



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604536

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα, 28.07.2020

Αριθμός απόφασης: 1583

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 τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 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)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει

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

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30.03.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν.4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), όπως τροποποιήθηκε με την Α 1122/2020 Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2088/31.05.2020)

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 23.01.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή α)του **ΤΟΥ**, με Α.Φ.Μ. συνταξιούχου και β)της συζύγου του **ΤΟΥ**, με Α.Φ.Μ. ασκούντος επιχείρηση παροχής υπηρεσιών ενοικίασης επιπλωμένων δωματίων, αμφοτέρων κατοίκων, οδός, αρ., κατά των κάτωθι πράξεων της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.: i) της με αριθ./2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2014 (χρήση 2013) και ii)της με αριθ./2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού

Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορ. έτους 2014 καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. i) Τη με αριθ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2014 (χρήση 2013) και ii) τη με αριθ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορ. έτους 2014, της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.
6. Την έκθεση απόψεων της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 23.01.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του **ΤΟΥ** και της **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:

α) Με την με αριθ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (εισοδήματα 1.01.2013-31.12.2013), της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε σε βάρος των προσφευγόντων διαφορά κύριου φόρου ποσού 25.741,49 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος / πρόστιμο (ευνοϊκότερη κύρωση) ποσού 26.400,48 ευρώ, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ποσού 4.101,02 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 56.242,99 ευρώ.

β) Με την με αριθ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 (εισοδήματα 1.01.2014-31.12.2014), της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά κύριου φόρου ποσού 35.921,54 ευρώ, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 6.031,01 ευρώ, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ποσού 2.373,94 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 20.466,96 ευρώ. Σημειώνεται δε ότι επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ. Οι τόκοι ανέρχονται σε 0,73% ανά μήνα και υπολογίζονται από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής του φόρου, ήτοι 31.07.2015.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από 16.12.2019 εκθέσεων μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (ν.2238/1994 & ν.4172/2013) της ελέγκτριας του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,, οι οποίες συντάχθηκαν κατόπιν έκδοσης της με αριθ./...../...../2019 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της εν λόγω υπηρεσίας για τον μερικό έλεγχο φορολογίας εισοδήματος της ασκούντος ατομική επιχείρηση παροχής υπηρεσιών ενοικίασης επιπλωμένων δωματίων, όπως τροποποιήθηκε με την αιτιολογημένη προσθήκη του ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και στοιχείων

και της με αριθ./...../...../2019 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου της Προϊσταμένης της ίδιας υπηρεσίας για τον μερικό έλεγχο φορολογίας εισοδήματος του συζύγου της, καθόσον τυγχάνει συνδικαιούχος σε κοινούς λογαριασμούς με την προσφεύγουσα.

Κατόπιν έκδοσης των ως άνω εντολών, κοινοποιήθηκε στους προσφεύγοντες το αριθ. πρωτ./2019 έγγραφο με το οποίο γνωστοποιήθηκε η δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4512/2018, καθώς και τα με αριθ. πρωτ./2019,/2019,/2019 αιτήματα παροχής πληροφοριών σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 του ν.4174/2013.

Ο έλεγχος επεξεργάστηκε τα δεδομένα των τραπεζικών λογαριασμών (καταθετικούς λογαριασμούς, πιστωτικές κάρτες, επενδυτικούς λογαριασμούς) των προσφευγόντων όπως αντλήθηκαν από την εφαρμογή «Ειδικού Λογαριασμού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας» (Ε.Λ.Α.Ε.Π.Π.), τα εμβάσματα που στάλθηκαν στο εξωτερικό, τις υποβληθείσες δηλώσεις εισοδήματος με τα δικαιολογητικά τους, δηλώσεις στοιχείων ακινήτων Ε9, αντίγραφα των βιβλίων εσόδων-εξόδων σε ηλεκτρονική μορφή, αντίγραφα παραστατικών εσόδων-εξόδων, αντίγραφα συμφωνητικών, αντίγραφα από το βιβλίο κίνησης πελατών έτους 2013, και τα με αριθ. πρωτ./2019,/2019,/2019,/2019,/2019,/2019,/2019,/2019 και/2019 υπομνήματα που υπέβαλαν οι προσφεύγοντες με τις απόψεις τους, διάφορα στοιχεία-παραστατικά-έγγραφα προς αιτιολόγηση των υπό διερεύνηση πιστώσεων. Οι προσφεύγοντες έκαναν χρήση των διατάξεων των άρθρων 18, 19 και 72§18 του ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 397 και 398 του ν.4512/2018 και του άρθρου 49§4, 5 και 6 του ν.4509/2017 και υπέβαλλαν τις με αριθ. καταχ./2019 &/2019 τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για το οικ. έτος 2014 και το φορολογικό έτος 2014, αντίστοιχα, στις οποίες συμπεριέλαβαν εισοδήματα από την άσκηση από την άσκηση της επαγγελματικής δραστηριότητας της προσφεύγουσας για τα οποία δεν είχαν εκδοθεί αποδείξεις λιανικών συναλλαγών για την παροχή υπηρεσιών.

Ο έλεγχος αφού επεξεργάστηκε όλα τα στοιχεία που είχε στη διάθεσή του, απομόνωσε και δεν έλαβε υπόψη του τυχόν λογαριασμούς και χρηματοοικονομικά προϊόντα στα οποία δεν ήταν οι ίδιοι δικαιούχοι, αντιστοίχησε τις συμψηφιστικές εγγραφές (μεταφορές μεταξύ των λογαριασμών, ανανεώσεις προθεσμιακών καταθέσεων ή άλλων επενδυτικών προϊόντων, αντιλογισμοί επιταγών, λοιποί αντιλογισμοί), εντόπισε κινήσεις με τον χαρακτηρισμό συμψηφιστικές εγγραφές για τις οποίες δεν ήταν γνωστή στον έλεγχο η προέλευση των ποσών, εντόπισε πιστώσεις που προέρχονταν από αποδόσεις επενδυτικών προϊόντων, τόκων κλπ., εντόπισε τις αναλήψεις μετρητών, εντόπισε τις καταβολές διαφόρων εσόδων, προμηθειών, τόκων χρεωστικών, φόρων κλπ, εξαίρεσε κινήσεις οι οποίες δεν σχετίζονταν πραγματικά με τους ελεγχόμενους, αιτιολόγησε τις πιστώσεις που αφορούσαν εισοδήματα που δηλώθηκαν με τις υποβληθείσες τροποποιητικές δηλώσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4512/2018, έλαβε υπόψη του τα υπομνήματα των προσφευγόντων και επιμέρισε τις πιστώσεις στους συνδικαιούχους των λογαριασμών κατέληξε στις κάτωθι μη αιτιολογημένες πρωτογενείς πιστώσεις:

Ελεγχόμενη περίοδος	Σύνολο πιστώσεων που αποτελούν προσαύξηση περιουσίας	Ποσό πιστώσεων που αναλογεί στην	Ποσό πιστώσεων που αναλογεί στον σύζυγό της	Ποσό πιστώσεων που αναλογεί στον υιό τους
1.01.13-31.12.13	153.728,22	78.619,67	770,80	74.337,75
1.01.14-31.12.14	64.654,08	35.921,54	0,00	28.729,54
Σύνολο	218.379,30	114.541,21	770,80	103.067,29

Σύμφωνα με το πόρισμα ελέγχου των από 16.12.2019 εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η φορολογητέα ύλη που συμπεριλήφθηκε στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2014 & το φορολογικό έτος 2014, διαφοροποιείται από τη προκύπτουσα από τον έλεγχο φορολογητέα ύλη και σύμφωνα με το άρθρο 48 του ν.2238/1994, το άρθρο 15§3 του ν.3888/2010 και των άρθρων 21 και 29 του ν.4172/2013, θεωρείται ισόποση προσαύξηση περιουσίας προερχόμενη από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή αιτία, και ως εκ τούτου λογίζεται ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρου επαγγέλματος και από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας. Συνεπεία των ως άνω διαπιστώσεων εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Τα χρηματικά ποσά που κατατέθηκαν στους ελεγχόμενους τραπεζικούς λογαριασμούς από εταιρείες – πελάτες της ατομικής επιχείρησης της προσφεύγουσας αποτυπώνονται στις εκεί σημειούμενες καταχωρήσεις και έχουν νομίμως δηλωθεί και φορολογηθεί. Από την ίδια διενεργήθηκαν οι καταθέσεις που μνημονεύονται στο υπόμνημα που έχει καταθέσει. Πέραν των ανωτέρω που ο έλεγχος αποδέχθηκε ότι αφορούν την προσφεύγουσα κανένα άλλο χρηματικό ποσό δεν διακίνησαν οι ίδιοι μέσω των ελεγχόμενων λογαριασμών και με κανένα τρόπο δεν συνδέεται με το σύνολο των υπόλοιπων κινήσεων, ούτε αφορούσαν οιαδήποτε δικής επαγγελματική και εν γένει οικονομική δραστηριότητα.
- Το σύνολο των υπολοίπων χρηματικών ποσών που διακινήθηκαν και περιλαμβάνονται στον πίνακα του εγγράφου διενεργήθηκε από τον υιό τους, στα πλαίσια άσκησης της οικονομικής του δραστηριότητας, ήτοι την ατομική του επιχείρηση καθώς και την εν γένει λειτουργία και οικονομική δραστηριότητα της ολλανδικής μεταφορικής εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «.....» και της γερμανικής μεταφορικής εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «.....» στις οποίες διενεργούσε στην μεν πρώτη ως διαχειριστής και στην δεύτερη ως διαχειριστής και μοναδικός μέτοχος και για το λόγο αυτό διακινούσε τα υπό κρίση χρηματικά ποσά υπό τις ανωτέρω ιδιότητες και για λογαριασμό των ανωτέρω εταιρειών. Ο έλεγχος, μετά την προσκόμιση των ζητηθέντων παραστατικών, προέβη σε ελεγκτικές επαληθεύσεις και αποδέχθηκε ως αιτιολογημένες το μεγαλύτερο μέρος των καταθέσεων. Οι υπό κρίση κινήσεις

αφορούν επανακαταθέσεις χρημάτων που έγιναν στο σύνολό τους από τον
..... υπό τις προπεριγραφόμενες ιδιότητές του κατόπιν αναλήψεων που ο ίδιος
έκανε από τραπεζικούς λογαριασμούς στους οποίους οι προσφεύγοντες ήταν συνδικαιούχοι.
Το φερόμενο ως αναιτιολόγητο χρηματικό ποσό προέρχεται από το ίδιο χρηματικό ποσό που
ο έλεγχος αναγνώρισε ως προερχόμενο από πελάτες της ολλανδικής εταιρείας. Ο έλεγχος
οφείλει να προβαίνει σε τεκμηριωμένες κρίσεις ως προς την ύπαρξη ή όχι πρωτογενών
καταθέσεων από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία. Εν προκειμένω ο έλεγχος
υπέπεσε σε πρόδηλα σφάλματα και εξήγαγε εσφαλμένα συμπεράσματα, καθώς δεν
αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη
επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών, ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για
τη διαδικασία κίνησης των χρηματικών κεφαλαίων. Οι αναλήψεις που πραγματοποίησε ο
υιός τους υπερκαλύπτουν το σύνολο των φερόμενων ως αναιτιολόγητων καταθέσεων. Η
φορολογική αρχή φέρει το βάρος της απόδειξης. Προς επίρρωση των ισχυρισμών του
προσκομίζει τους ισολογισμούς ετών 2013 και 2014 της ολλανδικής μεταφορικής εταιρείας με
την επωνυμία «.....» καθώς και αποδεικτικά ανάληψης χρηματικών
ποσών από τους λογαριασμούς της, της και της
..... από τα οποία προκύπτει ότι σχεδόν το σύνολο των φερόμενων
αναλήψεων έγιναν από τον υιό τους και τα αποδεικτικά κατάθεσης χρηματικών ποσών στους
λογαριασμούς των ως άνω τραπεζών, από τα οποία προκύπτει ότι το σύνολο των
φερόμενων ως αναιτιολόγητων καταθέσεων έγιναν από τον υιό τους,

Επειδή, για πράξεις που εκδίδονται από 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου
63 του ν.4174/2013 όπως ισχύει: «1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που
έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης,
οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα επανεξέτασης της πράξης στο πλαίσιο
διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής
Διοίκησης...».

Ειδικότερα, όσον αφορά τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, σύμφωνα με την παρ. 1 του
ίδιου άρθρου και νόμου (Κ.Φ.Δ.), αυτές εμπροθέσμως και παραδεκτώς προσβάλλονται με την
παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

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 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.»

Επειδή στα άρθρα 2 και 3 της 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 εισοδήματος 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. ...

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.».

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ. 1&2 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, σχετικά με κέρδη από επαγγελματική δραστηριότητα, όπως ίσχυε, ορίζονται τα εξής:

«1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισης της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους. Ειδικά, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα στα έσοδα από επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται τα έσοδα από την παραγωγή γεωργικών, πτηνοτροφικών, κτηνοτροφικών, δασοκομικών, υλοτομικών και αλιευτικών προϊόντων. 2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο και τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ), όπως ισχύει. Σε περίπτωση που η επιχείρηση εφαρμόζει Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, το κέρδος προσδιορίζεται αποκλειστικά, σύμφωνα με τον πίνακα φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 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.».

Επειδή, με την ΠΟΛ 1175/16.11.2017 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. δόθηκαν οι κάτωθι διευκρινίσεις για θέματα προσαύξησης περιουσίας:

“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.

5. Ειδικότερα, σχετικά με τον έλεγχο υποθέσεων για προσαύξηση περιουσίας παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις προκειμένου να υπάρξει 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.».

Επειδή, με το αριθ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015 /5.11.2015 έγγραφο του Υπ. Οικονομικών δόθηκαν περαιτέρω διευκρινίσεις σχετικά με θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας

«Απαντώντας σε προφορικά και γραπτά ερωτήματα περί της ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

A` Ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών

1. 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.

2. Με την 1037965/356/0012/ΠΟΛ.1094/23.3.1989 διαταγή του Υπουργείου Οικονομικών καθώς και με την παράγραφο 7 του άρθρου 3 του ν. 3842/2010 που τροποποίησε την παράγραφο 2, περίπτωση ζ`, του άρθρου 19 του ν. 2238/1994, για τον υπολογισμό του κεφαλαίου που σχηματίζεται κάθε έτος, λαμβάνονται υπόψη εισοδήματα που είχαν φορολογηθεί ή είχαν νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο, εισπράχθηκαν αποδεδειγμένα και τα οποία προκύπτουν από τον συμψηφισμό των θετικών και αρνητικών στοιχείων του ίδιου έτους. Εάν σε κάποιο έτος προκύψει αρνητικό υπόλοιπο τούτο επηρεάζει αρνητικά τα θετικά στοιχεία των προηγούμενων ετών. Επίσης τα έτη αυτά θα πρέπει να είναι συνεχόμενα και να φτάνουν μέχρι το προηγούμενο του έτους που επικαλείται ο φορολογούμενος (κρινόμενο έτος). Το θετικό αλγεβρικό άθροισμα όλων αυτών των ετών θα αποτελέσει το συνολικό κεφάλαιο που σχηματίστηκε αυτά τα έτη.

3. Τα ως άνω αναφερόμενα στις παραγράφους 1 και 2 ίσχυαν για υποθέσεις και διαχειριστικές περιόδους μέχρι 31 Δεκεμβρίου 2013. Από την 1 Ιανουαρίου 2014 και μετά, ισχύουν οι διατάξεις των άρθρων 30, 31, 32, 33 και 34 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167 Α`) όπως αυτές έχουν ερμηνευτεί με την ΠΟΛ.1076/26.3.2015. Συγκεκριμένα οι διατάξεις περί ανάλωσης κεφαλαίου αναφέρονται στην περίπτωση ζ`, της παρ. 2 του άρθρου 34 του ν. 4172/2013, ερμηνεύθηκαν με την ΠΟΛ.1076/26.3.2015 και δεν έχουν διαφοροποιηθεί σε σχέση με τις διατάξεις που ίσχυαν με τον ν. 2238/1994.

B` Προσαύξηση περιουσίας

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 21 του ΚΦΕ, 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.

2. Επιπλέον, με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ΚΦΔ ορίζεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, 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 τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

3. Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία

προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

6. Για την δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας μέσω διάθεσης περιουσιακών στοιχείων ή μέσω απόκτησης εισοδημάτων που στο παρελθόν δεν υπήρχε η υποχρέωση της αναγραφής τους στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, είτε γιατί ήταν αφορολόγητα είτε γιατί φορολογούνταν με ειδικό τρόπο (πχ. τόκοι, πώληση εισηγμένων μετοχών), πρέπει να αποδεικνύονται με τα κατάλληλα νόμιμα δικαιολογητικά.

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.».

Επειδή, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις το βάρος της απόδειξης, επί εισοδήματος του οποίου δεν του οποίου δεν προκύπτει η πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσης, φέρει ο φορολογούμενος, ο οποίος υποχρεούται να αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσης του εισοδήματός του ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε με συγκεκριμένες διατάξεις ή ότι απαλλάχθηκε με ειδική διάταξη.

Επειδή, εν προκειμένω ο έλεγχος έλαβε υπόψη του τους ισχυρισμούς των προσφευγόντων καθώς και τα δικαιολογητικά που προσκόμισαν, δεν έκανε δεκτές τις καταθέσεις μετρητών χωρίς αιτιολογία, καθώς δεν προσκόμισαν στοιχεία ικανά να αποδείξουν τους ισχυρισμούς τους ότι αυτές προέρχονταν από γνωστή πηγή ή αιτία. Επιπλέον, η ύπαρξη πιστώσεων στους υπό κρίση λογαριασμούς δεν ταυτοποιήθηκε με ποσά που έχουν νόμιμα φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από τον φόρο.

Επειδή, ο ισχυρισμός των προσφευγόντων περί αναλήψεων ποσών και επανακατάθεση αυτών δεν συνάδει με προγενέστερους ισχυρισμούς τους διότι: α)τα ποσά που πιστώθηκαν και αφορούν έσοδα της ολλανδικής και γερμανικής εταιρείας ταυτοποιήθηκαν από τον έλεγχο, παρότι αναμένεται η ταυτοποίηση από τη Δ.Ο.Σ. για το εάν έχουν φορολογηθεί στην έδρα της εν λόγω εταιρείας που είναι η Ολλανδία και η Γερμανία, έγιναν δεκτά από τον έλεγχο και β)το πραγματικό γεγονός ότι αυτά πιστώθηκαν σε προσωπικούς λογαριασμούς ημεδαπών φυσικών προσώπων και ουδέποτε μεταφέρθηκαν σε λογαριασμό της ολλανδικής εταιρείας αναλύεται διεξοδικά στις οικείες εκθέσεις ελέγχου.

Επειδή, τα ποσά που αποτελούν έσοδα της ολλανδικής εταιρείας (μη φορολογημένα στην Ελλάδα) που πιστώθηκαν στους κοινούς τραπεζικούς λογαριασμούς, αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο ο οποίος επιπλέον διαπίστωσε ότι τα ποσά αυτά καλύπτουν έξοδα της Ολλανδικής και Γερμανικής επιχείρησης. Ωστόσο ο έλεγχος σημειώνει ότι τα ποσά αυτά πιστώθηκαν σε τραπεζικούς λογαριασμούς φυσικών προσώπων και δεν τους ανήκουν διότι αποτελούν έσοδα αλλοδαπών νομικών προσώπων τα οποία δεν καταλήγουν σε ολλανδικό τραπεζικό λογαριασμό που να ανήκει στην ολλανδική εταιρεία.

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι όλα τα επίμαχα ποσά κατατέθηκαν από τον υιό τους, ο οποίος είχε προβεί σε αναλήψεις χρηματικών ποσών τα οποία επανακατέθεσε στους κοινούς τραπεζικούς λογαριασμούς. Ωστόσο ο σχετικός ισχυρισμός τους στερείται αποδεικτικού υλικού (τραπεζικά παραστατικά), ως εκ τούτου δεν γίνεται δεκτός.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 16.12.2019 Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (ν.2238/1994 Φ.Ε.Κ. Α' 151 & ν.4172/2013 Φ.Ε.Κ. Α' 167), της ελέγκτριας του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 23.01.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής α)του **ΤΟΥ**, με Α.Φ.Μ.συνταξιούχου και β)της συζύγου του **ΤΟΥ**, με Α.Φ.Μ. ασκούντος επιχείρηση παροχής υπηρεσιών ενοικίασης επιπλωμένων δωματίων, αμφότερων κατοίκων, οδός αρ., και την επικύρωση των κάτωθι πράξεων της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.: i)της με αριθ./2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2014 (χρήση 2013) και ii)της με αριθ./2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορ. έτους 2014.

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

1. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2014 (εισοδήματα 1.01.2013-31.12.2013) της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. (α/α/2019)

Διαφορά φόρου	25.741,49 €
Πρόσθετος φόρος / Πρόστιμο (ευνοϊκότερη κύρωση)	26.400,48 €
Εισφορά αλληλεγγύης	4.101,02 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	56.242,99 €

2. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορ. έτους 2014 (εισοδήματα 1.01.2014-31.12.2014) της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. (α/α/2019)

Διαφορά φόρου	12.062,01 €
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	6.031,01 €
Εισφορά αλληλεγγύης	2.373,94 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	20.466,96 €

Σημειώνεται δε ότι επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

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

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

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

ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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