



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 23/07/2020

Αριθμός απόφασης: 1544

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

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604559
ΦΑΞ : 213 1604567

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.

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), καθώς και της υπ' αριθμ. Α 1122/2020 Απόφασης 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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **13/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή των του ΑΦΜ και του ΑΦΜ κατοίκων οδός κατά των υπ' αριθμ.:

-/2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Προϊσταμένης του **Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.** και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,
-/2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Προϊσταμένης του **Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.** και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα

5. Τις υπ' αριθμ.:

-/2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,
-/2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,

των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία Έκθεση Ελέγχου.

6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 13/01/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής των και, η οποία υπεβλήθη **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:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθμ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικονομικού έτους 2014 (χρήση 01/01/2013-31/12/2013), επιβλήθηκε σε βάρος των προσφευγόντων φόρος εισοδήματος ποσού 21.390,14 € πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) και τόκου του άρθρου 53 του ΚΦΔ συνολικού ποσού 6.378,11 € και εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 868,71 €, ήτοι συνολικό ποσό **28.636,96 €**.

Με την υπ' αριθμ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2014 (χρήση 01/01/2014-31/12/2014), επιβλήθηκε σε βάρος των προσφευγόντων φόρος εισοδήματος ποσού 131.689,26 € πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) και τόκου του άρθρου 53 του ΚΦΔ συνολικού ποσού 65.844,63 € και εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 4.090,10 €, ήτοι συνολικό ποσό **201.623,99 €**.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί της από 18/12/2019 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Γραφείου Φορολογίας Εισοδήματος της ελέγκτριας του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. κ., η οποία εκδόθηκε δυνάμει των υπ' αριθμ./...../...../2018 και/.../...../2018 εντολών ελέγχου της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Σύμφωνα με την ως άνω Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, για την περίοδο 01/01/2013-31/12/2013:

- από τον έλεγχο των τηρουμένων βιβλίων της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος , ο έλεγχος καταλόγισε λογιστικές διαφορές ύψους **8.942,06 €**.

- από τον έλεγχο των τραπεζικών κινήσεων και σύμφωνα με το Ειδικό Λογισμικό Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας (Ε.Λ.Α.Ε.Π.Π.), διαπιστώθηκε μία (1) πίστωση ύψους **150,00 €** για την οποία ο έλεγχος δεν έκανε δεκτό τον ισχυρισμό των προσφευγόντων ότι αφορά σε έκπτωση τιμολογίων. Ως εκ τούτου, ο έλεγχος καταλόγισε το ποσό αυτό ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48, παρ. 3 του Ν. 2238/1994.
- από τον έλεγχο των τραπεζικών κινήσεων και σύμφωνα με το Ειδικό Λογισμικό Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας (Ε.Λ.Α.Ε.Π.Π.), διαπιστώθηκε μία (1) πίστωση ύψους **172,50 €** για την οποία δεν προσκομίστηκαν στοιχεία. Ως εκ τούτου, ο έλεγχος καταλόγισε το ποσό αυτό ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48, παρ. 3 του Ν. 2238/1994.
- από τον έλεγχο των τραπεζικών κινήσεων και σύμφωνα με το Ειδικό Λογισμικό Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας (Ε.Λ.Α.Ε.Π.Π.), διαπιστώθηκαν δεκαπέντε (15) πιστώσεις συνολικού ύψους **37.299,58 €** για τις οποίες ο έλεγχος δεν έκανε δεκτό τον ισχυρισμό των προσφευγόντων ότι αφορούν σε κατάθεση μετρητών έναντι των καθαρών κερδών της χρήσης 2013 της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....». Ως εκ τούτου, ο έλεγχος καταλόγισε το ποσό αυτό ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48, παρ. 3 του Ν. 2238/1994.
- από τον έλεγχο των τραπεζικών κινήσεων και σύμφωνα με το Ειδικό Λογισμικό Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας (Ε.Λ.Α.Ε.Π.Π.), διαπιστώθηκαν δύο (2) πιστώσεις συνολικού ύψους **15.000,00 €** για τις οποίες ο έλεγχος δεν έκανε δεκτό τον ισχυρισμό των προσφευγόντων ότι αφορούν σε εξόφληση παραστατικών σχετικά με την πώληση παγίου εξοπλισμού της προσφεύγουσας λόγω διακοπής της ατομικής επιχείρησής της. Ως εκ τούτου, ο έλεγχος καταλόγισε το ποσό αυτό ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48, παρ. 3 του Ν. 2238/1994.

Σύμφωνα με την ως άνω Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, για την περίοδο 01/01/2014-31/12/2014:

- από τον έλεγχο των τραπεζικών κινήσεων και σύμφωνα με το Ειδικό Λογισμικό Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας (Ε.Λ.Α.Ε.Π.Π.), διαπιστώθηκε ότι δεν είχαν δηλωθεί τόκοι καταθέσεων αλλοδαπής ύψους **223,55 €**. Ως εκ τούτου, ο έλεγχος καταλόγισε το ποσό αυτό ως εισόδημα από κεφάλαιο (τόκους), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 37 του Ν. 4172/2013.
- από τον έλεγχο των τραπεζικών κινήσεων και σύμφωνα με το Ειδικό Λογισμικό Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας (Ε.Λ.Α.Ε.Π.Π.), διαπιστώθηκε μία

(1) πίστωση ύψους **133,10 €** για την οποία δεν προσκομίστηκαν στοιχεία. Ως εκ τούτου, ο έλεγχος καταλόγισε το ποσό αυτό ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21, παρ. 4 του Ν. 4172/2013.

- από τον έλεγχο των τραπεζικών κινήσεων και σύμφωνα με το Ειδικό Λογισμικό Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας (Ε.Λ.Α.Ε.Π.Π.), διαπιστώθηκαν δύο (2) πιστώσεις συνολικού ύψους **500,00 €** για τις οποίες ο έλεγχος δεν έκανε δεκτό τον ισχυρισμό των προσφευγόντων ότι αφορούν σε επιστροφή ταμειακής διευκόλυνσης από τον ανιψιό του προσφεύγοντος Ως εκ τούτου, ο έλεγχος καταλόγισε το ποσό αυτό ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21, παρ. 4 του Ν. 4172/2013.
- από τον έλεγχο των τραπεζικών κινήσεων και σύμφωνα με το Ειδικό Λογισμικό Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας (Ε.Λ.Α.Ε.Π.Π.), διαπιστώθηκαν δεκατέσσερις (14) πιστώσεις συνολικού ύψους **151.648,51 €** για τις οποίες ο έλεγχος δεν έκανε δεκτό τον ισχυρισμό των προσφευγόντων ότι αφορούν σε κατάθεση μετρητών έναντι των καθαρών κερδών της χρήσης 2014 της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....». Ως εκ τούτου, ο έλεγχος καταλόγισε το ποσό αυτό ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21, παρ. 4 του Ν. 4172/2013.

Οι προσφεύγοντες με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την ακύρωση των ως άνω προσβαλλομένων πράξεων, προβάλλοντας του κάτωθι λόγους:

1ος λόγος: Ακυρότητα των καταλογιστικών πράξεων λόγω ελλείψεως αιτιολογίας της Έκθεσης Ελέγχου.

2ος λόγος: Παράνομος και εσφαλμένος χαρακτηρισμός ως δήθεν «αναιτιολόγητης προσαύξησης περιουσίας» ποσών προερχομένων από εμφανή πηγή (αναφέρεται στις πιστώσεις έναντι των καθαρών κερδών της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....»).

3ος λόγος: Παράνομος και εσφαλμένος χαρακτηρισμός ως δήθεν «αναιτιολόγητης προσαύξησης περιουσίας» ποσών που αφορούν σε εξόφληση τιμολογίων αγοράς από ιδιώτη.

4ος λόγος: Οι προσφεύγοντες αιτούνται όπως εξαιρεθούν του καταλογισμού οι πιστώσεις έως του ποσού των 500,00 €, δεδομένης της οικονομικής τους επιφάνειας.

Σημειώνεται επίσης, ότι οι προσφεύγοντες δεν προβάλλουν κάποιον ισχυρισμό αναφορικά με τον καταλογισμό από τον έλεγχο:

- των λογιστικών διαφορών ύψους 8.942,06 €
- της ζημιάς από επιχειρηματική δραστηριότητα του προσφεύγοντος
..... ύψους 9.449,36 €
- της ζημιάς από επιχειρηματική δραστηριότητα της προσφεύγουσας
..... ύψους 5.678,41 €
- **Σύνολο 24.069,83 €**

Χρήση 2014

- των τόκων καταθέσεων αλλοδαπής προέλευσης ύψους **223,55 €**

Ως προς τον 1ο ως άνω λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή με το άρθρο 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας), ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

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 εμπεριστατωμένα 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 σύμφωνα με το άρθρο 64 του Ν. 4174/2013, η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.

Επειδή με το άρθρο 17 του Ν. 2690/1999 (Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας), ορίζεται ότι:

«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της.

2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης.

....».

Επειδή εν προκειμένω οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι ο έλεγχος αγνοεί την ύπαρξη της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», την οποία επικαλούνται οι ίδιοι προκειμένου να δικαιολογήσουν την προέλευση των επίμαχων πιστώσεων.

Επειδή ωστόσο από την Έκθεση Ελέγχου προκύπτει ότι ο έλεγχος έχει λάβει υπόψη του την ύπαρξη της εταιρείας αυτής, στην οποία τυγχάνουν εταίροι κατά 50% έκαστος οι προσφεύγοντες, όπως φαίνεται από τις σελίδες 89 έως και 159 και συγκεκριμένα από τη στήλη «Αιτιολογία Καταθέσεων κλπ.-Θέση Ελέγχου».

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός των προσφευγόντων **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Ως προς τους 2ο και 3ο ως άνω λόγους της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 48, παρ. 3 του Ν. 2238/1994, όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρο 15, παρ. 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 το άρθρο 21, παρ. 4 του Ν. 4172/2013, 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 σύμφωνα με το 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.

Επειδή με τις διατάξεις της ΠΟΛ 1095/2011, διευκρινίστηκαν τα κάτωθι:

«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 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.

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.

9. Σε όσες περιπτώσεις αποδεικνύεται ότι οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση κλπ. πρέπει να καταβάλλονται οι αναλογούντες αντίστοιχοι φόροι, τέλη κλπ. και τα αντίστοιχα πρόστιμα ή προσαυξήσεις.

....

11. Η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε η προσαύξηση αυτής. Ο φορολογούμενος δύναται να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο.

12. Ανεξάρτητα από τα παραπάνω, διευκρινίζεται ότι οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας μπορεί να δηλωθεί από τον ίδιο το φορολογούμενο, χωρίς να απαιτούνται στοιχεία απόκτησης αυτής και το εισόδημα αυτό θεωρείται εισόδημα της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε., από

ελευθέρια επαγγέλματα, της χρήσης κατά την οποία δηλώνεται και φορολογείται σ' αυτό το οικονομικό έτος».

Επειδή με το Αρ. πρωτ.: ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφο της ΓΓΔΕ, διευκρινίστηκαν τα κάτωθι:

«....

Β' 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.

....

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.

10. Για χρήσεις πριν από την 01/01/2014, σχετικές είναι οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994».

Επειδή με τις διατάξεις της ΠΟΛ 1175/2017, διευκρινίστηκε 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, κτλ.), 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.

....

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 αναγκαιών, 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:

....

5.4. 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. Στην περίπτωση που ο ελεγχόμενος συμμετέχει σε οποιοδήποτε νομικό πρόσωπο (ΟΕ, ΕΕ, ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ), κοινωνία ή κοινοπραξία, και το ποσό που πιστώνεται σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει το φυσικό

πρόσωπο είναι ποσό που αποδεικνύεται ότι αφορά συναλλαγές ή εισόδημα ή περιουσία του νομικού προσώπου ή κοινωνίας ή κοινοπραξίας, δεν συνιστά προσαύξηση περιουσίας, καθώς είναι γνωστής προέλευσης. Στην περίπτωση αυτή το ποσό δύναται να συνιστά δάνειο (αν τούτο προκύπτει από τις σχετικές εγγραφές στα βιβλία ή από άλλα στοιχεία), ή ταμειακή διευκόλυνση, ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά της κάθε περίπτωσης, κατά την κρίση του ελέγχου.
....».

Επειδή σύμφωνα με την υπ' αριθμόν 884/2016 Απόφαση του ΣτΕ (παρ. 13), η ως άνω διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ, κατά το κρίσιμο, εν προκειμένω, σκέλος της, που αναφέρεται σε περιουσιακή προσαύξηση προερχόμενη «από άγνωστη [...] πηγή ή αιτία», έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται υπό την προϋπόθεση ότι η φορολογική διοίκηση δεν κατορθώνει να διαπιστώσει, κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο και ασφαλή, τη συγκεκριμένη προέλευση της προσαύξησης (που, σε υπόθεση όπως η παρούσα, υπερβαίνει τα εισοδήματα που της έχει δηλώσει ο φορολογούμενος), παρά τη λήψη των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, συμπεριλαμβανόμενης, ιδίως, της κλήσης του φορολογούμενου για παροχή σχετικών πληροφοριών και στοιχείων, που, αν υποβληθούν, ελέγχονται ως προς την ακρίβεια και την επάρκειά τους.

Είκοσι εννιά (29) πιστώσεις συνολικού ύψους 188.948,09 €

Επειδή εν προκειμένω, ο έλεγχος έκρινε ως μη δικαιολογηθείσες πιστώσεις, είκοσι εννιά περιπτώσεις κατάθεσης μετρητών συνολικού ύψους 188.948,09 € εκ μέρους των προσφευγόντων και συγκεκριμένα, για τη χρήση 2013 δεκαπέντε (15) περιπτώσεις κατάθεσης μετρητών συνολικού ύψους 37.299,58 € και για τη χρήση 2014 δεκατέσσερις (14) περιπτώσεις κατάθεσης μετρητών συνολικού ύψους 151.648,51 €.

Επειδή οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι οι ανωτέρω πιστώσεις σε καμία περίπτωση δε θα πρέπει να θεωρηθούν προσαύξηση περιουσίας, δεδομένου ότι αφορούν σε κατάθεση μετρητών στους προσωπικούς-κοινούς λογαριασμούς τους, έναντι των καθαρών κερδών των χρήσεων 2013 και 2014, που απορρέουν από τη συμμετοχή τους (κατά 50% έκαστος) στην ομόρρυθμη εταιρεία με την επωνυμία «.....», η οποία έχει αντικείμενο δραστηριότητας την παροχή οδοντιατρικών υπηρεσιών.

Επειδή στο από 04/12/2012 Καταστατικό της Ομορρύθμου Εταιρείας με την «.....», ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα κάτωθι:

- Άρθρο 5: Οι εταίροι συμφωνούν ότι το εταιρικό κεφάλαιο θα ανέρχεται στο ποσό των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ, εισφέρουν δε αυτό στην εταιρεία οι δύο εταίροι κατά ίσα μέρη, δηλαδή σε ποσοστό 50% έκαστος και συγκεκριμένα ο θα εισφέρει το ποσό των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ και η θα εισφέρει επίσης το ποσό των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ.

- Άρθρο 6: Οι εταίροι συμμετέχουν στα κέρδη και στις ζημιές της εταιρείας ανάλογα με τις εισφορές τους και συγκεκριμένα κατά ποσοστό 50% έκαστος.
- Άρθρο 12: Απολήψεις κερδών, κατ' εξαίρεση της κανονικής διανομής, η οποία γίνεται στο τέλος κάθε εταιρικής χρήσεως, μπορούν να γίνονται και κάθε μήνα, εφόσον η εταιρεία πραγματοποιεί εισπράξεις και κέρδη, μετά από ομόφωνη απόφαση των εταίρων.

Επειδή όσον αφορά στη χρήση 2013,

- Τα ακαθάριστα έσοδα της ως άνω ΟΕ ανήλθαν στο ποσό των 665.344,00 €, όπως προκύπτει τόσο από την οικεία Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος (υπ' αριθμόν/2014 έντυπο Ε5) όσο και από το συνυποβαλλόμενο έντυπο Ε3.
- Οι συνολικές εισπράξεις της ΟΕ μέσω τραπεζικού συστήματος ανήλθαν στο συνολικό ποσό των 210.632,03 €, όπως προκύπτει από τα προσκομισθέντα στον έλεγχο παραστατικά κίνησης τραπεζικών λογαριασμών. Συνεπώς, το εναπομείναν ποσό ($665.344,00 - 210.632,03 = 454.711,97$ €) εξ αντιδιαστολής εισπράχθηκε σε μετρητά.
- Τα φορολογητέα κέρδη της ως άνω ΟΕ ανήλθαν στο ποσό των 172.111,90 €, ενώ τα καθαρά κέρδη μετά φόρων ανήλθαν στο ποσό των ($172.111,90 - 53.296,93 = 118.814,96$ €), όπως προκύπτει από την οικεία Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος (υπ' αριθμόν/2014 έντυπο Ε5), ποσό του οποίου δικαίωμα απόληψης είχαν οι προσφεύγοντες.
- Οι προσφεύγοντες συμπεριέλαβαν στη Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματός τους τα ποσά των καθαρών κερδών που τους αναλογούν, ήτοι έκαστος $118.814,96 * 50\% = 59.407,48$ €, όπως προκύπτει από τους κωδικούς 431 και 432 του υπ' αριθμόν/2014 Εντύπου Ε1.

Επειδή βάσει των ανωτέρω, το ποσό των καθαρών κερδών μετά φόρων της ΟΕ (118.814,96 €) υπερκαλύπτεται από το συνολικό ποσό που εισέπραξε σε μετρητά κατά τη διάρκεια της χρήσης η ΟΕ (454.711,97 €).

Επειδή το συνολικό ποσό των καταθέσεων μετρητών στους κοινούς ατομικούς τραπεζικούς λογαριασμούς των προσφευγόντων (37.299,58 €) υπερκαλύπτεται με τη σειρά του από το ποσό των καθαρών κερδών μετά φόρων της ΟΕ επί του οποίου είχαν δικαίωμα απόληψης οι προσφεύγοντες (118.814,96 €).

Ως εκ τούτου, προκύπτει ότι οι προσφεύγοντες ήταν σε θέση να έχουν το ποσό των 37.299,58 € εις χείρας τους και να το καταθέτουν στους κοινούς ατομικούς τραπεζικούς λογαριασμούς τους, με αποτέλεσμα να μη θεωρείται άγνωστη η πηγή προέλευσης των χρημάτων.

Λαμβάνοντας υπόψη και άλλες δύο (2) πιστώσεις συνολικού ύψους 5.200,00 €, οι οποίες αφορούν σε καταθέσεις πελατών-ασθενών της ΟΕ εκ παραδρομής στους κοινούς ατομικούς τραπεζικούς λογαριασμούς των προσφευγόντων, και των οποίων η προέλευση έγινε δεκτή από τον έλεγχο, το συνολικό ποσό των κερδών της ΟΕ που εισέπραξαν οι προσφεύγοντες εντός της χρήσης 2013 ανήλθε σε ($37.299,58 + 5.200,00 = 42.499,58$ €). Κατά συνέπεια, οι προσφεύγοντες δεν προέβησαν σε απόληψη κερδών ποσού ($118.814,96 - 42.499,58 = 76.315,38$ €).

Επειδή όσον αφορά στη χρήση 2014,

- Τα ακαθάριστα έσοδα της ως άνω ΟΕ ανήλθαν στο ποσό των 689.035,00 €, όπως προκύπτει τόσο από την οικεία Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος (υπ' αριθμόν/2015 έντυπο Ν) όσο και από το συνυποβαλλόμενο έντυπο Ε3.
- Οι συνολικές εισπράξεις της ΟΕ μέσω τραπεζικού συστήματος ανήλθαν στο συνολικό ποσό των 520.180,06 €, όπως προκύπτει από τα προσκομισθέντα στον έλεγχο παραστατικά κίνησης τραπεζικών λογαριασμών. Συνεπώς, το εναπομείναν ποσό (689.035,00 – 520.180,06 = 168.854,94 €) εξ αντιδιαστολής εισπράχθηκε σε μετρητά.
- Τα φορολογητέα κέρδη της ως άνω ΟΕ ανήλθαν στο ποσό των 192.712,46 €, ενώ τα καθαρά κέρδη μετά φόρων ανήλθαν στο ποσό των (192.712,46 – 60.095,11 = 132.617,35 €), όπως προκύπτει από την οικεία Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος (υπ' αριθμόν/2015 έντυπο Ν), ποσό του οποίου δικαίωμα απόληψης είχαν οι προσφεύγοντες.
- Οι προσφεύγοντες συμπεριέλαβαν στη Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματός τους τα ποσά των καθαρών κερδών που τους αναλογούν, ήτοι έκαστος $132.617,35 * 50\% = 66.308,68$ €, όπως προκύπτει από τους κωδικούς 431 και 432 του υπ' αριθμόν/2014 Εντύπου Ε1.

Επειδή βάσει των ανωτέρω, το ποσό των καθαρών κερδών μετά φόρων της ΟΕ (132.617,35 €) υπερκαλύπτεται από το συνολικό ποσό που εισέπραξε σε μετρητά κατά τη διάρκεια της χρήσης η ΟΕ (168.854,94 €).

Επειδή το συνολικό ποσό των καταθέσεων μετρητών στους κοινούς ατομικούς τραπεζικούς λογαριασμούς των προσφευγόντων (151.648,51 €) καλύπτεται από το ποσό των καθαρών κερδών μετά φόρων της ΟΕ επί του οποίου είχαν δικαίωμα απόληψης οι προσφεύγοντες (132.617,35 €), πλέον του ποσού των 76.315,38 € από τη χρήση 2013.

Ως εκ τούτου, προκύπτει ότι οι προσφεύγοντες ήταν σε θέση να έχουν το ποσό των 151.648,51 € εις χείρας τους και να το καταθέτουν στους κοινούς ατομικούς τραπεζικούς λογαριασμούς τους, με αποτέλεσμα να μη θεωρείται άγνωστη η πηγή προέλευσης των χρημάτων.

Επειδή εν προκειμένω, λαμβάνονται υπόψη μόνο οι δύο (2) εταιρικοί τραπεζικοί λογαριασμοί των οποίων οι κινήσεις προσκομίζονται από τους προσφεύγοντες στον έλεγχο (..... &). Ωστόσο, ο έλεγχος του πλήθους των τραπεζικών λογαριασμών της ΟΕ υπεκφεύγει των ορίων του παρόντος ελέγχου, ενώ η φορολογική αρχή (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.), με βάση τις προαναφερθείσες διατάξεις των άρθρων 28 και 64 του Ν. 4174/2013, έφερε σε κάθε περίπτωση το βάρος της απόδειξης ότι οι προσφεύγοντες δεν ήταν σε θέση να έχουν στην κατοχή τους τα ανωτέρω ποσά σε μετρητά, ώστε στη συνέχεια να τα καταθέτουν στους ατομικούς τραπεζικούς λογαριασμούς τους.

Δύο (2) πιστώσεις συνολικού ύψους 15.000,00 €

Επειδή εν προκειμένω, ο έλεγχος έκρινε ως μη δικαιολογηθείσες πιστώσεις, δύο (2) περιπτώσεις κατάθεσης μετρητών συνολικού ύψους 15.000,00 € για τη χρήση 2013 εκ μέρους των προσφευγόντων με την **καθεμία** να ανέρχεται σε **7.500,00 €**.

Επειδή οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι οι ανωτέρω πιστώσεις σε καμία περίπτωση δε θα πρέπει να θεωρηθούν προσαύξηση περιουσίας, δεδομένου ότι αφορούν σε κατάθεση μετρητών στους προσωπικούς-κοινούς λογαριασμούς τους, τα οποία προέρχονται από εξόφληση πώλησης παγίου εξοπλισμού εκ μέρους της προσφεύγουσας
Ειδικότερα, η προσφεύγουσα προέβη στις 08/07/2013, στη διακοπή της ατομικής επιχείρησης της οδοντιάτρου και, ως εκ τούτου, παρέλαβε τον πάγιο εξοπλισμό της επιχείρησής της, εκδίδοντας στοιχείο αυτοπαράδοσης. Στη συνέχεια, ο εν λόγω πάγιος εξοπλισμός πωλήθηκε στον οδοντίατρο κ., ο οποίος και εξέδωσε τα υπ' αριθμόν/2013 και/2013 Τιμολόγια Αγοράς αξίας 12.950,00 € και 2.050,00 € αντίστοιχα, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα είχε προβεί σε διακοπή ενώπιον της αρμόδιας ΔΟΥ και δεν μπορούσε πλέον να εκδίδει στοιχεία.

Ως εκ τούτου, προκύπτει ότι η προσφεύγουσα ήταν σε θέση να έχει το ποσό των 15.000,00 € εις χείρας της και να το καταθέσει στους κοινούς ατομικούς τραπεζικούς λογαριασμούς που τηρεί με τον σύζυγό της, με αποτέλεσμα να μη θεωρείται άγνωστη η πηγή προέλευσης των χρημάτων.

Με βάση τα ανωτέρω, οι ισχυρισμοί των προσφευγόντων γίνονται **αποδεκτοί**.

Ως προς τον 4ο ως άνω λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή όπως έχει κριθεί από το **ΣτΕ 884/2016 τμ. Β' επιταμελές**, επί προδικαστικών αιτημάτων:

«Α. Ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των **μεγάλων ποσών** που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του και, συνεπώς, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 § 1 περ. α' του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρθρου 14 § 1 του ν. 4174/2013, ... οφείλει, κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, ...

Β. ... το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, ΣτΕ 2442/2013, ΣτΕ 886/2005 κ.ά.) - Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της, διότι μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του

επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη – Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση ... Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων.

Γ. Κατά την αρκούντως σαφή και προβλέψιμη έννοια της διάταξης (του εδαφίου α') της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ (όπως η παράγραφος αυτή ίσχυε πριν από την προσθήκη σε αυτήν εδαφίου β' με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010), ερμηνευόμενης σε συνδυασμό, αφενός, με τις διατάξεις του άρθρου 66 (παρ. 1) του ίδιου νόμου και ήδη των άρθρων 14 (παρ. 1), 15 (παρ. 3) και 27 (παρ. 1) του ν. 4174/2013 και, αφετέρου, με τον κανόνα περί δυνατότητας έμμεσης απόδειξης ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος και αντίστοιχης φορολογικής παράβασης, ποσό τραπεζικού λογαριασμού και αντίστοιχου εμβάσματος μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα του δικαιούχου του λογαριασμού και χορηγήσαντος την εντολή διενέργειας του εμβάσματος, εφόσον δεν καλύπτεται από τα δηλωθέντα εισοδήματά του ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου...».

Επειδή με βάση την ως άνω Απόφαση του ΣτΕ ο φορολογούμενος τεκμαίρεται ότι γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του **των μεγάλων ποσών που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του** και μπορεί ευχερώς και υποχρεούται να υποδείξει στη φορολογική αρχή την πηγή προέλευσης αυτών, τούτο δε, **δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης**. Επομένως, ναι μεν επιτρέπεται η αντιστροφή του βάρους της απόδειξης υπέρ της φορολογικής διοίκησης, όχι όμως χωρίς όρια, δεδομένου ότι ως ασφαλιστική δικλείδα πρέπει να ζητούνται από το φορολογούμενο να αιτιολογήσει τα μεγάλα ποσά, τα οποία σε κάθε περίπτωση κρίνονται από τον έλεγχο μετά τη μελέτη του φακέλου της υπόθεσης. Επομένως, η διαπίστωση προσαύξησης περιουσίας πρέπει να εδράζεται σε «**μεγάλα ποσά**» (ΣτΕ 884/2016) για τα οποία ο φορολογούμενος οφείλει να γνωρίζει την πηγή προέλευσής τους. Η έννοια «μεγάλα ποσά» εξειδικεύεται κατά περίπτωση ανάλογα με το προφίλ και την οικονομική δυνατότητα του φορολογούμενου και ως εκ τούτου η διαπιστωθείσα προσαύξηση περιουσίας πρέπει να κρίνεται όχι μόνο με βάση συγκεκριμένο ύψος κατάθεσης, αλλά και από την συνεκτίμηση και άλλων παραγόντων, όπως το επάγγελμά του, το είδος των εισοδημάτων του, την περιοδικότητα των καταθέσεων του, το πλήθος των συνδικαιούχων εκάστου λογαριασμού κλπ το δε τιθέμενο όριο καταθέσεων πάνω από το οποίο θα πρέπει να ζητείται από τον φορολογούμενο συγκεκριμένη αιτιολογία της κάθε μίας κατάθεσης πρέπει να είναι τέτοιο, που ο φορολογούμενος ουσιαστικά να μην υποχρεώνεται στα αδύνατα.

Επειδή οι προσφεύγοντες, αιτούνται όπως εξαιρεθούν του καταλογισμού οι πιστώσεις έως του ποσού των 500,00€, δεδομένης της οικονομικής τους επιφάνειας, ήτοι για τη χρήση 2013 δύο (2) πιστώσεις συνολικού ύψους 322,50 € (150,00 + 172,50) και για τη χρήση 2014 τρεις (3) πιστώσεις συνολικού ύψους 633,10 € (133,10 + 300,00 + 200,00).

Με βάση τα ανωτέρω, ο ισχυρισμός των προσφευγόντων γίνεται **αποδεκτός**.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **13/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής των του ΑΦΜ και του ΑΦΜ και την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων ως κάτωθι:

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

Υπ' αριθμ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Οικονομικού Έτους 2014 (01/01/2013-31/12/2013)

Ανάλυση	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ	Διαφορά ΔΕΔ-Δήλωσης
Φορολογητέο εισόδημα Ατομικό και τέκνων	6.541,86	40.505,57	24.933,28	18.391,42
Φορολογητέο εισόδημα της συζύγου	-1.749,91	40.978,29	3.928,50	5.678,41
Φόρος πιστωτικό ποσό	-2.719,47	0,00	0,00	4.436,22
Φόρος χρεωστικό ποσό	0,00	18.670,67	1.716,75	
Πρόστιμο άρθρου 58 Ν. 4174/2013	0,00	5.347,53	2.218,11	2.218,11
Τόκος άρθρου 53 Ν. 4174/2013	0,00	1.030,58 (*)	2.331,68	2.331,68
Εισφορά αλληλεγγύης	5.428,03	6.294,74	5.428,03	0,00
Σύνολο φόρων τελών και εισφορών		28.636,96	8.986,01	8.986,01

(*) Ο έλεγχος είχε υπολογίσει λανθασμένα τον τόκο του άρθρου 53 του ΚΦΔ.

Υπ' αριθμ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φορολογικού Έτους 2014 (01/01/2014-31/12/2014)

Ανάλυση	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ	Διαφορά ΔΕΔ-Δήλωσης
Φορολογητέο εισόδημα Ατομικό και τέκνων	23.384,61	75.278,00	23.496,39	111,78
Φορολογητέο εισόδημα της συζύγου	1.267,48	101.879,26	1.379,26	111,78
Φόρος πιστωτικό ποσό	0,00	0,00	0,00	0,00
Φόρος χρεωστικό ποσό	4.981,50	137.524,83	5.015,03	33,53
Πρόστιμο άρθρου 58 Ν. 4174/2013	0,00	65.844,63	0,00	0,00
Τόκος άρθρου 53 Ν. 4174/2013	0,00	0,00 (*)	13,22	13,22
Εισφορά αλληλεγγύης	4.718,08	8.808,18	4.718,08	0,00
Σύνολο φόρων τελών και εισφορών		201.623,99	46,75	46,75

(*) Ο έλεγχος δεν είχε υπολογίσει τον τόκο του άρθρου 53 του ΚΦΔ κατά την έκδοση της οικείας Πράξης.

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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