



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 15.7.2020

Αριθμός απόφασης: 1493

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α1

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604534

Fax : 2131604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170) όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.4.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

δ. Της ΠΟΛ. 1076/23.4.2018 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1456/26.4.18)

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

3. Τις διατάξεις του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), όπως τροποποιήθηκε με την Α 1122/2020 Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2088/31-05-2020).

4. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.16 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 1.9.16) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

5. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **29.1.2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατοίκου επί της οδού, ΤΚ, κατά της με αρ. /19 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος χρήσης 2013, και κατά της με αρ. /19 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ χρήσης 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ, καθώς και την από 30.12.19 οικεία έκθεση ελέγχου εισοδήματος, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

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

7. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **29.1.2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με τη με αρ. /19 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος χρήσης 2013, καταλογίστηκε διαφορά φόρου ύψους 6.955,54 € (πλέον πρόσθετου φόρου ύψους 7.133,60 € και διαφοράς εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 858,28 €).

Με τη με αρ. /19 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ χρήσης 2013, καταλογίστηκε διαφορά φόρου ύψους 10.423,15 € (πλέον πρόσθετου φόρου ύψους 7.133,60 € και διαφοράς εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 10.689,97 €).

Οι προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της από 30.12.19 έκθεσης ελέγχου εισοδήματος, ΚΦΑΣ, ΚΦΔ & ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ, σύμφωνα με την οποία βάσει της /..... /2019 εντολής διενεργήθηκε έλεγχος στον προσφεύγοντα, ο οποίος έχει αντικείμενο δραστηριότητας την παροχή υπηρεσιών μηχανικού, τις κατασκευαστικές εργασίες κτιρίων κ.α.. Σύμφωνα με την ανωτέρω έκθεση ελέγχου, διαπιστώθηκαν, μεταξύ άλλων, τα κάτωθι:

«5.ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ & Κ.Φ.Α.Σ

.....5.3.3 Έλεγχος προσδιορισμού καθαρών κερδών

5.3.3.1 Εμπορικών επιχειρήσεων - Τεχνικών επιχειρήσεων

Έγινε έλεγχος αν στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος τα καθαρά κέρδη προσδιορίστηκαν ορθά σύμφωνα με τα προβλεπόμενα για την ελεγχόμενη χρήση, περί προσδιορισμού καθαρών κερδών από τις οικείες διατάξεις και διαπιστώθηκε ότι:

Για το ελεγχόμενο οικονομικό έτος αυτά έχουν προσδιοριστεί λογιστικά. Για τα τεχνικά έργα έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 34 του Ν. 2238/94 όπως ίσχυε για το έτος 2013.

Από το προσκομισθέν χειρόγραφο βιβλίο απογραφών στην χρήση 2013 έχει απογραφεί ως ημιτελές τεχνικό έργο «κατασκευή υποδομών αποχέτευσης στην τουριστική περιοχή της» με ανάδοχο την εταιρεία «.....» με ΑΦΜ και υπερβολάβο τον ελεγχόμενο Το έργο ανατέθηκε στον Εργολάβο ανάδοχο «.....» και η τελευταία με την από 17/10/2011 σύμβαση υπερβολαβίας το ανέθεσε στον ελεγχόμενο. Στην απογραφή λήξης αναγράφεται ότι για το διάστημα 01/01-31/12/2013 τιμολογήθηκαν εργασίες αξίας 17.073,11 € και επιπλέον αυτών των εργασιών πραγματοποιήθηκαν και άλλες εργασίες αξίας 44.980,00 € οι οποίες όμως δεν τιμολογήθηκαν εντός του 2013 και θα τιμολογηθούν στο μέλλον.

Οι πιο πάνω διατάξεις της περιπτ. α' της παρ.4 του άρθρου 34 δεν αναφέρονται στα έσοδα που αποκτά ο υπερβολάβος από τον εργολήπτη δημοσίου τεχνικού έργου, αλλά περιοριστικά στα έσοδα του εργολήπτη.Κατά συνέπεια, τα μεν ακαθάριστα έσοδα και κέρδη κατατάσσονται και φορολογούνται στη χρήση κατά την οποία προέκυψαν και αποκτήθηκαν ανεξάρτητα του χρόνου κατά τον οποίο εισπράχθηκαν, οι δε δαπάνες κατατάσσονται στη χρήση την οποία βαρύνουν και οι οποίες συμβάλλουν στην απόκτηση εισοδήματος (βέβαιες και εκκαθαρισμένες δαπάνες), ανεξάρτητα αν έχουν εξοφληθεί ή οφείλονται

(π.21503/139/1958 ερμηνευτική εγκύκλιος του Ν.Δ. 3843/1958, 1134439/10881/Β0012/18.12.1995 και 1107482 /11297/Β0012/22.12.2000 έγγραφο μας) κ.ο.κ.

Μετά από όλα όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω συνάγεται, ότι όταν η εκτέλεση τμήματος αναληφθέντος δημοσίου τεχνικού έργου ανατίθεται σε υπεργολάβο, ο χρόνος απόκτησης του εισοδήματος του δεν επηρεάζεται από το χρόνο απόκτησης του εισοδήματος του εργολήπτη που είναι ο χρόνος πιστοποίησης και ορίζεται ρητά από τις διατάξεις της περ. α' της παρ. 4 του άρθρου 34 του ΚΦΕ.

Αντίθετα, ο χρόνος απόκτησης του εισοδήματος για τον υπεργολάβο δεν ορίζεται ρητά και κατά συνέπεια, πρέπει να εφαρμόζονται οι γενικές διατάξεις περί φορολογίας εισοδήματος.

Ως προς το χρόνο κτήσης του εισοδήματος ισχύει η αρχή του δεδουλευμένου.

..... Η θεμελιώδης αρχή του δεδουλευμένου επιτάσσει την αναγνώριση των επιπτώσεων των συναλλαγών και γεγονότων της οντότητας και τη συμπερίληψη τους στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της στο χρόνο που προκύπτουν και όχι στο χρόνο που διακανονίζονται ταμειακά.

Σημειώνεται ότι σε κάθε περίπτωση ο χρόνος έκδοσης του τιμολογίου αποσυνδέεται από την αρχή του δεδουλευμένου, σχετικά με την αναγνώριση του εσόδου, η οποία δεν προϋποθέτει την έκδοση τιμολογίου, πράγμα που μπορεί να γίνεται και σε μεταγενέστερο χρόνο, το δε τιμολόγιο φέρει την ημερομηνία στην οποία εκδόθηκε (Οδηγία 2006/112/Ε.Ε.). Δηλαδή, η υποχρέωση καταχώρισης των εσόδων είναι θέμα πραγματικών περιστατικών σύμφωνα με τα σχετικά κριτήρια καταχώρισης (π.χ. παράδοση αγαθών, παροχή υπηρεσίας κ.λπ.) και δεν προϋποθέτει την έκδοση τιμολογίου, η οποία μπορεί να γίνεται σε μεταγενέστερο χρόνο. Αυτό ισχύει ανεξαρτήτως του τρόπου τήρησης των λογιστικών βιβλίων, δηλαδή είτε τηρείται το απλογραφικό, είτε τηρείται το διπλογραφικό λογιστικό σύστημα.

Για τη χρήση 2013 παρασχέθηκαν από τον ελεγχόμενο με την ιδιότητα του υπεργολάβου στην εταιρεία ως εργολήπτη δημοσίου έργου υπηρεσίες εκτέλεσης τεχνικού έργου αξίας 62.053,11 € όπως προκύπτει από την απογραφή λήξης έτους 2013.

Στο πλαίσιο άσκησης του συνταγματικού του δικαιώματος ο ελεγχόμενος υπέβαλλε το με αριθμό πρωτ./2019 υπόμνημα με τις ενστάσεις του και ως προς το θέμα της μη τιμολόγησης εκτελεσθεισών τεχνικών εργασιών υποστήριξε ότι εκ παραδρομής απογράφηκε ως μη τιμολογηθέν τεχνικό έργο ποσού 17.073,11 € για το οποίο εκδόθηκε το με αρ./2013 Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών με καθαρή αξία 17.073,11€ το οποίο αφορά έργο της στην και εκ παραδρομής αναγράφηκε στο βιβλίο απογραφών έργο που αφορά την τεχνικό έργο στην περιοχή της Ζητά να μη υπολογιστεί το ποσό των 17.073,11 € ως προσαύξηση ακαθάριστων εσόδων αλλά το ποσό των 44.980,00 €.

Συνεπώς εφόσον εκδόθηκε τιμολόγιο με καθαρή αξία 17.073,11€ το έτος 2013 ο έλεγχος δέχεται τον ισχυρισμό του ελεγχόμενου περί τιμολόγησης με συνέπεια το ποσό της μη εμφανισθείσας φορολογητέας ύλης να ανέρχεται τελικώς σε 62.053,11-17.073,11= 44.980,00 €.

Για το ποσό των 44.980,00€ δεν εκδόθηκε κανένα τιμολόγιο ενώ οι υπηρεσίες ήταν δεδουλευμένες και θεωρείται έσοδο χρήσης 2013.

Ως προς την έκδοση φορολογικών στοιχείων εκδόθηκαν στοιχεία προς τον αντισυμβαλλόμενη εταιρεία το έτος 2015 ποσού 64.446,19 € οπότε δεν μπορεί να τεκμηριωθεί η παράβαση της μη έκδοσης με τον παρόντα έλεγχο.

Ωστόσο τίθεται θέμα ως προς την απόδοση του αναλογούντος ΦΠΑ που έπρεπε να αποδοθεί για το έτος 2013.

5.3.4 Έλεγχος Δαπανών

Έγινε έλεγχος κάθε δαπάνης που υπερβαίνει τα 294 ευρώ.

Επίσης ελέγχθηκαν ανεξαρτήτως ποσού, τα έξοδα ταξιδιών, υποδοχής και φιλοξενίας, καθώς και οι δαπάνες που αφορούν επιβατικά αυτοκίνητα και αναφέρονται στην περίπτωση β' της παραγράφου 1 του

άρθρου 31 του ν.2238/1994, οι αποσβέσεις παγίων καθώς και οι σχηματισθείσες προβλέψεις. Όλες οι πιο άνω δαπάνες στηρίζονται σε νόμιμα δικαιολογητικά και εκπέσθηκαν σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις εκτός από εκείνες που απεικονίζονται στον παρακάτω πίνακα:

ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ	2014
ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ	
ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	2013
Παροχές τρίτων - Φόροι τέλη	
Διάφορα έξοδα	4.110,06
Ιδιόχρηση (μη καταχωρημένη στα βιβλία)	
Αποσβέσεις παγίων στοιχείων	
Ασφαλιστικές εισφορές	
Λοιπές λογιστικές διαφορές	
ΣΥΝΟΛΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ	4.110,06

..... Για τη χρήση 2013 έχουν καταχωρηθεί φορολογικά παραστατικά που δεν εκπίπτουν από το εισόδημα. Οι συγκεκριμένες δαπάνες είναι οι παρακάτω:

Τα ανωτέρω παραστατικά (που αφορούν τρόφιμα, καφετιέρα, καφέδες, ζωοτροφές) δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση καθώς δεν συνιστούν παραγωγικές δαπάνες για την δημιουργία εισοδήματος αλλά προσωπικές-καταναλωτικές δαπάνες. Με το υπ' αρ. πρωτ. που κατέθεσε ο ελεγχόμενος στην Υπηρεσία μας στις 27/12/2019 αναφέρει ότι οι εν λόγω δαπάνες προάγουν το έργο της επιχείρησης. Δεν προσκομίστηκε όμως στη διάθεση του ελέγχου τιμολόγιο με τα αναγραφόμενα είδη, το σκοπό της δαπάνης, ποιοι συμμετείχαν παρά Αποδείξεις Λιανικών Συναλλαγών (Α.Λ.Σ.) με τρόφιμα και ποτά για τον έλεγχο της παραγωγικότητας της δαπάνης.

Επίσης υπάρχουν δαπάνες που αφορούν πάγια (πόρτα) που καταχωρήθηκε σε λογαριασμό δαπανών (εξόδων) ενώ ο ορθός χειρισμός του, θα ήταν η καταχώριση του στα τηρούμενα απλογραφικά βιβλία ως αγορά παγίου περιουσιακού στοιχείου, στη συνέχεια καταχώρηση στο τηρούμενο μητρώο παγίων της επιχείρησης και τέλος η διενέργεια σχετικών αποσβέσεων ανάλογα τη φύση του παγίου τηρώντας τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις.

Ακόμα ο έλεγχος απορρίπτει δαπάνες με Αποδείξεις Λιανικών Συναλλαγών (σιδηρικά, χρώματα, οικοδ. Υλικά, μάρμαρα) που δεν εκπίπτουν λόγω του ότι αφορούν εμπορεύσιμα αγαθά και δεν υπήρχε το προβλεπόμενο παραστατικό (δικαιολογητικό) σύμφωνα με το άρθρο 6 παρ. 16γ του ΚΦΑΣ (Ν.4093/2012).

....

Όσον αφορά τις δαπάνες καυσίμων με δικαιολογητικό αποδείξεις λιανικών συναλλαγών (ΑΛΣ).... ο ελεγχόμενος έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία, μεταξύ άλλων, για το οικονομικό έτος 2014, 68 αποδείξεις λιανικών συναλλαγών για δαπάνες καυσίμων, συνολικής καθαρής αξίας 2.016,07€, στις οποίες δεν αναγράφονταν ο ΑΦΜ ή τα πλήρη στοιχεία της διεύθυνσης και της επωνυμίας ή ο αριθμός κυκλοφορίας του εφοδιαζόμενου με καύσιμα οχήματος (μη κατάλληλο δικαιολογητικό δαπάνης), με συνέπεια την αδυναμία συσχέτισης των υπό κρίση συναλλαγών με τη δραστηριότητα του ελεγχόμενου και τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων προκειμένου να διαπιστωθεί η παραγωγικότητα τους.

Σημειώνεται ότι για τις δαπάνες που αφορούν κινητή τηλεφωνία εκπίπτει το 50% ποσό ύψους 1.195,36€, το οποίο συμπεριλήφθηκε στην κατάσταση φορολογικής αναμόρφωσης, όπως και οι δαπάνες που αφορούν τα καύσιμα επιβατικών αυτοκινήτων και δικύκλων ποσό ύψους 834,39€ που δεν εκπίπτουν σύμφωνα με τις διατάξεις της του άρθρου 31 του Ν.2238/1994.

6. ΛΟΙΠΕΣ ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ - ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

..... 6.4 ΠΑ ΤΙΣ ΑΠΟΓΡΑΦΕΣ

Διενεργήθηκε απογραφή κατά την ελεγχόμενη χρήση και στις 04/12/2019 προσκομίστηκε στη διάθεση του ελέγχου το σχετικό βιβλίο απογραφών, ώστε να γίνει επαλήθευση με την απογραφή έναρξης και λήξης που έχει καταχωρηθεί στην οικεία φορολογική δήλωση του οικ. έτους 2014. Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε διαπιστώθηκε ότι για τη χρήση 2013 παρασχέθηκαν από τον ελεγχόμενο με την ιδιότητα του υπεργολάβου στην εταιρεία ως εργολήπτη δημοσίου έργου υπηρεσίες εκτέλεσης τεχνικού έργου αξίας 62.053,11 € όπως προκύπτει από την απογραφή λήξης έτους 2013. Για τις εκτελεσθείσες εργασίες δεν εκδόθηκε την χρήση 2013 κανένα τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών ενώ οι υπηρεσίες ήταν δεδουλευμένες. Με βάση όσα αναφέρθηκαν ο ελεγχόμενος όφειλε να εμφανίσει το ποσό των 62.053,11 € ως έσοδο χρήσης 2013.

Έπειτα από την έκδοση του με αρ./2019 σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου υποβλήθηκε στην Υπηρεσία μας το με αρ. πρωτ./2019 έγγραφο με τις απόψεις του ελεγχόμενου σχετικά με την απογραφή. Ζητά να μη ληφθεί υπόψη στην απογραφή λήξης το ποσό των 44.980,00 € με βάση την αρχή του δεδουλευμένου που εφαρμόστηκε στα έσοδα.

Σύμφωνα με την πολ 1035/2008 «επισημαίνεται ότι υπό εκτέλεση ιδιωτικό τεχνικό έργο επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 παράγραφοι 14 και 15 του π.δ. 186/1992 όπως αυτές ερμηνεύτηκαν με την παράγραφο 12.5.2 της ερμηνευτικής εγκυκλίου του Κ.Β.Σ. (ΠΟΛ.3/24.11.1992) τιμολογείται το αργότερο μέχρι το τέλος της χρήσης κατά το μέρος που έχει εκτελεσθεί μέσα στη χρήση αυτή, το τμήμα αυτό του έργου που έχει ήδη εκτελεστεί μέσα στη χρήση και τιμολογηθεί, δεν απογράφεται. Στην περίπτωση που κατά παράβαση των πιο πάνω διατάξεων δεν έχει τιμολογηθεί μέχρι το τέλος της χρήσης το τμήμα που έχει εκτελεσθεί μέσα στη χρήση αυτή, αυτό απογράφεται όπως και το υπό εκτέλεση δημόσιο τεχνικό έργο».

6.5 ΓΙΑ ΤΑ ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ

Έγινε έλεγχος αν στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος τα καθαρά κέρδη προσδιορίστηκαν ορθά σύμφωνα με τα προβλεπόμενα για την ελεγχόμενη χρήση, περί προσδιορισμού καθαρών κερδών από τις οικείες διατάξεις και διαπιστώθηκε ότι: Για το ελεγχόμενο οικ. έτος αυτά έχουν προσδιοριστεί λογιστικά.

Σύμφωνα με την παράγραφο 5 του άρθρου 34 του Ν. 2238/94 όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 12 του Ν.3522/06 τα καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων, των εργολάβων και υπεργολάβων που ασχολούνται με την εργοληπτική κατασκευή δημόσιων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων, γενικώς, καθώς και των επιχειρήσεων που ασχολούνται με την εκτέλεση μηχανολογικών και ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων, προσδιορίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31, ήτοι με λογιστικό προσδιορισμό. Τα παραπάνω ισχύουν για δημόσια ή ιδιωτικά έργα που αναλαμβάνονται από 01/01/2007 και μετά ΠΟΛ. 1052/2007).

Για τον υπολογισμό των καθαρών κερδών δεν θα υπολογιστούν, όπως έχει ήδη αναφερθεί, οι δαπάνες που δεν εκπίπτουν από το εισόδημα, όπως αναλύονται ανωτέρω (5.3.4) και θα προστεθεί ως έσοδο χρήσης το ποσό των 44.980,00€, όπως αναλυτικά έχει αναφερθεί ανωτέρω (5.3.3.1).

6.6 ΕΙΣΟΔΗΜΑ Α' ΠΗΓΗΣ ΑΠΟ ΙΔΙΟΧΡΗΣΗ ΑΚΙΝΗΤΩΝ

Έγινε έλεγχος ιδιοχρήσης - δωρεάν παραχώρησης - εκμίσθωσης ακινήτων.

Έχει δηλωθεί εισόδημα από ιδιοχρήση επαγγελματικής στέγης επιφάνειας 58τμ στην οδό στον , ποσό ύψους 900,00€. Από τον έλεγχο όμως που διενεργήθηκε στη δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος, στην περιουσιακή κατάσταση έτους 2013 και της υπ' αριθμό/2019 υπεύθυνης δήλωσης του ελεγχόμενου, διαπιστώθηκε η ιδιοχρησιμοποίηση επαγγελματικής στέγης επιφάνειας 127τμ στην οδό στον και όχι 58τμ όπως έχει δηλωθεί στο συνοδευτικό έντυπο Ε2.

Σύμφωνα με το άρθρο 22 παρ. 3 του Ν.2238/1994 σε περίπτωση που το ακίνητο χρησιμοποιείται από τον ιδιοκτήτη, το ετήσιο ακαθάριστο εισόδημα του συγκεκριμένου ακινήτου δεν μπορεί να είναι ανώτερο από το πέντε τοις εκατό (5%) ούτε μικρότερο από το τριάνμισι τοις εκατό (3,5%) της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου, όπως προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του Ν. 1249/1982. Η αντικειμενική αξία του εν λόγω ακινήτου, σύμφωνα με το Πληροφοριακό Σύστημα Περιουσιολογίου - ΕΤΑΚ, ανέρχεται στα 87.279,73€ X 3,5% = 3.054,79€.

Στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος έχει δηλωθεί εισόδημα από ακίνητα ύψους 900,00 € αντί του ορθού 3.054,79, με αποτέλεσμα ο έλεγχος να προσθέσει τη διαφορά ως εισόδημα από ακίνητη περιουσία ήτοι: 3.054,79 - 900,00 = 2.154,79 €.

Σημειώνεται ότι με το αρ. πρωτ./2019 υπόμνημα του ελεγχόμενου αναφέρει ότι η επαγγελματική στέγη που διαθέτει επί της οδού στον έχει επιφάνεια 58τμ και όχι 127τμ. Σύμφωνα όμως με την περιουσιακή κατάσταση έτους 2013 και της υπ' αρ. πρωτ./2019 υπεύθυνης δήλωσης του ίδιου του ελεγχόμενου η επιφάνεια της επαγγελματικής στέγης είναι 127τμ.

7.ΠΡΟΣΘΕΤΕΣ ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

Επειδή από την προτεραιοποίηση των ανέλεγκτων υποθέσεων υπάρχει η ένδειξη για δυσαναλογία μεταξύ πιστώσεων σε τραπεζικούς λογαριασμούς και δηλωθέντων εισοδημάτων γίνεται παράλληλα με το έλεγχο των εισοδημάτων από επιχειρηματική δραστηριότητα και έλεγχος για την προσαύξηση περιουσίας του άρθρου 15 παρ. 3 Ν.3888/10. Από την επεξεργασία του Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας σχετικά με τον προσδιορισμό των πρωτογενών καταθέσεων προέκυψαν για τη χρήση 2013 καταθέσεις/εμβάσματα συνολικού ύψους 988.408,00€.

Αντίστοιχα τα δηλωθέντα έσοδα-εισοδήματα για το ελεγχόμενο έτος έχουν ως εξής:

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ/ ΔΙΑΧΕΙΡ. ΠΕΡΙΟΔΟΣ	2014 01/01/2013 31/12/2013
Ακαθάριστα έσοδα από ατομική επιχείρηση	394.794,36
Φόρος εκρών	90.802,71
Καθαρά κέρδη από εταιρείες που φορολογήθηκαν με το άρθρο 10 ΚΦΕ & από ΕΠΕ	42.647,81
Τόκοι καταθέσεων τραπεζών ημεδαπής προέλευσης	97,88
Ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων, εισαγωγή συναλλάγματος, δάνεια κλπ	180,00
Μείον παρακρ. φόρος	-1.996,32
Μείον φόροι για τους οποίους δεν υπάρχει ηλεκτρονική πληροφόρηση	-9.542,89
ΣΥΝΟΛΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ-ΕΣΟΔΩΝ	516.983,55

Συνεπώς από την σύγκριση των πρωτογενών καταθέσεων και των εισοδημάτων / εσόδων ανά έτος προκύπτουν τα παρακάτω αποτελέσματα:

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ/ ΔΙΑΧΕΙΡ. ΠΕΡΙΟΔΟΣ	2014 01/01/2013 31/12/2013
ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ (Α)	988.408,00€
ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ/ ΕΣΟΔΑ (Β)	516.983,55€
ΔΙΑΦΟΡΑ (Α)-(Β)	471.424,45€

..... Σύμφωνα με τα στοιχεία που προσκομίστηκαν και τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος προκύπτει ο παρακάτω πίνακας ανάλυσης: Σύνολο 362.977,80 €

Για το οικ. έτος 2014 (χρήση 2013) οι πρωτογενείς καταθέσεις (988.408,00€) μετά την αφαίρεση των ποσών που αφορούν τους συνδικαιούχους των κοινών λογαριασμών (251.608,28€) ανέρχεται στα 736.799,72€, από τα οποία αφαιρούνται τα συνολικά εισοδήματα της χρήσης καθώς και η ανάλωση κεφαλαίου και τα υπόλοιπα θεωρούνται προσαύξηση περιουσίας. Σημειώνεται όμως ότι από την ανάλωση κεφαλαίου ύψους 362.977,80€ θα αφαιρεθεί το ποσό των 40.000,00€ που είχε χρησιμοποιηθεί για ανάλωση κεφαλαίου το οικονομικό έτος 2009. Οπότε: 736.799,72 - 516.983,55 - 322.977,80 = -103.161,63

Από την ανάλωση που διενεργήθηκε για τη χρήση 2013 το ποσό των 103.161,63€ μπορεί να υπολογιστεί ως ανάλωση για τα επόμενα φορολογικά έτη.

Με βάση τα παραπάνω ο έλεγχος δέχεται ότι οι καταθέσεις που παρουσιάζονται στους τραπεζικούς λογαριασμούς για την ελεγχόμενη χρήση προέρχονται από εισοδήματα του έτους 2013 και από εισοδήματα προηγούμενων χρήσεων.

8. ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΧΡΗΣΗΣ 2013

Επειδή από όλες τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που έγιναν, όπως αναφέρεται στα παραπάνω κεφάλαια, ο έλεγχος δεν διαπίστωσε παρατυπίες ή παραλείψεις που να καθιστούν ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, προσδιορίζει τα αποτελέσματα της ελεγχόμενης διαχειριστικής περιόδου όπως αυτά προκύπτουν από τα τηρηθέντα βιβλία, με την προσθήκη σε αυτά των λογιστικών διαφορών και αποκρυσθαίνοντας ύλης, όπως έχουν αναλυθεί ανωτέρω.

11. ΕΛΕΓΧΟΣ Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000)

.....11.3 ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ - ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

.....Δεν εκπέστηκαν δαπάνες της παρ. 4 του άρθρου 30 του Ν. 2859/2000, χωρίς να υπάρχει τέτοιο δικαίωμα. Εκτός από συγκεκριμένες δαπάνες που αναφέρονται στον παρακάτω πίνακα:

Α/Α	ΠΑΡΑ/ΚΟ	ΗΜ/ΝΙΑ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΚΑΘ. ΑΞΙΑ	ΑΞΙΑ ΦΠΑ	ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ
1	ΤΔ	09/01/2013	.....	20,18	2,62	ΤΡΟΦΙΜΑ
2	ΤΠ.....	18/01/2013	.....	80,49	18,51	ΚΑΦΕΤΙΕΡΑ
3	ΤΔ	19/01/2013	.....	99,30	18,60	ΚΑΦΕΔΕΣ
4	ΤΔ	15/03/2013	.....	25,41	3,58	ΖΩΟΤΡΟΦΕΣ
5	ΤΔ	05/04/2013	.....	56,19	7,31	ΚΑΦΕΔΕΣ
6	ΤΔ	26/04/2013	.....	14,88	1,93	ΤΡΟΦΙΜΑ
7	ΑΛΠ	26/04/2013	.....	0,91	0,12	ΤΡΟΦΙΜΑ
8	ΤΔ	09/08/2013	.....	63,45	8,25	ΚΑΦΕΔΕΣ
9	ΑΛΣ	17/11/2013	.....	32,52	7,48	BENZINH
10	ΑΛΣ	23/11/2013	.....	16,26	3,74	BENZINH
11	ΑΛΣ	01/12/2013	.....	24,39	5,61	BENZINH
			ΣΥΝΟΛΟ	433,98	77,75	

Οι εν λόγω δαπάνες αφορούν καταναλωτικές μη παραγωγικές δαπάνες και δεν εκπέτουν από το ΦΠΑ....

11.3.1 ΓΙΑ ΤΙΣ ΕΚΡΟΕΣ ΚΑΙ ΤΟ ΦΟΡΟ ΕΚΡΟΩΝ

Οι εκροές διακρίνονται σε:

Υποκείμενες στο Φ.Π.Α. οι οποίες αφορούν:

- Παροχή Υπηρεσιών για εκτέλεση δημόσιων και ιδιωτικών έργων.

Επίσης διαπιστώνονται εκροές απαλλασσόμενες εξαιρούμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης ύψους 8.175,00€ που αφορούν επιχορηγήσεις- επιδοτήσεις από τον ΟΑΕΔ.

Τα ακαθάριστα έσοδα βάσει ελέγχου διαφοροποιήθηκαν από σε σχέση με αυτά που είχαν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία και στα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα ύψους 394.794,36€ προστίθενται το ποσό των 62.053,11€ καθώς όπως έχει αναλυθεί ανωτέρω θεωρείται αποκρυσβείσα ύλη σύμφωνα με τη φορολογία εισοδήματος. Τα ακαθάριστα έσοδα ή οι αγορές που δηλώθηκαν ή προκύπτουν από τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία ή προσδιορίζονται από τον έλεγχο για τη φορολογία εισοδήματος, λαμβάνονται υποχρεωτικά υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες.

Ωστόσο η αποκρυσβείσα ύλη τελικώς μετά το με αρ. πρωτ./2018 υπόμνημα του ελεγχόμενου ανέρχεται σε 44.980,00€ καθώς είχε εκδοθεί το με αρ. κατ/σης/2013 Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών με καθαρή αξία 17.073,17€.»

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητείται η ακύρωση/τροποποίηση των ανωτέρω πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Το ποσό των 44.980,00 € για το οποίο κρίθηκε από τον έλεγχο ότι δεν εκδόθηκε κανένα τιμολόγιο ενώ οι υπηρεσίες ήταν δεδουλευμένες και είναι έσοδο χρήσης 2013, εσφαλμένα δεν ελήφθη υπόψη και στο σκέλος των δαπανών. Εφόσον ο έλεγχος αναπροσάρμοσε τα έσοδα χρήσης 2013 κατά το εν λόγω ποσό όφειλε να το συνυπολόγιζε και στις δαπάνες ως το κόστος κατασκευής του έργου, και το αποτέλεσμα/κέρδος να ήταν μηδενικό.
- Ο πρόσθετος φόρος στον διορθωτικό προσδιορισμό ΦΠΑ 2013 πρέπει να υπολογιστεί μέχρι την ημερομηνία που τελικά αποδόθηκε ο ΦΠΑ δηλαδή για 19 μήνες έως τον 7^ο του 2015, και όχι μέχρι την ημερομηνία έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης στις 30.12.19.
- Στον έλεγχο προσαύξησης περιουσίας, ελήφθησαν υπόψη από τον έλεγχο πολλές τραπεζικές κινήσεις που δεν ήταν προϊόν καθαρών κερδών αλλά αφορούσαν τρέχουσες δοσοληπτικές συναλλαγές της ατομικής του επιχείρησης.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 31 του ν. 2238/1994 'Λογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος': «1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία με την απλογραφική ή διπλογραφική μέθοδο εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων, με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 51Α και 51Β του παρόντος...»

Επειδή, για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε. θα πρέπει να υπάρχουν αθροιστικά (να συντρέχουν όλες μαζί) οι εξής προϋποθέσεις: α) Η δαπάνη να είναι πραγματική και όχι εικονική. β) Η δαπάνη να είναι παραγωγική δηλαδή να συμβάλει στην απόκτηση φορολογητέου εισοδήματος (και όχι απαλλασσόμενων ή αυτοτελώς φορολογούμενων). γ) Η δαπάνη να προβλέπεται από διάταξη νόμου (άρθρο 31 Κ.Φ.Ε.). δ) Η δαπάνη να έχει καταχωρηθεί στα βιβλία, να προκύπτει από δικαιολογητικά έγγραφα (τιμολόγια, αποδείξεις κ.λπ.) και να είναι βέβαιη δεδουλευμένη και εκκαθαρισμένη (1078820/1526/Α0012/29.8.2007)

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 34§4 του ν. 2238/1994: «4. Τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, των εργολάβων και υπεργολάβων που ασχολούνται με την εργοληπτική κατασκευή δημόσιων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων, γενικώς, καθώς και των επιχειρήσεων που ασχολούνται με την εκτέλεση μηχανολογικών και ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων, εξευρίσκονται ως εξής:

α) Για τις επιχειρήσεις που ασχολούνται με την εργολαβική κατασκευή τεχνικών έργων ή την εκτέλεση μηχανολογικών και ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων του Δημοσίου, δήμων και κοινοτήτων, δημόσιων επιχειρήσεων ή εκμεταλλεύσεων, οργανισμών ή επιχειρήσεων κοινής ωφέλειας, καθώς και των νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, γενικώς, ως ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται τα εργολαβικά ανταλλάγματα που πιστοποιούνται με τους οικείους λογαριασμούς κατά τη διάρκεια της χρήσης, τα οποία μειώνονται με τα ποσά των εγγυήσεων καλής εκτέλεσης που αντιστοιχούν σε αυτά και τα οποία θεωρούνται έσοδα της χρήσης μέσα στην οποία αποδίδονται.

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

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

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

α) Για τα δημόσια τεχνικά έργα των περιπτώσεων α' και γ' της προηγούμενης παραγράφου, δέκα τοις εκατό (10%) στα ακαθάριστα έσοδα που ορίζονται στην παράγραφο αυτή.

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

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

Σε περίπτωση μη επίδειξης στον έλεγχο ή μη τήρησης βιβλίων και στοιχείων ή τήρησης βιβλίων κατώτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. ή ανακρίβειας των τηρούμενων βιβλίων, οι πιο πάνω συντελεστές καθαρού κέρδους διπλασιάζονται, ενώ σε περίπτωση ανεπάρκειας των βιβλίων προσαυξάνονται κατά ποσοστό σαράντα τοις εκατό (40%).

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

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1097/2008 'Χρόνος κτήσης εισοδήματος υπερβολάβου δημόσιου τεχνικού έργου': «1.Σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. α' της παραγράφου 4 του άρθρου 34 του Ν. 2238/1994, για τις επιχειρήσεις που ασχολούνται με την εργολαβική κατασκευή τεχνικών έργων ή την εκτέλεση μηχανολογικών και ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων του Δημοσίου, δήμων και κοινοτήτων, δημόσιων επιχειρήσεων ή εκμεταλλεύσεων, οργανισμών ή

επιχειρήσεων κοινής ωφέλειας, καθώς και των νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, γενικώς, ως ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται τα εργολαβικά ανταλλάγματα που πιστοποιούνται με τους οικείους λογαριασμούς κατά τη διάρκεια της χρήσης, τα οποία μειώνονται με τα ποσά των εγγυήσεων καλής εκτέλεσης που αντιστοιχούν σε αυτά και τα οποία θεωρούνται έσοδα της χρήσης μέσα στην οποία αποδίδονται.

Οι πιο πάνω διατάξεις της περιπτ. α' της παρ.4 του άρθρου 34 δεν αναφέρονται στα έσοδα που αποκτά ο υπερβολάβος από τον εργολήπτη δημοσίου τεχνικού έργου, αλλά περιοριστικά στα έσοδα του εργολήπτη.

.....

Οι πιο πάνω διατάξεις καθιερώνουν την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων. Σύμφωνα με την αρχή αυτή, κάθε χρήση είναι αυτοτελής και ανεξάρτητη από τις άλλες χρήσεις και δεν επιτρέπεται ο συμψηφισμός των αποτελεσμάτων αυτής με τα αποτελέσματα των προηγούμενων ή των επόμενων χρήσεων.

Κατά συνέπεια, τα μεν ακαθάριστα έσοδα και κέρδη κατατάσσονται και φορολογούνται στη χρήση κατά την οποία προέκυψαν και αποκτήθηκαν ανεξάρτητα του χρόνου κατά τον οποίο εισπράχθηκαν, οι δε δαπάνες κατατάσσονται στη χρήση την οποία βαρύνουν και οι οποίες συμβάλλουν στην απόκτηση εισοδήματος (βέβαιες και εκκαθαρισμένες δαπάνες), ανεξάρτητα αν έχουν εξοφληθεί ή οφείλονται (π.21503/139/1958 ερμηνευτική εγκύκλιος του Ν.Δ. 3843/1958, 1134439/10881/Β0012/18.12.1995 και 1107482 /11297/Β0012/22.12.2000 έγγραφά μας) κ.ο.κ..

5. Μετά από όλα όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω συνάγεται, ότι όταν η εκτέλεση τμήματος αναληφθέντος δημοσίου τεχνικού έργου ανατίθεται σε υπερβολάβο, ο χρόνος απόκτησης του εισοδήματος του δεν επηρεάζεται από το χρόνο απόκτησης του εισοδήματος του εργολήπτη που είναι ο χρόνος πιστοποίησης και ορίζεται ρητά από τις διατάξεις της περ. α' της παρ. 4 του άρθρου 34 του ΚΦΕ.

Αντίθετα, ο χρόνος απόκτησης του εισοδήματος για τον υπερβολάβο δεν ορίζεται ρητά και κατά συνέπεια, πρέπει να εφαρμόζονται οι γενικές διατάξεις περί φορολογίας εισοδήματος. Δηλαδή, χρόνος απόκτησης του εισοδήματος είναι ο χρόνος που παραδίδεται το εκτελεσθέν έργο στον εργολήπτη, οπότε είναι και απαιτητό το τίμημα από τον 2^ο.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 14 και 15 του άρθρου 12 'Τιμολόγια – Εκκαθαρίσεις' του ΠΔ 186/92 (ΚΒΣ): «14. Το τιμολόγιο εκδίδεται κατά την παράδοση ή την έναρξη της αποστολής των αγαθών στον παραλήπτη, κατά περίπτωση. Κατ' εξαίρεση, όταν για τη διακίνηση έχει εκδοθεί δελτίο αποστολής, το τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο σε ένα (1) μήνα από την παράδοση ή αποστολή των αγαθών στον αγοραστή και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο των συμβαλλομένων. Στις προαναφερόμενες περιπτώσεις έκδοσης του τιμολογίου σε χρόνο μεταγενέστερο της παράδοσης ή αποστολής των αγαθών, όταν αυτές αφορούν ενδοκοινοτικές αποστολές η παραδόσεις αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 22α του Ν. 1642/1986, το τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής αγαθών και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο των συμβαλλομένων. Το τιμολόγιο αγοράς ηρτημένων καρπών εκδίδεται κατά το χρόνο κατάρτισης της σύμβασης. Επί επιστροφής αγαθών το πιστωτικό τιμολόγιο

εκδίδεται το αργότερο σε ένα (1) μήνα από το χρόνο της παραλαβής τους και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο που παραλήφθηκαν τα αγαθά. Στην περίπτωση παροχής υπηρεσίας το τιμολόγιο εκδίδεται με την ολοκλήρωση της παροχής. Όταν η παροχή υπηρεσίας διαρκεί, εκδίδεται τιμολόγιο κατά το χρόνο που καθίσταται απαιτητό μέρος της αμοιβής, για το μέρος αυτό και την υπηρεσία που παρασχέθηκε. Πάντως, το τιμολόγιο δεν μπορεί να εκδοθεί πέραν της διαχειριστικής περιόδου που παρασχέθηκε η υπηρεσία. Στην περίπτωση εκτέλεσης τεχνικών έργων ή εγκαταστάσεων, το τιμολόγιο εκδίδεται μέσα σε ένα (1) μήνα από την προσωρινή επιμέτρηση και πόντους μέσα στην ίδια φορολογική περίοδο που πραγματοποιήθηκε η επιμέτρηση.

Ειδικά σε περίπτωση παροχής σε πελάτη δικαιώματος λήψης υπηρεσιών, για συγκεκριμένο ή μη χρονικό διάστημα, έναντι προκαθορισμένης αμοιβής, ανεξάρτητα αν αυτή αφορά συγκεκριμένο ή μη πλήθος υπηρεσιών, το τιμολόγιο εκδίδεται κατά το χρόνο που η αμοιβή είναι απαιτητή και ο πελάτης αποκτά το σχετικό δικαίωμα λήψης των υπηρεσιών και όχι αργότερα από το τέλος της διαχειριστικής περιόδου των συμβαλλομένων. Εξαιρετικά για τις κατά το ανωτέρω εδάφιο παροχές, σε πελάτες στους οποίους το δικαίωμα λήψης υπηρεσιών αποκτήθηκε στο έτος 2003, το τιμολόγιο για την απαιτητή αμοιβή εκδίδεται το αργότερο στις 31 Δεκεμβρίου 2005.

15. Εάν ο αγοραστής των αγαθών ή υπηρεσιών είναι πρόσωπο της παραγράφου 3 του άρθρου 2, το τιμολόγιο μπορεί να εκδοθεί μέχρι το τέλος της διαχειριστικής περιόδου μέσα στην οποία έγινε η παράδοση ή η αποστολή των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών ή η πιστοποίηση δημόσιων έργων. Ειδικά για τις οριστικές πωλήσεις συγγραμμάτων των οποίων η τιμή ορίζεται με απόφαση της αρμόδιας Επιτροπής του Υπουργείου Εθνικής Παιδείας και Θρησκευμάτων το τιμολόγιο εκδίδεται εντός μηνός από την ημερομηνία δημοσίευσης στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως της σχετικής απόφασης και πάντως μέχρι το τέλος της διαχειριστικής περιόδου μέσα στην οποία δημοσιεύεται αυτή. Κατ' εξαίρεση, όλα τα φορολογικά στοιχεία του παρόντος άρθρου, τα οποία εκδίδονται στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου, επιτρέπεται να εκδίδονται μέχρι την εικοστή ημέρα του επόμενου μήνα με ημερομηνία έκδοσης την τελευταία ημέρα της διαχειριστικής περιόδου, εφόσον παραδίδονται μέχρι την ημέρα αυτή, σε αυτόν που αφορούν.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 14 και 15 του άρθρου 6 'Τιμολόγηση συναλλαγών' του ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ), όπως μεταφέρθηκαν από τον ΚΒΣ: «14. Το τιμολόγιο εκδίδεται κατά την παράδοση ή την έναρξη της αποστολής των αγαθών στον παραλήπτη, κατά περίπτωση. Κατ' εξαίρεση, όταν για τη διακίνηση έχει εκδοθεί δελτίο αποστολής, το τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο σε ένα (1) μήνα από την παράδοση ή αποστολή των αγαθών στον αγοραστή και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο των συμβαλλομένων. Στις προαναφερόμενες περιπτώσεις έκδοσης του τιμολογίου σε χρόνο μεταγενέστερο της παράδοσης ή αποστολής των αγαθών, όταν αυτές αφορούν ενδοκοινοτικές αποστολές ή παραδόσεις αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 28 του ν. 2859/2000, το τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής αγαθών και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο των συμβαλλομένων. Το τιμολόγιο αγοράς ηρτημένων καρπών εκδίδεται κατά το χρόνο κατάρτισης της σύμβασης. Επί επιστροφής αγαθών το πιστωτικό τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο σε ένα (1) μήνα από το χρόνο της

παραλαβής τους και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο που παραλήφθηκαν τα αγαθά. Στην περίπτωση παροχής υπηρεσίας το τιμολόγιο εκδίδεται με την ολοκλήρωση της παροχής. Όταν η παροχή υπηρεσίας διαρκεί, εκδίδεται τιμολόγιο κατά το χρόνο που καθίσταται απαιτητό μέρος της αμοιβής, για το μέρος αυτό και την υπηρεσία που παρασχέθηκε. Πάντως, το τιμολόγιο δεν μπορεί να εκδοθεί πέραν της διαχειριστικής περιόδου που παρασχέθηκε η υπηρεσία. Στην περίπτωση εκτέλεσης τεχνικών έργων ή εγκαταστάσεων, το τιμολόγιο εκδίδεται μέσα σε ένα (1) μήνα από την προσωρινή επιμέτρηση και πάντως μέσα στην ίδια φορολογική περίοδο που πραγματοποιήθηκε η επιμέτρηση. Ειδικά σε περίπτωση παροχής σε πελάτη δικαιώματος λήψης υπηρεσιών, για συγκεκριμένο ή μη χρονικό διάστημα, έναντι προκαθορισμένης αμοιβής, ανεξάρτητα αν αυτή αφορά συγκεκριμένο ή μη πλήθος υπηρεσιών, το τιμολόγιο εκδίδεται κατά το χρόνο που η αμοιβή είναι απαιτητή και ο πελάτης αποκτά το σχετικό δικαίωμα λήψης των υπηρεσιών και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο των συμβαλλομένων.

15. Εάν ο αγοραστής των αγαθών ή υπηρεσιών είναι πρόσωπο της παραγράφου 1 του άρθρου 3, το τιμολόγιο μπορεί να εκδοθεί μέχρι το τέλος της διαχειριστικής περιόδου μέσα στην οποία έγινε η παράδοση ή η αποστολή των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών ή η πιστοποίηση δημόσιων έργων ή η οριστικοποίηση από τις αρμόδιες αρχές της πώλησης συγγραμμάτων.

Όλα τα φορολογικά στοιχεία του παρόντος άρθρου, τα οποία εκδίδονται στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου, επιτρέπεται να εκδίδονται μέχρι την εικοστή (20ή) ημέρα του επόμενου μήνα με ημερομηνία έκδοσης την τελευταία ημέρα της διαχειριστικής περιόδου, εφόσον παραδίδονται μέχρι την ημέρα αυτή, σε αυτόν που αφορούν.

Ειδικά, όλα τα φορολογικά στοιχεία του παρόντος άρθρου που εκδίδονται στο τέλος κάθε μήνα, επιτρέπεται να εκδίδονται μέχρι τη δέκατη πέμπτη (15η) ημέρα του επόμενου μήνα με ημερομηνία έκδοσης την τελευταία ημέρα του προηγούμενου μήνα, με εξαίρεση τα τιμολόγια που εκδίδονται στο χρόνο που προβλέπεται από τις διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της προηγούμενης παραγράφου 14, τα οποία επιτρέπεται να εκδίδονται εντός του επόμενου δεκαπενθημέρου από τον προβλεπόμενο αυτόν χρόνο και με ημερομηνία έκδοσης αυτή της συμπλήρωσης ενός μήνα από την παράδοση ή την αποστολή των αγαθών στον αγοραστή.»

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1035/2008 'Σύνταξη απογραφής από τις τεχνικές και οικοδομικές επιχειρήσεις': «....Β. Τρόπος σύνταξης απογραφής αποθεμάτων από τον κατασκευαστή Δημόσιων ή Ιδιωτικών Τεχνικών Έργων που τηρεί βιβλία Β' ή Γ' κατηγορίας .

5. Έπειτα από τα προαναφερόμενα ο κατασκευαστής δημόσιων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων καταχωρεί διακεκριμένα ανά εγκατάσταση στο βιβλίο απογραφών της έδρας ή στις θεωρημένες καταστάσεις απογραφής της έδρας.

α) Το υπό εκτέλεση δημόσιο τεχνικό έργο (ανά εργοτάξιο) κατά το μέρος που δεν έχει τιμολογηθεί μέχρι τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου. Το έργο αυτό (ημιέτοιμο προϊόν) καταχωρείται ως «παραγωγή σε εξέλιξη» (λογ/σμός 23 του ΕΓ.Λ.Σ.) με γενική περιγραφή της κατάστασης που βρίσκεται (π.χ. νοσοκομείο Άμφισσας: έχει ολοκληρωθεί η εκσκαφή, έχει σκυροδετηθεί τμήμα του φέροντος οργανισμού μέχρι και τον τρίτο όροφο και η τοιχοποιία του

πρώτου ορόφου) χωρίς να απαιτείται να αναγράφεται αναλυτικά το είδος, η ποσότητα και η αξία των υλικών που έχουν ενσωματωθεί, η αξία των γενικών βιομηχανικών εξόδων κ.λπ. Η καταχώριση αυτή γίνεται μέχρι την 20^η Φεβρουαρίου κάθε έτους, όταν η διαχειριστική περίοδος λήγει στις 31/12. Η αξία (κόστος) αυτού καταχωρείται μέχρι την ίδια ημερομηνία (20/02) όταν τηρούνται βιβλία Β' κατηγορίας και μέχρι το κλείσιμο του ισολογισμού όταν τηρούνται βιβλία Γ' κατηγορίας.

Η αξία αυτή περιλαμβάνει το κόστος των υλικών που έχουν ενσωματωθεί στο έργο, την αναλογία των γενικών βιομηχανικών εξόδων καθώς και την αξία του έργου που έχει εκτελεστεί από τους εργολάβους. Η κατανομή των γενικών βιομηχανικών εξόδων (στα οποία περιλαμβάνονται και οι αποσβέσεις των παγίων που χρησιμοποιήθηκαν) στα έργα που αφορούν γίνεται βάσει κανόνων που ακολουθούνται πάγια.

Επισημαίνεται ότι το υπό εκτέλεση ιδιωτικό τεχνικό έργο επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 παράγραφοι 14 και 15 του Π.Δ. 186/1992 όπως αυτές ερμηνεύτηκαν με την παράγραφο 12.5.2 της ερμηνευτικής εγκυκλίου του Κ.Β.Σ. (3/1992) τιμολογείται το αργότερο μέχρι το τέλος της χρήσης κατά το μέρος που έχει εκτελεσθεί μέσα στη χρήση αυτή, το τμήμα αυτό του έργου που έχει ήδη εκτελεστεί μέσα στη χρήση και τιμολογηθεί, δεν απογράφεται. Στην περίπτωση που κατά παράβαση των πιο πάνω διατάξεων δεν έχει τιμολογηθεί μέχρι το τέλος της χρήσης το τμήμα που έχει εκτελεσθεί μέσα στη χρήση αυτή, αυτό απογράφεται, όπως και το υπό εκτέλεση δημόσιο τεχνικό έργο. ...»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (ΦΕΚ Α 201/22.12.2017) προβλέπονται τα εξής: «1. Η παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 (Α' 170) αντικαθίσταται ως εξής: «17. Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».

2. Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν

συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο.

[...]

6. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται από 1.1.2018».

Επειδή με τις διατάξεις των άρθρων 58 και 58Α του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 3§7 ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015), ορίζεται:

«Άρθρο 58 Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης

1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής: α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση. 2. Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση.

Άρθρο 58Α Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας

[...] 2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. [...]».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 48§3 του Ν. 2238/1994, όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρ. 15 § 3 του Ν. 3888/2010: «Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παρ. 2 του άρθρου 4. Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ 1095/29.4.2011 του Υπ. Οικονομικών με θέμα «Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παρ. 3 άρθρου 15 του ν. 3888/2010»:

«Σχετικά με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του Ν.3888/2010, Φ.Ε.Κ. 175/Α' 30-9-2010, προστέθηκε εδάφιο στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε. Ν.2238/1994, ως εξής: «Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο

φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της, είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις, είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.

2. Στη σχετική εισηγητική έκθεση του Ν.3888/2010 αναφέρεται ότι με τις νέες αυτές διατάξεις καθορίζεται ποιος έχει το βάρος απόδειξης επί εισοδήματος του οποίου δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή αιτία προέλευσης και το οποίο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (άρθρα 4 και 48 του Ν.2238/1994) λογίζεται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα. Αν και από την ισχύουσα διάταξη θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι προέκυπτε χωρίς αμφιβολία το γεγονός ότι ο φορολογούμενος υποχρεούται να αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία του εισοδήματός του, δεδομένου ότι η ισχύουσα διάταξη χρησιμοποιεί το ρήμα «λογίζεται», εντούτοις για την άρση κάθε αμφιβολίας με την προσθήκη του εδαφίου αυτού στην παράγραφο 3 ορίζεται αυτό πλέον και ρητά.

3. Οι διατάξεις αυτές αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, ή πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας που δεν προκύπτει από διαρκή και σταθερή πηγή και καθορίζεται ότι ο φορολογούμενος, εφόσον κληθεί, φέρει το βάρος της απόδειξης για την πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογείται με συγκεκριμένες διατάξεις, ή ότι απαλλάσσεται με ειδική διάταξη. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα.

4. ..., 5. ..., 6. ...,

7. Από τα παραπάνω προκύπτει ότι οι φορολογούμενοι, οι υποθέσεις των οποίων ελέγχονται, μπορούν να δικαιολογήσουν την οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας με επιπλέον εισοδήματα τα οποία δεν εμφανίζονται στη φορολογική τους δήλωση, επικαλούμενοι τα επιπλέον έσοδα που είχαν αποκτήσει από τις πιο πάνω δραστηριότητες και εφόσον αυτά αποδεικνύονται.

8. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών, απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται τα πραγματικά στοιχεία, όπως αναφέρονται παραπάνω, και επίσης να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων, που αποτελούν ή όχι τεκμήρια απόκτησης περιουσιακών στοιχείων όπως ορίζεται από τις διατάξεις των άρθρων 17 και 18 του Κ.Φ.Ε.

9. Σε όσες περιπτώσεις αποδεικνύεται ότι οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση κλπ. πρέπει να καταβάλλονται οι αναλογούντες αντίστοιχοι φόροι, τέλη κλπ. και τα αντίστοιχα πρόστιμα ή προσαυξήσεις.

10. Οι παραπάνω διατάξεις ισχύουν για υποθέσεις που η προσαύξηση περιουσίας προέκυψε πριν ή μετά τις 30-9-2010 ημερομηνία ψήφισης του σχετικού νόμου, και η έκδοση των καταλογιστικών πράξεων γίνεται μετά τις 30-9-2010. ...

11. Η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε η προσαύξηση αυτής. Ο φορολογούμενος δύναται να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο.

12. Ανεξάρτητα από τα παραπάνω, διευκρινίζεται ότι οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας μπορεί να δηλωθεί από τον ίδιο το φορολογούμενο, χωρίς να απαιτούνται στοιχεία απόκτησης αυτής και το εισόδημα αυτό θεωρείται εισόδημα της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε., από ελευθέρια επαγγέλματα, της χρήσης κατά την οποία δηλώνεται και φορολογείται σ' αυτό το οικονομικό έτος.»

Επειδή, με τις διατάξεις της **ΠΟΛ. 1175/2017:** «Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας» ορίζεται ότι:

«Σε συνέχεια ερωτημάτων που αφορούν στη διενέργεια ελέγχων αναφορικά με προσαύξηση περιουσίας φορολογουμένων, ανεξαρτήτως του τρόπου ή της μεθόδου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης και κατόπιν πρόσφατης σχετικής νομολογίας του ΣτΕ, επισημαίνονται τα εξής:

1. Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου (π.χ. εισόδημα από κεφάλαιο, εισόδημα από κινητές αξίες, εισόδημα Δ πηγής του ν.2238/1994, πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κ.τλ.), ακόμα και αν το ποσό αυτό δεν συμπεριελήφθη στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον οι εν λόγω πιστώσεις συνεπάγονται φορολογική υποχρέωση στον φόρο εισοδήματος, ο καταλογισμός δεν θα γίνεται κατ' επίκληση των ανωτέρω διατάξεων, αλλά των, κατά περίπτωση, εφαρμοστέων διατάξεων του ν.2238/1994 ή του ν.4172/2013, αναλόγως του είδους του εισοδήματος.

2. Γενικά, επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.

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

Σε περίπτωση που δεν προσκομίζονται στοιχεία για επένδυση ή κίνηση λογαριασμού ημεδαπής ή αλλοδαπής, λόγω αντικειμενικής αδυναμίας προσκόμισης των σχετικών δικαιολογητικών (για παράδειγμα, διότι έχει παρέλθει ο χρόνος που η τράπεζα ή άλλο ίδρυμα έχει υποχρέωση

διαφύλαξης των σχετικών αρχείων), γίνονται δεκτοί οι ισχυρισμοί του ελεγχόμενου, εκτός αν η φορολογική αρχή αιτιολογημένα απορρίψει αυτούς στη βάση άλλων στοιχείων που διαθέτει.

Σε κάθε περίπτωση, εάν διαπιστωθεί ότι η απόκτηση της επένδυσης έλαβε χώρα σε χρόνο εκτός των φορολογικών ετών που περιλαμβάνονται στην εντολή ελέγχου, ή το εισερχόμενο έμβασμα αλλοδαπής προέρχεται από καταθέσεις / πραγματικά εισοδήματα προγενέστερων ετών της ελεγχόμενης περιόδου, οι εν λόγω πιστώσεις θεωρούνται δικαιολογημένες για το ελεγχόμενο διάστημα και δεν θεμελιώνεται, εξ αυτού του λόγου, επέκταση του φορολογικού ελέγχου στα προγενέστερα αυτά έτη, εκτός εάν και στο μέτρο που είναι απολύτως αναγκαίο για την διακρίβωση της υπαγωγής σε φόρο ή νόμιμης απαλλαγής από αυτόν των κεφαλαίων από τα οποία προέρχονται οι εν λόγω πιστώσεις, υπό την επιφύλαξη των διατάξεων περί παραγραφής.

Η διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται, κατ' αρχήν (εφόσον, βέβαια, δεν έχει παρέλθει ο προβλεπόμενος στη νομοθεσία χρόνος παραγραφής) και σε υποθέσεις, στις οποίες η περιουσιακή προσαύξηση, άγνωστης πηγής ή αιτίας, προκύπτει σε χρόνο προγενέστερο της 30.9.2010 (ΣτΕ 1225/2017, 884/2016, 1897/2016).

4. Το ποσό τραπεζικού λογαριασμού που τροφοδότησε έμβασμα και λογίζεται ως φορολογητέο εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, φορολογείται ως εισόδημα της διαχειριστικής περιόδου κατά την οποία προκύπτει ότι εισήχθη το ποσό αυτό στην περιουσία του δικαιούχου του λογαριασμού, η δε μεταφορά με έμβασμα χρηματικού ποσού από τραπεζικό λογαριασμό δικαιούχου σε άλλο τραπεζικό λογαριασμό του (στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή) δεν αποτελεί προσαύξηση της περιουσίας του. Συνεπώς, κρίσιμος δεν είναι, τουλάχιστον κατ' αρχήν ο χρόνος διενέργειας του εμβάσματος, αλλά είτε ο χρόνος της κατάθεσης του επίμαχου ποσού (ή σε περίπτωση τμηματικής κατάθεσης του, ο χρόνος που κατατέθηκε καθένα από τα τμήματα του) στον τραπεζικό λογαριασμό του δικαιούχου, μέσω του οποίου έγινε το έμβασμα, είτε ο προγενέστερος αυτού χρόνος κατά τον οποίο προκύπτει ότι επήλθε η αντίστοιχη προσαύξηση της περιουσίας του (ΣτΕ 1225/2017, 884/2016, 435/2017). Ο προσδιορισμός του ως άνω κρίσιμου χρόνου πρέπει να γίνεται από την ελεγκτική αρχή με βάση πρόσφορα και επαρκή στοιχεία τα οποία συλλέγονται κατόπιν της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου στα οποία συμπεριλαμβάνονται ιδίως η κλήση του φορολογούμενου για παροχή εξηγήσεων και η αναζήτηση 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).

5. Ειδικότερα, σχετικά με τον έλεγχο υποθέσεων για προσαύξηση περιουσίας παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις προκειμένου να υπάρχει ομοιόμορφη αντιμετώπιση των υποθέσεων:

5.1. [...]

5.4. Ο χαρακτηρισμός μιας πίστωσης σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει ο ελεγχόμενος ως προερχόμενης ή σχετιζόμενης με ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα εξετάζεται ως πραγματικό γεγονός. Εφόσον αποδειχθεί ότι προέρχεται από ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα, δηλαδή προσδιορίζεται το είδος της παρασχεθείσας υπηρεσίας και ο λήπτης αυτής ή το πωληθέν αγαθό και ο αγοραστής αυτού, τότε φορολογείται, κατά περίπτωση, με τις οικείες διατάξεις του ν. 2238/1994 (άρθρα 28, 40, 48 κ.λπ.) ή την παρ.1 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 και υπόκειται σε τυχόν λοιπές φορολογίες (π.χ. ΦΠΑ), εάν δεν έχει ήδη φορολογηθεί. Στην περίπτωση που ο ελεγχόμενος συμμετέχει σε οποιοδήποτε νομικό πρόσωπο (ΟΕ, ΕΕ, ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ), κοινωνία ή κοινοπραξία, και το ποσό που πιστώνεται σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει το φυσικό πρόσωπο είναι ποσό που αποδεικνύεται ότι αφορά συναλλαγές ή εισόδημα ή περιουσία του νομικού προσώπου ή κοινωνίας ή κοινοπραξίας, δεν συνιστά προσαύξηση περιουσίας, καθώς είναι γνωστής προέλευσης. Στην περίπτωση αυτή το ποσό δύναται να συνιστά δάνειο (αν τούτο προκύπτει από τις σχετικές εγγραφές στα βιβλία ή από άλλα στοιχεία), ή ταμειακή διευκόλυνση, ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά της κάθε περίπτωσης, κατά την κρίση του ελέγχου.

Επισημαίνεται ότι αν αυτό το ποσό επεστράφη στο νομικό πρόσωπο (ή κοινωνία ή κοινοπραξία) πριν από την διενέργεια του ελέγχου, τότε αποτελεί δάνειο ή ταμειακή διευκόλυνση (ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά) για το φυσικό πρόσωπο και η τυχόν απόδοση (υπεραξία) αποτελεί εισόδημα του φυσικού προσώπου εφόσον στο νομικό πρόσωπο επεστράφη μόνο το κεφάλαιο.

Σε κάθε περίπτωση οι σχετικές πιστώσεις αξιολογούνται σε σχέση με τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, λαμβανομένου υπόψη και του αναλογούντος ΦΠΑ, ανάλογα με την περίπτωση. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος επικαλείται μεν τη λήψη δανείου από ελληνική ή αλλοδαπή επιχείρηση, αλλά δεν υπάρχει σχετικό έγγραφο βέβαιης χρονολογίας ούτε και μπορεί να αποδειχθεί η λήψη του δανείου αυτού από άλλα στοιχεία (π.χ. κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών του δανειστή ή του δανειζόμενου από τις οποίες να προκύπτει δόση ή επιστροφή χρημάτων), τότε ο ισχυρισμός του φορολογούμενου περί δανείου δεν μπορεί να γίνει δεκτός.6. [...]

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 του ν. 4174/2013: «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, εν προκειμένω, σύμφωνα με την υπό κρίση έκθεση ελέγχου, από το προσκομισθέν χειρόγραφο βιβλίο απογραφών προέκυψε ότι στη χρήση 2013 είχε απογραφεί ως ημιτελές το τεχνικό έργο «κατασκευή υποδομών αποχέτευσης στην τουριστική περιοχή της» με ανάδοχο την εταιρεία «.....» με ΑΦΜ και υπερβολάβο τον προσφεύγοντα , βάσει της από 17/10/2011 σύμβασης υπερβολαβίας. Όπως προκύπτει από την απογραφή λήξης έτους 2013 και λαμβάνοντας υπόψη το αρ. /2019 υπόμνημα του προσφεύγοντος στον έλεγχο, στη χρήση 2013 παρασχέθηκαν από τον προσφεύγοντα, με την ιδιότητα του υπερβολάβου στην εταιρεία ως εργολήπτη δημοσίου έργου υπηρεσίες εκτέλεσης τεχνικού έργου, εργασίες αξίας 44.980,00 € που δεν τιμολογήθηκαν εντός του 2013.

Επειδή, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις όταν η εκτέλεση τμήματος αναληφθέντος δημοσίου τεχνικού έργου ανατίθεται σε υπεργολάβο, πρέπει να εφαρμόζονται οι γενικές διατάξεις περί φορολογίας εισοδήματος. Δηλαδή, χρόνος απόκτησης του εισοδήματος είναι ο χρόνος που παραδίδεται το εκτελεσθέν έργο στον εργολήπτη, οπότε είναι και απαιτητό το τίμημα. Δεδομένου ότι, όπως προκύπτει από την απογραφή λήξης έτους 2013, παρασχέθηκαν στη χρήση αυτή από τον προσφεύγοντα, με την ιδιότητα του υπεργολάβου στην εταιρεία ως εργολήπτη δημοσίου έργου υπηρεσίες εκτέλεσης τεχνικού έργου, εργασίες αξίας 44.980,00 €, ορθώς το εν λόγω ποσό προστέθηκε ως λογιστική διαφορά στα έσοδα της υπό κρίση χρήσης. Σύμφωνα, δε, με τις ανωτέρω διατάξεις, όταν κατά παράβαση των ισχυουσών διατάξεων δεν έχει τιμολογηθεί μέχρι το τέλος της χρήσης το τμήμα του υπό εκτέλεση τεχνικού έργου που έχει εκτελεσθεί μέσα στη χρήση αυτή, όπως στην υπό κρίση περίπτωση για το τμήμα του έργου αξίας 44.980,00 € που δεν τιμολογήθηκε, τότε αυτό απογράφεται.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, που υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου (εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου), ο οποίος εν προκειμένω, στον διορθωτικό προσδιορισμό ΦΠΑ χρήσης 2013, είναι η αρ./19 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, και συνεπώς ο πρόσθετος φόρος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση της εν λόγω προσβαλλόμενης πράξης στις 30.12.19.

Επειδή, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις ο φορολογούμενος, εφόσον κληθεί, φέρει το βάρος της απόδειξης για την πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογείται με συγκεκριμένες διατάξεις, ή ότι απαλλάσσεται με ειδική διάταξη, ενώ σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα.

Επειδή, όσον αφορά τον έλεγχο προσαύξησης περιουσίας, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι έγιναν εσφαλμένοι υπολογισμοί καθώς ελήφθησαν υπόψη από τον έλεγχο πολλές τραπεζικές κινήσεις που δεν ήταν προϊόν καθαρών κερδών αλλά αφορούσαν τρέχουσες δοσοληπτικές συναλλαγές της ατομικής του επιχείρησης. Όμως, στην υπό κρίση περίπτωση, ο έλεγχος δεν προέβη σε καταλογισμό συγκεκριμένων ποσών πιστώσεων (ούτε και των πιστώσεων που ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι αφορούσαν τρέχουσες δοσοληπτικές συναλλαγές της ατομικής του επιχείρησης). Συγκεκριμένα, ο έλεγχος προέβη στη σύγκριση του ποσού του συνόλου των πρωτογενών καταθέσεων του προσφεύγοντος στη χρήση 2013 ύψους 736.799,72 € (μετά την αφαίρεση των ποσών που αφορούν τους συνδικαιούχους των κοινών λογαριασμών ύψους 251.608,28 €, ήτοι 988.408,00 € - 251.608,28 €) με το ποσό του συνόλου των εισοδημάτων/εσόδων του προσφεύγοντος στην εν λόγω στη χρήση ύψους 516.983,55 € (στο οποίο συμπεριλήφθηκαν τα ποσά του φόρου εκροών, των καθαρών κερδών -εταιρειών φορολογηθέντων με το άρθρο 10 ΚΦΕ και ΕΠΕ, των τόκων καταθέσεων τραπεζών ημεδαπής

προέλευσης, και των ποσών που προήλθαν από διάθεση περιουσιακών στοιχείων/εισαγωγή συναλλάγματος/δάνεια κλπ., και από το οποίο αφαιρέθηκε ο παρακρατηθείς φόρος και οι φόροι για τους οποίους δεν υπήρχε ηλεκτρονική πληροφόρηση). Η διαφορά που προέκυψε καλυπτόταν από υπολογισθέν από τον έλεγχο διαθέσιμο υπόλοιπο προς ανάλωση κεφάλαιο προηγούμενων ετών, και συνεπώς δεν καταλογίστηκε από τον έλεγχο προσαύξηση περιουσίας. Ως εκ τούτου, ο υπό κρίση ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι εσφαλμένα ελήφθησαν υπόψη από τον έλεγχο πιστώσεις που δεν ήταν προϊόν καθαρών κερδών αλλά αφορούσαν τρέχουσες δοσοληπτικές συναλλαγές της ατομικής του επιχείρησης, είναι απορριπτέος ως αβάσιμος και, σε κάθε περίπτωση, ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην υπό κρίση έκθεση ελέγχου, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **29.1.2020** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

- **Αρ./19 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος χρήσης 2013**

Διαφορά φόρου	6.955,54 €
Πρόστιμο αρ. 58	7.133,60 €
Διαφορά Εισφοράς Αλληλεγγύης	858,28 €
Σύνολο για Καταβολή	14.947,42 €

- **Αρ./19 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ χρήσης 2013**

Διαφορά φόρου	10.423,15 €
Πρόστιμο αρ. 58 Α	10.689,97 €
Σύνολο για Καταβολή	21.113,12 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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.