



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 16-05-2024

Αριθμός απόφασης: 1483

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3**

Ταχ. Δ/ση: Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας: 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο: 2131312349

Email: ded.ath@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 72 του νέου Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 5104/2024, Α' 58).

β. του άρθρου 10 της με αριθμό Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)» (ΦΕΚ 4738/τ. Β' /26-10-2020), όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. της με αριθμό ΠΟΛ. 1064/12-04-2017 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ 1440/τ. Β' /27-04-2017).

δ. της με αριθμό Α. 1165/22-11-2022 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/τ. Β' /25-11-2022).

2. Τη με αριθμό ΠΟΛ. 1069/04-03-2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Τη με αριθμό Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής» (ΦΕΚ 2759/τ. Β' /01-09-2016).

4. Την από 18-01-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του με Α.Φ.Μ., κατοίκου Τ.Κ., κατά της με αριθμό/19-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017, της με αριθμό/19-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου από 01-01-2017 έως 31-12-2017 και της με αριθμό/19-12-2023 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α του ΚΦΔ φορολογικού

έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού και επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου, καθώς και τις από 19-12-2023 οικείες εκθέσεις ελέγχου, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου.

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

Επί της από 18-01-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1. Με τη με αριθμό/19-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος χρεωστικό ποσό φόρου ύψους 33.687,39€ πλέον τελών χαρτοσήμου ποσού ύψους 25,20€, ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού ύψους 5,04€, πρόσθετου φόρου άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού ύψους 16.843,70€, πρόσθετων τελών χαρτοσήμου ποσού ύψους 6,30€, ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσού ύψους 1,26€ και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού ύψους 9.192,79€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 59.761,68€.

2. Με τη με αριθμό/19-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου από 01-01-2017 έως 31-12-2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου περιορίστηκε το δηλωθέν υπόλοιπο φόρου για έκπτωση ύψους 12.764,30€ στο ποσό των 11.209,60€.

3. Με τη με αριθμό/19-12-2023 οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού ύψους 534,95€ λόγω μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου αξίας 8.230,00€ με αναλογούντα Φ.Π.Α. ποσού ύψους 1.069,90€ κατά παράβαση των άρθρων 8, 9, 11, 12 και 13 των ΕΛΠ.

Οι ως άνω διαφορές φόρων καταλογίστηκαν και το ανωτέρω πρόστιμο επιβλήθηκε κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου των από 19-12-2023 εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου.

Ιστορικό

Δυνάμει της με αριθμό/21-06-2022 εντολής ελέγχου διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. για την εξακρίβωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4172/2013 και του Ν. 2859/2000. Από το διενεργηθέντα έλεγχο επί των τραπεζικών του λογαριασμών διαπιστώθηκαν τραπεζικές πιστώσεις για τις οποίες δεν αιτιολογήθηκε η προέλευση και από τον έλεγχο και επί των τηρούμενων λογιστικών του αρχείων διαπιστώθηκαν διαφορές λόγω μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου εσόδου, καθώς και λογιστικές διαφορές λόγω μη αναγνώρισης της έκπτωσης δαπανών, οι οποίες

περιορίσαν τη δηλωθείσα ζημία από την επιχειρηματική του δραστηριότητα. Κατά βάση με τον υπό κρίση έλεγχο καταλογίσθηκαν οι εξής διαφορές εισοδήματος:

	Δήλωσης		Ελέγχου		Διαφορά
	υπόχρεου	συζύγου	υπόχρεου	συζύγου	
Ακίνητα	3.847,00€	1.140,00€	11.656,00	1.140,00€	7.809,00€
Τόκοι-Μερίσματα-Δικαιώματα	178,15€	88,11€	178,15€	88,11€	0,00€
Επιχειρηματική δραστηριότητα - Προσαύξηση (μη αιτιολόγηση τραπεζικών πιστώσεων)			98.533,44€		98.533,44€
Αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα			4.486,07€		4.486,07€
Συνολικό εισόδημα	4.025,15€	1.228,11€	114.853,66€	1.228,11€	110.828,51€

Ως προς τις διαφορές Φ.Π.Α. σημειώνεται ότι οι φορολογητέες εκροές προσαυξήθηκαν κατά το ποσό των 8.230,00€, το οποίο αφορούσε σε μη έκδοση φορολογικού στοιχείου εσόδου για σφαγές ζώων, όπως αναλυτικά αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου (σελ. 9-10), ενώ οι φορολογητέες εισροές περιορίστηκαν κατά το ποσό των 708,70€, καθότι δεν πληρούνταν οι προϋποθέσεις έκπτωσης του άρθρου 30 του Φ.Π.Α. (ΠΡΟΣΩΠΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ σελ. 6-7 οικείας έκθεσης), όπως επίσης περιορίστηκε και το πιστωτικό υπόλοιπο της προηγούμενης περιόδου, καθότι στον έλεγχο της προηγούμενης φορολογικής περιόδου από 01-01-2016 έως 31-12-2016 είχε διαπιστωθεί επίσης περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου εσόδου (σελίδα 7 οικείας έκθεσης).

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η κρινόμενη ενδικοφανής προσφυγή του και να ακυρωθούν οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, προβάλλοντας τους εξής ισχυρισμούς:

1ος Λόγος Ενδικοφανούς Προσφυγής: Έλλειψη σαφούς, ειδικής και επαρκούς αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων. Εσφαλμένα ο έλεγχος έκρινε ότι υφίσταται προσαύξηση, καθώς οι υπό κρίση τραπεζικές πιστώσεις αιτιολογούνται ως εξής:

α) Για ορισμένες από τις κρινόμενες τραπεζικές πιστώσεις ισχυρίζεται ότι αφορούν σε επανακαταθέσεις αναλήψεων που ο προσφεύγων διενήργησε στα ελεγχόμενα έτη 2015, 2016 και 2017 και συγκεκριμένα:

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΤΡΑΠΕΖΙΚΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΠΟΣΟ ΤΡΑΠΕΖΙΚΗΣ ΠΙΣΤΩΣΗΣ (€)	ΙΣΧΥΡΙΣΜΟΣ		ΣΕΛΙΔΑ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ
10-01-2017		11.000,00	ΕΠΑΝΑΚΑΤΑΘΕΣΗ ΑΝΑΛΗΨΕΩΝ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΩΝ ΕΤΩΝ 2015, 2016 & 2017		ΣΕΛΙΔΑ 6
			ΠΟΣΟ (€)	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	
			1.000,00	20-02-2015	ΣΕΛΙΔΑ 6
			1.000,00	25-02-2015	ΣΕΛΙΔΑ 6
			3.900,00	15-04-2015	ΣΕΛΙΔΑ 6
			1.200,00	05-06-2015	ΣΕΛΙΔΑ 6

			2.000,00	21-07-2015	ΣΕΛΙΔΑ 6
			2.000,00	11-04-2016	ΣΕΛΙΔΑ 6
			11.100,00		
23-01-2017	.....	5.000,00	5.030,00	09-02-2015	ΣΕΛΙΔΑ 6
27-01-2017	.....	3.000,00	3.000,00	18-07-2016	ΣΕΛΙΔΑ 7
26-06-2017	.....	4.200,00	3.900,00	15-04-2015	ΣΕΛΙΔΑ 7
			300,00	26-06-2017	ΣΕΛΙΔΑ 7
		4.200,00	4.200,00		
18-08-2017	.....	1.021,90	2.500,00	01-08-2017	ΣΕΛΙΔΕΣ 8 & 9
18-08-2017	.....	1.021,90	1.000,00	14-08-2017	ΣΕΛΙΔΕΣ 8 & 9
18-08-2017	.....	1.021,90	1.000,00	18-08-2017	ΣΕΛΙΔΕΣ 8 & 9
18-08-2017	.....	1.021,90			ΣΕΛΙΔΕΣ 8 & 9
		4.087,60	4.500,00		
28-09-2017	.....	2.500,00	2.200,00	04-03-2015	ΣΕΛΙΔΑ 11

β) Η παρακάτω τραπεζική πίστωση ισχυρίζεται ότι προέρχεται από διαθέσιμα μετρητά από αναλήψεις έτους 2014 και συγκεκριμένα ισχυρίζεται ότι είχε την δυνατότητα να κατέχει τα εν λόγω χρήματα που επανακατάθεσε, διότι προέβη σε πωλήσεις ακινήτων τα έτη 2010-2012:

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΤΡΑΠΕΖΙΚΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΠΟΣΟ ΤΡΑΠΕΖΙΚΗΣ ΠΙΣΤΩΣΗΣ (€)	ΙΣΧΥΡΙΣΜΟΣ	ΣΕΛΙΔΑ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ
20-09-2017		50.000,00	ΕΠΑΝΑΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΑΠΟ ΠΡΟΓΕΝΕΣΤΕΡΑ ΕΤΗ 2010-2012 & 2014	ΣΕΛΙΔΕΣ 9 & 10

γ) Σχετικά με την παρακάτω τραπεζική πίστωση ισχυρίζεται ότι αφορά σε ενοίκια ακινήτων:

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΤΡΑΠΕΖΙΚΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΠΟΣΟ ΤΡΑΠΕΖΙΚΗΣ ΠΙΣΤΩΣΗΣ (€)	ΙΣΧΥΡΙΣΜΟΣ	ΣΕΛΙΔΑ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ
18-08-2017		9.000,00	Κατάθεση μετρητών από ενοίκια που εισέπραξε από την εταιρεία «.....»	ΣΕΛΙΔΑ 8

δ) Το παρακάτω ποσό δόθηκε από τον ίδιο στην ως χορηγία:

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΤΡΑΠΕΖΙΚΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΠΟΣΟ ΤΡΑΠΕΖΙΚΗΣ ΠΙΣΤΩΣΗΣ (€)	ΙΣΧΥΡΙΣΜΟΣ	ΣΕΛΙΔΑ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ
25-09-2017		3.000,00	Το εν λόγω ποσό χορηγήθηκε στην	ΣΕΛΙΔΑ 11

ε) Σχετικά με τις ελεγχόμενες καταθέσεις από επιταγές ισχυρίζεται ότι την 16-12-2016 ο προσφεύγων σύναψε με τον κ. ιδιωτικό συμφωνητικό άτοκου δανεισμού, με το οποίο του δάνεισε το συνολικό ποσό των 18.000,00€ ως ταμειακή του διευκόλυνση με την συμφωνία να του τα επιστρέψει εντός οκτώ (8) μηνών λόγω της πολύχρονης φιλίας και εμπιστοσύνης που τους συνδέει. Την 31-07-2017 παρέλαβε τραπεζική επιταγή από τον ανωτέρω, την οποία και εισέπραξε, ενώ επίσης για το υπόλοιπο οφειλόμενο ποσό την 20-09-2017 ο ανωτέρω του έδωσε δύο τραπεζικές επιταγές αξίας 5.000,00€ η καθεμία, τις οποίες εισέπραξε την ίδια ημέρα. Ομοίως, και για την κατάθεση ποσού 1.000,00€ από την κα. αναφέρει ότι η εν λόγω έχει βαφτίσει την κόρη του και το εν λόγω ποσό αφορά σε ποσό, το οποίο ο ίδιος είχε δώσει σε μετρητά προς εξυπηρέτησή της και η οποία του το επέστρεψε.

στ) Για τα αμνοερίφια για τα οποία ο έλεγχος έκρινε ότι αποτελούν σφαγές για τις οποίες δεν εξέδωσε σχετικό φορολογικό στοιχείο εσόδου, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι πρόκειται για θανάτους για τους οποίους δεν είχε υποχρέωση έκδοσης φορολογικού στοιχείου αφού δεν υπήρξε πώληση.

ζ) Το ποσό των 400,10€ που καταλόγισε ο έλεγχος ως λογιστική διαφορά αφορούσε σε έξοδα διαμονής του κατά την επίσκεψή του στην έκθεση αγροτικών προϊόντων και μηχανημάτων, ήτοι δαπάνη που αφορά στην επιχειρηματική του δραστηριότητα.

2^{ος} Λόγος Ενδικοφανούς Προσφυγής: Εσφαλμένη εφαρμογή νόμου.

Οι υπό κρίση τραπεζικές πιστώσεις αφορούν σε εισόδημα, το οποίο έχει φορολογηθεί και συγκεκριμένα εισόδημα από πωλήσεις ακινήτων σε προγενέστερα έτη.

3^{ος} Λόγος Ενδικοφανούς Προσφυγής: Μη νόμιμος ο προσωρινός προσδιορισμός Φ.Π.Α..

Ο έλεγχος δεν προσδιόρισε αυτοτελώς και εκφέροντας νέα αιτιολογημένη κρίση περί του ύψους των ακαθαρίστων εσόδων της επιχείρησής του, καθώς και του ύψους των φορολογητέων εκροών, αλλά αντίθετα υιοθέτησε δίχως άλλο τα αποτελέσματα του ελέγχου φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 23 «Εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης» του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

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

Επειδή, με τις διατάξεις των άρθρων 5, 8, 9, 11, 12 και 13 του Ν. 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται ότι:

«Άρθρο 5. Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος

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.

Άρθρο 8. Τιμολόγιο πώλησης

1. Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας.

Άρθρο 9. Περιεχόμενο τιμολογίου

1. Το τιμολόγιο φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις:

...

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.

Άρθρο 11. Χρόνος έκδοσης τιμολογίου

1. Η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η αποστολή ή παράδοση των αγαθών ή των υπηρεσιών.

Άρθρο 12. Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών

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

Άρθρο 13. Χρόνος έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης

Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται:

α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής. Όταν η παράδοση των πωλούμενων αγαθών γίνεται από τρίτο, το στοιχείο λιανικής πώλησης εκδίδεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την παράδοση και πάντως εντός του φορολογικού έτους που έγινε η παράδοση...».

Επειδή, στη με αριθμό ΠΟΛ. 1003/31-12-2014 εγκύκλιο με θέμα «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α΄ 251) περί των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις», μεταξύ άλλων, αναφέρεται ότι:

«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 περιστατικών.».

Επειδή, με τις διατάξεις των άρθρων 21, 22 και 23 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι:

«Άρθρο 21. Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα

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

...

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.

Άρθρο 22. Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

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

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

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

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

Άρθρο 23. Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

...

ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες ...».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 39 «Δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας» του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

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

Επειδή, στη με αριθμό ΠΟΛ. 1175/16-11-2017 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα «Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας», μεταξύ άλλων, ορίζεται ότι:

«1. Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013, στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση

στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου (π.χ. εισόδημα από κεφάλαιο, εισόδημα από κινητές αξίες, εισόδημα Δ' πηγής του Ν. 2238/1994, πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κ.τ.λ.), ακόμα και αν το ποσό αυτό δεν συμπεριελήφθη στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον οι εν λόγω πιστώσεις συνεπάγονται φορολογική υποχρέωση στο φόρο εισοδήματος, ο καταλογισμός δεν θα γίνεται κατ' επίκληση των ανωτέρω διατάξεων, αλλά των, κατά περίπτωση, εφαρμοστέων διατάξεων του Ν. 2238/1994 ή του Ν. 4172/2013, αναλόγως του είδους του εισοδήματος.

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

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

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

5.1. Ως προς τον χρόνο μεταξύ ανάληψης και επανακατάθεσης ισχύουν τα αναγραφόμενα στο ΔΕΑΦ Α ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφό μας ...

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

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

Επισημαίνεται ότι αν αυτό το ποσό επεστράφη στο νομικό πρόσωπο (ή κοινωνία ή κοινοπραξία) πριν από την διενέργεια του ελέγχου, τότε αποτελεί δάνειο ή ταμειακή διευκόλυνση (ανάλογα

με τα πραγματικά περιστατικά) για το φυσικό πρόσωπο και η τυχόν απόδοση (υπεραξία) αποτελεί εισόδημα του φυσικού προσώπου εφόσον στο νομικό πρόσωπο επεστράφη μόνο το κεφάλαιο.

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

Επειδή, στο με αριθμό ΔΕΑΦ Α ΕΞ 2015/05-11-2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων, μεταξύ άλλων, αναφέρεται:

«Α Ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 15, 16, 17, 18 και 19 του Ν. 2238/1994, καθώς και σύμφωνα με διευκρινιστικές εγκυκλίους και διοικητικές λύσεις που είχαν εκδοθεί μέχρι και 31 Δεκεμβρίου 2013, προβλέπεται προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με βάση τις δαπάνες διαβίωσης των φορολογουμένων και των προσώπων που συνοικούν με αυτόν και τον βαρύνουν, όταν το συνολικό ποσό που προσδιορίζεται με τα ως άνω σχετικά άρθρα είναι ανώτερο από το συνολικό εισόδημά του. Πιο συγκεκριμένα, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης ζ της παρ. 2 του άρθρου 19 του ανωτέρω νόμου, η προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων περιορίζεται ή καλύπτεται μεταξύ άλλων, με ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο.

2. Με την 1037965/356/0012/ΠΟΛ. 1094/23-3-1989 διαταγή του Υπουργείου Οικονομικών καθώς και με την παράγραφο 7 του άρθρου 3 του Ν. 3842/2010 που τροποποίησε την παράγραφο 2, περίπτωση ζ, του άρθρου 19 του Ν. 2238/94, για τον υπολογισμό του κεφαλαίου που σχηματίζεται κάθε έτος, λαμβάνονται υπόψη εισοδήματα που είχαν φορολογηθεί ή είχαν νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο, εισπράχθηκαν αποδεδειγμένα και τα οποία προκύπτουν από τον συμψηφισμό των θετικών και αρνητικών στοιχείων του ίδιου έτους. Εάν σε κάποιο έτος προκύψει αρνητικό υπόλοιπο τούτο επηρεάζει αρνητικά τα θετικά στοιχεία των προηγούμενων ετών. Επίσης τα έτη αυτά θα πρέπει να είναι συνεχόμενα και να φτάνουν μέχρι το προηγούμενο του έτους που επικαλείται ο φορολογούμενος (κρινόμενο έτος). Το θετικό αλγεβρικό άθροισμα όλων αυτών των ετών θα αποτελέσει το συνολικό κεφάλαιο που σχηματίστηκε αυτά τα έτη.

3. Τα ως άνω αναφερόμενα στις παραγράφους 1 και 2 ίσχυαν για υποθέσεις και διαχειριστικές περιόδους μέχρι 31 Δεκεμβρίου 2013. Από την 1 Ιανουαρίου 2014 και μετά, ισχύουν οι διατάξεις των άρθρων 30, 31, 32, 33 και 34 του Ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167 Α), όπως αυτές έχουν ερμηνευτεί με την ΠΟΛ. 1076/26-3-2015. Συγκεκριμένα οι διατάξεις περί ανάλωσης κεφαλαίου αναφέρονται στην περίπτωση ζ, της παρ. 2 του άρθρου 34 του Ν. 4172/13, ερμηνεύθηκαν με την ΠΟΛ. 1076/15 και δεν έχουν διαφοροποιηθεί σε σχέση με τις διατάξεις που ίσχυαν με τον Ν. 2238/94.

4. Σημειώνεται ότι στην περίπτωση που ο φορολογούμενος εξαιρείται από τον εναλλακτικό τρόπο υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας με βάση τα άρθρα 31 και 32 του Ν. 4172/13 (π.χ. ανάπηρος για επιβατικό αυτοκίνητο), ή για τα κρινόμενα έτη δεν εφαρμοζόταν η δαπάνη απόκτησης περιουσιακών στοιχείων (πόθεν έσχες) του άρθρου 32 Ν. 4172/13 και δεν έχει φορολογηθεί το εισόδημά του βάσει προστιθέμενης διαφοράς τεκμηρίου τότε το αρνητικό

υπόλοιπο που προκύπτει από την ανάλωση επηρεάζει αρνητικά τα θετικά υπόλοιπα του συνόλου των ετών που επικαλείται ο φορολογούμενος.

Στην περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποχρεούται σε υποβολή δήλωσης βάσει των εκάστοτε ισχυουσών διατάξεων, τότε δεν υπάρχει κεφάλαιο προς επίκληση για το έτος αυτό και λαμβάνεται ως μηδενικό. Επίσης, αν σε κάποιο έτος έχει προκύψει αρνητικό υπόλοιπο και το εισόδημα έχει φορολογηθεί βάσει τεκμηρίων τότε αυτό το υπόλοιπο δεν θα συμψηφιστεί με τα θετικά υπόλοιπα των ετών που επικαλείται ο φορολογούμενος (θεωρείται μηδενικό). Διευκρινίζεται ότι τα έτη προς επίκληση πρέπει να είναι συνεχόμενα μέχρι το προηγούμενο του κρινόμενου έτους. Το θετικό αλγεβρικό άθροισμα όλων των ετών θα αποτελέσει το συνολικό κεφάλαιο που σχηματίστηκε αυτά τα έτη (σχετ. η ΠΟΛ. 1076/26-3-2015).

Β Προσαύξηση περιουσίας

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

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

3. Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα.

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

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

5. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 4 του άρθρου 29 του ΚΦΕ, δηλαδή με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%), απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται και οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 32 του ΚΦΕ.

6. Για την δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας μέσω διάθεσης περιουσιακών στοιχείων ή μέσω απόκτησης εισοδημάτων που στο παρελθόν δεν υπήρχε η υποχρέωση της αναγραφής τους στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, είτε γιατί ήταν αφορολόγητα είτε γιατί φορολογούνταν με ειδικό τρόπο (π.χ. τόκοι, πώληση εισηγμένων μετοχών), πρέπει να αποδεικνύονται με τα κατάλληλα νόμιμα δικαιολογητικά.

7. Επίσης, σε όσες περιπτώσεις επικαλείται ο φορολογούμενος ότι η προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση, γονική παροχή, κληρονομιά κ.λπ., πρέπει να ελέγχεται αν υπήρχε η δυνατότητα από τον δωρητή, τον δανειοδότη, τον παρέχοντα, τον

κληρονομούμενο, να καταβάλλει ποσά που επικαλείται ο φορολογούμενος, καθώς και αν έχουν καταλογιστεί τα ποσά που προβλέπονται από τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις (π.χ. τέλη χαρτοσήμου, φόρος γονικής παροχής, φόρος δωρεάς κ.λπ.).

8. Η προσάυξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις/καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα.

Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης στον ίδιο ή άλλο τραπεζικό λογαριασμό, αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό. Σ αυτήν την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι, οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον φορολογούμενο από έναν ή περισσότερους λογαριασμούς δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς.

Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για "πρωτογενείς καταθέσεις", δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς.

Σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων.

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

10. Για χρήσεις πριν από την 01/01/2014, σχετικές είναι οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/94.».

Επειδή, σύμφωνα με τις αποφάσεις και τις θέσεις της Διοίκησης, στην περίπτωση που ο φορολογούμενος επικαλείται την ύπαρξη μετρητών εκτός τραπεζικού συστήματος κατά το τέλος της προηγούμενης από την ελεγχόμενη χρήση, δεδομένου ότι πρόκειται για προσδιορισμό διαθεσίμων μετρητών και όχι για προσδιορισμό τεκμαρτού εισοδήματος, για τον υπολογισμό του πραγματικού διαθεσίμου και μη αναλωθέντος κεφαλαίου που αντιστοιχεί σε ταμειακά διαθέσιμα, το οποίο συγκρίνεται και με τα υπόλοιπα τραπεζικών διαθεσίμων θα πρέπει να ελέγχεται αφενός εάν έχει ληφθεί υπόψη το πραγματικό εισόδημα, καθώς και το πραγματικό αναλωθέν ποσό για αγορές και δαπάνες (και όχι οι τεκμαρτές), δεδομένου ότι το ποσό, το οποίο κάθε φορά κρίνεται, αντιστοιχεί σε ταμειακή βάση και επίσης θα πρέπει, εν συνεχεία, να ελέγχεται αν το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο των προηγούμενων ετών είναι μικρότερο από το σύνολο των τραπεζικών καταθέσεων και των δηλωθέντων μετρητών, τότε τα δηλωθέντα μετρητά δεν θα αναγνωρίζονται ή θα περιορίζονται αναλόγως (σχετικές ΠΟΛ. 1270/2013 και ΠΟΛ. 1259/2014).

Ενώ ως προς την αξιολόγηση της δυνατότητας επανακατάθεσης των ταμειακών διαθεσίμων μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι τα επικαλούμενα ταμειακά διαθέσιμα που υφίστανται δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών

δαπανών, οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών (ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/05-11-2015).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 16 του Ν. 1882/1990 ορίζονται, μεταξύ άλλων, και τα εξής:

«Συμφωνητικά που καταρτίζονται μεταξύ επιτηδευματιών ή τρίτων για οιαδήποτε συναλλαγή θεωρούνται μέσα σε δέκα (10) ημέρες από της ημερομηνίας καταρτίσεως και υπογραφής από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., άλλως είναι ανίσχυρα και δεν έχουν κανένα έννομο αποτέλεσμα. Κατ' εξαίρεση, δεν θεωρούνται τα συμφωνητικά του προηγούμενου εδαφίου που καταρτίζονται από επιτηδευματίες ή τρίτους με το Δημόσιο, τις τράπεζες, τους οργανισμούς, τις επιχειρήσεις του ευρύτερου δημόσιου τομέα, τους δήμους και τις κοινότητες, τις ασφαλιστικές επιχειρήσεις, τις επιχειρήσεις που εκδίδουν κάρτες συναλλαγών και τις εταιρίες χρηματοδοτικής μίσθωσης του Ν. 1665/1986.

Σύμφωνα με την κρατούσα διοικητική και δικαστηριακή νομολογία, γίνονται δεκτά τα εξής:

Ο Ν. 1882/1990 περί μέτρων για την περιστολή της φοροδιαφυγής στο υπό τον υπότιτλο "Διαδικασία υποβολής στοιχείων για τον προσδιορισμό του εισοδήματος των επιτηδευματιών" άρθρο 8, παράγρ. 16 ορίζει ότι συμφωνητικά που καταρτίζονται μεταξύ επιτηδευματιών ή τρίτων για οποιαδήποτε συναλλαγή θεωρούνται μέσα σε δέκα ημέρες από την ημερομηνία καταρτίσεως και υπογραφής από την αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία (Δ.Ο.Υ.), άλλως είναι ανίσχυρα και δεν έχουν κανένα αποτέλεσμα. Περαιτέρω, με το άρθρο 8, παράγρ. 2, Ν. 2386/1996 προστέθηκε δεύτερο εδάφιο στην ως άνω παράγραφο, το οποίο ορίζει ότι κατ' εξαίρεση δεν θεωρούνται τα συμφωνητικά του προηγούμενου εδαφίου που καταρτίζονται από επιτηδευματίες ή τρίτους με το Δημόσιο κ.λπ..

Με τη διάταξη αυτή δεν καθιερώνεται γενικώς το ανίσχυρο κάθε συμφωνητικού, δημόσιου ή ιδιωτικού, στο οποίο έχει καταχωριστεί σύμβαση μεταξύ εμπόρων ή άλλων επιτηδευματιών ή μεταξύ εκείνων και τρίτων, πλην Δημοσίου κ.λπ., είτε τούτο, βάσει άλλων διατάξεων, είναι συστατικό, είτε είναι αποδεικτικό της συμβάσεως, εφ' όσον τούτο δεν έχει υποβληθεί εμπρόθεσμα προς θεώρηση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., αλλά η δυσμενής αυτή συνέπεια ισχύει μόνο έναντι της φορολογικής αρχής.

Ο σκοπός της υπό εξέταση διατάξεως είναι η περιστολή της φοροδιαφυγής και στα πλαίσια αυτά, αναφορικά με τους επιτηδευματίες ή τους συναλλασσόμενους με εκείνους, καθιέρωσε τις προαναφερόμενες συνέπειες, έτσι ώστε τα εν λόγω φορολογούμενα πρόσωπα να μη μπορούν να επικαλεστούν τέτοιο συμφωνητικό προς όφελός τους, π.χ. προς έκπτωση δαπανών από το φορολογητέο εισόδημά τους, έναντι της φορολογικής αρχής, αν προηγουμένως δεν το έχουν εμπροθέσμως υποβάλει προς θεώρηση από αυτή την αρχή (Α.Π. 260/1998, 735/2001, 761/2001, 1698/2001 και 90/2005).».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 30 «Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου» του Ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.) ορίζεται ότι:

«1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο. ...

4. Δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες:

- α) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης καπνοβιομηχανικών προϊόντων,
- β) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης οиноπνευματωδών ή αλκοολούχων ποτών, εφόσον αυτά προορίζονται για την πραγματοποίηση μη φορολογητέων πράξεων,
- γ) δεξιώσεων, ψυχαγωγίας και φιλοξενίας γενικά,
- δ) στέγασης, τροφής, ποτών, μετακίνησης και ψυχαγωγίας για το προσωπικό ή τους εκπροσώπους της επιχείρησης,
- ε) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης μέχρι εννέα (9) θέσεων, μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων, σκαφών και αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό, καθώς και οι δαπάνες καυσίμων, επισκευής, συντήρησης, μίσθωσης και κυκλοφορίας αυτών γενικά.

Η διάταξη αυτή δεν εφαρμόζεται για τα πιο πάνω μεταφορικά μέσα, εφόσον προορίζονται για πώληση, μίσθωση ή μεταφορά προσώπων με κόμιστρο, ...».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 58^A «Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικά με τον Φ.Π.Α.» του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«Για παραβάσεις σχετικές με τον Φ.Π.Α. οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα.

1. Σε περίπτωση μη έκδοσης παραστατικού πωλήσεων (φορολογικού στοιχείου) ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με Φ.Π.Α., επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος, και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. ...».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 64 «Επαρκής αιτιολογία» του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 «Βάρος απόδειξης» του ΚΦΔ (άρθρο 77 του νέου ΚΦΔ) ορίζεται ότι:

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

Επειδή, εν προκειμένω, όπως αναφέρθηκε στο ιστορικό της υπόθεσης, διενεργήθηκε έλεγχος στον προσφεύγοντα για τα φορολογικά έτη 2015-2017 και στο υπό κρίση φορολογικό έτος (2017) διαπιστώθηκε μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και συγκεκριμένα:

- προσαύξηση λόγω μη αιτιολόγησης της προέλευσης τραπεζικών πιστώσεων,
- εισόδημα από ακίνητη περιουσία,
- εισόδημα από αγροτική δραστηριότητα, και

- λογιστικές διαφορές επί των τηρούμενων λογιστικών αρχείων που αφορούν στην επιχειρηματική του δραστηριότητα λόγω μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου εσόδου και λόγω μη αναγνώρισης έκπτωσης δαπανών.

Επειδή, ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του (όπως αναλυτικά παρατέθηκε ανωτέρω), ισχυρίζεται κατά βάση ότι:

Α) ο έλεγχος εσφαλμένα θεώρησε ως προσαύξηση τις υπό κρίση τραπεζικές πιστώσεις, καθώς αφορούν σε επανακαταθέσεις χρημάτων από αναλήψεις που πραγματοποίησε στα ελεγχόμενα έτη, και επίσης και από αναλήψεις προγενεστέρων ετών (2014), χρήματα τα οποία μπορούσε να έχει, καθώς στα έτη 2011 και 2012 είχε προβεί σε πωλήσεις ακινήτων,

Β) ορισμένες πιστώσεις αφορούν σε επιστροφή ταμειακής διευκόλυνσης που ο ίδιος είχε χορηγήσει σε φιλικά του πρόσωπα, και

Γ) δεν υφίσταται περίπτωση μη έκδοσης ποσού ύψους 8.230,00€, καθότι οι διαπιστώσεις του ελέγχου αφορούν σε θανάτους ζώνων και όχι σε σφαγές αυτών, ενώ για τις δαπάνες διαμονής που δεν αναγνώρισε ο έλεγχος ισχυρίζεται ότι αφορά στην επιχειρηματική του δραστηριότητα.

Επειδή, ωστόσο, ως προς τα ανωτέρω προβαλλόμενα σημειώνεται ότι είχαν τεθεί υπόψη του ελέγχου και όπως διαπιστώνεται στην οικεία έκθεση ελέγχου, ορισμένα εξ αυτών έχουν ληφθεί υπόψη και έχουν περιορίσει τις διαφορές, ενώ για τα λοιπά τα οποία δεν έγιναν δεκτά από τον έλεγχο υφίσταται αναλυτική και τεκμηριωμένη διαπίστωση στην οικεία έκθεση ελέγχου και συγκεκριμένα:

Α) Ως προς τις επικαλούμενες επανακαταθέσεις αναλήψεων που πραγματοποιήθηκαν εντός των ελεγχόμενων φορολογικών ετών ο έλεγχος διαπίστωσε τεκμηριωμένα ότι έχουν χρησιμοποιηθεί και δεν δύναται να χρησιμοποιηθούν για την αιτιολόγηση των υπό κρίση τραπεζικών πιστώσεων και συγκεκριμένα:

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΤΡΑΠΕΖΙΚΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΠΟΣΟ ΤΡΑΠΕΖΙΚΗΣ ΠΙΣΤΩΣΗΣ (€)	ΙΣΧΥΡΙΣΜΟΣ		ΣΕΛΙ-ΔΑ ΠΡΟΣ ΦΥΓΗΣ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ
11-01-2017		11.000,00	ΕΠΑΝΑΚΑΤΑΘΕΣΗ ΑΝΑΛΗΨΕΩΝ ΚΑΤΑ ΤΑ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΑ ΕΤΗ 2015-2017		ΣΕΛΙ-ΔΑ 6		A
			ΠΟΣΟ (€)	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ			A
			1.000,00	20-02-2015	ΣΕΛΙ-ΔΑ 6	Η ανάληψη έχει ήδη χρησιμοποιηθεί (σελίδα 15 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος φορ. έτους 2015)	A
			1.000,00	25-02-2015	ΣΕΛΙ-ΔΑ 6		A

			3.900,00	15-04-2015	ΣΕΛΙ- ΔΑ 6	Η ανάληψη έχει ήδη χρησιμοποιηθεί (σελίδα 10 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος φορ. έτους 2016)	A
			1.200,00	05-06-2015	ΣΕΛΙ- ΔΑ 6		A
			2.000,00	21-07-2015	ΣΕΛΙ- ΔΑ 6	Η ανάληψη έχει ήδη χρησιμοποιηθεί (σελίδα 25 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος φορ. έτους 2016)	A
			2.000,00	11-04-2016	ΣΕΛΙ- ΔΑ 6	Έχει γίνει δεκτή ήδη από τον έλεγχο (σελίδες 56 & 90 οικείας έκθεσης ελέγχου)	A
			11.100,00				
23-01-2017	.....	5.000,00	5.030,00	09-02-2015	ΣΕΛΙ- ΔΑ 6	Έχει ήδη αναλωθεί (σχετική αναφορά στις σελίδες 71-84 οικείας έκθεσης ελέγχου)	A
27-01-2017	.....	3.000,00	3.000,00	18-07-2016	ΣΕΛΙ- ΔΑ 7	Έχει ήδη γίνει δεκτή από τον έλεγχο (σελίδες 84-85 οικείας έκθεσης ελέγχου)	A
26-06-2017	.....	4.200,00	3.900,00	15-04-2015	ΣΕΛΙ- ΔΑ 7	Η ανάληψη έχει ήδη χρησιμοποιηθεί (σελίδα 10 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος φορ. έτους 2016)	A

			300,00	26-06-2017	ΣΕΛΙ- ΔΑ 7		A
		4.200,00	4.200,00				
18-08-2017	.....	1.021,90	2.500,00	01-08-2017	ΣΕΛΙ- ΔΕΣ 8 & 9	Η ανάληψη έχει ήδη χρησιμοποιηθεί για να απολογηθεί τη με α/α 834 κατάθεση μετρητών 5.000,00€ εντός του 2017	A
18-08-2017	.....	1.021,90	1.000,00	14-08-2017	ΣΕΛΙ- ΔΕΣ 8 & 9	Έχει γίνει δεκτή ήδη από τον έλεγχο (σελίδες 56 & 90 οικείας έκθεσης ελέγχου)	A
18-08-2017	.....	1.021,90	1.000,00	14-08-2017	ΣΕΛΙ- ΔΕΣ 8 & 9		A
18-08-2017	.....	1.021,90					A
		4.087,60	4.500,00				
28-09-2017	.....	2.500,00	2.200,00	04-03-2015	ΣΕΛΙ- ΔΑ 11	Η ανάληψη έχει ήδη χρησιμοποιηθεί (σελίδα 15 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος φορ. έτους 2015)	A

Β) Για την παρακάτω τραπεζική πίστωση ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι αφορά σε επανακατάθεση μετρητών από προγενέστερα έτη (2010-2014):

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΤΡΑΠΕΖΙΚΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΠΟΣΟ ΤΡΑΠΕΖΙΚΗΣ ΠΙΣΤΩΣΗΣ (€)	ΙΣΧΥΡΙΣΜΟΣ	ΣΕΛΙΔΑ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ	ΣΕΛΙΔΑ ΕΚΘΕΣΗΣ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ
20-09-2017		50.000,00	ΕΠΑΝΑΚΑΤΑΘΕΣΗ ΑΠΟ ΜΕΤΡΗΤΑ ΑΠΟ ΠΩΛΗΣΗ ΑΚΙΝΗΤΩΝ 2010-2012 & ΑΝΑΛΗΨΗ 2014	ΣΕΛΙΔΕΣ 9 & 10	ΣΕΛΙΔΑ 87	B

Ως προς τη δυνατότητα ταμειακών διαθεσίμων πριν τα ελεγχόμενα έτη ο προσφεύγων αναφέρεται σε πωλήσεις ακινήτων που πραγματοποιήθηκαν από την πλευρά του τα έτη 2010-2012, ωστόσο ο εν λόγω ισχυρισμός του και κατά το ενδικοφανές στάδιο προβάλλεται αορίστως χωρίς να τεκμηριώνεται συγκεκριμένα με σχετικό πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών, καθώς και με τη σχετική πληροφόρηση ως προς τα υπόλοιπα του συνόλου των τραπεζικών του λογαριασμών και χρηματοοικονομικών προϊόντων ημεδαπής και αλλοδαπής, ώστε να εξασφαλισθεί ότι ο προσφεύγων είχε τη δυνατότητα διακράτησης εκτός

τραπεζικού συστήματος, των επικαλούμενων ποσών προερχόμενων από τα έτη 2010, 2012 και 2014. Σημειώνεται ότι ο έλεγχος για το διάστημα που έλεγξε (01-01-2015 έως 31-12-2016) διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων δεν είχε τη δυνατότητα να κατέχει μετρητά (σελίδα 89 οικείας έκθεσης ελέγχου).

Γ) Ως προς τους ισχυρισμούς που αφορούν σε ταμειακή διευκόλυνση σε φιλικά του πρόσωπα (.....) σημειώνεται ότι ο προσφεύγων τόσο κατά τον έλεγχο, όσο και κατά το ενδικοφανές στάδιο, δεν προσκόμισε έγγραφα βέβαιης χρονολογίας, από τα οποία να τεκμηριώνεται ότι όντως υφίσταται δανεισμός, όπως στοιχεία βέβαιης χρονολογίας που να αποδεικνύουν καταρχήν την αρχική χορήγηση χρημάτων από την πλευρά του προς τους ανωτέρω. Περαιτέρω, όπως ήδη αναφέρθηκε και αναφέρεται και στην οικεία έκθεση ελέγχου (σελίδα 89), από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι για την περίοδο από 01-01-2015 έως 31-12-2016 ο προσφεύγων δεν είχε τη δυνατότητα να διαθέτει εις χείρας του το κεφάλαιο των 18.000,00€ που ισχυρίζεται ότι χορήγησε την 16-12-2016 στον κ., αλλά ούτε άλλωστε και ο προσφεύγων υπέδειξε και απέδειξε ότι κατείχε συγκεκριμένο κεφάλαιο βάσει του οποίου χορηγήθηκε το επικαλούμενο από τον προσφεύγοντα δάνειο.

Δ) Ως προς τις τραπεζικές πιστώσεις ποσού 9.000,00€ και 3.000,00€ και συγκεκριμένα:

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΤΡΑΠΕΖΙΚΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΠΟΣΟ ΤΡΑΠΕΖΙΚΗΣ ΠΙΣΤΩΣΗΣ (€)	ΙΣΧΥΡΙΣΜΟΣ	ΣΕΛΙΔΑ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ
18-08-2017		9.000,00	Κατάθεση μετρητών από ενοίκια που εισέπραξε από την εταιρεία «.....»	ΣΕΛΙΔΑ 8	ΣΕΛΙΔΕΣ 85-86 οικείας έκθεσης ελέγχου	Δ
25-09-2017		3.000,00	Το εν λόγω ποσό χορηγήθηκε στην	ΣΕΛΙΔΑ 11	ΣΕΛΙΔΕΣ 87-88 οικείας έκθεσης ελέγχου	Δ

Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η κατάθεση ποσού ύψους 9.000,00€ πραγματοποιήθηκε από τον ίδιο και αφορά σε ενοίκια που του όφειλε η εταιρεία «..... ΕΕ» και προς τεκμηρίωση του ισχυρισμού του προσκόμισε το από 03-08-2007 μισθωτήριο ακινήτου, στο οποίο αναφέρεται ότι το τίμημα της εκμίσθωσης είναι ύψους 36.000,00€ με διάρκεια μίσθωσης είκοσι (20) έτη. Ωστόσο, ο προσφεύγων τόσο κατά τον έλεγχο, όσο και κατά το ενδικοφανές στάδιο, δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο από το οποίο να προκύπτει ότι υφίσταται οφειλή ύψους 9.000,00€ από το εν λόγω μισθωτήριο.

Ο προσφεύγων για την τραπεζική πίστωση ποσού ύψους 3.000,00€ είχε ισχυριστεί ότι αφορά σε επανακατάθεση του ιδίου από ανάληψη ποσού ύψους 3.000,00€ την 01-11-2016. Ο έλεγχος, προκειμένου να εκτιμήσει τη δυνατότητα επανακατάθεσης της εν λόγω ανάληψης που αφορούσε και ελεγχόμενη περίοδο, διαπίστωσε ότι η επικαλούμενη ανάληψη δεν ήταν ανάληψη μετρητών, αλλά μεταφορά από τον τραπεζικό λογαριασμό του στο λογαριασμό της, ως εκ τούτου δεν ήταν δυνατό να αιτιολογήσει την ως άνω υπό κρίση τραπεζική πίστωση των 3.000,00€. Σημειώνεται ότι ο έλεγχος δεν έκρινε τη δωρεά, αλλά έκρινε ότι δεν αιτιολογήθηκε η προέλευση της ως άνω τραπεζικής πίστωσης, και, ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος που αναφέρονται στη δυνατότητά του να προβεί στη χορηγία προς την δεν αιτιολογούν την προέλευση της κατάθεσης των 3.000,00€ στο δικό του τραπεζικό λογαριασμό και απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ε) Ως προς τα προβαλλόμενα σχετικά με τη μη έκδοση φορολογικού στοιχείου αξίας 8.230,00€ (σελίδες 58 και 92 οικείας έκθεσης ελέγχου) και τις λογιστικές διαφορές επί των δαπανών (σελίδα 13 οικείας έκθεσης ελέγχου) σημειώνεται ότι ο έλεγχος αρχικώς έλαβε υπόψη τα λογιστικά αρχεία και στοιχεία του προσφεύγοντος και ειδικότερα το μητρώο εκμετάλλευσης αιγοπροβάτων με κωδικό αριθμό εκμετάλλευσης, στο οποίο αναφέρονταν ένας συγκεκριμένος αριθμός σφαγών ζώων, τον οποίο στη συνέχεια, ο προσφεύγων μετέβαλε και αντί για σφαγές συμπλήρωσε ότι αφορούσε σε θάνατο ζώων, προσκομίζοντας και σχετικά έγγραφα και επίσης ισχυρίστηκε ότι στην περίπτωση αυτή (του θανάτου) δεν ήταν υποχρεωμένος σε έκδοση φορολογικού στοιχείου. Ο έλεγχος, προκειμένου να επιβεβαιώσει το περιεχόμενο των εν λόγω εγγράφων απέστειλε σχετικό έγγραφο στην Κτηνιατρική Υπηρεσία η οποία, ωστόσο, δεν επιβεβαίωσε τα προσκομισθέντα έγγραφα του προσφεύγοντος. Ως εκ τούτου, ο έλεγχος ορθώς δεν έκανε δεκτούς τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος. Σημειώνεται ότι, και κατά το ενδικοφανές στάδιο, ο προσφεύγων δεν προβάλλει και δεν προσκομίζει νεότερα στοιχεία που να ανατρέπουν τις ως άνω διαπιστώσεις του ελέγχου.

Περαιτέρω, ως προς τις λογιστικές διαφορές που αφορούν σε μη αναγνώριση έκπτωσης δαπανών ποσού ύψους 400,10€, σημειώνεται ότι, όπως αναφέρεται και στη σελίδα 13 της οικείας έκθεσης ελέγχου, το εν λόγω ποσό αφορά σε πλειάδα αποδείξεων λιανικής πώλησης καυσίμων επί των οποίων δεν αναγράφεται κανένα στοιχείο από το οποίο να μπορεί να εξακριβωθεί ότι οι εν λόγω δαπάνες αφορούν στην επιχειρηματική του δραστηριότητα και όχι σε προσωπικές του δαπάνες.

Επειδή, εξάλλου, με τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 63 «Ειδική διοικητική διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή» του ΚΦΔ (άρθρο 72 παρ. 6 του νέου ΚΦΔ) ορίζεται ότι:

«6. Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης της φορολογικής αρχής. ...».

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις με ημερομηνία θεώρησης 19-12-2023 α) Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και β) Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες και, ως εκ τούτου, η κρίνόμενη ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 18-01-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του με Α.Φ.Μ. και την επικύρωση της με αριθμό/19-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017, της με αριθμό/19-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου από 01-01-2017 έως 31-12-2017 και της με αριθμό/19-12-2023 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2017 (Φορολογική περίοδος από 01-01-2017 έως 31-12-2017)

- ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Διαφορά φόρου	33.687,39€
Διαφορά τελών χαρτοσήμου μισθωμάτων	25,20€
Διαφορά ΟΓΑ χαρτοσήμου	5,04€
Πρόστιμο του άρθρου 58 του ΚΦΔ	16.843,70€
Πρόστιμο του άρθρου 58 του ΚΦΔ (τελών χαρτοσήμου)	7,56€
Διαφορά ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης	9.192,79€
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	59.761,68€

(ως η με αριθμό/19-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017)

- Φ.Π.Α.

Διαφορά υπολοίπου φόρου προς έκπτωση	1.554,70€
--------------------------------------	-----------

(ως η με αριθμό/19-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου από 01-01-2017 έως 31-12-2017)

- Πρόστιμο άρθρου 58^Α του ΚΦΔ **534,95€**

(ως η με αριθμό/19-12-2023 οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρο 58^Α του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2017)

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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