



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 16/05/2024

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 1476

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312351

Email : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206).

β. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 58)

γ. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)».

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

ε. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009)».

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία 17/01/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με ΑΦΜ,, κατά των υπ' αριθμ.:

-/2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου,
-/2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου,
-/2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθ. 54 του ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2023, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου,

και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου.
7. Το με αρ. πρωτ. /26-03-2024 υπόμνημα του προσφεύγοντος.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία 17/01/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. /2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου ύψους 110.601,00€ πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58 του ΚΦΔ ύψους 55.300,50€, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 25.808,00€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 191.709,50€.

Με την υπ' αριθμ. /2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017 , του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά χρεωστικού υπολοίπου ύψους 8.819,31€ πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58Α του ΚΦΔ ύψους 4.409,66€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 13.228,97€.

Με την υπ' αριθμ. /2023 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2023, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ίσο με πεντακόσια ευρώ (500,00€) επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην κάτωθι παράβαση:

Δεν ανταποκρίθηκε επαρκώς και εντός της ταχθείσας ημερομηνίας στο με αριθμό πρωτοκόλλου /17.08.2023 έγγραφο αίτημα του προϊσταμένου της ως άνω Υπηρεσίας, για να τεθούν στη διάθεση του ελέγχου, αντίγραφα των λογιστικών αρχείων εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίησή του, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14 παρ. 2 του ΚΦΔ. Για την παράβαση αυτή επιβλήθηκε συνολικό πρόστιμο 500,00€, ήτοι 1 περίπτωση Χ 250,00€ Χ 2, λόγω υποτροπής από την έκδοση της αρχικής πράξης (ΑΕΠ /20.12.2022). Η επιβολή του προστίμου αυτού προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. δ' , παρ. 2 περ. γ' και παρ. 3 του ΚΦΔ.

Ιστορικό

Με την υπ' αριθ. /12-07-2022 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα, με κύρια δραστηριότητα “.....” μερικός έλεγχος Φορολογίας Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4987/2022 για το φορολογικό έτος 2017. Από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν ο έλεγχος κατέληξε στο πόρισμα ότι ο προσφεύγων:

Ως προς τη φορολογία εισοδήματος:

- Έχει εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδα του λειτουργικές δαπάνες οι οποίες δεν πληρούν τις προϋποθέσεις έκπτωσης των άρθρων 22 και 23 ν.4172/2013. Οι λογιστικές διαφορές που προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο και στις οποίες δεν συμπεριλαμβάνονται τυχόν λογιστικές διαφορές της δήλωσης εμφανίζονται συγκεντρωτικά στον κάτωθι πίνακα:

Λογιστικές διαφορές που μειώνουν τις εκπιπτόμενες λειτουργικές δαπάνες	Ποσό
Δαπάνες κατασκευής έργου που από τον έλεγχο κρίνονται μη παραγωγικές ή ξένες προς την	49.651,34

επιχειρηματική δραστηριότητα.	
Παραστατικά δαπανών που δεν εξοφλήθηκαν με τραπεζικό μέσο πληρωμής ποσού 42.779,89€ τα οποία συμπεριλαμβάνονται στο ανωτέρω σύνολο των 49.651,34.	
Παραστατικά δαπανών από τον εκδότη Α.Ε. που δεν προσκόμισε	1.182,60
Δαπάνες που κρίθηκαν προσωπικές/καταναλωτικές (.....)	779,84
Λογιστική διαφορά από προσδιορισμό αποσβέσεων	726,53
Σύνολο	52.340,31

- Έλαβε χρηματικά ποσά συνολικής αξίας 166.189,90€ που προέρχονται από αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία και τα οποία θεωρούνται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα σύμφωνα με το άρθρο 21 παρ. 4 ν.4172/2013 και φορολογούνται σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 4 του άρθρου 29 του ΚΦΕ, δηλαδή με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%).
- Έλαβε χρηματικές διευκολύνσεις από την οντότητα «.....» με ΑΦΜ με τη μορφή δανείου συνολικής αξίας 88.306,80€ για τα οποία έχουν εφαρμογή τα οριζόμενα στην παράγραφο 3 άρθρου 13 ν.4172/2013.

Ως προς τη φορολογία Φ.Π.Α.

Μη αναγνώριση έκπτωσης φόρου εισροών	Δαπάνη	ΦΠΑ
Παραστατικά δαπανών από τον εκδότηΑ.Ε. που δεν προσκόμισε (αρθ. 32 ν.2859/2000)	1.182,60	201,04
Έχει εκπεσθεί Φ.Π.Α. για αγαθά επένδυσης που χρησιμοποιούνται για ιδιωτική χρήση του προσφεύγοντος ή του προσωπικού του (άρθ. 30 του ν.2859/2000) (.....,)	779,84	152,33
Δαπάνες και αγαθά τα οποία χρησιμοποιήθηκαν για σκοπούς άλλους από της επιχείρησης του προσφεύγοντος	49.651,34	8.465,94
Σύνολο	51.613,68	8.819,31

Από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Ρόδου εκδόθηκε το με αριθ. πρωτ. /22-11-2023 Σημείωμα διαπιστώσεων Ελέγχου. Την 12/12/2023 ο προσφεύγων απέστειλε με ηλεκτρονική αλληλογραφία υπόμνημα το οποίο έλαβε από την Δ.Ο.Υ. Ρόδου αριθμό εισερχομένου πρωτοκόλλου /2023. Οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος που προβλήθηκαν στην Δ.Ο.Υ. Ρόδου σύμφωνα με το ως άνω υπόμνημα δεν έγιναν δεκτοί και:

Α) ως προς τη φορολογία εισοδήματος το συνολικό φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος προσδιορίστηκε από τον έλεγχο ως κάτωθι:

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Σύνολο Ακαθαρίστων Εσόδων	60.688,81	60.688,81	0,00
Μείον δαπάνες δήλωσης	60.958,05	60.958,05	0,00
Πλέον δαπάνες μη εκπιπόμενες		52.340,31	52.340,31
Φορολογητέο εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα	-269,24	52.071,07	52.340,31
Διαφορά αντικειμενικών δαπανών (τεκμηρίων και εισοδήματος)	1.871,42	0,00	-1.871,42
Εισόδημα άρθρου 21 παρ. ν.4172/2013		166.189,90	166.189,90
Εισόδημα από μισθωτή εργασία (άρθρου 13 παρ. 3 του ν.4172/2013)		88.306,80	88.306,80
Τόκοι-μερίσματα-δικαιώματα	2,26	2,26	0,00
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	1.873,68	306.570,03	304.696,35

Β) ως προς τη φορολογία Φ.Π.Α. προσδιορίστηκε χρεωστικό υπόλοιπο από τον έλεγχο ως κάτωθι:

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	60.688,81	60.688,81	0,00
Αξία φορολογητέων εισροών	56.631,52	5.017,84	51.613,68
Φόρος εκροών	10.317,10	10.317,10	0,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών	10.317,10	1.497,79	8.819,31
Χρεωστικό υπόλοιπο	0,00	8.819,31	8.819,31

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

1) Εσφαλμένος και πλημμελώς αιτιολογημένος χαρακτηρισμός ως δήθεν παροχής σε είδος και, συνακόλουθα, εισοδήματος από μισθωτή εργασία των χρηματικών καταβολών, που λαμβάνουν χώρα από εταιρεία συμφερόντων του. Επικουρικώς, παράνομη διπλή φορολόγηση του ίδιου ποσού, όταν για τις ίδιες καταβολές έχει λάβει χώρα καταλογισμός τελών χαρτοσήμου δοσοληπτικού λογαριασμού. Ειδικότερα, προϋπόθεση για τη σύσταση «παροχή σε είδος» είναι η ύπαρξη ωφέλειας του λήπτη, ενώ, σε κάθε περίπτωση, φορολογητέο τυγχάνει μόνο το ποσό της διαφοράς, που προκύπτει μεταξύ των τόκων, τους οποίους θα κατέβαλε ο εργαζόμενος, εταίρος ή μέτοχος στη διάρκεια του ημερολογιακού μήνα, κατά τον οποίο έλαβε την παροχή, εάν το επιτόκιο υπολογισμού των τόκων ήταν το μέσο επιτόκιο της αγοράς, του οποίου η μέθοδος υπολογισμού ορίζεται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, κατά τον ίδιο μήνα και των τόκων, που τυχόν κατέβαλε αυτός στη διάρκεια του εν λόγω ημερολογιακού μήνα. Επισημαίνεται ότι σε βάρος της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ, της οποίας είναι εταίρος και διαχειριστής, έχουν εκδοθεί, ως προς τις ίδιες υπό κρίση συναλλαγές, πράξεις καταλογισμού χαρτοσήμου. Με τις υπό κρίση καταβολές που ανήλθαν, κατά το ελεγχόμενο φορολογικό έτος, στο ποσό των 88.836,80€, έλαβε χώρα εξόφληση των υπ' αριθμ. ΤΠΥ/2017 και ΤΠΥ/2017, συνολικού ποσού ύψους 70.200,00€, τα οποία και προσκομίσθηκαν ενώπιον του ελέγχου. Η δε διαφορά ύψους 18.636,80€ (88.836,80 - 70.200,00) αφορά σε προκαταβολή για υπηρεσίες, οι οποίες ουδέποτε παρασχέθηκαν και ως εκ τούτου, επεστράφησαν στην εταιρεία Ουδόλως δύναται η λογιστική απεικόνιση ορισμένης συναλλαγής εκ μέρους ενός από τα μέρη να αποδεικνύει το δίχως άλλο την αληθή φύση της συναλλαγής, χωρίς δηλαδή να συνεκτιμώνται όλα τα πραγματικά περιστατικά κάθε περίπτωσης, κατ' εφαρμογή της αρχής του ρεαλισμού, που (οφείλει να) διέπει το φορολογικό δίκαιο. Αν δεν γίνουν δεκτά τα ανωτέρω, τίθεται ζήτημα παράνομης διπλής φορολόγησης του ίδιου ποσού, αφού, για τις αυτές συναλλαγές, αφ' ενός καταλογίζονται σε βάρος της εταιρείας τέλη χαρτοσήμου κι αφ' ετέρου προσδιορίζεται σε βάρος του ίδιου, ως παροχή σε είδος, εισόδημα από μισθωτή εργασία και δη για το σύνολο του χορηγηθέντος ποσού. Εφόσον για τον ίδιο οι υπό κρίση συναλλαγές χαρακτηρίστηκαν ως παροχή σε είδος, που φορολογείται ως εισόδημα από μισθωτή εργασία, για την εταιρεία, αντιστοίχως, που χορηγεί τη διευκόλυνση, το ποσό αυτό θα έπρεπε να συνιστά δαπάνη, εκπεστέα ως έξοδο μισθοδοσίας καθώς δεν μπορεί η φορολογική αρχή να το χαρακτηρίζει διαφορετικά, ανάλογα με το φόρο που επιθυμεί να επιβάλει. Επικουρικώς, στη χειρότερη για τον ίδιο εκδοχή, ως παροχή σε είδος δεν θα μπορούσε να θεωρηθεί το σύνολο του επίμαχου ποσού, παρά μόνον η διαφορά μεταξύ των τόκων, όπως αυτή ορίζεται στη διάταξη του άρθρου 3 παρ. 13 του ν.4172/2013, επικαλούμενος την υπ'αριθμ./2021 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου

2) Εσφαλμένος χαρακτηρισμός ως «προσαύξηση περιουσίας» πιστώσεων, που προέρχονται από καθ' όλα γνωστή και εμφανή πηγή και αιτία. Η φορολογική αρχή θεωρεί το συνολικό ποσό των 166.189,90€ ως προερχόμενο δήθεν από αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία («προσαύξηση περιουσίας») αντιστρέφοντας, το ανατιθέμενο στην ίδια βάρος απόδειξης, δεδομένου ότι ο ίδιος προέβαλε σαφείς και τεκμηριωμένους ισχυρισμούς και παντως μια «εύλογη αιτιολογία» (ΣτΕ 884/2026) ως προς την πηγή και την αιτία προέλευσης των επίμαχων ποσών. Ειδικότερα, οι πιστώσεις συνολικού ποσού 66.775,00€ (41.000,00 + 25.775,00, στις 17/01/2017 και 23/3/2017 αντιστοίχως) συνιστούν έσοδα προηγούμενων χρήσεων, τα οποία διακανονίστηκαν εντός του ελεγχόμενου φορολογικού έτους. Με το από 4/1/2017 Ιδιωτικό συμφωνητικό, συναφθέν μεταξύ της εταιρείας «.....», ως εργοδότης και του ίδιου, ως εργολάβου συμφωνήθηκε η λύση της μεταξύ τους συνεργασίας με τους εκεί αναφερόμενους όρους. Ειδικότερα, συμφωνήθηκε να λάβουν χώρα οι εξής καταβολές: α)κατάθεση, με την υπογραφή του από 4.1.2017 συμφωνητικού, επιταγής ύψους

41.000,00€ προς εξόφληση του υπολειπόμενου Φ.Π.Α. των εκδοθέντων παραστατικών, β) ποσό ύψους 25.775€ με επιταγή ημέρας, την οποία θα λάβει ο εργολάβος με την κατάθεση πλήρους φακέλου στο συμβούλιο αρχιτεκτονικής και του οικείου φορολογικού παραστατικού (ΤΠΥ ή ΑΠΥ), γ) ποσό ύψους 50.000,00€ πλέον Φ.Π.Α. για πρόσθετες εργασίες που έχουν εκτελεστεί (μονώσεις, υδραυλικά, ηλεκτρικά, νέα πισίνα κτλ) και για την επίβλεψη των λοιπών εργασιών, όπου συμφωνήθηκε να καταβληθεί με επιταγή ημερομηνιακής έκδοσης την ημέρα λήψης της έγκρισης του Συμβουλίου Αρχιτεκτονικής και του αντίστοιχου φορολογικού παραστατικού (ΤΠΥ ή ΑΠΥ). Αβάσιμος είναι ο ισχυρισμός του ελέγχου ότι το από 4.1.2017 Ιδιωτικό Συμφωνητικό, δια του οποίου λύθηκε η συνεργασία και συμφωνήθηκαν οι σχετικές καταβολές, δεν έχει κατατεθεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., δεδομένου ότι η μη υποβολή του συμφωνητικού στην κατάσταση συμφωνητικών της παρ. 6 του άρθρου 8 του Ν.1882/1990 ουδόλως αναιρεί τα πραγματικά περιστατικά, όταν πρόκειται για υπόθεση δικαιολόγησης ποσού ευρισκόμενου σε τραπεζικό λογαριασμό του φορολογούμενου, παρά πρόκειται για μια τυπική παράλειψη, που επισύρει τις προβλεπόμενες στον νόμο κυρώσεις και για τα δύο συμβαλλόμενα μέρη.

3) Παράνομος και ανατιολόγητος καταλογισμός λογιστικών διαφορών.

Σε συνέχεια της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής ο προσφεύγων με το υπ' αριθμ. πρωτ./26-03-2024 υπόμνημα επαναλαμβάνει τον ισχυρισμό του ότι τίθεται ζήτημα παράνομης διπλής φορολόγησης προσκομίζοντας την υπ' αριθμ./16-01-2024 απόφαση της Υπηρεσίας μας.

Ως προς τον 1^ο Ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 12 «Εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις» του ν.4172/2013 ορίζεται ότι:

«1. Το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις περιλαμβάνει τα πάσης φύσεως εισοδήματα σε χρήμα ή σε είδος που αποκτώνται στο πλαίσιο υφιστάμενης, παρελθούσας ή μελλοντικής εργασιακής σχέσης.

2. Για τους σκοπούς του Κ.Φ.Ε., εργασιακή σχέση υφίσταται όταν ένα φυσικό πρόσωπο παρέχει υπηρεσίες:

α) στο πλαίσιο σύμβασης εργασίας, σύμφωνα με το εργατικό δίκαιο, β) βάσει σύμβασης, προφορικής ή έγγραφης, με την οποία το φυσικό πρόσωπο αποκτά σχέση εξαρτημένης εργασίας με άλλο πρόσωπο, το οποίο έχει το δικαίωμα να ορίζει και να ελέγχει τον τρόπο, το χρόνο και τον τόπο εκτέλεσης των υπηρεσιών,

γ) οι οποίες ρυθμίζονται από τη νομοθεσία περί μισθολογίου και ειδικών μισθολογίων των υπαλλήλων και λειτουργών του Δημοσίου,

δ) ως διευθυντής ή μέλος του ΔΣ εταιρείας ή κάθε άλλου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας,

ε) ως δικηγόρος έναντι πάγιας αντιμισθίας για την παροχή νομικών υπηρεσιών, στ) βάσει έγγραφων συμβάσεων παροχής υπηρεσιών ή συμβάσεων έργου, με φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες τα οποία δεν υπερβαίνουν τα τρία (3) ή, εφόσον υπερβαίνουν τον αριθμό αυτόν, ποσοστό εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%) του ακαθάριστου εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα προέρχεται από ένα (1) από τα φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες που λαμβάνουν τις εν λόγω υπηρεσίες και εφόσον δεν έχει την εμπορική ιδιότητα και δεν διατηρεί επαγγελματική εγκατάσταση που διαφέρει από την κατοικία του. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση που ο φορολογούμενος αποκτά εισόδημα από μισθωτή εργασία, σύμφωνα με μία από τις περιπτώσεις α' έως ε' του παρόντος άρθρου. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα μπορούν να προβλέπονται περαιτέρω

προϋποθέσεις και να καθορίζονται όλες οι αναγκαίες λεπτομέρειες για την εφαρμογή αυτής της περίπτωσης.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 13 «Παροχές σε είδος» του ν.4172/2013, ως ίσχυε κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος, ορίζεται ότι:

«3. Οι παροχές σε είδος με τη μορφή δανείου, προς εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο από ένα φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα περιβάλλονται τη μορφή έγγραφης συμφωνίας και αποτιμώνται με βάση το ποσό της διαφοράς που προκύπτει μεταξύ των τόκων που θα κατέβαλε ο εργαζόμενος στη διάρκεια του ημερολογιακού μήνα κατά τον οποίο έλαβε την παροχή, εάν το επιτόκιο υπολογισμού των τόκων ήταν το μέσο επιτόκιο αγοράς, του οποίου η μέθοδος υπολογισμού ορίζεται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, κατά τον ίδιο μήνα και των τόκων που τυχόν κατέβαλε ο εργαζόμενος στη διάρκεια του εν λόγω ημερολογιακού μήνα. Σε περίπτωση που δεν υφίσταται έγγραφη συμφωνία δανείου, το σύνολο του αρχικού κεφαλαίου λογίζεται ως παροχή σε είδος. Η προκαταβολή μισθού άνω των τριών (3) μηνών θεωρείται δάνειο.»

Επειδή η ανωτέρω παράγραφος του άρθρου 13 του ν.4172/2013 τροποποιήθηκε με το άρθρο 4 του ν.4646/2019 (ΦΕΚ Α΄ 201/12-12-2019) ως ακολούθως:

«3. Οι παροχές σε είδος με τη μορφή δανείου, προς εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο από ένα φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, είτε περιβάλλονται τη μορφή έγγραφης συμφωνίας είτε όχι, αποτιμώνται με βάση το ποσό της διαφοράς που προκύπτει μεταξύ των τόκων που θα κατέβαλε ο εργαζόμενος ή εταίρος ή μέτοχος στη διάρκεια του ημερολογιακού μήνα κατά τον οποίο έλαβε την παροχή, εάν το επιτόκιο υπολογισμού των τόκων ήταν το μέσο επιτόκιο αγοράς, του οποίου η μέθοδος υπολογισμού ορίζεται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, κατά τον ίδιο μήνα και των τόκων που τυχόν κατέβαλε ο εργαζόμενος στη διάρκεια του εν λόγω ημερολογιακού μήνα.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 66 «Μεταβατικές διατάξεις και έναρξη εφαρμογής» του ν.4646/2019 (ΦΕΚ Α΄ 201/12-12-2019) ορίζεται ότι:

«2. Οι διατάξεις του άρθρου 13 του ν. 4172/2013, όπως αντικαθίστανται με το άρθρο 4 του παρόντος νόμου, εφαρμόζονται για τις παροχές σε είδος που λαμβάνονται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2020 και μετά.»

Επειδή στην από 20/12/2023 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, με ελεγχόμενο μέρος τον προσφεύγοντα, της Δ.Ο.Υ. Ρόδου αναφέρεται ότι υφίσταται η από 17/07/2023 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου περί κώδικα νόμων τελών χαρτοσήμου (Π.Δ. 28/1931 και ν.4987/2022) της ίδιας Δ.Ο.Υ. που αφορά την οντότητα με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ της οποίας ο προσφεύγων είναι μέλος και διαχειριστής. Βάση της από 17/07/2023 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου περί κώδικα νόμων τελών χαρτοσήμου (Π.Δ. 28/1931 και ν.4987/2022) εκδόθηκε σε βάρος της ως άνω εταιρείας η υπ' αριθ./2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου, φορολογικού έτους 2017. Από την ως άνω εταιρεία ασκήθηκε η με αρ. πρωτ./22-09-2023 ενδικοφανής προσφυγή, όπου μεταξύ άλλων ζητήθηκε και η ακύρωση της ως άνω Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου, χωρίς όμως να προβληθούν ισχυρισμοί αναφορικά με τον καταλογισμό τελών χαρτοσήμου. Επί της ως άνω ενδικοφανούς προσφυγής εκδόθηκε η υπ' αριθ./16-01-2024 απορριπτική απόφαση της Υπηρεσίας μας.

Επειδή στην από 17/07/2023 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου περί κώδικα νόμων τελών χαρτοσήμου (Π.Δ. 28/1931 και ν.4987/2022) αναφέρεται ότι από την κίνηση του τεταρτοβάθμιου λογαριασμού «.....-.....» διαπιστώθηκε ότι αυτός έχει τον χαρακτήρα ενός **τρεχούμενου δοσοληπτικού λογαριασμού**, αφού εμφανίζει συνεχώς κίνηση όχι μόνο προς μια κατεύθυνση (χρέωση ή πίστωση) αλλά προς τις δύο, παρουσιάζει δηλαδή κατά την διάρκεια της εξεταζόμενης χρήσης 2017 όχι μόνο καταβολές αλλά και αναλήψεις/πληρωμές. Στις κινήσεις αυτές αρχικά καταγράφηκε η υποχρέωση για καταβολή από τους εταίρους της αρχικής εισφοράς τους για το εταιρικό κεφάλαιο ύψους 500,00€ και η καταβολή του, αλλά ακολούθησαν δεκάδες καταθέσεις και αναλήψεις από τον τραπεζικό λογαριασμό όψεως που τηρεί η επιχείρηση στην, όπως και εισφορές από και προς το ταμείο της επιχείρησης.

Επειδή όσον αφορά την κρινόμενη υπόθεση ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ρόδου λαμβάνοντας υπόψη την κίνηση του λογαριασμού «.....-.....» θεώρησε ότι μεταφορές χρημάτων ύψους 88.306,80€ που διενεργήθηκαν κατά τη χρήση του 2017 από την οντότητα «.....» προς τον προσφεύγοντα συνιστούν παροχή σε είδος με τη μορφή δανείου.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ουδόλως δύναται η λογιστική απεικόνιση ορισμένης συναλλαγής εκ μέρους ενός από τα μέρη να αποδεικνύει το δίχως άλλο την αληθή φύση της συναλλαγής χωρίς δηλαδή να συνεκτιμώνται όλα τα πραγματικά παραστατικά κάθε περίπτωσης.

Επειδή, ο τρεχούμενος (ή αλληλόχρεος) δοσοληπτικός λογαριασμός είναι η σύμβαση με την οποία δύο πρόσωπα (φυσικά ή νομικά), από τα οποία το ένα θα είναι οπωσδήποτε έμπορος, επειδή προβλέπουν ότι θα έχουν μεταξύ τους σειρά συναλλαγών, συμφωνούν όπως, οι αμοιβαίες πιστώσεις και οφειλές οι οποίες θα προκύψουν από τις συναλλαγές αυτές, μη ρυθμιστούν χωριστά, αλλά να μπου σε ένα ενιαίο λογαριασμό, όπου θα χάνουν την ατομικότητα τους και θα αντικαθίστανται από τα κονδύλια των πιστώσεων ή των οφειλών για να καταλήξουν, κατά το κλείσιμο του λογαριασμού σε ένα μόνο απαιτητό και δικαστικά επιδιώξιμο υπόλοιπο. (Α.Π./1926, ΔΕΦΑΘ/1926, ΔΕΦΠΑτρ/1926).

Προϋπόθεση για τον χαρακτηρισμό ενός λογαριασμού ως τρεχούμενου δοσοληπτικού, είναι να εμφανίζει συνεχώς κίνηση όχι μόνο προς μία κατεύθυνση (χρέωση ή πίστωση), αλλά και προς τις δύο, ήτοι, πρέπει να παρουσιάζει όχι μόνο καταβολές μετρητών αλλά και αναλήψεις. Συνεπώς, λογαριασμός συνεχώς πιστούμενος ή συνεχώς χρεούμενος κατά την διάρκεια της χρήσης, δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ως τρεχούμενος δοσοληπτικός..

Τα συμβαλλόμενα μέρη από τα οποία το ένα τουλάχιστον πρέπει να είναι έμπορος, θα τελούν για κάθε καταχωριζόμενη στο λογαριασμό πράξη, σε αντίστοιχη εναλλασσόμενη εκάστοτε θέση δανειστή και οφειλέτη (ΣτΕ 264/1975, ΣτΕ 4112/1976, ΣτΕ 2968/1979, ΔΕΦΑΘ 2077/1985).

Συνεπώς δεν θεωρείται ως τρεχούμενος δοσοληπτικός λογαριασμός εκείνος που από το περιεχόμενό του προκύπτει ότι το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη είναι πάντοτε πιστωτής και ουδέποτε οφειλέτης (ΔΕΦΑΘ/1979).

Επειδή «**Δάνειο** είναι η σύμβαση, κατά την οποία ο ένας από τους συμβαλλόμενους (δανειστής) μεταβιβάζει στον άλλο συμβαλλόμενο (οφειλέτη) κατά κυριότητα χρήματα ή άλλα αντικαταστατά πράγματα, ο δε οφειλέτης υποχρεούται να επιστρέψει στον δανειστή πράγματα της ίδιας ποσότητας και ποιότητας(άρθρο 806 Α.Κ.).

Χαρακτηριστικό της σύμβασης δανείου. Η σύμβαση του δανείου παρουσιάζει τα εξής χαρακτηριστικά:

α) Η σύμβαση του δανείου είναι σύμβαση παραδοτική και κατατάσσεται στις λεγόμενες «παραδοτικές» (τε) συμβάσεις, καθόσον, για την κατάρτιση της σύμβασης αυτής δεν αρκεί μόνο συμφωνία των συμβαλλόμενων, αλλά απαιτείται και παράδοση του πράγματος στον οφειλέτη.

β) Η σύμβαση του δανείου είναι σύμβαση άτυπη, δηλαδή, είναι σύμβαση, για την οποία δεν απαιτείται έγγραφος τύπος (Εφ. Θεσ./1980).

γ) Το δάνειο είναι σύμβαση αιτιώδης, με την έννοια, ότι το κύρος του εξαρτάται από την ύπαρξη και τη νομιμότητα της αιτίας, που είναι η πρόθεση δανεισμού (Φορ. Πρωτ./1966).

δ) Το δάνειο είναι σύμβαση ενοχική και υποσχετική. Με αυτή ο ένας από τους συμβαλλόμενους (δανειστής) μεταβιβάζει την κυριότητα αντικαταστατών πραγμάτων στον άλλο (οφειλέτη), για την απόδοση άλλων πραγμάτων της ίδιας ποσότητας και ποιότητας.

ε) Το δάνειο είναι σύμβαση διαρκής.

στ) Το δάνειο είναι σύμβαση συναινετική, επειδή, για την κατάρτιση αυτού αρκεί η συμφωνία των μερών, η δε, μεταβίβαση αυτού γίνεται στα πλαίσια της ήδη καταρτισμένης σύμβασης.

ζ) Το δάνειο είναι σύμβαση αυστηρά ετεροβαρής, καθόσον γεννά υποχρέωση μόνο, για τον οφειλέτη και δη, για απόδοση άλλων πραγμάτων της ίδιας ποσότητας και ποιότητας (Α.Π. 569/1958, Εφ. Αθ. 161/1962, 419/1970). Τούτο ισχύει στην περίπτωση, που το δάνειο είναι άτοκο. Εάν, όμως, το δάνειο είναι έντοκο, τότε η σύμβαση του δανείου, είναι σύμβαση αμφοτεροβαρής, του τόκου επέχοντος θέση ανταλλάγματος (αντιπαροχής).

η) Το δάνειο, και ειδικότερα το χρηματικό δάνειο, είναι πάντοτε πιστωτική σύμβαση (Φορ. Πρ. Ροδ. 6/1966)

Προϋποθέσεις σύστασης δανείου. Για τη σύσταση του δανείου απαιτείται να συντρέχουν οι εξής προϋποθέσεις:

α) Συμφωνία δανειστή και οφειλέτη, σχετικά με την αιτία, για την οποία μεταβιβάζεται η κυριότητα των αντικαταστατών πραγμάτων. Δηλαδή, η μεταβίβαση της κυριότητας να γίνεται επί σκοπώ δανείου και τούτο, γιατί η σύμβαση του δανείου είναι αιτιώδης

β) Παράδοση του πράγματος από τον δανειστή στον οφειλέτη. Δηλαδή, παράδοση και μεταβίβαση της κυριότητας των πραγμάτων στον οφειλέτη (Α. Π./1973) και τούτο, γιατί η σύμβαση του δανείου κατατάσσεται στις λεγόμενες «παραδοτικές» (re) συμβάσεις. Από την παράδοση του πράγματος στον οφειλέτη καταρτίζεται το δάνειο και από τότε γεννάται η υποχρέωση του οφειλέτη, για απόδοση άλλων πραγμάτων της ίδιας ποσότητας και ποιότητας. Από και δια της παραδόσεως του δανείσματος στον οφειλέτη το δάνειο λέγεται παραδοτικό δάνειο είτε καταρτιζόμενο δάνειο....

γ) Απόδοση του πράγματος από τον οφειλέτη στον δανειστή. Δηλαδή, απόδοση από τον οφειλέτη στον δανειστή άλλων πραγμάτων της ίδιας ποσότητας και ποιότητας (Α.Π./1978, Εφ. Αθ./1962,/1970). Σημειώνεται, ότι δεν αλλοιώνει τη σύμβαση του δανείου η πρόσθετη συμφωνία (παραπόμνη συμφωνία) των συμβαλλόμενων, όπως τα δανεισθέντα αποδοθούν σε πράγματα άλλης ποιότητας, με την προϋπόθεση, ότι κατά τη βούληση των μερών, επιφυλάχθηκε υπέρ του οφειλέτη η διαζευκτική αυτή ευχέρεια....

• Εφόσον πληρούνται οι ανωτέρω προϋποθέσεις, υπάρχει δάνειο κατά την έννοια του άρθρου 806 του Αστικού Κώδικα, έστω και αν η σύμβαση δεν χαρακτηρίστηκε ως δάνειο από τα συμβαλλόμενα μέρη (Α.Π./1968, Εφ. Αθ./1962)(ΠΑΝΑΓΙΩΤΗ Θ. ΡΕΠΠΑ Τ. ΔΙΕΥΘΥΝΤΗ ΥΠΟΥΡΓΕΙΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ- ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ- ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ ΚΩΔΙΚΑ ΤΕΛΩΝ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ- ΤΕΤΑΡΤΗ ΕΚΔΟΣΗ- ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΑΝΤ. Ν. ΣΑΚΚΟΥΛΑ ΑΘΗΝΑ - ΚΟΜΟΤΗΝΗ 2007 σελ 178-180).

Επειδή από το άρθρο 806 του Αστικού Κώδικα (Α.Κ.) προκύπτει ότι, με την σύμβαση δανείου, ο ένας από τους συμβαλλομένους μεταβιβάζει στον άλλο κατά κυριότητα χρήματα ή άλλα αντικαταστατά πράγματα και αυτός έχει υποχρέωση να αποδώσει άλλα πράγματα της ίδιας ποσότητας και ποιότητας, η σύμβαση δε αυτή, είναι, από τη φύση της, αιτιώδης και πιστωτική. Συνεπώς, απαραίτητα στοιχεία είναι η ύπαρξη έγγραφης σύμβασης ή εγγραφής στα βιβλία της επιχείρησης η οποία να περιέχει όλα τα απαραίτητα στοιχεία της συμβάσεως δανείου, ώστε από την εγγραφή αυτή και μόνο να προκύπτει συνολολόγηση της συμβάσεως αυτής, χωρίς να επιτρέπεται να συναχθεί ότι συνολολογήθηκε σύμβαση δανείου από εγγραφές στα βιβλία που αναφέρονται σε άλλες σχέσεις. (ΣΤΕ 2286/1990, και ΣΤΕ 3178/2013).

Επειδή η κρίση περί ύπαρξης δανειακής σύμβασης βασιζόμενη σε σχετικές εγγραφές στα βιβλία θεωρείται ανεπαρκώς αιτιολογημένη στην περίπτωση που δεν παρατίθενται στοιχεία από τα οποία να προκύπτει ότι υφίσταται σύμβαση δανείου, και να υπάρχει σαφής διαχωρισμός των συγκεκριμένων εγγραφών-συναλλαγών ώστε να μην μπορεί να θεωρηθεί ότι αφορούν και άλλες έννομες σχέσεις (ΣΤΕ 190/2009).

Επειδή οι ισχύουσες στην υπό κρίση υπόθεση διατάξεις του άρθρου 13 παρ.3 του ΚΦΕ ορίζουν την περίπτωση της παροχής σε είδος με τη μορφή δανείου, και σε περίπτωση που δεν υφίσταται έγγραφη συμφωνία δανείου, το σύνολο του αρχικού κεφαλαίου λογίζεται ως παροχή σε είδος. Περαιτέρω μόνη η διαπίστωση της ύπαρξης ενός δοσοληπτικού λογαριασμού δεν αρκεί ώστε να θεωρηθεί ότι πληρούνται οι διατάξεις του άρθρου 13 παρ.3 του ΚΦΕ περί χορήγησης δανείου και συνεπώς εισοδήματος ως παροχής σε είδος.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση από την επισκόπηση του λογαριασμού 33-04-00-0001-..... προκύπτει ότι ο εν λόγω λογαριασμός για την χρήση 2017:

- Εμφανίζει κίνηση και προς τις δύο κατευθύνσεις (χρεώσεις και πιστώσεις), με εναλλαγές στο υπόλοιπο του (χρεωστικό και πιστωτικό) και συνεπώς τα συμβαλλόμενα μέρη τελούσαν σε εναλλασσόμενη θέση πιστωτή και οφειλέτη.
- Στις χρεώσεις του λογαριασμού (καταβολές προς τον προσφεύγοντα) διαπιστώνεται να περιλαμβάνονται και μικροποσά (λ.χ 6,80€, 100,00€, 110,00€ 150,00€, 180,00€, 200,00€, 300,00€) .
- Μέρος των χρεώσεων (καταβολές προς τον προσφεύγοντα) που κρίθηκαν από τον έλεγχο ως παροχή σε είδος και καταλογίσθηκαν ως εισόδημα του προσφεύγοντος εμφανίζονται ως πιστώσεις εντός του έτους ήτοι επιστράφηκαν από τον προσφεύγοντα προς την εταιρεία με την επωνυμία «.....».
- Ως αιτιολογία κίνησης των χρεώσεων του εν λόγω λογαριασμού που κρίθηκαν από τον έλεγχο ως παροχή σε είδος και εισόδημα του προσφεύγοντος αναφέρεται «.....» (προσφεύγων), ενώ σε τρεις περιπτώσεις αναφέρεται και όνομα τρίτου προσώπου «.....».

Επειδή από τα ανωτέρω αναφερόμενα ως προς τις κρινόμενες κινήσεις στην καρτέλα του ως άνω δοσοληπτικού λογαριασμού δεν συνάγεται ότι έχουν τα χαρακτηριστικά στοιχεία δανείου κατά το άρθρο 806 Α.Κ. που απαιτούνται για την ύπαρξη(στοιχειοθέτηση) δανείου και έχει αποκλειστεί το γεγονός να αφορά και σε άλλες έννομες σχέσεις, ώστε να θεωρηθεί ότι όντως πληρούνται οι προϋποθέσεις περί παροχής δανείου από την πλευρά της εταιρείας προς τον

προσφεύγοντα και να κριθεί ασφαλώς ότι αποτελούν παροχή σε είδος και κατ' επέκταση ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, κατά τα προβλεπόμενα στις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 13 του ν.4172/2013. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί εσφαλμένης κρίσης του ελέγχου περί χορήγησης δανείου από την εταιρεία προς τον προσφεύγοντα και εσφαλμένου καταλογισμού εισοδήματος ως παροχής σε είδος βάσιμως προβάλλεται και γίνεται αποδεκτός.

Ως προς τον 2ο Ισχυρισμό

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 21 «Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα» του ν.4172/2013 ορίζεται ότι:

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

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 39 «Δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας» του ν.4987/2022 ορίζεται ότι:

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

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1175/16.11.2017 με την οποία δόθηκαν διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας αναφέρεται ότι: «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, αναγκαιών, 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 ...».

Επειδή στην από 20/12/2023 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ρόδου αναφέρεται ότι υφίστανται τραπεζικοί λογαριασμοί με συνολική ετήσια κίνηση χρέωσης ή συνολική ετήσια κίνηση πίστωσης, μεγαλύτερη των εκατό χιλιάδων (100.000) ευρώ (Άρθρο 1.1.β ΠΟΛ 1054/2015). Ως εκ τούτου και με προφανή την απόκλιση με τα ακαθάριστα της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος κρίθηκε σκόπιμη η άρση τραπεζικού απορρήτου μέσω του Συστήματος Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών. Κατόπιν επεξεργασίας των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος, ο έλεγχος κατέληξε σε πρωτογενείς καταθέσεις – πιστώσεις για τις οποίες δεν είναι προφανής η πηγή ή η αιτία προέλευσης. Εν συνεχεία ο έλεγχος με το με αριθμ./10-10-2023 αίτημα παροχής

πληροφοριών ζήτησε από τον προσφεύγοντα να διευκρινίσει τη φύση των συναλλαγών των ανωτέρω καταθέσεων – πιστώσεων. Το σύνολο των κινήσεων που ζητήθηκε να αιτιολογηθεί για εμβάσματα και πιστώσεις που δεν ήταν προφανής η πηγή προέλευσης ανέρχεται στα 166.189,90€ ως κάτωθι:

Ημερομηνία Συναλλαγής	Αριθμ. Λογαριασμού	Περιγραφή Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής
2017-01-17				41.000,00
2017-01-19				1.000,00
2017-03-17				500,00
2017-03-22				150,00
2017-03-23				25.775,00
2017-03-24				2.300,00
2017-04-07				800,00
2017-04-07				400,00
2017-04-20				500,00
2017-04-28				900,00
2017-05-10				900,00
2017-05-24				1.000,00
2017-06-06				500,00
2017-06-09				36.000,00
2017-06-09				500,00
2017-06-22				900,00
2017-07-11				2.700,00
2017-07-27				234,00
2017-07-31				4.000,00
2017-08-11				1.555,00
2017-08-14				36.000,00
2017-08-18				337,90
2017-08-18				1.000,00
2017-09-27				270,00
2017-10-02				234,00
2017-11-23				5.000,00
2017-12-21				234,00
2017-12-29				1.500,00
	ΣΥΝΟΛΟ ΠΙΣΤΩΣΕΩΝ			166.189,90

Επειδή ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε επαρκώς στο με αριθμ...../10-10-2023 Αίτημα Παροχής Πληροφοριών και ως εκ τούτου προσμετρήθηκαν στο φορολογητέο εισόδημα του ελεγχόμενου φορολογικού έτους. Στο εν λόγω πόρισμα κατέληξε ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη και τις κάτωθι πληροφορίες και διαπιστώσεις:

1) Τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντος ανέρχονται σε 60.688,81 € με αντίστοιχη μικτή/πληρωτέα αξία 71.005,91€.

2) Από τα συνολικά 60.688,81€ ακαθάριστα έσοδα που δηλώθηκαν οι 60.000,00€ με αντίστοιχη μικτή/πληρωτέα αξία 70.200,00€ αφορούν τιμολόγια που εκδόθηκαν προς την οντότητα «.....» με ΑΦΜ στην οποία ο προσφεύγων είναι μέλος με ποσοστό συμμετοχής 50%.

3) Από τον φορολογικό έλεγχο που έγινε από την Δ.Ο.Υ. Ρόδου στην ανωτέρω οντότητα με την με αριθμ./07-04-2023 εντολή ελέγχου για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018 διαπιστώθηκε ότι το υπόλοιπο των 70.200,00€ παρέμεινε ανεξόφλητο κατά την 31/12/2017. Από τα παραπάνω είναι προφανές ότι το σύνολο των 166.189,90€ που ζητήθηκε να αιτιολογηθεί είναι διάφορο από τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντος τουλάχιστον κατά το ποσό των 70.200,00€.

Επειδή σε απάντηση του υπ' αριθ. πρωτ./22-11-2023 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου ο προσφεύγων την 12/12/2023 απέστειλε με ηλεκτρονική

αλληλογραφία υπόμνημα το οποίο έλαβε αριθμό εισερχομένου, από την Δ.Ο.Υ. Ρόδου, πρωτοκόλλου/2023. Με το εν λόγω υπόμνημα ο προσφεύγων είχε προβάλει ισχυρισμούς οι οποίοι προβλήθηκαν και με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή.

Επειδή στην από 20/12/2023 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ρόδου αναφέρεται ότι στο υπόμνημα του ο προσφεύγων αναφέρθηκε σε τρία ποσά από τα οποία τα δύο συμπεριελήφθηκαν στο με αριθμ./10-10-2023 αίτημα παροχής πληροφοριών. Ειδικότερα, ισχυρίστηκε ότι τα ποσά των 41.000,00€ και των 25.775,00€ αφορούν έσοδα προηγούμενων χρήσεων και προς υποστήριξη του ανωτέρω ισχυρισμού προσκόμισε στον έλεγχο τα κάτωθι:

- ΣΧΕΤ.3 : Εργολαβικό Συμφωνητικό της 23/06/2014
- ΣΧΕΤ.4: Ιδιωτικό Συμφωνητικό της 4/1/2017 (αναφέρεται στη λύση του από 23/06/2014 εργολαβικό συμφωνητικό)
- ΣΧΕΤ.5: Το με αριθμ./26-10-2016 τιμολόγιο εσόδων προς την οντότητα «.....» με ΑΦΜ συνολικής αξίας 25.000,00€
- ΣΧΕΤ. 6: Το με αριθμ./01-09-2021 τιμολόγιο εσόδων προς την οντότητα «.....» με ΑΦΜ συνολικής αξίας 58.500,00€
- ΣΧΕΤ. 7: Η με αριθμ./Γ Έκθεση Επίδοσης κατασχετηρίου εις χείρας τρίτου κατά της οντότητας «.....» με ΑΦΜ και υπέρ του προσφεύγοντος.

ΣΗΜΕΙΩΣΗ: Στο υπόμνημα προς δικαιολόγηση των ανωτέρω ποσών ο προσφεύγων είχε επικαλεστεί και το σχετ. 2 με τα παραστατικά εσόδων του 2017. Πλην όμως το εν λόγω σχετικό δεν συμπεριελήφθηκε στην σχετική αλληλογραφία και δεν παραλήφθησαν τα εν λόγω τιμολόγια εσόδων του 2017 παρόλο που ο έλεγχος μίλησε τηλεφωνικά με τον προσφεύγοντα προκειμένου να στείλει το σχετικό συνημμένο για την πληρότητα των σχετικών που αναφέρονταν στο υπόμνημα.

Επειδή ο ως άνω ισχυρισμός προβάλλεται και με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή και προσκομίζονται εκ νέου τα ως άνω πλην του σχετ. 7. Επιπλέον, ούτε με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή προσκομίστηκαν τα παραστατικά εσόδων του 2017.

Επειδή ο έλεγχος δεν έκανε δεκτό τον ως άνω ισχυρισμό του προσφεύγοντος σύμφωνα με το κάτωθι αιτιολογικό: «

➤ Τα ανωτέρω σχετικά δεν τεκμηριώνουν ότι τα εν λόγω ποσά προέρχονται πράγματι από την οντότητα «.....» με ΑΦΜ και ότι προς αυτήν έχουν εκδοθεί τα αντίστοιχα τιμολόγια εσόδων. Από τα τραπεζικά δεδομένα γνωρίζουμε ότι πρόκειται για κατάθεση δύο τραπεζικών επιταγών. Θα μπορούσε ο ελεγχόμενος να προσκομίσει αντίγραφο των επιταγών (ή σχετικό παραστατικό από την τράπεζα για την προέλευση) και τα σχετικά εκδοθέντα τιμολόγια. Το σχετ. 5 που προσκόμισε δεν είναι καν ισόποσο με κάποιο από τα ποσά που αναζητήθηκαν.

➤ Στο σχετ. 3 που αφορά το από 23/06/2014 εργολαβικό συμφωνητικό αναφέρονται ως συμβαλλόμενοι α) η οντότητα «» ως εργοδότης και β) ο ελεγχόμενος ως εργολήπτης. Από τα λοιπά αναγραφόμενα στο ανωτέρω συμφωνητικό δεν προκύπτουν υποχρεώσεις χρηματικών καταβολών που να δικαιολογούν τα αναζητηθέντα ποσά.

➤ Το σχετ. 4 (από 4/1/2017 ιδιωτικό συμφωνητικό) αναφέρεται στην λύση του ανωτέρω εργολαβικού (του από 23/06/2014) πλην όμως ως εργοδότης αναφέρεται η οντότητα «.....» με ΑΦΜ και ως εργολάβος ο ελεγχόμενος. Στο ανωτέρω συμφωνητικό αναφέρεται η υποχρέωση να παραδώσει ο εργοδότης «.....» στον εργολάβο επιταγή ποσού 41.000€ προς εξόφληση ολόκληρου του υπολειπόμενου Φ.Π.Α. των τιμολογίων. Πλην

όμως όπως αναφέρθηκε και ανωτέρω δεν προσκομίσθηκαν τα εν λόγω τιμολόγια. Ήτοι τιμολόγια προηγούμενων χρήσεων των οποίων ο Φ.Π.Α να είναι μεγαλύτερος ή ίσος με 41.000,00€. Επιπλέον το ως άνω ιδιωτικό συμφωνητικό δεν έχει κατατεθεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ ως υπήρχε υποχρέωση.

➤ Για το σχετ. 5, τιμολόγιο με αριθμ. /26-10-2016 για συνολικό ποσό 25.000,00€ διαπιστώθηκε ότι αυτό δεν συμπεριλαμβάνεται στα καταχωρηθέντα και δηλωθέντα έσοδα του 2016 όπως επίσης και στην συγκεντρωτική εσόδων ΜΥΦ του έτους 2016. Επιπλέον το εν λόγω τιμολόγιο στα βιβλία εσόδων εξόδων του 2016 αναφέρεται ως ακυρωθέν. Συνεπώς επ' ουδενί δεν μπορεί να δικαιολογήσει τραπεζική κατάθεση.»

Επειδή ο προσφεύγων με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή επιφυλάχθηκε να προσκομίσει τα αντίγραφα των επιταγών, τα οποία όμως μέχρι και την έκδοση της παρούσας απόφασης δεν προσκομίσθηκαν στην Υπηρεσία μας.

Επειδή τόσο με το υπ. αριθμ. πρωτ. /2023 υπόμνημα που υποβλήθηκε στη Δ.Ο.Υ. Ρόδου όσο και με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων εκτός από τα ως άνω ποσά των 41.000,00€ και 25.775,00€ αναφέρεται και παρέχει διευκρινήσεις για ένα ποσό καθαρής αξίας 50.000,00€ πλέον Φ.Π.Α. ενώ προσκόμισε προς υποστήριξη του το ΤΠΥ.... /1-09-2021 το οποίο είχε προσκομιστεί και στον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Ρόδου. Στον έλεγχο είχε προσκομιστεί και το ως άνω σχετ. 7: «Η με αριθμ. /Γ' Έκθεση Επίδοσης κατασχετηρίου εις χείρας τρίτου κατά της οντότητας «..... ΑΕ» με ΑΦΜ και υπέρ του προσφεύγοντος».

Επειδή για το ως άνω ποσό των 50.000,00€ στην από 20/12/2023 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας της Δ.Ο.Υ. Ρόδου αναφέρονται τα εξής:

«Με το με αριθμ. /10-10-2023 έγγραφο αίτημα παροχής πληροφοριών δεν αναζητήθηκε ποσό ανάλογης αξίας (50.000,00€) και δεν δύναται τα προσκομισθέντα εκ μέρους του να ταυτοποιηθούν με ένα μερικό σύνολο των αναζητηθέντων ποσών. Ως εκ τούτου οι ανωτέρω εξηγήσεις είναι εκ του περισσού και δεν αφορούν τον παρόντα έλεγχο.»

Επειδή λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω οι πιστώσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος δεν καλύπτονται από τα δηλωθέντα εισοδήματα. Από τις ελεγκτικές διαδικασίες που διενεργήθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. Ρόδου διαπιστώθηκε προσαύξηση περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος. Ο προσφεύγων δεν απέδειξε την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις και ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 3ο Ισχυρισμό

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 22 «Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.»

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

Επειδή οι λογιστικές διαφορές που προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο και στις οποίες δεν συμπεριλαμβάνονται τυχόν λογιστικές διαφορές της δήλωσης εμφανίζονται συγκεντρωτικά στον κάτωθι πίνακα:

Λογιστικές διαφορές που μειώνουν τις εκπιπόμενες λειτουργικές δαπάνες	Ποσό
Δαπάνες κατασκευής έργου που από τον έλεγχο κρίνονται μη παραγωγικές ή ξένες προς την επιχειρηματική δραστηριότητα.	49.651,34
Παραστατικά δαπανών που δεν εξοφλήθηκαν με τραπεζικό μέσο πληρωμής ποσού 42.779,89€ τα οποία συμπεριλαμβάνονται στο ανωτέρω σύνολο των 49.651,34.	
Παραστατικά δαπανών από τον εκδότη Α.Ε. που δεν προσκόμισε	1.182,60
Δαπάνες που κρίθηκαν προσωπικές/καταναλωτικές (.....)	779,84
Λογιστική διαφορά από προσδιορισμό αποσβέσεων	726,53
Σύνολο	52.340,31

Επειδή ο προσφεύγων προβάλλει ισχυρισμούς σχετικά με τις τρεις πρώτες κατηγορίες λογιστικών διαφορών που περιλαμβάνονται στον ως άνω πίνακα.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΙΣ ΔΑΠΑΝΕΣ ΚΑΤΑΣΚΕΥΗΣ ΕΡΓΟΥ ΥΨΟΥΣ 49.651,34€ ΠΟΥ ΑΠΟ ΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ ΚΡΙΘΗΚΑΝ ΜΗ ΠΑΡΑΓΩΓΙΚΕΣ Η ΞΕΝΕΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ.

Επειδή διαπιστώθηκε η καταχώρηση στα φορολογικά βιβλία τιμολογίων δαπανών που από την περιγραφή των ειδών στα τιμολόγια είναι προφανές ότι αυτά αφορούν κατασκευή έργου συνολικού ποσού 49.651,34€. Συνοπτικά οι εν λόγω δαπάνες αφορούν σίδερα, μπετά, λοιπά οικοδομικά υλικά π.χ, γαρμπίλι και άμμος, ηλεκτρολογικό υλικό, χρώματα, πετρέλαιο, κλπ. Στην από 20/12/2023 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογία εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ρόδου σχετικά με τις ως άνω δαπάνες αναφέρεται ότι:

1) Ο προσφεύγων δεν προσκόμισε τα λογιστικά αρχεία που αφορούν τα έσοδα του ήτοι Τ.Π.Υ., Α.Π.Υ. και ιδιωτικά συμφωνητικά ώστε να είναι σαφές στον έλεγχο εάν αυτά έχουν εκδοθεί για εργολαβική κατασκευή τεχνικών έργων.

2) Από πληροφορίες που διαθέτει ο έλεγχος και ειδικότερα από τον φορολογικό έλεγχο που έγινε στην οντότητα «.....» διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων εξέδωσε δύο τιμολόγια συνολικής καθαρής αξίας 60.000,00€ προς την ανωτέρω, για αμοιβές επίβλεψης κατασκευής ξενοδοχείου 5 αστέρων «..... ΑΕ» και όχι για εργολαβική κατασκευή τεχνικού έργου με ίδια υλικά.

3) Από έρευνα που έγινε στο πληροφοριακό σύστημα δεν εντοπίστηκε η υποβολή ιδιωτικών συμφωνητικών τουλάχιστον στο ελεγχόμενο φορολογικό έτος.

4) Το σύνολο των ακαθαρίστων του προσφεύγοντος ανέρχεται σε 60.688,81€. Συνεπώς δεν έχουν εκδοθεί τιμολόγια που να αφορούν εκείνα τα έσοδα για τα οποία η ελεγχόμενη πραγματοποίησε δαπάνες ύψους 49.651,34€.

5) Στο άρθρο 11παρ. β ν.4308/2014 ορίζεται: Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής αγαθών, υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το τιμολόγιο εκδίδεται μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα από την περίοδο στην οποία μέρος της σχετικής αμοιβής καθίσταται απαιτητό για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί ή το μέρος του έργου που έχει ολοκληρωθεί. Επίσης στην ΠΟΛ.1003/31.12.2014 ορίζεται ότι ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου αποσυνδέεται από την εφαρμογή της αρχής του δεδουλευμένου σχετικά με την αναγνώριση των πωλήσεων. Δηλαδή, η υποχρέωση αναγνώρισης των εσόδων είναι θέμα πραγματικών περιστατικών σύμφωνα με τα σχετικά κριτήρια αναγνώρισης (π.χ, παράδοση αγαθών, παροχή υπηρεσίας)

και δεν προϋποθέτει την έκδοση τιμολογίου η οποία μπορεί και να γίνεται σε μεταγενέστερο χρόνο. Αυτό ισχύει ανεξάρτητα από τον τρόπο τήρησης των λογιστικών βιβλίων (απλογραφικό ή διπλογραφικό λογιστικό σύστημα).

6) Ο προσφεύγων δεν προσκόμισε τα απαραίτητα λογιστικά αρχεία ώστε να διαπιστωθούν τα πραγματικά περιστατικά και να κριθεί τόσο εάν οι εν λόγω δαπάνες είναι παραγωγικές και συμβάλουν στην επίτευξη εσόδων όσο και εάν συντρέχει περίπτωση μη έκδοσης παραστατικών εσόδων ή και μη αναγνώρισης δεδουλευμένου εσόδου εντός της ελεγχόμενης χρήσης 2017.

Επειδή ο έλεγχος αιτιολόγησε επαρκώς την κρίση του και επιπλέον με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή δεν προσκομίστηκαν στοιχεία προκειμένου αποδομηθεί το πόρισμα του ελέγχου και να αποδειχθεί ότι οι υπό κρίση δαπάνες είναι παραγωγικές και ότι πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης του προσφεύγοντος.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΑ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΑ ΔΑΠΑΝΩΝ ΠΟΥ ΔΕΝ ΕΞΟΦΛΗΘΗΚΑΝ ΜΕ ΤΡΑΠΕΖΙΚΟ ΜΕΣΟ ΠΛΗΡΩΜΗΣ ΠΟΣΟΥ 42.779,89€ ΤΑ ΟΠΟΙΑ ΣΥΜΠΕΡΙΛΑΜΒΑΝΟΝΤΑΙ ΣΤΟ ΑΝΩΤΕΡΩ ΣΥΝΟΛΟ ΤΩΝ 49.651,34.

Επειδή σύμφωνα με την από 20/12/2023 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογία εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ρόδου για τις κάτωθι δαπάνες δεν αποδείχθηκε από τον προσφεύγοντα ότι εξοφλήθηκαν με τραπεζικό μέσο πληρωμής:

Ημ/νία	Παραστατικό	Αιτιολογία	Δαπάνες Με ΔΙΚ.Εκπ.17%	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
26/5/2017			541,46	92,04	633,50
31/5/2017			561,92	95,52	657,44
6/4/2017			576	97,92	673,92
5/5/2017			576	97,92	673,92
23/5/2017			580,5	98,68	679,18
21/9/2017			613,77	104,34	718,11
10/4/2017			617,5	104,98	722,48
22/2/2017			725,4	123,31	848,71
8/5/2017			727,8	123,73	851,53
8/9/2017			731,5	124,36	855,86
24/7/2017			739,8	125,76	865,56
17/7/2017			893	151,81	1.044,81
1/4/2017			985,5	167,53	1.153,03
3/5/2017			1.493,10	253,82	1.746,92
16/6/2017			1.625,40	276,31	1.901,71
15/5/2017			1.892,28	321,69	2.213,97
2/8/2017			2.259,39	384,10	2.643,49
9/5/2017			2.407,50	409,27	2.816,77
17/4/2017			2.474,52	420,67	2.895,19
27/3/2017			2.692,86	457,79	3.150,65
12/4/2017			2.761,50	469,45	3.230,95
10/4/2017			2.911,20	494,90	3.406,10
8/4/2017			3.296,70	560,43	3.857,13
13/2/2017			3.596,40	611,38	4.207,78
8/11/2017			6.498,89	1.104,81	7.603,70

		ΣΥΝΟΛΟ	42.779,89	7.272,52	50.052,41
--	--	---------------	------------------	-----------------	------------------

Επειδή ο προσφεύγων με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή προσκομίζει ορισμένες εντολές τραπεζικής/εμβάσματα, τις οποίες είχε προσκομίσει και στον έλεγχο, προκειμένου να αποδειχθεί η εξόφληση συναλλαγών μέσω τραπεζικού συστήματος. Ειδικότερα, προσκομίζει εντολές τραπεζικής/εμβάσματα για τρεις εκ των ανωτέρω προμηθευτών και συγκεκριμένα για τους

Επειδή ο έλεγχος δεν έκανε δεκτές τις ως άνω εντολές πληρωμής/εμβάσματα καθώς δεν αντιστοιχίζονται με τα ποσά των συναλλαγών που αναζητήθηκαν από τον έλεγχο ενώ δεν προσκομίστηκαν λοιπά αρχεία που να αποδεικνύουν (π.χ. καρτέλες λογαριασμού) ότι οι εν λόγω πληρωμές αφορούν τις συναλλαγές που αναζητήθηκαν.

Επειδή όσον αφορά τον προμηθευτή προσκόμισε εντολές τραπεζικής/εμβάσματα συνολικής αξίας 5.321,70€ και συνεπώς δεν προκύπτει η ολική εξόφληση του ΤΔΑ/8-11-2017 καθαρής αξίας 6.498,89€, πλέον ΦΠΑ 1.104,81€, ήτοι συνολικής αξίας 7.603,70€

Επειδή όσον αφορά τους προμηθευτές ΟΕ και με την κρινόμενη ενδικοφανή δεν προσκομίστηκαν λοιπά αρχεία που να αποδεικνύουν (π.χ. καρτέλες λογαριασμού) ότι οι εν λόγω πληρωμές αφορούν τις συναλλαγές που αναζητήθηκαν. Επιπλέον, ακόμα και αν αποδεικνυόταν από τον προσφεύγοντα ότι οι προσκομιζόμενες εντολές τραπεζικής/εμβάσματα αφορούν σε συναλλαγές που περιλαμβάνονται στον ως άνω πίνακα και κρίθηκε από τον έλεγχο ότι δεν εξοφλήθηκαν μέσω τραπεζικού συστήματος, η καθαρή αξία αυτών δεν θα αναγνωριζόταν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα καθώς για το σύνολο των ως άνω συναλλαγών καθαρής αξίας 42.779,89€ δεν αποδείχθηκε η παραγωγικότητα αυτών καθώς και ότι πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης του προσφεύγοντος.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ ΔΑΠΑΝΗΣ ΑΠΟ ΤΟΝ ΕΚΔΟΤΗ Α.Ε.

Επειδή από τον έλεγχο δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντος το παραστατικό ΑΠΕ...../20.6.2017 εκδόσεως της επιχείρησης Α.Ε. καθαρής αξίας 1.182,60€ πλέον Φ.Π.Α. 201,04€.

Επειδή τόσο με το υπ. αριθμ. πρωτ./2023 υπόμνημα που υποβλήθηκε στη Δ.Ο.Υ. Ρόδου όσο και με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων ισχυρίστηκε ότι η ανωτέρω δαπάνη έχει πράγματι στο πλαίσιο της επιχειρηματικής του δραστηριότητας αφού αφορά μετακίνηση από το κεντρικό προς το υποκατάστημα ή και για ραντεβού με υποψήφιους πελάτες.

Επειδή δεν προσκομίστηκε το σχετικό παραστατικό και λοιπά αρχεία που να αποδεικνύουν την παραγωγικότητα της δαπάνης. Επιπλέον, από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Ρόδου διαπιστώθηκε ότι από τα φορολογικά βιβλία δεν έχουν πραγματοποιηθεί έσοδα από το υποκατάστημα που τηρείται στο Πύργο Ηλείας.

Επειδή λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παράνομου και αναιτιολόγητου καταλογισμού λογιστικών διαφορών απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 17/01/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ και την τροποποίηση της υπ' αριθ./2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου και την επικύρωση των: α) υπ' αριθ/2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου και β) υπ' αριθμ./2023 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2023, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου.

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Α) Εισόδημα (Αριθ. Πράξης/2023) φορολογικού έτους 2017 ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

	Δήλωσης	Ελέγχου	ΔΕΔ	Διαφορά
Σύνολο Ακαθαρίστων Εσόδων	60.688,81	60.688,81	60.688,81	0,00
Μείον δαπάνες (Δαπάνες ελέγχου: Δαπάνες δήλωσης - λογιστικές διαφορές ήτοι 60.958,05-52.340,31=8.617,74)	60.958,08	8.617,74	8.617,74	52.340,31
Πλέον δαπάνες μη εκπιπόμενες (δήλωσης)	0,00	0,00	0,00	0,00
Φορολογητέο εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα	-269,24	52.071,07	52.071,07	52.340,31
Διαφορά αντικειμενικών δαπανών (Τεκμηρίων και εισοδήματος)	1.871,42	0,00	0,00	1.871,42
Εισόδημα άρθρου 21 παρ. 4 ν.4172/2013		166.189,90	166.189,90	166.189,90
Εισόδημα από μισθωτή εργασία (άρθρου 13 παρ. 3 του ν.4172/2013)		88.306,80		0,00
Τόκοι- μερίσματα- δικαιώματα	2,26	2,26	2,26	0,00
Συνολικό φορολογητέο εισόδημα	1.873,68	306.570,03	218.263,23	216.389,55

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ Κ.ΛΠ

Α. Φορολογητέο εισόδημα και φόρος βάσει κλίμακας	Ποσά Δήλωσης (1)		Ποσά Ελέγχου (2)		Ποσά Δ.Ε.Δ. (3)		Διαφορά φόρου (3) - (1)
	ΥΠΟΧΡΕΟ Υ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	
Φορολογητέο εισόδημα	1.873,68		306.572,29		218.263,23		216.389,55
Φόρος κλίμακας	412,05		111.013,05		71.274,99		70.862,94
Μείον: Μειώσεις από το φόρο							
Πλέον: Προσαύξηση φόρου αποδείξεων							
Φόρος που αναλογεί	412,05		111.013,05		71.274,99		70.862,94
Β. Μείον							
1. Φόρος που παρακρατήθηκε στο εισόδημα από:							
α) Τόκους-Μερίσματα-Δικαιώματα	0,34		0,34		0,34		0,00
β) Επιχειρηματική δραστηριότητα	301,49		301,49		301,49		0,00
γ) Μισθωτή εργασία - Συντάξεις							
δ) Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου							
ε) Αλλοδαπή προέλευση							
2. Φόρος που προκαταβλήθηκε							

3.	α) το προηγούμενο οικονομικό/φορολογικό έτος	1.051,32		1.051,32		1.051,32		0,00
	β) Ειδικών περιπτώσεων Φόρος που καταβλήθηκε βάσει							
	Μείωση επιστροφής φόρου							
Υπόλοιπο φόρου (+/-)		-941,10		109.659,90		69.921,84		70.862,94
Γ. Πλέον	1. Προκαταβολή φόρου για το επόμενο φορολογικό έτος	110,22		110,22		110,22		0,00
	2. Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτου							
	3. Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου							
	Σύνολο φόρου εισοδήματος (+/-)	-830,88		109.770,12		70.032,06		70.862,94
	Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			55.300,50		35.431,47		35.431,47
	Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.							
	Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτοσήμου							
	Ειδική εισφορά αλληλεγγύης			25.808,00		16.994,69		16.994,69
	Τέλος επιτηδεύματος	1.250,00		1.250,00		1.250,00		
	Φόρος πολυτελούς διαβίωσης							
Συνολικά ποσά (+/-)		419,12		192.128,62		123.708,22		123.289,10
Δ. ΣΥΝΟΛΑ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗΣ								
Διαφορά συμψηφισμού								
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση		419,12		192.128,62		123.708,22		123.289,10
Πιστωτικό ποσό για επιστροφή								
<i>Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή</i>								
Τελικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση		419,12		192.128,62		123.708,22		123.289,10

Β) Φ.Π.Α. (Αριθ. Πράξης/2023) φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017

Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου	8.819,31
Πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ	4.409,66
Σύνολο για καταβολή	13.228,97

Γ) Πράξη Επιβολής Προστίμου αρθ. 54 ΚΦΔ (Αριθ. Πράξης/2023), φορολογικού έτους 2023: 500,00€

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

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ 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.