



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 01-04-2025

Αριθμός απόφασης:530

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' 58/19-04-2024) εφεξής ΚΦΔ.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-07-2017).

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 ΑΑΔΕ*» (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.Την από 09-12-2024 και με αριθμό πρωτ. **ενδικοφανή προσφυγή** του του, με **ΑΦΜ:**....., κατοίκου Βέροιας, επί της οδού Σταδίου 33, κατά:

α)της υπ'αριθμ./07-11-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Βέροιας,

β)της υπ'αριθμ./07-11-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2022 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Βέροιας,

γ)της υπ'αριθμ./07-11-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου από 01-01-2021 έως 31-12-2021, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Βέροιας και

δ)της υπ'αριθμ./07-11-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου από 01-01-2022 έως 31-12-2022, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Βέροιας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5.Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως ή η τροποποίηση.

6. Τις απόψεις της ΔΟΥ Βέροιας.

7. Το από 11-03-2025 συμπληρωματικό υπόμνημα.

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

Επί της από 09-12-2024 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του του, με ΑΦΜ:....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./07-11-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Βέροιας, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ποσό κύριου φόρου ύψους 16.931,94€ και πρόστιμο φόρου άρθρου 54 ΚΦΔ ύψους 8.465,97€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 25.397,91€.

Με την υπ' αριθμ./07-11-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2022 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Βέροιας, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ποσό κύριου φόρου ύψους 10.555,49€ και πρόστιμο φόρου άρθρου 54 ΚΦΔ ύψους 5.277,75€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 15.833,24€.

Με την υπ' αριθμ./07-11-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου από 01-01-2021 έως 31-12-2021, μειώθηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση από 10.651,58€ σε 2.118,40€.

Με την υπ' αριθμ./07-11-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου από 01-01-2022 έως 31-12-2022, μηδενίστηκε το πιστωτικό υπόλοιπο ύψους 8.279,39€, προέκυψε χρεωστικό υπόλοιπο ύψους 5.086,29€ και επιβλήθηκε πρόστιμο άρθρου 54 ΚΦΔ ύψους 2.543,14€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 7.629,43€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί του πορίσματος των από 07-11-2024 εκθέσεων ελέγχου φόρου εισοδήματος και ελέγχου ΦΠΑ της ΔΟΥ Βέροιας, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε, δυνάμει της υπ' αριθμ./17-04-2024 εντολής του Προϊσταμένου της.

Ειδικότερα, κατόπιν της ανωτέρω εντολής, διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, για τα φορολογικά έτη 2021 και 2022, σύμφωνα με την Α. 1293/23-07-2019 απόφαση Διοικητή της ΑΑΔΕ, στην επιχείρηση του προσφεύγοντος με κύρια δραστηριότητα «Λιανικό εμπόριο λιπασμάτων και αγροχημικών προϊόντων». Στο πλαίσιο του ελέγχου, πραγματοποιήθηκε επεξεργασία των κινήσεων στους επαγγελματικούς τραπεζικούς λογαριασμούς της επιχείρησης και ζητήθηκαν εξηγήσεις από τον προσφεύγοντα με το υπ' αριθμ./05-09-2024 αίτημα της φορολογικής αρχής. Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε με τα από 11-09-2024 και 18-09-2024 υπομνήματα, παρέχοντας εξηγήσεις για πιστώσεις ύψους 566.910,81€ το έτος 2021 και 664.601,07€ για το έτος 2022, η δε αιτιολόγηση της κάθε πίστωσης αφορούσε έσοδα της επιχείρησής του. Με βάση τις εξηγήσεις του προσφεύγοντος και τον αντιπαραβολικό έλεγχο των δεδομένων των βιβλίων της επιχείρησης και των φορολογικών δηλώσεων με τις πιστώσεις, προέκυψε διαφορά που αποτελεί αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη από την επιχειρηματική δραστηριότητα του προσφεύγοντος.

Για τις διαπιστώσεις του ελέγχου, συντάχθηκε και κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα το υπ'αριθμ./08-10-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου-Κλήση σε ακρόαση, προκειμένου να υποβάλλει τις απόψεις του εντός είκοσι ημερών από την επίδοση. Ο προσφεύγων υπέβαλε τα υπ'αριθμ./29-10-2024 και/05-11-2024 υπομνήματα. Με το πρώτο υπόμνημα, ο προσφεύγων προσκόμισε δικαιολογητικά για πιστώσεις του έτους 2021 ότι αφορούν εξόφληση τιμολογίων του προηγούμενου έτους 2020 και για πιστώσεις του έτους 2022 ότι αφορούν εξόφληση τιμολογίων του προηγούμενου έτους 2021, που ελέγχθηκαν από τη ΔΟΥ Βέροιας και έγιναν αποδεκτά. Με το δεύτερο υπόμνημα, ο προσφεύγων επικαλέστηκε ότι καταθέσεις μετρητών δεν συνιστούν εισόδημα από την επιχειρηματική δραστηριότητα, αλλά καταθέσεις από διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών, ισχυρισμός που δεν έγινε δεκτός από τον έλεγχο. Από το σύνολο των ελεγκτικών επαληθεύσεων και συγκεκριμένα από τον αντιπαραβολικό έλεγχο των δεδομένων των βιβλίων και των υποβληθέντων δηλώσεων με το σύνολο των πιστώσεων στους επαγγελματικούς λογαριασμούς της επιχείρησης, μετά την εξέταση και των υπομνημάτων του προσφεύγοντος και την εν μέρει αποδοχή αυτών, προέκυψε η τελική διαφορά που αποτελεί την αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη, όπως αποτυπώνεται στον κάτωθι πίνακα :

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΒΑΣΕΙ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΔΗΛΩΣΕΩΝ και ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΟ ΠΙΣΤΩΣΕΩΝ ΣΤΟΥΣ ΤΡΑΠΕΖΙΚΟΥΣ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΟΥΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ
2021	504.778,64	567.748,26	62.969,62
2022	579.000,76	617.438,18	38.437,42

Ο έλεγχος έκρινε ότι το ποσό της διαφοράς των 62.969,62€ για το έτος 2021 και των 38.437,42€ για το έτος 2022, αποτελεί αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη από την επιχειρηματική δραστηριότητα του προσφεύγοντος και μετά την αποφορολόγηση με βάση τη συμμετοχή των πωλήσεων ανά συντελεστή ΦΠΑ στο σύνολο των πωλήσεων, προέκυψε η καθαρή αξία της αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης που προστέθηκε στα ακαθάριστα έσοδα βάσει δήλωσης, ύψους 54.436,46€ για το έτος 2021 και 33.594,04€ για το έτος 2022. Αντίστοιχα, επαναπροσδιορίστηκε ο ΦΠΑ εκροών, με βάση τα προσδιορισθέντα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης.

Κατόπιν αυτών, εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις, οι οποίες επιδόθηκαν στον προσφεύγοντα στις 13-11-2024.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τον ισχυρισμό ότι είναι παράνομος και εσφαλμένος ο χαρακτηρισμός πιστώσεων ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα,

ενώ αποτελούν καταθέσεις μετρητών από διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών. Με το με αρ. πρωτ./05-11-2024 υπόμνημά του υπέβαλε τον ισχυρισμό του ενώπιον του ελέγχου, αλλά δεν έγινε δεκτός, καθώς ο έλεγχος συνέταξε κατάσταση προσδιορισμού διαθέσιμου κεφαλαίου που είναι εσφαλμένη.

Επιπλέον, ο προσφεύγων ζητά να κληθεί σε ακρόαση ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 23 του Ν.4987/2022: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις 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. 2.....α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις δηλώσεις και τα λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, καθώς και τα έγγραφα και τις πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικής έγγραφης πρόσκλησης της Φορολογικής Διοίκησης, σύμφωνα με το άρθρο 14...»

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Ν.4987/2022 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, σύμφωνα με το άρθρο 36 του Κ.Φ.Δ. : «6. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος (διορθωτικός προσδιορισμός φόρου).....»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 21 του Ν.4172/2013 Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα : «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις..... 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, σύμφωνα με το άρθρο 62 Ν.4446/2016 : «Για τους σκοπούς του παρόντος νοούνται ως:..... ιη) Ως «Επαγγελματικός Λογαριασμός» ορίζεται ο λογαριασμός που τηρείται σε Πάροχο Υπηρεσιών Πληρωμών του ν. 3862/2010, μέσω του οποίου διενεργούνται συναλλαγές που αφορούν αποκλειστικά την επιχειρηματική δραστηριότητα του κατόχου...»

Επειδή, σύμφωνα με την Ε 2037/2019 με θέμα Διευκρινίσεις σχετικά με την υποχρέωση δήλωσης Επαγγελματικού Λογαριασμού στην Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων : «Με αφορμή ερωτήματα που έχουν υποβληθεί στην υπηρεσία μας, αναφορικά με την υποχρέωση δήλωσης επαγγελματικού λογαριασμού για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 62 έως 65 του ν. 4446/2016 (Α' 240), σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:..... 2. Περαιτέρω, σύμφωνα με την περ. ιη) του άρθρου 62 του ίδιου νόμου, ως επαγγελματικός λογαριασμός ορίζεται ο λογαριασμός πληρωμών που τηρείται σε Πάροχο Υπηρεσιών Πληρωμών του ν. 3862/2010 (νυν ν.4537/2018), μέσω του οποίου διενεργούνται συναλλαγές που αφορούν αποκλειστικά την επιχειρηματική δραστηριότητα του κατόχου..... 3. Με την αριθ. 45231/2017 κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομικών και Οικονομίας και Ανάπτυξης (Β'1445), όπως ισχύει, ορίζονται οι δικαιούχοι πληρωμής, οι οποίοι υποχρεούνται να αποδέχονται μέσα πληρωμής με κάρτα (υπόχρεοι) καθώς και οι προθεσμίες συμμόρφωσης..... 4. Περαιτέρω, σύμφωνα με την ίδια ως άνω Κ.Υ.Α., οι δικαιούχοι πληρωμής της παρ. 1 του άρθρου 1 της απόφασης αυτής υποχρεούνται να δηλώνουν ηλεκτρονικά τον ή τους Επαγγελματικό/ούς Λογαριασμό/ούς στο διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ(www.aade.gr) με τη χρήση των διαπιστευτηρίων που διαθέτουν οι χρήστες για όλες τις ηλεκτρονικές υπηρεσίες της ΑΑΔΕ, εντός μηνός από την έναρξη άσκησης δραστηριότητας που υπάγεται στους ΚΑΔ της παρ. 1 του άρθρου 1 της ως άνω απόφασης, και για την πρώτη εφαρμογή μέχρι 30.4.2019 (άρθρο 5α, παρ. 1, της απόφασης). Στον επαγγελματικό λογαριασμό, οι υπόχρεοι αποδέχονται συναλλαγές με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής όπως, ενδεικτικά, μέσα πληρωμής με κάρτα, εντολές άμεσης χρέωσης, μεταφορές πίστωσης, πάγιες εντολές, καθώς και συναλλαγές με μετρητά. **Οι συναλλαγές που διενεργούνται μέσω του επαγγελματικού λογαριασμού αφορούν αποκλειστικά την εμπορική, επιχειρηματική ή επαγγελματική δραστηριότητα του υπόχρεου (άρθρο 5α, παρ. 2, της απόφασης).** Συναλλαγές που αφορούν την εμπορική, επιχειρηματική ή επαγγελματική δραστηριότητα του υπόχρεου, μέσω των Παρόχων Υπηρεσιών Πληρωμών του ν. 3862/2010 (νυν ν.4537/2018) ανεξαρτήτως του μέσου συναλλαγής, διενεργούνται μέσω επαγγελματικού λογαριασμού (άρθρο 5α, παρ. 3, της απόφασης). Οι δικαιούχοι πληρωμής υποχρεούνται να δηλώσουν το σύνολο των επαγγελματικών λογαριασμών τους σε περίπτωση που οι συναλλαγές που πραγματοποιούνται με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής διενεργούνται σε έπραν του ενός επαγγελματικούς λογαριασμούς (άρθρο 5α, παρ. 6, της απόφασης). Δήλωση ίδιου επαγγελματικού λογαριασμού από διαφορετικούς δικαιούχους πληρωμής δεν επιτρέπεται και η ΑΑΔΕ προβαίνει σε απενεργοποίηση των λογαριασμών (άρθρο 5α, παρ. 5, της απόφασης). Οι επαγγελματικοί λογαριασμοί δηλώνονται με τη χρήση του Αριθμού Λογαριασμού Πληρωμών..... 7. Τέλος, υπενθυμίζεται ότι όσον αφορά τη διατήρηση της μείωσης φόρου σύμφωνα με το άρθρο 16 του ν.4172/2013, ισχύουν τα αναφερόμενα στην ΠΟΛ 1062/2017 εγκύκλιο και επομένως, για την απόδειξη της εξόφλησης με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής των δαπανών απόκτησης αγαθών και λήψης υπηρεσιών, όπως αυτές ορίζονται στο άρθρο 2 της ΑΥΟ ΠΟΛ.1005/2017 και αφορούν σε προσωπικά έξοδα που πραγματοποιούνται μέσω Επαγγελματικού Λογαριασμού, γίνεται δεκτό κάθε πρόσφορο μέσο όπως ενδεικτικά αλλά όχι περιοριστικά, κατάσταση κίνησης τραπεζικού λογαριασμού (bank statement) ή αντίγραφο κίνησης τραπεζικού λογαριασμού, αναλυτική εικόνα καρτών, αποδεικτικά κατάθεσης ή εξόφλησης, αντίγραφο του τερματικού μηχανήματος (POS) κ.λπ.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1076/2015 με ΘΕΜΑ: Οδηγίες για την ορθή εφαρμογή του εναλλακτικού τρόπου υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας εισοδήματος (άρθρα 30-34 Ν.4172/13) : «.....ζ) **Ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα είχε απαλλαγεί από το φόρο.**

Ειδικότερα, για τον προσδιορισμό κάθε χρόνο, του κεφαλαίου που μπορεί να επικαλεστεί ο φορολογούμενος, από τα πραγματικά εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα έχουν απαλλαγεί της φορολογίας καθώς και από τα χρηματικά ποσά που ορίζονται στις περιπτώσεις β', γ', δ', ε', και στ' της παραγράφου 2 του άρθρου 34, καθώς και από οποιαδήποτε άλλο ποσό το οποίο αποδεδειγμένα έχει εισπραχθεί εκπίπτουν οι δαπάνες που προσδιορίζονται στα άρθρα 31 και 32 του ΚΦΕ, ανεξάρτητα αν απαλλάσσονται της εφαρμογής των άρθρων αυτών.Κατά ρητή διατύπωση του νόμου, τα αρνητικά εισοδήματα (ζημίες) πρέπει να συμψηφίζονται με τα θετικά και η αφαίρεση των δαπανών που προσδιορίζονται στα άρθρα 31 και 32 πρέπει να γίνεται έστω και αν ο φορολογούμενος εξαιρείται από αυτά (π.χ. ανάπηρος για τη δαπάνη επιβατικού αυτοκινήτου, που απαλλάσσεται από τα τέλη κυκλοφορίας, αγορά επιβατικού αυτοκινήτου Ι.Χ., ειδικά διασκευασμένου από πρόσωπο με κινητική αναπηρία άνω του 67%).

Διευκρινίζεται ότι τα έτη για τα οποία γίνεται επίκληση με σκοπό την ανάλωση θα πρέπει να είναι συνεχόμενα και να φθάνουν μέχρι το προηγούμενο του κρινόμενου έτους. Το θετικό αλγεβρικό άθροισμα των ετών αυτών θα αποτελέσει το συνολικό κεφάλαιο που σχηματίστηκε αυτά τα έτη. Αν σε κάποιο έτος ο προσδιορισμός του εισοδήματος πραγματοποιηθεί με βάση την τεκμαρτή δαπάνη τότε θεωρείται ότι δεν απομένει κεφάλαιο προς επίκληση για το έτος αυτό (θεωρείται μηδενικό) και δεν επηρεάζει αρνητικά τα θετικά υπόλοιπα των προηγούμενων ετών. Αν όμως σε κάποιο έτος προκύψει αρνητικό υπόλοιπο και υπάρχει απαλλαγή από τις αντικειμενικές δαπάνες των άρθρων 31 και 32 του Κ.Φ.Ε. τότε το έτος αυτό επηρεάζει αρνητικά τα θετικά υπόλοιπα των προηγούμενων ετών.

Στην περίπτωση που δεν υπάρχουν δαπάνες του άρθρου 31 ή αυτές που υπάρχουν είναι μικρότερες των τριών χιλιάδων ευρώ (3.000), προκειμένου για άγαμο, διαζευγμένο ή χήρο και των πέντε χιλιάδων ευρώ (5.000), προκειμένου για συζύγους, κατά τον προσδιορισμό κεφαλαίου προηγούμενων ετών θα αφαιρούνται ποσά που θα προσδιορίζονται με βάση την κοινωνική, οικονομική και οικογενειακή κατάσταση των φορολογουμένων και τις αποδεδειγμένες δαπάνες διαβίωσης. Τα ποσά αυτά σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να είναι κατώτερα των τριών χιλιάδων (3.000) και πέντε χιλιάδων ευρώ (5.000) αντίστοιχα.

Περαιτέρω, με τις ισχύουσες διατάξεις δεν προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την κάλυψη των δαπανών με ανάλωση κεφαλαίου, συνεπώς για την κάλυψη της διαφοράς μπορεί να γίνει επίκληση ανάλωσης κεφαλαίου οσωνδήποτε προηγούμενων ετών. Τα εκκαθαριστικά σημειώματα για φορολογικά έτη για τα οποία έχει συμπληρωθεί ο χρόνος παραγραφής αποτελούν πλήρη απόδειξη για τα αναγραφόμενα σε αυτά ποσά χωρίς να απαιτείται η προσκόμιση λοιπών δικαιολογητικών. Τα δεδομένα φορολογικών δηλώσεων που δεν αναγράφονται στο εκκαθαριστικό λαμβάνονται υπ' όψη μόνο μετά από διασταύρωση.

Επίσης, στην περίπτωση που φορολογούμενος επικαλείται κεφάλαια προηγούμενων φορολογικών ετών με σκοπό την ανάλωση και τελικά δεν χρησιμοποιηθούν ή χρησιμοποιηθεί ένα μέρος αυτών, θεωρούνται αδιάθετα και μπορούν να χρησιμοποιηθούν μελλοντικά ως κεφάλαια για κάλυψη προστιθέμενης διαφοράς τεκμηρίου.....»

Επειδή, σύμφωνα με την Ε 2137/2019 με θέμα Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών για τις ανάγκες εφαρμογής της περίπτωσης ζ' της παραγράφου 2 του

άρθρου 34 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος. : «.....Για τον προσδιορισμό του κεφαλαίου αυτού ανά έτος, από τα πραγματικά εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από τον φόρο και τα οποία προκύπτουν από συμψηφισμό των θετικών και αρνητικών στοιχείων αυτών, από τα χρηματικά ποσά που ορίζονται στις περιπτώσεις β', γ', δ', ε', και στ' της παραγράφου αυτής και από οποιοδήποτε άλλο ποσό το οποίο αποδεδειγμένα έχει εισπραχθεί, εκπίπτουν οι δαπάνες που προσδιορίζονται στα άρθρα 31 και 32 του ν.4172/2013, ανεξάρτητα από το αν ο φορολογούμενος απαλλάσσεται της εφαρμογής των άρθρων αυτών. Ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης για τα ποσά αυτά. Κάθε ποσό που καταβλήθηκε για την απόκτηση των εσόδων των παραπάνω περιπτώσεων τα μειώνει και η διαφορά που προκύπτει λαμβάνεται υπόψη για την κάλυψη ή τον περιορισμό της συνολικής ετήσιας δαπάνης, εκτός αν τα ποσά αυτά έχουν ληφθεί υπόψη κατά τον προσδιορισμό του εισοδήματος του έτους που καταβλήθηκαν και ο φορολογούμενος επικαλείται ανάλωση κεφαλαίου του έτους αυτού.....

5. Περαιτέρω, για τον προσδιορισμό του διαθέσιμου εισοδήματος το οποίο δύναται να ληφθεί υπόψη σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 παρ. 2 περ. ζ' ΚΦΕ σε περίπτωση που σε κάποιο έτος προκύπτει ζημία από επιχειρηματική δραστηριότητα ισχύουν τα εξής:

α) Από το φορολογικό έτος 2014 και μετά, αν σε ένα έτος υπάρχει προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων την οποία ο φορολογούμενος καλύπτει με ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών, τότε η ζημία από επιχειρηματική δραστηριότητα μεταφέρεται σε επόμενα έτη για συμψηφισμό με κέρδη μόνο από επιχειρηματική δραστηριότητα και δεν αφαιρείται από το διαθέσιμο εισόδημα για ανάλωση κεφαλαίου. Επομένως κατά τον σχηματισμό κεφαλαίου προηγούμενων ετών, η ζημία του έτους αυτού δεν θα ληφθεί υπόψη αφαιρετικά, αλλά για τη χρήση αυτή θεωρείται ότι δεν απομένει κεφάλαιο για ανάλωση και λαμβάνεται ως μηδενικό. Επιπλέον, όπως ήδη διευκρινίστηκε με την ΠΟΛ.1076/2015 εγκύκλιο, αν σε κάποιο έτος ο προσδιορισμός του εισοδήματος πραγματοποιηθεί με βάση την τεκμαρτή δαπάνη, τότε θεωρείται ότι δεν υπάρχει ή δεν απομένει κεφάλαιο προς ανάλωση και επίκληση σε μεταγενέστερο έτος για το έτος αυτό (θεωρείται μηδενικό) και δεν επηρεάζονται αρνητικά τα θετικά υπόλοιπα των προηγούμενων ετών. Επομένως, στην περίπτωση που σε κάποια χρήση ο προσδιορισμός του εισοδήματος πραγματοποιηθεί με βάση τις δαπάνες των άρθρων 31 και 32 του ΚΦΕ, η τυχόν προκύπτουσα ζημία από επιχειρηματική δραστηριότητα στη χρήση αυτή μηδενίζεται για σκοπούς εφαρμογής της διάταξης του άρθρου 34 παρ. 2 περ. ζ' και δεν λαμβάνεται υπόψη ως στοιχείο μειωτικό του σχηματισθέντος και μη αναλωθέντος κεφαλαίου.

β) Για τα έτη μέχρι και το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) ισχύουν τα ανωτέρω, με τη μόνη διαφορά ότι η ζημία του τρέχοντος έτους αρχικά μπορούσε να συμψηφιστεί με οποιοδήποτε άλλο εισόδημα του φορολογούμενου και όχι μόνο με κέρδη από εμπορική δραστηριότητα. Και σ' αυτή την περίπτωση, όταν το τελικό αποτέλεσμα μετά τον συμψηφισμό παραμένει αρνητικό, κατά τον προσδιορισμό κεφαλαίου προηγούμενων ετών η ζημία της χρήσης αυτής δεν λαμβάνεται υπόψη αφαιρετικά, αλλά για τη χρήση αυτή θεωρείται ότι δεν απομένει κεφάλαιο για ανάλωση και λαμβάνεται ως μηδενικό.

6. Σε περίπτωση επίκλησης από τον φορολογούμενο ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών, στα οποία περιλαμβάνονται φορολογικά έτη που έχουν ήδη ελεγχθεί και για τα οποία έχουν εκδοθεί οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, κατά τα έτη αυτά ως κεφάλαιο προς ανάλωση θα λαμβάνεται υπόψη αυτό που προκύπτει ή που προσδιορίστηκε με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου και όχι αυτό που προσδιορίζεται από το άρθρο 34 του ν.4172/2013, καθώς σε έτος για το οποίο έχει εκδοθεί οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν χωρεί εκ νέου εφαρμογή του άρθρου 34 του ν.4172/2013 μετά την έκδοση των πράξεων αυτών, ως αν δεν είχε μεσολαβήσει έλεγχος.....

8. Τέλος, επισημαίνουμε ότι οι οδηγίες που αναφέρονται στην ΠΟΛ 1076/2015 εγκύκλιο καθώς και στο Μέρος Α' του ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 εγγράφου μας εξακολουθούν να ισχύουν.»

Επειδή, περαιτέρω, με την ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/05-11-2015 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: «Απαντώντας σε προφορικά και γραπτά ερωτήματα περί της ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

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.....

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.....

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.[...].

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 στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον οι εν λόγω πιστώσεις συνεπάγονται φορολογική υποχρέωση στον φόρο εισοδήματος, ο καταλογισμός δεν θα γίνεται κατ' επίκληση των ανωτέρω διατάξεων, αλλά των, κατά περίπτωση, εφαρμοστέων διατάξεων του ν.2238/1994 ή του ν.4172/2013, αναλόγως του είδους του εισοδήματος. 2. Γενικά, επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.

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

5.4. Ο χαρακτηρισμός μιας πίστωσης σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει ο ελεγχόμενος ως προερχόμενη ή σχετιζόμενη με ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα εξετάζεται ως

πραγματικό γεγονός. Εφόσον αποδειχθεί ότι προέρχεται από ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα, δηλαδή προσδιορίζεται το είδος της παρασχεθείσας υπηρεσίας και ο λήπτης αυτής ή το πωληθέν αγαθό και ο αγοραστής αυτού, τότε φορολογείται, κατά περίπτωση, με τις οικείες διατάξεις του ν. 2238/1994 (άρθρα 28, 40, 48 κ.λπ.) ή την παρ.1 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 και υπόκειται σε τυχόν λοιπές φορολογίες (π.χ. ΦΠΑ), εάν δεν έχει ήδη φορολογηθεί.....»

Επειδή, στο άρθρο 77 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, στην υπό εξέταση περίπτωση, διενεργήθηκε από την ΔΟΥ Βέροιας έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ στην επιχείρηση του προσφεύγοντος με κύρια δραστηριότητα «λιανικό εμπόριο λιπασμάτων και αγροχημικών προϊόντων», σύμφωνα με την Α.1293/2019 «Πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά». Στο πλαίσιο του ελέγχου, πραγματοποιήθηκε διασταύρωση των πιστώσεων στους επαγγελματικούς λογαριασμούς που τηρεί η επιχείρηση και δηλώνει στο έντυπο «Ε3» ως ενεργούς επαγγελματικούς λογαριασμούς για τα ελεγχόμενα έτη 2021-2022, με τα δηλωθέντα εισοδήματα. Επιπλέον, ζητήθηκε από τον προσφεύγοντα, με το με αρ. πρ./05-09-2024 αίτημα, επιμέρους αιτιολόγηση εκάστης πίστωσης, προκειμένου να είναι δυνατή η συσχέτιση με τις συναλλαγές της επιχείρησης του προσφεύγοντος και κατ' επέκταση με τα δηλωθέντα εισοδήματα. Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε και παρείχε αιτιολόγηση για πιστώσεις συνολικής αξίας 566.910,81€ για το έτος 2021 και 664.601,17€ για το έτος 2022, ότι αφορούν ημερήσια εκκαθάριση συναλλαγών pos, συναλλαγές από το ηλεκτρονικό κατάστημα, κατάθεση του τζίρου της επιχείρησης, καταθέσεις πελατών, εισπράξεις επιταγών από πελάτες. Εν συνεχεία, κατόπιν διασταύρωσης με τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, προέκυψαν διαφορές που αποτελούν αποκρουστικά φορολογητέα ύλη από την επιχειρηματική δραστηριότητα του προσφεύγοντος.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν για οφειλόμενο φόρο από αποκρουσικά φορολογητέα ύλη που προέρχεται από γνωστή πηγή, ήτοι την επιχείρηση του προσφεύγοντος και όχι από άγνωστη πηγή ή αιτία. Συνεπώς, κατ' αρχήν, αλυσιτελώς προβάλλεται ο ισχυρισμός ότι η αποκρουσικά φορολογητέα ύλη αιτιολογείται λόγω ύπαρξης διαθέσιμου κεφαλαίου από προηγούμενα έτη. Ο προσφεύγων υπέβαλε τον ίδιο ισχυρισμό ενώπιον της ΔΟΥ Βέροιας, με το με αρ. πρωτ./05-11-2024 υπόμνημα επί του υπ' αριθμ./08-10-2024 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, όταν έλαβε γνώση των διαφορών που προέκυψαν σε σχέση με τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα ετών 2021 και 2022, επιχειρώντας να εξαιρέσει πιστώσεις – καταθέσεις μετρητών από την διασταύρωση με τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα, αντιφατικά προς την αρχική αιτιολόγηση ότι οι καταθέσεις μετρητών είναι καταθέσεις του τζίρου της επιχείρησης. Ως προς την ουσία του εν λόγω ισχυρισμού ότι οι υπό κρίση καταθέσεις μετρητών πρέπει να εξαιρεθούν από την διασταύρωση με τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, αυτός πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος, καθώς οι εν λόγω καταθέσεις μετρητών έγιναν στους επαγγελματικούς λογαριασμούς της επιχείρησης, όπου, βάσει των ανωτέρω διατάξεων, οι συναλλαγές που διενεργούνται, ρητά ορίζεται ότι αφορούν αποκλειστικά την επιχειρηματική δραστηριότητα του κατόχου του λογαριασμού. Επιπλέον, από την επισκόπηση των κινήσεων των εν λόγω τραπεζικών λογαριασμών, βάσει και της αιτιολόγησης του προσφεύγοντος για κάθε

πίστωση, προκύπτει ότι οι τραπεζικοί λογαριασμοί κινούνται για τις συναλλαγές της επιχείρησης του προσφεύγοντος, οι δε καταθέσεις μετρητών που επιχειρεί ο προσφεύγων να εξαιρεθούν από τον διασταυρωτικό έλεγχο με τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα αποτυπώνονται στον κάτωθι πίνακα :

Α/Α	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΙΣΤΩΣΗ	ΠΟΣΟ (ΣΕ ΕΥΡΩ)
1	13-01-2021	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΜΕΣΩ ΑΤΜ	1.500,00
2	22-02-2021	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	2.500,00
3	02-03-2021	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	4.000,00
4	05-03-2021	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	2.700,00
5	12-03-2021	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	2.500,00
6	06-04-2021	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΜΕΣΩ ΑΤΜ	2.500,00
7	20-04-2021	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	2.500,00
8	29-04-2021	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	4.500,00
9	12-05-2021	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	2.500,00
10	25-05-2021	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	2.500,00
11	02-06-2021	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	2.500,00
12	11-06-2021	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	2.500,00
13	17-06-2021	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	3.000,00
14	28-06-2021	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	3.700,00
15	03-08-2021	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	2.000,00
16	09-08-2021	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	2.000,00
17	09-09-2021	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	4.000,00
18	14-09-2021	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	2.500,00
19	21-09-2021	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	2.000,00
20	27-09-2021	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΜΕΣΩ ΑΤΜ	2.000,00
21	04-10-2021	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	2.000,00
22	01-11-2021	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΜΕΣΩ ΑΤΜ	2.000,00
23	02-12-2021	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΜΕΣΩ ΑΤΜ	2.000,00
24	06-12-2021	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΜΕΣΩ ΑΤΜ	2.000,00
25	13-12-2021	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΜΕΣΩ ΑΤΜ	1.500,00
		ΣΥΝΟΛΟ 2021 :	63.400,00
1	17-01-2022	ΑΤΜ-ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	2.000,00
2	02-02-2022	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	3.500,00
3	28-02-2022	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	2.000,00
4	28-02-2022	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	2.500,00
5	08-03-2022	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	3.000,00
6	21-03-2022	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	2.500,00
7	14-04-2022	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	2.000,00
8	27-04-2022	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	2.500,00
9	26-05-2022	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	2.000,00
10	11-07-2022	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	2.000,00
11	23-09-2022	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	1.500,00
12	29-09-2022	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	2.000,00
13	31-10-2022	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	2.500,00
14	06-12-2022	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	3.500,00

15	21-12-2022	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	3.000,00
		ΣΥΝΟΛΟ 2022 :	36.500,00

Από τις κοντινές ημερομηνίες των συναλλαγών, (στις δε 28-02-2022 δύο συναλλαγές λαμβάνουν χώρα αυθημερόν), την αξία και το πλήθος αυτών, επιβεβαιώνεται ότι πράγματι πρόκειται για καταθέσεις του τζίρου της επιχείρησης που λαμβάνουν χώρα στον με αριθμό GR..... λογαριασμό της τράπεζας Eurobank για το έτος 2021 και στον με αριθμό GR..... λογαριασμό της τράπεζας Πειραιώς για το έτος 2022, ενώ ο προσφεύγων παρελκυστικά προβάλλει ότι πρόκειται για καταθέσεις από διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών, με μοναδικό σκοπό να αιτιολογήσει την αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη που προέκυψε από την διασταύρωση με τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης.

Επειδή, όλως επικουρικά, ο έλεγχος της ΔΟΥ Βέροιας, αν και κατ'αρχήν απέρριψε ως αναπόδεικτο τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι οι καταθέσεις μετρητών δεν είναι καταθέσεις του τζίρου της επιχείρησης, επικουρικά, συνέταξε κατάσταση ανάλωσης κεφαλαίου ετών 2004 έως 2021, από την οποία προέκυψε ότι δεν υπάρχει διαθέσιμο κεφάλαιο, καθώς το υπόλοιπο στις 31-12-2020 και στις 31-12-2021 είναι αρνητικό. Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων προβάλλει ότι η κατάσταση που συνέταξε ο έλεγχος είναι εσφαλμένη, καθώς στις δαπάνες ετών 2020 και 2021 και συγκεκριμένα στον κωδικό 049 «δαπάνη αγοράς αγαθών και παροχής υπηρεσιών με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής», περιλαμβάνονται επαγγελματικές δαπάνες που έχουν ήδη αφαιρεθεί από τα ακαθάριστα έσοδα χρήσης και δεν πρέπει να συμπεριληφθούν στην κατάσταση ανάλωσης κεφαλαίου. Ωστόσο, ορθά ο έλεγχος συμπεριέλαβε στην κατάσταση ανάλωσης κεφαλαίου τα ποσά των κωδικών 049 και 050, όπως αναγράφονται από τον προσφεύγοντα στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των αντίστοιχων ετών, ενώ από τον πίνακα που συνέταξε ο ίδιος με τις επαγγελματικές δαπάνες που δεν πρέπει να συμπεριληφθούν στην κατάσταση ανάλωσης κεφαλαίου, αντίθετα με τις δηλώσεις που υπέβαλε, δεν αποδεικνύεται ο ισχυρισμός του. Επιπλέον, ο προσφεύγων υπέβαλε, μετά την έκδοση των προσβαλλόμενων με την υπό εξέταση ενδικοφανή προσφυγή πράξεων, την υπ'αριθμ./05-12-2024 τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2020, με την οποία δήλωσε στον κωδικό 049 ποσό 112.538,46€ και στον κωδικό 050 ποσό 7.911,91€, ήτοι συνολικό ποσό δαπανών 120.450,37€ αντί του συνολικού ποσού δαπανών ύψους 240.900,74€ που είχε αφαιρεθεί από τα εισοδήματα έτους 2020 στην κατάσταση ανάλωσης κεφαλαίου. Με βάση το νέο ποσό δαπανών, σύμφωνα με την υπ'αριθμ./05-12-2024 τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2020, το διαθέσιμο υπόλοιπο της χρήσης, βάσει της συνταχθείσας κατάστασης προσδιορισμού διαθέσιμου κεφαλαίου, είναι πάλι αρνητικό (69.562,60-120.450,37= - 50.887,77€), ενώ το τελικό διαθέσιμο υπόλοιπο στις 31-12-2020 ισούται με : 81.006,31 (υπόλοιπο προηγούμενων ετών)-50.887,77=30.118,54€. Ωστόσο, από το ποσό των 30.118,54€ πρέπει να αφαιρεθούν τα υπόλοιπα τραπεζικών λογαριασμών στις 01-01-2021, ώστε δεν προκύπτει διαθέσιμο κεφάλαιο σε μετρητά, καθώς ενδεικτικά αναφέρεται ότι στο λογαριασμό GR..... το υπόλοιπο είναι 51.521,77€ και στο λογαριασμό GR..... είναι 51.866,75€. Σημειώνεται δε, επιπλέον, ότι στην κατάσταση ανάλωσης κεφαλαίου δεν αποτυπώνονται δαπάνες διαβίωσης (κωδικών 049-050) για όλα τα έτη. Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι υπάρχει διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών σε μετρητά, το οποίο δικαιολογεί τις υπό κρίση πιστώσεις, απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αβάσιμοι και καταχρηστικά προβαλλόμενοι.

Επειδή, για την επιβολή προστίμου λόγω ανακρίβειας της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ φορολογικών ετών 2021 και 2022, εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 58 και 58Α Ν.4987/2022. Συνεπώς, με την παρούσα απόφαση τροποποιείται η αιτιολογία των υπ' αριθμ./07-11-2024,/07-11-2024 και/07-11-2024 προσαλλόμενων πράξεων ως προς τη νομική βάση επιβολής του εν λόγω προστίμου.

Επειδή ο προσφεύγων δεν προσκομίζει νέα στοιχεία, κατά την έννοια του άρθρου 72 ΚΦΔ, ώστε να είναι αναγκαίο να κληθεί σε ακρόαση ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από 09-12-2024 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του του, με ΑΦΜ:..... και την **επικύρωση** :

α)της υπ'αριθμ./07-11-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Βέροιας,

β)της υπ'αριθμ./07-11-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2022 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Βέροιας,

γ)της υπ'αριθμ./07-11-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου από 01-01-2021 έως 31-12-2021, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Βέροιας και

δ)της υπ'αριθμ./07-11-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου από 01-01-2022 έως 31-12-2022, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Βέροιας.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος βάσει της παρούσας απόφασης:

Υπ' αριθμ./07-11-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2021	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Κύριος φόρος :	16.931,94€	16.931,94€
Πρόστιμο άρθρου 58 Ν.4987/2022	8.465,97€	8.465,97€
Σύνολο φόρου για καταβολή :	25.397,91€	25.397,91€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 ΚΦΔ.

Υπ' αριθμ./07-11-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2022	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Κύριος φόρος :	10.555,49€	10.555,49€
Πρόστιμο άρθρου 58 Ν.4987/2022	5.277,75€	5.277,75€
Σύνολο φόρου για καταβολή :	15.833,24€	15.833,24€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 ΚΦΔ.

Υπ' αριθμ./07-11-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου από 01-01-2021 έως 31-12-2021	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση :	10.651,58€	2.118,40€	2.118,40€

Υπ' αριθμ./07-11-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου από 01-01-2022 έως 31-12-2022	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Χρεωστικό υπόλοιπο :	0,00€	5.086,29€	5.086,29€
Πρόστιμο άρθρου 58Α Ν.4987/2022	0,00€	2.543,14€	2.543,14€
Σύνολο φόρου για καταβολή :	0,00€	7.629,43€	7.629,43€
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση :	8.279,39€	0,00€	0,00€

Το ποσό της φορολογικής οφειλής επιβαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ΚΦΔ.

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ α.α.

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.