



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 30/9/2020

Αριθμός απόφασης: 1521

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 20/1/2020 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), της με αριθμό/20-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 και της με αρ...../20-12-2019 πράξης επιβολής προστίμου 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./23-1-2020 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 20/1/2020 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, επαγόμεστε 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 **101.003,77 €**, ήτοι κύριος φόρος ύψους 46.130,53 €, πρόσθετοι φόροι των άρθρων 53 και 58 του ΚΦΔ ύψους 47.311,47 € και εισφορά αλληλεγγύης ύψους 7.561,77 €.
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 **49.327,63 €**, ήτοι κύριος φόρος ύψους 33.784,21 €, πρόστιμο του άρθρου 58 ν.4174/2013 ύψους 10.135,226 € και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 5.408,16 €.
3. Με την με αριθμό/**20-12-2019** πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ποσού **250,00 €**, λόγω μη ζήτησης – λήψης και κατ' επέκταση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου εσόδου, αξίας 12.015,94 € άνευ ΦΠΑ,, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1 και 6 του ΚΦΑΣ (Ν.4093/2012), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 του ν. 4174/2013

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 106.....8/02-05-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ. .../2019 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ.. Ο προσφεύγων κατά την ελεγχόμενη περίοδο ασκούσε επιτήδευμα με αντικείμενο εργασιών την καλλιέργεια βαμβακιού που διατίθεται εκκοκκισμένο ή μη.

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, δεν προέκυψαν διαφορές σχετικά με το καθαρό γεωργικό εισόδημα που δηλώθηκε στη χρήση 2013 (οικονομικό έτος 2014) με βάση το αντικειμενικό σύστημα, ενώ βάσει της με αρ. πρωτ. Α.1293/23.07.2019 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ, για το φορολογικό έτος 2014 προέκυψαν αποκρυβέντα ακαθάριστα έσοδα αγροτικής δραστηριότητας ύψους 14.597,83 € και λογιστικές διαφορές ύψους 18.253,85 € με αποτέλεσμα να προσδιοριστούν τα καθαρά κέρδη από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα του οικείου έτους στο ποσό των 71.583,26 €.

Στη συνέχεια, από την άντληση των δεδομένων των ελληνικών τραπεζών, μέσω της εφαρμογής του Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας της Α.Α.Δ.Ε., 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 τα με αριθ. πρωτ./22-5-2019 και/6-11-2019 αιτήματα 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/12-7-2019,/5-11-2019,/6-11-2019 και/13.11.2019 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	1.373.078,75	1.203.653,88	169.424,87
2014	800.835,67	701.098,71	99.736,96

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

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης	Ποσά Ελέγχου
Καθαρό εισόδημα από ακίνητα	3.762,00	3.762,00
Εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις	498,94	2.701,94
Προσαύξηση περιουσίας του άρθρου 48§3 Ν.2238/94		169.424,87
Φορολογητέο εισόδημα	4.260,94	175.888,81
Προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων	447,19	

Φορολογικό Έτος 2014

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης	Ποσά Ελέγχου
Καθαρό εισόδημα από ακίνητα	3.249,00	3.249,00
Καθαρό εισόδημα από άσκηση ατομικής αγροτικής δραστηριότητας	38.731,58	71.583,26
Προσαύξηση περιουσίας του άρθρου 21§4 Ν.4172/2013		99.736,96
Τόκοι - Μερίσματα - Δικαιώματα	644,91	644,91
Φορολογητέο εισόδημα	42.625,49	175.214,13

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 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 -72.690,91 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2013 και ποσού – 166.149,52 € για τη φορολογική περίοδο 01/01-31/12/2014. Οι ως άνω αρνητικές διαφορές, 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](#), και κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα της [παραγράφου 4 του άρθρου 21](#) του ν.[4172/2013](#).

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:

Χρήσεις	Συνολικό Φορολογητέο Εισόδημα βάσει δήλωσης	Διαφορές εισοδήματος προς φορολόγηση βάσει έμμεσων τεχνικών	Συνολικό Φορολογητέο Εισόδημα βάσει έμμεσων τεχνικών	Συνολικό Φορολογητέο Εισόδημα βάσει Γενικών Διατάξεων	Συνολικό Φορολογητέο Εισόδημα βάσει ελέγχου	Διαφορά
2013	4.260,94	72.690,91	76.951,85	175.888,81	175.888,81	171.180,68
2014	42.625,49	166.149,52	208.775,01	175.214,13	208.775,01	166.149,52

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

Με την ολοκλήρωση του ελέγχου κοινοποιήθηκε στις 28/11/2019 το υπ' αριθμ./27-11-2019 σημείωμα διαπιστώσεων με τις πράξεις προσωρινού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και προστίμου και ανταποκρινόμενος ο προσφεύγων κατέθεσε το αριθμ. Πρωτ./17-12-2019 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	1.373.078,75	1.222.547,70	150.531,05
2014	800.835,67	710.920,44	89.915,23

Ακολούθως 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:

Χρήση	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
2013	4.260,94	72.690,91	76.951,85	156.994,99	156.994,99	152.734,05
2014	42.625,49	114.149,52	156.775,01	164.172,89	164.172,89	121.547,40

Με βάση τα ανωτέρω, ο έλεγχος, βάσει των γενικών διατάξεων, προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος για τις υπό κρίση χρήσεις, ως ακολούθως:

Διαχειριστική περίοδος 01.01.2013 – 31.12.2013

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης	Ποσά Ελέγχου
Καθαρό εισόδημα από ακίνητα	3.762,00	3.762,00
Εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις	498,94	2.701,94
Προσαύξηση περιουσίας του άρθρου 48§3 Ν.2238/94		150.531,05
Προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων	447,19	
Φορολογητέο εισόδημα	4.708,13	156.994,99

Φορολογικό Έτος 2014

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης	Ποσά Ελέγχου
Καθαρό εισόδημα από ακίνητα	3.249,00	3.249,00
Καθαρό εισόδημα από άσκηση ατομικής αγροτικής δραστηριότητας	38.731,58	70.363,75
Προσαύξηση περιουσίας του άρθρου 21§4 Ν.4172/2013		89.915,23
Τόκοι - Μερίσματα - Δικαιώματα	644,91	644,91
Φορολογητέο εισόδημα	42.625,49	164.172,89

Τέλος προσδιορίστηκε η ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν.3986/2011 για τη χρήση 2013 στο ποσό των 7.561,77 € και για το φορολογικό έτος 2014 στο ποσό των 7.046,92 €.

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. Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 21 παρ.1 και 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, όσον αφορά στη μη έκδοση στοιχείου εσόδου στο φορολογικό έτος 2014.
3. Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 23 περ. β' του Ν.4172/2013. Πλημμελής και ανεπαρκής αιτιολογία από την ελεγκτική αρχή ως προς την εφαρμογή των εν λόγω διατάξεων σχετικά με τις δαπάνες που δεν εκπίπτουν στην παρούσα υπόθεση. Προσκόμιση νεότερων αποδεικτικών μέσων που δεν είχε στην διάθεση του ο έλεγχος.

4. Δικαιολόγηση των φερόμενων ως πρωτογενών καταθέσεων από τα διαθέσιμα εις χείρας του μετρητά, τα οποία προέρχονταν από προγενέστερες αναλήψεις.
5. Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 48 παρ. 3 του Ν.2238/94. 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 στη διάθεσή του ο έλεγχος.
6. Εσφαλμένη εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας.
7. 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. 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 106.....8/2-5-2014 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

αδικοιολόγητη 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 αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου [...] . **Ο προσδιορισμός του ως άνω κρίσιμου χρόνου πρέπει να γίνεται από την ελεγκτική αρχή** με βάση πρόσφορα και επαρκή στοιχεία τα οποία συλλέγονται **ιδίως η κλήση του φορολογούμενου για παροχή εξηγήσεων και η αναζήτηση κατόπιν της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου στα οποία συμπεριλαμβάνονται πληροφορίες και στοιχεία 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 ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επίδικη, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, "τεκμήρια"), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν 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 φορολογουμένου και ως εκ τούτου η διαπιστωθείσα προσαύξηση περιουσίας πρέπει να κρίνεται όχι μόνο με βάση το συγκεκριμένο ύψος κατάθεσης, αλλά και από τη συνεκτίμηση και άλλων παραγόντων, όπως το επάγγελμά του, το είδος των εισοδημάτων του, την περιοδικότητα των καταθέσεων του, το πλήθος των συνδικαιούχων εκάστου λογαριασμού κλπ., το δε τιθέμενο όριο καταθέσεων πάνω από το οποίο θα πρέπει να ζητείται από το φορολογούμενο συγκεκριμένη αιτιολογία της κάθε μίας κατάθεσης πρέπει να είναι τέτοιο, που ο φορολογούμενος να μην υποχρεώνεται στα αδύνατα. 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 και άλλων προϊόντων, τα οποία πωλεί πάντα κατά την ίδια περίοδο κάθε έτους, λαμβάνοντας το αντίτιμο σε τραπεζικές επιταγές ή με την κατάθεση μετρητών στους τραπεζικούς λογαριασμούς του. Ωστόσο, από την επεξεργασία των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών, πέραν της κατάθεσης των προαναφερόμενων πληρωμών, 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 1.000,00 € στα ποσά που εξετάζονται στην υπό κρίση περίπτωση και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα τυγχάνει απορριπτέος.

Ως προς τον ισχυρισμό περί πλημμελούς και ανεπαρκούς αιτιολογίας από την ελεγκτική αρχή όσον αφορά στην κρίση της περί μη έκδοσης στοιχείου εσόδου στο φορολογικό έτος 2014.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ 1 του άρθρου 1 του Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ), ως ίσχυε για το φορολογικό έτος 2014, ορίζεται ότι: «1. Κάθε ημεδαπό πρόσωπο των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 2 και των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 101 του νόμου [2238/1994](#), κοινοπραξία, κοινωνία ή νομική οντότητα που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελεύθεριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, έχει τις υποχρεώσεις του παρόντος νόμου σχετικά με την τήρηση βιβλίων, έκδοση στοιχείων και υποβολή δεδομένων για διασταύρωση».

Επειδή σύμφωνα με τις παρ. 5, 10 και 11 του άρθρου 6 του ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ): «5. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών και τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 αποδεικνύουν τις συναλλαγές με τη σύνταξη, εντός των προθεσμιών που προβλέπονται στις παραγράφους 14 και 15 αυτού του άρθρου, τίτλου κτήσης στον οποίο περιλαμβάνονται, τα στοιχεία των συμβαλλομένων καθώς και τα στοιχεία της συναλλαγής, όπως αναφέρονται στις παραγράφους 10 και 11 του άρθρου αυτού, για τα αγαθά που αγοράζουν από πρόσωπα που δεν έχουν υποχρέωση για έκδοση τιμολογίου κατά την πώληση αγαθών. Στην περίπτωση άρνησης από υπόχρεο έκδοσης τιμολογίου ή έκδοσης ανακριβούς τιμολογίου το γεγονός γνωστοποιείται άμεσα από τον αγοραστή των αγαθών ή τον λήπτη των υπηρεσιών στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του αντισυμβαλλόμενου σε Κεντρικές Υποδομές.

10. Ως πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων νοούνται το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία, η διεύθυνση και ο Α.Φ.Μ.. Για το Δημόσιο και τα εξομοιούμενα με αυτό πρόσωπα, καθώς και για τους διεθνείς οργανισμούς και τις ξένες αποστολές, αναγράφεται τουλάχιστον η επωνυμία και η διεύθυνση, καθώς και ο Α. Φ. Μ..

11. Ως πλήρη στοιχεία της συναλλαγής νοούνται το είδος των αγαθών, η ποσότητα, η μονάδα μέτρησης, η τιμή μονάδας και η αξία ή το είδος των υπηρεσιών και η αμοιβή, η οποία, όπου συντρέχει περίπτωση, αναλύεται κατά συντελεστή Φ.Π.Α. ή απαλλαγή από το Φ.Π.Α. Οι παρεχόμενες εκπτώσεις αναγράφονται κατά τις ίδιες διακρίσεις. Στο καθαρό ποσό περιλαμβάνονται οι κατά το χρόνο της συναλλαγής συναλλακτικές και ειδικές φορολογικές επιβαρύνσεις και προστίθεται ο Φ.Π.Α. που αναλογεί. Ακόμη αναγράφεται το συνολικό ποσό της αξίας της συναλλαγής ή της αμοιβής».

Επειδή περαιτέρω στην **ΠΟΛ 1004/2013** ορίζεται ότι: «..Ειδικά στην περίπτωση άρνησης έκδοσης τιμολογίου ή ανακριβούς έκδοσης, από υπόχρεο, το γεγονός γνωστοποιείται άμεσα, στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του αντισυμβαλλόμενου, σε Κεντρικές Υποδομές.

Στο σημείο αυτό διευκρινίζονται και τα εξής:

α) Η γνωστοποίηση μπορεί να υποβάλλεται εγγράφως, εφόσον στο έγγραφο αυτό απεικονίζονται όλα τα αναγκαία στοιχεία και δεδομένα (συμβαλλόμενων και συναλλαγής). Επίσης η γνωστοποίηση μπορεί να υποβάλλεται από απόσταση (μέσω fax ή ηλεκτρονικά).

β) Δεν απαγορεύεται, αντί των αναφερόμενων ανωτέρω (περ. α), να συνεχίσει να εκδίδεται τιμολόγιο, το οποίο θα αποστέλλεται άμεσα στη Δ.Ο.Υ. του αντισυμβαλλόμενου.

γ) Για το χρόνο γνωστοποίησης που ορίζεται ότι πρέπει να γίνεται άμεσα, διευκρινίζονται τα ακόλουθα:

γ1) Επί αγοράς αγαθών, τα οποία παραλαμβάνονται από τον αγοραστή χωρίς να συνοδεύονται με το Δελτίο Αποστολής του υπόχρεου προμηθευτή, οι διαδικασίες γνωστοποίησης γίνονται άμεσα (με την παραλαβή).

γ2) Επί λήψης υπηρεσιών, με την παρέλευση του χρόνου έκδοσης τιμολογίου από τον υπόχρεο (ολοκλήρωση παροχής υπηρεσιών κ.λπ).

γ3) Επί λήψης ανακριβούς τιμολογίου, με τη λήψη του τιμολογίου.

Για τη διευκόλυνση των υπόχρεων στις ως άνω περιπτώσεις (π.χ. παραλαβή αγαθών εκτός ωραρίου λειτουργίας, δυσκολία καταμέτρησης λόγω μεγάλων ποσοτήτων κ.λπ.), παρέχεται δυνατότητα η σχετική γνωστοποίηση να υποβάλλεται, το αργότερο, εντός της μεθεπόμενης εργάσιμης ημέρας από αυτή που συνέτρεξε το γεγονός».

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή όλως αυθαίρετως και εσφαλμένως απορρίπτει τον ισχυρισμό του, ότι οι πιστώσεις με Α/Α .../11-08-2014, ποσό 3.533 € και με Α/Α .../05-11-2014, ποσό 12.015,94 € αφορούν στο με αριθμό .../04-10-2014 εκδοθέν τιμολόγιο του πατέρα του, συνολικής καθαρής αξίας ποσού 15.548,94€ (3.533,00 + 12.015,94) και έκρινε εσφαλμένα ότι η πίστωση με Α/Α ... αποτελεί εισόδημά του από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα (ποσό των 12.015,94 €) και η πίστωση με Α/Α ... αποτελεί εισόδημά του από αναιτιολόγητη προσαύξηση περιουσίας. Προς επίρρωση των ανωτέρω, προσκομίζει ως νέο στοιχείο την από 31/10/2019 Βεβαίωση του συνεταιρισμού, σύμφωνα με την οποία από λάθος που έκανε ο Συνεταιρισμός, διαπιστώθηκε ότι καταχώρησε 70.677 κιλά ροδάκινων χυμού εσοδείας 2014 που παρέλαβε από τον του στην ατομική καρτέλα του προσφεύγοντος και ότι το λάθος διορθώθηκε με την έκδοση του ισόποσου με αριθμό .../04-10-2014 φορολογικού στοιχείου. Επιπλέον, προσκομίζει το με αριθμό .../04-10-2014 τιμολόγιο καθαρής αξίας 15.548,94 € πλέον ΦΠΑ 2.021,36€, ήτοι συνολικού ποσού 17.570,30 €, που εξέδωσε ο προς τον συνεταιρισμό,

την ατομική καρτέλα προμηθευτή από και τις πιστώσεις ποσών 12.015,94 € και 3.533,00 € από τον συνεταιρισμό σε λογαριασμούς του προσφεύγοντα (σχετ. 1^α, 1β, 1γ, 1δ, 1^ε).

Επειδή από τα ως άνω προσκομιζόμενα αποδεικνύεται ότι οι πιστώσεις με Α/Α .../11-08-2014, ποσό 3.533 € και με Α/Α .../05-11-2014, ποσό 12.015,94 € αφορούν σε πωλήσεις προϊόντων που πραγματοποιήθηκαν προς τον συνεταιρισμό Σύμφωνα με την από 31/10/2019 Βεβαίωση του συνεταιρισμού, οι πωλήσεις αυτές αφορούν στον πατέρα του προσφεύγοντα,, αλλά εκ παραδρομής ο συνεταιρισμός τήρησε καρτέλα προμηθευτή στο όνομα του προσφεύγοντα, αντί του ορθού, με αποτέλεσμα η πληρωμή να πραγματοποιηθεί σε ατομικό λογαριασμό του προσφεύγοντα. Στη συνέχεια, ο πατέρας του προσφεύγοντα εξέδωσε προς τον συνεταιρισμό τιμολόγιο ισόποσης αξίας, προκειμένου να διορθωθεί το λάθος του συνεταιρισμού. Ο εν λόγω ισχυρισμός του προσφεύγοντα κρίνεται βάσιμος και γίνεται δεκτός. Ως εκ τούτου η προσβαλλόμενη με αριθμό/20-12-2019 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας θα πρέπει να ακυρωθεί. Περαιτέρω, κρίνεται ότι το ποσό των 12.015,94 € δεν αποτελεί εισόδημα από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα και το ποσό των 3.533 € δεν αποτελεί εισόδημα από αναπαισινώμενη προσαύξηση περιουσίας και θα πρέπει τα ποσά αυτά να αφαιρεθούν από τα φορολογητέα έσοδα του προσφεύγοντα του φορολογικού έτους 2014.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό περί πλημμελούς και ανεπαρκούς αιτιολογίας από την ελεγκτική αρχή ως προς την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 23 περ. β του Ν.4172/2013, σχετικά με τις δαπάνες που δεν εκπίπτουν στην παρούσα υπόθεση.

Επειδή στο άρθρο 21 του Ν.4172/2013 ορίζεται : «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους. Ειδικά, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα στα έσοδα από επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται τα έσοδα από την παραγωγή γεωργικών, πτηνοτροφικών, κτηνοτροφικών, δασοκομικών, υλοτομικών και αλιευτικών προϊόντων.

Ειδικά, για τους ασκούντες ατομική αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα, στον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα περιλαμβάνονται εκ των άμεσων ενισχύσεων του Πυλώνα Ι της Κοινής Γεωργικής Πολιτικής, όπως αυτές ορίζονται, μόνο η βασική ενίσχυση καθώς και, κατά το ποσό που υπερβαίνουν τις δώδεκα χιλιάδες (12.000) €, οι πράσινες και συνδεδεμένες ενισχύσεις. Οι αγροτικές αποζημιώσεις στο σύνολό τους δεν περιλαμβάνονται στον προσδιορισμό

του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα. Ειδικά, για τους φορείς Κοινωνικής και Αλληλεγγύας Οικονομίας, στον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα δεν περιλαμβάνεται ποσοστό έως 35% των κερδών προ φόρων, εφόσον αυτό καταβάλλεται στους εργαζομένους τους».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 23 περ. β' του Ν.4172/2013 δεν εκπίπτει κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) €, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, ο έλεγχος δεν έκανε δεκτές τις ακόλουθες δαπάνες, διότι δεν εξοφλήθηκαν με τη χρήση τραπεζικού μέσου :

Ημερομηνία	Παραστατικό	Προμηθευτής	ΑΦΜ	Καθαρή αξία	Φ.Π.Α.
22/01/2014	T01TΔM1 642	.....	.....	590,44	135,8
14/02/2014	01TΔM1 1427	.....	.....	1.945,89	447,55
02/05/2014	TIM382	.....	04815560 1	1.430,10	185,93
26/05/2014	TΔA392	.....	04815560 1	1.646,10	213,99
29/05/2014	TΔA397	.....	04815560 1	1.309,80	170,27
15/09/2014	01TΔM1 11159	.....	.....	1.789,93	411,58
19/08/2014	TIM522	.....	04815560 1	637,20	82,83
10/10/2014	TIM616	.....	300410963	617,88	142,11
11/11/2014	TIM126	.....	077369179	880,00	114,40
		ΣΥΝΟΛΟ		10.847,34	1.....,46

Επειδή ο προσφεύγων ως προς τα τιμολόγια εκδόσεως – Α.Φ.Μ. προσκομίζει νεότερα στοιχεία και συγκεκριμένα τραπεζικά παραστατικά πληρωμών σε λογαριασμό της εκδότριας, την με αριθμό πελάτη καρτέλα της εταιρείας, από την οποία προκύπτει η αγορά παγίου αξίας 61.900,00€ και την με αριθμό πελάτη καρτέλα της εταιρείας που αφορά στις λοιπές αγορές του προσφεύγοντα (σχετικά 2^α , 2^β και 2^γ). Από τα ανωτέρω προσκομιζόμενα προκύπτει ότι το τιμολόγιο με αρ./22-01-2014 καθαρής αξίας 590,44 €, πλέον Φ.Π.Α. 135,80 €, ήτοι σύνολο 726,24 €, εξοφλήθηκε με κατάθεση μετρητών την 24/01/2014 στον λογαριασμό όψεως της προμηθεύτριας εταιρείας. Περαιτέρω, τα με αρ. .../14-2-2014 καθαρής αξίας 1.945,89 € και/15-9-2014 καθαρής αξίας 1.789,93 € εξοφλήθηκαν τμηματικά στις 16/9/2016 και 15/11/2016 με καταβολή μετρητών σε λογαριασμό όψεως της εκδότριας εταιρείας ποσών 1.627,00 € και 3.075,84 € αντίστοιχα, καθώς στο

ενδιάμεσο χρονικό διάστημα προκύπτουν καταβολές ποσών για την αγορά παγίου αξίας 61.900,00 €. Ως εκ τούτου, ο προσφεύγων απέδειξε τον ισχυρισμό του, ο οποίος γίνεται δεκτός.

Επειδή, ο προσφεύγων, ως προς το τιμολόγιο εκδόσεως – Α.Φ.Μ. με αριθμό .../11-11-2014 καθαρής αξίας 880,00 € πλέον Φ.Π.Α. 114,40 €, ήτοι σύνολο 994,40 €, ισχυρίζεται ότι εφόσον ο έλεγχος δεν έκανε δεκτό το με ημερομηνία 07/01/2014 παραστατικό εξόφλησης της τράπεζας, ποσού 1.000,00 € (Σχετ. 3), διότι έκρινε ότι ενδέχεται να αφορά σε εξόφληση του ΤΙΜ .../01.10.2013, θα έπρεπε τούτο να αποτυπωθεί στην τεχνική ανάλυσης ρευστότητας χρήσης 2013 που αναφέρεται στην οικεία Έκθεση Ελέγχου, στις πηγές κεφαλαίων / εσόδων στην παρ. 10 (Αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών).

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....»

Επειδή εν προκειμένω, το προσκομισθέν με ημερομηνία 07/01/2014 παραστατικό εξόφλησης της τράπεζας, ποσού 1.000,00 €, προηγείται χρονικά της έκδοσης του με αρ. .../11-11-2014 τιμολογίου εκδόσεως «..... – Α.Φ.Μ.» και λαμβάνοντας υπόψη το TIM ../01.10.2013 εκδόσεως, καθαρής αξίας 4.000,00 €, για το οποίο δεν προκύπτει ο τρόπος εξόφλησής του, ορθώς ο έλεγχος δεν έκανε δεκτό τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι το εν λόγω παραστατικό αφορά στην εξόφληση του επίδικου τιμολογίου φορολογικού έτους 2014. Ωστόσο, για να αποτυπωθεί το ποσό των 1.000,00 € με την έμμεση τεχνική ανάλυσης ρευστότητας στις πηγές κεφαλαίων / εσόδων στην παρ. 10 (Αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών) θα έπρεπε να προσκομιστούν περαιτέρω στοιχεία π.χ. καρτέλες προμηθευτών, παραστατικά εξόφλησης προηγούμενων και μεταγενέστερων χρήσεων κλπ., ώστε να προκύπτει το υπόλοιπο στο τέλος του ελεγχόμενου έτους. Ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα δεν γίνεται δεκτός.

Επειδή, ο προσφεύγων, ως προς το τιμολόγιο εκδόσεως «..... – Α.Φ.Μ.» με αριθμό/10-10-2014, καθαρής αξίας 617,88 €, πλέον Φ.Π.Α. 142,11 €, ήτοι σύνολο 759,99 €, ισχυρίζεται ότι εφόσον ο έλεγχος δεν έκανε δεκτό το με ημερομηνία 10/11/2014 παραστατικό της τράπεζας (Σχετ. 4) ποσού 1.519,98 €, διότι έκρινε ότι το συγκεκριμένο ποσό ενδέχεται να αφορά εξόφληση τιμολογίων του 2013, θα έπρεπε τούτο να αποτυπωθεί στην τεχνική ανάλυσης ρευστότητας χρήσης 2013 που αναφέρεται στην οικεία Έκθεση Ελέγχου, στις πηγές κεφαλαίων / εσόδων στην παρ. 10 (Αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών).

Επειδή, από τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις εσόδων 4^{ου} τριμήνου 2014 της εκδότριας επιχείρησης «..... – Α.Φ.Μ.» προκύπτει η έκδοση δύο παραστατικών εσόδων προς τον προσφεύγοντα, καθαρής αξίας 1.235,76 €, πλέον ΦΠΑ αξίας 284,22€, ήτοι συνολικού ποσού 1.519,98 €, το δε προσκομισθέν παραστατικό κατάθεσης μετρητών ποσού 1.519,98 € σε λογαριασμό της εκδότριας επιχείρησης στην τράπεζα, εκδόθηκε στις 10/11/2014. Από τα ανωτέρω, συνάγεται ότι το επίδικο τιμολόγιο ../10-10-2014 καθαρής αξίας 617,80 € πλέον ΦΠΑ 142,11 €, ήτοι συνολικής αξίας 759,99 € εξοφλήθηκε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα γίνεται δεκτός.

Επειδή, με βάση τα ανωτέρω κρίνεται ότι οι δαπάνες, οι οποίες δεν εξοφλήθηκαν με τη χρήση τραπεζικού μέσου είναι οι ακόλουθες και ως εκ τούτου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους 2014, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 23 περ.β Ν.4172/2013:

Ημερομηνία	Παραστατικό	Προμηθευτής	ΑΦΜ	Καθαρή αξία	Φ.Π.Α.
02/05/2014	TIM....	.....	048155601	1.430,10	185,93
26/05/2014	TΔΑ.....	.....	048155601	1.646,10	213,99
29/05/2014	TΔΑ.....	.....	048155601	1.309,80	170,27
19/08/2014	TIM....	.....	048155601	637,20	82,83

11/11/2014	TIM....	.....	077369179	880,00	114,40
		ΣΥΝΟΛΟ		5.903,20	767,42

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό περί δικαιολόγησης των φερόμενων ως πρωτογενών καταθέσεων από τα διαθέσιμα εις χείρας του μετρητά, τα οποία προέρχονταν από προγενέστερες αναλήψεις.

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.

Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς.

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

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή, όλως αυθαιρέτως και εσφαλμένως, απορρίπτει τον ισχυρισμό του, ότι οι πιστώσεις με Α/Α .../10-06-2013 και .../12-07-2013, (για τις οποίες προσκόμισε στον έλεγχο τα σχετικά αντίγραφα των σχετικών καταθετηρίων, από τα οποία προκύπτει ότι καταθέτης είναι ο ίδιος και όχι τρίτα πρόσωπα) αφορούν σε επανακατάθεση μετρητών και έκρινε ότι αυτές αποτελούν εισόδημα από «αναπαιολόγητη προσαύξηση περιουσίας», στην χρήση 2013, ποσού 19.669,49 €.

Επειδή με την ΠΟΛ 1270/2013 “Μεθοδολογία Έμμεσων τεχνικών Ελέγχου.” διευκρινίζονται τα εξής : *“ΓΕΝΙΚΕΣ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ: (αφορούν και τις τρεις μεθόδους έμμεσων 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 προσφεύγων φέρει το βάρος της απόδειξης».*

Επειδή κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα τα με αριθμό πρωτ...../22.05.2019 έντυπα : «Διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία» και «Ερωτηματολόγιο τρόπου διαβίωσης – Μεταβολές – υποχρεώσεις” για τις χρήσεις 2013 και 2014. Ο έλεγχος, από τα δεδομένα των υποβληθεισών δηλώσεων κατά τα ελεγχόμενα έτη, σε συνδυασμό με τα στοιχεία που τέθηκαν στην διάθεση του μέσω του ερωτηματολογίου και των διαθέσιμων περιουσιακών στοιχείων, των δικαιολογητικών και κινήσεων λογαριασμών και των στοιχείων που περιήλθαν στην διάθεσή του έκρινε ότι :

α) Η πίστωση με Α/Α .../10-06-2013, ποσού 12.900 €, στις 10/06/2013, αποτελεί προϊόν τραπεζικής επανακατάθεσης έως του ποσού των 3.230,51 €, καθώς από το βιβλίο εσόδων - εξόδων προέκυψε ότι από 15/05/2013 έως και την ημέρα της επανακατάθεσης ο προσφεύγων είχε πραγματοποιήσει δαπάνες συνολικού ύψους 10.076,60 € για τις οποίες δεν είχε τεκμηριωθεί ο τρόπος εξόφλησης.

β) Ο έλεγχος δεν έκανε αποδεκτό τον ισχυρισμό του ελεγχόμενου ότι η πίστωση μς Α/Α .../12-07-2013, ποσού 10.000 €, στις 12/07/2013, αποτελεί προϊόν επανακατάθεσης, καθώς από το βιβλίο εσόδων - εξόδων του προέκυψε ότι από την 07/06/2013 έως και την ημέρα της επανακατάθεσης είχε πραγματοποιήσει δαπάνες συνολικού ποσού 12.202,64 €, για τις οποίες δεν είχε τεκμηριωθεί ο τρόπος εξόφλησης.

Επειδή εν προκειμένω, 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. Περαιτέρω, δεν προσκομίζει δικαιολογητικά σχετικά με τον χρόνο εξόφλησης των ανωτέρω δαπανών, ώστε να ανατρέψει την κρίση του ελέγχου περί της πραγματοποίησης και εξόφλησης των δαπανών εντός του έτους στο οποίο εκδόθηκαν τα σχετικά παραστατικά. Ως εκ τούτου, ο έλεγχος δεν έκανε δεκτό τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα ότι οι ανωτέρω πιστώσεις αφορούν σε επανακατάθεση μετρητών και έκρινε ότι αυτές αποτελούν εισόδημα από «αναιτιολόγητη προσαύξηση περιουσίας».

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό περί πλημμελούς και ανεπαρκούς αιτιολογίας από την ελεγκτική αρχή ως προς την εφαρμογή των διατάξεων σχετικά με την προσαύξηση περιουσίας στην παρούσα υπόθεση

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι από νεότερα στοιχεία που θέτει υπόψη της Υπηρεσίας μας με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, οι πιστώσεις με Α/Α .../28-02-2013, .../01-11-2013, .../19-12-2013, .../10-03-2014 και .../03-07-2014 που πραγματοποιήθηκαν στον τραπεζικό λογαριασμό GR....., αφορούν σε καταβολή αγροτικών ενισχύσεων από τον ΟΠΕΚΕΠΕ στον συνδικαιούχο του λογαριασμού του με Α.Φ.Μ., όπως αναλυτικά αναφέρονται στην προσκομιζόμενη δημοσιοποίηση πληρωμών σε συνδυασμό με το αντίγραφο της κίνησης του λογαριασμού (Σχέτ 5^α και 5β).

Επειδή ο ανωτέρω ισχυρισμός δεν γίνεται δεκτός, διότι, τόσο από τα προσκομιζόμενα στοιχεία, όσο και από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, προκύπτουν τα εξής :

1) Για την πίστωση με α/α .../28.02.2013 ποσού 623,64 €, όπως αναγράφεται και στην σελ.164 της έκθεσης ελέγχου, ο προσφεύγων ισχυρίστηκε ότι είναι μέρος δικής του επιδότησης, η οποία δηλώθηκε στον κωδ.477 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Ο έλεγχος δεν είχε στην διάθεσή του τα νεότερα στοιχεία, τα οποία τώρα προσκόμισε ο προσφεύγων. Παρά τα νεότερα στοιχεία, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι τον λογ/μό GR..... στην τράπεζα, ο οποίος ήταν κοινός με τον, τον διαχειριζόταν ο προσφεύγων και αυτός αναλάμβανε ή μετέφερε σε προσωπικούς του λογαριασμούς τα ποσά που κατατέθηκαν σε αυτόν.

Από το δικαιολογητικό με α/α 1 του ελέγχου, προκύπτει ότι στις 28/02/2013 πιστώθηκαν στον κοινό λογ/μό 623,64 €. Έπειτα, στις 05/03/2013 πιστώθηκαν επίσης 907,20 € και το υπόλοιπο του λογ/μού έγινε 1.533,64 €. Το ποσό των 1.533,64 € μεταφέρθηκε στις 06/03/2013 από τον κοινό λογ/μό με τον στο λογ/σμό GR..... της τράπεζας, στον οποίο δεν ήταν συνδικαιούχος ο

2) Για την πίστωση με α/α .../01-11-2013 ποσού 4.020,78 €, όπως αναγράφεται και στην σελ.164 της έκθεσης ελέγχου, ο προσφεύγων ισχυρίστηκε ότι είναι μέρος δικής του επιδότησης, η οποία δηλώθηκε στον κωδ.477 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Ο έλεγχος δεν είχε στην διάθεσή του τα νεότερα στοιχεία, τα οποία τώρα προσκόμισε ο προσφεύγων.

Παρά τα νεότερα στοιχεία, από το δικαιολογητικό με α/α2 του ελέγχου (τραπεζική κίνηση – γρ/τιο ανάληψης μετρητών) προκύπτει ότι την 01/11/2013 κατατέθηκαν στον κοινό λογαριασμό με τον 4.020,78 €, τα οποία ο προσφεύγων έκανε ανάληψη στις 05/11/2013, όπως σαφώς προκύπτει από το γραμμάτιο ανάληψης, το οποίο επισυνάπτεται της παρούσης.

3) Για την πίστωση με α/α .../19-12-2013 ποσού 3.568,38 €, όπως αναγράφεται και στην σελ.165 της έκθεσης ελέγχου, ο προσφεύγων ισχυρίστηκε ότι είναι μέρος δικής του επιδότησης, η οποία δηλώθηκε στον κωδ.477 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Ο έλεγχος δεν είχε στην διάθεσή του τα νεότερα στοιχεία, τα οποία τώρα προσκόμισε ο προσφεύγων.

Παρά τα νεότερα στοιχεία, από το δικαιολογητικό με α/α 3 του ελέγχου, προκύπτει ότι στις 19/12/2013 πιστώθηκαν στον κοινό λογ/μό με τον 3.568,38 € και το υπόλοιπο του

λογ/μού έγινε 3.735,47 €. Έπειτα, στις 31/12/2013 το ποσό των 3.735,47 € αναλήφθηκε από τον προσφεύγοντα, όπως σαφώς προκύπτει από το γραμμάτιο ανάληψης, το οποίο επισυνάπτεται της παρούσης.

4) Για την πίστωση με α/α .../10.03.2014 ποσού 1.029,71 €, όπως αναγράφεται και στην σελ.173 της έκθεσης ελέγχου, ο προσφεύγων ισχυρίστηκε ότι αφορά πληρωμή δικαιωμάτων ΟΠΕΚΕΠΕ, χωρίς να προσκομίσει κανένα στοιχείο. Ο έλεγχος δεν είχε στην διάθεσή του τα νεότερα στοιχεία τα οποία τώρα προσκόμισε ο προσφεύγων.

Παρά τα νεότερα στοιχεία, από το δικαιολογητικό με α/α 4 του ελέγχου, προκύπτει ότι στις 10.03.2014 πιστώθηκαν στον κοινό λογ/μό με τον 1.029,71€. Στις 10.03.2014 χρεώθηκε ο λογ/μός αυτός με 573,22 € που αφορούσε πληρωμή Ασφαλιστικών εισφορών και το υπόλοιπο του λογ/μού που ήταν 460,00 € μεταφέρθηκε στις 11/03/2014 από τον κοινό λογ/μό με τον στο λογ/μό GR..... της τράπεζας του προσφεύγοντα, στον οποίο δεν ήταν συνδικαιούχος ο

5) Για την πίστωση με α/α .../03.07.2014 ποσού 2,55 €, όπως αναγράφεται και στην σελ.173 της έκθεσης ελέγχου, ο προσφεύγων δεν ισχυρίστηκε και δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο. Ο έλεγχος δεν είχε στην διάθεσή του τα νεότερα στοιχεία, τα οποία τώρα προσκόμισε ο προσφεύγων.

Παρά τα νεότερα στοιχεία, από το δικαιολογητικό με α/α 5 το οποίο επισυνάπτεται, προκύπτει ότι στις 03.07.2014 πιστώθηκαν στον κοινό λογ/μό με τον 2,55€ και το υπόλοιπο του λογαριασμού έγινε 350,22 €. Το ποσό των 350,22 € μεταφέρθηκε στις 01/09/2014 από τον κοινό λογ/μό με τον σε άλλο λογ/μό του προσφεύγοντα, στον οποίο δεν ήταν συνδικαιούχος ο

Επειδή περαιτέρω, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η πίστωση με Α/Α .../21-08-2013, ποσό 5.000 €, αφορά στον πατέρα του, όπως προκύπτει από το φωτοαντίγραφο του σχετικού τραπεζικού παραστατικού που δεν είχε στην διάθεση του ο έλεγχος (Σχ.6) και δεν αποτελεί προσαύξηση περιουσίας για τον ίδιο. Ωστόσο, από το προσκομισθέν σχετικό παραστατικό κατάθεσης μετρητών (Σχ.6) δεν προκύπτει ότι το ποσό αυτό αφορά στον πατέρα του προσφεύγοντα και ως εκ τούτου ο ανωτέρω ισχυρισμός δεν γίνεται δεκτός.

Ως προς τον έκτο ισχυρισμό περί εσφαλμένης εφαρμογής των Έμμεσων τεχνικών / Τεχνική Ανάλυσης ρευστότητας.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι πρέπει για λόγους ορθής απεικόνισης της τεχνικής που χρησιμοποιήθηκε να καταχωρηθεί στις πηγές κεφαλαίων / εσόδων στην παρ. 10 (Αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών) το ποσό των 5.201,00 € (υπόλοιπο 31/12/2014 ποσό 5.210,95 - υπόλοιπο 31/12/2013 ποσό 9,95) καθόσον οι συγκεκριμένες δαπάνες δεν εξοφλήθηκαν στην χρήση 2014, όπως προκύπτει από με αριθμό πελάτη καρτέλα του προμηθευτή μου (Σχ. 1γ).

Επειδή η τεχνική ανάλυσης ρευστότητας είναι μια καταγραφή της ροής χρημάτων και θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη τα πραγματικά γεγονότα. Όπως ανωτέρω αναφέρθηκε, στην ΠΟΛ 1270/2013 διευκρινίζεται ότι 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. Εν προκειμένω, όπως έγινε ως άνω δεκτό, σύμφωνα με τα προσκομιζόμενα στοιχεία (σχετ. 2β και 2γ), ο προσφεύγων αγόρασε εντός του έτους 2014 πάγιο εξοπλισμό από την επιχείρηση, τον οποίο εξόφλησε εντός του έτους 2015. Επίσης, από τη με αριθμό πελάτη καρτέλα της εταιρείας που αφορά στις λοιπές αγορές του προσφεύγοντα, προκύπτει, ως ανεξόφλητο, το ποσό των 5.201,00 € ως διαφορά μεταξύ του υπολοίπου της 31/12/2013 ποσό 9,95 € και του υπολοίπου της 31/12/2014 ποσό 5.210,95 €. Ως εκ τούτου, γίνεται δεκτός ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται επιπλέον ότι, «...λαμβάνοντας υπόψη την θέση του ελέγχου σχετικά με τον προμηθευτή μου – Α.Φ.Μ., όπως αυτή αποτυπώθηκε στην οικεία Έκθεση Ελέγχου (σελ. 153 -154), θα πρέπει για λόγους ορθής απεικόνισης της τεχνικής που χρησιμοποιήθηκε να καταχωρηθεί στην χρήση 2013 στις πηγές κεφαλαίων / εσόδων στην παρ. 10 (Αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών) τουλάχιστον το ποσό των 5.676,22 €, καθώς οι συγκεκριμένες δαπάνες δεν εξοφλήθηκαν στην χρήση 2013, σύμφωνα με την θέση που διατύπωσε ο έλεγχος».

Επειδή, για να αποτυπωθεί το ποσό των 5.676,22 € με την έμμεση τεχνική ανάλυσης ρευστότητας στις πηγές κεφαλαίων / εσόδων στην παρ. 10 (Αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών) θα έπρεπε να προσκομιστούν από τον προσφεύγοντα περαιτέρω στοιχεία π.χ. καρτέλες προμηθευτών, παραστατικά εξόφλησης προηγούμενων και μεταγενέστερων χρήσεων κλπ., ώστε να προκύπτει το υπόλοιπο στο τέλος του ελεγχόμενου έτους. Ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα δεν γίνεται δεκτός.

Επειδή με βάση τα όσα έγιναν ανωτέρω δεκτά, μεταβάλλονται τα αποτελέσματα του ελέγχου από την εφαρμογή της μεθοδολογίας της έμμεσης τεχνικής της ανάλυσης ρευστότητας για τη χρήση 2013, όπως αναλυτικά παρατίθεται παρακάτω και συνεπώς η κάτωθι διαφορά θεωρείται μη δηλούμενο εισόδημα και υπόκειται σε φορολόγηση:

ΤΕΧΝΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗΣ ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑΣ	2013		2013
I. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ		II. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	
1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της	31.671,34	1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στη λήξη της ελεγχόμενης	13.396,40

ελεγχόμενης χρήσης (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί).		περιόδου (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	
2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχείρηση με βιβλία Γ' κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ)		2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στη λήξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχείρηση με βιβλία Γ' κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ)	
3. Αναλήψεις από επιχείρηση/σεις		3. Εισφορές σε λογαριασμούς επιχείρησης/σεων	
4. Ακαθάριστα Έσοδα από επαγγελματική δραστηριότητα	232.991,93	4. Ποσά συμμετοχής στο κεφάλαιο κάθε μορφής επιχειρήσεων	
5. Έσοδα από λοιπές πηγές	3.960,00	5. Αγορές περιουσιακών στοιχείων (προσωπικών/επαγγελματικών)	86637,45
6. Εισπράξεις από λοιπά μη φορολογητέα έσοδα (αποζημιώσεις, επιδοτήσεις, δωρεές κ.λπ.)	92.963,08	6. Αγορές εμπορευμάτων, α', β' υλών και λοιπών αγαθών αναγκαίων στην άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας	
7. Έσοδα από Πώληση περιουσιακών στοιχείων		7. Επαγγελματικές/επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως	315.221,17
8. Δάνεια από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κλ.π		8. Ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελματικών δανείων	15497,46
9. Λοιπά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέα ή μη		9. Ποσά για ασφάλιστρα, αποζημιώσεις, δωρεές και λοιπές δαπάνες	4.230,30
10. Αυξήσεις Πληρωτέων λογαριασμών	5.201,00	10. Ποσά φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων κάθε μορφής	3.532,43
11. Μειώσεις Εισπρακτέων λογαριασμών		11. Ποσά για κάθε είδους Δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/οικογενειακές)	7.980,00
12. Αύξηση των προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επόμενου/νων έτους/ετών		12. Μειώσεις Πληρωτέων λογαριασμών	
13. Λοιπές περιπτώσεις εσόδων	12.217,95	13. Αυξήσεις Εισπρακτέων λογαριασμών	
		14. Χορηγήσεις δανείων σε τρίτους	
		15. Μείωση προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επόμενου/νων έτους/ετών	
		16. Λοιπές περιπτώσεις αναλώσεων	
ΣΥΝΟΛΟ	379.005,3	ΣΥΝΟΛΟ	446.495,21
III. ΥΠΟΛΟΙΠΟ			
Σύνολο διαθέσιμων εσόδων/κεφαλαίων	379.005,3		
Διαθέσιμα έσοδα/κεφάλαια που χρησιμοποιήθηκαν	446.495,21		
Υπόλοιπο	-67.489,91		

Επειδή με βάση τις γενικές διατάξεις το φορολογητέο εισόδημα οικονομικού έτους 2014 (χρήση 2013) προσδιορίστηκε στο ποσό **156.994,99 €**, το οποίο και επιλέγεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 της ΠΟΛ1050/2017 και ως εκ τούτου, η προκύψασα αρνητική διαφορά στο ποσό των – 67.489,91 € δεν ασκεί επίδραση στην πράξη προσδιορισμού του φόρου εισοδήματος

του οικείου έτους, καθώς ο προσδιορισμός του φόρου προκύπτει από τις γενικές διατάξεις και όχι από την εφαρμοζόμενη έμμεση τεχνική.

Ως προς τον έβδομο 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 αναιρεσιβάντος ως τεκμήριο κατ' άρθρο 17 περ. δ του Κ.Φ.Ε. εξηγήθηκαν 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 αναιρεσιβάντος 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 ../15-01-2013 ποσού 18.699,00 €, η πίστωση με Α/Α ../15-07-2013 ποσού 10.000,00 €, η πίστωση με Α/Α ../10-12-2014 ποσού 3.029,60 €, μέρος της πίστωσης με Α/Α ../16-12-2014 ποσό 43.072,69 € και μέρος της πίστωσης με Α/Α ../30-01-2014 ποσό 27.793,10 € δεν αποτελούν εισόδημα από άγνωστη πηγή, διότι αφορούν σε επιστροφή δανειζόμενων ποσών.

Επειδή επιπλέον ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η πίστωση με Α/Α ../13-11-2013 ποσού 81.202,02 € αφορά σε δανεισμό του πατέρα του προς τον ίδιο. Με τα χρήματα αυτά εκδόθηκε η υπ' αριθμόν τραπεζική επιταγή της ποσού 81.202,02 €, για την αγορά νέου γεωργικού ελκυστήρα και σβολοκόπτη, η οποία ακυρώθηκε και δρομολογήθηκε η αγορά αυτή για το επόμενο έτος. (σχετ. 7 στ).

Επειδή για τη διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου από τυχόν εικονικές συμβάσεις δανείων, οι διατάξεις των άρθρων 445 και 446 του ΚΠολδ ορίζουν ότι ιδιωτικά έγγραφα απαιτούν βέβαιη χρονολογία και συνεπώς αποδεικτική δύναμη, εφόσον θεωρηθούν από συμβολαιογράφο ή άλλο δημόσιο υπάλληλο αρμόδιο κατά νόμο.

Επειδή κάθε φυσικό πρόσωπο που καταρτίζει συμφωνητικά με συμβαλλόμενο επιτηδευματία ή τρίτο πρόσωπο υποβάλλει κατάσταση συμφωνητικών της παρ.16 άρθρου 8 του Ν.1882/90 στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. μέχρι την 20^η ημέρα των μηνών Ιανουαρίου, Απριλίου, Ιουλίου, Οκτωβρίου έκαστου έτους για τα συμφωνητικά που καταρτίστηκαν το αμέσως προηγούμενο ημερολογιακό τρίμηνο.

Επειδή τα κρινόμενα συμφωνητικά φέρουν θεώρηση από τη Δ.Ο.Υ. με ημερομηνία 18/11/2019, δηλαδή μετά την έναρξη του ελέγχου.

Επειδή από τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος χρήσης 2012 δεν προκύπτει η καταβολή του δανείου από τον δανειστή, αλλά ούτε και η ανάληψή του από τους δανειζόμενους.

Επειδή ο προσφεύγων δεν απέδειξε τη δυνατότητά του να χορηγήσει δάνειο σε προηγούμενη χρήση, με την ανάληψη των ποσών των δανείων σε προηγούμενη χρήση.

Επειδή η με α/α .../13-11-2013 πίστωση ποσού 81.202,02 € προέρχεται από κατάθεση επιταγής, η οποία εκδόθηκε στο όνομα του προσφεύγοντα κατόπιν κατάθεσης μετρητών από τον ίδιο τον προσφεύγοντα. Επίσης, ο προσφεύγων δεν απέδειξε την προέλευση των χρημάτων για την έκδοση της κρινόμενης επιταγής στο όνομά του. Επιπλέον, από τον έλεγχο των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος δεν προέκυψε η δήλωση του ποσού του δανείου, ούτε από τον προσφεύγοντα, αλλά ούτε και από τον πατέρα του.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, δεν αποδεικνύεται ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι οι ως άνω πιστώσεις κατά τα κρινόμενα έτη δεν αποτελούν εισόδημα από άγνωστη πηγή, αλλά επιστροφή ποσών από οικονομικές διευκολύνσεις προς φιλικά και συγγενικά πρόσωπα και τυγχάνει απορριπτέος. Ακολούθως, απορριπτέος τυγχάνει και ο ισχυρισμός του ότι η με α/α .../13-11-2013 πίστωση ποσού 81.202,02 € αφορά σε δανεισμό του πατέρα του προς τον ίδιο.

Επειδή με βάση τα όσα έγιναν δεκτά με την παρούσα απόφαση, το φορολογητέο εισόδημα για το φορολογικό έτος 2014 προσδιορίζεται ως εξής :

Φορολογική Περίοδος 01/01/2014-31/12/2014 (Φορ. έτος 2014)			
ΠΗΓΕΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	ΠΟΣΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ (€)	ΠΟΣΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ (€)	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
Εισόδημα από Ακίνητα	3.249,00	3.249,00	3.249,00
Μερίσματα – Τόκοι- Δικαιώματα	644,91	644,91	644,91
Εισόδημα από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα	38.731,58	70.363,75	53.403,67
Προσαύξηση περιουσίας του άρθρου 21§4 Ν.4172/2013 για την οποία συντρέχει η εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 29§4 του Ν.4172/2013	-	89.915,23	86.382,23
Συνολικό φορολογητέο εισόδημα	42.625,49	164.172,89	143.679,81

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 20/1/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ, ως ακολούθως :

α) την **επικύρωση** της με αριθμό/20-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (χρήση 2013),

β) την **ακύρωση** της με αριθμό/20-12-2019 πράξης επιβολής προστίμου, σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης και

γ) την **τροποποίηση** της με αριθμό/20-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, ως ακολούθως :

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ - ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	42.625,49	164.172,89	143.679,81	101.054,32
	της συζύγου	5,16	5,16	5,16	
Υπόλοιπο φόρου	Χρεωστικό ποσό	5.128,42	38.912,63	35.541,93	30.413,51
Προκαταβολή φόρου		2.769,31	2.769,31	2.769,31	
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			10.135,26	9.124,05	9.124,05
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτ/μου					
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		1.638,76	7.046,92	6.227,19	4.588,43
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	
Διαφορά συμψηφισμού					
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	για καταβολή	10.186,49	59.514,12	54.312,48	44.125,99
	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	101.003,77	101.003,77

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	49.327,63	44.125,99

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.