



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 25-2-2022

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 615

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604514

E-mail : ded.ath@aade.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 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020](#) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»,

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **28-9-2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ, κατοίκου Θέση, κατά της υπ' αριθμ. /2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, της υπ' αριθμ. /2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2015 και της υπ' αριθμ. /2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου αρθ.58Α Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ. /2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, την υπ' αριθμ. /2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2015 και την υπ' αριθμ. /2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου αρθ.58Α Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2015 του

Προϊσταμένου του Κ.Ε.Φ.Ο.Μ.Ε.Π. των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 19-7-2021 οικείες εκθέσεις ελέγχου

6. Τις απόψεις του ΚΕΦΟΜΕΠ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α6 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στα σχέδια.

Επί της από **28-9-2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου του 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:

- Με την υπ' αριθμ./**2021** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.Φ.Ο.Μ.Ε.Π. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά κυρίου φόρου εισοδήματος ύψους 199.508,50€ πλέον προστίμου αρθ.58 ΚΦΔ ύψους 99.754,25€ και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 50.825,67€, ήτοι συνολικό καταλογιζόμενο ποσό ύψους **350.088,42€**.

- Με την υπ' αριθμ./**2021** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2015 - 31/12/2015 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.Φ.Ο.Μ.Ε.Π. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά χρεωστικού υπολοίπου ΦΠΑ ύψους 90.132,17€ πλέον προστίμου αρθ.58/58^Α ΚΦΔ ύψους 45.066,09€, ήτοι συνολικό καταλογιζόμενο ποσό ύψους **135.198,26€**.

- Με την υπ' αριθμ./**2021** Πράξη Επιβολής Προστίμου αρθ.58Α Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.Φ.Ο.Μ.Ε.Π. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους **29.972,33 €** σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ.58Α παρ.1 του ν. 4174/2013. Η παράβαση αφορά στη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδου για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., συνολικής καθαρής αξίας 260.629,00 πλέον ΦΠΑ ύψους 59.944,67€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 10, 12, 14 των Ε.Λ.Π. και του άρθρου 13 § 1 του Κ.Φ.Δ..

Οι ως άνω διαφορές φόρου και το επιβληθέν πρόστιμο προέκυψε στο πλαίσιο διενέργειας μερικού φορολογικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων Εισοδήματος, ΦΠΑ και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων δυνάμει της υπ' αρ./2020 αρχικής εντολής ελέγχου για τα φορολογικά έτη 2014-2015 (η οποία εκτελέστηκε για το φορολογικό έτος στο έτος 2020 λόγω παραγραφής) και της υπ' αρ./2020 εντολής ελέγχου για την φορολογική περίοδο 01/01/2015 - 31/12/2015 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.Φ.Ο.Μ.Ε.Π όπως τροποποιήθηκε με την υπ' αρ./2021 εντολή μερικού ελέγχου. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ./2020 δελτίο πληροφοριών της Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης αναφορικά με την καταγγελία της εταιρείας «.....» από τον έλεγχο της οποίας δεν προέκυψαν φορολογικές διαφορές. Περαιτέρω, κατά τη διάρκεια του ελέγχου αξιοποιηθήκαν, μέσω του Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας (ΕΛΑΕΠ) από την Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων (νυν Α.Α.Δ.Ε.), τα δεδομένα των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του ελεγχόμενου για το χρονικό διάστημα από 01/01/2015 έως 31/12/2015 και λοιπών χρηματοοικονομικών προϊόντων καθώς και

τα δηλωθέντα εισοδήματά του, από την επεξεργασία των οποίων σε συνδυασμό με τα προσκομισθέντα στοιχεία, δεν προέκυψαν μη αιτιολογημένες πιστώσεις, οι οποίες κρίθηκαν στο σύνολό τους ως πιστώσεις που σχετίζονται με την επαγγελματική του δραστηριότητα. Τελικώς, από το αποτέλεσμα του διενεργηθέντος ελέγχου προέκυψαν τα κάτωθι:

A) Λογιστικές διαφορές συνολικού ποσού 346.609,70€ οι οποίες αναλύονται ως ποσό δαπανών ύψους **6.359,70€** οι οποίες χαρακτηρίστηκαν ως προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες και ποσό ύψους **340.250,00€** οι οποίες χαρακτηρίστηκαν ως μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες καθόσον η εξόφλησή τους δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

B) Αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη η οποία οφείλεται σε μη έκδοση τουλάχιστον ενός φορολογικού στοιχείου συνολικής καθαρής αξίας ύψους **260.629,00€** πλέον ΦΠΑ, από διαφορές που διαπιστώθηκαν μετά από έλεγχο κλειστής αποθήκης.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

A) Επί των λογιστικών διαφορών

1. Όσον αφορά τις δαπάνες ποσού 6.359,70€

Όσον αφορά τη δαπάνη ρουχισμού ποσού 2.850€, αφορά αγορά ειδών ένδυσης, (σχετ. υπ' αρ./2015 Τιμολόγιο Πώλησης) δεν τίθεται αμφιβολία ότι αυτή χαρακτηρίζεται ως παραγωγική δαπάνη και έπρεπε να αναγνωρισθεί προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης του.

Όσον αφορά τη δαπάνη για τη διαμονή του στο ξενοδοχείο για το διάστημα από 15.12.2015 – 17.12.2015 για το σκοπό συνάντησης και υπογραφής σύμβασης με την εταιρεία, η οποία αντιστοιχεί στο υπ' αρ./2015 τιμολόγιο του ως άνω ξενοδοχείου, έπρεπε να αναγνωρισθεί στο σύνολό της προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά του, καθόσον το ύψος αυτής θα παρέμενε ίδιο ανεξαρτήτως της διαμονής στο ξενοδοχείο της συζύγου του ή όχι.

2. Όσον αφορά τον τρόπο εξόφλησης συναλλαγών άνω των 500€

-Λανθασμένος ο υπολογισμός των διαθέσιμων μετρητών εκτός τραπεζικού συστήματος- Έλλειψη αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων

Η διαθεσιμότητα εκ μέρους του ποσού των 462.615€ το οποίο κατέβαλε στους προμηθευτές του προκύπτει από τα εξής, ήδη αποδειχθέντα στον έλεγχο: α) από αντικαταβολές μέσω ΕΛΤΑ είχε εισπράξει σε μετρητά το ποσό των 702.847,69€ εκ του οποίου 298.070€ κατέθεσε στους τραπεζικούς του λογαριασμούς και επομένως το υπόλοιπο ποσό των **404.692,81€** είχε διαθέσιμο σε μετρητά, β) από τις πωλήσεις που έγιναν στο κατάστημα και πληρώθηκαν σε μετρητά εισέπραξε ποσό τουλάχιστον **284.863,65€** (το οποίο προκύπτει αν από τα έσοδα αφαιρεθούν οι αντικαταβολές μέσω ΕΛΤΑ και Γενικής Ταχυδρομικής, οι συναλλαγές με κάρτα και οι ηλεκτρονικές πωλήσεις) εκ των οποίων 41.365,9€ έχουν κατατεθεί σε λογαριασμούς (όπως έχει αποδειχθεί στον έλεγχο) και τα υπόλοιπα παρέμειναν ως διαθέσιμα μετρητά στο χέρι. Επομένως, για το ελεγχόμενο έτος το ποσό των μετρητών που είχε στη διάθεσή του υπερέβαινε τα

650.000€ και ως εκ τούτου υπερκαλύπτει το ποσό των 462.615€ που κατέβαλα τοις μετρητοίς στους προμηθευτές του.

-Εσφαλμένη η μη αναγνώριση δαπανών λόγω δήθεν καταβολής αυτών με μετρητά εκτός τραπεζικού συστήματος και σε αντίθεση με τις ΠΝΠ 28.6.2015 και ΠΝΠ 18.7.2015

B) Επί του ελέγχου κλειστής αποθήκης

-Μη νόμιμος ο έλεγχος με την εφαρμογή της ελεγκτικής μεθόδου της κλειστής αποθήκης.

-Πλημμελής έλεγχος κλειστής αποθήκης.

-Όσον αφορά την καταστροφή μέρους των εμπορευμάτων, η απόρριψη της συναλλαγής από τον έλεγχο για το λόγο ότι δεν αναγράφεται ο λόγος καταστροφής ή ότι δεν προσκομίστηκαν παραστατικά δαπανών του μεταφορικού μέσου που μετέφερε τα εμπορεύματα προς ανακύκλωση στην Αθήνα, είναι παράνομη στο μέτρο που δεν ερείδεται σε καμία διάταξη νόμου και συνιστά πάντως και παράνομη αντιστροφή του βάρους απόδειξης που φέρει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο του ελέγχου.

-Εσφαλμένος ο υπολογισμός των αποθεμάτων από τον έλεγχο

-Όσον αφορά το τιμολόγιο της εταιρείας αυτό αφορά παροχή υπηρεσιών και όχι παράδοση αγαθών, και συγκεκριμένα αφορά αγορά αδειών της Microsoft για ανακατασκευασμένους υπολογιστές. Καμία διάταξη ούτε και εγκύκλιος αναφέρουν το χρόνο εξόφλησης τιμολογίου παροχής υπηρεσιών ούτε και το χρόνο σύναψης του οικείου συμφωνητικού. Αυτά καθορίζονται μεταξύ των μερών και αποτελούν ειδικότερη συμφωνία αυτών. Σε κάθε δε περίπτωση, τυχόν εκπρόθεσμη υποβολή του συμφωνητικού επισύρει πρόστιμο και δεν οδηγεί άνευ άλλου τινός στη μη αναγνώριση της συναλλαγής και αυτομάτως στη θεμελίωση φοροδιαφυγής.

-Όσον αφορά τους ισχυρισμούς περί πλημμελειών της απογραφής. Η καταχώριση στην απογραφή του ίδιου εμπορεύματος τόσο ως όσο και ως συνιστά αποκλειστικά και μόνο τυπική πλημμέλεια και επουδενί δεν καθιστά ανέφικτη την επαλήθευση των εγγραφών και τον πραγματικό προσδιορισμός των εμπορευμάτων. Όσον αφορά τον ισχυρισμό του ελέγχου ότι στις 11.12.2015 αγοράστηκαν 100 τεμάχια εκ των οποίων καταστράφηκαν τα 71, αυτό δικαιολογείται απόλυτα από το αντικείμενο της επιχείρησής του, και το οποίο συνίσταται κατά βάση στην πώληση μεταχειρισμένων συσκευών τεχνολογίας αφού έχει προηγηθεί η εκ μέρους του επισκευή τους. Σε κάθε περίπτωση ο έλεγχος, ο οποίος φέρει κατά νόμο το βάρος της απόδειξης των πραγματικών περιστατικών, που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη στον επιτηδευματία παράβαση, θεμελίωσε το πόρισμά του, ότι προέβην σε πωλήσεις αγαθών άνευ εκδόσεως φορολογικών στοιχείων, αποκλειστικά και μόνο στη δήθεν διαπίστωση αποκλίσεων κατά τον έλεγχο της κλειστής αποθήκης, χωρίς όμως να αναφέρει και να αιτιολογεί για ποιες συγκεκριμένες συναλλαγές (σε ποιες περιπτώσεις και σε ποια χρονική στιγμή) η επιχείρηση του δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία ως όφειλε.

Σημειώνεται ότι κατά τη διάρκεια εξέτασης της παρούσας ο προσφεύγων υπέβαλλε το με αρ. πρωτ. **ΔΕΔΕΙ2022 ΕΜΠ/21-01-2022 Συμπληρωματικό Υπόμνημα** με το οποίο προσκομίστηκε το σύνολο των αποκομμάτων των ταχυδρομικών επιταγών από τα ΕΛΤΑ για την παράδοση εμπορευμάτων με αντικαταβολή για το έτος 2015, τα οποία με την υπό εξέταση ενδικοφανή προσφυγή είχαν προσκομιστεί «ενδεικτικά». Περαιτέρω

με το ως άνω Υπόμνημα ο προσφεύγων αιτήθηκε παράταση της προθεσμίας εξέτασης της παρούσας προσφυγής κατά τριάντα (30) ημέρες λόγω προσκόμισης «νέων» στοιχείων κατά της τελευταίες τριάντα (30) ημέρες πριν την εκπνοή της σχετικής προθεσμίας εξέτασης. Κατόπιν του ως άνω Υπομνήματος και των προσκομισθέντων στοιχείων, εκδόθηκε η με αρ./2022 Απόφαση Παράτασης του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας με την οποία παρατάθηκε η προθεσμία έκδοσης απόφασης της υπό εξέταση προσφυγής κατά τριάντα (30) ημέρες κατ' εφαρμογή του αρθ. 63 παρ. 5 ΚΦΔ.

Ως προς τον προβαλλόμενο λόγο περί λανθασμένου υπολογισμού των διαθέσιμων μετρητών εκτός τραπεζικού συστήματος.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν. 4172/2013(Κ.Φ.Ε.) 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 συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.
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 με τις διατάξεις του άρθρου 23 περ. β' του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι:
«Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: α)... 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...»

Επειδή με την ΠΟΛ. 1216/2014 «Κοινοποίηση των διατάξεων της περίπτωσης β' του άρθρου 23 του ν.4172/2013» διευκρινίστηκαν μεταξύ άλλων και τα ακόλουθα:

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.

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 τραπεζής,
- Η χρήση ταχυδρομικής επιταγής – ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων.

Επειδή περαιτέρω με την ΠΟΛ 1079/2015 «Διευκρινίσεις επί της αριθμ. ΠΟΛ.1216/2014 εγκυκλίου, σχετικά με την έκπτωση ή μη δαπάνης που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500 ευρώ.» διευκρινίζονται μεταξύ άλλων τα κάτωθι:

4. Με το άρθρο 1 του ν.[3862/2010](#), με τις διατάξεις του οποίου ενσωματώθηκε στην ελληνική νομοθεσία η Οδηγία 2007/64/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 13ης Νοεμβρίου 2007 «για τις υπηρεσίες πληρωμών στην εσωτερική αγορά, την τροποποίηση των Οδηγιών 97/7/ΕΚ, 2002/60/ΕΚ και 2006/48/ΕΚ και την κατάργηση της Οδηγίας 97/5/ΕΚ (ΕΕ L 319)», ορίζεται ότι με τις διατάξεις της παρ.2 του ίδιου άρθρου και νόμου στην έννοια των παροχών υπηρεσιών πληρωμών περιλαμβάνονται εκτός των πιστωτικών ιδρυμάτων και ιδρύματα έκδοσης ηλεκτρονικού χρήματος κατά την έννοια της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 2 του ν.[3601/2007](#), περιλαμβανομένων των υποκαταστημάτων ιδρυμάτων ηλεκτρονικού χρήματος με καταστατική έδρα εκτός Ελλάδος, εφόσον η άδεια λειτουργίας του ιδρύματος ηλεκτρονικού χρήματος καλύπτει την παροχή υπηρεσιών πληρωμών, γραφεία ταχυδρομικών επιταγών τα οποία εξουσιοδοτούνται βάσει της εθνικής νομοθεσίας να παρέχουν υπηρεσίες πληρωμών, ιδρύματα πληρωμών κατά την έννοια του ν.[3862/2010](#), η Ευρωπαϊκή Κεντρική Τράπεζα και οι εθνικές κεντρικές τράπεζες όταν δεν ενεργούν υπό την ιδιότητα τους ως νομισματικές ή άλλες δημόσιες αρχές.

Από τα ανωτέρω προκύπτει, ότι ως τραπεζικό μέσο πληρωμής προκειμένου για την εφαρμογή των διατάξεων της περίπτωσης β' του άρθρου 23 του ν. [4172/2013](#) νοείται και η καταβολή σε λογαριασμό πληρωμών του προμηθευτή, που τηρείται σε ιδρύματα πληρωμών κατά την έννοια του ν.[3862/2010](#), σε ιδρύματα έκδοσης ηλεκτρονικού χρήματος (πάροχοι υπηρεσιών πληρωμών του ν.[3862/2010](#)) είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών πληρωμών (έμβασμα).

Επειδή με την ΠΟΛ. 1055/2016 «Διευκρινίσεις σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων της περ. β' του άρθρου 23 του ν. [4172/2013](#) σε περίπτωση εξόφλησης τιμολογίων προμηθευτών και πιστωτών από τρίτους», αναφέρονται τα εξής:

4. Από τη γραμματική διατύπωση των πιο πάνω διατάξεων προκύπτει, ότι ο νόμος απαιτεί η εξόφληση να γίνεται με τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου να αποδεικνύεται η ύπαρξη και η πραγματοποίηση της συναλλαγής, χωρίς να κάνει διάκριση ως προς το πρόσωπο του καταβάλλοντος, ούτε να θέτει ως προϋπόθεση όπως το πρόσωπο στο οποίο ανήκει ο λογαριασμός μέσω του οποίου εξοφλούνται οι σχετικές δαπάνες να είναι και αυτό που είχε τη σχετική απαίτηση από τον καταβάλλοντα (άμεσα αντισυμβαλλόμενος).

5. Κατόπιν των ανωτέρω, σε περίπτωση εξόφλησης σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή – πιστωτή από τρίτο πρόσωπο (ημεδαπό ή αλλοδαπό), το οποίο, κατ' εντολή της επιχείρησης, εξοφλεί τη σχετική υποχρέωση προς απόσβεση ισόποσης υποχρέωσης αυτού προς αυτή, η σχετική δαπάνη εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, αρκεί να αποδεικνύεται με βάση τα κατάλληλα στοιχεία (τραπεζικά παραστατικά ή άλλα έγγραφα) η εξόφληση του προμηθευτή καθώς και ο λόγος εξόφλησης των δαπανών από τον τρίτο.

Ομοίως, σε περίπτωση που, με βάση τα ανωτέρω, η εξόφληση γίνεται, κατ' εντολή της επιχείρησης, από τρίτο, πελάτη της, προς απόσβεση δικής του υποχρέωσης από αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών από την επιχείρηση, η σχετική δαπάνη αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του τρίτου με τις ίδιες ως άνω προϋποθέσεις και εφόσον πληρούνται και οι λοιπές προϋποθέσεις που τίθενται για την εκπαισιμότητα των δαπανών με τις διατάξεις του ν. [4172/2013](#), παρόλο που ο τραπεζικός λογαριασμός στον οποίο κατατέθηκαν τα μετρητά ή μεταφέρθηκαν τα σχετικά εμβάσματα δεν ανήκει σε πρόσωπο έναντι του οποίου υφίστατο και η σχετική υποχρέωση.

6. Τέλος, διευκρινίζεται ότι για την εξασφάλιση του δικαιώματος έκπτωσης μιας δαπάνης, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. β' του [άρθρου 23](#) του ν. [4172/2013](#), η καταβολή μπορεί να γίνεται και σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή σε αλλοδαπή τράπεζα, του νόμου μη διακρίνοντος.

Επειδή με την ΠΟΛ. 1143/2015 έγινε δεκτό ότι οι δαπάνες που αφορούν σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών και εξοφλούνται κατά το χρονικό διάστημα από 28 Ιουνίου και έως τη λήξη της προβλεπόμενης από την Π.Ν.Π. «[Τραπεζική αργία βραχείας διάρκειας](#)» (ΦΕΚ 65Α' /28.06.2015) τραπεζικής αργίας, χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα κατά παρέκκλιση των διατάξεων της περ. β' του [άρθρου 23](#) του ν. [4172/2013](#). Τα ανωτέρω εφαρμόζονται για την εξόφληση τιμολογίων και γενικά στοιχείων που έχουν εκδοθεί ως και την 28.06.2015. Περαιτέρω με την ΠΟΛ. 1153/2015 προβλέφθηκε ότι τα ίδια ισχύουν και κατά το χρονικό διάστημα ισχύος κάθε μεταγενέστερης παράταξης της διάρκειας της αργίας αυτής, ήτοι από την 28-6-2015 έως και την 19-7-2015 [σχετ. ΠΝΠ (ΦΕΚ 65Α' -28-6-2015), ΠΝΠ (ΦΕΚ 84Α' /18-7-2015)], και με την με αρ. Ε.2066/08.05.2020 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, αναφέρεται ότι τα ως άνω αναφερόμενα ισχύουν ομοίως και τα τιμολόγια ή άλλα στοιχεία δαπανών τα οποία εκδόθηκαν κατά τη διάρκεια ισχύος της τραπεζικής αργίας, ήτοι αυτά που εκδόθηκαν και μετά την 28.6.2015 και έως και την 19.7.2015.

Επειδή σύμφωνα με την από 19-07-2021 έκθεση ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της αρμόδιας φορολογικής αρχής, κατά τη διάρκεια του ελέγχου διαπιστώθηκαν, μεταξύ άλλων, συναλλαγές αξίας άνω των 500 ευρώ συνολικής καθαρής αξίας 542.517,00€ που αφορούν ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν κατά το φορολογικό έτος 2015 και ο οποίες κρίθηκαν ότι εμπίπτουν στις διατάξεις του αρθ.23 περ. β' του ν. 4174/2013, ήτοι μη εκπαιπτόμενες

επιχειρηματικές δαπάνες άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, λόγω εξόφλησή τους χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, και οι οποίες έχουν ως κάτωθι:

ΗΜΕΡΟΜΗΝΗ Α	ΑΡ. ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΛΕΙΑ	ΤΡΑΠΕΖΙΚΟ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ ΕΞΟΦΛΗΣΗΣ
16/04/2015			11.480,00	ΛΕΙΠΕΙ
24/04/2015			22.830,00	ΛΕΙΠΕΙ
23/06/2015			110.802,00	ΛΕΙΠΕΙ
26/06/2015			6.300,00	ΛΕΙΠΕΙ
29/06/2015			120.000,00	ΛΕΙΠΕΙ
30/06/2015			32.898,00	ΛΕΙΠΕΙ
02/07/2015			16.000,00	ΛΕΙΠΕΙ
02/07/2015			2.394,00	ΛΕΙΠΕΙ
27/08/2015			110.365,00	ΛΕΙΠΕΙ
13/10/2015			-110.802,00	ΛΕΙΠΕΙ
17/10/2015			-120.000,00	ΛΕΙΠΕΙ
23/12/2015			209.000,00	ΛΕΙΠΕΙ
26/12/2015			131.250,00	ΛΕΙΠΕΙ
Μη εκπιπόμενη επιχειρηματική δαπάνη-Λογιστικές διαφορές			542.517,00	

Επειδή ο προσφεύγων κατόπιν του υπ' αρ./2021 Σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου του άρθρου 28 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και του με αρ./......./2021 προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, υπέβαλλε το με αρ. πρωτ./2021 υπόμνημά του με συνημμένα δικαιολογητικά, και ειδικότερα, αναφορικά με τις μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες ύψους 542.517,00€ που καταλογίστηκαν από τον έλεγχο, παραθέτει πίνακα στον οποίο αναφέρεται ο χρόνος εξόφλησης των ελεγχόμενων τιμολογίων και προσκομίζει **αντίγραφα των τιμολογίων με τα σχετικά παραστατικά πληρωμών**. Περαιτέρω, επικαλείται ότι εξαιτίας των capital controls και των περιορισμών που είχαν τεθεί στις τράπεζες και τις εξαγωγές εμβασμάτων, η επιχείρηση αναγκάζονταν με προμηθευτές που είχε χρόνια συνεργασία και αποτελούσαν βασικούς προμηθευτές προϊόντων, να τους πληρώνει την όλη ή μέρος της αξίας των τιμολογίων σε μετρητά προκειμένου να μπορεί να προμηθεύεται προϊόντα και να συνεχίσει την ομαλή λειτουργία της. Ειδικότερα οι προμηθευτές βρισκότουσαν με τον προσφεύγοντα στην όπου εισέπρατταν το ποσό το οποίο αργότερα κατέθεταν οι ίδιοι σε τραπεζικούς τους λογαριασμούς σε υποκατάστημα στο της Βουλγαρίας, παρουσία του προσφεύγοντος ο οποίος έπαιρνε αντίγραφα των τραπεζικών παραστατικών των αποδείξεων πληρωμών και συνεπώς ελάμβανε χώρα η τραπεζική κατάθεση του ποσού. (Σχετ. Πίνακας σελ 116 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος).

Επειδή ο έλεγχος σε συνέχεια των ανωτέρω υπομνημάτων και των προσκομισθέντων στοιχείων, **απεδέχθη μερικώς** τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος, ήτοι απεδέχθη την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών οι οποίες αφορούν τιμολόγια (ή μέρος αυτών) που πληρώθηκαν **μέσω τραπεζικού εμβάσματος** ενώ αφαίρεσε τις δαπάνες για τις οποίες προσκομίστηκαν πιστωτικά τιμολόγια και συνεπώς

επαναπροσδιόρισε το ποσό των μη εκπιπτόμενων επιχειρηματικών δαπανών στο ύψος των **462.615,00€**, ως εξής:

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΠΛΗΡΩΜΗ ΜΕΤΡΗΤΟΙΣ	ΤΡΑΠΕΖΙΚΟ ΠΑΡΑΣΤΙΚΟ ΕΞΟΦΛΗΣΗΣ
26/6/2015			6.300,00	6.300,00	Ο προμηθευτής συναντήθηκε στην με τον κ. και έγινε η κατάθεση όπως περιγράφεται παραπάνω. Παραθέτουμε σχετικό αντίγραφο του καταθετηρίου.
30/6/2015			32.898,00	32.898,00	Ο προμηθευτής συναντήθηκε στην με τον κ. και έγινε η κατάθεση όπως περιγράφεται παραπάνω. Παραθέτουμε σχετικό αντίγραφο του καταθετηρίου.
2/7/2015			16.000,00	12.000,00	Πληρώθηκε στην-..... € 12.000,00 25/08/2015, (επισυνάπτεται αντίγραφο του καταθετηρίου) και με έμβασμα από τον λογαριασμό * € 6.394,00 15/10/2015, μαζί με το τιμολόγιο Νο. 02/07/2015
27/8/2015			110.365,00	71.167,00	Πληρώθηκε στην- € 71.167,00 και με έμβασμα από τον λογαριασμό * € 39.198,00 03/09/2015. Παραθέτουμε σχετικά αντίγραφα των καταθετηρίων.
23/12/2015			209.000,00	209.000,00	Πληρώθηκε στην-..... Παραθέτουμε σχετικά αντίγραφα των καταθετηρίων.
26/12/2015			131.250,00	131.250,00	Πληρώθηκε στην-..... Παραθέτουμε σχετικά αντίγραφα των καταθετηρίων.
Μη εκπιπόμενη επιχειρηματική δαπάνη - Λογιστικές διαφορές				462.615,00	

Περαιτέρω, ο έλεγχος προέβη στον έλεγχο υπολοίπου μετρητών που είχε στην κατοχή του ο προσφεύγων κατά το ελεγχόμενο έτος 2015 το οποίο και προσδιόρισε στο ύψος των **56.501,10€**, και **απεδέχθη**, λαμβάνοντας υπόψη τις συνθήκες που επικρατούσαν στην χώρα (capital controls-Π.Ν.Π 28/06/2015 & την ΠΟΛ 1143/2015 που ισχύει από την 28.6.2015 και έως και την 19.7.2015) καθώς και το ύψος των διαθεσίμων μετρητών που είχε στην κατοχή του, την **έκπτωση των δαπανών** που αφορούν τα τιμολόγια inv...../2015, inv...../2015 και inv...../2015 για τα οποία ο προσφεύγων επικαλείται ότι πληρώθηκαν με κατάθεση μετρητών σε τραπεζικούς λογαριασμούς των προμηθευτών, ενώ **δεν απεδέχθη** τον ίδιο επικαλούμενο ισχυρισμό για τα υπόλοιπα τιμολόγια με αρ. inv...../2015, inv/2015 & inv/2015 κατά το μέρος που αυτά πληρώθηκαν με μετρητά και όχι με τραπεζικό έμβασμα, και προσδιόρισε τελικώς το ύψος των μη εκπιπόμενων επιχειρηματικών δαπανών στο ύψος

των **411.417,00€**. Ο πίνακας ελέγχου υπολοίπου μετρητών τον οποίο συνέταξε ο έλεγχος και προσδιόρισε το ύψος των διαθεσίμων μετρητών του προσφεύγοντος, έχει ως εξής:

ΕΤΟΣ	ΕΤΗΣΙΟΣ ΤΖΙΡΟΣ (Α)	ΤΡΑΠΕΖΙΚΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ (ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟΥ) (Β)	ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΣΕ ΜΕΤΡΗΤΑ (Γ) = (Α) - (Β)	ΑΝΑΛΗΨΕΙΣ (ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥΣ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟΥ) (Δ)	ΜΕΤΡΗΤΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ (Γ) + (Δ)	ΠΛΗΡΩΜΕΣ ΜΕ ΜΕΤΡΗΤΑ ΒΑΣΕΙ ΙΣΧΥΡΙΣΜΟΥ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΠΟΥ ΔΕΝ ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΕΙΤΑΙ ΜΕ ΜΕΤΡΗΤΑ
2015	1.348.966,0 0	1.311.144,90	37.821,10	18.680,00	56.501,10	462.615,00	406.113,90

Επειδή σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ο έλεγχος δεν απεδέχθη την έκπτωση των δαπανών που αφορούν τα τιμολόγια με αρ./2015,/2015 και/2015 για τα οποία επικαλέστηκε ότι πληρώθηκαν ομοίως με κατάθεση μετρητών στους τραπεζικούς λογαριασμούς των προμηθευτών σε τράπεζες του εξωτερικού καθότι έκρινε ότι: α) δεν είχε στη διάθεσή του μετρητά σύμφωνα με τον προαναφερθέν Πίνακα Ελέγχου Υπολοίπου Μετρητών και ότι β) είχε υποχρέωση να τα εξοφλήσει μέσω τραπεζικού συστήματος λαμβάνοντας υπόψη τις ΠΝΠ 28.6.2015 και ΠΝΠ 18.7.2015 και όφειλε να ακολουθήσει τη προβλεπόμενη διαδικασία εξόφλησης τιμολογίων προμηθευτών εξωτερικού σύμφωνα με την παρ.4 και 5 του πρώτου άρθρου της ΠΝΠ 18.7.2015.

Επειδή περαιτέρω, από τον διενεργηθέντα έλεγχο δεν αμφισβητείται ότι για τις κρινόμενες επιχειρηματικές δαπάνες δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις έκπτωσης δαπανών όπως αυτές ορίζονται στις διατάξεις του άρθ.22 ν. 4172/2013 ήτοι ότι αφορούν παραγωγικές δαπάνες, αφορούν σε πραγματικές συναλλαγές και οι οποίες έχουν εγγραφεί στα τηρούμενα βιβλία της ελεγχόμενης περιόδου.

Επειδή ο προσφεύγων με την κατάθεση της παρούσας επικαλείται λανθασμένο υπολογισμό από τον έλεγχο των διαθεσίμων μετρητών του εκτός τραπεζικού συστήματος καθότι δεν ελήφθησαν υπόψη τα ποσά που εισπράχθηκαν τοις μετρητοίς, με τη μέθοδο της αντικαταβολής (ΕΛΤΑ και πελάτες καταστήματος), μέρος των οποίων διατήρησε εκτός τραπεζής. Προς απόδειξη του ως άνω επικαλούμενου ισχυρισμού του, προσκομίζει το αρχείο που είχε προσκομίσει και στον έλεγχο (σχετ. 11), σύμφωνα με το οποίο, στην καρτέλα «Αντιστοίχιση ΕΛΤΑ 2015» αναγράφονται όλα τα χρήματα που εισέπραξε το 2015 από αντικαταβολές μέσω ΕΛΤΑ, ποσού **702.847,69€**. Επίσης τα 298.156,88€ που κατατέθηκαν στην τράπεζα για την αιτιολόγηση πιστώσεων έχουν επισημανθεί στο εν λόγω αρχείο και αναφέρουν δίπλα και τον αύξοντα αριθμό της κατάθεσης (ο οποίος συσχετίζεται με τις καρτέλες «2015.Excel.ΚΕΦΟΜΕΠ» και «Αντιστοίχιση Κατ Μετρητών 2015» του ίδιου αρχείου). Στη δε καρτέλα «Μετρητά σε Προμηθευτές» αναφέρονται λεπτομερώς όλα τα ποσά που έδωσε στους προμηθευτές εξωτερικού σε μετρητά και από ποια παραστατικά συγκεντρώθηκαν αυτά τα ποσά. Επίσης προσδιορίζεται αν τα παραστατικά αυτά εξοφλήθηκαν από τους πελάτες με μετρητά στο κατάστημα ή με αντικαταβολή από τα ΕΛΤΑ. Περαιτέρω, προσκομίζει με την παρούσα, ενδεικτικά αποκόμματα των ταχυδρομικών επιταγών (σχετ.10) που είχε λάβει από τα ΕΛΤΑ για την παράδοση εμπορευμάτων με αντικαταβολή ενώ κατά τη διάρκεια εξέτασης της

παρούσας, με το με αρ. πρωτ. ΔΕΔΕΙ2022 ΕΜΠ/21-01-2022 Συμπληρωματικό Υπόμνημά του προσκομίστηκε το σύνολο των αποκομμάτων των ταχυδρομικών επιταγών από τα ΕΛΤΑ για την παράδοση εμπορευμάτων με αντικαταβολή για το έτος 2015.

Επειδή, ωστόσο από την Έκθεση απόψεων της αρμόδια Δ.Ο.Υ. επί της παρούσας προσφυγής αναφορικά με τον επικαλούμενο ισχυρισμό περί διαθεσίμων μετρητών στην κατοχή του προσφεύγοντος, αναφέρεται ότι στο αρχείο «**Αντιστοίχιση ΕΛΤΑ 2015» περιλαμβάνεται ένα μέρος** από τα παραστατικά που ο προσφεύγων είχε επικαλεστεί προς αιτιολόγηση μέρους των τραπεζικών πιστώσεων και συνεπώς δεν μπορούν να θεωρηθούν μετρητά στην κατοχή του εφόσον δικαιολόγησαν μέρος τραπεζικών καταθέσεων, χωρίς ωστόσο να προσδιορίζεται το υπόλοιπο ποσό μετρητών το οποίο σύμφωνα με τα όσα επικαλείται και προσκομίζει ο προσφεύγων, διατήρησε εκτός τραπεζικής και αφορά έσοδα από πωλήσεις κατά την άσκηση της επιχειρηματικής του δραστηριότητας .

Επειδή ενόψει των ανωτέρω, καθίσταται σαφές ότι το επικαλούμενο με την παρούσα ποσό διαθεσίμων μετρητών από αντικαταβολές μέσω ΕΛΤΑ είχε τεθεί στη διάθεση του ελέγχου, χωρίς ωστόσο να προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου ότι ελήφθη υπόψη κατά τον προσδιορισμό από τον έλεγχο του υπολοίπου μετρητών καθόσον ο έλεγχος εξέλαβε αφενός ότι το σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων του ελεγχόμενου έτους διατηρήθηκε εντός τραπεζικού συστήματος και αφετέρου ότι το ύψος των τραπεζικών πιστώσεων αφορά έσοδα μόνο του ελεγχόμενου έτους ενώ θεώρησε ότι οι εισπράξεις σε μετρητά που έλαβε με τη μέθοδο της αντικαταβολής από τα ΕΛΤΑ κατατέθηκαν στο σύνολό τους στους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος.

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013), ορίζουν, ότι:
Άρθρο 28. Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. 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. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο”.

Επειδή, περαιτέρω, στις διατάξεις του άρθρου 64 του Κ.Φ.Δ. με τίτλο «Επαρκής αιτιολογία» ορίζονται τα εξής: «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, οι διατάξεις του άρθρου 36 του Ν. 4174/2013, ορίζουν, ότι:

“1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά”.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 6 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013, όπως προστέθηκε με το άρθρο 49 παρ. 5 του ν. 4223/2013 (ΦΕΚ Α 287/31.12.2013) και του άρθρου 4 παρ. 3 της ΠΟΛ 1064/2017 σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Επειδή ενόψει των ανωτέρω, ο επικαλούμενος λόγος περί λανθασμένου υπολογισμού του υπολοίπου διαθεσίμων μετρητών ευσταθεί και τυγχάνει βάσιμος και αποδεκτός και η με αρ./2021 Οριστική Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 κατά το μέρος που με αυτή προσδιορίστηκαν λογιστικές διαφορές ύψους **340.250,00€** ως μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες, καθίσταται νομικά πλημμελής και ακυρωτέα για λόγους τυπικής πλημμέλειας, καθόσον δεν στοιχειοθετήθηκε επαρκώς και πλήρως αιτιολογημένα το υπόλοιπο μετρητών που είχε στη διάθεσή του ο προσφεύγων κατά το ελεγχόμενο έτος και το οποίο δύναται να δικαιολογήσει την εξόφληση των κρινόμενων επιχειρηματικών δαπανών και ο έλεγχος όφειλε να προσδιορίσει αυτό με επάρκεια και σαφήνεια λαμβάνοντας όλα τα στοιχεία που τέθηκαν στη διάθεσή του κατά τη διάρκεια του ελέγχου. Συνεπώς στην υπό κρίση περίπτωση τυγχάνουν εφαρμογής οι προαναφερόμενες διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 6 του άρθρου 63 του ν.4174/2013, και του άρθρου 4 παρ. 3 της ΠΟΛ 1064/2017 καθόσον ο επικαλούμενος ισχυρισμός περί ύπαρξης διαθεσίμων μετρητών κατά το ελεγχόμενο έτος άπτεται εξέτασης πραγματικών περιστατικών τα οποία δεν εμπίπτουν στην αρμοδιότητα εξέτασης της Υπηρεσίας μας αλλά κρίνονται από τα αρμόδια φορολογικά όργανα που διενήργησαν τον έλεγχο.

Επειδή ως προς τις υπόλοιπες διαπιστωθείσες διαφορές, ήτοι λογιστικές διαφορές ύψους **6.359,70€** οι οποίες χαρακτηρίστηκαν ως προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες καθώς και η **αποκρυβείσα φορολογητέα** ύλη η οποία οφείλεται σε μη έκδοση τουλάχιστον ενός φορολογικού στοιχείου συνολικής καθαρής αξίας ύψους **260.629,00€** πλέον ΦΠΑ, από διαφορές που διαπιστώθηκαν μετά από έλεγχο κλειστής αποθήκης, οι διαπιστώσεις του ελέγχου ως προς αυτές, όπως αυτές καταγράφονται στις με ημερομηνία θεώρησης 19-7-2021 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ΦΠΑ Ν. 2859/00 και έκθεση ελέγχου προστίμου ΚΦΔ ΑΡΘ.58^Α§1 Ν. 4174/2013, επί των οποίων εδράζονται οι με αρ./2021 και/2021 προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την μερική αποδοχή της με αριθμό πρωτοκόλλου/28-9-2021 ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ, με την επικύρωση της υπ' αριθμ/2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2015 και της υπ' αριθμ. /2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου αρθ.58Α Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και την ακύρωση της υπ' αριθμ. /2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 για λόγους τυπικής πλημμέλειας, προκειμένου ο Προϊστάμενος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., να ενεργήσει αναλόγως σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

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

Φορολογικός έτος 2015

-Υπ' αριθμ/2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ

Σύνολο για καταβολή: **135.198,26€**

-Υπ' αριθμ. /2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου αρθ.58Α Ν. 4174/2013

Σύνολο προστίμου: **29.972,33€**

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.