



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313 - 333245
ΦΑΞ : 2313 - 333258
E-Mail : ded.thess1@aade.gr

Θεσσαλονίκη: 23-4-2019
Αριθμός απόφασης: 953

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).
 - β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22-03-2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
1. Την αριθ. ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
2. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».
3. Την με ημερομηνία κατάθεσης **28/12/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με **ΑΦΜ:.....**, αγρότη κανονικού καθεστώτος, κατοίκου, Τ.Κ., κατά των: **α)** με αριθμό/20-11-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικον. έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 – 31/12/2012), **β)** με αριθμό .../20-11-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. Έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 – 31/12/2013), **γ)** με αριθμό/20-11-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 – 31/12/2012, **δ)** με αριθμό/20-11-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 – 31/12/2013,

ε)με αριθμό/**20-11-2018** πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. – άρ.4 του Ν.2523/97, διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 – 31/12/2012 και στ)με αριθμό/**20-11-2018** πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. – άρ.4 του Ν.2523/97 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

4. Τις παραπάνω πράξεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5. Τις από 7-1-2019 απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από **28/12/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με **ΑΦΜ:**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη 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./**20-11-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 – 31/12/2012), της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, επιβλήθηκε διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 17.844,98€ πλέον πρόστιμο ανακρίβειας ποσού 16.608,32€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 1.878,94€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **36.332,24€**.
- Με την υπ' αριθμ./**20-11-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 – 31/12/2013), της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, επιβλήθηκε διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 15.805,52€ πλέον πρόστιμο ανακρίβειας ποσού 14.710,20€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 2.126,96€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **32.642,68€**.
- Με την υπ' αριθμ./**20-11-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 – 31/12/2012, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α προς έκπτωση της χρήσης 2012 και προσδιορίστηκε στο ποσό των **3.650,52€**, λόγω απόρριψης δαπανών ποσού 8.902,59€ και του αντίστοιχου Φ.Π.Α δαπανών ποσού 2.047,55€
- Με την υπ' αριθμ./**20-11-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 – 31/12/2013, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, επιβλήθηκε διαφορά Φ.Π.Α ποσού 5.349,68€, πλέον πρόσθετοι φόροι ποσού 4.978,95€, λόγω απόρριψης δαπανών ποσού 30.213,13€ και του αντίστοιχου Φ.Π.Α δαπανών ποσού 6.949,02€
- Με την υπ' αριθμ./**20-11-2018** πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. – άρ.4 του Ν.2523/97 διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 – 31/12/2012, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, επιβλήθηκε πρόστιμο λόγω υποβολής ανακριβούς εκκαθαριστικής

δήλωσης Φ.Π.Α. ποσού 300,00€ και πρόστιμο λόγω υποβολής ανακριβών περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α. 1^{ου}, 2^{ου}, 3^{ου} και 4^{ου} τριμήνων ποσού 600,00€, **ήτοι συνολικό ποσό προστίμου 900,00€**

- Με την υπ' αριθμ./20-11-2018 πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. – αρ.4 του Ν.2523/97 διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 – 31/12/2013, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, επιβλήθηκε πρόστιμο λόγω υποβολής ανακριβούς εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α. ποσού 300,00€ και πρόστιμο λόγω υποβολής ανακριβών περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α. 1^{ου} και 3^{ου} τριμήνων ποσού 300,00€, **ήτοι συνολικό ποσό προστίμου 600,00€**

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα από τη Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 του Ν.2238/1994 και της ΠΟΛ. 1037/2005 και σε εκτέλεση της υπ. αριθμ./25-4-2018 σχετικής εντολής ελέγχου, για τις χρήσεις 2012 και 2013, συντάχθηκαν οι από 20-11-2018 Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, Φ.Π.Α., και Προστίμου του αρ.4 του Ν. 2523/97 και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Στα πλαίσια του ελέγχου, τόσο από τα φορολογικά του βιβλία, όσο και από τις τραπεζικές συναλλαγές διαπιστώθηκαν τα εξής:

Χρήση 2012

- Στη δήλωση φόρου εισοδήματος οικ. Έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 – 31/12/2012) ο προσφεύγων με την υπ' αριθμ./19-12-2014 τροποποιητική δήλωση φ.ε. δήλωσε στον Κωδ: 477 «Αγροτικές ενισχύσεις (επιδοτ., αποζημ, οικον. Ενισχύσεις κτλ), εκτός αυτών επί της παραγωγής», το ποσό των 39.665,49€, ενώ στον Κωδ: 475 «Ακαθάριστα έσοδα από ατομική άσκηση γεωργικής επιχείρησης» δήλωσε το ποσό των 20.550,54€

Συνεπώς, η διαφορά 19.114,95€ καταλογίζεται από τον έλεγχο και αυξάνει τα ακαθάριστα έσοδα. (Κωδ: 475).

- Από τις τραπεζικές συναλλαγές διαπιστώθηκε πίστωση ποσού 3.437,53€ που αφορά αποζημίωση από ασφάλεια ζωής, η οποία δεν δηλώθηκε στη δήλωση φόρου εισοδήματος και κατά συνέπεια αποτυπώνεται από τον έλεγχο στον Κωδ: 781 «Χρηματικά ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, εισαγωγή χρηματικών κεφαλαίων αλλοδαπής, δάνεια, δωρεές κ.λ.π»
- Διαπιστώθηκαν πρωτογενείς καταθέσεις ύψους 39.911,53€, τις οποίες ο προσφεύγων δεν αιτιολόγησε επαρκώς και για τις οποίες δεν προκύπτει σαφώς η πηγή προέλευσής τους, με αποτέλεσμα ο έλεγχος να τις θεωρήσει ως προσαύξηση περιουσίας σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 παρ.3 του Ν.2238/94 και να τις καταχωρήσει στον Κωδ: 507 «Εισόδημα που δεν εντάσσεται σε άλλη περίπτωση του πίν. 4».
- Τέλος, από τον έλεγχο στα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντα προέκυψαν λογιστικές

διαφορές, καθώς απορρίφθηκαν δαπάνες αγοράς βενζίνης καθαρής αξίας 8.902,39€, πλέον Φ.Π.Α. 2.047,55€, λόγω μη αναγραφής του αριθμού κυκλοφορίας του αυτοκινήτου.

Χρήση 2013

- Από τις τραπεζικές συναλλαγές διαπιστώθηκε πίστωση ποσού που αφορά αποζημίωση από τον ΕΛΓΑ ύψους 4.022,76€ η οποία δεν συμπεριελήφθη στη δήλωση φόρου εισοδήματος, με αποτέλεσμα ο έλεγχος να την αποτυπώσει (Κωδ: 995)
- Διαπιστώθηκαν πρωτογενείς καταθέσεις ύψους 58.501,58€ τις οποίες ο προσφεύγων δεν αιτιολόγησε επαρκώς και για τις οποίες δεν προκύπτει σαφώς η πηγή προέλευσής τους, με αποτέλεσμα ο έλεγχος να τις θεωρήσει ως προσαύξηση περιουσίας σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 παρ.3 του Ν.2238/94 και να τις καταχωρήσει στον Κωδ: 507 «Εισόδημα που δεν εντάσσεται σε άλλη περίπτωση του πίν. 4».
- Τέλος, από τον έλεγχο στα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντα προέκυψαν λογιστικές διαφορές, καθώς απορρίφθηκαν δαπάνες αγοράς βενζίνης και αγοράς τσίπουρου καθαρής αξίας 30.287,13€, πλέον Φ.Π.Α. 6.966,04€.

Οι ως άνω λογιστικές διαφορές επηρεάζουν μόνο τη φορολογία Φ.Π.Α., καθώς το εισόδημα των αγροτών προσδιορίζεται με αντικειμενικό τρόπο.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω προσβαλλόμενων πράξεων της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, προβάλλοντας τον ισχυρισμό ότι είναι εσφαλμένη η εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών από τον έλεγχο, καθώς:

- Οι περισσότερες καταθέσεις έγιναν από τον ίδιο και τη σύζυγό του στους λογαριασμούς που ανήκουν στους ίδιους. Από τις δηλώσεις φόρου εισοδήματος Ε1 – Ε3, αλλά και από τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών προκύπτει ότι διαθέτει εισοδήματα πολύ μεγαλύτερα των πραγματοποιηθέντων καταθέσεων και ταυτόχρονα έχει κάνει αναλήψεις πολύ μεγαλύτερων ποσών από τις καταθέσεις.
- Για τις καταθέσεις που έγιναν από τρίτους, αυτές αφορούν ποσά που έλαβε από συντοπίτες του ως βραχυχρόνια δάνεια, είτε αποτελούν επιστροφή προκαταβολής για αγορά μηχανημάτων από την ανώνυμη εταιρεία του και της Στην τελευταία περίπτωση, λόγω ματαίωσης της ένταξης σε επενδυτικό πρόγραμμα ματαιώθηκε και η αγορά των μηχανημάτων και επιστράφηκε η προκαταβολή.

Συνεπώς, ουδεμία προσαύξηση περιουσίας, κινητής και ακίνητης περιουσίας υπήρξε, καθώς το υπόλοιπο των τραπεζικών λογαριασμών σε κάθε έτος δεν μεταβάλλεται.

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

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

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 48 παρ.3 του Ν.2238/1994, όπως προστέθηκε 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 προέλευσης της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση».

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

Επειδή, στην Πολ. 1095/2011 ορίζεται ότι: «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. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, πάσης φύσεως χρεώγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια), καταθέσεις, κλπ

5. Κατά την εφαρμογή αυτών των διατάξεων, για κάθε υπόθεση που ελέγχεται, πιθανόν να προκύπτουν συγκεκριμένα προβλήματα, τα οποία πρέπει να ελέγχονται και να αντιμετωπίζονται το κάθε ένα ξεχωριστά και μεμονωμένα με τις δικές του ιδιαιτερότητες.

6. Συγκεκριμένα, απαιτείται να δοθεί ιδιαίτερη προσοχή στις υποθέσεις που ελέγχονται και για τις οποίες τα εισοδήματα παρελθόντων ετών ορισμένων κατηγοριών επιτηδευματιών, ή εν γένει φορολογουμένων, έχουν προσδιοριστεί τεκμαρτά, όπως επιχειρήσεις εκμετάλλευσης επιβατικών αυτοκινήτων δημόσιας χρήσης (ΤΑΧΙ), εκμετάλλευσης επιβατικών λεωφορείων των Κ.Τ.Ε.Λ., ή επιχειρήσεις για τις οποίες προβλεπόταν η επιβολή καταβαλλόμενου ετήσιου ποσού φόρου που αντιστοιχούσε σε ποσά εισοδήματος, όπως επιχειρήσεις εκμετάλλευσης φορτηγών αυτοκινήτων Δ.Χ., εκμετάλλευσης ενοικιαζομένων δωματίων και διαμερισμάτων, εκμετάλλευσης camping, πλανόδιων λιανοπωλητών και λιανοπωλητών σε κινητές λαϊκές αγορές κλπ., όπως προβλεπόταν με τις διατάξεις του άρθρου 33 του Κ.Φ.Ε. Στις υποθέσεις αυτές άλλα ήταν τα πραγματικά εισοδήματα και άλλα τα δηλούμενα, γεγονός που μπορεί να διαπιστωθεί, σε όσες περιπτώσεις οι εν λόγω φορολογούμενοι ήταν υποχρεωμένοι στην

τήρηση βιβλίων και στοιχείων του Κ.Β.Σ., ή από άλλα στοιχεία, τιμολόγια κλπ., όταν δεν είναι υπόχρεοι τήρησης βιβλίων.

Επίσης, με τις διατάξεις του άρθρου 49 του Κ.Φ.Ε., όπως ίσχυαν πριν την αντικατάστασή τους με τις διατάξεις του άρθρου 7 του Ν. [3842/2010](#), το καθαρό εισόδημα των αρχιτεκτόνων μηχανικών εξευρίσκεται με τη χρήση συντελεστή στις ακαθάριστες νόμιμες αμοιβές τους, οπότε και σε αυτή την περίπτωση άλλα είναι τα πραγματικά κέρδη και άλλα τα δηλούμενα φορολογητέα κέρδη.

Κατά τον ίδιο τρόπο το καθαρό γεωργικό εισόδημα, στην περίπτωση που δεν τηρούνται βιβλία Γ' κατηγορίας, προσδιορίζεται με αντικειμενική μέθοδο, οπότε είναι πολύ πιθανό το πραγματικό εισόδημα να είναι μεγαλύτερο από το αντικειμενικό - δηλούμενο εισόδημα.

Διευκρινίζεται ότι, σε όσες από τις παραπάνω περιπτώσεις τηρούνται βιβλία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, από τα οποία προκύπτουν λογιστικά κέρδη, αλλά οι υπόψη επιχειρήσεις / ελεύθεροι επαγγελματίες φορολογούνται όχι με αυτά, αλλά είτε με τεκμαρτά ποσά, είτε με κατ' αποκοπή φόρο, τότε για την κάλυψη της προσαύξησης της περιουσίας, θα λαμβάνονται υπόψη αυτά τα λογιστικά κέρδη εφόσον είναι μεγαλύτερα των τεκμαρτών.

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. 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».

Επειδή, στην Πολ. 1175/2017 δόθηκαν διευκρινίσεις σε θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας: «...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».

Επειδή περαιτέρω, με την **ΔΕΑΦ Α΄ 1144110 ΕΞ 2015** δόθηκαν διευκρινήσεις από το Β΄ Τμήμα της Διεύθυνσης Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών σχετικές με θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας. Συγκεκριμένα, μεταξύ άλλων, αναφέρονται τα εξής:

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 [...] 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 [...] 7. Επίσης, σε όσες περιπτώσεις επικαλείται ο φορολογούμενος ότι η προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση, γονική παροχή, κληρονομιά κ.λ.π. πρέπει να ελέγχεται αν υπήρχε η δυνατότητα από τον δωρητή, τον δανειοδότη, τον παρέχοντα, τον κληρονομούμενο, να καταβάλλει ποσά που επικαλείται ο φορολογούμενος, καθώς και αν έχουν καταλογιστεί τα ποσά που προβλέπονται από τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις (π.χ. τέλη χαρτοσήμου, φόρος γονικής παροχής, φόρος δωρεάς κ.λ.π.)

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».

Επειδή, οι διατάξεις περί προσαύξησης της περιουσίας εντασσόμενες στη νομοθεσία περί φορολογίας εισοδήματος, στο μέτρο που προβλέπουν ότι εισόδημα άγνωστης πηγής ή αιτίας λογίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματών, απλώς υπάγουν, κατά πλάσμα δικαίου και για τις ανάγκες της επιβολής του φόρου εισοδήματος το εισόδημα άγνωστης

προέλευσης στη φορολογία εισοδήματος από την άσκηση ελευθέρων επαγγελματιών. (ΣτΕ 1895/2015, ΣτΕ Τμήμα Β' 1897/2016).

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

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

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

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 65 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «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, με τις διατάξεις του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

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

β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση ο έλεγχος διαπίστωσε την ύπαρξη πρωτογενών καταθέσεων ποσού 39.911,53€ στη χρήση 2012 (σελ.14-16 της έκθεσης ελέγχου) και ποσού 58.501,58€ στη χρήση 2013 (σελ. 18-21 της έκθεσης ελέγχου), για τις οποίες ο προσφεύγων δεν απέδειξε την αιτία προέλευσης τους, ούτε προσκόμισε συγκεκριμένα στοιχεία που να αποδεικνύουν τον ισχυρισμό του ότι αφορούν επανακαταθέσεις του ίδιου, από παλαιότερες αναλήψεις ποσών που προήλθαν από εισόδημα προηγούμενων ετών.

Περαιτέρω, ο ισχυρισμός ότι οι καταθέσεις που έγιναν από τρίτα πρόσωπα αφορούν βραχυχρόνια δάνεια φίλων του, απορρίπτεται ως αναπόδεικτος, δεδομένου ότι δεν κατονομάζει τα πρόσωπα από τα οποία έλαβε τα επικαλούμενα δάνεια, προκειμένου να ελεγχθεί η δυνατότητά τους να δανείσουν, ούτε προσκόμισε συγκεκριμένα στοιχεία, όπως π.χ. σύμβαση δανείου, κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών δανειστή – δανειζόμενου, που να αποδεικνύουν ότι τα ποσά που επικαλείται αποτελούν δάνεια.

Τέλος, ο ισχυρισμός ότι οι καταθέσεις συνολικού ποσού 36.471,00€ που πραγματοποιήθηκαν από τους με ΑΦΜ: και με ΑΦΜ:, το Νοέμβριο και Δεκέμβριο του 2013, αφορούν επιστροφή προκαταβολής που είχε δοθεί σε αυτούς με μετρητά, για την αγορά αγροτικού μηχανήματος από την ανώνυμη εταιρεία τους κρίνεται αβάσιμος, δεδομένου ότι όπως απέδειξε ο έλεγχος, από τα λογιστικά βιβλία της ανώνυμης εταιρείας Α.Ε., η οποία οφείλει να τηρεί αναλυτική καρτέλα πελατών, αλλά και κινήσεων τραπεζικών λογαριασμών, δεν προκύπτει η καταχώρηση του προσφεύγοντος ως πελάτη, ούτε η είσπραξη προκαταβολών από αυτόν.

Επειδή, η προσαύξηση περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία, η οποία δεν δικαιολογείται από το εισόδημα του φορολογούμενου και δεν είναι εμφανής η πηγή προέλευσής της. Συνεπώς, το γεγονός ότι οι καταθέσεις του προσφεύγοντα δεν σωρεύονταν στους τραπεζικούς του λογαριασμούς δεν σημαίνει ότι δεν υπάρχει προσαύξηση περιουσίας, εφόσον δεν αποδεικνύεται (προέλευση και αιτιολογία) της κίνησης των κεφαλαίων.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 20/11/2018 εκθέσεις ελέγχου Φόρου Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Προστίμου του αρ.4 του Ν.2523/97 της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 28/12/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με **Α.Φ.Μ.:**

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

1) Επί της υπ' αρ./20-11-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 – 31/12/2012).

Κύριος φόρος	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	17.844,98 €	17.844,98 €
Πρόσθετος φόρος (αρ.49 Ν. 4509/17)	16.608,32 €	16.608,32 €
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	1.878,94 €	1.878,94 €
Συνολικό ποσό	36.332,24 €	36.332,24 €

2) Επί της υπ' αρ./20-11-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 – 31/12/2013).

Κύριος φόρος	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	15.805,52 €	15.805,52 €
Πρόσθετος φόρος (αρ.49 Ν. 4509/17)	14.710,20 €	14.710,20 €
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	2.126,96 €	2.126,96 €
Συνολικό ποσό	32.642,68 €	32.642,68 €

3) Επί της υπ' αρ./20-11-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 – 31/12/2012.

Πιστωτικό Υπόλοιπο για έκπτωση	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	3.650,52 €	3.650,52 €

4) Επί της υπ' αρ./20-11-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 – 31/12/2013.

Κύριος Φόρος	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	5.349,68 €	5.349,68 €
Πρόσθετος Φόρος	4.978,95 €	4.978,95 €
Συνολικό ποσό	10.328,63 €	10.328,63 €
Πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση	2.566,03 €	2.566,03 €

5) Επί της υπ' αρ./20-11-2018 πράξης επιβολής προστίμου αρ.4 του Ν. 2523/97 διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 – 31/12/2012.

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	900,00 €	900,00 €

6) Επί της υπ' αρ./20-11-2018 πράξης επιβολής προστίμου αρ.4 του Ν. 2523/97 διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 – 31/12/2013.

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	600,00 €	600,00 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στους υπόχρεους.

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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