



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 25-05-2023

Αριθμός απόφασης:1056

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 546 39 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

E-Mail:ded.thess@aade.gr

Url:www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1.Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 ΦΕΚ Α΄ 206) εφεξής ΚΦΔ.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β΄ 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β΄ 1440/27-07-2017).

δ.Την με αριθμό Α 1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «*Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ*» (ΦΕΚ Β΄ 6009).

2.Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3.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*».

4.Την από και με αριθμό πρωτ..... **ενδικοφανή προσφυγή** του με **ΑΦΜ:**....., κατοίκου, ΤΚ, κατά:

α)της υπ'αριθμ.-/.....-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και

β)της υπ'αριθμ.-/.....-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

.....,

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,

5.το από03-2023 πρόσθετο υπόμνημα του προσφεύγοντος.

6. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις,των οποίων ζητείται η ακύρωση ή η τροποποίηση,

7. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ.....

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτ..... ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ:....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ.-/.....-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ποσό κύριου φόρου ύψους 27.937,14€, πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ύψους 13.968,57€ πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης 5.746,16€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 47.651,87€.

Με την υπ' αριθμ.-/.....-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ποσό κύριου φόρου ύψους 396,83€, πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ύψους 198,42€ πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης 39,69€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 634,94€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί του πορίσματος της από12-2022 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος Ν.4172/2013 της Δ.Ο.Υ., κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε, δυνάμει της υπ' αριθμ.....-/.....-2022 εντολής του Προϊσταμένου της.

Ειδικότερα, με αφορμή το με αρ. πρωτ.-/2017 έγγραφο της Αρχής του άρ. 7 του Ν.3691/2008, σχετικά με τη συναλλακτική δραστηριότητα κατά το χρονικό διάστημα από 01-01-2016 έως 09-02-2017 σε λογαριασμό που τηρεί ο προσφεύγων στην τράπεζα, εκδόθηκε η ανωτέρω εντολή ελέγχου φορολογίας εισοδήματος περιόδου από 01-01-2016 έως 23-06-2017, σε εκτέλεση της οποίας ο έλεγχος προέβη σε επεξεργασία των κινήσεων τραπεζικών λογαριασμών, όπως προέκυψαν από το Σύστημα Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών. Για τα δεδομένα της επεξεργασίας και συγκεκριμένα για πιστώσεις συνολικής αξίας 199.103€ το φορολογικό έτος 2016 και 38.385,68€ την περίοδο από 01-01-2017 έως 23-06-2017, ζητήθηκαν εξηγήσεις από τον προσφεύγοντα με το με αρ. πρωτ.-/.....-12-2022 έγγραφο. Ο προσφεύγων απάντησε με το με αρ. πρωτ. .../...-12-2022 ενημερωτικό σημείωμα, βάσει του οποίου ο έλεγχος αποδέχθηκε την αιτιολογία για κατάθεση αξίας 33.900€ στις 29-12-2016, ώστε οι πρωτογενείς καταθέσεις για το φορολογικό έτος 2016 προσδιορίστηκαν στο ύψος των 165.203,00€. Εν συνεχεία, κατόπιν σύγκρισης με τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα, ο έλεγχος έκρινε ότι το σύνολο των πιστώσεων της περιόδου 2017 δικαιολογούνται από τα ακαθάριστα έσοδα, ενώ οι πιστώσεις του φορολογικού έτους 2016 που δεν δικαιολογούνται προσδιορίστηκαν στο ύψος των 83.765,01€. Επιπλέον, κατόπιν της ίδιας ως

άνω εντολής διενεργήθηκε έλεγχος σύμφωνα με την Α 1293/23-07-2019 απόφαση της ΑΑΔΕ, από τον οποίο διαπιστώθηκε ότι δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, δαπάνες ύψους 2.099,99€ για το 2017, για τις οποίες δεν τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου φορολογικά στοιχεία, και δαπάνες που δεν πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης αλλά αποτελούν προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες, ύψους 2.387,01€ για το φορολογικό έτος 2016 και 703,81€ για την περίοδο από 01-01-2017 έως 23-06-2017. Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων, ο έλεγχος επέδωσε στον προσφεύγοντα το με αριθμό/.....-12-2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου του άρθρου 28 του ΚΦΔ, με το οποίο κλήθηκε να υποβάλλει τις απόψεις του εντός είκοσι ημερών από την επίδοση. Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε με το με αρ. πρωτ.-/.....-12-2022 απαντητικό έγγραφο, με το οποίο δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου φορολογικά στοιχεία-έγγραφα για την αιτιολόγηση των πρωτογενών πιστώσεων, ενώ, ως προς τις δαπάνες που δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση, ο έλεγχος δέχθηκε τις εξηγήσεις του προσφεύγοντος για δαπάνες ύψους 1.047,50€ για το φορολογικό έτος 2016 και 999,99€ για το 2017, ώστε οι δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση ανήλθαν στο ποσό των 1.339,51€ για το έτος 2016 και στο ποσό των 1.803,81€ για το 2017. Κατόπιν αυτών, εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τον ισχυρισμό ότι τα ποσά που ο έλεγχος χαρακτήρισε ως «πρωτογενείς καταθέσεις» είναι χρήματα από το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο του των προηγούμενων ετών πριν από τα ελεγχόμενα έτη. Συγκεκριμένα, αντικείμενο εργασιών του είναι το λιανικό εμπόριο τροφίμων, ποτών και καπνού ως παραγωγού-πωλητή σε υπαίθριους πάγκους και λαϊκές αγορές. Μέχρι και τον Σεπτέμβριο του 2010, το καθαρό γεωργικό εισόδημά του υπολογίζονταν με τεκμαρτό τρόπο, με αντικειμενικά κριτήρια βάσει των καλλιεργούμενων στρεμμάτων, ενώ στην πραγματικότητα το καθαρό γεωργικό του εισόδημα ήταν μεγαλύτερο. Για τον λόγο αυτό, αδυνατεί αντικειμενικά να προσκομίσει πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου βάσει των φορολογικών του δηλώσεων, προκειμένου να αποδείξει τα πραγματικά του εισοδήματα και ότι οι υπό κρίση πιστώσεις προέρχονται από το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο του. Ασκεί το επάγγελμα του αγρότη από το έτος 1980 και τα χρήματα που αποκόμιζε από την εργασία του, τα αποταμίευε και τα φύλαγε στο σπίτι. Αδυνατεί να προσδιορίσει με απόλυτη ορθότητα και ακρίβεια ποιων προηγούμενων οικονομικών ετών πριν τα ελεγχόμενα έτη αφορά το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο, το οποίο είχε προς φύλαξη στην οικία του και κατέθεσε εκ των υστέρων στην τράπεζα. Επιπλέον, όλα τα χρόνια ήταν φιλοξενούμενος του πατέρα του, ο οποίος του παρείχε διαμονή και διατροφή δωρεάν. Ενδεικτικά, για την απόδειξη ότι οι υπό κρίση πιστώσεις προέρχονται από πραγματικά εισοδήματα που φύλαγε στο σπίτι του και κατέθεσε στην τράπεζα κατά το έτος 2016, ο προσφεύγων προσκομίζει :

α) ενδεικτική ανάλωση κεφαλαίου ετών 2001-2018, βάσει των φορολογικών δηλώσεων και βάσει του από 22-03-2023 μηνύματος ηλεκτρονικής αλληλογραφίας σχετικά με τις αποζημιώσεις που έλαβε ο προσφεύγων από τον ΕΛΓΑ, β)τα υπ'αριθμ./20-12-06,/31-08-2006 και/30-11-2006 τιμολόγια αγοράς μήλων αξίας 9.700€, 3.007€ και 19.400€ αντίστοιχα, γ) πίνακα απόδοσης εκμετάλλευσης καθαρών κερδών για το έτος 2007 με βάση πίνακα γεωπόνου μελετητή, σύμφωνα με τον οποίο τα καθαρά κέρδη αντιστοιχούν σε 106.058,31€, ενώ, στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος το εισόδημα του προσφεύγοντος με το αντικειμενικό σύστημα υπολογίστηκε στο ύψος των 8.961,34€, δ)την υπ'αριθμ./09-11-2022 βεβαίωση του Οργανισμού Ελέγχου και Πιστοποίησης Βιολογικών προϊόντων ότι ο προσφεύγων είναι βιοκαλλιεργητής και, σύμφωνα με τον προσφεύγοντα, οι βιοκαλλιεργητές έχουν μεγαλύτερο εισόδημα σε σχέση με αυτό των αγροτών που δεν είναι βιοκαλλιεργητές, ε) δήλωση καλλιέργειας

ΕΛ.ΓΑ. έτους 2011, σύμφωνα με την οποία, η συνολική ασφαλιζόμενη αξία στον ΕΛΓΑ για τα στρέμματα του προσφεύγοντος είναι πολύ μεγαλύτερη από την τιμή που προσδιορίζεται το εισόδημα ανά στρέμμα με βάση το αντικειμενικό σύστημα.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ.: «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 αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα. 2.....α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις δηλώσεις και τα λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, καθώς και τα έγγραφα και τις πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικής έγγραφης πρόσκλησης της Φορολογικής Διοίκησης, σύμφωνα με το άρθρο 14...»

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

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013:«4. Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.»

Επειδή, στην παράγραφο 4 του άρθρου 29 του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι : «Το εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 4 του άρθρου 21 φορολογείται με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%).»

Επειδή, στο άρθρο 39 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι :«Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.»

Επειδή, περαιτέρω, με την ΔΕΑΦ Α΄ 1144110 ΕΞ 2015/05-11-2015 δόθηκαν διευκρινήσεις από το Β΄ Τμήμα της Διεύθυνσης Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών σχετικά με θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας. Συγκεκριμένα, μεταξύ άλλων, αναφέρονται τα εξής: «Απαντώντας σε προφορικά και γραπτά ερωτήματα περί της

ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

B' Προσαύξηση περιουσίας

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της [παρ. 4 του άρθ. 21](#) του ΚΦΕ, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

2. Επιπλέον, με τις διατάξεις του [άρθρου 39](#) του ΚΦΔ ορίζεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την [παράγραφο 4 του άρθρου 21](#) του ΚΦΕ, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

3. Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, όπως οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, τραπεζικές καταθέσεις και πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια, ομόλογα, αμοιβαία κεφάλαια κλπ.), η οποία δεν δικαιολογείται από τα εισοδήματα που δηλώνει ο φορολογούμενος. Η μεταβολή της σύνθεσης ή της διατήρησης της περιουσίας δεν σημαίνει απαραίτητα και την προσαύξησης της.

[...]

6. Για την δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας μέσω διάθεσης περιουσιακών στοιχείων ή μέσω απόκτησης εισοδημάτων που στο παρελθόν δεν υπήρχε η υποχρέωση της αναγραφής τους στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, είτε γιατί ήταν αφορολόγητα είτε γιατί φορολογούνταν με ειδικό τρόπο (πχ. τόκοι, πώληση εισηγμένων μετοχών), πρέπει να αποδεικνύονται με τα κατάλληλα νόμιμα δικαιολογητικά.

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

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, με την εγκύκλιο ΠΟΛ 1175/16-11-2017 παρασχέθηκαν πρόσθετες διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας, όπου μεταξύ άλλων επισημαίνονται τα εξής: «**2. Γενικά, επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα** της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, **εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.**

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

Επειδή, έχει κριθεί νομολογικά με την υπ' αριθ. 884/2016 απόφαση του ΣτΕ (Β' Τμήμα) ότι «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 [...] 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, 2442/2013, 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. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των

προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. 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 ακούοντως 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, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), [...]13. Επειδή, η ως άνω διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ, κατά το κρίσιμο, εν προκειμένω, σκέλος της, που αναφέρεται σε περιουσιακή προσαύξηση προερχόμενη «από άγνωστη [...] πηγή ή αιτία», έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται υπό την προϋπόθεση ότι η φορολογική διοίκηση δεν κατορθώνει να διαπιστώσει, κατά τρόπο ακούοντως τεκμηριωμένο και ασφαλή, τη συγκεκριμένη προέλευση της προσαύξησης (που, σε υπόθεση όπως η παρούσα, υπερβαίνει τα εισοδήματα που της έχει δηλώσει ο φορολογούμενος), παρά τη λήψη των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκάων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, συμπεριλαμβανόμενης, ιδίως, της κλήσης του φορολογούμενου για παροχή σχετικών πληροφοριών και στοιχείων, που, αν υποβληθούν, ελέγχονται ως προς την ακρίβεια και την επάρκειά τους.».

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ 1095/2011 «Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010»: «.....6. Συγκεκριμένα, απαιτείται να δοθεί ιδιαίτερη προσοχή στις υποθέσεις που ελέγχονται και για τις οποίες τα εισοδήματα παρελθόντων ετών ορισμένων κατηγοριών επιτηδευματιών, ή εν γένει φορολογουμένων, έχουν προσδιοριστεί τεκμαρτά, όπως επιχειρήσεις εκμετάλλευσης επιβατικών αυτοκινήτων δημόσιας χρήσης (ΤΑΧΙ), εκμετάλλευσης επιβατικών λεωφορείων των Κ.Τ.Ε.Λ., ή επιχειρήσεις για τις οποίες προβλεπόταν η επιβολή καταβαλλόμενου ετήσιου ποσού φόρου που αντιστοιχούσε σε ποσά εισοδήματος, όπως επιχειρήσεις εκμετάλλευσης φορτηγών αυτοκινήτων Δ.Χ., εκμετάλλευσης ενοικιαζομένων δωματίων και διαμερισμάτων, εκμετάλλευσης camping, πλανόδιων λιανοπωλητών και λιανοπωλητών σε κινητές λαϊκές αγορές κλπ., όπως προβλεπόταν με τις διατάξεις του άρθρου 33 του Κ.Φ.Ε. Στις υποθέσεις αυτές άλλα ήταν τα πραγματικά εισοδήματα και άλλα τα δηλούμενα, γεγονός που μπορεί να διαπιστωθεί, σε όσες περιπτώσεις οι εν λόγω φορολογούμενοι ήταν υποχρεωμένοι στην τήρηση βιβλίων και στοιχείων του Κ.Β.Σ., ή από άλλα στοιχεία, τιμολόγια κλπ., όταν δεν είναι υπόχρεοι τήρησης βιβλίων.....Κατά τον ίδιο τρόπο το καθαρό γεωργικό εισόδημα, στην περίπτωση που δεν τηρούνται βιβλία Γ' κατηγορίας, προσδιορίζεται με αντικειμενική μέθοδο, οπότε είναι πολύ πιθανό το πραγματικό εισόδημα να είναι μεγαλύτερο από το αντικειμενικό - δηλούμενο εισόδημα.....7. Από τα παραπάνω προκύπτει ότι οι φορολογούμενοι, οι υποθέσεις των οποίων ελέγχονται, **μπορούν να δικαιολογήσουν την οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας με επιπλέον εισοδήματα τα οποία δεν εμφανίζονται στη φορολογική τους δήλωση, επικαλούμενοι τα επιπλέον έσοδα που είχαν αποκτήσει από τις πιο πάνω δραστηριότητες και εφόσον αυτά αποδεικνύονται.**»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 34 του Ν. 4172/2013 :«1. Η διαφορά που προκύπτει μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 30, η οποία προστίθεται στο φορολογητέο εισόδημα, προσδιορίζεται από τη Φορολογική Διοίκηση κατά το ίδιο φορολογικό έτος σύμφωνα με τα οριζόμενα στις επόμενες παραγράφους και φορολογείται:.....2. Η Φορολογική Διοίκηση κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς της προηγούμενης παραγράφου υποχρεούται να λάβει υπόψη τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά, τα οποία αποδεικνύονται από νόμιμα παραστατικά στοιχεία. Ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης για τα ποσά που ιδίως είναι:.....ζ) Ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα έχει απαλλαγεί από το φόρο.

Για τον προσδιορισμό του κεφαλαίου αυτού ανά έτος, **από τα πραγματικά εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο**, τα οποία προκύπτουν από συμψηφισμό των θετικών και αρνητικών στοιχείων αυτών, από τα χρηματικά ποσά που ορίζονται στις περιπτώσεις β', γ', δ', ε' και στ' της παραγράφου αυτής και από οποιοδήποτε άλλο ποσό το οποίο αποδεδειγμένα έχει εισπραχθεί, εκπίπτουν οι δαπάνες που προσδιορίζονται στα άρθρα 31 και 32, ανεξάρτητα αν απαλλάσσονται της εφαρμογής των άρθρων αυτών. Αν δεν υπάρχουν δαπάνες με βάση το άρθρο 31 ή αν το ποσό τους είναι μικρότερο από τις τρεις χιλιάδες (3.000) ευρώ προκειμένου για άγαμο και πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ προκειμένου για συζύγους, το ποσό που πρέπει να εκπέσει προσδιορίζεται με βάση την κοινωνική, οικονομική και οικογενειακή κατάσταση των φορολογουμένων και τις αποδεδειγμένες δαπάνες διαβίωσής τους και σε καμιά περίπτωση δεν μπορεί να είναι κατώτερο των τριών χιλιάδων (3.000) και πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ, αντίστοιχα.»

Επειδή, περαιτέρω, στο άρθρο 65 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο 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 ο προσφεύγων επικαλείται γενικά και αόριστα ότι οι πρωτογενείς πιστώσεις προέρχονται από εισοδήματα προηγούμενων ετών και συγκεκριμένα μετρητών εκτός τραπεζικού συστήματος που αποκόμιζε από την εργασία του ως αγρότης από το έτος 1980, χωρίς αποδεικτικά στοιχεία και χωρίς να προσδιορίζει από ποια έτη προέρχονται, αν έγιναν αναλήψεις από τραπεζικούς λογαριασμούς και τα στοιχεία αυτών (ημερομηνίες, ποσά κλπ). Επιπλέον, προβάλλει τον ισχυρισμό του γενικά για την αιτιολόγηση του συνόλου των πρωτογενών πιστώσεων, μεταξύ των οποίων, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου και βάσει της αιτιολογίας της συναλλαγής, είναι και καταθέσεις μετρητών από τρίτα πρόσωπα και όχι από τον ίδιο, καθώς και μεταφορές από λογαριασμούς τρίτων προσώπων.

Επειδή, από τα στοιχεία που προσκομίζει ο προσφεύγων δεν προκύπτει το πραγματικό του εισόδημα. Ειδικότερα, λήπτες των υπ' αριθμ./20-12-06,/31-08-2006 και/30-11-2006 τιμολογίων για αγορά μήλων, είναι τρίτα πρόσωπα – αγρότες και όχι ο προσφεύγων. Επιπλέον, ο πίνακας απόδοσης εκμετάλλευσης καθαρών κερδών που συντάχθηκε από γεωπόνο μελετητή, η βεβαίωση ότι είναι βιοκαλλιεργητής, η βεβαίωση ΕΛΓΑ σχετικά με την ασφαλιζόμενη αξία της παραγωγής, αποτελούν ενδεχομένως ενδείξεις ότι το πραγματικό γεωργικό εισόδημα είναι μεγαλύτερο από το τεκμαρτό, όπως προσδιορίζεται με το αντικειμενικό σύστημα και αποτυπώνεται στις φορολογικές δηλώσεις, αλλά δεν αποδεικνύουν το ύψος του πραγματικού

εισοδήματος του προσφεύγοντος. Εξάλλου, όπως προκύπτει από τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2011 έως 2014, ο ίδιος ο προσφεύγων δηλώνει καθαρό γεωργικό εισόδημα βάσει βιβλίων και στοιχείων μικρότερο σε σχέση με το γεωργικό εισόδημα, όπως προσδιορίζεται με βάση το αντικειμενικό σύστημα.

Επειδή η ανάλωση κεφαλαίου προβλέπεται από τη φορολογική νομοθεσία ως τρόπος περιορισμού της διαφοράς μεταξύ τεκμαρτού και πραγματικού εισοδήματος, η οποία φορολογείται κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις των άρθρων 30 έως 34 του Ν.4172/2013. Ειδικότερα, υπολογίζεται τεκμαρτά το ποσό που απέμεινε από το κεφάλαιο που φορολογήθηκε τα προηγούμενα έτη και μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την κάλυψη τεκμαρτών δαπανών, υπό τις προϋποθέσεις που ορίζουν οι ανωτέρω διατάξεις, και όχι για την αιτιολόγηση πρωτογενών πιστώσεων, όπως στην υπό κρίση περίπτωση, συνιστώντας ένδειξη διαθέσιμου κεφαλαίου, για την επαλήθευση του οποίου απαιτείται η επίκληση και προσκόμιση λοιπών στοιχείων, όπως ενδεικτικά υπόλοιπα τραπεζικών λογαριασμών κατά την 31/12.

Επειδή, εξάλλου, ο προσφεύγων προσκομίζει πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου ετών 2001 έως 2018, στον οποίο προσδιορίζει το διαθέσιμο κεφάλαιο με βάση το γεωργικό εισόδημα, όπως περιλαμβάνεται στις φορολογικές δηλώσεις με βάση το αντικειμενικό σύστημα και όχι με βάση τα πραγματικά του εισοδήματα, πολλώ δε μάλλον όταν από 17-01-2011 ήταν υπόχρεος σε τήρηση βιβλίων και προσδιόριζε τα κέρδη του λογιστικά. Επιπλέον, το ύψος των εισπραχθέντων από τον ΕΛΓΑ αποζημιώσεων που περιλαμβάνονται στον πίνακα ανάλωσης, δεν αποδεικνύεται, καθώς προκύπτει από μήνυμα ηλεκτρονικής αλληλογραφίας και όχι από έγγραφο δημόσιας αρχής. Πέραν τούτου, οι εν λόγω αποζημιώσεις αφορούν αναπλήρωση εισοδήματος λόγω καταστροφών καλλιέργειών, για τις οποίες διενεργήθηκαν καλλιεργητικές δαπάνες που δεν εμφανίζει ο προσφεύγων.

Συνεπώς, οι σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ:..... και την **επικύρωση**:

α) της υπ'αριθμ.-/.....-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και

β) της υπ'αριθμ.-/.....-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος βάσει της παρούσας απόφασης:

| Υπ' αριθμ.....-/.....-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 | Βάσει Ελέγχου | Βάσει Απόφασης |
|---|---------------|----------------|
| Σύνολο φόρου για καταβολή : | 47.651,87€ | 47.651,87€ |

| | | |
|---|---------------|----------------|
| Υπ' αριθμ./.....-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 | Βάσει Ελέγχου | Βάσει Απόφασης |
| Σύνολο φόρου για καταβολή : | 634,94€ | 634,94€ |

Επί των οφειλόμενων φόρων θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.

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

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.