



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 02/05/2023

Αριθμός απόφασης: 842

**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, επί της οδού, Τ.Κ, κατά της με αρ./15-11-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού /επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 και της με αρ./15-11-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού /επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος 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 φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα κύριος φόρος ποσού 20.122,94 €, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 10.061,47 € και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 2.899,53 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **33.083,94 €**.

2. Με την υπ' αριθ./**15-11-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού /επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα κύριος φόρος ποσού 30.355,85 €, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 15.177,93 € και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 5.366,77 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **50.900,55 €**.

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. 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 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 λογιστικές διαφορές όπως αποτυπώνονται παρακάτω :

ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ		
	2016	2017
μη εκπιπτόμενες δαπάνες του άρθρου 23 περ.β N.4172/2013	7.685,50	11.390,87
μη εκπιπτόμενες δαπάνες του άρθρου 22 περ.α N.4172/2013	566,49	364,88
Μη εκπιπτόμενες δαπάνες του άρθρου 22 περ.ιδ N.4172/2013		2.078,93
Σύνολο	8.251,99	13.834,68

Στη συνέχεια, από την επεξεργασία των κινήσεων (χρεώσεις/πιστώσεις, αγορές/πωλήσεις) των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντα, προέκυψαν 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 ΚΦΔ, 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. Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, λαμβάνοντάς τα υπόψη, διαπίστωσε προσαύξηση περιουσίας, κατά την έννοια των διατάξεων της παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013 (ΚΦΕ), ως ακολούθως:

Φορολογικό έτος	Πρωτογενείς Πιστώσεις €	Πιστώσεις που δικαιολογήθηκαν €	Πιστώσεις που δεν δικαιολογήθηκαν σε €
2016	254.393,95	218.424,07	35.969,88
2017	312.291,66	167.647,05	144.644,61

Για το φορολογικό έτος 2016, από τις πιστώσεις που δεν δικαιολογήθηκαν ποσό ύψους 544,39 € αποτελεί εισόδημα άρθρου 21§1 του Ν.4172/2013, για το οποίο καταλογίστηκε παράβαση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου και το συγκεκριμένο εισόδημα συνυπολογίστηκε στον λογιστικό προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων.

Για το φορολογικό έτος 2017, από τις πιστώσεις που δεν δικαιολογήθηκαν ποσό ύψους 58.420,08€ αποτελεί εισόδημα του άρθρου 21§1 του Ν.4172/2013, για το οποίο καταλογίστηκε παράβαση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου και το συγκεκριμένο εισόδημα συνυπολογίστηκε στον λογιστικό προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων.

Ως εκ τούτου ο έλεγχος έκρινε ότι οι πρωτογενείς καταθέσεις, οι οποίες αποτελούν προσαύξηση περιουσίας του άρθρου 21§4 του Ν.4172/2013 για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 είναι οι ακόλουθες :

	Ποσά πίστωσης για τα οποία συντρέχει η εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 21§4 του Ν.4172/2013
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016	35.425,49 €
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017	86.224,53 €

Ακολούθως, δεδομένου ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του Ν.4172/2013 διενεργήθηκε έλεγχος, βάσει των διατάξεων του άρθρου 27 του ΚΦΔ, διενεργήθηκε έλεγχος με την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου και συγκεκριμένα της τεχνικής της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης.

Από τους πίνακες ανάλυσης της ρευστότητας προκύπτει αρνητική διαφορά μεταξύ της στήλης Πηγές Κεφαλαίων/ Εσόδων και της στήλης Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων μόνο για το φορολογικό έτος 2016 ποσού 72.860,16 €.

Στη συνέχεια και σύμφωνα με τα οριζόμενα των διατάξεων του άρθρου 9 της ΠΟΛ 1050/2014 προσδιορίστηκε το καθαρό φορολογητέο εισόδημα του φορολογικού έτους 2016 μετά την σύγκριση του συνολικού καθαρού φορολογητέου εισοδήματος με τις γενικές διατάξεις με το φορολογητέο εισόδημα με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, όπως αναλυτικά παρουσιάζεται στον παρακάτω πίνακα:

Χρήσεις	Συνολικό Φορολογητέο Εισόδημα βάσει δήλωσης	Διαφορές εισοδήματος προς φορολόγηση βάσει έμμεσων τεχνικών	Συνολικό Φορολογητέο Εισόδημα βάσει έμμεσων τεχνικών	Συνολικό Φορολογητέο Εισόδημα βάσει Γενικών Διατάξεων	Συνολικό Φορολογητέο Εισόδημα βάσει ελέγχου	Διαφορά
2016	1,80	72.860,16	72.861,96	43.876,06	72.861,96	72.860,16

Συνεπώς, ο προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος στη φορολογική περίοδο 01/01/2016 – 31/12/2016 έγινε με βάση το αποτέλεσμα, όπως προσδιορίστηκε με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, καθώς ως τελικό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου λαμβάνεται το μεγαλύτερο. (Άρθρο 9 ΠΟΛ. 1050/2014). Ο προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος στη φορολογική περίοδο 01/01/2017 – 31/12/2017 έγινε με βάση το αποτέλεσμα, όπως προσδιορίστηκε με τις γενικές διατάξεις.

Με την ολοκλήρωση του ελέγχου κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου – Κλήση προς ακρόαση με συνημμένους τους προσωρινούς προσδιορισμούς φόρου, στο οποίο ανταποκρινόμενος ο προσφεύγων κατέθεσε το με αρ.πρωτ./1-11-2022 υπόμνημά του με τις απόψεις του επί των αποτελεσμάτων του ελέγχου, με συνημμένα αποδεικτικά στοιχεία τα οποία αφού λήφθηκαν υπόψη, διαπίστωσε προσαύξηση περιουσίας, κατά την έννοια των διατάξεων της παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013 (ΚΦΕ), ως ακολούθως:

Φορολογικό έτος	Πρωτογενείς Πιστώσεις €	Πιστώσεις που δικαιολογήθηκαν €	Πιστώσεις που δεν δικαιολογήθηκαν σε €
2016	254.393,95	244.965,07	9.428,88
2017	312.291,66	217.165,91	95.125,75

Οι πρωτογενείς καταθέσεις, οι οποίες αποτελούν προσαύξηση περιουσίας του άρθρου 21§4 του Ν.4172/2013 για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 είναι οι ακόλουθες :

	Ποσά πίστωσης για τα οποία συντρέχει η εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 21§4 του Ν.4172/2013
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016	9.274,30 €
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017	22.684,84 €

Ο έλεγχος προσδιόρισε τελικά τα καθαρά κέρδη των ελεγχόμενων ετών ως ακολούθως :

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016			
ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Μερίσματα – τόκοι- Δικαιώματα	1,80	1,80	0,00
Επιχειρηματική δραστηριότητα	0,0	0,0	
Προσαύξηση περιουσίας βάσει του άρθρου 21§4 Ν.4172/2013		60.978,62	60.978,62
Σύνολο δηλωθέντων εισοδημάτων	1,80	60.980,42	60.978,62

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017			
ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Μερίσματα – τόκοι- Δικαιώματα	1,80	1,80	0,00
Επιχειρηματική δραστηριότητα		66.377,45	66.377,45
Προσαύξηση περιουσίας του άρθρου 21§4 του Ν.4172/2013		22.684,84	22.684,84
Σύνολο δηλωθέντων εισοδημάτων	1,80	89.064,09	89.064,09

Με βάση τα ως άνω αποτελέσματα εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις προσδιορισμού φόρου εισοδήματος των φορολογικών ετών 2016 και 2017.

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, κατά «πλάνη περί τα πράγματα», 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. Είναι 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 ανααιτιολόγητες.
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, ανααιτιολόγητα 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. Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας. Μη τήρηση της προβλεπόμενης διαδικασίας, καθώς η ελεγκτική αρχή δεν προέβη στις δέουσες ελεγκτικές επαληθεύσεις.

9. 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.

10. Παράβαση κατ' ουσία διάταξης νόμου – εσφαλμένη κρίση του ελέγχου ως προς την επιλογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου. Είναι εφικτός ο λογιστικός προσδιορισμός.

11. Εσφαλμένη εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου του άρθρου 27 του Κ.Φ.Ε. και 28 του Κ.Φ.Δ.. Εσφαλμένη εφαρμογή της τεχνικής ανάλυσης της ρευστότητας. Δεν πληρείται στην υπό κρίση υπόθεση καμία από τις προϋποθέσεις του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ..

12. Εσφαλμένα εφαρμόστηκε η τεχνική ανάλυσης της ρευστότητας, αφενός χωρίς απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και αφετέρου διότι το εισόδημά του καλύπτει τις δαπάνες διαβίωσης.

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' εξαίρεση, 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 εισπραξής 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 20X1 και μία παροχή υπηρεσίας στις 28 Νοεμβρίου 20X1 τα αντίστοιχα τιμολόγια πρέπει να εκδοθούν μέχρι και την 15 Δεκεμβρίου 20X1, φέροντας την ημερομηνία έκδοσής τους (π.χ. 12 Δεκεμβρίου ή 15 Δεκεμβρίου 20X1). Ομοίως, για παροχή υπηρεσίας στις 3 Δεκεμβρίου 20X1 και μια πώληση/παράδοση αγαθών στις 23 Δεκεμβρίου 20X1 τα αντίστοιχα τιμολόγια πρέπει να εκδοθούν μέχρι και την 15 Ιανουαρίου 20X2, φέροντας την ημερομηνία έκδοσής τους (π.χ. 5 Ιανουαρίου ή 15 Ιανουαρίου 20X2). 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 20X1 (Δεκέμβριος), έστω και εάν το τιμολόγιο εκδοθεί τον Ιανουάριο του 20X2 (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 συνεχίστηκε 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 20X5 έως 30η Ιουνίου 20X6 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 20X6. Στην περίπτωση αυτή, ωστόσο, με βάση την αρχή του δεδουλευμένου η επιχείρηση επαγγελματικής εκπαίδευσης οφείλει να αναγνωρίσει την αναλογία του εσόδου που αφορά το 20X5, ανεξάρτητα από την μη υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου. Το ίδιο ισχύει και για το αντισυμβαλλόμενο μέρος που οφείλει να αναγνωρίσει την αναλογία του εσόδου του 20X5.

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 στον τραπεζικό του λογαριασμό 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 απορριπτέος ως αόριστος, αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Ως προς το δεύτερο, έκτο και έβδομο ισχυρισμό περί εσφαλμένου χαρακτηρισμού των πιστώσεων ως προσαύξησης περιουσίας και περί αντιστροφής του βάρους απόδειξης

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 το άρθρο 21 του Ν4172/2013 «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις.

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, με την **ΔΕΑΦ Α΄ 1144110 ΕΞ 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: «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 περιουσιακών 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, αναγκαίων, 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 αναγκαίων, 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 δυσχερής εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη

Διοίκηση. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επίδικη, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, “τεκμήρια”), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, **που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στερηη 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 ΚΦΔ, 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.

Επειδή περαιτέρω, ο προσφεύγων προβάλλει αλυσιτελώς ισχυρισμούς σχετικά με τις πιστώσεις που κρίθηκαν για το φορολογικό έτος 2016 ότι αποτελούν προσαύξηση περιουσίας, καθότι ο προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος για το εν λόγω έτος έγινε με βάση τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, εφόσον αυτό επιλέχθηκε ως μεγαλύτερο σε σχέση με αυτό που προσδιορίστηκε με τις γενικές διατάξεις, σύμφωνα με τα οριζόμενα των διατάξεων του άρθρου 9 της ΠΟΛ 1050/2014.

Επειδή αναφορικά με τις πιστώσεις των τραπεζικών του λογαριασμών κατά το φορολογικό έτος 2017, επαγόμαστε τα ακόλουθα :

Ο έλεγχος της φορολογικής αρχής, αφού έλαβε υπόψη τα στοιχεία που προσκόμισε ο προσφεύγων με τα με αρ. πρωτ./29-8-2022 και/1-11-2022 υπομνήματά του, κατέληξε στις ακόλουθες τραπεζικές πιστώσεις, ονομαστικές και μη, οι οποίες δεν δικαιολογήθηκαν επαρκώς και κρίθηκαν αναλόγως ως εισόδημα της παραγράφου 1 ή της παραγράφου 4 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013.

ΤΡΑΠΕΖΙΚΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ 01/01/2017-31/12/2017								
α / α	Τραπεζικός Λογαριασμός	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή ή Συναλλαγής	Αιτιολογία για Συναλλαγής	Ποσό πίστωσης	Βάσει του με αρ. πρωτ..../01.11.2022 απάντησης στο Σημείωμα διαπιστώσεων	Διαπιστώσεις ελέγχου μετά την απάντηση του ελεγχόμενου στο Σημείωμα διαπιστώσεων	Ποσό πίστωσης άρθρου 21§4 Ν.4172/2013
1	2017-01-05	PAYMENT BANK BRANCH		115,00	Η κατάθεση του ποσού των 115 ευρώ έγινε για το παραστατικό ΑΠΥ Ν....../01.12.2016 το οποίο παρατίθεται στα συνημμένα	Ο έλεγχος δεν κάνει αποδεκτό τον ισχυρισμό του ελεγχόμενου καθώς δεν αποδεικνύεται η συσχέτιση του φορολογικού στοιχείου με την συγκεκριμένη πίστωση	115,00
2	2017-03-08	PAYMENT BANK BRANCH		70,00	Η κατάθεση του ποσού των 70 ευρώ έγινε για το παραστατικό ΑΠΥ Ν....../07-03-2017 το οποίο παρατίθεται στα συνημμένα	Ο έλεγχος δεν κάνει αποδεκτό τον ισχυρισμό του ελεγχόμενου καθώς δεν αποδεικνύεται η συσχέτιση του φορολογικού στοιχείου με την συγκεκριμένη πίστωση	70,00
3	2017-06-06	PAYMENT BANK BRANCH		150,00	Η κατάθεση του ποσού των 150 ευρώ έγινε για το παραστατικό ΑΠΥ ..../01.06.2017 το οποίο παρατίθεται στα συνημμένα	Ο έλεγχος δεν κάνει αποδεκτό τον ισχυρισμό του ελεγχόμενου καθώς δεν αποδεικνύεται η συσχέτιση του φορολογικού στοιχείου με την συγκεκριμένη πίστωση	150,00

4	..... .....	2017-07-31	PAYMENT BANK BRANCH		100,00	Η κατάθεση του ποσού των 100 ευρώ έγινε για το παραστατικό ΑΠΥ Ν..../02.08.2017 το οποίο παρατίθεται στα συνημμένα	Ο έλεγχος δεν κάνει αποδεκτό τον ισχυρισμό του ελεγχόμενου καθώς δεν αποδεικνύεται η συσχέτιση του φορολογικού στοιχείου με την συγκεκριμένη πίστωση	100,00
1 6	..... .....	2017-02-01	ΔΙΑΦΟΡΕ Σ ΠΙΣΤΩΣΕΙ Σ	Εξ. τιμ. ΣΕ επί πιστ	310,00	Η κατάθεση του ποσού των 310,00 έγινε για το παραστατικό Ν..../16.11.2016 το παρατίθενται στα συνημμένα.	Ο έλεγχος δεν κάνει αποδεκτό τον ισχυρισμό του ελεγχόμενου καθώς δεν αποδεικνύεται η συσχέτιση του φορολογικού στοιχείου με την συγκεκριμένη πίστωση	310,00
1 8	..... .....	2017-06-30	ΚΑΤΑΘΕΣ Η ΜΕΤΡΗΤΩ Ν	ΚΑΤ ΑΘ ΕΣ Η ΜΕ ΤΡ ΗΤ ΩΝ	300,00	Κατάθεση μετρητών από Υψηλάντη Αντώνιο που δικαιολογείται από είσπραξη πρόσφατων ημερών από ΑΠΥ Ν.../25.05.2017, Ν..../31.05.2017 , Ν.../01.06.2017, και Ν..../03.06.2017 συνολικού ποσού 520,80 τα αποδεικτικά παρατίθενται.	Ο έλεγχος δεν κάνει αποδεκτό τον ισχυρισμό του ελεγχόμενου διότι πρώτον δεν προσκόμισε το τραπεζικό έγγραφο από το οποίο προκύπτει ο καταθέτης των χρημάτων και δεύτερον από τις 25/05/2017 έως 03/06/2017 έχει πραγματοποιήσει δαπάνες κάτω των πεντακοσίων ευρώ περασμένες στα βιβλία του αξίας 2594,13 για τις οποίες δεν αποδεικνύεται η προέλευση των χρημάτων από τα οποία εξοφλήθηκαν.	300,00

3 3	..... .....	2017-02-01	ΚΑΤΑΘΕΣ Η	... .....	401,84	Πληρωμή πρώτης δόσης στην Εθνική Τράπεζα Ελλάδος με πάγια ρύθμιση με αριθμό πρωτοκόλλου ...-05/08/2016 το αποδεικτικό παρατίθεται.	Ο έλεγχος δεν κάνει αποδεκτό τον ισχυρισμό του ελεγχόμενου, καθώς δεν αποδεικνύεται η προέλευση των χρημάτων που κατατέθηκαν και κατόπιν με αυτά εξοφλήθηκε η πάγια ρύθμιση στην τράπεζα.	401,84
3 4	..... .....	2017-04-27	ΣΥΜΨΗΦ/ ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	... .....	29000,20	Δεν προσκομίστηκαν νεότερα στοιχεία.	Ο έλεγχος κάνει μερικώς αποδεκτό τον ισχυρισμό του ελεγχόμενου, καθώς συνολικά έχει εκδώσει φορολογικά στοιχεία εσόδων αξίας 102870 ευρώ και αποδεικνύεται η είσπραξη ποσού 6129,8 για πληρωμή ενσήμων. Συνεπώς έχει δικαιολογημένες πιστώσεις ύψους 108999,80. Με την κρινόμενη πίστωση έχουν πιστωθεί συνολικά στον λογαριασμό του 138000 ευρώ. Λόγω αποδεικνυόμενης επιχειρηματικής σχέσης μεταξύ του Κου και του ελεγχόμενου αποδεικνύεται μη έκδοση φορολογικού στοιχείου εσόδου αξίας 29000,20 ευρώ.	29000,20

3 5	..... .....	2017-06-30	ΣΥΜΨΗΦ/ ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	... ... ...	6000,00	Παραθέτω έξοδα για την έκδοση αδείας του Κου που πραγματοποιήθηκαν από δικούς μου λογαριασμούς. Τα αποδεικτικά παρατίθενται.	Ο έλεγχος κάνει μερικώς αποδεκτό τον ισχυρισμό του ελεγχόμενου και έως την αξία των 682,00 ευρώ για την οποία αποδεικνύεται από τα τραπεζικά έγγραφα που κατατέθηκαν ότι εξοφλήθηκαν από λογαριασμούς του ελεγχόμενου. Από τα υπόλοιπα δικαιολογητικά που προσκομίστηκαν δεν αποδεικνύεται η εξόφλησή τους από τον ελεγχόμενο. Ως εκ τούτου για το ποσό των 5318,00 δεν αποδεικνύεται η πηγή και η αιτία προέλευσης των χρημάτων.	5318,00
3 6	..... .....	2017-07-14	ΚΑΤΑΘΕΣ Η	ΚΑΤ ΑΘ ΕΣ Η	400,00	Κατάθεση μετρητών από Υψηλάντη Αντώνιο που δικαιολογείται από είσπραξη πρόσφατων ημερών από ΑΠΥ Ν.../06.06.2017, Ν.../13.06.2017 , Ν.../14.06.2017, συνολικού ποσού 744,00 ευρώ. Τα αποδεικτικά παρατίθενται.	Ο έλεγχος δεν κάνει αποδεκτό τον ισχυρισμό του ελεγχόμενου διότι πρώτον δεν προσκόμισε το τραπεζικό έγγραφο από το οποίο προκύπτει ο καταθέτης των χρημάτων και δεύτερον από τις 06/06/2017 έως 14/06/2014 έχει πραγματοποιήσει δαπάνες κάτω των πεντακοσίων ευρώ αξίας 2963,44 των	400,00

							οποίων δεν απέδειξε την προέλευση των χρημάτων με τα οποία εξοφλήθηκαν.	
3 7	..... .....	2017-07-31	ΚΑΤΑΘΕΣ Η	ΚΑΤ ΑΘ ΕΣ Η	2500,00	Από δικό μου λογαριασμό με IBAN GR3..... της Πειραιώς έγινε μεταφορά το ποσό των 2500 σε δικό μου λογαριασμό με την IBAN GR Εθνικής την ίδια ημέρα. Το αποδεικτικό παρατίθεται στα συνημμένα.	Ο έλεγχος δεν κάνει αποδεκτό τον ισχυρισμό του ελεγχόμενου καθώς από την χρέωση του λογαριασμού με IBAN και την αιτιολογία συναλλαγής προκύπτει ότι τα χρήματα μεταφέρθηκαν σε λογαριασμό τρίτου και όχι σε λογαριασμό του ελεγχόμενου. Επίσης, δεν προσκομίστηκε τραπεζικό έγγραφο προς επίρρωση του ισχυρισμού του ελεγχόμενου.	2500,00
4 6	..... .....	2017-04-25	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.Μ ΕΤΡΗΤΩΝ		2000,00	Από δικό μου λογαριασμό με IBAN GR της Πειραιώς έγινε ανάληψη το ποσό των 2000,00 ευρώ και ακολούθως έγινε επανακατάθεση του ίδιου ποσού στον ίδιο λογαριασμό την ίδια μέρα. Το αποδεικτικό παρατίθεται στα συνημμένα.	Ο έλεγχος δεν κάνει αποδεκτό τον ισχυρισμό του ελεγχόμενου, καθώς δεν προκύπτει από τα προσκομιζόμενα έγγραφα ούτε προκύπτει από την αιτιολογία συναλλαγής	2000,00

4 8	..... .....	2017-05-29	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡ Α ΑΠΟ ΛΟΓ.	.....	4440,71	Δεν προσκομίστηκαν νεότερα στοιχεία.	Ο έλεγχος κάνει μερικώς αποδεκτό τον ισχυρισμό του ελεγχόμενου καθώς συνολικά έχει εκδώσει φορολογικά στοιχεία εσόδων αξίας 94642,00 ευρω και αποδεικνύεται η είσπραξη ποσού 3417,29 για πληρωμή ενσήμων. Κατά συνέπεια έχει δικαιολογημένες πιστώσεις αξίας 98059,29 ευρώ. Με την κρινόμενη πίστωση , έχουν πιστωθεί συνολικά στον λογαριασμό του 102500. Κατά συνέπεια λόγω αποδεικνυόμενη ς επιχειρηματικής σχέσης του ελεγχόμενου με τον Κο , δεν εξέδωσε φορολογικό στοιχείο εσόδου συνολικής αξίας 4440,71 κατά παράβαση των διατάξεων του Ν.4308/2014.	4440,71
5 0	..... .....	2017-07-11	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡ Α ΑΠΟ ΛΟΓ.	... ...	3000,00	Δεν προσκομίστηκαν νεότερα στοιχεία.	Ο ελεγχόμενος δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο για να δικαιολογήσει την συγκεκριμένη πίστωση . Κατά συνέπεια δεν αποδεικνύεται η πηγή και η αιτία πρόελευσης των χρημάτων.	3000,00

5 1	2017-07-19	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡ Α ΑΠΟ ΛΟΓ.	2500,00	Δεν προσκομίστηκαν νεότερα στοιχεία.	Ο έλεγχος δεν κάνει αποδεκτό τον ισχυρισμό του ελεγχόμενου, καθώς συνολικά έχει εκδώσει φορολογικά στοιχεία εσόδων αξίας 94642,00 ευρώ και αποδεικνύεται η είσπραξη ποσού 3417,29 για πληρωμή ενσήμων. Κατά συνέπεια έχει δικαιολογημένες πιστώσεις αξίας 98059,29 ευρώ. Με την κρινόμενη πίστωση , έχουν πιστωθεί συνολικά στον λογαριασμό του 104500. Κατά συνέπεια λόγω αποδεικνυόμενη ς επιχειρηματικής σχέσης του ελεγχόμενου με τον Κο , δεν εξέδωσε φορολογικό στοιχείο εσόδου συνολικής αξίας 2500 κατά παράβαση των διατάξεων του Ν.4308/2014.	2500,00
--------	----------------	------------	---------------------------------	--------------------	---------	---	--	---------

5 3	..... .....	2017-08-17	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡ Α ΑΠΟ ΛΟΓ.	... ...	36500,00	Δεν προσκομίστηκαν νεότερα στοιχεία.	Ο έλεγχος δεν κάνει αποδεκτό τον ισχυρισμό του ελεγχόμενου καθώς συνολικά έχει εκδώσει φορολογικά στοιχεία εσόδων αξίας 94642,00 ευρω και αποδεικνύεται η είσπραξη ποσού 3417,29 για πληρωμή ενσήμων. Κατά συνέπεια έχει δικαιολογημένες πιστώσεις αξίας 98059,29 ευρώ. Με την κρινόμενη πίστωση , έχουν πιστωθεί συνολικά στον λογαριασμό του 141500 Κατά συνέπεια λόγω αποδεικνυόμενη ς επιχειρηματικής σχέσης του ελεγχόμενου με τον Κο , δεν εξέδωσε φορολογικό στοιχείο εσόδου συνολικής αξίας 36500 κατά παράβαση των διατάξεων του Ν.4308/2014.	36500,00
5 5	..... .....	2017-09-25	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡ Α ΑΠΟ ΛΟΓ.	... ...	3000,00	Δεν προσκομίστηκαν νεότερα στοιχεία.	Ο ελεγχόμενος δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο για να δικαιολογήσει την συγκεκριμένη πίστωση . Κατά συνέπεια δεν αποδεικνύεται η πηγή και η αιτία προέλευσης των χρημάτων.	3000,00

6 1	..... .....	2017-12-19	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦ.Α ΠΟ ΛΟΓ.ΤΡΙΤ ΟΥ (ΥΠΕ	... .....	5000,00	Δεν προσκομίστηκαν νεότερα στοιχεία.	Ο ελεγχόμενος δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο για να δικαιολογήσει την συγκεκριμένη πίστωση . Κατά συνέπεια δεν αποδεικνύεται η πηγή και η αιτία προέλευσης των χρημάτων.	5000,00
6 6	..... .....	2017-05-17	ΑΡΣ- ΚΑΤΑΘ.Μ ΕΤΡΗΤΩΝ	... ...	20,00	Δεν προσκομίστηκαν νεότερα στοιχεία.	Ο ελεγχόμενος δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο για να δικαιολογήσει την συγκεκριμένη πίστωση . Κατά συνέπεια δεν αποδεικνύεται η πηγή και η αιτία προέλευσης των χρημάτων.	20,00
							Σύνολο	95125,75

Επειδή για τις ανωτέρω πιστώσεις ο προσφεύγων ισχυρίζεται τα ακόλουθα :

α/α πίστωσης 1, 2, 3 & 4 : Ο προσφεύγων προς τεκμηρίωση των συναλλαγών προσκομίζει αποδείξεις παροχής υπηρεσιών, χωρίς ωστόσο την προσκόμιση τραπεζικών εγγράφων με αποτέλεσμα να μη μπορούν να συσχετισθούν με τις πιστώσεις αυτές. Ορθώς η φορολογική αρχή απέρριψε τους ισχυρισμούς του.

Περαιτέρω ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η προσαύξηση περιουσίας πρέπει να εδράζεται σε «μεγάλα ποσά». Ωστόσο, η έννοια "μεγάλα ποσά" εξειδικεύεται κατά περίπτωση ανάλογα με το προφίλ και την οικονομική δυνατότητα του φορολογουμένου και ως εκ τούτου η διαπιστωθείσα προσαύξηση περιουσίας πρέπει να κρίνεται όχι μόνο με βάση το συγκεκριμένο ύψος κατάθεσης, αλλά και από τη συνεκτίμηση και άλλων παραγόντων, όπως το επάγγελμά του, το είδος των εισοδημάτων του, την περιοδικότητα των καταθέσεων του, το πλήθος των συνδικαιούχων εκάστου λογαριασμού κλπ., το δε τιθέμενο όριο καταθέσεων πάνω από το οποίο θα πρέπει να ζητείται από το φορολογούμενο συγκεκριμένη αιτιολογία της κάθε μίας κατάθεσης πρέπει να είναι τέτοιο, που ο φορολογούμενος να μην υποχρεώνεται στα αδύνατα. Από την επισκόπηση των λογαριασμών του φαίνεται ότι ο προσφεύγων αναλαμβάνει υπηρεσίες που κοστολογούνται με ποσά ύψους αντίστοιχου των επίμαχων καταθέσεων και ως εκ τούτου ο έλεγχος ορθώς ζήτησε από τον προσφεύγοντα την αιτιολόγησή τους.

α/α πίστωσης 16 : Ο προσφεύγων, προς τεκμηρίωση της συναλλαγής, προσκόμισε την με αριθμό .../16-11-2016 Απόδειξη Παροχής Υπηρεσιών, αξίας 310,00 € ως αμοιβή ενεργειακού συμβούλου. Στην αιτιολογία της ανωτέρω πίστωσης αναφέρεται «εξ. τιμ. σε επι πιστ. .../201». Ως εκ τούτου, ο

προσφεύγων απέδειξε ότι για την ανωτέρω κατάθεση είναι γνωστή η αιτία προέλευσης και ο σχετικός ισχυρισμός του γίνεται **δεκτός**.

α/α πίστωσης 18 : Ο προσφεύγων προς τεκμηρίωση της συναλλαγής προσκομίζει αποδείξεις παροχής υπηρεσιών, χωρίς ωστόσο την προσκόμιση τραπεζικού εγγράφου με αποτέλεσμα να μη μπορούν να συσχετισθούν με την εν λόγω πίστωση. Ορθώς η φορολογική αρχή απέρριψε τους ισχυρισμούς του.

α/α πίστωσης 33 : Πρόκειται για πληρωμή δόσης πάγιας ρύθμισης σύμφωνα με τα προσκομιζόμενα έγγραφα. Ο έλεγχος δεν έκανε αποδεκτό τον ισχυρισμό του διότι δεν αποδεικνύεται η προέλευση των χρημάτων που κατατέθηκαν.

Στην κρινόμενη περίπτωση, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε το τραπεζικό έγγραφο της εν λόγω κατάθεσης, προκειμένου να αποδειχθεί ότι η κατάθεση πραγματοποιήθηκε από τον ίδιο και όχι από κάποιο άλλο πρόσωπο. Ορθώς ο έλεγχος της φορολογικής αρχής απέρριψε τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα.

α/α πίστωσης 34, 48 & 51 : 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 υπολειπόμενες όλες σχεδόν οι υπηρεσίες και όλοι οι ελεύθεροι επαγγελματίες. Ωστόσο, δεν έχουν επιστραφεί, καθώς έχει συμφωνήσει με τους πελάτες του 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.

Οι εν λόγω ονομαστικές πιστώσεις δεν αποτελούν προσαύξηση περιουσίας διότι είναι γνωστή η προέλευσή τους. Από τον έλεγχο κρίθηκε ότι οι πιστώσεις αυτές αποτελούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα του άρθρου 21 παρ. 1 του Ν.4172/2013, καθώς πρόκειται για καταθέσεις χρημάτων από πελάτες του, στους οποίους εξέδωσε φορολογικά στοιχεία μη καλύπτοντας ωστόσο το σύνολο των πιστωθέντων στον τραπεζικό του λογαριασμό ποσών. Για την παράβαση της μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου εκδόθηκε η με αριθμό .../15-11-2022 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 58^Α ΚΦΔ φορολογικού έτους 2017.

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.

α/α πίστωσης 35 : Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το ποσό κατάθεσης των 6.000,00 € αποτελούν έξοδα που πληρώθηκαν για λογαριασμό του πελάτη Ο έλεγχος έκανε εν μέρει δεκτό τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα και έως του ποσού των 682,00 €, βάσει των προσκομιζόμενων τραπεζικών εγγράφων.

Επειδή η προέλευση του ποσού είναι γνωστή εφόσον πρόκειται για ονομαστική κατάθεση και καθώς ο έλεγχος έκανε εν μέρει δεκτό τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα, το υπόλοιπο ποσό των 5.318,00 € δεν αποτελεί προσαύξηση περιουσίας, αλλά αποτελεί εισόδημα του άρθρου 21 παρ. 1 του Ν.4172/2013, τα οποία ωστόσο προστίθενται στα ακαθάριστα έσοδα του οικείου έτους.

α/α πίστωσης 36 : Ο προσφεύγων προς τεκμηρίωση της συναλλαγής προσκομίζει αποδείξεις παροχής υπηρεσιών, χωρίς ωστόσο την προσκόμιση τραπεζικού εγγράφου με αποτέλεσμα να μη μπορούν να συσχετισθούν με την εν λόγω πίστωση. Ορθώς η φορολογική αρχή απέρριψε τους ισχυρισμούς του.

α/α πίστωσης 37 & 46 : Ο προσφεύγων δεν προσκομίζει νεότερα στοιχεία. Ορθώς η φορολογική αρχή απέρριψε τους ισχυρισμούς του.

α/α πίστωσης 50 & 61 : Η προέλευση των ποσών 3.000,00 € και 5.000,00 € είναι γνωστή, εφόσον πρόκειται για ονομαστική κατάθεση και καθώς ο προσφεύγων αποδέχεται ότι ο Καραγεωργίου Πολυχρόνης είναι πελάτης του, τα ανωτέρω ποσά δεν αποτελούν προσαύξηση περιουσίας, αλλά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του άρθρου 21 παρ. 1 του Ν.4172/2013, τα οποία ωστόσο προστίθενται στα ακαθάριστα έσοδα του οικείου έτους.

α/α πίστωσης 55 : 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 .../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 €** που αναλύεται κατωτέρω :

4 8	ΠειραιώςGR.....	2017-05-29	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟ ΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ.	..... ΠΡΟΚ.ΟΙΚΟΔΟΜΙΚ ΩΝ ΕΡΓΑΣΙΩΝ	4.440,71
5 1	ΠειραιώςGR.....	2017-07-19	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟ ΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ.	..... ΟΙΚΟΔΟΜΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ	2.500,00
5 3	.....	2017-08-17	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟ ΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ.	..... ΠΛΗΡΩΜΗ ΓΙΑ ΟΙΚΟΔΟΜΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ	36.500,00

Επομένως το ποσό των 3.000,00 €, βάσει των ως άνω πορισμάτων έχει αιτιολογηθεί από τον προσφεύγοντα και ο σχετικός ισχυρισμός του γίνεται **δεκτός**.

α/α πίστωσης 66 : Επειδή πρόκειται για ονομαστική κατάθεση και ο προσφεύγων όφειλε να αιτιολογήσει την αιτία προέλευσης του ποσού. Ορθώς η φορολογική αρχή καταλόγισε το ποσό ως προσαύξηση περιουσίας.

Επειδή με βάση τα ανωτέρω το ύψος των καταθέσεων που δεν δικαιολογήθηκαν από τον προσφεύγοντα είναι

Φορολογικό έτος	Πρωτογενείς Πιστώσεις € (α)	Πιστώσεις που δικαιολογήθηκαν € (β)	Πιστώσεις που δεν δικαιολογήθηκαν σε € βάσει ελέγχου	Πιστώσεις που δεν δικαιολογήθηκαν σε € βάσει της απόφασης ΔΕΔ (α) – (β)
2017	312.291,66	220.475,91	95.125,75	91.815,75

Από τις ως άνω πιστώσεις ύψους 91.815,75 € που δεν δικαιολογήθηκαν, ποσό ύψους **85.758,91 €**, (καθαρό ποσό **69.160,41 €** πλέον **ΦΠΑ 16.598,50 €**) αποτελεί εισόδημα του άρθρου 21§1 του Ν.4172/2013.

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

Επομένως, για το φορολογικό έτος 2017 το ποσό των **6.056,84 €** αποτελεί προσαύξηση περιουσίας του άρθρου 21§4 του Ν.4172/2013.

Τα κέρδη του φορολογικού έτους 2017 προσδιορίζονται ως εξής :

Ακαθάριστα έσοδα βιβλίων	201.277,91
Πλέον αποκρυβέντα ακαθάριστα έσοδα	69.160,40
Συνολικά ακαθάριστα έσοδα	270.438,31
Μείον δαπάνες χρήσης	211.536,70
Καθαρό αποτέλεσμα	58.901,61
Πλέον λογιστικές διαφορές δήλωσης	381,48
Πλέον λογιστικές διαφορές ελέγχου	13.834,68
Κέρδη χρήσης	73.117,77

Οριστικός προσδιορισμός εισοδήματος φορολογικού έτους 2017

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017				
ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ – ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ

Μερίσματα – τόκοι- Δικαιώματα	1,80	1,80	1,80	0,00
Επιχειρηματική δραστηριότητα		66.377,45	73.117,17	73.117,17
Προσαύξηση περιουσίας του άρθρου 21§4 του Ν.4172/2013		22.684,84	6.056,84	6.056,84
Σύνολο δηλωθέντων εισοδημάτων	1,80	89.064,09	79.175,81	79.174,01

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ - ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	1,80	89.064,09	79.175,81	79.174,01
	της συζύγου				
Φόρος υπόχρεου			30.356,12	28.629,11	28.629,11
Μείον φόρος που παρακρατήθηκε		400,25	400,25	400,25	
Πιστωτικό ποσό		399,98			28.628,84
Χρεωστικό ποσό			29.955,87	28.228,86	
Πλέον Τέλη χαρτοσήμου & ΟΓΑ χαρτοσήμου					
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			15.177,93	14.314,42	14.314,42
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης			5.366,77	4.476,82	4.476,82
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	για καταβολή	250,02	51.150,57	47.670,10	47.420,08

Ειδική Εισφορά αλληλεγγύης 2017

Εισόδημα επιβολής εισφοράς αλληλεγγύης (43Α Ν.4172/2013)	Εισόδημα ανά συντελεστή	Συντελεστής	Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης
79.175,81 €	12.000,00	0,00%	0,00
	8.000,00	2,20%	176,00
	10.000,00	5,00%	500,00
	10.000,00	6,50%	650,00
	25.000,00	7,50%	1.875,00
	14.175,81	9,00%	1.275,82
Σύνολο	79.175,81		4.476,82

Επειδή οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα γίνονται εν μέρει δεκτοί, παρέλκει η εξέταση του 3ου, 4ου, 8ου και 9ου ισχυρισμού του.

Ως προς τον δέκατο, ενδέκατο και δωδέκατο ισχυρισμό περί μη σύννομης εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών ελέγχου και της μη πλήρωσης των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του Ν.4172/2013.

Επειδή, στο άρθρο 23 του ΚΦΔ μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.....».

Επειδή στο άρθρο 27 "Μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης" του ΚΦΔ ορίζεται: «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου: α) της αρχής των αναλογιών, β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου, γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου, δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά. Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής.

2. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο τεχνικών ελέγχου της παραγράφου 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου".

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, σύμφωνα με την Α 1293/2019 (ΦΕΚ Β΄ 3085/31-07-2019) απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.

«Άρθρο 11 Προσδιορισμός εισοδήματος με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους Ελέγχεται η πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 και σε περίπτωση που συντρέχουν οι ως άνω προϋποθέσεις, το εισόδημα δύναται να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του ΚΦΔ, έμμεσες μεθόδους ελέγχου.".

Επειδή, στο άρθρο 28 του Ν 4172/2013, όπως, με το άρθρο 22 του Ν 4223/2013, η παράγραφος 1 τροποποιήθηκε και προστέθηκε η παράγραφος 2 αυτού, ορίζεται ότι " 1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή

β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή

γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.

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 εισόδημα."

Επειδή στην εγκύκλιο με αριθμό Ε.2015/2020 "Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013." ορίζεται :

«4. Σύμφωνα με τις διατάξεις της [παρ.1 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013](#) , το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου στις ακόλουθες περιπτώσεις :

- α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή
- β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή
- γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.

Η προϋπόθεση της περ. α΄ της παρ. 1 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις εκείνες κατά τις οποίες η τήρηση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα γίνεται με τέτοιο τρόπο που καθιστά αδύνατη τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων ή καθιστά μη αξιόπιστο το λογιστικό σύστημα. Ενδεικτικά, η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων θεωρείται ότι δεν είναι δυνατή ή το λογιστικό σύστημα θεωρείται ως μη αξιόπιστο όταν:

- Δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη.
- Δεν διαφυλάσσονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), οι ΦΗΜ, οι φορολογικές μνήμες και τα αρχεία των Φ.Η.Μ.
- Η οντότητα παραβιάζει ή παραποιεί ή επεμβαίνει κατά οποιονδήποτε τρόπο στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (Φ.Η.Μ.).
- Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα δεν παρέχονται ευχερώς και αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και οι πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διάρκεια του ελέγχου.

Επισημαίνεται ότι σε κάθε περίπτωση, η αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων ή η μη αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος αποτελεί θέμα πραγματικό, για το οποίο απαιτείται επαρκής τεκμηρίωση στην σχετική έκθεση ελέγχου, ώστε να αιτιολογείται ο προσδιορισμός του εισοδήματος με κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τη χρήση των έμμεσων μεθόδων ελέγχου κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 28 του Ν. 4172/2013.

Η προϋπόθεση της περ. β΄ της παρ. 1 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες διαπιστώνονται παραβάσεις ή παρατυπίες που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά έγγραφα που επέχουν θέση φορολογικού στοιχείου. **Ειδικότερα στις περιπτώσεις**

αυτές εντάσσεται η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, η λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, η έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων.

Η προϋπόθεση της περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις όπου κατόπιν επίδοσης πρόσκλησης στον φορολογούμενο, δεν προσκομίζονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία). Η πλήρωση της προϋπόθεσης αυτής θα επαναπροσδιοριστεί μετά την εφαρμογή των ηλεκτρονικών βιβλίων.

5. Σύμφωνα με την [παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013](#), 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 εισόδημα**. Διευκρινίζεται ότι ο προσδιορισμός του εισοδήματος των φυσικών προσώπων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα δύναται να γίνει με τη χρήση οποιασδήποτε από τις έμμεσες τεχνικές που προβλέπονται στο άρθρο 27 του ΚΦΔ, υπό την πλήρωση των προϋποθέσεων είτε της παρ. 1, είτε της [παρ.2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013](#).

Υπενθυμίζεται ότι για φορολογικά έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις της [παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013](#) και του [άρθρου 39 του ΚΦΔ](#), κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, εκτός εάν 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.

6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

A. Οι διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό του εισοδήματος για έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014 και εντεύθεν.

B. Η εφαρμογή κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης εφαρμόζεται σε οποιοδήποτε στάδιο του ελέγχου διαπιστωθεί η πλήρωση των προϋποθέσεων των [παρ. 1 και 2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013](#).

Γ. Στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση ή μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές για τον φορολογούμενο δύναται να χρησιμοποιηθούν συνδυαστικά με στοιχεία από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, εφόσον το φορολογητέο εισόδημα προσδιορίζεται με τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή με τις έμμεσες μεθόδους προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης».

Επειδή με την ΠΟΛ 1050/2014 ορίζονται τα εξής :

«Άρθρο 2 Περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου. 2.1. Τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου.

Η τεχνική προσδιορίζει τη φορολογητέα ύλη αναλύοντας τα έσοδα (φορολογητέα και μη), τις αγορές και δαπάνες (επαγγελματικές, ατομικές και οικογενειακές) και τις αυξήσεις και μειώσεις των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων (επαγγελματικών, ατομικών και οικογενειακών) του φορολογούμενου φυσικού προσώπου.

Κατά την μέθοδο αυτή δημιουργείται ισοζύγιο με δύο βασικές στήλες: «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων».

Στην πρώτη στήλη Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων περιλαμβάνονται τα κάθε μορφής έσοδα που έχουν εισπραχθεί στην διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου, των οποίων αποδεικνύεται η πραγματοποίηση και η νομιμότητα των συναλλαγών.

Στην δεύτερη στήλη Αναλώσεις Κεφαλαίων /Εσόδων περιλαμβάνονται όλες οι πραγματοποιηθείσες αναλώσεις, κατά τη διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου.

Η διαφορά μεταξύ στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/ Εσόδων» και στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων», θεωρείται μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και εφόσον δεν αιτιολογείται υπόκειται σε φορολόγηση.»

Επειδή ακολούθως με την ΠΟΛ. 1094/2014 το πρώτο εδάφιο του άρθρου 5 της ΠΟΛ. 1050/2014 αντικαταστάθηκε ως εξής: «Όταν διενεργείται προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού, εφαρμόζεται η τεχνική ελέγχου που επιλέγεται με αιτιολογημένη απόφαση του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου που εκδίδεται από κοινού με τον υποδιευθυντή και τον προϊστάμενο του τμήματος έλεγχου, μετά από εισήγηση του υπαλλήλου που φέρει την εντολή ελέγχου, αξιολογώντας τα στοιχεία που η ελεγκτική υπηρεσία έχει στη διάθεσή της».

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ήταν εφικτός ο λογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων, δοθέντος του γεγονότος ότι δεν υπήρχαν παραβάσεις, που να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο και απολύτως ανέφικτο τον έλεγχο βάσει των βιβλίων. Ισχυρίζεται περαιτέρω, ότι μη σύννομα επέλεξε την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου, χωρίς να αιτιολογήσει την επιλογή αυτή. Η φορολογική αρχή δεν αιτιολόγησε, ως όφειλε, το ανέφικτο του λογιστικού προσδιορισμού αφενός και αφετέρου τη σκοπιμότητα και την επιλογή της χρήσης έμμεσων τεχνικών ελέγχου.

Επειδή στη σελίδα 63 της έκθεσης φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, εκτίθενται αναλυτικά οι λόγοι της επιλογής της έμμεσης τεχνικής ελέγχου.

Επειδή η φορολογική αρχή διενήργησε αρχικά έλεγχο με την εφαρμογή της Α 1293/2019 απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. και τις γενικές ελεγκτικές επαληθεύσεις που προβλέπονται. Ακολούθως, σύμφωνα με το άρθρο 11 της ανωτέρω απόφασης, ελέγχθηκε η πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν 4172/2013.

Επειδή για τον προσδιορισμό του εισοδήματος του φορολογικού έτους 2016 ο έλεγχος έλαβε υπόψη τα δεδομένα της υποβληθείσας δήλωσης κατά το υπό κρίση φορολογικό έτος, σε συνδυασμό με τα στοιχεία που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου μέσω του ερωτηματολογίου και των διαθέσιμων περιουσιακών στοιχείων, των δικαιολογητικών και κινήσεων λογαριασμών και των στοιχείων που περιήλθαν στη διάθεση του ελέγχου. Από τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε, διαπιστώθηκε ότι για τα δύο ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2016 και 2017 πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του Ν.4172/2013 ώστε το εισόδημα του ελεγχόμενου προσώπου να προσδιοριστεί και με έμμεσες μεθόδους ελέγχου, καθότι:

α) διαπιστώθηκαν παραβάσεις που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία και ειδικότερα διαπιστώθηκε μη έκδοση φορολογικού στοιχείου για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017,

β) διαπιστώθηκε προσαύξηση περιουσίας του άρθρου 21§4 του Ν.4172/2013.

Ως εκ τούτου, συντάχθηκε από την αρμόδια ελεγκτή το από 27/09/2022 υπηρεσιακό σημείωμα για τροποποίηση της εντολής ελέγχου, προκειμένου να υπάρχει η δυνατότητα διενέργειας ελέγχου σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 28 Ν.4172/2013 και 27 ΚΦΔ.

Εν συνεχεία, συντάχθηκε η με αριθμό καταχώρησης 22/27.09.2022 εισήγηση της αρμόδιας ελεγκτριας, αναφορικά με την επιλογή της καταλληλότερης τεχνικής ελέγχου.

Επειδή, συνεκτιμώντας τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της υπόθεσης και τα δεδομένα που αντλήθηκαν από τα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντα, εκδόθηκε η με αριθμό καταχώρησης 22/27.09.2022 αιτιολογημένη Απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, σύμφωνα με την οποία επιλέχθηκε ως καταλληλότερη μεταξύ των έμμεσων τεχνικών ελέγχου που προβλέπονται από τις διατάξεις των άρθρων 28 Ν.4172/2013 και 27 ΚΦΔ, η μέθοδος της τεχνικής της ανάλυσης ρευστότητας και από τις κείμενες διατάξεις δεν προκύπτει ούτε η υποχρέωση κοινοποίησής της στο φορολογούμενο, ούτε η αιτιολόγηση στον ελεγχόμενο της επιλογής της όποιας μεθόδου τεχνικής ελέγχου και της απόρριψης των υπολοίπων.

Ως εκ τούτου, οι ανωτέρω ισχυρισμοί του προσφεύγοντα τυγχάνουν απορριπτέοι, καθώς πληρείται η προϋπόθεση του άρθρου 28 παρ. 1β και παρ. 2 του Ν.4172/2013 για το προσδιορισμό του εισοδήματος με την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

τη **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 02/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ, ως ακολούθως :

α) Την απόρριψη αυτής και την **επικύρωση** της υπ' αριθμ./15-11-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016.

β) Τη μερική αποδοχή αυτής και την **τροποποίηση** - της υπ' αριθμ./15-11-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας.

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

α) Η υπ' αριθμ./15-11-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού /επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Σύνολο για καταβολή	33.083,94 €	33.083,94 €

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

β) Η υπ' αριθμ./15-11-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού /επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας.

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Σύνολο για καταβολή	50.900,55 €	47.420,08 €

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

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.