



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 2131312350

E-mail : ded.ath@aade.gr

Αθήνα, 18/06/2024

Αριθμός απόφασης: 1856

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4987/2022, ΦΕΚ Α' 206/04-11-2022).

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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).».

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

ε. της Α. 1165/22-11-2022 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 6009 /25-11-2022).

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

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

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **19-01-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του, με Α.Φ.Μ., κατοίκου, επί της οδού κατά:

- Της με αριθμό/20-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,

- Της με αριθμό/20-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,

καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 20-12-2023 έκθεση μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

7. Τα με. αρ. πρωτ. /19-05-2024 Συμπληρωματικά στοιχεία και το με αρ. πρωτ. /14-06-2024 Συμπληρωματικό Υπόμνημα.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **19-01-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του, με **Α.Φ.Μ.**, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-Με την υπ' αριθ. /20-12-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., προσδιορίστηκε διαφορά χρεωστικού υπολοίπου φόρου ποσού 85.890,95€, πλέον προστίμου του άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 42.945,48€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 18.985,20€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 147.821,63€.

-Με την υπ' αριθ. /20-12-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., προσδιορίστηκε διαφορά χρεωστικού υπολοίπου φόρου ποσού 85.659,98€, πλέον προστίμου του άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 64.965,32€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 31.869,88€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 226.765,83€.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικών ετών 2017 και 2018, εδράζονται επί της από 20-12-2023 έκθεση μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

ΙΣΤΟΡΙΚΟ.

Δυνάμει της υπ' αριθ. /04-02-2021 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., διενεργήθηκε στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, με **Α.Φ.Μ.**, με κύρια δραστηριότητα «.....», έλεγχος Φορολογίας Εισοδήματος, φορολογικών ετών 2017 και 2018.

Με την έναρξη του ελέγχου κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα η προαναφερθείσα εντολή και ταυτόχρονα γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων του Ν.4512/2018.

Εν συνεχεία, ο έλεγχος προέβη στην αξιοποίηση των δεδομένων του ηλεκτρονικού αρχείου με στοιχεία από το Σύστημα Μητρώου Τραπεζικών Λ/σμών και Λ/σμών Πληρωμών (Σ.Μ.Τ.Λ. κ. Λ.Π.), στο οποίο περιλαμβάνονται οι κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών και λοιπών χρηματοοικονομικών προϊόντων του προσφεύγοντος, για το ελεγχόμενο χρονικό διάστημα 01/01/2017 έως 31/12/2018.

Επιπλέον, ο έλεγχος, στο πλαίσιο διερεύνησης των τραπεζικών καταθέσεων και συναλλαγών του προσφεύγοντος, προέβη σε επεξεργασία του συνόλου των διαθεσίμων τραπεζικών κινήσεων προκειμένου να προσδιορισθεί η φορολογητέα ύλη, ενώ με τα με αριθ. πρωτ. /07-04-2021 και /04-05-2023 Αιτήματα Παροχής Πληροφοριών του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ., ζητήθηκε από τον προσφεύγοντα να προσκομίσει αποδεικτικά στοιχεία από τα οποία να προκύπτει η πηγή ή η αιτία προέλευσης συγκεκριμένων πιστώσεων στους τραπεζικούς του λογαριασμούς, για τα κρινόμενα έτη. Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στα ανωτέρω αιτήματα του ελέγχου με τα με αριθ. πρωτ. /19-5-2023, /14-6-2023, /5-7-2023, /5-9-2023, /6-10-2023, /12-10-2023, /24-10-2023, /03-11-2023, /14-11-2023 υπομνήματά του και έθεσε τα ζητηθέντα στη διάθεση του ελέγχου.

Κατόπιν διενέργειας των ελεγκτικών επαληθεύσεων, σύμφωνα με το πρόγραμμα ελέγχου της με αριθμ. Α.1293 (ΦΕΚ Β' 3085)/31-07-2019 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., προέκυψαν διαφορές που αναλυτικά συμπεριλήφθηκαν στο υπ' αριθμ. /15-11-2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου – Κλήση προς Ακρόαση του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ. το οποίο κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα με συνημμένες τις αντίστοιχες προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Εισοδήματος, φορολογικών ετών 2017 και 2018.

Επί του ως άνω Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε, εμπρόθεσμα, με το με αριθ. πρωτ. /13-12-2023 Υπόμνημά του, εκφράζοντας τις απόψεις του και προσκομίζοντας περαιτέρω δικαιολογητικά έγγραφα – στοιχεία για να ενισχύσει τους ισχυρισμούς του, τα οποία ελήφθησαν υπόψη από τον έλεγχο στο μέτρο που αυτά τεκμηριώθηκαν και κατέληξε στις κάτωθι οριστικές διαπιστώσεις όπως αυτές αναφέρονται αναλυτικά στην από 20-12-2023 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.:

- Πρωτογενείς καταθέσεις που χαρακτηρίζονται ως επιχειρηματική δραστηριότητα του άρθρου 21§4 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) (προσαύξηση περιουσίας) ύψους 67.540,33€ για το φορολογικό έτος 2018, και
- Μη εκπιπόμενες δαπάνες συνολικού ύψους 190.868,78€ για το φορολογικό έτος 2017 και 265.624,58€ για το φορολογικό έτος 2018.

Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων, συντάχθηκε η από 20-12-2023 έκθεση μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., και εκδόθηκαν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις φόρου Εισοδήματος, φορολογικών ετών 2017 και 2018.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτείται την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Μη νόμιμος ο καταλογισμός φόρου εισοδήματος σε βάρος του, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21§4 του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), με βάση καταθέσεις/ πιστώσεις κάτω των 1.000,00€ που αφορούν μη ελεγκτά «μικροποσά», σύμφωνα με τη διατυπωθείσα από τον ελέγχοντα υπάλληλο θέση (βλ. σελ. 5 από 14 του υπ' αριθ. πρωτ./04-05-2023 Αιτήματος Παροχής Πληροφοριών του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.) - Παραβίαση αρχή της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Φορολογική Διοίκηση καθώς ο έλεγχος ρητά είχε εξαιρέσει όλες τις πιστώσεις κάτω των 1.000,00€ από την υποχρέωση προς αιτιολόγηση με τα με αριθ. πρωτ./7-4-2021 και/4-5-2013 Αιτήματα Παροχής Πληροφοριών του άρθρου 14 ν.4987/2022.
2. Μη νόμιμη η επιβολή φόρου εισοδήματος σε βάρος του για το φορολογικό έτος 2018 καθώς στην έκθεση ελέγχου περιέχεται ποσό ύψους 67.540,33€ που δεν είχε συμπεριληφθεί στο Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, κατά παράβαση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης του φορολογούμενου.
3. Μη νόμιμη η προσθήκη λογιστικής διαφοράς ποσού 104.659,08€ στα ακαθάριστα έσοδα του, δυνάμει της πίστωσης με Recid 4137, ποσού 137.429,07€, στις 29/03/2018 καθώς το ποσό αυτό συμπεριλήφθηκε νόμιμα στις τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και έγινε αναμόρφωση των αποσβέσεων παγίων που είχαν διενεργηθεί. Επιπλέον, όπως αντιφατικά και ανατιολόγητα ο έλεγχος δέχτηκε τα ποσά απομείωσης κατά ποσοστό 50% της αξίας κτήσης των επιδοτηθέντων παγίων για τα ελεγχόμενα έτη 2017-2018, βάσει των τροποποιητικών Δ.Φ.Ε., και δεν αποδέχτηκε το ίδιο γεγονός για τα επόμενα μετά τον έλεγχο έτη 2019- 2022.
4. Μη νόμιμη η προσθήκη λογιστικών διαφορών στα ακαθάριστα έσοδά του, δυνάμει των τιμολογίων που αφορούσαν τις Ενδοκοινοτικές λήψεις Υπηρεσιών, για αμφότερες τις ελεγχόμενες χρήσεις καθώς η μη εξόφληση τιμολογίων «επί πιστώσει» δε συνιστά νόμιμο λόγο συνολικής απόρριψης των δαπανών. Ειδικότερα, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση δαπάνες που πραγματοποίησε και αφορούν τη λήψη Ενδοκοινοτικών Υπηρεσιών, είτε διότι, όπως αναφέρει, δεν προσκομίσθηκαν ενώπιον του τα παραστατικά των δαπανών αυτών, είτε διότι δεν προσκομίσθηκαν παραστατικά για τον τρόπο εξόφλησης αυτών, είτε για συνδυασμό και των δύο προηγούμενων λόγων.
5. Μη νόμιμη η προσθήκη λογιστικών διαφορών στα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής του επιχείρησης εκ δαπανών μισθοδοσίας για αμφότερες τις ελεγχόμενες χρήσεις μετά την αναμόρφωση των ποσών που καταβλήθηκαν για παροχές προς τους εργαζομένους με τις υπ' αριθ./15.11.2023 τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.
6. Εσφαλμένη η κρίση του ελέγχου περί μη ορθής μεταφοράς των δεδομένων του Βιβλίου Εξόδων της ατομικής του επιχείρησης, στο έντυπο Ε3 των υποβληθεισών Δ.Φ.Ε. των φορολογικών ετών 2017 και 2018.

Επειδή, ο προσφεύγων, στις 19-05-2024, υπέβαλε στην υπηρεσία μας συμπληρωματικά στοιχεία στην ως άνω ενδικοφανή προσφυγή μέσω της εφαρμογής elenxis. Συγκεκριμένα μεταφόρτωσε επτά (7) αρχεία pdf τα οποία εμπεριέχουν τα εξής:

- Το από 28/02/2018 ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ της εταιρείας «...../19-05-2024).
- Το από 01/10/2018 τροποποιητικό ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ της εταιρείας «...../19-05-2024).
- Το υπ' αριθ. Α...../ 01-12-2018 τιμολόγιο της εταιρείας «.....» συνολικής αξίας 28.000,00€ (ID/19-05-2024).
- Το υπ' αριθ. Α...../ 01-12-2018 τιμολόγιο της εταιρείας «.....» συνολικής αξίας 20.000,00€ (ID/19-05-2024).
- Το υπ' αριθ. / 31-12-2018 τιμολόγιο της εταιρείας «.....» συνολικής αξίας 19.651,87€ (ID/19-05-2024).
- Το υπ' αριθ. / 31-12-2018 τιμολόγιο της εταιρείας «.....» συνολικής αξίας 24.000,00€ (ID/19-05-2024).
- Το υπ' αριθ. / 31-12-2018 τιμολόγιο της εταιρείας «.....» συνολικής αξίας 10.159,45€ (ID/19-05-2024).

Επειδή, τα επισυναπτόμενα αρχεία με ID/19-05-2024 αποτελούν νέα στοιχεία, κατά την έννοια της παρ. 5 του άρθρου 25 Κ.Φ.Δ., τα οποία δεν ήταν στη διάθεση της φορολογικής αρχής, κατά τη διενέργεια του ελέγχου και μέχρι την ολοκλήρωσή του.

Επειδή, τα ανωτέρω υποβλήθηκαν στην Υπηρεσία μας στις 19-05-2024, ήτοι εντός της περιόδου των τελευταίων τριάντα (30) ημερών πριν από την πάροδο της προθεσμίας των εκατόν είκοσι (120) ημερών για την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής (20-05-2024).

Επειδή, ο προσφεύγων, με τα ως άνω συμπληρωματικά έγγραφα που υπέβαλε στην Υπηρεσία μας προσκόμισε μετ' επικλήσεως νέα στοιχεία, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγρ. 5 του άρθρου 63 του Ν.4987/2022, της παρ. 2 του άρθρου 68 του Ν. 4587/2018 και της με αριθμό Ε. 2010/2019 Εγκυκλίου του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με τη με αριθμ. 43/20-05-2024 Απόφαση της Υπηρεσίας μας παρατάθηκε η προθεσμία έκδοσης απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής κατά τριάντα (30) ημέρες και επομένως η προθεσμία έκδοσης απόφασης ορίζεται μέχρι 19/06/2024.

Επειδή, ο προσφεύγων, στις 14-06-2024, υπέβαλε στην υπηρεσίας μας εκ νέου Συμπληρωματικό Υπόμνημα με αρ. πρωτ...../14-06-2024 και συμπληρωματικά στοιχεία στην ως άνω ενδικοφανή προσφυγή μέσω της εφαρμογής elenxis. Συγκεκριμένα μεταφόρτωσε τρία (3) αρχεία pdf τα οποία εμπεριέχουν τα εξής:

- Το Συμπληρωματικό Υπόμνημα του προσφεύγοντος (ID/14-06-2024), και
- Έξι (6) αντίγραφα τραπεζικών πληρωμών της Τράπεζας για την εξόφληση τιμολογίων της «.....» συνολικού ποσού 24.000,00€. (ID/14-06-2024),

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 23 «Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης» του ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.), 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 αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στο 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, οι διατάξεις του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζουν 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. [...].

2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία.[...]

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 συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της 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. Ειδικά οι δαπάνες για δράσεις εταιρικής κοινωνικής ευθύνης εκπίπτουν υπό την προϋπόθεση η επιχείρηση να εμφανίζει λογιστικά κέρδη χρήσης κατά το χρόνο πραγματοποίησής τους. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση που η δράση εταιρικής κοινωνικής ευθύνης, πραγματοποιείται κατόπιν αιτήματος του Δημοσίου.

Άρθρο 23 Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

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

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

γ) οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές,

δ) προβλέψεις εκτός των οριζόμενων στο άρθρο 26,

ε) πρόστιμα και ποινές, περιλαμβανομένων των προσαυξήσεων,

στ) Η παροχή αμοιβών σε χρήμα ή είδος που συνιστούν ποινικό αδίκημα,

ζ) ο φόρος εισοδήματος, συμπεριλαμβανομένων του τέλους επιτηδεύματος και των έκτακτων εισφορών, που επιβάλλεται για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε., καθώς και ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) που αναλογεί σε μη εκπιπτόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστέος ως Φ.Π.Α. εισροών,

η) το τεκμαρτό μίσθωμα της παραγράφου 2 του άρθρου 39 σε περίπτωση ιδιόχρησης κατά το μέτρο που υπερβαίνει το τρία τοις εκατό (3%) επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου,

θ) οι δαπάνες για την οργάνωση και διεξαγωγή ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων που αφορούν στη σίτιση και διαμονή πελατών ή εργαζομένων της κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το μισό τοις εκατό (0,5%) επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης,

ι) οι δαπάνες για τη διεξαγωγή εορταστικών εκδηλώσεων, σίτισης και διαμονής φιλοξενούμενων προσώπων κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το μισό τοις εκατό (0,5%) επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης,

ια) οι δαπάνες ψυχαγωγίας. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση που η επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογούμενου έχει ως κύριο αντικείμενο την παροχή υπηρεσιών ψυχαγωγίας και οι δαπάνες αυτές πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της δραστηριότητας αυτής,

ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες και

ιγ) το σύνολο των δαπανών που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος μη συνεργάσιμο ή που υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Κ.Φ.Ε., εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει ότι οι δαπάνες αυτές αφορούν πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές και δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών ή εισοδημάτων ή κεφαλαίων με σκοπό τη φοροαποφυγή ή τη φοροδιαφυγή. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν αποκλείει την έκπτωση των δαπανών που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος - μέλος της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ., εφόσον υπάρχει η νομική βάση για την ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ της Ελλάδας και αυτού του κράτους - μέλους.

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

ιε) Οι δαπάνες ενοικίων, εφόσον η εξόφλησή τους δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.

ιστ) Χρηματικά ποσά ή άλλα ανταλλάγματα που τυχόν καταβλήθηκαν άμεσα ή έμμεσα για μη εξουσιοδοτημένη πώληση διαφημιστικού τηλεοπτικού χρόνου.

Άρθρο 29 Φορολογικός συντελεστής

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

Επειδή, στην ΠΟΛ. 1216/01.10.2014 με θέμα: «Κοινοποίηση των διατάξεων της περίπτωσης β' του άρθρου 23 του Ν.4172/2013.», αναφέρεται ότι :

« Σας κοινοποιούμε τις διατάξεις της περίπτωσης β' του άρθρου 23 του Ν.4172/2013 (ΦΕΚ 167Α), σχετικά με την έκπτωση ή μη κάθε είδους δαπάνης που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500 ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφλησή τους δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής και σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

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

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

Για την εφαρμογή της περίπτωσης αυτής, στην έννοια της αγοράς των αγαθών και της λήψης των υπηρεσιών εμπίπτουν οι αγορές πρώτων και βοηθητικών υλών, εμπορευμάτων, υλικών, παγίων, κ.λπ., οι πάσης φύσεως δαπάνες της επιχείρησης καθώς και οι πάσης φύσεως υπηρεσίες που λαμβάνει η επιχείρηση, με την

προϋπόθεση ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του Ν.4172/2013 και δεν εμπίπτουν σε κάποια από τις λοιπές περιπτώσεις του παρόντος άρθρου.

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

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

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

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

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

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

.....
10. Επισημαίνεται ότι οι δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί εντός του φορολογικού έτους αλλά δεν έχουν εξοφληθεί στο έτος αυτό, κρίνονται οριστικά, ως προς την εκπαισμοότητά τους, στο φορολογικό έτος που θα λάβει χώρα η εξόφληση αυτών. Στην περίπτωση που στο έτος εξόφλησης των δαπανών διαπιστωθεί ότι οι δαπάνες αυτές εξοφλήθηκαν χωρίς να γίνει χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής (π.χ. με μετρητά), η επιχείρηση υποχρεούται να υποβάλλει τροποποιητική δήλωση του φορολογικού έτους εντός του οποίου πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, προσθέτοντας τα ποσά αυτών των δαπανών ως θετική λογιστική διαφορά.».

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζουν ότι:

«Άρθρο 3 Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία

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

5. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τη λογιστική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί και τη φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων.

Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος

1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων [...]. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου.[...]. 5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα

οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.

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.[....]
2. Κάθε έγγραφο που περιλαμβάνει όλες τις πληροφορίες που απαιτούνται για το τιμολόγιο θεωρείται τιμολόγιο, με την προϋπόθεση ότι ο παραλήπτης των αγαθών ή υπηρεσιών που υπόκεινται σε τιμολόγηση αποδέχεται το έγγραφο αυτό.
3. Κάθε έγγραφο ή μήνυμα που τροποποιεί και αναφέρεται ειδικά και αναμφισβήτητα σε ένα αρχικό τιμολόγιο, θεωρείται τιμολόγιο.
4. Ο όρος «τιμολόγιο» μπορεί να υποκαθίσταται αναλόγως των καθιερωμένων πρακτικών σε διάφορους κλάδους της οικονομίας.
5. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται τιμολόγιο για κάθε πώληση. Ο πωλητής αγαθών ή υπηρεσιών εκδίδει το τιμολόγιο πώλησης. Εναλλακτικά, ο πωλητής μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση τιμολογίου από το λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών (αυτοτιμολόγηση) ή από τρίτο πρόσωπο εξ ονόματος και για λογαριασμό του πωλητή. Η συμφωνία για έκδοση τιμολογίου από το λήπτη αγαθών ή υπηρεσιών ή από άλλο τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει την οντότητα από τη νόμιμη υποχρέωση να διασφαλίσει ότι θα εκδοθεί τιμολόγιο, καθώς και από κάθε σχετική ευθύνη.
6. Πιστωτικό τιμολόγιο είναι το τιμολόγιο που εκδίδεται για κάθε περίπτωση εκπτώσεων, επιστροφών ή άλλων διαφορών.
7. Τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα τιμολόγια αποτελούν μέρος των λογιστικών αρχείων της οντότητας.
8. Στην περίπτωση έκδοσης τιμολογίου από το λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών (αυτοτιμολόγηση) ή από τρίτο πρόσωπο εξ ονόματος και για λογαριασμό του πωλητή, ο εκδότης του τιμολογίου παρέχει όλες τις απαιτούμενες πληροφορίες για την τεκμηρίωση και καταχώρηση των σχετικών συναλλαγών από τον πωλητή, έγκαιρα για την εκπλήρωση υπ' αυτού κάθε νόμιμης υποχρέωσης.»

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) ορίζουν ότι:

«Άρθρο 13 - Λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία)

1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία και για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Για την εφαρμογή του Κώδικα, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους.»

Άρθρο 28 - Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου

1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.[...]
2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στο φορολογούμενο.

Άρθρο 39 - Δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας.

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 το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

Άρθρο 64 - Επαρκής αιτιολογία.

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.

Άρθρο 65 - Βάρος απόδειξης

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, στην ΠΟΛ. 1095/29.4.2011 με θέμα: «Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010», αναφέρεται ότι :

«1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του Ν.3888/2010, Φ.Ε.Κ. 175/Α' 30-9-2010, προστέθηκε εδάφιο στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε. Ν.2238/1994, ως εξής: « Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της, είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις, είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.»

2. Στη σχετική εισηγητική έκθεση του Ν.3888/2010 αναφέρεται ότι με τις νέες αυτές διατάξεις καθορίζεται ποιος έχει το βάρος απόδειξης επί εισοδήματος του οποίου δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή αιτία προέλευσης και το οποίο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (άρθρα 4 και 48 του Ν.2238/1994) λογίζεται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα. Αν και από την ισχύουσα διάταξη θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι προέκυπτε χωρίς αμφιβολία το γεγονός ότι ο φορολογούμενος υποχρεούται να αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία του εισοδήματός του, δεδομένου ότι η ισχύουσα διάταξη χρησιμοποιεί το ρήμα «λογίζεται», εντούτοις για την άρση κάθε αμφιβολίας με την προσθήκη του εδαφίου αυτού στην παράγραφο 3 ορίζεται αυτό πλέον και ρητά.

3. Οι διατάξεις αυτές αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, ή πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας που δεν προκύπτει από διαρκή και σταθερή πηγή και καθορίζεται ότι ο φορολογούμενος, εφόσον κληθεί, φέρει το βάρος της απόδειξης για την πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογείται με συγκεκριμένες διατάξεις, ή ότι απαλλάσσεται με ειδική διάταξη. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα.».

Επειδή, στο με αριθ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα «Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας» αναφέρεται ότι:

«.....

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 (πχ. 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 κλπ, πρέπει να ελέγχεται αν υπήρχε η δυνατότητα από τον δωρητή, τον δανειοδότη, τον παρέχοντα, τον κληρονομούμενο, να καταβάλλει ποσά που επικαλείται ο φορολογούμενος, καθώς και αν έχουν καταλογιστεί τα ποσά που προβλέπονται από τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις (π.χ. τέλη χαρτοσήμου, φόρος γονικής παροχής, φόρος δωρεάς κ.λπ.).

8. Η προσαύξηση 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 προσαύξηση 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. ...»

Επειδή, στην ΠΟΛ 1175/16-11-2017 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα : «Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας.», μεταξύ άλλων 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.

.....
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 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφό μας

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

Επειδή, σύμφωνα με την δημοσιευθείσα στις 07-04-2016 απόφαση του ΣτΕ 884/2016 Β' Τμήμα επαμ.: «(Α) ...Ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των μεγάλων ποσών που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του και, συνεπώς, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρ. 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρ. 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013, δεδομένου, άλλωστε, ότι πρόκειται για μη ευαίσθητο ή, γενικότερα, μη χρήζον αυξημένης προστασίας προσωπικό δεδομένο, για την πρόσβαση στο οποίο, στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου και της αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής, το κράτος διαθέτει ευρύ περιθώριο εκτίμησης (πρβλ. ΕΔΔΑ 22.12.2015, G.S.B. κατά Ελβετίας, 28601/11, σκέψεις 92-93) – Επομένως, οφείλει, κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα (μη απορριφθέντα από τη φορολογική αρχή) στοιχεία των δηλώσεων του φορολογίας εισοδήματος ..

Β. ... το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, ΣτΕ 2442/2013, ΣτΕ 886/2005 κ.ά.) – Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της, διότι μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη – Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση ... Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων.

Γ. Κατά την αρκούντως σαφή και προβλέψιμη έννοια της διάταξης (του εδαφίου α') της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ (όπως η παράγραφος αυτή ίσχυε πριν από την προσθήκη σε αυτήν εδαφίου β' με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν. 3888/2010), ερμηνευόμενης σε συνδυασμό, αφενός, με τις διατάξεις του άρθρου 66 (παρ. 1) του ίδιου νόμου και ήδη των άρθρων 14 (παρ. 1), 15 (παρ. 3) και 27 (παρ. 1) του ν. 4174/2013 και, αφετέρου, με τον κανόνα περί δυνατότητας έμμεσης απόδειξης ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος και αντίστοιχης φορολογικής παράβασης, ποσό τραπεζικού λογαριασμού και αντίστοιχου εμβάσματος μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα του δικαιούχου του λογαριασμού και χορηγήσαντος την εντολή διενέργειας του εμβάσματος, εφόσον δεν καλύπτεται από τα δηλωθέντα εισοδήματά του ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, την οποία είτε αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε εντοπίζει η φορολογική αρχή, στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου, ...».

Επειδή, στο με αριθ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α' 1034297 ΕΞ 2016/3.3.2016 έγγραφο της Διεύθυνσης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας (Τμήμα Α) της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα «Φορολογική μεταχείριση ασφαλιστικών εισφορών» αναφέρεται ότι:

«.....

3. Σύμφωνα με την διοικητική και δικαστηριακή νομολογία, για την αναγνώριση μιας επαγγελματικής δαπάνης πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά ορισμένες προϋποθέσεις όπως, η δαπάνη να προβλέπεται από διάταξη νόμου, να είναι βεβαία, δεδουλευμένη και εκκαθαρισμένη, πραγματική, παραγωγική, να προκύπτει από έγγραφα δικαιολογητικά, κλπ. και να έχει καταχωρηθεί στα βιβλία.

4. Στη φορολογία εισοδήματος ισχύει η βασική αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, γι' αυτό δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση στην τρέχουσα χρήση δαπάνες που αφορούν προηγούμενες ή επόμενες χρήσεις έστω και αν καλύπτονται με δικαιολογητικά της τρέχουσας χρήσης, καθόσον οι δαπάνες κατά κανόνα αναγνωρίζονται στην χρήση κατά την οποία καθίστανται δεδουλευμένες και εκκαθαρισμένες, ανεξάρτητα αν έχει καταβληθεί το αντίτιμό τους ή όχι.[...].».

Ως προς τον 1^ο και 2^ο προβαλλόμενο λόγο:

Επειδή, ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ισχυρίζεται τα κάτωθι:

- Παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης και της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Φορολογική Διοίκηση, καθώς συνιστά ανεπίτρεπτο αιφνιδιασμό του.
- Άκρως αντιφατική αιτιολογία του ελέγχου, καθώς από τη μια πλευρά συνομολογεί ότι ρητά εξαιρέθηκαν από τον έλεγχο οι πιστώσεις κάτω των 1.000 €, από την άλλη όμως έκρινε ότι με βάση τις δικές του απόψεις οι εν λόγω καταθέσεις αφορούσαν σε έσοδα από τη δραστηριότητα της ατομικής του δραστηριότητας και ως τέτοιες συμπεριλήφθηκαν στο ποσό των Πρωτογενών Πιστώσεων που αφορούν Ακαθάριστα Έσοδα για τις ελεγχόμενες χρήσεις 2017 και 2018. Επιπλέον, η κρίση αυτή είναι εσφαλμένη καθώς ο έλεγχος τον κατέστησε «ένοχο» με βάση τις δικές του απόψεις προς αιτιολόγηση καταθέσεων που ο ίδιος είχε ρητά εξαιρέσει με προηγούμενη ενέργειά του, παραβιάζοντας κατ' αυτόν τον τρόπο, το δικαίωμα μη αυτοενοχοποίησής του.
- Ο έλεγχος, δεν προέβη σε καμία απολύτως κρίση επί των απόψεών του επί του ΣΔΕ, μέσω των οποίων προέβη σε πλείστες αιτιολογήσεις πιστώσεων που υπολείπονταν των 1.000 € αλλά καταλόγισε δίχως αιτιολογία τα ποσά των 17.762,20€ και 19.955,68 € στα ακαθάριστα έσοδα των ελεγχόμενων ετών 2017-2018, αντίστοιχα, και
- Ο έλεγχος μη νόμιμα καταλόγισε σε βάρος του φόρο εισοδήματος, βάσει των πιστώσεων κάτω των 1.000 €, καθώς αυτές αφενός δε συνιστούν προσαύξηση περιουσίας, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21§4 του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), αφετέρου δεν παρείχε καμία απολύτως αιτιολογία για την απόρριψη των απόψεων του και την προσθήκη τους στα ακαθάριστα έσοδα των ελεγχόμενων ετών 2017-2018, κατά σαφή παράβαση της διάταξης του αρ. 64 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.
- Η επιβολή φόρου εισοδήματος σε βάρος του για το φορολογικό έτος 2018 είναι μη νόμιμη καθώς στην έκθεση ελέγχου περιέχεται ποσό ύψους 67.540,33€ που δεν είχε συμπεριληφθεί στο Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, κατά παράβαση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης του φορολογούμενου.

Επειδή, σύμφωνα με την από 20-12-2023 οικεία έκθεση ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, ο έλεγχος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. κατέληξε στις εξής διαπιστώσεις:

« [.....]

8.2 Έκθεση Ελέγχου

Ο έλεγχος διαπιστώνει τα κάτωθι:

Σύμφωνα με το με αριθμό Πρωτοκόλλου/4-5-2023 Αίτημα του αρθ. 14 του Ν. 4987/2022 που κοινοποιήθηκε στον ελεγχόμενο, για πλήθος 219 Ονομαστικών Πιστώσεων Ποσού: 37.717,88€ (2017: 17.762,20€ και 2018: 19.955,68€) του εξαιρέθηκε η υποχρέωση να δικαιολογήσει κάθε μία ξεχωριστά (αφορούν σε μικρά ποσά ονομαστικών πιστώσεων, κάτω από 1.000,00€).

Ο ελεγχόμενος με τις έγγραφες απόψεις επί του Σημειώματος του άρθρου 28 του Ν. 4987/2022 δικαιολόγησε σαν έσοδα από την άσκηση της ατομικής του Δραστηριότητας.

Συνεπώς ο έλεγχος δέχεται ότι οι παραπάνω καταθέσεις αφορούν σε έσοδα από τη δραστηριότητα της ατομικής επιχείρησης του ελεγχόμενου και τις συμπεριλαμβάνει στο ποσό των Πρωτογενών Πιστώσεων που αφορούν Ακαθάριστα Έσοδα για τις ελεγχόμενες χρήσεις του 2017 και 2018. Επομένως αφού ο ελεγχόμενος προσκόμισε αιτιολόγηση για το σύνολο των ζητούμενων πιστώσεων αιτιολογώντας σαν ακαθάριστα έσοδα από την επιχειρηματική του δραστηριότητα, ο έλεγχος έχοντας πλήρη αιτιολόγηση για το σύνολο των πρωτογενών πιστώσεων καταρτίζει επαλήθευση του ύψους των πρωτογενών πιστώσεων σε σχέση με τα Δηλωθέντα Ακαθάριστα Έσοδα του ελεγχόμενου, όπως ορίζει η Α.1293/23-7-2019.[.....]

... Ο έλεγχος προκειμένου να διαπιστώσει διαφορές μεταξύ των Δηλωθέντων Ακαθάριστων Εσόδων από την ατομική Δραστηριότητα του ελεγχόμενου και των Ακαθάριστων εσόδων που διαπίστωσε στις Τραπεζικές κινήσεις για τις ελεγχόμενες χρήσεις κατάρτισε τον κάτωθι Πίνακα υπολογισμού Διαφορών στα Δηλωθέντα Ακαθάριστα Έσοδα Μείον στα Ακαθάριστα Έσοδα που διαπίστωσε στις Τραπεζικές κινήσεις [...] Τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα του ελεγχόμενου του ΜΙΧ με ΑΦΜ: για το 2017 ανέρχονται στο ποσό των 1.315.224,55€ (πλέον ΦΠΑ) και για τη χρήση του 2018 στο ποσό των 1.394.894,88 (πλέον Φ.Π.Α) και οι αιτιολογούμενες πιστώσεις σαν Ακαθάριστα Έσοδα για τις ελεγχόμενες χρήσεις ανέρχονται στο ποσό των 1.264.438,87€ για τη χρήση του 2017 και στο ποσό των 1.462.435,21€ για τη χρήση του 2018. Στον Παραπάνω Πίνακα διαπιστώνουμε ότι το σύνολο των Δηλωθέντων Ακαθάριστων Εσόδων από την Ατομική Δραστηριότητα του Ελεγχόμενου υπολείπεται αυτό των Πρωτογενών Καταθέσεων που αφορούν Ακαθάριστα Έσοδα για τη χρήση του 2018 κατά το ποσό των 67.540,33€. Συνεπώς η κατά τα ανωτέρω προσδιορισθείσα υπέρβαση των δηλωθέντων εισοδημάτων για τη χρήση του 2018 καθότι δεν προκύπτει η πηγή και η αιτία κατάθεσης της ούτε η φορολόγησή της κρίνεται από τον έλεγχο ως αγνώστου προέλευσης.».

Επειδή, στην από 25-01-2024 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, αναφέρονται τα εξής:

- Ο ελεγχόμενος με τις με αριθμό πρωτοκόλλου:/13/12/2023 έγγραφες απόψεις του επί του Σημειώματος Διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν. 4987/2022 δικαιολόγησε σαν έσοδα από την άσκηση της ατομικής του Δραστηριότητας, τις ζητούμενες πιστώσεις που ήταν μικρότερες των 1.000,00€, πλήθους: 219 και ποσού: 37.717,88€, επισυνάπτοντας πίνακα που περιείχε συνοπτική αιτιολόγηση των πιστώσεων και χαρακτηρισμό αυτών ως ακαθάριστα έσοδα από την άσκηση της επαγγελματικής του δραστηριότητας. Συνεπώς, ο έλεγχος αποδέχτηκε ότι οι παραπάνω καταθέσεις αφορούν σε έσοδα από την ατομική δραστηριότητα του ελεγχόμενου και τις συμπεριέλαβε στα ποσά που αποτελούσαν εν δυνάμει ακαθάριστα έσοδα για τις ελεγχόμενες χρήσεις 2017 και 2018, με αποτέλεσμα, όσον αφορά τη χρήση 2018, τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα να υπερβαίνουν τα φορολογηθέντα ακαθάριστα έσοδα κατά το ποσό των 67.540,33€, καθώς τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα του ανέρχονταν στο ποσό των 1.394.894,88 (πλέον Φ.Π.Α) ενώ οι αιτιολογούμενες πιστώσεις του ως προς τα ακαθάριστα έσοδα ανέρχονταν στο ποσό των 1.462.435,21 €.
- Συγκεκριμένα, ο έλεγχος κατάρτισε Πίνακα επαλήθευσης του ύψους των πρωτογενών πιστώσεων σε σχέση με τα Δηλωθέντα Ακαθάριστα Έσοδα του ελεγχόμενου, όπως ορίζει η Α. 1293/23-7-2019. Από τον Πίνακα που καταρτίστηκε, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι το σύνολο των δηλωθέντων ακαθάριστων εσόδων από την ατομική δραστηριότητα του ελεγχόμενου υπολείπεται αυτών των Πρωτογενών Καταθέσεων που ο ελεγχόμενος αιτιολόγησε ως ακαθάριστα έσοδα για τη χρήση του 2018 κατά το ποσό των 67.540,33€ καθώς τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα του ανέρχονταν στο ποσό των 1.394.894,88 (πλέον Φ.Π.Α) ενώ οι αιτιολογούμενες πιστώσεις του ως προς τα ακαθάριστα έσοδα ανέρχονταν στο ποσό των 1.462.435,21 €.

Ως εκ τούτου, ορθώς ο έλεγχος έκρινε ότι το ως άνω ποσό ύψους 67.540,33€ αποτελεί για τον προσφεύγοντα ανααιτιολόγητη προσαύξηση περιουσίας σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), και οι ισχυρισμοί του απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον 3° προβαλλόμενο λόγο:

Επειδή, ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ισχυρίζεται τα εξής :

- «Η προσθήκη λογιστικής διαφοράς ποσού 104.659,08€ στα ακαθάριστα έσοδα του είναι μη νόμιμη δυνάμει της πίστωσης με Recid 4137, ποσού 137.429,07€, στις 29/03/2018 καθώς το ποσό αυτό συμπεριλήφθηκε νόμιμα στις τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και έγινε αναμόρφωση των αποσβέσεων παγίων που είχαν διενεργηθεί. Επιπλέον, όλως αντιφατικά και αναιτιολόγητα ο έλεγχος δέχτηκε τα ποσά απομείωσης κατά ποσοστό 50% της αξίας κτήσης των επιδοτηθέντων παγίων για τα ελεγχόμενα έτη 2017-2018, βάσει των τροποποιητικών Δ.Φ.Ε., και δεν αποδέχτηκε το ίδιο γεγονός για τα επόμενα μετά τον έλεγχο έτη 2019- 2022. Ειδικότερα, όπως αναφέρεται ενδελεχώς στο με αριθμό πρωτοκόλλου/13.12.2023 υπόμνημα απόψεων μου επί του ΣΔΕ, η εν λόγω πίστωση αφορά εξόφληση (τελική πληρωμή) επενδυτικού σχεδίου μου, το οποίο εντάχθηκε στο Μέτρο [....]. Το συγκεκριμένο επενδυτικό σχέδιο εγκρίθηκε, με την υπ' Αριθ. Πρωτ./01-08-2011 Απόφαση Έγκρισης της Ειδικής Υπηρεσίας Εφαρμογής Π.Α.Α. ΑΝΤΑΓΩΝΙΣΤΙΚΟΤΗΤΑ, (προσκομιζόμενο ΣΧΕΤ. Νο 1), και υλοποιήθηκε τμηματικά κατά τα επόμενα έτη. Το σύνολο της συγκεκριμένης εκταμίευσης, που πραγματοποιήθηκε με μέριμνα του υπεύθυνου για αντίστοιχα έργα οργάνου Ο.Π.Ε.Κ.Ε.Π.Ε., ανήλθε στα 170.791,25 €, όπως προκύπτει εκ της από 28/02/2019 εκδοθείσας Βεβαίωσης για φορολογική χρήση της ως άνω Υπηρεσίας, (προσκομιζόμενο ΣΧΕΤ. Νο 2). Το ποσό αυτό συμπεριλήφθηκε στην υποβληθείσα Δ.Φ.Ε. του φορ. έτους 2018, καθώς δηλώθηκε στον κωδ. 596 «Επιδοτήσεις – Επιχορηγήσεις», του Πίνακα «Ζ3 - Λοιπά πληροφοριακά στοιχεία», του εντύπου Ε3. Συνεπώς, δεν πρόκειται περί πίστωσης που ερείδεται σε άδηλη πηγή εισοδήματος, κατά την έννοια της προδιαληφθείσας διάταξης του αρ. 21 παρ. 4 του ΚΦΕ.».

Επειδή, σύμφωνα με την από 20-12-2023 οικεία έκθεση ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, ο έλεγχος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. κατέληξε στις εξής διαπιστώσεις:

«... Ο έλεγχος διαπιστώνει τα κάτωθι:

1. Ο ελεγχόμενος δεν προσκόμισε το σύνολο των Πρωτότυπων παραστατικών Δαπανών που αφορούν το επιδοτούμενο έργο και συνθέτουν το φάκελο του υπό ένταξη επιδοτούμενου έργου.
2. Δεν προσκόμισε τραπεζικά έγγραφα πληρωμών για τη συγκεκριμένη πίστωση αλλά και για την προηγούμενη που αφορούσε το υπόλοιπο 50% προκειμένου να τεκμηριώσει τη σχέση με την εξελικτική πορεία των δαπανών με αναφορά στη συγκεκριμένη απόφαση επιδότησης.
3. Η Βεβαίωση του οργανισμού πληρωμών και ελέγχου κοινοτικών ενισχύσεων είναι ασαφής και δε συνδέεται με το επιδοτούμενο έργο αφού σε αυτή δε γίνεται αναφορά στον αριθμό της απόφασης επιδότησης.
4. Ο ελεγχόμενος επικαλείται τροποποιητικές δηλώσεις του Ν.4512/2018 σύμφωνα με τις οποίες αναμορφώνει δαπάνες αποσβέσεων που αφορούν πάγια που αγοράστηκαν στη χρήση του 2018 και 2017 ενώ στο νομικό πλαίσιο της επιδότησης που επικαλείται (επενδυτικό σχέδιο στο Μέτρο του 313B 2007-2013) ορίζεται σαφώς ότι οι δαπάνες του επενδυτικού σχεδίου πρέπει να έχουν χρονικό ορίζοντα το Δεκέμβριο του 2013.

Συνεπώς ο έλεγχος εμμένει στις αρχικές του θέσεις, αφαιρουμένων των ποσών αναμόρφωσης (μείωσης) των εκπιπτόμενων αποσβέσεων χρήσης 2017 ποσού: 16.384,99 € και 2018 ποσού: 16.385,00 ήτοι συνολικού ποσού: 32.769,99€ που υπέβαλλε με τις Τροποποιητικές Δηλώσεις του στα πλαίσια του Ν.4512/18, διαμορφούμενου του τελικού ποσού σε 104.659,08 €.».

Επειδή, στην από 25-01-2024 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. αναφέρονται τα εξής:

- Ο ελεγχόμενος με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/191-2024 ενδικοφανή προσφυγή του, αφενός μεν υποβάλει αυθαίρετα εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις (υποβάλλονται από τον ελεγχόμενο μετά την κοινοποίηση του με αριθμού βιβλίου/15-112023 Σημειώματος Διαπιστώσεων του Ν. 4587/2022) αναμορφώνοντας τις αποσβέσεις για τις μη ελεγχόμενες χρήσεις 2019 έως και 2022, αφετέρου δε ο ελεγχόμενος επί των Πράξεων Καταλογισμού δεν προβάλλει ισχυρισμούς σε σχέση με δικαιολογητικά ή στοιχεία συγκεκριμένα σε συνέχεια της Έκθεσης Ελέγχου που ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη χωρίς να ενισχύει τις απόψεις του.

- Επιπλέον, ο έλεγχος αφαίρεσε τα ποσά των αναμορφώσεων στις αποσβέσεις που ο ελεγχόμενος εμπρόθεσμα υπέβαλε με τροποποιητικές Δηλώσεις του Ν. 4512/2018 από το ποσό της ζητούμενης πίστωσης θεωρώντας τα ποσά αυτά ισοδύναμα με ισόποσες αυξήσεις των ακαθάριστων εισοδημάτων του. Συγκεκριμένα ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τα ποσά που μείωσαν τις εκπιπόμενες αποσβέσεις που αφορούσαν τα επιδοτούμενα πάγια συνολικού ποσού: 32.769,99€ που υπέβαλε με τις Τροποποιητικές Δηλώσεις του, διαμόρφωσε το τελικό ποσό προσαύξησης των ακαθάριστων εσόδων σε 104.659,08€.

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο έγγραφο της Δ/σης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας της Α.Α.Δ.Ε. ΔΕΑΦ 1080132 ΕΞ 2015/02-06-2015 με θέμα: «Φορολογική αντιμετώπιση των επιδοτήσεων – επιχορηγήσεων στα πλαίσια ατομικής επιχειρηματικής δραστηριότητας», ισχύουν τα εξής:

«... 3. Ωστόσο, όπως έχει γίνει πάγια δεκτό από τη Διοίκηση (...../29.3.2007 και έγγραφα) και σύμφωνα με τους εκάστοτε νόμους περί ιδιωτικών επενδύσεων, τα εισπραττόμενα ποσά των επιχορηγήσεων για αγορά παγίων δεν θεωρούνται προσθετικά στοιχεία των ακαθάριστων εσόδων, δηλαδή δεν προσαυξάνουν τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, αλλά αποτελούν μειωτικό στοιχείο των πραγματοποιηθεισών νέων επενδύσεων. Περαιτέρω, οι αποσβέσεις υπολογίζονται στην αξία κτήσης των παγίων, αφού αφαιρεθούν τα ποσά των επιχορηγήσεων (σχετική η/ ΠΟΛ.1093/5.5.1992 Εγκύκλιος, που έδινε οδηγίες εφαρμογής του Ν. 1892/1990)».

Επειδή, στο πλαίσιο της ως άνω Διαταγής, ο προσφεύγων υπέβαλε αφενός μεν τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τις ελεγχόμενες χρήσεις 2017 και 2018 δυνάμει του Ν. 4512/2018, και αφετέρου δε εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τις χρήσεις 2019 έως 2022 προς την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Νάξου, με τις οποίες ο προσφεύγων προέβη αφενός σε αναμόρφωση των ποσών των διενεργηθεισών αποσβέσεων παγίων, αφετέρου σε απομείωση κατά ποσοστό 50% (ήτοι κατά το ποσοστό της επιδότησης), την αξία κτήσης των επιδοτηθέντων παγίων, βάσει των Αναλυτικών Καταστάσεων παραστατικών και Μερισμού Δαπανών, που είχαν υποβληθεί στην εποπτεύουσα Αρχή του Προγράμματος Αγροτικής Ανάπτυξης, όπου γίνεται επακριβώς η παρουσίαση των επιδοτηθέντων Τιμολογίων, τα οποία αντιστοιχούν στις επιλέξιμες δαπάνες των εργασιών του επενδυτικού σχεδίου.

Επειδή, ο έλεγχος, όμως, τελικά αποδέχθηκε τη μείωση του εν λόγω ποσού από 137.429,07€ σε 104.659,08€ (αφαιρώντας τα ποσά της αναμόρφωσης των ελεγχόμενων χρήσεων 2017 -2018) χωρίς να συνυπολογίσει και τα ποσά της αναμόρφωσης των επομένων φορολογικών ετών 2019 -2022, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται αποδεκτός και η λογιστική διαφορά πρέπει να διαγραφεί.

Ως προς τον 4ο προβαλλόμενο λόγο:

Επειδή, ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ισχυρίζεται τα εξής:

«Η προσθήκη λογιστικών διαφορών στα ακαθάριστα έσοδά του είναι μη νόμιμη, δυνάμει των τιμολογίων που αφορούσαν τις Ενδοκοινοτικές λήψεις Υπηρεσιών, για αμφότερες τις ελεγχόμενες χρήσεις καθώς η μη εξόφληση τιμολογίων «επί πιστώσει» δε συνιστά νόμιμο λόγο συνολικής απόρριψης των δαπανών.

Ειδικότερα, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση δαπάνες που πραγματοποίησε και αφορούν τη λήψη Ενδοκοινοτικών Υπηρεσιών, είτε διότι, όπως αναφέρει, δεν προσκομίσθηκαν ενώπιον του τα παραστατικά των δαπανών αυτών, είτε διότι δεν προσκομίσθηκαν παραστατικά για τον τρόπο εξόφλησης αυτών, είτε για συνδυασμό και των δύο προηγούμενων λόγων».

Συγκεκριμένα, ο προσφεύγων με τον ως άνω προβαλλόμενο λόγο επικεντρώνεται και στρέφεται προς δικαιολόγηση των κάτωθι λογιστικών διαφορών που ο έλεγχος του καταλόγισε, για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018, ως εξής:

A/A	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ ΠΟΥ ΑΦΟΡΟΥΝ ΟΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗΣ	ΠΟΣΟ
4.1	2017	.....	100.000,00 €
4.2	2017	.....	45.000,00 €
4.3	2018	.....	7.494,76 €
4.4	2018	.....	7.889,58 €
4.5	2018	.....	85.011,32 €

4.1 Προμηθευτής/28.12.2017 (No) Καθαράς Αξίας 100.000,00€.

Επειδή, σύμφωνα με την από 20-12-2023 οικεία έκθεση ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (σελ. 25-26 έκθεσης ελέγχου), ο έλεγχος του Κ.Ε.Φ.Ο.ΜΕ.Π., απέρριψε την ανωτέρω δαπάνη στο σύνολό της, αναφέροντας τα εξής:

i. «Ο ελεγχόμενος προσκόμισε το συμφωνητικό της αλλοδαπής εταιρίας, Επωνυμίας:» με τον ελεγχόμενο. Από το συμφωνητικό προκύπτει ότι ο ελεγχόμενος αναθέτει στην παραπάνω αλλοδαπή εταιρία τη διαχείριση κρατήσεων καθώς και την προώθηση και συντονισμό λογισμικού για τη χρήση του 2015 και όχι της ελεγχόμενης χρήσης του 2017 στην οποία ο ελεγχόμενος το λαμβάνει υπόψη κατά τον προσδιορισμό του λογιστικού αποτελέσματος. Οι όροι της συμφωνίας ορίζουν χρονοδιάγραμμα έργου την περίοδο από την ημερομηνία: 2/2/2015 έως την 31/12/2015.

ii. Ο λογαριασμός εξόφλησης του Τιμολογίου με IBAN: που αναγράφεται σαν όρος της συμφωνίας του ελεγχόμενου με την παραπάνω αλλοδαπή εταιρία είναι διαφορετικός από το λογαριασμό πίστωσης της προκαταβολής ποσού: 12.000,00€ και ημερομηνίας: 18-11-2016 με αριθμό IBAN: Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη του τα στοιχεία που εμπεριέχονται στην ΠΟΛ 1033/2014, απόφαση Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, διαπίστωσε ότι τα εμβάσματα προς χώρες από τη χρήση 2015 και εντεύθεν προς το Ηνωμένο Βασίλειο και την Κύπρο που αφορούν πληρωμές Ενδοκοινοτικών αποκτήσεων ανά χρήση είναι τα κάτωθι [...] Ο έλεγχος δε διαπίστωσε άλλες πληρωμές με αποδέκτη κυπριακό ή Ηνωμένου Βασιλείου λογαριασμό της εταιρίας «.....». Ο ελεγχόμενος δεν προσκόμισε άλλα τραπεζικά έγγραφα εξόφλησης της αλλοδαπής εταιρείας «.....», με ΑΦΜ -r-No 07531293 ποσού 100.000,00€. Επιπρόσθετα η προκαταβολή αυτή αφορά Υπηρεσία που ολοκληρώθηκε στις 31/12/2015 και η πρώτη πληρωμή της εκτελέστηκε την 18/11/2016 μεταγενέστερα της έναρξης της ήτοι την 2/2/2015 όπως ορίζει το ιδιωτικό συμφωνητικό που προσκόμισε ο ελεγχόμενος.

iii. Ο ισολογισμός της εταιρίας δεν είναι επίσημα μεταφρασμένος και δεν εμφανίζει δευτεροβάθμια ανάλυση ανά Πελάτη. Ο ελεγχόμενος προσκομίζει βεβαίωση του λογιστή της αλλοδαπής εταιρίας με Επωνυμία: «.....», ημερομηνίας: 15/11/2023 που δηλώνει ότι μέχρι και το τέλος της Χρήσης του 2017 ο ελεγχόμενος είχε ανεξόφλητο υπόλοιπο προς την εταιρία» ποσού: 88.000,00€. Δεν προσκομίζει Τραπεζικά έγγραφα-Παραστατικά για την εξόφληση αυτού του τιμολογίου ούτε της πληρωμής με ημερομηνία την 18/11/2016 που επικαλείται σαν προκαταβολή ούτε μεταγενέστερης εξόφλησης του υπόλοιπου. Επιπρόσθετα ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη του τα στοιχεία που εμπεριέχονται στην ΠΟΛ 1033/2014, διαπίστωσε ότι δεν εκτελούνται από τον ελεγχόμενο εμβάσματα προς την Εταιρία με Επωνυμία «.....» από τη χρήση 1/1/2017 και εντεύθεν έως και 31/12/2020.

Συνεπώς, βάσει των ανωτέρω, ο έλεγχος κρίνει ότι η εν λόγω δαπάνη ποσού: 100.000,00€ που πραγματοποιήθηκε και δηλώθηκε στη φορολογική περίοδο του 2017 δεν εκπίπτει από τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου της χρήσης αυτής σύμφωνα με όσα ορίζουν οι διατάξεις των άρθρων 22, 22Α και 23 του Ν.4172/2013 και για το λόγο αυτό δεν τη λαμβάνει υπόψη κατά τον προσδιορισμό του λογιστικού αποτελέσματος. Επιπρόσθετα η προκαταβολή ποσού: 12.000,00 € αφορά έργο που συμφωνήθηκε και ξεκίνησε την ημερομηνία 2/2/2015 και όχι την ελεγχόμενη χρήση και εκτελέστηκε ένα χρόνο αργότερα από τη λήξη του έργου.».

Επειδή, ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή για την ως άνω δαπάνη, ισχυρίζεται τα εξής:

« Κατ' αρχάς, η απόρριψη της εν λόγω δαπάνης από τον έλεγχο, γίνεται εσφαλμένα, όπως προκύπτει, τόσο από τα προσκομισθέντα παραστατικά, όσο και από τις πληροφορίες που ο έλεγχος διαθέτει, για τα διενεργηθέντα από εμένα εμβάσματα προς την αλλοδαπή βάσει της ΠΟΛ. 1033/2014, καθώς ποσό 12.000,00 € έχει πράγματι καταβληθεί και εμβασθεί την 18/11/2016 στην «.....», ως προκαταβολή έναντι του συγκεκριμένου Τιμολογίου (προσκομιζόμενο ΣΧΕΤ. Νο 7). Η δε κρίση του ελέγχου ότι αφορά έργο που συμφωνήθηκε και ξεκίνησε την ημερομηνία 2/2/2015 και όχι την ελεγχόμενη χρήση και εκτελέστηκε ένα χρόνο αργότερα από τη λήξη του έργου, είναι αβάσιμη καθώς σε αυτήν την περίπτωση δε θα επρόκειτο περί προκαταβολής, όπως δέχθηκε ο έλεγχος, αλλά για εξόφληση ήδη εκτελεσμένου έργου. Αντίθετα, το έμβασμα της 18/11/2016, ύψους 12.000,00€ (προσκομιζόμενο ΣΧΕΤ. Νο 8), συνιστά προκαταβολή για τις υπηρεσίες που παρασχέθηκαν στην επιχείρησή μου το έτος 2017, δυνάμει του επίμαχου τιμολογίου ενώ από κανένα στοιχείο δεν προκύπτει ότι η προκαταβολή αυτή αφορά Υπηρεσία που ολοκληρώθηκε στις 31/12/2015 και η πρώτη πληρωμή της εκτελέστηκε την 18/11/2016 μεταγενέστερα της έναρξης της ήτοι την 2/2/2015 όπως ορίζει το σχετικό ιδιωτικό συμφωνητικό. Τα ανωτέρω επιβεβαιώνονται από την από 02/02/2015 Σύμβαση Ανάθεσης Έργου (προσκομιζόμενο ΣΧΕΤ. Νο 9) και την τεχνική μελέτη διαχείρισης κρατήσεων/προώθησης/υποστήριξης και συντονισμού λογισμικού (προσκομιζόμενο ΣΧΕΤ. Νο 10) της εν λόγω εταιρείας, η οποία αποτελεί τμήμα των παρασχεθεισών υπηρεσιών που τιμολογήθηκαν με το επίμαχο παραστατικό.

Περαιτέρω, το γεγονός ότι ο αποδέκτης λογαριασμός του εμβάσματος, διαφέρει του λογαριασμού που αναγράφεται στις χρηστικές πληροφορίες εξόφλησης του τιμολογίου (ο οποίος δεν είναι δεσμευτικός από κάποια συγκεκριμένη διάταξη και δύναται να έχει μεταβληθεί), δεν είναι επαρκής λόγος για τη μη αποδοχή από τον έλεγχο του πραγματικού γεγονότος, ήτοι της μερικής εξόφλησης του κρινόμενου φορολογικού στοιχείου. Περαιτέρω, με το από 15/11/2023 έγγραφο της Βρετανικής Ελεγκτικής Εταιρείας «.....», νόμιμα επικυρωμένο και μεταφρασμένο, (προσκομιζόμενο ΣΧΕΤ. Νο), πιστοποιείται ότι στις 31/12/2017, το ανεξόφλητο υπόλοιπό μου προς την εταιρεία «.....», ανερχόταν στις 88.000,00 €, ενώ και από τις δημοσιευμένες Οικονομικές Καταστάσεις (Financial Statements) έτους 2017 της Βρετανικής εταιρείας, νόμιμες επικυρωμένες και μεταφρασμένες, (προσκομιζόμενο ΣΧΕΤ. Νο), προκύπτει ότι υφίστανται την 31/12/2017 απαιτήσεις αυτής από πελάτες (debtors), συνολικού ύψους 361.770,00 €. Αναφορικά δε με τις αιτιάσεις του ελέγχου ότι ο ισολογισμός της αντισυμβαλλόμενης εταιρείας δεν είναι επίσημα μεταφρασμένος και δεν εμφανίζει δευτεροβάθμια ανάλυση ανά πελάτη, αυτές δεν ασκούν καμία επιρροή στο ζήτημα του αν νόμιμα η δαπάνη αυτή είχε εκπεσθεί από τα ακαθάριστα έσοδά μου. Και τούτο διότι η ύπαρξη οφειλής μου προς την αντισυμβαλλόμενη «.....» αποδεικνύεται από τη βεβαίωση της Βρετανικής Ελεγκτικής Εταιρείας «.....» για το περιεχόμενο της οποίας ο έλεγχος δεν εκφέρει καμία αιτίαση.[...]

Επομένως, η απόρριψη της ως άνω δαπάνης από τον έλεγχο με την προπαρατεθείσα αιτιολόγηση είναι μη νόμιμη καθώς δεν αμφισβητήθηκε ούτε η παραγωγικότητα της, ούτε η πραγματοποίηση της, ούτε η εγγραφή της στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών.».

Επειδή, στην από 25-01-2024 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. αναφέρονται τα εξής: « Στη με αριθμό πρωτοκόλλου/19-1-2024 ενδικοφανή προσφυγή του ο ελεγχόμενος επί των Πράξεων Καταλογισμού δεν προβάλλει ισχυρισμούς σε σχέση με δικαιολογητικά ή στοιχεία συγκεκριμένα που ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη του αλλά προσκομίζει τα ίδια δικαιολογητικά που προσκόμισε και στη με αριθμό πρωτοκόλλου/13-12-2023 έγγραφες απόψεις του επί του με αριθμό βιβλίου/15-11-2023 Σημειώματος Διαπιστώσεων με μόνη διαφορά την επικύρωση και μετάφρασή τους στην ελληνική από δικηγόρο, χωρίς έτσι να ενισχύει τις απόψεις του.

Όσον αφορά τον ισχυρισμό του ελεγχόμενου ότι ο έλεγχος δεν αμφισβήτησε την παραγωγικότητα και την πραγματοποίηση της η άποψη της φορολογικής αρχής είναι:

Το Τιμολόγιο που ο ελεγχόμενος προσκόμισε στην περιγραφή του αναφέρει: «Υποστήριξη και συντονισμός Λογισμικού της χρήσης 2015». Η περιγραφή αυτή αλλά και το ποσό της δε δείχνει να αφορά παραγωγική δαπάνη που πρέπει να εκπέσει από την εν λόγω ελεγχόμενη χρήση ενώ παραμένει ανεξόφλητη μέχρι και τη σύνταξη της παρούσας.».

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου, ως προς την ανωτέρω δαπάνη, προκύπτουν τα εξής :

- Το Τιμολόγιο που ο ελεγχόμενος προσκόμισε στην περιγραφή του αναφέρει: «Υποστήριξη και συντονισμός Λογισμικού της χρήσης 2015.
- Στο συμφωνητικό της αλλοδαπής εταιρίας, Επωνυμίας:» με τον ελεγχόμενο προκύπτει ότι ο ελεγχόμενος αναθέτει στην παραπάνω αλλοδαπή εταιρία τη διαχείριση κρατήσεων καθώς και την προώθηση και συντονισμό λογισμικού για τη χρήση του 2015 και όχι της ελεγχόμενης χρήσης του 2017. Οι όροι της συμφωνίας ορίζουν χρονοδιάγραμμα έργου την περίοδο από την ημερομηνία: 2/2/2015 έως την 31/12/2015.
- Το από 15/11/2023 έγγραφο της Βρετανικής Ελεγκτικής Εταιρείας «.....», νόμιμα επικυρωμένο και μεταφρασμένο, (προσκομιζόμενο ΣΧΕΤ. Νο) πιστοποιεί ότι στις 31/12/2017, το ανεξόφλητο υπόλοιπο του προσφεύγοντος προς την εταιρεία «.....», ανερχόταν στις 88.000,00 €, και
- Αφενός μεν έχει καταβληθεί εκ μέρους του προσφεύγοντος το ποσό των 12.000,00 ευρώ, αφετέρου δε έχει καταχωρηθεί στα Βιβλία της προμηθεύτριας αλλοδαπής εταιρείας η καταβολή των 12.000,00 ευρώ, καθ' ομολογία και της ίδιας της προμηθεύτριας εταιρείας, ότι το εν λόγω ανεξόφλητο ως σήμερα τιμολόγιο τελεί επί πιστώσει.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω διατάξεων αλλά και στη φορολογία εισοδήματος ισχύει η βασική αρχή της αυτοτέλει των χρήσεων, ήτοι δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση στην τρέχουσα χρήση δαπάνες που αφορούν προηγούμενες ή επόμενες χρήσεις έστω και αν καλύπτονται με δικαιολογητικά της τρέχουσας χρήσης, κάτι που προκύπτει στην συγκεκριμένη περίπτωση βάσει των ανωτέρω δεδομένων. Συνεπώς, ο έλεγχος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π δεν αναγνώρισε την ως άνω δαπάνη του προσφεύγοντος και την καταλόγισε ως λογιστική διαφορά. Ως εκ τούτου, οι ως άνω ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

4.2 Προμηθευτής «DTS ENTERPRISES LTD» -ΛΥΠ 10/22.12.2017 καθαρής αξίας 50.000,00€ (Εκθεση ελέγχου. Σελίδες 30-32)

Επειδή, σύμφωνα με την από 20-12-2023 οικεία έκθεση ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (σελ. 31-32 έκθεσης ελέγχου), ο έλεγχος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. δέχτηκε εν μέρει την ανωτέρω δαπάνη και δη μόνο για το ποσό των 5.000,00 € επί συνόλου τιμολογίου 50.000,00 € αναφέροντας τα εξής:

«... Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη του τα στοιχεία που εμπεριέχονται στην ΠΟΛ.1033/2014, απόφαση Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, διαπιστώνει ότι εμβάσματα με αποδέκτη την αλλοδαπή εταιρία «.....» εκτελέστηκαν 2 χρόνια αργότερα από την έκπτωση της δαπάνης από τον ελεγχόμενο ποσού 5.000,00€ και 3.000,00€. [...] Για το υπόλοιπο ποσό που κατά τα λεγόμενα του ελεγχόμενου παραμένει ανεξόφλητο, ποσό: 42.000,00€ προσκομίζει βεβαίωση στην Αγγλική της αλλοδαπής εταιρίας με επωνυμία: «DTS Enterprises Ltd», ημερομηνίας: 31/12/2019, χωρίς μετάφραση και επικύρωση, στην οποία βεβαιώνει ότι παραμένει ανεξόφλητο υπόλοιπο από τον ελεγχόμενο ποσό: 42.000,00 € έως και την 31/12/2019 δηλαδή δύο χρόνια μετά την έκπτωση της δαπάνης από τον ελεγχόμενο. Να υπογραμμίσουμε ότι στο αρχείο της υπηρεσίας τα στοιχεία που εμπεριέχονται στην ΠΟΛ 1033/2014, απόφαση Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων δε βλέπουμε άλλες πληρωμές προς την εταιρία αυτή μέχρι και το τέλος του 2020. Επιπρόσθετα ο ελεγχόμενος δεν προσκομίζει τραπεζικά έγγραφα για την εξόφληση του ποσού αυτού με ημερομηνία μέχρι και τη σύνταξη της παρούσης. Ωστόσο ο έλεγχος αιτιολογεί το εξερχόμενο έμβασμα ποσού: 5.000,00 €, με Recid: και ημερομηνίας: 31/12/2018 με αιτιολογία: την εν λόγω αλλοδαπή εταιρία σαν μερική εξόφληση της παραπάνω δαπάνης. Συνεπώς, βάσει των ανωτέρω, ο έλεγχος κρίνει ότι η εν λόγω δαπάνη που πραγματοποιήθηκε και δηλώθηκε στη φορολογική περίοδο του 2017 δεν εκπίπτει από τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου, σύμφωνα με όσα ορίζουν οι διατάξεις των άρθρων 22, 22Α και 23 του Ν.4172/2013 και για το λόγο αυτό δε λαμβάνει υπόψη κατά τον προσδιορισμό του λογιστικού αποτελέσματος».

Επειδή, ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή για την ως άνω δαπάνη, ισχυρίζεται τα εξής:

«Όπως αναφέρθηκε στο με αρ. πρωτ./13.12.2023 υπόμνημά μου επί του με αριθμό βιβλίου/15-11-2023 ΣΔΕ, το επίμαχο τιμολόγιο αφορά παροχή υπηρεσιών για την κατάρτιση επιχειρηματικού σχεδίου και αμοιβή ακύρωσης για την πιθανή επένδυση στη (προσκομιζόμενο ΣΧΕΤ. Νο). Σύμφωνα δε με το από 07/05/2020 έγγραφο της ως άνω εταιρείας, με τίτλο «.....», νόμιμα επικυρωμένο και μεταφρασμένο, (προσκομιζόμενο ΣΧΕΤ. Νο), ζητήθηκε από εμένα, λόγω λογιστικού ελέγχου (audit), που διενεργούνταν στην προμηθεύτρια από την «.....», η επικύρωση του ύψους του ανεξόφλητου υπολοίπου, που όφειλα σε αυτήν στις 31/12/2019 και το οποίο ανερχόταν σε 42.000,00 €, όπερ και εγένετο, δηλ. επιβεβαίωσα ότι οφείλω στην αντισυμβαλλόμενη το ποσό των 42.000,00 € και έχω αντίστοιχα καταβάλει 8.000,00 €. Δεν παρέλκει δε να τεθεί υπόψη σας ότι το ανωτέρω έγγραφο έχει συνταχθεί σε χρόνο ανύποπτο και κατά πολύ προγενέστερο του ελέγχου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και δεν αποτελεί αποτέλεσμα δικών μου ενεργειών, ή αιτήσεως, αλλά προϊόν εσωτερικής διαδικασίας ελέγχου, ήτοι «ελέγχου δέουσας επιμέλειας» της εταιρείας.

Συνεπώς, η μερική απόρριψη της εν λόγω δαπάνης από τον έλεγχο με μόνη αιτιολογία ότι δεν έχει ολική εξόφλησή του με τραπεζικό μέσο, είναι εσφαλμένη καθώς δεν αμφισβητήθηκε ούτε η παραγωγικότητα της, ούτε η πραγματοποίησή της, ούτε η εγγραφή της στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών, ενώ το ανεξόφλητο υπόλοιπο του εν λόγω τιμολογίου τελεί επί πιστώσει, γεγονός που δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία.».

Επειδή, στην από 25-01-2024 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. αναφέρονται τα εξής: «Στη με αριθμό πρωτοκόλλου/19-1-2024 ενδικοφανή προσφυγή του ο ελεγχόμενος επί των Πράξεων Καταλογισμού δεν προβάλλει ισχυρισμούς σε σχέση με δικαιολογητικά ή στοιχεία συγκεκριμένα που ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη του αλλά προσκομίζει τα ίδια δικαιολογητικά που προσκόμισε και στη με αριθμό πρωτοκόλλου/13-12-2023 έγγραφες απόψεις του επί του με αριθμό βιβλίου/15-11-2023 Σημειώματος διαπιστώσεων με μόνη διαφορά την επικύρωση και μετάφραση τους στην ελληνική από δικηγόρο, χωρίς έτσι να ενισχύει τις απόψεις του.

Όσον αφορά τον ισχυρισμό του ελεγχόμενου ότι ο έλεγχος δεν αμφισβήτησε την παραγωγικότητα και την πραγματοποίησή της η άποψη της φορολογικής αρχής είναι:

Το Τιμολόγιο που ο ελεγχόμενος προσκόμισε στην περιγραφή του αναφέρει: «Προετοιμασία και κατάρτιση επιχειρηματικού σχεδίου για πιθανή επένδυση στο Νησί της Νάξου.». Η περιγραφή αυτή αλλά και το ποσό της δε δείχνει να αφορά παραγωγική δαπάνη που πρέπει να εκπεσθεί από το φορολογικό αποτέλεσμα ενώ παραμένει ανεξόφλητη μέχρι και τη σύνταξη της παρούσας.».

Επειδή, σύμφωνα με τα προαναφερθέντα, ο έλεγχος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. αποδέχτηκε μόνο το ποσό των 5.000,00€ που είχε εξοφληθεί τραπεζικά, ενώ το υπόλοιπο ποσό των 45.000,00€ καταλογίστηκε ως λογιστική διαφορά, ήτοι δέχθηκε μερικώς το εν λόγω παραστατικό ενώ σύμφωνα με την Εγκ ΠΟΛ 1216/2014, η εν λόγω δαπάνη κρίνεται οριστικά ως προς την εκπαιδευτικότητά της όταν λάβει χώρα η ολική εξόφλησή της.

Ως εκ τούτου, γίνεται αποδεκτός ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος και η εν λόγω δαπάνη κρίνεται εκπεστέα από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησής του.

4.3 Διάφορες Ενδοκοινοτικές Αποκτήσεις Υπηρεσιών ποσού: 7.494,76€ (Έκθεση Ελέγχου, Σελίδες 39-41)

Επειδή, ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, όσον αφορά τις δαπάνες συνολικού ποσού 7.494,76€, προσκομίζει νέα στοιχεία, ήτοι εξοφλήσεις των τιμολογίων που έγιναν διατραπεζικά και συμφωνητικά που είχαν συναφθεί με τους προμηθευτές του, καθώς και εξηγήσεις αυτών.

Επειδή, στην από 25-01-2024 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. αναφέρονται τα εξής: «Στην από .../12/2023 Έκθεση Ελέγχου ο έλεγχος διαπίστωσε ότι ο ελεγχόμενος δεν είχε προσκομίσει τις τραπεζικές πληρωμές για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις υπηρεσιών του κάτωθι πίνακα. Ο έλεγχος επανεξετάζοντας λεπτομερώς τα στοιχεία που ο ελεγχόμενος προσκόμισε:

α) με τις με αριθμό/13-12/2023 έγγραφες απόψεις του επί του με αριθμό Βιβλίου Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,/15-11-2023 Σημειώματος Διαπιστώσεων, και

β) με τα νέα στοιχεία και εξηγήσεις που αναφέρονται στη στήλη του Πίνακα με τίτλο: «Αριθμός:/19-01-2024 ενδικοφανή προσφυγή του ελεγχόμενου»

διαπιστώνει ότι δεν υπάρχουν διαφορές.

Ως εκ τούτου αποδέχεται τον ισχυρισμό του ελεγχόμενου και παραθέτει τον Πίνακα των εν λόγω ενδοκοινοτικών αποκτήσεων ποσού: 7.494,76€.

Ημερομηνία	Αιτιολογία	Παραστατικό	ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΑ	Φ.Π.Α.	Αριθμός: 10234/19-1-2024 ενδικοφανή προσφυγή του ελεγχόμενου. Προσκόμιση
1/7/2018	..... .....	.....	100,00	24,00	Με πιστωτική κάρτα του ελεγχόμενου.
1/7/2018	.....	.....	807,00	193,68	
	Όλα τα Τιμολόγια της Συμψηφίζονται με κρατήσεις δωματίων. Ο λογαριασμός της ήταν πάντοτε χρεωστικός καθώς το κόστος των κρατήσεων ήταν πάντοτε υψηλότερο από τις προμήθειες χρεώσεις της, ως εκ τούτου δεν υπάρχουν έγγραφα πληρωμών. Ο συμψηφισμός προβλέπεται στην παράγραφο 3 (της 2ης Σελίδας) του συμβολαίου με την Εταιρεία αυτή που επισυνάπτεται.				
1/7/2018	.....	.....	141,50	33,96	
	Όλα τα Τιμολόγια της Συμψηφίζονται με κρατήσεις δωματίων. Ο λογαριασμός της ήταν πάντοτε χρεωστικός καθώς το κόστος των κρατήσεων ήταν πάντοτε υψηλότερο από τις προμήθειες χρεώσεις της, ως εκ τούτου δεν υπάρχουν έγγραφα πληρωμών. () συμψηφισμός προβλέπεται στην παράγραφο 3 (της 2ης Σελίδας) του συμβολαίου με την Εταιρεία αυτή που επισυνάπτεται.				
1/7/2018	.....	.....	800,00	192,00	
	Προσκόμιση Τραπεζική Πληρωμή,, ημερομηνίας: 3/7/2019, ποσού: 1.690,00€				
2/7/2018	.....	.....	615,34	147,68	Προσκόμιση Τιμολόγιο με Τρόπο Πληρωμής - Πληρωμή με Πιστωτική Κάρτα.
5/7/2018	..... .....	.....	450,00	108,00	Με πιστωτική Κάρτα του ελεγχόμενου.
2/8/2018	.....	.....	990,22	237,65	
	Προσκόμιση Απόδειξη Τραπεζικής Πληρωμής, ημερομηνίας: 24/04/2019 ποσού: 990,22€ της Τράπεζας με όνομα Δικαιούχου την				
2/9/2018	.....	.....	287,55	69,01	
	Προσκόμιση Απόδειξη Τραπεζικής συναλλαγής ημερομηνίας, 3/1/2019 ποσού: 287,55 της Τράπεζας, με όνομα Δικαιούχου:				
2/9/2018	.....	.....	635,30	152,47	
	Προσκόμιση Απόδειξη Τραπεζικής συναλλαγής ημερομηνίας, 3/1/2019 ποσού: 814,98 της Τράπεζας, Με όνομα Δικαιούχου:				
3/9/2018	.....	.....	890,00	213,60	
	Προσκόμιση Τραπεζική Πληρωμή, Τράπεζας, ημερομηνίας: 3/7/2019, ποσού: 1690,00€				
1/10/2018	.....	.....	407,51	97,80	Με πιστωτική Κάρτα του ελεγχόμενου
1/10/2018	.....	.....	192,49	46,20	Με πιστωτική Κάρτα του ελεγχόμενου
3/10/2018	.....	.....	607,49	145,80	
	Προσκόμιση Απόδειξη Τραπεζικής συναλλαγής ημερομηνίας, 3/1/2019, ποσού: 607,49 της Τράπεζας Με όνομα Δικαιούχου.....				

20/10/2018	.....	.....	349,50	83,88	Με πιστωτική Κάρτα του ελεγχομένου
2/11/2018	.....	.....	220,86	53,01	
	Προσκόμισε Απόδειξη Τραπεζικής συναλλαγής ημερομηνίας, 3/1/2019, ποσού: 220,86 της Τράπεζας, με όνομα Δικαιούχου:				
	Σύνολα		7.494,76	1.798,74	

Επειδή, στην από 25-01-2024 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επί της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, γίνεται δεκτός ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, μετά την προσκόμιση των νέων στοιχείων. Ο έλεγχος αποδέχεται τις ως άνω δαπάνες ως εκπεστέες από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης του και δεν καταλογίζονται ως λογιστικές διαφορές. Ως εκ τούτου, η Υπηρεσία μας κάνει αποδεκτό το ως άνω πόρισμα.

4.4 Προμηθευτής «.....» (Ηνωμένο Βασίλειο). (Έκθεση Ελέγχου, Σελίδες 37-38)

Επειδή, σύμφωνα με την από 20-12-2023 οικεία έκθεση ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (σελ. 38 έκθεσης ελέγχου), ο έλεγχος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. δέχτηκε εν μέρει τις δαπάνες που στηρίζονται σε εκδοθέντα τιμολόγια έτους 2018 της, για το ποσό των 15.772,26 €, αναφέροντας τα εξής:

«... Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη του τα στοιχεία που εμπεριέχονται στην ΠΟΛ 1033/2014, απόφαση Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, διαπίστωσε εμβάσματα με αποδέκτη Κυπριακό λογαριασμό εταιρίας με Επωνυμία: «.....» ποσού: 14.092,50€. Ωστόσο ο ελεγχόμενος επικαλέστηκε τραπεζική πληρωμή με Recid: ποσού: 15.772,26€ ημερομηνίας, 10/8/2018. Ο ελεγχόμενος δεν προσκόμισε άλλα τραπεζικά έγγραφα εξόφλησης της αλλοδαπής εταιρείας «.....» αφού σύμφωνα με το υπόμνημά του η διαφορά στον εν λόγω προμηθευτή παραμένει ανεξόφλητη. Προς απόδειξη του τελευταίου προσκόμισε βεβαιώσεις της αλλοδαπής εταιρίας με ανεξόφλητο υπόλοιπο την 31/12/2020 μεγαλύτερο της ελεγχόμενης χρήσης του 2018, ποσού: 38.812,30 €. Ο έλεγχος από την αιτιολογία της τραπεζικής κίνησης που φέρει την επωνυμία της αλλοδαπής εταιρίας «.....» αποδέχεται τον ισχυρισμό του ελεγχόμενου ότι αφορά τραπεζικό τρόπο πληρωμής των παραπάνω παραστατικών δαπανών. Για το υπόλοιπο ποσό κατά τα λεγόμενα του ελεγχόμενου παραμένει ανεξόφλητο, έως και την 31/12/2020 δηλαδή δύο χρόνια μετά την έκπτωση της δαπάνης από τον ελεγχόμενο ο ελεγχόμενος δεν προσκομίζει τραπεζικά έγγραφα για την εξόφληση του ποσού αυτού με ημερομηνία μέχρι και τη σύνταξη της παρούσης. Συνεπώς, βάσει των ανωτέρω, ο έλεγχος κρίνει ότι οι εν λόγω δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν και δηλώθηκαν στη φορολογική περίοδο του 2018 δεν εκπίπτουν από τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου για το μέρος που δε διαπιστώνεται τραπεζική πληρωμή, σύμφωνα με όσα ορίζουν οι διατάξεις των άρθρων 22, 22Α και 23 του Ν.4172/2013 και για το λόγο αυτό δε λαμβάνει υπόψη κατά τον προσδιορισμό του λογιστικού αποτελέσματος διαφορά ποσού: 7.889,58€. (23.661,84€ - 15.772,26€)».

Επειδή, ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή για τις ως άνω δαπάνες, ισχυρίζεται τα εξής:

«Όπως έχω αναφέρει στο με αρ. πρωτ. /13.12.2023 υπόμνημά μου επί του με αριθμό βιβλίου /15-11-2023 ΣΔΕ, μερικά από τα κάτωθι τιμολόγια της «.....» (προσκομιζόμενο ΣΧΕΤ. Νο 15) είναι ακόμη ανεξόφλητα και τελούν επί πιστώσει:

Ημερομηνία Καταχώρησης στο Βιβλίο Εξόδων	Προμηθευτής	Αρ. Παραστατικού	Καθαρή Αξία	Τρόπος Εξόφλησης
1/7/2018			3.586,04	Ανεξόφλητο.
1/7/2018			138,58	Ανεξόφλητο.
15/8/2018			513,26	Ανεξόφλητο.

1/10/2018	.....	.....	1.575,55	Ανεξόφλητο.
1/10/2018	.....	.....	1.409,01	Ανεξόφλητο.
1/10/2018	.....	.....	130,04	Ανεξόφλητο.
18/10/2018	.....	.....	770,66	Ανεξόφλητο.
11/12/2018	.....	.....	161,88	Ανεξόφλητο.

Από τα συγκεντρωτικά Statements της αντισυμβαλλόμενης εταιρείας, με ημερομηνία έκδοσης 15/07/2020, νόμιμα επικυρωμένα και μεταφρασμένα (προσκομιζόμενα ΣΧΕΤ. Νο 16 και 17), προκύπτει ότι κατά την ανωτέρω ημερομηνία, οι ανεξόφλητες οφειλές μου (total outstanding) προς την εν λόγω εταιρεία, ανέρχονταν σε συνολικά 38.812,30 GBP (35.876,00 + 2.936,30). Ως εκ τούτου, οι συγκεκριμένες δαπάνες, με επιβάρυναν ως απαίτηση της προμηθεύτριας εταιρείας προς εμένα, τουλάχιστο μέχρι και την 15/07/2020.

Παρά ταύτα, η μερική απόρριψη της εν λόγω δαπάνης από τον έλεγχο με μόνη αιτιολογία ότι δεν έχει ολική εξόφληση των ανωτέρω τιμολογίων με τραπεζικό μέσο, είναι εσφαλμένη καθώς δεν αμφισβητήθηκε ούτε η παραγωγικότητα της, ούτε η πραγματοποίησή της, ούτε η εγγραφή της στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών, ενώ τα ανεξόφλητο υπόλοιπα των εν λόγω τιμολογίων τελούν επί πιστώσει, γεγονός που δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία.»

Επειδή, στην από 25-01-2024 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. αναφέρονται τα εξής: «Στη με αριθμό πρωτοκόλλου/19-1-2024 ενδικοφανή προσφυγή του ο ελεγχόμενος επί των Πράξεων Καταλογισμού δεν προβάλλει ισχυρισμούς σε σχέση με δικαιολογητικά ή στοιχεία συγκεκριμένα που ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη του αλλά προσκομίζει τα ίδια δικαιολογητικά που προσκόμισε και στις με αριθμό πρωτοκόλλου/13/12/2023 έγγραφες απόψεις του επί του με αριθμό βιβλίου/15-11-2023 Σημειώματος διαπιστώσεων με μόνη διαφορά την επικύρωση και μετάφραση τους στην ελληνική από δικηγόρο, χωρίς έτσι να ενισχύει τις απόψεις του.»

Επειδή, σύμφωνα με τον έλεγχο, τα εν λόγω τιμολόγια δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης του προσφεύγοντος για το μέρος που δεν διαπιστώθηκε τραπεζική πληρωμή.

Επειδή, σύμφωνα με την Εγκ. ΠΟΛ 1216/2014, η εκπαισιμότητα των δαπανών που δεν έχουν εξοφληθεί εντός του φορολογικού έτους που πραγματοποιήθηκαν, κρίνεται οριστικά στο έτος που εξοφλούνται.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτουν τα εξής :

- Από τα εκδοθέντα με ημερομηνία 15/07/2020 συγκεντρωτικά Statements της αντισυμβαλλόμενης εταιρείας, προκύπτει ότι κατά την ανωτέρω ημερομηνία, οι ανεξόφλητες οφειλές του προσφεύγοντος (total outstanding) προς την εν λόγω εταιρεία, ανέρχονταν συνολικά σε 38.812,30 GBP (35.876,00 + 2.936,30).

Ως εκ τούτου, γίνεται αποδεκτός ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος και οι ως άνω δαπάνες ύψους 7.889,58€ αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης του.

4.5 Προμηθευτής «.....». (ανεξόφλητο υπόλοιπο του ελεγχόμενου για τη χρήση του 2018 ανέρχεται στο ποσό των 85.011,32€) (Ελέγχου σελίδες 34-36)

Επειδή, σύμφωνα με την από 20-12-2023 οικεία έκθεση ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (σελ. 35 - 36 έκθεσης ελέγχου), ο έλεγχος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. εκ των συνολικής αξίας 116.811,32 € τιμολογίων λήψης ενδοκοινοτικών υπηρεσιών, έκδοσης της Κυπριακής εταιρείας με την επωνυμία «.....», (νυν), κατά τη χρήση 2018, αποδέχτηκε μόνον το ποσό των 30.800,00 €, ως εκπιπτόμενο των ακαθαρίστων εσόδων, και απορρίπτει το υπόλοιπο ποσό των 85.011,32 €, διότι δεν έχει εξοφληθεί με τραπεζικό μέσο, αναφέροντας τα εξής:

«... Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη του τα στοιχεία που εμπεριέχονται στην ΠΟΛ 1033/2014, απόφαση Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, διαπίστωσε εμβάσματα με αποδέκτη Κυπριακό λογαριασμό εταιρείας με Επωνυμία: «.....» ή επωνυμία που έλεγχος θεωρεί ταυτόσημη: «.....» ποσού: 30.800,00 €. Επιπρόσθετα ο ελεγχόμενος δεν προσκόμισε άλλα τραπεζικά έγγραφα εξόφλησης της αλλοδαπής εταιρείας «.....». Ο ελεγχόμενος προσκομίζει βεβαίωση της αλλοδαπής εταιρείας ότι το ανεξόφλητο υπόλοιπο του ελεγχόμενου για τη χρήση του 2018 ανέρχεται στο ποσό των 85.011,32€ και παραμένει έτσι μέχρι και την ημερομηνία: 5/12/2023. Ο έλεγχος αποδέχεται τον ισχυρισμό του ελεγχόμενου ότι ποσό 1.000,00€ αποτελεί εξόφληση τιμολογίου προηγούμενης χρήσης γιατί το 2017 τα τιμολόγια Δαπανών της αλλοδαπής εταιρείας «.....» ανέρχονται στο ποσό: 10.877,57€ και οι τραπεζικές πληρωμές στο αρχείο με τα στοιχεία που εμπεριέχονται στην ΠΟΛ 1033/2014 ανέρχονται στο ποσό: 11.650,00 €. Συνεπώς, βάσει των ανωτέρω, ο έλεγχος κρίνει ότι η εν λόγω δαπάνη που πραγματοποιήθηκε και δηλώθηκε στη φορολογική περίοδο του 2018 δεν εκπίπτει από τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου για το μέρος που δε διαπιστώνεται τραπεζική πληρωμή, σύμφωνα με όσα ορίζουν οι διατάξεις των άρθρων 22, 22Α και 23 του Ν.4172/2013 και για το λόγο αυτό δε λαμβάνει υπόψη κατά τον προσδιορισμό του λογιστικού αποτελέσματος διαφορά ποσού: 85.011,32 €.».

Επειδή, ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή για τις ως άνω δαπάνες, ισχυρίζεται τα εξής:

«..... σύμφωνα με το από 05/12/2023 έγγραφο της ίδιας ως άνω εταιρείας (προσκομιζόμενο ΣΧΕΤ. Νο), βεβαιώνεται ότι κατά την 31/12/2018, το ανεξόφλητο υπόλοιπό μου προς την εταιρεία, ανερχόταν σε 85.011,32 €. [...] Στο σημείο δε αυτό, θα πρέπει να τεθεί υπόψη σας, ως γενικότερο συμπέρασμα, σχετικά με τις δαπάνες που πραγματοποίησα για τη λήψη ενδοκοινοτικών υπηρεσιών και ιδίως στις προπαρατεθείσες περιπτώσεις των προμηθευτών «.....», έναντι των οποίων εμφανίζομαι να διατηρώ ανεξόφλητα υπόλοιπα κατά τη διάρκεια των ελεγχόμενων ετών ότι στο πλαίσιο της τουριστικής αγοράς είναι σύνηθες να μετακυλίνουν χρονικά πολλές υποχρεώσεις των επαγγελματιών του χώρου σε βάθος χρόνου που μπορεί να φτάνει αρκετά έτη, καθώς οι εισπράξεις μας δεν είναι διασφαλισμένες ή σταθερές, η εποχικότητα είναι κυρίαρχη στον τρόπο λειτουργίας των επιχειρήσεών μας και η ομαλή λειτουργία της αγοράς αποτελεί μάλλον εξαίρεση παρά τον κανόνα, όπως αποδείχτηκε λίαν προσφάτως με την επίδραση της πανδημίας του COVID, οπότε και ουσιαστικά νέκρωσε ή συρρικνώθηκε δραστικά η όποια δραστηριότητα μας επί σχεδόν μια διετία. [...] Δεδομένου του ότι η δυνατότητα των αλλοδαπών προμηθευτών μου να «πιέσουν» για την εξόφληση των υπολοίπων τους είναι η μικρότερη σε σχέση με όλους τους υπόλοιπους συνεργάτες και πιστωτές μου, όπως επίσης και η εξάρτηση της δυνατότητας λειτουργίας της επιχείρησής μου από αυτούς είναι μικρότερη έναντι των εγχώριων προμηθευτών, επέλεξα να αφήσω ανεξόφλητες τις υποχρεώσεις μου προς αυτούς, ώστε να καλύψω κάποια άλλη σημαντικότερη υποχρέωσή μου. Αυτό έχει συμβεί και στην παρούσα συνθήκη και συνδυαστικά με την καθοριστική επίδραση της Πανδημίας, είχε ως αποτέλεσμα να εμφανίζονται επί τόσο μακρό διάστημα χρεωστικά μου υπόλοιπα προς τους παραπάνω προμηθευτές της αλλοδαπής.

Με τους εν λόγω προμηθευτές βρίσκομαι σε επικοινωνία για την επίτευξη συμφωνιών αποπληρωμής καθώς οι απαιτήσεις τους δεν έχουν αποσβεστεί, παραγραφεί ή διευθετηθεί με άλλον τρόπο υπέρ εμού, όπως αποδεικνύεται από τα προσκομισθέντα με την παρούσα έγγραφα των ως άνω εταιρειών. Η μη εξόφληση των προμηθευτών, ωστόσο, δε νομιμοποιεί το σε βάρος μου καταλογισμό λογιστικών διαφορών λόγω δήθεν ωφέλειας μου από τις επί μακρόν ανεξόφλητες υποχρεώσεις μου προς προμηθευτές. Αυτό θα ήταν δυνατόν

μόνον αν αυτές οι οφειλές έπαυαν να τελούν επί πιστώσει και να είναι απαιτητές και διαγράφονταν ως επισφαλείς ή ανεπίδεκτες είσπραξης από τους προμηθευτές μου. [...]

Επομένως, ο έλεγχος μη νόμιμα καταλόγισε σε βάρος μου λογιστικές διαφορές με βάση τα ανεξόφλητα υπόλοιπα των τιμολογίων δαπανών που πραγματοποίησα για τη λήψη ενδοκοινοτικών υπηρεσιών καθώς η οριστική κρίση για την εκπαισιμότητά τους θα πρέπει να γίνει στο φορολογικό έτος που θα λάβει χώρα η εξόφληση αυτών.».

Επειδή, στην από 25-01-2024 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. αναφέρονται τα εξής:
«Στη με αριθμό πρωτοκόλλου/19-1-2024 ενδικοφανή προσφυγή του ο ελεγχόμενος επί των Πράξεων Καταλογισμού δεν προβάλλει ισχυρισμούς σε σχέση με δικαιολογητικά ή στοιχεία συγκεκριμένα που ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη του αλλά προσκομίζει τα ίδια δικαιολογητικά που προσκόμισε και στη με αριθμό πρωτοκόλλου/13-12-2023 έγγραφες απόψεις του επί του με αριθμό βιβλίου/15-11-2023 Σημειώματος διαπιστώσεων με μόνη διαφορά την επικύρωση και μετάφραση τους στην ελληνική από δικηγόρο, χωρίς έτσι να ενισχύει τις απόψεις του.

Όσον αφορά τον ισχυρισμό του ελεγχόμενου ότι ο έλεγχος δεν αμφισβήτησε την παραγωγικότητα και την πραγματοποίηση της η άποψη της φορολογικής αρχής είναι:

Το Τιμολόγιο που ο ελεγχόμενος προσκόμισε στην περιγραφή του αναφέρει: «Ανάπτυξη Διοίκησης και συμβουλευτικές υπηρεσιών». Η περιγραφή αυτή αλλά και το ποσό της δε δείχνει να αφορά παραγωγική δαπάνη που πρέπει να εκπαισθεί από το φορολογικό αποτέλεσμα ενώ παραμένει ανεξόφλητη μέχρι και τη σύνταξη της παρούσας.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτουν τα εξής :

- Με το από 05/12/2023 έγγραφο της εταιρείας «.....» βεβαιώνεται ότι κατά την 31/12/2018, το ανεξόφλητο υπόλοιπο του προσφεύγοντος προς την εταιρεία, ανερχόταν σε 85.011,32 €.

Επειδή, ο προσφεύγων, στις 14-06-2024, υπέβαλε στην υπηρεσίας μας εκ νέου Συμπληρωματικό Υπόμνημα με αρ. πρωτ./14-06-2024 και συμπληρωματικά στοιχεία. Συγκεκριμένα προσκομίζει έξι (6) αντίγραφα τραπεζικών πληρωμών της Τράπεζας για την εξόφληση τιμολογίων της «.....» συνολικού ποσού 24.000,00€.

Επειδή, σύμφωνα με τα προαναφερθέντα , ο έλεγχος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. αναγνώρισε τις εν λόγω δαπάνες ως παραγωγικές και πραγματοποιηθείσες, όπως προβλέπεται στις διατάξεις των άρθρων 22, 22Α και 23 του Κ.Φ.Δ., αφού καταλόγισε ως λογιστική διαφορά μέρος της αξίας των εν λόγω τιμολογίων, γιατί παρέμεναν ανεξόφλητα.

Επειδή, σύμφωνα με την Εγκ. ΠΟΛ 1216/2014, η εκπαισιμότητα των δαπανών που δεν έχουν εξοφληθεί εντός του φορολογικού έτους που πραγματοποιήθηκαν, κρίνεται οριστικά στο έτος που εξοφλούνται.

Ως εκ τούτου, η υπηρεσία μας κρίνει τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος, σχετικά με τις συγκεκριμένες δαπάνες βάσιμους και αποδεκτούς, με αποτέλεσμα οι ως άνω δαπάνες που ο έλεγχος αναγνώρισε ως λογιστικές διαφορές πρέπει να διαγραφούν.

Ως προς τον 5ο προβαλλόμενο λόγο:

Επειδή, ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ισχυρίζεται τα εξής:

- Η προσθήκη λογιστικών διαφορών στα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής του επιχείρησης εκ δαπανών μισθοδοσίας για αμφοτέρους τις ελεγχόμενες χρήσεις μετά την αναμόρφωση των ποσών που καταβλήθηκαν για παροχές προς τους εργαζομένους με τις υπ' αριθ./15.11.2023 τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος είναι μη νόμιμη.

Επειδή, στην από 25-01-2024 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. αναφέρονται τα εξής:
«Στην από 20/12/2023 έκθεση ελέγχου, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι στις τραπεζικές πληρωμές των μισθοδοτούμενων χρεώσεων του ελεγχόμενου, υπάρχουν παραλήπτες - ονόματα χωρίς αντιστοιχία με τη λίστα των μισθοδοτούμενων που ο ελεγχόμενος προσκόμισε.

Ο έλεγχος επανεξετάζοντας λεπτομερώς τα στοιχεία που ο ελεγχόμενος προσκόμισε με τις με αριθμό/13-12-2023 έγγραφες απόψεις του επί του με αριθμό/15-11-2023 Σημειώματος Διαπιστώσεων ήτοι:

- Αποδεικτικά υποβολής Αναλυτικών Περιοδικών Δηλώσεων (Α.Π.Δ.), προς τον Ε.Φ.Κ.Α.
- Μηχανογραφική καρτέλα τρεχουσών εισφορών του Ε.Φ.Κ.Α.
- Εκτυπώσεις του Πληροφοριακού Συστήματος «ΕΡΓΑΝΗ», με τις αναγγελίες πρόσληψης προσωπικού (Ε3) ανά εγκατάσταση (Κεντρικό, Υποκατάστημα 1 & 2) και ανά έτος, όπου αναφέρονται τα στοιχεία όλων των υπαλλήλων μου, οι οποίοι εμπεριέχονται και στις υποβληθείσες Αναλυτικές Καταστάσεις Μισθοδοσίας.
- Μηχανογραφικά αντίγραφα των Συγκεντρωτικών Πινάκων Προσωπικού (Έντυπο 4) της Επιθεώρησης Εργασίας (Σ.Ε.Π.Ε.), ανά εγκατάσταση (Κεντρικό, Υποκατάστημα 1 & 2) και ανά έτος.
- Αποδεικτικά Υποβολής Βεβαιώσεων Αποδοχών, που υπέβαλε η επιχείρησή μου στην Α.Α.Δ.Ε.

Διαπιστώνει ότι δεν υπάρχουν διαφορές.

Αποδέχεται τον ισχυρισμό του ελεγχόμενου και παραθέτει το νέο Τροποποιημένο, μετά και τη με αριθμό πρωτοκόλλου/19-1-2024 ενδικοφανή προσφυγή του ελεγχόμενου, πίνακα Διαφορών των μισθοδοτικών δαπανών από την άσκηση της ατομικής δραστηριότητας του.

Φορολογική Χρήση	Συνολικές Αποδοχές	Εισφορές Εργοδοτικού – Κύριου Ταμείου	Συνολικό Κόστος	Διαφορά Συνολικών Αποδοχών - Σημείωμα	N. 4512/ 2018	Διαφορά Συνολικών Αποδοχών - Οριστικά
2017	96.940,70 €	24.038,06 €	120.978,76€	56.257,03€	12.835,95	0,00€
2018	120.324,37 €	67.934,81 €	188.259,18 €	74.621,38€	19.866,57	0.00€

...»

Επειδή, στην από 25-01-2024 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επί της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, γίνεται δεκτός ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, μετά την προσκόμιση των νέων στοιχείων. Ο έλεγχος αποδέχεται τις δαπάνες μισθοδοσίας ως εκπεστέες από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης του και δεν καταλογίζονται ως λογιστικές διαφορές. Ως εκ τούτου, η Υπηρεσία μας κάνει αποδεκτό το ως άνω πόρισμα.

Ως προς τον 6ο προβαλλόμενο λόγο:

Επειδή, σύμφωνα με την από 20-12-2023 οικεία έκθεση ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, ο έλεγχος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. κατέληξε στις εξής διαπιστώσεις:

«ι. εμφανίζεται διαφορά ύψους **2.448,07 €**, η οποία αφορά αγορές εμπορευμάτων από χώρες της Ε.Ε., οι οποίες εκ παραδρομής αθροίστηκαν με τις Ενδοκοινοτικές λήψεις, στο προσκομισθέν αρχείο Excel των Βιβλίων, ενώ στο υποβληθέν Έντυπο Ε3, συνυπολογίστηκαν ορθά στις αγορές εμπορευμάτων.»

“Ο ελεγχόμενος δεν προσκόμισε παραστατικό δαπανών ούτε Τραπεζικό τρόπο πληρωμής για την συγκεκριμένη δαπάνη. Επιπλέον βασικές ελεγκτικές επαληθεύσεις ήταν ανέφικτό να διενεργηθούν εφόσον δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο τα φορολογικά στοιχεία Δαπανών καθώς και ο τρόπος εξόφλησης αυτών για τη φορολογική χρήση του 2017. Επομένως ο έλεγχος εμμένει στην αρχική του θέση.”

[...]

ι. «Στη στήλη με τίτλο «Ενδοκοινοτικές λήψεις 24%», η ορθή εγγραφή είναι 179.052,53€, αντί του ποσού 184.325,93€ (δηλαδή εμφανίζεται διαφορά ύψους **5.273,40€**, η οποία αφορά αγορές εμπορευμάτων από χώρες της Ε.Ε., οι οποίες εκ παραδρομής αθροίστηκαν με τις ενδοκοινοτικές λήψεις στο προσκομισθέν αρχείο excel, ενώ στο υποβληθέν Ε3 ορθά συνυπολογίστηκαν στις αγορές εμπορευμάτων.»

“Ο ελεγχόμενος δεν προσκόμισε παραστατικό δαπανών ούτε Τραπεζικό τρόπο πληρωμής για την συγκεκριμένη δαπάνη ποσού 5.273,40€. Επιπλέον βασικές ελεγκτικές επαληθεύσεις ήταν ανέφικτό να διενεργηθούν εφόσον δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο τα φορολογικά στοιχεία Δαπανών καθώς και ο τρόπος εξόφλησης αυτών για τη φορολογική χρήση του 2018.”

Επειδή, ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ισχυρίζεται τα εξής:

«Η κρίση του ελέγχου είναι εσφαλμένη καθώς το ποσό των 2.448,07 € (2.447,70 € κατά τον έλεγχο) εκ παραδρομής είχε συμπεριληφθεί στην άθροιση της στήλης «Ενδοκοινοτικές λήψεις 24%». Όμως, στον κωδικό 102 του υποβληθέντος εντύπου Ε3 «Αγορές εμπορευμάτων», έχει αποτυπωθεί ορθά το σύνολο των δαπανών, όπως εξάλλου διαμορφώνεται και από τις εξής στήλες του τηρηθέντος Βιβλίου Εξόδων (προσκομιζόμενο ΣΧΕΤ. Νο).

Αγορές Εμπορευμάτων 0%	Αγορές εμπορευμάτων Ε.Ε. 24%	Αγορές Εμπορευμάτων 9 - 13%	Αγορές Εμπορευμάτων 16 - 24%	Σύνολο αγορών εμπορευμάτων (κωδ. 102 Ε3)
626,00	2.448,07	41.659,08	30.002,85	74.736,00

Επομένως, στη στήλη με τίτλο «Ενδοκοινοτικές λήψεις 24%», η ορθή εγγραφή είναι 212.072,27 €, αντί του ποσού 214.520,34 €. Περαιτέρω, με το παρόν προσκομίζονται παραστατικά των επιμέρους δαπανών που συναθροίζουν τη συγκεκριμένη εγγραφή της στήλης «Αγορές εμπορευμάτων Ε.Ε. 24%» (προσκομιζόμενο ΣΧΕΤ. Νο).

Ομοίως, για το φορολογικό έτος 2018, η κρίση του ελέγχου είναι εσφαλμένη καθώς το ποσό των 5.273,40 € εκ παραδρομής είχε συμπεριληφθεί στην άθροιση της στήλης «Ενδοκοινοτικές λήψεις 24%». Όμως, στον κωδικό 102 του υποβληθέντος εντύπου Ε3 «Αγορές εμπορευμάτων», έχει αποτυπωθεί ορθά το σύνολο των δαπανών, όπως εξάλλου διαμορφώνεται και από τις εξής στήλες του τηρηθέντος Βιβλίου Εξόδων (προσκομιζόμενο ΣΧΕΤ. Νο). Επιπλέον είχε παραλειφθεί τελείως από το αρχικώς υποβληθέν εσφαλμένο αρχείο Βιβλίου Εξόδων στήλη με τίτλο «Αγορές εμπορευμάτων 0%» και ποσό 542,00 €.

Αγορές Εμπορευμάτων 0%	Αγορές εμπορευμάτων Ε.Ε. 24%	Αγορές Εμπορευμάτων 9 - 13%	Αγορές Εμπορευμάτων 16 - 24%	Σύνολο αγορών εμπορευμάτων (κωδ. 102 Ε3)
542,00	5.273,40	76.285,10	59.884,79	141.985,29

Επομένως, στη στήλη με τίτλο «Ενδοκοινοτικές λήψεις 24%», η ορθή εγγραφή είναι 179.052,53 €, αντί του ποσού 184.325,93 € ενώ συμπεριλήφθηκε και η παραληφθείσα αρχικώς στήλη με τίτλο «Αγορές εμπορευμάτων 0%» και ποσό εγγραφής 542,00 €. Περαιτέρω, με το παρόν προσκομίζονται παραστατικά των επιμέρους δαπανών που συναθροίζουν τη συγκεκριμένη εγγραφή της στήλης «Αγορές εμπορευμάτων Ε.Ε. 24%» και της στήλης «Αγορές εμπορευμάτων 0%» (προσκομιζόμενο ΣΧΕΤ. Νο).

Σε κάθε περίπτωση, αναφορικά δε με την κρίση του ελέγχου, ότι ήταν ανέφικτο να διενεργηθούν βασικές ελεγκτικές επαληθεύσεις εφόσον δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο τα φορολογικά στοιχεία δαπανών καθώς και ο τρόπος εξόφλησης αυτών, αυτή παρίσταται όλως αόριστη καθώς δεν αναφέρεται κατά τρόπο σαφή ποια «φορολογικά στοιχεία δαπανών» δεν τέθηκαν υπόψη του ελέγχου. Η αοριστία αυτή εντείνεται περαιτέρω, καθώς στο παράρτημα της από 20.12.2023 έκθεσης ελέγχου γίνεται εκτενής αναφορά στα προσκομισθέντα στοιχεία μου και στην αιτιολόγηση μεγάλου πλήθους πιστώσεων). Ενόψει δε του ότι, όπως προεκτέθηκε, η αιτιολογία θεωρείται νόμιμη όταν είναι: α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής) όπου ο σκοπός ύπαρξης της αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα Δικαστήρια, θα πρέπει να γίνει δεκτό ότι μη νόμιμα καταλογίστηκαν διαφορές μεταξύ των τηρηθέντων βιβλίων και των δεδομένων των υποβληθεισών Δ.Φ.Ε., καθώς αποδείχθηκε η ακρίβεια των εγγραφών αμφοτέρων.».

Επειδή, στην από 25-01-2024 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. αναφέρονται τα εξής:

«Για τη χρήση 2017 με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/19-1-2024 ενδικοφανή προσφυγή του ο ελεγχόμενος προσκόμισε τα κάτωθι ενδοκοινοτικά τιμολόγια:

- 1. Τιμολόγιο Προμηθευτή Ιταλού με Επωνυμία: «.....», Ημερομηνίας: 29/3/2017 και ποσού: 1.298,00€.**
- 2. Τιμολόγιο Γερμανού Προμηθευτή με Επωνυμία: «.....», ημερομηνίας: 20/7/2017 και ποσού: 76,57€.**

3. Τιμολόγιο, Ιταλού Προμηθευτή με Επωνυμία: «.....», ημερομηνίας: 18/09/2017 και ποσού: 220,24€.
 4. Τιμολόγιο, Γάλλου Προμηθευτή με Επωνυμία: «.....», ημερομηνίας: 18/9/2017 και ποσού: 853,00€.
- Σύνολο: 2.447,81€**

Για τη χρήση 2018 με τη με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του προσκόμισε τα κάτωθι ενδοκοινοτικά τιμολόγια:

1. Τιμολόγιο Ισπανού προμηθευτή με επωνυμία: «.....», ημερομηνίας: 22/2/2018 και ποσού: 2.907,70€
 2. Πιστωτικό Τιμολόγιο Προμηθευτή με Επωνυμία: «.....», ημερομηνίας: 4/5/2018 και ποσού: 271,00€
- Σύνολο: 2.636 70€**

Για τη χρήση του 2018 δε συναθροίζουν τη διαφορά που ο έλεγχος καταλογίζει σαν διαφορά.
[...]

Τα συγκεκριμένα τιμολόγια που προσκόμισε πέραν του γεγονότος ότι δεν αφορούν αγορές εμπορευμάτων εσωτερικού όπως επικαλείται αλλά ενδοκοινοτικές αποκτήσεις εμπορευμάτων δεν προσκομίζει τραπεζικό τρόπο εξόφλησης τους ούτε διασαφήσεις όπως ορίζουν οι διατάξεις.
Συνεπώς ο έλεγχος δε δέχεται τον ισχυρισμό του ελεγχόμενου ότι τα συγκεκριμένα παραστατικά αφορούν παραστατικά δαπανών για αγορές εμπορευμάτων.».

Επειδή, σύμφωνα με τα προαναφερθέντα, προκύπτει ότι ο προσφεύγων για τις ως άνω δαπάνες που αφορούν ενδοκοινοτικές αποκτήσεις εμπορευμάτων δεν προσκόμισε στον έλεγχο αλλά ούτε και με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή τα απαραίτητα δικαιολογητικά (π.χ. διασαφήσεις, τραπεζικό τρόπο εξόφλησης) όπως ορίζουν οι διατάξεις για να αναγνωρισθούν από τον έλεγχο.
Ως εκ τούτου, η υπηρεσία μας κρίνει ότι ορθώς ο έλεγχος του Κ.Ε.Φ.Ο.ΜΕ.Π. καταλόγισε τις εν λόγω δαπάνες ως λογιστικές διαφορές.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, τα ποσά που προσδιορίζονται με την παρούσα απόφασή μας, αφενός μεν ως επιχειρηματική δραστηριότητα του άρθρου 21 §4- Ν. 4172/2013 (προσαύξηση περιουσίας) φορολογικού έτους 2018 και αφετέρου δε ως λογιστικές διαφορές φορολογικών ετών 2017 και 2018, αποτυπώνονται συνοπτικά στους κάτωθι πίνακες:

Χρήση 2017

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ	190.868,70€	102.447,62€

Χρήση 2018

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ	265.624,58€€	5.815,03€
ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ ΑΡΘΟΥ 21 §4- Ν.4172/2013	67.540,33€	67.540,33€
Σύνολο	333.164,91€	73.355,36€

Επειδή, στην από 20-12-2023 οικεία έκθεση ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (ΚΕΦ.10 και ΚΕΦ.11), γίνεται αναφορά στις υποβληθείσες Τροποποιητικές Δηλώσεις του Ν. 4512/2018 τις οποίες αποδέχεται ο έλεγχος, αλλά παρόλα αυτά δεν αποτυπώνονται τα νέα αριθμητικά δεδομένα των Τροποποιητικών Δηλώσεων (Ν.4512/2018) στους πίνακες που ακολουθούν και δεν συνυπολογίζονται κατά τον προσδιορισμό των Αποτελεσμάτων (ΚΕΦ. 12 της οικείας έκθεσης), τόσο στον υπολογισμό Φορολογητέου

Εισοδήματος όσο και στην Εκκαθάριση Φόρου Εισοδήματος, για λόγους χρηστής διοίκησης αποτυπώνονται ορθά στην παρούσα απόφασή μας κατά τον προσδιορισμό των τελικών αποτελεσμάτων.

Λαμβάνοντας υπόψη όλα τα ανωτέρω το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος με την παρούσα απόφαση προσδιορίζεται ως κάτωθι για τα φορολογικά έτη 2017-2018:

	ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2017						
ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης Ν.4512/2018		Ποσά Ελέγχου (διορθωτικός προσδιορισμός)		Ποσά ΔΕΔ		Διαφορά
	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	
Ακίνητη περιουσία	5.130,00		5.130,00		5.130,00		0,00
Τόκοι-Μερίσματα-Δικαιώματα	128,28	0,60	128,28	0,60	128,28	0,60	0,00
Εισόδ. του άρθ 21 παρ.4 ν.4172/13							
Επιχειρηματική δραστηριότητα	241.748,32		359.731,23		344.195,94		102.447,62
Μισθωτή εργασία – Συντάξεις	35.712,33		35.712,33		35.712,33		0,00
Σύνολο	282.718,93	0,60	400.701,84	0,60	385.166,55	0,60	102.447,62

	ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2018						
ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης Ν.4512/2018		Ποσά Ελέγχου (διορθωτικός προσδιορισμός)		Ποσά ΔΕΔ		Διαφορά
	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	
Ακίνητη περιουσία	5.130,00		5.130,00		5.130,00		0,00
Τόκοι-Μερίσματα-Δικαιώματα	241,37	0,83	241,37	0,83	241,37	0,83	0,00
Εισόδ. του άρθ 21 παρ.4 ν.4172/13			67.540,33		67.540,33		67.540,33
Επιχειρηματική δραστηριότητα	43.100,18		299.778,87		48.915,21		5.815,03
Μισθωτή εργασία – Συντάξεις	35.812,28		35.812,28		35.812,28		0,00
Συνολικό δηλωθέν εισόδημα	84.283,83	0,83	408.502,85	0,83	157.639,19	0,83	73.355,36
Προστιθέμενη διαφορά δαπανών	16.841,55	5,999,17					-22.840,72
Φορολογητέο εισόδημα	101.125,38	6.000,00	408.502,85	0,83	157.639,19	0,83	50.514,64

Επειδή, κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται αναλυτικά στην από 20-12-2023 έκθεση μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επί των οποίων εδράζονται οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **19-01-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανή προσφυγή του, με Α.Φ.Μ.
και την τροποποίηση.

- Της με αριθμό/20-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,
- Της με αριθμό/20-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,

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

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017

1. Εισόδημα (Αριθ. Πράξης/20-12-2023) φορολογικής περιόδου 01/01/17 – 31/12/17.
ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης (1) N.4512/2018		Ποσά Ελέγχου (2)		Ποσά ΔΕΔ (3)		Διαφορά (3-1)
	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	
Ακίνητη περιουσία	5.130,00		5.130,00		5.130,00		0,00
Τόκοι – Μερίσματα – Δικαιώματα	128,28	0,60	128,28	0,60	128,28	0,60	0,00
Επιχειρηματική δραστηριότητα	241.748,32		359.731,23		344.195,94		102.447,62
Εισόδ. του άρθ 21 παρ.4 ν.4172/13							
Αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα							
Μισθωτή εργασία – Συντάξεις	35.712,33		35.712,33		35.712,33		0,00
Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου							
Ναυτικό Εισόδημα							
Συνολικό δηλωθέν εισόδημα	282.718,93	0,60	400.701,84	0,60	385.166,55	0,60	102.447,62
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται							
Υπόλοιπο	282.718,93	0,60	400.701,84	0,60	385.166,55	0,60	102.447,62
Προστιθέμενη διαφορά δαπανών							
Εκπτώσεις εισοδήματος							
Φορολογητέο εισόδημα	282.718,93	0,60	400.701,84	0,60	385.166,55	0,60	102.447,62
Απαλλασσόμενα επιχειρηματικής δραστηριότητας							
Αυτοτελώς φορολογούμενα ποσά							
Συνολικό εισόδημα	282.718,93	0,60	400.701,84	0,60	385.166,55	0,60	102.447,62
Τεκμαρτό εισόδημα							
Εισόδημα επιβολής ειδικής εισφοράς αλληλ.	282.718,93	0,60	400.701,84	0,60	385.166,55	0,60	102.447,62

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ Κ.ΛΠ

Α. Φορολογητέο εισόδημα και φόρος βάσει κλίμακας	Ποσά Δήλωσης (1) N.4512/2018		Ποσά Ελέγχου (2)		Ποσά Δ.Ε.Δ. (3)		Διαφορά φόρου (3) – (1)
	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	
Φορολογητέο εισόδημα	282.718,93	0,60	400.701,84	0,60	385.166,55	0,60	102.447,62
Φόρος κλίμακας	118.646,03	0,09	171.738,34	0,09	164.747,46	0,09	46.101,43
Μείον: Μειώσεις από το φόρο	1.842,88		1.842,88		1.842,88		0,00
Πλέον: Προσαύξηση φόρου αποδείξεων	805,89		805,89		805,89		0,00
Φόρος που αναλογεί	117.609,04	0,09	170.701,35	0,09	163.710,47	0,09	46.101,43
Β. Μείον							
1. Φόρος που παρακρατήθηκε στο εισόδημα από:							
α) Τόκους-Μερίσματα-Δικαιώματα	19,25	0,09	19,25	0,09	19,25	0,09	0,00
β) Επιχειρηματική δραστηριότητα							

2.	γ) Μισθωτή εργασία – Συντάξεις	7.708,71		7.708,71		7.708,71		0,00
	δ) Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου							
3.	ε) Αλλοδαπή προέλευση Φόρος που προκαταβλήθηκε							
	α) το προηγούμενο οικονομικό/φορολογικό έτος	29.788,51		29.788,51		29.788,51		0,00
3.	β) Ειδικών περιπτώσεων Φόρος που καταβλήθηκε βάσει							
	Μείωση επιστροφής φόρου							
Υπόλοιπο φόρου (+/-)		80.092,57		133.184,88		126.194,00		46.101,43
Γ. Πλέον								
1.	Προκαταβολή φόρου για το επόμενο φορολογικό έτος	68.988,10		68.988,10		68.988,10		0,00
2.	Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτου							
3.	Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου							
Σύνολο φόρου εισοδήματος (+/-)		149.080,67		202.172,98		195.182,10		46.101,43
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.				42.945,48		23.050,72		23.050,72
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.								
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτοσήμου								
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		22.371,02		34.169,31		32.615,79		10.244,77
Τέλος επιτηδεύματος		2.450,00		2.450,00		2.450,00		0,00
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης								
.....								
Συνολικά ποσά (+/-)		173.901,69		281.737,77		253.298,61		79.396,92
Δ. ΣΥΝΟΛΑ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗΣ								
Διαφορά συμφητισμού								
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση								
Πιστωτικό ποσό για επιστροφή								
<i>Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή</i>								
Τελικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση		173.901,69		281.737,77		253.298,61		79.396,92

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018

2. Εισόδημα (Αριθ. Πράξης/20-12-2023) φορολογικής περιόδου 01/01/18 – 31/12/18. ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

	Ποσά Δήλωσης (1) N.4512/2018		Ποσά Ελέγχου (2)		Ποσά ΔΕΔ (3)		Διαφορά (3-1)
	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	
ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ							
Ακίνητη περιουσία	5.130,00		5.130,00		5.130,00		0,00
Τόκοι – Μερίσματα – Δικαιώματα	241,37	0,83	241,37	0,83	241,37	0,83	0,00
Επιχειρηματική δραστηριότητα	43.100,18		299.778,87		48.915,21		5.815,03
Εισόδ. του άρθ 21 παρ.4 ν.4172/13			67.540,33		67.540,33		67.540,33
Αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα							
Μισθωτή εργασία – Συντάξεις	35.812,28		35.812,28		35.812,28		0,00
Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου							
Ναυτικό Εισόδημα							
Συνολικό δηλωθέν εισόδημα	84.283,83	0,83	408.502,85	0,83	157.639,19	0,83	73.355,36
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται							
Υπόλοιπο	84.283,83	0,83	408.502,85	0,83	157.639,19	0,83	73.355,36
Προστιθέμενη διαφορά δαπανών	16.841,55	5,999,17					-22.840,72
Εκπτώσεις εισοδήματος							
Φορολογητέο εισόδημα	101.125,38	6.000,00	408.502,85	0,83	157.639,19	0,83	50.514,64
Απαλλασσόμενα επιχειρηματικής δραστηριότητας							
Αυτοτελώς φορολογούμενα ποσά							
Συνολικό εισόδημα	84.283,83	0,83	408.502,85	0,83	157.639,19	0,83	73.355,36
Τεκμαρτό εισόδημα	16.841,55	5,999,17					-22.840,72
Εισόδημα επιβολής ειδικής εισφοράς αλληλ.	84.283,83	0,83	408.502,85	0,83	157.639,19	0,83	73.355,36

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ Κ.ΛΠ

Α. Φορολογητέο εισόδημα και φόρος βάσει κλίμακας	Ποσά Δήλωσης (1) N.4512/2018		Ποσά Ελέγχου (2)		Ποσά Δ.Ε.Δ. (3)		Διαφορά φόρου (3) – (1)
	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	
Φορολογητέο εισόδημα	101.125,38	6.000,00	408.502,85	0,83	157.639,19	0,83	50.514,64
Φόρος κλίμακας	36.895,01	1.319,94	167.110,04	0,12	54.221,39	0,12	16.006,56
Μείον: Μειώσεις από το φόρο	1.841,88	1.319,82	1.841,88		1.841,88		-1.319,82
Πλέον: Προσαύξηση φόρου αποδείξεων							
Φόρος που αναλογεί	35.053,13	0,12	165.268,16	0,12	52.379,51	0,12	17.326,38
Β. Μείον							
1. Φόρος που παρακρατήθηκε στο εισόδημα από:							
α) Τόκους-Μερίσματα-Δικαιώματα	36,20	0,13	36,20	0,13	36,20	0,13	0,00
β) Επιχειρηματική δραστηριότητα	2.802,44		2.802,44		2.802,44		0,00
γ) Μισθωτή εργασία – Συντάξεις	7.664,71		7.781,43		7.664,71		0,00
δ) Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου							

2.	ε) Αλλοδαπή προέλευση Φόρος που προκαταβλήθηκε α) το προηγούμενο οικονομικό/φορολογικό έτος β) Ειδικών περιπτώσεων Φόρος που καταβλήθηκε βάσει							
		68.988,10		68.988,10		68.988,10		0,00
3.								
Μείωση επιστροφής φόρου								
Υπόλοιπο φόρου (+/-)		-44.438,32	-0,01	85.659,99	-0,01	-27.111,94	-0,01	17.326,38
Γ.	Πλέον Προκαταβολή φόρου για το επόμενο φορολογικό έτος 2. Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτου 3. Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου Σύνολο φόρου εισοδήματος (+/-) Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτοσήμου Ειδική εισφορά αλληλεγγύης Τέλος επιτηδεύματος Φόρος πολυτελούς διαβίωσης Συνολικά ποσά (+/-)							
		17.171,34		17.455,74	1.319,82	17.171,34		
		-27.266,98	-0,01	103.115,73	1.319,81	-9.940,60	-0,01	17.326,38
				64.965,32		4.331,60		4.331,60
		5.398,45		34.947,46		10.484,70		5.086,25
		2.450,00		2.450,00		2.450,00		
						</		

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

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

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.