



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 02/05/2023

Αριθμός απόφασης: 843

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέταση

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

e mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206), εφεξής Κ.Φ.Δ..

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

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

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 Α.Α.Δ.Ε.*» (ΦΕΚ Β' 6009)

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2017/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 02/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του **του**με ΑΦΜ, κατοίκου Έδεσσας, επί της οδού Εγνατίας 1, Τ.Κ 58200, κατά της με αρ./15-11-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού /επιβολής προστίμου Φ.Π.Α φορολογικού έτους 2016 και της με αρ./15-11-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού /επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας .

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 02/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του τουμε 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1. Με την υπ' αριθ./**15-11-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού /επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα κύριος φόρος ποσού 2.272,93 €, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58Α του ΚΦΔ ποσού 30,11 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **2.303,04 €**.

2. Με την υπ' αριθ./**15-11-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού /επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα κύριος φόρος ποσού 16.451,14 €, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58Α του ΚΦΔ ποσού 735,16 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **17.186,30 €**.

Δυνάμει της υπ' αριθμ./**24-1-2022** εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Έδεσσας, διενεργήθηκε έλεγχος στον προσφεύγοντα ως προς τη φορολογία εισοδήματος, Φ.Π.Α., λοιπές φορολογίες, τέλη -εισφορές και ως προς την ορθή τήρηση βιβλίων και στοιχείων, για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017. Η επιχείρηση του προσφεύγοντα έχει ως κύρια δραστηριότητα “Υπηρεσίες μηχανικών”.

Από τις γενικές και ειδικές ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν από τον έλεγχο και συγκεκριμένα από τον έλεγχο των δηλώσεων προκαταβλητέου φόρου που υπέβαλε ο προσφεύγων, καθώς και από το άνοιγμα των τραπεζικών του λογαριασμών, διαπιστώθηκε στο φορολογικό έτος 2016, η μη έκδοση φορολογικών στοιχείων σε επτά περιπτώσεις, καθαρής αξίας 9.644,39 €, πλέον Φ.Π.Α. 2.309,20 € και στο φορολογικό έτος 2017, η μη έκδοση φορολογικών στοιχείων σε τέσσερις περιπτώσεις καθαρής αξίας 62.420,08 €, πλέον Φ.Π.Α. 14.980,83 €.

Περαιτέρω, διαπιστώθηκαν διαφορές στη μεταφορά αξιών στα προστιθέμενα ποσά του φόρου εισροών, η οποία δεν προκύπτει από τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία, καθώς και δαπάνες της παρ. 4 του άρθρου 30 του Ν.2859/2000 για τις οποίες η προσφεύγουσα επιχείρηση έχει εκπέσει τον αναλογούντα Φ.Π.Α., χωρίς να υπάρχει τέτοιο δικαίωμα, συνολικής αξίας 2.818,38 € πλέον ΦΠΑ 715,05 € για το φορολογικό έτος 2016 και 2.627,61 € πλέον ΦΠΑ 618,90 € για το φορολογικό έτος 2017.

Ακολούθως, ο έλεγχος της φορολογικής αρχής κοινοποίησε στον προσφεύγοντα Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου – Κλήση προς ακρόαση με συνημμένους τους προσωρινούς προσδιορισμούς προστίμου, στο οποίο ανταποκρινόμενος ο προσφεύγων κατέθεσε το με αρ.πρωτ./**1-11-2022** υπόμνημά του με τις απόψεις του επί των αποτελεσμάτων του ελέγχου, οι οποίες αφού λήφθηκαν υπόψη, ο έλεγχος καταλόγισε τις ακόλουθες παραβάσεις :

Στο φορολογικό έτος 2016, δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία σε επτά (7) περιπτώσεις που αναλύονται ως εξής:

α/α	Ημερομηνία	Καθαρή αξία	Φ.Π.Α.	Συνολική αξία
1	11/05/2016	100,00	23,00	123,00
2	02/08/2016	2.000,00	480,00	2.480,00
3	02/08/2016	2.000,00	480,00	2.480,00
4	23/08/2016	3.000,00	720,00	3.720,00
5	31/08/2016	2.000,00	480,00	2.480,00
6	08/01/2016	27,30	6,28	33,58
7	12/07/2016	97,58	23,43	121,01

Σύνολο	9.224,88	2.212,71	11.437,59
---------------	-----------------	-----------------	------------------

Στο φορολογικό έτος 2017 δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία σε τέσσερις (4) περιπτώσεις που αναλύονται ως εξής:

α/α	Ημερομηνία	Καθαρή αξία	ΦΠΑ	Συνολική αξία
1	02/10/2017	2.000,00	480,00	2.480,00
2	02/10/2017	2.000,00	480,00	2.480,00
3	27/04/2017	23.387,25	5.612,95	29.000,20
4	17/08/2017	35.032,83	8.407,88	43.440,71
	Σύνολο	62.420,08	14.980,83	77.400,91

Ακολούθως, με βάση τις ως άνω διαπιστώσεις του ελέγχου εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις προσδιορισμού Φ.Π.Α..

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενος ότι :

1. Οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν άνευ νόμιμης αιτίας, καθόσον για όλες τις αμοιβές εξέδωσε τα προβλεπόμενα φορολογικά στοιχεία, εκτός των ποσών που αφορούσαν σε προκαταβολές ή των ποσών που δεν ολοκληρώθηκε η παροχή υπηρεσιών, καθώς επέχει υποχρέωση έκδοσης φορολογικού στοιχείου με την ολοκλήρωση των υπηρεσιών.

2. Ως προς τις τραπεζικές πιστώσεις της 6^{ης} και 7^{ης} περίπτωσης που ο έλεγχος θεώρησε ότι δεν εκδόθηκε φορολογικό στοιχείο στο φορολογικό έτος 2016 και τις τραπεζικές πιστώσεις της 3^{ης} και 4^{ης} περίπτωσης που ο έλεγχος θεώρησε ότι δεν εκδόθηκε φορολογικό στοιχείο στο φορολογικό έτος 2017, δέον να σημειωθεί ότι είναι παράνομος και εσφαλμένος ο χαρακτηρισμός των πιστώσεων ως προσαύξηση περιουσίας, των οποίων πλήρως απέδειξε την αιτία και την προέλευση. Εσφαλμένη εφαρμογή κανόνων δικαίου και πλημμελής εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών, βάσει των οποίων εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις για τις περιπτώσεις τραπεζικών πιστώσεων, που από τον έλεγχο κρίθηκε ότι υφίσταται παράβαση μη έκδοσης, καθώς αιτιολογείται η κάθε τραπεζική πίστωση.

3. Η αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων είναι πλημμελής. Η κρίση της αρμόδιας αρχής πρέπει να είναι αιτιολογημένη. Είναι άκυρη η επιβολή προστίμων και φόρων εισοδήματος λόγω έλλειψης αιτιολογημένης έκθεσης ελέγχου. Στην έκθεση ελέγχου δεν καταγράφονται τα στοιχεία και οι λόγοι για τους οποίους μου επιβλήθηκαν τα πρόστιμα και οι φόροι και οι διαπιστώσεις του ελέγχου είναι αβάσιμες και ανατιολόγητες.

4. Ενόψει των ανωτέρω λόγων είναι εμφανές ότι είναι πλημμελής και εσφαλμένος ο προσδιορισμός του αντικειμένου του φόρου από την ελεγκτική φορολογική αρχή.

5. Α. Εσφαλμένος ο τρόπος ελέγχου διότι είναι ελεύθερος επαγγελματίας και είναι μέρος της δουλειάς του η είσπραξη χρημάτων και η εξόφληση υποχρεώσεων των πελατών του.

Β. Δεν λήφθηκε υπόψη ότι στην περίπτωση λήψης προκαταβολών δεν υπέχει υποχρέωση έκδοσης φορολογικού στοιχείου. Ο χρόνος έκδοσης φορολογικού στοιχείου γίνεται με την ολοκλήρωση των υπηρεσιών.

Εάν γινόταν ουσιαστικός έλεγχος και λαμβανόταν υπόψη η επαγγελματική του δραστηριότητα και διάφοροι παράγοντες και συνθήκες του επαγγέλματος, η φορολογική αρχή δεν θα είχε προβεί σε εσφαλμένες διαπιστώσεις.

6. Η αντιστροφή βάρους απόδειξης από τη φορολογική αρχή είναι παράνομη. Την αιτιολογία του στις πιστώσεις, ο έλεγχος άλλοτε την αποδέχεται και άλλοτε όχι. Η φορολογική αρχή χωρίς ειδική και εμπειριστατωμένη αιτιολογία και χωρίς να ακολουθεί μια πάγια θέση επί των πιστώσεων προς διερεύνηση, άλλοτε αποδέχεται πλήρως την αιτιολογία της πίστωσης και άλλοτε όχι.

7. Μικρά ποσά πιστώσεων, ποσά με δεκαδικά ψηφία, κατώτατο όριο ελέγχου σύμφωνα με αποφάσεις ΔΕΔ. Το ύψος των ποσών, η δεκαδική μορφή τους δεν παραπέμπουν σε αμοιβή, όπως εσφαλμένα, αναπιολόγητα και υποθετικά έχει δεχθεί ο έλεγχος, αφαιρώντας από μεγαλύτερα ποσά πίστωσης υποχρεώσεις πελατών που εξοφλήθηκαν και ακολουθώντας την θεωρία «ότι περισσεύει» το «θεωρεί» αμοιβή. Προφανώς τα ποσά αυτά αφορούν πληρωμές που δεν υπάρχουν ή δεν μπορεί να βρεθούν τα παραστατικά πληρωμής λόγω παρόδου μεγάλου χρονικού διαστήματος και επειδή μπορεί να καταβλήθηκαν με μετρητά σε διάφορες υπηρεσίες (Δήμο, ΙΚΑ, Ασφαλιστικά Ταμεία κλπ.). Σύμφωνα με την νομολογία του ΣΤΕ τίθεται κατώτατο όριο πιστώσεων προς διερεύνηση από τη φορολογική αρχή.

8. Σε κάθε περίπτωση θα πρέπει να γίνει αναδιαμόρφωση του φόρου εκροών σύμφωνα με τα ορθά ποσά λόγω αποδοχής των ισχυρισμών του από τη φορολογική αρχή στην έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος.

9. Παραβιάστηκε ουσιαστικά το δικαίωμά του για ακρόαση, καθώς, παρά το γεγονός ότι προσκόμισε στοιχεία που δικαιολογούν τις πιστώσεις, αυτά δεν λήφθηκαν υπόψη, αφού ο έλεγχος αναγράφει ότι ο ίδιος δεν προσκόμισε παραστατικό, ενώ για ίδια περίπτωση σε άλλο σημείο τη δέχθηκε.

10. Παραβίαση αρχής χρηστής διοίκησης καθώς ο έλεγχος άλλοτε αποδέχεται την αιτιολογία της πίστωσης και άλλοτε όχι, ενώ αφορά είτε την ίδια πίστωση, είτε πίστωση με όμοια πραγματικά γεγονότα.

Ως προς τον πρώτο και πέμπτο ισχυρισμό περί μη υποχρέωσης έκδοσης φορολογικού στοιχείου διότι η παροχή υπηρεσίας δεν είχε ολοκληρωθεί.

Επειδή στην παράγραφο 4 του άρθρου 8 του Ν.4172/2013 ορίζεται *«4. Χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα εισπραξής του.»*

Επειδή στην ΠΟΛ1223/2015 με θέμα «Κοινοποίηση διατάξεων του άρθρου 8 του νέου Κ.Φ.Ε. (Ν.4172/2013)» διευκρινίζονται τα ακόλουθα :

«4. Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 8 του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα εισπραξής του. Κατ'εξίραση, για τις ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές που εισπράττει καθυστερημένα ο δικαιούχος εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις σε φορολογικό έτος μεταγενέστερο, χρόνος απόκτησης του εν λόγω εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που εισπράττονται, εφόσον αναγράφονται διακεκριμένα στην ετήσια βεβαίωση αποδοχών που χορηγείται στον δικαιούχο.

Με βάση την αιτιολογική έκθεση του άρθρου 8 του Ν.4172/2013, με τις πιο πάνω διατάξεις τίθεται ως γενικός κανόνας για το χρόνο κτήσης του εισοδήματος το σύστημα της δεδουλευμένης βάσης, ήτοι ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα εισπραξής του εισοδήματος, όπως άλλωστε ίσχυε και με τις προϊσχύσασες διατάξεις του Ν.2238/1994, εν αντιθέσει με το σύστημα της ταμειακής βάσης το οποίο εφαρμόζεται κατά ρητή διατύπωση του νόμου μόνο για τις ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές που εισπράττει καθυστερημένα ο δικαιούχος εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις σε φορολογικό έτος μεταγενέστερο.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι για την υπαγωγή εισοδήματος σε φόρο απαιτείται να συντρέχουν για το εισόδημα αυτό σωρευτικά δύο προϋποθέσεις: α) να έχει καταστεί δεδουλευμένο εντός του οικείου

φορολογικού έτους και β) να έχει αποκτηθεί το δικαίωμα είσπραξης του εντός του ίδιου έτους. Οι δύο αυτές προϋποθέσεις για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1.1.2015 και μετά είναι ανάλογες με τις τιθέμενες από τα άρθρα 11 και 13 του Ν.4308/2014 προϋποθέσεις σχετικά με το χρόνο έκδοσης τιμολογίου ή στοιχείου λιανικής πώλησης. Επομένως, το εισόδημα θεωρείται σε κάθε περίπτωση ότι αποκτάται στο χρόνο που υπάρχει υποχρέωση έκδοσης των προβλεπόμενων παραστατικών, καθόσον κατά το χρόνο αυτό πληρούνται και οι δύο ως άνω προϋποθέσεις. Στην περίπτωση που το σχετικό παραστατικό εκδίδεται εντός του επόμενου φορολογικού έτους, όπως προβλέπεται από τις σχετικές διατάξεις του Ν.4308/2014 (μέχρι την 15η ημέρα του επόμενου μήνα), αλλά αφορά το προηγούμενο φορολογικό έτος, το σχετικό εισόδημα θεωρείται ότι έχει αποκτηθεί στο φορολογικό έτος το οποίο αφορά, δηλαδή το προηγούμενο.»

Επειδή στο Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), ο οποίος τέθηκε σε ισχύ από 1/1/2015, ορίζεται :

«Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος

...5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος. ...

Άρθρο 12 Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών

1. Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών), αντί έκδοσης τιμολογίου του άρθρου 8. Αντίτυπο αυτού του εγγράφου παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη....

7. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες σε ιδιώτες καταναλωτές έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης ή εναλλακτικά τιμολόγιο, για κάθε σχετική πώληση. Η οντότητα αυτή εκδίδει το παραστατικό πώλησης. Εναλλακτικά, η οντότητα μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση παραστατικού από τρίτο πρόσωπο εξ' ονόματος και για λογαριασμό της. Η συμφωνία για έκδοση παραστατικού πώλησης από τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει την οντότητα από τη νόμιμη υποχρέωση να διασφαλίσει ότι θα εκδοθεί σχετικό παραστατικό, καθώς και από κάθε σχετική ευθύνη, σύμφωνα με αυτόν το νόμο.

Επειδή στο άρθρο 11 του Ν.4308/2014 ορίζεται :

«1. Η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η αποστολή ή παράδοση των αγαθών ή των υπηρεσιών.

2. Ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου καθορίζεται ως εξής:

α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής αγαθών ή της ολοκλήρωσης της υπηρεσίας, κατά περίπτωση.

β) Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής αγαθών, υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το τιμολόγιο εκδίδεται μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα από την περίοδο στην οποία μέρος της σχετικής αμοιβής καθίσταται απαιτητό για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί ή το μέρος του έργου που έχει ολοκληρωθεί. ...».

Επειδή στην ΠΟΛ1003/2014 με θέμα «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α΄ 251) περί των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις.» ορίζεται :

**«Άρθρο 11: Χρόνος έκδοσης τιμολογίου (για χονδρικές πωλήσεις)
Παράγραφος 2**

11.2.1 Με την παράγραφο αυτή καθορίζονται οι προθεσμίες έκδοσης τιμολογίου για πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών [περιπτώσεις (α) έως (ε)]. Η γενική αρχή είναι ότι τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής αγαθών ή της παροχής της υπηρεσίας, κατά περίπτωση.

11.2.2 Για παράδειγμα, για μια πώληση/παράδοση αγαθών στις 4 Νοεμβρίου 20Χ1 και μία παροχή υπηρεσίας στις 28 Νοεμβρίου 20Χ1 τα αντίστοιχα τιμολόγια πρέπει να εκδοθούν μέχρι και την 15 Δεκεμβρίου 20Χ1, φέροντας την ημερομηνία έκδοσής τους (π.χ. 12 Δεκεμβρίου ή 15 Δεκεμβρίου 20Χ1. Ομοίως, για παροχή υπηρεσίας στις 3 Δεκεμβρίου 20Χ1 και μια πώληση/παράδοση αγαθών στις 23 Δεκεμβρίου 20Χ1 τα αντίστοιχα τιμολόγια πρέπει να εκδοθούν μέχρι και την 15 Ιανουαρίου 20Χ2, φέροντας την ημερομηνία έκδοσής τους (π.χ. 5 Ιανουαρίου ή 15 Ιανουαρίου 20Χ2. Η ίδια γενική αρχή ακολουθείται και για το συγκεντρωτικό τιμολόγιο (περίπτωση δ). Υπενθυμίζεται (βλέπε 11.1.2) ότι βάσει της αρχής του δεδουλευμένου το έσοδο της παροχής υπηρεσίας και της πώλησης/παράδοσης αγαθών του Δεκεμβρίου θα αναγνωρισθεί υποχρεωτικά στην περίοδο 20Χ1 (Δεκέμβριος), έστω και εάν το τιμολόγιο εκδοθεί τον Ιανουάριο του 20Χ2 (αποσύνδεση τιμολόγησης από την αναγνώριση του εσόδου).

11.2.3 Στην περίπτωση (β) ρυθμίζεται ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου συνεχιζόμενης παροχής αγαθών, υπηρεσίας ή κατασκευής έργου. Συγκεκριμένα ορίζεται ότι το τιμολόγιο εκδίδεται μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα από τη λήξη της περιόδου στην οποία μέρος της σχετικής αμοιβής καθίσταται απαιτητό για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί ή το μέρος του έργου που έχει ολοκληρωθεί.

11.2.4 Διευκρινίζεται ότι για την υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου για συνεχιζόμενη υπηρεσία (π.χ. διδασκαλία συγκεκριμένων μαθημάτων, παροχή υπηρεσιών τήρησης λογιστικών αρχείων από το φοροτέχνη-λογιστή, κλπ.) το κρίσιμο στοιχείο είναι το εάν ο πωλητής, βάσει σύμβασης ή της συνήθους επιχειρηματικής πρακτικής δύναται να απαιτήσει / διεκδικήσει πληρωμή για το μέρος των αγαθών ή υπηρεσιών που έχει προσφέρει ή το έργο που έχει παράξει. Διευκρινίζεται ότι ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου για συνεχιζόμενη παροχή αγαθών ή υπηρεσιών ή κατασκευής έργου δεν διαφοροποιείται από το γεγονός ότι η έναρξη της παροχής ή κατασκευής μπορεί να ξεκίνησε πριν το τέλος της ετήσιας (διαχειριστικής) περιόδου και συνεχίσθηκε στην επόμενη.

Η αναφορά στο νόμο σε «μέρος της αμοιβής που καθίσταται απαιτητό για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί ή το μέρος του έργου που έχει ολοκληρωθεί», υποδηλώνει ότι, βάσει της σχετικής σύμβασης (προφορικής ή έγγραφης) των δύο μερών, γίνεται δεκτή τμηματική ολοκλήρωση της υπηρεσίας. Η περίπτωση αυτή δεν πρέπει να συγχέεται με την περίπτωση στην οποία:

α) έχει συμφωνηθεί να καταβάλλεται χωρίς να συνδέεται με την πρόοδο της παροχής υπηρεσίας ή του έργου, στην έναρξη ή στη διάρκεια της σχετικής περιόδου, ποσό ή ποσά έναντι του συνολικού τιμήματος (προκαταβολή), ακόμη και μέχρι πλήρους εξόφλησης του τιμήματος, και

β) έχει συμφωνηθεί ότι η υπηρεσία ή το έργο ολοκληρώνεται στο τέλος της σχετικής περιόδου.

Παράδειγμα 11.2.1 - Χρόνος έκδοσης τιμολογίου σε συνεχιζόμενη υπηρεσία

Επιχείρηση επαγγελματικής εκπαίδευσης συμφώνησε με άλλη οντότητα να αναλάβει την εκπαίδευση προσωπικού για το διάστημα 1η Σεπτεμβρίου 20Χ5 έως 30η Ιουνίου 20Χ6 με αμοιβή 10.000 €. Εάν έχει συμφωνηθεί η πληρωμή να γίνει με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας (30η Ιουνίου), το τιμολόγιο πρέπει να εκδοθεί μέχρι 15 Ιουλίου 20Χ6. Στην περίπτωση αυτή, ωστόσο, με βάση την αρχή του δουλευμένου η επιχείρηση επαγγελματικής εκπαίδευσης οφείλει να αναγνωρίσει την αναλογία του εσόδου που αφορά το 20Χ5, ανεξάρτητα από την μη υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου. Το ίδιο ισχύει και για το αντισυμβαλλόμενο μέρος που οφείλει να αναγνωρίσει την αναλογία του εσόδου του 20Χ5.

Εάν όμως έχει συμφωνηθεί και καθίσταται απαιτητό μέρος της αμοιβής, π.χ. 2.000 € κάθε δίμηνο, το σχετικό τιμολόγιο για το πρώτο δίμηνο (Σεπτέμβριος - Οκτώβριος 20Χ5) θα εκδοθεί μέχρι 15 Νοεμβρίου 20Χ5 με ποσό 2.000 €. Σε κάθε περίπτωση, όταν ολοκληρωθεί η συνεχιζόμενη παροχή υπηρεσίας ή το έργο, το τιμολόγιο πρέπει να εκδίδεται κατ' ανώτατο στο χρόνο της περίπτωσης (α) της παραγράφου 2 του άρθρου 11, δηλαδή μέχρι την 15 η ημέρα του επόμενου μήνα από το μήνα που ολοκληρώθηκε η παροχή της υπηρεσίας.

Διευκρινίζεται ότι το ανωτέρω παράδειγμα είναι ενδεικτικό και δεν περιορίζεται στο είδος της υπηρεσίας. Δηλαδή το ίδιο ισχύει για κάθε οντότητα ανεξάρτητα από το είδος της υπηρεσίας που προσφέρει μια οντότητα (π.χ. υπηρεσίες λογιστικού-φοροτεχνικού γραφείου, δικηγορικές υπηρεσίες, ιατρικές υπηρεσίες, υπηρεσίες συντήρησης, κλπ.)....»

Επειδή στην κρινόμενη περίπτωση, από τον έλεγχο των απλογραφικών βιβλίων, των φορολογικών στοιχείων, των δηλώσεων προκαταβλητέου φόρου στις αμοιβές αρχιτεκτόνων- μηχανικών, καθώς και από το άνοιγμα των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντα προέκυψαν τα εξής:

Ο προσφεύγων υπέβαλε δηλώσεις προκαταβλητέου φόρου στις αμοιβές αρχιτεκτόνων- μηχανικών, από τις οποίες προκύπτουν αμοιβές του για μελέτες, επίβλεψη έργων κλπ, για τις οποίες δεν εκδόθηκαν τα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία. Ο προσφεύγων ισχυρίζεται αόριστα ότι εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία, χωρίς ωστόσο την προσκόμιση αποδεικτικών στοιχείων και ως εκ τούτου ο ανωτέρω ισχυρισμός τυγχάνει απορριπτέος ως αναπόδεικτος.

Περαιτέρω από τον έλεγχο των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντα προέκυψαν ονομαστικές πιστώσεις, για τις οποίες ο έλεγχος απέδειξε ότι αφορούν την επιχειρηματική δραστηριότητα του προσφεύγοντα, καθώς πρόκειται για καταθέσεις χρημάτων από πελάτες του, στους οποίους εξέδωσε φορολογικά στοιχεία μη καλύπτοντας ωστόσο το σύνολο των πιστωθέντων στο τραπεζικό λογαριασμό του ποσών.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα ο έλεγχος επέβαλε πρόστιμο για μη έκδοση φορολογικού στοιχείου εσόδου και γι' αυτό οι προσβαλλόμενες πράξεις προστίμου στερούνται νομίμου ερείσματος, διότι υπάρχουν περιπτώσεις πελατών, για τους οποίους η επιχείρησή του εκτελεί έργα σταδιακά σε περισσότερες φάσεις και στο πλαίσιο αυτό διενεργούνται κατά διαστήματα καταβολές χρημάτων. Επίσης, υπάρχουν περιπτώσεις πελατών που δίνουν προκαταβολές για οικοδομικές εργασίες και για τις οποίες εκδίδεται το τιμολόγιο με την ολοκλήρωση των υπηρεσιών.

Επειδή σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις για την υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου για συνεχιζόμενη υπηρεσία, το κρίσιμο στοιχείο είναι το εάν ο πωλητής, βάσει σύμβασης ή της συνήθους επιχειρηματικής πρακτικής δύναται να απαιτήσει / διεκδικήσει πληρωμή για το μέρος των αγαθών ή

υπηρεσιών που έχει προσφέρει ή το έργο που έχει παράξει. Εάν όμως έχει συμφωνηθεί και καθίσταται απαιτητό μέρος της αμοιβής, ο πωλητής οφείλει να εκδώσει τιμολόγιο για το ποσό της καταβολής και μέχρι την 15^η μέρα του επόμενου μήνα από της καταβολής. Εν προκειμένω, ο προσφεύγων δεν προσκομίζει στοιχεία, όπως συμφωνητικά ή επιμετρήσεις έργων, με τα οποία να αποδεικνύεται ότι τα έργα για τα οποία δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία αφορούν σε έργα που είτε δεν είχαν ολοκληρωθεί κατά την καταβολή των χρημάτων, είτε ότι επρόκειτο για καταβολή προκαταβολών για τις οποίες δεν όφειλε να εκδώσει τιμολόγιο. Ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός του τυγχάνει απορριπτός ως αόριστος, αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Ως προς το δεύτερο και έβδομο ισχυρισμό περί εσφαλμένου χαρακτηρισμού των πιστώσεων ως προσαύξηση περιουσίας.

Επειδή, στο άρθρο 7 του Ν 4172/2013 ορίζεται ότι «1. Φορολογητέο εισόδημα είναι το εισόδημα που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών που εκπίπτουν, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. από το ακαθάριστο εισόδημα.

2. Ο Κ.Φ.Ε. διακρίνει τις ακόλουθες κατηγορίες ακαθάριστων εισοδημάτων: α) εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις, β) εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, γ) εισόδημα από κεφάλαιο και δ) εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίο».

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Ν4172/2013 «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, ακολούθως, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 (ΚΦΕ), ορίζεται ότι: «2. Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, **μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο** ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή **σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο**».

Επειδή, στο άρθρο 39 του Ν 4174/2013 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 ο προσφεύγων αναφορικά με τις πιστώσεις των τραπεζικών του λογαριασμών που αφορούν στην 6^η και 7^η περίπτωση μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων κατά το έτος 2016, ισχυρίζεται τα ακόλουθα :

1. Ως προς το ποσό πίστωσης 400,00 € στον αρ. λογαριασμού της Τράπεζας EUROBANK με αιτιολογία «.....» και ημερομηνία κατάθεσης 12/7/2016.

Ο προσφεύγων προσκόμισε τις ΑΠΥ/11.07.2016. Ο έλεγχος έκανε εν μέρει δεκτούς τους ισχυρισμούς του και μέχρι του ποσού των 279,00 €. Για το υπόλοιπο ποσό των **121,00 €** έκρινε ότι λόγω αποδεδειγμένης επιχειρηματικής σχέσης προκύπτει ότι για το ποσό αυτό δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία εισόδου κατά παράβαση των διατάξεων του Ν.4308/2014.

Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι προσκόμισε ενώπιον του ελέγχου το φορολογικό στοιχείο που εκδόθηκε. Η φορολογική αρχή δεν έκανε αποδεκτό τον ισχυρισμό του για όλο το ποσό παρά μόνο για τα 279,00 € που είχε εκδοθεί το φορολογικό στοιχείο. Πέραν αυτού το ποσό των 121,00 € που δεν δέχθηκε ο έλεγχος είναι μικρό ποσό και ενόψει των διδαγμάτων της λογικής και της κοινής πείρας, είναι εμφανές ότι δεν συνιστά προσαύξηση σύμφωνα με άρθρο 21&4 Ν.4172/2013. Άλλωστε σύμφωνα με τη ΣΤΕ 884/2016 η φορολογική αρχή μπορεί να ζητά διευκρινίσεις για μεγάλα ποσά και όχι για κάθε αδιακρίτως ποσό που εισέρχεται στους τραπεζικούς λογαριασμούς του φορολογουμένου ανεξαρτήτως ύψους. Είθισται στο επάγγελμά του να κάνει διάφορες μικροδαπάνες. Ο έλεγχος αν λάμβανε υπόψη την επαγγελματική δραστηριότητα του θα έπρεπε να κάνει αποδεκτό τον ισχυρισμό του.

2. Ως προς το ποσό πίστωσης 2.100,00 € στον αρ. λογαριασμού GR..... της Τράπεζας EUROBANK με αιτιολογία «.....» και ημερομηνία κατάθεσης 8/1/2016.

Βάσει των προσκομισθέντων στοιχείων, ο έλεγχος έκανε αποδεκτό τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα και έως την αξία των 1.550,42 €, για την οποία προσκόμισε απόδειξη κατάθεσης από τράπεζα. Στη συνέχεια και κατόπιν κοινοποίησης του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, ο προσφεύγων προσκόμισε περαιτέρω δικαιολογητικά με αποτέλεσμα να γίνει αποδεκτός ο ισχυρισμός του ως προς το ποσό των 515,00 € και για το υπόλοιπο ποσό των **33,58 €** κρίθηκε ότι δεν εκδόθηκε φορολογικό στοιχείο.

Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι πρόκειται για εμφανές σφάλμα της φορολογικής αρχής που δεν έκανε αποδεκτό τον ισχυρισμό του για όλο το ποσό των 549,58 €, παρά μόνο για τα 515,00 € για τα οποία προσκόμισε αποδεικτικά κατάθεσης για πληρωμές παραβόλου ΤΕΕ 15 € και για πληρωμή παραβόλου για ρύθμιση αυθαιρέτου ποσού 500 €. Πέραν αυτού, το ποσό των 33,58 € που δεν δέχθηκε ο έλεγχος αφορά δαπάνες για κ. και είναι μικρό ποσό και ενόψει των διδαγμάτων της λογικής και της κοινής πείρας, είναι εμφανές ότι δεν συνιστά προσαύξηση, σύμφωνα με άρθρο 21&4 Ν.4172/2013. Άλλωστε σύμφωνα με τη ΣΤΕ 884/2016 η φορολογική αρχή μπορεί να ζητά διευκρινίσεις για μεγάλα ποσά και όχι για κάθε αδιακρίτως ποσό που εισέρχεται στους τραπεζικούς λογαριασμούς του φορολογουμένου ανεξαρτήτως ύψους.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η προσαύξηση περιουσίας πρέπει να εδράζεται σε «μεγάλα ποσά». Ωστόσο, ο έλεγχος απέδειξε ότι τα ανωτέρω ποσά αφορούν σε καταθέσεις πελατών του, στα πλαίσια της επιχειρηματικής του δραστηριότητας, για τις οποίες δεν εκδόθηκαν τα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία, ήτοι αποδείχθηκε ότι αποτελούν εισόδημα του άρθρου 21§1 του Ν.4172/2013 και όχι προσαύξηση περιουσίας του άρθρου 21§4 του Ν.4172/2013. Ως εκ τούτου, ο εν λόγω ισχυρισμός τυγχάνει απορριπτέος ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Αναφορικά με τις πιστώσεις των τραπεζικών του λογαριασμών που αφορούν στην 3^η και 4^η περίπτωση μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων κατά το έτος 2017, ισχυρίζεται τα ακόλουθα :

1. Ως προς το ποσό πίστωσης 33.500,00 € στον αρ. λογαριασμού της Εθνικής Τράπεζας με αιτιολογία «.....» και ημερομηνία κατάθεσης 27/4/2017.

Σύμφωνα με την από 15/11/2022 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ε.Λ.Π., στους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντα πιστώθηκε συνολικά τα φορολογικά έτη 2016 (πιστώσεις με α/α 4,7,8,9,25) και 2017 (πιστώσεις με α/α 17,34), με καταθέτη τον, το ποσό των 138.000,00 € και από αυτά αιτιολογήθηκαν τα 108.999,80 € με φορολογικά στοιχεία εισόδων και πληρωμές ενσήμων για λογαριασμό του κου Οι συναλλαγές αφορούν την

επαγγελματική δραστηριότητα του προσφεύγοντα ως αποδείχθηκε από τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία εσόδων, καθώς και από την με αριθμό .../02.08.2016 δήλωση προκαταβλητέου φόρου μηχανικών – εργολάβων που κατατέθηκε από τον προσφεύγοντα το έτος 2016 για μελέτη και επίβλεψη έργου. Με βάση τα ως άνω στοιχεία κρίθηκε ότι ο προσφεύγων δεν εξέδωσε φορολογικό στοιχείο εσόδου για το ποσό των **29.000,20 €**.

Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος έσφαλε που δεν έκανε αποδεκτό τον ισχυρισμό του για όλο το ποσό, καθώς το ποσό των 29.000,20 € αφορά σε προκαταβολή για εργασίες και υπηρεσίες που δεν παρασχέθηκαν και δεν έχουν ολοκληρωθεί μέχρι σήμερα λόγω διάφορων ζητημάτων και προβλημάτων και λόγω Covid που υπολειπούν όλες σχεδόν οι υπηρεσίες και όλοι οι ελεύθεροι επαγγελματίες. Ωστόσο δεν έχει επιστραφεί το ποσό, καθώς έχει συμφωνήσει με τον κ. ότι άμεσα θα προχωρήσουν οι εργασίες και μόλις ολοκληρωθούν οι υπηρεσίες του θα εκδώσει σχετικό φορολογικό στοιχείο.

2. Ως προς το ποσό πίστωσης 4.440,71 €, στον αρ. λογαριασμού GR..... της Τράπεζας Πειραιώς με αιτιολογία «..... -ΠΛΗΡΩΜΗ ΓΙΑ ΟΙΚΟΔΟΜΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ» και ημερομηνία κατάθεσης 29/5/2017, το ποσό πίστωσης 2.500,00 €, στον αρ. λογαριασμού GR..... της Τράπεζας Πειραιώς με αιτιολογία «..... ΟΙΚΟΔΟΜΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ» και ημερομηνία κατάθεσης 19/7/2017 και το ποσό πίστωσης 36.500,00 €, στον αρ. λογαριασμού GR..... της Τράπεζας Πειραιώς με αιτιολογία «..... -ΠΛΗΡΩΜΗ ΓΙΑ ΟΙΚΟΔΟΜΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ» και ημερομηνία κατάθεσης 17/8/2017.

Σύμφωνα με τη φορολογική αρχή, στους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντα πιστώθηκε συνολικά, τα φορολογικά έτη 2016 και 2017, με καταθέτη τον, το ποσό των 141.500,00 € και από αυτά αιτιολογήθηκαν τα 98.059,29 € με φορολογικά στοιχεία εσόδων και πληρωμές ενσήμων για λογαριασμό του κ. Οι συναλλαγές αφορούν στην επαγγελματική δραστηριότητα του προσφεύγοντα ως αποδείχθηκε από τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία εσόδων, καθώς και από την με αριθμό 333/31-08-2016 δήλωση προκαταβλητέου φόρου μηχανικών – εργολάβων που κατατέθηκε από τον προσφεύγοντα το έτος 2016 για μελέτη και επίβλεψη έργου. Με βάση τα ως άνω στοιχεία κρίθηκε ότι ο προσφεύγων δεν εξέδωσε φορολογικό στοιχείο εσόδου για το ποσό των **43.440,71 €**.

Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος έσφαλε που θεώρησε προσαύξηση τις ως άνω πιστώσεις, καθώς αφορούν προκαταβολές για οικοδομικές εργασίες και υπηρεσίες που δεν παρασχέθηκαν και δεν έχουν ολοκληρωθεί μέχρι σήμερα, λόγω διάφορων ζητημάτων και προβλημάτων και λόγω Covid που υπολειπούν όλες σχεδόν οι υπηρεσίες και όλοι οι ελεύθεροι επαγγελματίες. Ωστόσο, δεν έχουν επιστραφεί, καθώς έχει συμφωνήσει με τον κ. ότι μόλις ολοκληρωθούν οι υπηρεσίες του θα εκδώσει σχετικό φορολογικό στοιχείο. Είθισται στο επάγγελμά του να λαμβάνει προκαταβολές και μάλιστα μεγάλων ποσών λόγω του αντικειμένου δραστηριότητάς του, που αφορά υπηρεσίες μηχανικών και κατασκευαστικές εργασίες, τα οποία αν λάμβανε υπόψη ο έλεγχος θα έπρεπε να κάνει αποδεκτό τον ισχυρισμό του.

Επειδή η επίκληση ενός πραγματικού γεγονότος δεν αρκεί από μόνη της, αλλά ο συναλλασσόμενος οφείλει να το αποδεικνύει με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο. Εν προκειμένω, ο προσφεύγων δεν προσκομίζει στοιχεία προς επίρρωση του ισχυρισμού του (συμφωνητικά, επιμετρήσεις έργων κλπ) καθώς επικαλείται προκαταβολές για ιδιωτικά έργα που έχουν ξεκινήσει εδώ και πέντε χρόνια χωρίς να έχουν ολοκληρωθεί, σύμφωνα με τους ισχυρισμούς του, γεγονός που δεν συνάδει με την πρακτική παρόμοιων επιχειρήσεων. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του τυγχάνει απορριπτός, ως αναπόδεικτος.

Επειδή ο προσφεύγων υπέβαλε την με αρ. πρωτ. .../02-01-2023 ενδικοφανή προσφυγή κατά της της με αρ. .../15-11-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 και της με αρ. .../15-11-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας επί της οποίας εκδόθηκε η με αριθμό .../02-05-2023 απόφαση της Υπηρεσίας μας, βάσει της οποίας διαπιστώθηκε η μη έκδοση φορολογικών στοιχείων σε επτά περιπτώσεις όπως αναλύεται παρακάτω:

α/α	Ημερομηνία	Καθαρή αξία	ΦΠΑ	Συνολική αξία
1	02/10/2017	2.000,00	480,00	2.480,00
2	02/10/2017	2.000,00	480,00	2.480,00
3	27/04/2017	23.387,25	5.612,95	29.000,20
4	17/08/2017	35.032,83	8.407,88	43.440,71
5	30/06/2017	4.288,71	1.029,29	5.318,00
6	11/07/2017	2.419,35	580,65	3.000,00
7	19/12/2017	4.032,26	967,74	5.000,00
	Σύνολο	69.160,40	16.598,51	85.758,91

Επειδή με βάση τα ως άνω αποτελέσματα, η με αριθμό .../15-11-2022 προσβαλλόμενη οριστική πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2017 θα πρέπει να τροποποιηθεί, με την προσθήκη στις εκροές του ποσού των 69.160,40 € και στο φόρο εκροών του ποσού των 16.598,51 €.

Επειδή ωστόσο, σύμφωνα με την αρχή της μη χειροτέρευσης της θέσης του προσφεύγοντος, η οποία εφαρμόζεται και στο πεδίο των ενδικοφανών προσφυγών, όταν δευτεροβάθμιο όργανο κρίνει επί ενδικοφανούς προσφυγής του διοικούμενου, δεν δύναται να καταστήσει χειρότερη τη θέση του, εκτός εάν υπάρχει ρητή αντίθετη ρύθμιση (ΣτΕ 236/2016, 3424/2006, 2340/1987, 1402/1986, 4202/1986, ΕΑ ΣτΕ 68/2009, ΝΣΚ 118/2015, 84/2005, 605/2005, 410/2004, 713/1992), η ως άνω προσβαλλόμενη οριστική πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας παραμένει ως έχει.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό περί ανααιτιολόγητων πράξεων και έλλειψης αιτιολογημένης έκθεσης ελέγχου.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας : «.....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, 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, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων καταλογισμού φόρου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην πράξη επιβολής προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της πράξης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της πράξης επιβολής προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της πράξης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση ο έλεγχος απέδειξε ότι οι επίμαχες πιστώσεις των τραπεζικών του λογαριασμών αφορούν σε καταθέσεις πελατών του, στο πλαίσιο της επιχειρηματικής του δραστηριότητας, για τις οποίες δεν εκδόθηκαν τα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία, ήτοι αποδείχθηκε ότι αποτελούν εισόδημα του άρθρου 21§1 του Ν.4172/2013 και όχι προσαύξηση περιουσίας του άρθρου 21§4 του Ν.4172/2013.

Επειδή, η από 15/11/2022 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, η οποία αποτελεί την αιτιολογία των επίδικων πράξεων αναγράφει τις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων. Στην έκθεση ελέγχου, επίσης, εκτίθεται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων (κεφ. 6 ΛΟΙΠΕΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ), όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπειριστατωμένα (σελ 23 -24 της έκθεσης) λαμβάνοντας υπόψη τα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας επιχείρησης, τα αποτελέσματα όπως αυτά καταγράφονται στην από 15/11/2022 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ε.Λ.Π. καθώς και τα στοιχεία που προσκόμισε ο προσφεύγων. Στην ίδια έκθεση (ΚΕΦ 8 ΟΡΙΣΤΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ Φ.Π.Α.) γίνεται η υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον κανόνα δικαίου, ενώ στις προσβαλλόμενες πράξεις γίνεται ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων σε συνέχεια των διαπιστώσεων του ελέγχου. Επομένως, σε καμία περίπτωση η αιτιολογία της έκθεσης ελέγχου και των προσβαλλόμενων πράξεων δεν είναι ελλιπής, όπως υποστηρίζει ο προσφεύγων, οι δε διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην ανωτέρω έκθεση ελέγχου, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες

Ως προς τον τέταρτο και όγδοο ισχυρισμό περί πλημμελούς και εσφαλμένου προσδιορισμού του αντικειμένου του φόρου από την ελεγκτική φορολογική αρχή.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το ποσό που θεωρήθηκε μη νόμιμα από τη φορολογική αρχή ως μη δηλωθέν εισόδημα ή ως αμοιβή, συνήχθη από το γεγονός ότι οι τραπεζικές του καταθέσεις υπερέβαιναν τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία, χωρίς όμως να ταυτοποιηθεί και να

στοιχειοθετηθεί από τη Φορολογική αρχή αναλυτικά, η πηγή και η αιτία των ποσών τραπεζικών καταθέσεων ως αναγόμενη σε δραστηριότητα του ως ελεύθερου επαγγελματία.

Επειδή, τόσο στις σελίδες 15-60 και 82-119 της από 15/11/2022 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Ν.4172/2014 (Κ.Φ.Ε.), όσο και στις σελίδες 7-15 και 22-23 της από 15/11/2022 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ε.Λ.Π. η φορολογική αρχή τεκμηριώνει και αιτιολογεί την θέση της σχετικά με τις πρωτογενείς τραπεζικές πιστώσεις για τις οποίες, είτε δεν αποδείχτηκε η πηγή και η αιτία προέλευσης των χρημάτων, είτε αποδείχτηκε ότι αφορούν σε εισόδημα του άρθρου 21§1 του Ν.4172/2013, για το οποίο ο προσφεύγων δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία εσόδου και του καταλογίστηκαν οι ανάλογες παραβάσεις.

Επειδή, από την ως άνω έκθεση Ε.Λ.Π. προκύπτει σαφώς ότι οι παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων που καταλογίστηκαν στον προσφεύγοντα για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 δεν προέκυψαν μόνο από την κίνηση των τραπεζικών του λογαριασμών, αλλά και από τις δηλώσεις προκαταβλητέου φόρου μηχανικών – εργολάβων στις οποίες αναγράφονταν αμοιβές, για τις οποίες δεν είχαν εκδοθεί φορολογικά στοιχεία εσόδου.

Επειδή, στην έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. αναγράφονται αναλυτικά, διεξοδικά και τεκμηριωμένα οι λόγοι για τους οποίους καταλογίστηκε ο φόρος των εκρών που προέκυψε από τις παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδου του προσφεύγοντα. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα κρίνεται αβάσιμος.

Ως προς τον έκτο ισχυρισμό περί αντιστροφής του βάρους απόδειξης

Επειδή, με την **ΔΕΑΦ Α΄ 1144110 ΕΞ 2015** δόθηκαν διευκρινήσεις από το Β΄ Τμήμα της Διεύθυνσης Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών σχετικές με θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας. Συγκεκριμένα, μεταξύ άλλων, αναφέρονται τα εξής: «3. Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, **και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα.** Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. [...]7. Επίσης, σε όσες περιπτώσεις επικαλείται ο φορολογούμενος ότι η προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση, γονική παροχή, κληρονομιά 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

περιοριστικών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς».

Επειδή, περαιτέρω, 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, αναγκαιών, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου [...]. Ο προσδιορισμός του ως άνω κρίσιμου χρόνου πρέπει να γίνεται από την ελεγκτική αρχή με βάση πρόσφορα και επαρκή στοιχεία τα οποία συλλέγονται ιδίως η κλήση του φορολογούμενου για παροχή εξηγήσεων και η αναζήτηση κατόπιν της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαιών, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου στα οποία συμπεριλαμβάνονται πληροφοριών και στοιχείων από τα εμπλεκόμενα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα. Αν η εντός ευλόγου χρόνου συλλογή στοιχείων σχετικά με τη διαπίστωση του χρόνου προσαύξησης της περιουσίας καθίσταται αδύνατη ή ιδιαίτερα δυσχερής, γεγονός που πρέπει να βεβαιώνεται από τη φορολογική αρχή με ειδική αιτιολογία, αυτή μπορεί να διαπιστώσει τον κρίσιμο, κατά τα προεκτεθέντα, χρόνο με βάση όσα στοιχεία κατάφερε να συγκεντρώσει ο έλεγχος και, στην εξαιρετική περίπτωση παντελούς έλλειψης τέτοιων στοιχείων, να θεωρήσει κατά τεκμήριο ως κρίσιμο χρόνο εκείνον του εμβάσματος (ΣΤΕ 884/2016)..».**

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά με την υπ' αριθ. 884/2016 απόφαση του ΣΤΕ (Β' Τμήμα Επταμελές) 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 ελλείπει 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, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παράβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ., 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) - πρβλ. ακόμα ΣτΕ 2780/2012 επταμ., 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ., 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., 2780/2012 επταμ.). [...]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 αρκούντως 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 αναγκαίων, 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 κατ' εφαρμογή των ανωτέρω, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας κατόπιν διεξοδικής ανάλυσης και επεξεργασίας των κινήσεων (χρεώσεις/πιστώσεις, αγορές/πωλήσεις) του συνόλου των τραπεζικών προϊόντων, στα οποία συμμετείχε ο προσφεύγων, κατέληξε σε πρωτογενείς (αρχικές) καταθέσεις – πιστώσεις, οι οποίες έχρηζαν περαιτέρω διερεύνησης. Ως εκ τούτου, ο έλεγχος κοινοποίησε στον προσφεύγοντα το με αριθ. πρωτ./19-7-2022 αίτημα παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του Ν.4174/2013, σχετικά με τις αδικαιολόγητες καταθέσεις (πιστώσεις) που προέκυψαν στα υπό κρίση έτη. Ο προσφεύγων, ανταποκρινόμενος κατέθεσε στη Δ.Ο.Υ. Έδεσσας το με αριθμό πρωτοκόλλου/29-8-2022 υπόμνημά του με συνημμένα στοιχεία, τα οποία επεξεργάστηκε ο έλεγχος. Στη συνέχεια, κατόπιν κοινοποίησης του Σημειώματος Διαπιστώσεων ελέγχου, ο προσφεύγων υπέβαλε τις αντιρρήσεις του επί των αποτελεσμάτων του ελέγχου, προσκομίζοντας παράλληλα νέα αποδεικτικά στοιχεία, τα οποία εκτιμήθηκαν αναλόγως από την ελεγκτική αρχή και έγιναν εν μέρει δεκτά, τροποποιώντας τα αποτελέσματα του ελέγχου προς όφελος του φορολογούμενου. Συνεπώς δεν τίθεται θέμα αντιστροφής του βάρους απόδειξης, καθώς ο έλεγχος έλαβε υπόψη τα προσκομιζόμενα αποδεικτικά στοιχεία, τα οποία εκτιμήθηκαν για την ακρίβεια και επάρκειά τους και προέβη σε διαπιστώσεις που προέκυψαν με βάση άμεσες αποδείξεις.

Ως προς τον ένατο και δέκατο ισχυρισμό

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι παραβιάστηκε ουσιαστικά το δικαίωμά του για ακρόαση, καθώς, παρά το γεγονός ότι προσκόμισε στοιχεία που δικαιολογούν τις πιστώσεις, αυτά δεν λήφθηκαν υπόψη, αφού ο έλεγχος αναγράφει ότι ο ίδιος δεν προσκόμισε παραστατικό, ενώ για ίδια περίπτωση σε άλλο σημείο τη δέχθηκε.

Περαιτέρω ισχυρίζεται ότι παραβιάστηκε η αρχή της χρηστής διοίκησης, καθώς ο έλεγχος άλλοτε αποδέχεται την αιτιολογία της πίστωσης και άλλοτε όχι, ενώ αφορά είτε την ίδια πίστωση είτε πίστωση με όμοια πραγματικά γεγονότα.

Επειδή οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα προβάλλονται αόριστα, χωρίς να συνδέονται με συγκεκριμένη πλημμέλεια στη δράση της φορολογικής αρχής που να αφορά σε συγκεκριμένες πιστώσεις που δεν δικαιολογήθηκαν επαρκώς και ως εκ τούτου οι εν λόγω ισχυρισμοί δε δύναται να εκτιμηθούν και κρίνονται απορριπτέοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 02/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του τουμε ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

1. Η υπ' αριθμ./**15-11-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού /επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας.

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Σύνολο για καταβολή	2.303,04 €	2.303,04 €

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

2. Η υπ' αριθμ./**15-11-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού /επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας.

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Σύνολο για καταβολή	17.186,30 €	17.186,30 €

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

Το αρμόδιο όργανο να κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

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.