



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 02/09/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1829

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 - 10
Ταχ. Κώδικας : 546 39 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332239, 240
e-mail : ded.thess@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.5104/2024 ΦΕΚ Α' 58), εφεξής ΚΦΔ,
β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ.1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017),

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

2. Την ΠΟΛ.1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την από 05/04/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ:, κατά των κατωτέρω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ:

α) της υπ' αριθ. /26.03.2024 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4987/2022 για το φορολογικό έτος 2020,

β) της υπ' αριθ. /26.03.2024 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α Ν.4987/2022 για το φορολογικό έτος 2020,

γ) της υπ' αριθ. /26.03.2024 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α Ν.4987/2022 για το φορολογικό έτος 2021,

δ) της υπ' αριθ. /26.03.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2020,

ε) της υπ' αριθ. /26.03.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2021,

στ) της υπ' αριθ. /26.03.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2020 – 31/12/2020,

ζ) της υπ' αριθ. /26.03.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2021 – 31/12/2021,

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. /26.03.2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2020, τις υπ' αριθ. /26.03.2024 και /26.03.2024 πράξεις επιβολής προστίμου άρθρου 58Α Ν.4987/2022 φορολογικών ετών 2020 και 2021 αντίστοιχα, τις υπ' αριθ. /26.03.2024 και /26.03.2024 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικών ετών 2020 και 2021 αντίστοιχα, και τις υπ' αριθ. /26.03.2024 και /26.03.2024 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικών περιόδων 01/01/2020 – 31/12/2020 και 01/01/2021 – 31/12/2021 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 05/04/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ:, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. /26.03.2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4987/2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, ασκούντα ατομική επιχείρηση (υπηρεσίες έκθλιψης ελαιοκάρπου και άλλων ελαιούχων σπόρων), πρόστιμο ποσού 100,00€, λόγω ελλιπούς υποβολής της οριζόμενης από το άρθρου 14 παρ. 3 Ν.4174/2013 κατάστασης φορολογικών στοιχείων (ΜΥΦ) έτους 2020, που επισύρει την προβλεπόμενη από το άρθρο 54 παρ. 1 περ. α' και 2 περ. α' Ν.4987/2022 κύρωση.

Με την υπ' αριθ. /26.03.2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α Ν.4987/2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, για το φορολογικό έτος 2020, πρόστιμο ποσού 847,92€, λόγω μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων για συναλλαγές που υπάγονται σε ΦΠΑ σε είκοσι τέσσερις (24) περιπτώσεις, συνολικής αποκρυσταλλώσεως καθαρής αξίας 9.962,38€ πλέον ΦΠΑ 1.695,84€, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 8, 10, 12 και 14 του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) που επισύρει τις κυρώσεις της παρ. 1 του άρθρου 58Α του Ν.4987/2022, ήτοι 1.695,84€ x 50%.

Με την υπ' αριθ. /26.03.2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α Ν.4987/2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, για το φορολογικό έτος 2021, πρόστιμο ποσού 780,55€, λόγω μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων για συναλλαγές που υπάγονται σε ΦΠΑ σε δεκαπέντε (15) περιπτώσεις, συνολικής αποκρυσταλλώσεως καθαρής αξίας 10.514,06€ πλέον ΦΠΑ 1.561,10€, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 8, 10, 12 και 14 του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) που επισύρει τις κυρώσεις της παρ. 1 του άρθρου 58Α του Ν.4987/2022, ήτοι 1.561,10€ x 50%.

Με την υπ' αριθ. /26.03.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για το φορολογικό έτος 2020, κύριος φόρος ποσού 27.458,11€ και πρόστιμο ανακρίβειας άρθρου 58 Ν.4987/2022 ποσού 13.729,06€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 41.187,17€, κατόπιν α) λογιστικού προσδιορισμού των φορολογητέων κερδών του από την ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα, με την προσθήκη στα δηλωθέντα κέρδη i) της αξίας μη εκδοθέντων ή ανακριβώς εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων εσόδου, ως αποκρυβείσας ύλης ποσού 9.962,38€, ii) λοιπών μη δηλωθέντων ποσών 1.297,92€, iii) της αξίας ληφθέντων φορολογικών στοιχείων δαπανών, ως λογιστικής διαφοράς, ποσού 8.117,43€, με το αιτιολογικό ότι δεν πληρούνται οι προβλεπόμενες από τα άρθρα 22 και 23 του ν.4172/2013 προϋποθέσεις έκπτωσης, και β) διαπίστωσης προσαύξησης της περιουσίας του που προέρχεται από αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 21 παρ. 4 του ν.4172/2013, ποσού 59.100,00€.

Με την υπ' αριθ. /26.03.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ εξαλείφθηκαν οι δηλωθείσες ζημιές ύψους 8.507,99€ και επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για το φορολογικό έτος 2021, κύριος φόρος ποσού 28.902,87€ και πρόστιμο ανακρίβειας άρθρου 58 Ν.4987/2022 ποσού 14.451,44€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 43.354,31€, κατόπιν α) λογιστικού προσδιορισμού των φορολογητέων κερδών του από την ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα, με την προσθήκη στα δηλωθέντα κέρδη i) της αξίας μη εκδοθέντων ή ανακριβώς εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων εσόδου, ως αποκρυβείσας ύλης ποσού 10.514,06€, ii) της αξίας ληφθέντων φορολογικών στοιχείων δαπανών, ως λογιστικής διαφοράς, ποσού 9.069,69€, με το αιτιολογικό ότι δεν πληρούνται οι προβλεπόμενες από τα άρθρα 22, 23 και 24 του ν.4172/2013 προϋποθέσεις έκπτωσης, και β) διαπίστωσης προσαύξησης της περιουσίας του που προέρχεται από αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 21 παρ. 4 του ν.4172/2013, ποσού 73.140,00€.

Με την υπ' αριθ. /26.03.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ εξαλείφθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση από το φόρο εκροών της επόμενης φορολογικής περιόδου ποσού 369,94€ και επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2020 – 31/12/2020, κύριος φόρος ποσού 3.815,72€ πλέον προστίμου άρθρου 58Α Ν.4987/2022 ποσού 1.186,57€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 5.002,29€, λόγω α) μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων για συναλλαγές που υπάγονται σε ΦΠΑ σε είκοσι τέσσερις (24) περιπτώσεις, συνολικής αποκρυβείσας καθαρής αξίας 9.962,38€ πλέον ΦΠΑ 1.695,84€, και β) μη αναγνώρισης εκροών αξίας 12.454,30€, ως απαλλασσόμενων του ΦΠΑ παραδόσεων, διότι δεν προσκομίστηκαν τα ειδικά διπλότυπα δελτία απαλλαγής (Ε.Δ.Δ.Α.) και καταλογισμού του αναλογούντος φόρου ποσού 2.489,82€.

Με την υπ' αριθ. /26.03.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ εξαλείφθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση από το φόρο εκροών της επόμενης φορολογικής περιόδου ποσού 152,54€ και επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2021 – 31/12/2021, κύριος φόρος ποσού 1.955,24€ πλέον προστίμου άρθρου 58Α Ν.4987/2022 ποσού 216,23€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 2.171,47€, λόγω α) μη αναγνώρισης του πιστωτικού υπολοίπου φόρου της προηγούμενης φορολογικής περιόδου ποσού 369,94€, β) μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών

στοιχείων εσόδων για συναλλαγές που υπάγονται σε ΦΠΑ σε δεκαπέντε (15) περιπτώσεις, συνολικής αποκρυβείσας καθαρής αξίας 10.514,06€ πλέον ΦΠΑ 1.561,10€, και γ) μη αναγνώρισης εκροών αξίας 556,00€, ως απαλλασσόμενων του ΦΠΑ παραδόσεων, διότι δεν προσκομίστηκαν τα ειδικά διπλότυπα δελτία απαλλαγής (Ε.Δ.Δ.Α.) και καταλογισμού του αναλογούντος φόρου ποσού 133,44€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από 26/03/2024 εκθέσεων προστίμων άρθρων 54 και 58Α Ν.4987/2022, φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013) και Φ.Π.Α. (ν.2859/2000) της Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ./02.10.2023 εντολής του Προϊσταμένου της.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν ή άλλως να τροποποιηθούν οι προαναφερθείσες πράξεις, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Εσφαλμένη η κρίση του ελέγχου περί προσαύξησης περιουσίας. Οι πιστώσεις προέρχονται από διαθέσιμα κεφάλαια προηγούμενων ετών, εσόδων από την άσκηση επιχειρηματικής του δραστηριότητας και από άτυπα δάνεια που του χορηγήθηκαν κατά το έτος 2020 ύψους 55.000,00€ από τον αδελφό του και 5.000,00€ από την αδελφή του.
2. Παντελής έλλειψη αιτιολογίας, άλλως πλημμελή αιτιολογία των διαπιστώσεων του ελέγχου, διότι δεν προσδιορίζεται με αποδεκτό τρόπο το διαθέσιμο κεφάλαιό του καθώς δεν ελήφθησαν υπόψη τα χορηγηθέντα (άτυπα) δάνεια.
3. Μη ανταπόκριση της ελεγκτικής αρχής στο βάρος της απόδειξης περί μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων.
4. Εσφαλμένη η απόρριψη δαπανών στη φορολογία εισοδήματος. Δεν υφίσταται κατακερματισμός δαπανών ώστε να υπολείπονται της αξίας των 500,00€ και υποχρέωσης εξόφλησής τους με τραπεζικό μέσο αλλά τιμολόγηση διαφορετικών παραγγελιών. Οι ασφαλιστικές εισφορές καταβλήθηκαν στο σύνολό τους. Η μισθοδοσία καταβλήθηκε μέσω τραπεζικού συστήματος στο σύνολό της. Παραγωγική η δαπάνη αποσβέσεων ποσού 4.650,00€ επί επιχορηγούμενων παγίων.

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

Επειδή, με το άρθρο 21 παρ. 4 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας».

Επειδή, με το άρθρο 29 παρ. 4 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «Το εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 4 του άρθρου 21 φορολογείται με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%)».

Επειδή, με το άρθρο 39 του Ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παρ. 4 του άρθρου 21 του Κ.Φ.Ε., η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις».

Επειδή, στο άρθρο 14 παρ. 1 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται μέσα σε πέντε (5) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος

προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας».

Επειδή, στο άρθρο 15 παρ. 3 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «Ο Διοικητής δικαιούται να ζητά πληροφορίες ή έγγραφα από λοιπά τρίτα πρόσωπα, όπως ιδίως από τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, τους οργανισμούς συλλογικών επενδύσεων, τα επιμελητήρια, τους συμβολαιογράφους, τους υποθηκοφύλακες, τους προϊσταμένους των κτηματολογικών γραφείων, τους οικονομικούς ή κοινωνικούς ή επαγγελματικούς φορείς ή οργανώσεις, για τον προσδιορισμό της φορολογικής υποχρέωσης, που προκύπτει με βάση τις διασταυρώσεις των στοιχείων και για την είσπραξη της φορολογικής οφειλής με τους ειδικότερους όρους που προβλέπονται στην παρ. 1...».

Επειδή, με το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας και της Διεύθυνσης Ελέγχων της Γ.Γ.Δ.Ε. παρασχέθηκαν οδηγίες σχετικές με θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας και διευκρινίστηκε 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 προσαύξησης 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... 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... 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... 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, με την ΠΟΛ.1175/2017 παρασχέθηκαν οδηγίες για την αντιμετώπιση θεμάτων ελέγχου προσαύξησης περιουσίας και διευκρινίστηκε ότι: «1. Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου (π.χ. εισόδημα από κεφάλαιο, εισόδημα από κινητές αξίες, εισόδημα Δ' πηγής του ν.2238/1994, πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κτλ.), ακόμα και αν το ποσό αυτό δεν συμπεριελήφθη στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον οι εν λόγω πιστώσεις συνεπάγονται φορολογική υποχρέωση στον φόρο εισοδήματος, ο καταλογισμός δεν θα γίνεται κατ' επίκληση των ανωτέρω διατάξεων, αλλά των, κατά περίπτωση, εφαρμοστέων διατάξεων του ν.2238/1994 ή του ν.4172/2013, αναλόγως του είδους του εισοδήματος. 2. Γενικά, επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου. Σημειώνεται ότι ο φορολογούμενος οφείλει κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων. Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του. Σε περίπτωση που δεν προσκομίζονται στοιχεία για επένδυση ή κίνηση λογαριασμού ημεδαπής ή αλλοδαπής, λόγω αντικειμενικής αδυναμίας προσκόμισης των σχετικών δικαιολογητικών (για παράδειγμα, διότι έχει παρέλθει ο χρόνος που η τράπεζα ή άλλο ίδρυμα έχει υποχρέωση διαφύλαξης των σχετικών αρχείων), γίνονται δεκτοί οι ισχυρισμοί του ελεγχόμενου, εκτός αν η φορολογική αρχή αιτιολογημένα απορρίψει αυτούς στη βάση άλλων στοιχείων που διαθέτει...».

Επειδή, με την υπ' αριθμ. 884/2016 απόφαση της επταμελούς σύνθεσης του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, η οποία απάντησε σε προδικαστικά ερωτήματα υποβληθέντα από το ΔΕΑ, κρίθηκε, μεταξύ άλλων, ότι 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 τραπεζικοί λογαριασμοί του. Κατ' ακολουθίαν, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 παρ. 1 περιπτ. α του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994 -ΚΦΕ) και, ήδη, εκείνη του άρθρου 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας - ΚΦΔ), 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. 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. Και ναι μεν μπορεί, κατ' εξαίρεση, να αντιταχθεί, εν όλω ή εν μέρει, στην εκπλήρωση της ανωτέρω υποχρέωσής του, επικαλούμενος κάποιο υπέρτερο δικαίωμά του, όπως, ιδίως, το δικαίωμα μη αυτοενοχοποίησής του, αλλά, πάντως, η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς που προβάλλει προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών στους τραπεζικούς λογαριασμούς του λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή (και περαιτέρω, σε περίπτωση άσκησης ένδικης προσφυγής, από το διοικητικό δικαστήριο) των αποδείξεων σε βάρος του και επιτρέπεται να οδηγήσει στη συναγωγή συμπερασμάτων προς θεμελίωση της ύπαρξης παράβασης ανακρίβειας της δήλωσής του και αντίστοιχης παράβασης φοροδιαφυγής, η τέλεση της οποίας μπορεί να προκύπτει όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, "τεκμήρια"), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις, οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων. Ειδικότερα, τέτοια στοιχεία έμμεσης απόδειξης (ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος) μπορούν να θεωρηθούν ότι συντρέχουν σε περίπτωση στην οποία τραπεζικός λογαριασμός του φορολογούμενου, μέσω του οποίου πραγματοποιείται έμβασμα, περιλαμβάνει μεγάλο ποσό το οποίο δεν καλύπτεται από τα (νομίμως φορολογηθέντα ή απαλλαχθέντα του φόρου) εισοδήματα που αυτός έχει δηλώσει στη φορολογική αρχή ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη πηγή ή αιτία. Περαιτέρω, το προαναφερόμενο, εμμέσως αποδεικνυόμενο, εισόδημα, ως άγνωστης πηγής ή αιτίας, λογίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα, κατ' εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 48 παρ. 3 (εδ. α') του ΚΦΕ, η οποία είναι, κατά τούτο, αρκούντως σαφής και προβλέψιμη στην εφαρμογή της, για το μέσο επιμελή φορολογούμενο, ο οποίος δεν θα μπορούσε να έχει τη δικαιολογημένη πεποίθηση ότι τέτοιο εισόδημά του μένει αφορολόγητο. Επομένως, 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, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στην από 26/03/2024 έκθεση φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013) της Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ προκύπτει ότι η ελεγκτική αρχή, μέσω του Συστήματος Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών (ΣΜΤΛ-ΛΠ), εντόπισε το σύνολο των εγχώριων τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος από την επεξεργασία των οποίων και αφού εξαιρέθηκαν τυχόν μεταφορές ποσών μεταξύ των λογαριασμών του, πιστωτικοί τόκοι, εκταμιεύσεις δανείων και λοιπές αντιλογιστικές και συμψηφιστικές εγγραφές, καθώς και ποσά μισθοδοσίας, ενοικίων κ.λπ. και αφότου λήφθηκαν υπόψη οι εξηγήσεις, που παρείχε διά των με αριθ. πρωτ./16.11.2023 και/16.11.2023 υπομνημάτων - απαντήσεών του στο υπ' αριθ. πρωτ./23.10.2023 αίτημα του άρθρου 14 του ν.4987/2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ, όπως και με το υπ' αριθ. πρωτ./06.03.2024 υπόμνημά του - απάντηση στο υπ' αριθ. 11/2024 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου του άρθρου 28 Ν.4987/2022, αιτιολογώντας μέρος των πιστώσεων στους τραπεζικούς λογαριασμούς, όπου ήταν δικαιούχος, διαπιστώθηκαν πρωτογενείς πιστώσεις για τις οποίες δεν τεκμηριώθηκε η προέλευσή τους, συνολικού ύψους 59.100,00€ και 73.140,00€ στα έτη 2020 και 2021 αντίστοιχα, ως κατωτέρω:

α/α	Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Πίστωσης
3		22/07/20		1.000,00
6		31/12/20		1.300,00
171		23/06/20		35.000,00
173		23/06/20		1.800,00
177		02/06/20		20.000,00
ΣΥΝΟΛΟ ΕΤΟΥΣ 2020 - ΠΡΟΣΛΥΞΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ (ΑΡΘΡΟ 21§4 Ν.4172/2013)				59.100,00

α/α	Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Πίστωσης
7		01/02/21		1.000,00
8		03/02/21		1.000,00
9		01/03/21		900,00
10		28/04/21		1.000,00
11		28/05/21		850,00
12		28/05/21		100,00
13		02/07/21		1.000,00
15		19/07/21		900,00
16		29/07/21		1.400,00
18		03/06/21		900,00
19		14/08/21		300,00
20		31/08/21		1.700,00
21		17/09/21		850,00
22		30/09/21		1.500,00
23		04/10/21		500,00
24		29/10/21		1.400,00
25		03/11/21		400,00
26		24/11/21		340,00
27		03/12/21		600,00
121		22/06/21		30.000,00
123		23/08/21		25.000,00
125		27/10/21		1.500,00
ΣΥΝΟΛΟ ΕΤΟΥΣ 2021 - ΠΡΟΣΛΥΞΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ (ΑΡΘΡΟ 21§4 Ν.4172/2013)				73.140,00

Οι εν λόγω πρωτογενείς πιστώσεις θεωρήθηκαν προσαύξηση περιουσίας, προερχόμενη από αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 4 ν.4172/2013, δη μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και υποκείμενη σε φόρο, βάσει του συντελεστή που ορίζεται με το άρθρο 29 παρ. 4 του ίδιου νόμου.

Επειδή, με το άρθρο 65 του Ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι τα υπό κρίση ποσά που καταλογίστηκαν ως προσαύξηση περιουσίας από αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία συνιστούν μέρος του κεφαλαίου που σχηματίστηκε σε προηγούμενες χρήσεις, από φορολογηθέντα ή νομίμως απαλλαχθέντα εισοδήματα ύψους 147.721,74€ στις 31/12/2019 και 186.420,69€ στις 31/12/2020 και εισήχθη στους τραπεζικούς του λογαριασμούς κατά τα ελεγχόμενα έτη. Εντούτοις, μόνον η ύπαρξη διαθέσιμου χρηματικού ποσού ισόποσου με το άθροισμα των πρωτογενών πιστώσεων, δεν είναι ικανή να αιτιολογήσει το ύψος και το πλήθος των πρωτογενών πιστώσεων γιατί σκοπός των διατάξεων των άρθρων 21 ν.4172/2013 και 39 Ν.4987/2022 είναι η εξακρίβωση της προέλευσης των συγκεκριμένων χρημάτων που πιστώθηκαν στους λογαριασμούς. Επίσης, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης δεν προκύπτει ποιος είναι ο καταθέτης των επίμαχων πιστώσεων ούτε συνυποβλήθηκαν με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή τα σχετικά τραπεζικά παραστατικά.

Επειδή, ο προσφεύγων διατείνεται ότι, κατά το έτος 2020, έλαβε (άτυπα) δάνεια από τον αδερφό του και την αδελφή του ύψους 55.000,00€ και 5.000,00€ αντίστοιχα. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του προσκομίζει υπεύθυνες δηλώσεις των ανωτέρω. Ωστόσο, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε σχετικά έγγραφα (π.χ. ιδιωτικά συμφωνητικά) με βέβαιη χρονολογία (οι δε προσκομισθείσες υπεύθυνες δηλώσεις φέρουν ημερομηνία μεταγενέστερη του υπό κρίση φορολογικού έτους από το περιεχόμενο των οποίων δεν προκύπτει η ακριβής ημερομηνία χορήγησης των δανείων), ούτε σχετικά τραπεζικά παραστατικά από τα οποία να προκύπτει η καταβολή των εν λόγω ποσών. Επιπροσθέτως, ο προσφεύγων, κατά τη συμπλήρωση του ερωτηματολογίου για τον τρόπο διαβίωσης – μεταβολές – υποχρεώσεις για την περιουσιακή του κατάσταση, δεν ανέγραψε τα προαναφερθέντα ποσά ούτε τα έχει συμπεριλάβει στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί διαθέσιμων εισοδημάτων προγενέστερων ετών και ληφθέντων άτυπων δανείων προβάλλονται αναπόδεικτα και απορρίπτονται.

Ως προς τον 3ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 1 παρ. 2 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι: «Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου:... γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη...».

Επειδή, με το άρθρο 3 παρ. 1 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς».

Επειδή, με το άρθρο 5 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «**1.** Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου.... **5.** Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος... **7.** Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής...».

Επειδή, με το άρθρο 8 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «**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... **7.** Τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα τιμολόγια αποτελούν μέρος των λογιστικών αρχείων της οντότητας...».

Επειδή, με το άρθρο 12 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «**1.** Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών), αντί έκδοσης τιμολογίου του άρθρου 8. Αντίτυπο αυτού του εγγράφου παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη... **8.** Η έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης (αποδείξεων λιανικής ή τιμολογίων) γίνεται με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που προβλέπει ο ν.1809/1988 κατά τη θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου...».

Επειδή, με το άρθρο 13 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «**Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται:** α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής...».

Επειδή, με το άρθρο 19 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «**1.** Στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, καθώς και στην παροχή υπηρεσιών, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής των αγαθών ή αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, το λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, προσαυξημένη με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με αυτή...».

Επειδή, στην παρ. 5 του άρθρου 66 του Ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «...Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του Κώδικα ως ανακριβή,...».

Επειδή, με το άρθρο 58Α του Ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «Για παραβάσεις σχετικές με τον Φ.Π.Α. οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα. 1. Σε περίπτωση μη έκδοσης παραστατικού πωλήσεων (φορολογικού στοιχείου) ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με Φ.Π.Α., επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος,...».

Επειδή, με το άρθρο 62 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «1. Ο Διοικητής είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν τον φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων... 3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία...».

Επειδή, με το άρθρο 64 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 2 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «... 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...».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 17 του ν.2690/1999 ορίζεται ότι: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης....».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με τις από 26/03/2024 εκθέσεις προστίμου άρθρου 58Α Ν.4987/2022, φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013) και Φ.Π.Α. (ν.2859/2000) της Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ, κατά την αντιπαραβολή των πρωτογενών πιστώσεων με τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία και αφότου λήφθηκαν υπόψη οι εξηγήσεις, που παρείχε ο προσφεύγων διά των με αριθ. πρωτ./16.11.2023 και/16.11.2023 υπομνημάτων – απαντήσεων του στο υπ' αριθ. πρωτ./23.10.2023 αίτημα του άρθρου 14 του ν.4987/2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ, όπως και με το υπ' αριθ. πρωτ./06.03.2024 υπόμνημά του – απάντηση στο υπ' αριθ./2024 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου του άρθρου 28 Ν.4987/2022, διαπιστώθηκε η μη έκδοση ή η ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων για τις κάτωθι συναλλαγές:

α/α	Αριθμός Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Αιτιολογημένη πίστωση	Μη αιτιολογημένη πίστωση	Μικτή Αξία συναλλαγής	Καθαρή Αξία	ΦΠΑ	Ανακριβής έκδοση/ Μη έκδοση
28		31/01/20		177,40	177,40	143,06	34,33	Μη έκδοση
175		31/01/20		350,00	350,00	309,73	40,26	Μη έκδοση
176		05/02/20		70,00	70,00	61,95	8,05	Μη έκδοση
41		19/02/20		500,00	500,00	442,48	57,52	Μη έκδοση

45		22/04/20		1.500,00	1.500,00	1.209,68	290,32	Μη έκδοση
30		09/09/20		2.800,00	2.800,00	2.258,06	541,93	Μη έκδοση
48		23/10/20		48,51	49,00	43,36	5,64	Μη έκδοση
49		26/10/20		198,00	200,00	176,99	23,01	Μη έκδοση
53		02/11/20	296,15	7,92	8,00	7,08	0,92	Μη έκδοση
56		03/11/20	207,90	5,44	5,50	4,87	0,63	Μη έκδοση
60		05/11/20	198,78	55,93	56,50	50,00	6,50	Μη έκδοση
67		10/11/20	721,06	49,50	50,00	44,25	5,75	Μη έκδοση
73		16/11/20	284,41	718,24	725,50	642,04	83,47	Μη έκδοση
33		18/11/20	3.340,00	40,00	40,00	32,26	7,74	Ανακριβής έκδοση
77		18/11/20	890,75	456,39	461,00	407,96	53,03	Μη έκδοση
82		23/11/20	450,09	370,07	373,82	330,81	43,01	Μη έκδοση
67		25/11/20	585,08	236,61	239,00	211,50	27,50	Μη έκδοση
88		25/11/20	1.186,14	811,80	820,00	725,66	94,34	Μη έκδοση
96		03/12/20		1.044,45	1.055,00	933,63	121,37	Μη έκδοση
100		08/12/20	152,13	261,36	264,00	233,63	30,37	Μη έκδοση
107		21/12/20		1.306,88	1.306,88	1.156,53	150,35	Μη έκδοση
34		28/12/20		330,00	330,00	292,04	37,97	Μη έκδοση
35		28/12/20		224,00	224,00	198,23	25,77	Μη έκδοση
112		28/12/20	151,26	52,11	52,64	46,56	6,06	Μη έκδοση
ΣΥΝΟΛΑ ΕΤΟΥΣ 2020			8.463,75	11.614,61	11.658,24	9.962,38	1.695,84	
115		4/1/21		300,00	300,00	265,49	34,51	Μη έκδοση
17		29/7/21		20,00	20,00	16,13	3,87	Μη έκδοση
181		11/10/21		2.170,00	2.170,00	1.750,00	420,00	Μη έκδοση
124		26/10/21		77,22	78,00	69,03	8,97	Μη έκδοση
127		2/11/21	45,38	282,15	285,00	252,21	32,79	Μη έκδοση
131		9/11/21	186,84	11,88	12,00	10,62	1,38	Μη έκδοση
141		16/11/21	126,26	100,46	101,47	89,80	11,67	Μη έκδοση
143		16/11/21	16,50	51,28	51,80	45,84	5,96	Μη έκδοση
146		17/11/21	33,84	13,36	13,50	11,95	1,55	Μη έκδοση
150		19/11/21	84,60	209,88	212,00	187,61	24,39	Μη έκδοση
151		19/11/21	341,02	11,88	12,00	10,62	1,38	Μη έκδοση
37		24/11/21	1.533,62	8.466,38	8.466,38	7.492,37	974,01	Ανακριβής έκδοση
161		29/11/21		280,00	280,00	247,79	32,21	Μη έκδοση
162		1/12/21	40,97	43,56	44,00	38,94	5,06	Μη έκδοση
170		24/12/21		28,71	29,00	25,66	3,34	Μη έκδοση
ΣΥΝΟΛΑ ΕΤΟΥΣ 2021			2.409,03	12.066,76	12.075,15	10.514,06	1.561,09	

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η ελεγκτική αρχή δεν ανταπεξήλθε στο βάρος της απόδειξης περί μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων, η δε κρίση αυτή στερείται επαρκούς αιτιολογίας. Επιπροσθέτως, υποστηρίζει ότι οι υπό κρίση πιστώσεις αφορούν εισπράξεις από την επιχειρηματική του δραστηριότητα (μεταφορές, καταθέσεις και πληρωμές μέσω POS) και συγκεκριμένα, οι πιστώσεις με α/α 30 και 45 αφορούν συναλλαγές με την εταιρεία Α.Ε. (προσκόμισε καρτέλα πελάτη), με α/α 37 αφορά συναλλαγές με την εταιρεία Ε.Ε. (προσκόμισε καρτέλα πελάτη), και οι λοιπές αφορούν συναλλαγές λιανικής.

Εντούτοις, στις προσκομισθείσες καρτέλες πελατών δεν περιλαμβάνονται οι εισπράξεις (πιστώσεις) ώστε να προκύπτει το υπόλοιπο αυτών. Περαιτέρω, από τον έλεγχο εντοπίστηκαν και άλλες πιστώσεις των εν λόγω εταιρειών οι οποίες συσχετίστηκαν με τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία εσόδων. Συγκεκριμένα, για την εταιρεία Α.Ε. εντοπίστηκαν τρεις πιστώσεις συνολικής αξίας 12.183,00€ και για την εταιρεία Ε.Ε. εντοπίστηκαν τρεις πιστώσεις συνολικής αξίας 12.184,03€, οι οποίες συσχετίστηκαν με εκδοθέντα τιμολόγια αντίστοιχης αξίας. Επομένως, για τις πιστώσεις με α/α 30, 45 και 37 δεν αποδείχθηκε η συσχέτισή τους με εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία.

Επιπροσθέτως, για τις λοιπές συναλλαγές για τις οποίες ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι αφορούν λιανικές συναλλαγές δεν προσκομίστηκαν με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αναλυτικά στοιχεία των λιανικών πωλήσεων (ημερήσια δελτία Ζ και κυρίως παραχθέντα ηλεκτρονικά αρχεία από τον εν χρήσει ΦΗΜ) ώστε να είναι δυνατή η συσχέτισή τους με τις εισπράξεις μέσω τραπεζικού συστήματος (καταθέσεις ή POS).

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί μη ανταπόκρισης της ελεγκτικής αρχής στο βάρος της απόδειξης προβάλλεται αβάσιμα και απορρίπτεται.

Ως προς τον 4^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 21 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις... 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...».

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

Επειδή, με το άρθρο 23 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: α)... 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,... ιδ) Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών...».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1113/2015 παρασχέθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των άρθρων 22 και 23 του ν.4172/2013 και διευκρινίστηκε ότι: «1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού (άρθρου 22) τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η

έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων. 2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που: α)... β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, η αξία της οποίας δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση. Ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες, όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί άλλα έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών... γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά... 3. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του άρθρου 22 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 ή της παραγράφου 4 του άρθρου 48... 1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Ν.4172/2013 καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Ειδικότερα, με τις διατάξεις αυτές ρητά ορίζεται ότι δεν εκπίπτουν:... β) Κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500 ευρώ, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. Για την περίπτωση αυτή έχουν παρασχεθεί αναλυτικές οδηγίες με τις ΠΟΛ.1216/2014 και ΠΟΛ.1079/2015 εγκυκλίου μας. γ) Οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές. Συνεπώς, οι ασφαλιστικές εισφορές που έχουν καταβληθεί εμπρόθεσμα (εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής τους ή τυχόν παράτασής της), ακόμη και σε επόμενο φορολογικό έτος, εκπίπτουν από τα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν. Ασφαλιστικές εισφορές που αφορούν στα έτη 2014 και επόμενα, οι οποίες καταβάλλονται εκπρόθεσμα, εκπίπτουν κατά το έτος καταβολής τους ανεξαρτήτως του έτους που αφορούν. Στην έννοια της δαπάνης των ασφαλιστικών εισφορών, που αν δεν έχουν καταβληθεί δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα περιλαμβάνονται τόσο οι εισφορές του εργοδότη, όσο και του εργαζομένου, οι οποίες, ως εμπεριεχόμενες στις αμοιβές του, βαρύνουν τον εργοδότη. Σε περίπτωση που οι εκπρόθεσμες ασφαλιστικές εισφορές ετών 2014 και επομένων έχουν υπαχθεί σε ρύθμιση, αυτές θα εκπίπτουν κατά το χρόνο καταβολής τους σύμφωνα με την υπόψη ρύθμιση...».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1216/2014 παρασχέθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή της περ. β' του άρθρου 23 του Ν.4172/2013 και διευκρινίστηκε ότι: «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... 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 τραπεζίτης, 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... 10. Επισημαίνεται ότι οι δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί εντός του φορολογικού έτους αλλά δεν έχουν εξοφληθεί στο έτος αυτό, κρίνονται οριστικά, ως προς την εκπαισιμότητά 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, με την ΠΟΛ.1061/2017 παρασχέθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή του άρθρου 72 του ν.4446/2016, με το οποίο προστέθηκε η περ. ιδ' του άρθρου 23 του ν.4172/2013, και διευκρινίστηκε ότι η εφαρμογή του καταλαμβάνει τις δαπάνες εκείνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης μετά τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβέρνησης (22.12.2016) και επομένως, εφαρμόζονται για δαπάνες μισθοδοσίας του μηνός Ιανουαρίου 2017 και μετά.

Επειδή, με το άρθρο 24 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Κατά τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι φορολογικές αποσβέσεις των στοιχείων του ενεργητικού εκπίπτουν από: α) τον κύριο των παγίων στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης σε όλες τις περιπτώσεις εκτός της περίπτωσης β',... 5. Ο υπολογισμός των φορολογικών αποσβέσεων είναι υποχρεωτικός, γίνεται σε ετήσια βάση και δεν επιτρέπεται η μεταφορά αποσβενόμενων ποσών μεταξύ οικονομικών χρήσεων. 6. Η φορολογική απόσβεση ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου αρχίζει από τον επόμενο μήνα εντός του οποίου χρησιμοποιείται ή τίθεται σε υπηρεσία από τον φορολογούμενο κατ' αναλογία με τους συντελεστές της παραγράφου 4...»

Επειδή, με το άρθρο 23 του Ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «1. Κρατικές επιχορηγήσεις περιουσιακών στοιχείων. Οι κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν περιουσιακά στοιχεία αναγνωρίζονται αρχικά ως υποχρεώσεις στην περίοδο που εισπράττονται ή στην περίοδο που καθίσταται οριστική η έγκρισή τους και υπάρχει βεβαιότητα ότι θα εισπραχθούν. Οι κρατικές επιχορηγήσεις αναγνωρίζονται με τα ποσά που εισπράττονται ή εγκρίνονται οριστικά. Μεταγενέστερα της αρχικής αναγνώρισης, οι κρατικές επιχορηγήσεις αποσβένονται με τη μεταφορά τους στα αποτελέσματα ως έσοδα, στην ίδια περίοδο και με τρόπο αντίστοιχο της μεταφοράς στα αποτελέσματα της λογιστικής αξίας του στοιχείου που επιχορηγήθηκε. 2. Κρατικές επιχορηγήσεις εξόδων. Οι κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν έξοδα αναγνωρίζονται αρχικά ως υποχρεώσεις στην περίοδο που εισπράττονται ή στην περίοδο που καθίσταται οριστική η έγκρισή τους και υπάρχει βεβαιότητα ότι θα εισπραχθούν. Οι κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν έξοδα μεταφέρονται στα αποτελέσματα ως έσοδα στην περίοδο στην οποία τα επιχορηγηθέντα έξοδα βαρύνουν τα αποτελέσματα...».

Επειδή, με το άρθρο 30 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «1. Οι πολύ μικρές οντότητες της παραγράφου 2(γ) του άρθρου 1 που κάνουν, σύμφωνα με το νόμο, χρήση της επιλογής της παραγράφου 8 του άρθρου 16:... ιστ) Αναγνωρίζουν τις κρατικές επιχορηγήσεις, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και δεν εφαρμόζουν τις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 23...».

Επειδή, με το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΑΦ 1080132 ΕΞ 2015/2.6.2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Άμεσης Φορολογίας παρασχέθηκαν οδηγίες για τη φορολογική αντιμετώπιση των επιδοτήσεων – επιχορηγήσεων στα πλαίσια ατομικής επιχειρηματικής δραστηριότητας και διευκρινίστηκε ότι: «...όπως έχει γίνει πάγια δεκτό από τη Διοίκηση (1033066/002/Α0012/29.3.2007 και 1053838/1065/Α0012/2005 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 προσauξάνουν 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 1040321/10238/Β0012/ΠΟΛ.1093/5.5.1992 εγκύκλιος που έδινε οδηγίες εφαρμογής του Ν.1892/1990)... ενώ για τις επιχορηγήσεις που καταβάλλονται για την κάλυψη συγκεκριμένων δαπανών, αυτές δεν προσauξάνουν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, αλλά αποτελούν μειωτικό στοιχείο του κόστους της δαπάνης που επιχορηγήθηκε (π.χ. οι επιχορηγήσεις από τον ΟΑΕΔ για την καταπολέμηση της ανεργίας αποτελούν μειωτικό στοιχείο της δαπάνης για αμοιβές προσωπικού)».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στην από 26/03/2024 έκθεση φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013) της Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ προκύπτει ότι διενεργήθηκαν ελεγκτικές επαληθεύσεις της υπ' αριθ. Α.1293/2019 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ. Κατά τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της προαναφερθείσας απόφασης για τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των άρθρων 22 – 24 του ν.4172/2013, δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, μεταξύ άλλων:

- i. για το φορολογικό έτος 2020, αγορές/δαπάνες ποσού 3.687,76€ λόγω μη εξόφλησής τους με τραπεζικό μέσο σύμφωνα με την περ. β' του άρθρου 23 του ν.4172/2013, ανεξόφλητες ασφαλιστικές εισφορές ποσού 1.212,96€ σύμφωνα με την περ. γ' του άρθρου 23 του ν.4172/2013 και δαπάνη μισθοδοσίας ποσού 307,90€ σύμφωνα με την περ. ιδ' του άρθρου 23 του ν.4172/2013, και
- ii. για το φορολογικό έτος 2021, αγορές/δαπάνες ποσού 4.198,34€ λόγω μη εξόφλησής τους με τραπεζικό μέσο σύμφωνα με την περ. β' του άρθρου 23 του ν.4172/2013, δαπάνη μισθοδοσίας ποσού 116,30€ σύμφωνα με την περ. ιδ' του άρθρου 23 του ν.4172/2013 και ποσό 4.650,00 που αντιστοιχεί σε επιχορηγήσεις που μειώνουν τις αποσβέσεις επιχορηγούμενων παγίων και το κόστος των επιχορηγούμενων δαπανών.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι δεν προέβη σε κατακερματισμό δαπανών με σκοπό αυτές να υπολείπονται της αξίας των 500,00€ ώστε να συντρέχει η υποχρέωση εξόφλησής τους με τραπεζικό μέσο αλλά τιμολόγηση διαφορετικών παραγγελιών. Ωστόσο, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι τα υπό κρίση τιμολόγια των προμηθευτών «..... ΟΕ» και «..... ΚΑΙ ΣΙΑ ΟΕ» φέρουν συνεχόμενη αρίθμηση και μικρή απόκλιση ώρας, γεγονός που μαρτυρά μεθόδευση, ενώ για τα λοιπά τιμολόγια δεν προσκομίστηκαν στοιχεία από τα οποία να προκύπτει είτε η εξόφλησή τους με τραπεζικό μέσο είτε η μη καταβολή τους μέχρι τη διενέργεια του ελέγχου (καρτέλα προμηθευτή).

Επειδή, ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι οι ασφαλιστικές εισφορές καταβλήθηκαν στο σύνολό τους και επομένως, εσφαλμένα η ελεγκτική αρχή δεν τις αναγνώρισε προς έκπτωση. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του ο προσφεύγων συνυπέβαλε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή σχετική οικονομική καρτέλα εργοδότη. Εντούτοις, από την προσκομισθείσα οικονομική καρτέλα εργοδότη προκύπτει ότι οι ασφαλιστικές εισφορές μηνός Νοεμβρίου 2020 καταβλήθηκαν εκπροθέσμως, στις 24/06/2021, και ως εκ τούτου εκπίπτουν κατά το χρόνο καταβολής τους.

Επειδή, ο προσφεύγων διατείνεται ότι η μισθοδοσία καταβλήθηκε μέσω τραπεζικού συστήματος στο σύνολό της. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του ο προσφεύγων συνυπέβαλε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αναλυτική κίνηση έτους 2020 του καταθετικού λογαριασμού της Εθνικής Τράπεζας με αριθμό/..... Ωστόσο, από το προσκομισθέν έγγραφο δεν προκύπτει αν οι χρεώσεις του λογαριασμού αφορούν την πληρωμή μισθοδοσίας μηνός Νοεμβρίου και Δώρο Χριστουγέννων έτους 2020 και μισθούς Οκτωβρίου και Δώρο Χριστουγέννων έτους 2021, στους δικαιούχους, όπως αναλυτικά καταγράφονται στις σελίδες 44 και 45 της οικείας έκθεσης φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή, ο προσφεύγων διαμαρτύρεται ότι η δαπάνη αποσβέσεων ποσού 4.650,00€ επί επιχορηγούμενων παγίων είναι παραγωγική και εσφαλμένα η ελεγκτική αρχή δεν την αναγνώρισε προς έκπτωση. Ωστόσο, η ελεγκτική αρχή δεν αμφισβήτησε την παραγωγικότητα της εν λόγω δαπάνης αλλά αναπροσάρμοσε το ύψος της μειώνοντάς την αναλογικά κατά το ύψος της ληφθείσας επιχορήγησης.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί εσφαλμένης απόρριψης δαπανών ως λογιστικών διαφορών προβάλλεται αναπόδεικτα και απορρίπτεται.

Αποφασίζουμε

την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ./05.04.2024 ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ:

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

**Υπ' αριθ./26.03.2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4987/2022
φορολογικού έτους 2020**

Πρόστιμο	100,00 €
----------	----------

**Υπ' αριθ./26.03.2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α Ν.4987/2022
φορολογικού έτους 2020**

Πρόστιμο	847,92 €
----------	----------

**Υπ' αριθ./26.03.2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α Ν.4987/2022
φορολογικού έτους 2021**

Πρόστιμο	780,55 €
----------	----------

**Υπ' αριθ./26.03.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος
φορολογικού έτους 2020**

Κύριος φόρος	27.458,11 €
Πρόστιμο άρθρου 58 Ν.4987/2022	13.729,06 €
Σύνολο φόρου για καταβολή	41.187,17 €

**Υπ' αριθ./26.03.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος
φορολογικού έτους 2021**

Κύριος φόρος	28.902,87 €
Πρόστιμο άρθρου 58 Ν.4987/2022	14.451,44 €
Σύνολο φόρου για καταβολή	43.354,31 €

**Υπ' αριθ./26.03.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.
φορολογικής περιόδου 01/01/2020 - 31/12/2020**

Μη αναγνώριση πιστωτικού υπολοίπου	369,94 €
Διαφορά φόρου προς καταβολή	3.815,72 €
Πρόστιμο άρθρου 58Α Ν.4987/2022	1.186,57 €
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ για καταβολή	5.002,29 €

**Υπ' αριθ./26.03.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.
φορολογικής περιόδου 01/01/2021 - 31/12/2021**

Μη αναγνώριση πιστωτικού υπολοίπου	152,54 €
Διαφορά φόρου προς καταβολή	1.955,24 €
Πρόστιμο άρθρου 58Α Ν.4987/2022	216,23 €
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ για καταβολή	2.171,47 €

** Επί των οφειλόμενων φόρων και προστίμων θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ΚΦΔ.*

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.