



ΟΡΘΗ ΕΠΑΝΑΛΗΨΗ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΣΕΛ.10

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 24/06/2020

Αριθμός απόφασης: 1245

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 559

ΦΑΞ : 213 1604 567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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

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

4. Την από 30/03/2020 Πράξη Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75/30-03-2020), όπως κυρώθηκε με τον ν.4684/2020.

5. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **27/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του, **ΑΦΜ:**, κατοίκου επί της οδού, κατά της υπ' αριθ./2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014, (εισοδήματα 01/01-31/12/2013), της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014, (εισοδήματα 01/01-31/12/2013), της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., της οποίας ζητείται η ακύρωση καθώς και την οικεία έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **27/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του, **ΑΦΜ:**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./**2019** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014 (εισοδήματα 01/01-31/12/2013), της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας και του συζύγου της φόρος ποσού 152.624,20€, πλέον πρόστιμο (ευνοϊκότερη κύρωση) ποσού 156.531,38€, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ποσού 18.323,15€, ήτοι συνολικό ποσό **327.478,73€**.

Οι ως άνω διαφορές φόρου εισοδήματος προέκυψαν από το πόρισμα της από 23/12/2019 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., που διενεργήθηκε δυνάμει της με αριθ./**2019** εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

Σύμφωνα με το ως άνω πόρισμα, ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη: α) τα δεδομένα των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) και των εκδοθέντων στοιχείων που τήρησε ο προσφεύγων στην ατομική του επιχείρηση με αντικείμενο δραστηριότητας «Ιατρικές Υπηρεσίες Ειδικότητας Χειρουργικής», β) τα αριθμητικά δεδομένα της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικον. έτους 2014, γ) τις τραπεζικές κινήσεις όπως προκύπτουν από το Ειδικό Λογισμικό Αυτοματοποιημένου Ελέγχου, και δ) τα απαντητικά υπομνήματα του προσφεύγοντος και τα στοιχεία που προσκομίσθηκαν έκρινε ότι καταθέσεις συνολικού ποσού **9.902,86€** που αφορούν τον προσφεύγοντα **και καταθέσεις συνολικού ποσού 14.987,50€** που αφορούν τη σύζυγό του αποτελούν μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη για τη χρήση 2013, η οποία φορολογητέα ύλη, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48§3 του ν.2238/1994 λογίζεται ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρου επαγγέλματος και φορολογείται με τις γενικές διατάξεις.

Επίσης, ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη του το πόρισμα της έκθεσης μερικού ελέγχου τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων και τις υφιστάμενες παραβάσεις μη έκδοσης και ανακριβής ως προς την αξία έκδοσης φορολογικών στοιχείων (Α.Π.Υ.) επαναπροσδιόρισε τα φορολογητέα κέρδη από την ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος (Ιατρικές υπηρεσίες ειδικότητας χειρουργικής) στο ποσό των **639.621,45€**, έναντι του δηλωθέντος ποσού **199.034,14€** επειδή α) διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων δεν έχει συμπεριλάβει στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικον. έτους 2014 έσοδα της **ατομικής επιχείρησης του** από παροχή ιατρικών υπηρεσιών ποσού **438.095,71€** και επειδή β) δεν αναγνώρισε την έκπτωση δαπανών συνολικού ποσού **2.491,60€** διότι **δεν προσκομίσθηκαν στον έλεγχο τα απαιτούμενα φορολογικά στοιχεία.**

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την επανεξέταση και την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξεως, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Είναι συνταξιούχος ήδη από το έτος 1993. Τα μοναδικά της εισοδήματα προέρχονται από συντάξεις και μισθώματα. Δεν ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. Σε πλείστες περιπτώσεις ενήργησε ως αντιπρόσωπος, δεκτικός καταβολής, είσπραξης και κατάθεσης χρημάτων συναλλαγών των λοιπών μερών της οικογένειάς της, ήτοι του συζύγου της και των τέκνων της.
2. Παράβαση της αρχής περί αυτοτέλειας της φορολογικής υποχρέωσης κάθε συζύγου, εφόσον η προσβαλλόμενη καταλογιστική πράξη φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2014 είναι κοινή τόσο για εκείνον όσο και για την ελεγχόμενη σύζυγό του , με αποτέλεσμα τούτου να του προκαλεί δικονομική βλάβη. Συγκεκριμένα, η διαφορά κύριου και πρόσθετου φόρου εισοδήματος που του καταλογίζεται δεν διακρίνεται με την διαφορά φόρου που καταλογίζεται στην σύζυγό του.
3. Μη στοιχειοθέτηση της παράβασης περί απόκρυψης φορολογητέας ύλης. Η εφαρμοσθείσα κατ' άρθρο 48§3 ν.2238/1994 έμμεση τεχνική ελέγχου δεν απέδειξε διαφυγούσα φορολογητέα ύλη. Η φορολογική αρχή δεν δέχθηκε πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου κοινό με τον σύζυγό της.
4. Σχετικά με τις κρινόμενες καταθέσεις:
Α) η με α/α: 1 κατάθεση ποσού 200,00€ αφορά ενοίκια της συζύγου του που έχουν δηλωθεί.
Β και Γ) η με α/α: 13 κατάθεση ποσού 5.500,00€ και η με α/α: 4 ποσού 4.150€ αφορούν κατάθεση χρημάτων που πραγματοποίησε η ίδια προερχόμενη από χρήματα που είχε στην οικεία της από προγενέστερες αναλήψεις.
Δ) Η με α/α:23 κατάθεση ποσού 1.350,00€ αφορά το πιθανότερο τους συνδικαιούχους του λογαριασμού και πάντως αν πρέπει να καταλογιστεί θα έπρεπε να επιμεριστεί ισόποσα.
Ε) Η με α/α: 5 κατάθεση ποσού 10.000,00€ ή 7.561,42 GBP αφορά αποκλειστικά τον γιο της Δημήτριο και πρόκειται για μεταφορά χρημάτων από τον λογαριασμό Προς επίρρωση του ισχυρισμού της προσκομίζει την από 23/01/2020 βεβαίωση του

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

«Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παρ. 2 του άρθρου 4. Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.»

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

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

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του Ν.3888/2010, Φ.Ε.Κ. 175/Α' 30-9-2010, προστέθηκε εδάφιο στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε. Ν.2238/1994, ως εξής: «Σε προσαύξηση

περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της, είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις, είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.

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

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

4. ..., 5. ..., 6. ...,

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

8. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών, απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται τα πραγματικά στοιχεία, όπως αναφέρονται παραπάνω, και επίσης να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων, που αποτελούν ή όχι τεκμήρια απόκτησης περιουσιακών στοιχείων όπως ορίζεται από τις διατάξεις των άρθρων 17 και 18 του Κ.Φ.Ε.

9. [...].»

Επειδή, με τις διατάξεις της **ΠΟΛ. 1175/2017**: «Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας» ορίζεται ότι:

«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. [...]

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

5.1. [...]»

Επειδή στο άρθρο 64 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται:

«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, στο άρθρο 65 του Κ.Φ.Δ ορίζεται:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

Επειδή, εν προκειμένω, διενεργήθηκε μερικός φορολογικός έλεγχος εισοδήματος, στην προσφεύγουσα, δυνάμει της με αριθ./2019 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

Επειδή, σύμφωνα με το πόρισμα του ως άνω ελέγχου, όπως καταγράφεται στην έκθεση φορολογίας εισοδήματος, ο έλεγχος μεταξύ άλλων διαπίστωσε ότι καταθέσεις **συνολικού ποσού 14.987,50€** που αφορούν την προσφεύγουσα αποτελούν μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη για τη χρήση 2013, η οποία φορολογητέα ύλη, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48§3 του ν.2238/1994 λογίζεται ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρου επαγγέλματος και φορολογείται με τις γενικές διατάξεις.

Α) Σχετικά με την α/α: 1 κατάθεση ποσού 200,00€

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή, η προσφεύγουσα επικαλείται ότι αφορά ενοίκια της που έχουν δηλωθεί. Συγκεκριμένα επικαλείται ότι η εν λόγω πίστωση συνιστά μίσθωμα για λογαριασμό του μισθωτή της για μίσθωμα Ιανουαρίου 2013, όπως φαίνεται και στην εκτύπωση λογαριασμού της, το οποία έχει περιληφθεί κανονικά στις δηλώσεις μισθωμάτων του έτους 2013 της Εσφαλμένα και εντελώς αβάσιμα ο έλεγχος αναφέρει ως καταθέτη τον Την ημερομηνία αυτή και με αντίστοιχο αριθμό συναλλαγής δεν εμφανίζεται κανένας τέτοιος καταθέτης με το όνομα που ο έλεγχος υποστηρίζει. Όπως ίδιος ο έλεγχος αιτιολογεί στην υπό 5 διαπίστωση, πιστώσεις στον λογαριασμότης συνολικού ποσού 1.950,00€ (πλήθος πιστώσεων 10) καθώς διαπιστώθηκε ότι αφορούν μισθωμάτα της από τον για λογαριασμό της κόρης του με Α.Φ.Μ. για το ελεγχόμενο διάστημα 1/1/2013-31/12/2013 τα οποία έχουν δηλωθεί στην αντίστοιχη αναλυτική κατάσταση για τα μισθώματα και στην φορολογική δήλωση του οικείου έτους.

Όπως προκύπτει, από τη δήλωση μισθωμάτων οι μισθωτικοί μήνες ανερχόταν, σε 11 ενώ, οι αιτιολογημένες πιστώσεις σε 10 ύψους 200 ευρώ έκαστη κάθε μισθωτικού μήνα. Η συγκεκριμένη πίστωση αφορά τον 11° μισθωτικό μήνα και επομένως αιτιολογείται και δεν συνιστά προσαύξηση περιουσίας και ούτε φορολογείται σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθρ.48§3 Ν.2238/1994. Προσκομίζεται εκτύπωση

λογαριασμών των κινήσεων της τράπεζας που αποδεικνύει τον ισχυρισμό της.

Επειδή, κατόπιν εξέτασης των προσκομισθέντων δικαιολογητικών προκύπτει ότι πράγματι η προαναφερόμενη πίστωση αφορά μίσθωμα της προσφεύγουσας που έχει δηλωθεί και φορολογηθεί στο ελεγχόμενο έτος και ως εκ τούτου γίνεται δεκτός ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας.

Β και Γ) Σχετικά με την α/α: 13 κατάθεση ποσού 5.500,00€ την 24/5/2013 και η με α/α:4 κατάθεση ποσού 4.150,00€ την 18/9/2013

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 της **ΠΟΛ. 1228/15-10-2014** με θέμα: «Παροχή πρόσθετων οδηγιών στο πλαίσιο χειρισμού των υποθέσεων φορολογουμένων που αποστέλλουν εμβάσματα στο εξωτερικό κατά τα έτη 2009-2011»:

«3.Κατανομή κοινών λογαριασμών στους συνδικαιούχους.

Στις περιπτώσεις αποστολών εμβασμάτων που πραγματοποιούνται από κοινούς λογαριασμούς πρέπει να γίνεται καταρχήν ισομερής επιμερισμός αυτών μεταξύ των συνδικαιούχων του λογαριασμού προέλευσης του εμβάσματος.

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

Σε περίπτωση που ο ελεγχόμενος επικαλείται διαφορετική αναλογία των χρηματικών αυτών ποσών οφείλει να αποδείξει με κάθε πρόσφορο μέσο τον ισχυρισμό του.

Επί αμφισβήτησης του ισχυρισμού του ελεγχόμενου από τη φορολογική αρχή η ίδια οφείλει να αιτιολογήσει την αναλογία που αυτή επικαλείται εάν αυτή είναι διαφορετική του ισομερούς επιμερισμού. Η αιτιολόγηση αυτή πρέπει να είναι ειδική και εμπεριστατωμένη (σχετ. διατ. [άρθ. 28](#) και [64 ν. 4174/2013](#)).».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 1, 12 και 18 της **ΠΟΛ. 1033/21-02-2013** με θέμα: «Διευκρινίσεις στο πλαίσιο χειρισμού των υποθέσεων φορολογουμένων που έχουν αποστείλει εμβάσματα στο εξωτερικό κατά τα έτη 2009-2011»:

18. Αντιμετώπιση των εμβασμάτων σε περίπτωση συνδικαιούχων.

Για τους κοινούς τραπεζικούς λογαριασμούς, το ποσό του εμβάσματος επιμερίζεται στους συνδικαιούχους καταρχήν ισομερώς και, εφόσον ο φορολογούμενος επικαλείται διαφορετική αναλογία, φέρει το βάρος της απόδειξης με κάθε νόμιμο μέσο.».

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή, η προσφεύγουσα επικαλείται ότι πρόκειται για προσωπικές της καταθέσεις από χρήματα που είχε στην οικεία της προερχόμενα από προηγούμενες αναλήψεις ποσού 25.000€ την 9/11/2012, ποσού 31.135,18 την 24/12/2012, ποσού 3.000€ την 2/5/2013 και ποσού 10.294,88€ την 13/12/2013. Επίσης, ισχυρίζεται ότι σε κάθε περίπτωση, εφόσον ο έλεγχος δεν απέδειξε ότι αφορούν κάποια επαγγελματική δραστηριότητας της έπρεπε να επιμεριστούν ισομερώς στους δικαιούχους του λογαριασμού. Επίσης όλως επικουρικώς επικαλείται ότι πρόκειται για κατάθεση χρημάτων που εισέπραξε ως αντιπρόσωπός από εξόφληση τιμολογίων του

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε τραπεζικά παραστατικά αναλήψεων από τα οποία θα προκύπταν τα στοιχεία του προσώπου που πραγματοποίησε την ανάληψη ο ισχυρισμός της είναι αβάσιμος.

Επειδή, από την σελίδα 93 της έκθεσης ελέγχου προκύπτει ότι ο κρινόμενος λογαριασμός έχει τρεις δικαιούχους, ο ισχυρισμός της γίνεται δεκτός, βάσει των ως άνω ΠΟΛ., και με την παρούσα απόφαση καταλογίζεται στην προσφεύγουσα το ποσό των **1.833,33€** (=5500/3).

Επειδή, ομοίως, από την σελίδα 94 της έκθεσης ελέγχου προκύπτει ότι ο κρινόμενος λογαριασμός έχει δύο δικαιούχους, ο ισχυρισμός της γίνεται δεκτός, βάσει των ως άνω ΠΟΛ., και με την παρούσα απόφαση καταλογίζεται στην προσφεύγουσα το ποσό των **2.075€** (=4150/2).

Δ) Σχετικά με την α/α:23 κατάθεση ποσού 1.350,00€, την 10/9/2013

Επειδή, για την ως άνω κατάθεση η προσφεύγουσα δε ισχυρίζεται κάποιον συγκεκριμένο ισχυρισμό παρά ότι το πιθανότερο να αφορά τους συνδικαιούχους του λογαριασμού και πάντως αν πρέπει να καταλογιστεί θα έπρεπε να επιμεριστεί ισόποσα.

Επειδή, ο έλεγχος από την ως άνω πίστωση καταλόγισε στην προσφεύγουσα το ποσό των **337,50€**, καθώς είναι τέσσερις οι δικαιούχοι του λογαριασμού, ο ισχυρισμός της είναι αβάσιμος.

Ε) Σχετικά με την α/α:5 κατάθεση ποσού 10.000,00 €, την 1/10/2013

Επειδή, η προσφεύγουσα επικαλείται ότι η εν λόγω κατάθεση πραγματοποιήθηκε από μεταφορά χρημάτων από λογαριασμό, και αφορά αποκλειστικά τον, από είσπραξη ως αντιπρόσωπος και δεκτικός καταβολής τιμήματος από εξόφληση τιμολογίων του και του το απέδωσε. Προκύπτει από το άθροισμα των καταστάσεων τιμολογίων τουκαι αφορά μόνο αυτόν. Προσκομίζεται η από 23/01/2020 βεβαίωση τουπρος απόδειξη του ισχυρισμού της.

Επειδή, στη σελίδα 95 της έκθεσης ελέγχου, η φορολογική αρχή αντικρούει τεκμηριωμένα τον εν λόγω ισχυρισμό.

Επειδή, κατόπιν εξέτασης του συνόλου των ισχυρισμών της προσφεύγουσας σχετικά με τις κρινόμενες καταθέσεις με την παρούσα απόφαση κρίνεται ότι καταθέσεις **συνολικού ποσού 9.245,83€** που αφορούν την προσφεύγουσα αποτελούν μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη για τη χρήση 2013, η οποία φορολογητέα ύλη, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48§3 του ν.2238/1994 λογίζεται ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρου επαγγέλματος και φορολογείται με τις γενικές διατάξεις.

Επειδή, κατόπιν της εξέτασης όλων των ισχυρισμών της προσφεύγουσας, η διαφορά φορολογητέας ύλης με την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Οικονομικό έτος 2014 ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01- 31/12/2013 ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου (Διορθωτικός προσδιορισμός)		Ποσά απόφασης Δ.Ε.Δ.		Διαφορά (από δήλωση)
	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	
A - B. Από ακίνητα		12.725,25		12.915,25		12.915,25	0,00
Γ. Από κινητές αξίες							
Δ. Από εμπορικές επιχειρήσεις							0,00
Ε. Από γεωργικές επιχειρήσεις							

ΣΤ. Από μισθωτές υπηρεσίες	18.333,49	10.245,84	18.333,49	10.245,84	18.333,49	10.245,84	0,00
Ζ. Από ελευθέρια επαγγέλματα άρθρο 48§1 του ν.2238/1994	199.034,14		639.621,45		202.725,50		1.499,80
Εισόδημα ελευθέρια επαγγέλματα άρθρο 48§3 του ν.2238/1994			9.902,86	14.987,50	9.902,86	9.245,83	9.245,83
Συνολικό εισόδημα	217.367,63	22.971,09	667.857,80	38.148,59	230.961,90	32.216,92	9.245,83
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται							
Υπόλοιπο	217.367,63	22.971,09	667.857,80	38.148,59	230.961,90	32.216,92	9.245,83
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται							
Άθροισμα	217.367,63	22.971,09	667.857,80	38.148,59	230.961,90	32.216,92	9.245,83
Εκπτώσεις δαπανών άρθρου 8 ν. 2238/1994							
Φορολογητέο εισόδημα	217.367,63	22.971,09	667.857,80	38.148,59	230.961,90	32.216,92	9.245,83

Επειδή, κατόπιν των ως άνω , το εισόδημα επιβολής ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης (άρθρο 29 του ν.3986/2011), με την παρούσα απόφαση, διαμορφώνεται ως εξής:

	Οικον. έτος 2014
	Ποσά
Ακίνητη περιουσία	12.725,25
Μισθωτές Υπηρεσίες	10.245,84
Εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα άρθρο 48§3 του ν.2238/1994	9.245,83€
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται	
Φορολογητέο εισόδημα	32.216,92€
Αυτοτελώς φορολογ. ποσά	284,75€
Συνολικό εισόδημα επιβολής εισφοράς αλληλεγγύης	32.501,67€
Συντελεστής εισφοράς αλληλεγγύης	2%
Ποσό εισφοράς αλληλεγγύης	650,03€
Μείον εισφορά που καταλογίστηκε βάσει δήλωσης	-465,12€
Διαφορά εισφοράς αλληλεγγύης	184,91€

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **27/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του, **ΑΦΜ:**, κατά της υπ' αριθ./2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014, (εισοδήματα 01/01-31/12/2013), της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

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

Οικονομικό έτος 2014 (ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01 – 31/12/2013)

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ Στην προσφεύγουσα	Βάσει ΔΕΔ Στον σύζυγό της	Βάσει ΔΕΔ σύνολο
Φόρος Εισοδήματος	152.624,20 €	2.403,92 €	4.486,11€	6.890,02€
Πρόσθετος φόρος	156.531,38 €	2.465,46€	2.806,51€	5.271,96€
Εισφορά αλληλεγγύης	18.323,15 €	184,91€	543,70€	728,68€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	327.478,73 €	5.054,28€	7.836,38€	12.890,67€

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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