, 4389,

4538, 4588 και 4689 συνολικού ύψους €217,16. Όπως ήδη αναφέρθηκε ανωτέρω κατά την διατύπωση της κρίσης του ελέγχου επί του τρίτου προβαλλόμενου λόγου των προσφευγόντων, το τυχόν επαρκές πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών δεν αποτελεί συνθήκη ικανή για την τεκμηρίωση του πραγματικού γεγονότος της κατοχής χρηματικού ποσού σε μετρητά από τους προσφεύγοντες, παρά μόνο αναγκαία. Κρίσιμο είναι να προσδιορισθεί η πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσης του χρηματικού ποσού από τους προσφεύγοντες καθώς και ότι το εν λόγω ποσό έχει φορολογηθεί με συγκεκριμένες διατάξεις ή απαλλάσσεται του φόρου με ειδική διάταξη (άρθρο 48 παρ. 3 Ν. 2238/1994).

Επίσης, οι αποφάσεις της Δ.Ε.Δ. (τις οποίες επικαλούνται οι προσφεύγοντες), σαφώς και δύναται να λαμβάνονται υπόψη από τα ελεγκτικά όργανα της Διοίκησης, κατά την ενάσκηση του ελεγκτικού τους έργου, ωστόσο δεν παράγουν κάποιου είδους δεσμευτικότητα για τα όργανα αυτά (σε αντίθεση με τις διατάξεις της κείμενης νομοθεσίας που περιλαμβάνουν τις εκδοθείσες Εγκυκλίους-Οδηγίες της διοίκησης).

Δεδομένου ότι κανένας νέος ισχυρισμός δεν προβλήθηκε και κανένα νέο στοιχείο δεν προσκομίσθηκε με την ενδικοφανή προσφυγή, ο έλεγχος κρίνει τον πέμπτο προβαλλόμενο λόγο αβάσιμο και συνεπώς απορριπτό.

.....
Μετά την αξιολόγηση του ανωτέρω προβαλλόμενου λόγου των προσφευγόντων και των σχετικών δικαιολογητικών που υποβάλλουν συνημμένα της ενδικοφανούς τους προσφυγής, ο έλεγχος διατηρεί τις απόψεις του όπως αυτές αναλυτικά παρατέθηκαν και στη σελίδα 261 της από 19/12/2018 οικείας Έκθεσης Ελέγχου του άρθρ. 28 Ν.4174/2013 που επισυνάπτεται και παρατηρεί τα εξής:

Προς αιτιολόγηση του ανωτέρω προβαλλόμενου λόγου, οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι οι ανωτέρω πιστώσεις αποτελούν είσπραξη ενοικίων από τα οφειλόμενα της εταιρείας «.....» στους προσφεύγοντες. Από την απλή εκτύπωση του λογαριασμού 38.00.00.000 - Ταμείο Αναλυτικά (Σχετικό 7Α, 7Β το οποίο όμως δε φέρει βεβαίωση ότι είναι ακριβές αντίγραφο των τηρούμενων στην εταιρεία λογιστικών αρχείων) από 1/1/2013 έως 31/12/2014 που προσκομίσθηκε συνημμένα της ενδικοφανούς προσφυγής, η οποία δεν είχε τεθεί υπόψη του ελέγχου πριν την έκδοση των προσαλλόμενων πράξεων και συνεπώς αποτελεί **νέο στοιχείο** όπως προαναφέρθηκε, προκύπτουν μεν αναλήψεις που κατέληξαν στους προσωπικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας όπως έχει ήδη δεχθεί ο έλεγχος, πλην όμως δεν προκύπτει ότι αποτελούν τα οφειλόμενα στους προσφεύγοντες μισθώματα. Δεν υπάρχουν σχετικές περιγραφές στις αντίστοιχες συναλλαγές ούτε στους λογαριασμούς των προσφευγόντων ούτε στον λογαριασμό της εταιρείας. Επίσης, δεν προσκομίσθηκαν οι σχετικές λογιστικές εγγραφές που θα έπρεπε να είχαν διενεργηθεί από την εταιρεία.

Αντιθέτως, από την κίνηση του λογαριασμού με αριθμό της εταιρείας «.....» που προσκομίσθηκε από 01/01/2013 έως 31/12/2014, εκτός από τις ανωτέρω μεταφορές συνολικού ύψους €18.107,09 που διαπιστώθηκαν προς τον

λογαριασμό των προσφευγόντων, διαπιστώθηκαν επίσης και οι κάτωθι αναλήψεις από τη διαχειρίστρια-ελεγχόμενη:

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ "....."		
ΗΜ/ΝΙΑ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΠΟΣΟ
16/01/2013	.....	2.000,00 €
21/02/2013	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	1.500,00 €
13/03/2013	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	3.000,00 €
02/04/2013	.....	2.500,00 €
09/04/2013	.....	5.000,00 €
17/04/2013	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	5.000,00 €
28/05/2013	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	3.119,83 €
28/05/2013	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	900,00 €
01/07/2013	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	1.500,00 €
19/07/2013	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	1.000,00 €
27/08/2013	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	5.000,00 €
17/09/2013	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	2.000,00 €
17/10/2013	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	3.000,00 €
19/11/2013	.....	4.000,00 €
ΣΥΝΟΛΟ ΧΡΗΣΗΣ 2013		39.519,83 €

Συνεπώς, τα ποσά που αποδόθηκαν κατά τη χρήση 2013 από την εταιρεία στην ελεγχόμενη είτε με μετρητά είτε με μεταφορά στον λογαριασμό της, ανήλθαν σε **€57.626,92** (€18.107,09 + €39.519,83). Το συνολικό ακαθάριστο εισόδημα από ενοίκια που δήλωσαν οι δύο ελεγχόμενοι ότι έλαβαν από την εταιρεία «.....» κατά τη χρήση 2013 ανήλθε σε **€16.301,92** ήτοι σημαντικά μικρότερο από τα ποσά που περιήλθαν στην κατοχή της προσφεύγουσας από την εταιρεία.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος κρίνει τον έκτο προβαλλόμενο λόγο αβάσιμο και συνεπώς απορριπτέο.

Σημείωση: Τα οριστικά αποτελέσματα του ελέγχου στα οποία οι προσφεύγοντες κάνουν απλή αναφορά στην υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή τους χωρίς να αιτούνται την τροποποίησή τους με κάποιον προβαλλόμενο λόγο, έχουν παρουσιαστεί και τεκμηριωθεί επαρκώς στην **από 19/12/2018 Έκθεση Ελέγχου του άρθρ. 28 Ν.4174/2013.**»

Επειδή οι προσφεύγοντες υπέβαλλαν στην Υπηρεσία μας το με αριθμ. πρωτ. **ΔΕΔ.....ΕΙ2019ΕΜΠ/13-05-2019** έγγραφο υπόμνημα, με το οποίο επικαλούνται τα παρακάτω:

« Α. Ορθή επανάληψη του πρώτου λόγου της ενδικοφανούς προσφυγής από σελ. 22 έως σελ 23 ως εξής:

Καίτοι το υπό στοιχεία 1-2 κατάστημα ισογείου έχει μισθωθεί βάσει του από 23.10.2004 Ιδιωτικού Συμφωνητικού Εμπορικής Μίσθωσης [πρβλ. ΣΧΕΤΙΚΟ 4B] από την εταιρεία με την επωνυμία «.....» (εκμισθώτρια) ως έχουσα την πλήρη κυριότητα [πρβλ. ΣΧΕΤΙΚΟ 4Α & 4Γ], στον του (μισθωτή), ο φορολογικός έλεγχος λογίζει όλως εσφαλμένως τον τελευταίο (..... του) ως υπομισθωτή ακινήτου που δήθεν ανήκει στην κυριότητα του ελεγχόμενου

..... ενώ αυτό είναι της κυριότητας εταιρείας με την επωνυμία «.....».

Αυτό έχει ως αποτέλεσμα να συμπεριληφθούν από τον έλεγχο στον πίνακα της σελ. 210 της Έκθεσης Ελέγχου, μισθώματα τα οποία δεν προέρχονται από υπεκμίσθωση της εταιρείας «.....» (ως υπεκμισθώτρια) σε τρίτους (υπομισθωτές), αλλά μισθώματα της ανωτέρω εταιρείας, ως εκμισθώτριας, προερχόμενα απευθείας από σύμβαση μίσθωσης ακινήτου ιδιοκτησίας της στον τρίτο του (μισθωτή τον υπό στοιχεία Γ2 ισογείου καταστήματος ιδιοκτησίας της εταιρείας «.....»).

Τα μισθώματα του εν λόγω ακινήτου, καταβαλλόμενα από τον του (μισθωτή) στην εταιρεία «.....» (εκμισθώτρια), ανέρχονταν για τη χρήση 2012 στο ποσό των 13.200,20 € (1.100,00 € X 12 μήνες), ενώ για τη χρήση 2013 στο ποσό των 10.805,52 € (982,32 € X 12 μήνες), σύμφωνα και με τα έντυπα Ε2 της εκμισθώτριας εταιρείας (ΣΧΕΤΙΚΑ 8Α & 8Β).

B. Επί του σημείου 3.3. τρίτου λόγου της ενδικοφανούς προσφυγής, σελ. 41-46 αυτής.

Επειδή, όπως αναφέρουμε στο οικείο σημείο της ενδικοφανούς προσφυγής μας ακόμα και εάν ήθελε απορριφθούν όσα αναπτύσσονται ανωτέρω υπό σημεία 3.1. και 3.2. αυτής, σε κάθε περίπτωση παρίσταται απολύτως εύλογο, αληθές και σύμφωνο με τους κανόνες της λογικής και τα διδάγματα της κοινής πείρας αλλά και τις ΠΟΛ 1270/2013, ΠΟΛ 1050/2014 και ΠΟΛ 1259/2014, ότι ο ελεγχόμενος με δηλωθέντα φορολογημένα εισοδήματα και λοιπά έσοδα περίπου 1.000.000 € για τα οικ. έτη 2005 - 2012 και με διαθέσιμο μη αναλωθέν εισόδημα για τα ίδια οικ. έτη ποσού 647.020,29 να διέθετε περισσευούμενο διαθέσιμο κεφάλαιο τόσο σε καταθέσεις αλλά και εκτός καταθέσεων σε μετρητά την 1-1-2012, τα οποία επαρκούσαν και δικαιολογούσαν την σχετική αύξηση κεφαλαίου ποσού 150.000,00 € που πραγματοποιήθηκε το 2012.

Προς ενίσχυση του σχετικού ισχυρισμού πρέπει να τονισθεί ότι ιδίως μεταξύ των ετήσιων εισοδημάτων του που συνθέτουν το διαθέσιμο μη αναλωθέν κεφαλαίο του την 01.01.2012, αυτός εισέπραττε σε μετρητά ετησίως ποσά από ενοίκια από την εταιρεία «.....», τα οποία από τη χρήση 2003 έως την χρήση 2011 ανέρχονται στο ποσό των 176.879,52 ευρώ, όπως έχει υπολογισθεί σε προσκομιζόμενο πίνακα και αποδεικνύεται από φορολογικές δηλώσεις Ε1 & Ε2 των οικείων χρήσεων 2003-2004 [ΣΧΕΤΙΚΟ 13Α] σε συνδυασμό με τις εγγραφές του λογαριασμού του ταμείου της μισθώτριας εταιρείας «.....» της οποίας προσκομίζονται οι σχετικές εγγραφές από τη χρήση 2004 έως 2011 [ΣΧΕΤΙΚΟ 13Β].

Σημειώνεται ότι για τη χρήση 2003 δεν έχει καταστεί ακόμα εφικτή η ανάκτηση των σχετικών εγγραφών της κίνησης του ταμείου της μισθώτριας εταιρείας, λόγω του παλαιού λογιστικού λογισμικού, πλην όμως ακόμα και μη λαμβανομένου υπόψη του ποσού της χρήσης αυτής, από τις χρήσεις 2004-2011 αποδεικνύεται η λήψη ενοικίων σε μετρητά συνολικού ποσού των 161.259,89

ευρώ, το οποίο υπερκαλύπτει την αύξηση κεφαλαίου ύψους 150.000,00 ευρώ που αποδίδεται στον ελεγχόμενο ως αδικαιολόγητη προσαύξηση περιουσίας.

Συμπερασματικά, ενόψει όλων των ανωτέρω, λαμβανομένου υπόψη ότι την 01.01.2012 ο ελεγχόμενος είχε διαθέσιμο μη αναλωθέν κεφάλαιο ποσού 647.020,29 € [όπως προκύπτει από σχετικό πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου σικ. ετών 2005-2012 που επαναπροσκομίζεται ενώπιον Σας μαζί με αδιάλειπτη σειρά εκκαθαριστικών σημειωμάτων του προσφεύγοντος φορολογουμένου [ΣΧΕΤΙΚΟ 14] εκ του οποίου κεφαλαίου ποσό 7,213,05 € υφίστατο σε ημεδαπούς τραπεζικούς λογαριασμούς [ΣΧΕΤΙΚΟ 11 Α] και ποσό 87.719,70 € υφίστατο σε κυπριακούς τραπεζικούς λογαριασμούς [ΣΧΕΤΙΚΟ 11Β], παρίσταται, ενόψει των συνθηκών, απολύτως εύλογο και αληθές να υπήρχε και λοιπό επαρκές περίσσευμα μετρητών το οποίο δικαιολογεί και υπερκαλύπτει την ένδικη καταβολή μετρητών ποσού 150.000,00 € για αύξηση εταιρικού κεφαλαίου και δεν συνιστά αυτή αδικαιολόγητη προσαύξηση περιουσίας

(Διαθέσιμο μη αναλωθέν κεφάλαιο: 647.020,29 € - Υπόλοιπο ημεδαπών τραπεζικών λογαριασμών ευρωποιημένο: 7.213,05 € - Υπόλοιπο κυπριακών τραπεζικών λογαριασμών ευρωποιημένο: 87.719,70 € = 552.087,54 €).

Συνεπώς, ο ισχυρισμός του ελέγχου περί μη αναγνώρισης της οικονομικής δυνατότητας του ελεγχόμενου του να συμμετέχει στην αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου της εταιρείας «.....» με καταβολή στο ταμείο της εταιρείας ποσού 150.000,00 € σε μετρητά, χωρίς προηγούμενη εκταμίευση του ως άνω ποσού από τραπεζικούς του λογαριασμούς, καθίσταται νόμω και ουσία αβάσιμος.

Γ. Σχετικά με το ποσό των 8.503,31 ευρώ για τη χρήση 2012 και το ποσό των 6.761,71 ευρώ για τη χρήση 2013 που δηλώθηκαν με τροποποιητικές δηλώσεις στον κωδικό 659 (βλ. σελ 222 επ. έκθεσης ελέγχου και 259 επ.).

Τα ποσά αυτά αποτελούν για έκαστη χρήση το 45% των ακαθάριστων αποδοχών από ελευθέριο επάγγελμα που έλαβε ο από το το δε λοιπό 55% αυτών δηλώθηκε στον κωδικό 507. Οι ακαθάριστες αυτές αποδοχές, το συνολικό ύψος των οποίων προκύπτει από σχετικές βεβαιώσεις που είναι σε γνώση του ελέγχου, ορθώς διαχωρίστηκαν σε 55% φορολογητέες και 45% απαλλασσόμενες όπως προβλήθηκε και ενώπιον της φορολογικής αρχής, πλην όμως δεν είχε προσκομιστεί η σχετική εγκύκλιος - διοικητική λύση που υπαγόρευε τούτο. Τελικώς αυτή ανευρέθηκε και προσκομίζεται ενώπιον Σας και είναι το Δ121115416ΕΞ2009/2-12-09 έγγραφο της Δ/σης Φορολογίας Εισοδήματος [ΣΧΕΤΙΚΟ 15], το οποίο αναφέρει ότι για τους πανεπιστημιακούς γιατρούς (όπως ο προσφεύγων εν προκειμένω) που δεν τηρούν βιβλία και λαμβάνουν ακαθάριστες αποδοχές για συμμετοχή σε απογευματινά ιατρεία του ΕΣΥ, τα οποία λογίζονται ως ακαθάριστες αποδοχές από ελευθέρια επαγγέλματα, το φορολογητέο εισόδημα ανέρχεται στο 55% των ακαθάριστων αυτών αποδοχών. Συνεπώς νομίμως αφαιρέθηκε από το σύνολο των ακαθάριστων αποδοχών του από το το 45% αυτών από τα φορολογητέα εισοδήματα του και δεν πρέπει το ποσό των 8.503,31 ευρώ για τη χρήση 2012 και

το ποσό των 6.761,71 ευρώ για τη χρήση 2013 να συμπεριληφθούν στα φορολογητέα εισοδήματα αυτού αλλά μόνον το 55% στον κωδικό 507 όπως και δηλώθηκε.»

Επειδή οι προσφεύγοντες τόσο με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή όσο και με το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ.....ΕΙ2019ΕΜΠ/2019 έγγραφο υπόμνημα, που υπέβαλαν ενώπιον της Υπηρεσίας μας, προσκόμισαν νέα συμπληρωματικά στοιχεία.

Επειδή τα προσκομισθέντα στοιχεία σε συνδυασμό με τους προβαλλόμενους τόσο με την υπό κρίση ενδικοφανή, όσο και με το ως άνω έγγραφο υπόμνημα, ισχυρισμούς των προσφευγόντων, δεν είχαν τεθεί υπόψη του ελέγχου, η Υπηρεσία μας κατόπιν της υπ' αριθ./2019 πράξης αναπομπής του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, ανέπεμψε την υπόθεση στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. με το αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ.....ΕΞ2019ΕΜΠ/2019 διαβιβαστικό, προκειμένου να γίνουν οι κατάλληλες ελεγκτικές επαληθεύσεις ως προς τα προσκομισθέντα στοιχεία.

Επειδή τα νέα στοιχεία προσκομίσθηκαν, με το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ.....ΕΙ2019ΕΜΠ/2019 έγγραφο υπόμνημα των προσφευγόντων, την **13/05/2019**, ήτοι δέκα πέντε (15) ημέρες πριν την λήξη της προθεσμίας των εκατόν είκοσι (120) ημερών για την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.5 του άρθρου 63 του ν.4174/2013(Κ.Φ.Δ.) (όπως τροποποιήθηκε με το [άρθρο 68 του Ν.4587/2018](#) (ΦΕΚ Α' 218/24-12-2018) και σύμφωνα με το [άρθρο 78 του ίδιου νόμου](#) ισχύει από 24-12-2018 και μετά), και του κεφ. Β της εγκυκλίου με αριθμ. Ε2010/2019 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε, εκδόθηκε η υπ' αριθ./2015 απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, περί παράτασης προθεσμίας έκδοσης απόφασης επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής για τριάντα (30) ημέρες. Η εν λόγω απόφαση κοινοποιήθηκε στους προσφεύγοντες με το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΔΕΞ2019ΕΜΠ/2019 έγγραφο της Υπηρεσίας μας.

Επειδή το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., απέστειλε στη Υπηρεσία μας το υπ' αριθμ. πρωτ./2019 (ΔΕΔΕΙ2019ΕΜΠ/2019) διαβιβαστικό έγγραφο, με συνημμένο το πόρισμα Συμπληρωματικών ελεγκτικών επαληθεύσεων συνέπεια της υπ' αριθ./2019 πράξης αναπομπής του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, στο οποίο αναγράφονται τα παρακάτω:

«Η Προϊσταμένη του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. εξέδωσε την με αριθ./2019 εντολή ελέγχου επ' ονόματι του του και την με αριθ./2019 εντολή ελέγχου επ' ονόματι της του για τη διενέργεια μερικού ελέγχου γραφείου/επανάληψη διαδικασίας βάσει απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, και από τις συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις που πραγματοποιήθηκαν με βάση τα νέα στοιχεία που διαβιβάστηκαν στην υπηρεσία μας με την προαναφερόμενη Πράξη του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, διαπιστώθηκαν τα εξής:

Α. ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΟΥ ΔΙΑΒΙΒΑΣΤΗΚΑΝ ΜΕ ΤΗΝ ΠΡΑΞΗ ΑΝΑΠΟΜΠΗΣ

Με την προαναφερθείσα πράξη αναπομπής του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών που διαβιβάστηκε με το με αριθμ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΕΞ 2019 ΕΜΠ/2019 έγγραφο στην υπηρεσία μας, ζητείται να διενεργηθούν συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις (ή έρευνες), ως προς τα παρακάτω στοιχεία, να αποστείλει στην Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών το σχετικό της πόρισμα και εφόσον από τις επαληθεύσεις αυτές διαφοροποιείται το προσδιοριζόμενο κατ' έτος φορολογητέο εισόδημα σε σχέση με αυτό του ελέγχου, να γίνει επαναπροσδιορισμός αυτού καθώς και του αναλογούντος κύριου και πρόσθετου φόρου εισοδήματος, και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του ν. 3986/2011, εντός προθεσμίας δέκα πέντε (15) εργάσιμων ημερών σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. Δ3 της ΠΟΛ 1069/14 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων.

Στην παραπάνω πράξη αναπομπής επισυνάπτονται τα εξής:

- 1) Το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ.....ΕΙ2019ΕΜΠ/2019 έγγραφο υπόμνημα,
- 2) Τα επικαλούμενα με το ως άνω υπόμνημα σχετικά στοιχεία,
- 3) Τα επικαλούμενα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή σχετικά στοιχεία.

ΙΣΧΥΡΙΣΜΟΙ ΠΟΥ ΔΙΑΤΥΠΩΝΟΝΤΑΙ ΣΤΟ ΜΕ ΑΡ. ΠΡΩΤ. ΔΕΔ.....ΕΙ2019ΕΜΠ/2019

ΣΥΜΠΛΗΡΩΜΑΤΙΚΟ ΥΠΟΜΝΗΜΑ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΥΠΟΒΟΛΗ ΤΗΣ ΥΠΟ ΚΡΙΣΗ ΕΝΔΙΚΟΦΑΝΟΥΣ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ

Στο με αρ. πρωτ. ΔΕΔ.....ΕΙ2019ΕΜΠ/2019 συμπληρωματικό υπόμνημα των προσφευγόντων μετά την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, μεταξύ άλλων, αναφέρονται τα εξής: «...»

Γ. ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ - ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ ΤΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ ΜΑΣ

Γ.1. Σχετικά με τα συνημμένα στην με αριθμό/2019 Πράξη Αναπομπής του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών στοιχεία που προσκόμισαν οι προσφεύγοντες **με την υπ' αριθμ./28-01-2019 κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή (Σχετ. 1, 2Α, 2Β, 3Α, 3Β, 3Γ, 4Α, 4Β, 4Γ, 5, 6, 7Α, 7Β, 8Α, 8Β, 9, 10, 11Α, 11Β, 11Γ και 12), ορισμένα** εκ των οποίων αποτελούν νέα συμπληρωματικά στοιχεία και συνεπώς δεν είχαν ληφθεί υπόψη από τον έλεγχο, **παραπέμπουμε** στις με αρ. πρωτ./2019 **αιτιολογημένες απόψεις της φορολογικής αρχής (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.)** επί των ισχυρισμών των υπόχρεων που διατυπώνονται στην με αριθμό πρωτοκόλλου Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π./28-01-2019 ενδικοφανή προσφυγή, οι οποίες σας διαβιβάστηκαν με το με αρ. πρωτ./2019 **διαβιβαστικό έγγραφο της Υπηρεσίας μας.** Στις εν λόγω αιτιολογημένες απόψεις της Υπηρεσίας μας **παρατέθηκε διεξοδική εξέταση, τοποθέτηση και κρίση της Υπηρεσίας μας** επί των ανωτέρω συνημμένων της ενδικοφανούς προσφυγής καθώς και επί των σχετιζόμενων με αυτά ισχυρισμών των προσφευγόντων.

Γ.2. Σχετικά με τα αναφερόμενα στην με αριθμό/2019 Πράξη Αναπομπής του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών **νέα συμπληρωματικά στοιχεία** που προσκόμισαν οι προσφεύγοντες με το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ.....ΕΙ2019ΕΜΠ/2019 **συμπληρωματικό υπόμνημα τους** μετά την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς

προσφυγής, τα οποία δεν είχαν τεθεί στη διάθεση του ελέγχου (Σχετ. 13Α, 13Β, 14 και 15), καθώς και σχετικά με τους επικαλούμενους ισχυρισμούς τους, διαπιστώνουμε τα εξής:

Γ.2.α. Ορθή επανάληψη του πρώτου λόγου της ενδικοφανούς προσφυγής από σελ. 22 έως σελ. 23

Επί του πρώτου ισχυρισμού των προσφευγόντων στο με αρ. πρωτ. ΔΕΔ.....ΕΙ2019ΕΜΠ/2019 συμπληρωματικό υπόμνημα τους μετά την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, ο έλεγχος παραθέτει τα κάτωθι:

Αναφορικά με το 1-2 κατάστημα ισογείου που όπως ισχυρίζονται οι προσφεύγοντες έχει εκμισθωθεί βάσει του από 23.10.2004 Ιδιωτικού Συμφωνητικού Εμπορικής Μίσθωσης [πρβλ. ΣΧΕΤΙΚΟ 4B] από την εταιρεία με την επωνυμία «.....» στον του καθώς βάσει της υπ' αριθμ./2004 συμβολαιογραφικής πράξης «Μεταβίβασης ποσοστών εξ αδιαιρέτου οικοπέδου και εργολαβικού συμβολαίου» συμβολαιογράφου του ο προσφεύγων μεταβίβασε το εν λόγω κατάστημα στην εταιρεία «.....», σημειώνεται ότι ο εν λόγω ισχυρισμός δεν είχε προβληθεί στον έλεγχο και το εν λόγω συμβολαιογραφικό έγγραφο δεν είχε τεθεί υπόψη του ελέγχου πριν την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων και συνεπώς πρόκειται για νέα στοιχεία. Επί του εν λόγω ισχυρισμού ο έλεγχος έχει τοποθετηθεί στις με αρ. πρωτ./2019 αιτιολογημένες απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. (παρά τη λανθασμένη διατύπωση του ισχυρισμού στη ενδικοφανή προσφυγή) και συγκεκριμένα στη σελίδα 6 όπου αναφέρονται τα εξής: «Επί του εν λόγω ισχυρισμού ο έλεγχος αναφέρει ότι κατά τις ελεγχθείσες χρήσεις πιστώθηκαν στους προσωπικούς λογαριασμούς των προσφευγόντων χρηματικά ποσά συνολικού ύψους €850,00 με περιγραφή «.....» ενώ αντίστοιχα από τα στοιχεία που έχουν τεθεί στη διάθεση του ελέγχου δεν παρατηρούνται πιστώσεις από τον συγκεκριμένο μισθωτή στον λογαριασμό της εταιρείας στη του οποίου η κίνηση είχε προσκομισθεί στον έλεγχο.».

Επίσης, ούτε στο Σχετ. 13B- Προσωρινό Αναλυτικό Καθολικό «Ταμείο Αναλυτικά», Λογαριασμός 38.00.00.000 της εταιρείας «.....» που προσκομίσθηκε συνημμένα του με αρ. πρωτ. ΔΕΔ.....ΕΓ2019ΕΜΠ/2019 συμπληρωματικού υπομνήματος τους, παρατηρούνται χρεώσεις με ανάλογη περιγραφή ήτοι καταβολές ενοικίων από τον

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος δεν τροποποιεί τις διαπιστώσεις του.

Γ.2.0. Επί του σημείου 3.3. τρίτου λόγου της ενδικοφανούς προσφυγής, σελ. 41-46 αυτής

Επί του δεύτερου ισχυρισμού των προσφευγόντων στο με αρ. πρωτ. ΔΕΔ.....ΕΙ2019ΕΜΠ/2019 συμπληρωματικό υπόμνημα τους μετά την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, ο έλεγχος παραθέτει τα κάτωθι:

Αναφορικά με τον ισχυρισμό για την ύπαρξη διαθέσιμου μη αναλωθέντος κεφαλαίου ποσού €647.020,29 οικ. ετών 2005 - 2012 και την είσπραξη από τον ελεγχόμενο σε μετρητά, ενοικίων συνολικού ύψους €176.879,52 από την εταιρεία «.....», ο έλεγχος έχει τοποθετηθεί στην από 19/12/2018 οικεία Έκθεση Ελέγχου και ειδικότερα στις σελίδες 263-264 στις οποίες αναφέρει ρητά τα εξής: «Όπως περιγράφηκε στην ενότητα 8.1.3.1 της παρούσας έκθεσης, σύμφωνα με την με αριθμό τροποποίηση και κωδικοποίηση εταιρικού καταστατικού συμβολαιογράφου που προσκομίσθηκε συνημμένα του με αρ. πρωτ. /2018 υπομνήματος του ελεγχόμενου, την 20-04-2012 πραγματοποιήθηκε αύξηση εταιρικού κεφαλαίου της εταιρείας «.....» κατά €150.000,00 τα οποία ο ελεγχόμενος κατέβαλε σε μετρητά στο ταμείο της εταιρείας. Από τα δεδομένα της εφαρμογής Ε.Α.Α.Ε.Π.Π. που έχει στη διάθεση του ο έλεγχος δεν προέκυψαν εφάπαξ ή έστω τμηματικές εκταμιεύσεις του ποσού από τραπεζικούς λογαριασμούς των ελεγχόμενων. Από κανένα άλλο διαθέσιμο στον έλεγχο στοιχείο δεν προέκυψε η πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσης του εν λόγω χρηματικού ποσού.

Ο ελεγχόμενος στην απάντηση του στο με αρ. βιβλίου - /2018 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, προσκόμισε πίνακα με ενοίκια καταβληθέντα σε μετρητά από την εταιρεία «.....» στον ίδιο, από τη χρήση 2003 έως τη χρήση 2011 συνολικού ύψους €176.879,52 ο οποίος δεν φέρει κανένα στοιχείο γνησιότητας ούτε προκύπτει η εξαγωγή του από τα βιβλία της εταιρείας όπως επικαλείται. Επίσης, δεν προσκομίσθηκαν τα απαραίτητα τραπεζικά παραστατικά από τα οποία να προκύπτει η ανάληψη χρηματικών ποσών από λογαριασμούς της εταιρείας εκ μέρους των ελεγχόμενων κατά το επικαλούμενο χρονικό διάστημα **ούτε προέκυψε** ύπαρξη δοσοληπτικών λογαριασμών λογαριασμός 33.08 - «Δοσοληπτικοί λογ/σμοί διαχειριστών» βάσει των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων ο οποίος θα έπρεπε να τηρείται για τυχόν μεταφερόμενα ποσά μεταξύ του ταμείου της εταιρείας και της διαχειρίστριας κας -....., ούτε προσκομίσθηκε τυχόν έγγραφη συμφωνία δανείου μεταξύ της εταιρείας και της ελεγχόμενης (ΠΟΑ 1175/16/11/2017 ενότητα 5.4).

Επίσης, ο ελεγχόμενος προσκόμισε πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου από το οικονομικό έτος 2005 με διαθέσιμο κεφάλαιο στη χρήση 2012 ύψους €647.020,29 στον οποίο έχει χρησιμοποιήσει τεκμαρτές δαπάνες προκειμένου να προσδιορίσει το συνολικό διαθέσιμο κεφάλαιο. Με βάση τα όσα ορίζονται στην ενότητα Α'§1 του με αρ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/05-11-2015 εγγράφου της Διεύθυνσης Ελέγχων «Σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 15,16, 17, 18 και 19 του ν. 2238/1994, καθώς και σύμφωνα με διευκρινιστικές εγκυκλίους και διοικητικές λύσεις που είχαν εκδοθεί μέχρι και 31 Δεκεμβρίου 2013, προβλέπεται προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με βάση τις δαπάνες διαβίωσης των φορολογουμένων και των προσώπων που συνοικούν με αυτόν και τον βαρύνουν, όταν το συνολικό ποσό που προσδιορίζεται με τα ως άνω σχετικά άρθρα είναι ανώτερο από το συνολικό εισόδημα του. Πιο συγκεκριμένα, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης ζ' της παρ. 2 του άρθρου 19 του ανωτέρω νόμου, η προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων περιορίζεται ή

καλύπτεται μεταξύ άλλων, με ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο.». Ο έλεγχος όπως αναλυτικά παρατέθηκε και στις ενότητες 8.1.8 και 8.1.10 της παρούσας, δεν προσδιόρισε προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων για τη χρήση 2012 στους ελεγχόμενους συνεπώς η ανάλωση κεφαλαίου δεν έχει εφαρμογή στην περίπτωση τους. Η καταβολή του εν λόγω χρηματικού ποσού σε μετρητά στο ταμείο της εταιρείας «.....», είναι πραγματικό γεγονός και οι ελεγχόμενοι, με τα στοιχεία που προσκόμισαν δεν προσδιόρισαν την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσης του ανωτέρω ποσού σε μετρητά, τον τρόπο με τον οποίο περιήλθε πραγματικά στην κατοχή τους με τη μορφή μετρητών ούτε τη χρονική/-ές στιγμή/-ές κατά την/-ις οποία/-ες αυτό έλαβε χώρα. Αν η πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσης του ανωτέρω ποσού είχε προσδιοριστεί από τους ελεγχόμενους, τότε σίγουρα το ποσό προκειμένου να γίνει δεκτό δεν θα έπρεπε να υπερβαίνει το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών.

Ως εκ τούτου, δεν απέδειξαν ότι το εν λόγω ποσό έχει φορολογηθεί με συγκεκριμένες διατάξεις ή απαλλάσσεται του φόρου με ειδική διάταξη. Συνεπώς, οι ισχυρισμοί των ελεγχόμενων δεν γίνονται δεκτοί και το ποσό των €150.000,00 φορολογείται ως εισόδημα του ελεγχόμενου από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης 2012, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 §3 του Ν.2238/1994 όπως αυτό τροποποιήθηκε από το άρθρο 15 §3 του Ν. 3888/2010 (Φ.Ε.Κ. 175 Α').». Επί του ανωτέρω ισχυρισμού, ο έλεγχος έχει τοποθετηθεί και στις με αρ. πρωτ. **2026/01-02-2019** αιτιολογημένες απόψεις του **Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.** επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής και ειδικότερα στη σελίδα 11 στην οποία αναφέρει, μεταξύ άλλων, τα εξής: «Συνοψίζοντας, το τυχόν επαρκές πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών δεν αποτελεί συνθήκη ικανή για την τεκμηρίωση του πραγματικού γεγονότος της κατοχής χρηματικού ποσού σε μετρητά (εν προκειμένω ύψους €150.000,00) από τους προσφεύγοντες, παρά μόνο αναγκαία. Κρίσιμο είναι να προσδιορισθεί η πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσης του ανωτέρω ποσού από τους προσφεύγοντες -δεδομένου ότι όπως προαναφέρθηκε αυτό δεν κατέστη δυνατό να προσδιορισθεί από τα διαθέσιμα στον έλεγχο στοιχεία- καθώς και ότι το εν λόγω ποσό έχει φορολογηθεί με συγκεκριμένες διατάξεις ή απαλλάσσεται του φόρου με ειδική διάταξη (άρθρο 48 παρ. 3 Ν. 2238/1994).».

Συνεπώς, τα Σχ. 14 (πίνακας ανάλωσης κεφαλαίου, εκκαθαριστικά σημειώματα, δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος Ε1 και δηλώσεις για τα μισθώματα ακινήτων Ε2) που προσκομίσθηκαν συνημμένα του με αρ. πρωτ. ΔΕΔ.....ΕΙ2019ΕΜΠ/2019 συμπληρωματικού υπομνήματος των προσφευγόντων, δεν τροποποιούν τα αποτελέσματα του ελέγχου.

Σχετικά με τον ισχυρισμό των προσφευγόντων περί είσπραξης ενοικίων σε μετρητά συνολικού ποσού 161.259,89€ από την εταιρεία «.....» κατά τις χρήσεις 2004-2011, το οποίο όπως ισχυρίζονται υπερκαλύπτει την αύξηση κεφαλαίου ύψους 150.000,00€, οι προσφεύγοντες προσκόμισαν αντίγραφα προσωρινού αναλυτικού καθολικού του λογαριασμού του ταμείου (38.00.00.000) της ως άνω εταιρείας [ΣΧΕΤΙΚΟ 13Β] στα οποία υπάρχουν εγγραφές με

αιτιολογία «ενοίκιο κτιρίων», «μισθωτήριο», «ενοίκιο ακινήτων-.....», κτλ. Αναφορικά με τα ανωτέρω, ο έλεγχος παρατηρεί τα κάτωθι:

1. Δεν έχουν προσκομισθεί τα λογιστικά στοιχεία-παραστατικά των λογιστικών εγγραφών που αφορούν τις επικαλούμενες εισπράξεις (π.χ. αποδείξεις εισπράξης από τον προσφεύγοντα) ώστε να αποδειχθεί πέραν πάσης αμφιβολίας η πραγματική εισπράξη των ανωτέρω χρηματικών ποσών από τον ίδιο με τη μορφή μετρητών.
2. Το 2002 η προσφεύγουσα (βάσει του με αρ./2002 συμβολαιογραφικού εγγράφου που έχει προσκομίσει στον έλεγχο) συμμετείχε με €17.970,00 στο κεφάλαιο για τη σύσταση της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ., αποκτώντας 599 από τα 600 εταιρικά μερίδια. Το 2003, ο προσφεύγων (βάσει του με αρ./2003 συμβολαιογραφικού εγγράφου που έχει προσκομίσει στον έλεγχο) κατέβαλε €17.970,00 σε μετρητά για την απόκτηση των 599 εταιρικών μεριδίων της ως άνω εταιρείας που κατείχε η **σύζυγος** του. Το 2004, ο ίδιος (βάσει του με αρ./2004 ΦΕΚ), κατέβαλε €59.010,00 και η **σύζυγος** του €30,00 για συμμετοχή σε αύξηση εταιρικού κεφαλαίου της ως άνω εταιρείας. Το 2005, ο προσφεύγων (βάσει του με αρ./2005 συμβολαιογραφικού εγγράφου που έχει προσκομίσει στον έλεγχο) κατέβαλε €60.000,00 σε μετρητά για συμμετοχή σε αύξηση εταιρικού κεφαλαίου της ως άνω εταιρείας και το 2012 ο προσφεύγων (βάσει του με αρ./2012 συμβολαιογραφικού εγγράφου που έχει προσκομίσει στον έλεγχο) κατέβαλε το επίμαχο ποσό των €150.000,00 σε μετρητά για συμμετοχή σε αύξηση εταιρικού κεφαλαίου της ως άνω εταιρείας. Συνολικά, όπως αναφέρεται και στο φύλλο 3 του με αρ./2012 συμβολαιογραφικού εγγράφου, από τη σύσταση της εταιρείας «.....» το 2002 μέχρι και το 2012, ο έχει καταβάλει σε μετρητά στο ταμείο της εν λόγω εταιρείας €286.980,00 κατέχοντας 9.566 εταιρικά μερίδια και η έχει καταβάλει €60,00 κατέχοντας 2 εταιρικά μερίδια.
3. Στην εν λόγω εταιρεία, της οποίας από την 20/04/2012 ο προσφεύγων κατείχε ποσοστό 99,98% και η σύζυγος του 0,02%, όπως έχει αναλυτικά παρατεθεί και στη σελίδα 214 της από 19/12/2018 Έκθεσης Ελέγχου, ο προσφεύγων μεταβίβασε ποσοστό 500/1000 οικοπέδου επιφάνειας 634,40 τ.μ. που κατείχε στο και της ανέθεσε με το με αριθμό/2003 προσύμφωνο συμβολαιογραφικό έγγραφο, την ανέγερση πολυκατοικίας (από την οποία μετά την περάτωση των εργασιών, θα παραχωρούσε στον προσφεύγοντα 3 θέσεις στάθμευσης στο υπόγειο, 1 αποθήκη στο υπόγειο και 3 διαμερίσματα στο ισόγειο, στον πρώτο και στον δεύτερο όροφο). Όπως επίσης αναλυτικά περιγράφηκε στην από 19/12/2018 Έκθεση Ελέγχου, από την με αριθμό/...../2004 άδειας οικοδομής από την Πολεοδομία που προσκομίσθηκε από τον προσφεύγοντα, προέκυψε ότι μέχρι και την 24/10/2012 συνεχίζονταν οι οικοδομικές εργασίες. Πράγματι, ο ελεγχόμενος στη δήλωση ακίνητης περιουσίας Ε9, μέχρι και την 01/01/2013 δήλωνε το εν λόγω ακίνητο ως οικόπεδο ενώ από την 01/01/2014 το δηλώνει ως ημιτελή κατοικία, μη ηλεκτροδοτούμενη, με

δικαίωμα εργολάβου δεδομένου ότι κατά την 01/01/2014 είχαν παρέλθει περισσότερα από 4 έτη από την έναρξη των οικοδομικών εργασιών σε αυτό. Συνοψίζοντας, δεδομένων των όσων αναφέρθηκαν ανωτέρω βάσει των ως άνω διαθέσιμων στον έλεγχο στοιχείων και δεδομένου ότι ο έλεγχος δεν δύναται να διερευνήσει προγενέστερες της εντολής ελέγχου χρήσεις ώστε να επαληθεύσει τους ισχυρισμούς των προσφευγόντων, παραπέμπει στα αναφερόμενα στην από 19/12/2019 Έκθεση Ελέγχου και **δεν τροποποιεί τις διαπιστώσεις του ως προς τον ως άνω ισχυρισμό.**

Γ.2.γ. Σχετικά με το ποσό των 8.503,31 ευρώ για τη χρήση 2012 και το ποσό των 6.761,71 ευρώ για τη χρήση 2013 που δηλώθηκαν με τροποποιητικές δηλώσεις στον κωδικό 659 (βλ. σελ. 222 της έκθεσης ελέγχου και 259 επ.).

Στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος της χρήσης 2012 ο προσφεύγων δήλωσε στον κωδικό 659 (εισοδήματα του 2012 που απαλλάσσονται από το φόρο, φορολογούνται με ειδικό τρόπο, μερίσματα ΑΕ, ΕΠΕ κτλ) ποσό €12.115,40 το οποίο όπως ισχυρίστηκε με υπόμνημα του αφορούσε α) το επίδομα «πάγια αποζημίωση για δημιουργία και ενημέρωση βιβλιοθήκης και συμμετοχή σε συνέδρια» ύψους €3.612,19 το οποίο έλαβε από το βάσει της με αρ. πρωτ.-/.....-/.....-...../2014 βεβαίωσης που έχει στη διάθεση του ο έλεγχος και β) το επίδομα «πάγια αποζημίωση για δημιουργία και ενημέρωση βιβλιοθήκης και συμμετοχή σε συνέδρια» ύψους €8.503,21 το οποίο όπως ισχυρίστηκε ο προσφεύγων υπολογίζεται ως ποσοστό 45% επί των ακαθάριστων αποδοχών του από ελευθέρια επαγγέλματα που έλαβε από το βάσει της ΠΟΛ 1234/2014, ενώ το υπόλοιπο ποσό των ακαθάριστων αποδοχών του από ελευθέρια επαγγέλματα παρέμεινε στον κωδικό 507 (εισόδημα που δεν εντάσσεται σε άλλη περίπτωση του πιν.4).

Στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος της χρήσης 2013 ο προσφεύγων δήλωσε στον κωδικό 659 (εισοδήματα του 2013 που απαλλάσσονται από το φόρο, φορολογούνται με ειδικό τρόπο, μερίσματα ΑΕ, ΕΠΕ κτλ) ποσό €9.615,99 το οποίο όπως ισχυρίστηκε με υπόμνημα του αφορούσε α) το επίδομα «πάγια αποζημίωση για δημιουργία και ενημέρωση βιβλιοθήκης και συμμετοχή σε συνέδρια» ύψους €2.854,28 το οποίο έλαβε από το βάσει της με αρ. πρωτ.-/.....-/.....-...../2014 βεβαίωσης που έχει στη διάθεση του ο έλεγχος και β) το επίδομα «πάγια αποζημίωση για δημιουργία και ενημέρωση βιβλιοθήκης και συμμετοχή σε συνέδρια» ύψους €6.761,71 το οποίο όπως ισχυρίστηκε ο προσφεύγων υπολογίζεται ως ποσοστό 45% επί των ακαθάριστων αποδοχών του από ελευθέρια επαγγέλματα που έλαβε από το Πανεπιστημιακό Γενικό Νοσοκομείο Ηρακλείου (ΠΑ.Γ.Ν.Η.) βάσει της ΠΟΛ 1234/2014, ενώ το υπόλοιπο ποσό των ακαθάριστων αποδοχών του από ελευθέρια επαγγέλματα παρέμεινε στον κωδικό 507 (εισόδημα που δεν εντάσσεται σε άλλη περίπτωση του πιν.4).

Επί των ανωτέρω ισχυρισμών, ο έλεγχος στο Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρ. 28 του Ν. 4174/2013 (όπως άλλωστε αναφέρεται και στην από 19/12/2018 Έκθεση Ελέγχου και ειδικότερα στις σελ. 222 και 224) διαπίστωσε ότι τα ποσά που ο προσφεύγων ισχυρίστηκε ότι αφορούσαν το επίδομα «πάγια αποζημίωση για δημιουργία και ενημέρωση βιβλιοθήκης και συμμετοχή σε

συνέδρια» που έλαβε από το βάσει της ΠΟΛ 1234/2014, δεν προέκυψαν από κάποια βεβαίωση επειδή ο προσφεύγων δεν έλαβε το εν λόγω επίδομα από το γεγονός που επιβεβαιώθηκε και με τηλεφωνική επικοινωνία του ελέγχου με το γραφείο μισθοδοσίας του Επιπλέον, η ΠΟΛ.1234/2014 δεν ορίζει τα όσα ο ελεγχόμενος ισχυρίζεται.

Στο υπόμνημα που υποβλήθηκε από τους προσφεύγοντες επί του ανωτέρω Σημειώματος Διαπιστώσεων ο προσφεύγων υποστήριξε ότι τα ποσά των €8.503,21 και €6.761,71 που ο έλεγχος στο Σημείωμα Διαπιστώσεων διέγραψε από τον κωδικό 659 στον οποίο είχαν δηλωθεί κατά τις χρήσεις 2012 και 2013 αντίστοιχα και τα πρόσθεσε στον κωδικό 507, δηλώθηκαν με τροποποιητικές δηλώσεις στη ΔΟΥ Ηρακλείου βάσει οδηγιών της φορολογικής Αρχής, με ΠΟΛ η οποία δεν κατέστη δυνατόν να ανευρεθεί.

Επί του ανωτέρω ισχυρισμού, ο έλεγχος στην από 19/12/2018 Έκθεση Ελέγχου και ειδικότερα στις σελ. 259-260, παρέθεσε τα εξής: «...ο ελεγχόμενος με τροποποιητικές δηλώσεις που υπέβαλε στη Δ. Ο. Υ. Ηρακλείου, στις χρήσεις 2012 και 2013 αφαίρεσε από τον κωδικό 507 [Εισόδημα που δεν εντάσσεται σε άλλη περίπτωση του πιν.4 (Εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα)] ποσά €8.503,21 και €6.761,71 [τα οποία αποτελούν ποσοστό 45% επί των ακαθάριστων αποδοχών του από ελευθέρια επαγγέλματα που έλαβε από το] όπου τα είχε συμπεριλάβει αρχικά και τα μετέφερε στον κωδικό 659 (εισοδήματα που απαλλάσσονται από το φόρο, φορολογούνται με ειδικό τρόπο, μερίσματα ΑΕ, ΕΠΕ κτλ). Για την ενέργεια του αυτή επικαλέστηκε την ΠΟΛ.1234/2014 χωρίς όμως να προσκομίσει σχετικές βεβαιώσεις από το στις οποίες να βεβαιώνεται ότι έλαβε το επίδομα «πάγια αποζημίωση για δημιουργία και ενημέρωση βιβλιοθήκης και συμμετοχή σε συνέδρια». Επιπλέον, οι βεβαιώσεις αποδοχών που μας απέστειλε το με το με αρ. πρωτ. /2018 έγγραφο του σε απάντηση του με αρ. πρωτ. /2018 εγγράφου μας ταυτίζονται με αυτές που μας απέστειλε η Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου με το με αρ. πρωτ. /2018 έγγραφο της (αρ. πρωτ. Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. /2018) και δεν περιλαμβάνουν το σχετικό επίδομα. Σημειώνεται επίσης, ότι δεν είναι σε γνώση του ελέγχου άλλη σχετική ΠΟΛ την οποία ο ελεγχόμενος επικαλείται χωρίς να ονοματίζει ή να προσκομίζει στον έλεγχο. Συνεπώς, ο έλεγχος αντιμετώπισε ορθά τα ανωτέρω ποσά και οι διαπιστώσεις του ως προς αυτά δεν τροποποιούνται.».

Στο με αρ. πρωτ. ΔΕΔ.....ΕΙ2019ΕΜΠ/2019 συμπληρωματικό υπόμνημα που υποβλήθηκε από τους προσφεύγοντες στην Υπηρεσία σας, μετά την υποβολή της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής τους, ισχυρίζονται ότι τα ανωτέρω ποσά αποτελούν για έκαστη χρήση το 45% των ακαθάριστων αποδοχών από ελευθέριο επάγγελμα που έλαβε ο από το, το δε λοιπό 55% αυτών δηλώθηκε στον κωδικό 507. Οι ακαθάριστες αυτές αποδοχές, διαχωρίστηκαν σε 55% φορολογητέες και 45% απαλλασσόμενες βάσει του Δ121115416ΕΞ2009/2-12-09 εγγράφου της

Δ/σης Φορολογίας Εισοδήματος [ΣΧΕΤΙΚΟ 15] που προσκομίσθηκε, το οποίο αναφέρει ότι για τους πανεπιστημιακούς γιατρούς (όπως ο προσφεύγων εν προκειμένω) που δεν τηρούν βιβλία και λαμβάνουν ακαθάριστες αποδοχές για συμμετοχή σε απογευματινά ιατρεία του ΕΣΥ, τα οποία λογίζονται ως ακαθάριστες αποδοχές από ελευθέρια επαγγέλματα, το φορολογητέο εισόδημα ανέρχεται στο 55% των ακαθάριστων αυτών αποδοχών.

Ο εν λόγω ισχυρισμός δεν είχε προβληθεί ούτε κατά τη διάρκεια του ελέγχου ούτε και με την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής, αλλά αντί αυτού προβαλλόταν το επιχείρημα του επιδόματος πάγιας αποζημίωσης για δημιουργία και ενημέρωση βιβλιοθήκης με τη σχετική ΠΟΛ 1234/2014 εγκύκλιο. Παρ' όλα αυτά, με το ΔΕΔ.....ΕΙ2019ΕΜΠ/2019 συμπληρωματικό υπόμνημα τους προσκομίσθηκε το με αριθ. πρωτ. Δ12 1115416 ΕΞ 2009 έγγραφο της Διεύθυνσης Φορολογίας Εισοδήματος (Τμήμα Α') του Υπουργείου Οικονομικών με το οποίο έχει γίνει δεκτό ότι *«για τους ιατρούς, καθηγητές πανεπιστημίου ενταγμένους στο ΕΣΥ, που αποκτούν εισόδημα από την παροχή υπηρεσιών στα απογευματινά ιατρεία των νοσοκομείων του ΕΣΥ, στα πλαίσια εφαρμογής των διατάξεων του ν. 2889/2001, λόγω απαλλαγής τους από την τήρηση βιβλίων και στοιχείων του Κ.Β.Σ., θα πρέπει να έχουν εφαρμογή όσα έχουν γίνει δεκτά με την Ε.2615/ΠΟΛ.71/1988 διαταγή, λαμβάνοντας υπόψη ότι με τον ίδιο τρόπο προσδιορίζονται τα κέρδη τους και όταν, παρά την υποχρέωση τους, δεν τηρούν βιβλία ή όταν τα τηρούν ανακριβώς. Το καθαρό τους εισόδημα προσδιορίζεται με την εφαρμογή του μοναδικού συντελεστή 55% επί των ακαθάριστων αμοιβών τους. Τέλος, τονίζεται ότι τα παραπάνω ισχύουν με την προϋπόθεση ότι τα πρόσωπα αυτά δεν ασκούν το επάγγελμα του ιατρού μέσω ιδιωτικού ιατρείου»*. Εξάλλου, το ανωτέρω έγγραφο και τα οριζόμενα σε αυτό, όπως ρητώς διευκρινίστηκε με το νεότερο Δ12Α 1111116 ΕΞ 2014 έγγραφο της Διεύθυνσης Φορολογίας Εισοδήματος (Τμήμα Α'), έχουν εφαρμογή μέχρι και τη χρήση 2013 (οικονομικό έτος 2014) για γιατρούς Ε.Σ. Υ. και καθηγητές πανεπιστημίου που αποκτούν εισόδημα από απογευματινά ιατρεία των νοσοκομείων του Ε.Σ.Υ., καθόσον μέχρι το έτος αυτό, για τη φορολόγηση των εισοδημάτων εφαρμόζονται οι διατάξεις του ν. 2238/1994.

Με βάση το σκεπτικό της με αρ./2016 απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 6 του άρθρ. 13 ν. 2889/2001, «Από 1.1.2002, στους πανεπιστημιακούς ιατρούς που προσφέρουν τις υπηρεσίες τους σε πανεπιστημιακές κλινικές, εργαστήρια ή μονάδες, εγκατεστημένες σε νοσοκομεία του Ε.Σ.Υ. ή των Α.Ε.Ι., καταβάλλεται, από τις πιστώσεις του προϋπολογισμού του οικείου νοσοκομείου, ειδική αμοιβή για το κλινικό και εργαστηριακό έργο που παρέχουν, το ύψος της οποίας ορίζεται με κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομικών και Υγείας». Περαιτέρω, στην παρ. 5 του ίδιου ως άνω άρθρου και νόμου, ορίζεται ότι «Τα εισοδήματα των ιατρών του Ε.Σ.Υ., από την απογευματινή εργασία της παρ. 1 του άρθρου 9 του νόμου αυτού, καθώς και αυτά των πανεπιστημιακών ιατρών από την απογευματινή εργασία των παραγράφων 1 και 4 του ίδιου άρθρου, όπως επίσης και η προβλεπόμενη στην επόμενη παράγραφο 6 του άρθρου αυτού ειδική αμοιβή για την παροχή κλινικού και εργαστηριακού έργου από πανεπιστημιακούς ιατρούς, που παρέχουν τις υπηρεσίες τους σε πανεπιστημιακές κλινικές, εργαστήρια ή μονάδες εγκατεστημένες σε νοσοκομεία του

Ε.Σ.Υ. ή των Α.Ε.Ι., θεωρούνται ότι προέρχονται από άσκηση ιδιωτικού έργου και φορολογούνται σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 2 περ. ζ' του άρθρου 4 του ν. 2238/1994 (ΦΕΚ 151 Α¹)», δηλαδή ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα (Βλ. ενδεικτικά και το τελείως πρόσφατο ΔΕΑΦ Α 1034079 ΕΞ 2016 έγγραφο της Διεύθυνσης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας, που επιβεβαιώνει ότι, υπό το καθεστώς του ν. 2238/1994, ήτοι μέχρι και τη χρήση 2013, οι αμοιβές που καταβάλλονται στους ως άνω δικαιούχους αποτελούν εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα). Με την 1036821/256/0015/ΠΟΛ 1131/2002 διαταγή έχει γίνει δεκτό ότι οι αμοιβές των ιατρών του ΕΣΥ όλων των ειδικοτήτων, καθώς και των πανεπιστημιακών ιατρών (συμπεριλαμβανομένης και της ειδικής αμοιβής) για τις προσφερόμενες υπηρεσίες τους στα απογευματινά ιατρεία των νοσοκομείων του ν. 2889/2001 υπάγονται στη διάταξη του άρθρου 2 παρ. 5 περιπτ. β' του Κ.Β.Σ. και ως εκ τούτου οι εν λόγω γιατροί απαλλάσσονται από την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων για τις εν λόγω αμοιβές. Με τις διατάξεις δε της παρ. 1 σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 50 ν. 2238/1994 ορίζεται ότι, αν ο υπόχρεος δεν τηρεί βιβλία και στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ. 186/1992) ή αυτά που τηρεί είναι ανεπαρκή ή ανακριβή, το ακαθάριστο και καθαρό εισόδημα προσδιορίζονται τεκμαρτως. Σε περίπτωση τεκμαρτού προσδιορισμού του εισοδήματος από ελευθέρια επαγγέλματα, για κάθε κατηγορία επαγγέλματος προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρών αμοιβών, ο οποίος εφαρμόζεται στις ακαθάριστες αμοιβές. Οι συντελεστές αυτοί ορίζονται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Εξάλλου, με την Ε.2615/ΠΟΛ.71/1988 διαταγή έχει διευκρινισθεί ότι, για την εξεύρεση του καθαρού εισοδήματος από την άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος, όταν δεν τηρούνται από τον υπόχρεο τα κατά τον Κ.Β.Σ. βιβλία και στοιχεία, το καθαρό εισόδημα προσδιορίζεται με βάση συντελεστές καθαρών αμοιβών. Σημειώνεται ότι, για τις αμοιβές από την άσκηση του επαγγέλματος του ιατρού ο συντελεστής καθαρών αμοιβών ανέρχεται σε 55% (Ε. 16382/ΠΟΛ.371/1987 Απόφαση του Υπουργού Οικονομικών).

Στις διαθέσιμες στον έλεγχο βεβαιώσεις αποδοχών από το, οι οποίες τιτλοφορούνται «Βεβαίωση αποδοχών για ελευθέρια επαγγέλματα». αναγράφονται τα κάτωθι ποσά:

ΕΙΔΟΣ ΑΠΟΔΟΧΩΝ	ΧΡΗΣΗ 2012			ΧΡΗΣΗ 2013		
	Ακαθάριστες αποδοχές	Κρατήσεις για ασφαλιστικά ταμεία	Καθαρό ποσό	Ακαθάριστες αποδοχές	Κρατήσεις για ασφαλιστικά ταμεία	Καθαρό ποσό
Ειδική αμοιβή	10.850,03€	1.036,18€	9.813,85€	11.364,82€	1.061,57€	10.303,25€
Εισόδ. από ολόημερη λειτ. νοσ.	8.046,00€	160,92€	7.885,08€	3.661,20€	73,22€	3.587,98€
ΣΥΝΟΛΟ	18.896,03€	1.197,10€	17.698,93€	15.026,02€	1.134,79€	13.891,23€

Από τις ανωτέρω βεβαιώσεις προκύπτει ότι πράγματι ο προσφεύγων λάμβανε ειδική αμοιβή καθώς και εισόδημα από ολόημερη λειτουργία του νοσοκομείου και δεδομένων των ανωτέρω αναφερόμενων, υπάγεται στα οριζόμενα των διατάξεων του Ν. 2238/1994.

Ενόψει όλων των ανωτέρω, για τη χρήση 2012 φορολογητέο ποσό λόγω αμοιβής από κλινικό επίδομα είναι το 55% του ακαθάριστου σχετικού ποσού, ήτοι ποσό ύψους 10.392,82€ (18.896,03 X 55%), συνεπώς δεν πρέπει να υπαχθεί σε φορολόγηση ποσοστό 45% επί των ανωτέρω ακαθάριστων αποδοχών, ήτοι το ποσό των 8.503,21€. Για τη χρήση 2013 φορολογητέο ποσό λόγω αμοιβής από κλινικό επίδομα είναι το 55% του ακαθάριστου σχετικού ποσού, ήτοι ποσό ύψους 8.264,31€ (15.026,02 X 55%), συνεπώς δεν πρέπει να υπαχθεί σε φορολόγηση ποσοστό 45% επί των ανωτέρω ακαθάριστων αποδοχών, ήτοι το ποσό των 6.761,71€.

Συνεπώς, ο έλεγχος **κάνει δεκτό** τον εν λόγω ισχυρισμό των προσφευγόντων ως προς τα ποσά που προήλθαν από ελευθέρια επαγγέλματα από το
Τα ποσά που θα έπρεπε να είχαν δηλωθεί στους αντίστοιχους κωδικούς της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ΕΙ κωδ. 507 (Εισόδημα που δεν εντάσσεται σε άλλη περίπτωση του πιν.4) και κωδ. 659 (Εισοδήματα του 2012/2013 που απαλλάσσονται από το φόρο, φορολογούνται με ειδικό τρόπο, μερίσματα ΑΕ, ΕΠΕ κτλ) για τις χρήσεις 2012 και 2013 και που **τροποποιούνται μετά τα νέα στοιχεία που υποβλήθηκαν από τους προσφεύγοντες**, είναι τα κάτωθι:

	ΧΡΗΣΗ					ΧΡΗΣΗ				
	2012					2013				
	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ		ΒΑΣΕΙ ΕΚΘΕΣΗΣ ΕΛΕΓΧΟΥ		ΒΑΣΕΙ ΝΕΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ		ΒΑΣΕΙ ΕΚΘΕΣΗΣ ΕΛΕΓΧΟΥ		ΒΑΣΕΙ ΝΕΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ
ΥΠΟΧΡΕΟΣ	ΚΩΔ. 507		ΚΩΔ. 507		ΚΩΔ. 507	ΚΩΔ. 507		ΚΩΔ. 507		ΚΩΔ. 507
ΕΡΓΟΔΟΤΗΣ										
.....										
Ειδική αμοιβή	€ 10.850,03	(†)	€ 9.813,85	(†)	€ 5.967,52	€ 11.364,82	(†)	€ 10.303,25	(†)	€ 6.250,65
Εισόδ. από ολοήμερη λειτ.νοσ.	€ 8.046,00	(†)	€ 7.885,08	(†)	€ 4.425,30	€ 3.661,20	(†)	€ 3.587,98	(†)	€ 2.013,66
Επίδομα βιβλιοθήκης	€ 8.503,21	(-)	€	(-)	€	€ 6.761,71	(-)	€	(-)	€
Εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα (άγνωστης πηγής) άρ. 48 παρ.3 Ν.2238 του 1994/Κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα (αδικαιολόγητης αιτίας) άρ. 21 παρ.4 Ν.4172 του 2013	€	(†)	€ 150.312,30	(†)	€ 150.312,30	€	(+)	€ 405,00	(†)	€ 405,00
ΣΥΝΟΛΟ	€ 10.392,82	(=)	€ 168.011,23	(=)	€ 160.705,12	€ 8.264,31	(=)	€ 14.296,23	(=)	€ 8.669,31
ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΛΕΓΧΟΥ (ΒΑΣΕΙ ΝΕΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ)- ΔΗΛΩΣΗΣ	€		150.312,30		€	€		405,00		€
ΥΠΟΧΡΕΟΙ	ΚΩΔ. 659		ΚΩΔ. 659		ΚΩΔ. 659	ΚΩΔ. 659		ΚΩΔ. 659		ΚΩΔ. 659
45% επί ακαθάριστων αποδοχών από ΠΑ.Γ.Ν.Η. βάσει ΠΟΛ 1234/2014	€ 8.503,21	(†)	€	(†)	€ 8.503,21	€ 6.761,71	(†)	€	(†)	€ 6.761,71
Επίδομα βιβλιοθήκης ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ	€ 3.612,19	(†)	€ 3.612,19	(†)	€ 3.612,19	€ 2.854,28	(†)	€ 2.854,28	<†)	€ 2.854,28
Τόκοι καταθέσεων ημεδαπής προέλευσης	€	(†)	€ 5,09	(†)	€ 5,09	€	(†)	€	(†)	€
ΣΥΝΟΛΟ	€ 12.115,40	(=)	€ 3.617,28		€ 12.120,49	€ 9.615,99	(=)	€ 2.854,28	(=)	€ 9.615,99
ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΛΕΓΧΟΥ (ΒΑΣΕΙ ΝΕΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ)- ΔΗΛΩΣΗΣ	€		5,09		€	€		€		€

A. ΕΠΑΝΑΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ -ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ - ΕΙΔΙΚΗΣ ΕΙΣΦΟΡΑΣ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ

Ο έλεγχος αφού έλαβε υπ' όψιν τα νέα συμπληρωματικά στοιχεία που προσκόμισαν οι προσφεύγοντες με το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ.....ΕΙ2019ΕΜΠ/2019 συμπληρωματικό υπόμνημα τους μετά την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, προσδιόρισε ανά ελεγχόμενο οικονομικό έτος τα κάτωθι:

Δ.Ι.α. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2013 (Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2012-31/12/2012)

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Βάσει Ελέγχου (οριστικός διορθωτικός - προσδιορισμός) (€)		Ποσά Βάσει Ελέγχου (επαναπροσδιορισμός | μετά την αναπομπή από Δ.Ε.Δ.) (C)		Διαφορά	
	Υπόχρεου & τέκνων.	Συζύγου	Υπόχρεου & τέκνων	Συζύγου	Υπόχρεου & τεκνών	Συζύγου
A - Β. Εισόδημα από ακίνητα	71.057,11	19.671,41	71.057,11	19.671,41	0,00	0,00
Γ. Εισόδημα από κινητές αξίες	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Δ. Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Ε. Εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις	308,41	33,35	308,41	33,35	0,00	0,00
ΣΤ. Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες	37.919,44	877,84	37.919,44	877,84	0,00	0,00
Ζ. Εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα	168.011,23	312,30	160.705,12	312,30	-7.306,11	0,00
Εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης	6,69	6,69	6,69	6,69	0,00	0,00
Συνολικό εισόδημα	277.302,88	20.901,59	269.996,76	20.901,59	-7.306,11	0,00
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Υπόλοιπο	277.302,88	20.901,59	269.996,76	20.901,59	-7.306,11	0,00
Προστιθέμενη διαφορά αντικ. δαπανών	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Άθροισμα	277.302,88	20.901,59	269.996,76	20.901,59	-7.306,11	0,00
Εκπτώσεις δαπανών	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Φορολογητέο εισόδημα	277.302,88	20.901,59	269.996,76	20.901,59	-7.306,11	0,00

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014 (Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2013-31/12/2013)

If: J Γ; ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ¹	Ποσά Βάσει Ελέγχου (οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός) (€)		Ποσά Βάσει Ελέγχου ¹ (επαναπροσδιορισμός, μετά την αναπομπή από Δ.Ε.Δ.) (€)		Διαφορά -	
	Υπόχρεου & τέκνων	Συζύγου	Υπόχρεου & τέκνων	Συζύγου	Υπόχρεου & τέκνων	Συζύγου
A - Β. Εισόδημα από ακίνητα	59.524,52	19.755,72	59.524,52	19.755,72	0,00	0,00
Γ. Εισόδημα από κινητές αξίες	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Δ. Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Ε. Εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις	302,12	32,67	302,12	32,67	0,00	0,00
ΣΤ. Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες	30.895,69	0,00	30.895,69	0,00	0,00	0,00
Ζ. Εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα	14.296,23	18.441,45	8.669,31	18.441,45	-5.626,92	0,00
Εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης	128,89	2.612,89	128,89	2.612,89	0,00	0,00
Συνολικό εισόδημα	105.147,44	40.842,73	99.520,52	40.842,73	-5.626,92	0,00
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Υπόλοιπο	105.147,44	40.842,73	99.520,52	40.842,73	-5.626,92	0,00
Προστιθέμενη διαφορά αντικ. δαπανών	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Άθροισμα	105.147,44	40.842,73	99.520,52	40.842,73	-5.626,92	0,00
Εκπτώσεις δαπανών	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Φορολογητέο εισόδημα	105.147,44	40.842,73	99.520,52	40.842,73	-5.626,92	0,00

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014 (Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2014-31/12/2014)-ΔΕΝ ΜΕΤΑΒΑΛΛΕΤΑΙ

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ *	. Ποσά Βάσει Ελέγχου . . (οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός) (C)		Ποσά Βάσει Ελέγχου ' - (επαναπροσδιορισμός ¹ μετά την αναπομπή από Δ.Ε.Δ.) (€)		Διαφορά	
	Υπόχρεου & τέκνων	Συζύγου	Υπόχρεου & τέκνων	Συζύγου	Υπόχρεου & τέκνων	Συζύγου
A. Εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις	32.090,44	30.800,00	32.090,44	30.800,00	0,00	0,00
B. Εισοδήματα αξιωματικών και κατώτερου πληρώματος εμπορικού ναυτικού	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Π. Εισόδημα από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Γ2. Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα	30.150,86	14.747,17	30.150,86	14.747,17	0,00	0,00
Δ1. Μερίσματα, τόκοι, δικαιώματα	17.686,00	4.511,02	17.686,00	4.511,02	0,00	0,00
Δ2. Εισόδημα από ακίνητη περιουσία	12.540,00	16.821,87	12.540,00	16.821,87	0,00	0,00
Ε. Εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Συνολικό εισόδημα	92.467,30	66.880,06	92.467,30	66.880,06	0,00	0,00
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Υπόλοιπο	92.467,30	66.880,06	92.467,30	66.880,06	0,00	0,00
Προστιθέμενη διαφορά αντικ. δαπανών	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Άθροισμα	92.467,30	66.880,06	92.467,30	66.880,06	0,00	0,00
Εκπτώσεις δαπανών	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Φορολογητέο εισόδημα	92.467,30	66.880,06	92.467,30	66.880,06	0,00	0,00

Δ.Ι.β. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2013 (Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2012-31/12/2012)

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΕΚΘΕΣΗΣ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΕΠΑΝΑΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ
Φορολογητέο εισόδημα	Ατομικό και τέκνων	277.302,88	269.996,76
	της συζύγου	20.901,59	20.901,59
Φόρος	Πιστωτικό ποσό	0,00	0,00
	Χρεωστικό ποσό	101.692,57	98.404,82
Προκαταβολή φόρου		1.782,45	1.782,45
Τέλη χαρτ/μου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων		2.903,44	2.903,44
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		580,69	580,69
Πρόσθετος φόρος, τέλη χαρτ. & εισφ.ΟΓΑ εκπροθέσμου		0,00	0,00
Πρόσθετος φόρος / πρόστιμο (ευνοϊκότερη κύρωση)		89.754,27	86.670,36
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου (ευνοϊκότερη κύρωση)		1.623,64	1.623,64
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου		324,73	324,73
Εισφορά ΕΛΓΑ 2% (άρθρο 13 ν. 3877/2010)		6,84	6,84
Τέλος Επιτηδεύματος		0,00	0,00
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	198.668,63	192.296,97
	για επιστροφή	0,00	0,00
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά		0,00	0,00

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014 (Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2013-31/12/2013)

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΕΚΘΕΣΗΣ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΕΠΑΝΑΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ
Φορολογητέο εισόδημα	Ατομικό και τέκνων	105.147,44	99.520,52
	της συζύγου	40.842,73	40.842,73
Φόρος	Πιστωτικό ποσό	0,00	0,00
	Χρεωστικό ποσό	26.660,92	25.197,93
Προκαταβολή φόρου		1.713,04	1.713,04
Τέλη χαρτ/μου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων		2.592,53	2.592,53
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		518,51	518,51

Πρόσθετος φόρος, τέλη χαρτ. & εισφ. ΟΓΑ εκπροθέσμου		0,00	0,00
Πρόσθετος φόρος / πρόστιμο (ευνοϊκότερη κύρωση)		23.338,37	21.966,08
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου (ευνοϊκότερη κύρωση)		1.532,07	1.532,07
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου		306,41	306,41
Εισφορά ΕΛΓΑ 2% (άρθρο 13 ν. 3877/2010)		6,69	6,69
Τέλος Επιτηδεύματος		0,00	0,00
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	56.668,55	53.833,26
	για επιστροφή	0,00	0,00
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά		0,00	0,00

Τα αποτελέσματα του ελέγχου όπως αυτά αποτυπώθηκαν στην από 19/12/2019 Έκθεση Ελέγχου ως προς τον φόρο εισοδήματος του φορολογικού έτους 2014 δεν τροποποιούνται.

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΠΡΟΣΘΕΤΩΝ ΦΟΡΩΝ/ΠΡΟΣΤΙΜΩΝ

ΕΙΔΟΣ ΠΡΟΣΘΕΤΟΥ ΦΟΡΟΥ/ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ/ ΤΕΛΩΝ	ΧΡΗΣΗ	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ) = (Β) + (Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) ΚΑΙ (Δ)
		ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997	ΑΡΘΡΟ 58 ή 58Α παρ.2 ή 59 Κ.Φ.Δ.	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 Κ.Φ.Δ.	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ παρ.1 άρθ.49 Ν.4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	2012	110.878,93€ (66 μήνες*2%) 120,00%	46.199,55€ 50,00%	40.470,81€ (60 μήνες*0,73%) 43,80%	86.670,36€	86.670,36€
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟ	2012	2.077,15€ (66 μήνες*2%) 120,00%	865,48€ 50,00%	758,16€ (60 μήνες*0,73%) 43,80%	1.623,64€	1.623,64€
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	2013	25.291,44€ (54 μήνες*2%) 108,00%	11.709,00€ 50,00%	10.257,07€ (60 μήνες*0,73%) 43,80%	21.966,07€	21.966,07€
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟ	2013	1.764,01€ (54 μήνες*2%) 108,00%	816,67€ 50,00%	715,41€ (60 μήνες*0,73%) 43,80%	1.532,08€	1.532,08€

Δ.2.α. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΠΙΒΟΛΗ ΤΗΣ ΕΙΔΙΚΗΣ ΕΙΣΦΟΡΑΣ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος προκύπτει ότι, ανά ελεγχόμενη χρήση, το εισόδημα που λαμβάνεται υπόψη για την επιβολή της Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης του άρθρου 29 του Ν. 3986/2011 έχει ως ακολούθως:

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2013

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Βάσει Έκθεσης Ελέγχου		Βάσει Επαναπροσδιορισμού Ελέγχου	
	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΔΗΛΩΘΕΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	277.302,88	20.901,59	269.996,76	20.901,59
ΑΠΑΛΛΑΣΣΟΜΕΝΑ ΠΟΣΑ Δ", Ε', Ζ' ΠΗΓΗΣ	0,00	0,00	0,00	0,00
ΑΥΤΟΤΕΛΗ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ... Κ.Τ.Λ.	3.617,28	6,70	12.120,49	6,70
ΦΟΡΟΣ ΑΥΤΟΤΕΛΩΣ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΩΝ ΠΟΣΩΝ	0,57	0,74	0,57	0,74
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	280.920,73	20.909,03	282.117,83	20.909,03
ΤΕΚΜΑΡΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	22.353,88	20.026,45	22.353,88	20.026,45
ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΕΙΣΦΟΡΑΣ	280.920,73	20.909,03	282.117,83	20.909,03

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Βάσει Έκθεσης Ελέγχου		Βάσει Επαναπροσδιορισμού Ελέγχου	
	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΔΗΛΩΘΕΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	105.147,44	40.842,73	99.520,52	40.842,73
ΑΠΑΛΛΑΣΣΟΜΕΝΑ ΠΟΣΑ Δ", Ε", Ζ' ΠΗΓΗΣ	0,00	0,00	0,00	0,00
ΑΥΤΟΤΕΛΗ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ... Κ.Τ.Λ.	2.854,28	3,88	9.615,99	3,88
ΦΟΡΟΣ ΑΥΤΟΤΕΛΩΣ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΩΝ ΠΟΣΩΝ	0,29	0,43	0,29	0,43
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	108.002,01	40.847,04	109.136,80	40.847,04
ΤΕΚΜΑΡΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	23.627,92	18.244,08	23.627,92	18.244,08
ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΕΙΣΦΟΡΑΣ	108.002,01	40.847,04	109.136,80	40.847,04

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014- ΔΕΝ ΜΕΤΑΒΑΛΛΕΤΑΙ

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Βάσει Έκθεσης Ελέγχου		Βάσει Επαναπροσδιορισμού Ελέγχου	
	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΔΗΛΩΘΕΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	92.467,30	66.880,06	92.467,30	66.880,06
ΑΠΑΛΛΑΣΣΟΜΕΝΑ ΠΟΣΑ Δ*, Ε', Ζ' ΠΗΓΗΣ	0,00	0,00	0,00	0,00
ΑΥΤΟΤΕΛΗ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ... Κ.Τ.Λ.	0,00	0,00	0,00	0,00
ΦΟΡΟΣ ΑΥΤΟΤΕΛΩΣ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΩΝ ΠΟΣΩΝ	0,00	0,00	0,00	0,00
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	92.467,30	66.880,06	92.467,30	66.880,06
ΤΕΚΜΑΡΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	23.895,84	16.771,16	23.895,84	16.771,16
ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΕΙΣΦΟΡΑΣ	92.467,30	66.880,06	92.467,30	66.880,06

Δ.2.β. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΗΣ ΕΙΔΙΚΗΣ ΕΙΣΦΟΡΑΣ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ**ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2013**

	Βάσει Έκθεσης Ελέγχου		Βάσει Επαναπροσδιορισμού Ελέγχου		Διαφορά Εισφοράς	
	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ
ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΕΙΣΦΟΡΑΣ	280.920,73	20.909,03	282.117,83	20.909,03	1.197,10	0,00
ΕΙΣΦΟΡΑ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ	11.236,83	418,18	11.284,71	418,18	47,88	0,00
ΕΙΣΦΟΡΑ ΠΟΥ ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΘΗΚΕ	656,61	0,00	656,61	0,00	0,00	0,00
ΕΙΣΦΟΡΑ ΠΟΥ ΟΦΕΙΛΕΤΑΙ	10.580,22	418,18	10.628,10	418,18	47,88	0,00

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014

	Βάσει Έκθεσης Ελέγχου		Βάσει Επαναπροσδιορισμού Ελέγχου		Διαφορά Εισφοράς	
	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ
ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΕΙΣΦΟΡΑΣ	108.002,01	40.847,04	109.136,80	40.847,04	1.134,79	0,00
ΕΙΣΦΟΡΑ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ	4.320,08	816,94	4.365,47	816,94	45,39	0,00
ΕΙΣΦΟΡΑ ΠΟΥ ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΘΗΚΕ	594,39	0,00	594,39	0,00	0,00	0,00
ΕΙΣΦΟΡΑ ΠΟΥ ΟΦΕΙΛΕΤΑΙ	3.725,69	816,94	3.771,08	816,94	45,39	0,00

Τα αποτελέσματα του ελέγχου όπως αυτά αποτυπώθηκαν στην από 19/12/2019 Έκθεση Ελέγχου ως προς την Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης του Φορολογικού έτους 2014 δεν τροποποιούνται.

Οι θέσεις του ελέγχου ως προς τους λοιπούς ισχυρισμούς των προσφευγόντων, όπως διατυπώθηκαν στην από 19/12/2018 Έκθεση Ελέγχου του άρθρ. 28 Ν.4174/2013 και στις με αρ. πρωτ./2019 αιτιολογημένες απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., παραμένουν αμετάβλητες.

Ε. ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

Τα ποσά φόρων, πρόσθετων φόρων και προστίμων που προσδιορίστηκαν για τον προσφεύγοντα βάσει της από 19/12/2019 Έκθεσης Ελέγχου είναι συγκεντρωτικά τα εξής:

ΟΙΚΟΝ. ΕΤΗ	Ποσά φόρων, πρόσθετων φόρων και προστίμων σε Ευρώ βάσει Έκθεσης Ελέγχου (€)						
	ΕΙΣΟΔΗΜΑ		ΕΙΔΙΚΗ ΕΙΣΦΟΡΑ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ Φ.Π.	ΤΕΛΟΣ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ		ΟΓΑ	ΣΥΝΟΛΟ
	κύριος φόρος	πρόσθετος φόρος	κύριος φόρος	κύριος φόρος	πρόσθετος φόρος	κύριος φόρος	
2013	94.809,03	88.930,87	8.876,84	1.643,10	1.541,22	636,86	196.437,92 €
2014	19.030,44	17.850,55	2.558,59	1.542,87	1.447,21	598,02	43.027,68 €
2015	4.558,31	2.279,16	414,63				7.252,10 €
ΣΥΝΟΛΑ							246.717,70

Κατόπιν των ανωτέρω αναφερθέντων, τα ποσά φόρων, πρόσθετων φόρων και προστίμων που προσδιορίζονται για τον προσφεύγοντα
..... μετά το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ.....ΕΙ2019ΕΜΠ/2019 συμπληρωματικό υπόμνημα του μετά την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, είναι τα ακόλουθα:

ΟΙΚΟΝ. ΕΤΗ	Ποσά φόρων* πρόσθετων φόρων και προστίμων σε Ευρώ μετά την αναπομπή από την Δ.Ε.Δ. (€)						
	ΕΙΣΟΔΗΜΑ		ΕΙΔΙΚΗ ΕΙΣΦΟΡΑ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ Φ.Π.	ΤΕΛΟΣ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ		ΟΓΑ	ΣΥΝΟΛΟ
	κύριος φόρος	πρόσθετος φόρος	κύριος φόρος	κύριος φόρος	πρόσθετος φόρος	κύριος φόρος	
2013	91.521,28	85.846,96	47,88	1.643,10	1.541,22	636,86	181.237,30 €
2014	17.567,44	16.478,26	45,39	1.542,87	1.447,21	598,02	37.679,19 €
2015	4.558,31	2.279,16	414,63	0,00	0,00	0,00	7.252,10 €
ΣΥΝΟΛΑ							226.168,59

Τα ποσά φόρων, πρόσθετων φόρων και προστίμων που προσδιορίστηκαν για την προσφεύγουσα βάσει της από 19/12/2019 Έκθεσης Ελέγχου δεν μεταβάλλονται.»

Επειδή με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του Ν 4174/2013, ορίζεται ότι:

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 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, συναφώς, στις διατάξεις του άρθρου 17§§1,2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν. 2690/1999) με τίτλο «Αιτιολογία» ορίζονται τα ακόλουθα: «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».

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Σύμφωνα, δε, με τη νομολογία, η παντελής αοριστία της Εκθέσεως Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής (βλ. ΣτΕ 565/2008, 2054/1995).

Επειδή οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι η αύξηση εταιρικού κεφαλαίου της εταιρείας «ΔΙΕΘΝΕΙΣ ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ» κατά €150.000,00 τα οποία καταβλήθηκαν μετρητά στο ταμείο της εταιρείας, στη χρήση 2012, τροφοδοτήθηκε και δικαιολογείται :

1) από νόμιμα φορολογημένα εισοδήματα του προσφεύγοντος προηγούμενων ετών όπως τούτο τεκμαίρεται από διαθέσιμο μη αναλωθέν κεφαλαίο ποσού 647.020,29 € οικ. ετών 2005 – 2012. Προσκομίστηκε σχετικός πίνακας ανάλωσης.

2) από νόμιμα φορολογημένα εισοδήματα του προσφεύγοντος, καθόσον από τη χρήση 2003 μέχρι τη χρήση 2011 είχαν εισπραχθεί από τον προσφεύγοντα σε μετρητά, ενοίκια συνολικού ύψους 176.879,52 ευρώ από την εταιρεία με την επωνυμία «.....».

Επειδή ο έλεγχος απέρριψε τους ισχυρισμούς των προσφευγόντων με το κάτωθι σκεπτικό:

1) Ως προς τον πίνακα ανάλωσης:

«Το τυχόν επαρκές πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών δεν αποτελεί συνθήκη ικανή για την τεκμηρίωση του πραγματικού γεγονότος της κατοχής χρηματικού ποσού σε μετρητά (εν προκειμένω ύψους €150.000,00) από τους προσφεύγοντες, παρά μόνο αναγκαία.»

2) Ως προς τα ενοίκια

«Ο ελεγχόμενος στην απάντησή του στο με αρ. βιβλίου -/2018 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, προσκόμισε πίνακα με ενοίκια καταβληθέντα σε μετρητά από την εταιρεία «.....» στον ίδιο, από τη χρήση 2003 έως τη χρήση 2011 συνολικού ύψους €176.879,52 ο οποίος δεν φέρει κανένα στοιχείο γνησιότητας ούτε προκύπτει η εξαγωγή του από τα βιβλία της εταιρείας όπως επικαλείται. Επίσης, δεν προσκομίσθηκαν τα απαραίτητα τραπεζικά παραστατικά από τα οποία να προκύπτει η ανάληψη χρηματικών ποσών από λογαριασμούς της εταιρείας εκ μέρους των ελεγχόμενων κατά το επικαλούμενο χρονικό διάστημα ούτε προέκυψε

ύπαρξη δοσοληπτικών λογαριασμών λογαριασμός 33.08 – «Δοσοληπτικοί λογ/σμοί διαχειριστών» βάσει των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων ο οποίος θα έπρεπε να τηρείται για τυχόν μεταφερόμενα ποσά μεταξύ του ταμείου της εταιρείας και της διαχειρίστριας κας
....., ούτε προσκομίσθηκε τυχόν έγγραφη συμφωνία δανείου μεταξύ της εταιρείας και της ελεγχόμενης (ΠΟΛ 1175/16/11/2017 ενότητα 5.4)»

Επειδή ο έλεγχος αν και έχει πρόσβαση στο Ειδικό Λογισμικό Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας από το οποίο αντλεί και αξιοποιεί ηλεκτρονικά δεδομένα κινήσεων τραπεζικών λογαριασμών και λοιπών χρηματοοικονομικών προϊόντων, ωστόσο δεν αναφέρει αν τα ποσά των ενοικίων που καταβλήθηκαν από την εταιρεία «.....» στον προσφεύγοντα, χρήσεων 2003 -2011, πέρασαν από το τραπεζικό σύστημα ή όχι.

Επειδή ο έλεγχος για την απόδειξη ύπαρξης προσαύξησης περιουσίας αναφορικά με το ποσό των €150.000,00, δεν λαμβάνει υπόψη τη δυνατότητα κάλυψης των διαφορών από τα εναπομείναντα εισοδήματα προηγούμενων ετών, σε σύγκριση με τις καταθέσεις του ελεγχόμενου έτους 2012, τα οποία είχε τη δυνατότητα να εντοπίσει η φορολογική αρχή από το Ειδικό Λογισμικό Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας, ή από τον πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών που ο προσφεύγων προσκόμισε. Δεν προκύπτουν τα υπόλοιπα των τραπεζικών καταθέσεων του προσφεύγοντα, ώστε να μπορεί να διαπιστωθεί, κατηγορηματικά ότι τα μη αναλωθέντα κεφάλαια προηγούμενων ετών κατατέθηκαν, δηλαδή για παράδειγμα, να ελεγχθεί αν οι καταθέσεις του κατά την 31/12/2011 ήταν υψηλές, με αποτέλεσμα να μην υπήρχε η δυνατότητα επίκλησης καταθέσεων μετρητών από ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών.

Επειδή σύμφωνα με τα αναφερόμενα στη σκέψη 20 της απόφασης του ΣτΕ 884/2016, οι διατάξεις του εδαφίου α' και β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ερμηνευόμενες υπό το φως των επιταγών των άρθρων 4 παρ. 5 και 78 παρ. 1 του Συντάγματος, έχουν την έννοια ότι, σε υπόθεση όπως η κρινόμενη, τα ποσά των οριζόμενων στα άρθρα 16 (παρ. 1 περιπτ. α, β, γ και θ) και 17 (περιπτ. γ) του ΚΦΕ τεκμαρτών δαπανών διαβίωσης και κτήσης περιουσιακών στοιχείων αφαιρούνται, κατ' αρχήν, από το δηλωθέν εισόδημα του αντίστοιχου οικονομικού έτους και επιπλέον, στο μέτρο που το υπερβαίνουν, από το κεφάλαιο που προέρχεται από οποιαδήποτε άλλη νόμιμη πηγή ή αιτία, το οποίο (εισόδημα ή κεφάλαιο) λαμβάνεται υπόψη για να δικαιολογήσει, εν όλω ή εν μέρει, την επίμαχη περιουσιακή προσαύξηση (ποσό τραπεζικής κατάθεσης).

Επειδή από τις διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται τόσο στην από 19/12/2018 έκθεση ελέγχου βάσει του άρθρου 28 του ΚΦΔ (Ν 4174/2013 (ΦΕΚ Α'170/26.7.2013) της ελεγκτού του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,
....., όσο και στο πόρισμα Συμπληρωματικών ελεγκτικών επαληθεύσεων του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., που εστάλη στην Υπηρεσία μας με το υπ' αριθμ. πρωτ./2019 (ΔΕΔΕΙ2019ΕΜΠ/2019) διαβιβαστικό έγγραφο, δεν αποδεικνύεται αναμφισβήτητα η φερόμενη ως προσαύξηση περιουσίας, για το ποσό ύψους €150.000,00, ενώ αντιθέτως ο προσφεύγων επικαλείται ανάλωση κεφαλαίου ικανή να καλύψει την εν λόγω διαφορά που κατά τον έλεγχο αποτελεί προσαύξηση περιουσίας, στη χρήση 2012.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., απέστειλε στη Υπηρεσία μας το υπ' αριθμ. πρωτ./2019 (ΔΕΔΕΙ2019ΕΜΠ/2019) διαβιβαστικό έγγραφο, με συνημμένο το πόρισμα Συμπληρωματικών ελεγκτικών επαληθεύσεων συνέπεια της υπ' αριθ./2019 πράξης αναπομπής του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, **χωρίς να προβαίνει σε κρίση επί του τιθέμενου πραγματικού γεγονότος.**

Επειδή κατά τα λοιπά οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 19/12/2018 έκθεση ελέγχου βάσει του άρθρου 28 του ΚΦΔ (Ν 4174/2013 (ΦΕΚ Α΄170/26.7.2013) της ελεγκτού του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,, και στο πόρισμα Συμπληρωματικών ελεγκτικών επαληθεύσεων του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., που εστάλη στην Υπηρεσία μας με το υπ' αριθμ. πρωτ./2019 (ΔΕΔΕΙ2019ΕΜΠ/2019) διαβιβαστικό έγγραφο, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις οικονομικού έτους 2014 και φορολογικού έτους 2014 κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Σημειώνεται ότι:

Α) Σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. **6 του άρθρου 63 του ν.4174/2013**, όπως προστέθηκε με το άρθρο 49 παρ.5 Ν.4223/2013 (ΦΕΚ Α 287/31.12.2013) και του άρθρου 4 παρ. 3 της ΠΟΛ. 1064/2017 σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Β) Σύμφωνα με το αριθμ. πρωτ. **ΔΕΛ Β 1144776 ΕΞ 2015/03-11-2015 έγγραφο** της Δ/νσης Ελέγχων, της Γενικής Δ/νσης Φορολογικής Διοίκησης, της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα: *«Παροχή οδηγιών σχετικά με την ορθή κοινοποίηση των πράξεων προσδιορισμού φόρου και των λοιπών εγγράφων και πράξεων που άπτονται των διαδικασιών ελέγχου, ώστε να διασφαλίζονται τα συμφέροντα του Δημοσίου»* στο κεφάλαιο Β. Λοιπά θέματα στην παράγραφο 1 εδάφιο 4 & 5 αναφέρεται ότι:

«Κατόπιν των ανωτέρω επισημαίνουμε την υποχρέωση για επανέκδοση σε κάθε περίπτωση, το ταχύτερο δυνατόν, προς διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου, των ακυρωθεισών με δικαστική απόφαση ή με απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, για τυπικούς λόγους (νομική πλημμέλεια), καταλογιστικών πράξεων απαλλαγμένων από τις πλημμέλειες που οδήγησαν στην ακύρωσή τους (σχετ. περ. 96 άρθρο 1 της Δ6Α 1036682 ΕΞ 2014/25-02-2014 Απόφαση Γ.Γ.Δ.Ε., όπως ισχύει). Υπενθυμίζεται ότι η τυχόν άσκηση ένδικου μέσου, εκ μέρους του Δημοσίου, δεν εμποδίζει και την επανάληψη της σχετικής διοικητικής διαδικασίας προς επανέκδοσης της ακυρωθείσας πράξης».

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 28/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής των: 1) του ΑΦΜ και 2) του ΑΦΜ, λαμβάνοντας υπόψη το σκεπτικό

του πορίσματος Συμπληρωματικών ελεγκτικών επαληθεύσεων του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.. και συγκεκριμένα:

1) **Την αποδοχή** αυτής κατά το μέρος που αφορά την υπ' αριθ./2018 προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικονομικού έτους 2013, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

2) **Την μερική αποδοχή** αυτής κατά το μέρος που αφορά την υπ' αριθ./2018 προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικονομικού έτους 2014, σύμφωνα με το σκεπτικό του πορίσματος Συμπληρωματικών ελεγκτικών επαληθεύσεων του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

3) **Την απόρριψη** αυτής κατά το μέρος που αφορά την υπ' αριθ./2018 προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2014, σύμφωνα με το σκεπτικό του πορίσματος Συμπληρωματικών ελεγκτικών επαληθεύσεων του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

4) **Την αποδοχή** αυτής κατά το μέρος που αφορά την υπ' αριθ./2018 προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης Ν.3986/2011 της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικονομικού έτους 2013, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

5) **Την μερική αποδοχή** αυτής κατά το μέρος που αφορά την υπ' αριθ./2018 προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης Ν 3986/2011 της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικονομικού έτους 2014, σύμφωνα με το σκεπτικό του πορίσματος Συμπληρωματικών ελεγκτικών επαληθεύσεων του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

Οριστική φορολογική υποχρέωση των υπόχρεων - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Α) ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

1) ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2013 (Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2012-31/12/2012)

Διαφορά φόρου	0,00
Πρόστιμο φόρου αρθ. 58 ΚΦΔ	0,00
Τέλη χαρτοσήμου	0,00
ΟΓΑ χαρτοσήμου	0,00
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου	0,00
Πρόσθετα τέλη ΟΓΑ χαρτοσήμου	0,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	0,00

2) ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014 (Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2013-31/12/2013)

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα	Ατομικό και τέκνων	49.100,33	99.520,52	50.420,19
	της συζύγου	16.863,21	40.842,73	23.979,52
Φόρος	Πιστωτικό ποσό	0,00	0,00	0,00
	Χρεωστικό ποσό	1.779,93	25.197,93	23.418,00
Προκαταβολή φόρου		1.713,04	1.713,04	0,00
Τέλη χαρτ/μου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων		959,19	2.592,53	1.633,34

Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		191,84	518,51	326,67
Πρόσθετος φόρος, τέλη χαρτ. & εισφ.ΟΓΑ εκπροθέσμου		0,00	0,00	
Πρόσθετος φόρος / πρόστιμο (ευνοϊκότερη κύρωση)		0,00	21.966,08	21.966,08
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου (ευνοϊκότερη κύρωση)		0,00	1.532,07	1.532,07
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου		0,00	306,41	306,41
Εισφορά ΕΛΓΑ 2% (άρθρο 13 ν. 3877/2010)		6,69	6,69	0,00
Τέλος Επιτηδεύματος		0,00	0,00	0,00
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	4.650,69	53.833,26	49.182,57
	για επιστροφή	0,00	0,00	
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά		0,00	0,00	

3) ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014

Διαφορά φόρου	16.408,04
Πρόστιμο φόρου αρθ. 58 ΚΦΔ	8.204,02
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	1.960,57
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	26.572,63

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ

Β) ΕΙΔΙΚΗ ΕΙΣΦΟΡΑ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ

1) ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2013 (Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2012-31/12/2012)

	ΥΠΟΧΡΕΟΣ	ΣΥΖΥΓΟΣ	ΣΥΝΟΛΟ
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	0,00	0,00	0,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	0,00	0,00	0,00

2) ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014 (Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2013-31/12/2013)

	ΥΠΟΧΡΕΟΣ	ΣΥΖΥΓΟΣ	ΣΥΝΟΛΟ
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	2.558,59	648,31	3.206,90
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	2.558,59	648,31	3.206,90

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 ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΤΗΣ 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.