



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 24-09-2024

Αριθμός απόφασης: 2072

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 546 39 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

E-Mail : ded.thess@aade.gr

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

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

δ. Την με αριθμό Α 1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «*Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.*» (ΦΕΚ Β' 6009)

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

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

4. Τη με ημερομηνία **28/04/2024** και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου **ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ:.....**, κατά

α) της με αριθμό/27-03-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019,

β)της με αριθμό/27-03-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020,

γ)της με αριθμό/27-03-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2019 και

δ)της με αριθμό/27-03-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2020, του προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω αναφερόμενες πράξεις, του προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 28-04-2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή, η οποία υποβλήθηκε 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 με αριθμό/27-03-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, προσδιορίστηκε για τον προσφεύγοντα συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 7.335,03€, πρόστιμο άρθρου 58 Ν.4987/2022 ύψους 3.667,52€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 613,82€ ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 11.616,37€.

Με την με αριθμό/27-03-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020, προσδιορίστηκε για τον προσφεύγοντα συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 810,04€ και πρόστιμο άρθρου 58 Ν.4987/2022 ύψους 202,51€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 1.012,55€.

Με την με αριθμό/27-03-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2019, προσδιορίστηκε για τον προσφεύγοντα υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση ύψους 4.395,64€, έναντι του αρχικού πιστωτικού βάσει δήλωσης ύψους 5.580,47€, ήτοι ποσό το οποίο δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση ανέρχεται στο ποσό των 1.184,83€.

Με την με αριθμό/27-03-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2020, προσδιορίστηκε για τον προσφεύγοντα χρεωστικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 3.868,54€ και πρόστιμο άρθρου 58^Α του Ν.4987/2022 ύψους 1.934,27€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 5.802,81€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από 27-03-2024 εκθέσεων μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικών ετών 2019 και 2020 και ΦΠΑ φορολογικών περιόδων 01-01-2019 έως 31-12-2020 του 1^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει της υπ' αριθμ...../03-10-2023 εντολής ελέγχου του προϊσταμένου της.

Από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν από τον έλεγχο στις κρινόμενες χρήσεις, διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

Για το φορολογικό έτος 2019

- προσδιορίστηκαν λογιστικές διαφορές ύψους 3.379,14€ (1.313,44€+43,57€+1.033,13€+989,00€). Ειδικότερα:
 - Διαπιστώθηκαν δαπάνες-αγορές άνω των 500,00€ συνολικού ποσού 1.313,44€, οι οποίες δεν αποπληρώθηκαν με ηλεκτρονικό μέσο πληρωμής:

Ημερ/νία	Παραστατικό	Αιτιολογία	ΑΓΟΡΕΣ Εμπ. 13%	ΑΓΟΡΕΣ Εμπ 24%	
1/3/2019	ΤΔΑ000.....	ΔΙΑΔΟΧΟΙ Κ..... Ο.Ε.	135,83	535,46	671,29
15/3/2019	ΤΔΑ000.....	ΔΙΑΔΟΧΟΙ Κ..... Ο.Ε.	10,80	631,35	642,15
		ΣΥΝΟΛΑ	146,63	1.166,81	1.313,44

- Διαπιστώθηκε δαπάνη μισθοδοσίας ύψους 43,57€, η οποία δεν εξοφλήθηκε με τραπεζικό μέσο πληρωμής.
- Διαπιστώθηκε η μη πληρωμή ασφαλιστικών εισφορών ύψους 1.033,13€.
- Διαπιστώθηκαν δαπάνες καυσίμων ύψους 989,00€, για την πραγματοποίηση των οποίων προσκομίσθηκαν ΑΛΠ, στις οποίες δεν αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του οχήματος που αφορά η συγκεκριμένη δαπάνη
- Διαπιστώθηκαν πωλήσεις άνευ ΦΠΑ, ύψους 2.683,00€, οι οποίες δεν έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία εσόδων του έτους που αφορούν.
- Κατόπιν ανάλυσης και επεξεργασίας των κινήσεων (χρεώσεις/πιστώσεις) του συνόλου των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντα και λαμβάνοντας υπόψη το κατατεθέν υπόμνημά του, ο έλεγχος προσδιόρισε έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του άρθρου 21 παρ. 4 του Ν. 4172/2013 ύψους 23.169,26€.
- Διαπιστώθηκε μετατόπιση εκροών από υψηλότερο σε χαμηλότερο συντελεστή ΦΠΑ.
- Ο έλεγχος υπολόγισε κατά το φορολογικό έτος 2019, ΦΠΑ εισροών που πρέπει να μειωθεί βάσει *pro rata*, δεδομένου ότι ο προσφεύγων την είχε συμπεριλάβει κατά την υποβολή των περιοδικών του δηλώσεων ΦΠΑ, σε κάθε τρίμηνο.

Για το φορολογικό έτος 2020

- προσδιορίστηκαν λογιστικές διαφορές ύψους 10.589,92€ (528,06€+8.228,04€+1.833,82€). Ειδικότερα:
 - Διαπιστώθηκαν δαπάνες-αγορές άνω των 500,00€ συνολικού ποσού 528,06€, οι οποίες δεν αποπληρώθηκαν με ηλεκτρονικό μέσο πληρωμής:

Ημερομηνία	Παραστατικό	Αιτιολογία	Αγορές 13%	Αγορές 24%	Αγορές 6%	ΣΥΝΟΛΟ
16/4/2020	ΤΔΑ0075425	ΕΜΠΟΡΙΑ ΟΠΩΡΟΚΗΠΕΥΤΙΚΩΝ Β.ΕΛΛΑΔΟΣ Ι.Κ.Ε	528,06	0,00	0,00	528,06
		ΣΥΝΟΛΑ	528,06	0,00	0,00	528,06

- Διαπιστώθηκε δαπάνη μισθοδοσίας ύψους 8.228,04€, η οποία δεν εξοφλήθηκε με τραπεζικό μέσο πληρωμής.
- Διαπιστώθηκε η μη πληρωμή ασφαλιστικών εισφορών ύψους 1.833,82€.
- Διαπιστώθηκαν πωλήσεις άνευ ΦΠΑ, ύψους 1.197,45€, οι οποίες δεν έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία εσόδων του έτους που αφορούν.
- Κατά την αντιπαραβολή των δεδομένων των λογιστικών αρχείων εσόδων-εξόδων του υπό κρίση φορολογικού έτους με την υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος, διαπιστώθηκε η μη ορθή μεταφορά τους και ειδικότερα:

Βιβλίο εσόδων

Λιανικές πωλήσεις εμπ. 13%	163812,88
Λιανικές πωλήσεις εμπ. 24%	30730,69
Λιανικές πωλήσεις εμπ. 6%	1336,55
Χονδρικές πωλήσεις εμπ. 13%	3357,97
<u>Χονδρικές πωλήσεις εμπ. 24%</u>	<u>3545,04</u>
Σύνολο πωλήσεων βάσει βιβλίων	202783,13
<u>Σύνολο πωλήσεων από εμπορική δραστηριότητα βάσει δήλωσης</u>	<u>- 180924,27</u>
Διαφορά	21855,86

Βιβλίο εξόδων

Αγορές εμπορευμάτων χρήσης βάσει βιβλίων	182849,16
<u>Αγορές εμπορευμάτων χρήσης βάσει δήλωσης</u>	<u>-180655,82</u>
Διαφορά	2193,34
Δαπάνες με δικαίωμα έκπτωσης βάσει βιβλίων	10665,44
Λοιπές δαπάνες βάσει βιβλίων	3025,20
<u>Αμοιβές προσωπικού βάσει βιβλίων</u>	<u>11889,36</u>
Σύνολο δαπανών βάσει βιβλίων	25580,00
<u>Σύνολο δαπανών βάσει δήλωσης</u>	<u>- 11393,81</u>
Διαφορά	14186,19

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση, των προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενος:

1)Αναφορικά με τις δαπάνες καυσίμων, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η επιχείρησή του διαθέτει ένα και μοναδικό φορτηγό αυτοκίνητο για τη μεταφορά των εμπορευμάτων, το οποίο αναγράφεται στα φορολογικά παραστατικά. Εν προκειμένω έχουν εφαρμογή η παρ.1, περ. α', του άρθρου 10, του Ν 4308/2017, η ΠΟΛ 1002/2014, η ΠΟΛ 1195/2018, καθώς και η ΠΟΛ 1003/2015 παρ.10.2.2 και η Εγκ.ΔΕΛΖ 1126959/17-09-2019.

2)Αναφορικά με την πληρωμή του προμηθευτή «Διάδοχοι Κ..... ΟΕ», αυτή πραγματοποιήθηκε με διατακτικές (κουπόνια), τις οποίες στη συνέχεια τις κατέθεσε στους «Συνεργαζόμενους ΑΕ (..... ΑΕ)» προς εξόφλησή τους.

3)Αναφορικά με την πληρωμή του προμηθευτή «Εμπορία Β. Ελλάδος», αυτή πραγματοποιήθηκε με διατακτικές (κουπόνια), τις οποίες στη συνέχεια τις κατέθεσε στους «Συνεργαζόμενους ΑΕ (..... ΑΕ)» προς εξόφλησή τους.

4)Αναφορικά με τη μη αναγνώριση ποσού ύψους 1.033,13€ για τη χρήση 2019 και 1.833,82€ για τη χρήση 2020 υπέρ εισφορών ΕΦΚΑ, αυτά ρυθμίστηκαν και αποδόθηκαν στο σύνολό τους στο επόμενο έτος. Δηλαδή, το ποσό των 1.033,13€ θα έπρεπε να υπολογιστεί στο φορολογικό έτος 2020 (περ.γ' παρ.1 άρθρου 23 Ν 4172/2013 και ΠΟΛ 1113/02-06-2015).

Το ποσό των 1.833,82€ αποδόθηκε ή συμψηφίστηκε στο σύνολό του κατά το επόμενο φορολογικό έτος (2021). Ο έλεγχος πρέπει να κάνει δεκτές τις εν λόγω εισφορές και να τις αφαιρέσει από το φορολογικό έτος 2020 διότι νόμιμα παρατάθηκε η εξόφληση ή ο συμψηφισμός τους λόγω της πανδημίας covid-19 (περ.γ' παρ.1 άρθρου 23 Ν 4172/2013 και ΠΟΛ 1113/02-06-2015).

5)Αναφορικά με τη δαπάνη μισθοδοσίας ύψους 8.228,04€, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι υπάρχει δανειακή σύμβαση μεταξύ της επιχείρησης και μιας εργαζόμενης και, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1061/2017, υπάρχει εξαίρεση πληρωμής μισθοδοσίας με ηλεκτρονικά μέσα.

6)Εσφαλμένα ο έλεγχος θεώρησε ότι δε συμπεριλήφθηκε στα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης:

α) κατά το φορολογικό έτος 2019, ποσό πωλήσεων άνευ ΦΠΑ ύψους 2.683,00€ και

β)κατά το φορολογικό έτος 2020, ποσό πωλήσεων άνευ ΦΠΑ ύψους 1.197,45€ και ποσό πωλήσεων με συντελεστή ΦΠΑ (6%, 13% και 24%) ύψους 21.855,86€. Επιπλέον, εσφαλμένα δεν έγιναν δεκτές οι αγορές εμπορευμάτων ύψους 2.193,34€ και ποσό δαπανών ύψους 14.186,19€.

Τα στοιχεία που εκδόθηκαν αλλά δεν καταχωρήθηκαν αποτελούν αυτοπαραδόσεις αγαθών.

7)Εσφαλμένα ο έλεγχος θεώρησε το ποσό των 23.169,26€ ως προσαύξηση περιουσίας, φορολογούμενο κατά τις διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 21 του Ν 4172/2013. Ειδικότερα, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι στον πίνακα που συνέταξε ο έλεγχος και αποτυπώνεται στις σελίδες 43-44 της έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος συνυπολογίζονται τα τεκμαρτά ενοίκια στις δαπάνες χωρίς να συνυπολογίζονται στα έσοδα. Δεν υπάρχει ταύτιση των στοιχείων της έκθεσης εισοδήματος και της έκθεσης ΦΠΑ. Ο προσφεύγων συνυποβάλλει πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών.

8)Εσφαλμένα ο έλεγχος διαπιστώνει διαφορά από τη μετατόπιση εκρών από υψηλότερο σε χαμηλότερο συντελεστή ΦΠΑ, καθώς δεν υπάρχει υποχρέωση σύνταξης απογραφής κατά το τέλος της χρήσης, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1019/2015 και συνεπώς είναι αδύνατο να προσδιοριστούν τα έσοδά του ανά συντελεστή ΦΠΑ. Στο τέλος της χρήσης τα μεγαλύτερα αποθέματα είναι μακράς διάρκειας.

9)Στην οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2020, λανθασμένα ο έλεγχος μεταφέρει στην επόμενη φορολογική περίοδο πιστωτικό υπόλοιπο ύψους 6.178,39€ και καταλογίζει διαφορά φόρου ύψους 3.868,54€ πλέον προστίμου

άρθρου 58/58Α λόγω ανακρίβειας ύψους 1.934,27€. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του επικαλείται την παρ.3 του άρθρου 32 του Ν 2859/2000.

Ως προς τον πρώτο έως και τον πέμπτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4987/2022 μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.....».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν **σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο**».

Επειδή, στο 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. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους. Ειδικά, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο και τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ), όπως ισχύει.».

Επειδή, στο άρθρο 22 του Ν. 4172/2013 Εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες ορίζεται ότι: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η

έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

- α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.
- β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,
- γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά....”.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 23 του Ν 4172/2013 «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 κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του Ν 4172/2013 σχετικά με τις εκπιπτόμενες και μη δαπάνες και δόθηκαν οι ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

«Ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν. [4172/2013](#)) καθιερώνει νέους κανόνες για την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρηματικών δαπανών για τους ασκούντες επιχειρηματική δραστηριότητα είτε είναι φυσικά πρόσωπα, είτε είναι νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες. Ειδικότερα:

- α) με τις διατάξεις του [άρθρου 22](#) τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών με την έννοια ότι κατ' αρχήν εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της- επιχείρησης και επιπροσθέτως πληρούν τα λοιπά κριτήρια που τίθενται στο άρθρο αυτό. Το εν λόγω άρθρο πρέπει να εξετάζεται συστηματικά με το [άρθρο 23](#) που αφορά τις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες και την [παράγραφο 4 του άρθρου 48](#) σχετικά με τις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες που αφορούν τα ενδοομιλικά μερίσματα που απαλλάσσονται από το φόρο. Κατά συνέπεια, **ο κανόνας που εισάγεται είναι ότι όποια δαπάνη πληροί τα κριτήρια του [άρθρου 22](#) και συγχρόνως δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπτόμενων δαπανών του [άρθρου 23](#) εκπίπτει**, ,.... γ) με τις διατάξεις του [άρθρου 23](#) ορίζονται περιοριστικά οι κατηγορίες δαπανών που δεν εκπίπτουν. Οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, σε αυτές που λόγω του είδους τους δεν εκπίπτουν χωρίς να απαιτείται η συνδρομή άλλου όρου ή προϋπόθεσης και σε αυτές που δεν εκπίπτουν μόνον κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το τιθέμενο στο άρθρο αυτό αριθμητικό όριο. [.....]

Άρθρο 22

Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού 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) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της.

Συγκεκριμένα, στις δαπάνες της περίπτωσης αυτής εμπίπτει κάθε δαπάνη, που κρίνεται απαραίτητη από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης, ανεξάρτητα εάν αυτή πραγματοποιείται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης, για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματος της ([ΣτΕ 2033/2012](#)) ή στην υλοποίηση δράσεων στο πλαίσιο της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.

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](#).

Άρθρο 23

Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

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.1216/1.10.2014](#) και [ΠΟΛ.1079/6.4.2015](#) 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, στην ΠΟΛ 1216/2014 ορίζεται 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.

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...».

Επειδή, στην ΠΟΛ 1055/2016 ορίζεται ότι «1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν.4172/2013, με τις οποίες καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι δεν εκπίπτει 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 (περ. β').

2. Με την ΠΟΛ.1216/1.10.2014 εγκύκλιό μας, με την οποία κοινοποιήθηκαν οι ως άνω διατάξεις, διευκρινίσθηκε, ότι για την εφαρμογή της περίπτωσης β' του άρθρου αυτού, 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.

Επίσης, διευκρινίσθηκε ότι 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 εταιρίας 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.

4. Από τη γραμματική διατύπωση των πιο πάνω διατάξεων προκύπτει, ότι ο νόμος απαιτεί η εξόφληση να γίνεται με τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου να αποδεικνύεται η ύπαρξη και η πραγματοποίηση της συναλλαγής, χωρίς να κάνει διάκριση ως προς το πρόσωπο του καταβάλλοντος, ούτε να θέτει ως προϋπόθεση όπως το πρόσωπο στο οποίο ανήκει ο λογαριασμός μέσω του οποίου εξοφλούνται οι σχετικές δαπάνες να είναι και αυτό που είχε τη σχετική απαίτηση από τον καταβάλλοντα (άμεσα αντισυμβαλλόμενος).

5. Κατόπιν των ανωτέρω, σε περίπτωση εξόφλησης σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή – πιστωτή από τρίτο πρόσωπο (ημεδαπό ή αλλοδαπό), το οποίο, κατ' εντολή της επιχείρησης, εξοφλεί τη σχετική υποχρέωση προς απόσβεση ισόποσης υποχρέωσης αυτού προς αυτή, η σχετική δαπάνη εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, αρκεί να αποδεικνύεται με βάση τα κατάλληλα στοιχεία (τραπεζικά παραστατικά ή άλλα έγγραφα) η εξόφληση του προμηθευτή καθώς και ο λόγος εξόφλησης των δαπανών από τον τρίτο.

Ομοίως, σε περίπτωση που, με βάση τα ανωτέρω, η εξόφληση γίνεται, κατ' εντολή της επιχείρησης, από τρίτο, πελάτη της, προς απόσβεση δικής του υποχρέωσης από αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών από την επιχείρηση, η σχετική δαπάνη αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του τρίτου με τις ίδιες ως άνω προϋποθέσεις και εφόσον πληρούνται και οι λοιπές προϋποθέσεις που τίθενται για την εκπαισιμότητα των δαπανών με τις διατάξεις του [ν.4172/2013](#), παρόλο που ο τραπεζικός λογαριασμός στον οποίο κατατέθηκαν τα μετρητά ή μεταφέρθηκαν τα σχετικά εμβάσματα δεν ανήκει σε πρόσωπο έναντι του οποίου υφίστατο και η σχετική υποχρέωση.».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1061/2017 «Σας κοινοποιούμε τις διατάξεις του άρθρου 72 του ν.4446/2016 (ΦΕΚ 240 Α') και σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 72 του ν.4446/2016 προστίθεται νέα περίπτωση ιδ' στον κατάλογο των μη εκπιπτόμενων επιχειρηματικών δαπανών του άρθρου 23 του ν.4172/2013. Συγκεκριμένα, τίθεται περιορισμός στην έκπτωση των δαπανών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013, ανεξαρτήτως ποσού, όταν η τμηματική ή ολική εξόφληση αυτών δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.

2. Ως «ηλεκτρονικό μέσο πληρωμής», για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται κάθε μέσο πληρωμής, κατά την έννοια της περ. ιδ' του άρθρου 62 του νόμου αυτού, που απαιτεί τη μεσολάβηση ενός τηλεπικοινωνιακού ή ηλεκτρονικού δικτύου, όπως π.χ. η μεταφορά χρημάτων

μέσω ειδικών διαδικτυακών εφαρμογών («e-banking»), καρτών, το «ηλεκτρονικό πορτοφόλι», κ.λπ., ενώ η έννοια του «παρόχου υπηρεσιών πληρωμών» ορίζεται με τις διατάξεις της περ. δ' του άρθρου 62 του ν.4446/2016 και είναι ευρύτερη από αυτή της παρ. 2 του άρθρου 1 του ν.3862/2010. Επομένως, στους παρόχους υπηρεσιών πληρωμών περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων, τα πιστωτικά ιδρύματα, τα γραφεία ταχυδρομικών επιταγών και τα ιδρύματα πληρωμών, ανεξάρτητα αν έχουν την έδρα τους στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή (Ε.Ε., τρίτες χώρες).

3. Κατόπιν των ανωτέρω, πέραν της μεταφοράς χρημάτων μέσω ειδικών διαδικτυακών εφαρμογών και της χρήσης χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών, ως κατάλληλα μέσα πληρωμής για την έκπτωση των δαπανών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης νοούνται ενδεικτικά και τα ακόλουθα:

- Η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του μισθωτού, έστω και αν υπάρχουν περισσότεροι συνδικαιούχοι, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα),
- Η χρήση ταχυδρομικής επιταγής - ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων,
- Η χρήση τραπεζικής επιταγής,
- Η έκδοση επιταγής σε διαταγή του μισθωτού.

4. Κατά ρητή διατύπωση των σχετικών διατάξεων, σε περίπτωση που μέρος των δαπανών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης δεν εξοφληθεί με κάποιο από τα μέσα που παρατίθενται πιο πάνω, δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση το σύνολο της δαπάνης. Εξαιρέση αποτελεί η περίπτωση κατά την οποία μέρος του μισθού παρακρατείται από τον εργοδότη με σκοπό την εξόφληση υποχρεώσεών του (π.χ. δάνειο που του έχει χορηγήσει ο εργοδότης) ή την εκτέλεση κατάσχεσης απαίτησης εις χείρας τρίτου (π.χ. οφειλές του εργαζόμενου προς το Δημόσιο), οπότε η σχετική δαπάνη εκπίπτει στο σύνολό της όταν το εναπομείναν ποσό έχει εξοφληθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.

5. Επισημαίνεται ότι οι κοινοποιούμενες διατάξεις καταλαμβάνουν όλες τις περιπτώσεις δαπανών που καταβάλλονται δυνάμει εργασιακής σχέσης, όπως αυτή ορίζεται με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013. Επομένως, η έκπτωση των δαπανών αναφορικά με τη λήψη υπηρεσιών, βάσει έγγραφων συμβάσεων παροχής υπηρεσιών ή συμβάσεων έργου, από πρόσωπα που δεν αποκτούν την εμπορική ιδιότητα, που προσδίδουν την έννοια της εργασιακής σχέσης ή από δικηγόρους βάσει πάγιας αντιμισθίας, κ.λπ. εξετάζονται υπό το πρίσμα της νέας περίπτωσης ιδ' του άρθρου 23 του ν.4172/2013 και όχι με βάση την περ. β' του άρθρου αυτού. Εξαιρέση από τα ανωτέρω αποτελούν οι παροχές σε είδος που πραγματοποιούν οι επιχειρήσεις προς τους εργαζομένους τους οι οποίες εξακολουθούν να εκπίπτουν με τον περιορισμό που θέτουν οι διατάξεις της περ. β' του άρθρου 23 του ν.4172/2013 καθώς και οι δαπάνες που εξαιρούνται από τον υπολογισμό του εισοδήματος των δικαιούχων από μισθωτή εργασία και συντάξεις με βάση τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 14 του νόμου αυτού. Αντίθετα, οι αμοιβές για μισθωτή εργασία και η πάγια αντιμισθία που χορηγούνται σε ανάπηρους με ποσοστό αναπηρίας τουλάχιστον ογδόντα τοις εκατό (80%), οι οποίες απαλλάσσονται από τον φόρο με βάση τις διατάξεις της περ. ε' της παρ.

2 του άρθρου 14 του ν.4172/2013, εκπίπτουν με τις προϋποθέσεις των κοινοποιούμενων διατάξεων.

6. Δεδομένου ότι οι εν λόγω διατάξεις ρυθμίζουν ζήτημα έκπτωσης δαπανών, η εφαρμογή τους 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. Εξαιρετικά, για τις αμοιβές που αφορούν τον μήνα Ιανουάριο 2017 και λόγω της πρώτης εφαρμογής των υπόψη διατάξεων, τυχόν προκαταβολές που έχουν καταβληθεί πριν τη δημοσίευση του νόμου θα αναγνωρίζονται προς έκπτωση ανεξαρτήτως του τρόπου εξόφλησής τους.

Επισημαίνεται ότι οι δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί εντός του φορολογικού έτους αλλά δεν έχουν εξοφληθεί στο έτος αυτό, κρίνονται οριστικά, ως προς την εκπεσιμότητά 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 ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή διαμεσολάβηση παρόχου υπηρεσιών πληρωμών (π.χ. με μετρητά), η επιχείρηση υποχρεούται να υποβάλλει τροποποιητική δήλωση του φορολογικού έτους που αφορά η δαπάνη, προσθέτοντας τα ποσά αυτών των δαπανών ως θετική λογιστική διαφορά.».

Επειδή, στο Ν. 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (Α' 248) - εφεξής και Κώδικας ΦΠΑ - ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής: Στο άρθρο 1 ότι: «Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία "φόρος προστιθέμενης αξίας" σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του Αντισυμβαλλομένου», στο άρθρο 2 παρ 1 ότι: « 1. Αντικείμενο του φόρου είναι α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,» στο άρθρο 3 παρ 1, ότι: « 1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τρόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής, ...».

Επειδή, στο ν. [2859/2000](#) «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (Α' 248) - εφεξής και Κώδικας ΦΠΑ - ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής: Άρθρο 30§1: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο..... 4. Δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες:

.....ε) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης μέχρι εννέα (9) θέσεων, μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων, σκαφών και αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό, καθώς και οι δαπάνες καυσίμων, επισκευής, συντήρησης, μίσθωσης και κυκλοφορίας αυτών γενικά.

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

Στο άρθρο 32§1: «Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36,

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,

γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά,

δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων,

ε) κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης ή της ειδικής δήλωσης της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36, όπου προβλέπεται η καταβολή φόρου με τις δηλώσεις αυτές, από τις οποίες αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου.».

Επειδή, με τις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 31 του ν. 3874/2009, ορίστηκε η υποχρέωση εγκατάστασης συστήματος εισροών – εκροών στα πρατήρια υγρών καυσίμων και τέθηκαν οι σχετικές διατάξεις για την έκδοση κοινών υπουργικών αποφάσεων. Στα πλαίσια αυτά με την ΚΥΑ Φ2-1617/07-12-2010 όπως τροποποιήθηκε με την ΚΥΑ Φ2-2022/14-11-2012, ορίστηκαν οι διαδικασίες και προδιαγραφές εγκατάστασης και ελέγχου ολοκληρωμένων συστημάτων παρακολούθησης εισροών – εκροών στα πρατήρια υγρών καυσίμων. Ειδικότερα με την ΠΟΛ 1009/04-01-2012 (ΦΕΚ Β 72/27-01-2012) όπως τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ 1203/02-11-2012, ορίστηκε το χρονοδιάγραμμα εγκατάστασης των συστημάτων εισροών – εκροών στα πρατήρια υγρών καυσίμων καθώς και ο τρόπος έκδοσης των φορολογικών στοιχείων μέσω του συστήματος αυτού. Συγκεκριμένα με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1203/2012, ορίζεται μεταξύ άλλων, ότι :

«3. Απόδειξη εσόδου

3.1. Η απόδειξη αυτή, που αποτελεί ομοίως ειδικό φορολογικό στοιχείο, εκδίδεται αυτόματα από το σύστημα, με την ολοκλήρωση της παράδοσης του καυσίμου από κάθε αντλία, μέσω

εκτυπωτικού μηχανισμού που βρίσκεται σε πρόσφορη και ορατή θέση για άμεση λήψη από τον πελάτη.

Στην πιο πάνω απόδειξη αναγράφονται:

α) Τα στοιχεία του εκδότη, β) Ο α/α της αντλίας, γ) Το είδος του καυσίμου, δ) Η ημερομηνία (ΗΗΜΜΕΕ) και η ώρα έκδοσής του (ΩΩΛΛ), ε) Ο όγκος (ποσότητα) του καυσίμου, στ) Η τιμή μονάδας (με Φ.Π.Α.), ζ) Ο συντελεστής Φ.Π.Α., η) Η συνολική αξία.

3.2. Στην περίπτωση που εφοδιάζονται με καύσιμα (βενζίνη, πετρέλαιο κίνησης) οχήματα επιτηδευματιών, στις εγκαταστάσεις πρατηρίων, δεν απαιτείται η έκδοση ιδιαίτερου δελτίου αποστολής - τιμολογίου πώλησης, εφόσον στην ανωτέρω απόδειξη εκτυπώνεται και ο αριθμός κυκλοφορίας του οχήματος του αντισυμβαλλόμενου πελάτη - επιτηδευματία. Ειδικά, στην περίπτωση αυτή, όταν η αξία της συναλλαγής, προ Φ.Π.Α., υπερβαίνει τα τριακόσια (300) ευρώ απαιτείται και η αναγραφή του Α.Φ.Μ. του αντισυμβαλλόμενου πελάτη - επιτηδευματία.

Τα στοιχεία του πελάτη που αναφέρονται ανωτέρω (αριθμός κυκλοφορίας οχήματος, Α.Φ.Μ. αντισυμβαλλόμενου πελάτη - επιτηδευματία) καταχωρούνται πριν την έναρξη της παράδοσης του καυσίμου, μέσω του διασυνδεδεμένου με την Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. ηλεκτρονικού υπολογιστή.

3.3. Για τις πωλήσεις καυσίμων προς επιτηδευματίες, στις εγκαταστάσεις πρατηρίων, οι οποίες δεν καλύπτονται από την προηγούμενη περίπτωση (π.χ. πωλήσεις καυσίμων σε δοχεία σε επιτηδευματίες κ.λπ.) ισχύουν αναλόγως τα αναφερόμενα στην περίπτωση αυτή, εφόσον στη σχετική απόδειξη αναγράφεται, σε κάθε περίπτωση, και ο Α.Φ.Μ. του αντισυμβαλλόμενου πελάτη - επιτηδευματία και τα καύσιμα κατά τη διακίνησή τους συνοδεύονται από τη σχετική απόδειξη εσόδου.

Επειδή, με την ΠΟΛ 1161/26-06-2013 δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή της ΠΟΛ 1009/04-01-2012. Σύμφωνα με την τελευταία, προκύπτουν οι εξής εναλλακτικοί τρόποι έκδοσης φορολογικών στοιχείων για τις μεμονωμένες πωλήσεις καυσίμων σε άλλους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών:

1^{ος} τρόπος: Έκδοση απόδειξης εσόδου στην οποία, κατά την έκδοση της, με πληκτρολόγηση μέσω του λογισμικού του συστήματος εισρών – εκρών, αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του οχήματος του αντισυμβαλλόμενου υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών και εφόσον η αξία της συναλλαγής, προ ΦΠΑ, υπερβαίνει τα τριακόσια (300) ευρώ αναγράφεται και ο ΑΦΜ του αντισυμβαλλόμενου υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών, ενώ δεν απαιτείται με τον τρόπο αυτό και η έκδοση τιμολογίου.

2^{ος} τρόπος: Έκδοση τιμολογίου, στο οποίο θα επισυνάπτεται η αυτόματα εκδιδόμενη απόδειξη εσόδου (στην οποία προφανώς δεν αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας και ο ΑΦΜ του αντισυμβαλλόμενου υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών) και στο οποίο (τιμολόγιο) αναγράφεται η φράση «Εκδόθηκε σε αντικατάσταση της αριθμ. απόδειξης εσόδου».

Επειδή, επισημαίνεται ότι, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 38 του ν. 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ``Εξαιρετικά οι αποφάσεις κ.υ.α. ΠΟΛ.1009/4.1.2012 (Β΄ 72), κ.υ.α. ΠΟΛ.1203/2.11.2012 (Β΄ 3130), κ.υ.α. ΠΟΛ.1032/21.2.2013 (Β΄ 548), κ.υ.α. ΠΟΛ.1206/30.8.2013 (Β΄ 2237) και κ.υ.α. ΠΟΛ.1263/4.12.2013 (Β΄ 3265), καθώς και κάθε άλλη σχετική απόφαση, οι οποίες αφορούν την εγκατάσταση ολοκληρωμένων συστημάτων ελέγχου εισροών - εκροών στα πρατήρια υγρών καυσίμων και στις εγκαταστάσεις πωλητών πετρελαίου θέρμανσης, εξακολουθούν να ισχύουν και μετά την 01/01/2015.

Επειδή, στις παραγράφους 5 και 7 του άρθρου 5 του Ν 4308/2014 ορίζεται ότι «5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.

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

- α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους.
- β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.
- γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 10 του Ν 4308/2014 «1. Επιτρέπεται η έκδοση απλοποιημένου τιμολογίου σε κάθε μία από τις παρακάτω δύο περιπτώσεις:

- α) όταν το ποσό του τιμολογίου δεν υπερβαίνει το ποσό των 100 ευρώ, ή
- β) όταν το εκδιδόμενο τιμολόγιο είναι έγγραφο της παρ. 3 του άρθρου 8.

2. Το απλοποιημένο τιμολόγιο φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις:

- α) Την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου.
- β) Προσδιορισμό της οντότητας που πωλεί τα αγαθά ή τις υπηρεσίες.
- γ) Τον προσδιορισμό των αγαθών ή των υπηρεσιών που προσφέρονται.
- δ) Το ποσό του Φ.Π.Α. που οφείλεται ή τις απαιτούμενες πληροφορίες για τον υπολογισμό του.
- ε) Στην περίπτωση έκδοσης τιμολογίου, σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 8, αναφορά στο αρχικό τιμολόγιο και τις συγκεκριμένες ενδείξεις (δεδομένα) που τροποποιούνται.».

Επειδή, σύμφωνα με το με αριθμό πρωτ. ΔΕΛ Ζ 1126959 ΕΞ 2019/17-09-2019 «Για τις διενεργούμενες χονδρικές πωλήσεις καυσίμων του άρθρου 1 της Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. [ΠΟΛ.1195/2018](#), από οντότητες- εκμεταλλευτές πρατηρίων καυσίμων, καθώς και από πωλητές πετρελαίου θέρμανσης προς άλλες οντότητες, εφόσον τα καύσιμα αυτά θεωρούνται μη εμπορεύσιμα για τον αγοραστή και η αξία τους δεν υπερβαίνει τα 100€ συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α., ανά συναλλαγή, παρέχεται η δυνατότητα να εκδίδεται απλοποιημένο τιμολόγιο, σύμφωνα με τις διατάξεις των [παρ. 1](#) και [2 του άρθρου 10](#) του ν. [4308/2014](#). Όπως διευκρινίζεται δε με την παράγραφο 10.2.2 της εγκυκλίου [ΠΟΛ.1003/2014](#), επέχουν θέση απλοποιημένου τιμολογίου και οι αποδείξεις λιανικής πώλησης αγαθών.».

Επειδή, περαιτέρω στο άρθρο 10 της [ΠΟΛ.1003/2014](#), με θέμα Απλοποιημένο τιμολόγιο και Συγκεντρωτικό τιμολόγιο, ορίζεται ότι : « [Παράγραφος 1](#) 10.1.1 Η παράγραφος αυτή επιτρέπει την έκδοση απλοποιημένου τιμολογίου όταν το ποσό του τιμολογίου δεν υπερβαίνει το ποσό των 100 ευρώ, ή στην περίπτωση που το τιμολόγιο αυτό τροποποιεί και αναφέρεται ειδικά και αναμφισβήτητα σε ένα αρχικά εκδομένο τιμολόγιο (παράγραφος 3 του άρθρου 8)

Παράγραφος 2

10.2.1 Η παράγραφος αυτή ορίζει ότι το περιεχόμενο του απλοποιημένου τιμολογίου πρέπει να περιλαμβάνει:

- α) την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου,
- β) προσδιορισμό της οντότητας που πωλεί τα αγαθά ή τις υπηρεσίες,
- γ) τον προσδιορισμό των αγαθών ή των υπηρεσιών που προσφέρονται,
- δ) το ποσό του Φ.Π.Α. που οφείλεται ή τις απαιτούμενες πληροφορίες για τον υπολογισμό του

του

ε) στην περίπτωση έκδοσης τιμολογίου σύμφωνα με την [παράγραφο 3 του άρθρου 8](#), αναφορά στο αρχικό τιμολόγιο και τις συγκεκριμένες ενδείξεις (δεδομένα) που τροποποιούνται.

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

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

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

Αναφορικά με τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα (δαπάνες καυσίμων)

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, κατά το φορολογικό έτος 2019, ο προσφεύγων έλαβε και καταχώρησε στα λογιστικά του αρχεία, μεταξύ άλλων και τις κάτωθι αποδείξεις λιανικής πώλησης για δαπάνες καυσίμων (βενζίνης), συνολικής καθαρής αξίας 989,00€ πλέον ΦΠΑ 237,35€.

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΔΑΠΑΝΕΣ ΜΕ ΔΙΚΑΙΩΜΑ ΕΚΠΤΩΣΗΣ	ΦΠΑ ΕΙΣΡΟΩΝ 24%
08/01/2019		 ΑΛΕΞΑΝΔΡΑ	16,13	3,87
03/05/2019	ΠΑΡΛ.....	 & ΣΙΑ Ε.Ε.Ε	16,13	3,87
04/05/2019	ΠΑΡΛ.....	ΧΑΡΑΛΑΜΠΟΣ ΓΕΩΡ.....	16,13	3,87
04/05/2019	ΠΑΡΛ.....	 ΑΛΕΞΑΝΔΡΑ	16,13	3,87
10/05/2019	ΠΑΡΛ.....	 ΑΛΕΞΑΝΔΡΑ	16,13	3,87
16/05/2019	ΠΑΡΛ.....	 ΘΕΟΔΩΡΑ & ΣΙΑ Ε.Ε.Ε	16,13	3,87
01/06/2019	ΠΑΡΛ.....	 ΑΛΕΞΑΝΔΡΑ	16,13	3,87
05/06/2019	ΠΑΡΛ.....	 ΘΕΟΔΩΡΑ & ΣΙΑ Ε.Ε.Ε	16,13	3,87
08/06/2019	ΠΑΡΛ.....	 Γ. ΕΥΑΓΓΕΛΙΑ	16,13	3,87
15/06/2019	ΠΑΡΛ.....	ΧΑΡΑΛΑΜΠΟΣ ΓΕΩΡ.....	16,13	3,87
30/06/2019	ΠΑΡΛ.....	ΧΑΡΑΛΑΜΠΟΣ ΓΕΩΡ.....	16,13	3,87
02/07/2019	ΠΑΡΛ.....	ΧΑΡΑΛΑΜΠΟΣ ΓΕΩΡ.....	16,13	3,87
04/07/2019	ΠΑΡΛ.....	 ΘΕΟΔΩΡΑ & ΣΙΑ Ε.Ε.Ε	16,13	3,87
07/07/2019	ΠΑΡΛ.....	ΧΑΡΑΛΑΜΠΟΣ ΓΕΩΡ.....	24,19	5,81
08/07/2019	ΠΑΡΛ.....	 Κ. ΙΩΑΝΝΗΣ	24,19	5,81
14/07/2019	ΠΑΡΛ.....	 Χ. ΒΑΣΙΛΕΙΟΣ	48,40	11,62
02/08/2019	ΠΑΡΛ.....	 ΑΛΕΞΑΝΔΡΑ	16,13	3,87
08/08/2019	ΠΑΡΛ.....	 ΘΕΟΔΩΡΑ & ΣΙΑ Ε.Ε.Ε	24,19	5,81
09/08/2019	ΠΑΡΛ.....	 Κ. ΙΩΑΝΝΗΣ	16,13	3,87
19/08/2019	ΠΑΡΛ.....	 ΑΛΕΞΑΝΔΡΑ	16,13	3,87
20/08/2019	ΠΑΡΛ.....	 ΘΕΟΔΩΡΑ & ΣΙΑ Ε.Ε.Ε	24,19	5,81
01/09/2019	ΠΑΡΛ.....	 Α.Ε	16,13	3,87
10/09/2019	ΠΑΡΛ.....	 ΘΕΟΔΩΡΑ & ΣΙΑ Ε.Ε.Ε	24,19	5,81
18/09/2019	ΠΑΡΛ.....	 ΑΛΕΞΑΝΔΡΑ	16,13	3,87
29/09/2019	ΠΑΡΛ.....	 ΑΛΕΞΑΝΔΡΑ	32,26	7,74
02/10/2019	ΠΑΡΛ.....	 ΑΛΕΞΑΝΔΡΑ	16,13	3,87
06/10/2019	ΠΑΡΛ.....	 ΑΘΑΝ.ΑΝΕΣΤΗΣ	24,19	5,81
10/10/2019	ΠΑΡΛ.....	 ΘΕΟΔΩΡΑ & ΣΙΑ Ε.Ε.Ε	16,13	3,87
11/10/2019	ΠΑΡΛ.....	 ΓΕΩΡ.ΙΝΤΖΙΔΗΣ	16,13	3,87
13/10/2019	ΠΑΡΛ.....	 ΘΕΟΚ.ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ	24,23	5,82
	ΠΑΡΛ.....	 Κ. ΙΩΑΝΝΗΣ	24,19	5,81
24/10/2019	ΠΑΡΛ.....	 ΑΛΕΞΑΝΔΡΑ	24,19	5,81
31/10/2019	ΠΑΡΛ.....	 ΘΕΟΔΩΡΑ & ΣΙΑ Ε.Ε.Ε	40,32	9,68

04/11/2019	ΠΑΡΛ.....	 ΑΛΕΞΑΝΔΡΑ	24,19	5,81
12/11/2019	ΠΑΡΛ.....	 I.K.E.	20,16	4,84
12/11/2019	ΠΑΡΛ.....	 I.K.E.	40,32	9,68
12/11/2019	ΠΑΡΛ.....	 I.K.E.	24,19	5,81
21/11/2019	ΠΑΡΛ.....	 ΘΕΟΔΩΡΑ & ΣΙΑ Ε.Ε.Ε	24,19	5,81
23/11/2019	ΠΑΡΛ.....	 ΘΕΟΚ.ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ	16,22	3,89
26/11/2019	ΠΑΡΛ.....	N..... ΚΑΙ ΣΙΑ ΟΕ	24,19	5,81
05/12/2019	ΠΑΡΛ.....	 Χ. ΒΑΣΙΛΕΙΟΣ	24,22	5,81
07/12/2019	ΠΑΡΛ.....	 ΘΕΟΚ.ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ	16,24	3,90
07/12/2019	ΠΑΡΛ.....	 ΘΕΟΚ.ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ	24,23	5,82
10/12/2019	ΠΑΡΛ.....	Ο Α.Ε	16,13	3,87
12/12/2019	ΠΑΡΛ.....	 ΑΛΕΞΑΝΔΡΑ	32,26	7,74
13/12/2019	ΠΑΡΛ.....	 Γ. ΕΥΑΓΓΕΛΙΑ	8,87	2,13
22/12/2019	ΠΑΡΛ.....	 ΑΛΕΞΑΝΔΡΑ	16,13	3,87
		ΣΥΝΟΛΑ	989,00	237,35

Επειδή, η φορολογική αρχή απέρριψε τις ανωτέρω δαπάνες, κρίνοντας ότι εσφαλμένα εξέπεσε την κάθε επιμέρους δαπάνη στη φορολογία εισοδήματος, καθώς και το σχετικό ΦΠΑ χωρίς να έχει τέτοιο δικαίωμα, με το αιτιολογικό ότι δεν αναγραφόταν σε αυτές ο αριθμός κυκλοφορίας του αυτοκινήτου.

Επειδή, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι η προαναφερθείσα κρίση της φορολογικής αρχής είναι εσφαλμένη αφενός διότι τα επίμαχα παραστατικά είναι κάτω των 100,00€, οι σχετικές δαπάνες είναι ελάχιστες και κατέχει ένα και μοναδικό φορτηγό αυτοκίνητο. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του επικαλείται την παράγραφο 10.2.2 της ΠΟΛ 1003/2014 και το με αριθμό πρωτ.ΔΕΛ Ζ 1126959/17-09-2019 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων, Τμήμα Ζ' και προσκομίζει τέσσερις ΑΛΠ προμήθειας καυσίμου (βενζίνης), επί των οποίων ωστόσο δεν αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του οχήματος που ανεφοδιάστηκε με καύσιμο (βενζίνη).

Επειδή, από τα στοιχεία του προγράμματος TAXIS προκύπτει ότι ο προσφεύγων, κατά το φορολογικό έτος 2019 είχε στην κατοχή του, εκτός από το φορτηγό αυτοκίνητο με αριθμό κυκλοφορίας και δυο επιβατικά αυτοκίνητα (..... και), τα οποία χρησιμοποιούν ως καύσιμο, βενζίνη.

Επειδή, χωρίς την αναγραφή των στοιχείων του οχήματος στα στοιχεία λιανικής πώλησης δε διασφαλίζεται ότι τα εκδιδόμενα παραστατικά σχετίζονται με δαπάνες που πραγματοποίησε η επιχείρηση του προσφεύγοντα και ότι έγιναν προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές και ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αναπρόδεικτος.

Αναφορικά με το δεύτερο και τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα (εξόφληση παραστατικών άνω των 500,00€)

Επειδή, από τα διαλαμβανόμενα στην οικεία έκθεση φορολογίας εισοδήματος προκύπτει ότι ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης του προσφεύγοντα τις αξίες των κάτωθι πληρωμών και τις πρόσθεσε ως λογιστικές διαφορές στα καθαρά κέρδη, λόγω της μη σύννομης εξόφλησής τους μέσω τραπεζικού συστήματος:

α) εξόφληση ποσού **1.313,44€** στον προμηθευτή «**ΔΙΑΔΟΧΟΙ Κ.**» στο έτος 2019 και

β) εξόφληση ποσού **528,06€** που αφορά σε πληρωμή του προμηθευτή «**ΕΜΠΟΡΙΑ Β. ΕΛΛΑΔΟΣ**» στο έτος 2020

Επειδή, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι η προαναφερθείσα κρίση της φορολογικής αρχής είναι εσφαλμένη διότι τα ως άνω παραστατικά εξοφλήθηκαν με διατακτικές.

Ωστόσο, δεν προσκόμισε στο στάδιο του ελέγχου ούτε μέχρι την έκδοση της παρούσας απόφασης κάποιο στοιχείο που να αποδεικνύει τον ισχυρισμό του. Επιπλέον, από την προσκόμιση της καρτέλας του προμηθευτή **ΔΙΑΔΟΧΟΙ Κ.** προκύπτει πως η εξόφληση του εν λόγω ποσού διενεργήθηκε με μετρητά.

Κατόπιν τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αναφορικά με τον τέταρτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα (δαπάνες εισφορών ΕΦΚΑ)

Επειδή, από τα διαλαμβανόμενα στην οικεία έκθεση φορολογίας εισοδήματος προκύπτει ότι ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης του προσφεύγοντα τις παρακάτω ασφαλιστικές εισφορές, οι οποίες δεν καταβλήθηκαν κατά τα υπό κρίση φορολογικά έτη:

α) Για το φορολογικό έτος 2019, ασφαλιστικές εισφορές ύψους 1.033,13€ και

β) Για το φορολογικό έτος 2020, ασφαλιστικές εισφορές ύψους 1.833,82€.

Επειδή, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι η προαναφερθείσα κρίση της φορολογικής αρχής είναι εσφαλμένη διότι α) το ως άνω ποσό των ασφαλιστικών εισφορών του φορολογικού έτους 2019 καταβλήθηκε, κατόπιν ρύθμισης, κατά το φορολογικό έτος 2020, στο οποίο θα έπρεπε να ληφθεί υπόψη και β) το ως άνω ποσό των ασφαλιστικών εισφορών του φορολογικού έτους 2020 αποδόθηκε ή συμψηφίστηκε κατά το επόμενο φορολογικό έτος λόγω νόμιμης παράτασης εξαιτίας της πανδημίας covid-19.

Ωστόσο, ο προσφεύγων δεν απέδειξε την εξόφληση ή το συμψηφισμό των ως άνω ασφαλιστικών εισφορών εντός του επόμενου έτους, ούτε την παράταση εξόφλησης των ασφαλιστικών εισφορών εντός του έτους 2021 κατόπιν νόμιμης παράτασης (λόγω covid-19) και ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Αναφορικά με τον πέμπτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα (δαπάνη μισθοδοσίας)

Επειδή, από τα διαλαμβανόμενα στην οικεία έκθεση φορολογίας εισοδήματος προκύπτει ότι ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης του προσφεύγοντα τις παρακάτω δαπάνες μισθοδοσίας, οι οποίες δεν καταβλήθηκαν μέσω τραπεζικού συστήματος ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών:

- α) Για το φορολογικό έτος 2019, δαπάνη μισθοδοσίας ύψους 43,57€ και
- β) Για το φορολογικό έτος 2020, δαπάνη μισθοδοσίας ύψους 8.228,04€.

Επειδή, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι η προαναφερθείσα κρίση της φορολογικής αρχής για το φορολογικό έτος 2020 είναι εσφαλμένη διότι υπάρχει εξαίρεση πληρωμής μισθοδοσίας με ηλεκτρονικά μέσα στην περίπτωση δανείου μεταξύ εργοδότη και εργαζόμενου (ΠΟΛ 1061/2017) Προς επίρρωση του ισχυρισμού του προσκομίζει υπεύθυνη δήλωση της εργαζόμενης

Επειδή, κατά τον Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας (Κ.Φ.Δ.), μόνο οι μαρτυρίες που λαμβάνονται κατά τους ορισμούς των άρθρων 152 επ. του Κ.Φ.Δ. αποτελούν νόμιμα αποδεικτικά μέσα. Μαρτυρίες με μορφή υπευθύνων δηλώσεων του ν.1599/1986 καθώς και ένορκες βεβαιώσεις ενώπιον συμβολαιογράφου τρίτων προσώπων για πράγματα που ασκούν ουσιώδη επιρροή στην έκβαση της δίκης που διεξάγεται ενώπιον διοικητικού δικαστηρίου δεν αποτελούν νόμιμα αποδεικτικά μέσα και δεν επιτρέπεται να ληφθούν νομίμως υπόψη, ούτε για τη συναγωγή δικαστικών τεκμηρίων, διότι δεν τηρήθηκαν οι απαιτούμενες από τον Κ.Φ.Δ. διατυπώσεις για την εγκυρότητά τους γιατί αποτελούν μαρτυρίες που λήφθηκαν κατά παράβαση των άρθρων 152 επ. του Κ.Φ.Δ. Σε περίπτωση όμως που η προαναφερόμενη υπεύθυνη δήλωση δεν έχει ληφθεί για να προσκομιστεί ενώπιον του διοικητικού δικαστηρίου αλλά έχει ληφθεί κατά διοικητική διαδικασία ή αναφέρεται κατά περιεχόμενο στην έκθεση ελέγχου δεν υπόκειται στον πιο πάνω περιορισμό. (σχετ. άρθρα 123, 124, 152 επ. του Κ.Φ.Δ., Π.Δ. 331/1985 ΦΕΚ 116 Α'). (σχετ. ΣτΕ 5292/2013, ΣτΕ 3616/2011 επταμ., 2931-2/2006, 1296/1999, 3535/1991).

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου δεν προκύπτει κανένα επιπλέον στοιχείο πέραν της υπεύθυνης δήλωσης, προκειμένου να τεκμηριωθεί ο ισχυρισμός της σύναψης δανείου, όπως ιδιωτικό συμφωνητικό κατατεθειμένο στην αρμόδια φορολογική αρχή, στο οποίο να αναγράφεται το

ποσό του δανείου, η διάρκειά του, ο τρόπος εξόφλησης, οι δόσεις, αν θα παρακρατείται από τον μηνιαίο μισθό κλπ.

Επειδή, τα προαναφερθέντα στοιχεία κρίνονται ιδιαίτερα σημαντικά προκειμένου τα μέρη να αποδείξουν την μεταξύ τους συναλλαγή, τα οποία εν προκειμένω δεν προσκομίζονται πλην της υπεύθυνης δήλωσης της υπαλλήλου, από την οποία μάλιστα εκλείπει το ποσό που της χορηγήθηκε.

Κατόπιν των ανωτέρω ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον έκτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, από τα διαλαμβανόμενα στις οικείες εκθέσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ διαπιστώθηκαν πωλήσεις άνευ ΦΠΑ, οι οποίες δεν είχαν καταχωρηθεί στο αντίστοιχο βιβλίο εσόδων. Ειδικότερα:

- α) Για το φορολογικό έτος 2019, ποσό πωλήσεων άνευ ΦΠΑ ύψους 2.683,00€ και
- β) Για το φορολογικό έτος 2020, ποσό πωλήσεων άνευ ΦΠΑ ύψους 1.197,45€.

Επιπλέον, για το φορολογικό έτος 2020, κατά την αντιπαραβολή των δεδομένων των λογιστικών αρχείων εσόδων-εξόδων με την υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος διαπιστώθηκε η μη ορθή μεταφορά τους ως εξής:

- α) αγορές εμπορευμάτων ύψους 2.193,34€ και
- β) δαπάνες ύψους 14.186,19€, τα οποία αμφότερα είχαν καταχωρηθεί στα αντίστοιχα βιβλία, αλλά δεν είχαν συμπεριληφθεί στις σχετικές δηλώσεις

Επειδή, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι η προαναφερθείσα κρίση της φορολογικής αρχής είναι εσφαλμένη διότι πρόκειται για αυτοπαραδόσεις αγαθών. Επιπλέον, ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα δεν έγιναν δεκτές από τον έλεγχο για το φορολογικό έτος 2020 αγορές εμπορευμάτων ύψους 2.193,34€ και δαπάνες ύψους 14.186,19€.

Επειδή, αναφορικά με τις πωλήσεις άνευ ΦΠΑ (όπως προκύπτουν από τα ημερήσια δελτία Ζ) που πραγματοποιήθηκαν κατά τα δυο φορολογικά έτη και οι οποίες δεν καταχωρήθηκαν στα λογιστικά αρχεία εσόδων της επιχείρησης, ο έλεγχος δεν έκανε δεκτό τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα ότι αφορούν αυτοπαραδόσεις αγαθών δεδομένου ότι:

- 1) Δεν προσκομίστηκε κανένα λογιστικό στοιχείο το οποίο να σχετίζεται με τα συγκεκριμένα έσοδα, ως όφειλε να υπάρχει το σχετικό παραστατικό προκειμένου να διασφαλιστούν οι συναλλαγές (ειδικό στοιχείο αυτοπαραδόσης-απόδειξη λιανικής πώλησης-τιμολόγιο).

2)Οι εν λόγω συναλλαγές δεν συμπεριλαμβάνονται στα λογιστικά αρχεία των εσόδων της ενώ στα πλαίσια της ορθής τήρησης και ενημέρωσης των λογιστικών αρχείων της επιχείρησης, όφειλαν να αναγράφονται είτε σε διακριτή στήλη πωλήσεων είτε με την ένδειξη του ειδικού παραστατικού στις πωλήσεις της. (ν.4308/2014 άρθρο 3 & ν.4987/2022 άρθρο 13)

3)Από τις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ δεν προκύπτει η απόδοση του ΦΠΑ.

Επειδή, οι αγορές εμπορευμάτων ύψους 2.193,34€ και οι δαπάνες ύψους 14.186,19€, παρόλο που δεν μεταφέρθηκαν στις υποβληθείσες δηλώσεις, λήφθηκαν υπόψη από τον έλεγχο κατά τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών.

Οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον έβδομο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Ν 4172/2013 “4. Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

Επειδή, στην παράγραφο 4 του άρθρου 29 του Ν 4172/2013 ορίζεται ότι “ Το εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 4 του άρθρου 21 φορολογείται με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%)”.

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

Επειδή, περαιτέρω, με την **ΔΕΑΦ Α΄ 1144110 ΕΞ 2015** δόθηκαν διευκρινήσεις από το Β΄ Τμήμα της Διεύθυνσης Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών σχετικές με θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας. Συγκεκριμένα, μεταξύ άλλων, αναφέρονται τα εξής:

«Α' Ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις των [άρθρων 15, 16, 17, 18 και 19](#) του ν. [2238/1994](#), καθώς και σύμφωνα με διευκρινιστικές εγκυκλίους και διοικητικές λύσεις που είχαν εκδοθεί μέχρι και 31 Δεκεμβρίου 2013, προβλέπεται προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με βάση τις δαπάνες διαβίωσης των φορολογουμένων και των προσώπων που συνοικούν με αυτόν και τον βαρύνουν, όταν το

συνολικό ποσό που προσδιορίζεται με τα ως άνω σχετικά άρθρα είναι ανώτερο από το συνολικό εισόδημά του. Πιο συγκεκριμένα, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης ζ' της [παρ. 2 του άρθρου 19](#) του ανωτέρω νόμου, η προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων περιορίζεται ή καλύπτεται μεταξύ άλλων, με ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο.

2. Με την 1037965/356/0012/[ΠΟΛ.1094/23.3.1989](#) διαταγή του Υπουργείου Οικονομικών καθώς και με την [παράγραφο 7 του άρθρου 3](#) του ν. [3842/2010](#) που τροποποίησε την [παράγραφο 2, περίπτωση ζ', του άρθρου 19](#) του ν. [2238/1994](#), για τον υπολογισμό του κεφαλαίου που σχηματίζεται κάθε έτος, λαμβάνονται υπόψη εισοδήματα που είχαν φορολογηθεί ή είχαν νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο, εισπράχθηκαν αποδεδειγμένα και τα οποία προκύπτουν από τον συμψηφισμό των θετικών και αρνητικών στοιχείων του ίδιου έτους. Εάν σε κάποιο έτος προκύψει αρνητικό υπόλοιπο τούτο επηρεάζει αρνητικά τα θετικά στοιχεία των προηγούμενων ετών. Επίσης τα έτη αυτά θα πρέπει να είναι συνεχόμενα και να φτάνουν μέχρι το προηγούμενο του έτους που επικαλείται ο φορολογούμενος (κρινόμενο έτος). Το θετικό αλγεβρικό άθροισμα όλων αυτών των ετών θα αποτελέσει το συνολικό κεφάλαιο που σχηματίστηκε αυτά τα έτη.

3. Τα ως άνω αναφερόμενα στις παραγράφους 1 και 2 ίσχυαν για υποθέσεις και διαχειριστικές περιόδους μέχρι 31 Δεκεμβρίου 2013. Από την 1 Ιανουαρίου 2014 και μετά, ισχύουν οι διατάξεις των [άρθρων 30, 31, 32, 33 και 34](#) του ν. [4172/2013](#) (ΦΕΚ 167 Α') όπως αυτές έχουν ερμηνευτεί με την [ΠΟΛ.1076/26.3.2015](#). Συγκεκριμένα οι διατάξεις περί ανάλωσης κεφαλαίου αναφέρονται στην περίπτωση ζ', της [παρ. 2 του άρθρου 34](#) του ν. [4172/2013](#), ερμηνεύθηκαν με την [ΠΟΛ.1076/26.3.2015](#) και δεν έχουν διαφοροποιηθεί σε σχέση με τις διατάξεις που ίσχυαν με τον ν. [2238/1994](#).

4. Σημειώνεται ότι στην περίπτωση που ο φορολογούμενος εξαιρείται από τον εναλλακτικό τρόπο υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας με βάση τα [άρθρα 31 και 32](#) του ν. [4172/2013](#) (π.χ. ανάπηρος για επιβατικό αυτοκίνητο), ή για τα κρινόμενα έτη δεν εφαρμοζόταν η δαπάνη απόκτησης περιουσιακών στοιχείων (πόθεν έσχες) του [άρθρου 32](#) ν. [4172/2013](#) και δεν έχει φορολογηθεί το εισόδημά του βάσει προστιθέμενης διαφοράς τεκμηρίου τότε το αρνητικό υπόλοιπο που προκύπτει από την ανάλωση επηρεάζει αρνητικά τα θετικά υπόλοιπα του συνόλου των ετών που επικαλείται ο φορολογούμενος.

Στην περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποχρεούται σε υποβολή δήλωσης βάσει των εκάστοτε ισχυουσών διατάξεων, τότε δεν υπάρχει κεφάλαιο προς επίκληση για το έτος αυτό και λαμβάνεται ως μηδενικό.

Επίσης, αν σε κάποιο έτος έχει προκύψει αρνητικό υπόλοιπο και το εισόδημα έχει φορολογηθεί βάσει τεκμηρίων τότε αυτό το υπόλοιπο δεν θα συμψηφιστεί με τα θετικά υπόλοιπα των ετών που επικαλείται ο φορολογούμενος (θεωρείται μηδενικό). Διευκρινίζεται ότι τα έτη προς επίκληση πρέπει να είναι συνεχόμενα μέχρι το προηγούμενο του κρινόμενου έτους. Το θετικό αλγεβρικό άθροισμα όλων των ετών θα αποτελέσει το συνολικό κεφάλαιο που σχηματίστηκε αυτά τα έτη (σχετ. η [ΠΟΛ.1076/26.3.2015](#)).

Β' Προσαύξηση περιουσίας

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

2. Επιπλέον, με τις διατάξεις του άρθρου 39 του Ν.4987/2022 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.

[...]

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».

Επειδή, με την εγκύκλιο **ΠΟΛ 1175/16-11-2017** παρασχέθηκαν πρόσθετες διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας, όπου μεταξύ άλλων επισημαίνονται τα εξής: «**1. Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου (π.χ. εισόδημα από κεφάλαιο, εισόδημα από κινητές αξίες, εισόδημα Δ' πηγής του ν.2238/1994, πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κ.τλ.), ακόμα και αν το ποσό αυτό δεν συμπεριελήφθη τις 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 κάθε περίπτωση, εάν διαπιστωθεί ότι η απόκτηση της επένδυσης έλαβε χώρα σε χρόνο εκτός των φορολογικών ετών που περιλαμβάνονται στην εντολή ελέγχου, ή το εισερχόμενο έμβασμα αλλοδαπής προέρχεται από καταθέσεις / πραγματικά εισοδήματα προγενέστερων ετών της ελεγχόμενης περιόδου, οι εν λόγω πιστώσεις θεωρούνται δικαιολογημένες για το ελεγχόμενο

διάστημα και δεν θεμελιώνεται, εξ αυτού του λόγου, επέκταση του φορολογικού ελέγχου στα προγενέστερα αυτά έτη, εκτός εάν και στο μέτρο που είναι απολύτως αναγκαίο για την διακρίβωση της υπαγωγής σε φόρο ή νόμιμης απαλλαγής από αυτόν των κεφαλαίων από τα οποία προέρχονται οι εν λόγω πιστώσεις, υπό την επιφύλαξη των διατάξεων περί παραγραφής.

4. Ο προσδιορισμός του ως άνω κρίσιμου χρόνου πρέπει να γίνεται από την ελεγκτική αρχή με βάση πρόσφορα και επαρκή στοιχεία τα οποία συλλέγονται **ιδίως η κλήση του φορολογούμενου για παροχή εξηγήσεων και η αναζήτηση κατόπιν της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαιών, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου στα οποία συμπεριλαμβάνονται πληροφοριών και στοιχείων από τα εμπλεκόμενα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα**. Αν η εντός ευλόγου χρόνου συλλογή στοιχείων σχετικά με τη διαπίστωση του χρόνου προσαύξησης της περιουσίας καθίσταται αδύνατη ή ιδιαίτερα δυσχερής, γεγονός που πρέπει να βεβαιώνεται από τη φορολογική αρχή με ειδική αιτιολογία, αυτή μπορεί να διαπιστώσει τον κρίσιμο, κατά τα προεκτεθέντα, χρόνο με βάση όσα στοιχεία κατάφερε να συγκεντρώσει ο έλεγχος και, στην εξαιρετική περίπτωση παντελούς έλλειψης τέτοιων στοιχείων, να θεωρήσει κατά τεκμήριο ως κρίσιμο χρόνο εκείνον του εμβάσματος (ΣτΕ 884/2016)..

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.....».

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά με την υπ' αριθ. 884/2016 απόφαση του ΣτΕ (Β' Τμήμα Επταμελές) ότι «η καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος. Σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου [...] 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, 2442/2013, 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. Πράγματι, 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 ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επίδικη, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, 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 [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), [...]13. Επειδή, η ως άνω διάταξη του εδαφίου β΄ της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ, κατά το κρίσιμο, εν προκειμένω, σκέλος της, που αναφέρεται σε περιουσιακή προσαύξηση προερχόμενη «από άγνωστη [...] πηγή ή αιτία», έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται υπό την προϋπόθεση ότι η φορολογική διοίκηση δεν κατορθώνει να διαπιστώσει, κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο και ασφαλή, τη συγκεκριμένη προέλευση της προσαύξησης (που, σε υπόθεση όπως η παρούσα, υπερβαίνει τα εισοδήματα που της έχει δηλώσει ο φορολογούμενος), παρά τη λήψη των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκάων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, συμπεριλαμβανόμενης, ιδίως, της κλήσης του φορολογούμενου για παροχή σχετικών πληροφοριών και στοιχείων, που, αν υποβληθούν, ελέγχονται ως προς την ακρίβεια και την επάρκειά τους.».

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων προσκομίζει την υπ’ αριθμ..... «Αίτηση συμμετοχής στα αμοιβαία κεφάλαια που προσφέρονται από την ΑΕ «Διαχειρίσεως αμοιβαίων κεφαλαίων Εργασίας» από την Τράπεζα Εργασίας ΑΕ, με ημερομηνία αποδοχής 29-03-1999 ποσό ύψους 127.438,24€ και την τρίμηνη Προθεσμιακή Κατάθεση της Τράπεζας EUROBANK ΑΕ, με ημερομηνία έναρξης την 22-07-2010 ποσό ύψους 110.000,00€ με απόδοση τόκων καθαρά μετά φόρων 885,85€.

Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο πίνακας που επισυνάπτεται στις σελίδες 43 και 44 της έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος καταλήγει σε επισφαλή συμπεράσματα διότι :

α) δεν έχει συμπεριληφθεί κατά την 31-12-2001 το ποσό των 127.438,24€ και δεν έχει συμπεριληφθεί κατά την 31-12-2009 και το ποσό των 110.000,00€

β) ο έλεγχος πλημμελώς συνυπολόγισε ως δαπάνη τα τεκμαρτά ενοίκια, χωρίς ωστόσο να τα συνυπολογίσει και στα έσοδα.

γ) αναφορικά με τις πληρωμές taxis, ο προσφεύγων θεωρεί ότι ως περαιώσεις που έχουν γίνει στο παρελθόν, θεωρούνται φόροι από καθαρά εισοδήματα, ως διαφορές ελέγχου και συνεπώς θα έπρεπε να προστεθούν στα ακαθάριστα έσοδα προσαυξημένα με ποσοστό 45% (ο μεγαλύτερος συντελεστής φορολογίας εισοδήματος).

δ)ο προσφεύγων αμφισβητεί τον υπολογισμό των ακαθαρίστων εσόδων βάσει των έμμεσων τεχνικών ελέγχου. Ενώ ο έλεγχος καταλήγει σύμφωνα με τις τεχνικές ελέγχου σε θετικά ποσά ρευστότητας κατά το ποσό των 26.300,09€, είναι αδύνατο να θεωρείται ως φορολογητέα ύλη μη δηλωθείσα.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων προσκομίζει πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών, σύμφωνα με τον οποίο προκύπτει μη αναλωθέν κεφάλαιο ύψους 155.000,00€ (2003-2018).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στην από 27/03/2024 έκθεση φορολογίας εισοδήματος προκύπτει ότι ο έλεγχος, 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 υπομνημάτων - απαντήσεων του στο υπ' αριθ. πρωτ./28.11.2023 αίτημα του άρθρου 14 του ν. [4987/2022](#) του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, όπως και με το υπ' αριθ. πρωτ./28.02.2024 υπόμνημά του στο υπ' αριθμό/08.02.2024 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου του άρθρου 28 ν. [4987/2022](#), αιτιολογώντας μέρος των πιστώσεων στους τραπεζικούς λογαριασμούς, όπου ήταν δικαιούχος ή συνδικαιούχος, διαπιστώθηκαν πρωτογενείς πιστώσεις, για τις οποίες δεν τεκμηριώθηκε η προέλευσή τους, συνολικού ύψους 23.169,26€ στο έτος 2019, λογιζόμενες ως προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη πηγή ή αιτία, σύμφωνα με το [άρθρο 21 παρ. 4 ν. 4172/2013](#).

Ειδικότερα, ο έλεγχος κατέληξε στο ανωτέρω συμπέρασμα ως ακολούθως:

Αιτιολογία	Ποσό
Ακαθάριστα έσοδα λιανικών πωλήσεων 2019 συμπεριλαμβανομένου ΦΠΑ	234.870,25
Πωλήσεις μέσω καρτών(δεδομένα ELENXIS ΠΟΛ 1033/2014 Άρθρο 1.4δ)	-63.420,97
Σύνολο μετρητών	171.449,28
Χονδρικές πωλήσεις μετρητών	+1.357,75
Εισπράξεις ταμείου τελευταίου 15νθήμερου προηγούμενου έτους 2018	+50.278,87
Συνολικό ποσό που θα μπορούσε να κατατεθεί	223.085,90
Καταθέσεις μετρητών (κινήσεις ανωτέρω πίνακα)	-244.849,35
Κατάθεση τραπεζικής επιταγής που δεν αιτιολογήθηκε (κίνηση Α/Α 36 πίνακα αρθ.14 ν.4987/2022	-1.405,81
Συνολικό ποσό που κατατέθηκε και δεν αιτιολογήθηκε	-23.169,26

Επειδή, προκειμένου ο προσφεύγων να αιτιολογήσει το ως άνω ποσό που του καταλογίστηκε ως προσαύξηση περιουσίας από αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, προσκόμισε στον έλεγχο πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών με εισοδήματα δικά του και της συζύγου του, από το οικονομικό έτος 2003 (χρήση 2002) έως το φορολογικό έτος 2018. Ο έλεγχος δεν αποδέχθηκε τον εν λόγω πίνακα, καθώς περιελάμβανε τις τεκμαρτές και όχι τις πραγματικές δαπάνες.

Επειδή, ο έλεγχος προκειμένου να προσδιορίσει τα πραγματικά χρηματικά διαθέσιμα που είχε εις χείρας του ο προσφεύγων κατά την 01/01/2019, συνέταξε τον παρακάτω πίνακα (σελίδες 43-44 της έκθεσης ελέγχου) στον οποίο συμπεριέλαβε τα εισοδήματα του όπως αυτά προκύπτουν από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και τις πραγματικές του δαπάνες (όχι τεκμαρτές), όπως προκύπτουν από τις υποβληθείσες δηλώσεις καθώς και από στοιχεία που συγκέντρωσε από το TAXIS και την ΠΟΛ 1033/2014.

ΟΙΚ. ΕΤΟΣ	ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ		ΔΑΠΑΝΕΣ		ΥΠΟΛΟΙΠ Ο ΕΤΟΥΣ	ΠΡΟΟΔΕ ΥΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠ Ο
	ΥΠΟΧΡΕΟΣ	ΣΥΖΥΓΟΣ	ΥΠΟΧΡΕΟΣ	ΣΥΖΥΓΟΣ		
2003	42917,20(κωδ. 401) 3300,00(κωδ.785)	3300,00 (κωδ.786)	1931,32(κωδ.053) 396,04(κωδ.073) 3105,17(κωδ.075) 1848,00(κωδ.793) 5083,31(κωδ.719) 5819,36 Πληρωμές Taxis	5083,30(κωδ.720)	26250,70	26250,70
2004	21566,79(κωδ.401) 18,00(κωδ.659)		2025,84(κωδ.727) 1680,00(κωδ.793) 250,00(κωδ.051) 4468,00(κωδ.053) 396,02(κωδ.073) 20729,40 Πληρωμές Taxis	2025,84(κωδ.728) 612,39(κωδ.052)	-10602,70	15648,00
2005	10160,33(κωδ.401)		1740,00(κωδ.793) 5080,00(κωδ.053) 594,03(κωδ.073) 442,00 Πληρωμές Taxis		2304,30	17952,30
2006	3646,63(κωδ.401) 228,96(κωδ.659)		1800,00(κωδ.793) 195,00(κωδ.051) 5524,00(κωδ.053) 148,73(κωδ.073) 1511,52 Πληρωμές Taxis		-5303,66	12648,64
2007	16949,45(κωδ.401)		1920,00(κωδ.793) 202,63(κωδ.051) 5872,00(κωδ.053) 343,94(κωδ.073) 183,00 Πληρωμές Taxis		8427,88	21076,52
2008	17255,67(κωδ.401)		1920,00(κωδ.793) 1165,00(κωδ.051) 6240,50(κωδ.053) 120,00 Πληρωμές Taxis		7810,17	28886,69
2009	16637,16(κωδ.401)		9,96(κωδ.051) 6708,80(κωδ.053) 384,55 Πληρωμές Taxis		9533,85	38420,54
2010	21353,57(κωδ.401)		7035,36(κωδ.053)		-6143,65	32276,89

	117,34(κωδ.659)		434,75(κωδ.073) 20144,45Πληρωμές Taxis			
2011	19474,95(κωδ.401) 27,36(κωδ.659)		29,00(κωδ.047) 120,00(κωδ.051) 7264,20(κωδ.053) 11378,45 Πληρωμές Taxis	2000,00(κωδ.052)	-1289,34	30987,55
2012	18441,44(κωδ.401)		5140,10(κωδ.049) 157,50(κωδ.051) 7412,10(κωδ.053) 560,00(κωδ.081) 436,18Ασφάλιστρα ΠΟΛ1033 2158,48 Πληρωμές Taxis	255,00(κωδ.052)	2322,08	33309,63
2013		15,00(κωδ.104) 37,52(κωδ.106)	4695,00(κωδ.049) 901,80(κωδ.051) 4995,12(κωδ.053) 441,53(κωδ.073) 1210,00(κωδ.081) 4535,00(κωδ.727) 4029,94 Πληρωμές Taxis	191,44(κωδ.052)	-20947,31	12362,32
2014	15,23(κωδ.667) 4963,58(κωδ.787)	22,50(κωδ.104) 738,81(κωδ.106) 1024,44(κωδ.668)	6016,81(κωδ.727) 166,65 Ασφάλιστρα ΠΟΛ 1033 465,00 Δίδακτρα ΠΟΛ1033 1422,90 Πληρωμές Taxis		-1306,80	11055,52
2015	10,72(κωδ.667)	738,81(κωδ.106) 1698,27(κωδ.668)	4308,00(κωδ.727) 245,80 ΕΝΦΙΑ	555,49 ΕΝΦΙΑ	-2.661,49	8.394,03
2016	7401,56(κωδ.401) 320,04(κωδ.617) 1,64(κωδ.667)	738,81(κωδ.106) 479,20(κωδ.668)	2029,87(κωδ.051) 4395,19 Πληρωμές Taxis	325,17 ΕΝΦΙΑ	2.191,02	10.585,05
2017	19725,13(κωδ.401) 320,04(κωδ.617) 1,40(κωδ.667)	738,81(κωδ.106) 0,04(κωδ.668)	1845,58(κωδ.051) 4842,14 Πληρωμές Taxis	216,80 ΕΝΦΙΑ	13.880,90	24.465,95
2018	25,60(κωδ.291) 159,96(κωδ.617) 1,46(κωδ.667)	738,81(κωδ.106) 0,04(κωδ.668)	8045,06(κωδ.049) 3854,01 Πληρωμές Taxis		-10.973,20	13.492,75
2019	56,46(κωδ.291) 9,16(κωδ.667)	738,81(κωδ.106) 0,04(κωδ.668)	150,00(κωδ.049) 4360,41 Πληρωμές Taxis	5000,00(κωδ.050) 2573,97 Πληρωμές Taxis	-11.279,91	2.212,84

Σύμφωνα με τον ανωτέρω πίνακα ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι το μη αναλωθέν κεφάλαιο ανέρχεται στο ποσό των 2.212,84€ ενώ το σύνολο του κεφαλαίου που υπάρχει κατατεθειμένο σε τραπεζικούς του λογαριασμούς κατά την 31/12/2018 και άρα κατά την 01/01/2019 ανέρχεται στο ποσό των 30.948,21€. Συνεπώς ο προσφεύγων δεν είχε ρευστά διαθέσιμα προκειμένου να πραγματοποιήσει πιστώσεις ύψους 23.169,26€ και ως εκ τούτου το ποσό αυτό χαρακτηρίζεται ως προσαύξηση περιουσίας και φορολογείται με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013.

Επειδή, ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να υπολογιστεί στα διαθέσιμα ποσά η απόδοση από αμοιβαία κεφάλαια ύψους 127.438,24€ κατά την 31-12-2001, οπότε κατά την 31-12-2002 το διαθέσιμο υπόλοιπο θα πρέπει να αυξηθεί κατά το ως άνω ποσό (26.250,70€+127.438,24€). Προς επίρρωση του ισχυρισμού του προσκομίζει την από 29-03-1999 αίτηση συμμετοχής στα αμοιβαία κεφάλαια που προσφέρονται από την ΑΕ Διαχειρίσεως

Αμοιβαίων Κεφαλαίων Εργασίας ποσού 43.424.581δρχ (127.438,24€), καθώς και την από 29-03-1999 αίτηση εξαγοράς μεριδίων αμοιβαίων κεφαλαίων που προσφέρονται από την ΑΕ Διαχειρίσεως Αμοιβαίων Κεφαλαίων Εργασίας με τιμή εξαγοράς που θα προσδιοριστεί την 30-04-1999.

Επειδή, ο τραπεζικός λογαριασμός του προσφεύγοντα πιστώθηκε με το ανωτέρω ποσό κατά το έτος 1999, ενώ ζητά αυτό να συνυπολογιστεί στο διαθέσιμο εισόδημά του κατά την 01-01-2002. Ο προσφεύγων έχει ήδη ζητήσει την ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών από το έτος 2002 και ενώ τα έτη από τα οποία ζητείται ο υπολογισμός του μη αναλωθέντος κεφαλαίου θα πρέπει να είναι συνεχόμενα και χωρίς κενά διαστήματα.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν αποδεικνύει ότι το υπό κρίση χρηματικό ποσό παρέμεινε αδιάθετο εκτός τραπεζικού συστήματος. Συνεπώς, δεν μπορεί να ληφθεί υπόψη κατά τον προσδιορισμό των ρευστών διαθεσίμων εις χείρας του και ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Επειδή, επιπλέον ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να προσαυξηθεί το διαθέσιμο υπόλοιπο την 31-12-2010 κατά το ποσό των 110.000,00€, το οποίο προέρχεται από προθεσμιακή κατάθεση στην τράπεζα EUROBANK.

Επειδή, το ως άνω ποσό των 110.000,00€ υπήρχε στο λογαριασμό του προσφεύγοντα και ειδικότερα στον με αριθμό τραπεζικό λογαριασμό, ο οποίος χρεώθηκε με το ποσό των 110.000,00€ την 22-07-2010 και πιστώθηκε με το ίδιο ποσό, πλέον καθαρό ποσό τόκων ύψους 885,50€, την 22-10-2010.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν αποδεικνύει ότι το υπό κρίση χρηματικό ποσό αναλήφθηκε και παρέμεινε αδιάθετο εκτός τραπεζικού συστήματος για επτά και πλέον έτη, έως την 01-01-2019. Συνεπώς, δεν μπορεί να ληφθεί υπόψη κατά τον προσδιορισμό των ρευστών διαθεσίμων εις χείρας του και ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Επειδή, ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα ο έλεγχος, στον πίνακα που παρουσιάζεται στις σελίδες 43 και 44 της έκθεσης ελέγχου, υπολόγισε ως δαπάνη τα τεκμαρτά ενοίκια, χωρίς να τα υπολογίσει και ως έσοδα.

Επειδή, στον πίνακα που συνέταξε ο έλεγχος και εμφανίζεται στις σελίδες 43 και 44 της έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, στη στήλη των δαπανών δεν περιλαμβάνονται τα τεκμαρτά ενοίκια και ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Επειδή, αναφορικά με τις πληρωμές TAXIS, ο προσφεύγων θεωρεί ότι οι περαιώσεις που έχουν γίνει στο παρελθόν, θεωρούνται φόροι από καθαρά εισοδήματα, ως διαφορές ελέγχου και συνεπώς θα έπρεπε να προστεθούν στα ακαθάριστα έσοδα προσαυξημένα με ποσοστό 45% (ο μεγαλύτερος συντελεστής φορολογίας εισοδήματος).

Επειδή, οι πληρωμές TAXIS περιλαμβάνουν διάφορα είδη φόρων που καταβλήθηκαν από τον προσφεύγοντα κατά τα έτη που επικαλείται (2002 έως 2018) και όχι μόνον περαιώσεις, οι οποίες αποτελούν επίσης δαπάνες που σε καμία περίπτωση δεν αντικρύζουν πραγματικό εισόδημα και συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων αμφισβητεί τον υπολογισμό των ακαθαρίστων εσόδων βάσει των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, με τις οποίες ο έλεγχος καταλήγει σε θετικά ποσά ρευστότητας ύψους 26.300,09€

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση ο έλεγχος διενεργήθηκε βάσει των γενικών διατάξεων και όχι βάσει έμμεσων τεχνικών ελέγχου, για τις οποίες στη σελίδα 28 της έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος ρητά αναφέρεται ότι «δε συντρέχει για τον ελεγχόμενο η περίπτωση του άρθρου 28§2 του Ν 4172/2013 και ως εκ τούτου ο προσδιορισμός των φορολογητέων εισοδημάτων του δεν δύναται να πραγματοποιηθεί έμμεσα με τη χρήση τεχνικών ελέγχου των διατάξεων του άρθρου 27 του Ν 4987/2022».

Επειδή, προκειμένου να διενεργηθεί έλεγχος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 του Ν 4987/2022 (έμμεσες τεχνικές έλεγχου) βάσει της τεχνικής της ανάλυσης ρευστότητας, θα πρέπει να πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του Ν 4172/2013 και να τηρηθούν οι διαδικασίες που ορίζονται στην ΠΟΛ 1050/2014.

Στις σελίδες 28-29 της έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος παρατίθεται από τον έλεγχο πίνακας, ο οποίος συντάχθηκε εφαρμόζοντας εσφαλμένα την τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας με βάση τα υπόλοιπα των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντα και τα στοιχεία που είχε ο έλεγχος στη διάθεσή του. Τα αποτελέσματα του εν λόγω πίνακα δεν χρησιμοποιήθηκαν από τον έλεγχο κατά τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών του προσφεύγοντα και σε καμία περίπτωση δεν απεικονίζουν διαθέσιμο εις χείρας του προσφεύγοντα εισόδημα. Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Επειδή, οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι σαφώς και ειδικώς αιτιολογημένες, με αναλυτική αναφορά των κανόνων που ρυθμίζουν την έκδοσή τους και τη συνδρομή των πραγματικών και νομικών συνθηκών που τις επιβάλλουν.

Επειδή, το πόρισμα του ελέγχου και η νόμιμη αιτιολογία αυτού τεκμηριώθηκε πλήρως, όπως συνάγεται ευκρινώς από την οικεία έκθεση ελέγχου και συνεπώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί του αντιθέτου τυγχάνει αβάσιμος.

Ως προς τον όγδοο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, με το άρθρο 2 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Αντικείμενο του φόρου είναι: α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,...».

Επειδή, με το άρθρο 3 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε νομικό ή φυσικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής».

Επειδή, με το άρθρο 16 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός από το δημόσιο κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών και η παροχή των υπηρεσιών. Η παράδοση των αγαθών συντελείται κατά το χρόνο κατά τον οποίο τα αγαθά τίθενται στη διάθεση του προσώπου που τα αποκτά. Όταν ο προμηθευτής των αγαθών αναλαμβάνει την υποχρέωση αποστολής τους, η παράδοση συντελείται κατά το χρόνο κατά τον οποίο αρχίζει η αποστολή, εκτός αν ο προμηθευτής αναλαμβάνει και την υποχρέωση συναρμολόγησης ή εγκατάστασης των αγαθών, οπότε η παράδοση συντελείται κατά το χρόνο αποπεράτωσης των εργασιών αυτών».

Επειδή, με το άρθρο 21 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Ο συντελεστής του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) ορίζεται σε είκοσι τέσσερα τοις εκατό (24%) στη φορολογητέα αξία. Κατ' εξαίρεση, για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που περιλαμβάνονται στο Παράρτημα ΙΙΙ του παρόντος, ο συντελεστής του φόρου ορίζεται σε δεκατρία τοις εκατό (13%). Για τα αγαθά και τις υπηρεσίες για τα οποία υπάρχει ειδική πρόβλεψη στο Παράρτημα ΙΙΙ του παρόντος, ο συντελεστής του φόρου ορίζεται σε έξι τοις εκατό (6%.)».

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση Α. 1293/2019:

«.....Άρθρο 12 Έλεγχος Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.)

Κατά τον έλεγχο του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) διενεργούνται οι ακόλουθες ελεγκτικές επαληθεύσεις:4. Ελέγχεται αν υφίσταται μετατόπιση εκροών από υψηλότερο σε χαμηλότερο συντελεστή Φ.Π.Α.».

Επειδή, σχετικές οδηγίες ως προς τη διενέργεια της ανωτέρω ελεγκτικής διαδικασίας είχαν δοθεί με την ΠΟΛ 1242/1998, η οποία, ελλείψει νεότερων οδηγιών, εφαρμόστηκε στην παρούσα περίπτωση, δεδομένου ότι πρόκειται για αναγνωρισμένη και τυποποιημένη τεχνική που οδηγεί στην εξαγωγή αντικειμενικών συμπερασμάτων.

Συγκεκριμένα όπως ορίζεται στην εν λόγω εγκύκλιο (παρ. Β.1): «Σε πολλές περιπτώσεις επιχειρήσεων πώλησης αγαθών που υπάγονται σε διαφορετικούς συντελεστές ΦΠΑ (π.χ. ταβέρνες, μπαρ κ.λπ.), έχει παρατηρηθεί μετατόπιση εκροών από τον υψηλότερο στο χαμηλότερο συντελεστή ΦΠΑ. Για το λόγο αυτό, σε τέτοιες περιπτώσεις, κατά τον έλεγχο ΦΠΑ, σύμφωνα με το άρθρο 8 της απόφασης, θα ελέγχεται πέραν των άλλων και το ύψος των εμφανιζόμενων ανά συντελεστή ΦΠΑ εκροών σε σχέση με τις αντίστοιχες εισροές, χωρίς βέβαια να θίγεται το εκ του νόμου δικαίωμα των επιχειρήσεων να πραγματοποιούν εκροές με χαμηλότερο συντελεστή ΦΠΑ από εκείνο των εισροών τους (π.χ. εκδοτικές επιχειρήσεις).

Ειδικότερα, θα ερευνάται αν η ποσοστιαία αναλογία των εκροών από πωλήσεις εμπορεύσιμων αγαθών του μεγαλύτερου (ή μεγαλύτερων) συντελεστή ΦΠΑ ως προς τις συνολικές πωλήσεις εμπορεύσιμων αγαθών κάθε χρήσης χωριστά, είναι τουλάχιστον ίση με την ποσοστιαία αναλογία των αγορών εμπορεύσιμων αγαθών του ιδίου συντελεστή για όλες τις ελεγχόμενες χρήσεις, ως προς τις συνολικές αγορές εμπορεύσιμων αγαθών των ιδίων χρήσεων. Αν, με βάση την παραπάνω έρευνα, προκύπτουν αποκλίσεις που δεν δικαιολογούνται (π.χ. δεν υφίσταται ή δεν προκύπτουν αντίστοιχα αποθέματα), τότε στις χρήσεις που υφίστανται οι αποκλίσεις, θα επαναπροσδιορίζονται ανάλογα οι εκροές ανά συντελεστή και θα καταλογίζονται οι προκύπτουσες διαφορές ΦΠΑ. Εξυπακούεται πως η ορθή χρήση του προβλεπόμενου συντελεστή για κάθε κατηγορία αγαθών ή υπηρεσιών, θα ελέγχεται πάντοτε και, σε περίπτωση μη ορθής χρήσης του, η τυχόν προκύπτουσα επιπλέον διαφορά θα καταλογίζεται».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1088/2008: «2. Η προβλεπόμενη επαλήθευση από την ως άνω απόφαση ΠΟΛ.1037/1.3.2005 (άρθ. 5, παρ. 3.ι) για τυχόν μετατόπιση εκροών από υψηλότερο σε χαμηλότερο συντελεστή Φ.Π.Α., θα διενεργείται εφεξής με τη σύγκριση, για κάθε χρήση, της ποσοστιαίας αναλογίας των εκροών από πωλήσεις εμπορεύσιμων αγαθών του μεγαλύτερου συντελεστή (ή μεγαλύτερων συντελεστών) Φ.Π.Α. επί των συνολικών πωλήσεων εμπορεύσιμων αγαθών στη χρήση, με την ποσοστιαία αναλογία των αγορών εμπορεύσιμων αγαθών του ιδίου συντελεστή επί των συνολικών αγορών εμπορεύσιμων αγαθών στην ίδια χρήση, χωρίς δηλαδή να λαμβάνονται υπόψη οι αγορές και των λοιπών ελεγχόμενων χρήσεων, όπως προεβλέπεται μέχρι τώρα. Κατά τα λοιπά, οι μέχρι τώρα παρασχεθείσες οδηγίες σε σχέση με την παραπάνω επαλήθευση (εγκ. ΠΟΛ.1087/10.6.2005, Κεφ. Α', άρθ. 5.3, ΠΟΛ.1289/2002 και ΠΟΛ.1242/7.10.1998) συνεχίζουν να ισχύουν χωρίς μεταβολές (αναγνώριση τυχόν αποθεμάτων ή καταστροφών, συνεκτίμηση επιτυγχανόμενου συντελεστή μικτού κέρδους, καταλογισμός μόνο επί αποκλίσεων-διαφορών που υπερβαίνουν το 10% των εκροών που δηλώθηκαν στον οικείο συντελεστή, εφόσον αυτές δεν δικαιολογούνται κλπ.). Συνεπώς, με βάση τα παραπάνω, για τους

ανά χρήση υπολογισμούς και τις συγκρίσεις στο πλαίσιο της πιο πάνω επαλήθευσης θα λαμβάνονται πλέον υπόψη αποκλειστικά και μόνο τα δεδομένα (πωλήσεις, αγορές κλπ.) της κάθε μιας ελεγχόμενης χρήσης, ενόψει και της αρχής της αυτοτέλειας των χρήσεων».

Επειδή, πρόκειται για ατομική οντότητα με κύρια δραστηριότητα το «λιανικό εμπόριο ειδών παντοπωλείου», που τηρεί απλογραφικά λογιστικά αρχεία (βιβλία), εντάσσεται στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α. και δεν **διενήργησε φυσική απογραφή των αποθεμάτων της** στο τέλος κάθε ετήσιας περιόδου (φορολογικό έτος), ως εκ τούτου **δεν τήρησε αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων της παραγράφου 4 του άρθρου 4 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.)**. Από την επεξεργασία των δηλώσεων Φ.Π.Α., και των λογιστικών της αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου διαπιστώθηκε, μεταξύ άλλων, ότι κατά το φορολογικό έτος 2019 έχει γίνει μετατόπιση συντελεστή από τον υψηλότερο συντελεστή σε χαμηλότερο συντελεστή.

Επειδή, οι σχετικές οδηγίες ως προς τη διενέργεια της ελεγκτικής διαδικασίας για τη μετατόπιση εκρών από τον υψηλότερο στο χαμηλότερο συντελεστή Φ.Π.Α με τις ως άνω ΠΟΛ. εξακολουθούν να παρέχουν αξιόπιστες κατευθύνσεις, ασφαλή και στέρεη πραγματική βάση, καθώς και ισχυρό βαθμό βεβαιότητας στο εξαγόμενο συμπέρασμα, ενώ από πουθενά δεν προκύπτει ότι έχουν καταργηθεί ή αντικατασταθεί.

Επειδή, στην οικεία έκθεση ελέγχου αναφέρεται ρητά ότι, διενεργήθηκε έλεγχος με τις διατάξεις της απόφασης Α. 1293/2019 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., σύμφωνα με την οποία μεταξύ των υποχρεωτικών ελεγκτικών επαληθεύσεων, είναι και ο έλεγχος για τη μετατόπιση εκρών από τον υψηλότερο στο χαμηλότερο συντελεστή Φ.Π.Α., όπως ορίζεται στην παρ. 4 του άρθρου 12 του Ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.).

Επειδή, από την ελεγκτική αρχή εφαρμόσθηκε ορθώς η διαδικασία για την επαλήθευση της μετατόπισης του υψηλού συντελεστή Φ.Π.Α. στο χαμηλότερο, όπως αυτή ορίστηκε στις ΠΟΛ. 1242/1998 και 1088/2008, οι οποίες δεν έχουν καταργηθεί ή αντικατασταθεί.

Κατ' ακολουθία των ανωτέρω, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος τυγχάνει αβάσιμος.

Ως προς τον ένατο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, σύμφωνα με την επικαλούμενη από τον προσφεύγοντα παράγραφο 3 του άρθρου 32 του Ν 2859/2000, όπως τροποποιήθηκε με την παρ.1 του άρθρου 1 του Ν 4281/2014 «3. Όταν το ποσό της έκπτωσης είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο στην ίδια περίοδο, η επιπλέον διαφορά μεταφέρεται για έκπτωση σε επόμενη περίοδο ή επιστρέφεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34, με την επιφύλαξη των περί παραγραφής διατάξεων.».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1219/1998 «

3. Σε ότι αφορά το δικαίωμα μεταφοράς του τυχόν πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ, σε σχέση με τις ισχύουσες διατάξεις περί παραγραφής, διευκρινίζουμε τα ακόλουθα:

Το πιστωτικό υπόλοιπο που προκύπτει σε μια φορολογική ή διαχειριστική, κατά περίπτωση, περίοδο μπορεί να μεταφέρεται για έκπτωση κάθε φορά στο σύνολο ή κατά το μέρος που δεν συμψηφίζεται, μέσα στη χρονική περίοδο της τριετούς παραγραφής και η οποία αρχίζει από το τέλος του έτους, εντός του οποίου υποβλήθηκε νόμιμα η εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ της διαχειριστικής περιόδου που αφορά.

Αυτό έχει σαν συνέπεια ότι στην περίπτωση που ένα μέρος του πιστωτικού υπολοίπου δεν θα μπορέσει να συμψηφιστεί μέσα σ_ αυτήν την χρονική περίοδο, αυτό το υπόλοιπο, χωρίς να χάνει την αυτοτέλεια του ως προς το χρόνο που δημιουργήθηκε, θα μπορεί να επιστραφεί νόμιμα κατά το τελευταίο χρόνο της παραγραφής, χωρίς να ζητείται η υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων των προηγούμενων φορολογικών ή διαχειριστικών περιόδων.

Τέλος τονίζεται ότι, το μεταφερόμενο πιστωτικό υπόλοιπο προηγείται όσον αφορά τον συμψηφισμό του με τον αντίστοιχο φόρο εκροών που προκύπτει κατά τις τρεις επόμενες διαχειριστικές περιόδους και μόνο στην περίπτωση κατά την οποία ο συνολικός φόρος εκροών των τριών επομένων διαχειριστικών περιόδων είναι μικρότερος από το πιστωτικό υπόλοιπο, θεωρείται ότι δεν συμψηφίστηκε και επομένως κατά το μέρος της διαφοράς αυτής μπορεί να ζητηθεί η επιστροφή του με αίτηση του φορολογούμενου η οποία θα ανακόψει το χρόνο της παραγραφής.

4. Αν κατά την ελεγκτική διαδικασία διαφοροποιείται το τυχόν πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ κάποιας διαχειριστικής περιόδου, θα γίνεται άμεση αναμόρφωση του πιστωτικού υπολοίπου που μεταφέρθηκε στην επόμενη ή σε επόμενες διαχειριστικές ή φορολογικές περιόδους.

Στην περίπτωση που διαφοροποιείται το πιστωτικό υπόλοιπο της τελευταίας από τις ελεγχόμενες χρήσεις, τότε θα εκδίδεται αμέσως εντολή προσωρινού ελέγχου για την επόμενη ή τις επόμενες ανέλεγκτες χρήσεις ή φορολογικές περιόδους, εκτός αν υποβληθούν από τον υπόχρεο σχετικές τροποποιητικές - συμπληρωματικές δηλώσεις.

Η τυχόν χρεωστική διαφορά ΦΠΑ βεβαιώνεται στη διαχειριστική ή τη φορολογική περίοδο που θα προκύψει και επιβάλλονται οι κυρώσεις που προβλέπονται για την οικεία χρήση, σύμφωνα και με τα ειδικότερα οριζόμενα στην απόφαση.

Διευκρινίζεται ότι η μείωση του προς μεταφορά πιστωτικού υπολοίπου κάποιας χρήσης δεν επισύρει την επιβολή προστίμου του άρθ. 4 παράγ. 1 του ν. 2523/97 (άρθ. 48 παράγρ. 1 του ν. 1642/86), δεδομένου ότι όπως αναφέρθηκε και παραπάνω, από την αναμόρφωση των μεταφερόμενων πιστωτικών υπολοίπων οι τυχόν χρεωστικές διαφορές που θα προκύψουν θα καταλογισθούν με τις οικείες προσαυξήσεις.».

Επειδή, το πιστωτικό υπόλοιπο που προκύπτει σε μια φορολογική ή διαχειριστική περίοδο κατά περίπτωση μπορεί να μεταφέρεται νόμιμα για έκπτωση, κάθε φορά στο σύνολο ή

κατά το μέρος που δε θα συμψηφίζεται μέσα στη χρονική περίοδο της περιόδου παραγραφής (ΠΟΛ 1282/1992).

Σημειώνεται ότι αν από οποιοδήποτε λόγο διαπιστωθεί η μη ύπαρξη του δικαιώματος έκπτωσης ή επιστροφής του φόρου, ο φόρος αυτός πρέπει να αποδοθεί στο Δημόσιο με τις κυρώσεις που προβλέπονται από το έτος μέσα στο οποίο δημιουργήθηκε αυτό το πιστωτικό υπόλοιπο. Αυτό έχει σαν συνέπεια ότι, στην περίπτωση που ένα μέρος του πιστωτικού υπολοίπου δεν θα μπορέσει να συμψηφιστεί μέσα σε αυτή την χρονική περίοδο, αυτό το υπόλοιπο, χωρίς να χάνει την αυτοτέλειά του ως προς το χρόνο που δημιουργήθηκε, θα μπορεί να επιστραφεί νόμιμα κατά τον τελευταίο χρόνο της παραγραφής, χωρίς να ζητείται η υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων των προηγούμενων φορολογικών ή διαχειριστικών περιόδων. Διευκρινίζεται ότι, η διαδοχική, ολική ή μερική μεταφορά του πιστωτικού υπολοίπου μέσα στα χρόνια της παραγραφής δεν επιφέρει και μετάθεση του χρόνου παραγραφής του δικαιώματος επιστροφής (ΠΟΛ 1282/1992)

Εξάλλου, το πιστωτικό υπόλοιπο που μεταφέρεται για έκπτωση σε επόμενη περίοδο, συμψηφίζεται κατά προτεραιότητα με φόρο εκρών της περιόδου αυτής και των επόμενων περιόδων μέχρι το χρόνο παραγραφής (ΠΟΛ 1166/1991). (Σταματόπουλος Δ.-Κλώνη Α., «ΦΠΑ Ανάλυση-Ερμηνεία», σελίδες 849-850, εκδόσεις Σταματόπουλος, Αθήνα 2015).

Επειδή, από τις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ της φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2020 που υπέβαλε ο προσφεύγων, προέκυψε πιστωτικό ποσό φόρου ύψους 6.178,39€, το οποίο ο προσφεύγων μετέφερε στην επόμενη φορολογική περίοδο.

Επειδή, από τα αποτελέσματα του ελέγχου, για τη φορολογική περίοδο 01-01 έως 31-12-2019 προέκυψε πιστωτικό ποσό φόρου ύψους 4.395,64€, το οποίο μεταφέρθηκε προς έκπτωση στην επόμενη φορολογική περίοδο (01-01 έως 31-03-2020).

Στη συνέχεια, διαπιστώθηκε από τον έλεγχο ότι για τη φορολογική περίοδο 01-01 έως 31-12-2020, προκύπτει φόρος εκρών ύψους 30.038,57€ και υπόλοιπο φόρου εισρών ύψους 27.952,78€ και χωρίς σε κάποια επιμέρους φορολογική περίοδο (τρίμηνο) του έτους 2020, να προκύπτει από την εκκαθάριση του φόρου, χρεωστικό ποσό. Κατόπιν των ανωτέρω, το τελικό υπόλοιπο της περιόδου διαμορφώνεται ως ακολούθως:

Φορολογική περίοδος 01-01 έως 31-12-2020	
Φόρος εκρών	30.038,57€
Πιστωτικό υπόλοιπο προηγ. Φορολογικής περιόδου	4.395,64€
Υπόλοιπο Φόρου εισρών	27.952,78€
Πιστωτικό υπόλοιπο τρέχουσας φορολογικής περιόδου	2.309,85€

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, εσφαλμένα ο έλεγχος προέβη στον καταλογισμό χρεωστικού ποσού φόρου ύψους 3.868,54€, επιβάλλοντας επί αυτού και πρόστιμο του άρθρου 58^Α του Ν 4987/2022 ύψους 1.934,27€, αντί της μεταφοράς πιστωτικού υπολοίπου

ύψους 2.309,85€ στην επόμενη φορολογική περίοδο (01-01 έως 31-03-2021), για το οποίο δεν τίθεται ζήτημα παραγραφής.

Κατόπιν των ανωτέρω

Αποφασίζουμε

Τη μερική αποδοχή της από 28-04-2024 με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ:..... και την επικύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντα βάσει της παρούσας απόφασης

1)

Υπ. Αριθμ...../27-03-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Ποσό φόρου προς καταβολή	11.616,37€	11.616,37€

Επί των οφειλόμενων φόρων κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν.4987/2022.

2)

Υπ. Αριθμ...../27-03-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Ποσό φόρου προς καταβολή	1.012,55€	1.012,55€

Επί των οφειλόμενων φόρων κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν.4987/2022.

3)

Υπ. Αριθμ...../27-03-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2019	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	5.580,47€	4.395,64€	4.395,64€

4)

Υπ'αρ. /27-03-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2020	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ - ΔΗΛΩΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	180.924,27	202.783,13	202.783,13	21.858,86
Αξία φορολογητέων εισροών	189.515,68	193.514,60	193.514,60	-3.998,92
Φόρος εκροών	26.881,70	30.038,57	30.038,57	3.156,87
Υπόλοιπο φόρου εισροών	33.060,09	32.348,42	32.348,42	711,67
Πιστωτικό υπόλοιπο	6.178,39	6.178,39	2.309,85	3.868,54

Χρεωστικό υπόλοιπο		3.868,54		
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/2013		1.934,27		
Σύνολο φόρου για καταβολή		5.802,81		
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	6.178,39	6.178,39	2.309,85	3.868,54

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.