



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α1

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604537

E-mail : ded.ath@aade.gr

Καλλιθέα, 28/11/2023

Αριθμός Απόφασης: 1944

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (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 δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

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

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ.1126366 ΕΞ2016/30.08.2016 (Β'2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του δ/ση επαγγελματικής έδρας, επί της οδού, κατά, (1) της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου, του φορολογικού έτους **2018**, (2) της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου, του φορολογικού έτους **2019**, (3) της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./πράξης επιβολής προστίμου, της φορολογικής περιόδου από 01/10/2018 έως 31/12/2018, (4) της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./πράξης επιβολής προστίμου, της φορολογικής περιόδου από 01/04/2019 έως 30/06/2019, (5) της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./πράξης επιβολής προστίμου, της φορολογικής περιόδου από 01/07/2019 έως 30/09/2019, (6) της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./πράξης επιβολής

προστίμου, της φορολογικής περιόδου από 01/10/2019 έως 31/12/2019, (7) της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 58Α του ν.4987/2022, της φορολογικής περιόδου από 01/01/2018 έως 31/12/2018, (8) της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 58Α του ν.4987/2022, της φορολογικής περιόδου από 01/01/2018 έως 31/12/2018, (9) της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 58Α του ν.4987/2022, της φορολογικής περιόδου από 01/01/2019 έως 31/12/2019, και (10) της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν.4987/2022, της φορολογικής περιόδου από 01/01/2023 έως 31/12/2023, που εξέδωσε ο Προϊστάμενος ο Προϊστάμενος του Κέντρου Ελέγχου Φορολογούμενων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.) και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α1 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, δεδομένου ότι, οι προσβαλλόμενες πράξεις, με τα κατά νόμο με αυτές συγκοινοποιούμενα έγγραφα [σχετικές εκθέσεις ελέγχου], κοινοποιήθηκαν ηλεκτρονικά, την, [κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 1, 2 και 6 του άρθρου 5 του ν. 4987/2022], κατόπιν ανάρτησης τους στο λογαριασμό του προσφεύγοντα στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, της οποίας ακολούθησε, αυθημερόν, σχετική ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού του ταχυδρομείουκαι θεωρείται ότι έχουν νομίμως κοινοποιηθεί την ίδια ημέρα, κατά την οποία, πραγματοποιήθηκε και η σχετική παραλαβή των κοινοποιούμενων εγγράφων, σύμφωνα με το **υπ' αριθμ. καταχώρησης** ηλεκτρονικό πιστοποιητικό του πληροφοριακού συστήματος ηλεκτρονικών κοινοποιήσεων της Α.Α.Δ.Ε.

Μετά δε τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ασκηθείσας ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-*-

Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου, του φορολογικού έτους **2018**, προσδιορίστηκε διαφορά κύριου φόρου εισοδήματος ποσού **151.543,99€**, πλέον, πρόστιμο σύμφωνα με τα οριζόμενα των διατάξεων του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ποσού **75.772,00€** και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού **41.847,56€**, ήτοι συνολικού ποσού φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή **269.163,55€**,

Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου, του φορολογικού έτους **2019**, προσδιορίστηκε διαφορά κύριου φόρου εισοδήματος ποσού **70.935,92€**, πλέον, πρόστιμο σύμφωνα με τα οριζόμενα των διατάξεων του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ποσού **35.467,96€** και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού **16.729,65€**, ήτοι συνολικού ποσού φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή **123.133,53€**,

Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.)/πράξη επιβολής προστίμου, της φορολογικής περιόδου

01/10/2018 - 31/12/2018, προσδιορίστηκε χρεωστικό υπόλοιπο ποσού **13.575,08€**, πλέον, πρόστιμο σύμφωνα με τα οριζόμενα των διατάξεων του άρθρου 58/58Α του Κ.Φ.Δ., ποσού **610,93€**, ήτοι συνολικού ποσού φόρου για καταβολή **14.186,01€**,

Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.)/πράξη επιβολής προστίμου, της φορολογικής περιόδου **01/04/2019 - 30/06/2019**, προσδιορίστηκε χρεωστικό υπόλοιπο ποσού **5.951,70€**, πλέον, πρόστιμο σύμφωνα με τα οριζόμενα των διατάξεων του άρθρου 58/58Α του Κ.Φ.Δ., ποσού **2.975,85€**, ήτοι συνολικού ποσού φόρου για καταβολή **8.927,55€**,

Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.)/πράξη επιβολής προστίμου, της φορολογικής περιόδου **01/07/2019 - 30/09/2019**, προσδιορίστηκε χρεωστικό υπόλοιπο ποσού **852,48€**, πλέον, πρόστιμο σύμφωνα με τα οριζόμενα των διατάξεων του άρθρου 58/58Α του Κ.Φ.Δ., ποσού **426,24€**, ήτοι συνολικού ποσού φόρου για καταβολή **1.278,72€**,

Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.)/πράξη επιβολής προστίμου, της φορολογικής περιόδου **01/10/2019 - 31/12/2019**, προσδιορίστηκε χρεωστικό υπόλοιπο ποσού **7.722,82€**, πλέον, πρόστιμο σύμφωνα με τα οριζόμενα των διατάξεων του άρθρου 58/58Α του Κ.Φ.Δ., ποσού **1.004,15€**, ήτοι συνολικού ποσού φόρου για καταβολή **8.726,97€**,

Με την υπ' αριθμ. πράξη επιβολής προστίμου της φορολογικής περιόδου **01/01/2018 - 31/12/2018**, αποφασίστηκε η επιβολή προστίμου συνολικού ποσού **500,00€**, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 54 του ν.4987/2022, κατά παράβαση της περ. ιε' της παρ. 1 του άρθρου 54 του ν.4987/2022, λόγω μη έκδοσης τουλάχιστον ενός (1) παραστατικού, για πράξεις που δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α.,

Με την υπ' αριθμ. πράξη επιβολής προστίμου της φορολογικής περιόδου **01/01/2018 - 31/12/2018**, αποφασίστηκε η επιβολή προστίμου συνολικού ποσού **6.176,61€** ($12.353,23€ \times 50\%$), σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 58^Α του ν.4987/2022, λόγω μη έκδοσης τουλάχιστον ενός (1) παραστατικού πωλήσεων, για πράξη που επιβαρύνεται με Φ.Π.Α., για την οποία επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα,

Με την υπ' αριθμ. πράξη επιβολής προστίμου της φορολογικής περιόδου **01/01/2019 - 31/12/2019**, αποφασίστηκε η επιβολή προστίμου συνολικού ποσού **2.857,26€** ($5.714,51€ \times 50\%$), σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 58^Α του ν.4987/2022, λόγω μη έκδοσης τουλάχιστον ενός (1) παραστατικού πωλήσεων, για πράξη που επιβαρύνεται με Φ.Π.Α., για την οποία επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα,

Με την υπ' αριθμ.πράξη επιβολής προστίμου της φορολογικής περιόδου **01/01/2023 - 31/12/2023**, αποφασίστηκε η επιβολή προστίμου συνολικού ποσού

250,00€, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. γ' της παρ. 2 του άρθρου 54 του ν.4987/2022, κατά παράβαση της περ. δ' της παρ. 1 του άρθρου 54 του ν.4987/2022, λόγω μη ανταπόκρισης σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν σύμφωνα με τις από εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013), φόρου προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.) (ν.2859/2000) και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων (ν.4308/2014), οι οποίες συντάχθηκαν κατόπιν της υπ' αριθ.εντολής φορολογικού ελέγχου του Προϊστάμενου του Κέντρου Ελέγχου Φορολογούμενων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.).

Σε συνέχεια των ανωτέρω, σύμφωνα με τις σχετικές εκθέσεις ελέγχου, της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας, κατ' εφαρμογή των σχετικών διατάξεων διενεργήθηκαν οι οριζόμενες ελεγκτικές επαληθεύσεις και προσδιορίστηκαν, ανά φορολογικό έτος και κατηγορία, αναλυτικά τα κάτωθι,

Ι.ΚΕΡΔΗ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ

Φορολογικό Έτος 2018

(Α) Μη Εκπιπόμενες Επιχειρηματικές Δαπάνες (Άρθρα 22, 23 του ν.4172/2013)

(1) Δαπάνη με αιτιολογία αγορά σκυροδέματος, συνολικού ποσού **8.400,00€**, που αφορά αγορά αγαθών, αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, για την οποία, αφενός μεν, η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, σύμφωνα με τα οριζόμενα της περ. β' του άρθρου 23 του ν.4172/2013, σε συνδυασμό με τα οριζόμενα της περ. α' του άρθρου 22 του ν.4172/2013, περί μη πραγματοποίησης αυτής προς το συμφέρον της επιχείρησης, αφετέρου δε, δεν απεδείχθη ότι, κατά τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα, αυτή παραμένει ανεξόφλητη.

(2) Δαπάνη με αιτιολογία εργολαβικές εργασίες, συνολικού ποσού **4.032,24€**, που αφορά λήψη υπηρεσιών, αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, για την οποία, αφενός μεν, η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, σύμφωνα με τα οριζόμενα της περ. β' του άρθρου 23 του ν.4172/2013, σε συνδυασμό με τα οριζόμενα της περ. α' του άρθρου 22 του ν.4172/2013, περί μη πραγματοποίησης αυτής προς το συμφέρον της επιχείρησης, αφετέρου δε, δεν απεδείχθη ότι, κατά τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα, αυτή παραμένει ανεξόφλητη.

(3) Δαπάνη με αιτιολογία τραπεζικά έξοδα και τόκοι, συνολικού ποσού **10.383,21€**, που αφορά προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες, σύμφωνα με τα οριζόμενα της περ. ιβ' του άρθρου 23 του ν.4172/2013, σε συνδυασμό με τα οριζόμενα της περ. α' του άρθρου 22 του ν.4172/2013, περί μη πραγματοποίησης αυτής προς το συμφέρον της επιχείρησης,

(4) Δαπάνη με αιτιολογία υδραυλικές εργασίες, συνολικού ποσού **10.410,00€**, που αφορά λήψη υπηρεσιών, σύμφωνα με τα οριζόμενα της περ. α' του άρθρου 22 του ν.4172/2013, περί μη πραγματοποίησης αυτής προς το συμφέρον της επιχείρησης, σε συνδυασμό με τα οριζόμενα της περ. β' του άρθρου 23 του ν.4172/2013 που αφορά λήψη υπηρεσιών άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, [κατά το μέρος του ποσού εκείνου των 8.810,00€ από το συνολικό ποσό των 10.410,00€], για την οποία, αφενός μεν, η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής και θεωρήθηκε ότι αφορούν μια [ημερήσια] συναλλαγή που αθροιστικά υπερβαίνει την αξία των 500 ευρώ, αφετέρου δε,

δεν απεδείχθη ότι, κατά τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα, αυτή παραμένει ανεξόφλητη.

(Β) Φορολογικές Αποσβέσεις (Άρθρο 24 του ν.4172/2013)

(1) Δαπάνες για τις οποίες δεν υπολογίστηκαν οι προβλεπόμενες εκ του νόμου φορολογικές αποσβέσεις, συνολικού ποσού **9.374,46€**, σύμφωνα με τα οριζόμενα του άρθρου 24 του ν.4172/2013,

Φορολογικό Έτος 2019

(Α) Μη Εκπιπόμενες Επιχειρηματικές Δαπάνες (Άρθρα 22, 23 του ν.4172/2013)

(1) Δαπάνη με αιτιολογία καθαρισμός και διαμόρφωση οικοπέδου, συνολικού ποσού καθαρής αξίας **2.970,00€**, που αφορά λήψη υπηρεσιών, αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, για την οποία η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, σύμφωνα με τα οριζόμενα της περ. β' του άρθρου 23 του ν.4172/2013, σε συνδυασμό με τα οριζόμενα της περ. α' του άρθρου 22 του ν.4172/2013, περί μη πραγματοποίησης αυτής προς το συμφέρον της επιχείρησης,

(2) Δαπάνη με αιτιολογία τραπεζικά έξοδα, συνολικού ποσού **12.100,00€**, που αφορά προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες, σύμφωνα με τα οριζόμενα της περ. ιβ' του άρθρου 23 του ν.4172/2013, σε συνδυασμό με τα οριζόμενα της περ. α' του άρθρου 22 του ν.4172/2013, περί μη πραγματοποίησης αυτής προς το συμφέρον της επιχείρησης,

(3) Δαπάνη με αιτιολογία τροφής, ποτών κλπ, συνολικού ποσού **503,36€**, που αφορά προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες, σύμφωνα με τα οριζόμενα της περ. ιβ' του άρθρου 23 του ν.4172/2013, σε συνδυασμό με τα οριζόμενα της περ. α' του άρθρου 22 του ν.4172/2013, περί μη πραγματοποίησης αυτής προς το συμφέρον της επιχείρησης,

(4) Δαπάνη με αιτιολογία απόκτησης Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτου, συνολικού ποσού **30.892,50€**, που αφορά προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες, σύμφωνα με τα οριζόμενα της περ. ιβ' του άρθρου 23 του ν.4172/2013, σε συνδυασμό με τα οριζόμενα της περ. α' του άρθρου 22 του ν.4172/2013, περί μη πραγματοποίησης αυτής προς το συμφέρον της επιχείρησης,

(5) Δαπάνη με αιτιολογία υδραυλικές εργασίες, συνολικού ποσού **28.005,00€**, που αφορά λήψη υπηρεσιών, σύμφωνα με τα οριζόμενα της περ. α' του άρθρου 22 του ν.4172/2013, περί μη πραγματοποίησης αυτής προς το συμφέρον της επιχείρησης, σε συνδυασμό με τα οριζόμενα της περ. β' του άρθρου 23 του ν.4172/2013 που αφορά λήψη υπηρεσιών άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, [κατά το μέρος του ποσού εκείνου των 21.900,00€ από το συνολικό ποσό των 28.005,00€], για την οποία, αφενός μεν, η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής και θεωρήθηκε ότι αφορούν μια [ημερήσια] συναλλαγή που αθροιστικά υπερβαίνει την αξία των 500 ευρώ, αφετέρου δε, δεν απεδείχθη ότι, κατά τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα, αυτή παραμένει ανεξόφλητη.

(Β) Φορολογικές Αποσβέσεις (Άρθρο 24 του ν.4172/2013)

(1) Δαπάνες για τις οποίες δεν υπολογίστηκαν οι προβλεπόμενες εκ του νόμου φορολογικές αποσβέσεις, συνολικού ποσού **12.088,99€**, σύμφωνα με τα οριζόμενα του άρθρου 24 του ν.4172/2013,

Φορολογικό Έτος 2018

(Γ) Προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία (Άρθρο 21, παρ. 4 του ν.4172/2013)

(1) Διαπιστώθηκε προσαύξηση της περιουσίας του προσφεύγοντα, συνολικού ποσού **113.105,85€**, που αφορά πιστωτικές κινήσεις [είσπραξη επιταγών] σε τραπεζικούς του λογαριασμούς, για τις οποίες, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ν.4987/2022,

ο προσφεύγων, δεν απέδειξε την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης ούτε ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις, καθώς, αφενός μεν, [κατόπιν των σχετικών προβαλλόμενων εκ του προσφεύγοντα ισχυρισμών, ότι αυτή αποτελεί επιστροφή χορηγηθέντων δανείων], ούτε, περιλήφθηκε το σύνολο των ποσών αυτών στις υποβληθείσες, εκ των αντισυμβαλλομένων, δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, ούτε επίσης, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων είχε την οικονομική δυνατότητα χορήγησης των δανείων αυτών [ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015], αφετέρου δε, δεν αποδείχθηκε [κατ' οποιονδήποτε τρόπο] η προηγούμενη χορήγηση τους από τον προσφεύγοντα.

(2) Διαπιστώθηκε προσαύξηση της περιουσίας του προσφεύγοντα, συνολικού ποσού **172.461,13€**, που αφορά πιστωτικές κινήσεις [είσπραξη επιταγών] σε τραπεζικούς του λογαριασμούς, για τις οποίες, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ν.4987/2022, ο προσφεύγων, δεν απέδειξε την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης ούτε ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις, καθώς, αφενός μεν, [κατόπιν των σχετικών προβαλλόμενων εκ του προσφεύγοντα ισχυρισμών, ότι αυτή αποτελεί λήψη δανείου], δεν περιλήφθηκε το σύνολο των ποσών αυτών στις υποβληθείσες, εκ των αντισυμβαλλομένων, δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, αφετέρου δε, διαπιστώθηκε ότι ο δανειστής δεν είχε την οικονομική δυνατότητα χορήγησης των δανείων αυτών [ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015].

(3) Διαπιστώθηκε προσαύξηση της περιουσίας του προσφεύγοντα, συνολικού ποσού **32.226,87€**, που αφορά πιστωτικές κινήσεις [από είσπραξη επιταγών, συνολικής αξίας 72.575,00€] σε τραπεζικούς του λογαριασμούς, για τις οποίες, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ν.4987/2022, ο προσφεύγων, δεν απέδειξε την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης ούτε ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις, καθώς, κατόπιν των σχετικών προβαλλόμενων εκ του προσφεύγοντα ισχυρισμών, ότι αυτή αποτελεί πωλήσεις εκ' της επιχειρηματικής δραστηριότητας του προς υπόχρεους σε απεικόνιση συναλλαγών, αξίας μέχρι 300,00€, για τις οποίες εκδόθηκαν αποδείξεις λιανικών συναλλαγών, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1078/2014, κατόπιν διενέργειας πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων, είτε, δεν δηλώθηκαν δαπάνες λιανικών συναλλαγών, είτε, δηλώθηκαν δαπάνες λιανικών συναλλαγών μικρότερης αξίας, σε σύγκριση, με τις ελεγχόμενες πιστωτικές κινήσεις, εκ των αντισυμβαλλόμενων με τον προσφεύγοντα λήπτες των στοιχείων αυτών, οι οποίες και έγιναν, κατά το μέρος αυτό, αποδεκτές.

Φορολογικό Έτος 2019

(Γ) Προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία (Άρθρο 21, παρ. 4 του ν.4172/2013)

(1) Διαπιστώθηκε προσαύξηση της περιουσίας του προσφεύγοντα, συνολικού ποσού **29.979,23€**, που αφορά πιστωτικές κινήσεις [από είσπραξη επιταγών, συνολικής αξίας 52.009,44€] σε τραπεζικούς του λογαριασμούς, για τις οποίες, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ν.4987/2022, ο προσφεύγων, δεν απέδειξε την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης ούτε ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις, καθώς, κατόπιν των σχετικών προβαλλόμενων εκ του προσφεύγοντα ισχυρισμών, ότι αυτή αποτελεί πωλήσεις εκ' της επιχειρηματικής δραστηριότητας του προς υπόχρεους σε απεικόνιση συναλλαγών, αξίας μέχρι 300,00€, για τις οποίες εκδόθηκαν αποδείξεις λιανικών συναλλαγών, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1078/2014, κατόπιν διενέργειας πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων,

είτε, δεν δηλώθηκαν δαπάνες λιανικών συναλλαγών, είτε, δηλώθηκαν δαπάνες λιανικών συναλλαγών μικρότερης αξίας, σε σύγκριση, με τις ελεγχόμενες πιστωτικές κινήσεις, εκ των αντισυμβαλλόμενων με τον προσφεύγοντα λήπτες των στοιχείων αυτών, οι οποίες και έγιναν, κατά το μέρος αυτό, αποδεκτές.

(2) Διαπιστώθηκε προσαύξηση της περιουσίας του προσφεύγοντα, συνολικού ποσού **6.250,00€**, που αφορά πιστωτικές κινήσεις από κατάθεση χρηματικών ποσών με μεταφορά σε τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντα από τραπεζικούς λογαριασμούς τρίτων, για τις οποίες, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ν.4987/2022, ο προσφεύγων, δεν απέδειξε την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης ούτε ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις, καθώς, κατόπιν των σχετικών προβαλλόμενων εκ του προσφεύγοντα ισχυρισμών, δεν αποδείχθηκε ότι αυτή αποτελεί πωλήσεις εκ' της επιχειρηματικής δραστηριότητας του προς υπόχρεους σε απεικόνιση συναλλαγών, αξίας μέχρι 300,00€, για τις οποίες εκδόθηκαν αποδείξεις λιανικών συναλλαγών, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1078/2014.

Περαιτέρω, σύμφωνα με τις σχετικές εκθέσεις ελέγχου της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας και καθώς το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος του προσφεύγοντα δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης του, για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη [2018 - 2019], διαπιστώθηκε η πληρότητα των προϋποθέσεων της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013 και κατ' εφαρμογή των σχετικών διατάξεων προσδιορίστηκε επιπρόσθετα φορολογητέο εισόδημα [εκτός της εμπορίας υγρών καυσίμων] από την επιχειρηματική δραστηριότητα του προσφεύγοντα, με έμμεσο τρόπο και ειδικότερα με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο, αναλυτικά ως κάτωθι,

Φορολογικό Έτος 2018

(Δ) Προσδιορισμός Εσόδων (Άρθρο 28 του ν.4172/2013)

(1) Διαπιστώθηκε εισόδημα επιχειρηματικής δραστηριότητας, συνολικού ποσού **60.531,94€**, που αφορά την διαφορά μεταξύ αγορών λοιπών εμπορευμάτων συνολικής αξίας 128.798,94€ και πωλήσεων λοιπών εμπορευμάτων συνολικής αξίας 68.267,00€, η οποία αποτελεί αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη, προερχόμενη από τη μη έκδοση τουλάχιστον ενός φορολογικού στοιχείου πώλησης ίδιας αξίας [60.531,94€].

Φορολογικό Έτος 2019

(Δ) Προσδιορισμός Εσόδων (Άρθρο 28 του ν.4172/2013)

(1) Διαπιστώθηκε εισόδημα επιχειρηματικής δραστηριότητας, συνολικού ποσού **44.507,42€**, που αφορά την διαφορά μεταξύ αγορών λοιπών εμπορευμάτων συνολικής αξίας 96.312,87€ και πωλήσεων λοιπών εμπορευμάτων συνολικής αξίας 51.805,45€, η οποία αποτελεί αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη, προερχόμενη από τη μη έκδοση τουλάχιστον ενός φορολογικού στοιχείου πώλησης ίδιας αξίας [44.507,42€].

II.ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ

(Α) Εισόδημα Από Ακίνητη Περιουσία (Άρθρο 39 του ν.4172/2013)

Φορολογικό Έτος 2018

(1) Διαπιστώθηκε διαφορά εισοδήματος από ακίνητη περιουσία, συνολικού ποσού **583,77€** [614,50€ - 5% (30,73€) = 583,77€], που προέκυψε από την εκμίσθωση ακινήτων του προσφεύγοντα, για τα οποία θωρήθηκε ότι εκμισθώθηκαν για ολόκληρο το φορολογικό έτος 2018.

Επομένως σύμφωνα με τα ανωτέρω, προκύπτουν συγκεντρωτικά, ανά φορολογικό έτος και κατηγορία, τα κάτωθι:

Φορ. Έτος	Προσαύξηση Περιουσίας (παρ.4, άρθρ.21 ΚΦΕ)	Μη Εκπιπόμενες Επιχειρηματικ ές Δαπάνες (άρθρ.22,23 ΚΦΕ)	(Πλέον) Διαφορά Φορολογικών Αποσβέσεων (άρθρ.24 ΚΦΕ)	(Πλέον) Φορ. Εισόδημα Βάσει Διαθέσιμων Στοιχείων (παρ.2, άρθρ.28 ΚΦΕ)	(Πλέον) Φορ. Εισόδημα από Ακίνητη Περιουσία (άρθρ.39 ΚΦΕ)	Σύνολο Διαφοράς Φορ. Εισοδήματος Βάση Ελέγχου
2018	317.793,85€	33.225,45€	9.374,46€	60.531,94€	583,77€	421.509,47€
2019	36.229,23	74.470,86€	12.088,99€	44.507,42€		167.296,50€

- Φορολογικό Έτος 2018 (Φ.Π.Α.)

(Α) Επιβολή Φόρου Εκροών Αποκρυσβείσας Φορολογητέας Υλης (Άρθρα 1, 2, 3, 4, 5 και 21 του ν.2859/2000)

(1) Διαπιστώθηκε φόρος εκροών, συνολικού ποσού **12.353,23€**, της αποκρυσβείσας φορολογητέας ύλης [επί της διαφοράς εκροών, συνολικού ποσού 60.531,94€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013], λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων, χωρίς να προκύπτει το πλήθος των συναλλαγών και η αξία έκαστης συναλλαγής, για την οποία έπρεπε να εκδοθεί το σχετικό φορολογικό στοιχείο, ο οποίος επιμερίστηκε κατ' αναλογία της συμμετοχής των εφαρμοζόμενων συντελεστών Φ.Π.Α. και καταλογίστηκε στην τελευταία φορολογική περίοδο του έτους (ήτοι στο 4ο ημερολογιακό τρίμηνο).

(Β) Μη παροχή Δικαιώματος Έκπτωσης Φόρου Εισροών (Άρθρο 30, παρ.4 του ν.2859/2000)

(1) Φόρος με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες με αιτιολογία τροφής, ποτών κτλ, συνολικού ποσού **814,45€**, που αφορά δαπάνη τροφής, ποτών κλπ, για τους εκπροσώπους της επιχείρησης, σύμφωνα με τα οριζόμενα της περ. δ' της παρ.4 του άρθρου 30 του ν.2859/2000,

(2) Φόρος με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες με αιτιολογία τροφής, ποτών κτλ, συνολικού ποσού **120,96€**, που αφορά δαπάνη τροφής, ποτών κλπ, για τους εκπροσώπους της επιχείρησης, σύμφωνα με τα οριζόμενα της περ. δ' της παρ.4 του άρθρου 30 του ν.2859/2000,

(3) Φόρος με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες με αιτιολογία τροφής, ποτών κτλ, συνολικού ποσού **286,44€**, που αφορά δαπάνη τροφής, ποτών κλπ, για τους εκπροσώπους της επιχείρησης, σύμφωνα με τα οριζόμενα της περ. δ' της παρ.4 του άρθρου 30 του ν.2859/2000,

- Φορολογικό Έτος 2019 (Φ.Π.Α.)

(Α) Επιβολή Φόρου Εκροών Αποκρυσβείσας Φορολογητέας Υλης (Άρθρα 1, 2, 3, 4, 5 και 21 του ν.2859/2000)

(1) Διαπιστώθηκε φόρος εκροών, συνολικού ποσού **5.714,51€**, της αποκρυσβείσας φορολογητέας ύλης [επί της διαφοράς εκροών, συνολικού ποσού 44.507,42€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013], λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων, χωρίς να προκύπτει το πλήθος των συναλλαγών και η αξία έκαστης συναλλαγής,

για την οποία έπρεπε να εκδοθεί το σχετικό φορολογικό στοιχείο, ο οποίος επιμερίστηκε κατ' αναλογία της συμμετοχής των εφαρμοζόμενων συντελεστών Φ.Π.Α. και καταλογίστηκε στην τελευταία φορολογική περίοδο του έτους (ήτοι στο 4ο ημερολογιακό τρίμηνο).

(Β) Μη παροχή Δικαιώματος Έκπτωσης Φόρου Εισροών (Άρθρο 30, παρ.4 του ν.2859/2000)

(1) Φόρος με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες με αιτιολογία τροφής, ποτών κτλ, συνολικού ποσού **1.633,56€**, που αφορά δαπάνη τροφής, ποτών κλπ, για τους εκπροσώπους της επιχείρησης, σύμφωνα με τα οριζόμενα της περ. δ' της παρ. 4 του άρθρου 30 του ν.2859/2000,

(2) Φόρος με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες με αιτιολογία τροφής, ποτών κτλ, συνολικού ποσού **102,81€**, που αφορά δαπάνη τροφής, ποτών κλπ, για τους εκπροσώπους της επιχείρησης, σύμφωνα με τα οριζόμενα της περ. δ' της παρ.4 του άρθρου 30 του ν.2859/2000,

(3) Φόρος με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες με αιτιολογία τροφής, ποτών κτλ, συνολικού ποσού **154,26€**, που αφορά δαπάνη τροφής, ποτών κλπ, για τους εκπροσώπους της επιχείρησης, σύμφωνα με τα οριζόμενα της περ. δ' της παρ.4 του άρθρου 30 του ν.2859/2000,

(4) Φόρος με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες με αιτιολογία επισκευή Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτου, συνολικού ποσού **32,93€**, που αφορά δαπάνη επισκευής και συντήρησης Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτου, σύμφωνα με τα οριζόμενα της περ. δ' της παρ.4 του άρθρου 30 του ν.2859/2000, [σε συνδυασμό με τα οριζόμενα και της περ. ε' της παρ.4 του άρθρου 30 του ν.2859/2000].

(5) Φόρος με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες με αιτιολογία απόκτηση Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτου, συνολικού ποσού **5.951,70€**, που αφορά δαπάνη επισκευής και συντήρησης Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτου, σύμφωνα με τα οριζόμενα της περ. δ' της παρ.4 του άρθρου 30 του ν.2859/2000, [σε συνδυασμό με τα οριζόμενα και της περ. ε' της παρ.4 του άρθρου 30 του ν.2859/2000].

(6) Φόρος με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες με αιτιολογία τροφής, ποτών κτλ, συνολικού ποσού **84,75€**, που αφορά δαπάνη τροφής, ποτών κλπ, για τους εκπροσώπους της επιχείρησης, σύμφωνα με τα οριζόμενα της περ. δ' της παρ.4 του άρθρου 30 του ν.2859/2000, [σε συνδυασμό με τα οριζόμενα και της περ. γ' της παρ.4 του άρθρου 30 του ν.2859/2000].

(Γ) Μη ορθή μεταφορά των δεδομένων των βιβλίων και στοιχείων στις οικείες δηλώσεις Φ.Π.Α. (Απόφασή Α.1293/2019)

(1) Διαπιστώθηκε μη ορθή μεταφορά [μεταφέρθηκε μεγαλύτερο ποσό] από τα τηρούμενα βιβλία στην αντίστοιχη περιοδική δήλωση Φ.Π.Α., εισροών, συνολικού ποσού 3.551,96€ και, αντίστοιχα, φόρου εισροών, συνολικού ποσού **852,48€**.

Επομένως σύμφωνα με τα ανωτέρω, προκύπτουν συγκεντρωτικά, ανά φορολογικό έτος και κατηγορία, τα κάτωθι:

Φορολογική Περίοδος	Επιβολή Φόρου Εκροών Αποκρυβείσας Φορολογητέας Ύλης (Άρθρο 28, ν.4172/2013 & ν.2859/2000)	Μη παροχή Δικαιώματος Έκπτωσης Φόρου Εισροών (Άρθρο 30, παρ.4 του ν.2859/2000)	(Πλέον) Διαφορά Μη ορθής μεταφορά του φόρου εισροών των δεδομένων των βιβλίων και στοιχείων στις οικείες δηλώσεις Φ.Π.Α. (Απόφασή Α.1293/2019)	Συνολική Διαφορά Χρεωστικού Υπολοίπου Βάση Ελέγχου
1/1-31/12/2018	12.353,23€	1.221,85€		13.575,08€
1/1-31/12/2019	5.714,51€	7.960,01€	852,48€	14.527,00€

Επιπρόσθετα, σε συνέχεια των ανωτέρω, σύμφωνα με τις σχετικές εκθέσεις ελέγχου της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας και καθώς σύμφωνα με τις διενεργηθείσες ελεγκτικές επαληθεύσεις διαπιστώθηκε η μη έκδοση φορολογικών στοιχείων από την επιχειρηματική δραστηριότητα του προσφεύγοντα,

- Για το φορολογικό έτος 2018, συνολικού ποσού **60.531,94€**, η οποία αποτελεί αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη, προερχόμενη από τη μη έκδοση τουλάχιστον ενός φορολογικού στοιχείου πώλησης ίδιας αξίας, στην οποία αντιστοιχεί φόρος εκροών, συνολικού ποσού **12.353,23€**, και,

- Για το φορολογικό έτος 2019, συνολικού ποσού **44.507,42€**, η οποία αποτελεί αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη, προερχόμενη από τη μη έκδοση τουλάχιστον ενός φορολογικού στοιχείου πώλησης ίδιας αξίας, στην οποία αντιστοιχεί φόρος εκροών, συνολικού ποσού **5.714,51€**,

Επιβλήθηκαν, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 11, 12 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), αναλυτικά, τα κάτωθι πρόστιμα:

Φορολογικό Έτος 2018

(1) Πρόστιμο συνολικού ποσού **6.176,61€** ($12.353,23€ \times 50\%$), σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 58^A του ν.4987/2022, λόγω μη έκδοσης τουλάχιστον ενός (1) παραστατικού πωλήσεων, για πράξη που επιβαρύνεται με Φ.Π.Α., για την οποία επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, και,

(2) Προστίμου συνολικού ποσού **500,00€**, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 54 του ν.4987/2022, κατά παράβαση της περ. ιε' της παρ. 1 του άρθρου 54 του ν.4987/2022, λόγω μη έκδοσης τουλάχιστον ενός (1) παραστατικού, για πράξεις που δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α.,

Φορολογικό Έτος 2019

(1) Πρόστιμο συνολικού ποσού **2.857,26€** ($5.714,51€ \times 50\%$), σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 58^A του ν.4987/2022, λόγω μη έκδοσης τουλάχιστον ενός (1) παραστατικού πωλήσεων, για πράξη που επιβαρύνεται με Φ.Π.Α., για την οποία επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, και,

Τέλος, σύμφωνα με τις σχετικές εκθέσεις ελέγχου της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας και καθώς ο προσφεύγων δεν προσκόμισε, μέρος, ή προσκόμισε ελλιπώς, των ζητηθέντων τηρούμενων λογιστικών του αρχείων [κατάσταση αποθεμάτων ελεγχόμενων φορολογικών

ετών και περιοδικές αναφορές αποδείξεων του συστήματος εισροών - εκροών], επιβλήθηκε πρόστιμο συνολικού ποσού **250,00€**, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. γ' της παρ. 2 του άρθρου 54 του ν.4987/2022, κατά παράβαση της περ. δ' της παρ. 1 του άρθρου 54 του ν.4987/2022, λόγω μη ανταπόκρισης σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων.

Επειδή ήδη, ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά, να γίνει δεκτή στο σύνολο της αυτή και να ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις, καθώς και, να του επιστραφεί εντόκως κάθε ποσό ποτ κατέβαλε ή θα καταβάλει αχρεωστήτως δυνάμει των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς,

(1) Εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελής εφαρμογή της παρ.4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013, νόμω και ουσία αβάσιμη η κρίση του ελέγχου ότι οι πιστώσεις ποσού **172.461,13€** που αφορούν το ελεγχόμενο έτος 2018, αποτελούν εισόδημα αγνώστου προέλευσης και αιτίας ενώ αυτές αφορούσαν ποσό δανείου που έλαβε ο προσφεύγων,

(2) Εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελής εφαρμογή της παρ.4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013, νόμω και ουσία αβάσιμη η κρίση του ελέγχου ότι οι πιστώσεις ποσού **113.105,85€** που αφορούν το ελεγχόμενο έτος 2018, αποτελούν εισόδημα αγνώστου προέλευσης και αιτίας ενώ αυτές αφορούσαν επιστροφές δανείων που χορήγησε ο προσφεύγων,

(3) Εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελής εφαρμογή της παρ.4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013, νόμω και ουσία αβάσιμη η κρίση του ελέγχου ότι οι πιστώσεις ι) συνολικού ποσού **32.226,87€** που αφορούν το ελεγχόμενο έτος 2018, και, ιι) συνολικού ποσού **29.979,23€** που αφορούν το ελεγχόμενο έτος 2019 αποτελούν εισόδημα αγνώστου προέλευσης και αιτίας ενώ αυτές εν' όλω αφορούσαν έσοδα της επιχείρησης του προσφεύγοντα, προερχόμενα από εξόφληση πωλήσεων βάσει της ΠΟΛ.1078/2014,

(4) Εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελής εφαρμογή του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, νόμω και ουσία αβάσιμη η κρίση του ελέγχου ότι υφίσταται απόκρυψη πωλήσεων ποσού **60.531,94€** για το ελεγχόμενο έτος 2018 και ποσού **44.507,42€** για το ελεγχόμενο έτος 2019,

(5) Νομικά και ουσιαστικά αβάσιμη η επιβολή προστίμων μη έκδοσης αποδείξεων, η κρίση του ελέγχου περί ύπαρξης αποκρυβείσας ύλης κατ' εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών, πέραν από αναπόδεικτη, σε κάθε περίπτωση δεν μπορεί να στοιχειοθετήσει, κατά το βάρος απόδειξης του αναλογεί στη φορολογική αρχή, την επιβολή πρόσθετων κυρώσεων επιβολής προστίμων για μη έκδοση φορολογικών στοιχείων,

(6) Μη νόμιμες οι αποδιδόμενες σε βάρος του λογιστικές διαφορές, λόγω μη αναγνώρισης της παραγωγικότητας των δαπανών αυτών,

(7) Νομικά και ουσιαστικά αβάσιμη η μη παροχή δικαιώματος έκπτωσης του φόρου εισροών, των κατά την κρίση του ελέγχου, μη παραγωγικών δαπανών ή λόγω του τρόπου εξόφλησης αυτών,

(8) Μη νόμιμες οι αποδιδόμενες σε βάρος του προσφεύγοντα, λογιστικές διαφορές λόγω μη αναγνώρισης φορολογικών αποσβέσεων,

(9) Μη νόμιμη η αποδιδόμενη σε βάρος του προσφεύγοντα, λογιστική διαφορά λόγω δήθεν εφάπαξ έκπτωσης της αξίας αποκτηθέντος αυτοκινήτου,

(10) Οι πιστώσεις συνολικού ποσού **3.450,00€** και συνολικού ποσού **2.800,00€** δεν αποτελούν εισόδημα αγνώστου προέλευσης και αιτίας αλλά καταβολές πελάτη του προσφεύγοντα,

(11) Απουσία αυτοτελούς έκθεσης Φ.Π.Α.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 «Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα», 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. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους.

[...]

4. Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 «Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα», του ν.4987/2013, ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παρ. 4 του άρθρου 21 του Κ.Φ.Ε., 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».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 «Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες», του ν.4172/2013, ορίζεται ότι:

«Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του επόμενου άρθρου του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

- α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις 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 πραγματικής, στη βάση έμμεσων μεθόδων ελέγχου,
- γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 «Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες», του ν.4172/2013, ορίζεται ότι:

Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

- α) τόκοι από δάνεια που λαμβάνει η επιχείρηση από τρίτους, εκτός από τα τραπεζικά δάνεια, «μικροχρηματοδοτήσεις που λαμβάνουν οι δικαιούχοι της παρ. 1 του άρθρου 15 για τη χορήγηση μικροχρηματοδοτήσεων» "διατραπεζικά δάνεια, καθώς και τα ομολογιακά δάνεια που εκδίδουν ανώνυμες εταιρείες" και τα χρεωστικά ομόλογα που εκδίδουν πιστωτικοί συνεταιρισμοί που λειτουργούν ως πιστωτικά ιδρύματα» κατά το μέτρο που υπερβαίνουν τους τόκους που θα προέκυπταν εάν το επιτόκιο ήταν ίσο με το επιτόκιο των δανείων αλληλόχρεων λογαριασμών προς μη χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις, όπως αυτό αναφέρεται στο στατιστικό δελτίο οικονομικής συγκυρίας της Τράπεζας της Ελλάδος για την πλησιέστερη χρονική περίοδο πριν την ημερομηνία δανεισμού,

- 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,
- δ) προβλέψεις [για διαγραφή επισφαλών απαιτήσεων] εκτός των οριζόμενων στο άρθρο 26,
- ε) πρόστιμα και ποινές, περιλαμβανομένων των προσαυξήσεων,
- στ. Η παροχή αμοιβών σε χρήμα ή είδος που συνιστούν ποινικό αδίκημα,
- ζ) ο φόρος εισοδήματος, συμπεριλαμβανομένων του τέλους επιτηδεύματος και των έκτακτων εισφορών, που επιβάλλεται για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε., καθώς και ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) που αναλογεί σε μη εκπιπτόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστέος ως Φ.Π.Α. εισροών,
- η) το τεκμαρτό μίσθωμα της παραγράφου 2 του άρθρου 39 σε περίπτωση ιδιόχρησης κατά το μέτρο που υπερβαίνει το τρία τοις εκατό (3%) επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου,
- 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
- ιγ) το σύνολο των δαπανών που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος μη συνεργάσιμο ή που υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Κ.Φ.Ε., εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει ότι οι δαπάνες αυτές αφορούν πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές και δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών ή εισοδημάτων ή κεφαλαίων με σκοπό τη φοροαποφυγή ή τη φοροδιαφυγή. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν αποκλείει την έκπτωση των δαπανών που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος - μέλος της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ., εφόσον υπάρχει η νομική βάση για την ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ της Ελλάδας και αυτού του κράτους - μέλους
- 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.
- ιε) Οι δαπάνες ενοικίων, εφόσον η εξόφλησή τους δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.
- ιστ) Χρηματικά ποσά ή άλλα ανταλλάγματα που τυχόν καταβλήθηκαν άμεσα ή έμμεσα για μη εξουσιοδοτημένη πώληση διαφημιστικού τηλεοπτικού χρόνου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 24, του ν.4172/2013, ορίζεται ότι:

«Φορολογικές Αποσβέσεις

1. Κατά τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι φορολογικές αποσβέσεις των στοιχείων του ενεργητικού εκπίπτουν από:

α) τον κύριο των παγίων στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης σε όλες τις περιπτώσεις εκτός της περίπτωσης β`,

β) τον μισθωτή, σε περίπτωση χρηματοδοτικής μίσθωσης κατά την έννοια των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, όπως αυτά έχουν υιοθετηθεί από την Ε.Ε. δυνάμει του Κανονισμού 1606/2002 (Δ.Π.Χ.Α. - υποχρεωτική εφαρμογή Δ.Π.Χ.Α.) ή κατά την έννοια των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (Ε.Λ.Π.) του ν. 4308/2014.

2. Για τους σκοπούς της παρούσας διάταξης, ο όρος «χρηματοοικονομική μίσθωση» σημαίνει οποιαδήποτε προφορική ή έγγραφη σύμβαση με την οποία ο εκμισθωτής (κύριος) υποχρεούται έναντι μισθώματος να παραχωρεί στον μισθωτή (χρήστη) τη χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου, εφόσον πληρούνται ένα ή περισσότερα από τα ακόλουθα κριτήρια:

α) η κυριότητα του περιουσιακού στοιχείου περιέρχεται στον μισθωτή με τη λήξη του χρόνου της μίσθωσης,

β) η σύμβαση της μίσθωσης περιλαμβάνει όρο συμφέρουσας προσφοράς για την εξαγορά του εξοπλισμού σε τιμή κατώτερη της αγοραίας αξίας,

γ) η περίοδος της μίσθωσης καλύπτει τουλάχιστον το ενενήντα τοις εκατό (90%) της οικονομικής διάρκειας ζωής του περιουσιακού στοιχείου «όπως αυτή προκύπτει από τον πίνακα της παραγράφου 4» ακόμη και στην περίπτωση που ο τίτλος δεν μεταβιβάζεται κατά τη λήξη της μίσθωσης,

δ) κατά τη σύναψη της σύμβασης της μίσθωσης, η παρούσα αξία των μισθωμάτων ανέρχεται «τουλάχιστον» στο ενενήντα τοις εκατό (90%) της αγοραίας αξίας του περιουσιακού στοιχείου που εκμισθώνεται,

ε) τα περιουσιακά στοιχεία που εκμισθώνονται είναι τέτοιας ειδικής φύσης που μόνον ο μισθωτής δύναται να τα μεταχειριστεί δίχως να προβεί σε σημαντικές αλλοιώσεις.

Στην περίπτωση της μίσθωσης οχημάτων στην έννοια του μισθώματος σύμφωνα με την περίπτωση δ` δεν συμπεριλαμβάνονται τα κόστη λειτουργίας και κυκλοφορίας του οχήματος.

[...]

4. Κόστος κτήσης ή κατασκευής, περιλαμβανομένου και του κόστους βελτίωσης, ανανέωσης και ανακατασκευής καθώς και αποκατάστασης του περιβάλλοντος αποσβένονται, σύμφωνα με τον παρακάτω πίνακα:

[...]

Ο συντελεστής φορολογικής απόσβεσης του ανωτέρω πίνακα για τα άυλα στοιχεία και δικαιώματα, καθώς και για τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης ισχύει, εφόσον δεν προκύπτει συμβατικά από την αρχική συμφωνία διαφορετική των δέκα (10) ετών οικονομική διάρκεια ζωής, οπότε και ο συντελεστής διαμορφώνεται ως το πηλίκο «1 διά έτη διάρκειας ζωής δικαιώματος». Σε περίπτωση δικαιωμάτων που θεμελιώθηκαν πριν από την έναρξη ισχύος του παρόντος, για την αναπόσβεστη αξία (εναπομείνασα αξία) ως διάρκεια δικαιώματος λαμβάνεται η υπολειπόμενη διάρκεια του δικαιώματος.

Για τη δαπάνη απόσβεσης εταιρικού επιβατικού αυτοκινήτου μηδενικών ρύπων, με [...]

5. Ο υπολογισμός των φορολογικών αποσβέσεων είναι υποχρεωτικός, γίνεται σε ετήσια βάση και δεν επιτρέπεται η μεταφορά αποσβενόμενων ποσών μεταξύ οικονομικών χρήσεων.

6. Η φορολογική, απόσβεση ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου αρχίζει από τον επόμενο μήνα εντός του οποίου χρησιμοποιείται ή τίθεται σε υπηρεσία από τον φορολογούμενο κατ' αναλογία με τους συντελεστές της παραγράφου 4.

7. Το ποσό της φορολογικής απόσβεσης δεν δύναται να υπερβεί το κόστος κτήσης ή κατασκευής, περιλαμβανομένου του κόστους βελτίωσης, ανανέωσης και ανακατασκευής, καθώς και αποκατάστασης του περιβάλλοντος. Εάν η αποσβέσιμη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου της επιχείρησης είναι μικρότερη από χίλια πεντακόσια (1.500) ευρώ, το εν λόγω στοιχείο μπορεί να αποσβεστεί εξ ολοκλήρου μέσα στο φορολογικό έτος που αποκτήθηκε το περιουσιακό στοιχείο. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να αναπροσαρμόζεται το ποσό που ορίζεται στο προηγούμενο εδάφιο μία φορά ανά πέντε έτη, με βάση τα κατάλληλα στοιχεία που δημοσιεύονται από την Ελληνική Στατιστική Αρχή (ΕΛ.ΣΤΑΤ.).

[...]

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 και 2 του άρθρου 28 «Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων», του ν.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, σύμφωνα με την εγκύκλιο Ε.2015/2020, με θέμα «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 4172/2013», διευκρινίστηκε μεταξύ άλλων, ότι,

«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:

A. 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.

B. 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 την εγκύκλιο Ε.2047/2023, με θέμα «Παροχή διευκρινίσεων σχετικά με την επιβολή προστίμων επί υποθέσεων ελέγχου για τις οποίες εφαρμόζονται μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης και λοιπά συναφή θέματα σχετικά με το Φ.Π.Α», διευκρινίστηκε μεταξύ άλλων, ότι,

«1. Στις περιπτώσεις που διενεργείται προσδιορισμός του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ) και το εισόδημα που προκύπτει από τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή των έμμεσων μεθόδων ελέγχου υπερβαίνει το δηλωθέν, δηλαδή διαπιστώνεται αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη που αποδίδεται στη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων και δεν προκύπτει το πλήθος των συναλλαγών και η αξία έκαστης συναλλαγής, για την οποία έπρεπε να εκδοθεί το σχετικό φορολογικό στοιχείο, παρά μόνο η συνολική αποκρυβείσα αξία, δεν επιβάλλεται το πρόστιμο

της παρ. 1 του άρθρου 58Α του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4789/2022 Α' 206) εφεξής ΚΦΔ, και επιβάλλονται μόνο τα πρόστιμα περί ανακριβούς υποβολής δήλωσης που προβλέπονται με τις διατάξεις των άρθρων 58 και 58Α παρ. 2 του ΚΦΔ. 2. Εφόσον, κατόπιν διενέργειας ελέγχου με έμμεσες τεχνικές προκύπτουν διαφορές στον Φ.Π.Α., ανεξάρτητα από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα (απλογραφικό ή διπλογραφικό) της ελεγχόμενης οντότητας, προκειμένου να προσδιοριστεί ο φόρος εκροών και να γίνει η εκκαθάριση του φόρου, η τυχόν διαφορά στις εκροές θα καταλογίζεται στην τελευταία φορολογική περίοδο του έτους (ήτοι στο 4ο ημερολογιακό τρίμηνο ή στον 12ο ημερολογιακό μήνα σε περίπτωση τήρησης απλογραφικού και διπλογραφικού λογιστικού συστήματος, αντίστοιχα). Στις περιπτώσεις ελέγχου εποχιακών επιχειρήσεων με έμμεσες τεχνικές, η τυχόν διαφορά στις εκροές θα καταλογίζεται στην τελευταία φορολογική περίοδο κατά την οποία λειτούργησε η επιχείρηση. 3. Περαιτέρω, υπενθυμίζεται ότι, εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση των έμμεσων μεθόδων δεν αφορούν αποδεδειγμένα αγαθά και υπηρεσίες, για τα οποία εφαρμόζεται συγκεκριμένος συντελεστής Φ.Π.Α., τότε η τυχόν διαφορά στις εκροές από τον προσδιορισμό των εσόδων, επιμερίζεται σε κάθε περίπτωση κατ' αναλογία της συμμετοχής των εφαρμοζόμενων συντελεστών Φ.Π.Α. στις δηλούμενες φορολογητέες και απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης εκροές. Για τον επιμερισμό αυτό δεν λαμβάνονται υπόψη οι απαλλασσόμενες εκροές με δικαίωμα έκπτωσης, για τις οποίες απαιτούνται συγκεκριμένα δικαιολογητικά για την ορθή εφαρμογή της απαλλαγής. Ενδεικτικά, τέτοιες περιπτώσεις είναι οι πράξεις των άρθρων 24, 25, 26, 27, 28 και 39α του Κώδικα Φ.Π.Α., καθώς και οι πράξεις των άρθρων 13 και 14 του ίδιου Κώδικα που είναι φορολογητέες εκτός Ελλάδος».

Επειδή, σύμφωνα με την εγκύκλιο Ε.2019/2020, με θέμα «Οδηγίες συμπλήρωσης εντύπου Ε3 (Κατάσταση Οικονομικών Στοιχείων από Επιχειρηματική Δραστηριότητα) και Κατάστασης Φορολογικής Αναμόρφωσης φορολογικού έτους 2019», διευκρινίστηκε μεταξύ άλλων, ότι,

« [...] Στους κωδικούς 802, 822, 842 και 862 «Αγορές ενσώματων παγίων χρήσης» και στους κωδικούς 803, 823, 843 και 863 «Αγορές μη ενσώματων παγίων χρήσης» του πίνακα Ζ3 καταχωρούνται υποχρεωτικά οι αγορές ενσώματων και μη ενσώματων παγίων αντίστοιχα, με περαιτέρω ανάλυση με βάση τη σχετική κατηγοριοποίηση του αντίστοιχου εσωτερικού υποπίνακα. Τα ποσά των κωδικών αυτών δεν αθροίζονται στα σύνολα αγορών του Πίνακα Δ'».

Επειδή, σύμφωνα με την εγκύκλιο υπ' αρ. πρωτ.: ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015, με θέμα «Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας», διευκρινίστηκε μεταξύ άλλων, ότι,

«[...] 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.)».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» παρ. 2 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι:

«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...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 «Επαρκής αιτιολογία» του Κ.Φ.Δ., 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 τις διατάξεις του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (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».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1, 2 και 4 του άρθρου 171 «Αποδεικτική δύναμη» του ν. 2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας), ορίζεται ότι:

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά. [...]

«2. Η χρονολογία των ιδιωτικών εγγράφων καθίσταται βέβαιη για τους τρίτους μόνο όταν αυτά θεωρηθούν από συμβολαιογράφο ή από άλλο αρμόδιο κατά το νόμο δημόσιο υπάλληλο, [...]

4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή με τις διατάξεις της παρ.16 του άρθρου 8 του ν. 1882/1990 (Α' 43) ορίζεται ότι: «Συμφωνητικά που καταρτίζονται μεταξύ επιτηδευματιών ή τρίτων για οιαδήποτε συναλλαγή θεωρούνται μέσα σε δέκα (10) ημέρες από της ημερομηνίας καταρτίσεως και υπογραφής από την αρμόδια ΔΟΥ, άλλως είναι ανίσχυρα και δεν έχουν κανένα έννομο αποτέλεσμα. Κατ' εξαίρεση, δεν θεωρούνται τα συμφωνητικά του προηγούμενου εδαφίου που καταρτίζονται από επιτηδευματίες ή τρίτους με το Δημόσιο, ...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1078/17.3.2014 με θέμα «Οδηγίες για την υποβολή καταστάσεων φορολογικών στοιχείων, για διασταύρωση πληροφοριών, από 1.1.2014», ορίζεται ότι:

«[...] Πωλήσεις βενζίνης και πετρελαίου κίνησης, από πρατήρια υγρών καυσίμων
Τα πρατήρια υγρών καυσίμων, για τις πωλήσεις βενζίνης και πετρελαίου κίνησης, προς
άλλους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών, το δημόσιο, τους δήμους κ.λπ., αξίας μέχρι
τριακόσια (300) ευρώ, μπορεί να εκδίδουν αποδείξεις (με αναγραφή του αριθμού
κυκλοφορίας του οχήματος του αντισυμβαλλόμενου) οι οποίες καταχωρούνται, στις
καταστάσεις πελατών και προμηθευτών, τόσο από τον εκδότη όσο και τον λήπτη,
συγκεντρωτικά με τις λοιπές αποδείξεις λιανικών συναλλαγών.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της υπ' αριθμ. ΔΕΛ Ζ ΚΦΑΣ 1044670 ΕΞ 2016, εγκυκλίου με
θέμα, «Παροχή πληροφοριών αναφορικά με τις αποδείξεις εσόδου, που εκδίδονται από τα
πρατήρια υγρών καυσίμων, στα οποία έχουν εγκατασταθεί συστήματα ελέγχου εισροών -
εκροών», ορίζεται ότι:

«1. Από το συνδυασμό των διατάξεων των παραγράφων 3.2, 3.3 και 3.6 της Κ.Υ.Α.
ΠΟΛ.1009/5.1.2012 (ΦΕΚ Β' 72), όπως τροποποιήθηκε με την Κ.Υ.Α. ΠΟΛ.
1203/2.11.2012 (ΦΕΚ 3130 Β') περί εγκατάστασης ολοκληρωμένου συστήματος ελέγχου
εισροών - εκροών στα πρατήρια υγρών καυσίμων και διασφάλιση συναλλαγών μέσω αυτού,
όπως ισχύει και όπως οι διατάξεις αυτές ερμηνεύτηκαν με την εγκύκλιο
ΠΟΛ.1161/26.6.2013 , προκύπτουν οι εξής εναλλακτικοί τρόποι έκδοσης φορολογικών
στοιχείων για τις μεμονωμένες πωλήσεις καυσίμων προς επαγγελματίες:

1ος τρόπος: Έκδοση απόδειξης εσόδου στην οποία, κατά την έκδοση της, με πληκτρολόγηση
μέσω του λογισμικού του συστήματος εισροών - εκροών, αναγράφεται ο αριθμός
κυκλοφορίας του οχήματος του αντισυμβαλλόμενου επαγγελματία και εφόσον η αξία της
συναλλαγής, προ Φ.Π.Α., υπερβαίνει τα τριακόσια (300) ευρώ αναγράφεται και ο Α.Φ.Μ. του
αντισυμβαλλόμενου επαγγελματία, ενώ δεν απαιτείται με τον τρόπο αυτό και η έκδοση
τιμολογίου.

2ος τρόπος: Έκδοση τιμολογίου, στο οποίο θα επισυνάπτεται η αυτόματα εκδιδόμενη
απόδειξη εσόδου (στην οποία προφανώς δεν αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας και ο
Α.Φ.Μ. του αντισυμβαλλόμενου επαγγελματία) και στο οποίο (τιμολόγιο) αναγράφεται η
φράση «Εκδόθηκε σε αντικατάσταση της αριθμ..... απόδειξης εσόδου».

2. Περαιτέρω, από τη Διοίκηση έχει γίνει δεκτό (σχετ. εγγρ. Δ15 1133722 ΕΞ 2013 /
3.9.2013) ότι:

Για τις μεμονωμένες πωλήσεις πετρελαίου κίνησης και βενζίνης από τα πρατήρια υγρών
καυσίμων, στα οποία έχει εγκατασταθεί σύστημα εισροών - εκροών, προς άλλους
επαγγελματίες έως και τριακόσια (300) ευρώ ανά συναλλαγή εκδίδεται απόδειξη εσόδου, η
οποία δεν αντικαθίσταται με τιμολόγιο, στο πίσω μέρος δε αυτής τίθεται η σφραγίδα του
εκδότη της και αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του εφοδιαζόμενου με καύσιμα
οχήματος, οι δε λήπτες επαγγελματίες για τα φορολογικά τους δικαιώματα και υποχρεώσεις
κάνουν χρήση των παραπάνω αποδείξεων εσόδου, ο\ οποίες επέχουν θέση τιμολογίου.

3. Επισημαίνεται ότι, η απόδειξη εσόδου η οποία αποτελεί ειδικό φορολογικό στοιχείο,
εκδίδεται αυτόματα από το σύστημα εισροών-εκροών, με την ολοκλήρωση της παράδοσης
του καυσίμου από κάθε αντλία ανεξάρτητα από την ιδιότητα που τυχόν δηλώνει ο
αντισυμβαλλόμενος πελάτης (ιδιώτης ή επαγγελματίας), καθόσον δεν προβλέπεται από τις
τεχνικές προδιαγραφές του συστήματος εισροών-εκροών η έκδοση τιμολογίου.

Η απόδειξη αυτή, υπέχει και θέση τιμολογίου, τηρουμένων των προϋποθέσεων που
προαναφέρονται ήτοι:

α) όταν η αξία πωληθέντων καυσίμων δεν υπερβαίνει τα 300 ευρώ και αναγράφεται, μέσω

του λογισμικού του συστήματος εισροών-εκροών, ο αριθμός κυκλοφορίας του οχήματος του αντισυμβαλλόμενου επαγγελματία, επιπλέον δε και ο Α.Φ.Μ. αυτού, στην περίπτωση που η υπόψη αξία υπερβαίνει τα 300 ευρώ και

β) όταν δεν αντικαθίσταται από τιμολόγιο και στο πίσω μέρος αυτής, τίθεται η σφραγίδα του εκδότη της.

4. Στην περίπτωση κατά την οποία εκδοθεί τιμολόγιο σε αντικατάσταση της απόδειξης εσόδου, αυτονόητο είναι ότι γίνονται οι δέουσες λογιστικές εγγραφές που αφορούν τα έσοδα από χονδρικές πωλήσεις, αφού πρώτα γίνει αφαιρετική εγγραφή των εσόδων από λιανικές πωλήσεις, με αναγραφή του α/α της απόδειξης εσόδου που αφορά. Επιπρόσθετα δίνεται η δυνατότητα σε αντικατάσταση της απόδειξης εσόδου που εκδόθηκε να εκδοθεί απόδειξη επιστροφής, στην οποία θα γίνεται ρητή μνεία ότι εκδίδεται για λόγους λογιστικής τακτοποίησης (εγγραφή αφαιρετική των εσόδων από λιανικές πωλήσεις), με αναγραφή σ' αυτήν του α/α της απόδειξης εσόδου που αφορά (σχετ. εγγρ. Δ15Β 1128463 ΕΞ 2014)».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 30 «Απλοποιήσεις και απαλλαγές», του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), ορίζεται ότι:

«3. Οι οντότητες της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, των οποίων ο ετήσιος καθαρός κύκλος εργασιών δεν υπερβαίνει το ποσό των 150.000 ευρώ από πωλήσεις αγαθών, δύνανται να μην διενεργούν απογραφή των αποθεμάτων τους και να αντιμετωπίζουν τις αγορές της περιόδου ως έξοδο».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1019/2015, εγκυκλίου με θέμα, «Απαλλαγή ορισμένων κατηγοριών οντοτήτων που εφαρμόζουν απλογραφικό λογιστικό σύστημα στην τήρηση λογιστικών αρχείων (βιβλίων) από την τήρηση αρχείου αποθεμάτων και τη διενέργεια φυσικής απογραφής», ορίζεται ότι:

«[...] από 1.1.2015, με την καθιέρωση των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, επέρχονται ορισμένες διαφοροποιήσεις ως προς την τήρηση βιβλίων από συγκεκριμένες κατηγορίες οντοτήτων και ως εκ τούτου κρίνεται απαραίτητο να παρασχεθούν σε αυτές τις κατηγορίες, οι αναγκαίες διευκολύνσεις για την άσκηση της επαγγελματικής τους δραστηριότητας.

6. Ότι υπάρχουν κατηγορίες επιτηδευματιών οι οποίοι:

α) είτε αντιμετωπίζουν σοβαρά προβλήματα για τη σύνταξη απογραφής λόγω, διαζευκτικά ή αθροιστικά, του μικρού μεγέθους του αντικειμένου των εργασιών τους, ή του μεγάλου αριθμού ειδών ή/και παρεμφερούς φύσης ή/και μικρής αξίας ανά τεμάχιο αποθεμάτων, είτε

β) δεν διαθέτουν αξιόλογα αποθέματα αγαθών στο τέλος της χρήσης ή/και τα αποθέματά τους δεν παρουσιάζουν διακύμανση από έτος σε έτος, και ως εκ τούτου η απογραφή τους δεν παρουσιάζει ουσιαστικό φορολογικό ενδιαφέρον.

[...] Άρθρο 2

1. Η πολύ μικρή οντότητα, βάσει της παραγράφου 2γ του άρθρου 1 του Ν. 4308/2014 και της παραγράφου 11 του άρθρου 30 του ίδιου νόμου, που συντάσσει μόνο Κατάσταση Αποτελεσμάτων (απλογραφικό λογιστικό σύστημα) και έχει ως αντικείμενο δραστηριότητας την εμπορία (πρατήριο) υγρών καυσίμων ή/και πετρελαίου θέρμανσης, προσδιορίζει τα αποθέματά της βάσει του συστήματος εισροών-εκροών.

2. Η οντότητα της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου που πωλεί, πέραν των υγρών καυσίμων και του πετρελαίου θέρμανσης, λιπαντικά ή και τσιγάρα, δύναται να μη διενεργεί απογραφή αυτών των ειδών όταν ο ετήσιος καθαρός κύκλος εργασιών εξ' αυτών των

αγαθών (λιπαντικά και τσιγάρα) δεν υπερβαίνει το ποσό της παραγράφου 3 του άρθρου 30 του νόμου 4308/2014 (150.000 ευρώ).

3. Όταν η οντότητα της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου διατηρεί και άλλη δραστηριότητα πώλησης αγαθών, πέραν των αναφερόμενων αγαθών στις παραγράφους 1 και 2 του παρόντος άρθρου, η άλλη δραστηριότητα κρίνεται αυτοτελώς σε ό,τι αφορά τη διενέργεια απογραφής αποθεμάτων. Συγκεκριμένα, η οντότητα αυτή δύναται να μη διενεργεί φυσική απογραφή για τα αγαθά της εν λόγω δραστηριότητας, όταν ο ετήσιος καθαρός κύκλος εργασιών της δραστηριότητας αυτής δεν υπερβαίνει το ποσό της παραγράφου 3 του άρθρου 30 του νόμου 4308/2014 (150.000 ευρώ).

4. Η οντότητα του παρόντος άρθρου δεν εμπίπτει στις ρυθμίσεις του άρθρου 1 της παρούσας απόφασης».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 11 «Χρόνος έκδοσης τιμολογίου», του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), ορίζεται ότι:

«2. Ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου καθορίζεται ως εξής:

α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής αγαθών ή της ολοκλήρωσης της υπηρεσίας, κατά περίπτωση.

β) Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής αγαθών, υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το τιμολόγιο εκδίδεται μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα από την περίοδο στην οποία μέρος της σχετικής αμοιβής καθίσταται απαιτητό για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί ή το μέρος του έργου που έχει ολοκληρωθεί [...]

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1003/2014, εγκυκλίου με θέμα, «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις», ορίζεται ότι:

«[...] 11.2.4 Διευκρινίζεται ότι για την υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου για συνεχιζόμενη υπηρεσία (π.χ. διδασκαλία συγκεκριμένων μαθημάτων, παροχή υπηρεσιών τήρησης λογιστικών αρχείων από το φοροτέχνη - λογιστή, κλπ.) το κρίσιμο στοιχείο είναι το εάν ο πωλητής, βάσει σύμβασης ή της συνήθους επιχειρηματικής πρακτικής δύναται να απαιτήσει / διεκδικήσει πληρωμή για το μέρος των αγαθών ή υπηρεσιών που έχει προσφέρει ή το έργο που έχει παράξει. Διευκρινίζεται ότι ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου για συνεχιζόμενη παροχή αγαθών ή υπηρεσιών ή κατασκευής έργου δεν διαφοροποιείται από το γεγονός ότι η έναρξη της παροχής ή κατασκευής μπορεί να ξεκίνησε πριν το τέλος της ετήσιας (διαχειριστικής) περιόδου και συνεχίστηκε στην επόμενη.

Η αναφορά στο νόμο σε «μέρος της αμοιβής που καθίσταται απαιτητό για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί ή το μέρος του έργου που έχει ολοκληρωθεί», υποδηλώνει ότι, βάσει της σχετικής σύμβασης (προφορικής ή έγγραφης) των δύο μερών, γίνεται δεκτή τμηματική ολοκλήρωση της υπηρεσίας. Η περίπτωση αυτή δεν πρέπει να συγχέεται με την περίπτωση στην οποία:

α) έχει συμφωνηθεί να καταβάλλεται χωρίς να συνδέεται με την πρόοδο της παροχής υπηρεσίας ή του έργου, στην έναρξη ή στη διάρκεια της σχετικής περιόδου, ποσό ή ποσά έναντι του συνολικού τιμήματος (προκαταβολή), ακόμη και μέχρι πλήρους εξόφλησης του τιμήματος, και

β) έχει συμφωνηθεί ότι η υπηρεσία ή το έργο ολοκληρώνεται στο τέλος της σχετικής περιόδου».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1, 2, 3 και 6 του άρθρου 48 «Αρμόδια φορολογική αρχή – Φορολογικός έλεγχος» του ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.), ορίζεται ότι,

«1. Η επιβολή του φόρου γίνεται από τον Προϊστάμενο ΔΟΥ που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος του υπόχρεου στο φόρο. Η παραλαβή των δηλώσεων γίνεται από τον εν λόγω Προϊστάμενο ΔΟΥ, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 38.

2. Ο Προϊστάμενος ΔΟΥ ελέγχει την ακρίβεια των υποβαλλόμενων δηλώσεων και προβαίνει στην εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση. Κατά την υποβολή της ειδικής δήλωσης Φ.Π.Α. που προβλέπεται από τις διατάξεις της περίπτωσης γ της παραγράφου 4 του άρθρου 36 και σε περίπτωση κατά την οποία το δηλούμενο από τον υποκείμενο στον φόρο τίμημα υπολείπεται της αγοραίας αξίας, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ελέγχει άμεσα την ακρίβεια της υποβαλλόμενης δήλωσης, λαμβάνοντας υπόψη του τις αξίες όπως αυτές ισχύουν στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων και στη φορολογία εισοδήματος, καθώς και το συνολικό κόστος του παραδιδόμενου ακινήτου σε συνδυασμό με τα τεχνικά, ποσοτικά και οικονομικά δεδομένα που αφορούν την άδεια ανέγερσης του ακινήτου. Σε περίπτωση κατά την οποία ο υποκείμενος στο φόρο δεν αποδέχεται το αποτέλεσμα του ελέγχου αυτού, η αξία του παραδιδόμενου ακινήτου υπόκειται στη δεσμευτική κρίση του Σώματος Ορκωτών Εκτιμητών.

Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ρυθμίζεται ο τρόπος, η διαδικασία και κάθε αναγκαίο στοιχείο ή λεπτομέρεια που αφορά τον έλεγχο αυτόν.

3. Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος ΔΟΥ προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως:

α) τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες,

β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ'αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος. [...]

6. Ο υπόχρεος στο φόρο επιδεικνύει ή παραδίδει κάθε έγγραφο ή άλλο στοιχείο που του ζητούν για τη διεξαγωγή του ελέγχου.[....].».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. β' της παρ.1 του άρθρου 32 «Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου» του ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.), ορίζεται ότι,

«1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: [...] β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν, [...]».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.2 και 4 του άρθρου 38 «Δήλωση και συναφείς υποχρεώσεις» του ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.), ορίζεται ότι,

«2. Η φορολογική περίοδος ορίζεται ως εξής:

«[...],β) ένα ημερολογιακό τρίμηνο, προκειμένου για υπόχρεους οι οποίοι χρησιμοποιούν απλογραφικό λογιστικό σύστημα, καθώς και για μη υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. [...]

4. Η δήλωση ΦΠΑ υποβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα που ακολουθεί τη λήξη της φορολογικής περιόδου.[...].».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.2 και 4 του άρθρου 38 «Δήλωση και συναφείς υποχρεώσεις» του ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.), ορίζεται ότι,

«[...] 2. Η φορολογική περίοδος ορίζεται ως εξής:

α) ένας ημερολογιακός μήνας, προκειμένου για υπόχρεους οι οποίοι χρησιμοποιούν διπλογραφικό λογιστικό σύστημα, καθώς και για το Δημόσιο όταν ασκεί δραστηριότητες για τις οποίες υπόκειται στο φόρο,

β) ένα ημερολογιακό τρίμηνο, προκειμένου για υπόχρεους οι οποίοι χρησιμοποιούν απλογραφικό λογιστικό σύστημα, καθώς και για μη υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία.

2α. Οι υπόχρεοι οι οποίοι ανήκουν σε ειδικό καθεστώς κατ' αποκοπή καταβολής του φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 40, υποβάλλουν έκτακτη δήλωση Φ.Π.Α. κάθε εξάμηνο.[...]

4. Η δήλωση ΦΠΑ υποβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα που ακολουθεί τη λήξη της φορολογικής περιόδου.

Όταν ο υποκείμενος στο φόρο διακόπτει οριστικά τις εργασίες της επιχείρησής του και μεταφέρει εκτός της χώρας την οικονομική του δραστηριότητα, υποχρεούται κατά το χρόνο της διακοπής να υποβάλει τις προβλεπόμενες δηλώσεις ΦΠΑ και να καταβάλει τον οφειλόμενο φόρο. Στην περίπτωση του προηγούμενου εδαφίου, η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να ζητά κάθε αναγκαία πρόσθετη εγγύηση».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 48 «Αρμόδια φορολογική αρχή - Φορολογικός έλεγχος» του ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.), ορίζεται ότι,

3.Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως:

α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες,

β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ'αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 30 «Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου» του ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.), ορίζεται ότι,

«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 οينوπνευματωδών 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, ο προσφεύγων, κατά τον πρώτο προβαλλόμενο από αυτόν λόγο προσφυγής, περί, εσφαλμένης ερμηνείας και πλημμελούς εφαρμογής της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013, ισχυρίζεται ότι, οι πιστωτικές κινήσεις του συνολικού ποσού των **172.461,13€**, που αφορούν το ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2018, δεν αποτελούν εισόδημα αγνώστου προέλευσης, αλλά ποσό προερχόμενο από χορήγηση δανείου που έλαβε από τον φορολογούμενο, περαιτέρω δε προς επίρρωση των προβαλλόμενων ισχυρισμών του προσκόμισε,

(1) Το από 15/03/2018 ιδιωτικό συμφωνητικό δανείου, το οποίο κατά τον προσφεύγοντα, φέρει βέβαιη χρονολογία και έχει πλήρη αποδεικτική ισχύ (πρβλ ΔΕΑ 4449/2020 και ΔΕΑ 1590/2012) και,

(2) Αντίγραφα των στελεχών των επιταγών, από τα οποία αδιαμφισβήτητα, κατά τον προσφεύγοντα, προκύπτει η διαθέσιμη ρευστότητα του δανειστή του ως και η νόμιμη αιτία προέλευσης των χρημάτων του (πληρωμές αυτού από το Δήμο).

Περαιτέρω, κατά τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα, η φορολογική αρχή απέρριψε τον σχετικό ισχυρισμό του, ιδίως, με την αιτιολογία ότι, ο αντισυμβαλλόμενος με τον προσφεύγοντα [.....] δεν είχε την οικονομική – φοροδοτική ικανότητα να του χορηγήσει το σχετικό ποσό δανείου, η αιτίαση, όμως αυτή, κατά τους ισχυρισμούς του, είναι προδήλως αβάσιμη και τελεί σε κακή εφαρμογή του νόμου και κακή εκτίμηση του αποδεικτικού υλικού, καθώς, κατά τον προσφεύγοντα, ο φορολογούμενος διέθετε αυταπόδεικτα τη σχετική ρευστότητα από πληρωμές που έλαβε από το Δήμο, όπως αποδεικνύεται από τα σώματα των επιταγών που εκδόθηκαν σε διαταγή του, και εν συνεχεία οπισθογραφήθηκαν προς αυτόν, ήτοι, η σύναψη και καταβολή του δανείου που αποδεικνύεται, τόσο από έγγραφο βεβαίας χρονολογίας, όσο και από αδιάσειστα τραπεζικά παραστατικά τα οποία αποδεικνύουν την ταμειακή δυνατότητα του δανειστή να καταβάλλει το ποσό χρημάτων που του κατέβαλε.

Επιπρόσθετα, κατά τον προσφεύγοντα, η αιτίαση του ελέγχου ότι οι ισχυρισμοί του δεν γίνονται δεκτοί, επειδή δεν δηλώθηκε στις οικείες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, αυτού και του δανειστή του, δεν αποτελεί επαρκή λόγο απόρριψης του ισχυρισμού του, διότι όταν ελέγχονται πιστώσεις για το αν αποτελούν εισόδημα αγνώστου προέλευσης ή αιτίας, ο χαρακτηρισμός αυτών αποτελεί γεγονός πραγματικό για το οποίο συνεκτιμώνται το σύνολο των προσκομιζόμενων αποδεικτικών μέσων, χωρίς καν να απαιτείται υποχρεωτικά η υποβολή συμπληρωματικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για τα ποσά αυτά.

Επιπλέον, σύμφωνα με τον προσφεύγοντα, οι λοιποί ισχυρισμοί του ελέγχου περί της σκοπιμότητας λήψης του δανείου αυτού, τυγχάνουν παντελώς νομικά αβάσιμοι ενώ σε κάθε περίπτωση από το συνολικό ιστορικό του ελέγχου, προκύπτει ότι, τα επίμαχα έτη πέρα από υψηλά έσοδα είχε και αυξημένες δαπάνες, οπότε κάθε άλλο παρά μη απαραίτητη δεν ήταν η πρόσθετη ρευστότητα που άντλησε από το υπό κρίση δάνειο.

Συνεπώς, κατά τον προσφεύγοντα, οι συγκεκριμένες πιστώσεις δεν ήταν ανώνυμες, ήτοι, αγνώστου προέλευσης αλλά γνωστής προέλευσης αφού προέκυπτε το όνομα του κατάθεση

αυτών, βάσει των στοιχείων που προσκόμισε στον έλεγχο, αλλά, και όσων είχε στη διάθεσή του, αλλά, και γνωστής αιτίας, ήτοι προερχόμενο από χορήγηση δανείου. Παρείχε δε, κατά τους ισχυρισμούς του, ενόψει των συνθηκών, εύλογες και επαρκείς εξηγήσεις για τις πιστώσεις αυτές, ώστε να μην κριθούν, ούτε άγνωστης προέλευσης, ούτε άγνωστης αιτίας (ΣΤΕ 884/2016) και εσφαλμένα ο έλεγχος, με ανεπαρκή αιτιολογία και κακή εκτίμηση του αποδεικτικού υλικού, προέβη σε μία προδήλως εσφαλμένη ερμηνεία του άρθρου 21 παρ. 4 Ν. 4172/2013 και χαρακτήρισε ως εισόδημα, το σύνολο των ονομαστικών αυτών καταθέσεων, ενώ παρείχε επαρκή στοιχεία και ισχυρισμούς που αποδεικνύουν την πραγματική αιτία και προέλευση των συγκεκριμένων πιστώσεων (ως χορήγηση δανείου). Τέλος, επιπρόσθετα ο προσφεύγων ισχυρίζεται, ότι τα ελεγχόμενα αυτά ποσά δεν πληρούν τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του εισοδήματος, αλλά είναι απόδοση κεφαλαίου από δάνειο και κατά συνέπεια δεν γεννούν φορολογική υποχρέωση με βάση τις διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος, καθώς, σύμφωνα με την πάγια νομολογία, ως “εισόδημα” κατά τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, νοείται και φορολογείται η πρόσδοδος που παράγεται περιοδικά, από διαρκώς εκμεταλλεύσιμη πηγή, και αποτελεί το αντάλλαγμα της προσωπικής εργασίας ή τον καρπό των περιουσιακών στοιχείων του φορολογούμενου, και όχι κάθε άλλη, μη έχουσα τα παραπάνω γνωρίσματα, προσαύξηση της περιουσίας του, εκτός κι αν με ειδική διάταξη νόμου θεωρείται εισόδημα για την υπαγωγή του στο φόρο εισοδήματος. Αντιθέτως, το ποσό κεφαλαίου που προέρχεται, κατά τον προσφεύγοντα, από δάνειο, όπως εν προκειμένω, δεν πληροί, σε καμία περίπτωση, τα εννοιολογικά στοιχεία του εισοδήματος και ως εκ τούτου δεν τυγχάνουν εφαρμογής οι σχετικές διατάξεις φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή, σε συνέχεια των ανωτέρω, σύμφωνα με την σχετική έκθεση ελέγχου της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας, προκύπτει ότι, προεχόντως, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις της παρ. 7 της εγκυκλίου ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015, 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 τα 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.).

Επειδή, ο προσφεύγων, δύναται, μεταξύ άλλων, να επικαλεσθεί έναντι της φορολογικής Διοίκησης και, περαιτέρω, ενώπιον του διοικητικού δικαστηρίου ότι το επίμαχο (σημαντικό) χρηματικό ποσό που βρέθηκε σε (ατομικό ή κοινό) τραπεζικό λογαριασμό του προέρχεται (εν όλω ή εν μέρει) από δάνειο που του χορήγησε άλλο πρόσωπο. **Ωστόσο, προκειμένου να τεκμηριωθεί επαρκώς ένας τέτοιος ισχυρισμός του φορολογούμενου, δεν αρκεί να αποδειχθεί η εισαγωγή του ποσού δανείου στον ίδιο ή σε άλλον τραπεζικό λογαριασμό του φορολογούμενου σε ορισμένο χρονικό σημείο στο παρελθόν, αλλά πρέπει επιπλέον να προκύπτει, κατ' εκτίμηση του συνόλου των στοιχείων και των συνθηκών της υπόθεσης (ΣΤΕ 1995/2019).**

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση σύμφωνα με την αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία καθώς και τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης, κατά την εξέταση του πρώτου προβαλλόμενου εκ του προσφεύγοντα λόγου προσφυγής, δεν τεκμηριώνεται επαρκώς ο

προβαλλόμενος αιτιώδης σύνδεσμος μεταξύ του ποσού του ληφθέντος, κατά τον προσφεύγοντα, δανείου και του επίμαχου αυτού ποσού το οποίο αποτελεί, κατά την ανωτέρω, προσαύξηση της περιουσίας του προσφεύγοντα, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, καθώς,

(1) Το 91,35% των ακαθαρίστων εσόδων **[4.384.803,22€]** της επιχειρηματικής δραστηριότητας του προσφεύγοντα, προέρχεται από λιανικές συναλλαγές, οι οποίες εισπράττονται είτε μετρητοίς, είτε μέσω τραπεζικών καρτών και συνεπώς δεν υφίσταται ανάγκη λήψης αυτού,

(2) Ήδη κατά το χρόνο χορήγησης του, κατά τον προσφεύγοντα, δανείου αυτού, εκείνος διέθετε διαθέσιμο τραπεζικό υπόλοιπο συνολικού ποσού **172.640,33€**, καθώς και, επενδεδυμένα κεφάλαια [ομολογίες] συνολικού ποσού **600.000,000€**,

(3) Στην προσκομισθείσα αυτή σύμβαση δανειοδότησης δεν αναγράφεται ο σκοπός του, κατά τον προσφεύγοντα, χορηγηθέντος δανείου,

(4) Κατόπιν λήψης του, κατά τον προσφεύγοντα, δανείου αυτού, ο προσφεύγων δεν προβαίνει σε κάποια επενδυτική κίνηση ή απόκτηση περιουσιακού στοιχείου και,

(5) Κανένας εκ των αντισυμβαλλομένων δεν δήλωσε το ποσό αυτό, στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ως χορηγηθέν ή ληφθέν δάνειο, αντίστοιχα.

Επειδή περαιτέρω, σχετικά με τον κατά τον προσφεύγοντα ισχυρισμό ότι, το εν λόγω έγγραφο φέρει βέβαιη χρονολογία και έχει πλήρη αποδεικτική ισχύ, σύμφωνα με την διάταξη της παρ. 2 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999), περί εγγράφων με βέβαιη χρονολογία, αναφέρουμε ότι, δεν κατατέθηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ώστε να κατοχυρωθεί η ισχύς αυτού, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 16 του άρθρου 8 του ν. 1882/1990, καθώς οι φορολογούμενοι είναι αμφότεροι επιτηδευματίες με ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα, και επιπρόσθετα τα εν λόγω αξιόγραφα φέρουν στο σύνολο τους σχετική οπισθογράφηση με την επαγγελματική σφραγίδα του φορολογούμενου, με την δραστηριότητα του πολιτικού μηχανικού.

Επειδή, ο προσφεύγων, κατά τον δεύτερο προβαλλόμενο από αυτόν λόγο προσφυγής, περί, εσφαλμένης ερμηνείας και πλημμελούς εφαρμογή της παρ.4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013, ισχυρίζεται ότι, οι πιστωτικές κινήσεις του συνολικού ποσού των **113.105,85€**, που αφορούν το ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2018, δεν αποτελούν εισόδημα αγνώστου προέλευσης, αλλά **ποσό προερχόμενο από επιστροφές δανείων που χορήγησε προς διάφορα πρόσωπα σε προγενέστερο χρόνο**, για τους ίδιους προβαλλόμενους, εκ μέρους του ισχυρισμούς, κατά τον πρώτο λόγο προσφυγής του.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, κατά την εξέταση του δεύτερου προβαλλόμενου εκ του προσφεύγοντα λόγου προσφυγής, προκύπτει ότι η αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία, κατόπιν διενέργειας σχετικών ελεγκτικών επαληθεύσεων, αφενός μεν, προσδιόρισε προσαύξηση της περιουσίας του προσφεύγοντα, 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, αφετέρου δε, περαιτέρω προσδιόρισε ότι, ούτε, ο αντισυμβαλλόμενος ως δανειοδότης, διέθετε την δυνατότητα να καταβάλλει τα ποσά που επικαλείται, λόγω μη δηλωθέντων από αυτόν επαρκώς φορολογητέων εισοδημάτων, ούτε, αποδείχθηκε με οποιοδήποτε τρόπο ο προγενέστερος χρόνος ή/και τρόπος χορήγησης

αυτών και ανεξαρτήτως του καταλογισμού των τελών χαρτοσήμου, κατόπιν εκπρόθεσμης υποβολής των σχετικών συμβάσεων, στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου.

Επειδή τέλος, ο προσφεύγων ισχυρίζεται, ότι τα καταλογισθέντα ποσά δεν συγκεντρώνουν τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του εισοδήματος, για να φορολογηθούν ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα, σύμφωνα όμως με ειδική διάταξη νόμου, και καθώς, ο φορολογούμενος **δεν απέδειξε την πραγματική πηγή αυτών**, καθώς επίσης ούτε ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε, απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις, θεωρείται σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013, κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία και φορολογείται με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%).

Συνεπώς, κατ' ακολουθίαν του συνόλου των ανωτέρω εκτεθέντων, το σύνολο των προβαλλόμενων ισχυρισμών κατά τον πρώτο και δεύτερο, εκ του προσφεύγοντα, λόγων προσφυγής, **απορρίπτονται ως αβάσιμοι.**

Επειδή, ο προσφεύγων, κατά τον τρίτο προβαλλόμενο από αυτόν λόγο προσφυγής, περί, εσφαλμένης ερμηνείας και πλημμελούς εφαρμογή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013, ισχυρίζεται ότι, οι πιστωτικές κινήσεις, ι) συνολικού ποσού **32.226,87€** που αφορούν το ελεγχόμενο έτος **2018**, και, ιι) συνολικού ποσού **29.979,23€** που αφορούν το ελεγχόμενο έτος **2019**, δεν αποτελούν εισόδημα αγνώστου προέλευσης και αιτίας, αλλά αυτές εν' όλω **αφορούσαν έσοδα της επιχείρησης του προσφεύγοντα, προερχόμενα από εξόφληση πωλήσεων βάσει της ΠΟΛ.1078/2014.**

Επειδή σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις, αφενός μεν, η κατ' επίκληση εκ' του προσφεύγοντα της ΠΟΛ. 1078/2014 εγκυκλίου, αφορά οδηγίες για την υποβολή καταστάσεων φορολογικών στοιχείων, για διασταύρωση πληροφοριών, από 1.1.2014, σύμφωνα με την οποία ορίζεται ότι, τα πρατήρια υγρών καυσίμων, για τις πωλήσεις βενζίνης και πετρελαίου κίνησης, προς άλλους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών, το δημόσιο, τους δήμους κ.λπ., αξίας μέχρι τριακόσια (300) ευρώ, μπορεί να εκδίδουν αποδείξεις (με αναγραφή του αριθμού κυκλοφορίας του οχήματος του αντισυμβαλλόμενου) οι οποίες καταχωρούνται, στις καταστάσεις πελατών και προμηθευτών, τόσο από τον εκδότη όσο και τον λήπτη, συγκεντρωτικά με τις λοιπές αποδείξεις λιανικών συναλλαγών, αφετέρου δε, σύμφωνα με την παρ. 2 και την παρ. 3 της υπ' αρ. πρωτ.: ΔΕΛ Ζ ΚΦΑΣ 1044670 ΕΞ 2016 εγκυκλίου, που αφορά, την παροχή πληροφοριών αναφορικά με τις αποδείξεις εσόδου, που εκδίδονται από τα πρατήρια υγρών καυσίμων, στα οποία έχουν εγκατασταθεί συστήματα ελέγχου εισροών – εκροών, ορίζεται ότι, για τις μεμονωμένες πωλήσεις πετρελαίου κίνησης και βενζίνης από τα πρατήρια υγρών καυσίμων, στα οποία έχει εγκατασταθεί σύστημα εισροών-εκροών, προς άλλους επαγγελματίες έως και τριακόσια (300) ευρώ ανά συναλλαγή εκδίδεται απόδειξη εσόδου, η οποία δεν αντικαθίσταται με τιμολόγιο, στο πίσω μέρος δε αυτής τίθεται η σφραγίδα του εκδότη της και αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του εφοδιαζόμενου με καύσιμα οχήματος, οι δε λήπτες επαγγελματίες για τα φορολογικά τους δικαιώματα και υποχρεώσεις κάνουν χρήση των παραπάνω αποδείξεων εσόδου, οι οποίες επέχουν θέση τιμολογίου, επισημαίνοντας ότι, η απόδειξη εσόδου η οποία αποτελεί ειδικό φορολογικό στοιχείο, εκδίδεται αυτόματα από το σύστημα εισροών-εκροών, με την

ολοκλήρωση της παράδοσης του καυσίμου από κάθε αντλία ανεξάρτητα από την ιδιότητα που τυχόν δηλώνει ο αντισυμβαλλόμενος πελάτης (ιδιώτης ή επαγγελματίας), καθόσον δεν προβλέπεται από τις τεχνικές προδιαγραφές του συστήματος εισροών-εκροών η έκδοση τιμολογίου. Η απόδειξη αυτή, υπέχει και θέση τιμολογίου, τηρουμένων των προϋποθέσεων που προαναφέρονται ήτοι:

α) όταν η αξία πωληθέντων καυσίμων δεν υπερβαίνει τα 300 ευρώ και αναγράφεται, μέσω του λογισμικού του συστήματος εισροών-εκροών, ο αριθμός κυκλοφορίας του οχήματος του αντισυμβαλλόμενου επαγγελματία, επιπλέον δε και ο Α.Φ.Μ. αυτού, στην περίπτωση που η υπόψη αξία υπερβαίνει τα 300 ευρώ και

β) όταν δεν αντικαθίσταται από τιμολόγιο και στο πίσω μέρος αυτής, τίθεται η σφραγίδα του εκδότη της.

Συνεπώς, κατ' ακολουθίαν του συνόλου των ανωτέρω εκτεθέντων, το σύνολο των προβαλλόμενων ισχυρισμών κατά τον τρίτο, εκ του προσφεύγοντα, λόγου προσφυγής, **απορρίπτονται ως αβάσιμοι**, διότι, αφενός μεν, δεν προκύπτει από τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία της δραστηριότητας του προσφεύγοντα, ο αριθμός κυκλοφορίας του οχήματος του αντισυμβαλλόμενου επαγγελματία, αφετέρου δε, σε κάθε περίπτωση οι καταλογισθείσες τραπεζικές κινήσεις, [κατάθεση τραπεζικών επιταγών] δεν δύναται να αφορούν μεμονωμένες πωλήσεις καυσίμων.

Επειδή, ο προσφεύγων, κατά τον τέταρτο προβαλλόμενο από αυτόν λόγο προσφυγής, περί, εσφαλμένης ερμηνείας και πλημμελούς εφαρμογής του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, ισχυρίζεται ότι, ο έλεγχος, **αβάσιμα εφάρμοσε έμμεσες τεχνικές** κατά την επιβολή των σε βάρος του οριστικών πράξεων φόρων και προστίμων διότι δεν συνέτρεχαν οι κατά το νόμο τιθέμενες προϋποθέσεις, και ακολούθως ότι, σε κάθε περίπτωση ακόμα και αν ήθελε κριθεί ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του νόμου για την προσφυγή σε έμμεσες τεχνικές για αμφότερα τα φορολογικά έτη, τότε και πάλι η εφαρμογή αυτών από τον έλεγχο είναι αυθαίρετη, αόριστη, υποθετική, πλημμελώς αιτιολογημένη και αβάσιμη.

Επειδή σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις και καθώς προέκυψε ότι, **το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος του προσφεύγοντα δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης του**, [σε αντίθεση με το κατ' επίκληση εκ του προσφεύγοντα ποσού αντικειμενικών δαπανών] για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη [2018 - 2019], διαπιστώθηκε η πληρότητα των προϋποθέσεων της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013 και κατ' εφαρμογή των σχετικών διατάξεων προσδιορίστηκε επιπρόσθετα φορολογητέο εισόδημα [εκτός της εμπορίας υγρών καυσίμων] από την επιχειρηματική δραστηριότητα του προσφεύγοντα, με έμμεσο τρόπο και **ειδικότερα με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο**.

Επειδή επιπρόσθετα, κατόπιν της διαπίστωσης περί προσαύξησης της περιουσίας του προσφεύγοντα [σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013], κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη [2018 - 2019], που αφορά πιστωτικές κινήσεις σε τραπεζικούς του λογαριασμούς για τις οποίες, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ν.4987/2022, ο προσφεύγων, δεν απέδειξε την πραγματική πηγή αυτής, ούτε ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις, αλλά και εκ του γεγονότος ότι τα λογιστικά αρχεία [αναλυτική κατάσταση απογραφής ελεγχόμενων φορολογικών ετών] δεν προσκομίστηκαν στη Φορολογική

Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση, και καθώς, δεν αρκεί να στοιχειοθετείτε, αποκλειστικά, ένας εκ' των ρητώς και περιοριστικώς αναφερομένων προϋποθέσεων των διατάξεων του άρθρου 28 του ν.4172/2013, [που θέτει τις κατά νόμο απαραίτητες προϋποθέσεις εφαρμογής των μεθόδων προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης [με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου], διαπιστώθηκε επιπρόσθετα, η πληρότητα των προϋποθέσεων της παρ. 1 και της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013, για την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων περί προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος [εκτός της εμπορίας υγρών καυσίμων] από την επιχειρηματική δραστηριότητα του προσφεύγοντα, με έμμεσο τρόπο και ειδικότερα με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο.

Επειδή, αναλυτικά οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην σχετική έκθεση ελέγχου, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, τεκμηριώθηκαν βάσει κάθε διαθέσιμου στοιχείου και κατά τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, συμπεριλήφθηκαν, στοιχεία και πληροφορίες για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχειρηματικής δραστηριότητας του προσφεύγοντα, λαμβάνοντας υπ' όψιν, τις αγορές, τις πωλήσεις και γενικά κάθε άλλου στοιχείου που προσδιορίζει αυτές, οι οποίες κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Επειδή, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις, στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων λόγω άσκησης της δραστηριότητας της εμπορίας υγρών καυσίμων, προσδιορίζει τα αποθέματά της δραστηριότητας αυτής βάσει του συστήματος εισρών-εκρών και πέραν αυτού, δύναται να μη διενεργεί φυσική απογραφή των λοιπών ειδών, όταν ο ετήσιος καθαρός κύκλος εργασιών εξ' αυτών των αγαθών δεν υπερβαίνει το ποσό της παραγράφου 3 του άρθρου 30 του νόμου 4308/2014 [150.000€].

Επειδή σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης, προκύπτει ότι, αφενός μεν, ο προσφεύγων έχει συμπεριλάβει στις υποβληθείσες δηλώσεις αξία απογραφής εμπορευμάτων κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη, αφετέρου δε, δεν προσκόμισε την αναλυτική κατάσταση αυτών, ώστε να διαπιστωθεί το είδος και τα αναλυτικά στοιχεία των εμπορευμάτων αυτών, για τα οποία σε κάθε περίπτωση, εφόσον δεν αφορά τα λοιπά [εκτός των καυσίμων] είδη, αυτή θεωρείται ως μηδενική, αντιμετωπίζοντας τις αγορές της ελεγχόμενης περιόδου ως έξοδο της περιόδου αυτής [άρθρο 30 παρ.3 του ν.4308/2014], καθώς οι σχετικές διατάξεις, περί, απαλλαγής ορισμένων κατηγοριών οντοτήτων που εφαρμόζουν απλογραφικό λογιστικό σύστημα από την διενέργεια απογραφής, αφορούν κατηγορίες επιτηδευματιών οι οποίοι, είτε, αντιμετωπίζουν σοβαρά προβλήματα για τη σύνταξη απογραφής λόγω, διαζευκτικά ή αθροιστικά, του μικρού μεγέθους του αντικειμένου των εργασιών τους, ή του μεγάλου αριθμού ειδών ή/και παρεμφερούς φύσης ή/και μικρής αξίας ανά τεμάχιο αποθεμάτων, είτε, δεν διαθέτουν αξιόλογα αποθέματα αγαθών στο τέλος της χρήσης ή/και τα αποθέματά τους δεν παρουσιάζουν διακύμανση από έτος σε έτος, και ως εκ τούτου η απογραφή τους δεν παρουσιάζει ουσιαστικό φορολογικό ενδιαφέρον.

Συνεπώς, κατ' ακολουθίαν του συνόλου των ανωτέρω εκτεθέντων, το σύνολο των προβαλλόμενων ισχυρισμών κατά τον τέταρτο, εκ του προσφεύγοντα, λόγου προσφυγής, απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, ο προσφεύγων, κατά τον πέμπτο προβαλλόμενο από αυτόν λόγο προσφυγής, περί, της επιβολής προστίμων μη έκδοσης στοιχείων, λόγω προσδιορισμού αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης, κατ' εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών, δεν μπορεί να στοιχειοθετήσει την επιβολή πρόσθετων κυρώσεων επιβολής προστίμων για μη έκδοση φορολογικών στοιχείων, καθώς, οι προβλεπόμενες από τις διατάξεις αυτές παραβάσεις οι οποίες επισύρουν την κύρωση του προστίμου εις βάρος του παραβάτη, είναι τυπικές, υπό την έννοια ότι δεν εξετάζεται η υπαιτιότητα του παραβάτη, αλλά η πραγμάτωση της αντικειμενικής υποστάσεως της παραβάσεως, η οποία πρέπει να εκθέτει, όχι αόριστα, αλλά συγκεκριμένα τα πραγματικά περιστατικά της παραβάσεως και να προκύπτει απ' αυτά ότι έλαβε χώρα αυτή.

Επειδή, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις ορίζεται ότι, στις περιπτώσεις που διενεργείται προσδιορισμός του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 και το εισόδημα που προκύπτει από τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή των έμμεσων μεθόδων ελέγχου υπερβαίνει το δηλωθέν, δηλαδή διαπιστώνεται αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη που αποδίδεται στη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων και δεν προκύπτει το πλήθος των συναλλαγών και η αξία έκαστης συναλλαγής, για την οποία έπρεπε να εκδοθεί το σχετικό φορολογικό στοιχείο, παρά μόνο η συνολική αποκρυβείσα αξία, **δεν επιβάλλεται το πρόστιμο της παρ. 1 του άρθρου 58Α του ν. 4987/2022, και επιβάλλονται μόνο τα πρόστιμα περί ανακριβούς υποβολής δήλωσης που προβλέπονται με τις διατάξεις των άρθρων 58 και 58Α παρ. 2 του ν. 4987/2022.**

Επειδή εν προκειμένω, τα επιβληθέντα πρόστιμα σύμφωνα, (1) Με την υπ' αριθμ. πράξη επιβολής προστίμου της φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018, συνολικού ποσού 6.176,61€ (12.353,23€ X 50%), και, (2) Με την υπ' αριθμ. πράξη επιβολής προστίμου της φορολογικής περιόδου 01/01/2019 - 31/12/2019, συνολικού ποσού 2.857,26€ (5.714,51€ X 50%), είναι σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, καθώς, διαπιστώθηκε αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη [άρθρου 28 του ν. 4172/2013] που αποδίδεται στη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων και δεν προκύπτει το πλήθος των συναλλαγών και η αξία έκαστης συναλλαγής, για την οποία έπρεπε να εκδοθεί το σχετικό φορολογικό στοιχείο, παρά μόνο η συνολική αποκρυβείσα αξία αυτής.

Επειδή περαιτέρω στην προκειμένη περίπτωση, η αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία **επέβαλλε στον προσφεύγοντα το πρόστιμο της παρ. 1 [μη έκδοσης παραστατικού πωλήσεων] του άρθρου 58Α του ν.4987/2022, το οποίο και μεταρρυθμίζεται με την παρούσα, καθώς κατ' εφαρμογή των σχετικών διατάξεων, επιβάλλεται το πρόστιμο της παρ.2 [λόγω υποβολής ανακριβών δηλώσεων] του άρθρου 58Α του ν.4987/2022 το οποίο είναι ισόποσο και δεδομένου ότι δεν επιβλήθηκε το πρόστιμο αυτό στις εκδοθείσες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. των ελεγχόμενων ετών.**

Συνεπώς, κατ' ακολουθίαν του συνόλου των ανωτέρω εκτεθέντων, το σύνολο των προβαλλόμενων ισχυρισμών κατά τον πέμπτο, εκ του προσφεύγοντα, λόγου προσφυγής, απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, ο προσφεύγων, κατά τον έκτο προβαλλόμενο από αυτόν λόγο προσφυγής, περί, μη αναγνώρισης της παραγωγικότητας των δαπανών της επιχειρηματικής δραστηριότητας του,

ισχυρίζεται ότι, η κρίση του ελέγχου για τις δαπάνες αυτές τυγχάνει παντελώς νομικά και ουσιαστικά αβάσιμη, διότι από τα προσκομιζόμενα παραστατικά δαπανών που είχε στη διάθεση του ο έλεγχος και επεξεργάστηκε, προκύπτει η παραγωγικότητα των δαπανών αυτών, ενώ δεν ήταν απαραίτητη η αναλυτική περιγραφή των σχετικών υπηρεσιών για την αναγνώριση τους προς έκπτωση.

Το σύνολο των δαπανών αυτών, κατά των προσφεύγοντα, [τσιμεντόστρωση, υδραυλικές εργασίες, καθαρισμοί και διαμόρφωση], έγιναν προς όφελος της επιχείρησής του, και είναι απολύτως εύλογες ως προς το είδος της δραστηριότητας του, και περαιτέρω ότι, αυτές εκτελέστηκαν στην επιχείρηση του και σε ακίνητα που ιδιοχρησιμοποιεί.

Περαιτέρω, κατά τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα, οι αιτιάσεις του ελέγχου περί τεκμαιρόμενης εξόφλησης των επίμαχων παραστατικών λόγω μακρού χρόνου πίστωσης είναι αυθαίρετες, υποθετικές, νομικά και ουσιαστικά αβάσιμες και δεν ερείδονται σε κάποια διάταξη νόμου, ειδικότερα, όσον αφορά την αιτίαση του ελέγχου ότι αυτές κατακερματίστηκαν σε ποσά κάτω των 500,00€, ώστε να μην πληρωθούν με τραπεζικά μέσα, τούτο τυγχάνει παντελώς αβάσιμο και δυσανάλογο και πρέπει κατά αποδοχή του σχετικού λόγου της προσφυγής του, να αφαιρεθούν αυτές από τις καταλογισθείσες λογιστικές διαφορές της επιχειρηματικής δραστηριότητας του.

Επειδή, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις, οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του άρθρου 22 του ν.4172/2013 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 του ίδιου νόμου.

Επειδή, η Φορολογική Αρχή οφείλει να ερευνά κατ' ουσίαν εάν σε κάθε περίπτωση προκύπτει η αιτία, και περαιτέρω, η παραγωγικότητα των δαπανών, καθώς και εάν η καταβολή των αντίστοιχων ποσών αποδεικνύεται από νόμιμα παραστατικά έγγραφα.

Επειδή, εν προκειμένω η αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία, βάσει των πραγματικών περιγραφέντων περιστατικών, αφενός μεν, στοιχειοθετεί επαρκώς, ότι οι υπό κρίση δαπάνες είναι μη παραγωγικές, αφετέρου δε, σε κάθε περίπτωση, οι υπό κρίση δαπάνες ορίζονται περιοριστικά σε μη εκπιπόμενη κατηγορία, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. β' του άρθρου 23 του ν.4172/2013, που αφορά κάθε είδους δαπάνη αγοράς αγαθών ή λήψη υπηρεσιών, αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής και δεν απεδείχθη ότι, κατά τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα, αυτές παραμένουν ανεξόφλητες.

Επειδή επιπρόσθετα, σχετικά με την κρίση της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας όπου, κρίθηκε ότι, η μη παροχή έκπτωσης για δαπάνη που αφορά, τα ληφθέντα τιμολόγια [παροχής υπηρεσιών] που εκδόθηκαν την ίδια ημέρα αφορούν μία και όχι παραπάνω συναλλαγές, και κατά συνέπεια, ο ανωτέρω κατακερματισμός των ημερησίων συναλλαγών, έγινε με σκοπό η αξία τους να μην υπερβαίνει το όριο των 500,00€, ώστε να αποφευχθεί η εξόφλησή τους με τραπεζικό μέσο, προβάλλεται παραδεκτώς, καθώς, αφενός μεν, η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου, όπως ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 11 του ν.4308/2014, γεννάται κατά τον χρόνο που πραγματοποιείται η αποστολή ή παράδοση των αγαθών ή των υπηρεσιών, αφετέρου δε, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις [ΠΟΛ.1003/2014], διευκρινίζεται ότι για την υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου για συνεχιζόμενη υπηρεσία το κρίσιμο στοιχείο είναι το εάν ο πωλητής, βάσει σύμβασης ή της

συνήθους επιχειρηματικής πρακτικής δύναται να απαιτήσει/διεκδικήσει πληρωμή για το μέρος των αγαθών ή υπηρεσιών που έχει προσφέρει ή το έργο που έχει παράξει, και, η αναφορά στο νόμο σε «μέρος της αμοιβής που καθίσταται απαιτητό για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί ή το μέρος του έργου που έχει ολοκληρωθεί», υποδηλώνει ότι, βάσει της σχετικής σύμβασης (προφορικής ή έγγραφης) των δύο μερών, γίνεται δεκτή τμηματική ολοκλήρωση της υπηρεσίας.

Συνεπώς, κατ' ακολουθίαν του συνόλου των ανωτέρω εκτεθέντων, το σύνολο των προβαλλόμενων ισχυρισμών κατά τον έκτο, εκ του προσφεύγοντα, λόγου προσφυγής, απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, ο προσφεύγων, κατά τον έβδομο προβαλλόμενο από αυτόν λόγο προσφυγής, περί, μη αναγνώρισης της παροχής δικαιώματος έκπτωσης του φόρου εισροών, των κατά την κρίση του ελέγχου, μη παραγωγικών δαπανών ή λόγω του τρόπου εξόφλησης αυτών, ισχυρίζεται ότι, είναι μη νόμιμη η μη παροχή έκπτωσης του φόρου εισροών από τον φόρο εκροών, που έχουν επιβαρυνθεί δαπάνες στις οποίες υποβλήθηκε ο υποκείμενος στον φόρο για την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων, χωρίς να ερευνάται η παραγωγικότητα της δαπάνης και επιπλέον σε αντίθεση με τη φορολογία εισοδήματος, χωρίς να εξετάζεται ο τρόπος εξόφληση, και, συνεπώς νομίμως σε κάθε περίπτωση εξέπεσε τα οικεία ποσά φόρου.

Επειδή, όπως προκύπτει από στην σχετική έκθεση ελέγχου της αρμόδιας υπηρεσίας, η μη παροχή του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου εισροών πραγματοποιήθηκε για τον φόρο εκείνο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες, οι οποίες **εμπίπτουν στην παρ. 4 του άρθρου 30 του ν.2859/20009**, και όχι, για τις δαπάνες που περιλαμβάνονται στον ανωτέρω έκτο προβαλλόμενο, εκ του προσφεύγοντα λόγου προσφυγής, και συνεπώς, ο ανωτέρω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, ο προσφεύγων, κατά τον όγδοο προβαλλόμενο από αυτόν λόγο προσφυγής, περί, μη αναγνώρισης των φορολογικών αποσβέσεων, ισχυρίζεται ότι, ο έλεγχος δεν έκανε δεκτές τις διενεργηθείσες και εκπεσθείσες από αυτόν **φορολογικές αποσβέσεις**, κατά τα οικεία ελεγχόμενα έτη, επειδή δεν προσκόμισε μαζί με το οικείο μητρώο παγίων το σύνολο των παραστατικών και τις καταχωρήσεις αυτών στα βιβλία και δια της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, προσκομίζει τα ανωτέρω και ζητάει την αναγνώριση των φορολογικών αυτών αποσβέσεων, άλλως, επικουρικής τη μείωση των λογιστικών διαφορών στα ποσά που θα αναγνωριστούν εκ' της υπηρεσίας μας.

Επειδή τα ανωτέρω προσκομισθέντα με την ενδικοφανή προσφυγή νέα στοιχεία, ελήφθησαν υπόψη από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, η οποία στην από έκθεση απόψεων, αναφέρει τα ακόλουθα:

«[...] με την υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων προσκόμισε παραστατικά για μέρος των καταχωρηθέντων στο μητρώο παγίων, από τον έλεγχο των οποίων διαπιστώσαμε τα ακόλουθα:

Περιγραφή	Ημ. Κτήσης	Συντελεστής	Αξία κτήσης	Αποσβέσεις απογραφής	Αποσβέσεις χρήσης
-----------	------------	-------------	-------------	----------------------	-------------------

ΦΤΜ	29/07/2013	20%	220,00	198,00	22,00
-----------	------------	-----	--------	--------	-------

Από το προσκομισθέν παραστατικό αγοράς (Τ.Π.), προκύπτει το ορθό των στοιχείων καταχώρησης και του υπολογισμού των αποσβέσεων κατά το φορολογικό έτος 2018.

Περιγραφή	Ημ. Κτήσης	Συντελεστής	Αξία κτήσης	Αποσβέσεις απογραφής	Αποσβέσεις χρήσης
Δίκυκλο ΙΧ ΥΑΜΗΑ	17/12/2014	10%	6.504,06	2.005,43	650,41

Από το προσκομισθέν παραστατικό αγοράς (Τ.Π.-Δ.Α.) και τις πληροφορίες που περιήλθαν σε γνώση της Υπηρεσίας μας από την εφαρμογή <https://sintrarnet.ggps.gsis/sincome/cars>, διαπιστώσαμε ότι το εν λόγω δίκυκλο με αριθμό κυκλοφορίας αρχικά και εν συνεχεία, έχει μεταβιβαστεί με ημερομηνία και δεν βρίσκονταν στην κατοχή του προσφεύγοντα κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη. Ως εκ τούτου οι προσδιορισθείσες από εκείνον αποσβέσεις για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη δε δύναται να αναγνωριστούν. [...]

Περιγραφή	Ημ. Κτήσης	Συντελεστής	Αξία κτήσης	Αποσβέσεις απογραφής	Αποσβέσεις χρήσης
Προβολέας LED 140	09.07.2014	10%	296,60	138,31	39,66

Από το προσκομισθέν παραστατικό αγοράς (Τ.Π.-Δ.Α.), προκύπτει το ορθό των στοιχείων καταχώρησης και του υπολογισμού των αποσβέσεων κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη.

Περιγραφή	Ημ. Κτήσης	Συντελεστής	Αξία κτήσης	Αποσβέσεις απογραφής	Αποσβέσεις χρήσης
Φωτιστικό Galaxy	04.12.2015	10%	760,00	158,33	76,00

Από το προσκομισθέν παραστατικό αγοράς (Τ.Π.), προκύπτει το ορθό των στοιχείων καταχώρησης και του υπολογισμού των αποσβέσεων κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη.

Περιγραφή	Ημ. Κτήσης	Συντελεστής	Αξία κτήσης	Αποσβέσεις απογραφής	Αποσβέσεις χρήσης
Πλυστικό moter	24.12.2016	10%	1.879,00	203,56	187,90
Σκούπα τριών μοτερ	24.12.2016	10%	406,00	43,98	40,60

Από το προσκομισθέν παραστατικό αγοράς (Τ.Π.), προκύπτει το ορθό των στοιχείων καταχώρησης και του υπολογισμού των αποσβέσεων κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη.

Περιγραφή	Ημ. Κτήσης	Συντελεστής	Αξία κτήσης	Αποσβέσεις απογραφής	Αποσβέσεις χρήσης
TV 55 LED LG	12.04.2016	10%	650,41	113,82	65,04

Από το προσκομισθέν παραστατικό αγοράς (Τ.ΔΑ), προκύπτει το ορθό των στοιχείων καταχώρησης και του υπολογισμού των αποσβέσεων κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη.

Περιγραφή	Ημ. Κτήσης	Συντελεστής	Αξία κτήσης	Αποσβέσεις απογραφής	Αποσβέσεις χρήσης
Αντλίες Dispenser	22.01.2016	10%	25.000,00	5.000,00	2.500,00

Από το προσκομισθέν παραστατικό αγοράς (ΤΠ), προκύπτει το ορθό των στοιχείων καταχώρησης και του υπολογισμού των αποσβέσεων κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη.

Περιγραφή	Ημ. Κτήσης	Συντελεστής	Αξία κτήσης	Αποσβέσεις απογραφής	Αποσβέσεις χρήσης
Ψυγείο beko	25.05.2016	10%	349,59	58,27	34,96

Από το προσκομισθέν παραστατικό αγοράς (Τ-ΔΑ), προκύπτει το ορθό των στοιχείων καταχώρησης και του υπολογισμού των αποσβέσεων κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη.

Περιγραφή	Ημ. Κτήσης	Συντελεστής	Αξία κτήσης	Αποσβέσεις απογραφής	Αποσβέσεις χρήσης
Δίκυκλο IX YAMHA	24.11.2017	16%	9.677,42	258,06	1.548,39

Η απόκτηση του ανωτέρω δικύκλου πραγματοποιήθηκε με το με αριθμό Τ.Π. – Δ.Α. Η συγκεκριμένη δαπάνη αφορούσε προσωπική καταναλωτική δαπάνη του προσφεύγοντα, δεδομένου ότι η δραστηριότητα του πρατηρίου υγρών καυσίμων ασκείται αποκλειστικά από την επαγγελματική του εγκατάσταση και λαμβάνοντας υπόψη ότι δε διαθέτει εγκαταστάσεις εσωτερικού, καθώς και ότι δεν εμπορεύεται καύσιμα θέρμανσης, η χρήση δικύκλου δεν απαιτείται από τις ανάγκες της επαγγελματικής του δραστηριότητας. Επιπλέον η οικία του προσφεύγοντα βρίσκεται στην ίδια διεύθυνση με την επαγγελματική του εγκατάσταση και ως εκ τούτου δεν απαιτείται η χρήση μεταφορικού μέσου για την μετάβαση από και προς την έδρα της επιχείρησής του.

Για το λόγο αυτό οι προσδιορισθείσες αποσβέσεις για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη δε δύναται να αναγνωριστούν.

Περιγραφή	Ημ. Κτήσης	Συντελεστής	Αξία κτήσης	Αποσβέσεις απογραφής	Αποσβέσεις χρήσης
AUDI A1	19.01.2017	16%	12.750,81	2.040,13	2.040,13

Η απόκτηση του ανωτέρω Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτου πραγματοποιήθηκε με το με αριθμό Τ.Π. – Δ.Α. Η συγκεκριμένη δαπάνη αφορούσε προσωπική καταναλωτική δαπάνη του προσφεύγοντα, δεδομένου ότι η δραστηριότητα του πρατηρίου υγρών καυσίμων ασκείται αποκλειστικά από την επαγγελματική του εγκατάσταση και λαμβάνοντας υπόψη ότι δε διαθέτει εγκαταστάσεις εσωτερικού, καθώς και ότι δεν εμπορεύεται καύσιμα θέρμανσης, η χρήση αυτοκινήτου δεν απαιτείται από τις ανάγκες της επαγγελματικής του δραστηριότητας. Επιπλέον η οικία του προσφεύγοντα βρίσκεται στην ίδια διεύθυνση με την επαγγελματική του εγκατάσταση και ως εκ τούτου δεν απαιτείται η χρήση μεταφορικού μέσου για την μετάβαση από και προς την έδρα της επιχείρησής του.

Για το λόγο αυτό οι προσδιορισθείσες αποσβέσεις για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη δε δύναται να αναγνωριστούν.

Περιγραφή	Ημ. Κτήσης	Συντελεστής	Αξία κτήσης	Αποσβέσεις απογραφής	Αποσβέσεις χρήσης
EPSON	31.05.2017	20%	424,00	56,53	84,80

SWITC	31.05.2017	20%	14,00	1,87	2,80
-------	------------	-----	-------	------	------

Από το προσκομισθέν παραστατικό αγοράς (Τ.Π.-Δ.Α.), προκύπτει το ορθό των στοιχείων καταχώρησης και του υπολογισμού των αποσβέσεων κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη».

Επειδή, η Υπηρεσία μας κάνει αποδεκτά τα από, σχετικά αποτελέσματα πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας, εκ των οποίων ύστερα από την εξέταση αυτών κατόπιν προσκόμισης τους με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, προκύπτει ότι,

(1) Για το φορολογικό έτος 2018, η διαφορά των δαπανών για τις οποίες δεν υπολογίστηκαν οι προβλεπόμενες εκ του νόμου φορολογικές αποσβέσεις, αρχικού συνολικού ποσού **9.374,46€**, σύμφωνα με τα οριζόμενα του άρθρου 24 του ν.4172/2013, μειώνεται κατά το ποσό των **3.053,76€** και διαμορφώνεται στο συνολικό ποσό των **6.320,70€** και

(2) Για το φορολογικό έτος 2019, η διαφορά των δαπανών για τις οποίες δεν υπολογίστηκαν οι προβλεπόμενες εκ του νόμου φορολογικές αποσβέσεις, συνολικού ποσού **12.088,99€**, σύμφωνα με τα οριζόμενα του άρθρου 24 του ν.4172/2013, για το φορολογικό έτος 2019, μειώνεται κατά το ποσό των **3.031,76€** και διαμορφώνεται στο συνολικό ποσό των **9.057,23€**.

Επειδή, ο προσφεύγων, κατά τον ένατο προβαλλόμενο από αυτόν λόγο προσφυγής, περί, του μη νόμιμου καταλογισμού σε βάρος του της λογιστικής διαφοράς, λόγω εφάπαξ έκπτωσης της αξίας απόκτησης Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτου, ισχυρίζεται ότι, από την ορθή εκτίμηση του συνόλου των δαπανών των βιβλίων του και των οικείων Ε3, προκύπτει ότι, ο έλεγχος παρά τα στοιχεία που προσκόμισε υποστηρίζει ότι εξέπεσε εφάπαξ το συνολικό ποσό της δαπάνης [30.755,30€] απόκτησης Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτου, ενώ το αληθές είναι ότι, το ποσό που νομίμως δεν εξέπεσε αναγνωρίζοντας το σχετικό σφάλμα του, αφορούσε το ποσό των 5.956,56€ [τέλους ταξινόμησης], ενώ κατά τα λοιπά, εξέπεσε παγιοποιημένο το ποσό των 1.587,12€ και όχι το ποσό των 24.798,74€ και επομένως, η σχετική διαφορά ποσού 30.775,30€ πρέπει να μειωθεί κατά το ποσό των 24.798,74€, άλλως επικουρικώς αν κριθεί εν όλω μη παραγωγική δαπάνη, κατά το ποσό των 24.798,74€ – 1587,12€, ήτοι κατά το ποσό των 23.211,62€ και να μειωθεί η σε βάρος του διαφορά.

Επειδή, ύστερα από την κατ' ουσίαν εξέταση των ανωτέρω προβαλλόμενων ισχυρισμών, οι οποίοι σύμφωνα με την έκθεση απόψεων της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας, κρίνονται απορριπτέοι ως αβάσιμοι, περαιτέρω προκύπτει ότι, σύμφωνα και με τις οδηγίες συμπλήρωσης εντύπου Ε3 (Κατάσταση Οικονομικών Στοιχείων από Επιχειρηματική Δραστηριότητα) και κατάστασης φορολογικής αναμόρφωσης του ελεγχόμενου φορολογικού έτους 2019, [Ε.2019/31.01.2020], στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων δεν έχει αναγράψει κανένα ποσό στους κωδικούς 802, 822, 842 και 862 «Αγορές ενσώματων παγίων χρήσης» και στους κωδικούς 803, 823, 843 και 863 «Αγορές μη ενσώματων παγίων χρήσης» του πίνακα Ζ3, του εντύπου Ε3, στους κωδικούς όπου και καταχωρούνται υποχρεωτικά οι αγορές ενσώματων και μη ενσώματων παγίων αντίστοιχα, με περαιτέρω ανάλυση με βάση τη σχετική κατηγοριοποίηση του αντίστοιχου εσωτερικού υποπίνακα και τα ποσά των κωδικών αυτών δεν αθροίζονται στα σύνολα αγορών του Πίνακα Δ' [οικονομικά δεδομένα επιχειρήσεων (απλογραφικά – διπλογραφικά βιβλία), συνεπώς, ο ανωτέρω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, ο προσφεύγων, κατά τον δέκατο προβαλλόμενο από αυτόν λόγο προσφυγής, περί, του ότι οι πιστώσεις συνολικού ποσού 3.450,00€ και συνολικού ποσού 2.800,00€ δεν αποτελούν εισόδημα αγνώστου προέλευσης και αιτίας αλλά **καταβολές πελάτη** του προσφεύγοντα, καθώς, η μεταφορά ποσού 3.450,00€ στις στον λογαριασμό - της τράπεζας Πειραιώς δεν αποτελεί εισόδημα αγνώστου πηγής αλλά πληρωμή από τον πελάτη του, [όπως προκύπτει από την σχετική σελίδα της προσκομιζόμενης κίνησης του λογαριασμού όπου αναφέρεται αιτιολογία -], και ομοίως, η κατάθεση ποσού 2.800€ την στον λογαριασμό της Εθνικής τράπεζας της Ελλάδος δεν αποτελεί εισόδημα αγνώστου πηγής αλλά πληρωμή ομοίως από τον πελάτη του με Α.Φ.Μ., [όπως προκύπτει από τη προσκομιζόμενη κίνηση του λογαριασμού όπου αναφέρεται αιτιολογία -]. Και καθώς, όπως έχει ήδη γίνει δεκτό από τον έλεγχο, έγιναν για το έτος 2018 αντίστοιχα δεκτές πιστώσεις 33.500€ προερχόμενες από τον, ως πελάτη του προσφεύγοντα, και κατόπιν αυτών, οι σχετικές πιστώσεις ουδόλως αποτελούν εισόδημα αγνώστου προέλευσης και αιτίας και πρέπει να αφαιρεθούν από τα καταλογισθέντα σε βάρος μου εισοδήματα.

Επειδή ο ανωτέρω νέος ισχυρισμός και τα προσκομισθέντα με την ενδικοφανή προσφυγή νέα στοιχεία, ελήφθησαν υπόψη από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, η οποία στην από έκθεση απόψεων, αναφέρει τα ακόλουθα:

«[...] από την εφαρμογή *neotaxis* προκύπτει ότι οείναι επιτηδευματίας με κύρια δραστηριότητα “Λιανικό εμπόριο λουλουδιών, φυτών και σπόρων”.

Επιπλέον, από τις υποβληθείσες καταστάσεις ΜΥΦ του φορολογικού έτους 2019, προκύπτει ότι ο, δήλωσε δαπάνες προερχόμενες από τη λήψη αποδείξεων λιανικών συναλλαγών, συνολικού ποσού 42.814,77 ευρώ.

Σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ 1003/2014, οι προερχόμενες από τη λήψη αποδείξεων λιανικών συναλλαγών, δαπάνες, αφορούν το σύνολο των λιανικώς αγορασθέντων αγαθών ή υπηρεσιών, που καλύπτουν επαγγελματικές συναλλαγές και μέχρι του ορίου των εκατό (100) ευρώ και όχι μόνο τις ληφθείσες από το σύστημα εισροών-εκροών αποδείξεις προμήθειας καυσίμων.

Σε συνέχεια των ανωτέρω και παρά του ότι δεν καθίσταται σαφές αν οι δηλωθείσες από τον, δαπάνες, προερχόμενες από τη λήψη αποδείξεων λιανικών συναλλαγών, αφορούν στο σύνολό τους την προμήθεια καυσίμων, ο έλεγχος στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης και δεδομένου ότι αφενός υφίστανται στις καταστάσεις ΜΥΦ του πελάτη δαπάνες υπαγόμενες στις διατάξεις της προαναφερθείσας ΠΟΛ και αφετέρου οι ερευνούμενες πιστώσεις υπολείπονται του ποσού των εν λόγω δαπανών, κρίνει ότι δύναται οι ανωτέρω πιστώσεις συνολικού ποσού 6.250,00 ευρώ, το οποίο μεταφέρθηκε σε τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου, να αφορά καταβολή από τον Κάδο Εμμανουήλ έναντι αγοράς καυσίμων».

Επειδή, η Υπηρεσία μας λόγω όμοιας αντιμετώπισης με παρόμοιες περιπτώσεις της υπό κρίση υπόθεσης, κάνει αποδεκτά τα από, σχετικά αποτελέσματα πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας, εκ’ των οποίων ύστερα από την εξέταση αυτών, κατόπιν προσκόμισης τους με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, προκύπτει ότι, για λόγους χρηστής διοίκησης, κρίνεται ότι για το φορολογικό έτος 2019,

μειώνεται κατά το ποσό των **6.250,00€** και διαμορφώνεται στο συνολικό ποσό των **29.979,23€**, η προσαύξηση της περιουσίας του προσφεύγοντα, που αφορά πιστωτικές κινήσεις από κατάθεση χρηματικών ποσών σε τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντα, για τις οποίες, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ν.4987/2022, δεν απέδειξε την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης ούτε ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

Επειδή, ο προσφεύγων, κατά τον εντέκατο προβαλλόμενο από αυτόν λόγο προσφυγής, περί, **απουσίας αυτοτελούς έκθεσης Φ.Π.Α.**, ισχυρίζεται ότι, για τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων των επιχειρήσεων που υπόκεινται σε Φ.Π.Α., εφαρμόζονται οι ίδιες αρχές οι οποίες εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων που υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος, κατά τον προσδιορισμό, όμως, των ακαθάριστων εσόδων για την επιβολή του Φ.Π.Α καμιά δέσμευση δεν υφίσταται, κατά το νομό, από όσα έχουν γίνει δεκτά στη φορολογία εισοδήματος. Ως εκ τούτου, προκειμένου να προσδιοριστούν τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων που υπόκεινται σε Φ.Π.Α., διενεργείται αυτοτελής έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης και συντάσσεται ιδιαίτερη αυτοτελής έκθεση, η οποία περιλαμβάνει τις διαπιστώσεις του ελέγχου, δεν αρκεί δε ο έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων που έχει γίνει στη φορολογία εισοδήματος και ο προσδιορισμός, με βάση τα δεδομένα του ελέγχου αυτού, των ακαθάριστων εσόδων τόσο στη φορολογία εισοδήματος όσο και στη φορολογία προστιθεμένης αξίας, χωρίς, πάντως, να αποκλείεται να συμπέσουν οι διαπιστώσεις του ελέγχου και στις δύο φορολογίες. Εξάλλου, από τις ανωτέρω διατάξεις προκύπτει ότι η παράλειψη σύνταξης ιδιαίτερης έκθεσης ελέγχου ή η παράλειψη να προσδιοριστούν αυτοτελώς τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, προκειμένου να επιβληθεί Φ.Π.Α., συνιστά νομική πλημμέλεια της πράξης επιβολής του φόρου (ΣτΕ 3338 -3340/2011, 754756/2003, 2357/2001,1387/2013 ΔΠΡ ΘΕΣ). Συνεπώς ύστερα από τα ανωτέρω οι προσβαλλόμενες πράξεις για τις οποίες στην οικεία έκθεση Φ.Π.Α. δεν έχει γίνει αυτοτελής έλεγχος των βιβλίων και αυτοτελείς υπολογισμός των φορολογητέων εκροών και έχουν απλά υιοθετηθεί συλλήβδην οι διαπιστώσεις του οικείου ελέγχου στη φορολογία εισοδήματος τυγχάνουν προεχόντως ακυρωτέες ως νομικά πλημμελείς.

Επειδή, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις, της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν.2859/2000, εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως:

α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες,
β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις, της παρ. 1 του άρθρου 48Α του ν.2859/2000, αν από τα βιβλία και στοιχεία του υπόχρεου στο φόρο, τις ήδη διαπιστωμένες παραβάσεις και τα λοιπά στοιχεία του φακέλου, τα δελτία πληροφοριών, τις εκθέσεις ελέγχου του

Σ.Δ.Ο.Ε. και άλλων υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών, τα στοιχεία και τις πληροφορίες των προσώπων που ορίζονται στο άρθρο 17 του ν. 3842/2010, καθώς και τα στοιχεία που προκύπτουν από τη μηχανογραφική επεξεργασία δεδομένων της Γ.Γ.Π.Σ., προκύπτει ότι ο υπόχρεος στο φόρο παρέλειψε να δηλώσει ή δήλωσε ανακριβώς τη φορολογητέα αξία ή υπολόγισε εσφαλμένα τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις, ο προϊστάμενος της ελεγκτικής υπηρεσίας μπορεί να εκδώσει από το γραφείο μερική πράξη προσδιορισμού του φόρου για μία ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή και για ολόκληρη διαχειριστική περίοδο ακόμα και χωρίς έλεγχο όλων των βιβλίων και στοιχείων και χωρίς να είναι αναγκαία η διενέργεια ελέγχου σε άλλες φορολογίες.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης, προκύπτει ότι, διενεργήθηκε αυτοτελής έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης και συντάχθηκε ιδιαίτερη αυτοτελής έκθεση Φ.Π.Α., η οποία περιλαμβάνει τις διαπιστώσεις του ελέγχου, στην φορολογία του αυτή και επιπρόσθετα προσδιορίστηκαν αυτοτελώς τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, προκειμένου να επιβληθεί Φ.Π.Α., και συνεπώς, ο ανωτέρω ισχυρισμός απορρίπτεται ως απαράδεκτος.

Συνεπώς, κατ' ακολουθίαν του συνόλου των ανωτέρω εκτεθέντων, την εξέταση των προβαλλόμενων λόγων του προσφεύγοντα, τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης καθώς και των σχετικών υποβληθέντων, κατά την εξέταση της παρούσας, τυχόν υπομνημάτων και δικαιολογητικών,

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, αναλυτικά ως εξής:

(Α) Την επικύρωση, αναλυτικά, των κάτωθι πράξεων,

- (1) Της υπ' αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.)/πράξης επιβολής προστίμου, της φορολογικής περιόδου από **01/10/2018 έως 31/12/2018,**
- (2) Της υπ' αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.)/πράξης επιβολής προστίμου, της φορολογικής περιόδου από **01/04/2019 έως 30/06/2019,**
- (3) Της υπ' αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.)/πράξης επιβολής προστίμου, της φορολογικής περιόδου από **01/07/2019 έως 30/09/2019,**
- (4) Της υπ' αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.)/πράξης επιβολής προστίμου, της φορολογικής περιόδου από **01/10/2019 έως 31/12/2019,**
- (5) Της υπ' αριθμ. πράξης επιβολής προστίμου της φορολογικής περιόδου **01/01/2018 - 31/12/2018,**
- (6) Της υπ' αριθμ.πράξης επιβολής προστίμου της φορολογικής περιόδου **01/01/2023 - 31/12/2023,**
- (7) Της υπ' αριθμ. πράξη επιβολής προστίμου της φορολογικής περιόδου **01/01/2018 - 31/12/2018** και

(8) Της υπ' αριθμ. πράξη επιβολής προστίμου της φορολογικής περιόδου
01/01/2019 - 31/12/2019.

(B) Την τροποποίηση, αναλυτικά, των κάτωθι πράξεων.

(1) Της υπ' αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου, του φορολογικού έτους 2018 και

(2) Της υπ' αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου, του φορολογικού έτους 2019.

Προσδιορίζοντας την τελική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντα, ανά φορολογικό έτος, ως κάτωθι,

Προσδιορισμός εισοδήματος άρθρου 21§4 ΚΦΕ βάσει Απόφασης	Φορολογικό έτος 2018		Φορολογικό έτος 2019	
	Μερικά ποσά	Ολικά ποσά	Μερικά ποσά	Ολικά ποσά
Σύνολο Εισοδήματος αρθ. 21§4 ΚΦΕ κατ' έλεγχο		317.793,85€		36.229,23€
Μείον: Διαγραφείσες Πιστώσεις που δεν αποτελούν εισόδημα αρ. 21§4 ΚΦΕ βάσει της παρούσας Απόφασης		0,00€		6.250,00€
Πιστώσεις από Κλάδο Εμμ (σελ. 37-38 απόφασης)			6.250,00€	
Σύνολο εισοδήματος αρ. 21§4 ΚΦΕ βάσει Απόφασης		317.793,85€		29.979,23€
Προσδιορισμός εισοδήματος άρθρου 21§1 ΚΦΕ βάσει Απόφασης	Φορολογικό έτος 2018		Φορολογικό έτος 2019	
	Μερικά ποσά	Ολικά ποσά	Μερικά ποσά	Ολικά ποσά
Σύνολο Εισοδήματος αρθ. 21§1 ΚΦΕ κατ' έλεγχο		213.607,54€		291.879,67€
Μείον: Δαπάνες που εκπίπτουν βάσει της παρούσας Απόφασης		3.053,76€		3.031,76€
Φορολογικές αποσβέσεις (σελ. 33-36 απόφασης)	3.053,76€		3.031,76€	
Σύνολο εισοδήματος αρ. 21§1 ΚΦΕ βάσει Απόφασης		210.553,78€		288.847,91€
Σύνολο		528.347,63€		318.827,14€

Φορολογικό Έτος 2018

(1) Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό: **266.796,89€**, ως η τροποποίηση της υπ' αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής του φορολογικού έτους 2018, αναλυτικά, ως κάτωθι,

Φορολογητέα εισοδήματα Φορολογικού Έτους 2018

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Βάσει ΔΗΛΩΣΗΣ		Βάσει ΕΛΕΓΧΟΥ		Βάσει ΑΠΟΦΑΣΗΣ	
	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου
Ακίνητη Περιουσία	61.996,19€		62.579,96€		62.579,96€	
Τόκοι -Μερίσματα - Δικαιώματα	17.190,19€	67,78€	17.190,19€	67,78€	17.190,19€	67,78€
Ατομική Επιχειρηματική Δραστηριότητα	110.475,69€		317.793,85€		317.793,85€	
Εισοδήματα του άρθρου 21 § 4 ν.4172/13			213.607,54€		210.553,78€	
Αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα						
Μισθωτή εργασία - Συντάξεις						
Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου						
Ναυτικό Εισόδημα						
α) Αξίωματικών εμπορικού Ναυτικού						
β) Κατώτερου πληρώματος						
Συνολικό Εισόδημα	189.662,07€	67,78€	611.171,54€	67,78€	608.117,78€	67,78€
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται						
Υπόλοιπο	189.662,07€	67,78€	611.171,54€	67,78€	608.117,78€	67,78€
Προσπιθέμενη διαφορά δαπανών						
Εκπτώσεις εισοδήματος						
Φορολογητέο Εισόδημα	189.662,07€	67,78€	611.171,54€	67,78€	608.117,78€	67,78€
Απαλλασσόμενα επιχειρημ. Δραστηριότητας						
Αυτοτελή φορολογηθ. ποσά και φόρος αυτών						
Συνολικό Εισόδημα	189.662,07€	67,78€	611.171,54€	67,78€	608.117,78€	67,78€
Τεκμαρτό Εισόδημα						
Εισόδημα επιβολής ειδικής εισφοράς αλληλ.	189.662,07€	67,78€	611.171,54€	67,78€	608.117,78€	67,78€

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση φόρου εισοδήματος & εισφ. αλληλεγγύης φορ. έτους 2018

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ		ΕΛΕΓΧΟΥ		ΑΠΟΦΑΣΗΣ		Οριστική Φορολ. Υποχρέωση
	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	
Φορολογητέο Εισόδημα	189.662,07€	67,78€	611.171,54€	67,78€	608.117,78€	67,78€	418.455,71€
Φόρος Κλίμακας	67.290,88€	10,17€	218.834,87€	10,17€	217.460,68€	10,17€	150.169,80€
Μειώσεις από το φόρο							
Πλέον:Επιβάρυνση Αποδείξεων							
Φόρος που αναλογεί	67.290,88€	10,17€	218.834,87€	10,17€	217.460,68€	10,17€	150.169,80€
Μείον: Παρακρ.-Προκαταβ.	18.857,29€	10,16€	18.857,29€	10,16€	18.857,29€	10,16€	0,00
Υπόλοιπο Κύριου Φόρου	48.433,59€	0,01€	199.977,58€	0,01€	198.603,39€	0,01€	150.169,80€
Τέλη χαρτί/μου	1.168,01€		1.168,01€		1.168,01€		
Εισφορά ΟΓΑ στο χαρτί/μο	233,60€		233,60€		233,60€		
Πλέον: Προκαταβ.Επομ.έτους	17.763,54€		17.763,54€		17.763,54€		
Σύνολο	67.598,74€	0,01€	219.142,73€	0,01€	217.768,54€	0,01€	150.169,80€
Ποσό Εισφοράς Αλληλεγγ.	14.420,59€		56.268,15€		55.962,78€		41.542,19€
Μείον: Εισφορά παρακρατηθ.							
Πλέον: Τέλος Επιτηδ/ματος κλπ	650,00€		650,00€		650,00€		
Σύνολο	82.669,33€	0,01€	276.060,88€	0,01€	274.381,32€	0,01€	191.711,99€
Πρόστιμο ανακρίβειας/μη υποβολής άρθρ.58 ν.4174/2013			75.772,00€		75.084,90€		75.084,90€
Συνολικό Ποσό	82.669,33€	0,01€	351.832,88€	0,01€	349.466,22€	0,01€	266.796,89€
Διαφορά Συμψηφισμού							
Γενικό Σύνολο	82.669,34€		351.832,89€		349.466,23€		266.796,89€

(2) Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό: **14.186,01€**, ως η υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προσπιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.)/πράξη επιβολής προστίμου, της φορολογικής περιόδου 01/10/2018 - 31/12/2018,

(3) Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό: **6.176,61€**, ως η υπ' αριθμ. πράξη επιβολής προστίμου της φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018 και,

(4) Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό: **500,00€**, ως η υπ' αριθμ. πράξη επιβολής προστίμου της φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018.

Φορολογικό Έτος 2019

(1) Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό: **117.065,17€**, ως η τροποποίηση της υπ' αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής του φορολογικού έτους 2019, αναλυτικά, ως κάτωθι,

Φορολογητέα εισοδήματα Φορολογικού Έτους 2019							
ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Βάσει ΔΗΛΩΣΗΣ		Βάσει ΕΛΕΓΧΟΥ		Βάσει ΑΠΟΦΑΣΗΣ		
	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	
Ακίνητη Περιουσία	65.733,64€	344,23€	65.733,64€	344,23€	65.733,64€	344,23€	
Τόκοι -Μερίσματα - Δικαιώματα	9.424,33€		9.424,33€		9.424,33€		
Ατομική Επιχειρηματική Δραστηριότητα	160.812,40€		291.879,67€		288.847,91€		
Εισόδημα του άρθρου 21 § 4 ν.4172/13			36.229,23€		29.979,23€		
Αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα							
Μισθωτή εργασία - Συντάξεις							
Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου							
Ναυτικό Εισόδημα							
α) Αξιωματικών εμπορικού Ναυτικού							
β) Κατώτερου πληρώματος							
Συνολικό Εισόδημα	235.970,37€	344,23€	403.266,87€	344,23€	393.985,11€	344,23€	
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται							
Υπόλοιπο	235.970,37€	344,23€	403.266,87€	344,23€	393.985,11€	344,23€	
Προσπιθέμενη διαφορά δαπανών							
Εκπτώσεις εισοδήματος							
Φορολογητέο Εισόδημα	235.970,37€	344,23€	403.266,87€	344,23€	393.985,11€	344,23€	
Απαλλασσόμενα επιχειρημ. Δραστηριότητας							
Αυτοτελή φορολογηθ. ποσά και φόρος αυτών							
Συνολικό Εισόδημα	235.970,37€	344,23€	403.266,87€	344,23€	393.985,11€	344,23€	
Τεκμαρτό Εισόδημα							
Εισόδημα επιβολής ειδικής εισφοράς αλληλ.	235.970,37€	344,23€	403.266,87€	344,23€	393.985,11€	344,23€	
Οριστική Φορολογική Υποχρέωση φόρου εισοδήματος & εισφ. αλληλεγγύης φορ. έτους 2019							
ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ		ΕΛΕΓΧΟΥ		ΑΠΟΦΑΣΗΣ		Οριστική Φορολ. Υποχρέωση
	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της Συζύγου	
Φορολογητέο Εισόδημα	235.970,37€	344,23€	403.266,87€	344,23€	393.985,11€	344,23€	158.014,74€
Φόρος Κλίμακας	90.459,37€	51,63€	161.395,29€	51,63€	157.968,50€	51,63€	67.509,13€
Μειώσεις από το φόρο							
Πλέον:Επιβάρυνση Αποδείξεων							
Φόρος που αναλογεί	90.459,37€	51,63€	161.395,29€	51,63€	157.968,50€	51,63€	67.509,13€
Μείον: Παρακρ-Προκαταβ.	19.177,21€	51,64€	19.177,21€	51,64€	19.177,21€	51,64€	0,00
Υπόλοιπο Κύριου Φόρου	71.282,16€	-0,01	142.218,08€	-0,01	138.791,29€	-0,01	67.509,13€
Τέλη χαρτί/μου	1.359,62€		1.359,62€		1.359,62€		
Εισφορά ΟΓΑ στο χαρτί/μο	271,92€		271,92€		271,92€		
Πλέον: Προκαταβ.Επομ.έτους	11.416,79€		11.416,79€		11.416,79€		
Σύνολο	84.330,49€	-0,01	155.266,41€	-0,01	151.839,62€	-0,01	67.509,13€
Ποσό Εισφοράς Αλληλεγγ.	18.748,04€		35.477,69€		34.549,51€		15.801,47€
Μείον: Εισφορά παρακρατηθ.							
Πλέον: Τέλος Επιτηδ/ματος κλπ	650,00€		650,00€		650,00€		
Σύνολο	103.728,53€	-0,01	191.394,10€	-0,01	187.039,13€	-0,01	83.310,60€
Πρόστιμο ανακρίβειας/μη υποβολής άρθ.58 ν.4174/2013			35.467,96€		33.754,57€		33.754,57€
Συνολικό Ποσό	103.728,53€	-0,01	226.862,06€	-0,01	220.793,70€	-0,01	117.065,17€
Διαφορά Συμψηφισμού							
Γενικό Σύνολο	103.728,52€		226.862,05€		220.793,69€		117.065,17€

(2) Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό: **8.927,55€**, ως η υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.)/πράξη επιβολής προστίμου, της φορολογικής περιόδου 01/04/2019 - 30/06/2019,

- (3) Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό: **1.278,72€**, ως η υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.)/πράξη επιβολής προστίμου, της φορολογικής περιόδου 01/07/2019 - 30/09/2019,
- (4) Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό: **8.726,97€**, ως η υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.)/πράξη επιβολής προστίμου, της φορολογικής περιόδου 01/10/2019 - 31/12/2019 και
- (5) Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό: **2.857,26€**, ως η υπ' αριθμ. πράξη επιβολής προστίμου της φορολογικής περιόδου 01/01/2019 - 31/12/2019.

Φορολογικό Έτος 2023

- (1) Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό: **250,00€**, ως η υπ' αριθμ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.)/πράξη επιβολής προστίμου, της φορολογικής περιόδου 01/01/2023 - 31/12/2023.

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

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ