



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 553

FAX : 213 1604 567

ΚΑΛΛΙΘΕΑ 07.09.2020

ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ: 1685

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 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440 /τ. Β' /27.04.2017)

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30.03.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (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 αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 28.01.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με Α.Φ.Μ., κατοίκου , κατά της υπ' αριθ. /**2019** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστική χρήση 2013), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣ, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και τη σχετική έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 28.01.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του "..... του", με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./2019 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστική χρήση 2013), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, ποσό φόρου εισοδήματος 97.553,13 €, πλέον 100.050,49 € (πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.), καθώς και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 13.066,14 €, ήτοι συνολικά 210.669,76 €.

Οι ως άνω διαφορές φόρου προέκυψαν διότι, στα πλαίσια γενόμενου ελέγχου στα εισοδήματα του προσφεύγοντα, κατόπιν της υπ' αρ./2019 εντολής ελέγχου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣ για την διενέργεια μερικού ελέγχου της χρήσης 2013 **διαπιστώθηκε** βάσει της από 24.12.2019 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της ίδιας ως άνω φορολογικής αρχής, αποκρυσάια φορολογητέα ύλη, η οποία, θεωρείται προσαύξηση περιουσίας, για την οποία δεν αποδείχθηκε η πηγή και η αιτία προέλευσής τους ή ότι τα ποσά αυτά φορολογήθηκαν ή απαλλάχθηκαν νόμιμα του φόρου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994.

Ο φορολογικός έλεγχος αφού έλαβε υπόψη του όλα τα στοιχεία που είχε στην διάθεση του, καθώς και το με αρ. πρωτ./2019 υπόμνημα του προσφεύγοντα μετά το κοινοποιηθέν σημείωμα διαπιστώσεων άρθρου 28 ν. 4174/2013, κατέληξε στα παρακάτω μη δηλωθέντα εισοδήματα, τα οποία αναλύονται ως κατωτέρω:

ΠΡΩΤΟΓΕΝΕΙΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΑΠΟ ΕΙΔΙΚΟ ΛΟΓΙΣΜΙΚΟ (ΔΗΛΕΔ)		813.411,45 €
ΠΡΩΤΟΓΕΝΕΙΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΥΠΟΒΟΛΗ ΤΟΥ ΜΕ Α/Α/2019 ΥΠΟΜΝΗΜΑΤΟΣ		727.303,14 €
ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΕΤΟΥΣ 2013	Τιμ. Αγοράς Αγρ. Πρ. χρήσης 2013, ως υπεβλήθησαν στην με α/α/14 αίτηση επιστροφής ΦΠΑ, 411.305,17 €.	421.081,52 €
	Εισόδημα από εκμίσθωση γαιών, 941,91 €.	
	Καθαρά κέρδη από εταιρίες κτλ που φορολογήθηκαν με το άρθρο 10 Κ.Φ.Ε και από ΕΠΕ, 2.073,54 €.	

	Αγροτικές ενισχύσεις (επιδοτ., αποζημ., οικον. ενισχ. κτλ), 5.260,90 €.	
	Εισοδήματα του 2013 που απαλλάσσονται από το φόρο, φορολογούνται με ειδικό τρόπο, μερίσματα ΑΕ, ΕΠΕ κτλ, 1.500,00 €.	
ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΡΘΡΟΥ 48§3 ΤΟΥ Ν. 2238/1994 (ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ)		306.221,62 €

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο συντάχθηκε η από 24.12.2019 έκθεση μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και εκδόθηκε η ως άνω προσβαλλόμενη Οριστική πράξη, διαχειριστικής χρήσης 2013.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση /τροποποίηση της παραπάνω Πράξης, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

“1. *Ανυπαρξία – εσφαλμένος νομικός χαρακτηρισμός των πραγματικών περιστατικών που φέρονται να στοιχειοθετούν την συνδρομή των προϋποθέσεων εφαρμογής του άρθρου 48 παρ. 3 του Ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) - Μη νόμιμος τρόπος προσδιορισμού φερόμενης προσαύξησης περιουσίας μου για την κρινόμενη χρήση 2013.*

Α. Πραγματικοί ισχυρισμοί – περιγραφή της ασκούμενης δραστηριότητάς μου ως παραγωγού – αγρότη.

Β. Περαιτέρω, ιδιαίτερη προσοχή θα πρέπει να δοθεί και στο γεγονός ότι κατά την ίδια περίοδο δραστηριότητα ως αγρότης ειδικού καθεστώτος ασκούσε και η κόρη μου , ορισμένες δε από τις ερευνώμενες πιστώσεις αφορούν εκείνη και όχι εμένα

Γ. Τέλος, οι κ.κ. και τυγχάνουν συγγενείς μου και συγκεκριμένα αδελφός και ανιψιός μου – και όχι πελάτες μου – οι οποίοι απασχολούνται στην επιχείρησή μου, η οποία είναι οικογενειακή. Συνεπώς οι σχετικές πιστώσεις μέσω επιταγών σε διαταγή αυτών, αφορούν αποκλειστικά πελάτες μου, προς τους οποίους έχω προβεί σε παραδόσεις αγροτικών προϊόντων.

Δ. Τεκμήριο κοινών λογαριασμών

Σε κάθε περίπτωση, η Φορολογική Αρχή όφειλε να λάβει υπόψη της ότι, μερικοί εκ των ελεγχόμενων τραπεζικών μου λογαριασμών τυγχάνουν κοινοί μεταξύ άλλων και με την κόρη μου , η οποία ομοίως τυγχάνει αγρότης ειδικού καθεστώτος,

Ε. Επί μέρους αιτιολόγηση πιστώσεων....., καταλήγοντας στο συμπέρασμα, ότι: είναι προφανές ότι ουδόλως υφίστανται διαφορές, όλες δε οι ερευνώμενες πιστώσεις ουδόλως αποτελούν προσαύξηση περιουσίας μου, καθόσον είναι γνωστής πηγής και προέλευσης, σχετίζονται δε άμεσα και αποκλειστικά με την άσκηση της δραστηριότητάς μου του παραγωγού – αγρότη ειδικού καθεστώτος, καθόσον αφορούν πελάτες μου προς τους οποίους παρέδιδα αγροτικά προϊόντα και εξέδιδα τα δέοντα Δελτία Αποστολής. Λαμβανομένου λοιπόν υπόψη του γεγονότος ότι εγώ για την κρινόμενη χρήση δεν είχα υποχρέωση τήρησης βιβλίων και στοιχείων και φορολογούμουν με αντικειμενικό τρόπο, είναι απολύτως προφανές ότι καμία προσαύξηση περιουσίας μου υφίσταται εν προκειμένω. Ως εκ τούτου, το πόρισμα του ελέγχου, που αν και δέχεται την παράδοση αγροτικών προϊόντων από εμένα στην συντριπτική πλειοψηφία των ερευνώμενων πιστώσεων, παρά ταύτα καταλήγει σε δήθεν διαφορές τυγχάνει εξ ολοκλήρου εσφαλμένο, προσκομίζοντας μεταξύ άλλων και:

- Αντίγραφο της αίτησης επιστροφής ΦΠΑ 2013 (ΣΧΕΤ. 7).
- Αντίγραφο των αιτήσεων επιστροφής ΦΠΑ 2011 και 2012 (ΣΧΕΤ. 8 και 9).
- Ηλεκτρονικό αρχείο με τις κινήσεις των τραπεζικών μου λογαριασμών (ΣΧΕΤ. 10).
- Φάκελο επιταγών 2013 (ΣΧΕΤ. 11).
- Φάκελο Δελτίων Αποστολής (ΣΧΕΤ. 12).
- Αντίγραφο εγγράφων για τις μεταφορές από την κα (ΣΧΕΤ. 13).
- Αντίγραφα Τιμολογίων που αφορούν την κόρη μου (ΣΧΕΤ. 14).
- Αντίγραφα πληρωμών δόσεων δανείου (ΣΧΕΤ. 15).
- Πιστοποιητικό Οικ. Κατάστασης για και (ΣΧΕΤ. 16).

2. Εσφαλμένος υπολογισμός προσθέτου φόρου λόγω ανακρίβειας για την χρήση 2013 – Πλημμελής μη εφαρμογή ευνοϊκότερου καθεστώτος”.

Επειδή ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, προσκόμισε σε φωτοτυπία διάφορα έγγραφα, τα οποία δεν διευκρινίζεται αν είναι νέα στοιχεία.

Επειδή, από την έκθεση απόψεων επί της υποβληθείσης ενδικοφανούς προσφυγής, δεν προκύπτει, αν τα ως άνω στοιχεία εξετάστηκαν κατά τη διενέργεια του ελέγχου ή αφορούν νέα στοιχεία και τα οποία δεν τα είχε στη διάθεσή της η ελέγχουσα φορολογική Αρχή κατά τη διάρκεια του ελέγχου και δεν ήταν δυνατό να τα λάβει υπόψη της κατά τη σύνταξη της από 24.12.2019 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή, στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης, και βάσει των προσκομιζόμενων νέων στοιχείων, τα οποία παρατίθενται ως άνω, η Υπηρεσία μας ανέπεμψε την υπόθεση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. (ΣΠΑΡΤΗΣ) και εκδόθηκε υπ’ αριθμ./2019 πράξη αναπομπής της Δ.Ε.Δ..

Η παραπάνω πράξη κοινοποιήθηκε στην αρμόδια ελεγκτική αρχή (Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣ) με το αρ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΕΞ 2020 ΕΜΠ/14.02.2020 έγγραφο.

Επειδή, επί της ως άνω αναπομπής, η Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣ απέστειλε στην Υπηρεσία μας το με αρ. πρωτ. ΕΜΠ/17.02.2020 πόρισμά της (αρ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΕΙ 2020 ΕΜΠ /05.03.2020).

Ακολούθως, στις 05.03.2020 αποστείλαμε στον προσφεύγοντα τη με αρ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΕΞ 2020 ΕΜΠ/05.03.2020 “ΚΛΗΣΗ ΠΡΟΣ ΑΚΡΟΑΣΗ ΜΕ ΥΠΟΒΟΛΗ ΕΓΓΡΑΦΩΝ ΑΠΟΨΕΩΝ”, με την οποία, καλούσαμε τον προσφεύγοντα, “προς υποβολή γραπτού υπομνήματος στην Υπηρεσία μας **εντός πέντε (5) ημερολογιακών ημερών από τη λήψη της παρούσας**, προκειμένου να εκθέσει τυχόν περαιτέρω απόψεις σχετικά με τα συμπληρωματικά στοιχεία που προσκόμισε με την ενδικοφανή προσφυγή, για την απόδειξη των προβαλλόμενων σε αυτήν λόγων”.

Επειδή, επί της ως άνω Κλήσης σε Ακρόαση, ο προσφεύγων δεν απάντησε, μέχρι και την έκδοση της παρούσης.

Επειδή, με το άρθρο 48 § 3 του Ν. 2238/1994 όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθ. 15 § 3 του Ν. 3888/2010, ορίζεται ότι “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, οι διατάξεις του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013), ορίζουν, ότι:

Άρθρο 23. Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης

“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.

2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της.....”

Άρθρο 28. Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου

“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.

Άρθρο 30. Προσδιορισμός φόρου

“1. Πράξη προσδιορισμού φόρου είναι η πράξη, με την οποία καθορίζεται το ποσό της φορολογικής οφειλής ή απαίτησης του φορολογούμενου για μια ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή για ένα ή περισσότερα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές περιόδους ή για μια ή περισσότερες φορολογικές υποθέσεις. Με την πράξη προσδιορισμού φόρου συνιστάται και βεβαιώνεται η φορολογική οφειλή ή απαίτηση του φορολογούμενου. Η πράξη αυτή καταχωρίζεται ως εισπρακτέο ή επιστρεπτέο ποσό στα βιβλία της Φορολογικής Διοίκησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση είναι αρμόδια να εκδίδει τις ακόλουθες πράξεις προσδιορισμού φόρου:

α)β) γ) πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και δ).....”.

Άρθρο 34. Διορθωτικός προσδιορισμός φόρου

“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. Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου, υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παράγραφο 5 του άρθρου 25 του Κώδικα. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την έκδοση πράξης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να εκδώσει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή την τροποποιητική δήλωση. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί σε έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και στην περίπτωση κατά την οποία δεν υποβλήθηκε δήλωση από τον φορολογούμενο και δεν έχει εκδοθεί πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου”.

Άρθρο 39. Δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας

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 στην εγκύκλιο 1095/2011 §§ 1, 2, 11 μεταξύ άλλων αναφέρεται 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 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.

4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, πάσης φύσεως χρεόγραφα, (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...10. Οι παραπάνω διατάξεις ισχύουν για υποθέσεις που η προσαύξηση περιουσίας προέκυψε πριν ή μετά τις 30-9-2010 ημερομηνία ψήφισης του σχετικού νόμου, και η έκδοση των καταλογιστικών πράξεων γίνεται μετά τις 30-9-2010

....

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.”

Επειδή στην ΠΟΛ 1175/16.11.2017 με Θέμα «Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας», μεταξύ άλλων αναφέρεται ότι: “1. Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου (π.χ. εισόδημα από κεφάλαιο,

εισόδημα από κινητές αξίες, εισόδημα Δ' πηγής του ν. [2238/1994](#), πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κ.τλ.), ακόμα και αν το ποσό αυτό δεν συμπεριελήφθη στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον οι εν λόγω πιστώσεις συνεπάγονται φορολογική υποχρέωση στον φόρο εισοδήματος, ο καταλογισμός δεν θα γίνεται κατ' επίκληση των ανωτέρω διατάξεων, αλλά των, κατά περίπτωση, εφαρμοστέων διατάξεων του ν. [2238/1994](#) ή του ν. [4172/2013](#), αναλόγως του είδους του εισοδήματος.

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

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

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

Επειδή, σύμφωνα με την δημοσιευθείσα στις 07-04-2016 απόφαση του **ΣτΕ 884/2016 Β' Τμήμα επταμ.** : «(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 άρ. 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρ. 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013, δεδομένου, άλλωστε, ότι πρόκειται για μη ευαίσθητο ή, γενικότερα, μη χρήζον αυξημένης προστασίας προσωπικό δεδομένο, για την πρόσβαση στο οποίο, στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου και της αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής, το κράτος διαθέτει ευρύ περιθώριο εκτίμησης (πρβλ. ΕΔΔΑ 22.12.2015, G.S.B. κατά Ελβετίας, 28601/11, σκέψεις 92-93) – Επομένως, 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, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα (μη απορριφθέντα από τη φορολογική αρχή) στοιχεία των δηλώσεών του φορολογίας εισοδήματος –

Επειδή, οι διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013), ορίζουν, 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 εν προκειμένω όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, ο έλεγχος πραγματοποιήθηκε κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 48 παρ.3 του ν.2238/1994, έπειτα από την επεξεργασία των δεδομένων και στοιχείων των φορολογικών δηλώσεων, του Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου

Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας (Ε.Λ.Α.Ε.Π.Π) το οποίο περιλαμβάνει τις κινήσεις των τραπεζικών συναλλαγών του ελεγχόμενου το 2013 τις οποίες επεξεργάστηκε ο έλεγχος προκειμένου να αντληθούν στοιχεία για τραπεζικούς λογαριασμούς για την ελεγχόμενη χρήση.

Η μεθοδολογία του εν λόγω ελέγχου, βασίζεται αρχικώς στα επεξεργασμένα αρχεία του ως άνω Λογισμικού και εν συνεχεία για όσες τραπεζικές πιστώσεις της ελεγχόμενης περιόδου δεν υπάρχει συσχέτιση με δηλωθέν εισόδημα ή με κίνηση γνωστής προέλευσης ζητείται από τον φορολογούμενο όπως αιτιολογήσει την προέλευση αυτών. Η εν λόγω αιτιολόγηση θα πρέπει να βασίζεται σε έγγραφα και παραστατικά από τα οποία να προκύπτει και η ροή του χρήματος στους υπό κρίση τραπεζικούς λογαριασμούς δεδομένου ότι ο έλεγχος αφορά αποκλειστικά σε κρίση επί τραπεζικών κινήσεων.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 24.12.2019 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, καθόσον η φορολογική αρχή φέρουσα το βάρος της απόδειξης, απέδειξε με πραγματικά περιστατικά τα στοιχεία εκείνα τα οποία στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη προσαύξηση περιουσίας από αιτία που δεν δικαιολογείται.

Εξάλλου, ο φορολογικός έλεγχος, κατά τη διερεύνηση των πραγματικών περιστατικών για την αποδιδόμενη παράβαση, έλλειψη οποιασδήποτε εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης εξήγησης εκ μέρους του προσφεύγοντα, δύναται να εξαγάγει συμπεράσματα λαμβάνοντας υπόψη όχι μόνο τις άμεσες αποδείξεις αλλά και τις έμμεσες αποδείξεις ή άλλως τεκμήρια, τα οποία συνιστούν αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις.

Ο φορολογικός έλεγχος επεξεργάστηκε το σύνολο των δεδομένων που είχε στη διάθεση του και χρησιμοποίησε κάθε πρόσφορο μέσο προκειμένου να καταλήξει στο πόρισμά του, λαμβάνοντας υπόψη τις ισχύουσες διατάξεις, οι οποίες αναφέρονται αναλυτικά στην οικεία Έκθεση Ελέγχου,

Απέδειξε δε, με πραγματικά περιστατικά, τα στοιχεία εκείνα τα οποία στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη προσαύξηση περιουσίας, λαμβάνοντας υπόψη, προκειμένου να προσδιορισθεί η αποκρουεία φορολογητέα ύλη, το σύνολο των εισοδημάτων του προσφεύγοντα (ακαθάριστα έσοδα ατομικής δραστηριότητας, κτλ), **ο δε προσφεύγων φέρων το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας** της πράξης προσδιορισμού του φόρου, την οποία επικαλείται, δεν αιτιολογεί αυτή, για τους λόγους που αναλυτικά εκτίθενται στην ως άνω έκθεση ελέγχου, καθόσον ζητήθηκαν πληροφορίες για τις πιστώσεις που δεν μπορούσαν να διασταυρωθούν με τα δηλωθέντα εισοδήματα, για την υπό κρίση χρήση.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα “ότι ο έλεγχος αντλήθηκε εσφαλμένως την ύπαρξη ή μη των πραγματικών περιστατικών τα οποία κατά το νόμο ή την κρίση του στοιχειοθετούν τη συνδρομή των προϋποθέσεων εφαρμογής του άρθρου 48 παρ. 3 του Ν. 2238/1994, υποπίπτοντας σε πλάνη περί τα πράγματα καθώς δεν έλαβε υπόψη του τα αποδεικτικά στοιχεία που προσκομίστηκαν, εφαρμόζοντας μάλιστα μη νόμιμο τρόπο προσδιορισμού της φερόμενης προσαύξησης περιουσίας” δεν γίνεται δεκτός και απορρίπτεται. Σχετική και η μνημονευθείσα ανωτέρω 884/2016 απόφαση του ΣτΕ.

Επειδή, κατά την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο 2013 ο προσφεύγων ήταν αγρότης του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41 του Ν. 2859/2000 και μετείχε ως ομόρρυθμο μέλος (με ποσοστό συμμετοχής στο εταιρικό κεφάλαιο 50%) και διαχειριστής της ετεορρυθμού εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, με αντικείμενο εργασιών παραγωγή υλικών φύτευσης, ζώντων φυτών, κονδύλων κλπ.

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 2238/94 (ΦΕΚ Α' 151/16-09-1994), ορίζουν, ότι:

Άρθρο 40. Έννοια και απόκτηση του εισοδήματος

1. Εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις είναι το κέρδος που προκύπτει σε κάθε οικονομικό ή γεωργικό έτος, κατά περίπτωση και αποκτάται από την εκμετάλλευση μιας ή περισσότερων γεωργικών

επιχειρήσεων κάθε είδους, όπως είναι οι αγροτικές, κτηνοτροφικές, πτηνοτροφικές, μελισσοκομικές, σηροτροφικές, δασικές, αλιευτικές κ.λπ..

Άρθρο 41. Ακαθάριστο και καθαρό εισόδημα

1. Κατά τον προσδιορισμό του εισοδήματος από γεωργικές επιχειρήσεις, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις των άρθρων 28 παρ. 3 περιπτώσεις ζ' και η', 29, 30, 31, 38 και 39.

Άρθρο 42. Προσδιορισμός καθαρού γεωργικού εισοδήματος

1. Ως καθαρό γεωργικό εισόδημα, από οποιαδήποτε γεωργική δραστηριότητα, στην περίπτωση που δεν τηρούνται βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ., θεωρείται η πρόσοδος από το έδαφος, το κεφάλαιο και την εργασία, από τη συμμετοχή τους στην παραγωγική δραστηριότητα μιας γεωργικής εκμετάλλευσης, η οποία προσδιορίζεται με αντικειμενική μέθοδο. Για τον προσδιορισμό αυτόν λαμβάνεται υπόψη το καθαρό γεωργικό εισόδημα, όπως αυτό υπολογίζεται με βάση τις καθιερωμένες αρχές της γεωργικής λογιστικής, ανά στρέμμα και είδος προϊόντος ή κατά κεφαλή και είδος εκτρεφόμενου ζώου ή κατά άλλη μονάδα παραγωγής για ειδικές περιπτώσεις, επί τον αριθμό των στρεμμάτων ή των εκτρεφόμενων ζώων ή των άλλων μονάδων παραγωγής ή συνδυασμό αυτών. Για την εξειδίκευση της άνω αντικειμενικής μεθόδου, με κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομικών και Γεωργίας καθορίζονται:

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 2859 (ΦΕΚ Α' 248/07-11-2000), ορίζουν, ότι:

Άρθρο 41. Ειδικό καθεστώς αγροτών

1. Οι αγρότες, οι οποίοι κατά το προηγούμενο φορολογικό έτος πραγματοποίησαν προς οποιοδήποτε πρόσωπο παραδόσεις αγροτικών προϊόντων παραγωγής τους και παροχές αγροτικών υπηρεσιών των οποίων η αξία ήταν κατώτερη των δεκαπέντε χιλιάδων (15.000) ευρώ και έλαβαν επιδοτήσεις κατώτερες των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ, υπάγονται στο ειδικό καθεστώς του παρόντος άρθρου, με την επιφύλαξη της παραγράφου 5. Οι εν λόγω αγρότες δεν επιβαρύνουν με φόρο προστιθέμενης αξίας τις παραδόσεις των αγαθών τους και τις παροχές των υπηρεσιών τους και δικαιούνται επιστροφής του φόρου του παρόντος νόμου που επιβάρυνε τις αγορές αγαθών ή λήψεις υπηρεσιών, τις οποίες πραγματοποίησαν για την άσκηση της αγροτικής εκμετάλλευσής τους, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις παραγράφους 2 και 3.

Άρθρο 42. Αγρότες, αγροτικά προϊόντα, αγροτικές εκμεταλλεύσεις και υπηρεσίες

Για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 41 θεωρούνται:

1. Ως αγρότες, αυτοί που ασκούν προσωπικά ή μετά μέλη της οικογένειάς τους ή με μισθωτούς ή εργάτες τις αγροτικές εκμεταλλεύσεις και υπηρεσίες που προβλέπουν οι διατάξεις των παραγράφων 3 και 4.

Επειδή, οι διατάξεις του Π.Δ. 186/1992 (ΦΕΚ Α' 84/26-05-1992), ορίζουν, ότι:

Άρθρο 2. Υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων

1..... Δεν θεωρούνται επιτηδευματίες:

α) ο αγρότης και η αγροτική εκμετάλλευση που ορίζονται από τα άρθρα 41 και 42 του ν. 2859/2000 (ΦΕΚ 248 Α'), εφόσον δεν έχουν ενταχθεί για τη δραστηριότητά τους αυτή στο κανονικό καθεστώς του νόμου αυτού,

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1222/6.8.1997 Υποχρεώσεις αγροτών να εκδίδουν δελτία αποστολής και να λαμβάνουν παραστατικά δαπανών

....IV. Υποχρέωση Λήψης και Διαφύλαξης Παραστατικών

Με βάση τις συνδυασμένες διατάξεις των άρθρων 18 παρ. 3 και 21 παρ. 1 του Κ.Β.Σ., οι αγρότες, όπως και οι λοιποί υπόχρεοι, πρέπει να ζητούν και να λαμβάνουν το αντίτυπο των φορολογικών στοιχείων που αφορούν συναλλαγές τους και εκδίδονται από τρίτους προς αυτούς, τα παραστατικά αυτά διαφυλάσσονται και επιδεικνύονται στο φορολογικό έλεγχο.

Ειδικότερα, μεταξύ άλλων, διευκρινίζεται ότι οι αγρότες πρέπει να ζητούν, να λαμβάνουν και να διαφυλάσσουν, εκτός από τα εκδιδόμενα φορολογικά στοιχεία και το τηρούμενο ημερολόγιο μεταφοράς:

- Τα τιμολόγια αγοράς που εκδίδουν προς αυτούς οι αγοραστές επιτηδευματίες για την αγορά αγροτικών προϊόντων.
- Τις φορτωτικές που εκδίδουν οι εκμεταλλευτές δημόσιας χρήσης μεταφορικών μέσων για τη μεταφορά των αγροτικών προϊόντων.
- Τα τιμολόγια ή τις αποδείξεις παροχής υπηρεσιών που εκδίδονται για αμοιβές συλλογής, μεταφοράς, επεξεργασίας, συσκευασίας κ.λπ. αγροτικών προϊόντων.
- Τα τιμολόγια για την αγορά παγίου εξοπλισμού (αγροτικά μηχανήματα, εργαλεία, εγκαταστάσεις κ.λπ.), καθώς και αγοράς λιπασμάτων, γεωργικών φαρμάκων, σπόρων, δενδρυλλίων, ζωοτροφών.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν στα πλαίσια του φορολογικού ελέγχου ήταν πλήρως εμπεριστατωμένες και ικανές να στοιχειοθετήσουν την αποδιδόμενη προσαύξηση περιουσίας σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 παρ. 3 του Ν. 2238/1994, καθώς οι εξηγήσεις του προσφεύγοντος κρίθηκαν ανεπαρκείς, αναπόδεικτες και μη ικανές

Ο δε ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι κατά την κρίσιμη διαχειριστική περίοδο ήταν αγρότης ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α δεν τον απαλλάσσει από την υποχρέωση απόδειξης της πηγής των εισοδημάτων του. Εν όψει τούτων, παρότι όφειλε να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή επαύξησης της περιουσίας του, δεν χορήγησε στην αρμόδια ελεγκτική αρχή τα αναγκαία και εύλογα πληροφοριακά στοιχεία, για την επαρκή δικαιολόγηση της περιουσιακής του κατάστασης και δεν παρείχε επαρκή στοιχεία και διευκρινήσεις που να δικαιολογούν την πηγή ή αιτία προέλευσης των εν λόγω πιστώσεων.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα δεν γίνεται δεκτός και απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1050/17.2.2014 με Θέμα: Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β', γ' και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν 4174/2013 (Φ.Ε.Κ. Α' 170) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογουμένων φυσικών προσώπων με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού

“..... Περιπτώσεις κοινών λογαριασμών καταλογίζονται στον πραγματικό δικαιούχο, ο οποίος καθορίζεται με βάση τις πραγματικές περιστάσεις και τη φύση των συναλλαγών. Εφόσον αυτό δεν είναι δυνατό, τα ποσά κατανέμονται ισόποσα σε όλους τους συνδικαιούχους (ποσό διά αριθμό συνδικαιούχων).”

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1228/15.10.2014 με Θέμα: Παροχή πρόσθετων οδηγιών στο πλαίσιο χειρισμού των υποθέσεων φορολογουμένων που αποστέλλουν εμβάσματα στο εξωτερικό κατά τα έτη 2009-2011

3.Κατανομή κοινών λογαριασμών στους συνδικαιούχους.

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

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

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

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

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αρ. 1897/2018 απόφαση του ΣτΕ, σκέψη 6. Επειδή, τα αναφερόμενα στην προηγούμενη σκέψη, τα οποία κρίθηκαν με την απόφαση ΣτΕ 884/2016 του Δικαστηρίου, ισχύουν κατ'

αναλογίαν και σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι δικαιούχος τραπεζικού λογαριασμού από κοινού με ένα ή περισσότερα άλλα πρόσωπα. Πράγματι, και σε τέτοια περίπτωση, το (σημαντικό) χρηματικό ποσό που εισέρχεται στον κοινό λογαριασμό και το οποίο δεν καλύπτεται από τα (νομίμως φορολογηθέντα ή απαλλαγθέντα του φόρου) εισοδήματα που έχουν δηλώσει στη φορολογική αρχή οι συνδικαιούχοι του λογαριασμού ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη πηγή ή αιτία, την οποία είτε επικαλείται ο ελεγχόμενος συνδικαιούχος του λογαριασμού είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, λαμβάνοντας τα αναγκαία, κατάλληλα και εύλογα, ενόψει των περιστάσεων, μέτρα ελέγχου και έρευνας (στα οποία περιλαμβάνεται και η κλήση των λοιπών συνδικαιούχων του λογαριασμού για παροχή πληροφοριών και, ενδεχομένως, συναφών αποδεικτικών στοιχείων, σύμφωνα με όσα έγιναν ερμηνευτικούς δεκτά στην προηγούμενη σκέψη), μπορεί να θεωρηθεί, κατ' εκτίμηση του συνόλου των στοιχείων και των συνθηκών της υπόθεσης (μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται η τυχόν μεταφορά του ποσού αυτού στον επίμαχο λογαριασμό από ατομικό τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου συνδικαιούχου του ή η κατάθεσή του από αυτόν, καθώς και χρεώσεις του επίμαχου κοινού τραπεζικού λογαριασμού, όπως η μεταφορά χρηματικού ποσού από το λογαριασμό αυτό σε ατομικό τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου συνδικαιούχου ή σε τραπεζικό λογαριασμό προσωπικής ή κεφαλαιουχικής εταιρείας στην οποία αυτός είναι εταίρος ή μέτοχος ή σε λογαριασμό τρίτου προσώπου με το οποίο αυτός έχει επαγγελματική/οικονομική συνεργασία ή οικονομική συναλλαγή, ή η αφαίρεση από τον κοινό λογαριασμό χρημάτων για την κάλυψη αγορών που έγιναν μέσω της χρεωστικής ή πιστωτικής κάρτας του συγκεκριμένου συνδικαιούχου ή άλλης δαπάνης για την κτήση εκ μέρους του εμπράγματων ή ενοχικών δικαιωμάτων) ότι συνιστά εισόδημα του συγκεκριμένου συνδικαιούχου του λογαριασμού.

..... Εάν δεν προκύπτει (αφενός, με βάση τους ισχυρισμούς του ελεγχόμενου και των λοιπών συνδικαιούχων του λογαριασμού, σε συνδυασμό με τα αποδεικτικά στοιχεία που αυτοί επικαλούνται, και, αφετέρου, βάσει των μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης που λαμβάνει η φορολογική αρχή, επιδεικνύοντας την δέουσα, ενόψει των συνθηκών, επιμέλεια, προκειμένου να διαπιστώσει ποιος είναι ο αληθής δικαιούχος των επίμαχων ποσών, ενόψει και της πηγής ή αιτίας πίστωσής τους στον κοινό τραπεζικό λογαριασμό) κάποια ιδιαίτερη εσωτερική σχέση μεταξύ των συνδικαιούχων ή/και το μερίδιο που δικαιούται ο καθένας τους, βάσει της μεταξύ τους σχέσης, -εφαρμόζεται το τεκμήριο που θέτει το άρθρο 493 του Αστικού Κώδικα, σύμφωνα με το οποίο οι συνδικαιούχοι του λογαριασμού έχουν δικαίωμα σε ίσα μέρη στο ενεργητικό του (πρβλ. ΣτΕ 2260/2008, ΑΠ 1128/2017, ΑΠ 1691/2014, [ΑΠ 1001/2012](#), ΑΠ 380/2006 κ.ά.).

Σε αντιστοιχία προς τα παραπάνω, η (εκδοθείσα κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 27 παρ. 2 του ΚΦΔ) απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων [ΠΟΛ.1050/17.2.2014](#), "Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β', γ' και ε' της [παραγράφου 1](#) του [άρθρου 27](#) του ν. [4174/2013](#) [...] για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογουμένων φυσικών προσώπων με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού" (Β' 474/25.2.2014), ορίζει, στο άρθρο 2.4, ότι «Περιπτώσεις κοινών [τραπεζικών] λογαριασμών καταλογίζονται στον πραγματικό δικαιούχο, ο οποίος καθορίζεται με βάση τις πραγματικές περιστάσεις και τη φύση των συναλλαγών. Εφόσον αυτό δεν είναι δυνατό, τα ποσά κατανέμονται ισόποσα σε όλους του συνδικαιούχους (ποσό διά αριθμό συνδικαιούχων)».

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, ο φορολογικός έλεγχος κατ' εφαρμογή των προαναφερομένων διατάξεων, συνεκτιμώντας τα στοιχεία, τη φύση των συναλλαγών και τα πραγματικά περιστατικά, καταλόγισε αιτιολογημένα στον πραγματικό δικαιούχο τα ποσά των καταθέσεων που έκρινε ότι ανήκουν σε αυτόν, αιτιολογώντας επαρκώς, ειδικά και εμπειριστικώς. Κατά συνέπεια, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα δεν γίνεται δεκτός και απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Εξάλλου από τις 813.411,45 € ελεγχόμενες καταθέσεις από το Ειδικό Λογισμικό (ΔΗΛΕΔ) ο φορολογικός έλεγχος εξείρεσε ποσό 93.839,42 € το οποίο αποδείχθηκε ότι αφορούν εισοδήματα της κόρης του προσφεύγοντα.

Επειδή, στο με αρ. πρωτ. ΕΜΠ/17.02.2020 πόρισμά της (αρ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΕΙ 2020 ΕΜΠ /05.03.2020), επί της ως άνω αναπομπής, η ελεγκτική αρχή, αναφέρει τα κάτωθι:

“1. Τα ανωτέρω ΣΧΕΤ. με αριθμό 7, 8, 9, 10, 12, τα οποία αφορούν αντίστοιχα, στις αιτήσεις επιστροφής ΦΠΑ ετών 2013, 2011, 2012, στο ηλεκτρονικό αρχείο με τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών και στο Φάκελο Δελτίων Αποστολής, λήφθηκαν υπόψη κατά το χρόνο σύνταξης, της από 24/12/2019 έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της σχετικής πράξης και συνεπώς **δεν πρόκειται για νέα ή συμπληρωματικά στοιχεία**, τα οποία προσκομίστηκαν στο πλαίσιο διενέργειας της ενδικοφανούς προσφυγής.

Επισημαίνεται ότι, ο ελεγχόμενος δεν επικαλέστηκε, προς αιτιολόγηση των πιστώσεων των τραπεζικών του λογαριασμών, φορολογικά στοιχεία εκδοθέντα ή ληφθέντα, της χρήσης 2011.

2. Το με αριθμό ΣΧΕΤ. 11 (φάκελος επιταγών), νέα στοιχεία τα οποία δεν είχε στη διάθεση του ο φορολογικός έλεγχος και συνεπώς δεν ήταν δυνατό να τα λάβει υπόψη του κατά το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης Πράξης, είναι οι παρακάτω επιταγές:

- Η Νο επιταγή της, αξίας 1.315,00 €, εκδοθείσα με ημερομηνία λήξης 30/08/2013, από με ΑΦΜ, σε διαταγή

- Η Νο επιταγή της, αξίας 1.039.50 €, εκδοθείσα με ημερομηνία λήξης 30/08/2013, από ΤΟΥ με ΑΦΜ, σε διαταγή

- Η Νο επιταγή της, αξίας 2.383,00 €, εκδοθείσα με ημερομηνία λήξης 30/08/2013, από με ΑΦΜ, σε διαταγή

- Η Νο επιταγή της, αξίας 9.000,00 €, εκδοθείσα με ημερομηνία λήξης 30/08/2013, από και οπισθογραφηθείσα από την εταιρεία με ΑΦΜ

Επίσης, νέα στοιχεία αποτελούν: Α) Το με α/α/2013 και ώρα 12:37:44 τραπεζικό παραστατικό, αγοράς επιταγών ιδιωτών, για ποσό 12.422,50 €, σε πίστωση του λογαριασμού με αριθμό/..... και Β) Το με α/α/2013 Γραμμάτιο είσπραξης των επιταγών, για ποσό 13.737,50 €.

Οι ανωτέρω επιταγές προσκομίστηκαν, προς αιτιολόγηση της με REC ID 9815 εγγραφής, την οποία ο ελεγχόμενος με την υποβολή του υπομνήματος του αιτιολόγησε, επακριβώς ως κάτωθι:

REC ID	Π.Ι.	ΑΡΙΘ. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ ΣΥΝ/ΓΗΣ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΣΥΝ/ΓΗΣ	ΠΟΣΟ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΣΗ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟΥ
9815			30/8/2013 12:37	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΕΠΙΤΑΓΩΝ	12.422,50	,, ΔΑ

Ο φορολογικός έλεγχος απέρριψε τον ισχυρισμό του ελεγχόμενου καθότι δεν είχαν προσκομιστεί στοιχεία (σελ. 116 έκθεσης).

Κατόπιν προσκόμισης των ανωτέρω επιταγών, ο παρών έλεγχος εμμένει στην αρχική του θέση, καθότι για την κ., καθώς και την εταιρεία, δεν προέκυψε, από κανένα στοιχείο (ΔΑ, ΤΔΑ, Συγκεντρωτικές Τρίτων), προς επίρρωση του ισχυρισμού του ελεγχόμενου, ότι, αφορά σε πελάτες του.

Επίσης, από το ΔΑ/2013, το οποίο εκδόθηκε, για την διακίνηση αγροτικών προϊόντων, προς την εταιρεία, ο έλεγχος θεωρεί ότι, οι πωληθείσες ποσότητες δεν δικαιολογούν το ύψος της κατάθεσης, σύμφωνα με την προσκομισθείσα επιταγή ποσού 9.000,00 €. Προς τεκμηρίωση της άποψης αυτής, του ελέγχου, επισυνάπτουμε το με αριθμό/2013 ΔΑ-ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΑΓΟΡΑΣ ΑΓΡΟΤΙΚΩΝ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ, εκδόσεως της εταιρείας, αξίας 2.672,00 €, το οποίο προσκομίστηκε από τον ίδιο τον ελεγχόμενο, με όμοια είδη αγροτικών προϊόντων, από τις τιμές, του οποίου, προκύπτει ο ανωτέρω ισχυρισμός του ελέγχου.

Επισυνάπτονται συνημμένα στην παρούσα έκθεση, φωτοαντίγραφο του με αριθμό/2013 ΔΑ, του με αριθμό/2013 ΔΑ-ΤΙΜ. ΑΓ. ΑΓΡ. ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ.

- Η **No** επιταγή της, αξίας 1.700,00 €, εκδοθείσα με ημερομηνία λήξης 25/10/2013, από με ΑΦΜ, σε διαταγή

Η ως άνω επιταγή προσκομίστηκε, προς αιτιολόγηση της με REC ID 9975 εγγραφής, την οποία ο ελεγχόμενος με την υποβολή του υπομνήματος του αιτιολόγησε, επακριβώς ως κάτωθι:

REC ID	Π.Ι.	ΑΡΙΘ. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ ΣΥΝ/ΓΗΣ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΣΥΝ/ΓΗΣ	ΠΟΣΟ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟΥ
9975			25/10/2013 12:03	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΕΠΙΤΑΓΩΝ	1.700,00	Αφορά πελάτη μου

Ο φορολογικός έλεγχος απέρριψε τον ισχυρισμό του ελεγχόμενου καθότι από κανένα στοιχείο δεν προέκυψε ο ισχυρισμός αυτός (σελ. 120 έκθεσης).

Κατόπιν προσκόμισης της ανωτέρω επιταγής και από διασταύρωση, των καταστάσεων πελατών προμηθευτών διαπιστώθηκε ότι δηλώθηκε ως προμηθευτής της επιχείρησης, με ΑΦΜ, για 3 φορολογικά στοιχεία αξίας 3.300,00 €, στη χρήση 2013.

Ο έλεγχος συνεπώς κάνει δεκτά τον ισχυρισμό του ελεγχόμενου και θεωρεί το ποσό της εν λόγω πίστωσης, ως αιτιολογημένη πρωτογενής κατάθεση, η οποία αποτελεί ακαθάριστο έσοδο της αγροτικής του δραστηριότητας (εισπράξεις από πελάτες).

3. Για το με αριθμό ΣΧΕΤ. 13 (Αντίγραφο εγγράφων για τις μεταφορές από), αποτελούν νέα στοιχεία, τα οποία δεν είχε στη διάθεση του ο φορολογικός έλεγχος και συνεπώς δεν ήταν δυνατό να τα λάβει υπόψη του, κατά το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης Πράξης, πλην όμως δεν διαφοροποιούν τις αρχικές απόψεις του ελέγχου, ως αναλυτικά αιτιολογήθηκαν στις σελίδες 95 και 96 της έκθεσης, καθότι από τα προσκομισθέντα έγγραφα δεν αιτιολογούνται τα ποσά των τραπεζικών πιστώσεων, στις ζητούμενες εγγραφές, στον με αριθμό λογαριασμό με αριθμό

4. Τα με αριθμό ΣΧΕΤ. 14 (Αντίγραφα Τιμολογίων Ι. Λάτσιου που αφορούν την κόρη του ελεγχόμενου), αποτελούν νέα στοιχεία, τα οποία δεν είχε στη διάθεση του ο φορολογικός έλεγχος και συνεπώς δεν ήταν δυνατό να τα λάβει υπόψη του, κατά το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης Πράξης.

Σχετικά με τις τραπεζικές πιστώσεις στους λογαριασμούς του ελεγχόμενου, από την εταιρεία, οι οποίες σχολιάστηκαν στο κεφάλαιο 8.7. της έκθεσης και οι οποίες αιτιολογήθηκαν από τον ελεγχόμενο επακριβώς ως κάτωθι:

REC ID	Π.Ι.	ΑΡΙΘ. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ ΣΥΝ/ΓΗΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΚΩΔ. ΣΥΝ ΤΡΑΠΕΖΑΣ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΣΥΝ/ΓΗΣ	ΠΟΣΟ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟΥ
9953			18/10/2013 0:00	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ.	 Μεταφορά μέσω winbank	11.700,00	Αφορά πελάτη μου
9977			25/10/2013 0:00	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ.	 Μεταφορά μέσω winbank	9.672,00	Αφορά πελάτη μου

Ο φορολογικός έλεγχος απέρριψε αρχικά τον ισχυρισμό του ελεγχόμενου, καθότι δεν προέκυψαν στοιχεία που να τον επιβεβαιώνουν.

Εξετάζοντας τα προσκομισθέντα νέα στοιχεία, Τιμολόγια Αγοράς Αγροτικών Προϊόντων με αριθμό/2013 αξίας 11.851,20 €,/2013 αξίας 11.700,00 € και/2013 αξίας 9.672,00 €, εκδόσεως της εταιρείας με Α.Φ.Μ. Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ προς την με Α.Φ.Μ. Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣ σε συνδυασμό με το γεγονός ότι είναι συνδικαιούχος στον τραπεζικό λογαριασμό με αριθμό της, ο έλεγχος εξαιρεί από τις πρωτογενείς καταθέσεις του ελεγχόμενου, ποσό 21.372,00 €, το οποίο αντιστοιχεί στο συνολικό ποσό των ανωτέρω πιστώσεων.

5. Τα με αριθμό ΣΧΕΤ. 15 (Αντίγραφα Πληρωμών δόσεων Δανείου), αποτελούν νέα στοιχεία, τα οποία δεν είχε στη διάθεση του ο φορολογικός έλεγχος και συνεπώς δεν ήταν δυνατό να τα λάβει υπόψη του, κατά το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης Πράξης.

Δεδομένου όμως ότι, πρόκειται για καταβολές οι οποίες πραγματοποιήθηκαν με μετρητά (κατάθεση μέσω των), δεν πρόκειται δηλαδή για ποσά από προηγούμενη ανάληψη ή από μεταφορά μεταξύ των τραπεζικών λογαριασμών του ελεγχόμενου, ο έλεγχος δεν εξαιρεί από τις πρωτογενείς καταθέσεις του ελεγχόμενου.

6. Το με αριθμό ΣΧΕΤ. 16 (Πιστοποιητικό Οικ. Κατάστασης για και), αποτελεί νέο συμπληρωματικό έγγραφο, το οποίο όμως δεν αιτιολογεί την προκύπτουσα προσαύξηση της περιουσίας του ελεγχόμενου, ως προσδιορίστηκε από τον έλεγχο. Ο βαθμός της συγγένειας δεν επεξηγεί την προέλευση του εισοδήματος ή εάν αυτό φορολογήθηκε ή απαλλάσσεται του φόρου.

Κατόπιν των ανωτέρω στοιχείων και δικαιολογητικών εγγράφων που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου και δεδομένου ότι αρχικά δεν είχαν τεθεί υπόψη, ο έλεγχος προσδιορίζει διαφορά μεταξύ του συνόλου των πρωτογενών καταθέσεων και των εισοδημάτων του ελεγχόμενου, ύψους 284.849,62 €, την οποία ο φορολογικός έλεγχος θεωρεί προσαύξηση περιουσίας του ελεγχόμενου, η οποία θα πρέπει να

φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 §3 του ν.2238/1994, οι οποίες συμπληρώθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 15§ 3 του ν.3888/10 και ερμηνεύονται με την ΠΟΛ. 1095/2011 και την οποία προσδιορίζει ως κάτωθι:

ΠΡΩΤΟΓΕΝΕΙΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΑΠΟ ΕΙΔΙΚΟ ΛΟΓΙΣΜΙΚΟ (ΔΗΛΕΔ)		813.411,45 €
ΠΡΩΤΟΓΕΝΕΙΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΥΠΟΒΟΛΗ ΤΟΥ ΜΕ Α/Α/2019 ΥΠΟΜΝΗΜΑΤΟΣ		727.303,14 €
ΠΡΩΤΟΓΕΝΕΙΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΜΕΤΑ ΤΑ ΝΕΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ		705.931,14 €
ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΕΤΟΥΣ 2013	Τιμ. Αγοράς Αγρ. Πρ. χρήσης 2013, ως υπεβλήθησαν στην με α/α/14 αίτηση επιστροφής ΦΠΑ, 411.305,17 €.	421.081,52 €
	Εισόδημα από εκμίσθωση γαιών, 941,91 €.	
	Καθαρά κέρδη από εταιρίες κτλ που φορολογήθηκαν με το άρθρο 10 Κ.Φ.Ε και από ΕΠΕ, 2.073,54 €.	
	Αγροτικές ενισχύσεις (επιδοτ., αποζημ., οικον. ενισχ. κτλ), 5.260,90 €.	
	Εισοδήματα του 2013 που απαλλάσσονται από το φόρο, φορολογούνται με ειδικό τρόπο, μερίσματα ΑΕ, ΕΠΕ κτλ, 1.500,00 €.	
ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΡΘΡΟΥ 48§3 ΤΟΥ Ν. 2238/1994 (ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ)		284.849,62 €

Ακολουθώντας με το αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΞ 2020 ΕΜΠ/16.07.2020 έγγραφό μας προς την αρμόδια φορολογική αρχή (Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣ), ζητούσαμε διευκρινήσεις, ποιες πρωτογενείς καταθέσεις χαρακτηρίστηκαν ως προσαύξηση περιουσίας άρθρου 48 § 3 ν. 2238/1994 από το σύνολο των 705.931,14 €.

Επί του ως άνω εγγράφου μας, η ανωτέρω φορολογική αρχή, με το αρ. πρωτ. /2020 (αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2020 ΕΜΠ/27.07.2020) έγγραφό της, μας διευκρίνισε, ότι: "... το ποσό 705.931,14 €,

το οποίο επισημαίνεται ότι αντιστοιχεί σε πρωτογενείς καταθέσεις και όχι σε προσαύξηση περιουσίας άρθρου 48 § 3 ν. 2238/1994, ... προσδιορίστηκε ως κάτωθι:

ΑΝΑΙΤΙΟΛΟΓΗΤΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ/ΜΗ ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ή ΜΗ ΕΠΑΡΚΩΣ ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΜΕΝΕΣ	ποσό 424.814,57€
ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΠΟΥ ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΟΥΝ ΣΕ ΕΣΟΔΑ ΠΡΟΕΡΧ. ΑΠΟ ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΑΓΡ. ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ	ποσό 281.024,57€
ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΩΤΟΓΕΝΩΝ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟΥ	ποσό 705.834,14€

Επειδή, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα, σχετικά με την αιτιολόγηση των πρωτογενών καταθέσεων, ως προς την προέλευση των χρημάτων, που είχαν απορριφθεί, γίνονται εν μέρει αποδεκτοί, καθόσον η αρμόδια φορολογική αρχή (Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣ), κατά τρόπο σαφή και εμπειριστατωμένο στο πόρισμα που μας απέστειλε επί της επί της με αριθ./2020 πράξης αναπομπής της Υπηρεσίας μας,

A. αποδέχεται τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα ως προς τις πιστώσεις με REC ID 9953/18.10.2013 και/2013 και εξαιρεί το ποσό των 21.272,00 € από τις πρωτογενείς καταθέσεις,

B. αποδέχεται τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα ως προς την πίστωση με REC ID 9975/25.10.2013 και θεωρεί το ποσό των 1.700,00 € ως αιτιολογημένη πρωτογενή κατάθεση, η οποία αποτελεί ακαθάριστο έσοδο από την αγροτική του δραστηριότητα,

Γ. δεν αποδέχεται τους υπόλοιπους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα, ως αναλύονται ανωτέρω, άποψη την οποία αποδεχόμαστε πλήρως.

Συνεπώς το ποσό των 21.272,00 € δεν αποτελεί αναιτιολόγητη προσαύξηση περιουσίας του προσφεύγοντα σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του Άρθρου 48 Ν.2238/1994.

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013), ορίζουν, ότι

Άρθρο 53. Τόκοι εκπρόθεσμης καταβολής

“1. Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής δήλωσης καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη ή τροποποιητική δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού.

4. Ο Υπουργός Οικονομικών με απόφασή του, ορίζει τα επιτόκια υπολογισμού τόκων, καθώς και όλες τις αναγκαίες λεπτομέρειες για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου”.

Άρθρο 58. Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης

“1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς που προκύπτει προς καταβολή ως εξής:

α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση”.

* * * * * Η φράση «που προκύπτει προς καταβολή» μετά τη φράση «επί της διαφοράς» τέθηκε όπως προστέθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 35 του ν. 4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019) και ισχύει για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδονται από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 12/12/2019, σύμφωνα με την παράγραφο 30 του άρθρου 66 του ιδίου νόμου.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1003/2018 ΘΕΜΑ: «Παροχή οδηγιών αναφορικά με τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2, 3 και 6 του άρθρου 49 του ν. [4509/2017](#) (Φ.Ε.Κ. Α/201/22.12.2017) ως προς την επιβολή της επεικέστερης κύρωσης κατά την έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου».

“Με τις διατάξεις της [παραγράφου 1](#) τροποποιείται η [παράγραφος 17 του άρθρου 72](#) του Κ.Φ.Δ. και ορίζεται ότι για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδονται από την έναρξη ισχύος του άρθρου 49, ήτοι 01.01.2018, σύμφωνα με την παρ. 6 αυτού, και αφορούν χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή φορολογικές υποχρεώσεις προ της εφαρμογής του Κ.Φ.Δ., επιβάλλεται αντί του πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ή μη υποβολής δήλωσης που προβλέπεται από τις διατάξεις του [άρθρου 1](#) του ν. [2523/1997](#), πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου που προβλέπεται από τις διατάξεις των [άρθρων 58, 58Α παρ.2 ή 59](#) του Κ.Φ.Δ., κατά περίπτωση, πλέον του τόκου που προβλέπεται από τις διατάξεις του [άρθρου 53](#) του Κώδικα, υπολογιζόμενου για τη χρονική περίοδο από 1.1.2014 έως την ημερομηνία έκδοσης της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού, εφόσον το άθροισμα αυτό συνεπάγεται την επεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου.

Για την παραπάνω σύγκριση, στο προαναφερόμενο άθροισμα υπολογίζεται το ποσό που προβλέπεται από τις διατάξεις των [άρθρων 58, 58Α παρ.2 ή 59](#) του Κ. Φ.Δ., κατά περίπτωση, ανεξάρτητα από το εάν το πρόστιμο που προβλέπεται με τις διατάξεις του [άρθρου 54](#) του Κ.Φ.Δ. για τις παραβάσεις της μη υποβολής δήλωσης των περιπτώσεων α', β' και γ' της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού, είναι, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της [παραγράφου 6 του άρθρου 62](#) Κ. Φ.Δ., μεγαλύτερο του προκύπτοντος με βάση τις διατάξεις των [άρθρων 58, 58Α παρ.2 ή 59](#) του Κ.Φ.Δ..

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση η φορολογική αρχή, κατ' εφαρμογή της αρχής αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης διοικητικής κύρωσης, επέβαλλε και δε αιτιολογημένα, το ευμενέστερο νομοθετικό καθεστώς της διάταξης του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017 ως προς την επιβολή του πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας της δήλωσης, που ισούται με το άθροισμα του 50% του ποσού της διαφοράς του κύριου φόρου που του επιβλήθηκε, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του ως άνω Κώδικα, υπολογιζόμενου κατά τα οριζόμενα στην εν λόγω διάταξη. Ως εκ τούτων, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος δεν γίνεται δεκτός και απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή συνεπώς το εισόδημα προερχόμενο από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή και αιτία σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1194, προσδιορίζεται για τη διαχειριστική χρήση 2013 στο ποσό των 284.849,62 €.

Το δε εισόδημα επί του οποίου επιβάλλεται η ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 ν. 3986/2011, διαμορφώνεται ως κάτωθι:

ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2013 - 31/12/2013						
ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΓΙΑ ΕΙΣΦΟΡΑ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου		Ποσά ΔΕΔ	
	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου
Από ακίνητα	894,81		894,81		894,81	
Από γεωργικές επιχειρήσεις	34.423,60	94,50	34.423,60	94,50	34.423,60	94,50
Από μισθωτές υπηρ.		16.022,76		16.022,76		16.022,76

από ελευθέρια επαγγέλματα			306.221,62		284.849,62	
αυτοτελή φορολογούμενα ποσά	4.630,46		4.630,46		4.630,46	
φορ. Αυτοτ. Φορολ. Ποσών	915,00		915,00		915,00	
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	40.863,87	16.117,26	347.085,49	16.117,26	325.713,49	16.117,26
Συντελεστής Εισφοράς	0,02	0,01	0,04	0,01	0,04	0,01
Ποσό εισφοράς	817,28	161,17	13.883,42	161,17	13.028,54	161,17
Μείον εισφορά που παρακρατήθηκε	0,00	50,16	0,00	50,16	0,00	50,16
ΠΟΣΟ ΕΙΣΦΟΡΑΣ	817,28	111,01	13.883,42	111,01	13.028,54	111,01

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την μερική αποδοχή της με αριθ. πρωτ./28.01.2020 ενδικοφανούς προσφυγής του "..... του", με Α.Φ.Μ., και την τροποποίηση της κάτωθι πράξης, ως προς τα εισοδήματα από ελευθέρια επαγγέλματα άρθρου 48 παρ. 3 ν. 2238/1994:

της υπ' αριθ./**2019** Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, διαχειριστικής χρήσης 2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΠΑΡΤΗΣ,

Φορολογητέα εισοδήματα με βάση την παρούσα απόφαση:

Μετά από τα παραπάνω τα φορολογητέα εισοδήματα με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνονται ως εξής :

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ		ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ (Διορθωτικός προσδιορισμός)		ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	
	ΑΤΟΜΙΚΟ & ΤΕΚΝΩΝ	ΤΗΣ ΣΥΖΥΓΟΥ	ΑΤΟΜΙΚΟ & ΤΕΚΝΩΝ	ΤΗΣ ΣΥΖΥΓΟΥ	ΑΤΟΜΙΚΟ & ΤΕΚΝΩΝ	ΤΗΣ ΣΥΖΥΓΟΥ
A-B. ΑΠ'Ο ΑΚΙΝΗΤΑ	894,81		894,81		894,81	
ΤΟΚΟΙ-ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ-ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ						
Δ. ΑΠ'Ο ΕΜΠΟΡΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ						
Ε. ΑΠ'Ο ΓΕΩΡΓΙΚΕΣ ΕΠΟΧΕΙΡΗΣΕΙΣ	34.423,60	94,50	34.423,60	94,50	34.423,60	94,50
ΣΤ. ΑΠ'Ο ΜΙΣΘΩΤΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ		16.022,76		16.022,76		16.022,76
Ζ. ΑΠ'Ο ΕΛΕΥΘΕΡΙΑ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΑ			306.221,62		284.849,62	
ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΛΛΟΔΑΠΗΣ ΠΡΟΕΛΕΥΣΗΣ						
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	35.318,41	16.117,26	341.540,03	16.117,26	320.168,03	16.117,26
ΑΡΝΗΤΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΠΟΥ ΣΥΜΨΗΦΙΖΟΝΤΑΙ	0,00		0,00		0,00	

ΥΠΟΛΟΙΠΟ	35.318,41	16.117,26	341.540,03	16.117,26	320.168,03	16.117,26
ΔΙΑΦΟΡΑ ΤΕΚΜΑΡΤΗΣ ΔΑΠΑΝΗΣ ΠΟΥ ΠΡΟΣΤΙΘΕΤΑΙ	0,00		0,00		0,00	
ΑΘΡΟΙΣΜΑ	35.318,41	16.117,26	341.540,03	16.117,26	320.168,03	16.117,26
ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ ΔΑΠΑΝΩΝ ΑΡ. 8 Ν 2238/94	0,00		0,00		0,00	
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	35.318,41	16.117,26	341.540,03	16.117,26	320.168,03	16.117,26

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσης απόφασης.

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Α. Φορολογητέο εισόδημα και φόρος βάσει κλίμακας	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου (Διορθωτικός προσδιορισμός)		ΠΟΣΑ ΔΕΔ		Διαφορά φόρου (3)-(1)
	Εισόδημα	Φόρος κ.λπ.	Εισόδημα	Φόρος κ.λπ.	Εισόδημα	Φόρος κ.λπ.	
κλίμακας Εισόδημα-φόρος	35.318,41	8.605,03	341.540,03	106.158,16	320.168,03	99.105,40	
1. Του συζύγου Μείωση του φόρου		757,64		757,64		757,64	
(α) Υπόλοιπο φόρου		7.847,39		105.400,52		98.347,76	
κλίμακας Εισόδημα-φόρος	16.117,26	3.545,80	16.117,26	3.545,80	16.117,26	3.545,80	
2. Της συζύγου Μείωση του φόρου		2.100,00		2.100,00		2.100,00	
(β) Υπόλοιπο φόρου		1.445,80		1.445,80		1.445,80	
Επιβάρυνση φόρου αποδείξεων (γ)							
Β. Συμπληρωματικός φόρος							
Στο ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα (δ)	941,91	28,26	941,91	28,26	941,91	28,26	
Φόρος που αναλογεί [(α) + (β) + (γ) + (δ)]		9.321,45		106.874,58		99.821,82	90.500,37
Γ. Εκπτώσεις από το φόρο που αναλογεί							
1. Φόρος που παρακρατήθηκε στο εισόδημα από :							
α) Κινητές αξίες							
β) Εμπορικές επιχειρήσεις							
γ) Ακίνητα							
δ) Μισθωτές υπηρεσίες	775,01		775,01		775,01		
ε) Ελευθέρια επαγγέλματα							
στ) Την αλλοδαπή							
2. Φόρος που προκαταβλήθηκε :							
α) Το προηγούμενο οικονομικό έτος	3.428,21		3.428,21		3.428,21		
β) Ειδικών περιπτώσεων		4.203,22	0,00	4.203,22		4.203,22	
3. Φόρος που καταβλήθηκε με βάση							
Μείωση επιστροφής φόρου		0,00					
Υπόλοιπο φόρου		5.118,23		102.671,36		95.618,60	90.500,37
Δ. Σε περίπτωση χρεωστικού υπόλοιπου φόρου προστίθενται και σε περίπτωση πιστωτικού υπόλοιπου φόρου αφαιρούνται :							
1. Προκαταβολή φόρου για το επόμενο οικονομικό έτος	4.331,61		4.331,61		4.331,61		
2. Τέλη χαρτοσήμου στο ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων	28,26		28,26		28,26		
3. Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου	5,65		5,65		5,65		
4. Πρόσθετος φόρος λόγω εκπροθέσμου							
5. Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου λόγω εκπροθέσμου & εισφορά υπέρ ΟΓΑ							
6. Πρόσθετος φόρος/πρόστιμο ανακρίβειας/μη υποβολής							
7. Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής 50%				48.776,57		45.250,19	45.250,19
7α. Τόκοι εκπρόθεσμης καταβολής βάσει άρθρου 53 του Ν. 4174/13 (72 μήνες*0,73%=52,56%)				51.273,92		47.566,99	47.566,99
8. Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου ανακρίβειας/μη υποβ.	0,00%						
9. Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου							
10. Εισφορά ΕΛΓΑ	1,89		1,89		1,89		
11. Εισφορά Αλληλεγγύης	928,29		13.994,43		13.139,55	12.211,26	
μείον παρακρατηθείσα εισφορά							
πρόστιμο εισφοράς αλλ							

12. Τέλος Επιτηδεύματος					
Σύνολο	10.412,04	221.083,69		205.942,74	195.528,81
13. Φόρος πολυτ. Διαβίωσης	616,00	616,00		616,00	
14. Τέλος Επιτηδεύματος					
Έκπτωση λόγω υποβολής της δήλωσης μέσω διαδικτύου και λοιπών συμψηφισμών					
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	11.029,93	221.699,69		206.558,74	195.528,81
Πιστωτικό ποσό για επιστροφή					
Ποσό που επιστράφηκε	0,00			0,00	
Τελικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	11.029,93	221.699,69		206.558,74	195.528,81

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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