



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604552

Καλλιθέα, 03/10/2023

Αριθμός απόφασης: 1490

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ.
- 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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».
- δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα: «*Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ*» (ΦΕΚ 6009/τ.Β' /25.11.2022).

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του κατοίκου, κατά: α) της υπ' αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικού έτους 2017, και β) της υπ' αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, των οποίων ζητείται η επανεξέταση, καθώς και τις από οικείες εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.
6. Τις απόψεις του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

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

α) Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικού έτους 2017, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 80.041,89 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 40.020,95 ευρώ πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 20.886,94 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **140.949,78 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν.4172/2013 και του άρθρου 58 του ν. 4987/2022.

β) Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 1.412,64 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. ποσού 706,32 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **2.118,96 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 2859/2000 και του άρθρου 58Α του ν. 4987/2022.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου των από οικείων εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, οι οποίες συντάχθηκαν βάσει της υπ' αριθμ. εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του ως άνω ελεγκτικού κέντρου. Η εν λόγω εντολή αποτέλεσε συνέχεια του ελέγχου που ξεκίνησε από τη Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών με τη με αριθμ. εντολή του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών κατόπιν της μεταφοράς του τμήματος ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών στο 2ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, σύμφωνα με τη με αριθμ. Δ.ΟΡΓ. Α' 1065199 ΕΞ 2022 (ΦΕΚ Β' 3886/22-07-2022) Απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

Σύμφωνα με τα όσα αναλυτικά αναφέρονται στις ως άνω εκθέσεις ελέγχου, ο έλεγχος κατόπιν των ελεγκτικών επαληθεύσεων, προέβη σε προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης στη φορολογία εισοδήματος και Φ.Π.Α. του προσφεύγοντος για το φορολογικό έτος 2017, με βάση όσα λογιστικά αρχεία παρασχέθηκαν από τον προσφεύγοντα, αλλά και με βάση το διενεργηθέντα έλεγχο προσαύξησης περιουσίας. Ειδικότερα, ο έλεγχος διαπίστωσε τα εξής:

1. Υφίστανται πιστώσεις σε αλλοδαπούς τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος στη Γερμανία και την Ελβετία **συνολικού ποσού 112.874,35 ευρώ**, για τις οποίες δεν αποδείχθηκε η πηγή ή αιτία προέλευσής τους ή ότι τα εν λόγω ποσά έχουν φορολογηθεί ή ότι απαλλάσσονται του φόρου με ειδική

διάταξη και κρίθηκε ότι τα εν λόγω ποσά αποτελούν προσαύξηση περιουσίας και φορολογούνται ως κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 4 του ΚΦΕ. Ειδικότερα, το ως άνω ποσό της διαφοράς 112.874,35 ευρώ προέκυψε ως εξής: α) ποσό 108.029,97 ευρώ αφορά ανατιπολόγητες πιστώσεις στο γερμανικό λογαριασμό της τράπεζας με αριθμό και β) ποσό 4.844,38 ευρώ αφορά ανατιπολόγητες πιστώσεις σε λογαριασμούς της ελβετικής τράπεζας UBS.

2. Περαιτέρω, ο έλεγχος, από τον έλεγχο των εξόδων του προσφεύγοντος δεν αναγνώρισε για έκπτωση δαπάνες **συνολικού ποσού 84.697,97 ευρώ**, οι οποίες προστέθηκαν ως λογιστικές διαφορές στα ακαθάριστα έσοδα. Ειδικότερα: α) ποσό 68.791,09 ευρώ αφορά λογιστικές διαφορές από τιμολόγια δαπανών, τα οποία δεν αναγνωρίστηκαν, καθώς είτε δεν αποδείχθηκε η παραγωγικότητα των δαπανών με βάση τη δραστηριότητα της επιχείρησης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 περ. α' του ν.4172/2013, είτε δεν εξοφλήθηκαν με τραπεζικό μέσο, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης β' του άρθρου 23 του ν.4172/2013, και β) ποσό 15.906,88 ευρώ αφορά λογιστικές διαφορές από αμοιβές προσωπικού, καθώς δεν προσκομίστηκε εκτύπωση μισθοδοτικής κατάστασης της επιχείρησης του προσφεύγοντος από την οποία να εμφανίζεται με ανάλυση ανά μήνα και ανά υπάλληλο, καθώς και ετήσια, ποιος είναι ο μικτός μισθός, ποια τα ασφαλιστικά κόστη εργοδότη και εργαζόμενου και ποιο τελικά είναι το πληρωτέο ποσό, ενώ επίσης δεν προσκομίστηκαν οι αντίστοιχες ΑΠΔ, καθώς και οι αποδείξεις εξόφλησης των ασφαλιστικών εισφορών.

3. Όσον αφορά τη φορολογία του Φ.Π.Α. διαπιστώθηκε ότι: α) εκ παραδρομής η επιχείρηση του προσφεύγοντος το β' τρίμηνο του 2017 εξέπεσε ποσό προς έκπτωση 94,90 ευρώ προηγούμενης φορολογικής περιόδου, ενώ το α' τρίμηνο του έτους 2017 ήταν χρεωστική η τροποποιητική και τελική δήλωση Φ.Π.Α., β) εκ παραδρομής το γ' τρίμηνο του 2017 εξέπεσε ποσό προς έκπτωση 136,62 προηγούμενης φορολογικής περιόδου, ενώ το β' τρίμηνο του έτους 2017 ήταν χρεωστική η τροποποιητική και τελική δήλωση Φ.Π.Α., γ) μη νόμιμα εξέπεσε Φ.Π.Α. εισροών ποσού 948,22 ευρώ που αντιστοιχεί στις ως άνω αναφερθείσες μη παραγωγικές δαπάνες, καθώς με βάση το άρθρο 30 παρ. 1 του ν. 2859/2000 δεν μπορεί να εκπέσει ο φόρος εισροών των μη παραγωγικών δαπανών, καθόσον αυτές δεν οδήγησαν στο σχηματισμό φορολογητέων εκροών της επιχείρησης, και δ) αναφορικά με τις ενδοκοινοτικές τις παραδόσεις υπηρεσιών, η επιχείρηση δεν προσκόμισε σχετικές συμβάσεις, δεν αναγράφεται στα παραστατικά τις περισσότερες φορές ο ΑΦΜ-ΦΠΑ του πελάτη και δεν προσκομίστηκαν οι λογαριασμοί στους οποίους ο προσφεύγων εξοφλήθηκε. Συνεπώς δεν αποδεικνύεται τι είδους υπηρεσίες έχει παράσχει η επιχείρηση του προσφεύγοντος και δεν μπορεί να τύχουν εφαρμογής οι διατάξεις απαλλαγής του ΦΠΑ εκροών, καθόσον δεν αποδεικνύεται με βάση και το άρθρο 14 του ν.2859/2000 ποιος είναι ο τόπος παροχής των σχετικών υπηρεσιών. Συνεπώς φορολογούνται με Φ.Π.Α. εκροών 24% υπηρεσίες ύψους 575,00 ευρώ.

Με βάση τις ανωτέρω ελεγκτικές διαπιστώσεις συντάχθηκε το με αριθμ. σημείωμα διαπιστώσεων φορολογικού ελέγχου, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 28 παρ. 1 και 62 του ν. 4987/2022, καθώς και οι με αριθμ. πράξεις προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ προστίμου εισοδήματος και προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου αντίστοιχα για τη φορολογική περίοδο 01/01/2017-

31/12/2017, τα οποία κοινοποιήθηκαν νομίμως ηλεκτρονικά στον προσφεύγοντα την, προκειμένου να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του ως προς τα αποτελέσματα του ελέγχου. Ο προσφεύγων ουδέποτε ανταποκρίθηκε και ως εκ τούτου με βάση τις παραπάνω διαπιστώσεις του ελέγχου, ο Προϊστάμενος του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής προέβη στην έκδοση των υπ' αριθμ. προσαλλόμενων οριστικών πράξεων.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω προσαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενος ότι ουδεμία κατάθεση - πίστωση συνιστά εισόδημα της ελεγχόμενης χρήσης, σε καμία περίπτωση εισόδημα άγνωστης πηγής και αιτίας και επομένως αβασίμως χαρακτηρίζεται ως τέτοιο και λογίζεται ως προσαύξηση περιουσίας, αυτές δε έχουν φορολογηθεί ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Ως προς τα καταλογιζόμενα ποσά από προσαύξηση περιουσίας

Επειδή στην παρ. 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 ορίζεται:

«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 στην παρ. 4 του άρθρου 29 του ν. 4172/2013 ορίζεται:

«4. Το εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 4 του άρθρου 21 φορολογείται με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%).»

Επειδή στο άρθρο 39 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται:

«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 στο με αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων μεταξύ άλλων αναφέρεται:

«.....

Β' Προσαύξηση περιουσίας

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 21 του ΚΦΕ, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

2. Επιπλέον, με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ΚΦΔ ορίζεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

3. Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο

φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα.

Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, όπως οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, **τραπεζικές καταθέσεις** και πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια, ομόλογα, αμοιβαία κεφάλαια κλπ.), η οποία δεν δικαιολογείται από τα εισοδήματα που δηλώνει ο φορολογούμενος. Η μεταβολή της σύνθεσης ή της διατήρησης της περιουσίας δεν σημαίνει απαραίτητα και την προσαύξησης της.

.....

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.

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.

9. Όταν δεν μπορεί να δικαιολογηθεί η προσαύξηση της περιουσίας, τότε αυτή φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε. Ο φορολογούμενος δύναται σε κάθε περίπτωση να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο.

10. Για χρήσεις πριν από την 01/01/2014, σχετικές είναι οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994.»

Επειδή στην απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ΠΟΛ. 1175/2017 μεταξύ άλλων ορίζεται:

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

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

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

.....

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

5.1. Ως προς τον χρόνο μεταξύ ανάληψης και επανακατάθεσης ισχύουν τα αναγραφόμενα στο έγγραφό μας.

.....

5.4. Ο χαρακτηρισμός μιας πίστωσης σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει ο ελεγχόμενος ως προερχόμενης ή σχετιζόμενης με ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα εξετάζεται ως πραγματικό γεγονός. Εφόσον αποδειχθεί ότι προέρχεται από ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα, δηλαδή προσδιορίζεται το είδος της παρασχεθείσας υπηρεσίας και ο λήπτης αυτής ή το πωληθέν αγαθό και ο αγοραστής αυτού, τότε φορολογείται, κατά περίπτωση, με τις οικείες διατάξεις του Ν. 2238/1994 (άρθρα 28 , 40 , 48 κ.λπ.) ή την παρ.1 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013 και υπόκειται σε τυχόν λοιπές φορολογίες (π.χ. ΦΠΑ), εάν δεν έχει ήδη φορολογηθεί.

Στην περίπτωση που ο ελεγχόμενος συμμετέχει σε οποιοδήποτε νομικό πρόσωπο (ΟΕ, ΕΕ, ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ), κοινωνία ή κοινοπραξία, και το ποσό που πιστώνεται σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει το φυσικό πρόσωπο είναι ποσό που αποδεικνύεται ότι αφορά συναλλαγές ή εισόδημα ή περιουσία του νομικού προσώπου ή κοινωνίας ή κοινοπραξίας, δεν συνιστά προσαύξηση περιουσίας, καθώς είναι γνωστής προέλευσης. Στην περίπτωση αυτή το ποσό δύναται να συνιστά δάνειο (αν τούτο προκύπτει από τις σχετικές εγγραφές στα βιβλία ή από άλλα στοιχεία), ή ταμειακή διευκόλυνση, ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά της κάθε περίπτωσης, κατά την κρίση του ελέγχου.

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

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

.....»

Επειδή στο άρθρο 65 του ν. 4987/2022 σχετικά με το βάρος της απόδειξης ορίζεται:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, εν προκειμένω, διενεργήθηκε, μεταξύ άλλων, έλεγχος προσαύξησης της περιουσίας του προσφεύγοντος. Ειδικότερα, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, στα πλαίσια της υπ' αριθμ. αρχικής εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου, αναζήτησε το έτος 2020, μέσω του Υποσυστήματος Σύστημα Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών, τα πάσης φύσεως χρηματοοικονομικά προϊόντα του προσφεύγοντος, καθώς και τις κινήσεις αυτών για το ελεγχόμενο οικονομικό έτος (άρση τραπεζικού και χρηματιστηριακού απορρήτου). Από τις απαντήσεις που λήφθηκαν από τους διάφορους χρηματοπιστωτικούς οργανισμούς βρέθηκε πλήθος προϊόντων αλλά δε σημειώθηκε καμία κίνηση. Δεδομένου ότι: α) φέρεται να πληρώνονται δαπάνες διατραπεζικά ενώ ο προσφεύγων δεν εμφάνιζε κινήσεις στους λογαριασμούς του από την έρευνα στο σύστημα Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών, β) εμφανίζονταν συναλλαγές δαπανών με εξωχώριες εταιρείες χωρίς να προκύπτουν αντίστοιχα έσοδα, ενώ παράλληλα δεν τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου συμβάσεις, γ) εμφανίζονται πληρωμές από λογαριασμούς τρίτων ή και ακόμα από, εστάλη στον προσφεύγοντα το με αριθμ. πρωτ. Αίτημα του άρθρου 14 ΚΦΔ. Επειδή ο προσφεύγων, παρά τα αιτήματα του ελέγχου, δεν ανταποκρίθηκε και δεν προσκόμισε κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών αλλοδαπής που φέρεται να κατέχει, ο έλεγχος κοινοποίησε το με αριθμ. πρωτ. ΕΜΠΑίτημα Παροχής Πληροφοριών προς το τμήμα Ε' της Διεύθυνσης Υπηρεσιών Δεδομένων της

Γενικής Διεύθυνσης Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης και το με αριθμ. πρωτ. Αίτημα Ανταλλαγής Πληροφοριών από Αλλοδαπές Αρχές προς τη Διεύθυνση Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων. Σε απάντηση των ανωτέρω λήφθηκαν τα κάτωθι:

- Το με αριθμ. πρωτ. ΔΥΠΗΔΕΔ (αρ. πρωτ. εισερχ. εισέρχ Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών), σύμφωνα με το οποίο εντοπίστηκαν αλλοδαποί τραπεζικοί λογαριασμοί του προσφεύγοντος στα πλαίσια συνεργασίας των χωρών κατά της Φοροδιαφυγής.
- Το με αριθμ. πρωτ. ΔΟΣ Γ που περιλαμβάνει τραπεζικές καταστάσεις της Τράπεζας με αναλυτικές κινήσεις για την περίοδο από 01/01/2017-31/12/2017.
- Το με αριθμ. πρωτ. ΔΟΣ Γ που περιλαμβάνει πληροφορίες και αναλυτικές κινήσεις για το λογαριασμό της Τράπεζας
- Το με αριθμ. πρωτ. ΔΟΣ Γ

Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, αφού επεξεργάστηκε τα ανωτέρω στοιχεία και πληροφορίες που έλαβε από τις ανωτέρω Διευθύνσεις της Διοίκησης, εξέδωσε και κοινοποίησε στον προσφεύγοντα το με αριθμ. πρωτ. 4^ο αίτημα του άρθρου 14 του ΚΦΔ, προκειμένου ο προσφεύγων να διευκρινίσει την πηγή και αιτία των πρωτογενών πιστώσεων και χρεώσεων των αλλοδαπών λογαριασμών στους οποίους βρέθηκε μοναδικός δικαιούχος. Κατόπιν των παραπάνω πληροφοριών που λήφθηκαν από τη Διεύθυνση Οικονομικών Σχέσεων της ΑΑΔΕ και δεδομένου ότι ο προσφεύγων ουδέποτε ανταποκρίθηκε στο ως άνω αίτημα, ο έλεγχος του 2^{ου} ΕΛ.Κ.Ε. Αττικής κατέληξε στις κάτωθι πρωτογενείς πιστώσεις, για τις οποίες δεν εξηγήθηκε η πηγή ή αιτία πίστωσής τους και ως εκ τούτου αποτελούν προσαύξηση περιουσίας και φορολογούνται ως κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 4 του ΚΦΕ:

Α/Α	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	VALEUR	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ
4					1.400,00
14					5.000,00
17					5.000,00
24					30.000,00
27					20.000,00
37					35.000,00
43					8.145,00

54	.....	.....	.....	.....	3.000,00
56	.....	.....	.....	.....	216,00
57	.....	.....	.....	.....	268,97
ΣΥΝΟΛΟ Α (ΠΡΩΤ/ΝΩΝ ΠΙΣΤΩΣΕΩΝ ΓΕΡΜΑΝΙΑΣ) ΟΙ ΟΠΟΙΕΣ ΘΕΩΡΟΥΝΤΑΙ ΩΣ ΑΓΝΩΣΤΟΥΉ ΠΑΡΑΝΟΜΗΣΉ ΑΓΝΩΣΤΗΣ ΠΗΓΗΣΉ ΑΙΤΙΑΣ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΝΤΑΙ ΩΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ.					108.029,97

.....	.....		ΕΠΙΜ/ΣΜΟΣ ΒΑΣΗ ΑΡ. ΔΙΚΑΙΟΥΧΩΝ	ΤΕΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΠΡΩΤΟΓΕΝΩΝ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ ΕΛΒΕΤΙΑΣ
ΗΜ/ΝΙΑ	ΠΟΣΟ ΠΙΣΤΩΣΗΣ	Απολογία		
.....	.....	.....		480,00
.....				
ΗΜ/ΝΙΑ	ΠΟΣΟ ΠΙΣΤΩΣΗΣ	Απολογία		
.....	.....	.....		906,87
.....				
ΗΜ/ΝΙΑ	ΠΟΣΟ ΠΙΣΤΩΣΗΣ	Απολογία		
.....	.....	.....	ΔΙΑ /2	2.814,26
.....				
ΗΜ/ΝΙΑ	ΠΟΣΟ ΠΙΣΤΩΣΗΣ	Απολογία		
.....	.....	.....	ΔΙΑ /4	643,25
ΣΥΝΟΛΟ Β (ΠΡΩΤΟΓΕΝΩΝ ΠΙΣΤΩΣΕΩΝ ΕΛΒΕΤΙΑΣ ΟΙ ΟΠΟΙΕΣ ΘΕΩΡΟΥΝΤΑΙ ΩΣ ΑΓΝΩΣΤΟΥΉ ΠΑΡΑΝΟΜΗΣΉ ΑΓΝΩΣΤΗΣ ΠΗΓΗΣΉ ΑΙΤΙΑΣ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΝΤΑΙ ΩΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ				4.844,38

Επειδή σχετικά με τις πιστώσεις που καταλογίστηκαν με βάση τον πίνακα Α από τις κινήσεις της τράπεζας, ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, προβάλλει τα εξής:

Α/Α 4 κίνηση: Αφορά προκαταβολή από πελάτη κατά την έναρξη συνεργασίας για την παροχή νομικών υπηρεσιών. Οι υπηρεσίες έχουν παρασχεθεί κατά τα έτη 2017, 2018, 2019, 2020, 2021 και 2022 και εξακολουθούν να παρέχονται, χωρίς ωστόσο να έχουν τιμολογηθεί ή να έχουν καταβληθεί άλλα ποσά εκ μέρους του πελάτη.

A/A 14 κίνηση: Αφορά καταβολή σε λογαριασμό του (δανειολήπτη) από την δανείστρια εταιρεία σε εκτέλεση της από 01/01/2017 δανειακής σύμβασης.

A/A 17 κίνηση: Αφορά επαναπίστωση στο λογαριασμό του ακυρωθέντος εμβάσματος που εκτελέστηκε στις 07/02/2017 από τον ίδιο λογαριασμό και πιστώθηκε εκ νέου στον λογαριασμό του στις 08/02/2017, ύστερα από την ακύρωση του σχετικού εμβάσματος.

A/A 17 κίνηση: Αφορά καταβολή σε λογαριασμό του (δανειολήπτη) από την δανείστρια σε εκτέλεση της από 15/02/2017 δανειακής σύμβασης.

A/A 24 κίνηση: Αφορά καταβολή σε λογαριασμό του (δανειολήπτη) από την δανείστριασε εκτέλεση της από 15/02/2017 δανειακής σύμβασης.

A/A 27 κίνηση: Αφορά καταβολή σε λογαριασμό του (δανειολήπτη) από την δανείστρια εταιρεία σε εκτέλεση της από 01/02/2017 δανειακής σύμβασης.

A/A 37 κίνηση: Αφορά καταβολή σε λογαριασμό του κατ' εντολή του δανειολήπτη από την δανείστρια εταιρεία, σε εκτέλεση της από 01/04/2017 δανειακής σύμβασης

A/A 43 κίνηση: Αφορά καταβολή σε λογαριασμό του κατ' εντολή του δανειολήπτη / πελάτη του από την δανείστρια εταιρεία, σε εκτέλεση της από 20/04/2017 δανειακής σύμβασης.

A/A 54 κίνηση: Αφορά επαναπίστωση στο λογαριασμό του ακυρωθέντος εμβάσματος που εκτελέστηκε στις από τον ίδιο λογαριασμό και πιστώθηκε εκ νέου στον λογαριασμό του στις 22/05/2017 ύστερα από την ακύρωση του σχετικού εμβάσματος.

A/A 56 κίνηση: Αφορά επιστροφή στον λογαριασμό του υπολοίπου δικαστικών δαπανών από τη δικηγορική εταιρεία σε σχέση με την νομική υπόθεση στη Γερμανία κατά και της οποίας τα αρχικά δικαστικά έξοδα είχαν εμβασθεί στην εν λόγω γερμανική δικηγορική εταιρεία από τον ίδιο αυτό λογαριασμό του.

A/A 57 κίνηση: Αφορά επιστροφή στο λογαριασμό του υπολοίπου δικαστικών δαπανών από τη δικηγορική εταιρεία σε σχέση με την νομική υπόθεση στη κατά και της οποίας τα αρχικά δικαστικά έξοδα είχαν εμβασθεί στην εν λόγω γερμανική δικηγορική εταιρεία από τον ίδιο αυτό λογαριασμό του.

Επειδή σχετικά με τους ως άνω ισχυρισμούς αυτοί αβασίμως προβάλλονται, δεδομένου ότι ο προσφεύγων δεν προσκομίζει κανένα αποδεικτικό στοιχείο το οποίο να τους στηρίζει, παρά αορίστως επικαλείται δανειακές συμβάσεις, τις οποίες δεν προσκομίζει, και επιστροφές ποσών, των οποίων η αρχική καταβολή δεν αποδεικνύεται. Κατόπιν των ανωτέρω οι σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι και ορθώς οι πιστώσεις σε αλλοδαπούς τραπεζικούς λογαριασμούς στη Γερμανία και την Ελβετία **συνολικού ποσού 112.874,35 ευρώ**, καταλογίστηκαν ως προσαύξηση περιουσίας, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 4 του ΚΦΕ, καθόσον δεν αποδείχθηκε από τον προσφεύγοντα, ο οποίος φέρει το βάρος της απόδειξης, η πηγή ή αιτία προέλευσή τους ή ότι τα εν λόγω ποσά έχουν φορολογηθεί ή ότι απαλλάσσονται του φόρου με ειδική διάταξη.

Ως προς τον καταλογισμό των λογιστικών διαφορών

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.):

«Άρθρο 3 Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία

1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπνώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς.

.....
Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος

1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου.

2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία:

α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας.

β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

3. Το λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχει τη δυνατότητα σε ένα πρόσωπο, που διαθέτει τις απαιτούμενες γνώσεις και εμπειρία, να αποκτά, εντός ευλόγου χρόνου, κατανόηση της δομής και της λειτουργίας του, των τηρούμενων αρχείων στα οποία καταχωρούνται οι συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας, καθώς και της χρηματοοικονομικής κατάστασης στην οποία βρίσκεται η οντότητα.

.....
5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.

.....
7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για:

α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους.

β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.

10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου.

11. Στα τηρούμενα λογιστικά αρχεία (βιβλία) καταχωρείται η ημερομηνία έκδοσης ή λήψης, κατά περίπτωση, του σχετικού παραστατικού.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 22 του ν. 4172/2013:

«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 σύμφωνα με το άρθρο 23 του ν. 4172/2013 “Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες”:

«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.

γ) οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές,

.....

θ) οι δαπάνες για την οργάνωση και διεξαγωγή ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων που αφορούν στη σίτιση και διαμονή πελατών ή εργαζομένων της κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το μισό τοις εκατό (0,5%) επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης,

ι) οι δαπάνες για τη διεξαγωγή εορταστικών εκδηλώσεων, σίτισης και διαμονής φιλοξενούμενων προσώπων κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το μισό τοις εκατό (0,5%) επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης,

ια) οι δαπάνες ψυχαγωγίας. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση που η επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογούμενου έχει ως κύριο αντικείμενο την παροχή υπηρεσιών ψυχαγωγίας και οι δαπάνες αυτές πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της δραστηριότητας αυτής,

ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες και

.....

ιδ) Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του Ν. 4172/2013 , εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.»

Επειδή με την ΠΟΛ. 1216/2014 διευκρινίστηκαν τα εξής:

«Σας κοινοποιούμε τις διατάξεις της περίπτωσης β του άρθρου 23 του Ν.4172/2013 (ΦΕΚ 167Α), σχετικά με την έκπτωση ή μη κάθε είδους δαπάνης που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500 ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφλησή τους δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής και σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013 καθορίζονται οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα (ατομικές επιχειρήσεις), καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων.

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.

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

5. Σε περίπτωση που καταβάλλονται προκαταβολές έναντι της αξίας του προς αγορά αγαθού ή υπηρεσίας ή όταν πραγματοποιούνται τμηματικές καταβολές που αφορούν συναλλαγές συνολικού ύψους άνω των €500, απαιτείται η χρήση τραπεζικού μέσου, ανεξαρτήτως του ποσού της κάθε τμηματικής καταβολής ή προκαταβολή.

6. Σε περίπτωση που οι αντισυμβαλλόμενοι είναι ταυτόχρονα προμηθευτές και πελάτες, επιτρέπεται να προβούν σε εκατέρωθεν λογιστικούς συμψηφισμούς, εφόσον αυτό δεν αντιβαίνει σε διατάξεις άλλων νόμων. Όταν η διαφορά που απομένει μετά τον συμψηφισμό είναι μεγαλύτερη των 500 ευρώ, τότε για να αναγνωρισθεί το σύνολο των αγορών απαιτείται η εξόφλησή της με τραπεζικό μέσο πληρωμής. Τα ίδια

ισχύουν και στην περίπτωση πώλησης αγαθών μεταξύ υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών με «ανταλλαγή».

.....»

Επειδή στην ΠΟΛ. 1055/2016 με θέμα “ 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” αναφέρεται:

«1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν.4172/2013, με τις οποίες καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι δεν εκπίπτει 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 (περ. β’).

2. Με την ΠΟΛ.1216/1.10.2014 εγκύκλιό μας, με την οποία κοινοποιήθηκαν οι ως άνω διατάξεις, διευκρινίσθηκε, ότι για την εφαρμογή της περίπτωσης β’ του άρθρου αυτού, 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.

Επίσης, διευκρινίσθηκε ότι 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 εταιρίας 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.

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, περαιτέρω, με την ΠΟΛ.1061/2017 σχετικά με τις διατάξεων του άρθρου 72 του ν.4446/2016 που αφορούν στην έκπτωση δαπανών μισθοδοσίας με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών, διευκρινίστηκαν τα κάτωθι:

«1. Με τις διατάξεις του άρθρου 72 του Ν.4446/2016 προστίθεται νέα περίπτωση ιδ' στον κατάλογο των μη εκπιπτόμενων επιχειρηματικών δαπανών του άρθρου 23 του Ν.4172/2013 . Συγκεκριμένα, τίθεται περιορισμός στην έκπτωση των δαπανών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του Ν.4172/2013 , ανεξαρτήτως ποσού, όταν η τμηματική ή ολική εξόφληση αυτών δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.

2. Ως «ηλεκτρονικό μέσο πληρωμής», για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται κάθε μέσο πληρωμής, κατά την έννοια της περ. ιδ' του άρθρου 62 του νόμου αυτού, που απαιτεί τη μεσολάβηση ενός τηλεπικοινωνιακού ή ηλεκτρονικού δικτύου, όπως π.χ. η μεταφορά χρημάτων μέσω ειδικών διαδικτυακών εφαρμογών («e-banking»), καρτών, το «ηλεκτρονικό πορτοφόλι», κ.λπ., ενώ η έννοια του «παρόχου υπηρεσιών πληρωμών» ορίζεται με τις διατάξεις της περ. δ' του άρθρου 62 του Ν.4446/2016 και είναι ευρύτερη από αυτή της παρ. 2 του άρθρου 1 του Ν.3862/2010 . Επομένως, στους παρόχους υπηρεσιών πληρωμών περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων, τα πιστωτικά ιδρύματα, τα γραφεία ταχυδρομικών επιταγών και τα ιδρύματα πληρωμών, ανεξάρτητα αν έχουν την έδρα τους στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή (Ε.Ε., τρίτες χώρες).

3. Κατόπιν των ανωτέρω, πέραν της μεταφοράς χρημάτων μέσω ειδικών διαδικτυακών εφαρμογών και της χρήσης χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών, ως κατάλληλα μέσα πληρωμής για την έκπτωση των δαπανών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης νοούνται ενδεικτικά και τα ακόλουθα:

- Η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του μισθωτού, έστω και αν υπάρχουν περισσότεροι συνδικαιούχοι, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα),
- Η χρήση ταχυδρομικής επιταγής - ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων,
- Η χρήση τραπεζικής επιταγής,
- Η έκδοση επιταγής σε διαταγή του μισθωτού

4. Κατά ρητή διατύπωση των σχετικών διατάξεων, σε περίπτωση που μέρος των δαπανών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης δεν εξοφληθεί με κάποιο από τα μέσα που παρατίθενται πιο πάνω, δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση το σύνολο της δαπάνης. Εξαίρεση αποτελεί η περίπτωση κατά την οποία μέρος του μισθού παρακρατείται από τον εργοδότη με σκοπό την εξόφληση

υποχρεώσεων του (π.χ. δάνειο που του έχει χορηγήσει ο εργοδότης) ή την εκτέλεση κατάσχεσης απαίτησης εις χείρας τρίτου (π.χ. οφειλές του εργαζόμενου προς το Δημόσιο), οπότε η σχετική δαπάνη εκπίπτει στο σύνολό της όταν το εναπομείναν ποσό έχει εξοφληθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών

5. Επισημαίνεται ότι οι κοινοποιούμενες διατάξεις καταλαμβάνουν όλες τις περιπτώσεις δαπανών που καταβάλλονται δυνάμει εργασιακής σχέσης, όπως αυτή ορίζεται με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 12 του Ν.4172/2013 . Επομένως, η έκπτωση των δαπανών αναφορικά με τη λήψη υπηρεσιών, βάσει έγγραφων συμβάσεων παροχής υπηρεσιών ή συμβάσεων έργου, από πρόσωπα που δεν αποκτούν την εμπορική ιδιότητα, που προσδίδουν την έννοια της εργασιακής σχέσης ή από δικηγόρους βάσει πάγιας αντιμισθίας, κ.λπ. εξετάζονται υπό το πρίσμα της νέας περίπτωσης ιδ του άρθρου 23 του Ν.4172/2013 και όχι με βάση την περ. β του άρθρου αυτού. Εξαιρέση από τα ανωτέρω αποτελούν οι παροχές σε είδος που πραγματοποιούν οι επιχειρήσεις προς τους εργαζομένους τους οι οποίες εξακολουθούν να εκπίπτουν με τον περιορισμό που θέτουν οι διατάξεις της περ. β του άρθρου 23 του Ν.4172/2013 καθώς και οι δαπάνες που εξαιρούνται από τον υπολογισμό του εισοδήματος των δικαιούχων από μισθωτή εργασία και συντάξεις με βάση τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 14 του νόμου αυτού. Αντίθετα, οι αμοιβές για μισθωτή εργασία και η πάγια αντιμισθία που χορηγούνται σε ανάπηρους με ποσοστό αναπηρίας τουλάχιστον ογδόντα τοις εκατό (80%), οι οποίες απαλλάσσονται από τον φόρο με βάση τις διατάξεις της περ. ε της παρ. 2 του άρθρου 14 του Ν.4172/2013 , εκπίπτουν με τις προϋποθέσεις των κοινοποιούμενων διατάξεων

6. Δεδομένου ότι οι εν λόγω διατάξεις ρυθμίζουν ζήτημα έκπτωσης δαπανών, η εφαρμογή τους καταλαμβάνει τις δαπάνες εκείνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης μετά τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβέρνησης (22.12.2016) και επομένως, εφαρμόζονται για δαπάνες μισθοδοσίας του μηνός Ιανουαρίου 2017 και μετά. Εξαιρετικά, για τις αμοιβές που αφορούν τον μήνα Ιανουάριο 2017 και λόγω της πρώτης εφαρμογής των υπόψη διατάξεων, τυχόν προκαταβολές που έχουν καταβληθεί πριν τη δημοσίευση του νόμου θα αναγνωρίζονται προς έκπτωση ανεξαρτήτως του τρόπου εξόφλησής τους.»

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις ελέγχου που αναφέρονται στην οικεία έκθεση φορολογίας εισοδήματος, προστέθηκαν στα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης του προσφεύγοντος ως λογιστικές διαφορές τα κάτωθι ποσά:

A/A	Προμηθευτής	Περιγραφή Υπηρεσιών	Αξία	ΦΠΑ	ΔΙΑΦΟΡΕΣ-ΛΟΓΟΙ ΑΠΟΡΡΙΨΗΣ ΔΑΠΑΝΩΝ
-----	-------------	---------------------	------	-----	----------------------------------

1	.....	.....	..... ....	..... .....	.....
2	.....	.....	..... ....	..... .....	.....
3	.....	.....	..... ....	..... .....	.....
4	.....	.....	..... ....	..... .....	.....
5	.....	.....	..... ....	..... .....	.....

6	.....	.....	..... ....	..... .....	.....
7	.....	.....	..... ....	..... .....	.....
8	.....	.....	..... ....	..... .....	.....
9	.....	.....	..... ....	..... .....	.....
10	.....	.....	..... ....	..... .....	.....
ΣΥΝΟΛΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ			80.247,97	948,22	

Επειδή σχετικά με τις ως άνω λογιστικές διαφορές, ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ισχυρίζεται τα εξής:

Α/Α 1: Η δαπάνη αφορά την παροχή νομικών υπηρεσιών στο δικηγορικό του γραφείο σε απάντηση ερωτήματος για τη δυνατότητα καταχώρησης πατέντας ιατρικού εξοπλισμού σε εταιρεία με έδρα Η σχετική πληρωμή έγινε στις από προσωπικό του λογαριασμό στην τράπεζα

Α/Α 2: Η δαπάνη αφορά έξοδα μετακόμισης του δικηγορικού του γραφείου στην Η σχετική πληρωμή έγινε από τον λογαριασμό της εταιρείας που αυτή τηρεί στην Τράπεζα Το εν λόγω ποσό καταβλήθηκε την από την εταιρεία αυτή, σε

εκτέλεση σχετικού αιτήματός του προς αυτήν και αποτελεί μέρος του δανείου που αυτή του χορήγησε δυνάμει της από μεταξύ τους δανειακής σύμβασης.

A/A 3: Η δαπάνη αφορά την παροχή νομικών υπηρεσιών σύστασης της Λουξεμβουργιανής εταιρείας με την επωνυμία με έδρα στην πόλη και μεταβίβασης αυτής στο δικηγορικό του γραφείο, προκειμένου εν συνεχεία αυτή να μεταβιβασθεί σε πελάτη του δικηγορικού του γραφείου. Η σχετική πληρωμή έγινε στις από προσωπικό του λογαριασμό στην τράπεζα

A/A 4: Η δαπάνη αφορά εκδήλωση (δεξίωση) που διοργανώθηκε από κοινού με την δικηγορική εταιρεία στα γραφεία της εν λόγω δικηγορικής εταιρείας στην οδό Η εν λόγω εκδήλωση πραγματοποιήθηκε εν όψει της υπογραφής συμφωνίας μεταξύ της τράπεζας και της αλλοδαπής εταιρείας και αφορούσε την υλοποίηση της πρώτης τιτλοποίησης κόκκινων δανείων στην Ελλάδα (τιτλοποίηση και στην οποία το γραφείο του παρείχε υπηρεσίες νομικού συμβούλου στην εταιρεία τόσο με την παροχή νομικών συμβουλών σε θέματα τιτλοποιήσεων όσο και κατά την κατάρτιση των σχετικών συμβατικών εγγράφων.

Το συγκεκριμένο τιμολόγιο αφορά την προμήθεια φαγητού και ποτών για την εκδήλωση. Η σχετική πληρωμή έγινε στις από τον προσωπικό λογαριασμό της συζύγου του στην με αριθμό, με χρήματα που της διέθεσε ο ίδιος. Προσκομίζει:

α) Αντίγραφο της σχετικής σύμβασης που είχε υπογραφεί.

β) Αποδεικτικό πληρωμής.

γ) Αντίγραφο της σχετικής πρόσκλησης για την εκδήλωση.

A/A 5: Η δαπάνη αφορά την ίδια εκδήλωση που αναφέρεται στην ακριβώς προηγούμενη δαπάνη. Το συγκεκριμένο τιμολόγιο αφορά την προμήθεια εξοπλισμού για την εκδήλωση. Η σχετική πληρωμή έγινε στις από τον προσωπικό λογαριασμό της συζύγου του στην Τράπεζα, με χρήματα που της διέθεσε ο ίδιος.

A/A 6: Η δαπάνη αφορά την αγορά εξοπλισμού μηχανοργάνωσης και πληροφορικής (υπολογιστές, οθόνες κλπ.). Η εν λόγω εταιρεία αποτελεί τον κύριο προμηθευτή του γραφείου του σε αντίστοιχα προϊόντα εδώ και σχεδόν μία 10ετία. Η σχετική πληρωμή έγινε στις από τον προσωπικό λογαριασμό της συζύγου του στην Τράπεζα, με χρήματα που της διέθεσε ο ίδιος.

A/A 7: Η δαπάνη αφορά την παροχή νομικών υπηρεσιών σύστασης της εταιρείας με την επωνυμία, με έδρα στο και μεταβίβασης αυτής στο δικηγορικό γραφείο, προκειμένου εν συνεχεία αυτή να μεταβιβασθεί σε πελάτη του δικηγορικού του γραφείου. Η σχετική πληρωμή έγινε στις από προσωπικό του λογαριασμό στην τράπεζα

A/A 8: Η δαπάνη αφορά την παροχή νομικών υπηρεσιών σύστασης της και μεταβίβασης αυτής στο δικηγορικό του γραφείο, προκειμένου εν συνεχεία αυτή να μεταβιβασθεί σε πελάτη του δικηγορικού γραφείου. Η σχετική δαπάνη εξοφλήθηκε τοις μετρητοίς.

A/A 9: Η δαπάνη αφορά την παροχή νομικών υπηρεσιών προς το δικηγορικό του γραφείο σε σχέση με την ανωτέρω τιτλοποίηση που πραγματοποίησε η κατά το έτος 2017. Στο πλαίσιο αυτό και δεδομένης της μικρής εμπειρίας του δικηγορικού του γραφείου σε θέματα τιτλοποιήσεων, αποτάθηκε προς την εταιρεία που εδρεύει στη και η οποία διέθετε μεγάλη εμπειρία σε αντίστοιχες συναλλαγές, προκειμένου αυτή να συνδράμει κατά τον σχεδιασμό και υλοποίηση της συναλλαγής αυτής, παρέχοντάς τη σχετική τεχνογνωσία, δεδομένου άλλωστε ότι η συναλλαγή αυτή διέπεται από το Αγγλικό και όχι στο Ελληνικό Δίκαιο, γεγονός το οποίο επέτεινε την ανάγκη συνεργασίας του δικηγορικού του γραφείου με αλλοδαπούς συμβούλους με γνώσεις σε αντίστοιχες συναλλαγές. Για το σκοπό αυτό υπεγράφη η από Εντολή Ανάθεσης Συμβουλευτικών Υπηρεσιών μεταξύ της εταιρείας και του δικηγορικού του γραφείου. Η σχετική δαπάνη εξοφλήθηκε εν μέρει με επιμέρους καταβολές κατά τα έτη 2019, 2020 και 2021 στον τραπεζικό λογαριασμό της εταιρείας και εν μέρει τοις μετρητοίς. Προσκομίζει αντίγραφο της από Εντολής Ανάθεσης Συμβουλευτικών Υπηρεσιών.

A/A 10: Σε σχέση με τη μισθοδοσία του έτους 2017 προσκομίζει:

- α) Συγκεντρωτικές καταστάσεις μισθοδοσίας έτους 2017.
- β) Αντίγραφο βεβαίωσης υποβολής δήλωσης ΦΜΥ χρήσης 2017
- γ) Αντίγραφα των ΑΠΔ εργαζομένων έτους 2017.
- δ) Αντίγραφα αποδεικτικών υποβολής ΑΠΔ έτους 2017.
- ε) Αντίγραφο της Καρτέλας Κινήσεων Εργοδότη του ΕΦΚΑ για το έτος 2017, από την οποία προκύπτει η εξόφληση των Ασφαλιστικών Εισφορών.

Επειδή, σχετικά με τους ανωτέρω ισχυρισμούς αναφέρουμε τα κάτωθι:

- Σχετικά με τις δαπάνες του παραπάνω πίνακα με **A/A 1, 3 και 7** ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι αυτές εξοφλήθηκαν από προσωπικό του λογαριασμό στην τράπεζα με αριθμό χωρίς ωστόσο να προσκομίζει οποιοδήποτε τραπεζικό παραστατικό που να αποδεικνύει ότι δικαιούχος του εν λόγω λογαριασμού αλλοδαπής είναι ο ίδιος.
- Σχετικά με τις δαπάνες του πίνακα με **A/A 8 και 9** δεν προσκομίστηκε κανένα στοιχείο που να αποδεικνύει την τραπεζική εξόφλησή τους, ενώ και ο ίδιος ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι σχετικές δαπάνες εξοφλήθηκαν τοις μετρητοίς. Η προσκομισθείσα βεβαίωση είσπραξης από την καθώς και η από βεβαίωση εντολής ανάθεσης συμβουλευτικών υπηρεσιών της κυπριακής εταιρείας δεν επιφέρουν κάποια αλλαγή στην εκπαιδευτικότητα των εν λόγω δαπανών, δεδομένου ότι δεν προσκομίστηκαν τα κατάλληλα αποδεικτικά εξόφλησης με τραπεζικό τρόπο πληρωμής.
- Σχετικά με τη δαπάνη του πίνακα με **A/A 2**, όπως αναφέρεται στη σχετική έκθεση ελέγχου, στο επίμαχο παραστατικό δεν προσδιορίζεται το είδος των εργασιών που παρασχέθηκαν προκειμένου να διαπιστωθεί αν αυτές πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης. Επιπρόσθετα, δεν προκύπτει και η εξόφληση από τον προσφεύγοντα με τραπεζικό μέσο, καθώς η πληρωμή πραγματοποιήθηκε από το λογαριασμό της Τράπεζας, ο οποίος δεν ανήκει στον προσφεύγοντα. Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η δαπάνη εξοφλήθηκε με τραπεζικό μέσο από την εταιρεία, σε εκτέλεση σχετικού αιτήματός του προς αυτήν και αποτελεί μέρος του

δανείου που αυτή του χορήγησε δυνάμει της από μεταξύ τους δανειακής σύμβασης, ωστόσο αφενός προσκομίζει τραπεζικό παραστατικό της Τράπεζας στο οποίο δεν αναγράφεται ο δικαιούχος του λογαριασμού που εξοφλεί τον προμηθευτή, και αφετέρου δεν προσκομίζει οποιοδήποτε άλλο στοιχείο (τραπεζικά παραστατικά ή άλλα έγγραφα) που να αποδεικνύει το λόγο εξόφλησης της εν λόγω δαπάνης από τρίτο.

- Σχετικά με τις δαπάνες του πίνακα με Α/Α 4, 5 και 6 ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι σχετικές πληρωμές πραγματοποιήθηκαν από τον προσωπικό λογαριασμό της συζύγου του, με χρήματα που της διέθεσε ο ίδιος. Από τα προσκομισθέντα τραπεζικά παραστατικά δεν προκύπτει ο δικαιούχος του παραπάνω λογαριασμού και η σχέση του με τον προσφεύγοντα και ως εκ τούτου ο εν λόγω ισχυρισμός δεν μπορεί να γίνει αποδεκτός.
- Σχετικά με τις δαπάνες μισθοδοσίας με Α/Α 10 τα προσκομισθέντα στοιχεία είναι ελλιπή και αποσπασματικά και, σε κάθε περίπτωση, δεν αποδεικνύεται η εξόφλησή τους με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών, όπως ορίζεται στις διατάξεις του άρθρου 23 περ. ιδ' του ν. 4172/2013.

Επειδή, με βάση τα ανωτέρω, ορθώς δεν αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο οι δαπάνες του παραπάνω πίνακα συνολικού ποσού 84.697,97 ευρώ, οι οποίες προστέθηκαν ως λογιστικές διαφορές στα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντος.

Επειδή η υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, αορίστως προσβάλλεται, καθώς ο προσφεύγων δεν προβάλλει κάποιο συγκεκριμένο ισχυρισμό.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από οικείες εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, και την επικύρωση των υπ' αριθμ. και προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

Οριστική φορολογική υποχρέωση των υπόχρεων - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

- **Φορολογία εισοδήματος**

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ				
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)

ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	του υπόχρεου	28.181,66	238.577,96	238.577,96	210.396,30
	της συζύγου				
ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό ποσό	11.519,09			
	Χρεωστικό ποσό		68.522,80	68.522,80	80.041,89
Προκαταβολή φόρου					
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			40.020,95	40.020,95	40.020,95
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		585,08	21.472,02	21.472,02	20.886,94
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης		603,20	603,20	603,20	
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή		9.680,81	9.680,81	9.680,81	
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ			140.949,78	140.949,78	140.949,78

• **Φ.Π.Α.**

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ Φ.Π.Α.				
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	146.459,09	147.034,09	147.034,09	575,00
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	15.339,54	11.388,60	11.388,60	3.950,94
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ	35.150,18	35.288,18	35.288,18	138,00
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	34.918,66	33.875,54	33.875,54	1.043,12
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ		231,52	231,52	-231,52
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	231,52	1.644,16	1.644,16	1.412,64
ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΑΡΘΡΟΥ 58Α ΚΦΔ		706,32	706,32	706,32
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	231,52	2.350,48	2.350,48	2.118,96
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση		231,52	231,52	-231,52
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή				

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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.