



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 27-5-2020

Αριθμός απόφασης: 907

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@aade.gr

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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

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

3. Την Ε. 2043/6-4-2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση της παραγράφου 4 του 6^{ου} άρθρου της από 30-3-2020 ΠΝΠ (Α' 75).

4. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β΄ 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
5. Την από **03/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του προσφεύγοντα ... με **ΑΦΜ** ..., με έδρα στην ... -με αντικείμενο εργασιών κατασκευαστικές εργασίες κτιρίων για κατοικίες και μη κατά της υπ' αρ. .../**04-11-2019** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013 - 31/12/2013 του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ** και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
6. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.
7. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **03/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα από τον προσφεύγοντα ... με **ΑΦΜ** ... 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 τη με αριθ. .../**04-11-2019** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΚΑΒΑΛΑΣ, οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστική περίοδος 01.01.2013 - 31.12.2013) καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους **55.131,09€**, τέλη χαρτοσήμου και Ο.Γ.Α. χαρτοσήμου ύψους **603,42€** ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσό **7.725,57€**, πλέον πρόσθετοι φόροι των άρθρων 58 και 53 του Ν. 4174/2013, ύψους **56.347,59€**, ήτοι συνολικού ποσού ύψους **119.807,67€**. Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, κοινοποιήθηκε νόμιμα στον προσφεύγοντα, στις 4-12-2019 με έκθεση επίδοσης.

Η ως άνω διαφορά του φόρου προέκυψε στα πλαίσια διενεργηθέντος μερικού ελέγχου στα εισοδήματα του προσφεύγοντος, περιόδου 01/01/2013 - 31/12/2013 κατόπιν της υπ' αρ .../**02-10-2018** εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.ΚΑΒΑΛΑΣ.

Κατόπιν της παραπάνω εντολής ελέγχθηκαν και οι τραπεζικοί λογαριασμοί που διαθέτει ο προσφεύγων για τη χρήση 2013, ύστερα από την νόμιμη πρόσβαση στα δεδομένα των λογαριασμών από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ, κατ' εφαρμογή των αναφερομένων στο με αρ. πρωτ. ΔΗΛΕΔ ... ΕΞ 2017 ΕΜΠ/28-4-2017 έγγραφο της Α.Α.Δ.Ε, όπως αναγράφεται στη σελ. 5 της από 04-11-2019 έκθεσης φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ

Από την επεξεργασία των ατομικών λογαριασμών του προσφεύγοντος, βάσει της εκτέλεσης του ειδικού λογισμικού ελέγχου προσαύξησης περιουσίας της Δ.Ο.Υ. (σελ. 19 έως 23 της από 04-11-2019 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος) προέκυψαν τα ακόλουθα:

A) πρωτογενείς καταθέσεις (πιστώσεις) οι οποίες με βάση τις συμβάσεις έργου που προσκομίσθηκαν από το προσφεύγοντα στον έλεγχο, αποτελούν εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις (Δ' πηγής) του άρθρου 4 του ν.2238/1994 συνολικού ύψους **72.000,00 ευρώ (καθαρή αξία 58.536,58€ πλέον φ.π.α. 23% ποσό 13.463,42€)**

α/α	ΤΡΑΠΕΖΑ	Αριθμός λογ/σμού	Πλήθος δικαιούχων	Ημερομηνία συναλλαγής	Περιγραφή κωδ.συν/γής	Αιτιολογία συναλλαγής	Ποσό Συν/γής
19	...	GR...	2	04/6/13	ΜΤΦ ΑΠΟ ΛΟΓ.	...	10.000,00
20	...	GR...	2	07/6/13	ΜΤΦ ΑΠΟ ΛΟΓ.	...	7.000,00
25	...	GR...	2	07/6/13	ΜΤΦ ΑΠΟ ΛΟΓ.	...	8.000,00
26	...	GR...	2	09/7/13	ΜΤΦ ΑΠΟ ΛΟΓ.	...	10.000,00
29	...	GR...	2	31/7/13	ΚΤΘ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	...	12.000,00
34	...	GR...	2	09/9/13	ΜΤΦ ΑΠΟ ΛΟΓ.	...	5.000,00
38	...	GR...	2	24/10/13	ΚΤΘ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	...	12.000,00
43	...	GR...	2	20/11/13	ΜΤΦ ΑΠΟ ΛΟΓ.	...	8.000,00
						ΣΥΝΟΛΟ	72.000,00

Συγκεκριμένα διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων, δεν εξέδωσε τρία φορολογικά στοιχεία (Α.Π.Υ.) τουλάχιστον μία Α.Π.Υ. σε κάθε περίπτωση, για συναλλαγές συνολικού ποσού **72.000,00€** (συνολικής καθαρής αξίας **58.536,58€** πλέον φ.π.α. 23% ποσό **13.463,42€** προς: **1)** ...για να προβεί στην αλλαγή χρήσης ενός πρόχειρου καταλύματος σε ισόγεια κατοικία 60 τ.μ. στην Παραλία ... με επισκευή, ανακαίνιση με δικά του υλικά, σύμφωνα με το από 02-6-2013 ιδιωτικό συμφωνητικό έργου, συνολικής αξίας **20.000,00€ 2)** την ... για να προβεί στην αλλαγή χρήσης ενός πρόχειρου καταλύματος σε ισόγεια κατοικία 60 τ.μ. στην Παραλία ... και να διαχωρίσει ένα ενιαίο χώρο (σοφίτας) στα ... Θεσσαλονίκης σε τρία (3) ενοικιαζόμενα δωμάτια-studio, με δικά του υλικά, σύμφωνα με το από 01-6-2013 ιδιωτικό συμφωνητικό έργου συνολικής αξίας **20.000,00€** και **3)** την ... για να εκδώσει οικοδομική άδεια και να κατασκευάσει μονοκατοικία 65 τ.μ. στο ακίνητό της στον συνοικισμό ... του Νομού Σερρών, με δικά του υλικά, σύμφωνα με το από 05-7-2013 ιδιωτικό συμφωνητικό έργου συνολικής αξίας **32.000,00€**.

Η παραπάνω διαφορά ποσού **58.536,58€**, προστέθηκε στα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής επιχείρησης (ως εισόδημα Δ' πηγής από εμπορικές επιχειρήσεις, του άρθρου 4 του ν.2238/1994) του προσφεύγοντα, στην ελεγχόμενη χρήση 01/01 – 31/12/2013.

B) πρωτογενείς καταθέσεις (πιστώσεις) συνολικού ύψους **159.516,16€**, οι οποίες δε δικαιολογούνταν από τα δηλωθέντα εισοδήματα του προσφεύγοντος στην με αρ. καταχώρησης

.../2014 υποβληθείσα δήλωση φόρου εισοδήματος, όπως αυτά αποτυπώθηκαν στη δήλωση φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (σελ. 19 έως 23 της από 04-11-2019 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος).

α/α	ΤΡΑΠΕΖΑ	Αριθμός λογ/σμού	Πλήθος δικαιούχων	Ημερομηνία συναλλαγής	Περιγραφή κωδ.συναλλαγής	Αιτιολογία συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής
2	...	GR...	2	15/1/2013	Αυτόματη κίνηση χρε	ΕΝ...	5.000,00
3	...	GR...	2	28/1/2013	ΚΤΘ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	...	5.000,00
6	...	GR...	2	28/02/2013	ΚΑΤ./ΑΝΑΛ.σε λογαριασμό	ΚΑΤ./ΑΝΑΛ.σε λογαριασμό	5.000,00
7	...	GR...	2	28/02/2013	ΚΤΘ ΜΕΤΡΗΤΩΝ		5.000,00
8	...	GR...	2	21/3/2013	ΚΕΠ ΚΑΤΑΘ.ΕΠΙΤ.		10.000,00
9	...	GR...	2	22/3/2013	ΚΑΤ./ΑΝΑΛ.σε λογαριασμό	...	350,00
15	...	GR...	2	29/4/2013	ΚΑΤ./ΑΝΑΛ.σε λογαριασμό	ΚΑΤ./ΑΝΑΛ.σε λογαριασμό	5.000,00
16	...	GR...	2	29/4/2013	ΚΤΘ ΜΕΤΡΗΤΩΝ		12.500,00
17	...	GR...	2	22/5/2013	ΚΤΘ ΜΕΤΡΗΤΩΝ		5.000,00
18	...	GR...	2	4/6/2013	ΜΤΦ ΑΠΟ ΛΟΓ		950,00
21	...	GR...	2	21/6/2013	ΚΤΘ ΜΕΤΡΗΤΩΝ		295,00
23	...	GR...	2	27/6/2013	ΚΤΘ ΜΕΤΡΗΤΩΝ		38.000,00
27	...	GR...	2	12/7/2013	ΛΠΚ ΠΛΗΡΩΜΕΣ ΤΡΙΤΩΝ		96,50
28	...	GR...	2	22/7/2013	ΚΤΘ ΜΕΤΡΗΤΩΝ		55,00
31	...	GR...	2	06/8/2013	ΜΤΦ ΑΠΟ ΛΟΓ		10.000,00
32	...	GR...	2	27/8/2013	ΜΤΦ ΑΠΟ ΛΟΓ		10.000,00
33	...	GR...	2	30/8/2013	ΚΤΘ ΜΕΤΡΗΤΩΝ		10.000,00
35	...	GR...	2	13/9/2013	ΚΤΘ ΜΕΤΡΗΤΩΝ		300,00
36	...	GR...	1	10/10/2013	ΚΑΤΑΒΟΛΗ ΣΕ ΛΟΓ.ΧΟΡΗΓΗΣΗΣ	ΠΛΗΡΩΜΗ	1.751,83
37	...	GR...	2	16/10/2013	ΕΜΒΑΣΜΑ	...	9.000,00
39	...	GR...	2	04/11/2013	ΜΤΦ ΑΠΟ ΛΟΓ	...	8.990,00
40	...	GR...	2	08/11/2013	ΕΜΒΑΣΜΑ	...	12.000,00
41	...	GR...	2	12/11/2013	ΕΜΒΑΣΜΑ	...	12.000,00
42	...	GR...	3	14/11/2013	ΠΛΗΡΩΜΕΣ ΤΡΙΤΩΝ	ΠΛΗΡΩΜΗ ΡΕΥΜΑΤΟΣ	1.365,33
44	...	GR...	2	05/12/2013	ΚΤΘ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	TAMEIO EXPRESS	300,00
45	...	GR...	2	24/12/2013	ΚΤΘ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	TAMEIO EXPRESS	150,00
						ΣΥΝΟΛΟ	168.103,66
Μείον δαπάνες αγοράς ποσοστού οικοπεδικών τμημάτων ,έκδοσης οικοδομικής άδειας και εισφορές ΙΚΑ κλπ που αφορούν μέρος των πιστώσεων του ... ποσό 8.587,50 ευρώ.							
						ΣΥΝΟΛΟ	159.516,16

Επί πλέον διαπιστώθηκε από τον έλεγχο ότι ο προσφεύγων είναι ο πραγματικός δικαιούχος των παραπάνω κοινών λογαριασμών, καθότι οι συνδικαιούχοι των κοινών λογαριασμών είναι ο πατέρας του ... με ημερομηνία γέννησης 05-2-1940 πρώην επιτηδευματίας με ημερομηνία διακοπής εργασιών 18-10-2008 και η μητέρα του ... με ημερομηνία γέννησης 02-6-1949 πρώην επιτηδευματίας με ημερομηνία διακοπής εργασιών 04-5-1998.

Το σύνολο των εισοδημάτων, όπως αυτά αποτυπώθηκαν στη δήλωση φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (αρ.κατ.180654/2014) απεικονίζονται στον παρακάτω πίνακα:

Περιγραφή κωδικών ανάλυσης	ποσά ελεγχόμενου	δήλωσης συζύγου	Σύνολο
105-106 πιν. 4Ε Ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση γραφείων καταστημάτων κ.λ.π.	2.700,00		2.700,00
107-108 πιν. 4Ε Ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση γηπέδων κ.λ.π.	700,00		700,00
431-432 πιν.5-6 καθαρά κέρδη από εταιρίες που φορολογήθηκαν με το άρθ.10 Κ.Φ.Ε.	6.082,22		6.082,22
667-660 πιν.6 τόκοι καταθέσεων	2.663,90		2.663,90
781-782 πιν.6 ποσά που προέρχονται από την διάθεση περιουσιακών στοιχείων,δάνεια,δωρεές κλπ	42.000,00		42.000,00
Σύνολο	54.146,12		54.146,12

Από την σύγκριση των πρωτογενών καταθέσεων ύψους **218.052,74 ευρώ** (58.536,58€, ως εισόδημα Δ'πηγής και 159.516,16€, ως προσαύξηση περιουσίας) με τα δηλωθέντα εισοδήματα ύψους 54.146,12 ευρώ προκύπτει διαφορά ύψους **163.906,62 ευρώ** που χαρακτηρίζεται ως προσαύξηση περιουσίας.

Από την παραπάνω διαφορά των **163.906,62 €** που δεν δηλώθηκε, το ποσό των **58.536,58€** προστέθηκε στα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής επιχείρησης (ως εισόδημα Δ'πηγής από εμπορικές επιχειρήσεις, του άρθρου 4 του ν.2238/1994) του προσφεύγοντα, στην ελεγχόμενη χρήση 01/01 – 31/12/2013 και το ποσό των **105.370,04€** προστέθηκε στα εισοδήματα του προσφεύγοντα ως προσαύξηση περιουσίας, κατά την έννοια της διάταξης της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994.

Γ) Το ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα επαναπροσδιορίστηκε από τον έλεγχο, καθώς διαπιστώθηκαν διαφορές, ως ακολούθως:

α/α				Ετήσιο δηλωθέν εισόδημα σε ευρώ	Δηλωθέν εισόδημα από εκμισθωτή	Εισόδημα ελέγχου
1	Ισόγειο ακίνητο 73,83 τ.μ.	Παραλία Οφρυνίου	ιδιόχρηση	360,00		2.120,70
2	Ισόγειο κατάστημα 185,00 τ.μ.	Παραλία Οφρυνίου	Εκμίσθωση στον ...	1.500,00	11.000,00	11.000,00
3.	Ισόγειο κατάστημα 142,33 τ.μ.	Παραλία Οφρυνίου	Εκμίσθωση στην ...	1.200,00	-	8.461,52
4.	Οικόπεδο 0,75 τμ.	Θέση	Εκμίσθωση στον ...	700,00	700,00	700,00

		Τούζλα				
			ΣΥΝΟΛΟ	3.760,00		22.282,22

Ο προσδιορισμός του εισοδήματος των ακινήτων έγινε σύμφωνα με τα οριζόμενα του άρθρου 22 του ν.2238/1994.

Συνεπώς, για το με α/α 1 ακίνητο το ακαθάριστο εισόδημα από ιδιόχρηση υπολογίσθηκε με βάση την αντικειμενική αξία του ακινήτου ποσού 60.591,46 ευρώ $\times 3,5\% = 2.120,70$ ευρώ, για το με α/α 2 για ακίνητο ο έλεγχος δέχθηκε το ποσό που δηλώθηκε από τον εκμισθωτή, για το με α/α 3 ακίνητο δεν τέθηκε στη διάθεση του ελέγχου θεωρημένο από τη Δ.Ο.Υ. ιδιωτικό συμφωνητικό μίσθωσης σύμφωνα με το άρθρο 77 του ν.2238/1994 και επειδή από τον προσφεύγοντα το ετήσιο μίσθωμα που δηλώθηκε ύψους 1.200,00 ευρώ, είναι δυσαναλόγως κατώτερο σε σχέση με τη μισθωτική αξία της οικοδομής, ο έλεγχος προσδιόρισε για το ακίνητο αυτό εισόδημα ύψους 8.461,52 ευρώ, ήτοι 142,33 τ.μ. $\times 59,45$ ευρώ, ύστερα από τη σύγκριση των μισθώσεων άλλων οικοδομών που εκμισθώνονται κάτω από παρόμοιες συνθήκες, τα οποία μισθώματα κυμαίνονταν σε ετήσιο μίσθωμα από 6.000,00 ευρώ έως 9.000,00 ευρώ, ο δε μέσος όρος των ετήσιων μισθωμάτων ανά τ.μ. είναι 59,45 ευρώ.

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε, δυνάμει της από 04/11/2019 θεωρηθείσας Έκθεσης Μερικού Ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, σε εκτέλεση της με αρ. .../02-10-2018 εντολής φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.ΚΑΒΑΛΑΣ.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου .../03-01-2020 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Μη αντιστροφή του βάρους απόδειξης –Παραβίαση νομολογίας του Συμβουλίου της Επικρατείας –Αναιτιολόγητη η πράξη. Ειδικότερα επικαλείται:

1α.εσφαλμένη η συνολική φορολόγηση των παρακάτω συναλλαγών με τον ...

α/α	ΤΡΑΠΕΖΑ	Αριθμός λογ/σμού	Πλήθος δικαιούχων	Ημερομηνία συναλλαγής	Αιτιολογία συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής
3	...	GR...	2	28/1/2013	Κατάθεση από ...	5.000,00
37	...	GR...	2	16/10/2013	ΚΑΤΑΤΕΘΗΚΑΝ ΑΠΟ ΤΟΝ ... για την καταβολή τμήματος για την αγορά οικοπέδου για την καταβολή Φ.Μ.Α., συμβολαιογραφικών εξόδων για το συμβόλαιο σύστασης καθέτου ιδιοκτησίας, για έκδοση άδειας, δαπάνες ΙΚΑ και για αρχικές δαπάνες ανέγερσης οικοδομής.	9.000,00
39	...	GR...	2	04/11/2013	Κατατέθηκαν από τον ... λόγω συγγένειας, για λογαριασμό του ...	8.990,00
40	...	GR...	2	08/11/2013	Κατάθεση από ...	12.000,00
41	...	GR...	2	12/11/2013	Κατατέθηκαν από την ... λόγω συγγένειας (συμβία), για λογαριασμό του ...	12.000,00
		ΣΥΝΟΛΟ				46.990,00

Τα παραπάνω ποσά τα κατέθετε στον λογαριασμό του ο ... λόγω φιλικών σχέσεων που είχαν και αγόρασαν από κοινού ως συνιδιοκτήτες το αρ.... πρώην κληροτεμάχιο και νυν οικόπεδο στη θέση ... (δυνάμει του με αρ..../20-6-2014 συμβολαίου της συμβολαιογράφου Σερρών ...) και ανέλαβε με πληρεξούσια να τον εξυπηρετήσει αρχικά για την προκαταβολή και εξόφληση του τιμήματος της αγοράς τμήματος ποσοστού 38,1472% επί του δυτικού τμήματος των 1.405,35 τ.μ. και ποσοστού 18.3076% του ιδιωτικού διαδρόμου των 418,90 τ.μ.

Η αντικειμενική αξία της αγοράς για το ποσοστό του στο .../20.6.2014 συμβόλαιο αγοραπωλησίας ανήλθε αντίστοιχα σε: α) 4.562,00 ευρώ (11.959 χ38,1472%), β) 485,00 ευρώ (2.650,85 χ18,3076%). Η πραγματική αξία ήταν αρκετά μεγαλύτερη.

Η πληρωμή του Φ.Μ.Α. ανήλθε στο ποσό των 140,97€, 14,00€ και 125,00€ για συμβολαιογραφική αμοιβή.

Στη συνέχεια, δυνάμει του υπ'αρ..../20-6-2014 πληρεξουσίου της συμβολαιογράφου Σερρών ... υπέγραψε για λογαριασμό του ... τη σύσταση και διανομή αυτοτελών και διηρημένων καθέτων ιδιοκτησιών, για την οποία συντάχθηκε η με αρ..../5-9-2014 πράξη της συμβολαιογράφου Σερρών ...), με την οποία έλαβε τρεις αυτοτελείς κάθετες ιδιοκτησίες, καταβάλλοντας τα έξοδα του φόρου διανομής και της πράξης του συμβολαιογράφου, τη δαπάνη έκδοσης της άδειας οικοδομής με αρ.πρωτ..../43/9.6.2015 ποσού 1.923,80 ευρώ, της καταβολής των εισφορών ΙΚΑ ποσού 1.212,46 ευρώ, της δαπάνης του αδειούχου υδραυλικού ... αξίας 123,28 ευρώ. Μαζί με τις αρχικές δαπάνες ανέγερσης των τριών κατοικιών του ... το ποσό που του απέστειλε ήταν συνολικού ύψους 38.600,00 ευρώ.

Τα παραπάνω τα είχε κάνει γνωστά στη Δ.Ο.Υ. και ισχυρίζεται ότι στην πραγματικότητα ήταν έξοδα και πληρωμές που βάρυναν τον ... για τον οποίο λειτουργούσε νομίμως ως πληρεξούσιος και σε καμία περίπτωση δεν είναι εισόδημά του.

1β. Τα ποσά κατάθεσης δεν αποτελούν εισόδημα, αλλά μόνο του 15% αυτών (το 85% αφορά δαπάνες που πραγματοποίησε για λογαριασμό των πελατών). Συγκεκριμένα:

1. Οι με α/α .../4-6-2013 και .../9-7-2013 τραπεζικές καταθέσεις ποσού 10.000,00 ευρώ και 10.000,00 ευρώ αντίστοιχα, αφορούν καταθέσεις από την κα ... για εκτέλεση εργασιών σε ακίνητό τους στην παραλία ..., σύμφωνα με την από 2/6/2013 ιδιωτική σύμβαση για το έργο που σε αυτή περιγράφεται με εργολαβικό όφελος μόνον το ποσό των 3.000,00 ευρώ ($20.000,00 \times 15\%$) και όχι το σύνολο των 20.000,00 ευρώ, το οποίο εσφαλμένα συνολικά του αποδίδεται.

2. Οι με α/α .../7-6-2013, .../01-7-2013 και .../9-9-2013 τραπεζικές καταθέσεις ποσών 7.000,00, 8.000,00 ευρώ και 5.000,00 ευρώ αντίστοιχα αφορούν καταθέσεις από την κα ... για εκτέλεση εργασιών σε ακίνητό της στα ... Θεσσαλονίκης, σύμφωνα με την από 1/6/2013 ιδιωτική σύμβαση για το έργο που σε αυτή περιγράφεται ως εργολαβικό όφελος μόνον το ποσό των 3.000,00 ευρώ ($20.000,00 \times 15\%$) και όχι το σύνολο των 20.000,00 ευρώ, το οποίο εσφαλμένα συνολικά του αποδίδεται.

3. Οι με α/α .../31-7-2013, .../24-10-2013 και .../20-11-2013 τραπεζικές καταθέσεις ποσών 12.000,00, 12.000,00 ευρώ και 8.000,00 ευρώ αντίστοιχα, αφορούν καταθέσεις από την κα ... για εκτέλεση εργασιών σε ακίνητό της στο συνοικισμό ... του Νομού Σερρών και ειδικότερα στο οικόπεδο ..., σύμφωνα με την από 5/7/2013 ιδιωτική σύμβαση για το έργο που σε αυτή περιγράφεται με εργολαβικό όφελος μόνον το ποσό των 4.000,00 ευρώ ($32.000,00 \times 15\%$) και όχι το σύνολο των 32.000,00 ευρώ, το οποίο εσφαλμένα συνολικά του αποδίδεται.

Αναφορικά με την εργολαβία ιδιωτικού κατασκευαστικού έργου, ο Μ.Σ.Κ.Κ. που ισχύει είναι ο με α/α 8403 12%, όπως προκύπτει από την κωδικοποίηση των πινάκων συντελεστών καθαρού κέρδους εμπορικών και βιομηχανικών επιχειρήσεων που εφαρμόζονται στα ακαθάριστα έσοδα (άρθρο 32 του Ν.Δ. 2238/1994) (σχετ. ΠΟΛ. 1027/2008). Στις παραπάνω συμβάσεις συμφωνήθηκε συμβατικά το εργολαβικό του όφελος να ανέλθει σε ύψος 15%, δηλαδή σε τάξη μεγέθους παρόμοια με το 12% που προέβλεπε η κατά την περίοδο εκείνη ισχύουσα διάταξη και μάλιστα υψηλότερο σε σχέση με αυτό. Πώς λοιπόν ο έλεγχος επιμένει να φορολογήσει ποσά από τις συναλλαγές του αυτές, που κατά την αντικειμενική εκτίμηση του ίδιου του κανονιστικού νομοθέτη δεν αποτελούν εισόδημα.

1γ. Εσφαλμένος κατ' ουσίαν λόγω μη λήψης υπόψη της ρευστότητας από αναλήψεις προηγούμενων ετών (ενσωματώνεται στην προσφυγή πίνακας ανάλωσης) ύψους 275.644,57 ευρώ και ύψους 281.226,10 ευρώ της τρέχουσας χρήσης.

1δ. Ύπαρξη κεφαλαίου προς ανάλωση ύψους 203.500,86 ευρώ.

A. Οι παρακάτω συναλλαγές συνολικού ύψους 76.745,00 ευρώ, δικαιολογούνται πλήρως από την υφιστάμενη κατά το χρόνο έναρξης της επίμαχης χρήσης ρευστότητα.

α/α	ΤΡΑΠΕΖΑ	Αριθμός λογ/σμού	Πλήθος δικαιούχων	Ημερομηνία συναλλαγής	Αιτιολογία συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής
6	...	GR...	2	28/02/2013	Ιδιοκατάθεση από υφιστάμενα ταμειακά διαθέσιμα (επισυνάπτεται καταθετήριο)	5.000,00
7	...	GR...	2	28/02/2013	Ιδιοκατάθεση χωρίς καταθετήριο	5.000,00
15	...	GR...	2	29/4/2013	Ιδιοκατάθεση(επισυνάπτεται καταθετήριο)	2.500,00
17	...	GR...	2	22/5/2013	Ιδιοκατάθεση χωρίς καταθετήριο	5.000,00
18	...	GR...	2	4/6/2013	Ιδιοκατάθεση χωρίς καταθετήριο	950,00
21	...	GR...	2	21/6/2013	Ιδιοκατάθεση χωρίς καταθετήριο	295,00
23	...	GR...	2	27/6/2013	Ιδιοκατάθεση (επισυνάπτεται καταθετήριο)	38.000,00
31	...	GR...	2	06/8/2013	Ιδιοκατάθεση χωρίς καταθετήριο	10.000,00
32	...	GR...	2	27/8/2013	Ιδιοκατάθεση χωρίς καταθετήριο	10.000,00
		ΣΥΝΟΛΟ				76.745,00

B. Λοιπές καταθέσεις που δικαιολογούνται πλήρως από την υφιστάμενη κατά το χρόνο έναρξης της επίμαχης χρήσης ρευστότητα.

α/α	ΤΡΑΠΕΖΑ	Αριθμός λογ/σμού	Πλήθος δικαιούχων	Ημερομηνία συναλλαγής	Αιτιολογία συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής
36	...	GR...	1	10/10/2013	Κατάθεση στον ΔΕΔΔΗΕ από τον πατέρα του ... δυνάμει της αρ.... σύμβασης με τον ΔΕΔΔΗΕ	1.751,83
42	...	GR...	3	14/11/2013	Κατάθεση στον ΔΕΔΔΗΕ από τον πατέρα του ... δυνάμει της αρ.... σύμβασης με τον ΔΕΔΔΗΕ	1.365,33
					ΣΥΝΟΛΟ	3.117,16

1ε.παραβίαση του κανόνα de minimis. Ποσά έως 1.000,00 ευρώ δε λαμβάνονται υπόψη κατά τον έλεγχο προσαύξησης περιουσίας(σχετ. 884/16 ΣτΕ και 1928/3-4-2008 αποφ.ΔΕΔ).

Επικαλείται ειδικότερα τις παρακάτω καταθέσεις:

α/α	ΤΡΑΠΕΖΑ	Αριθμός λογ/σμού	Πλήθος δικαιούχων	Ημερομηνία συναλλαγής	Περιγραφή κωδ.συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής
9	...	GR...	2	22/3/2013	ΚΑΤ./ΑΝΑΛ.σε λογαριασμό	350,00
18	...	GR...	2	4/6/2013	ΜΤΦ ΑΠΟ ΛΟΓ	950,00
21	...	GR...	2	21/6/2013	ΚΤΘ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	295,00
27	...	GR...	2	12/7/2013	ΛΠΚ ΠΛΗΡΩΜΕΣ ΤΡΙΤΩΝ	96,50
28	...	GR...	2	22/7/2013	ΚΤΘ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	55,00
35	...	GR...	2	13/9/2013	ΚΤΘ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	300,00
44	...	GR...	2	05/12/2013	ΚΤΘ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	300,00
45	...	GR...	2	24/12/2013	ΚΤΘ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	150,00
		ΣΥΝΟΛΟ				2.496,50

1στ. Εσφαλμένος ο τρόπος υπολογισμού του εισοδήματος από μισθώματα ακινήτων.

2. Παραβίαση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης.

Ως προς τον 1^ο ισχυρισμό περί μη αντιστροφής του βάρους απόδειξης και ελλιπούς αιτιολογίας.

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 (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, με τις διατάξεις του Ν.2238/1994, στο άρθρο 4 ορίζεται ότι: «1. Εισόδημα στο οποίο επιβάλλεται ο φόρος είναι το εισόδημα που προέρχεται από κάθε πηγή ύστερα από την αφαίρεση των δαπανών για την απόκτησή του, όπως αυτό προσδιορίζεται ειδικότερα στα άρθρα 20 έως 51. 2. Το εισόδημα ανάλογα με την πηγή της προσέλευσής του διακρίνεται κατά τις επόμενες κατηγορίες ως εξής: [...] Ζ. Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών και από κάθε άλλη πηγή...», ενώ σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, όπως τροποποιήθηκε με την παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010: «Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων 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."***
Το τελευταίο εδάφιο της παρ.3 προστέθηκε με το άρθρο 15παρ.3 Ν.3888/2010, ΦΕΚ Α 175/30.9.2010».

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).

Σύμφωνα δε με την πάγια νομολογία, ως «εισόδημα» κατά τις ανωτέρω διατάξεις των άρθρων 4 και 48 παρ. 3 του ΚΦΕ, νοείται και φορολογείται η πρόσοδος που παράγεται περιοδικά, από διαρκώς εκμεταλλεύσιμη πηγή, και αποτελεί το αντάλλαγμα της προσωπικής εργασίας ή τον καρπό των περιουσιακών στοιχείων του φορολογούμενου, όχι και κάθε άλλη, μη έχουσα τα παραπάνω γνωρίσματα, προσαύξηση της περιουσίας του, εκτός κι αν με ειδική διάταξη νόμου θεωρείται εισόδημα, για την υπαγωγή του στο φόρο (βλ. ΣΤΕ 3872/2013, 420/1999 επταμ., ΣΤΕ 1663/1994, ΣΤΕ 3342/1985, ΣΤΕ 1453/1982, ΣΤΕ 3514/1975, ΣΤΕ 2417/1965 κ.ά.).

Επειδή, με τη με αριθ. **ΠΟΛ. 1095/29.4.2011** εγκύκλιο ΥΠΟΙΚ, σχετικά με την ανωτέρω διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010 που τροποποίησε την παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, διευκρινίζεται, μεταξύ άλλων, ότι: «.....**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 παρ. 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 κ.λπ.....**11.** Η οποιαδήποτε προσαύξηση 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, όπως έχει κριθεί νομολογιακά με την υπ' αριθ. 884/2016 Απόφαση του ΣτΕ (Β' Τμήμα επταμ.) «Η καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος - Σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου (άρ. 2 παρ. 1 Σ.), του κράτους δικαίου (άρ. 25 παρ. 1 εδ. α' Σ.), της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' Σ.) και του τεκμηρίου αθωότητας, το οποίο κατοχυρώνεται στο άρθρο 6 παρ. 2 της ΕΣΔΑ και βρίσκει εφαρμογή και σε διοικητικές διαδικασίες καταλογισμού παραβάσεων και συναφών κυρώσεων (πρβλ. ΔΕΕ 21.1.2016, C-74/14 Eturas, σκέψη 38 και ΔΕΕ 23.12.2009, C-45/08, Spector Photo Group, σκέψεις 42-44), 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 ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση - Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επίδικη, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, "τεκμήρια"), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και

αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣΤΕ 2316/1991, ΣΤΕ 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣΤΕ 43/2006 επταμ., ΣΤΕ 4134/2001, ΣΤΕ 428/1996, ΣΤΕ 4026/1983, ΣΤΕ 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣΤΕ 2046/1985, ΣΤΕ 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣΤΕ 2136/2012, ΣΤΕ 2967/2004, ΣΤΕ 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣΤΕ 1404/2015 (παραβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣΤΕ 2768/2015, ΣΤΕ 747/2015, ΣΤΕ 1351/2014 επταμ., ΣΤΕ 2951/2013, ΣΤΕ 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) - πρβλ. ακόμα ΣΤΕ 2780/2012 επταμ., ΣΤΕ 1934/2013 επταμ., ΣΤΕ 2365/2013 επταμ., ΣΤΕ 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού) - Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣΤΕ 2365/2013 επταμ., ΣΤΕ 2780/2012 επταμ.)».

Επειδή, ο φορολογούμενος μπορεί και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή (κατόπιν σχετικής κλήσης του) την αιτία ή πηγή της εισαγωγής στους λογαριασμούς του μεγάλων ποσών, δεδομένου, άλλωστε, ότι πρόκειται για μη ευαίσθητο και 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 (ΣΤΕ 884/2016 επταμ., με παραπομπή στην απόφαση ΕΔΔΑ 22.12.2015, G.S.B. v. Switzerland, 28601/11, σκέψεις 92-93), χωρίς να απαιτείται στοιχειοθέτηση εύλογης υπόνοιας διάπραξης φοροδιαφυγής (ΣΤΕ 2934/2017 επταμ.). Επομένως, ο φορολογούμενος 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 στοιχεία των δηλώσεων του φορολογίας εισοδήματος) και ναι μεν μπορεί, κατ' εξαίρεση, να αντιταχθεί, εν όλω ή εν μέρει, στην εκπλήρωση της ανωτέρω υποχρέωσής του, επικαλούμενος κάποιο υπέρτερο δικαίωμά του, όπως, ιδίως, το δικαίωμα μη αυτοενοχοποίησής του (Β' Τμ. ΣΤΕ 884/2016 επταμ., με παραπομπή στις αποφάσεις ΕΔΔΑ 3.5.2001, J.B. v. Switzerland, 31827/96, σκέψεις 65-71 και ΕΔΔΑ 5.4.2012, Chambaz v. Switzerland, 11663/04, σκέψεις 53-58) αλλά, πάντως, η άρνηση ή η παράλειψή του να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς που προβάλλει προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών στους τραπεζικούς λογαριασμούς του λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή (και περαιτέρω, σε περίπτωση άσκησης ένδικης προσφυγής, από το διοικητικό δικαστήριο) των αποδείξεων σε βάρος του και επιτρέπεται να οδηγήσει στη συναγωγή συμπερασμάτων προς θεμελίωση της ύπαρξης παράβασης ανακρίβειας της δήλωσής του και αντίστοιχης φοροδιαφυγής (Β' Τμ. ΣΤΕ 884/2016 επταμ., με

παραπομπή στις αποφάσεις ΕΔΔΑ 8.2.1996, John Murray v. United Kingdom, 18731/91, σκέψη 47 και ΕΔΔΑ 20.3.2001, Telfner v. Austria, 33501/96, σκέψεις 15-17).

Επειδή, με το άρθρο 62 του Ν.4170/2013 θεσπίστηκε «Σύστημα Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών» των πιστωτικών ιδρυμάτων και των ιδρυμάτων πληρωμών που λειτουργούν στην Ελλάδα, προκειμένου να διευκολυνθεί η διαβίβαση, αφενός, των αιτημάτων παροχής πληροφοριών των αρμόδιων ελεγκτικών υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών και, αφετέρου, των απαντήσεων των εν λόγω ιδρυμάτων σε τέτοια αιτήματα. Παράλληλα, λειτουργεί ήδη (από το 2017) στις ελεγκτικές υπηρεσίες της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων το Ειδικό Λογισμικό Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας, το οποίο έχει καταστήσει ταχύτερη και πιο αξιόπιστη και αποτελεσματική τη διασταύρωση των στοιχείων των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος με τα δεδομένα των (ταυτοποιούμενων, ως προς το είδος τους, βάσει ειδικού ενιαίου κωδικολογίου) κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών των φορολογούμενων.

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 εμπειριστатωμένα 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 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, 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, εν προκειμένω, από τη φορολογική αρχή έγινε επεξεργασία των δεδομένων που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου μέσω του Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξης Περιουσίας της ΑΑΔΕ και προέκυψαν πιστώσεις (πρωτογενείς καταθέσεις) ύψους 231.516,16€. Μέρος δε αυτών ύψους 72.000,00 (καθαρή αξία 58.536,58€, πλέον ΦΠΑ 13.463,41€) θεωρήθηκαν και φορολογήθηκαν ως εισόδημα Δ' πηγής, καθώς διαπιστώθηκε η πηγή προέλευσης αυτών και μέρος αυτών ύψους 105.370,04€ [231.516,16€ -72.000,00 (εισόδημα δ' πηγής) - 54.146,12 (δηλωθέντα εισοδήματα από εκμίσθωση ακινήτων, συμμετοχή σε εταιρίες, τόκοι καταθέσεων και ποσά από εκποίηση ακινήτων=105.370,04)], για τις οποίες δεν διαπιστώθηκε η πηγή προέλευσης ή εάν είχαν νόμιμα φορολογηθεί ή απαλλαγεί από το φόρο, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ 3 του άρθρου 48 του Ν.2238/1994, φορολογήθηκαν ως προσαύξηση περιουσίας, όπως αναλυτικά περιγράφεται στην από 4/11/2019 συνταχθείσα έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, η οποία διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα και οι διαπιστώσεις αυτής κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες. Συνεπώς αβάσιμα προβάλλονται οι ως άνω ισχυρισμοί.

Ως προς τον επιμέρους ισχυρισμό περί εσφαλμένης φορολόγησης των συναλλαγών με τον

Επειδή, σχετικά με τις συναλλαγές του προσφεύγοντα με τον ... επισημαίνεται ότι, από το συνολικό ποσό των 46.990,00€, που κατέθεσε ο ... σε λογαριασμό του προσφεύγοντος, ο έλεγχος αποδέχθηκε μέρος των πιστώσεων, που αφορά δαπάνες ύψους **8.587,50 ευρώ**, για τις οποίες προσκομίστηκαν παραστατικά έγγραφα και αποδεικνύεται η αιτία της πίστωσης και συγκεκριμένα: α) **4.562,00** ευρώ (11.959 * 38,1472%)_τίμημα αγοράς, β) **485,00** ευρώ (2.650,85 * 18.3076%)_τίμημα αγοράς για το ποσοστό του στο 7450/20.6.2014 συμβόλαιο αγοραπωλησίας γ) **140,97** ευρώ και **14,99** ευρώ για πληρωμή του Φ.Μ.Α., δ) **1.923,80** ευρώ για την άδεια οικοδομής με αρ.πρωτ.4/43/9.6.2015, για τη σύσταση και διανομή αυτοτελών και διηρημένων καθέτων ιδιοκτησιών για την οποία συντάχθηκε η με αρ..../5-9-2014 πράξη της συμβολαιογράφου Σερρών ..., **1.212,46** ευρώ για την καταβολή εισφορών ΙΚΑ, **123,28** ευρώ για τη δαπάνη του αδειούχου υδραυλικού ... ε) **125,00** ευρώ για συμβολαιογραφική αμοιβή, με βάση τα προσκομισθέντα στοιχεία που αφορούν μέρος των πιστώσεων του ... για την αγορά ποσοστού οικοπεδικών τμημάτων, που αγόρασαν από κοινού ως συνιδιοκτήτες, του αρ.... πρώην κληροτεμαχίου και νυν οικοπέδου στη θέση .. (δυνάμει του με αρ. .../20-6-2014 συμβολαίου της συμβολαιογράφου Σερρών ...) ποσοστού 38,1472% επί του

δυτικού τμήματος των 1.405,35 τ.μ. και ποσοστού 18.3076% του ιδιωτικού διαδρόμου των 418,90 τ.μ., την έκδοση οικοδομικής άδειας, τις εισφορές ΙΚΑ κλπ. Για το υπολειπόμενο ποσό των καταθέσεων δεν προσκομίστηκαν επαρκή στοιχεία και δεν αποδεικνύεται η αιτία της πίστωσης. Συνεπώς ο εν λόγω ισχυρισμός δε δύναται να γίνει αποδεκτός.

Ως προς τον επιμέρους ισχυρισμό περί εσφαλμένης φορολόγησης ακαθάριστου εισοδήματος αντί του καθαρού από εμπορικές επιχειρήσεις

Επειδή, στις παρ. 1 και 2 του άρθρου 30 ν. 2238/94 ορίζεται: «1. Ως ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις λαμβάνεται το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων από τις κάθε είδους εμπορικές συναλλαγές αυτών. 2. Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως: α) Για επιχειρήσεις που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, τα ακαθάριστα έσοδα εξυρίσκονται με βάση τα δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν. 2238/1994 (Α' 151), όπως αντικαταστάθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 4§1 του ν. 4110/2013 (Α' 81), ορίζεται ότι:

«1) Ο προσδιορισμός του ακαθάριστου και του καθαρού εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα γίνεται με αντικειμενικό τρόπο στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) Όταν δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία απλογραφικά αντί διπλογραφικά, δεν τηρούνται τα φορολογικά στοιχεία και τα λοιπά προβλεπόμενα δικαιολογητικά έγγραφα, καθώς και τα συνοδευτικά στοιχεία συναλλαγών και καθίστανται αδύνατες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις.

β) Όταν δεν διαφυλάσσονται ή δεν προσκομίζονται μετά από δύο τουλάχιστον προσκλήσεις τακτικού φορολογικού ελέγχου τα τηρούμενα βιβλία, τα φορολογικά στοιχεία και τα λοιπά προβλεπόμενα δικαιολογητικά έγγραφα, καθώς και τα συνοδευτικά στοιχεία συναλλαγών εκτός εάν υπάρχει η δυνατότητα αναπαραγωγής αυτών με αξιόπιστο τρόπο, από τον ίδιο τον υπόχρεο ή/και από τις διασταυρώσεις του ελέγχου.

2) Για τους υπόχρεους για τους οποίους συντρέχουν οι προϋποθέσεις των περιπτώσεων α' και β' της

παραγράφου 1:

α) Το ακαθάριστο εισόδημα προσδιορίζεται με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει η ελεγκτική αρχή για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης.

Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των

πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη,...

β) Το καθαρό εισόδημα προσδιορίζεται με πολλαπλασιασμό του ακαθάριστου εισοδήματος, όπως αυτό προσδιορίζεται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περίπτωση α' με το μοναδικό συντελεστή καθαρού κέρδους που περιλαμβάνεται σε ειδικό πίνακα ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, προσαυξημένο κατά πενήντα τοις εκατό (50%). Στην περίπτωση που για κάποια δραστηριότητα δεν έχει προβλεφθεί μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους στον ανωτέρω πίνακα, θα έχει εφαρμογή ο μέσος όρος των συντελεστών της κατηγορίας του πίνακα στην οποία θα εντασσόταν η δραστηριότητα αυτή προσαυξημένος κατά πενήντα τοις εκατό (50%)

Επειδή στις παρ. 4 και 5 του άρθρου 34 ν. 2238/94 ορίζεται: «4.Τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, των εργολάβων και υπεργολάβων που ασχολούνται με την εργοληπτική κατασκευή δημόσιων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων, γενικώς, καθώς και των επιχειρήσεων που ασχολούνται με την εκτέλεση μηχανολογικών και ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων, εξευρίσκονται ως εξής: [...]

β) Για επιχειρήσεις που ασχολούνται με την εργολαβική κατασκευή ιδιωτικών τεχνικών έργων ή οικοδομών ή την εκτέλεση μηχανολογικών και ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων σε ιδιώτες, ως ακαθάριστο έσοδο λαμβάνεται η αξία του έργου που εκτελέστηκε κατά τη διάρκεια της χρήσης.

γ) Για την εκτέλεση έργου χωρίς τη χρησιμοποίηση ίδιων υλικών, ως ακαθάριστο έσοδο λαμβάνεται η αξία του έργου που έχει εκτελεστεί κατά τη διάρκεια της χρήσης χωρίς να υπολογιστεί η αξία των υλικών.

5. Τα καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων, που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο, προσδιορίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31, εφόσον τηρούνται επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ.. Σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών ισχύουν οι πιο κάτω συντελεστές καθαρού κέρδους, οι οποίοι εφαρμόζονται στα αντίστοιχα, κατά περίπτωση, ακαθάριστα έσοδα: [...]

β) Για τα ιδιωτικά τεχνικά έργα της περίπτωσης β' της προηγούμενης παραγράφου, δώδεκα τοις εκατό (12%) στα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30.

γ) Για τα ιδιωτικά έργα της περίπτωσης γ' της προηγούμενης παραγράφου, είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) στα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30.

Σε περίπτωση μη επίδειξης στον έλεγχο ή μη τήρησης βιβλίων και στοιχείων ή τήρησης βιβλίων κατώτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. ή ανακρίβειας των τηρούμενων βιβλίων, οι πιο πάνω συντελεστές

καθαρού κέρδους διπλασιάζονται, ενώ σε περίπτωση ανεπάρκειας των βιβλίων, προσαυξάνονται κατά ποσοστό σαράντα τοις εκατό (40%).

Επίσης, όταν τα βιβλία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή, εφαρμόζονται οι διατάξεις των τριών τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 2 του άρθρου 32.

Επειδή, εν προκειμένω ελέγχτηκαν οι τραπεζικοί λογαριασμοί που διαθέτει ο προσφεύγων για τη χρήση 2013, ύστερα από τη νόμιμη πρόσβαση στα δεδομένα των λογαριασμών από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ, κατ' εφαρμογή των αναφερομένων στο με αρ. πρωτ. ΔΗΛΕΔ ... ΕΞ 2017 ΕΜΠ/28-4-2017 έγγραφο της Α.Α.Δ.Ε, όπως αναγράφεται στη σελ. 5 της από 04-11-2019 έκθεσης φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ και από την επεξεργασία των πρωτογενών καταθέσεων με βάση τις συμβάσεις έργου που προσκομίσθηκαν από το προσφεύγοντα στον έλεγχο, διαπιστώθηκε ότι πρωτογενείς καταθέσεις ύψους 72.000,00 ευρώ (καθαρή αξία 58.536,58€ πλέον ΦΠΑ 23% ποσό 13.463,42€) αποτελούν εισόδημα Δ' πηγής -από εμπορικές επιχειρήσεις – σύμφωνα με το άρθρου 4 «εξεύρεση εισοδήματος» του ν.2238/1994, όπως αναλυτικά αναφέρονται στον παρακάτω πίνακα:

α/α	ΤΡΑΠΕΖΑ	Αριθμός λογ/σμού	Πλήθος δικαιούχων	Ημερομηνία συναλλαγής	Περιγραφή κωδ. συναλλαγής	Αιτιολογία συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής
19	...	GR...	2	04/6/13	ΜΤΦ ΑΠΟ ΛΟΓ.	...	10.000,00
20	...	GR...	2	07/6/13	ΜΤΦ ΑΠΟ ΛΟΓ.	...	7.000,00
25	...	GR...	2	07/6/13	ΜΤΦ ΑΠΟ ΛΟΓ.	...	8.000,00
26	...	GR...	2	09/7/13	ΜΤΦ ΑΠΟ ΛΟΓ.	...	10.000,00
29	...	GR...	2	31/7/13	ΚΤΘ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	...	12.000,00
34	...	GR...	2	09/9/13	ΜΤΦ ΑΠΟ ΛΟΓ.	...	5.000,00
38	...	GR...	2	24/10/13	ΚΤΘ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	...	12.000,00
43	...	GR...	2	20/11/13	ΜΤΦ ΑΠΟ ΛΟΓ.	...	8.000,00
						ΣΥΝΟΛΟ	72.000,00

Το εισόδημα αυτό, όπως προσδιορίστηκε από τον έλεγχο, (Δ' πηγής από εμπορικές επιχειρήσεις του άρθρου 4 του ν.2238/1994), συγκρίθηκε με τα δηλωθέντα εισοδήματα της υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικ. έτους 2014 (αρ.κατ.180654/2014) και διαπιστώθηκε ότι δεν δηλώθηκαν εισοδήματα από εμπορικές επιχειρήσεις.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι έπρεπε να εξευρεθούν από τη Δ.Ο.Υ. τα έξοδα με τα οποία επιφορτίστηκε για να ολοκληρώσει τις παραπάνω κατασκευαστικές εργασίες συνολικής αξίας **72.000,00 ευρώ**, επικαλείται δε τις διατάξεις των άρθρων 30 και 32 του ν.2238/1994 περί προσδιορισμού του καθαρού εισοδήματος, καθώς δεν αποτελεί εισόδημα το σύνολο της κατάθεσης του ποσού αυτού και ο διαχωρισμός της αμοιβής του και των δαπανών ρητώς αναφέρονταν στις οικείες συμβάσεις.

Συγκεκριμένα:

1. Οι με α/α .../4-6-2013 και .../9-7-2013 τραπεζικές καταθέσεις ποσών 10.000,00 ευρώ και 10.000,00 ευρώ αντίστοιχα αφορούν καταθέσεις από την κα ... και την κα ... για εκτέλεση εργασιών σε ακίνητό τους στην παραλία ..., σύμφωνα με την από 2/6/2013 ιδιωτική σύμβαση για το έργο που σε αυτή περιγράφεται με εργολαβικό όφελος μόνο το ποσό των 3.000,00 ευρώ ($20.000,00 \times 15\%$) και όχι το σύνολο των 20.000,00 ευρώ, το οποίο εσφαλμένα του αποδίδεται.

2. Οι με α/α .../7-6-2013, .../01-7-2013 και .../9-9-2013 τραπεζικές καταθέσεις ποσών 7.000,00, 8.000,00 ευρώ και 5.000,00 ευρώ αντίστοιχα, αφορούν καταθέσεις από την κα ... για εκτέλεση εργασιών σε ακίνητό της στα ... Θεσσαλονίκης, σύμφωνα με την από 1/6/2013 ιδιωτική σύμβαση για το έργο που σε αυτή περιγράφεται με εργολαβικό όφελος μόνο το ποσό των 3.000,00 ευρώ ($20.000,00 \times 15\%$) και όχι το σύνολο των 20.000,00 ευρώ, το οποίο εσφαλμένα του αποδίδεται.

3. Οι με α/α .../31-7-2013, .../24-10-2013 και .../20-11-2013 τραπεζικές καταθέσεις ποσών 12.000,00, 12.000,00 ευρώ και 8.000,00 ευρώ αντίστοιχα, αφορούν καταθέσεις από την κα ... για εκτέλεση εργασιών σε ακίνητό της στο συνοικισμό ... του Νομού Σερρών και ειδικότερα στο ..., σύμφωνα με την από 5/7/2013 ιδιωτική σύμβαση για το έργο που σε αυτή περιγράφεται με εργολαβικό όφελος μόνον το ποσό των 4.000,00 ευρώ ($32.000,00 \times 15\%$) και όχι το σύνολο των 32.000,00 ευρώ, το οποίο εσφαλμένα του αποδίδεται.

Το υπόλοιπο ποσό πέραν του ποσού της αμοιβής του αφορά έξοδα προμήθειας υλικών, υπέρ ΙΚΑ για λογαριασμό των πελατών του.

Επειδή, από τα διαλαμβανόμενα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, μεταξύ των οποίων η από 04.11.2019 έκθεση μερικού ελέγχου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ.ΚΑΒΑΛΑΣ προκύπτουν τα ακόλουθα:

- ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στον έλεγχο παραστατικά δαπανών και δεν παρείχε στοιχεία για το ύψος αυτών.
- από τον έλεγχο του τηρουμένου βιβλίου εσόδων-εξόδων (απλογραφικά), διαπιστώθηκε για τη χρήση 2013, ότι δεν καταχωρήθηκε κανένα παραστατικό εσόδων ή εξόδων (αγορές ή δαπάνες), καθώς αυτό βρέθηκε λευκό.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 4 του ν.4093/2012 του Κ.Φ.Α.Σ., η καταχώρηση - ενημέρωση του βιβλίου εσόδων - εξόδων με τις πιο πάνω πράξεις γίνεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα κάθε ημερολογιακού τριμήνου και όχι πέραν του χρόνου της εμπρόθεσμης υποβολής της περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ. Στην περίπτωση που κατά τη διάρκεια της χρήσης λαμβάνονται στοιχεία αγοράς αγαθών πριν από την παραλαβή τους, η ενημέρωση των βιβλίων γίνεται κατά την παραλαβή των αγαθών. Εφόσον στο τέλος της χρήσης λαμβάνονται στοιχεία αγοράς αγαθών που

δεν έχουν ακόμα παραληφθεί, καταχωρούνται σχετικές εγγραφές σε ιδιαίτερες στήλες του βιβλίου εσόδων - εξόδων και τακτοποιούνται με την παραλαβή των αγαθών.

Επειδή, όλα τα παραπάνω που ισχυρίζεται ο προσφεύγων έχουν ληφθεί υπόψη από τον έλεγχο στην από 04-11-2019 έκθεση ελέγχου εισοδήματος και περαιτέρω δεν προσκομίσθηκαν αποδεικτικά στοιχεία, όσον αφορά τις δαπάνες που έγιναν για λογαριασμό των πελατών του.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν τήρησε το βιβλίο εσόδων-εξόδων καθώς αυτό βρέθηκε λευκό και δεν τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου τα προβλεπόμενα από τον ΚΦΑΣ παραστατικά με τα οποία ενεργούνται οι πρωτογενείς εγγραφές και δεν δηλώθηκαν εισοδήματα από εμπορικές επιχειρήσεις στην υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος του έτους 2013, τα ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη της χρήσης 1/1/2013 – 31/12/2013 προσδιορίζονται:

α) με **αντικειμενικό τρόπο**, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 32** του **ν. 2238/1994** (Α' 151), όπως αντικαταστάθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 4§1 του ν. 4110/2013 (Α' 81), για τις δύο πρώτες συμβάσεις, που αφορούν αναμόρφωση ήδη υφιστάμενων κτισμάτων, ύψους 20.000,00 € η κάθε μία από αυτές (και καθαρής αμοιβής μετά την αφαίρεση του ΦΠΑ ύψους $16.260,16\text{€} \times 2 = 32.520,32\text{€}$) με τον ΜΣΚΚ 8404, καθώς, αφενός επί μη τήρησης βιβλίων κατά την κρινόμενη χρήση τυγχάνουν εφαρμογής οι προαναφερόμενες διατάξεις του άρθρου 32 ν. 2238/94 και αφετέρου ο προσφεύγων δεν απέδειξε στη φορολογική αρχή ότι υποβλήθηκε σε ίδιες δαπάνες για την ολοκλήρωση των έργων αυτών ως ακολούθως:

ΑΝΑΛΥΣΗ	ποσό
Ακαθάριστα έσοδα	32.520,32
Μ.Σ.Κ.Κ. 25% κωδ.8404 «Εργολάβος ή υπεργολάβος των αυτών ως άνω οικοδομικών εργασιών γενικά, άνευ ιδίων υλικών (που δεν υπάγεται στις διατάξεις του άρθρου 34 Ν.2238/94)», προσαυξημένος κατά 50% $25\% + (25\% \times 50\%) = 37,50\%$	37,50%
Καθαρά κέρδη	12.195,12

β) με **εξωλογιστικό τρόπο**, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στα δύο τελευταία εδάφια της §5 του **άρθρου 34** του **ν. 2238/1994** (Α' 151), για την τρίτη σύμβαση, που αφορά την κατασκευή οικίας στην Αμφίπολη, ύψους 32.000,00 € (καθαρής αμοιβής μετά την αφαίρεση του ΦΠΑ ύψους 26.016,26€), ήτοι με τον διπλασιασμό του συντελεστή καθαρού κέρδους 25% που προβλέπεται στην §4 περ. γ' και στην §5 περ. γ' του ίδιου ως άνω άρθρου και νόμου, καθώς, αφενός επί μη τήρησης βιβλίων κατά την κρινόμενη χρήση τυγχάνουν εφαρμογής οι προαναφερόμενες διατάξεις του άρθρου 34 ν. 2238/94 περί εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών αποτελεσμάτων των τεχνικών επιχειρήσεων και αφετέρου ο προσφεύγων δεν απέδειξε στη φορολογική αρχή ότι υποβλήθηκε σε ίδιες δαπάνες για την ολοκλήρωση του ως άνω περιγραφόμενου έργου, ως ακολούθως:

ΑΝΑΛΥΣΗ	ποσό
Ακαθάριστα έσοδα	26.016,26
Σ.Κ.Κ. 25%	

Σχετ. παράγραφος 4, περ.γ' του άρθρου 34 ν. 2238/94: «.. γ) Για την εκτέλεση έργου χωρίς τη χρησιμοποίηση ιδίων υλικών, ως ακαθάριστο έσοδο λαμβάνεται η αξία του έργου που έχει εκτελεστεί κατά τη διάρκεια της χρήσης χωρίς να υπολογιστεί η αξία των υλικών» παράγραφος 5, περ.γ' του άρθρου 34 ν. 2238/94: «.. γ) Για τα ιδιωτικά έργα της περίπτωσης γ' της προηγούμενης παραγράφου, είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) στα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30». Που μετά τον διπλασιασμό αυτού $25\% + (25\% \cdot 100\%) = 50\%$	50%
Καθαρά κέρδη	13.008,13

Συνεπώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ως προς τον προσδιορισμό καθαρών κερδών, με την εφαρμογή συντελεστή, γίνεται δεκτός.

Ως προς τους επί μέρους ισχυρισμούς περί εσφαλμένου κατ' ουσίαν ελέγχου, περί ρευστότητας από προηγούμενες αναλήψεις, περί ύπαρξης κεφαλαίου προς ανάλωση, περί παραβίασης του κανόνα de minimis.

Επειδή, σύμφωνα με το ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ/5.11.2015 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών δόθηκαν διευκρινήσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας και συγκεκριμένα αναφέρονται τα εξής: «1. Σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 15,16, 17, 18 και 19 του ν. 2238/1994, καθώς και σύμφωνα με διευκρινιστικές εγκυκλίους και διοικητικές λύσεις που είχαν εκδοθεί μέχρι και 31 Δεκεμβρίου 2013, **προβλέπεται προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με βάση τις δαπάνες διαβίωσης** των φορολογουμένων και των προσώπων που συνοικούν με αυτόν και τον βαρύνουν, όταν το συνολικό ποσό που προσδιορίζεται με τα ως άνω σχετικά άρθρα είναι ανώτερο από το συνολικό εισόδημά του. Πιο συγκεκριμένα, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης ζ' της παρ. 2 του άρθρου 19 του ανωτέρω νόμου, **η προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων περιορίζεται ή καλύπτεται μεταξύ άλλων, με ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο.**

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.»

Επειδή, ο σχηματισμός του μη αναλωθέντος κεφαλαίου, συνίσταται σε έναν τεκμαρτό τρόπο σχηματισμού κεφαλαίου, που προσδιορίζεται με διαφορετικό τρόπο, ανάλογα με τις χρήσεις που αφορά, κατ' εφαρμογή της εκάστοτε ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας και αποτελεί σημαντική ένδειξη διαθέσιμου κεφαλαίου, για την επαλήθευση όμως του οποίου απαιτείται ενδεικτικώς η επίκληση και προσκόμιση και λοιπών στοιχείων, όπως κινήσεων τραπεζικών λογαριασμών και μεταβολών περιουσιακής κατάστασης και λοιπών κατά περίπτωση στοιχείων.

Επειδή, ο προσφεύγων επικαλείται ανάλωση εισοδήματος από προηγούμενες χρονιές με ενσωματωμένο αναλυτικό πίνακα στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή.

Επειδή, ο προσφεύγων μπορεί να επικαλεσθεί οσαδήποτε προηγούμενα έτη από το έτος που θέλει να καλύψει. Τα έτη όμως αυτά πρέπει να φθάνουν μέχρι το προηγούμενο του κρινόμενου έτους. Θα πρέπει όμως να διαθέτει στοιχεία και να αποδείξει τα όσα επικαλείται (σχετ. έγγραφο ΥΠ.ΟΙΚ.1087172/2005)

Επειδή, η φορολογική αρχή εκτίμησε με βάση τα διαθέσιμα στοιχεία τη δυνατότητα ύπαρξης ρευστών διαθεσίμων που είχε ο προσφεύγων εκτός τραπεζικού συστήματος, λαμβάνοντας υπόψη τα υπόλοιπα των τραπεζικών λογαριασμών στις 31/12/2012, όπως προκύπτουν από το Ειδικό Λογισμικό Αυτοματοποιημένου ελέγχου προσαύξησης περιουσίας, τα οποία ανέρχονταν συνολικά σε 357.408,13 ευρώ.

Επειδή, εν προκειμένω και αν ακόμα είχε το κεφάλαιο προηγούμενων ετών ύψους 300.773,77 ευρώ που επικαλείται, αν αφαιρεθεί από το σύνολο των καταθέσεων που υπήρχαν στις 31-12-2012 ποσό 357.408,13 ευρώ προκύπτει μηδενική ρευστότητα. Συνεπώς δεν είχε διαθέσιμα μετρητά προκειμένου να αιτιολογήσει τις επικαλούμενες πιστώσεις.

Επειδή όπως έχει κριθεί από τη ΣτΕ 884/2016 τμ. Β' επταμελής: «...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, ...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.)..».

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, και 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 φορολογουμένου 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, λαμβάνοντας υπόψη την οικονομική δυνατότητα του προσφεύγοντος, τα δηλωθέντα εισοδήματα, όπως αποτυπώνονται στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικείου έτους, σύμφωνα με τα δεδομένα της κοινής πείρας και λογικής, γίνεται δεκτό ότι τα κατωτέρω ποσά που προέρχονται από λογαριασμούς του προσφεύγοντος, δεν αποτελούν προσαύξηση περιουσίας, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 § 3 του ν. 2238/1994 και συνεπώς πρέπει να διαγραφούν

α/α	ΤΡΑΠΕΖΑ	Αριθμός λογ/σμού	Πλήθος δικαιούχων	Ημερομηνία συναλλαγής	Περιγραφή κωδ. συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής
21	...	GR...	2	21/6/2013	ΚΤΘ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	295,00
27	...	GR...	2	12/7/2013	ΛΠΚ ΠΛΗΡΩΜΕΣ ΤΡΙΤΩΝ	96,50

28	...	GR...	2	22/7/2013	ΚΤΘ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	55,00
45	...	GR...	2	24/12/2013	ΚΤΘ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	150,00
		ΣΥΝΟΛΟ				596,50

Επειδή, για τις παρακάτω διερευνώμενες πιστώσεις, όπως προκύπτει από την αιτιολογία της τράπεζας κατάθεση μετρητών στις 22/3/2013, 13/9/2013, 05/12/2013, καθώς και στις 4/6/2013 γίνονται με μεταφορά από λογαριασμό τρίτου, ο προσφεύγων δεν έδωσε επαρκείς εξηγήσεις και δεν τις αιτιολόγησε, με τον ισχυρισμό ότι τα ποσά αυτά έως 1.000,00 ευρώ δε λαμβάνονται υπόψη κατά τον έλεγχο προσαύξησης περιουσίας επικαλούμενος την απόφαση ΣΤΕ 884/16, ορθά χαρακτηρίστηκαν από τη φορολογική αρχή ως προσαύξηση περιουσίας του άρθρου 48 § 3 του ν. 2238/1994.

Επειδή, ο έλεγχος έλαβε υπόψη τα οριζόμενα του άρθρου 48 § 3 του ν. 2238/1994, το προφίλ και την οικονομική δυνατότητα του φορολογουμένου και ως εκ τούτου η διαπιστωθείσα προσαύξηση περιουσίας κρίθηκε 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 και τη δυνατότητα κατάθεσης που είχαν από επαγγελματική δραστηριότητα κλπ

α/α	ΤΡΑΠΕΖΑ	Αριθμός λογ/σμού	Πλήθος δικαιούχων	Ημερομηνία συναλλαγής	Περιγραφή κωδ. συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής
9	...	GR...	2	22/3/2013	ΚΑΤ./ΑΝΑΛ.σε λογαριασμό	350,00
18	...	GR...	2	4/6/2013	ΜΤΦ ΑΠΟ ΛΟΓ	950,00
35	...	GR...	2	13/9/2013	ΚΤΘ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	300,00
44	...	GR...	2	05/12/2013	ΚΤΘ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	300,00
		ΣΥΝΟΛΟ				1.900,00

Επειδή, περαιτέρω διαπιστώθηκε από τον έλεγχο ότι ο προσφεύγων είναι ο πραγματικός δικαιούχος των παραπάνω κοινών λογαριασμών, καθώς οι συνδικαιούχοι των κοινών λογαριασμών είναι ο πατέρας του ... με ημερομηνία γέννησης 05-2-1940 πρώην επιτηδευματίας με ημερομηνία διακοπής εργασιών 18-10-2008 και η μητέρα του ... με ημερομηνία γέννησης 02-6-1949 πρώην επιτηδευματίας με ημερομηνία διακοπής εργασιών 04-5-1998 και ως εκ τούτου δεν είχαν τη δυνατότητα κατάθεσης ποσών από επαγγελματικές δραστηριότητες.

Επειδή, όλως επικουρικός σύμφωνα με την ΠΟΛ 1050/17-01-2014 «περιπτώσεις κοινών λογαριασμών καταλογίζονται στον πραγματικό δικαιούχο, ο οποίος καθορίζεται με βάση τις πραγματικές περιστάσεις και τη φύση των συναλλαγών».

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω οι πρωτογενείς καταθέσεις που δεν αιτιολογούνται επαρκώς από τον προσφεύγοντα και λογίζονται ως προσαύξηση περιουσίας είναι οι εξής:

Ποσό	ελέγχου	που	Ποσά	απόφασης	που	διαφορά
------	---------	-----	------	----------	-----	---------

αποτελούν προσαύξηση περιουσίας	αποτελούν προσαύξηση περιουσίας	
105.370,04	104.773,54	596,50

Ως προς τον επιμέρους ισχυρισμό περί λανθασμένου προσδιορισμού του εισοδήματος από μισθώματα ακινήτων

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 22 του ν. 2238/94: «1. Ακαθάριστο εισόδημα, προκειμένου για οικοδομή που εκμισθώνεται, είναι το μίσθωμα που έχει συμφωνηθεί. Σε περίπτωση που δεν προσάγεται το συμφωνητικό ή άλλο στοιχείο που μπορεί να αποδείξει τη συμφωνία ή αν τα συμφωνητικά ή τα αποδεικτικά στοιχεία που προσάγονται εμφανίζουν μίσθωμα που είναι δυσαναλόγως κατώτερο σε σχέση με τη μισθωτική αξία της οικοδομής, ο προσδιορισμός του εισοδήματος που προκύπτει από αυτή γίνεται αφού αυτή συγκριθεί με άλλες οικοδομές που εκμισθώνονται κάτω από παρόμοιες συνθήκες. Θεωρείται ότι υπάρχει περίπτωση δυσανάλογου μισθώματος, σε σχέση με τη μισθωτική αξία της οικοδομής, όταν η μισθωτική αξία της είναι ανώτερη από το μίσθωμα που δηλώνεται σε ποσοστό δεκαπέντε τοις εκατό (15%) τουλάχιστον του μισθώματος αυτού. Ειδικώς, το εισόδημα αυτό δεν μπορεί να είναι μικρότερο από το τριάντισι τοις εκατό (3,5%) της αξίας του ακινήτου, που εκμισθώνεται και χρησιμοποιείται ως κατοικία, όπως η αξία αυτή προσδιορίζεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν.1249/ 1982, για τις περιοχές που ισχύει κάθε φορά το σύστημα αυτό.

Ο φορολογούμενος μπορεί να αμφισβητήσει τον καθορισμό της μισθωτικής αξίας αυτού του ακινήτου, εφόσον από εξαιρετικούς λόγους, που ανάγονται αποκλειστικά στους παράγοντες που επηρεάζουν τη μισθωτική αξία του, αυτή είναι μικρότερη από το τριάντισι τοις εκατό (3,5%) της πιο πάνω αξίας του. Η επίκληση των λόγων αυτών, καθώς και η προσαγωγή των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων γίνεται με την προσφυγή, η οποία ασκείται από το φορολογούμενο, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις μέχρι την 31η Δεκεμβρίου του οικείου οικονομικού έτους. Αν ο φορολογούμενος λάβει το εκκαθαριστικό σημείωμα μετά την 31η Δεκεμβρίου του οικείου οικονομικού έτους, η προσφυγή ασκείται μέσα στις προθεσμίες που ορίζονται στο άρθρο 66 του Ν. 2717/1999 (ΦΕΚ 97/Α'). Ισχυρισμοί που δεν περιέχονται στην προσφυγή αυτή δεν μπορούν να προβληθούν παραδεκτώς ενώπιον του αρμόδιου διοικητικού πρωτοδικείου, εκτός αν η όψιμη προβολή τους κρίνεται από το διοικητικό πρωτοδικείο αποχρώντως δικαιολογημένη. [...]

3. Σε περίπτωση που η οικοδομή χρησιμοποιήθηκε με άλλον τρόπο από τον ιδιοκτήτη, το νομέα, τον επιφανειούχο, τον επικαρπωτή κ.λπ. ή με τη συγκατάθεση αυτού κατοικήθηκε ή χρησιμοποιήθηκε με άλλο τρόπο από τρίτο, χωρίς αντάλλαγμα, το ακαθάριστο εισόδημα βρίσκεται ύστερα από τη σύγκριση της με άλλες οικοδομές που εκμισθώνονται, πάντως το ετήσιο ακαθάριστο

εισόδημα που καθορίζεται με αυτόν τον τρόπο δεν μπορεί να είναι ανώτερο από το πέντε τοις εκατό (5%) ούτε μικρότερο από το τριάμισι τοις εκατό (3,5%) της αξίας του ακινήτου, όπως η αξία αυτή προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν.1249/1982. Ειδικά, για τις περιοχές που δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, το ετήσιο ακαθάριστο εισόδημα δεν μπορεί να είναι ανώτερο από το τέσσερα τοις εκατό (4%) της πραγματικής αξίας της οικοδομής κατά το χρόνο της φορολογίας.

Στην περίπτωση αυτή εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις των τεσσάρων τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 1».

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ν. 2238/94: «Από το κατά το προηγούμενο άρθρο ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα εκπίπτουν:

α) Ποσοστό πέντε τοις εκατό (5%) για αποσβέσεις σε οικοδομές οι οποίες χρησιμοποιούνται ως κατοικίες, οικοτροφεία, σχολεία, φροντιστήρια, αίθουσες κινηματογράφων ή θεάτρων, ξενοδοχεία, νοσοκομεία ή κλινικές και ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) για οικοδομές οι οποίες χρησιμοποιούνται για άλλες χρήσεις.[...] 2. Το ποσό που απομένει, μετά τις εκπτώσεις που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο, αποτελεί το καθαρό εισόδημα από ακίνητα».

Επειδή, για το με α/α 1 ακίνητο το ακαθάριστο εισόδημα από ιδιόχρηση υπολογίστηκε με βάση την αντικειμενική αξία του ακινήτου ποσού 60.591,46 ευρώ*3,5%= 2.120,70 ευρώ, για το με α/α 2 για ακίνητο ο έλεγχος δέχθηκε το ποσό που δηλώθηκε από τον εκμισθωτή, για το με α/α 3 ακίνητο δεν τέθηκε στη διάθεση του ελέγχου θεωρημένο από τη Δ.Ο.Υ. ιδιωτικό συμφωνητικό μίσθωσης, σύμφωνα με το άρθρο 77 του ν.2238/1994 και επειδή από τον προσφεύγοντα το ετήσιο μίσθωμα που δηλώθηκε ύψους 1.200,00 ευρώ, είναι δυσαναλόγως κατώτερο σε σχέση με τη μισθωτική αξία της οικοδομής, ο έλεγχος προσδιόρισε για το ακίνητο αυτό εισόδημα ύψους 8.461,52 ευρώ, ήτοι 142,33 τ.μ.*59,45 ευρώ, ύστερα από τη σύγκριση των μισθώσεων άλλων οικοδομών που εκμισθώνονται κάτω από παρόμοιες συνθήκες, τα οποία κυμαίνονταν σε ετήσια βάση από 6.000,00 ευρώ έως 9.000,00 ευρώ, ο δε μέσος όρος των ετήσιων μισθωμάτων ανά τ.μ. είναι 59,45 ευρώ, ορθώς προσδιορίστηκε από τη Δ.Ο.Υ. το εισόδημα από ακίνητα, όπως ορίζεται από το άρθρο 22 του ν.2238/1994 και με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν.1249/1982, εφόσον το δηλωθέντα μισθώματα των παραπάνω ακινήτων ήταν δυσαναλόγως κατώτερα σε σχέση με τη μισθωτική τους αξία.

Συνεπώς το συνολικό φορολογητέο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων διαμορφώνεται ως ακολούθως:

α/α	Περιγραφή ακινήτου	Τοποθεσία ακινήτου	Ονοματεπώνυμο Εκμισθωτή-	Ετήσιο δηλωθέν	Εισόδημα ελέγχου	Μείον Αποσβέσει	Καθαρό εισόδημα
-----	--------------------	--------------------	--------------------------	----------------	------------------	-----------------	-----------------

			χρήση ακινήτου	εισόδημα σε ευρώ		ς 3%	από ακίνητα
1	Ισόγειο ακίνητο 73,83 τ.μ.	Παραλία Οφρυνίου	ιδιόχρηση	360,00	2.120,70	63,62	2.057,08
2	Ισόγειο κατάστημα 185,00 τ.μ.	Παραλία Οφρυνίου	Εκμίσθωση στον ...	1.500,00	11.000,00	330,00	10.670,00
3	Ισόγειο κατάστημα 142,33 τ.μ.	Παραλία Οφρυνίου	Εκμίσθωση στην ...	1.200,00	8.461,52	253,85	8.207,67
4	Οικόπεδο 0,75 τμ.	Θέση Τούζλα	Εκμίσθωση στον ...	700,00	700,00	0,00	700,00
Σύνολο				3.760,00	22.282,22	647,47	21.634,75

Επειδή, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές.

Επειδή, από την εξέταση των στοιχείων του φακέλου της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής, διαπιστώνεται ότι ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στο βάρος της επαρκούς αιτιολόγησης για τα συνολικά εισοδήματα, όπως αυτά προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο, ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Ως προς τον 2^ο ισχυρισμό περί παραβίασης της αρχής της προηγούμενης ακρόασης επισημαίνονται τα εξής :

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: «Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του». Με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου-φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του. Το δικαίωμα δε αυτό εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής: «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον

ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου. 3.....4.....».

Κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, θεσπίστηκε η διαδικασία του άρθρου **28 του Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/2013)**, με το οποίο ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο 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 παρ. 1.....».

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην από 4-11-2019 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ.ΚΑΒΑΛΑΣ, με το με αρ.πρωτ..../30-7-2019 έγγραφο κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα το με αρ. .../26-7-2019 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013, με συνημμένη την προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2013, με τα αποτελέσματα του ελέγχου, προκειμένου να προσκομίσει εγγράφως τις απόψεις του εντός τη οριζόμενης από τον έλεγχο προθεσμίας. Ακολούθως στις 26-8-2019 ο προσφεύγων με την με αρ.πρωτ. .../26-8-2019 αίτησή του ζήτησε παράταση έως τις 20-9-2019, η οποία έγινε δεκτή από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη το με αρ. πρωτ. .../19-09-2019 έγγραφο απόψεων του προσφεύγοντα σε απάντηση του παραπάνω σημειώματος διαπιστώσεων, εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη για το υπό κρίση έτος.

Επειδή, από τα ως άνω προκύπτει ότι τηρήθηκε η ειδική διαδικασία της σύνταξης και κοινοποίησης σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου - κλήσης προς ακρόασης, καθώς και της πράξης προσωρινού προσδιορισμού προστίμου προ της έκδοσης και κοινοποίησης της προσβαλλόμενης

πράξης οι παραπάνω ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενοι.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 04-11-2019 Έκθεση Ελέγχου φόρου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ ΚΑΒΑΛΑΣ, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Τη **μερική αποδοχή** της από **03/01/2020** και με αριθμό ... πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντα ... με **ΑΦΜ** ... και την τροποποίηση της υπ' αρ. **.../04-11-2019** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013 - 31/12/2013), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.ΚΑΒΑΛΑΣ, ως ακολούθως:

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ- ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Εισόδημα από ακίνητα	3.668,20	21.634,75	21.634,75	17.966,55
Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις		58.536,58	25.203,25	25.203,25
Εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα		105.370,04	104.743,54	104.743,54
Συνολικό φορολογητέο εισόδημα	3.668,20	185.541,37	151.581,54	147.913,34

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση

Περιγραφή	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης	Διαφορά δήλωσης- απόφασης
Φορολογητέο εισόδημα	3.668,20	185.541,37	151.581,54	147.913,34
Φόρος /χρεωστικό ποσό	148,57	55.279,66	44.072,92	43.924,35
Προκαταβολή φόρου	260,82	260,82	260,82	0,00
Τέλη χαρτοσήμου	102,00	604,85	604,85	502,85
ΟΓΑ χαρτοσήμου	20,40	120,97	120,97	100,57
Πρόσθετος φόρος εκπροθέσμου	2,71	2,71	2,71	0,00

τελών χαρτ/ΟΓΑ χαρτ.				
Πρόστιμο άρθρου 58 και τόκοι άρθρου 53 ν. 4174/2013 (71 μην.*0,73=51,83%)		55.737,53	44.728,16	44.728,16
Πρόσθετα τέλη χαρτ. λόγω ανακρίβειας		508,38	508,38	508,38
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη χαρτ/μου λόγω ανακρίβειας		101,68	101,68	101,68
Εισφορά αλληλεγγύης	150,21	7.875,78	6.517,39	6.367,18
Φόρος τεκμηρίου πολυτελούς διαβίωσης	146,67	146,67	146,67	0,00
Καταλογιζόμενο ποσό	831,38	120.638,85	97.064,55	96.233,17

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

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.