



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα,

15/03/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

Αριθμός απόφασης:

692

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΑΠΟΦΑΣΗ

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 Α.Α.Δ.Ε. (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. Τη 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 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή του κατοίκου κατά α) της υπ.' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ προστίμου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, β) της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ προστίμου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, γ) της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου από 01-01-2017 έως 31-12-2017 και δ) της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου από 01-01-2018 έως 31-12-2018 του Προϊστάμενου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊστάμενου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, των οποίων αιτείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση, καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.
6. Την από έκθεση αιτιολογημένων απόψεων Προϊστάμενου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

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

α) Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ προστίμου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2017 του Προϊστάμενου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, διαφορά φόρου ύψους 7.060,61 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 3.530,31 €, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 634,83 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους 11.225,75 €.

β) Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ προστίμου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2018 του Προϊστάμενου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, διαφορά φόρου ύψους 6.000,71 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 3.000,56 €, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 525,80 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους 9.527,07 €.

γ) Με την υπ' αριθ. Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής προστίμου του Προϊστάμενου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. ποσού 4.262,97 €.

δ) Με την υπ' αριθ. Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής προστίμου του Προϊστάμενου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α. ποσού 9.569,35 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ ποσού 4.784,68 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 14.354,03 €.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου των με ημερομηνία θεώρησης οικείων εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α του Προϊστάμενου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, οι οποίες συντάχθηκαν βάσει της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου, του Προϊστάμενου της ως άνω Υπηρεσίας για τα φορολογικά έτη 2017-2018.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Για τον προσφεύγοντα, με κύρια δραστηριότητα διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας Εισοδήματος και ΦΠΑ σύμφωνα με τις γενικές ελεγκτικές επαληθεύσεις

της Α. 1293/2019 οπότε και προσδιορίστηκαν λογιστικές διαφορές ύψους 16.515,82 € για την χρήση 2017 και 4.009,42 € για την χρήση 2018, οι οποίες προστέθηκαν στα δηλωθέντα καθαρά κέρδη των υπό κρίση φορολογικών ετών.

Από τον έλεγχο των δεδομένων των χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων μέσω του ΣΜΤΛ & ΛΠ, ποσό 1.075,83 € για το έτος 2017 και 3.784,34 € για το έτος 2018 κρίθηκαν ως προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή άγνωστη πηγή ή αιτία και ως εκ τούτου θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθ. 21 του ν. 4172/2013.

Επιπλέον, για το έτος 2018, σύμφωνα με την οικεία Έκθεση Μερικού Επιτόπιου ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, διαπιστώθηκε η μη έκδοση μιας Α.Λ.Π. σε μία περίπτωση για την πώληση ενός στεφανιού αξίας 6,00 € συμπεριλαμβανομένου Φ.Π.Α. (καθαρή αξίας 4,83 € πλέον Φ.Π.Α. 1,17 € κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 12 και 13 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.).

Για τα υπό κρίση έτη διαπιστώθηκε επίσης ότι το δηλωθέν εισόδημα του προσφεύγοντα δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης και ως εκ τούτου ο έλεγχος προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο βάσει του άρθ. 28 του ΚΦΕ. Βάσει των ανωτέρω, ο έλεγχος προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα σε 206.674,81 € για το φορολογικό έτος 2017 και σε 214.749,02 € για το φορολογικό έτος 2018.

Ο προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος πραγματοποιήθηκε σύμφωνα με τις έμμεσες τεχνικές ως ακολούθως:

	2017	2018
Ακαθάριστα έσοδα χρήσης	206.674,81 €	214.749,02 €
Μείον κόστος πωληθέντων	117.319,48 €	125.767,27 €
Μείον δαπάνες χρήσης	78.944,69 €	66.734,37 €
Κέρδος βάσει λογ. προσδιορισμού	10.410,64 €	22.679,21 €
Πλέον δαπάνες μη εκπιπτόμενες βάσει δήλωσης	2.248,06 €	306,55 €
Πλέον δαπάνες μη εκπιπτόμενες βάσει ελέγχου	16.515,82 €	4.009,42 €
Φορολογητέα καθαρά κέρδη/ ζημιές	29.174,52 €	26.995,18 €

	2017	2018
Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα	29.174,52 €	26.995,18 €
Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας (άγνωστη πηγή)	0,00 €	0,00 €
Εισόδημα από τόκους ημεδαπής	2,01 €	0,77 €
Σύνολο	29.176,53 €	26.995,95 €

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Παράνομος και εσφαλμένος προσδιορισμός φορολογητέου εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα – Μη συμψηφισμός ζημιών προηγούμενων ετών ατομικής επιχείρησης.

- Αναίτιος και μη τεκμηριωμένος χαρακτηρισμός συγκεκριμένων δαπανών ως μη εκπιπτόμενων- εσφαλμένη και αναίτια προσαύξηση λογιστικών κερδών της ατομικής του επιχείρησης.
- Παράνομος και εσφαλμένος χαρακτηρισμός ως δήθεν «ανατιολόγητης προσαύξησης περιουσίας» ποσών τα οποία βρέθηκαν κατατεθειμένα στους τραπεζικούς λογαριασμούς του.
- Η έκθεση μερικού ελέγχου στην οποία στηρίχτηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι ανατιολόγητη και αόριστη καθώς δεν περιγράφει με σαφήνεια, λεπτομέρεια και ακρίβεια τα πραγματικά περιστατικά που οδήγησαν στον καταλογισμό των λογιστικών διαφορών και ως εκ τούτου οι προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να ακυρωθούν λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας.

Σχετικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα περί παράνομου και εσφαλμένου προσδιορισμού φορολογητέου εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα

Επειδή, με τη με αριθ. Α.1293 (ΦΕΚ Β 3085 - 31.07.2019) του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με θέμα: «Πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά», δόθηκαν οι παρακάτω οδηγίες:

«.....

Άρθρο 11 Προσδιορισμός εισοδήματος με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους
Ελέγχεται η πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 και σε περίπτωση που συντρέχουν οι ως άνω προϋποθέσεις, το εισόδημα δύναται να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013, έμμεσες μεθόδους ελέγχου.....»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν.4172/2013:

«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 Ε 2015/2020 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του ν. 4172/2013» ισχύει:

«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.

[...]

4. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, 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 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. [...]

Επισημαίνεται ότι σε κάθε περίπτωση, η αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων ή η μη αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος αποτελεί θέμα πραγματικό, για το οποίο απαιτείται επαρκής τεκμηρίωση στην σχετική έκθεση ελέγχου, ώστε να αιτιολογείται ο προσδιορισμός του εισοδήματος με κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τη χρήση των έμμεσων μεθόδων ελέγχου κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 28 του ν. 4172/2013. Η προϋπόθεση της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες διαπιστώνονται παραβάσεις ή παρατυπίες που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά έγγραφα που επέχουν θέση φορολογικού στοιχείου. Ειδικότερα στις περιπτώσεις αυτές εντάσσεται η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, η λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, η έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων.

Η προϋπόθεση της περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις όπου κατόπιν επίδοσης πρόσκλησης στον φορολογούμενο, δεν προσκομίζονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία). Η πλήρωση της προϋπόθεσης αυτής θα επαναπροσδιοριστεί μετά την εφαρμογή των ηλεκτρονικών βιβλίων.

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. [...]».

Επειδή, εν προκειμένω, από τον διενεργηθέντα έλεγχο, διαπιστώθηκε ότι κατά τα υπό κρίση έτη, το δηλωθέν εισόδημα του προσφεύγοντα δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης. Συγκεκριμένα, για το φορολογικό έτος 2017 το δηλωθέν εισόδημα του προσφεύγοντος ανέρχεται σε 2,01 € και προέρχεται από τόκους ημεδαπούς προέλευσης ενώ οι δηλωθείσες δαπάνες, όπως δηλώθηκαν στο Ε1 από τον ίδιο, ανέρχονται σε 22.495,95 € (1.738,00 € στον κωδικό 719 για την αγορά Ι.Χ. και 20.757,95 € στον κωδικό 049 για δαπάνες αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών). Επιπλέον, από τα δεδομένα της ΠΟΛ. 1033/2014 προκύπτουν δαπάνες για ασφάλιστρα ποσού 4.613,39 € πλέον δαπάνες τηλεφωνίας ποσού 1.420,64 € και δαπάνες ηλεκτρικής ενέργειας ποσού 642,23 €. Επιπλέον, από το σύστημα taxis προκύπτουν πληρωμές φόρων και τελών κυκλοφορίας ύψους 2.134,68 €. Για το φορολογικό έτος 2018, ο προσφεύγων δηλώνει συνολικό εισόδημα ύψους 1.943,92 €, το οποίο προέρχεται από τόκους ημεδαπής προέλευσης και καθαρά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα. Από τα δεδομένα της ΠΟΛ. 1033/2014 προκύπτουν δαπάνες για ασφάλιστρα ποσού 4.468,23 € πλέον δαπάνες τηλεφωνίας ποσού 3.305,15 € και δαπάνες ηλεκτρικής ενέργειας ποσού 1.690,18 €. Επιπλέον, από το σύστημα taxis προκύπτουν πληρωμές φόρων και τελών κυκλοφορίας ύψους 3.526,17 €.

Επειδή, σύμφωνα με την οικεία Έκθεση Μερικού Επιτόπιου ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, κατά το έτος 2018, διαπιστώθηκε η μη έκδοση μιας Α.Λ.Π. σε μία περίπτωση για την πώληση ενός στεφανιού αξίας 6,00 € συμπεριλαμβανομένου Φ.Π.Α. (καθαρή αξίας 4,83 € πλέον Φ.Π.Α. 1,17 €) κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 12 και 13 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.).

Επειδή, από τον έλεγχο των δεδομένων των χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων μέσω του ΣΜΤΛ & ΛΠ, ποσό 1.075,83 € για το έτος 2017 και 3.784,34 € για το έτος 2018 κρίθηκαν ως προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή άγνωστη πηγή ή αιτία και ως εκ τούτου θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθ. 21 του ν. 4172/2013.

Επειδή, ο προσφεύγων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι λανθασμένα ο έλεγχος έκρινε ως αγνώστου πηγής πιστώσεις ύψους 1.075,83 € για το φορολογικό έτος 2017 και ύψους 3.784,34 € για το φορολογικό έτος 2018, οι οποίες προέρχονται είτε από την επιχειρηματική του δραστηριότητα είτε από τον τραπεζικό λογαριασμό της αδερφής του στα πλαίσια των οικογενειακών συναλλαγών τους.

Επειδή, εν προκειμένω, ο έλεγχος προσδιόρισε με βάση κάθε διαθέσιμο μέσο, τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντα στο ποσό των 206.674,81 € για το φορολογικό έτος 2017 και στο ποσό των 214.749,02 € για το φορολογικό έτος 2018. Λαμβάνοντας υπόψη ότι το ποσό των 12.958,51 € που προσδιορίστηκε ως αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη από επιχειρηματική δραστηριότητα για το έτος 2017, βάσει κάθε διαθέσιμου στοιχείου, υπερβαίνει το ποσό της

προσαύξησης περιουσίας που προέρχεται από παράνομη δραστηριότητα ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία (ποσό 1.075,83 €) αυτό δεν προστίθεται στο προσδιορισθέν εισόδημα. Ομοίως, το ποσό των 21.842,61 € που προσδιορίστηκε ως αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη από επιχειρηματική δραστηριότητα για το έτος 2018, βάσει κάθε διαθέσιμου στοιχείου, υπερβαίνει το ποσό της προσαύξησης περιουσίας που προέρχεται από παράνομη δραστηριότητα ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία (ποσό 3.784,34 €) και ως εκ τούτου αυτό δεν προστίθεται στο προσδιορισθέν εισόδημα.

Ως εκ τούτου, τα εν λόγω ποσά που κρίθηκαν ως προσαύξηση περιουσίας δεν προστέθηκαν στον προσδιορισθέν εισόδημα και οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα αλυσιτελώς προβάλλονται.

Σχετικά με τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα που αφορούν τις λογιστικές διαφορές

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 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...»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 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 άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013, ορίζεται ότι:

«Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

[...]

ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες και,[...]»

Επειδή στο άρθρο 30§4 του ν.2859/2000 (ΦΠΑ) ορίζεται ότι:

«4.Δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες: [...] ε) αγορές, 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. [...]»

Επειδή στο άρθρο 3§1 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζεται ότι:

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

Επειδή στο άρθρο 5 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζεται ότι:

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

[...]

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

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

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

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

[...]

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

Επειδή στο άρθρο 9§1 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζεται ότι:

«1. Το τιμολόγιο φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις:

α) Την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου. β) Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές τιμολογίων, ο οποίος χαρακτηρίζει το τιμολόγιο με μοναδικό τρόπο. γ) Τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), με βάση τον οποίο ο πωλητής πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών. δ) Τον Α.Φ.Μ. του πελάτη, με βάση τον οποίο έλαβε χώρα η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών. ε) Την πλήρη επωνυμία και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή και του πελάτη που αποκτά τα αγαθά ή λαμβάνει τις υπηρεσίες. στ) Την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών, εκτός εάν η έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών προκύπτει από άλλα έγγραφα στα οποία παραπέμπει το τιμολόγιο. ζ) Την ημερομηνία κατά την οποία πραγματοποιήθηκε ή ολοκληρώθηκε η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών, εφόσον η ημερομηνία αυτή δεν συμπίπτει με την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου. [...]

Επειδή με την ΠΟΛ. 1003/2014 παρασχέθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων των ΕΛΠ και μεταξύ άλλων διευκρινίστηκε ότι:

«Άρθρο 9: Περιεχόμενο τιμολογίου

9.1.1 Η παράγραφος αυτή (στοιχεία α έως ιζ) καθορίζει το υποχρεωτικό από την Οδηγία 2006/112/ΕΕ περιεχόμενο του τιμολογίου. Σημειώνεται ότι, με τις διατάξεις του στοιχείου (στ) της παραγράφου αυτής παρέχεται η δυνατότητα μη αναγραφής στο τιμολόγιο του είδους και της έκτασης των παρεχόμενων υπηρεσιών, υπό την προϋπόθεση ότι οι ενδείξεις αυτές (έκταση και είδος παρεχόμενων υπηρεσιών) προκύπτουν από άλλα έγγραφα, όπως είναι οι τυχόν καταρτισθείσες συμβάσεις, συμφωνητικά, καθώς και λοιπά έγγραφα στα οποία παραπέμπει το τιμολόγιο.

9.1.2 Εξαιρετικά, στα στοιχεία που εκδίδουν τα πρατήρια υγρών καυσίμων για χονδρικές πωλήσεις βενζίνης, πετρελαίου κίνησης και υγραερίου αξίας μέχρι τριακόσια (300) ευρώ

δύνανται να αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του μέσου μεταφοράς, αντί των στοιχείων της παραγράφου (δ) και (ε) της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου. **Με τον τρόπο αυτό διασφαλίζεται η συσχέτιση του εκδιδόμενου παραστατικού με την αγοράζουσα οντότητα και τα απαιτούμενα στοιχεία του τιμολογίου.** Ο αριθμός κυκλοφορίας δύναται να αναγράφεται χειρόγραφα με υπογραφή και σφραγίδα του εκδότη, εάν δεν εκτυπώνεται από το μηχανισμό έκδοσης παραστατικών πώλησης.

Άρθρο 10: Απλοποιημένο τιμολόγιο και Συγκεντρωτικό τιμολόγιο

10.2.2 Επέχουν θέση απλοποιημένου τιμολογίου και στοιχεία λιανικής πώλησης αγαθών ή υπηρεσιών, που καλύπτουν επαγγελματικές συναλλαγές και μέχρι του ορίου των εκατό (100) ευρώ, εφόσον εκδίδονται για την αγορά μη εμπορεύσιμων (για τον αγοραστή) αγαθών (αναλώσιμων) ή για τη λήψη, ομοίως, υπηρεσιών.

Η ρύθμιση αυτή στοχεύει στην διευκόλυνση των συναλλαγών, χωρίς ωστόσο να ισοδυναμεί με υποκατάσταση του τιμολογίου πώλησης από τις αποδείξεις λιανικής. Δηλαδή, δεν δικαιολογείται γενικευμένη χρήση αποδείξεων λιανικής.

Στις περιπτώσεις αυτές, η τεκμηρίωση της σχετικής δαπάνης από τον αγοραστή των αγαθών ή τον λήπτη των υπηρεσιών δύναται να επιτυγχάνεται με την αναγραφή του είδους των αγαθών και των υπηρεσιών επί των στοιχείων λιανικής πώλησης κατά γενική περιγραφή ή και από την περιγραφή της δραστηριότητας- επαγγέλματος του εκδότη στα στοιχεία αυτά. Σε κάθε περίπτωση, η τεκμηρίωση είναι θέμα πραγματικών περιστάσεων.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

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

Επειδή, ο προσφεύγων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι λανθασμένα ο έλεγχος δεν του αναγνώρισε δαπάνες όπως αεροπορικά και ακτοπλοϊκά εισιτήρια, αγορά ελαστικών και ανταλλακτικών για το επαγγελματικό όχημά του, έξοδα κίνησης – αγορά καυσίμων και αγορά υλικών που σχετίζονται με την επιχειρηματική του δραστηριότητα.

Επειδή, από τον διενεργηθέντα έλεγχο προέκυψαν οι κάτωθι λογιστικές διαφορές:

- Δαπάνες καθαρής αξίας 5.068,90 € πλέον Φ.Π.Α. ποσού 189,57 € για την χρήση 2017 και καθαρής αξίας 1.069,43 € πλέον Φ.Π.Α. ποσού 259,91 € για την χρήση 2018, οι οποίες δεν είναι παραγωγικές καθώς δεν χρησιμοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές και ως εκ τούτου κρίθηκε από τον έλεγχο ότι δεν συνέβαλαν στην προώθηση των δραστηριοτήτων της και στην διεύρυνση του κύκλου εργασιών της.
- Ποσό ύψους 2.372,28 € πλέον Φ.Π.Α. 569,43 € για την χρήση 2017 και καθαρής αξίας 2.399,99 € πλέον Φ.Π.Α. ποσού 410,00 € για την χρήση 2018, που αφορά έξοδα καυσίμων/ λιπαντικών/ ανταλλακτικών χωρίς να αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του Ι.Χ. στα αντίστοιχα παραστατικά.
- Δαπάνες ύψους 8.140,44 € πλέον Φ.Π.Α. 358,80 € στην χρήση 2017, βρέθηκαν διπλά καταχωρημένες στα βιβλία του προσφεύγοντα.
- Δαπάνες τηλεπικοινωνιών, ηλεκτρικής ενέργειας και ύδρευσης ποσού 934,20 € πλέον Φ.Π.Α. 135,21 € κατά την χρήση 2017, που αφορούν σε προηγούμενη χρήση.

Επειδή, εν προκειμένω, στα προσκομισθέντα παραστατικά που αφορούν έξοδα καυσίμων, δεν αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του οχήματος με αποτέλεσμα να μην είναι εφικτή η συσχέτιση των συναλλαγών με την επιχείρηση του προσφεύγοντα αλλά και με συγκεκριμένο όχημα, ενώ άλλα παραστατικά καυσίμων που αφορούν τα οχήματα του προσφεύγοντα έχουν ήδη αναγνωριστεί από τον έλεγχο. Ομοίως, δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση δαπάνες οι οποίες αφορούν αγορά ελαστικών και ανταλλακτικών καθώς στα σχετικά παραστατικά είτε δεν αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του οχήματος είτε ο αριθμός κυκλοφορίας δεν αφορά κάποια από τα επαγγελματικά οχήματα του προσφεύγοντα.

Επειδή, οι δαπάνες που αφορούν αγορά αεροπορικών και ακτοπλοϊκών εισιτηρίων καθώς και διανυκτερεύσεις ξενοδοχείων, δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση διότι όπως προκύπτει από τα σχετικά παραστατικά αφορούν άτομα που δεν έχουν επαγγελματική σχέση με την επιχείρηση του προσφεύγοντα. Ομοίως, δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση δαπάνες που αφορούν αγορά προϊόντων που δεν σχετίζονται με την δραστηριότητά του προσφεύγοντα.

Επειδή, εν προκειμένω, ο έλεγχος λεπτομερώς αναφέρει στις οικείες εκθέσεις ελέγχου τους λόγους για τους οποίους καθεμία από τις εν λόγω δαπάνες δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση, ενώ ο προσφεύγων αν και φέρει το βάρος της απόδειξης σύμφωνα με το άρθρ. 65 του ΚΦΔ, δεν προσκομίζει κανένα καινούριο στοιχείο ικανό να ανατρέψει τα αποτελέσματα του ελέγχου.

Επειδή, οι εκθέσεις ελέγχου, αποτελούν την αιτιολογία των επίδικων πράξεων όπου αναγράφονται οι διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων. Στις εκθέσεις ελέγχου, επίσης, εκτίθενται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων, όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπεριστατωμένα. Επομένως σε καμία περίπτωση δεν υφίσταται έλλειψη αιτιολογίας όπως υποστηρίζει ο προσφεύγων δεδομένου ότι στις εκθέσεις ελέγχου εκτίθεται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων, όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπεριστατωμένα.

Σχετικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα περί μη συμψηφισμού των ζημιών προηγούμενων ετών

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 19 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση.

2. Αν ο φορολογούμενος υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση μέσα στην προθεσμία υποβολής της αρχικής φορολογικής δήλωσης, τότε και η τροποποιητική φορολογική δήλωση επέχει θέση αρχικής δήλωσης και θεωρείται ότι και οι δύο, αρχική και τροποποιητική, έχουν υποβληθεί εμπρόθεσμα.

3. α) Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξης προσδιορισμού του φόρου.

β) Τροποποιητική φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14, έχει όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης.

γ) Εάν η τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβληθεί μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 και μέχρι την κοινοποίηση προσωρινού

προσδιορισμού του φόρου, εφόσον προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή, επιβάλλεται επί του ποσού αυτού, αντί του προστίμου του άρθρου 54, πρόστιμο που ισούται με το ποσό του προστίμου της παρ. 1 του άρθρου 58, της παρ. 2 του άρθρου 58Α ή της παρ. 2 του άρθρου 59, κατά περίπτωση. Για τον υπολογισμό του ανωτέρω προστίμου λαμβάνεται ως βάση υπολογισμού το ποσό της διαφοράς μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση την υποβαλλόμενη τροποποιητική φορολογική δήλωση και εκείνου που προκύπτει με βάση την αρχικώς υποβληθείσα δήλωση και τις τυχόν τροποποιητικές δηλώσεις που έχουν εν τω μεταξύ υποβληθεί. Δεν είναι δυνατή η υποβολή δήλωσης σύμφωνα με την παρούσα περίπτωση με επιφύλαξη.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 27 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι:

«1. Εάν με τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα το αποτέλεσμα είναι ζημία εντός του φορολογικού έτους, η ζημία αυτή μεταφέρεται για να συμψηφισθεί με τα επιχειρηματικά κέρδη διαδοχικά στα επόμενα πέντε (5) φορολογικά έτη. Η ζημία του προγενέστερου έτους συμψηφίζεται κατά προτεραιότητα έναντι της ζημίας μεταγενέστερου έτους. [...]»

Επειδή, σύμφωνα με το με αρ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α 1047465 ΕΞ 2016/24.3.2016:

«4. Ακόμα, με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 27 του ν.4172/2013, εάν με τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα το αποτέλεσμα είναι ζημία εντός του φορολογικού έτους, η ζημία αυτή μεταφέρεται για να συμψηφισθεί με τα επιχειρηματικά κέρδη διαδοχικά στα επόμενα πέντε (5) φορολογικά έτη. Η ζημία του προγενέστερου έτους συμψηφίζεται κατά προτεραιότητα έναντι της ζημίας μεταγενέστερου έτους.
[...]

7. Κατόπιν των ανωτέρω, εφόσον σε κάθε έτος η προκύπτουσα ζημία του έτους έχει δηλωθεί, έστω αν στο επόμενο έτος που ήταν ζημιολόγο αυτή δεν δηλώθηκε ως μεταφερόμενη, το σύνολο των ζημιών παλαιότερων ετών, συμψηφίζεται διαδοχικά εντός της πενταετίας, δηλαδή δεν χρειάζεται να υποβληθούν συμπληρωματικές δηλώσεις με τη μεταφερόμενη σε κάθε έτος ζημία.»

Επειδή, με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1088/2016 διευκρινίστηκε ότι:

«1. **Μεταφορά ζημιών στα επόμενα πέντε (5) φορολογικά έτη**

Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι εάν με τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα το αποτέλεσμα είναι ζημία εντός του φορολογικού έτους, η ζημία αυτή μεταφέρεται για να συμψηφισθεί με τα επιχειρηματικά κέρδη διαδοχικά στα επόμενα πέντε (5) φορολογικά έτη. Η ζημία του προγενέστερου έτους συμψηφίζεται κατά προτεραιότητα έναντι της ζημίας του μεταγενέστερου έτους. Ειδικότερα:

Πεδίο εφαρμογής - Έναρξη ισχύος

Οι διατάξεις του άρθρου αυτού περί μεταφοράς ζημιών εφαρμόζονται τόσο για τα φυσικά πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα (ατομικές επιχειρήσεις), όσο και για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που είναι υποκείμενα φόρου του άρθρου 45 του ν. 4172/2013. [...]

Περαιτέρω και δεδομένου ότι από τον νόμο δεν τίθεται κανένας περιορισμός σχετικά με την κατηγορία των τηρουμένων βιβλίων, συνάγεται ότι δικαίωμα μεταφοράς της ζημίας στην επόμενη πενταετία έχουν τα αναφερόμενα πιο πάνω πρόσωπα ανεξάρτητα αν τηρούν βιβλία με την απλογραφική ή διπλογραφική μέθοδο.

Ειδικά σε ό,τι αφορά τα φυσικά πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα, ο

συμψηφισμός των ζημιών γίνεται μόνο με μελλοντικά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα και όχι με άλλα εισοδήματα του φυσικού προσώπου, όπως μισθούς και συντάξεις, ενοίκια ακινήτων, κ.λπ. του ίδιου φορολογικού έτους.

Οι διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 27 περί μεταφοράς ζημιών εφαρμόζονται για φορολογικές ζημιές που προκύπτουν στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1.1.2014 και μετά. Επομένως, προκειμένου για ζημιές που προέκυψαν σε χρήσεις με έναρξη πριν την 1.1.2014, θα έχουν εφαρμογή οι προϋποθέσεις των διατάξεων εκείνων που ίσχυαν κατά τον χρόνο που γεννήθηκαν οι υπόψη ζημιές, ήτοι των άρθρων 4 και 61 του ν. 2238/1994.

Χρόνος μεταφοράς ζημίας

Η μεταφορά της ζημίας πρέπει, κατά ρητή διατύπωση του νόμου, να γίνεται διαδοχικά στα επόμενα πέντε (5) φορολογικά έτη μέχρι να καλυφθεί πλήρως, συμψηφίζοντας τις ζημιές αυτές υποχρεωτικά στο πρώτο φορολογικό έτος στο οποίο θα προκύψουν κέρδη. Αν μετά την παρέλευση της πενταετίας μένει ακάλυπτο ποσό, αυτό χάνεται. Επίσης, η ζημία συμψηφίζεται διαδοχικά με μελλοντικά κέρδη των επόμενων φορολογικών ετών και όχι με κέρδη των προηγούμενων.

Προϋποθέσεις μεταφοράς ζημίας

Για τη μεταφορά της ζημίας στα επόμενα φορολογικά έτη με βάση τις νέες διατάξεις δεν τίθενται οι προϋποθέσεις που ίσχυαν με τον προγενέστερο Κ.Φ.Ε. Ειδικότερα, δεν απαιτείται η ζημία να έχει αναγραφεί στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος μέχρι το τέλος του οικείου οικονομικού έτους που προέκυψε, αλλά αυτή μπορεί να δηλωθεί οποτεδήποτε, μέσα στην πενταετία, με την υποβολή εκπρόθεσμης αρχικής ή τροποποιητικής δήλωσης με βάση τα οριζόμενα στα άρθρα 18 και 19 του Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/2013), με τις οικείες κάθε φορά κυρώσεις που προβλέπονται από τον Κώδικα αυτόν. Είναι προφανές ότι στην περίπτωση αυτή η πενταετία ξεκινά από το επόμενο φορολογικό έτος από αυτό εντός του οποίου προέκυψε η ζημία και όχι από το επόμενο φορολογικό έτος εντός του οποίου υποβλήθηκε η δήλωση φορολογίας εισοδήματος (αρχική ή τροποποιητική).

Ως ζημία, με σκοπό τον συμψηφισμό της στα επόμενα φορολογικά έτη, λαμβάνεται είτε αυτή που εμφανίζεται στα βιβλία της επιχείρησης είτε αυτή που προκύπτει από την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή με βάση δικαστική απόφαση.

Ομοίως, όσον αφορά στα φορολογικά έτη με τα κέρδη των οποίων μεταφέρεται για συμψηφισμό η ζημία, δεν απαιτείται πλέον η μεταφορά αυτή να πραγματοποιείται μέχρι το τέλος του οικείου οικονομικού έτους, όπως ίσχυε με βάση τις προγενέστερες διατάξεις του ν. 2238/1994.

Ζημία από επιχειρηματική δραστηριότητα ατομικής επιχείρησης σε περίπτωση διαφοράς τεκμαρτού και συνολικού εισοδήματος φυσικών προσώπων

Με την περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 34 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι η διαφορά μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος κατά την παρ.1 του άρθρου 30 (για φυσικά πρόσωπα), η οποία προστίθεται στο φορολογητέο εισόδημα, φορολογείται με την παρ.1 του άρθρου 29, εφόσον ο φορολογούμενος έχει εισόδημα μόνο από επιχειρηματική δραστηριότητα ή εφόσον το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων του δεν προκύπτει από μισθωτή εργασία και συντάξεις.

Περαιτέρω, με την παρ. 3 του ίδιου άρθρου ορίζεται, ότι για τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34, η ζημία του ίδιου φορολογικού έτους ή και των προηγούμενων δεν εκπίπτει και δεν μεταφέρεται για συμψηφισμό στα επόμενα φορολογικά έτη.

Με βάση τα ανωτέρω, στις περιπτώσεις που ατομική επιχείρηση εμφάνισε ζημία και για το έτος αυτό το εισόδημα του φορολογούμενου προσδιορίστηκε με βάση τις αντικειμενικές δαπάνες

και υπηρεσίες, το επόμενο φορολογικό έτος ο φορολογούμενος εκ του γεγονότος αυτού και με βάση τις προηγούμενες διατάξεις, απώλεσε το δικαίωμα συμψηφισμού της εν λόγω ζημίας. Ωστόσο, εφόσον ο φορολογούμενος με τροποποιητική δήλωση καλύψει την προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων με ανάλωση κεφαλαίου, τότε η δηλωθείσα ζημία μεταφέρεται για συμψηφισμό κατά τις κείμενες διατάξεις (σχετ. η ΠΟΛ.1076/26.3.2015 εγκύκλιός μας).

Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν έχει δηλώσει τη μεταφερόμενη ζημία στην επόμενη χρήση κατά την υποβολή της αρχικής δήλωσης, πρέπει λόγω της διαδοχικότητας του συμψηφισμού, να τη δηλώσει εμπρόθεσμα ή εκπρόθεσμα, σε κάθε περίπτωση, με τροποποιητική δήλωση στο επόμενο έτος που αφορά, ανεξαρτήτως εάν υπάρχουν δηλωθέντα κέρδη χρήσης ή ζημία χρήσης σε αυτό το έτος. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής με ζημία, ακόμη και μετά τη λήξη του οικείου οικονομικού έτους, η υπόψη ζημία συμψηφίζεται εντός της πενταετίας.»

Επειδή, ο προσφεύγων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι λανθασμένα ο έλεγχος δεν του αναγνώρισε ζημιές από επιχειρηματική δραστηριότητα παλαιότερων ετών, ύψους 18.101,77 € για το φορολογικό έτος 2015 και 26.063,72 € για το φορολογικό έτος 2016. Οι εν λόγω ζημιές σύμφωνα με τους ισχυρισμούς του, πρέπει να συμψηφιστούν με τα προσδιορισθέντα από τον έλεγχο κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα φορολογικών ετών 2017 και 2018 παρόλο που αυτές δεν είχαν συμπεριληφθεί στις υποβληθείσες δηλώσεις εισοδήματος καθώς δεν προέκυπταν φορολογητέα κέρδη και ως εκ τούτου δεν υπήρχε η ανάγκη συμψηφισμού.

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις όταν σε κάποιο φορολογικό έτος, ατομική επιχείρηση εμφανίζει ζημιές και για το έτος αυτό, το εισόδημα προσδιορίζεται με βάσει τις αντικειμενικές δαπάνες, το επόμενο φορολογικό έτος χάνεται το δικαίωμα συμψηφισμού της εν λόγω ζημίας. Επίσης, η ζημία παρελθόντων ετών μπορεί να δηλωθεί οποτεδήποτε εντός της πενταετίας.

Επειδή, εν προκειμένω, όπως προκύπτει από τις οικεία δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, το εισόδημα του προσφεύγοντα προσδιορίστηκε βάσει των αντικειμενικών δαπανών και ως εκ τούτου ο ίδιος δεν έχει δικαίωμα συμψηφισμού της εν λόγω ζημίας.

Επιπλέον, στο φορολογικό έτος 2018 αν και προέκυψαν κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα τα οποία συμπεριλήφθησαν στον κωδικό 401 «Καθαρά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα» της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, ο προσφεύγων δεν μετέφερε ως όφειλε κανένα ποσό στον κωδικό 415 «Ζημιές προηγούμενων ετών από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας», και ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός του αβασίμως προβάλλεται.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του και την επικύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊστάμενου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής ως κάτωθι:

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

Α) Υπ' αριθ. Πράξη Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος- Φορολογικό έτος 2017:

	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Διαφορά Φόρου Εισοδήματος	7.060,61 €	7.060,61 €
Πρόσθετος φόρος άρθρου 58ΚΦΔ	3.530,31 €	3.530,31 €
Εισφορά αλληλεγγύης	634,83 €	634,83 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	11.225,75 €	11.225,75 €

Β) Υπ' αριθ. Πράξη Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος- Φορολογικό έτος 2018:

	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Διαφορά Φόρου Εισοδήματος	6.000,71 €	6.000,71 €
Πρόσθετος φόρος άρθρου 58ΚΦΔ	3.000,56 €	3.000,56 €
Εισφορά αλληλεγγύης	525,80 €	525,80 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	9.527,07 €	9.527,07 €

Γ) Υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου

Φορολογική περίοδος από 01-01-2017 έως 31-12-2017

Διαφορά πιστωτικού υπολοίπου	4.262,97 €
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΚΠΤΩΣΗ	4.262,97 €

Δ) Υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου

Φορολογική περίοδος από 01-01-2018 έως 31-12-2018

Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου	9.569,35 €
Πρόστιμο φόρου του άρθ. 58Α του ΚΦΔ	4.784,68 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	14.354,03 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

**Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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