



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 30/9/2020

Αριθμός απόφασης: 1540

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 17/1/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ, κατοίκου, επί της οδού αρ. ..., Τ.Κ., κατά της με αριθμό/20-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (χρήση 2013) και της με αριθμό/20-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την με αρ. πρωτ./22-1-2020 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας .

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 17/1/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1. Με την υπ' αριθμ./**20-12-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (χρήση 2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, φόρος συνολικού ποσού **93.028,12 €**, ήτοι κύριος φόρος ύψους 42.893,91 €, πρόσθετοι φόροι των άρθρων 53 και 58 του ΚΦΔ ύψους 43.991,99 € και εισφορά αλληλεγγύης ύψους 6.142,22 €.
2. Με την υπ' αριθμ./**20-12-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, φόρος συνολικού ποσού **64.480,19 €**, ήτοι κύριος φόρος ύψους 43.763,17 €, πρόστιμο του άρθρου 58 ν.4174/2013 ύψους 13.128,95 € και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 7.588,07 €.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν στο πλαίσιο διενέργειας ελέγχου των χρήσεων 2013 και 2014 από τη Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, με βάση τις διατάξεις του ν. 2238/94, ν. 4172/2013, της ΠΟΛ 1037/2005 και της ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ. 296/24-4-2019 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ.. Η επιχείρηση κατά την ελεγχόμενη περίοδο είχε αντικείμενο εργασιών την καλλιέργεια βάμβακος, δημητριακών, ζαχαρότευτλων και βιομηχανικών ροδάκινων.

Από τις γενικές και ειδικές ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν από τον έλεγχο, βάσει της Α.Υ.Ο. 1021681/1120/ΔΕ-Α/ΠΟΛ.1037/1-3-2005, προσδιορίστηκαν τα καθαρά κέρδη για τη χρήση 2013 (οικονομικό έτος 2014) στο ποσό των 18.974,36 € και βάσει της με αρ. πρωτ. Α.1293/23.07.2019 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ, για το φορολογικό έτος 2014 προέκυψαν λογιστικές διαφορές ύψους 83.041,48 € και προσδιορίστηκαν τα καθαρά κέρδη στο ποσό των 208.689,59 €.

Στη συνέχεια, από την άντληση των δεδομένων των ελληνικών τραπεζών, μέσω του Συστήματος Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών (Σ.Μ.Τ.Λ. και Λ.Π.) του άρθρου 62 του ν.4170/2013, 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./10.05.2019 αίτημα παροχής πληροφοριών του άρθρου 14

του Ν.4174/2013, σχετικά με τις αδικαιολόγητες καταθέσεις (πιστώσεις) που προέκυψαν στα υπό κρίση έτη. Ο προσφεύγων, ανταποκρινόμενος κατέθεσε στη Δ.Ο.Υ. Έδεσσας τα με αριθμό πρωτοκόλλου/04.07.2019,/18.07.2019,/29.07.2019 και/20.11.2019 έγγραφα υπομνήματά του με τα των συνημμένων τους. Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, λαμβάνοντάς τα υπόψη, διαπίστωσε προσαύξηση περιουσίας, κατά την έννοια των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010 και της παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013 (ΚΦΕ), ως ακολούθως:

Χρήση	Πρωτογενείς Καταθέσεις	Ποσά καταθέσεων που δικαιολογήθηκαν	Ποσά καταθέσεων που δε δικαιολογήθηκαν
2013	587.766,44	373.137,04	214.629,40
2014	713.836,50	462.473,90	251.362,60
ΣΥΝΟΛΟ	1.301.602,94	835.610,94	465.992,00

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη όσα προαναφέρθηκαν προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντα, σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις ως εξής:

Διαχειριστική περίοδος 01.01.2013 – 31.12.2013

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης	Ποσά Ελέγχου	Διαφορά
Από γεωργικές επιχειρήσεις	7.765,39	18.974,36	11.208,97
Από ελευθέρια επαγγέλματα	0,00	214.629,40	214.629,40
Συνολικό εισόδημα	7.765,39	233.603,76	225.838,37
Φορολογητέο εισόδημα	8.045,51	233.603,76	225.838,37

Φορολογικό Έτος 2014

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης	Ποσά Ελέγχου	Διαφορά
Τόκοι - Μερίσματα - Δικαιώματα	128,96	128,96	0,00
Αγροτική Επιχειρηματική δραστηριότητα	125.648,11	208.689,59	83.041,48
Μισθωτή εργασία - Συντάξεις	8.197,92	8.197,92	0,00
Προσαύξηση Περιουσίας	0,00	251.362,60	251.362,60
Συνολικό δηλωθέν εισόδημα	133.974,99	468.379,07	334.404,08
Φορολογητέο εισόδημα	133.974,99	468.379,07	334.404,08

Ακολούθως, βάσει των διατάξεων των άρθρων 67B του Ν. 2238/94 και 27 του Ν. 4174/2013, διενεργήθηκε έλεγχος με την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου και συγκεκριμένα της τεχνικής της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, των ακαθαρίστων εσόδων, των εκροών και των φορολογητέων κερδών του προσφεύγοντος, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής.

Από την σύνταξη του πίνακα της τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας προέκυψε **αρνητική διαφορά** μεταξύ της στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και της στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων» ποσού -120.767,55 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2013 και θετική διαφορά ποσού 388,40 € για τη φορολογική περίοδο 01/01-31/12/2014. Η αρνητική διαφορά ποσού – 120.767,55 € της χρήσης 2013, σύμφωνα και με τα οριζόμενα στο άρθρο 8 της ΠΟΛ. 1050/2014, αποτελούν εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα του άρθρου 48 παρ 3 του ν. [2238/1994](#).

Ακολούθως και σύμφωνα με τα οριζόμενα των διατάξεων του άρθρου 9 της ΠΟΛ 1050/2014 προσδιορίστηκε το καθαρό φορολογητέο εισόδημα των ελεγχόμενων χρήσεων μετά την σύγκριση ανά φορολογική περίοδο του συνολικού καθαρού φορολογητέου εισοδήματος με τις γενικές διατάξεις με το φορολογητέο εισόδημα με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, όπως αναλυτικά παρουσιάζεται στους παρακάτω πίνακες:

Οικ. Έτος	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
2014	7.765,39	120.767,55	128.532,94	233.603,76	233.603,76	225.838,37
2015	133.974,99	--	133.974,99	468.379,07	468.379,07	334.404,08

Συνεπώς ο προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος στις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2013 – 31/12/2013 και 01/01/2014 – 31/12/2014 έγινε με βάση το αποτέλεσμα, όπως προσδιορίστηκε με τις γενικές διατάξεις, καθώς ως τελικό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου λαμβάνεται το μεγαλύτερο. (Άρθρο 9 ΠΟΛ. 1050/2014).

Με την ολοκλήρωση του ελέγχου κοινοποιήθηκε στις 26/11/2019 το αριθμ./2019 σημείωμα διαπιστώσεων με τις πράξεις προσωρινού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ανταποκρινόμενος ο προσφεύγων κατέθεσε το αριθμ. Πρωτ./12-12-2019 υπόμνημά του.

Από την επεξεργασία των στοιχείων, όπως προέκυπταν από το ως άνω υπόμνημα, το ύψος των καταθέσεων που δικαιολογήθηκαν ή όχι, διαμορφώνονται ως ακολούθως:

Χρήση	Πρωτογενείς Καταθέσεις	Ποσά καταθέσεων που δικαιολογήθηκαν	Ποσά καταθέσεων που δε δικαιολογήθηκαν
2013	587.766,44	453.465,29	134.301,15
2014	713.836,50	613.934,15	99.902,35
ΣΥΝΟΛΟ	1.301.602,94	1.067.399,44	234.203,50

Ακολουθώντας και σύμφωνα με τα οριζόμενα των διατάξεων του άρθρου 9 της ΠΟΛ 1050/2014 προσδιορίστηκε εκ νέου το καθαρό φορολογητέο εισόδημα των ελεγχόμενων χρήσεων μετά την σύγκριση ανά φορολογική περίοδο του συνολικού καθαρού φορολογητέου εισοδήματος με τις γενικές διατάξεις με το φορολογητέο εισόδημα με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, όπως αναλυτικά παρουσιάζεται στους παρακάτω πίνακες:

Οικ. Έτος	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
2014	7.765,39	120.767,55	128.532,94	153.275,51	153.275,51	145.510,12
2015	133.974,99	--	133.974,99	316.918,82	316.918,82	182.943,83

Ο έλεγχος, βάσει των γενικών διατάξεων, προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος για τις υπό κρίση χρήσεις, ως ακολούθως:

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2013 -31/12/2013

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης	Ποσά Ελέγχου	Διαφορά
Από γεωργικές επιχειρήσεις	7.765,39	18.974,36	11.208,97
Από ελευθέρια επαγγέλματα	0,00	134.301,15	134.301,15
Συνολικό εισόδημα	7.765,39	153.275,51	145.510,12
Φορολογητέο εισόδημα	8.045,51	153.275,51	145.510,12

Φορολογικό έτος 2014

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης	Ποσά Ελέγχου	Διαφορά
Τόκοι - Μερίσματα - Δικαιώματα	128,96	128,96	0,00

Αγροτική Επιχειρηματική δραστηριότητα	125.648,11	208.689,59	83.041,48
Μισθωτή εργασία - Συντάξεις	8.197,92	8.197,92	0,00
Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα (Αρ. 21 ν.4172/13)	0,00	99.902,35	99.902,35
Συνολικό δηλωθέν εισόδημα	133.974,99	316.918,82	182.943,83
Φορολογητέο εισόδημα	133.974,99	316.918,82	182.943,83

Στη συνέχεια, προσδιορίστηκε ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του Ν. 3986/2011 με βάση τα προσδιορισθέντα από τον έλεγχο εισοδήματα και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις προσδιορισμού φόρου εισοδήματος.

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

1. Παράνομη η αντιστροφή του βάρους απόδειξης και η υποχρέωση του φορολογουμένου να γνωρίζει την αληθή αιτία ή πηγή των μικρών ποσών που πιστώνονται στους λογαριασμούς του.
2. Δικαιολόγηση των φερόμενων ως πρωτογενών καταθέσεων από τα διαθέσιμα εις χείρας του μετρητά, τα οποία προέρχονταν από προγενέστερες αναλήψεις.
Οι πιστώσεις με Α/Α. .../22-02-2013, .../04-03-2013, .../08-03-2013,/15-03-2013, .../29-05-2013, .../19-09-2013, .../01-04/2014,.../22-09-2014 και .../09-12-2014 δεν συνιστούν προσαύξηση περιουσίας, καθώς είναι γνωστής πηγής προέλευσης και έχουν φορολογηθεί.
3. Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 48 παρ.3 Ν.2238/1994 και 21 παρ. 4 του Ν.4172/2013. Πλημμελής και ανεπαρκής αιτιολογία από την ελεγκτική αρχή ως προς την εφαρμογή των εν λόγω διατάξεων σχετικά με την προσαύξηση περιουσίας στην παρούσα υπόθεση. Προσκόμιση νεότερων αποδεικτικών μέσων που δεν είχε στην διάθεση του ο έλεγχος.
4. Εσφαλμένη εκτίμηση των προσκομισθέντων στον έλεγχο αποδεικτικών μέσων.

Ως προς τον ισχυρισμό περί παράνομης αντιστροφής του βάρους απόδειξης και της υποχρέωσης του φορολογουμένου να γνωρίζει την αληθή αιτία ή πηγή των μικρών ποσών που πιστώνονται στους λογαριασμούς του.

Σχετικά με το ισχυρισμό περί παράνομης αντιστροφής του βάρους της απόδειξης παραθέτουμε τα ακόλουθα :

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (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, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Επειδή, στο άρθρο 48 παρ. 3 του Ν.2238/94, όπως τροποποιήθηκε με την παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010 και ίσχυε κατά το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013), ορίζεται ότι : «Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παρ. 2 του άρθρου 4. Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση».

Επειδή, με τη διάταξη του άρθρου 15 παρ.3 του Ν.3888/2010 εισάγεται μια διαδικαστική ρύθμιση, ή μάλλον διευκρινίζεται απερίφραστα και κατηγορηματικά ένα διαδικαστικό θέμα σχετικά με το βάρος απόδειξης σε αυτές τις περιπτώσεις. Έχει ήδη κριθεί και νομολογιακά, ότι η επίμαχη διάταξη δε χαρακτηρίζει ως εισόδημα προσαύξηση που δε φέρει τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του εισοδήματος, αλλά απλώς κατανέμει το βάρος απόδειξης μεταξύ της φορολογικής αρχής και του φορολογούμενου, της πρώτης περιοριζόμενης στην εξακρίβωση της περιουσιακής προσαύξησης και του δεύτερου βαρυνόμενου με την απόδειξη της φορολόγησης ή της νόμιμης απαλλαγής από το φόρο ή της μη υπαγωγής σε φόρο των χρηματικών ποσών που τη δημιούργησαν (ΔΕφΑΘ 3983/2015).

Επειδή με τη με αριθ. **ΠΟΛ. 1095/29.4.2011** εγκύκλιο ΥΠΟΙΚ, σχετικά με την ανωτέρω διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010 που τροποποίησε την παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, διευκρινίζεται, μεταξύ άλλων, ότι: «.....**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 παρ. 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.** Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, πάσης φύσεως χρεώγραφα (μετοχές, τοκομερίδια), καταθέσεις κ.λπ.....**11.** Η οποιαδήποτε προσαύξηση 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....».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013 (ΚΦΕ), ορίζεται ότι: «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 (ΚΦΔ) 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 σχετικές με θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας. Συγκεκριμένα, μεταξύ άλλων, αναφέρονται τα εξής: «1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της [παρ. 4 του άρθ. 21](#) του ΚΦΕ, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. 2. Επιπλέον, με τις διατάξεις του [άρθρου 39](#) του ΚΦΔ ορίζεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την [παράγραφο 4 του άρθρου 21](#) του ΚΦΕ, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις. 3. Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, **και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα.** Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. 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..... Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις».** δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς.....».

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 αρκούτως 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 δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επίδικη, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως,

“τεκμήρια”). ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, **που ευλόγως αναμένεται** από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παράβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ., 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) - πρβλ. ακόμα ΣτΕ 2780/2012 επταμ., 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ., 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού). **Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων** (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.). [...]13. Επειδή, η ως άνω διάταξη του εδαφίου β΄ της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ, κατά το κρίσιμο, εν προκειμένω, σκέλος της, που αναφέρεται σε περιουσιακή προσαύξηση προερχόμενη «από άγνωστη [...] πηγή ή αιτία», έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται υπό την προϋπόθεση ότι η φορολογική διοίκηση δεν κατορθώνει να διαπιστώσει, κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο και ασφαλή, τη συγκεκριμένη προέλευση της προσαύξησης (που, σε υπόθεση όπως η παρούσα, υπερβαίνει τα εισοδήματα που της έχει δηλώσει ο φορολογούμενος), παρά τη λήψη των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, συμπεριλαμβανόμενης, ιδίως, της κλήσης του φορολογούμενου για παροχή σχετικών πληροφοριών και στοιχείων, που, αν υποβληθούν, ελέγχονται ως προς την ακρίβεια και την επάρκειά τους.».

Επειδή περαιτέρω ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η προσαύξηση περιουσίας πρέπει να εδράζεται σε «μεγάλα ποσά», ήτοι δε θα έπρεπε να θεωρηθεί ως μεγάλο ποσό, που συνιστά αδικαιολόγητη προσαύξηση περιουσίας το όριο των 1.000 €, αν πρόκειται για καταθέσεις σε ατομικό λογαριασμό, ενώ αν πρόκειται για κοινό λογαριασμό με τρεις συνδικαιούχους δεν αποτελεί "μεγάλο ποσό" το ποσό των 3.000 €, επικαλούμενος την με αριθμό 1928/2018 Απόφαση της ΔΕΔ Αθηνών.

Επειδή με την επικαλούμενη απόφαση ορίζεται ότι η έννοια "μεγάλα ποσά" εξειδικεύεται κατά περίπτωση ανάλογα με το προφίλ και την οικονομική δυνατότητα του φορολογούμενου 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. Το ποσό των 1.000,00 € κρίθηκε ότι δεν αποτελεί «μεγάλο ποσό» για τη συγκεκριμένη υπόθεση που εξετάσθηκε

με την με αριθμό 1928/2018 Απόφαση της ΔΕΔ Αθηνών, λαμβάνοντας υπόψη τα στοιχεία που είχε στη διάθεσή της η Υπηρεσία.

Ο προσφεύγων αυθαίρετα επικαλείται το όριο των 1.000,00 € για την υπό κρίση περίπτωση, καθώς, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην από 20/12/2019 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, ο προσφεύγων δραστηριοποιείται κυρίως στην καλλιέργεια βαμβακιού, το οποίο πωλεί πάντα κατά την ίδια περίοδο κάθε έτους και στον ίδιο πελάτη (κατά τα υπό κρίση έτη) λαμβάνοντας το αντίτιμο σε τραπεζικές επιταγές. Ωστόσο από την επεξεργασία των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών, πέραν της κατάθεσης των προαναφερόμενων επιταγών, διαπιστώθηκε πληθώρα καταθέσεων (καταθέσεις μετρητών) καθ' όλη τη διάρκεια των υπό κρίση χρήσεων που δεν δικαιολογούνταν από τα δηλωθέντα εισοδήματα και τη φύση της επαγγελματικής του δραστηριότητας και οι οποίες κρίθηκαν από τον έλεγχο ως πρωτογενείς. Ως εκ τούτου, δεν τίθεται θέμα ορίου στα ποσά που εξετάζονται στην υπό κρίση περίπτωση και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα τυγχάνει απορριπτέος. Επισημαίνεται, ότι στην πλειοψηφία τους τα ποσά που ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας έκρινε ως αγνώστου πηγής ή προελεύσεως είναι άνω των 1.000,00 €.

Ως προς τον ισχυρισμό ότι οι πιστώσεις με Α/Α. ../22-02-2013, ../04-03-2013, ../08-03-2013, ../15-03-2013, ../29-05-2013, ../19-09-2013, ../01-04/2014, ../22-09-2014 και ../09-12-2014 δεν συνιστούν προσαύξηση περιουσίας, καθώς είναι γνωστής πηγής προέλευσης.

Επειδή στο υπ'αριθμ. ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015 έγγραφο της ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΑΜΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ, με θέμα «Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας», αναφέρονται τα εξής:

«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.

Σημειώνεται ότι δεν αντικείται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων.»

Επειδή σύμφωνα με την από 20/12/2019 έκθεση ελέγχου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, ο έλεγχος δεν έκανε δεκτό τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα για τους εξής λόγους :

Α/Α	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΕΚΔΟΤΗΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
1	28/1/2013	.....	.....	1.516,00
2	30/1/2013	ΑΛΠ	.....	20,00
3	1/2/2013	....	.....	98,40
4	1/2/2013	ΑΛΠ	.....	80,00
5	4/2/2013	ΑΛΠ	.....	30,00
6	6/2/2013	ΑΛΠ	.....	30,00
7	9/2/2013	ΑΛΠ	.....	30,00
8	12/2/2013	.....	.....	1.400,00
9	12/2/2013	.....	.....	1.295,00
10	12/2/2013	.....	.....	1.466,00
11	13/2/2013	.....	.....	1.368,00
12	13/2/2013	.....	.....	1.408,00
13	13/2/2013	.....	.....	1.433,00

14	13/2/2013	.....	.....	1.470,00
15	13/2/2013	.....	.....	200,00
16	14/2/2013	.....	.....	350,00
17	18/2/2013	ΑΛΠ	.....	30,00
18	26/2/2013	.....	.....	3.028,76
19	26/2/2013	.....	.....	26,70
20	26/2/2013	.....	.....	37,38
21	27/2/2013	ΑΛΠ	.....	30,00
22	28/2/2013	.....	.....	77,77
23	28/2/2013	.....	.....	428,04
24	5/3/2013	.....	.....	4,82
25	7/3/2013	ΑΛΠ	.....	30,00
26	11/3/2013	ΑΛΠ	.....	30,00
27	12/3/2013	ΑΛΠ	.....	30,00
28	13/3/2013	...	.....	3.604,00
29	13/3/2013	...	.....	504,00
30	15/3/2013	ΑΛΠ	.....	30,00
31	15/3/2013	.....	.....	112,09
32	15/3/2013	.....	.....	23,00
			ΣΥΝΟΛΟ ΔΑΠΑΝΩΝ	20.220,96
			ΣΥΝΟΛΟ ΕΠΑΝΑΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ	23.880,00
			ΔΙΑΦΟΡΑ	-3.659,04

Επειδή σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην ανωτέρω έκθεση ελέγχου, κατά το χρονικό διάστημα 29/01/2013 έως 15/03/2013, εκτός από τις επικαλούμενες αναλήψεις, ο προσφεύγων χρειάστηκε επιπλέον μετρητά προκειμένου να καλύψει τις τρέχουσες ανάγκες του. Συνολικά προέβη σε ανάληψη ποσών ύψους 77.851,52 €, όπως απεικονίζονται στον ακόλουθο πίνακα.

Επωνυμία	Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Συναλλαγής Τραπέζης	Ποσό Συναλλαγής
..... / 017-043	GR.....	29/01/2013 08:15	ΑΝΑΛΗΨΗ	1.000,00

...../..... / 017-043	GR.....	04/02/2013 11:02	ΑΝΑΛΗΨΗ	1.000,00
...../..... / 017-043	GR.....	04/02/2013 10:59	ΑΝΑΛΗΨΗ	1.163,32
...../.....	GR.....	06/02/2013 09:44	ΑΝΑΛΗΨΗ	2.000,00
...../.....	GR.....	13/02/2013 10:33	ΑΝΑΛΗΨΗ	3.000,00
...../.....	GR.....	22/02/2013 10:19	ΑΝΑΛΗΨΗ	15.000,00
...../..... / 017-043	GR.....	26/02/2013 08:29	ΑΝΑΛΗΨΗ	3.000,00
...../.....	GR.....	28/02/2013 09:54	ΑΝΑΛΗΨΗ	425,00
...../.....	GR.....	28/02/2013 10:02	ΑΝΑΛΗΨΗ	500,00
...../..... / 017-043	GR.....	08/03/2013 13:12	ΑΝΑΛΗΨΗ	11.790,00
...../..... / 017-043	GR.....	08/03/2013 13:09	ΑΝΑΛΗΨΗ	34.973,20
...../.....	GR.....	13/03/2013 11:10	ΑΝΑΛΗΨΗ	2.000,00
...../..... / 017-043	GR.....	15/03/2013 10:11	ΑΝΑΛΗΨΗ	2.000,00
ΣΥΝΟΛΟ				77.851,52

Επειδή, ο προσφεύγων είχε προβεί σε αναλήψεις συνολικού ποσού 77.851,52 €, οι οποίες καλύπτουν τόσο το ποσό των δαπανών της περιόδου αυτής, ήτοι ποσό 20.220,96 €, όσο και το ποσό των επανακαταθέσεων, στις οποίες προέβη ο προσφεύγων, ήτοι ποσό 23.880,00 €. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι οι καταθέσεις με **α/α ... (REC ID)**, ποσού 4.000,00 €, **.....(REC ID)**, ποσού 9.930,00 €, **.... (REC ID)**, ποσού 6.850,00 € και **.... (REC ID)**, ποσού 3.100,00 € αποτελούν επανακατάθεση γίνεται δεκτός.

➤ Για την κατάθεση με **α/α ... (REC ID.....)** του ανωτέρω πίνακα ήτοι ποσού 3.000,00 € την 29/05/2013, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται, καθώς όπως προκύπτει από την επισκόπηση του τηρούμενου βιβλίου εσόδων εξόδων κατά την 29/05/2013, ο προσφεύγων πραγματοποίησε συνολικές δαπάνες ύψους 5.610,00 €, όπως παρουσιάζονται στον κάτωθι πίνακα.

A/A	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΕΚΔΟΤΗΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
-----	------------	-------------	---------	---------------

1	29/5/2013	.....	.....	1.260,00
2	29/5/2013	.....	.....	1.050,00
3	29/5/2013	.....	.....	1.200,00
4	29/5/2013	.....	.....	1.200,00
5	29/5/2013	.....	.....	900,00
			ΣΥΝΟΛΟ ΔΑΠΑΝΩΝ	5.610,00
			ΕΠΑΝΑΚΑΤΑΘΕΣΗ	3.000,00

➤ Για την κατάθεση με **α/α ... (REC ID)** του ανωτέρω πίνακα ήτοι ποσού 3.000,00 € την 19/9/2013, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται, καθώς όπως προκύπτει από την επισκόπηση του τηρούμενου βιβλίου εσόδων εξόδων κατά την 19/9/2013, ο προσφεύγων πραγματοποίησε συνολικές δαπάνες ύψους 3.985,23 €, όπως παρουσιάζονται στον κάτωθι πίνακα.

A/A	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΕΚΔΟΤΗΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
1	19/9/2013	1833	.....	1.000,00
2	19/9/2013	6124	.....	2.985,23
			ΣΥΝΟΛΟ ΔΑΠΑΝΩΝ	3.985,23
			ΕΠΑΝΑΚΑΤΑΘΕΣΗ	3.000,00

➤ Για την κατάθεση με **α/α 55 (REC ID)** του ανωτέρω πίνακα, ήτοι ποσού 2.000,00 € την 01/04/2014, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται, καθώς όπως προκύπτει από την επισκόπηση του τηρούμενου βιβλίου εσόδων εξόδων κατά το χρονικό διάστημα από 05/03/2014 έως 01/04/2014, ο προσφεύγων πραγματοποίησε συνολικές δαπάνες ύψους 8.326,46 €, όπως παρουσιάζονται στον κάτωθι πίνακα.

A/A	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΕΚΔΟΤΗΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
1	5/3/2014	ΑΛΠ	.....	30,01
2	5/3/2014	.....	.....	380,00
3	8/3/2014	ΑΛΠ	.....	30,00
4	12/3/2014	.....	.....	35,01
5	14/3/2014	.....	.....	252,03
6	15/3/2014	ΑΛΠ	.....	30,00

7	19/3/2014	ΑΛΠ	.....	20,00
8	22/3/2014	.....	.....	1.983,37
9	30/03/2014	ΔΟΣΗ ΑΥΤ/ΤΟΥ	.....	4.886,00
10	31/3/2014	.....	.....	300,02
11	1/4/2014	.....	.....	380,02
			ΣΥΝΟΛΟ ΔΑΠΑΝΩΝ	8.326,46
			ΕΠΑΝΑΚΑΤΑΘΕΣΗ	2.000,00

➤ Για την κατάθεση με **α/α ... (REC ID)** του ανωτέρω πίνακα ήτοι ποσού 22.850,00 € την 22/09/2014, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται, καθώς όπως προκύπτει από την επισκόπηση του τηρούμενου βιβλίου εσόδων εξόδων κατά το χρονικό διάστημα 10/09/2014 έως 22/09/2014, ο προσφεύγων πραγματοποίησε συνολικές δαπάνες ύψους 52.865,33 €, όπως παρουσιάζονται στον κάτωθι πίνακα.

A/A	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΕΚΔΟΤΗΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
1	11/9/2014	.....	.....	143,79
2	13/9/2014	.....	.....	12,20
3	13/9/2014	.....	.....	77,42
4	13/9/2014	.....	.....	5,84
5	13/9/2014	ΑΛΠ	.....	50,00
6	14/9/2014	ΑΛΠ	.....	30,00
7	15/9/2014	....	.....	425,58
8	19/9/2014	.....	.....	52.090,50
9	21/9/2014	ΑΛΠ	.....	30,00
			ΣΥΝΟΛΟ ΔΑΠΑΝΩΝ	52.865,33
			ΕΠΑΝΑΚΑΤΑΘΕΣΗ	22.850,00

➤ Για την κατάθεση με **α/α (REC ID)** του ανωτέρω πίνακα, ήτοι ποσού 4.530,28 € την 09/12/2014, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται, καθώς όπως προκύπτει από την επισκόπηση του τηρούμενου βιβλίου εσόδων εξόδων κατά το χρονικό διάστημα 02/12/2014 έως

09/12/2014, ο προσφεύγων πραγματοποίησε συνολικές δαπάνες ύψους 5.505,01 €, όπως παρουσιάζονται στον κάτωθι πίνακα.

A/A	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΕΚΔΟΤΗΣ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
1	2/12/2014	.....	.....	339,99
2	3/12/2014	.....	.....	180,00
3	4/12/2014	.....	.....	339,99
4	5/12/2014	.....	.....	4.555,03
5	3/12/2014	ΑΛΠ	.....	30,00
6	4/12/2014	ΑΛΠ	.....	30,00
7	8/12/2014	ΑΛΠ	.....	30,00
			ΣΥΝΟΛΟ ΔΑΠΑΝΩΝ	5.505,01
			ΕΠΑΝΑΚΑΤΑΘΕΣΗ	4.530,28

Επειδή σύμφωνα την έκθεση ελέγχου, κατά το χρονικό διάστημα 2/12/2014 έως 9/12/2014, εκτός από τις επικαλούμενες αναλήψεις, ο προσφεύγων χρειάστηκε επιπλέον μετρητά προκειμένου να καλύψει τις τρέχουσες ανάγκες του. Συνολικά προέβη σε ανάληψη ποσών ύψους 35.980,00 €, όπως απεικονίζονται στον ακόλουθο πίνακα.

Επωνυμία	Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Συναλλαγής Τραπέζης	Ποσό Συναλλαγής
...../.....	GR.....	04/12/2014 20:51	ΑΝΑΛΗΨΗ	480,00
.....	GR.....	05/12/2014 00:00	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	23.500,00
.....	GR.....	09/12/2014 00:00	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	12.000,00

Επειδή, ο προσφεύγων είχε προβεί σε αναλήψεις συνολικού ποσού 35.980,00 €, που καλύπτουν τόσο το ποσό των δαπανών της περιόδου αυτής, ήτοι ποσό 5.501,01 €, όσο και το ποσό των επανακαταθέσεων, στις οποίες προέβη ο προσφεύγων, ήτοι ποσό 4.530,28 €. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι η κατάθεση με α/α (**REC ID**) αποτελεί επανακατάθεση, γίνεται δεκτός.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν απέδειξε σε κανένα στάδιο του ελέγχου, αλλά ούτε και με την προσφυγή του, ότι διέθετε χρήματα εκτός τραπεζικού συστήματος που προέρχονται από εισόδημα που φορολογήθηκε ή νόμιμα απαλλάχθηκε από το φόρο, καθόσον α) δεν προσκόμισε πίνακα ανάλωσης ή οποιαδήποτε άλλα αποδεικτικά στοιχεία, β) στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2014 και φορολογικού έτους 2014 δηλώθηκαν ποσά ανάλωσης 40.000,00 € και 33.000,00 € αντίστοιχα και γ) στα τιθέμενα έντυπα περιουσιακής κατάστασης δεν δηλώθηκαν διαθέσιμα μετρητά ούτε στις 01.01.2013, ούτε στις 31.12.2014.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι κατά την κοινή συναλλακτική πρακτική των επιχειρήσεων, έτσι και στην δική του επιχείρηση, με την λήψη των φορολογικών στοιχείων (αγορών και δαπανών) από μέρους του, δεν πραγματοποιούνταν ταυτόχρονα και η εξόφληση αυτών, αφού οι πληρωμές πραγματοποιούνταν σε μεταγενέστερο χρονικό σημείο και επί τον πλείστον όχι με μετρητά (όπως ισχυρίζεται ο έλεγχος). Προς επίρρωση των ανωτέρω ενδεικτικά προσκομίζει καρτέλες των υπό κρίση ετών 2013 και 2014 των προμηθευτών του, (Σχετ. 1^α και 1β), (Σχετ. 2), (Σχετ. 3^α και 3β), (Σχετ. 4^α, 4β, 4γ, 4δ, 4ε, και 4στ) και (Σχετ. 5).

Επειδή από την επισκόπηση της καρτέλας της προμηθεύτριας εταιρίας “.....” προκύπτει ότι κατά την 15.03.2013 ο προσφεύγων είχε εξοφλήσει την υποχρέωση του (την εξόφλησε με την λήψη των τιμολογίων) και δεν υπήρχε υπόλοιπο (σχετ. με τις καταθέσεις με α/α 2, 4, 5, 7).

Επειδή, από την επισκόπηση της καρτέλας της προμηθεύτριας εταιρίας προκύπτει ότι κατά την 15.03.2013 ο προσφεύγων είχε εξοφλήσει την υποχρέωση του (την εξόφλησε με την λήψη των τιμολογίων) και δεν υπήρχε υπόλοιπο (σχετ. με τις καταθέσεις με α/α 2, 4, 5, 7).

Επειδή στην προσκομιζόμενη καρτέλα της προμηθεύτριας “.....Σ” (σχετ. με την κατάθεση με α/α 21) απεικονίζονται τα εκδοθέντα τιμολόγια προς τον προσφεύγοντα για την αγορά καυσίμων, χωρίς τις καταβολές χρημάτων (εξοφλήσεις) που πραγματοποιήθηκαν κατά τις υπό κρίση χρήσεις. Ως εκ τούτου, δεν λαμβάνεται υπόψη.

Επειδή εξάλλου, ο προσφεύγων περιορίζεται μόνο στο να αναφέρει ότι δεν εξόφλησε εντός του 2013 τις δαπάνες καυσίμων, χωρίς ωστόσο να γνωστοποιήσει το πότε τελικά εξόφλησε την εν λόγω υποχρέωση του, καθώς η επόμενη χρήση αποτελεί επίσης ελεγχόμενη χρήση και επηρεάζεται άμεσα. Τέλος, σύμφωνα με το «Ερωτηματολόγιο τρόπου διαβίωσης-μεταβολές-υποχρεώσεις» που κλήθηκε να συμπληρώσει ο προσφεύγων, δεν προκύπτει η συμπλήρωση του πίνακα της περίπτωσης 13 «Αναφέρετε τυχόν υπάρχουσες υποχρεώσεις προς τρίτους κατά τα ελεγχόμενα έτη» κι ως εκ τούτου θεωρείται ότι όλες οι δαπάνες / αγορές εξοφλήθηκαν εντός της χρήσης που πραγματοποιήθηκαν και ότι δεν υφίστανται υποχρεώσεις σε προμηθευτές.

Επειδή, η προμηθεύτρια επιχείρηση, ενώ τηρεί Γ' κατηγορίας βιβλία, χορήγησε μια χειρόγραφη κατάσταση με μηδενικό υπόλοιπο και μοναδική πίστωση στις 16.12.2014 ποσού 57.962,39 €. Ωστόσο, από την επισκόπηση των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος δεν προκύπτουν κατά την 16.12.2014 αναλήψεις ποσού 57.962,39 € και ως εκ τούτου δεν επιβεβαιώνεται η εξόφληση κατά την 16.12.2014 (σχετ. με την κατάθεση με α/α 95). Επίσης δεν προσκομίζει τραπεζικό παραστατικό της κατάθεσης που επικαλείται.

Επειδή από τα προσκομισθέντα σχετικά 4^α, 4β, 4γ, 4δ, 4ε και 4στ που αφορούν στην προμηθεύτρια επιχείρηση “..... – ΑΦΜ” προκύπτουν τα εξής: Ο προσφεύγων αγόρασε από την ανωτέρω επιχείρηση ένα γεωργικό μηχάνημα με το σχετικό εξοπλισμό του (σχετ. 4Γ - πίνακας) αξίας 42.350,00 € (σχετ. 4Α και 4β. Τιμολόγιο Πώλησης ./1...9-9-2014 και η από 12/9/2014 βεβαίωση της Δ.Ο.Υ. Γιαννιτσών). Σύμφωνα με την προσκομιζόμενη καρτέλα πελάτη της προμηθεύτριας επιχείρησης (σχετ. 4ε και 4 στ), το τιμολόγιο πώλησης εξοφλήθηκε ως εξής :

Ημερ/νία	Παραστατικό	Αιτιολογία κίνησης	Κίνηση		Υπόλοιπο	
			Χρέωση	Πίστωση	Χρέωση	Πίστωση
19/9/2014	ΤΔΑ000.....	Τιμολόγιο Πώλησης	42.350,00		42.350,00	
19/9/2014	ΑΕ1000....	Κατάθεση μετρητών σε Όψεως Πειραιώς		19.500,00	22.850,00	
22/9/2014	ΑΕ1000....	Κατάθεση μετρητών σε Όψεως Πειραιώς		22.850,00	0,00	

Επειδή, προγενέστερα της κατάθεσης με α/α (REC ID), ο προσφεύγων προέβη σε αναλήψεις στη χρονική περίοδο 10-9-2014 – 22/9/2014 συνολικού ποσού 23.000,00 €, όπως αποτυπώνεται στον κάτωθι πίνακα.

A/A	REC ID	Σχετιζόμε νο ΑΦΜ	Τράπεζα	Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής	ΙΣΧΥΡΙΣΜΟΣ
	2791	.....	...../..... ..	GR.....	10/09/2014	10.000,00	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ
	2792	.....	...../..... ..	GR.....	15/09/2014	6.000,00	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ
		.....	..... .....	GR.....	19/09/2014	4.000,00	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ

67	2796						
	2800	.....	.....	GR.....	22/09/2014	3.000,00	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ
	.....	.....	.....	GR.....	22/09/2014	22.850,00	ΕΠΑΝΑΚΑΤΑΘ ΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ

Επειδή από τα ανωτέρω αποδεικνύεται ότι η κατάθεση με αρ. α/α (REC ID), ποσού 22.850,00€ την 22/09/2014, αφορά σε επανακατάθεση ποσού στον λογαριασμό της Τράπεζας Πειραιώς με αρ. IBAN GR..... για την εξόφληση του με αρ. .../19-9-2014 τιμολογίου πώλησης εκδόσεως της επιχείρησης «..... – ΑΦΜ» και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα γίνεται δεκτός.

Επειδή με βάση όσα ανωτέρω γίνονται δεκτά, το ποσό των αδικαιολόγητων πρωτογενών καταθέσεων για τα υπό κρίση έτη προσδιορίζεται ως εξής :

Οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) : 134.301,15 – 23.880,00 = **110.421,15 €**

Φορολογικό έτος 2014 : 99.902,35 - 27.380,28 = **72.522,07 €**

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι πιστώσεις με Α/Α .../23-01-2014, ήτοι ποσού 1.000,00 € την 23/1/2014, .../23-01-2014, ήτοι ποσού 8.115,75 € την 23/1/2014, και .../23-01-2014 ήτοι ποσού 10.920,00 € την 23/1/2014 του πίνακα ...της έκθεσης ελέγχου (σελ. 72 - 73) από την πελάτισσα του συνολικού ποσού 20.035,75 €, αφορούσαν σε προκαταβολή για αγορά καλαμποκιού, η οποία ακυρώθηκε και το συγκεκριμένο ποσό επέστρεψε σε αυτή την 05/12/2014. Προσκομίζει ως νέο στοιχείο την από 5/12/2014 υπεύθυνη δήλωση της (σχετ. 6), με την οποία βεβαιώνει ότι οι ανωτέρω πιστώσεις αφορούν σε προκαταβολές για αγορά καλαμποκιού, η οποία ακυρώθηκε και τα επίμαχα ποσά της επιστράφηκαν τοις μετρητοίς.

Ο εν λόγω ισχυρισμός τυγχάνει απορριπτέος, καθότι δεν προσκομίστηκε κανένα άλλο στοιχείο από το οποίο να προκύπτει η επιστροφή των ποσών στην δικαιούχο, δεν υπέδειξε από ποιον λογαριασμό αναλήφθηκαν τα επίμαχα ποσά συνολικής αξίας 20.035,75 €, ούτε προσκόμισε απόδειξη είσπραξης από την δικαιούχο του ποσού.

Επειδή περαιτέρω, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι στην τεχνική ανάλυσης ρευστότητας έπρεπε στην χρήση 2013 να συμπεριληφθεί στις πηγές κεφαλαίων/εσόδων το ποσό των 48.270 € που αφορά σε έσοδα της συζύγου του και επίσης να συμπεριληφθεί στις πηγές κεφαλαίων/εσόδων στις αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών το ποσό των 56.104,02 € που αφορά σε δαπάνες υγρών καυσίμων από την που δεν εξοφλήθηκαν εντός του έτους.

Επειδή στο άρθρο 67B “Έμμεσες τεχνικές ελέγχου” του Ν.2238/94 ορίζεται :

“1. Ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων με έλεγχο μπορεί να διενεργείται και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

α) της αρχής των αναλογιών (*mark up method*),

β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (*source and application of funds method*),

γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου (*net worth method*),

δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών (*unit and volume method*) και

ε) το ύψος των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά (*bank deposits and cash expenditure method*).

Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των επιτηδευματιών βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής.

2. Τα προσδιοριζόμενα αποτελέσματα που προκύπτουν από την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου της προηγούμενης παραγράφου, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των λοιπών φορολογικών υποχρεώσεων.

3. Εφόσον τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου έχουν εξαχθεί με την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών της παραγράφου 1, και πριν την έκδοση φύλλων ή πράξεων καταλογισμού, ο Προϊστάμενος της ελεγκτικής μονάδας, καλεί τον υπόχρεο σε ακρόαση, ο οποίος δικαιούται σε ανταπόδειξη.

4. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού εφαρμόζονται και για όλες τις εκκρεμείς χρήσεις για τις οποίες υφίσταται φορολογική υποχρέωση.

5. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο τεχνικών ελέγχου της παρ. 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου”.

Επειδή με την ΠΟΛ 1270/2013 “Μεθοδολογία Έμμεσων τεχνικών Ελέγχου.” διευκρινίζονται τα εξής :

«1. Τεχνική ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (*source and application of funds method*).

Η τεχνική προσδιορίζει φορολογητέο εισόδημα 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 ελεγχόμενου.

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

Στην πρώτη στήλη «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» αθροίζονται:

1) Τα υπόλοιπα των χρηματοπιστωτικών λογαριασμών (στην Ελλάδα ή και στο Εξωτερικό) προσωπικών/οικογενειακών και επαγγελματικών κατά την έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης.

2) Τα διαθέσιμα μετρητά ή και το υπόλοιπο ταμείου στην αρχή της ελεγχόμενης χρήσης (το υπόλοιπο ταμείου αφορά την περίπτωση ατομικής επιχείρησης με βιβλία Γ' κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ).

3) Οι αναλήψεις από επιχειρήσεις όπου συμμετέχει ο φορολογούμενος, ο/η σύζυγος του ή και τα προστατευόμενα μέλη αυτών (όχι ατομικής επιχείρησης).

4) Τα ακαθάριστα έσοδα από την ατομική άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας του φορολογούμενου ή του/της συζύγου.

5) Τα έσοδα από λοιπές πηγές εισοδήματος όπως:

- μισθώματα από εκμίσθωση ακινήτων (εκτός τεκμαρτών)
- εισόδημα από κινητές αξίες
- εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις
- δηλωθέν εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες
- εισόδημα από λοιπές πηγές π.χ. εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης, εισόδημα που δεν εντάσσεται σε κάποια από τις κατηγορίες Α-Ζ της παρ.2 του άρθρου 4 ΚΦΕ.

6) Οι εισπράξεις από λοιπά μη φορολογητέα έσοδα, όπως αποζημιώσεις, επιδοτήσεις, δωρεές κ.λπ.

7) Τα έσοδα από πώληση περιουσιακών στοιχείων προσωπικών/οικογενειακών ή και επαγγελματικών (σε περίπτωση ατομικής επιχείρησης).

8) Τα ποσά δανείων από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κάθε μορφής, ιδιώτες, κ.λπ (προσωπικά/οικογενειακά ή επαγγελματικά σε περίπτωση ατομικής επιχείρησης).

9) Τα λοιπά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέα ή μη.

10) Οι αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών.

Σύμφωνα με την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου στους πληρωτέους λογαριασμούς περιλαμβάνονται οι υποχρεώσεις από αγορές, δαπάνες γενικά καθώς και φορολογικές υποχρεώσεις, οι οποίες οφείλονται στο τέλος κάθε ελεγχόμενου έτους. Το αν υπάρχει αύξηση των πληρωτέων λογαριασμών, καθορίζεται από την σύγκριση του υπόλοιπου πληρωτέων λογαριασμών στο τέλος του προηγούμενου έτους με το υπόλοιπο στο τέλος του ελεγχόμενου έτους.

11) Οι μειώσεις λογαριασμών εισπρακτέων.

Σύμφωνα με την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου, στους εισπρακτέους λογαριασμούς περιλαμβάνονται οι απαιτήσεις από πωλήσεις επαγγελματικές, προσωπικές κ.λπ. καθώς και απαιτήσεις φορολογικές(επιστροφές φόρων κ.λπ.), οι οποίες είναι απαιτητές στο τέλος κάθε ελεγχόμενου έτους. Το αν υπάρχει μείωση των εισπρακτέων λογαριασμών καθορίζεται από τη σύγκριση του υπολοίπου εισπρακτέων λογαριασμών στο τέλος του προηγούμενου έτους με το υπόλοιπο στο τέλος του ελεγχόμενου έτους.

12) Οι μειώσεις των Πληρωτέων λογαριασμών.

Σύμφωνα με την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου στους πληρωτέους λογαριασμούς περιλαμβάνονται οι υποχρεώσεις από αγορές, δαπάνες γενικά καθώς και φορολογικές υποχρεώσεις οι οποίες οφείλονται στο τέλος κάθε ελεγχόμενου έτους (Δεν

περιλαμβάνονται τα δάνεια, τα οποία αναγράφονται στη γραμμή (8) «Ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων». Το αν υπάρχει μείωση των πληρωτέων λογαριασμών καθορίζεται από τη σύγκριση του υπολοίπου πληρωτέων λογαριασμών στο τέλος του προηγούμενου έτους με το υπόλοιπο στο τέλος του ελεγχόμενου έτους .

13) Οι αυξήσεις Εισπρακτέων λογαριασμών.

Σύμφωνα με την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου στους εισπρακτέους λογαριασμούς περιλαμβάνονται οι απαιτήσεις από πωλήσεις επαγγελματικές, προσωπικές και φορολογικές κ.λπ. οι οποίες είναι απαιτητές στο τέλος κάθε ελεγχόμενου έτους. Το αν υπάρχει αύξηση των εισπρακτέων λογαριασμών καθορίζεται από τη σύγκριση του υπολοίπου εισπρακτέων λογαριασμών στο τέλος του προηγούμενου έτους με το υπόλοιπο στο τέλος του ελεγχόμενου έτους.....

Η αρνητική διαφορά μεταξύ στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων», ελέγχεται ως μη δηλούμενο εισόδημα και εφόσον δεν αιτιολογείται σύμφωνα και με τα οριζόμενα στο άρθρο 10 της Α.Υ.Ο [ΔΕΣ Α 1077357 ΕΞ 10.5.2013](#), υπόκειται σε φορολόγηση σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθρα 11 και 12 της ίδιας απόφασης....

ΓΕΝΙΚΕΣ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ: (αφορούν και τις τρεις μεθόδους εμμέσων τεχνικών)

... 10) Οι απαντήσεις του ελεγχόμενου στα έντυπα: Διαθέσιμα Περιουσιακά Στοιχεία και Ερωτηματολόγιο τρόπου διαβίωσης -μεταβολές -υποχρεώσεις είναι δεσμευτικές ως προς τον φορολογούμενο. Σε περίπτωση κατάθεσης διορθωτικών εντύπων θα πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένα τα σημεία που τροποποιεί - διορθώνει, καθώς ο ελεγχόμενος φέρει το βάρος της απόδειξης.».

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.

Άρθρο 9 Προσδιορισμός καθαρού φορολογητέου εισοδήματος

... Στην περίπτωση που ο προσδιορισμός του καθαρού φορολογητέου εισοδήματος με τις τεχνικές ελέγχου γίνεται ενιαία για φορολογουμένους/συζύγους που υποβάλουν κοινή δήλωση, σύμφωνα με το άρθρο 5 της παρούσας, τότε και τα προσδιορισθέντα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου με τις λοιπές γενικές διατάξεις θα πρέπει αντίστοιχα να αθροίζονται για να είναι δυνατή η σύγκριση με το ενιαίο προσδιορισθέν αποτελέσματα από τις τεχνικές ελέγχου.

Στην συνέχεια, συγκρίνονται, ανά φορολογική περίοδο, τα αποτελέσματα των δύο προσδιορισμών και ως τελικό φορολογητέο εισόδημα θα λαμβάνεται το μεγαλύτερο, το οποίο θα κατανέμεται στους

φορολογουμένους σύμφωνα με τον επιλεγέντα τρόπο. Σε κάθε άλλη περίπτωση θα επιλέγεται το αποτέλεσμα που προκύπτει από τον έλεγχο με τις γενικές φορολογικές διατάξεις.

Αν σε κάποια φορολογική περίοδο, το φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου/ης και του/της συζύγου του προσδιορίστηκε τεκμαρτά σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 15 έως 19 του Ν.2238/1994 ή του Κεφαλαίου Δ' του Ν. 4172/2013, όπως αυτές ίσχυαν σε κάθε ελεγχόμενη/νο φορολογική περίοδο/διαχειριστικό έτος, ο τεκμαρτός προσδιορισμός θα λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό του τελικού φορολογητέου εισοδήματος».

Επειδή η τεχνική ανάλυσης ρευστότητας είναι μια καταγραφή της ροής χρημάτων και θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη τα πραγματικά γεγονότα. Επομένως, δεν δύναται να λαμβάνονται υπόψη μόνο οι οικογενειακές δαπάνες (του/της φορολογούμενου/νης, της/του συζύγου και των τέκνων) χωρίς να λαμβάνονται συγχρόνως υπόψη και τα οικογενειακά εισοδήματα διότι δεν θα αποτυπώνονταν ορθώς η ροή των χρημάτων κατά το ελεγχόμενο έτος.

Εν προκειμένω, η σύζυγος του προσφεύγοντα,, κατά την χρήση 2013 ήταν αγρότης ειδικού καθεστώτος και φορολογήθηκε τεκμαρτά (αντικειμενικό σύστημα) για τα γεωργικά εισοδήματά της, από τα οποία δεν προέκυψε φορολογητέο εισόδημα, δεδομένου ότι οι δαπάνες υπερέβαιναν τα έσοδά της. Ο προσφεύγων επικαλείται ορθώς τα πραγματικά εισοδήματά της, προκειμένου να προσδιοριστεί το φορολογητέο εισόδημά του στη χρήση 2013 με τη έμμεση τεχνική ανάλυσης ρευστότητας. Ωστόσο, δεν προσκομίζει τα τιμολόγια αγροτικών προϊόντων της συζύγου προς την εταιρεία «.....», αξίας 48.270,00 €, ούτε και οποιοδήποτε άλλο αποδεικτικό στοιχείο της πώλησης των εν λόγω προϊόντων και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του δεν γίνεται δεκτός.

Εξάλλου, ακόμη και αν γινόταν δεκτός ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα και προστίθονταν το ως άνω ποσό των 48.270,00 € στη στήλη «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων», θα προέκυπτε αρνητική διαφορά μεταξύ της στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και της στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων» ποσού -72.497,55 €, το οποίο είναι μικρότερο σε σύγκριση με το εισόδημα που προέκυψε σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις, ήτοι ποσό 110.421,15 € και συνεπώς για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος της χρήσης 2013 θα επιλέγονταν σε κάθε περίπτωση το ποσό που προκύπτει με βάση τις γενικές διατάξεις.

Ως προς τον ισχυρισμό περί εσφαλμένης εκτίμησης των προσκομισθέντων στον έλεγχο αποδεικτικών μέσων.

Επειδή, στην ΠΟΛ.1175/2017 αναφέρεται επίσης ότι «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».

Επειδή σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 174/2018 Απόφαση του ΣΤΕ (σκέψη 8):

«8. Επειδή, με τον τρίτο λόγο αναιρέσεως προβάλλεται ότι η κρίση της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης, σύμφωνα με την οποία, προς αποδοχή του νομικού χαρακτηρισμού των ανωτέρω σχέσεων ως δανείων, απαιτείται έγγραφο συμφωνητικό με βέβαιη χρονολογία (αναφορικά με αμφότερες τις καταθέσεις και) καθώς και η κρίση της ότι το ποσό του χορηγηθέντος προς τον δανείου δεν περιελήφθη στη φορολογική δήλωση του αναιρεσείοντος ως τεκμήριο κατ' άρθρο 17 περ. δ του Κ.Φ.Ε. εξηνέχθησαν κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελή εφαρμογή του άρθρου 48 παρ. 3 του Κ.Φ.Ε., δεδομένου ότι α) κατ' άρθρα 158 και 806 επ. **AK**, για τη σύμβαση του δανείου δεν απαιτείται έγγραφος τύπος, πολύ περισσότερο σε επίπεδο φιλικών και οικογενειακών σχέσεων, β) κατά την ΠΟΛ 1033/2013 ελέγχεται το πραγματικό γεγονός της χορήγησης δανείου, δυνάμενο να αποδειχθεί με ένορκη βεβαίωση του οφειλέτη, γ) κατά την ΠΟΛ 1095/2011 το δάνειο αναγνωρίζεται ως νόμιμη αιτία προέλευσης των ελεγχόμενων ποσών και επί μη καταβολής τελών χαρτοσήμου, τα οποία καταλογίζονται από τον έλεγχο, δ) η οικονομική δυνατότητα του αναιρεσείοντος να χορηγήσει δάνειο ήταν αναμφισβήτητη, με αποτέλεσμα να παρέλκει το εάν αυτό δηλώθηκε στη δήλωση φόρου εισοδήματος ως στοιχείο τεκμηρίου, τέλος ε) η αναγνώριση της ύπαρξης άτυπου δανείου συνεπάγεται ότι δεν θεμελιώνεται η έννοια της προσαύξησης περιουσίας. Προς θεμελίωση του παραδεκτού του λόγου, ενόψει της διάταξης της παρ. 3 του άρθρου 53 του π.δ. **18/1989**, διατυπώνεται ο ισχυρισμός ότι αναφορικά με τον χαρακτηρισμό επιστροφής άτοκου δανείου ως δήθεν προσαύξησης περιουσίας κατ' άρθρο 48 παρ. 3 του Κ.Φ.Ε. και ως αιτίας επιβολής προστίμου του Κ.Β.Σ. κατ' άρθρο 5 του ν. 2523/1997 δεν υφίσταται νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας σχετικά με το "πότε και πώς στοιχειοθετείται μια τέτοια περίπτωση". Με τον λόγο, όμως, αυτόν πλήττεται η αιτιολογία της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης και συγκεκριμένα αμφισβητείται η ορθότητα της κρίσης του δικάσαντος διοικητικού εφετείου όσον αφορά την εκτίμηση των αποδείξεων και την ουσία της υπόθεσης και ειδικότερα της, ύστερα από συνεκτίμηση των προαναφερθέντων στοιχείων, κρίσης αυτού ότι δεν αποδείχθηκε εν προκειμένω ότι οι ένδικες καταθέσεις αφορούσαν σε εξόφληση συμβάσεων δανείων, η σύναψη των οποίων δεν προέκυπτε ούτε από δήλωσή τους στις δηλώσεις φόρου εισοδήματος του αναιρεσείοντος (για τον) και της συζύγου του (για την) ούτε από έγγραφο βέβαιης χρονολογίας, ενόψει και των γενομένων δεκτών από την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση (σκέψη 13 αυτής) περί της αποδεικτικής ισχύος των ιδιωτικών εγγράφων και της βέβαιης ή μη χρονολογίας αυτών όχι ως στοιχείου κύρους, αλλά ως στοιχείου που επηρεάζει την αποδεικτική βαρύτητα των εγγράφων. Συνεπώς, ο τρίτος λόγος αναιρέσεως είναι απορριπτέος ως απαράδεκτος».

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι μέρος της πίστωσης με Α/Α .../16-12-2014 ποσού 48.453,70 €, της πίστωσης με Α/Α .../20-12-2013 ποσού 91.497,60 € και της πίστωσης με Α/Α .../25-04-2014 ποσού 1.509,40 € δεν αποτελούν εισόδημα από άγνωστη πηγή, διότι αφορούν σε καταθέσεις από επιταγές, οι οποίες περιήλθαν στην κυριότητα του μετά από μεταβίβαση με οπισθογράφηση από τρίτα πρόσωπα που αποτελούν μέλη του «άτυπου συνεταιρισμού» που συνέστησε ο ίδιος, διότι κρίθηκε ως ο πιο κατάλληλος να αναλαμβάνει την είσπραξη ποσών για λογαριασμό τους.

Επειδή, προς επίρρωση του ανωτέρω ισχυρισμού του, ο προσφεύγων προσκομίζει ως νέα στοιχεία τα ιδιωτικά συμφωνητικά εξόφλησης των επίμαχων ποσών με τα τρίτα πρόσωπα που τα αφορούν, τα οποία όμως δεν φέρουν τον προβλεπόμενο τύπο της παρ. 16 του άρθρου 8 του ν. 1882/1990 και δεν κρίνονται ικανά στοιχεία για την δικαιολόγηση των ανωτέρω πιστώσεων, διότι :

α) Δεν αποδείχθηκε από τον προσφεύγοντα η ύπαρξη συναλλαγών με τα προαναφερόμενα τρίτα πρόσωπα, ώστε να υφίστανται αντίστοιχα υποχρεώσεις/απαιτήσεις που να σχετίζονται με τις εν λόγω καταθέσεις που πραγματοποιήθηκαν σε προσωπικό τραπεζικό λογαριασμό του ιδίου και κατ' επέκταση να δικαιολογείται η μεταβίβαση των επιταγών με οπισθογράφηση.

β) Δεν αιτιολογείται επαρκώς ο λόγος κατάθεσης των ονομαστικών επιταγών για λογαριασμό τρίτων στον ατομικό λογαριασμό (χωρίς συνδικαιούχους) του προσφεύγοντα και όχι απευθείας στους δικαιούχους, στους οποίους, όπως ισχυρίζεται, επέστρεψε τα χρηματικά ποσά μετρητοίς, ήτοι επιστροφή μετρητοίς συνολικού ποσού 141.460,70 €.

γ) Δεν προσκομίζεται κανένα στοιχείο με το οποίο να αποδεικνύεται ότι ο προσφεύγων επέστρεψε τα χρήματα στους δικαιούχους, αντιθέτως παρέμειναν τα υπό κρίση χρηματικά ποσά στον δικό του λογαριασμό χωρίς να έχουν φορολογηθεί.

Επειδή περαιτέρω, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι διερευνούμενες πιστώσεις που διενεργήθηκαν στον κοινό τραπεζικό λογαριασμό GR..... της ΤΡΑΠΕΖΑΣ που έγινε λόγω συγχώνευσης με την τράπεζα GR..... (με δικαιούχους τον ίδιο και την) αφορούν γνωστής πηγής και προέλευσης καταθέσεις και συγκεκριμένα καταβληθείσες επιδοτήσεις και εξοφλήσεις εκδοθέντων τιμολογίων αγορών παραγωγών της συνδικαιούχου του λογαριασμού Λόγω της ύπαρξης του από 27/01/2011 ιδιωτικού συμφωνητικού αναγνώρισης χρέους μεταξύ του ιδίου και του πατέρα του ως δανειστές και της ως οφειλέτριας, ανοίχθηκε ο ανωτέρω τραπεζικός λογαριασμός προς εξυπηρέτηση της οφειλής.

Επειδή, το προσκομιζόμενο έγγραφο που επικαλείται ο προσφεύγων δεν έχει χαρτοσημανθεί, ούτε θεωρήθηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., όπως προβλέπει η διάταξη της παρ. 16 του άρθρου 8 του ν. 1882/1990, στην οποία ορίζεται ότι : «Συμφωνητικά που καταρτίζονται μεταξύ επιτηδευματιών ή τρίτων για οποιαδήποτε συναλλαγή, θεωρούνται μέσα σε δέκα (10) ημέρες από

της ημερομηνίας καταρτίσεως και υπογραφής από την αρμόδια ΔΟΥ, άλλως είναι ανίσχυρα και δεν έχουν κανένα έννομο αποτέλεσμα...». Επίσης από τα ως άνω έγγραφα προκύπτει ότι ο τρόπος χορήγησης των σχετικών ποσών ήταν μετρητοίς και συνεπώς δεν δύναται να διαπιστωθεί η βέβαιη ημερομηνία καταβολής αυτών. Δεν προσκομίζεται έγγραφο βέβαιης χρονολογίας περί σύναψης δανείου. Τα επίμαχα ποσά δεν έχουν συμπεριληφθεί (κατά περίπτωση) στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος του προσφεύγοντα και του πατέρα του ως τεκμήριο κατ' άρθρο 17 περ. δ' του ΚΦΕ, αλλά ούτε και στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος του δανειολήπτη, ως χρηματικό ποσό που προέρχεται από δάνειο. Τέλος, δεν προσκομίσθηκαν ούτε τραπεζικά παραστατικά από τα οποία να προκύπτει η ανάληψη –εκταμίευση του ποσού που χορήγησε ο προσφεύγων, ή αντίγραφα των τραπεζικών *extrait* του λογαριασμού των αντισυμβαλλόμενων προσώπων, τα οποία έλαβαν το ποσό της εξεταζόμενης πίστωσης, ούτε τραπεζικά παραστατικά από τα οποία να προκύπτει η καταβολή/κατάθεση του χορηγηθέντος ποσού σε λογαριασμό της δανειολήπτριας, καθώς και το ονοματεπώνυμο του αντισυμβαλλόμενου καταθέτη.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, δεν αποδεικνύεται ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι οι ως άνω πιστώσεις κατά τη χρήση 2013 δεν αποτελούν εισόδημα από άγνωστη πηγή, αλλά επιστροφή ποσών από οικονομικές διευκολύνσεις προς φιλικά και συγγενικά πρόσωπα και τυγχάνει απορριπτέος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 17/1/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ και την **τροποποίηση** της με αριθμό/20-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (χρήση 2013) και της με αριθμό/20-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, ως ακολούθως :

Α) Τροποποίηση της υπ' αριθμ./20-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

Οικονομικό έτος 2014 (Χρήση 2013)

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης (α)	Ποσά Ελέγχου	Ποσά βάσει απόφασης ΔΕΔ (β)	Διαφορά (β) – (α)
Από γεωργικές επιχειρήσεις	7.765,39	18.974,36	18.974,36	11.208,97
Από ελευθέρια επαγγέλματα	0,00	134.301,15	110.421,15	110.421,15

Φορολογητέο εισόδημα	7.765,39	153.275,51	129.395,51	121.630,12
-----------------------------	-----------------	-------------------	-------------------	-------------------

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ - ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	8.045,51	153.555,63	129.395,51	121.630,12
	της συζύγου	2.488,34	2.488,34	2.488,34	
Υπόλοιπο φόρου	Χρεωστικό ποσό		42.893,91	35.343,33	35.343,33
Προκαταβολή φόρου					
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					
Πρόσθετος φόρος/ Πρόστιμο ανακρίβειας /μη υποβολής			43.991,99	36.248,11	36.248,11
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτ/μου					
Εισφορά αλληλεγγύης			6.142,22	5.186,98	5.186,98
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	
Διαφορά συμψηφισμού					
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	για καταβολή	650,00	93.678,12	77.428,42	76.778,42
	για επιστροφή				

Οι επιβαλλόμενες κυρώσεις του άρθρου 49 του Ν.4509/2017 αναδιαμορφώνονται ως εξής :

Διαφορά φόρου: **35.343,33€**

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΤΕΣΤΕΡ Η ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (72 μήνες Χ 0,73% = 52,56 %)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	42.412,00 €	17.671,66 €	18.576,45€	36.248,11 €	36.248,11 €

Β) Τροποποίηση της υπ' αριθμ./**20-12-2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

Φορολογικό έτος 2014

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης (α)	Ποσά Ελέγχου	Ποσά βάσει απόφασης ΔΕΔ (β)	Διαφορά (β) – (α)
Τόκοι - Μερίσματα - Δικαιώματα	128,96	128,96	128,96	0,00
Αγροτική Επιχειρηματική δραστηριότητα	125.648,11	208.689,59	208.689,59	83.041,48
Μισθωτή εργασία - Συντάξεις	8.197,92	8.197,92	8.197,92	0,00
Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα (Αρ. 21 ν.4172/13)	0,00	99.902,35	72.522,07	72.522,07
Φορολογητέο εισόδημα	133.974,99	316.918,82	289.538,54	155.563,55

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ - ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	133.974,99	316.918,82	289.538,54	155.563,55
	της συζύγου	8.650,52	8.650,52	8.650,52	
Υπόλοιπο φόρου	Χρεωστικό ποσό	16.670,96	60.434,13	51.398,64	34.727,68
Προκαταβολή φόρου		708,39	708,39	708,39	
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			13.128,95	10.418,30	10.418,30
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτ/μου					
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		5.223,84	12.676,75	11.581,54	6.357,70
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	
Διαφορά συμψηφισμού			-135,16		
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	για καταβολή	23.253,19	87.733,38	74.756,87	51.503,68
	για επιστροφή				

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

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση :

α) Η με αριθμό/20-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (χρήση 2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας.

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Σύνολο για καταβολή	93.028,12	76.778,42

β) Η με αριθμό/20-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας.

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Σύνολο για καταβολή	64.480,19	51.503,68

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ 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.