



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 10.12.2021

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός απόφασης: 3535

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332254
E-Mail : ded.thess@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170). όπως τροποποιήθηκε και ισχύει
 - β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125869 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4737/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 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 από2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με Α.Φ.Μ..... κατά των ακόλουθων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης:
 - α) της υπ' αρ./...../.....2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017

β) της υπ' αρ./..../.....2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018

γ) της υπ' αρ./..../.....2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας /επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.02-31.12.2017

δ) της υπ' αρ./..../.....2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας /επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01-31.12.2018.

5. Τις ανωτέρω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό/..../.....**2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ύψους 27.480,69€ πλέον προστίμου άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 13.740,35€, ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης 4.845,83€, ήτοι συνολικό ποσό **46.066,08€**, κατόπιν εφαρμογής της έμμεσης τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου και προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος στο ποσό των 83.274,82€, το οποίο δεν αποδείχθηκε ότι προήλθε από την άσκηση της δραστηριότητας της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος (υπηρεσίες προσωπικής υγιεινής και φροντίδας σώματος) και ως εκ τούτου φορολογήθηκε ως προσαύξηση περιουσίας, προερχόμενη από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του άρθρου 21§4 του Ν.4172/2013.

Με την με αριθμό/..../.....**2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ύψους 39.183,19€ πλέον προστίμου άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 19.591,60€, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης 8.037,37€, ήτοι συνολικό ποσό **66.812,16€**, κατόπιν εφαρμογής της έμμεσης τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου και προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος στο ποσό των 118.736,94€, το οποίο δεν αποδείχθηκε ότι προήλθε από την άσκηση της δραστηριότητας της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος (υπηρεσίες προσωπικής υγιεινής και φροντίδας

σώματος) και ως εκ τούτου φορολογήθηκε ως προσαύξηση περιουσίας, προερχόμενη από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του άρθρου 21§4 του Ν.4172/2013.

Με την με αριθμό/..../.....**2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.02-31.12.2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ύψους 1.115,49€, πλέον προστίμου άρθρου 58α ύψους 557,75€, ήτοι συνολικό ποσό 1.673,24€, κατόπιν μη αναγνώρισης προς έκπτωση του φόρου εισροών για δαπάνες ύψους 4.681,94€.

Με την με αριθμό/..../.....**2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01-31.12.2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ύψους 3.125,54€, πλέον προστίμου άρθρου 58^α ύψους 1.562,77€, ήτοι συνολικό ποσό 4.688,31€, κατόπιν μη αναγνώρισης προς έκπτωση του φόρου εισροών για δαπάνες ύψους 13.487,64€.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από2021 εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε, δυνάμει της υπ' αρ./.....2020 εντολής του Προϊσταμένου της.

Η ανωτέρω φορολογική αρχή, συγκεκριμένα διενήργησε μερικό έλεγχο στον προσφεύγοντα για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις των νόμων 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), 4172/13 (Κ.Φ.Ε.) και 2859/2000 (Φ.Π.Α.), εφαρμόζοντας τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της Α 1293/2019. Κρίθηκε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις που θέτει το άρθρο 28 του ν. 4172/2013, για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος, βάσει των έμμεσων μεθόδων ελέγχου του άρθρου 27 του ν. 4174/2013 (το δηλούμενο εισόδημά του δεν επαρκούσε για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης) και σύμφωνα με τα δεδομένα της επιχείρησης του προσφεύγοντος (υπηρεσίες προσωπικής υγιεινής και φροντίδας σώματος), επιλέχθηκε η μέθοδος της ανάλυσης ρευστότητας, ως η καταλληλότερη μεταξύ των πέντε έμμεσων τεχνικών ελέγχου που προβλέπονται από τις διατάξεις του ως άνω άρθρου.

Αναφορικά με την φορολογία του Φ.Π.Α. ο έλεγχος:

α) στην φορολογική περίοδο 01.02-31.12.2017 δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τον φόρο εκροών Φ.Π.Α. εισροών ύψους 1.115,49€ για δαπάνες ύψους 4.681,94€. Πιο συγκεκριμένα δαπάνες ύψους 213,24€ (πλέον Φ.Π.Α. 50,76€) αφορούσαν δαπάνες του άρθρου 30§4 περ. δ' του Ν. 2859/2000, ενώ δαπάνες ύψους 4.336,46€ (πλέον Φ.Π.Α. 1.034,71€) κρίθηκε ότι αφορούσαν προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες του προσφεύγοντος, οι οποίες δεν χρησιμοποιήθηκαν για την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων (άρθρο 30§1 του ν. 2859/2000). Επιπλέον

διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων εξέπεσε τον Φ.Π.Α. ύψους 30,02€ για δαπάνες 132,24€, οι οποίες καταχωρήθηκαν ανακριβώς ή εσφαλμένα στα τηρούμενα βιβλία του.

α) στην φορολογική περίοδο 01.01-31.12.2018 δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τον φόρο εκροών Φ.Π.Α. εισροών ύψους 3.125,54€ για δαπάνες ύψους 13.487,64€. Πιο συγκεκριμένα δαπάνες ύψους 6092,43€ (πλέον Φ.Π.Α. 1.461,59€) αφορούσαν δαπάνες του άρθρου 30§4 περ. δ' & ε' του Ν. 2859/2000, ενώ δαπάνες ύψους 6.593,05€ (πλέον Φ.Π.Α. 1.555,45€) κρίθηκε ότι αφορούσαν προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες του προσφεύγοντος, οι οποίες δεν χρησιμοποιήθηκαν για την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων (άρθρο 30§1 του ν. 2859/2000). Επιπλέον διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων εξέπεσε τον Φ.Π.Α. ύψους 108,50€ για δαπάνες 802,66€, οι οποίες καταχωρήθηκαν δύο φορές στα τηρούμενα βιβλία του.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Ως προς τις προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικών ετών 2017 και 2018 και την οικεία έκθεση φορολογίας εισοδήματος
α) Εσφαλμένη η κρίση της φορολογικής αρχής αναφορικά με τις προσδιορισθείσες λογιστικές διαφορές. Δεν υφίστανται συγκεκριμένα στοιχεία από τα οποία να προκύπτει η μη παραγωγικότητα των επίμαχων δαπανών. Ανεπίτρεπτος ο έλεγχος σκοπιμότητας αυτών.
β) Ακυρωτέες οι προσβαλλόμενες πράξεις κατά το μέρος που αφορούν την φορολόγηση εμβασμάτων που προήλθαν από καταθέσεις του προσφεύγοντος και τα οποία διαπιστώθηκαν στο πλαίσιο επεξεργασίας των κινήσεων των τηρούμενων τραπεζικών λογαριασμών του.
γ) Το αποτέλεσμα που προέκυψε από την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου δεν αντανakλά την φοροδοτική ικανότητα του προσφεύγοντος. Περαιτέρω στις αναλώσεις συμπεριλαμβάνονται δαπάνες οι οποίες είναι παραγωγικές και εκπίπτουν νομίμως σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του Ν. 4172/2013.
2. Ως προς τις προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικών περιόδων 01.02.-31.12.2017 & 01.01-31.12.2018 και την οικεία έκθεση φορολογίας Φ.Π.Α., αντίστοιχα:
α) Ο φόρος εισροών που δεν αναγνωρίστηκε από την φορολογική αρχή αφορά δαπάνες παραγωγικές οι οποίες υπάγονται στις διατάξεις του άρθρου 30§1 του Ν. 2859/2000.
β) Ο φόρος εισροών που δεν αναγνωρίστηκε από την φορολογική αρχή αφορά δαπάνες που δεν εντάσσονται στις εξαιρέσεις των περιπτώσεων α-δ της παρ. 4 του άρθρου 30 του Ν. 2859/2000, αφού συνδέονται με την άσκηση της επιχειρηματικής δραστηριότητας του προσφεύγοντος.

Ως προς τις προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικών ετών 2017 και 2018 και την οικεία έκθεση φορολογίας εισοδήματος

A. Αναφορικά με τις προσδιορισθείσες λογιστικές διαφορές

Επειδή, με το άρθρο **64 του ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου*».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. **2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013** (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «*.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.....*».

Επειδή, στο άρθρο **34 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «*.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος*».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999)** ορίζεται ότι: «*1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου*».

Επειδή, στο άρθρο **23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ)** 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*.

2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:.....

3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα».

Επειδή, σύμφωνα με την **Α 1293/23.07.2019** (ΦΕΚ Β' 3085/31-07-2019) απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.: «Άρθρο 1 Πρόγραμμα Ελέγχου. Το Πρόγραμμα Ελέγχου της παρούσας αποσκοπεί στον καθορισμό των ενδεδειγμένων ελεγκτικών βημάτων και επαληθεύσεων που πρέπει να διενεργούνται κατά περίπτωση, στο φορολογικό έλεγχο των προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία. Οι επιμέρους ελεγκτικές επαληθεύσεις διενεργούνται για χρονικά διαστήματα και ποσά, τα οποία από ελεγκτική άποψη κρίνονται σημαντικά, ανάλογα με τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της κάθε υπόθεσης. Το Πρόγραμμα Ελέγχου τροποποιείται ή συμπληρώνεται από τον Ελεγκτή βάσει και των δεδομένων της κάθε υπόθεσης, με έγκριση των Προϊσταμένων του.

Άρθρο 2 Προετοιμασία ελέγχου. Ύστερα από την έκδοση εντολής ελέγχου, συγκεντρώνονται τα σχετικά στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και στοιχεία από εσωτερικές και εξωτερικές πηγές πληροφόρησης, για αξιοποίησή του.....Άρθρο 10 Έλεγχος Φορολογίας Εισοδήματος ..2. Αναφορικά με την ορθή έκπτωση των δαπανών από την ελεγχόμενη με βάση τα κριτήρια του άρθρου 22 του ν. 4172/2013 ελέγχονται ποσά δαπανών, τα οποία από ελεγκτική άποψη κρίνονται σημαντικά ανάλογα με τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της κάθε υπόθεσης.....».

Επειδή, στο άρθρο **21§§1&2 του Ν. 4172/2013** ορίζεται ότι: «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..... 2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία.....».

Επειδή, στο άρθρο **22 του Ν. 4172/2013**, όπως ίσχυε στο φορολογικό έτος 2014, ορίζεται ότι: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, γ) εγγράφονται

στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.....».

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4172/2013.ορίζεται ότι: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής,..... ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1216/01-10-2014:«.....2. Ειδικότερα, με την περίπτωση β' του ως άνω άρθρου ορίζεται ότι δεν εκπίπτει κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των €500, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

Για την εφαρμογή της περίπτωσης αυτής, στην έννοια της αγοράς των αγαθών και της λήψης των υπηρεσιών εμπίπτουν οι αγορές πρώτων και βοηθητικών υλών, εμπορευμάτων, υλικών, παγίων, κ.λπ., οι πάσης φύσεως δαπάνες της επιχείρησης καθώς και οι πάσης φύσεως υπηρεσίες που λαμβάνει η επιχείρηση, με την προϋπόθεση ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013 και δεν εμπίπτουν σε κάποια από τις λοιπές περιπτώσεις του παρόντος άρθρου.

Η μη εξόφληση των ως άνω δαπανών με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής δεν συνιστά, από μόνη της, εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή και δεν έχει ως αποτέλεσμα τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ιδίου νόμου, εφόσον δεν συντρέχουν και άλλοι λόγοι. 3. Διευκρινίζεται ότι η προϋπόθεση της περίπτωσης αυτής (εξόφληση με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής) δεν απαιτείται για τις παρακάτω κατηγορίες δαπανών :α. Μισθούς, ημερομίσθια προσωπικού, απολαβές διευθυντών ή μελών του ΔΣ εταιρείας ή κάθε άλλου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, έκτακτες αμοιβές προσωπικού, αμοιβές καταβαλλόμενες σε υπαλλήλους πέραν των συμβατικών ή νομίμων, πάγια μηνιαία αποζημίωση η οποία συνιστά συγκεκριμένη επαύξηση μισθού, που χορηγούνται από τον εργοδότη στον εργαζόμενο, καθόσον οι ανωτέρω δαπάνες δεν αφορούν στη λήψη υπηρεσιών αλλά στην παροχή μισθωτής εργασίας. β. Μισθώματα ακινήτων, καθότι δεν πρόκειται για λήψη υπηρεσιών αλλά για χρήση μισθίου (εισόδημα από κεφάλαιο για τον εκμισθωτή, σχετ. άρθρο 39 ν.4172/2013). γ. Τόκους και συναφή έξοδα, καθόσον δεν εμπεριέχουν τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά της παροχής υπηρεσίας. Ως αξία συναλλαγής λαμβάνεται υπόψη το καθαρό ποσό της αξίας της συναλλαγής, προ ΦΠΑ. 4. Ως τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται: - Η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα), - Η χρήση χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών της εταιρείας που πραγματοποιεί την πληρωμή, - Η έκδοση τραπεζικής επιταγής της επιχείρησης ή η εκχώρηση επιταγών τρίτων, - Η χρήση συναλλαγματικών οι οποίες εξοφλούνται μέσω τραπέζης, - Η χρήση ταχυδρομικής επιταγής - ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών

Ταχυδρομείων....8. Σε περιπτώσεις συναλλαγών, που διενεργούνται σε ημέρες και ώρες μη λειτουργίας των τραπεζών ή που για αντικειμενικούς λόγους δεν είναι δυνατή η εξόφληση με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής και καταβάλλονται σε μετρητά ή παραδίδονται συναλλαγματικές οι οποίες εξοφλούνται εκτός τραπεζικού συστήματος, προκειμένου η δαπάνη να αναγνωρισθεί φορολογικά από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, η εταιρεία που παρέχει την υπηρεσία ή πουλάει τα αγαθά, υποχρεούται να καταθέσει εντός δύο (2) εργάσιμων ημερών από την έκδοση του παραστατικού (απόδειξη είσπραξης μετρητών ή παραλαβής συναλλαγματικών εκτός τραπεζικού συστήματος) σε τραπεζικό λογαριασμό που τηρεί σε οποιαδήποτε αναγνωρισμένη τράπεζα ή πιστωτικό οργανισμό το ποσό των μετρητών που εισέπραξε. Ο λόγος της αδυναμίας εξόφλησης με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής πρέπει να αναγράφεται πάνω στο σώμα του στοιχείου του ΚΦΑΣ και να αποδεικνύεται με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο..... 12. Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 72 του ν.4172/2013, όπως ισχύει, για δαπάνες που αφορούν φορολογικές περιόδους που αρχίζουν από την 1.1.2014 και μετά».

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1113/02-06-2015**: «....α) με τις διατάξεις του άρθρου 22 τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών με την έννοια ότι κατ' αρχήν εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης και επιπροσθέτως πληρούν τα λοιπά κριτήρια που τίθενται στο άρθρο αυτό. Το εν λόγω άρθρο πρέπει να εξετάζεται συστηματικά με το άρθρο 23 που αφορά τις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες και την παράγραφο 4 του άρθρου 48 σχετικά με τις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες που αφορούν τα ενδοομιλικά μερίσματα που απαλλάσσονται από το φόρο. Κατά συνέπεια, ο κανόνας που εισάγεται είναι ότι όποια δαπάνη πληροί τα κριτήρια του άρθρου 22 και συγχρόνως δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπτόμενων δαπανών του άρθρου 23 εκπίπτει..... γ) με τις διατάξεις του άρθρου 23 ορίζονται περιοριστικά οι κατηγορίες δαπανών που δεν εκπίπτουν. Οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, σε αυτές που λόγω του είδους τους δεν εκπίπτουν χωρίς να απαιτείται η συνδρομή άλλου όρου ή προϋπόθεσης και σε αυτές που δεν εκπίπτουν μόνον κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το τιθέμενο στο άρθρο αυτό αριθμητικό όριο....».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση από τα διαλαμβανόμενα στην από2021 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης προκύπτει ότι δεν αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο στα φορολογικά έτη 2017 και 2018 οι ακόλουθες δαπάνες του προσφεύγοντος συνολικού ύψους 6.116,26€ & 7.395,71€ αντίστοιχα. Οι δαπάνες αυτές στην συνέχεια προστέθηκαν στα λογιστικά αποτελέσματα βάσει δήλωσης των οικείων φορολογικών ετών, επαναπροσδιορίζοντας την φορολογική ζημία στο ποσό των 71.701,10€ και 80.826,10€ αντίστοιχα.

Φορολογικό Έτος 2017

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ / ΑΝΑΛΥΣΗ	Αναμόρφωση Δαπανών
1) Δαπάνες άνω των 500,00€ των οποίων η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν πραγματοποιήθηκε με χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 23 περ. β' του Ν.4172/2013	
Επειδή διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση απόσβεσε πλήρως αγορά παγίου κινητού τηλεφώνου Smartphone Samsung, φορτιστή και θήκη συνολικής καθαρής αξίας 806,44€ για την οποία δεν προκύπτει η χρησιμοποίηση τραπεζικού μέσου για την τμηματική ή ολική εξόφλησή της, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 23 περ. β' του Ν.4172/2013, ο έλεγχος προέβη σε αναμόρφωση δαπανών φορολογικού έτους 2017 ποσού 806,44€.	806,44
2) Δαπάνες που δεν πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 22 περ. α' του Ν.4172/2013, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 23 περ. β' του Ν.4172/2013	
Επειδή διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση εξέπεσε δαπάνη πραγματοποίησης ταξιδιού συνολικής καθαρής αξίας 1.854,84€ πλέον 24% ΦΠΑ 445,16€, για την οποία: - δεν αποδεικνύεται ο επαγγελματικός χαρακτήρας του ταξιδιού, ήτοι ότι πραγματοποιήθηκε προς το συμφέρον της ελεγχόμενης επιχείρησης, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 22 περ. α' του Ν.4172/2013, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 23 περ. ιβ' του ίδιου νόμου, - δεν προκύπτει η χρησιμοποίηση τραπεζικού μέσου για την τμηματική ή ολική εξόφλησή της, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 23 περ. β' του Ν.4172/2013, ο έλεγχος προέβη σε αναμόρφωση δαπανών φορολογικού έτους 2017 ποσού 1.854,84€.	1.854,84
3) Προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες άρθρου 23 περ. ιβ' του Ν.4172/2013	
Επειδή διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση εξέπεσε από τα ακαθάριστα έσοδα της προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες, ως ο πίνακας του Κεφ. ΣΤ1 περ. ι, συνολικής καθαρής αξίας 2.481,62€ πλέον 24% ΦΠΑ 589,55€ κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 23 περ. ιβ' του Ν.4172/2013, ο έλεγχος προέβη σε αναμόρφωση δαπανών φορολογικού έτους 2017 ποσού 2.481,62€.	2.481,62
4) Ανακριβής καταχώρηση δαπανών	
ι) Επειδή διαπιστώθηκε ότι τα ποσά για τα οποία εκδόθηκαν αποδείξεις είσπραξης συνολικής αξίας $240,32 + 240,32 + 360,48 = 841,12\text{€}$, αφενός αφορούν προκαταβολές κοινοχρήστων, αφετέρου συμπεριλαμβάνονται στα κοινόχρηστα των αντίστοιχων περιόδων που καταχωρήθηκαν ορθά στη τηρούμενα βιβλία, ο έλεγχος προέβη σε αναμόρφωση δαπανών φορολογικού έτους 2017 λόγω λογιστικών διαφορών	841,12

συνολικής αξίας 841,12€.	
ii) Επειδή από τον έλεγχο του δικαιολογητικού της εγγραφής δαπάνης CYTA καθαρής αξίας 44,46€ πλέον ΦΠΑ 10,67€, διαπιστώθηκε ότι πρόκειται για πιστωτικό λογαριασμό έκδοσης CYTA ΕΛΛΑΣ Α.Ε. για την επιστροφή ποσού συνολικής αξίας 44,46 + 10,67 = 55,13€, ο έλεγχος προέβη σε αναμόρφωση δαπανών λόγω λογιστικών διαφορών συνολικής αξίας 2 x 44,46 = 88,92€.	88,92
5) Δαπάνες προηγούμενης χρήσης που καταχωρήθηκαν στα τηρούμενα βιβλία, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 22 περ. γ' του Ν.4172/2013	
Επειδή διαπιστώθηκε ότι δαπάνες ύδρευσης 42,38 + 0,94 = 43,32€ βασίζονται σε λογαριασμούς με ημερομηνία έκδοσης12.2016 και περίοδο κατανάλωσης 20.08.2016 – 19.12.2016, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 22 περ. γ' του Ν.4172/2013, ο έλεγχος προέβη σε αναμόρφωση δαπανών συνολικής αξίας 43,32€	43,32
ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ ΔΑΠΑΝΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2017	6.116,26€

Φορολογικό Έτος 2018

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ / ΑΝΑΛΥΣΗ	Αναμόρφωση Δαπανών
<u>1) Δαπάνες που δεν πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 22 περ. α' του Ν.4172/2013, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 23 περ. β' του Ν.4172/2013</u>	
i) Επειδή διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση απόσβεσε πλήρως αγορά παγίου εξοπλισμού, ήτοι ψυγείοκαταψύκτη, εντιχοιζόμενου πλυντηρίου πιάτων, εντιχοιζόμενου φούρνου, κεραμικών εστιών κ.λπ., συνολικής καθαρής αξίας 1.756,36€ πλέον 421,50€ για την οποία: - δεν προκύπτει η χρησιμοποίηση τραπεζικού μέσου για την τμηματική ή ολική εξόφλησή της, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 23 περ. β' του Ν.4172/2013, - προκύπτει ότι δεν πραγματοποιήθηκε προς το συμφέρον της ελεγχόμενης επιχείρησης, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 22 περ. α' του Ν.4172/2013, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 23 περ. ιβ' του ίδιου νόμου, ο έλεγχος προέβη σε αναμόρφωση δαπανών φορολογικού έτους 2018 ποσού 1.756,36€.	1.756,36
ii) Επειδή διαπιστώνεται ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση απόσβεσε πλήρως αγορά παγίου, ήτοι κλιματιστικής μονάδας (split) συνολικής καθαρής αξίας 846,78€ πλέον 24% ΦΠΑ 203,23€ για την οποία: δεν προκύπτει η χρησιμοποίηση τραπεζικού μέσου για την τμηματική ή ολική εξόφλησή της, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 23 περ. β' του	846,78

N.4172/2013, • προκύπτει ότι δεν πραγματοποιήθηκε προς το συμφέρον της ελεγχόμενης επιχείρησης, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 22 περ. α' του Ν.4172/2013, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 23 περ. ιβ' του ίδιου νόμου, ο έλεγχος προέβη σε αναμόρφωση δαπανών φορολογικού έτους 2018 ποσού 846,78€ .	
2) Προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες άρθρου 23 περ. ιβ' του Ν.4172/2013	
Επειδή διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση εξέπεσε από τα ακαθάριστα έσοδα της προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες, ως ο πίνακας του Κεφ. ΣΤ1 περ. ii, συνολικής καθαρής αξίας 3.989,91€ πλέον 24% ΦΠΑ 930,69€ κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 23 περ. ιβ' του Ν.4172/2013, ο έλεγχος προέβη σε αναμόρφωση δαπανών φορολογικού έτους 2018 ποσού 3.989,91€.	3.989,91
3) Διπλή καταχώρηση δαπανών	
i) Επειδή διαπιστώθηκε ότι ο2018 Εκκαθαριστικός Λογαριασμός Ηλεκτρικού Ρεύματος έκδοσης PROTERGIA (ΜΥΤΙΛΗΝΑΙΟΣ Α.Ε.) συνολικής αξίας 638,07+58,14+82,95 = 779,16€ καταχωρήθηκε δύο φορές στα τηρούμενα βιβλία, ο έλεγχος προέβη σε αναμόρφωση δαπανών λόγω διπλής καταχώρησης δαπάνης ηλεκτρικού ρεύματος, συνολικής αξίας 638,07 + 58,14 = 696,21€.	696,21
ii) Επειδή διαπιστώθηκε ότι λογαριασμός σταθερού τηλεφώνου έκδοσης COSMOTE AE συνολικής αξίας 106,52 + 25,56 = 132,08€, καταχωρήθηκε δύο φορές στα τηρούμενα βιβλία, ο έλεγχος προέβη σε αναμόρφωση δαπανών λόγω διπλής καταχώρησης δαπάνης σταθερής τηλεφωνίας ποσού 106,45€.	106,45
ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ ΔΑΠΑΝΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2017	
7.395,71€	

Επειδή, η φορολογική αρχή στις σελ. 13-17 καθώς και στις σελ. 34-36 της οικείας έκθεσης ελέγχου εκθέτει αναλυτικά τους λόγους για τους οποίους δεν αναγνώρισε τις προαναφερθείσες δαπάνες του προσφεύγοντος, επικαλούμενη παράλληλα τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος που έλαβε υπ' όψιν της.

Επειδή, στο άρθρο **65 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προέβη στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, ο προσφεύγων από την άλλη διατείνεται ότι μη νόμιμα εξαιρέθηκαν οι εν λόγω δαπάνες, προβάλλοντας γενικούς και αόριστους ισχυρισμούς περί παραγωγικότητας αυτών, χωρίς ωστόσο να προσκομίζει συγκεκριμένα στοιχεία που να τους αποδεικνύουν.

Κατόπιν τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί εσφαλμένη κρίση της φορολογικής αρχής αναφορικά με τις προσδιορισθείσες λογιστικές διαφορές απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Β. Αναφορικά με τον ισχυρισμό περί φορολόγησης εμβασμάτων που προήλθαν από καταθέσεις του προσφεύγοντος

Επειδή, με τις διατάξεις της εγκυκλίου **ΠΟΛ 1050/17-02-2014** (ΦΕΚ Β' 478/26-02-2014) της ΓΓΔΕ, ορίζονται τα ακόλουθα:.....«Άρθρο 9 Προσδιορισμός καθαρού φορολογητέου εισοδήματος Το καθαρό φορολογητέο εισόδημα, με την εφαρμογή μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού, προκύπτει από την άθροιση της αποκρυσταλλωσας φορολογητέας ύλης, όπως αυτή προσδιορίζεται με τις τεχνικές ελέγχου που αναφέρονται στο άρθρο 2 της παρούσας και κατανέμεται σύμφωνα με τις διατάξεις του προηγούμενου άρθρου της παρούσας, και του δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος του φορολογουμένου ανά φορολογική περίοδο και πηγή /κατηγορία εισοδήματος. Η επιλογή του τελικού προσδιορισθέντος καθαρού φορολογητέου εισοδήματος του φορολογουμένου γίνεται ως εξής:

- Κατ αρχάς, προσδιορίζεται το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του φορολογουμένου από όλες τις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος με τις γενικές φορολογικές διατάξεις, όπως αυτές ίσχυαν σε κάθε ελεγχόμενη/νο διαχειριστική περίοδο/φορολογικό έτος.
- Στην συνέχεια, προσδιορίζεται το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του φορολογουμένου από όλες τις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος με τις τεχνικές ελέγχου της παρούσας απόφασης, όπως αναφέρεται παραπάνω
- Συγκρίνονται, ανά φορολογική περίοδο, τα αποτελέσματα των δύο προσδιορισμών και ως τελικό φορολογητέο εισόδημα του φορολογουμένου λαμβάνεται το μεγαλύτερο.....»

Επειδή η φορολογική αρχή, καταρχήν, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του 3ου εδαφίου του άρθρου 1 της υπ' αριθμ. Α1293/2019 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., αιτήθηκε την έγκριση άρσης του τραπεζικού απορρήτου και την πρόσβαση στις κινήσεις όλων των τηρούμενων τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος, για την περίοδο 01.01.2017 – 31.12.2018, από την επισκόπηση των οποίων, προέκυψαν διαφορές ύψους 17.634,85€ και 57.682,07€ κατά τα φορολογικά έτη 2017 και 2018 αντίστοιχα, οι οποίες εμπίπτουν στις ισχύουσες διατάξεις του άρθρου 21§4 του Ν.4172/2013, ήτοι αποτελούν πιστώσεις προερχόμενες από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία και λογίζονται ως προσαύξηση περιουσίας.

Επειδή ωστόσο στην συνέχεια η φορολογική αρχή προέβη στον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης των φορολογικών ετών 2017 και 2018 χρησιμοποιώντας έμμεσες τεχνικές ελέγχου και δη την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου, οπότε οι ανωτέρω διαφορές δεν ελήφθησαν υπόψη κατά τον υπολογισμό του φόρου, δεδομένου ότι υπολείπονταν σε αξία της φορολογητέας

ύλης, όπως αυτή είχε προσδιοριστεί στο πλαίσιο εφαρμογής της έμμεσης τεχνικής (83.274,82€ το 2017 και 118.736,94€ το 2018).

Κατόπιν των ανωτέρω ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος και αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Γ. Αναφορικά με την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, σύμφωνα με την **A 1293/23.07.2019** (ΦΕΚ Β' 3085/31-07-2019) απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.: «...Άρθρο 11 Προσδιορισμός εισοδήματος με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους. Ελέγχεται η πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 και σε περίπτωση που συντρέχουν οι ως άνω προϋποθέσεις, το εισόδημα δύναται να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013, έμμεσες μεθόδους ελέγχους».

Επειδή, στο άρθρο 28 του **N. 4172/2013** ορίζεται ότι: «1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση. 2. Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα».

Επειδή, η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, “τεκμήρια”), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης (ΣτΕ 884/2016 επταμ.).

Επειδή, σύμφωνα με την **Ε 2015/2020**: «1. Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό. Ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013, συνίσταται στη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου καθώς και στην εφαρμογή των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι όταν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών προσώπων καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων προσδιορίζεται κατ' εφαρμογή των λοιπών διατάξεων του ν. 4172/2013.....3. Επίσης, ο προσδιορισμός του εισοδήματος σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013 μπορεί να διενεργηθεί βάσει των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013 μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα, για την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (περ. β' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013), της καθαρής θέσης του φορολογούμενου (περ. γ' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013) και του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά (περ. ε' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013) ισχύουν τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1050/2014 Απόφαση Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει.....

5. Σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα. Διευκρινίζεται ότι ο προσδιορισμός του εισοδήματος των φυσικών προσώπων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα δύναται να γίνει με τη χρήση οποιασδήποτε από τις έμμεσες τεχνικές που προβλέπονται στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013, υπό την πλήρωση των προϋποθέσεων είτε της παρ. 1, είτε της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013. Υπενθυμίζεται ότι για φορολογικά έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του

άρθρου 21 του ν. 4172/2013 και του άρθρου 39 του ν. 4174/2013, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις. 6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής: Α. Οι διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό του εισοδήματος για έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014 και εντεύθεν. Β. Η εφαρμογή κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης εφαρμόζεται σε οποιοδήποτε στάδιο του ελέγχου διαπιστωθεί η πλήρωση των προϋποθέσεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013.....».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 27 του Ν.4174/2013: «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προέβη σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

α) της αρχής των αναλογιών,

β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου,

γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου,

δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και

ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.

Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής. 2. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο τεχνικών ελέγχου της παραγράφου 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου».

Επειδή, με τις διατάξεις της εγκυκλίου ΠΟΛ 1050/17-02-2014 (ΦΕΚ Β' 478/26-02-2014) της ΓΓΔΕ, ορίζονται τα ακόλουθα:..... «Άρθρο 2 Περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου. 2.1. Τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου. Η τεχνική προσδιορίζει τη φορολογητέα ύλη αναλύοντας τα έσοδα (φορολογητέα και μη), τις αγορές και δαπάνες (επαγγελματικές, ατομικές και οικογενειακές) και τις αυξήσεις και μειώσεις των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων (επαγγελματικών, ατομικών και οικογενειακών) του φορολογούμενου φυσικού προσώπου. Κατά την μέθοδο αυτή δημιουργείται ισοζύγιο με δύο βασικές στήλες: «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων». Στην πρώτη στήλη Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων περιλαμβάνονται τα κάθε μορφής έσοδα που έχουν εισπραχθεί στην διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου, των οποίων αποδεικνύεται η πραγματοποίηση και η νομιμότητα των συναλλαγών. Στην δεύτερη στήλη Αναλώσεις Κεφαλαίων /Εσόδων περιλαμβάνονται όλες οι πραγματοποιηθείσες αναλώσεις, κατά τη διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου. Η διαφορά μεταξύ στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/ Εσόδων» και στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων», θεωρείται μη

δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και εφόσον δεν αιτιολογείται υπόκειται σε φορολόγηση.....Άρθρο 5-Επιλογή τεχνικής ελέγχου: Όταν διενεργείται προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού, εφαρμόζεται η τεχνική ελέγχου που επιλέγεται με αιτιολογημένη απόφαση του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου που εκδίδεται από κοινού με τον υποδιευθυντή και τον προϊστάμενο του τμήματος ελέγχου, μετά από εισήγηση του υπαλλήλου που φέρει την εντολή ελέγχου, αξιολογώντας τα στοιχεία που η ελεγκτική υπηρεσία έχει στη διάθεσή της..... Άρθρο 6 Ενέργειες της Φορολογικής Διοίκησης. Η Φορολογική Διοίκηση συγκεντρώνει πληροφορίες και στοιχεία τόσο από Υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών όσο και από τρίτες πηγές σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 του Κ.Φ.Δ (ν. 4174/2013). Τα ανωτέρω στοιχεία, οι παρεχόμενες από τον φορολογούμενο πληροφορίες (άρθρο 14 του Κ.Φ.Δ), καθώς και τα οικονομικά δεδομένα των τηρουμένων βιβλίων και στοιχείων (στις περιπτώσεις όπου σύμφωνα με τις ισχύουσες σε κάθε φορολογική περίοδο διατάξεις έχει υποχρέωση να τηρεί), λαμβάνονται υπόψη από τον έλεγχο κατά την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου.....

Άρθρο 11 Δικαίωμα Ανταπόδειξης φορολογούμενου Το δικαίωμα ανταπόδειξης του φορολογούμενου φυσικού προσώπου σε περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού φορολογητέας ύλης με τις τεχνικές ελέγχου των έμμεσων μεθόδων που αναφέρονται στην παρούσα, πραγματοποιείται στα πλαίσια εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 28 του ν.4174/2013. Οι διαφορές μεταξύ προσδιορισθείσας βάσει τεχνικών ελέγχου και δηλωθείσας φορολογητέας ύλης αιτιολογούνται με τεκμηριωμένα στοιχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο και δικαιολογούν έσοδα αποκτηθέντα και μη δηλωθέντα σε κάθε ελεγχόμενη/ νο φορολογική περίοδο/διαχειριστικό έτος, όπως πωλητήρια συμβόλαια, δηλώσεις φόρου δωρεάς- κληρονομιάς χρημάτων, κέρδη από τυχερά παίγνια γενικά, συμβάσεις δανείων και κάθε σχετικό έγγραφο το οποίο θα φέρει βεβαία ημερομηνία και στοιχεία νομιμότητας. Για όλες τις πιο πάνω περιπτώσεις θα πρέπει να αποδεικνύεται το πραγματικό στοιχείο της συναλλαγής, όπως η πίστωση των ποσών σε λογαριασμό/ούς του ελεγχόμενου, του/της συζύγου ή των προστατευόμενων μελών αυτών. Σε κάθε περίπτωση το βάρος της απόδειξης φέρει ο φορολογούμενος.....».

Επειδή, στο άρθρο 21§4 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι: «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, στο άρθρο 39 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) 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, η φορολογική αρχή εφάρμοσε ορθά τις κείμενες διατάξεις περί εμμέσου προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος (άρθρα 27 του Ν. 4174/2013 και 28 του Ν. 4172/2013), καθώς και τις σχετικές εγκυκλίους της διοίκησης (ΠΟΛ 1050/17.02.2014, 1094/07.04.2014, 1259/22.12.2014).

Ειδικότερα, από το έλεγχο προέκυψαν οι κάτωθι πηγές / αναλώσεις κεφαλαίων:

I. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	ΧΡΗΣΗ 1/1-31/12/2017	ΧΡΗΣΗ 1/1-31/12/2018
1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	20.498,28	280,96
2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχ/ση με βιβλία Γ΄ κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ).		
3. Αναλήψεις από επιχείρηση/εις		
4.Ακαθάριστα Έσοδα από επαγγελματική δραστηριότητα	33.067,17	40.665,17
5. Έσοδα από λοιπές πηγές	7.726,48	2.808,71
6. Εισπράξεις από λοιπά μη φορολογητέα έσοδα (αποζημιώσεις, επιδοτήσεις, δωρεές κ.λπ.)	375,00	4.275,81
7. Έσοδα από Πώληση περιουσιακών στοιχείων		5.350,00
8. Δάνεια από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κ.λπ.		
9. Λοιπά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέα ή μη		
10. Αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών	6.485,45	
11. Μειώσεις λογαριασμών Εισπρακτέων		
12. Αύξηση των προκαταβολών που εισπράχτηκαν έναντι εσόδων επομένου/ων έτους/ων		
13. Λοιπές περιπτώσεις εσόδων		
ΣΥΝΟΛΟ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ / ΕΣΟΔΩΝ	68.152,38	53.380,65

II. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	ΧΡΗΣΗ 1/1-31/12/2017	ΧΡΗΣΗ 1/1-31/12/2018
1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στη λήξη της ελεγχόμενης περιόδου (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	280,96	664,15
2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στη λήξη της ελεγχόμενης χρήσης (Ατομική επιχ/ση με βιβλία Γ΄ κατηγορίας ΚΒΣ ή διπλογραφικά του ΚΦΑΣ).		
3. Εισφορές σε Λογαριασμούς επιχείρησης/σεων		
4. Ποσά συμμετοχής στο κεφάλαιο κάθε μορφής επιχειρήσεων		
5. Αγορές περιουσιακών στοιχείων (προσωπικών / επαγγελματικών)		
6. Αγορές εμπορ/των, α΄,β΄υλών και λοιπών αγαθών αναγκαίων στην άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας		
7. Επαγγελματικές/επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως	113.212,11	132.958,27
8. Ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή επαγγελμ. δανείων		

9. Ποσά για ασφάλιστρα, αποζημιώσεις, δωρεές και λοιπές δαπάνες		
10. Ποσά φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων κάθε μορφής	2.126,46	342,25
11. Ποσά για κάθε είδους Δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές /οικογενειακές)	28.183,18	30.199,41
12. Μειώσεις πληρωτέων λογαριασμών		110,15
13. Αυξήσεις λογαριασμών εισπρακτέων		
14. Χορηγήσεις δανείων σε τρίτους.		
15. Μείωση προκαταβολών που εισπράχθηκαν έναντι εσόδων επομένου/νων έτους /ών		
16. Λοιπές περιπτώσεις αναλώσεων	7.624,49	7.843,36
ΣΥΝΟΛΟ ΑΝΑΛΩΣΕΩΝ	151.427,20	172.117,59

Φορολογική Περίοδος	ΧΡΗΣΗ 1/1-31/12/2017	ΧΡΗΣΗ 1/1-31/12/2018
II. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	151.427,20	172.117,59
(-) I. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ / ΕΣΟΔΩΝ	68.152,38	53.380,65
(=) Μη δηλωθείσα Φορολογητέα ύλη βάσει της τεχνικής ελέγχου Ανάλυσης Ρευστότητας	83.274,82	118.736,94

Επειδή, ο προσφεύγων ούτε στο πλαίσιο του ελέγχου, αλλά ούτε με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή προσκομίζει στοιχεία ικανά να αποδομήσουν το πόρισμα του ελέγχου σχετικά με το ύψος της αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης, όπως αυτή προσδιορίστηκε με βάση την έμμεση τεχνική ανάλυσης της ρευστότητας του φορολογουμένου.

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί εσφαλμένης εφαρμογής της έμμεσης τεχνικής ελέγχου που δεν αντανάκλα την φοροδοτική του ικανότητα απορρίπτεται ως έωλος και ουσιαστικά αβάσιμος.

Ως προς τις προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικών περιόδων 01.02.-31.12.2017 & 01.01-31.12.2018 και την οικεία έκθεση φορολογίας Φ.Π.Α.

Επειδή, με το άρθρο 2 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Αντικείμενο του φόρου είναι: α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα, β) η εισαγωγή αγαθών στο εσωτερικό της χώρας, γ) η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που πραγματοποιείται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο, ο οποίος ενεργεί με αυτή την ιδιότητα ή από μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, όταν ο πωλητής είναι υποκείμενος στο φόρο εγκαταστημένος σε άλλο κράτος - μέλος, ενεργεί με αυτή την ιδιότητα και δεν

απαλλάσσεται από το φόρο λόγω ύψους πραγματοποιηθέντος ετήσιου κύκλου εργασιών, σύμφωνα με τη νομοθεσία της χώρας του, ούτε υπάγεται στις διατάξεις των παραγράφων 2, 3 και 5 του άρθρου 13. Ειδικά, η ενδοκοινοτική απόκτηση καινούργιων μεταφορικών μέσων υπάγεται στο φόρο, ανεξάρτητα από την ιδιότητα του εγκαταστημένου στο εσωτερικό της χώρας προσώπου. δ) η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, τα οποία υπάγονται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης, που πραγματοποιείται από υποκείμενο στο φόρο ή από μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, εφόσον τα πρόσωπα αυτά εμπίπτουν στις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 11...».

Επειδή, με το **άρθρο 3 του ν.2859/2000** ορίζεται ότι: «1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε νομικό ή φυσικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής».

Επειδή, στο **άρθρο 30 του Ν. 2859/2000** ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.... 2.Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου παρέχεται επίσης στον υποκείμενο κατά το μέρος που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται: α) για την πραγματοποίηση στο εξωτερικό των δραστηριοτήτων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 4, εφόσον αυτές θα παρείχαν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, αν είχαν πραγματοποιηθεί στο εσωτερικό της χώρας, β) για την παροχή υπηρεσιών και την παράδοση αγαθών που απαλλάσσονται από το φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων λ' και λγ' της παραγράφου 1 του άρθρου 22, αντίστοιχα, γ) για τις πράξεις που απαλλάσσονται από το φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 24, 25, 26, 27 και 28, δ) για τις εργασίες που απαλλάσσονται από το φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων ιθ', κ', κα', κγ', κδ' και κε της παραγράφου 1 του άρθρου 22, εφόσον ο λήπτης είναι εγκαταστημένος εκτός της Κοινότητας ή οι εργασίες αυτές συνδέονται άμεσα με αγαθά που εξάγονται σε χώρα εκτός της Κοινότητας, ε) για τη διάθεση δώρων μέχρις αξίας δέκα (10) ευρώ και δειγμάτων. στ) για την πραγματοποίηση πράξεων του τρίτου εδαφίου της παραγράφου 9 του άρθρου 19.....

4. Δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες: α) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης καπνοβιομηχανιών προϊόντων, β) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης οινοπνευματωδών ή αλκοολούχων ποτών, εφόσον αυτά προορίζονται για την πραγματοποίηση μη φορολογητέων πράξεων, γ) δεξιώσεων, ψυχαγωγίας και φιλοξενίας γενικά, δ) στέγασης, τροφής, ποτών, μετακίνησης και ψυχαγωγίας για το προσωπικό ή τους εκπροσώπους της επιχείρησης, ε) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης

επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης μέχρι εννέα (9) θέσεων, μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων, σκαφών και αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό, καθώς και οι δαπάνες καυσίμων, επισκευής, συντήρησης, μίσθωσης και κυκλοφορίας αυτών γενικά. Η διάταξη αυτή δεν εφαρμόζεται για τα πιο πάνω μεταφορικά μέσα, εφόσον προορίζονται για πώληση, μίσθωση ή μεταφορά προσώπων με κόμιστρο».

Επειδή, με το άρθρο 48 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Η επιβολή του φόρου γίνεται από τον Προϊστάμενο ΔΟΥ που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος του υπόχρεου στο φόρο... 2. Ο Προϊστάμενος ΔΟΥ ελέγχει την ακρίβεια των υποβαλλόμενων δηλώσεων και προέβη στην εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση...».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. ο προσφεύγων εξέπεσε μη νόμιμα από τον φόρο εκρών κατά την φορολογική περίοδο 01.02-31.12.2017 φόρο ύψους 1.115,49€ για δαπάνες ύψους 4.681,94€. Πιο συγκεκριμένα δαπάνες ύψους 213,24€ (πλέον Φ.Π.Α. 50,76€) αφορούσαν δαπάνες του άρθρου 30§4 περ. δ' του Ν. 2859/2000, ενώ δαπάνες ύψους 4.336,46€ (πλέον Φ.Π.Α. 1.034,71€) κρίθηκε ότι αφορούσαν προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες του προσφεύγοντος, οι οποίες δεν χρησιμοποιήθηκαν για την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων (άρθρο 30§1 του ν. 2859/2000). Επιπλέον διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων εξέπεσε τον Φ.Π.Α. ύψους 30,02€ για δαπάνες 132,24€, οι οποίες καταχωρήθηκαν ανακριβώς ή εσφαλμένα στα τηρούμενα βιβλία του.

Περαιτέρω, κατά την φορολογική περίοδο 01.01-31.12.2018 ο προσφεύγων εξέπεσε μη νόμιμα από τον φόρο εκρών φόρο ύψους 3.125,54€ για δαπάνες ύψους 13.487,64€. Πιο συγκεκριμένα δαπάνες ύψους 6092,43€ (πλέον Φ.Π.Α. 1.461,59€) αφορούσαν δαπάνες του άρθρου 30§4 περ. δ' & ε' του Ν. 2859/2000, ενώ δαπάνες ύψους 6.593,05€ (πλέον Φ.Π.Α. 1.555,45€) κρίθηκε ότι αφορούσαν προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες του προσφεύγοντος, οι οποίες δεν χρησιμοποιήθηκαν για την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων (άρθρο 30§1 του ν. 2859/2000). Επιπλέον διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων εξέπεσε τον Φ.Π.Α. ύψους 108,50€ για δαπάνες 802,66€, οι οποίες καταχωρήθηκαν δύο φορές στα τηρούμενα βιβλία του.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται όλως αορίστως, χωρίς να προσκομίζει κανένα συγκεκριμένο στοιχείο ότι το σύνολο των εν λόγω δαπανών πραγματοποιήθηκαν στο πλαίσιο της επιχειρηματικής του δραστηριότητας και είναι άμεσα συνυφασμένες με αυτή.

Επειδή, η φορολογική αρχή εφάρμοσε ορθά τις κείμενες διατάξεις του Φ.Π.Α. απορρίπτοντας δαπάνες που συμπεριλαμβάνονται στο άρθρο 30§4 του Ν. 2859/2000, καθώς και δαπάνες που δεν εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 30§1 του ίδιου ως άνω νόμου.

Ο περί του αντιθέτου δε ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμ. πρωτ./.....2021 ενδικοφανούς προσφυγής τουτου, Α.Φ.Μ.

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

Υπ' αριθ./.....2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης

	Ποσό για καταβολή
Διαφορά φόρου	27.480,69€
Πρόστιμο άρθρου 58 του Ν. 4174/2013	13.740,35€
Εισφορά αλληλεγγύης	4.845,83€
Συνολικό ποσό για καταβολή	46.066,08€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013

Υπ' αριθ./.....2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης

	Ποσό για καταβολή
Διαφορά φόρου	39.183,19€
Πρόστιμο άρθρου 58 του Ν. 4174/2013	19.591,60€
Εισφορά αλληλεγγύης	8.037,37€
Συνολικό ποσό για καταβολή	66.812,16€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013

Υπ' αριθ./.....2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.02-31.12.2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης

	Ποσό για καταβολή
Διαφορά φόρου	1.115,49€

Πρόστιμο άρθρου 58α του Ν. 4174/2013	557,75€
Συνολικό ποσό για καταβολή	1.673,24€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013

Υπ' αριθ.Ι....Ι.....2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01-31.12.2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' Θεσσαλονίκης

	Ποσό για καταβολή
Διαφορά φόρου	3.125,54€
Πρόστιμο άρθρου 58α του Ν. 4174/2013	1.562,77€
Συνολικό ποσό για καταβολή	4.688,31€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013

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**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.