



Καλλιθέα, 06/03/2024

Αριθμός απόφασης: 639

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογέιτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604552

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ.
β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή)*», καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα: «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/τ.Β' /25.11.2022).

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

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

4. Την από 22/11/2023 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, ο οποίος διατηρεί ατομική επιχείρηση με έδρα στην, κατά: α) της υπ' αριθμ. /17-10-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, φορολογικού έτους 2017, β) της υπ' αριθμ. /17-10-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, φορολογικής

περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, και γ) της υπ' αριθμ./17-10-2023 πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, φορολογικού έτους 2017, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η επανεξέταση, καθώς και τις από 17/10/2013 οικείες εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Χανίων.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Χανίων.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 22/11/2023 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθμ./17-10-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, φορολογικού έτους 2017, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 29.838,19 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 14.919,10 ευρώ πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 6.019,32 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **50.776,61 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 4172/2013 και του άρθρου 58 του ν. 4987/2022.

β) Με την υπ' αριθμ./17-10-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 14.743,84 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. ποσού 3.939,61 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **18.683,45 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 2859/2000 και του άρθρου 58Α του ν. 4987/2022.

γ) Με την υπ' αριθμ./17-10-2023 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, φορολογικού έτους 2017, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **3.432,31 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58Α παρ. 1 του ν. 4987/2022. Η παράβαση καταλογίστηκε διότι ο προσφεύγων κατά το ως άνω φορολογικό έτος δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., συνολικής καθαρής αξίας 26.402,42 ευρώ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 10, 12 και 14 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) και του άρθρου 13 παρ. 1 του ν. 4987/2022 (ΚΦΔ).

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία των από 17/10/2022 εκθέσεων μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, φόρου προστιθέμενης αξίας και ορθής τήρησης βιβλίων και στοιχείων της Δ.Ο.Υ. Χανίων, οι οποίες συντάχθηκαν βάσει της υπ' αριθμ./19-12-2022 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ.

Η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος δραστηριοποιείται σε τρεις (3) κλάδους δραστηριότητας (.....). Ο κλάδος της εμπορίας αφορά το υποκατάστημα 1, τις υπηρεσίες του προσφεύγοντος, και ο κλάδος της παροχής αφορά την παροχή του κεντρικού και του υποκαταστήματος 2. Στα πλαίσια της παραπάνω εντολής, ο έλεγχος προέβη σε έλεγχο φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ, και ελέγχου ορθής τήρησης Βιβλίων και στοιχείων για το φορολογικό έτος 2017 σύμφωνα με το πρόγραμμα ελέγχου Α.1293/2019

για επιχειρήσεις με απλογραφικά βιβλία.

Σύμφωνα με την οικεία έκθεση φορολογίας εισοδήματος, στα πλαίσια των ελεγκτικών επαληθεύσεων με τις γενικές διατάξεις, διαπιστώθηκαν τα παρακάτω:

A. ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΣΚΕΛΟΣ ΤΩΝ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

- Από την επεξεργασία των παραγόμενων αρχείων txt των ταμειακών μηχανών και που λειτουργούσαν για τη λιανική πώληση αγαθών-παροχή υπηρεσιών εστιατορίου σε σχέση με την καταχωρημένη στα βιβλία καθαρή αξία εσόδων προέκυψε συνολική διαφορά ύψους **1.964,74 ευρώ**.

ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΣΤΟ ΣΚΕΛΟΣ ΤΩΝ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ	
ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ
ΔΙΑΦΥΓΟΝΤΑ ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΑΣΥΜΦΩΝΙΑ ΤΩΝ ΠΑΡΑΓΟΜΕΝΩΝ ΑΡΧΕΙΩΝ ΑΠΟ ΤΗΝ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΤΟΥΣ ΣΤΑ ΒΙΒΛΙΑ	1.042,95
ΔΙΑΦΥΓΟΝΤΑ ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΑΣΥΜΦΩΝΙΑ ΤΩΝ ΠΑΡΑΓΟΜΕΝΩΝ ΑΡΧΕΙΩΝ ΑΠΟ ΤΗΝ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΤΟΥΣ ΣΤΑ ΒΙΒΛΙΑ	921,52
ΣΥΝΟΛΟ ΕΣΟΔΩΝ ΠΡΟΣ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟ	1.964,47

- Αναιτιολόγητες πρωτογενείς καταθέσεις σε εγχώριους λογαριασμούς και λογαριασμούς αλλοδαπής χώρας, που συνδέθηκαν με την επιχειρηματική δραστηριότητα του προσφεύγοντος και καταλογίστηκαν, αφού αποφορολογήθηκαν, ως διαφυγόντα έσοδα από τη δραστηριότητα αυτή συνολικού ύψους **26.402,42 ευρώ**.

ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΣΤΟ ΣΚΕΛΟΣ ΤΩΝ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΔΩΜΑΤΙΩΝ	
ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ
ΔΙΑΦΥΓΟΝΤΑ ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΜΗ ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΣΗ ΠΡΩΤΟΓΕΝΩΝ ΟΝΟΜΑΣΤΙΚΩΝ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ ΣΕ ΕΓΧΩΡΙΟΥΣ ΛΟΓ/ΣΜΟΥΣ	12.451,09
ΔΙΑΦΥΓΟΝΤΑ ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΜΗ ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΣΗ ΠΡΩΤΟΓΕΝΩΝ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ ΣΕ ΛΟΓ/ΣΜΟΥΣ ΑΛΛΟΔΑΠΗΣ ΧΩΡΑΣ	13.951,33
ΣΥΝΟΛΟ ΕΣΟΔΩΝ ΠΡΟΣ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟ	26.402,42
ΣΥΝΟΛΟ ΦΠΑ 13% ΠΟΥ ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΕΙ ΣΕ ΔΙΑΦΥΓΟΝΤΑ ΕΣΟΔΑ 26.402,42	3.432,31

- Αναιτιολόγητες πρωτογενείς καταθέσεις σε λογαριασμό της, οι οποίες δεν μπόρεσαν να συνδεθούν με την επιχειρηματική δραστηριότητα του προσφεύγοντος και συνεπώς καταλογίστηκαν ως προσαύξηση περιουσίας σύμφωνα με το άρθρο 21 παρ. 4 του ΚΦΕ συνολικού ύψους **1.014,11 ευρώ**.

- Ύπαρξη αδήλωτου εισοδήματος από ιδιόχρηση ενοικιαζόμενων δωματίων ύψους **6.813,26 ευρώ**.

B. ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΣΚΕΛΟΣ ΤΩΝ ΕΞΟΔΩΝ

- Τα δεδομένα των βιβλίων φορολογικού έτους 2017 δε μεταφέρθηκαν ορθά στην Δήλωση Επιχειρηματικής Δραστηριότητας Ε3 και ως εκ τούτου δεν προσδιορίστηκε ορθά το τελικό φορολογητέο αποτέλεσμα της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος για το φορολογικό έτος 2017. Ειδικότερα, οι αγορές εμπορευμάτων (κόστος πωληθέντων) χρήσης 2017 προσδιορίζονται βάσει των λογιστικών αρχείων σε 78.203,65 ευρώ αντί του δηλωθέντος στο Ε3 ποσού 78.588,01 ευρώ, και το σύνολο των λειτουργικών δαπανών προσδιορίζονται σε 35.738,89 ευρώ αντί του δηλωθέντος στο Ε3 ποσού 37.647,04 ευρώ (κωδ. Δήλωσης 585).

Συνεπώς διαπιστώθηκε **διαφορά ύψους 3.227,16 ευρώ**, λόγω μη ορθής μεταφοράς των δεδομένων των λογιστικών βιβλίων στην δήλωση της Επιχειρηματικής Δραστηριότητας Ε3 του φορολογικού έτους 2017.

- Δεν αναγνωρίστηκαν για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντος και καταλογίστηκαν ως λογιστικές διαφορές δαπάνες/αγορές παγίων για τις οποίες δεν προσκομίστηκε ο τραπεζικός τρόπος εξόφλησης αυτών ως κάτωθι:

ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΣΤΟ ΣΚΕΛΟΣ ΤΩΝ ΕΞΟΔΩΝ		
Α/Α	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ
1	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΑ ΔΑΠΑΝΩΝ -ΑΓΟΡΩΝ ΠΟΥ ΑΠΟΡΡΙΠΤΟΝΤΑΙ ΛΟΓΩ ΜΗ ΕΞΟΦΛΗΣΗΣ ΜΕ ΤΡΑΠΕΖΙΚΟ ΤΡΟΠΟ ΠΛΗΡΩΜΗΣ (ΑΡΘ.22 & 23 Ν.4172/13) ΤΗΣ ΠΑΡΟΧΗΣ ΕΡΓΑΣΙΩΝ	2.554,59
2	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΠΟΥ ΔΕΝ ΑΝΑΓΝΩΡΙΖΟΝΤΑΙ ΛΟΓΩ ΜΗ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗΣ ΤΩΝ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΩΝ ΠΟΥ ΑΦΟΡΟΥΝ ΣΕ ΑΥΤΑ (ΑΡΘ. 22 & 23 Ν.4172/13)	865,98
3	ΔΑΠΑΝΕΣ ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑΣ (ΑΡΘ. 23 περ. ιδ ν.4172/13)	30.585,01
4	ΘΕΤΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΑΘΟΣ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΤΩΝ ΔΕΔΟΜΕΝΩΝ ΤΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ ΣΤΗΝ ΔΗΛΩΣΗ Ε3-2017	3.227,16
ΣΥΝΟΛΟ ΕΞΟΔΩΝ ΠΡΟΣ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟ - ΘΕΤΙΚΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ		37.232,74

Με βάση τα ανωτέρω, ο έλεγχος προσδιόρισε τα συνολικά ακαθάριστα έσοδα και το καθαρό φορολογητέο αποτέλεσμα του προσφεύγοντος με τις γενικές διατάξεις για το φορολογικό έτος 2017 ως εξής:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017	ΕΜΠΟΡΙΑ			ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ		
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
ΣΥΝΟΛΟ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΞΟΔΩΝ	134.834,06	136.798,53	1.964,47	29.235,91	55.638,33	26.402,42
ΜΕΙΟΝ ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	79.588,01	79.588,01				0,00
ΜΙΚΤΑ ΚΕΡΔΗ	55.246,05	57.210,52	1.964,47			0,00
ΜΕΙΟΝ ΔΑΠΑΝΕΣ	68.102,07	68.102,07		17.041,28	17.041,28	0,00
ΚΕΡΔΟΣ ΒΑΣΕΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ	-12.856,02	-10.891,55	1.964,47	12.194,63	38.597,05	26.402,42
ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΑ ΔΑΠΑΝΩΝ - ΑΓΟΡΩΝ ΠΟΥ ΑΠΟΡΡΙΦΘΗΚΑΝ ΛΟΓΩ ΜΗ ΕΞΟΦΛΗΣΗΣ ΜΕ ΤΡΑΠΕΖΙΚΟ ΜΕΣΟ ΤΟΥ	0	2.554,59	2.554,59	0	0	0,00
ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΠΟΥ ΔΕΝ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΤΗΚΑΝ ΛΟΓΩ ΜΗ ΤΡΑΠΕΖΙΚΟΥ ΤΡΟΠΟΥ ΕΞΟΦΛΗΣΗΣ ΤΩΝ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΩΝ ΑΠΟΡΡΙΦΘΗΚΑΝ ΛΟΓΩ ΜΗ ΕΞΟΦΛΗΣΗΣ ΜΕ ΤΡΑΠΕΖΙΚΟ ΜΕΣΟ ΤΟΥ	0	865,98	865,98	0	0	0,00
ΔΑΠΑΝΕΣ ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑΣ	0	30.585,01	30.585,01	0	0	0,00
ΘΕΤΙΚΗ ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΑΘΟΣ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΤΩΝ ΔΕΔΟΜΕΝΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ ΣΤΗ ΔΗΛΩΣΗ Ε3	0	3.227,16	3.227,16	0	0	0,00

ΣΥΝΟΛΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ	0,00	37.232,74	37.232,74	0,00	0,00	0,00
ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΚΕΡΔΗ	-12.856,02	26.341,19	39.197,21	12.194,63	38.597,05	26.402,42

Συνεπώς, δεδομένου ότι τα κέρδη από την αγροτική δραστηριότητα του προσφεύγοντος ανέρχονται στο ποσό των 4.106,90 ευρώ, ο έλεγχος προσδιόρισε τα συνολικά κέρδη του προσφεύγοντος για το φορολογικό έτος 2017 στο ποσό των 69.045,14 ευρώ (26.341,19 + 38.597,05 + 4.106,90) αντί του δηλωθέντος 3.445,51 ευρώ (-12.856,02 + 12.194,63 + 4.106,90).

Στη συνέχεια, τα ως άνω ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος λήφθηκαν ως εκροές για τον προσδιορισμό του ΦΠΑ και επιβλήθηκαν και τα ανάλογα πρόστιμα για ανακρίβεια δήλωσης φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ.

Με βάση τις παραπάνω διαπιστώσεις του ελέγχου, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Χανίων προέβη στην έκδοση των υπ' αριθμ. /17-10-2023, /17-10-2023 και /17-10-2023 προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- **Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου προς έκδοση πράξης επιβολής φόρου ή προστίμου, απαγόρευση αρχής χρηστής διοίκησης και αρχής δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου.** Εν προκειμένω, η φορολογική διοίκηση έπρεπε να εκδώσει τις προσβαλλόμενες καταλογιστικές πράξεις εις βάρος του εντός πενταετίας από το φορολογικό έτος 2017, ωστόσο οι οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για το φορολογικό έτος 2017 του επιδόθηκαν στις 23/10/2023 και θα πρέπει να ακυρωθούν, καθώς έχει παρέλθει η πενταετία και έχουν παραγραφεί. Όπως επικουρικά, σε περίπτωση που ήθελε κριθεί ότι δεν έχει παραγραφεί το δικαίωμα της Διοίκησης να καταλογίσει ατομικές δυσμενείς φορολογικές πράξεις εις βάρος του, η φορολογική διοίκηση όλα αυτά τα έτη δημιούργησε σε αυτόν την εύλογη πεποίθηση και εμπιστοσύνη ότι δε θα προβεί στην έκδοση δυσμενών ατομικών διοικητικών πράξεων εις βάρος του.

- **Έλλειψη προσαύξησης περιουσίας φορολογούμενου.** Παντελώς αυθαίρετα και καταχρηστικά η Φορολογική Διοίκηση του καταλογίζει τα ως άνω ποσά ως θετική λογιστική διαφορά και ως προσαύξηση στην περιουσία του. Από τις εκθέσεις ελέγχου δεν προκύπτει η επαύξηση περιουσίας του, ενδεικτικό δε στοιχείο αποτελεί ότι έχει στην κατοχή του όχημα με αριθμό κυκλοφορίας με ημερομηνία πρώτης κυκλοφορίας και ότι διαμένει με την μητέρα του στην, ενώ ουδέποτε προέβη σε αλόγιστες δαπάνες και πολυτελή βίο. Περαιτέρω, ο φορολογικός έλεγχος δεν έθεσε όριο ποσού ελέγχου, με αποτέλεσμα να καλείται να υποχρεωθεί στα αδύνατα και να καλείται να δικαιολογήσει ακόμη και μικρά χρηματικά ποσά. Ο φορολογικός έλεγχος, κατά παράβαση των εγκυκλίων της Διοίκησης, όσο και της πάγιας νομολογίας, αφενός δεν προχώρησε στη διαμόρφωση προφίλ, αφετέρου δεν έθεσε όριο ελέγχου, καθώς όλες οι καταθέσεις στους προαναφερόμενους τραπεζικούς του λογαριασμούς κάτω των 1.000 ευρώ δεν απαιτούν αιτιολόγηση

- **Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας λόγω αοριστίας και έλλειψης νόμιμης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων, καθώς και καταχρηστικότητα στον τρόπο υπολογισμού του φόρου.** Τα ελεγκτικά όργανα εντελώς αόριστα και με συλλογιστικό άλμα θεωρούν κάθε κατάθεση χρηματικού ποσού σε τραπεζικό του λογαριασμό ως σχετιζόμενη με

την επαγγελματική του δραστηριότητα, χωρίς να μνημονεύουν αν το ποσό αυτό αφορά αμοιβή για παρασχεθείσες υπηρεσίες, το είδος των παρασχεθεισών υπηρεσιών κ.λ.π., ενώ η πηγή ή αιτία των επίδικων ποσών τραπεζικών καταθέσεων δεν ταυτοποιήθηκε από τη φορολογική αρχή (ως αναγόμενη σε δραστηριότητα του ως ελεύθερου επαγγελματία). Επιπλέον, η φορολογική αρχή, όλως αόριστα, ανατιολόγητα, δίχως σαφή, ειδική και συγκεκριμένη αιτιολογία, κάνει λόγο περί δήθεν του ότι το e.txt αρχείο είναι σημαντικό για τις ελεγκτικές επαληθεύσεις, ενώ αναφέρει ρητά ότι διενήργησε μεμονωμένο δειγματοληπτικό έλεγχο μόνο για τον μήνα Αύγουστο του 2017. Επίσης από την υπ' αρ./2023 εκθέση ελέγχου προκύπτει ότι δεν αιτιολογούνται επαρκώς και πλήρως τα καταλογισθέντα ποσά εις βάρος του, καθώς η φορολογική διοίκηση αρκέστηκε σε επισφαλή δεδομένα, όπως τα σχόλια των πελατών στους διαδικτυακούς ιστότοπους «.....», «.....» και «.....», τον αριθμό των μελών, φίλων αφού είναι γνωστό τοις πάσι ότι τα σχόλια των πελατών δε σχετίζονται με την ακριβή ημερομηνία που παρασχέθηκαν οι υπηρεσίες προς αυτούς.

- **Παραβίαση αρχής αναλογικότητας. Ειδικότερα:**

1. Η διάταξη του άρθρου 58 Α του Ν. 3987/2022 είναι αντισυνταγματική, ερχόμενη σε ευθεία αντίθεση με την αρχή της αναλογικότητας. Εν προκειμένω, ο τρόπος υπολογισμού του επίμαχου προστίμου καταλήγει να φέρει τον χαρακτήρα οιονεί διπλού φόρου, υπερακοντίζει τον σκοπό και είναι προδήλως δυσανάλογο με τούτον και ως εκ τούτου θα πρέπει να ακυρωθεί η υπ' αρ./2017 πράξη επιβολής προστίμου του Α 58Α του Ν.4987/2022.

2. Ο φορολογικός έλεγχος καταλογίζει ως διαφυγόν έσοδο από ακίνητη περιουσία-ιδιόχρηση το ποσό των 6.813,26 ευρώ. Το εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση γης ή ακινήτων, αποτελεί τεκμαρτό εισόδημα για τον κύριο του ακινήτου και ταυτόχρονα εκπιπόμενη δαπάνη όταν χρησιμοποιείται για την άσκηση της επιχειρηματικής δραστηριότητας. Για αυτό τον λόγο, εφόσον γίνεται σχετικός καταλογισμός ως έσοδο, θα πρέπει να ληφθεί υπόψη και ως αντίστοιχη σχετική εκπιπόμενη δαπάνη, καθώς πρόκειται για ακίνητα που χρησιμοποιείται για την άσκηση της επιχειρηματικής δραστηριότητας.

3. Σε κάθε περίπτωση η διάταξη της περίπτωσης β' και ιδ' του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013, είναι αντισυνταγματική, δοθέντος ότι με τούτη θεσπίζεται αμάχητο τεκμήριο, σύμφωνα με το οποίο η φορολογική Διοίκηση μπορεί να απορρίπτει δαπάνες άνω των 500 ευρώ εκτός τραπεζικού λογαριασμού πληρωμής, δίχως να αναγνωρίζεται η δυνατότητα στο φορολογούμενο να ανταποδείξει ότι η δαπάνη είναι πραγματική, ενώ συνάμα, του προσθέτει φορολογικό βάρος που δεν αντιστοιχεί στην πραγματική φοροδοτική ικανότητά του, με δυσμενείς συνέπειες για την επιχείρησή του, όπως εν προκειμένω. Η επίμαχη διάταξη τελεί σε ευθεία αντίθεση με τις επιταγές του άρθρου 20, αλλά και με τις διατάξεις του άρθρου 2 παράγραφος 1, άρθρου 4, άρθρου 25 παράγραφος 1 εδ. α και άρθρου 25 παράγραφος 1 εδ. δ του Συντάγματος της Χώρας μας. Επίσης, η φορολογική Διοίκηση του καταλογίζει ως θετική λογιστική διαφορά το ποσό των 30.585,01 ευρώ λόγω μη απόδειξης τραπεζικής εξόφλησης, ενώ αποδέχτηκε ότι αφορά την εξόφληση των καθαρών αποδοχών πληρωτέων στο προσωπικό για ολόκληρο το φορολογικό έτος 2017. Ως εκ τούτου δε θα πρέπει να θεωρηθούν θετική λογιστική διαφορά οι εξοφλήσεις που έγιναν στο προσωπικό το 2017 και επιφυλάσσεται ότι θα προσκομίσει τους τραπεζικούς τρόπους εξόφλησης, ενώ όλως επικουρικός που δεν καταστεί αυτό εφικτό, να μην καταλογιστούν ως θετική λογιστική διαφορά οι πληρωμές των αποδοχών που πραγματοποιήθηκαν πριν τον Ιούνιο 2017, καθώς μέχρι εκείνο το χρονικό διάστημα δεν απαιτούνταν η εξόφληση τους με την χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

- Όλως επικουρικός επικαλείται ανωτέρα βία. Το φορολογικό έτος 2017 εξακολουθούσαν να υπάρχουν capital controls και υπήρχε αντικειμενική αδυναμία πληρωμής των τιμολογίων μέσω

του τραπεζικού συστήματος και ως εκ τούτου η Φορολογική Διοίκηση δεν θα πρέπει να του καταλογίσει τα προαναφερόμενα ποσά. Όπως επικουρικώς, τα όποια λογιστικά λάθη τυχόν προκύπτουν σε σχέση με την επιχείρηση του, οφείλονται στο γεγονός, ότι ένεκα του υψηλού του φόρτου εργασίας, την εν τοις πράγμασι διαχείριση της επιχείρησης του ασκούσε η μητέρα του, Ιωάννα Περράκη, η οποία είναι ηλικιωμένη με αρκετά προβλήματα υγείας, και ως εκ τούτου η Διοίκηση δε θα πρέπει να μου καταλογίσει τα ποσά των προσβαλλόμενων πράξεων, λόγω ανωτέρας βίας.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 23 του ν. 4987/2022 (ΚΦΔ):

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

2. Ο έλεγχος που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση, σύμφωνα με την παρ. 1, είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις δηλώσεις και τα λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, καθώς και τα έγγραφα και τις πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικής έγγραφης πρόσκλησης της Φορολογικής Διοίκησης, σύμφωνα με το άρθρο 14,

.....»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 3 και 7 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ):

«Άρθρο 3 Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία

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

.....

Άρθρο 7 Διαφύλαξη λογιστικών αρχείων

1. Το σύνολο των λογιστικών αρχείων που η οντότητα τηρεί, σύμφωνα με τις διατάξεις αυτού του νόμου διαφυλάσσονται για το μεγαλύτερο χρονικό διάστημα από:

α) Πέντε (5) έτη από τη λήξη της περιόδου.

β) Το χρόνο που ορίζεται από άλλη νομοθεσία.

.....»

Επειδή στο άρθρο 13 παρ. 1 και 2 του ν. 4987/2022 (ΚΦΔ) ορίζεται:

«1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), για τη

σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία και για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Για την εφαρμογή του Κώδικα, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους.

2. Τα λογιστικά αρχεία, οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί, οι φορολογικές μνήμες και αρχεία που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί πρέπει να διαφυλάσσονται κατ' ελάχιστον:

α) για διάστημα πέντε (5) ετών από τη λήξη του αντίστοιχου φορολογικού έτους, μέσα στο οποίο υπάρχει η υποχρέωση υποβολής δήλωσης ή

β) εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παρ. 2 του άρθρου 36, έως ότου παραγραφεί το δικαίωμα έκδοσης από τη Φορολογική Διοίκηση πράξης προσδιορισμού του φόρου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο αυτή ή

γ) έως ότου τελεσιδικήσει η υπόθεση την οποία αφορά η απαίτηση της Φορολογικής Διοίκησης, σε συνέχεια διενέργειας φορολογικού ελέγχου, ή έως ότου αποσβεστεί ολοσχερώς η απαίτηση λόγω εξόφλησης.»

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 36 του ν. 4987/2022 (ΚΦΔ) ορίζεται:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του πρώτου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.»

Επειδή, σύμφωνα με την ως άνω διάταξη της παραγράφου 1 του άρθρου 36 ΚΦΔ, για το φορολογικό έτος 2017 η παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για καταλογισμό φόρου λήγει εντός πέντε ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης, ήτοι την 31/12/2023. Εν προκειμένω, οι προσβαλλόμενες με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή πράξεις εκδόθηκαν στις 17/10/2023 και κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα στις 23/10/2023, ήτοι εντός του χρόνου παραγραφής, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί ακύρωσης των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω παραγραφής απορρίπτεται ως αβάσιμος. Περαιτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παράβασης της αρχής της χρηστής διοίκησης και της προστατευόμενης δικαιολογημένης εμπιστοσύνης προς το διοικούμενο λόγω της μακροχρόνιας αδράνειας της Διοίκησης να τον ελέγξει, δεν μπορεί να γίνει αποδεκτός, δεδομένου ότι, σύμφωνα με τις ως άνω προαναφερθείσες διατάξεις των ΕΛΠ και των άρθρων 13, 23 και 36 του ΚΦΔ, σαφώς ορίζεται αφενός ότι η φορολογική αρχή έχει το δικαίωμα να προβεί σε έλεγχο εντός του χρόνου της πενταετούς παραγραφής, αφετέρου ότι ο φορολογούμενος υποχρεούται να διαφυλάξει τα λογιστικά του αρχεία τουλάχιστον για διάστημα πέντε (5) ετών από τη λήξη του αντίστοιχου φορολογικού έτους, μέσα στο οποίο υπάρχει η υποχρέωση υποβολής δήλωσης.

Ως προς τις διαφορές του ελέγχου σχετικά με τα ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα της παροχής υπηρεσιών ύπνου

Επειδή, στις διατάξεις του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται:

«Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος

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

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

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

Άρθρο 12 Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών

1. Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών), αντί έκδοσης τιμολογίου του άρθρου 8. Αντίτυπο αυτού του εγγράφου παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη

3. Για σκοπούς ευχερούς ταυτοποίησης των σχετικών συναλλαγών, δύναται να καθίσταται υποχρεωτική η αναγραφή πρόσθετων στοιχείων στα εκδιδόμενα στοιχεία λιανικής πώλησης ορισμένων κατηγοριών υπηρεσιών ή αγαθών, με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, ύστερα από δημοσίευση αξιολόγησης των διοικητικών βαρών για τις υποκείμενες οντότητες σε σχέση με το αναμενόμενο φορολογικό όφελος

7. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες σε ιδιώτες καταναλωτές έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης ή εναλλακτικά τιμολόγιο, για κάθε σχετική πώληση. Η οντότητα αυτή εκδίδει το παραστατικό πώλησης.»

Σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, προστέθηκαν στα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντος από την επιχειρηματική δραστηριότητα της παροχής υπηρεσιών ύπνου, αποκρυβείσα ύλη, όπως παρουσιάζεται στον παρακάτω πίνακα:

ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΣΤΟ ΣΚΕΛΟΣ ΤΩΝ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ		
	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ
1	ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΩΝ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ - ΠΡΩΤΟΓΕΝΕΙΣ ΟΝΟΜΑΣΤΙΚΕΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΣΕ ΕΓΧΩΡΙΟΥΣ ΛΟΓ/ΣΜΟΥΣ	12.451,09
2	ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΩΝ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ - ΠΡΩΤΟΓΕΝΕΙΣ ΟΝΟΜΑΣΤΙΚΕΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΣΕ ΛΟΓ/ΣΜΟΥΣ ΑΛΛΟΔΑΠΗΣ	13.951,33
	ΣΥΝΟΛΟ ΕΣΟΔΩΝ ΠΡΟΣ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟ	26.402,42
	ΣΥΝΟΛΟ Φ.Π.Α. ΠΟΥ ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΕΙ ΣΕ ΔΙΑΦΥΓΟΝΤΑ ΕΣΟΔΑ	3.432,31

Ειδικότερα, στα πλαίσια της άρσης του τραπεζικού απορρήτου του προσφεύγοντος έγινε αντιπαραβολικός έλεγχος των αποδείξεων για, του βιβλίου κίνησης πελατών και των ισχυρισμών του προσφεύγοντος με τις πρωτογενείς καταθέσεις στους τραπεζικούς του λογαριασμούς στην ημεδαπή και συγκεκριμένα με τις πρωτογενείς καταθέσεις στο με αριθμ. GR..... καταθετικό λογαριασμό της και στο με αριθμ. GR..... καταθετικό λογαριασμό της Τράπεζας Από τον έλεγχο προέκυψε ότι σύνολο πρωτογενών ονομαστικών καταθέσεων **14.069,73 ευρώ** δεν αιτιολογήθηκαν από την έκδοση αποδείξεων, συνδέθηκαν με την δραστηριότητα του προσφεύγοντος για παροχή και καταλογίστηκαν ως διαφυγόντα έσοδα, σύμφωνα και με την ΠΟΛ. 1175/2017 παρ. 5.4, όπως εμφανίζονται στον παρακάτω πίνακα:

A/A	Τραπεζικός Λογαριασμός	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής
1	GR..... ...	5/1/2017	ΕΜΒΑΣΜΑ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ	.....	130,00
2	GR.....	23/1/2017	ΕΜΒΑΣΜΑ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ	.....	240,00
3	GR.....	31/1/2017	ΕΜΒΑΣΜΑ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ	.....	1.220,00
4	GR.....	16/2/2017	ΕΜΒΑΣΜΑ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ	.....	180,00
5	GR.....	30/3/2017	ΕΜΒΑΣΜΑ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ	.....	150,00
6	GR.....	4/4/2017	ΕΜΒΑΣΜΑ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ	.....	150,00
7	GR.....	6/4/2017	ΕΜΒΑΣΜΑ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ	.....	180,00
8	GR.....	10/4/2017	ΕΜΒΑΣΜΑ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ	.....	111,00
9	GR.....	11/4/2017	ΕΜΒΑΣΜΑ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ	.....	90,00
10	GR.....	18/5/2017	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ.	.....	190,00
11	GR.....	25/5/2017	ΕΜΒΑΣΜΑ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ	.....	220,00
12	GR.....	31/5/2017	ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ. ΜΕΤΡΗΤΩΝ	.....	80,00
13	GR.....	6/6/2017	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ	.....	40,00
14	GR.....	12/6/2017	ΕΜΒΑΣΜΑ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ	.....	402,00
15	GR.....	20/6/2017	ΕΜΒΑΣΜΑ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ	.....	135,00
16	GR.....	28/6/2017	ΚΑΤΑΘΕΣΗ	.....	390,00
17	GR.....	6/7/2017	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ	.....	90,00
18	GR.....	7/7/2017	ΕΜΒΑΣΜΑ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ	.....	347,00
19	GR.....	11/7/2017	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ	 Μεταφορά	110,00
20	GR.....	13/7/2017	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	.....	125,00

21	GR.....	17/7/2017	ΕΜΒΑΣΜΑ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ	.....	1.372,00
22	GR.....	19/7/2017	ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ	.....	90,00
23	GR.....	27/7/2017	ΕΜΒΑΣΜΑ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ	.....	1.300,00
24	GR..... ...	2/8/2017	ΕΜΒΑΣΜΑ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ	.....	250,00
25	GR.....	9/8/2017	ΕΜΒΑΣΜΑ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ	.....	1.615,00
26	GR.....	14/8/2017	ΕΜΒΑΣΜΑ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ	.....	250,00
27	GR.....	21/8/2017	ΕΜΒΑΣΜΑ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ	.....	212,00
28	GR..... ...	23/8/2017	ΕΜΒΑΣΜΑ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ	.....	211,82
29	GR.....	25/8/2017	ΕΜΒΑΣΜΑ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ	.....	366,00
30	GR.....	25/8/2017	ΕΜΒΑΣΜΑ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ	.....	630,00
31	GR.....	28/8/2017	ΕΜΒΑΣΜΑ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ	.....	123,00
32	GR.....	29/8/2017	ΕΜΒΑΣΜΑ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ	.....	90,00
33	GR.....	4/9/2017	ΕΜΒΑΣΜΑ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ	.....	91,00
34	GR.....	4/9/2017	ΕΜΒΑΣΜΑ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ	.....	105,91
35	GR.....	6/9/2017	ΕΜΒΑΣΜΑ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ	.....	200,00
36	GR.....	7/9/2017	ΕΜΒΑΣΜΑ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ	.....	231,00
37	GR.....	8/9/2017	ΕΜΒΑΣΜΑ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ	.....	220,00
38	GR.....	12/9/2017	ΕΜΒΑΣΜΑ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ	.....	140,00
39	GR.....	20/9/2017	ΕΜΒΑΣΜΑ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ	.....	231,00
40	GR.....	20/9/2017	ΕΜΒΑΣΜΑ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ	.....	156,00
41	.....	12/10/2017	ΕΜΒΑΣΜΑ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ	.....	1.000,00
42	GR.....	25/10/2017	ΕΜΒΑΣΜΑ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ	.....	230,00
43	GR.....	1/12/2017	ΕΜΒΑΣΜΑ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ	.....	225,00
44	GR.....	27/12/2017	ΕΜΒΑΣΜΑ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ	.....	150,00
ΣΥΝΟΛΟ					14.069,73

Δεδομένου του ποσοστού Φ.Π.Α. 13% για υπηρεσίες στην χρήση 2017, ο έλεγχος προέβη στην αποφορολόγηση των συνολικών καταθέσεων 14.069,73 ευρώ με συντελεστή 13% καταλογίζοντας έσοδα από παροχή υπηρεσιών συνολικής αξίας 14.069,73 ευρώ, καθαρού ποσού 12.451,09 ευρώ και αναλογούντος Φ.Π.Α. 13% ποσού 1.618,64 ευρώ.

Περαιτέρω, κατόπιν επεξεργασίας των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος στην αλλοδαπή, διαπιστώθηκε ότι οι παρακάτω πρωτογενείς καταθέσεις συνολικού ποσού **15.765,00 ευρώ** στον καταθετικό λογαριασμό αλλοδαπής προέλευσης χώρας με IBAN της τράπεζας δεν αιτιολογήθηκαν επαρκώς και δεν τεκμηριώνουν δηλωθέντα έσοδα:

A/A	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΚΙΝΗΣΗΣ	ΕΙΔΟΣ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΠΟΣΟ
1	20/6/2017	ΠΙΣΤΩΣΗ	.....	1.185,00
2	11/7/2017	ΠΙΣΤΩΣΗ	.....	2.065,00
3	17/7/2017	ΠΙΣΤΩΣΗ	.....	240,00
4	25/7/2017	ΠΙΣΤΩΣΗ	.....	800,00
5	2/8/2017	ΠΙΣΤΩΣΗ	.....	1.330,00
6	4/8/2017	ΠΙΣΤΩΣΗ	.....	1.960,00
7	15/8/2017	ΠΙΣΤΩΣΗ	.....	315,00
8	13/9/2017	ΠΙΣΤΩΣΗ	.....	600,00
9	3/10/2017	ΠΙΣΤΩΣΗ	.....	4.250,00
10	3/11/2017	ΠΙΣΤΩΣΗ	.....	1.770,00
11	6/11/2017	ΠΙΣΤΩΣΗ		1.250,00
ΣΥΝΟΛΟ ΠΙΣΤΩΣΕΩΝ				15.765,00

Το ως άνω ποσό αποφορολογήθηκε με συντελεστή **13%** και προέκυψαν διαφυγόντα ακαθάριστα έσοδα από παροχή υπηρεσιών ύπνου καθαρού ποσού **13.951,33 ευρώ** με αναλογούντα **ΦΠΑ 1.813,67 ευρώ**.

Επειδή, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων, επικαλούμενος την υπ' αριθμ. 884/2016 απόφαση του ΣτΕ και σχετικές αποφάσεις της Υπηρεσίας μας, ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος μη νόμιμα τον υποχρέωσε να αιτιολογήσει ποσά που δεν εμπίπτουν στην έννοια των «μεγάλων ποσών», και δεν έθεσε όριο καταθέσεων πάνω στο οποίο θα έπρεπε να του ζητηθεί συγκεκριμένη αιτιολογία της κάθε μια κατάθεσης, καθώς όλες οι καταθέσεις στους προαναφερόμενους τραπεζικούς του λογαριασμούς κάτω των 1.000 ευρώ δεν απαιτούν αιτιολόγηση. Επιπρόσθετα αναφέρει ότι ο έλεγχος εντελώς αόριστα και με συλλογιστικό άλμα θεώρησε κάθε κατάθεση χρηματικού ποσού σε τραπεζικό του λογαριασμό ως σχετιζόμενη με την επαγγελματική του δραστηριότητα.

Επειδή οι παραπάνω ισχυρισμοί του προσφεύγοντος προβάλλονται αβάσιμα, καθώς ο έλεγχος δε διενήργησε έλεγχο προσαύξησης περιουσίας, και δεν καταλόγισε πρωτογενείς καταθέσεις που αφορούν καταθέσεις μετρητών από τον ίδιο τον προσφεύγοντα, αλλά ονομαστικές καταθέσεις/εμβάσματα εξωτερικού. Αντίθετα, ο έλεγχος προέβη σε ελεγκτικές επαληθεύσεις, προκειμένου να συνδέσει τις ονομαστικές αυτές καταθέσεις με εκδοθέντα νόμιμα παραστατικά και να διαπιστώσει αν υφίσταται περίπτωση φοροδιαφυγής. Από το διενεργηθέντα έλεγχο προέκυψε ότι το σύνολο των πρωτογενών καταθέσεων του παραπάνω πίνακα δεν αιτιολογήθηκαν από τον προσφεύγοντα και δε συνδέθηκαν με την έκδοση συγκεκριμένων αποδείξεων για την παροχή υπηρεσιών δωματίων. Το γεγονός, δε, ότι οι εν λόγω πιστώσεις αφορούν τη συγκεκριμένη επιχειρηματική δραστηριότητα του προσφεύγοντος δεν αμφισβητείται, δεδομένου ότι πλήθος κινήσεων των λογαριασμών αυτών συνδέθηκε με την επιχειρηματική του δραστηριότητα σύμφωνα με το υπ' αριθμ. /19-06-2020 απολογητικό

υπόμνημα του ιδίου, ενώ σε κάποιες περιπτώσεις προκύπτει από την αιτιολογία της ίδιας της κατάθεσης (π.χ. Airbnb, προκαταβολή δωματίου κλπ). Ως εκ τούτου, από τη συνεκτίμηση των πραγματικών περιστατικών, τις συνθήκες και ιδιαιτερότητες της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος, το αντικείμενο δραστηριότητας (παροχή), το γεγονός ότι είναι ονομαστικές καταθέσεις τρίτων προσώπων ημεδαπών και αλλοδαπών, το γεγονός ότι υπήρξαν και άλλες καταθέσεις που αφορούσαν ΑΠΥ των στους επίμαχους τραπεζικούς λογαριασμούς της και της, προκύπτει ότι οι επίμαχες πρωτογενείς καταθέσεις αφορούν μη δηλωθέντα έσοδα της επιχειρηματικής δραστηριότητας του προσφεύγοντος. Σύμφωνα εξάλλου και με τα όσα ορίζονται στην ΠΟΛ. 1175/2017 «ο χαρακτηρισμός μιας πίστωσης σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει ο ελεγχόμενος ως προερχόμενη ή σχετιζόμενη με ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα εξετάζεται ως πραγματικό γεγονός. Εφόσον αποδειχθεί ότι προέρχεται από ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα, δηλαδή προσδιορίζεται το είδος της παρασχεθείσας υπηρεσίας και ο λήπτης αυτής ή το πωληθέν αγαθό και ο αγοραστής αυτού, τότε φορολογείται, κατά περίπτωση, με τις οικείες διατάξεις του ν. 2238/1994 (άρθρα 28, 40, 48 κ.λπ.) ή την παρ. 1 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 και υπόκειται σε τυχόν λοιπές φορολογίες (π.χ. ΦΠΑ), εάν δεν έχει ήδη φορολογηθεί».

Επειδή, περαιτέρω, σχετικά με τις καταλογισθείσες πρωτογενείς πιστώσεις στο με αριθμ. IBAN καταθετικό λογαριασμό αλλοδαπής, ο προσφεύγων αναφέρει ότι προέρχονται από την ίδια επιχείρηση και αφορούν χρήματα που κατατέθηκαν από για την εκ μέρους του παροχή υπηρεσιών επιπλωμένου καταλύματος και σε πελάτες αυτών. Για τις πιστώσεις αυτές ισχυρίζεται ότι έχουν εκδοθεί τα απαραίτητα φορολογικά παραστατικά, τα οποία επιφυλάσσεται ότι θα προσκομίσει.

Επειδή, τον ως άνω ισχυρισμό ο προσφεύγων είχε προβάλει και στον έλεγχο με το με αριθμ.. πρωτ. /05-08-2021 υπόμνημά του, τον οποίο ο έλεγχος είχε αντικρούσει πλήρως και αιτιολογημένα και συγκεκριμένα:

«.....Δεν υποδείχτηκε από τον ελεγχόμενο πως συσχετίζονται οι πρωτογενείς καταθέσεις εξωτερικού με τα μπλοκ των αποδείξεων για την παροχή υπηρεσιών.

Ο έλεγχος από έρευνα που διενέργησε στο σύστημα TAXIS και TAXISNET δεν βρήκε οιοδήποτε συμφωνητικό ή άλλου τύπου μεταξύ του ελεγχόμενου και του αλλοδαπού πράκτορα, προς διασφάλιση των συμφερόντων των αντισυμβαλλομένων μερών για την μεταξύ τους επαγγελματική συνεργασία.

Από έλεγχο που διενεργήθηκε σε σχετικές ιστοσελίδες στο διαδίκτυο (Internet) βρέθηκε σελίδα αλλοδαπής για φερόμενο ταξιδιωτικό πράκτορα. Ωστόσο δεν προκύπτει καταχώρηση και έκδοση εξόδου παραστατικού από τον ελεγχόμενο με ενδεχόμενη προμήθεια του ταξιδιωτικού πράκτορα. Ούτε προσκομίστηκαν μέχρι την σύνταξη του παρόντος καταστάσεις κρατήσεων από τον ταξιδιωτικό πράκτορα – γραφείο για τις πρωτογενείς καταθέσεις.

Από έλεγχο VIES που αφορούν Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις σε λήψη υπηρεσιών – αποκτήσεις δεν βρέθηκαν στοιχεία από άλλον αντισυμβαλλόμενο στο εξωτερικό που να αφορούν σε οποιαδήποτε συνεργασία, που προϋποθέτει συνεπώς την έκδοση παραστατικού ή άλλου νόμιμου παραστατικού.

Από έλεγχο των μπλοκ ΑΠΥ και των ΤΠΥ που αφορούν την παροχή υπηρεσιών ενοικιαζόμενων δωματίων για όλες προκύπτουν σαφώς οι ενδείξεις: αριθμός παραστατικού, ημ/ναι, διάστημα άφιξης – αναχώρησης, αριθμός δωματίου, δωμάτιο, τιμή δωματίου * ημέρες διαμονής,

πληρωτέο ποσό. Η ένδειξη «.....» επί του τιμολογίου μένει κενή σε όλα τα τιμολόγια και δεν υπάρχει η ένδειξη του συγκεκριμένου πρακτορείου, σε ουδέν παραστατικό.

Συνεπώς δεν μπορεί να συνδεθεί το οποιαδήποτε τιμολόγιο – νόμιμο παραστατικό, με τον συγκεκριμένο πράκτορα καθώς δεν συνδέονται οι συγκεκριμένες καταθέσεις και δεν φέρουν ενδείξεις του συγκεκριμένου πράκτορα επί των τιμολογίων.»

Επειδή ο προσφεύγων, ως έχων το βάρος της απόδειξης σύμφωνα με το άρθρο 65 ΚΦΔ, ούτε κατά το ενδικοφανές στάδιο προσκόμισε συγκεκριμένα στοιχεία προς απόδειξη των όσων επικαλείται (νόμιμο εκδοθέν παραστατικό, συμφωνητικό συνεργασίας κλπ) σχετικά με τις πρωτογενείς πιστώσεις στον τραπεζικό λογαριασμό της αλλοδαπής συνολικού ύψους 15.765,00 ευρώ.

Ως προς τις πρωτογενείς καταθέσεις που δε συνδέθηκαν με την επιχειρηματική δραστηριότητα του προσφεύγοντος και καταλογίστηκαν ως προσαύξηση περιουσίας σύμφωνα με το άρθρο 21 παρ. 4 του ΚΦΕ

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

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

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

Επειδή στο άρθρο 39 του ν. 4987/2022 (ΚΦΔ) ορίζεται:

«Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.»

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

«.....

Β' Προσαύξηση περιουσίας

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

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

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

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

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

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

.....»

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

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

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

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

.....

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

.....

5.4. Ο χαρακτηρισμός μιας πίστωσης σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει ο ελεγχόμενος ως προερχόμενης ή σχετιζόμενης με ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα εξετάζεται ως

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

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

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

Σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, οι παρακάτω πρωτογενείς πιστώσεις στον υπ' αριθμ. GR..... καταθετικό λογαριασμό της, δεν μπόρεσαν να συνδεθούν με την επιχειρηματική δραστηριότητα του προσφεύγοντος και, δεδομένου ότι δεν αποδείχθηκε η αιτία προέλευσης τους, καταλογίστηκαν ως προσαύξηση περιουσίας σύμφωνα με το άρθρο 21 παρ. 4 του ΚΦΕ:

Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό
2017-04-28	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΚΑΤΑΘΕΣΗ	ΕΞΟΦΛΗΣΗ ΕΠΙΤΑΓΗΣ Νο.....	571,32
2017-06-30	ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΗ ΚΑΤΑΘΕΣΗ	ΕΞΟΦΛΗΣΗ ΕΠΙΤΑΓΗΣ Νο.....	571,32
2017-07-12	ΠΙΣΤΩΣΗ ΑΠΟ WEB	.....	1.900,00
ΣΥΝΟΛΟ			3.042,64

Επειδή ο προσφεύγων, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, ισχυρίζεται ότι αυθαίρετα και καταχρηστικά ο έλεγχος του καταλόγισε τα ως άνω ποσά ως θετική λογιστική διαφορά και ως προσαύξηση στην περιουσία του, καθώς τα δύο πρώτα ποσά αφορούν επιστροφή άτυπου δανείου/ταμειακής διευκόλυνσης που είχε χορηγήσει στον σε προγενέστερο χρόνο, ενώ η τρίτη κατάθεση αφορά επίσης άτυπη σύμβαση δανείου με το

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, η επίκληση ενός πραγματικού γεγονότος δεν αρκεί από μόνη της, αλλά ο συναλλασσόμενος οφείλει να το αποδεικνύει με οποιονδήποτε πρόσφορο τρόπο. Εν προκειμένω, ο προσφεύγων, ο οποίος φέρει το βάρος απόδειξης της επίμαχης δανειοδότησης, δεν προσκομίζει κανένα αποδεικτικό στοιχείο το οποίο να τη στηρίζει, παρά αορίστως επικαλείται άτυπα δάνεια και επιστροφές ποσών, των οποίων η αρχική καταβολή δεν αποδεικνύεται. Όσον αφορά, δε, την προσκομισθείσα υπεύθυνη δήλωση κατά το άρθρο 8 του ν.1599/1986 του σε καμία περίπτωση δεν αποδεικνύει τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος, καθώς δε συνοδεύεται με τραπεζικά παραστατικά που να αποδεικνύουν την είσπραξη των αρχικών ποσών από τα παραπάνω πρόσωπα, αλλά ούτε και κάποια έγγραφη σύμβαση δανείου με βέβαιη χρονολογία με τα εν λόγω πρόσωπα. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί επιστροφής χρηματικών ποσών που είχαν δοθεί σε προγενέστερο

χρόνο προς ταμειακή διευκόλυνση των , αυτός αορίστως προβάλλεται, καθώς δεν προσκομίστηκαν στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι οι επίμαχες ταμειακές διευκολύνσεις έλαβαν πράγματι χώρα και, δεδομένου ότι ο προσφεύγων είναι συνδικαιούχος του επίμαχου τραπεζικού λογαριασμού, στον οποίο πιστώθηκαν τα ποσά από τα ως άνω πρόσωπα, ορθώς τα ποσά των συγκεκριμένων πιστώσεων θεωρήθηκαν (κατά το μέρος που του αναλογούν) προσαύξηση περιουσίας, η οποία φορολογείται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 4 του ΚΦΕ.

Ως προς την εφαρμογή του άρθρου 58Α του ΚΦΔ

Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η διάταξη του άρθρου 58 Α του Ν. 3987/2022 είναι αντισυνταγματική, ερχόμενη σε ευθεία αντίθεση με την αρχή της αναλογικότητας και εν προκειμένω, ο τρόπος υπολογισμού του επίμαχου προστίμου καταλήγει να φέρει τον χαρακτήρα οιονεί διπλού φόρου, υπερακοντίζει τον σκοπό και είναι προδήλως δυσανάλογο με τούτον και ως εκ τούτου θα πρέπει να ακυρωθεί η υπ' αριθμ./2017 πράξη επιβολής προστίμου 58Α του ν.4987/2022.

Επειδή στο άρθρο 58Α του ν. 4987/2022 (ΚΦΔ) ορίζεται:

«Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα:

1. Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.

Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.

Σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό τοις εκατό (100%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.

Στην περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παράβασης στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο διακόσια τοις εκατό (200%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των δύο χιλιάδων (2.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.

2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.

.....

5. Στην περίπτωση που επιβάλλονται τα πρόστιμα για παραβάσεις των παραγράφων 1, 3 και 4 για τις οποίες συντρέχει και περίπτωση παράβασης της παραγράφου 2 περί υποβολής ανακριβούς ή μη υποβολής δήλωσης, τα πρόστιμα αυτά αφαιρούνται από το πρόστιμο της παραγράφου 2. Ειδικά στην περίπτωση επιβολής προστίμων για παραβάσεις της παραγράφου 1 για τις οποίες συντρέχει και περίπτωση παράβασης της παραγράφου 2, αφαιρείται το αναλογικό πρόστιμο του 50% και όχι το ελάχιστο πρόστιμο των διακοσίων πενήντα (250) ή πεντακοσίων (500) ευρώ ή το επιβληθέν σε επόμενους ελέγχους διπλάσιο ή τετραπλάσιο πρόστιμο για διάπραξη ιδίων παραβάσεων εντός πενταετίας.»

Επειδή, εν προκειμένω, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου το καταλογισθέν με την υπ' αριθμ./2017 πράξη πρόστιμο 50% ύψους 3.432,31 ευρώ, αφαιρέθηκε από το συνολικώς καταλογισθέν, με την υπ' αριθμ./2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., πρόστιμο άρθρου 58Α παρ. 2 του ΚΦΔ. Ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι η έκδοση του προστίμου 58Α οδηγεί σε διπλή φορολόγηση απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον καταλογισμό εισοδήματος από ιδιοχρησιμοποίηση ακινήτων

Σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ο προσφεύγων δε δήλωσε στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση ακινήτων ύψους 6.813,26 ευρώ, για ακίνητα που ιδιοχρησιμοποιεί για την άσκηση της επαγγελματικής του δραστηριότητας και συγκεκριμένα της εμπορίας και παροχής υπηρεσιών Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση γης ή ακινήτων, αποτελεί τεκμαρτό εισόδημα για τον κύριο του ακινήτου και ταυτόχρονα εκπιπόμενη δαπάνη όταν χρησιμοποιείται για την άσκηση της επιχειρηματικής δραστηριότητας, επομένως, εφόσον γίνεται σχετικός καταλογισμός ως έσοδο, θα πρέπει να ληφθεί υπόψη και ως αντίστοιχη σχετική εκπιπόμενη δαπάνη, καθώς πρόκειται για ακίνητο που χρησιμοποιείται για την άσκηση της επιχειρηματικής δραστηριότητας. Συνεπώς η κρίση του φορολογικού ελέγχου ότι η μη καταχώρηση του τεκμαρτού εξόδου από ιδιοχρηστική ακινήτων στερεί από την ατομική επιχείρηση του δικαιώματός της να εκπέσει αυτή τη δαπάνη από τα ακαθάριστά έσοδα, με αποτέλεσμα, από τη μία να καταλογίζεται ως τεκμαρτό έσοδο, από την άλλη να μην αναγνωρίζεται ως τεκμαρτό έξοδο, είναι εσφαλμένη.

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 39 του ν. 4172/2013, όπως ίσχυε, ορίζεται:

«1. Ο όρος «εισόδημα από ακίνητη περιουσία» σημαίνει το εισόδημα, σε χρήμα ή σε είδος, που προκύπτει από την εκμίσθωση ή την ιδιοχρησιμοποίηση ή τη δωρεάν παραχώρηση χρήσης γης και ακινήτων. Ειδικότερα το εισόδημα αυτό προκύπτει από:

α) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης γης ή ακινήτων συμπεριλαμβανομένων των κτιρίων, κατασκευών και κάθε είδους εγκαταστάσεων και εξοπλισμού τους.

.....

2. Το εισόδημα σε είδος αποτιμάται στην αγοραία αξία. Το εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση ή δωρεάν παραχώρηση τεκμαίρεται ότι συνίσταται στο τρία τοις εκατό (3%) της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου. Κατ' εξαίρεση το τεκμαρτό εισόδημα του προηγούμενου εδαφίου που αφορά δωρεάν παραχώρηση κατοικίας μέχρι διακόσια τετραγωνικά μέτρα (200 τ.μ.)

προκειμένου να χρησιμοποιηθεί ως κύρια κατοικία προς ανιόντες ή κατιόντες απαλλάσσεται από το φόρο.»

Επειδή με την ΠΟΛ.1069/2015 εγκύκλιο, με την οποία δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 39 και 40 του ν. 4172/2013, διευκρινίσθηκε, μεταξύ άλλων, ότι:

«.....

Διευκρινίζεται ότι το εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση γης ή ακινήτων αποτελεί τεκμαρτό εισόδημα για τον κύριο του ακινήτου και ταυτόχρονα εκπιπόμενη δαπάνη όταν χρησιμοποιείται για την άσκηση της επιχειρηματικής δραστηριότητας, εφόσον τηρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζονται στο άρθρο 22 του Ν.4172/2013. Τονίζεται ότι για την ιδιοκατοίκηση ακινήτου δεν προκύπτει εισόδημα από ακίνητη περιουσία, αλλά ετήσια αντικειμενική δαπάνη

.....

Κατά συνέπεια, το εισόδημα που τεκμαίρεται από ιδιοχρησιμοποίηση ή δωρεάν παραχώρηση γης ή ακινήτου υπόκειται σε φορολογία στο όνομα του νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, χωρίς καμία εξαίρεση για αυτό που προκύπτει από την ιδιοχρησιμοποίηση βιομηχανοστασίων, ξενοδοχείων, κλπ., ενώ ειδικά για την περίπτωση της ιδιοχρησιμοποίησης εκπίπτει, κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των παραπάνω νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, το τεκμαρτό μίσθωμα κατά το μέτρο που δεν υπερβαίνει το τρία τοις εκατό (3%) επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου, με βάση τις διατάξεις της περίπτωσης ή του άρθρου 23 του ίδιου νόμου. Το αποτέλεσμα του ανωτέρω χειρισμού στην περίπτωση της ιδιοχρησιμοποίησης γης ή ακινήτου είναι φορολογικά αδιάφορο για τα νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες.»

Επειδή περαιτέρω, στις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 ορίζεται:

«Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

.....

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,

.....»

και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν. 4172/2013:

«Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 22 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της,

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,

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

Επειδή για τα νομικά πρόσωπα, δεδομένου ότι με τις διατάξεις του άρθρου 47 παρ. 2 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι «όλα τα έσοδα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που αναφέρονται στις περιπτώσεις του άρθρου 45 θεωρούνται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα», με την υπ' αριθμ./06-04-2019 Απόφαση της υπηρεσίας μας κρίθηκε ότι η μη καταχώρηση του τεκμαρτού εισοδήματος από ιδιοχρησιμοποίηση ακινήτων και του αντίστοιχου ισόποσου εξόδου στα λογιστικά αρχεία της επιχείρησης, κατά το

μέτρο που δεν υπερβαίνει το 3% επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 23 περ. η' του ίδιου νόμου, αποτελεί πληροφοριακό στοιχείο της δήλωσης και δεν επηρεάζει το φορολογικό αποτέλεσμα της επιχείρησης (ΠΟΛ.1069/2015).

Επειδή με την ΠΟΛ.1034/2017 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, που αφορά την υποβολή δηλώσεων φορολογικού έτους 2016 από φυσικά πρόσωπα, ορίζονται μεταξύ άλλων τα ακόλουθα:

«Πίνακας 4Δ2 (Εισόδημα από ακίνητη περιουσία) Στον υποπίνακα Δ2 του πίνακα 4 δηλώνεται το εισόδημα σε χρήμα ή σε είδος που προκύπτει από την εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή από ιδιοχρησιμοποίηση ή δωρεάν παραχώρηση χρήσης γαιών - γης και ακινήτων σε τρίτους, ... Το εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση ή δωρεάν παραχώρηση τεκμαίρεται ότι συνίσταται στο τρία τοις εκατό (3%) της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου σύμφωνα με τις ισχύουσες τιμές κατά την 31/12/2015.»

Επειδή, για τα φυσικά πρόσωπα και τις ατομικές επιχειρήσεις, το εισόδημα από ιδιόχρηση ακινήτων που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της επιχείρησης, αποτελεί εισόδημα από ακίνητη περιουσία, σύμφωνα με το άρθρο 39 παρ. 1, 2 του ν. 4172/2013, και επομένως κατά την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, το εισόδημα αυτό προκειμένου να φορολογηθεί πρέπει να περιληφθεί στον πίνακα Δ2 "Εισόδημα από ακίνητη περιουσία" της δήλωσης Ε1, ενώ η αντίστοιχη τεκμαρτή δαπάνη πρέπει να περιληφθεί στα λογιστικά αρχεία της ατομικής επιχείρησης, στα οποία περιλαμβάνεται και το αντίστοιχο του εξόδου ισόποσο τεκμαρτό έσοδο, ενώ το τελευταίο, προκειμένου να μην φορολογηθεί δύο φορές δύναται να περιλαμβάνεται στα αφορολόγητα έσοδα του πίνακα φορολογικής αναμόρφωσης των κερδών.

Επειδή, με βάση τα ανωτέρω, το εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση ακινήτου το οποίο χρησιμοποιείται από ατομική επιχείρηση, επηρεάζει το φορολογικό αποτέλεσμα του φυσικού προσώπου, δεδομένου ότι το έσοδο φορολογείται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 40 παρ. 4 του ν. 4172/2013, ενώ το αντίστοιχο τεκμαρτό έξοδο αφαιρείται από το εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα και φορολογείται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29 του ίδιου νόμου, προκειμένου δε να εκπέσει ως δαπάνη πρέπει να συντρέχουν οι διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του ίδιου νόμου, ήτοι να έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα αρχεία της επιχείρησης (βιβλία ή δήλωση Ε3) και να μην υπερβαίνει το 3% της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου. Συνεπώς η μη καταχώρηση του τεκμαρτού εξόδου από ιδιόχρηση ακινήτων, στερεί από την ατομική επιχείρηση του δικαιώματός της να εκπέσει τη δαπάνη αυτή από τα ακαθάριστα έσοδά της.

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση ο προσφεύγων δεν είχε καταχωρήσει ούτε στα βιβλία της ατομικής του επιχείρησης, ούτε σε οποιοδήποτε άλλο πληροφοριακό, για την φορολογική αρχή, στοιχείο (π.χ. Ε3) το συνολικό εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση, καθώς και την αντίστοιχη τεκμαρτή δαπάνη του μισθώματος, σύμφωνα με τα ανωτέρω, το τεκμαρτό έσοδο φορολογείται με τις διατάξεις των άρθρων 39 και 40 του ν. 4172/2013 ως εισόδημα από ακίνητη περιουσία, ενώ η τεκμαρτή δαπάνη εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, μόνο στην περίπτωση που αυτή έχει καταχωρηθεί στα λογιστικά της αρχεία και δεν υπερβαίνει το 3% της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι η φορολογική αρχή εσφαλμένα συμπεριέλαβε το εισόδημα από ιδιόχρηση στα εισοδήματά

του από ακίνητα, καθόσον αυτό αποτελεί εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα και ταυτόχρονα εκπιπτόμενη δαπάνη, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τις λογιστικές διαφορές που καταλόγισε ο έλεγχος για τη δραστηριότητα του κλάδου της εμπορίας (υποκατάστημα 1 –)

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν κατά το κρινόμενο έτος:

«Άρθρο 21 Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα

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

.....

2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο και τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ), όπως ισχύει. Σε περίπτωση που η επιχείρηση εφαρμόζει Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, το κέρδος προσδιορίζεται αποκλειστικά, σύμφωνα με τον πίνακα φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης

.....

Άρθρο 22 Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

- α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της,
- β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,
- γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Άρθρο 23 Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

.....

β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής,

.....

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

.....»

Επειδή περαιτέρω, με την ΠΟΛ. 1113/2015 (ΦΕΚ 167Α') της ΓΓΔΕ με θέμα "Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013" διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα:

«Γενικά

Ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 4172/2013) καθιερώνει νέους κανόνες για την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρηματικών δαπανών για τους ασκούντες επιχειρηματική δραστηριότητα είτε είναι φυσικά πρόσωπα, είτε είναι νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες. Ειδικότερα:

α) με τις διατάξεις του άρθρου 22 τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών με την έννοια ότι κατ' αρχήν εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης και επιπροσθέτως πληρούν τα λοιπά κριτήρια που τίθενται στο άρθρο αυτό. Το εν λόγω άρθρο πρέπει να εξετάζεται συστηματικά με το άρθρο 23 που αφορά τις μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες και την παράγραφο 4 του άρθρου 48 σχετικά με τις μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες που αφορούν τα ενδοομιλικά μερίσματα που απαλλάσσονται από το φόρο. Κατά συνέπεια, ο κανόνας που εισάγεται είναι ότι όποια δαπάνη πληροί τα κριτήρια του άρθρου 22 και συγχρόνως δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπόμενων δαπανών του άρθρου 23 εκπίπτει,

γ) με τις διατάξεις του άρθρου 23 ορίζονται περιοριστικά οι κατηγορίες δαπανών που δεν εκπίπτουν. Οι μη εκπιπόμενες δαπάνες διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, σε αυτές που λόγω του είδους τους δεν εκπίπτουν χωρίς να απαιτείται η συνδρομή άλλου όρου ή προϋπόθεσης και σε αυτές που δεν εκπίπτουν μόνον κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το τιθέμενο στο άρθρο αυτό αριθμητικό όριο.

3. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του άρθρου 22 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 ή της παραγράφου 4 του άρθρου 48.

Άρθρο 23

Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013 καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Ειδικότερα, με τις διατάξεις αυτές ρητά ορίζεται ότι δεν εκπίπτουν:

β) Κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500 ευρώ, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. Για την περίπτωση αυτή έχουν παρασχεθεί αναλυτικές οδηγίες με τις ΠΟΛ.1216/2014 και ΠΟΛ. 1079/2015 εγκυκλίου μας.

ιγ) Ως προς την περίπτωση ιγ' του άρθρου 23, όπως ισχύει μετά την τροποποίησή της με το άρθρο 21 του ν. 4321/2015, θα ακολουθήσουν αναλυτικές οδηγίες με νεότερη εγκύκλιό μας.

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

«Σας κοινοποιούμε τις διατάξεις της περίπτωσης β' του άρθρου 23 του Ν.4172/2013 (ΦΕΚ 167Α'), σχετικά με την έκπτωση ή μη κάθε είδους δαπάνης που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη

υπηρεσιών αξίας άνω των 500 ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφλησή τους δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής και σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

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

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

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

Η μη εξόφληση των ως άνω δαπανών με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής δεν συνιστά, από μόνη της, εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή και δεν έχει ως αποτέλεσμα τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ιδίου νόμου, εφόσον δεν συντρέχουν και άλλοι λόγοι.

.....
Ως αξία συναλλαγής λαμβάνεται υπόψη το καθαρό ποσό της αξίας της συναλλαγής, προ ΦΠΑ.

4. Ως τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται:

- Η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα),
- Η χρήση χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών της εταιρείας που πραγματοποιεί την πληρωμή,
- Η έκδοση τραπεζικής επιταγής της επιχείρησης ή η εκχώρηση επιταγών τρίτων,
- Η χρήση συναλλαγματικών οι οποίες εξοφλούνται μέσω τραπεζής,
- Η χρήση ταχυδρομικής επιταγής - ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων.

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

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

.....
8. Σε περιπτώσεις συναλλαγών, που διενεργούνται σε ημέρες και ώρες μη λειτουργίας των τραπεζών ή που για αντικειμενικούς λόγους δεν είναι δυνατή η εξόφληση με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής και καταβάλλονται σε μετρητά ή παραδίδονται συναλλαγματικές οι οποίες εξοφλούνται εκτός τραπεζικού συστήματος, προκειμένου η δαπάνη να αναγνωρισθεί φορολογικά από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, η εταιρεία που παρέχει την υπηρεσία ή πουλάει τα

αγαθά, υποχρεούται να καταθέσει εντός δύο (2) εργάσιμων ημερών από την έκδοση του παραστατικού (απόδειξη είσπραξης μετρητών ή παραλαβής συναλλαγματικών εκτός τραπεζικού συστήματος) σε τραπεζικό λογαριασμό που τηρεί σε οποιαδήποτε αναγνωρισμένη τράπεζα ή πιστωτικό οργανισμό το ποσό των μετρητών που εισέπραξε. Ο λόγος της αδυναμίας εξόφλησης με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής πρέπει να αναγράφεται πάνω στο σώμα του στοιχείου του ΚΦΑΣ και να αποδεικνύεται με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο.»

Επειδή με την ΠΟΛ.1143/2015 έγινε δεκτό ότι «.....οι δαπάνες που αφορούν σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών και εξοφλούνται κατά το χρονικό διάστημα από 28 Ιουνίου και έως τη λήξη της προβλεπόμενης από την Π.Ν.Π. «Τραπεζική αργία βραχείας διάρκειας» (ΦΕΚ 65Α /28.06.2015) τραπεζικής αργίας, χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα κατά παρέκκλιση των διατάξεων του άρθρου 23 του άρθρου 23 του Ν.4172/2013 . Τα ανωτέρω εφαρμόζονται για την εξόφληση τιμολογίων και γενικά στοιχείων που έχουν εκδοθεί ως και την 28.06.2015.»

Επειδή, περαιτέρω με την Ε.2066/2020 με θέμα “Εξόφληση δαπανών για στοιχεία που εκδόθηκαν κατά το χρονικό διάστημα της τραπεζικής αργίας που ορίζεται από την Π.Ν.Π. «Τραπεζική αργία βραχείας διάρκειας» (ΦΕΚ 65Α /28.06.2015) και κάθε παράταση αυτής”, διευκρινίστηκαν τα εξής:

«Με την ΠΟΛ.1143/03-07-2015 εγκύκλιο έγινε δεκτό ότι οι δαπάνες βάσει τιμολογίων και γενικά στοιχείων που έχουν εκδοθεί ως και την 28.06.2015, οι οποίες αφορούν σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών και εξοφλούνται κατά το χρονικό διάστημα από 28 Ιουνίου και έως τη λήξη της προβλεπόμενης από την Π.Ν.Π. «.....» (ΦΕΚ 65Α /28.06.2015) τραπεζικής αργίας, ήτοι τις 19.7.2015 (σχετική η από 18.7.2015 Π.Ν.Π. ΦΕΚ 84Α΄), χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα κατά παρέκκλιση των διατάξεων της περ. β΄ του άρθρου 23 του ν.4172/2013.

Λαμβάνοντας υπόψη τα προβλήματα που δημιουργήθηκαν κατά την εξόφληση των δαπανών των επιχειρήσεων κατά το χρονικό διάστημα της τραπεζικής αργίας και ιδίως το γεγονός ότι οι δυσχέρειες που προκλήθηκαν στις επιχειρήσεις κατά την εξόφληση των υποχρεώσεών τους αφορούν ομοίως και τα τιμολόγια ή άλλα στοιχεία δαπανών τα οποία εκδόθηκαν κατά τη διάρκεια ισχύος της τραπεζικής αργίας, ήτοι αυτά που εκδόθηκαν και μετά την 28.6.2015 και έως και την 19.7.2015, με την παρούσα διευκρινίζεται ότι τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1143/2015 σχετικά με την έκπτωση των δαπανών που αφορούν σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών και τα οποία εξοφλήθηκαν χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής κατά τη διάρκεια της προβλεπόμενης από Π.Ν.Π. (65Α/28.06.2015) τραπεζικής αργίας και κάθε παράτασής της, ισχύουν και για τα τιμολόγια και γενικά τα στοιχεία που εκδόθηκαν καθ’ όλη τη διάρκεια της υπόψη αργίας (ήτοι και μετά την 28.6.2015 και έως και την 19.7.2015).

Δεδομένου ότι η εξόφληση των δαπανών με τραπεζικό μέσο πληρωμής ήταν πρακτικά δυσχερής καθ’ όλη τη διάρκεια της τραπεζικής αργίας οι σχετικές δαπάνες εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων όταν η εξόφληση των τιμολογίων και γενικά των στοιχείων που εκδόθηκαν την περίοδο αυτή (28. 6.2015 έως και 19.7.2015) έγινε με μετρητά μέχρι και τη λήξη της τραπεζικής αργίας.

Τα ανωτέρω τελούν υπό την επιφύλαξη του ελέγχου, κατά τον οποίο θα πρέπει, σε κάθε περίπτωση, να διαπιστώνεται η τήρηση των λοιπών προϋποθέσεων για την έκπτωση των υπόψη δαπανών.»

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

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

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

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

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

4. Κατά ρητή διατύπωση των σχετικών διατάξεων, σε περίπτωση που μέρος των δαπανών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης δεν εξοφληθεί με κάποιο από τα μέσα που παρατίθενται πιο πάνω, δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση το σύνολο της δαπάνης. Εξαίρεση αποτελεί η περίπτωση κατά την οποία μέρος του μισθού παρακρατείται από τον εργοδότη με σκοπό την εξόφληση υποχρεώσεων του (π.χ. δάνειο που του έχει χορηγήσει ο εργοδότης) ή την εκτέλεση κατάσχεσης απαίτησης εις χείρας τρίτου (π.χ. οφειλές του εργαζόμενου προς το Δημόσιο), οπότε η σχετική δαπάνη εκπίπτει στο σύνολό της όταν το εναπομείναν ποσό έχει εξοφληθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών

5. Επισημαίνεται ότι οι κοινοποιούμενες διατάξεις καταλαμβάνουν όλες τις περιπτώσεις δαπανών που καταβάλλονται δυνάμει εργασιακής σχέσης, όπως αυτή ορίζεται με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 12 του Ν.4172/2013 . Επομένως, η έκπτωση των δαπανών αναφορικά με τη λήψη υπηρεσιών, βάσει έγγραφων συμβάσεων παροχής υπηρεσιών ή συμβάσεων έργου, από πρόσωπα που δεν αποκτούν την εμπορική ιδιότητα, που προσδίδουν την έννοια της εργασιακής σχέσης ή από δικηγόρους βάσει πάγιας αντιμισθίας, κ.λπ. εξετάζονται υπό το πρίσμα της νέας περίπτωσης ιδ' του άρθρου 23 του Ν.4172/2013 και όχι με βάση την περ. β' του άρθρου αυτού. Εξαίρεση από τα ανωτέρω αποτελούν οι παροχές σε είδος που πραγματοποιούν οι επιχειρήσεις προς τους εργαζομένους τους οι οποίες εξακολουθούν να εκπίπτουν με τον περιορισμό που θέτουν οι διατάξεις της περ. β' του άρθρου 23 του Ν.4172/2013 καθώς και οι δαπάνες που εξαιρούνται

από τον υπολογισμό του εισοδήματος των δικαιούχων από μισθωτή εργασία και συντάξεις με βάση τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 14 του νόμου αυτού. Αντίθετα, οι αμοιβές για μισθωτή εργασία και η πάγια αντιμισθία που χορηγούνται σε ανάπηρους με ποσοστό αναπηρίας τουλάχιστον ογδόντα τοις εκατό (80%), οι οποίες απαλλάσσονται από τον φόρο με βάση τις διατάξεις της περ. ε' της παρ. 2 του άρθρου 14 του Ν.4172/2013, εκπίπτουν με τις προϋποθέσεις των κοινοποιούμενων διατάξεων

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

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με τη σχετική έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, διενεργήθηκε έλεγχος για κάθε είδους δαπάνη που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών άνω των 500,00 ευρώ, προκειμένου να διαπιστωθεί αν αυτές έχουν εξοφληθεί ολικά ή μερικά με τραπεζικό μέσο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 περ. β του ν. 4172/2013. Για τα παρακάτω παραστατικά που αφορούν αγορές και δαπάνες του υποκαταστήματος 1 - καθαρής αξίας 15.184,59 ευρώ και αναλογούντα Φ.Π.Α. 3.493,59 ευρώ δεν προσκομίστηκε ο τραπεζικός τρόπος εξόφλησης:

A/A	ΕΚΔΟΤΗΣ	ΑΦΜ/ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	ΣΤΟΙΧΕΙΟ	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΕΙΔΟΣ
1			ΤΔΑ .../2-12-17	2/12/2017	5.560,00	1.334,40	ΠΑΓΙΑ
2			ΤΔΑ /1-8-17	1/8/2017	2.800,00	672,00	ΠΑΓΙΑ
3		/.....	ΤΔΑ ...../2-8-17	2/8/2017	686,84	89,29	ΑΓΟΡΕΣ
4			ΤΔΑ ...../9-8-17	9/8/2017	538,52	70,01	ΑΓΟΡΕΣ
5			ΤΔΑ ...../25-4-17	25/4/2017	719,68	172,64	ΔΑΠΑΝΕΣ
6			ΤΔΑ ...../25-4-17	25/4/2017	1.890,00	477,12	ΠΑΓΙΑ
7			ΤΔΑ ...../12-5-17	12/5/2017	1.850,00	444,00	ΠΑΓΙΑ
8			ΤΔΑ .../31-5-17	31/5/2017	530,00	127,20	ΠΑΓΙΑ
9			TIM .../31-7-17	31/7/2017	609,55	106,93	ΑΓΟΡΕΣ
ΣΥΝΟΛΟ					15.184,59	3.493,59	

Μέρος των ως άνω τιμολογίων αφορούν πάγια, καθαρής αξίας 12.630,00 ευρώ και αναλογούντος Φ.Π.Α. 3.054,72 ευρώ, για τα οποία παραστατικά δεν τεκμηριώθηκε ο τραπεζικός τρόπος εξόφλησης, και ως εκ τούτου δεν αναγνωρίστηκαν ως δαπάνη φορολογίας εισοδήματος και δεν εξέπεσαν οι αναλογούσες αποσβέσεις.

Περαιτέρω, ζητήθηκαν στοιχεία μισθοδοσίας, από τα οποία να προκύπτει η τραπεζική εξόφληση των καθαρών πληρωτέων αποδοχών στο προσωπικό για φορολογικό έτος 2017, ωστόσο ο προσφεύγων ουδέποτε προσκόμισε οποιοδήποτε αποδεικτικό έγγραφο τραπεζικής εξόφλησης των πληρωτέων καθαρών αποδοχών στο προσωπικό για φορολογικό έτος 2017. Σύμφωνα με μισθοδοτική κατάσταση που προσκομίστηκε από το λογιστή του προσφεύγοντος, το συνολικό κόστος μισθοδοσίας ανέρχεται σε 46.649,51 ευρώ και οι καθαρές αποδοχές σε 30.585,01 ευρώ και οι εισφορές εργοδότη σε 9.567,98 ευρώ. Σχετικά έχουν γίνει εγγραφές στα λογιστικά αρχεία και έχει μεταφερθεί στην δήλωση Ε3-2017 συνολικό έξοδο μισθοδοσίας 46.649,51 ευρώ. Ως εκ τούτου καταλογίστηκε ως λογιστική διαφορά το ποσό των 30.585,01 ευρώ ως μη εκππτόμενη επιχειρηματική δαπάνη, εφόσον δεν αποδείχτηκε ο τραπεζικός τρόπος εξόφλησης των καθαρών αποδοχών πληρωτέων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 περ. ιδ' του ν. 4172/2013.

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η διάταξη της περίπτωσης β' και ιδ' του άρθρου 23 του ν. 4172/2013, είναι αντισυνταγματική, δοθέντος ότι με τούτη θεσπίζεται αμάχητο τεκμήριο, σύμφωνα με το οποίο η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να απορρίπτει δαπάνες άνω των 500 ευρώ εκτός τραπεζικού λογαριασμού πληρωμής, δίχως να αναγνωρίζεται η δυνατότητα στον φορολογούμενο να ανταποδείξει ότι η δαπάνη είναι πραγματική, ενώ συνάμα, του προσθέτει φορολογικό βάρος που δεν αντιστοιχεί στην πραγματική φοροδοτική ικανότητά του, με δυσμενείς συνέπειες για την επιχείρησή του, όπως εν προκειμένω. Η επίμαχη διάταξη τελεί σε ευθεία αντίθεση με τις επιταγές του άρθρου 20, αλλά και με τις διατάξεις του άρθρου 2 παράγραφος 1, άρθρου 4, άρθρου 25 παράγραφος 1 εδ. α και άρθρου 25 παράγραφος 1 εδ. δ του Συντάγματος της Χώρας μας. Περαιτέρω, αναφέρει ότι ως ημερομηνία έναρξης ισχύος της υποχρεωτικής καταβολής από τους εργοδότες των αποδοχών των εργαζομένων στον ιδιωτικό τομέα αποκλειστικά στους τραπεζικούς λογαριασμούς των δικαιούχων μισθωτών ορίστηκε η 1η.6.2017.

Επειδή, ο εν λόγω ισχυρισμός του προσφεύγοντος αβασίμως προβάλλεται, καθώς, σύμφωνα με τα ανωτέρω, η εφαρμογή των διατάξεων της περίπτωσης ιδ' του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 καταλαμβάνει τις δαπάνες εκείνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης μετά τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβέρνησης (22.12.2016) και επομένως, **εφαρμόζονται για δαπάνες μισθοδοσίας του μηνός Ιανουαρίου 2017 και μετά**. Περαιτέρω, ο έλεγχος της συνταγματικότητας των ως άνω διατάξεων, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή ο προσφεύγων ούτε με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή προσκομίζει κάποιο νέο στοιχείο που να αποδεικνύει την τραπεζική εξόφληση των ως άνω δαπανών, όπως απαιτείται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 περ. β' και ιδ' του ν. 4172/2013, και να μεταβάλλει τις διαπιστώσεις του ελέγχου.

Επειδή, τέλος, ο προσφεύγων αναφέρει ότι το φορολογικό έτος 2017 εξακολουθούσαν να υπάρχουν capital controls και υπήρχε αντικειμενική αδυναμία πληρωμής των τιμολογίων μέσω του τραπεζικού συστήματος και ως εκ τούτου η Φορολογική Διοίκηση δεν θα πρέπει να του καταλογίσει τα προαναφερόμενα ποσά. Όπως επικουρικώς, τα όποια λογιστικά λάθη τυχόν

προκύπτουν σε σχέση με την επιχείρησή του, οφείλονται στο γεγονός, ότι ένεκα του υψηλού του φόρτου εργασίας, την εν τοις πράγμασι διαχείριση της επιχείρησής του ασκούσε η μητέρα του,, η οποία είναι ηλικιωμένη με αρκετά προβλήματα υγείας, και ως εκ τούτου η Διοίκηση δε θα πρέπει να μου καταλογίσει τα ποσά των προσβαλλόμενων πράξεων, λόγω ανωτέρας βίας.

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις της Ε.2066/2020 και της ΠΟΛ.1143/2015, αβάσιμα ο προσφεύγων επικαλείται δυσκολίες εξαιτίας των capital controls σχετικά με την τραπεζική εξόφληση τιμολογίων, τα οποία εκδόθηκαν το 2017. Περαιτέρω, η ηλικία και τα προβλήματα υγείας της μητέρας του αλυσιτελώς προβάλλονται ως ισχυρισμός από τον προσφεύγοντα, καθώς για την ατομική του επιχείρηση, λόγω της νομικής της μορφής και σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία, έχει ο ίδιος την πλήρη ευθύνη ως προς την εκτέλεση των φορολογικών της υποχρεώσεων.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 17/10/2013 οικείες εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Χανίων, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από 22/11/2023 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, και την επικύρωση των με αριθμ. /17-10-2023, /17-10-2023 και /17-10-2023 προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων.

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

Α) Φορολογικό έτος 2017

• Φορολογία εισοδήματος

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ					
		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	του υπόχρεου	34.037,08	106.462,03	106.462,03	72.424,95
	της συζύγου				
ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	587,38	30.425,57	30.425,57	29.838,19
Προκαταβολή φόρου		903,52	903,52	903,52	
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων					

Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου				
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.		14.919,10	14.919,10	14.919,10
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	337,98	6.357,30	6.357,30	6.019,32
Τέλος επιτηδεύματος	1.850,00	1.850,00	1.850,00	
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης				
Διαφορά συμψηφισμού				
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή				
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	3.678,88	54.455,49	54.455,49	50.776,61

(ως η υπ' αριθμ. /17-10-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων)

• **Φ.Π.Α.**

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ Φ.Π.Α.				
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	165.636,51	196.718,88	196.718,88	31.082,37
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	116.814,51	116.814,51	116.814,51	
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ	36.646,47	40.903,27	40.903,27	4.256,80
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	37.047,59	26.159,43	26.159,43	10.888,16
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	401,12			401,12
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ		14.743,84	14.743,84	14.743,84
ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΑΡΘΡΟΥ 58Α ΚΦΔ		3.939,61	3.939,61	3.939,61
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		18.683,45	18.683,45	18.683,41
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	401,12			401,12
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή				

(ως η υπ' αριθμ. /17-10-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων)

• **Πρόστιμο άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ.:** **3.432,31 ευρώ**

(ως η υπ' αριθμ. /17-10-2023 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων)

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.