



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 23/09/2020

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1453

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας: 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333267

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 Β' 968/2017) 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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017).
2. Την ΠΟΛ.1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την Ε. 2043/06.04.2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση της παραγράφου 4 του 6^{ου} άρθρου της από 30.03.2020 ΠΝΠ (Α' 75) σχετικά με τα πρόσθετα μέτρα και τις ρυθμίσεις για την αντιμετώπιση της ανάγκης περιορισμού της διασποράς του κορωνοϊού.
5. Την Α. 1122/29.05.2020 Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία αποφασίστηκε η παράταση της προθεσμίας του δεύτερου εδαφίου της παρ. 4 του

άρθρου έκτου της από 30.03.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (Α' 75) ως προς την εξέταση της ενδικοφανούς προσφυγής του άρθρου 63 του ν. 4174/2013.

6. Την από 28/01/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ:, κατά της υπ' αριθ./30.12.2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ για το οικ. έτος 2014 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 – 31/12/2013) και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

7. Την υπ' αριθ./30.12.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το οικ. έτος 2014 (διαχειριστική περίοδος 01/01/2013 – 31/12/2013), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

8. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ.

9. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 28/01/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ:, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./30.12.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για το οικ. έτος 2014, κύριος φόρος ποσού 12.323,84€, πρόστιμο ανακρίβειας άρθρου 58 και τόκοι άρθρου 53 ν.4174/2013 ποσού 12.639,63€ και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 821,57€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 25.785,04€, κατόπιν επαναπροσδιορισμού του ακαθαρίστου και καθαρού εισοδήματος από την άσκηση ατομικής γεωργικής επιχείρησης, σύμφωνα με τα άρθρα 41 και 42 του ν.2238/1994, με την προσθήκη ποσού 88.669,48€, πρωτογενών πιστώσεων στους τραπεζικούς του λογαριασμούς.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από 30/12/2019 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ./03.05.2018 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Από την επεξεργασία των δεδομένων των τραπεζικών λογαριασμών σε συνδυασμό με τα στοιχεία του Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας (Α.Υ.Ο. 4105/2015), οι παρακάτω πιστώσεις – καταθέσεις, σε τραπεζικούς λογαριασμούς στους οποίους ο προσφεύγων είναι συνδικαιούχος, κρίθηκαν από τον έλεγχο ως πρωτογενείς και προσδιορίστηκαν, κατόπιν επιμερισμού μεταξύ συνδικαιούχων, ως εισόδημα από την άσκηση ατομικής γεωργικής επιχείρησης:

α/α	Τράπεζα	Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Ευρώ-Πίστωση	Ποσό που αναλογεί στον προσφεύγοντα	Παρατηρήσεις
1	ΑΓΡΟΤΙΚΗ (ΠΕΙΡΑΙΩΣ)	GR4304303110002.	4/1/2013 12:27	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΤΡΑΠΕΖ/ΤΙΩΝ	8.779,00	2.194,75	Συνδικαιούχοι: 4
3	ΑΓΡΟΤΙΚΗ (ΠΕΙΡΑΙΩΣ)	GR4304303110002.	15/1/2013 9:56	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΤΡΑΠΕΖ/ΤΙΩΝ	4.150,00	1.037,50	Συνδικαιούχοι: 4
6	ΑΓΡΟΤΙΚΗ (ΠΕΙΡΑΙΩΣ)	GR4304303110002.	28/2/2013 11:28	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΤΡΑΠΕΖ/ΤΙΩΝ	11.000,00	2.750,00	Συνδικαιούχοι: 4
7	ΑΓΡΟΤΙΚΗ (ΠΕΙΡΑΙΩΣ)	GR4304303110002.	6/3/2013 11:22		630,00	157,50	Συνδικαιούχοι: 4
8	ΑΓΡΟΤΙΚΗ (ΠΕΙΡΑΙΩΣ)	GR4304303110002.	6/3/2013 10:58	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΤΡΑΠΕΖ/ΤΙΩΝ	2.000,00	500,00	Συνδικαιούχοι: 4
9	ΑΓΡΟΤΙΚΗ (ΠΕΙΡΑΙΩΣ)	GR4304303110002.	19/3/2013 0:00	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΤΡΑΠΕΖ/ΤΙΩΝ	730,34	182,59	Συνδικαιούχοι: 4
10	ΑΓΡΟΤΙΚΗ (ΠΕΙΡΑΙΩΣ)	GR4304303110002.	19/3/2013 10:34	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΤΡΑΠΕΖ/ΤΙΩΝ	15.600,00	3.900,00	Συνδικαιούχοι: 4
11	ΑΓΡΟΤΙΚΗ (ΠΕΙΡΑΙΩΣ)	GR4304303110002.	19/6/2013 12:17	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΤΡΑΠΕΖ/ΤΙΩΝ	4.969,25	1.242,31	Συνδικαιούχοι: 4
22	EUROBANK	GR5402604140000.	27/8/2013 14:25	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗΤΩΝ	20.000,00	6.666,67	Συνδικαιούχοι: 3
23	EUROBANK	GR5402604140000.	9/9/2013 12:08	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗΤΩΝ	1.245,00	415,00	Συνδικαιούχοι: 3
28	EUROBANK	GR5402604140000.	18/10/2013 9:56	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗΤΩΝ	22.000,00	7.333,33	Συνδικαιούχοι: 3
29	EUROBANK	GR5402604140000.	27/11/2013 13:29	ΠΟΛΛΑΠΛΗ ΚΤΘ ΕΠ/ΓΩΝ EUROBANK	59.195,53	19.731,84	Συνδικαιούχοι: 3
32	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	GR5001712110006.	23/12/2013 0:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗΤΩΝ	8.000,00	2.000,00	Συνδικαιούχοι: 4
33	EUROBANK	GR5402604140000.	27/12/2013 13:45	ΠΟΛΛΑΠΛΗ ΚΤΘ ΕΠ/ΓΩΝ EUROBANK	114.173,96	38.057,99	Συνδικαιούχοι: 3
34	ΠΕΙΡΑΙΩΣ	GR5001712110006.	23/12/2013 0:00	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗΤΩΝ	10.000,00	2.500,00	Συνδικαιούχοι: 4
ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΩΤΟΓΕΝΩΝ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ 2013					282.473,08	88.669,48	

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί ή άλλως να μεταρρυθμιστεί η προαναφερθείσα πράξη, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Μη νόμιμη εφαρμογή των περί προσαύξησης περιουσίας διατάξεων λόγω δήθεν απόκτησης εισοδημάτων από άγνωστη πηγή. Αντιστροφή του βάρους απόδειξης. Εσφαλμένη εκτίμηση των ποσών συνολικού ύψους 88.669,48€ ως προσαύξηση περιουσίας διότι τυπικά υπήρξε δικαιούχος τούτων ως κατατεθειμένων σε τραπεζικό λογαριασμό του, ενώ οι πραγματικοί δικαιούχοι ήταν τρίτα πρόσωπα, τα οποία εισέπρατταν ακολούθως ποσά άνευ εκ μέρους του παρακράτησης αυτών και εξ αυτού μη νόμιμη απόδειξη και έλλειψη αιτιολογίας.
2. Εσφαλμένος, αυθαίρετος και αναιτιολόγητος ο καθορισμός του συντελεστή καθαρών κερδών (Σ.Κ.Κ.) στο ανώτατο ποσοστό 20% της γενικής κατηγορίας άσκησης γεωργικών δραστηριοτήτων και όχι στο κατώτατο, ήτοι 10%, ενώ σε κάθε περίπτωση έπρεπε να εφαρμοστεί ο ειδικότερος συντελεστής 8% για σποροπαραγωγή και ανθοπαραγωγή.

Ως προς τον 1^ο προβαλλόμενο ισχυρισμό

Επειδή, με το 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 το άρθρο 28 παρ. 2 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «*Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου*».

Επειδή, με το άρθρο 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 διοικητική πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως, τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοσή της οργάνου. Όταν την έκδοση της διοικητικής πράξης ζητά ο ενδιαφερόμενος, αυτός οφείλει να υποβάλει τα δικαιολογητικά που καθορίζουν οι σχετικές διατάξεις, εκτός αν τα στοιχεία αυτά υπάρχουν στην αρμόδια για την έκδοση της πράξης διοικητική αρχή*».

Επειδή, η αιτιολογία είναι επαρκής όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου II, σελ. 144). Η αιτιολογία είναι ειδική, όταν δεν είναι γενική και αόριστη, αλλά αναφέρεται σε συγκεκριμένα δεδομένα συγκεκριμένης υπόθεσης, αφού μάλιστα εξεταστούν όλα τα δεδομένα της συγκεκριμένης υπόθεσης (Ι. Κατράς, Ερμηνεία Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, σελ. 321).

Επειδή, στο άρθρο 14 παρ. 1 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «*Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας*».

Επειδή, με το άρθρο 48 παρ. 3 του ν.2238/94, έτσι όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν.3888/10, για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 – 31/12/2013, 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, με την ΠΟΛ. 1095/2011 παρασχέθηκαν οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010 και διευκρινίστηκε ότι 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. 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. 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. 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. 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. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών, απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται τα πραγματικά στοιχεία, όπως αναφέρονται παραπάνω, και επίσης να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων, που αποτελούν ή όχι τεκμήρια απόκτησης περιουσιακών στοιχείων όπως ορίζεται από τις διατάξεις των άρθρων 17 και 18 του Κ.Φ.Ε..

Επειδή, με το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας και της Διεύθυνσης Ελέγχων της Γ.Γ.Δ.Ε. παρασχέθηκαν

διευκρινήσεις σχετικές με θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας. Συγκεκριμένα, διευκρινίζεται ότι οι διατάξεις του άρθρου 39 του ν.4174/2013 αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. 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. Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς. Σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων.

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1175/2017 παρασχέθηκαν οδηγίες για την αντιμετώπιση θεμάτων ελέγχου προσαύξησης περιουσίας και διευκρινίστηκε ότι 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. Η 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. 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. Επίσης, ο χαρακτηρισμός μιας πίστωσης σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει ο ελεγχόμενος ως προερχόμενης ή σχετιζόμενης με ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα εξετάζεται ως πραγματικό γεγονός. Εφόσον αποδειχθεί ότι προέρχεται από ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα, δηλαδή προσδιορίζεται το είδος της παρασχεθείσας υπηρεσίας και ο λήπτης αυτής ή το πωληθέν αγαθό και ο αγοραστής αυτού, τότε φορολογείται, κατά περίπτωση, με τις οικείες διατάξεις του ν.2238/1994 (άρθρα 28 , 40 , 48 κ.λπ.) και υπόκειται σε τυχόν λοιπές φορολογίες (π.χ. ΦΠΑ), εάν δεν έχει ήδη φορολογηθεί.

Επειδή, με την υπ' αριθμ. 884/2016 απόφαση της επταμελούς σύνθεσης του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, η οποία απάντησε σε προδικαστικά ερωτήματα υποβληθέντα από το ΔΕΑ, κρίθηκε, μεταξύ άλλων, ότι 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 τραπεζικοί λογαριασμοί του. Κατ' ακολουθίαν, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 παρ. 1 περιπτ. α του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994 -ΚΦΕ) και, ήδη, εκείνη του άρθρου 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας - ΚΦΔ), 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. 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. 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, αλλά, πάντως, η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου 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 παράβασης φοροδιαφυγής, η τέλεση της οποίας μπορεί να προκύπτει 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. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων. Ειδικότερα, τέτοια στοιχεία έμμεσης απόδειξης (ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος) μπορούν να θεωρηθούν ότι συντρέχουν σε περίπτωση στην οποία τραπεζικός λογαριασμός του φορολογούμενου, μέσω του οποίου πραγματοποιείται έμβασμα, περιλαμβάνει μεγάλο ποσό το οποίο δεν καλύπτεται από τα (νομίμως φορολογηθέντα ή απαλλαχθέντα του φόρου) εισοδήματα που αυτός έχει δηλώσει στη φορολογική αρχή ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη πηγή ή αιτία. Περαιτέρω, το προαναφερόμενο, εμμέσως αποδεικνυόμενο, εισόδημα, ως άγνωστης πηγής ή αιτίας, λογίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα, κατ' εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 48 παρ. 3 (εδ. α') του ΚΦΕ, η οποία είναι, κατά τούτο, αρκούντως σαφής και προβλέψιμη στην εφαρμογή της, για το μέσο επιμελή φορολογούμενο, ο οποίος δεν θα μπορούσε να έχει τη δικαιολογημένη πεποίθηση ότι τέτοιο εισόδημά του μένει αφορολόγητο. Επομένως, κατά την αρκούντως σαφή και προβλέψιμη έννοια της διάταξης (του εδαφίου α') της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ (όπως η παράγραφος αυτή ίσχυε πριν από την προσθήκη σε αυτήν εδαφίου β' με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010), ερμηνευόμενης σε συνδυασμό, αφενός, με τις διατάξεις του άρθρου 66 (παρ. 1) του ίδιου νόμου και ήδη των άρθρων 14 (παρ. 1), 15 (παρ. 3) και 27 (παρ. 1) του ν. 4174/2013 και, αφετέρου, με τον κανόνα περί δυνατότητας έμμεσης απόδειξης ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος και αντίστοιχης φορολογικής παράβασης, ποσό τραπεζικού λογαριασμού και αντίστοιχου εμβάσματος μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα του δικαιούχου του λογαριασμού και χορηγήσαντος την εντολή διενέργειας του εμβάσματος, εφόσον δεν καλύπτεται από τα δηλωθέντα εισοδήματά του ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1033/21.02.2013, για τους κοινούς τραπεζικούς λογαριασμούς, το ποσό του εμβάσματος επιμερίζεται στους συνδικαιούχους καταρχήν ισομερώς και, εφόσον ο φορολογούμενος επικαλείται διαφορετική αναλογία, φέρει το βάρος της απόδειξης με κάθε νόμιμο μέσο.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1050/17.02.2014, 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, αναφορικά με την κατανομή κοινών λογαριασμών στους συνδικαιούχους διευκρινίζεται ότι στις περιπτώσεις αποστολών εμβασμάτων που πραγματοποιούνται από κοινούς λογαριασμούς πρέπει να γίνεται καταρχήν ισομερής επιμερισμός αυτών μεταξύ των συνδικαιούχων του λογαριασμού προέλευσης του εμβάσματος. 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 προσφεύγοντα 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 εμπειριστατωμένη (σχετ. διατάξεις άρθρων 28 και 64 ν.4174/2013).

Επειδή, εν προκειμένω, από τα διαλαμβανόμενα στην από 30/12/2019 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ προκύπτει ότι από την επεξεργασία των δεδομένων των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος σε συνδυασμό με τα στοιχεία του Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας (Α.Υ.Ο. 4105/2015), διαπιστώθηκαν εγγραφές/κινήσεις σε τραπεζικούς λογαριασμούς που προσδιορίστηκαν ως πρωτογενείς καταθέσεις, συνολικού ποσού 282.473,08€, τις οποίες ο έλεγχος συνεκτίμησε και κατόπιν επιμερισμού μεταξύ των συνδικαιούχων έκρινε ότι ο προσφεύγων απέκρυψε φορολογητέα ύλη, συνολικού ύψους 88.669,48€, που προέρχεται από την άσκηση ατομικής γεωργικής επιχείρησης.

Αναλυτικότερα, η ελεγκτική αρχή, βάσει των ευρημάτων του ελέγχου και των σχετικών υπομνημάτων του προσφεύγοντος που υποβλήθηκαν στο πλαίσιο του άρθρου 28 του ν.4172/2013 έκρινε ότι οι υπό κρίση πιστώσεις αφορούν καταθέσεις επιταγών, εκδόσεως τρίτης επιχείρησης προς άλλους αγρότες βαμβακοκαλλιεργητές. Ο προσφεύγων καλλιεργούσε για ίδιον όφελος τους αγρούς των τρίτων αγροτών ειδικού καθεστώτος αλλά στο όνομά τους, δίχως να υπάρχει η οιαδήποτε μισθωτική σχέση, με σκοπό να παρακάμψουν τα όρια των ποσοστώσεων και των καλλιεργητικών δικαιωμάτων που καθορίζονται από τους κανονισμούς Ευρωπαϊκής Ένωσης και συγχρόνως, οι τελευταίοι, ως αγρότες ειδικού καθεστώτος ΦΠΑ να απαλλάσσονται από την τήρηση βιβλίων και στοιχείων, να φορολογούνται με την αντικειμενική μέθοδο του άρθρου 42 ν.2238/1994, να εισπράττουν τα δικαιώματα ενίσχυσης βαμβακοκαλλιέργειας της Ε.Ε. και να

λαμβάνουν επιστροφή ΦΠΑ με βάση τα ληφθέντα τιμολόγια αγορών. Ειδικότερα, στον λογαριασμό EUROBANK GR5402604140000....., εντοπίστηκαν πιστώσεις που αντιστοιχούν σε κατατεθείσες επιταγές της επιχείρησης Α.Ε. (ΑΦΜ:), για την αγορά σοδειάς βάμβακος, που εκδόθηκαν σε διαταγή των εξής αγροτών ειδικού καθεστώτος: (ΑΦΜ:) ποσού 8.255,19€, (ΑΦΜ:) ποσού 3.940,00€, (ΑΦΜ:) ποσού 4.980,00€, (ΑΦΜ:) ποσού 9.393,99€, (ΑΦΜ:) ποσού 2.281,99€, (ΑΦΜ:) ποσού 12.643,20€, (ΑΦΜ:) ποσού 1.678,79€, (ΑΦΜ:) ποσού 11.380,39€, (ΑΦΜ:) ποσού 2.879,99€, (ΑΦΜ:) ποσού 1.761,99€, (ΑΦΜ:) ποσού 9.193,60€, (ΑΦΜ:) ποσού 17.748,80€, (ΑΦΜ:) ποσού 38.179,98€, (ΑΦΜ:) ποσού 11.369,99€, (ΑΦΜ:) ποσού 21.049,99€ και ποσού 16.631,60€. Οι προαναφερθείσες επιταγές κατατέθηκαν από τον προσφεύγοντα, ως τελευταίο οπισθογράφο, στον προαναφερθέντα τραπεζικό λογαριασμό του και αντιστοιχούν σε πιστώσεις με α/α 29 και 33. Τα εν λόγω ποσά διακρατήθηκαν από τον προσφεύγοντα και δεν επεστράφησαν στους αρχικούς δικαιούχους.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 144 παρ. 1 του Ν.2717/1999 (Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας): «Αντικείμενο απόδειξης είναι αμφισβητούμενα πραγματικά γεγονότα, τα οποία ασκούν ουσιώδη επιρροή στην έκβαση της δίκης».

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 147 του ανωτέρω Κώδικα: «1. Αποδεικτικά μέσα είναι: α. η αυτοψία, β. η πραγματογνωμοσύνη, γ. τα έγγραφα, δ. η ομολογία του ιδιώτη διαδίκου, ε. οι εξηγήσεις των διαδίκων, στ. οι μάρτυρες και ζ. τα δικαστικά τεκμήρια...».

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 148 του ανωτέρω Κώδικα: «Το δικαστήριο χρησιμοποιεί τα αποδεικτικά μέσα κατά την κρίση του και τα εκτιμά ελευθέρως, αυτοτελώς ή σε συνδυασμό μεταξύ τους, εκτός αν ειδική διάταξη νόμου ορίζει διαφορετικά».

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 169 του ανωτέρω Κώδικα: «1. Δημόσια είναι τα έγγραφα τα οποία έχουν συνταχθεί από δημόσιο όργανο 2. Ιδιωτικά είναι όλα τα έγγραφα τα οποία δεν είναι δημόσια. Τα ιδιωτικά έγγραφα πρέπει πάντως να φέρουν την υπογραφή του συντάκτη ή, αν δηλώνεται αδυναμία υπογραφής, άλλο σημείο το οποίο τίθεται από το συντάκτη. Στην τελευταία αυτήν περίπτωση, το έγγραφο πρέπει να επικυρώνεται από συμβολαιογράφο ή άλλη δημόσια αρχή, οι οποίοι και βεβαιώνουν συγχρόνως ότι ο εκδότης δήλωσε αδυναμία υπογραφής».

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 171 του ανωτέρω Κώδικα: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά 2. Η χρονολογία των ιδιωτικών εγγράφων καθίσταται βέβαιη για τους τρίτους μόνο όταν αυτά θεωρηθούν από συμβολαιογράφο ή από άλλον αρμόδιο κατά το νόμο δημόσιο υπάλληλο. Αλλιώς, ως βέβαιη χρονολογία τους θεωρείται εκείνη του θανάτου ενός από αυτούς που τα έχουν υπογράψει ή η χρονολογία του δημόσιου εγγράφου στο οποίο τυχόν μνημονεύεται κατά τα ουσιώδη μέρη το περιεχόμενό τους ή εκείνη της επέλευσης γεγονότος που καθιστά κατ' ανάλογο τρόπο αναμφισβήτητη τη χρονολογία τους. 3. Κατά τα λοιπά το περιεχόμενο των δημόσιων εγγράφων, καθώς και όλο το περιεχόμενο των ιδιωτικών, εκτιμάται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 148. 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη...».

Επειδή, σύμφωνα με την νομολογία (ΣτΕ 446/2003, ΣτΕ 5980/1996, ΣτΕ 1984/1993), μαρτυρίες υπό την μορφή υπευθύνων δηλώσεων του ν.1599/1986 καθώς και ένορκες βεβαιώσεις ενώπιον συμβολαιογράφου τρίτων προσώπων για πράγματα που ασκούν ουσιώδη επιρροή στην έκβαση της δίκης που διεξάγεται ενώπιον διοικητικού δικαστηρίου δεν αποτελούν νόμιμα αποδεικτικά μέσα και δεν επιτρέπεται να ληφθούν νομίμως υπόψη, ούτε για τη συναγωγή δικαστικών τεκμηρίων, διότι δεν τηρήθηκαν οι απαιτούμενες από τον ΚΦΔ διατυπώσεις για την εγκυρότητά τους γιατί αποτελούν μαρτυρίες που λήφθηκαν κατά παράβαση των άρθρων 152 επ. του ΚΦΔ. Σε περίπτωση όμως που η εν λόγω υπεύθυνη δήλωση δεν έχει ληφθεί για να προσκομιστούν ενώπιον του διοικητικού δικαστηρίου αλλά έχει ληφθεί κατά διοικητική διαδικασία ή αναφέρεται κατά περιεχόμενο στην έκθεση ελέγχου δεν υπόκειται στον πιο πάνω περιορισμό.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι τυπικά υπήρξε δικαιούχος των κατατεθειμένων σε τραπεζικό λογαριασμό του ποσών, ενώ οι πραγματικοί δικαιούχοι ήταν τρίτα πρόσωπα, που εισέπρατταν ακολούθως ποσά χωρίς ο ίδιος να παρακρατεί μέρος ή το σύνολο αυτών. Ο ισχυρισμός όμως αυτός προβάλλεται αναπόδεικτα διότι ο προσφεύγων ουδέν στοιχείο προσκόμισε από το οποίο να προκύπτει ότι κατ' εντολή του αποδόθηκε το προϊόν των επιταγών στους αρχικούς δικαιούχους.

Επιπλέον, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι είχε συνεκμετάλλευση των αγρών με τους προαναφερθέντες αγρότες ειδικού καθεστώτος, εν είδει άτυπου συνεταιρισμού, προκειμένου να πετυχαίνουν καλύτερες τιμές διάθεσης αλλά και προμήθειας αγροτικών εφοδίων. Προς επίρρωση του ισχυρισμού προσκομίζει υπεύθυνες δηλώσεις των και ότι καλλιεργούσαν τους αγρούς τους σε συνεργασία με τον προσφεύγοντα, χωρίς ωστόσο να προσδιορίζονται τα όρια της συνεργασίας αυτής. Οι υπεύθυνες δηλώσεις δεν έχουν αποδεικτική

ισχύ, σύμφωνα με τα προαναφερθέντα, ενώ ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στοιχεία από τα οποία να προκύπτουν οι σχέσεις του με τους αγρότες ειδικού καθεστώτος ΦΠΑ, όπως ενδεικτικά θα αποτελούσαν μεταφορές χρηματικών ποσών μέσω τραπεζικών λογαριασμών στα ανωτέρω φυσικά πρόσωπα, ιδιωτικά συμφωνητικά με βέβαιη χρονολογία για τον ορισμό του πλαισίου συνεργασίας, φορολογικά στοιχεία στα οποία να εμφανίζονται οι ανωτέρω ως λήπτες των αγροτικών εφοδίων κ.α..

Επειδή, ο προσφεύγων ουδένα ισχυρισμό προέβαλε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή για τις πρωτογενείς καταθέσεις με α/α 1, 3, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 22, 23, 28, 32 και 34.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα για εσφαλμένη κρίση του ελέγχου περί προσαύξησης περιουσίας, απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Ως προς τον 2^ο προβαλλόμενο ισχυρισμό

Επειδή, με το άρθρο 40 του ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «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.».

Επειδή, με το άρθρο 41 του ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «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. 2. Αν το καθαρό εισόδημα δεν μπορεί να προσδιοριστεί λογιστικώς, αυτό προσδιορίζεται τεκμαρτώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά κλάδο εκμεταλλεύσεων, συντελεστές καθαρού εισοδήματος. Ως ακαθόριστο εισόδημα λαμβάνεται η αξία των παραγόμενων προϊόντων. Για την εξεύρεση της αξίας τους τα προϊόντα αποτιμώνται σε ευρώ, με βάση τη μέση τιμή χονδρικής πώλησης τους στο χρόνο και στον τόπο της παραγωγής τους. Σε αυτά τα ακαθάριστα έσοδα δεν συμπεριλαμβάνονται τα ακόλουθα ποσά εσόδων: α) Οι τόκοι από συναλλακτικές πράξεις. β) Η αυτόματη υπερτίμηση κεφαλαίου της επιχείρησης. γ) Τα ποσά που έχουν εισπραχθεί από επισφαλείς απαιτήσεις που έχουν αποσβεσθεί, εφόσον είχαν γίνει δεκτές από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό του φορολογούμενου εισοδήματος. δ) Τα ποσά που έχουν εισπραχθεί από φόρους, τέλη και εισφορές της επιχείρησης, εφόσον είχαν καταβληθεί αχρεωστήτως και είχαν γίνει δεκτά από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό του φορολογούμενου εισοδήματος. Τα ποσά των πιο πάνω περιπτώσεων α' έως δ' προστίθενται στο καθαρό εισόδημα της επιχείρησης, το οποίο προκύπτει από την εφαρμογή του συντελεστή καθαρού εισοδήματος. 3. Για κάθε κλάδο γεωργικών εκμεταλλεύσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού εισοδήματος, ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα. Οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού εισοδήματος

περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα, ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως...».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1039/2000 κοινοποιήθηκε με τη μορφή διοικητικής κωδικοποίησης (μεταξύ άλλων) πίνακας συντελεστών καθαρού εισοδήματος γεωργικών επιχειρήσεων που εφαρμόζονται στο ακαθάριστο εισόδημά τους με την αναγραφή του ορθού μοναδικού συντελεστή καθαρού κέρδους (Μ.Σ.Κ.Κ.) των διαφόρων επιχειρήσεων και διευκρινίστηκε ότι εφαρμόζεται στο εισόδημα των σποροπαραγωγών συντελεστής 5% – 8% (άρθρο 9 Ν.Δ.4535/66), των ανθοπαραγωγών εφόσον αυτοί διαθέτουν την παραγωγή τους μέσω ανθαγορών συντελεστής 8% ενώ για τις λοιπές φυτικές παραγωγές συντελεστής 10% - 20% (σχετ. υπουργικές αποφάσεις Ε.14245/ΠΟΛ.313/31.10.1986, 1026761/192/0012/ΠΟΛ.1063/24.2.1989 και 1092052/1645/Α0012/ΠΟΛ.1267/18.12.1990).

Επειδή, με το άρθρο 42 του ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «1. Ως καθαρό γεωργικό εισόδημα, από οποιαδήποτε γεωργική δραστηριότητα, στην περίπτωση που δεν τηρούνται βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. θεωρείται η πρόσσοδος 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 Γεωργίας και Οικονομικών καθορίζονται: α) Τα προσδιοριστικά στοιχεία που διαμορφώνουν την πρόσσοδο από το έδαφος, αφού συνεκτιμηθούν η συνολική έκταση, το σχήμα, η τοπογραφική κατάσταση όπως κλίση και γενικά τα στοιχεία τα οποία καθορίζουν τη φυσική του παραγωγικότητα, όπως σύσταση εδάφους, γονιμότητα. β) Τα στοιχεία που προσδιορίζουν την πρόσσοδο από την εργασία, αφού συνεκτιμηθούν ο χρόνος απασχόλησης, η ηλικία, το φύλο, η ίδια ή ξένη απασχόληση γ) Τα στοιχεία που προσδιορίζουν την πρόσσοδο από το κεφάλαιο, αφού συνεκτιμηθούν το μέγεθος, η μορφή αυτού, όπως έγγειες βελτιώσεις, γεωργικές κατασκευές μηχανές, μόνιμες φυτείες. δ) Η μέθοδος υπολογισμού των βασικών αυτών συντελεστών παραγωγής της γεωργικής εκμετάλλευσης. ε) Κάθε άλλη λεπτομέρεια αναγκαία για την εφαρμογή της παραγράφου αυτής. 2. Ο προσδιορισμός του καθαρού γεωργικού εισοδήματος, για κάθε ημερολογιακό έτος, με αντικειμενική μέθοδο, γίνεται με την ακόλουθη διαδικασία:... Έργο της επιτροπής είναι η κατάρτιση πινάκων, που περιλαμβάνουν εκτιμήσεις του καθαρού γεωργικού εισοδήματος της παραγράφου 1, για όλα τα γεωργικά προϊόντα που παράγονται στην ελληνική επικράτεια, καθώς και εκτιμήσεις του αντιπροσωπευτικού ενοικίου, ανά στρέμμα ενοικιαζόμενης γεωργικής γης. Οι πιο πάνω εκτιμήσεις εξειδικεύονται κατά νομό, ζώνη καλλιεργούμενης έκτασης (πεδινή - ορεινή - ημιορεινή) και δυνατότητα άρδευσης ή όποια άλλη διάκριση κρίνεται αναγκαία, λαμβάνοντας υπόψη ειδικούς συντελεστές, όπως συντελεστές ζώνης

καλλιεργούμενης έκτασης, συντελεστές αρδευσιμότητας και όποιο άλλο στοιχείο κρίνεται πρόσφορο από την επιτροπή με βάση δεδομένα προηγούμενων ετών, δεκτικά αξιολόγησης. Η επιτροπή (ΕΑΠΓΕ) καταρτίζει οριστικούς πίνακες, μέχρι τέλος Ιανουαρίου κάθε έτους, αφού συνεκτιμήσει ανάλογους πίνακες, οι οποίοι έχουν καταρτισθεί από τις νομαρχιακές επιτροπές της επόμενης παραγράφου. 3. Σε κάθε νομαρχία, στη Διεύθυνση Επιθεώρησης και Συντονισμού Δ.Ο.Υ., συνιστάται επιτροπή... Οι πίνακες αυτοί καταρτίζονται, με ευθύνη των Διευθύνσεων Γεωργίας, από διαθέσιμα λογιστικά στοιχεία γεωργικών εκμεταλλεύσεων, για όλα τα παραγόμενα γεωργικά προϊόντα του νομού, με βάση τις καθιερωμένες γεωργοοικονομικές μεθόδους και προσκομίζονται στην επιτροπή μέχρι 15 Δεκεμβρίου κάθε έτους. Με ευθύνη του προέδρου της επιτροπής, οι οριστικοποιημένοι πίνακες αποστέλλονται μέχρι 31 Δεκεμβρίου του ίδιου έτους στην επιτροπή της παραγράφου 2... 5. Αν από τα τηρούμενα βιβλία ή στοιχεία του Κ.Β.Σ., από τα οποία δεν εξάγεται λογιστικό αποτέλεσμα, προκύπτει καθαρό γεωργικό εισόδημα, διαφορετικό από αυτό που προσδιορίζεται με την αντικειμενική μέθοδο, λαμβάνεται υπόψη για τη φορολογία εισοδήματος το κατά περίπτωση προκύπτον μεγαλύτερο εισόδημα.».

Επειδή, με το άρθρο 43 του ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «1. Από το καθαρό γεωργικό εισόδημα, που προσδιορίζεται με την αντικειμενική μέθοδο του άρθρου 42, εκπίπτουν: α) Το ποσό του καταβαλλόμενου ενοικίου για εκμίσθωση της γεωργικής γης. β) Ποσό ίσο με το είκοσι πέντε τοις εκατό (25%), της δαπάνης αγοράς καινούργιου πάγιου εξοπλισμού, που χρησιμοποιείται αποκλειστικά για την κάλυψη αναγκών της γεωργικής εκμετάλλευσης, εφάπαξ κατά το χρόνο πραγματοποίησης της δαπάνης, χωρίς δυνατότητα έκπτωσης αυτής, ολικά ή μερικά, σε επόμενες χρήσεις...».

Επειδή, με το άρθρο 44 του ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «1. Από το καθαρό γεωργικό εισόδημα των κατά κύριο επάγγελμα αγροτών, φυσικών προσώπων, απαλλάσσεται του φόρου ποσό χιλίων πεντακοσίων (1.500) ευρώ...».

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθ./2014 υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων οικ. έτους 2014 και τα εκδοθέντα τιμολόγια πώλησης, οι πωληθείσες φυτικές παραγωγές του προσφεύγοντος περιλαμβάνουν βαμβάκι, αραβόσιτο και σκληρό σιτάρι και όχι σποροκαλλιέργειες. Επιπλέον, τα ακαθάριστα έσοδά του βάσει των βιβλίων του (απλογραφικών) ανέρχονται σε ύψος 124.224,80€, το δε καθαρό εισόδημα γεωργικής επιχείρησης με βάση τα βιβλία και στοιχεία (Ε1 κωδ. 461) προσδιορίστηκε (βάσει δήλωσης) στο ποσό των 16.277,14€, δη σε ποσοστό καθαρού κέρδους 13,10%, ήτοι εντός των ορίων 10% - 20% που ορίζονται από την κείμενη νομοθεσία. Ωστόσο, το εισόδημα της γεωργικής επιχείρησης του προσφεύγοντος με το αντικειμενικό σύστημα του άρθρου 42 του ν.2238/1994 υπολογίστηκε, βάσει δήλωσης, στο ποσό των 19.099,43€ το οποίο και υπήχθη σε φορολογία κατ' εφαρμογή της παραγράφου 5 του ανωτέρω άρθρου.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, όπως προαναφέρθηκε, με την έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος διαπιστώθηκαν εγγραφές/κινήσεις σε τραπεζικούς λογαριασμούς που

προσδιορίστηκαν ως πρωτογενείς καταθέσεις, συνολικού ποσού 282.473,08€. Κατόπιν επιμερισμού των εν λόγω πιστώσεων στους συνδικαιούχους των λογαριασμών, ο έλεγχος έκρινε ότι ο προσφεύγων απέκρυψε φορολογητέα ύλη, συνολικού ύψους 88.669,48€, που προέρχεται από την άσκηση ατομικής γεωργικής επιχείρησης. Με την προσθήκη του ανωτέρω ποσού στα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντος βάσει των βιβλίων του αυτά ανήλθαν σε 212.894,28€. Η ελεγκτική αρχή εφάρμοσε ΣΚΚ 20% επί του προαναφερθέντος ποσού και προσδιόρισε το καθαρό εισόδημα από την άσκηση ατομικής γεωργικής επιχείρησης στο ποσό των 42.578,85€, μεγαλύτερο του ποσού που προσδιορίστηκε με την αντικειμενική μέθοδο του άρθρου 42 του ν.2238/1994. Ωστόσο, η εφαρμογή του ανώτατου συντελεστή καθαρού κέρδους από την ελεγκτική αρχή, δεδομένου ότι από τις υπουργικές αποφάσεις ορίζεται κατώτατο όριο 10% και ανώτατο 20%, στερείται αιτιολογίας και τεκμηρίωσης.

Επειδή, το ποσοστό κέρδους, όπως αυτό προκύπτει από τα δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων και μεταφέρθηκε στην υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος του προσφεύγοντος, για το οικ. έτος 2014, ανέρχεται σε 13,10%. Ελλείπει στοιχείων που να αιτιολογούν μικρότερο ή μεγαλύτερο συντελεστή ποσοστού κέρδους και εφόσον κυμαίνεται εντός των ορίων 10% - 20%, που ορίζονται από την ΠΟΛ.1039/2000, επιλέγεται δια της παρούσας απόφασης ο ίδιος συντελεστής για τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος από τη γεωργική επιχείρηση του προσφεύγοντος, με βάση τα βιβλία και τα στοιχεία αλλά και την διαπιστωθείσα από τον έλεγχο αποκρυβείσα ύλη.

Κατά συνέπεια, ο επιμέρους ισχυρισμός περί εφαρμογής συντελεστή 8% που αντιστοιχεί σε σποροπαγωγούς απορρίπτεται ως αβάσιμος, ενώ ο έτερος ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί αυθαίρετης και ανατιολόγητης εφαρμογής του ανώτατου ΣΚΚ 20%, προβάλλεται βάσιμα, γίνεται αποδεκτός και αναπροσαρμόζεται σε ποσοστό 13,10%.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, λαμβάνοντας υπόψη την απαλλαγή του άρθρου 44 ν.2238/1994 ποσού 1.500,00€, διά της παρούσας απόφασης, το φορολογητέο εισόδημα από την άσκηση ατομικής γεωργικής επιχείρησης, για το οικ. έτος 2014 προσδιορίζεται ως ακολούθως:

	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Ακαθάριστα έσοδα	124.224,80	212.894,28	212.894,28
Συντελεστής καθαρού κέρδους	13,10%	20,00%	13,10%
Καθαρό εισόδημα γεωργικής επιχ. με βάση βιβλία & στοιχεία	16.277,14	42.578,85	27.889,15
Εισόδημα γεωργικής επιχείρησης με αντικειμενικό σύστημα	19.099,43	19.099,43	19.099,43
Εισόδημα γεωργικής επιχείρησης που τελικώς υπάγεται σε φορολογία	19.099,43	42.578,85	27.889,15
Μείον εκπτώσεις άρθρου 43 ν.2238/1994 (ενοίκια για μίσθωση γης)	12.800,12		
Μείον απαλλαγές άρθρου 44 ν.2238/1994	1.500,00	1.500,00	1.500,00
Φορολογητέο εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις	4.799,31	41.078,85	26.389,03

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

την μερική αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ./28.01.2020 ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ: και συγκεκριμένα την τροποποίηση της υπ' αριθ./30.12.2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ.

Υπ' αριθ./30.12.2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου
εισοδήματος
οικ. έτους 2014

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Φορολογητέο εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις	41.078,85 €	26.389,03 €	-14.689,82 €
Διαφορά φόρου που αναλογεί	12.323,84 €	4.383,45 €	-7.940,39 €
Πρόστιμο άρθρου 58 & Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013	12.639,60 €	4.495,67 €	-8.143,93 €
Διαφορά εισφοράς Αλληλεγγύης	821,57 €	528,15 €	-293,42 €
Σύνολο φόρου για καταβολή	25.785,04 €	9.407,27 €	-16.377,77 €

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 Δ/ΝΣΗΣ 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.