



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 03/02/2025

Αριθμός απόφασης: 187

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α4

Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8

Ταχ. Κώδικας : 10440 ΑΘΗΝΑ

Τηλέφωνο : 2131312382

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

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

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

γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (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 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την από 09/10/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονική ενδικοφανή προσφυγή του ΑΦΜ διεύθυνση, κατά των:

- Υπ. αριθμ. /10-09-2024 ΟΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΡΑΞΗΣ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΠΑ(ως άρθρο 85 του ν 5104/2024) / ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018 του προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ

- Υπ. αριθμ./10-09-2024 ΟΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΡΑΞΗΣ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΠΑ(ως άρθρο 85 του ν 5104/2024) / ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ, φορολογικής περιόδου 01/01/2019 – 31/12/2019 του προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ
- Υπ. αριθμ./10-09-2024 ΟΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΡΑΞΗΣ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ(ως άρθρο 85 του ν 5104/2024) / ΠΡΑΞΗΣ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ, φορολογικού έτους 2019 του προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ
- Υπ. αριθμ./10-09-2024 ΟΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΡΑΞΗΣ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ(ως άρθρο 85 του ν 5104/2024) / ΠΡΑΞΗΣ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ, φορολογικού έτους 2018 του προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ

καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και τις οικείες εκθέσεις μερικού ελέγχου.
6. Τις απόψεις του 1^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **09/10/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής ενδικοφανούς προσφυγής του ΑΦΜ που κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1. Με υπ. αριθμ./10-09-2024 ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΠΑ(ως άρθρο 85 του ν 5104/2024) / ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018 του προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου ύψους 10.298,07 ευρώ πλέον πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ ύψους 5.149,04 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 15.447,11 ευρώ.
2. Με υπ. αριθμ./10-09-2024 ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΠΑ(ως άρθρο 85 του ν 5104/2024) / ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ, φορολογικής περιόδου 01/01/2019 – 31/12/2019 του προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου ύψους 7.091,31 ευρώ πλέον πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ ύψους 3.545,66 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 10.636,97 ευρώ.
3. Με την υπ. αριθμ./10-09-2024 ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ(ως άρθρο 85 του ν 5104/2024) / ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ, φορολογικού έτους 2019 του προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου ύψους 12.017,45 ευρώ, πλέον πρόστιμο άρθρου 58

ΚΦΔ ύψους 6.008,73 ευρώ, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 2.114,16 ευρώ, πλέον πρόστιμο ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης άρθρου 58 ΚΦΔ ύψους 1.057,08 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 21.197,42 ευρώ.

4. Με την υπ. αριθμ./10-09-2024 ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ (ως άρθρο 85 του ν 5104/2024) /ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ, φορολογικού έτους 2018 του προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου ύψους 25.593,08 ευρώ, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ ύψους 12.796,54 ευρώ, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 5.068,78 ευρώ, πλέον πρόστιμο ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης άρθρου 58 ΚΦΔ ύψους 2.534,39 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 45.992,79 ευρώ.

Ο προσφεύγων διατηρεί επιχείρηση με κύρια δραστηριότητα «.....» και τηρεί απλογραφικά βιβλία.

Οι προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της από/10-09-2024 ΕΚΘΕΣΗΣ ΜΕΡΙΚΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ του 1^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ και της/10-09-2024 ΕΚΘΕΣΗΣ ΜΕΡΙΚΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΦΠΑ του 1^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ σε εκτέλεση της υπ' αριθ./09-03-2023 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου στη φορολογία ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ και ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01-01-2018 έως 31-12-2019.

Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των υπό έλεγχο φορολογικών ετών, τα προσκομισθέντα βιβλία και στοιχεία, τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος καθώς και τα έγγραφα υπομνήματά του επί του αιτήματος παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ν 4987/2022 και του σημειώματος διαπιστώσεων προσδιόρισε λογιστικές διαφορές ποσού 46.396,64 ευρώ για το έτος 2018 και 29.797,19 ευρώ το έτος 2019 καθώς και αδιευκρίνιστες τραπεζικές συναλλαγές που θεωρήθηκαν προσαύξηση περιουσίας συνολικού ποσού 24.514,00 για το έτος 2018 και 3.300,00 ευρώ για το έτος 2019 ως κάτωθι :

	2018	2019
Αποσβέσεις	14,88 €	162,00 €
Συναλλαγές με	39.420,00 €	29.365,00 €
Προσωπικές δαπάνες	4.104,56 €	270,19 €
Διαφορές λογ. - φορ. βάσης	2.857,20 €	
Αδιευκρίνιστες τραπεζικές συναλλαγές	24.514,00 €	3.300,00 €
Σύνολο	70.910,64 €	33.097,19 €

Επίσης στην φορολογία ΦΠΑ προσδιόρισε τις φορολογητέες εκροές ως τις δηλωθείσες ενώ αφαίρεσε από την αξία των φορολογητέων εισροών των ετών 2018 και 2019 την αξία των τιμολογίων του και προέκυψε διαφορά φορολογητέων εισροών ύψους 42.908,66 ευρώ και φόρου εισροών ύψους 10.298,07 το φορολογικό έτος 2018 και διαφορά φορολογητέων εισροών ύψους 29.547,14 ευρώ και φόρου εισροών ύψους 7.091,31 ευρώ το φορολογικό έτος 2019.

Στην συνέχεια ο έλεγχος προέβη στην έκδοση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων οι οποίες μαζί με τις οικείες εκθέσεις ελέγχου κοινοποιήθηκαν ηλεκτρονικά (e-Κοινοποίηση) στον προσφεύγοντα.

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

1. Δεν είναι έγκυρες δεν έχουν επαρκή αιτιολογία και δεν έχουν αποδεικτική ισχύ οι εκθέσεις ελέγχου στις οποίες στηρίζονται οι πράξεις γιατί δεν έχουν τις υπογραφές των υπαλλήλων του διενήργησαν το έλεγχο, δεν έχουν θεώρηση – υπογραφή από τον προϊστάμενο του ΕΛΚΕ, δεν έχουν ημερομηνία έκδοσης και ημερομηνία μεταγραφής στα οικεία βιβλία, δεν αναγράφονται οι διατάξεις που προβλέπουν την επιβολή ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, κακώς επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 58 καθώς δεν τίθεται θέμα ανακρίβειας
2. Είναι νομικά πλημμελείς και ακυρωτέες οι προσβαλλόμενες πράξεις διότι :
 - α) Εσφαλμένα δεν έγιναν δεκτές οι εξηγήσεις του για καταθέσεις μετρητών και επιταγών σε τραπεζικούς του λογαριασμούς, για καταθέσεις ποσών από την εταιρία
 - β) Εσφαλμένα του καταλογίστηκαν λογιστικές διαφορές
 - γ) Εσφαλμένα δεν του αναγνωρίστηκε το δικαίωμα έκπτωσης από τον ΦΠΑ των δαπανών που αφορούν την συνεργασία του με τον

Ως προς τους ισχυρισμούς του σχετικά με τις ελεγχόμενες πιστώσεις

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 29§4 του ν. 4172/2013:

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

Επειδή σύμφωνα με την διάταξη του άρθρου 39 του ΚΦΔ, προβλέπεται 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 σύμφωνα με την εγκύκλιο διαταγή ΠΟΛ. 1175/2017 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. αναφέρονται τα ακόλουθα:

«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 στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον οι εν λόγω πιστώσεις συνεπάγονται φορολογική υποχρέωση στον φόρο εισοδήματος, ο καταλογισμός δεν θα γίνεται κατ' επίκληση των ανωτέρω διατάξεων, αλλά των, κατά περίπτωση, εφαρμοστέων διατάξεων του ν.2238/1994 ή του ν.4172/2013, αναλόγως του είδους του εισοδήματος

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

4. Το ποσό τραπεζικού λογαριασμού που τροφοδότησε έμβασμα και λογίζεται ως φορολογητέο εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, φορολογείται ως εισόδημα της διαχειριστικής περιόδου κατά την οποία προκύπτει ότι εισήχθη το ποσό αυτό στην περιουσία του δικαιούχου του λογαριασμού, η δε μεταφορά με έμβασμα χρηματικού ποσού από τραπεζικό λογαριασμό δικαιούχου σε άλλο τραπεζικό λογαριασμό του (στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή) δεν αποτελεί προσαύξηση της περιουσίας του. Συνεπώς, κρίσιμος δεν είναι, τουλάχιστον κατ' αρχήν ο χρόνος διενέργειας του εμβάσματος, αλλά είτε ο χρόνος της κατάθεσης του επίμαχου ποσού (ή σε περίπτωση τμηματικής κατάθεσης του, ο χρόνος που κατατέθηκε καθένα από τα τμήματα του) στον τραπεζικό λογαριασμό του δικαιούχου, μέσω του οποίου έγινε το έμβασμα, είτε ο προγενέστερος αυτού χρόνος κατά τον οποίο προκύπτει ότι

επήλθε η αντίστοιχη προσαύξηση της περιουσίας του (ΣτΕ 1225/2017, 884/2016, 435/2017). Ο προσδιορισμός του ως άνω κρίσιμου χρόνου πρέπει να γίνεται από την ελεγκτική αρχή με βάση πρόσφορα και επαρκή στοιχεία τα οποία συλλέγονται κατόπιν της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου στα οποία συμπεριλαμβάνονται ιδίως η κλήση του φορολογούμενου για παροχή εξηγήσεων και η αναζήτηση πληροφοριών και στοιχείων από τα εμπλεκόμενα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα».

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

«Β' Προσαύξηση περιουσίας

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

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

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

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

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

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

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

7. Επίσης, σε όσες περιπτώσεις επικαλείται ο φορολογούμενος ότι η προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση, γονική παροχή, κληρονομιά κλπ, πρέπει να ελέγχεται αν υπήρχε η δυνατότητα από τον δωρητή, τον δανειοδότη, τον παρέχοντα, τον κληρονομούμενο, να καταβάλλει ποσά που επικαλείται ο φορολογούμενος, καθώς και αν έχουν καταλογιστεί τα ποσά που προβλέπονται από τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις (π.χ. τέλη χαρτοσήμου , φόρος γονικής παροχής , φόρος δωρεάς κ.λπ.).

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

Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς. Σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων.

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

Επειδή, με βάση την απόφαση ΣΤΕ 884/2016 τμήμα β' επταμελές, ο φορολογούμενος τεκμαίρεται ότι γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των μεγάλων ποσών που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του και μπορεί ευχερώς και υποχρεούται να υποδείξει στη φορολογική αρχή την πηγή προέλευσης αυτών, τούτο δε, δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης. Επομένως, να μεν επιτρέπεται η αντιστροφή του βάρους της απόδειξης υπέρ της φορολογικής διοίκησης, όχι όμως χωρίς όρια, δεδομένου ότι ως ασφαλιστική δικλείδα πρέπει να ζητούνται από το φορολογούμενο να αιτιολογήσει τα μεγάλα ποσά, τα οποία σε κάθε περίπτωση κρίνονται από τον έλεγχο μετά τη μελέτη του φακέλου της υπόθεσης. Επομένως, η διαπίστωση προσαύξησης περιουσίας πρέπει να εδράζεται σε «μεγάλα ποσά» (ΣΤΕ 884/2016) για τα οποία ο φορολογούμενος οφείλει να γνωρίζει την πηγή προέλευσής τους. Η έννοια «μεγάλα ποσά» εξειδικεύεται κατά περίπτωση ανάλογα με το προφίλ και την οικονομική δυνατότητα του φορολογουμένου και ως εκ τούτου η διαπιστωθείσα προσαύξηση περιουσίας πρέπει να κρίνεται όχι μόνο με βάση συγκεκριμένο ύψος κατάθεσης, αλλά και από την συνεκτίμηση και άλλων παραγόντων, όπως το επάγγελμα του, το είδος των εισοδημάτων του, την περιοδικότητα των καταθέσεών του, το πλήθος των συνδικαιούχων εκάστου λογαριασμού κλπ το δε τιθέμενο όριο καταθέσεων πάνω από το οποίο θα πρέπει να ζητείται από τον φορολογούμενο συγκεκριμένη αιτιολογία της κάθε μίας κατάθεσης πρέπει να είναι τέτοιο, που ο φορολογούμενος ουσιαστικά να μην υποχρεώνεται στα αδύνατα.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 76 του ν. 5104/2024(πρώην άρθρο 64 του ν4987/2022) ορίζεται ότι:

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

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 77 του ν. 5104/2024(πρώην άρθρο 65 του ν4987/2022) ορίζεται ότι:

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

Επειδή, εν προκειμένω, δυνάμει της με αριθ./09-03-2023 εντολής ελέγχου, του Προϊστάμενου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. διενεργήθηκε έλεγχος στους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019 βάσει του οποίου κρίθηκαν ως αναιτιολόγητες οι κάτωθι πιστώσεις:

Για το 2018

Με α/α του αιτήματος	Ημερομηνία πίστωσης / κατάθεσης	Τραπεζικός λογαριασμός εις τον οποίο έγινε η πίστωση - κατάθεση	Ποσά επιταγών που κατατέθηκαν πιστώθηκαν
.....	8/8/2018	.....	6.000,00€
.....	23/8/2008	.....	5.000,00€
.....	19/12/2018	.....	9.950,00€
.....	27/11/2018	.....	1.500,00€
.....	11/12/2018	.....	1.264,00€
.....	24/7/2018	.....	800,00€
		ΣΥΝΟΛΟ	24.514,00 ευρώ

Για το 2019

Με α/α αιτήματος	Ημερομηνία πίστωσης / κατάθεσης	Τραπεζικός λογαριασμός εις τον οποίο έγινε η πίστωση - κατάθεση	Ποσά που κατατέθηκαν πιστώθηκαν
.....	11/01/2019	.....	700,00€
.....	18/03/2019	.....	2.000,00€
.....	2/5/2019	.....	600,00€
		ΣΥΝΟΛΟ	3.300,00 ευρώ

Επειδή, για τις πιστώσεις με α/α 63 και 78 συνολικού ποσού 11.000,00 ευρώ ο προσφεύγων επικαλείται κατάθεση επιταγών που έγιναν από τον ίδιο Ωστόσο ο προσφεύγων δεν προσκόμισε κατά τον ενδικοφανές στάδιο κανένα νέο αποδεικτικό στοιχείο(τραπεζικό παραστατικό) που να αποδεικνύει ότι την συναλλαγή την διενήργησε ο ίδιος και συνεπώς ο ισχυρισμός του δεν γίνεται δεκτός.

Επειδή, για την πίστωση με α/α 115 ποσού 9.950,00 ευρώ επικαλείται ότι αφορά κατάθεση μετρητών την οποία πραγματοποίησε ο ίδιος από κεφάλαια προηγούμενων ετών και προς επίρρωση των ισχυρισμών του προσκομίζει το από 19/12/2018 αντίγραφο πιστωτικής κίνησης της από το οποίο προκύπτει ότι αφορά κατάθεση μετρητών και πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου.

Επειδή, ο έλεγχος εξέτασε τον προσκομισθέντα πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και έχει κρίνει ότι υφίσταται η δυνατότητα διατήρησης του εν λόγω χρηματικού ποσού και λαμβάνοντας υπόψη τα προσκομισθέντα τραπεζικά στοιχεία ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται δεκτός.

Επειδή, για τις πιστώσεις με α/α 59 ποσού 800,00 ευρώ και α/α 177 ποσού 600,00 ευρώ ο προσφεύγων επικαλείται ότι εσφαλμένα ο έλεγχος απέρριψε τους ισχυρισμούς του λόγω μη προσκόμισης δικαιολογητικών.

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη ότι α) κλήθηκε να αιτιολογήσει 336 πιστώσεις συνολικού ποσού 1.532.231,70 ευρώ και ο έλεγχος έκρινε ως ανατιολόγητες 6 πιστώσεις συνολικού ποσού 24.514,00 ευρώ για το 2018 και 3 συνολικού ποσού 3.300,00 ευρώ για το 2019 ενώ για τις λοιπές έγιναν δεκτοί οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος β) ότι ο προσφεύγων έχει προσκομίσει πίνακα ανάλωσης προηγούμενων ετών και ο έλεγχος έχει διαπιστώσει την δυνατότητα διακράτησης μετρητών γ) από την αιτιολογία της τράπεζας οι εν λόγω πιστώσεις αφορούν κατάθεση σε ΚΑΣ και συμψηφιστική εγγραφή με απέναντι τον ίδιο ελεγχόμενο λογαριασμό και δ) το σκεπτικό του ΣΤΕ στην 884/2016 απόφαση, με την παρούσα απόφαση κρίνεται ότι οι εν λόγω πιστώσεις αφορούν μη ελεγκτέα μικρά ποσά και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται δεκτός.

Επειδή, για τις πιστώσεις με α/α 105 και 109 για το έτος 2018 συνολικού ποσού 2.764,00 ευρώ και 132 και 151 για το έτος 2019 συνολικού ποσού 2.700,00 ευρώ ο προσφεύγων επικαλείται ότι αφορούν επιστροφές ποσών από την επιχείρηση Ωστόσο ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος δεν γίνεται δεκτός διότι δεν προσκομίστηκαν τραπεζικά έγγραφα/καταθετήριο που να αποδεικνύει ότι η πίστωση προέρχεται από τραπεζικό λογαριασμό της

Ως προς τους ισχυρισμούς σχετικά με τις λογιστικές διαφορές

Επειδή στο άρθρο 22 του Κ.Φ.Ε. 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.

Ειδικά οι δαπάνες για δράσεις εταιρικής κοινωνικής ευθύνης εκπίπτουν υπό την προϋπόθεση η επιχείρηση να εμφανίζει λογιστικά κέρδη χρήσης κατά τον χρόνο πραγματοποίησής τους. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση που η δράση εταιρικής κοινωνικής ευθύνης, πραγματοποιείται κατόπιν αιτήματος του Δημοσίου.»

Επειδή στο άρθρο 23 του Κ.Φ.Ε. ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής:

«Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: [...]

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

ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες, [...]

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 30, παρ. 4 του Ν. 2859/2000 «4.Δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες:

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

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

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 32, παρ. 1 του Ν. 2859/2000 «Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: ... 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, ...»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 ν. 4308/2014, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία διενέργειας του υπό κρίση ελέγχου :

Άρθρο 5: Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος.

1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου [...]. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι. αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητα τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου. 2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία: α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας, β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου, γ) [...]. 3. Το λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχει τη δυνατότητα σε ένα πρόσωπο, που διαθέτει τις απαιτούμενες γνώσεις και εμπειρία, να αποκτά, εντός ευλόγου χρόνου, κατανόηση της δομής και της λειτουργίας του, των τηρούμενων αρχείων στα οποία καταχωρούνται οι συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας [...]. 4. [...]. 5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε [...], 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. 6. [...]. 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 [...]. 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. 8. Ειδικά, η οντότητα παρακολουθεί με κατάλληλες δικλίδες τα παραλαμβανόμενα και αποστελλόμενα αποθέματα είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. [...]. Κατ' ελάχιστο, για τις διακινήσεις αυτές παρακολουθούνται: α) η πλήρης επωνυμία ή το

ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση και ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) του εμπλεκόμενου μέρους, β) η ποσότητα και το είδος των διακινούμενων αγαθών και γ) η ημερομηνία που έγινε η διακίνηση. 9. Η υποχρέωση της παραγράφου 8 εκπληρούται και όταν η οντότητα τηρεί με τάξη, πληρότητα και ορθότητα τα παραστατικά στοιχεία διακίνησης ή τα τιμολόγια πώλησης ή τις αποδείξεις λιανικής πώλησης, κατά περίπτωση, που εκδίδει ή λαμβάνει για τις σχετικές διακινήσεις των αγαθών, ώστε η οντότητα να είναι σε θέση να τεκμηριώνει οποτεδήποτε τις διακινήσεις αυτών. [...]. Όταν δεν έχει ληφθεί παραστατικό διακίνησης ή πώλησης, η οντότητα καταχωρεί σε κατάλληλο αρχείο τις απαιτούμενες πληροφορίες της παραγράφου 8(α) έως και 8(γ), αμελλητί με την παραλαβή των αποθεμάτων. 10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου. 11. Στα τηρούμενα λογιστικά αρχεία (βιβλία) καταχωρείται η ημερομηνία έκδοσης ή λήψης, κατά περίπτωση, του σχετικού παραστατικού. 12. [...].»

Επειδή, ο έλεγχος καταλόγισε τις κάτωθι λογιστικές διαφορές

	2018	2019
Αποσβέσεις	14,88 €	162,00 €
Συναλλαγές με	39.420,00 €	29.365,00 €
Προσωπικές δαπάνες	4.104,56 €	270,19 €
Διαφορές λογ. - φορ. βάσης	2.857,20 €	
Σύνολο	46.396,64 €	29.797,19 €

Επειδή, ο προσφεύγων επικαλείται ότι εσφαλμένα ο έλεγχος απέρριψε τις συναλλαγές του με τον ως μη παραγωγικές δαπάνες και το δικαίωμα έκπτωσης από το ΦΠΑ εισροών των εν λόγω δαπανών.

Ειδικότερα επικαλείται ότι Φορολογητέα ύλη 39.420,00€ το φορολογικό έτος 2018 και 29.365,00 € το φορολογικό έτος 2019 που αφορά την καθαρή αξία των τιμολογίων που εξέδωσε επ' ονόματι της ατομικής του επιχείρησης ο με ΑΦΜ, αφορούν υπηρεσίες που προσέφερε ως εμπορικός αντιπρόσωπος και προς απόδειξη των ισχυρισμών του προσκομίζει ιδιωτικό συμφωνητικό με διάρκεια 01/07/2018 - 31/12/2018 ενώ επικαλείται και το γεγονός ότι από την συνεργασία του με τον επήλθε αύξηση του τζίρου του.

Επειδή, από την έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι ο προσφεύγων πραγματοποίησε συναλλαγές με την επιχείρηση όπου σαν αιτιολογία αναφέρεται η εύρεση, η ανάπτυξη και η διαχείριση πελατολογίου και συγκεκριμένα εκδόθηκαν τα κάτωθι φορολογικά στοιχεία :

Ημ/νία	Παρ/κό	Α.Φ.Μ.	Επωνυμία	Καθαρή Αξία	Αξία Φ.Π.Α.	Συνολική Αξία
30/04/2018				3.500,00 €	840,00 €	4.340,00 €
31/05/2018				2.500,00 €	600,00 €	3.100,00 €
21/06/2018				3.000,00 €	720,00 €	3.720,00 €
22/06/2018				400,00 €	96,00 €	496,00 €
22/06/2018				400,00 €	96,00 €	496,00 €
25/06/2018				400,00 €	96,00 €	496,00 €
25/06/2018				400,00 €	96,00 €	496,00 €
25/06/2018				380,00 €	91,20 €	471,20 €
27/06/2018				520,00 €	124,80 €	644,80 €
26/07/2018				4.000,00 €	960,00 €	4.960,00 €
31/08/2018				4.000,00 €	960,00 €	4.960,00 €
28/09/2018				4.980,00 €	1.195,20 €	6.175,20 €
29/10/2018				4.950,00 €	1.188,00 €	6.138,00 €
30/11/2018				4.990,00 €	1.197,60 €	6.187,60 €
28/12/2018				5.000,00 €	1.200,00 €	6.200,00 €
Σύνολο για το 2018:				39.420,00 €	9.460,80 €	48.880,80 €

Η/νία	Παρ/κό	Α.Φ.Μ.	Επωνυμία	Καθαρή Αξία	Αξία Φ.Π.Α.	Συνολική Αξία
31/01/2019				4.960,00 €	1.190,40 €	6.150,40 €
28/02/2019				4.855,00 €	1.165,20 €	6.020,20 €
30/03/2019				4.900,00 €	1.176,00 €	6.076,00 €
30/04/2019				4.850,00 €	1.164,00 €	6.014,00 €
31/05/2019				4.900,00 €	1.176,00 €	6.076,00 €

28/06/2019	.....	.....	.....	4.900,00 €	1.176,00 €	6.076,00 €
Σύνολο για το 2019:				29.365,00 €	7.047,60 €	36.412,60 €

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτουν τα εξής:

1. από την ΥΕΔΔΕ Αττικής ο ως άνω εκδότης έχει κριθεί ότι ήταν εκδότης εικονικών το έτος 2017,
2. Η εξόφληση των ως άνω υπό κρίση στοιχείων δεν έγινε με την χρήση των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος ,
3. Η προσκομισθείσα σύμβαση δεν καλύπτει το φορολογικό έτος 2019 ενώ δεν φέρει βέβαιη ημερομηνία,
4. Η δραστηριότητα του αποτελούσε το χονδρικό και ουδεμία σχέση έχει με την παροχή υπηρεσιών όπως επικαλείται ο προσφεύγων,
5. Ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στοιχεία επικοινωνίας (mail με τον εκδότη των τιμολογίων) ούτε στοιχεία για τους νέους πελάτες που πρόσθεσε στο ήδη υπάρχον πελατολόγιο.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Επειδή, με την παρούσα απόφαση ως προς την φορολογία εισοδήματος επικυρώνονται οι λογιστικές διαφορές όπως τις προσδιόρισε ο έλεγχος ενώ τροποποιούνται τα ποσά των αδιευκρίνιστων τραπεζικών καταθέσεων ως εξής :

	2018		2019	
	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
Αποσβέσεις	14,88 €	14,88 €	162,00 €	162,00 €
Συναλλαγές με	39.420,00 €	39.420,00 €	29.365,00 €	29.365,00 €
Προσωπικές δαπάνες	4.104,56 €	4.104,56 €	270,19 €	270,19 €
Διαφορές λογ. - φορ. βάσης	2.857,20 €	2.857,20 €		
Αδιευκρίνιστες τραπεζικές συναλλαγές	24.514,00	13.764,00 €	3.300,00	2.700,00 €
Σύνολο	70.910,64	60.160,64 €	33.097,19	32.497,19 €

Επειδή, όσον αφορά τις λοιπές λογιστικές διαφορές, κατά το ενδικοφανές στάδιο, ο προσφεύγων δεν προσκομίζει νεότερα στοιχεία ενώ επαναλαμβάνει τους ίδιους ισχυρισμούς που είχε προβάλλει και στον έλεγχο.

Επειδή, όπως προκύπτει από την σελίδα 28-29, 34 και 95 της οικίας έκθεσης ελέγχου η φορολογική αρχή τεκμηριωμένα και επαρκώς καταλόγισε τις υπό κρίση λογιστικές διαφορές.

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή ο προσφεύγων επικαλείται ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις δεν είναι έγκυρες διότι δεν έχουν επαρκή αιτιολογία οι εκθέσεις ελέγχου στις οποίες στηρίζονται οι πράξεις.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής προστίμου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην απόφαση επιβολής του προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της απόφασης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της επιβολής του προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή, στην υπό κρίση προσφυγή οι εκθέσεις μερικού ελέγχου εισοδήματος και ΦΠΑ, περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρονται αναλυτικά στους λόγους και στις διατάξεις που οδήγησαν τον έλεγχο στο ως άνω πόρισμα, το οποίο είναι διατυπωμένο με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Επειδή, και οι προσβαλλόμενες πράξεις εξεδόθησαν με βάση τις οικείες εκθέσεις ελέγχου Εισοδήματος και ΦΠΑ, οι οποίες αποτελούν τη νόμιμη αιτιολογία των προσβαλλόμενων και αναγράφουν τις νομοθετικές διατάξεις που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοσή τους, εκθέτουν τη συνδρομή των πραγματικών περιστατικών που υποστηρίζουν τις διαπιστώσεις και τα πορίσματα της φορολογικής αρχής και τα στοιχεία, στα οποία η τελευταία στηρίχτηκε για την εξαγωγή των πορισμάτων της, με υπαγωγή των διαπιστώσεών τους, στις διατάξεις που ελήφθησαν υπόψη για τον προσδιορισμό του φόρου. Επίσης οι προσβαλλόμενες πράξεις εμπεριέχουν όλα τα βασικά στοιχεία που συγκροτούν το υποστατό και νόμο βάσιμό τους περιλαμβάνοντας στο σώμα τους τις εφαρμοζόμενες διατάξεις, τη σύντομη περιγραφή των παραβάσεων και τον επιβαλλόμενο φόρο και το πρόστιμο.

Ως εκ τούτου οι σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντος τυγχάνουν απορριπτέοι.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω οι αντίστοιχες οριστικές πράξεις όσον αφορά την φορολογία εισοδήματος πρέπει να τροποποιηθούν ως εξής :

2018	ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ / ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ / ΔΕΔ
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	15.762,12	86.672,76	75.922,76	70.910,64	60.160,64
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ	-2.362,68	23.230,40	19.682,90	25.593,08	22.045,58
ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗ	3.467,37	3.467,37	3.467,37	0,00	0,00
ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 58		12.796,54	11.022,79	12.796,54	11.022,79
ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΕΙΔΙΚΗΣ ΕΙΣΦ. ΑΛΛΗΛΕΓ.		2.534,39	0	2.534,39	0
ΕΙΔΙΚΗ ΕΙΣΦΟΡΑ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ	82,77	5.151,55	4.184,04	5.068,78	4.101,27
ΤΕΛΟΣ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΟΣ	650,00	650,00	650,00	0,00	0,00
ΣΥΝΟΛΟ ΠΟΣΩΝ ΦΟΡΟΥ/ΕΙΣΦ./ΠΡΟΣΤ.	1.837,46	47.830,25	39.007,10	45.992,79	37.169,64

2019	ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ / ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ / ΔΕΔ
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	19.657,91	52.755,10	52.155,10	33.097,19	32.497,19
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ	855,86	12.873,31	12.675,31	12.017,45	11.819,45
ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗ	2.161,60	2.161,60	2.161,60	0,00	0,00
ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 58		6.008,73	5.909,73	6.008,73	5.909,73
ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΕΙΔΙΚΗΣ ΕΙΣΦ. ΑΛΛΗΛΕΓ.		1.057,08	0	1.057,08	0
ΕΙΔΙΚΗ ΕΙΣΦΟΡΑ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ	168,47	2.282,63	2.237,63	2.114,16	2.069,16
ΤΕΛΟΣ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΟΣ	650,00	650,00	650,00	0,00	0,00
ΣΥΝΟΛΟ ΠΟΣΩΝ ΦΟΡΟΥ/ΕΙΣΦ./ΠΡΟΣΤ.	3.835,93	25.033,35	23.634,27	21.197,42	19.798,34

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 09/10/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής ενδικοφανούς προσφυγής του ΑΦΜ και συγκεκριμένα την :

A. Επικύρωση των πράξεων α) υπ. αριθμ./10-09-2024 ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΠΑ (ως άρθρο 85 του ν 5104/2024) / ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018 β) υπ. αριθμ./10-09-2024 ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΠΑ (ως άρθρο 85 του ν 5104/2024) / ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ , φορολογικής περιόδου 01/01/2019 – 31/12/2019

B. Τροποποίηση των πράξεων α) υπ. αριθμ./10-09-2024 ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ (ως άρθρο 85 του ν 5104/2024) / ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ, φορολογικού έτους 2018 β) υπ. αριθμ./10-09-2024 ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ (ως άρθρο 85 του ν 5104/2024) / ΠΡΑΞΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ φορολογικού έτους 2019

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογία ΦΠΑ

υπ. αριθμ. ....../10-09-2024 ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΔΕΔ
ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΟΡΟΥ	10.298,07 ευρώ	10.298,07 ευρώ
ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡ. 58	5.149,04 ευρώ	5.149,04 ευρώ
ΣΥΝΟΛΟ	15.447,11 ευρώ	15.447,11 ευρώ

υπ. αριθμ. ....../10-09-2024 ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2019 – 31/12/2019	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΔΕΔ
ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΟΡΟΥ	7.091,31 ευρώ	7.091,31 ευρώ
ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡ. 58	3.545,66 ευρώ	3.545,66 ευρώ
ΣΥΝΟΛΟ	10.636,97 ευρώ	10.636,97 ευρώ

Φορολογία Εισοδήματος

υπ. αριθμ ...../10-09-2024 ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ φορολογικού έτους 2019	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΔΕΔ
ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΟΡΟΥ	12.017,45 ευρώ	11.819,45 ευρώ
ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡ. 58	6.008,73 ευρώ	5.909,73 ευρώ
ΕΙΔΙΚΗ ΕΙΣΦΟΡΑ ΑΛΛΗΛΕΓΥΗΣ	2.114,16 ευρώ	2.069,16 ευρώ
ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΕΙΔ. ΕΙΣΦ. ΑΛΛΗΛΕΓ.	1.057,08 ευρώ	0
ΣΥΝΟΛΟ	21.197,42 ευρώ	19.798,34 ευρώ

υπ. αριθμ ...../10-09-2024 ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ φορολογικού έτους 2018	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΔΕΔ
ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΟΡΟΥ	25.593,08 ευρώ	22.045,58 ευρώ
ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡ. 58	12.796,54 ευρώ	11.022,79 ευρώ
ΕΙΔΙΚΗ ΕΙΣΦΟΡΑ ΑΛΛΗΛΕΓΥΗΣ	5.068,78 ευρώ	4.101,27 ευρώ
ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΕΙΔ. ΕΙΣΦ. ΑΛΛΗΛΕΓ.	2.534,39 ευρώ	0
ΣΥΝΟΛΟ	45.992,79 ευρώ	37.169,64 ευρώ

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.
ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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