



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 27/01/2023

Αριθμός απόφασης: 258

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604529

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:
 - α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
 - β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
 - γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της 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 **29/09/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ, κατοίκου, κατά: α) της υπ' αριθμ. /**22-07-2022** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2016, β) της υπ' αριθμ. /**22-07-2022** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, γ) της υπ' αριθμ. /**22-07-2022** Οριστικής Πράξης Προσδιορισμού Προστίμου άρθρου 58^Α Ν. 4174/2013 φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, δ) της υπ' αριθμ. /**22-07-2022** Οριστικής Πράξης Προσδιορισμού Προστίμου του αρθ. 54 του Ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2016, ε) της υπ' αριθμ. /**22-07-2022** Οριστικής Πράξης Προσδιορισμού Προστίμου του

αρθ. 54 του Ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2016 και στ) της υπ' αριθμ./22-07-2022 Οριστικής Πράξης Προσδιορισμού Προστίμου του αρθ. 54 του Ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2022 του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω Οριστικές Πράξεις του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καθώς και τις από 22/07/2022 οικείες εκθέσεις ελέγχου της ίδιας υπηρεσίας, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 29/09/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα καθώς οι προσβαλλόμενες πράξεις κοινοποιήθηκαν ηλεκτρονικά την 01/08/2022, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./22-07-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 121.930,82 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 60.965,41 ευρώ, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 23.909,13 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 206.805,36 ευρώ.

Με την υπ' αριθμ./22-07-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01-2016-31/12/2016, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 72.837,60 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 1.697,41 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 74.535,01 ευρώ.

Με την υπ' αριθμ./22-07-2022 Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου άρθρου 58^Α Ν. 4174/2013 φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 34.721,39 ευρώ, επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην παράβαση της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων (ΑΛΠ, ΤΠ) αξίας 291.247,62 ευρώ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 18 παρ. 1 και 12 παρ. 1 του Ν. 4308/2014.

Με την υπ' αριθμ./22-07-2022 Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου του αρθ. 54 του Ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο, ποσού 400,00 ευρώ, λόγω μη υποβολής ανακεφαλαιωτικού πίνακα ενδοκοινοτικών αποκτήσεων για το 1ο τρίμηνο 2016 και λόγω μη υποβολής δηλώσεων intrastat ενδοκοινοτικών αποκτήσεων για τους μήνες 10ο, 11ο, και 12ο του 2016, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 36 παρ. 5 περ. δ' & γ του Ν. 2859/2000.

Με την υπ' αριθμ./22-07-2022 Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου του αρθ. 54 του Ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του

Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο, ποσού **2.800,00 ευρώ**, λόγω έκδοσης τιμολογίων άνευ σειράς, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13 παρ. 1 του ΚΦΔ

και λόγω μη υποβολής συγκεντρωτικών καταστάσεων για τους μήνες 3ο, 9ο, 11ο και 12ο του 2016, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14 παρ. 3 & 4 του ΚΦΔ.

Με την υπ' αριθμ./22-07-2022 Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου του αρθ. 54 του Ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2022 του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο, ποσού **250,00 ευρώ**, λόγω μη προσκόμισης στον έλεγχο τιμολογίων και δελτίων αποστολής, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14 παρ. 2 του ΚΦΔ.

Οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν μετά τον έλεγχο εφαρμογής των διατάξεων του εισοδήματος (Ν. 4172/2013), του ΦΠΑ (Ν. 2859/2000), των ΕΛΠ (ν. 4308/2014) και του ΚΦΔ που διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα και στην ατομική επιχείρηση που διατηρεί, με αντικείμενο εργασιών το εμπόριο συσκευών κινητής τηλεφωνίας, για το φορολογικό έτος 2016 σύμφωνα με τις/13-04-2020,/07-09-2021 και/28-03-2022 Εντολές Ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Παράλληλα διενεργήθηκε έλεγχος προκειμένου να εξακριβωθεί αν συντρέχει εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 21 §4 του ν. 4172/2013 βάσει των πληροφοριών που παραδόθηκαν στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. μέσω του Σ.Μ.Τ.Λ, δηλαδή των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών και λοιπών χρηματοοικονομικών προϊόντων που διατηρούσε ατομικά, ή ως συνδικαιούχος με τρίτα πρόσωπα ο προσφεύγων για το υπό κρίση χρονικό διάστημα.

Ο έλεγχος που έγινε με βάση τις γενικές διατάξεις κατέληξε στις κάτωθι διαπιστώσεις:

- Ο προσφεύγων απέκτησε έσοδα της παρ. 1 άρθρο 21 του Ν. 4172/2013 από την άσκηση της επιχειρηματικής του δραστηριότητας, πλέον των δηλωθέντων, ποσού 193.684,47 ευρώ, τα οποία προέκυψαν από πιστώσεις σε τραπεζικούς λογαριασμούς.
- Ο προσφεύγων απέκτησε έσοδα της παρ. 4 άρθρο 21 του Ν. 4172/2013 (προσαύξηση περιουσίας) ποσού 4.000,00 ευρώ, τα οποία προέκυψαν από πιστώσεις σε τραπεζικούς λογαριασμούς.
- Υπέπεσε σε παράβαση για μη προσκόμιση φορολογικών στοιχείων (τιμολόγια, δελτία αποστολής) της ελεγχόμενης χρήσης 2016.
- Υπέπεσε σε παράβαση για μη τήρηση ενιαίας αρίθμησης των εκδοθέντων τιμολογίων εντός της χρήσης 2016.
- Δεν καταχώρησε στο βιβλίο εσόδων εξόδων φορολογητέα ακαθάριστα έσοδα ποσού 10.173,32 ευρώ και απαλλασσόμενα ακαθάριστα έσοδα ποσού 1.023,20 ευρώ από λιανικές πωλήσεις βάσει ημερήσιων δελτίων Ζ της ΦΤΜ.
- Καταχώρησε στο βιβλίο εσόδων εξόδων εις διπλούν ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ποσού 2.193,18 ευρώ.
- Υπέπεσε σε παράβαση για μη υποβολή στοιχείων στις συγκεντρωτικές καταστάσεις.
- Υπέπεσε σε παράβαση για μη υποβολή δηλώσεων intrastat για τους μήνες Οκτώβριο, Νοέμβριο και Δεκέμβριο.

Επίσης ο έλεγχος προσδιόρισε λογιστικές διαφορές από μη παραγωγικές δαπάνες ποσού 3.753,12 ευρώ και από μη εξόφληση τιμολογίων άνω των 500,00 ευρώ με τραπεζικά μέσα ποσού 37.766,74 ευρώ.

Ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη ότι κατά το φορολογικό έτος 2016 υφίσταται προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα, παράλληλα με τον προσδιορισμό του καθαρού φορολογητέου εισοδήματος από όλες τις πηγές εισοδήματος με τις γενικές φορολογικές διατάξεις, όπως αυτές ίσχυαν το κρινόμενο έτος, προέβη στον προσδιορισμό του εισοδήματος του προσφεύγοντα σύμφωνα και με τις διατάξεις των έμμεσων τεχνικών ελέγχου και συγκεκριμένα την τεχνική ανάλυση της ρευστότητας η οποία και επιλέχθηκε βάσει της με αρ.πρωτ./31-03-2022 απόφασης του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. (άρθρ. 27 ΚΦΔ, άρθρ. 28 Ν. 4172/2013, Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1050/17-02-2014).

Σύμφωνα με τις οικείες εκθέσεις ελέγχου, ο έλεγχος την 31/03/2022 απέστειλε στον προσφεύγοντα τα έντυπα «Διαθέσιμα Περιουσιακά Στοιχεία» και «Ερωτηματολόγιο Τρόπου Διαβίωσης- Μεταβολές-Υποχρεώσεις» με σκοπό την συμπλήρωσή τους και την κατάθεση αυτών στο ΚΕ.ΦΟ.ΜΕ.Π., χωρίς όμως ο προσφεύγων να πράξει αυτό.

Αφού ο έλεγχος επεξεργάστηκε τα με αριθμ. πρωτ./14-04-2022 και/25-05-2022 υπομνήματα που υπέβαλε ο προσφεύγων πριν τη κοινοποίηση του υπ' αριθμ./14-06-2022 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, εφάρμοσε τις διατάξεις της ΠΟΛ.1050/17-2-2014, συγκρίνοντας το εισόδημα που προέκυψε βάσει των γενικών φορολογικών διατάξεων και το εισόδημα που προέκυψε βάσει των διατάξεων των έμμεσων τεχνικών ελέγχου και κατέληξε στα κάτωθι αποτελέσματα για το φορολογικό έτος 2016 :

ΠΗΓΕΣ ΚΑΙ ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ

I. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	ΠΟΣΟ
1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης	17.775,06
2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στην έναρξης της ελεγχόμενης χρήσης	0,00
3. Αναλήψεις από επιχείρηση/εις	0,00
4.Ακαθάριστα Έσοδα από επαγγελματική δραστηριότητα	1.491.529,16
5. Έσοδα από λοιπές πηγές	961,46
6. Εισπράξεις από λοιπά μη φορολογητέα έσοδα	0,00
7. Έσοδα από Πώληση περιουσιακών στοιχείων	10.000,00
8. Δάνεια από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα κλ.π	0,00
9. Λοιπά έσοδα πάσης φύσεως φορολογητέα ή μη	0,00
10. Αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών	0,00
11. Μειώσεις λογαριασμών Εισπρακτέων	0,00
12. Αύξηση των προκαταβολών που εισπράχτηκαν έναντι εσόδων επομένου/ων έτους/νων	0,00
13. Λοιπές περιπτώσεις εσόδων	0,00
ΣΥΝΟΛΟ	1.520.265,68

II. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	ΠΟΣΟ
1.Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στη λήξη της ελεγχόμενης περιόδου	31.432,50

2. Διαθέσιμα μετρητά ή και το Υπόλοιπο ταμείου στη λήξη της ελεγχόμενης χρήσης	0,00
3. Εισφορές σε Λογαριασμούς επιχείρησης/σεων	0,00
4. Ποσά συμμετοχής στο κεφάλαιο κάθε μορφής επιχειρήσεων	0,00
5. Αγορές περιουσιακών στοιχείων	0,00
6. Αγορές εμπορ/των, α',β' υλών και λοιπών Αγαθών επαγγελματικής δραστηριότητας	1.648.806,77
7. Επαγγελματικές/επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως	68.556,39
8. Ποσά αποπληρωμής προσωπικών ή Επαγγελματικών δανείων	0,00
9. Ποσά για ασφάλιστρα, αποζημιώσεις, δωρεές και λοιπές δαπάνες	5.877,13
10. Ποσά φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων κάθε μορφής	515,53
11. Ποσά για κάθε είδους Δαπάνες διαβίωσης	46.087,72
12. Μειώσεις πληρωτέων λογαριασμών	0,00
13. Αυξήσεις λογαριασμών εισπρακτέων	0,00
14. Χορηγήσεις δανείων σε τρίτους.	0,00
15. Μείωση προκαταβολών που εισπράχθηκαν Έναντι εσόδων επομένου/νων έτους /νων	5.263,00
16. Λοιπές περιπτώσεις αναλώσεων	12.500,00
ΣΥΝΟΛΟ	1.819.039,04
III. ΥΠΟΛΟΙΠΟ	
Σύνολο διαθεσίμων εσόδων/κεφαλαίων	1.520.265,68
Διαθέσιμα έσοδα/κεφάλαια που χρησιμοποιήθηκαν	1.819.039,04
Υπόλοιπο	-298.773,36

ΤΕΛΙΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ

	ΕΙΣΟΔΗΜΑ & ΕΣΟΔΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΘΕΝΤΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑ & ΕΣΟΔΑ ΒΑΣΕΙ ΓΕΝΙΚΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ	ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΘΕΝΤΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ & ΕΣΟΔΑ ΒΑΣΕΙ ΕΜΜΕΣΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ	ΚΑΤΑΝΟΜΗ ΤΕΛΙΚΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ
ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΤΟΚΟΥΣ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ	0,00	1,46	0,00	1,46
ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΤΟΚΟΥΣ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ	0,00	1,04	0,00	1,04
ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΠΟΥ ΕΞΑΙΡΟΥΝΤΑΙ ΑΠΟ ΤΟ ΦΟΡΟ & ΕΙΣΦΟΡΑ	960,00	960,00	960,00	960,00
ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΠΑΡ 4 ΑΡΘΡΟΥ 21 Ν. 4174/2013	0,00	4.000,00	0,00	4.000,00
ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΤΟΜΙΚΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ ΠΑΡ 1 ΑΡΘΡΟΥ 21 Ν. 4174/2013	-3.523,24	12.366,15	-3.523,24	291.247,62
ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΔΙΑΘΕΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΩΝ	10.000,00	10.000,00	10.000,00	10.000,00
ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΜΜΕΣΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ			298.773,36	

ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ & ΕΣΟΔΑ	7.436,76			
ΣΥΝΟΛΟ	7.436,76	27.328,65	306.210,12	306.210,12
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ		16.368,65		295.250,12

Από το ποσό των 306.210,12 ευρώ των τελικώς καταλογιζόμενων φορολογητέων εισοδημάτων και εσόδων, ο έλεγχος έκρινε ότι:

-Ποσό 1,46 ευρώ αφορά πιστωτικούς τόκους καταθέσεων εσωτερικού και προέκυψε αδιαμφισβήτητα από τον έλεγχο των πιστώσεων των τραπεζικών λογαριασμών.

-Ποσό 1,04 ευρώ αφορά πιστωτικούς τόκους καταθέσεων στην αλλοδαπή και προέκυψε αδιαμφισβήτητα από τον έλεγχο των πιστώσεων των τραπεζικών λογαριασμών.

-Ποσό 960,00 ευρώ αφορά επιδόματα τέκνων και προέκυψε αδιαμφισβήτητα από τον έλεγχο των πιστώσεων των τραπεζικών λογαριασμών και από τα προσκομισθέντα στοιχεία.

-Ποσό 4.000,00 ευρώ αφορά εισόδημα της παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013, το οποίο προέκυψε από τον έλεγχο των πιστώσεων των τραπεζικών λογαριασμών, αφού ο προσφεύγων δεν προσκόμισε αποδεικτικά στοιχεία προσδιορισμού της αιτίας προέλευσης των χρημάτων αυτών.

-Ποσό 10.000,00 ευρώ αφορά έσοδα από την πώληση του υπ' αριθμ. κυκλ. ΕΙΧ αυτοκινήτου και προέκυψε αδιαμφισβήτητα από τον έλεγχο των πιστώσεων των τραπεζικών λογαριασμών και από τα προσκομισθέντα στοιχεία.

-Ποσό 291.247,62 ευρώ αφορά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα της παρ. 1 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013.

Για τον υπολογισμό του οφειλόμενου ΦΠΑ, ο έλεγχος έλαβε ως φορολογητέες εκροές τα ως άνω έσοδα όπως προσδιορίστηκαν στη φορολογία εισοδήματος.

Για διαπιστωθείσες διαφορές φόρου και τις διαπιστωθείσες παραβάσεις εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις, καταλογίστηκαν οι διαφορές φόρου και επιβλήθηκαν τα προβλεπόμενα πρόστιμα.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση ή τροποποίηση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενος ότι:

- Όσον αφορά την τρίτη κατηγορία πιστώσεων (σελ. 75 – 149 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος) από ονομαστικές καταθέσεις πελατών λιανικής της ατομικής του επιχείρησης, ο έλεγχος δέχτηκε μόνο όσες πιστώσεις ήταν ίσης ακριβώς αξίας με τις επικαλούμενες εκδοθείσες ΑΛΠ Θα πρέπει όμως να γίνει δεκτό ότι από την στιγμή που ο έλεγχος δέχτηκε ότι τα ποσά αυτά αφορούν έσοδα της εμπορικής του δραστηριότητας και από την στιγμή που επικαλέστηκε συγκεκριμένες ΑΛΠ, θα έπρεπε να καταλογιστεί η διαφορά του ποσού μεταξύ εκδοθεισών ΑΛΠ και πιστώσεων σε όσες περιπτώσεις οι πιστώσεις ήταν μεγαλύτερης αξίας ενώ σε όσες περιπτώσεις ήταν μικρότερης αξίας η πίστωση, να γίνει δεκτό ότι υπήρχε υπόλοιπο οφειλής από τον συγκεκριμένο πελάτη.
- Όσον αφορά την δεύτερη κατηγορία πιστώσεων (σελ. 57 – 74 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος) πιστώσεις από ονομαστικές καταθέσεις πελατών χονδρικής έναντι οφειλών ο έλεγχος διαπίστωσε ότι οι πιστώσεις ήταν μεγαλύτερες από τα σχετικά εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία για τους πελάτες και Από την στιγμή όμως που ο έλεγχος σχημάτισε καρτέλα με τις χρεωπιστώσεις των εν λόγω πελατών (σελ.

57 και 60 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος) όφειλε να θεωρήσει το επιπλέον ποσό των 1.206,80 ευρώ ως καταβολή έναντι μελλοντικής συναλλαγής για την επόμενη χρήση 2017. Συνεπώς δεν είναι νόμιμος ο καταλογισμός του ποσού των 1.206,80 ευρώ ως εισόδημα για το οποίο δεν εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία.

- Όσον αφορά την έκτη κατηγορία πιστώσεων που αφορούσε καταθέσεις της ύψους 4.000 ευρώ τις οποίες ο έλεγχος καταλόγισε ως εισόδημα της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 (αγνώστου προέλευσης), αφορούν καταβολή δόσεων βάσει ιδιωτικού συμφωνητικού με την προηγούμενη ιδιοκτήτρια του καταστήματος κα και επιφυλάσσεται για την προσκόμιση των σχετικών αποδεικτικών ώστε να αποδειχθεί η εμφανής προέλευση των εν λόγω πιστώσεων.

- Όσον αφορά την ένατη κατηγορία πιστώσεων (Λοιπές πιστώσεις), το ποσό των 1.152,00 ευρώ που καταλόγισε ο έλεγχος, αφορά, όπως έχει ήδη αναφέρει κατά τον έλεγχο, ποσό που κατέθεσε εργαζόμενος της επιχείρησης προς εξόφληση λογαριασμού πελάτη (.....) και επιφυλάσσεται για την προσκόμιση των σχετικών αποδεικτικών.

- Όσον αφορά την πέμπτη κατηγορία πιστώσεων από ονομαστικές καταθέσεις μετρητώνο έλεγχος αφαίρεσε μεν τα ποσά των εισπράξεων σε μετρητά από πελάτες λιανικής ύψους 94.832,37 ευρώ (Κατάσταση Νο1 και Νο2), δεν αφαίρεσε όμως τα ποσά των εισπράξεων σε μετρητά από πελάτες χονδρικής θεωρώντας προφανώς ότι τα εκδοθέντα τιμολόγια εξοφλήθηκαν όλα μέσω τραπέζης. Όφειλε να ελέγξει ποια από τα τιμολόγια πληρώθηκαν σε μετρητά (λχ συναλλαγές κάτω των 300 ευρώ) και να προσθέσει και τα εν λόγω ποσά προς δικαιολόγηση των καταθέσεων σε μετρητά από τον ίδιο και τους συνεργάτες του.

- Ο έλεγχος ασχολήθηκε μόνο με τα δεδομένα της συγκεκριμένης ελεγχόμενης χρήσης 2016 χωρίς να ελέγξει αν και σε ποιο ποσό υπήρχαν μετρητά που είχαν εισπραχθεί από την προηγούμενη χρήση.

- Ο έλεγχος ασχολήθηκε μόνο με τα δεδομένα της συγκεκριμένης ελεγχόμενης χρήσης 2016 χωρίς να ελέγξει εάν είχε την δυνατότητα να καταθέτει χρήματα από προηγούμενο σχηματισθέν κεφάλαιο (μετρητά εις χείρας)

- Με βάση τον συνημμένο πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου που προσκομίζει με την παρούσα προκύπτει, σύμφωνα με τα δεδομένα των φορολογικών του δηλώσεων, των διαχειριστικών περιόδων 2005 - 2015 και τα αντίστοιχα εκκαθαριστικά σημειώματα φόρου εισοδήματος που προσκομίζει, ότι την 31.12.2015 υπήρχε διαθέσιμο κεφάλαιο προς ανάλωση ύψους 318.673,70 ευρώ, ποσό το οποίο όφειλε να εξεύρει ο έλεγχος και να αναφέρει ως διαθέσιμο την 31.12.2015 αντί μηδενικού που ανέφερε (σελ. 292 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος) και εν συνεχεία να προβεί σε προσδιορισμό του εισοδήματος με την εν λόγω τεχνική. Για τον λόγο αυτό ο προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματός του με την εν λόγω τεχνική στο ύψος των 295.250,12 ευρώ, είναι νόμω και ουσία αβάσιμος και δεν θα πρέπει να ληφθεί υπόψη.

- Αναφορικά με τις δαπάνες ύψους 7.506,24 ευρώ που αφορούν αγορά καυσίμων ΦΙΧ αυτοκινήτου, ο έλεγχος (σελ. 279 έκθεσης ελέγχου) μη νομίμως δεν δέχθηκε το 50% αυτών. Οι δαπάνες αυτές είναι πραγματικές και παραγωγικές και προκύπτουν από τις ΑΛΠ που έχουν εκδοθεί και βρίσκονται στα χέρια του ελέγχου. Άλλωστε ισχυρίζεται ότι μετά την ισχύ του νέου ΚΦΕ (ν. 4172/2013) δεν υπάρχει πλέον καμία ποσόστωση σχετικά με τις δαπάνες των επιχειρήσεων για τα οχήματά τους, η δε κρίση του ελέγχου ότι εκδόθηκαν

πολλές ΑΛΠ την ίδια μέρα και μεγάλης ποσότητας καυσίμων, δεν συνάδει δήθεν με την πραγματική χρήση και λειτουργία του εν λόγω ΦΙΧ.

- Ο προσδιορισμός του προστίμου που λαμβάνει ως βάση επιβολής την αποκρυσταλλωμένη αξία όπως προέκυψε με βάση τα προσδιορισθέντα έσοδα με την έμμεση τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας, στερείται νομικής και πραγματικής βάσης και ως εκ τούτου η με αριθμό/22.07.2022 οριστική πράξης προσδιορισμού προστίμου άρθρου 58Α ν. 4174/2013, διαχειριστικής περιόδου 1/01/2016 – 31/12/2016, του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, θα πρέπει να ακυρωθεί άλλως να τροποποιηθεί αναλόγως.

Επειδή όπως προκύπτει από τις οικείες εκθέσεις ελέγχου, ο έλεγχος κατηγοριοποίησε τις υπό διερεύνηση πιστώσεις του προσφεύγοντος σε εννέα κατηγορίες:

Η πρώτη κατηγορία αφορούσε πιστώσεις από καταθέσεις πελατών χονδρικής και δεν καταλογίστηκε για αυτές καμία διαφορά.

Η δεύτερη κατηγορία αφορούσε πιστώσεις από ονομαστικές καταθέσεις πελατών χονδρικής και ο έλεγχος καταλόγισε ποσό 1.206,80 ευρώ ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα

Η τρίτη κατηγορία αφορούσε πιστώσεις από ονομαστικές καταθέσεις πελατών λιανικής για τις οποίες ο έλεγχος έκρινε ότι δεν εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία ύψους 24.712,64 ευρώ.

Η τέταρτη κατηγορία αφορούσε πιστώσεις μέσω πιστωτικών καρτών, μέσω εταιρειών ταχυμεταφορών βάσει αντικαταβολών και μέσω ανώνυμων μεταφορών χρημάτων από λογαριασμούς πελατών ύψους 641.411,17 ευρώ και δεν καταλογίστηκε για αυτές καμία διαφορά.

Η πέμπτη κατηγορία αφορούσε πιστώσεις από ονομαστικές καταθέσεις μετρητών του προσφεύγοντος και των συνεργατών του και ο έλεγχος καταλόγισε ποσό ύψους 166.613,03 ευρώ ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα .

Η έκτη κατηγορία πιστώσεων αφορούσε καταθέσεις της ύψους 4.000 ευρώ τις οποίες ο έλεγχος καταλόγισε ως εισόδημα της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013

Η έβδομη κατηγορία πιστώσεων αφορούσε πιστώσεις από καταβολή συντάξεων ύψους 239,26 ευρώ και ο έλεγχος δεν καταλόγισε διαφορά.

Η όγδοη κατηγορία πιστώσεων αφορούσε πιστώσεις από καταβολή επιδομάτων ύψους 960,00 ευρώ για τις οποίες επίσης δεν καταλογίστηκε από τον έλεγχο κάποιο ποσό και τέλος από την ένατη κατηγορία πιστώσεων (Λοιπές Πιστώσεις) ύψους 12.817,95 ευρώ, ο έλεγχος καταλόγισε ποσό ύψους 1.152 ευρώ ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα (άρθρο 21 παρ. 1 ν. 4172/2013).

1) Ως προς τον ισχυρισμό που αφορά την τρίτη κατηγορία πιστώσεων από ονομαστικές καταθέσεις πελατών λιανικής.

Επειδή στις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, ορίζεται:

«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.»

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι όσον αφορά τις ονομαστικές καταθέσεις πελατών λιανικής, θα έπρεπε να καταλογιστεί η διαφορά του ποσού μεταξύ εκδοθεισών ΑΛΠ και πιστώσεων σε όσες περιπτώσεις οι πιστώσεις ήταν μεγαλύτερης αξίας ενώ σε όσες περιπτώσεις ήταν μικρότερης αξίας η πίστωση, να γίνει δεκτό ότι υπήρχε υπόλοιπο οφειλής από τον συγκεκριμένο πελάτη.

Ο ανωτέρω ισχυρισμός εξετάστηκε από την αρμόδια ελεγκτική αρχή και με την έκθεση απόψεών της επί της ενδικοφανούς προσφυγής, αναφέρει τα ακόλουθα:

«με τα αρ. πρωτ./14-04-2022 και/25-05-2022 έγγραφα υπομνήματα, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι συγκεκριμένες πιστώσεις αφορούν ακαθάριστα έσοδα από πωλήσεις εμπορευμάτων σε πελάτες λιανικής για τις οποίες εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία αξίας, επικαλούμενος συγκεκριμένες Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης οι οποίες εκδόθηκαν με τη χρήση Φ.Τ.Μ.

Πρέπει να σημειώσουμε ότι η προκειμένη περίπτωση αφορά εξόφληση λιανικών πωλήσεων μέσω τραπέζης και σύμφωνα με τα συναλλακτικά ήθη η εξόφληση της αξίας των ΑΛΠ γίνεται με την ισόποση κατάθεση χρημάτων.

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη ότι σχεδόν για το σύνολο των πιστώσεων αυτών, υφίσταται αναντιστοιχία μεταξύ των δεδομένων των εν λόγω πιστώσεων και των επικαλούμενων από τον ελεγχόμενο Α.Λ.Π., δεν έκανε ολικώς αποδεκτό τον ισχυρισμό αυτόν του προσφεύγοντος.

Ως προς τις συγκεκριμένες πιστώσεις πρέπει να επισημάνουμε ότι η κρίση του ελέγχου διαμορφώθηκε από την σύγκριση των δεδομένων των επικαλούμενων ΑΛΠ και αυτών των πιστώσεων και συγκεκριμένα:

- Από την σύγκριση του ποσού της πίστωσης και της αξίας των ΑΛΠ από την οποία διαπιστώθηκε ότι μόνο σε ελάχιστες περιπτώσεις οι πιστώσεις ήταν ισόποσες της αξίας των επικαλούμενων ΑΛΠ

- Από την σύγκριση του χρόνου έκδοσης των ΑΛΠ και των πιστώσεων, από την οποία διαπιστώθηκε ότι σε ορισμένες περιπτώσεις οι πιστώσεις ήταν προγενέστερες της πώλησης των εμπορευμάτων

- Από την σύγκριση του χρόνου έκδοσης των ΑΛΠ μεταξύ τους, από την οποία διαπιστώθηκε κατ' επανάληψη επίσκεψη του ίδιου του πελάτη στο κατάστημα του προσφεύγοντος, απέχοντος μεγάλου χρονικού διαστήματος από επίσκεψη σε επίσκεψη (πρωί, μεσημέρι, απόγευμα, αλλά και σε επόμενες ημέρες), μη καταβάλλοντας το αντίτιμο των αγορών κατά τον χρόνο της επίσκεψης, γεγονός που δεν συνάδει με τα συναλλακτικά ήθη.

- Από την σύγκριση του τόπου κατάθεσης των χρημάτων με τον τόπο του καταστήματος του προσφεύγοντος, από την οποία διαπιστώθηκε ότι σε ορισμένες περιπτώσεις η κατάθεση γίνεται από απομακρυσμένη τοποθεσία (Καστοριά, Λευκάδα κλπ), γεγονός που υποδηλώνει την μη παρουσία του πελάτη στο κατάστημα.

Επίσης ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι «από την στιγμή που ο έλεγχος δέχτηκε ότι τα ποσά αυτά αφορούν έσοδα της εμπορικής μου δραστηριότητας και από την στιγμή που επικαλέστηκα συγκεκριμένες ΑΛΠ, θα έπρεπε να καταλογιστεί η διαφορά του ποσού μεταξύ εκδοθεισών ΑΛΠ και πιστώσεων σε όσες περιπτώσεις οι πιστώσεις ήταν μεγαλύτερης αξίας» δεν γίνεται αποδεκτός, καθότι όπως αναφέρουμε και ανωτέρω δεν

υφίσταται αντιστοιχία των επικαλούμενων από τον ελεγχόμενο Α.Λ.Π. με τις εν λόγω πιστώσεις, οι δε επικαλούμενες αυτές ΑΛΠ αφορούν συναλλαγές με διαφορετικούς πελάτες και όχι με τους πελάτες των πιστώσεων.

Κατόπιν τούτων ο ισχυρισμός αυτός του προσφεύγοντος δεν γίνεται αποδεκτός και πρέπει να απορριφθεί ως αναληθής, αβάσιμος και αναπόδεικτος.»

Η υπηρεσία μας, κάνει αποδεκτές τις ως άνω απόψεις της φορολογικής αρχής και απορρίπτει τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα ως αναπόδεικτο.

2) Ως προς τον ισχυρισμό που αφορά την δεύτερη κατηγορία πιστώσεων από ονομαστικές καταθέσεις πελατών χονδρικής.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι αναφορικά με τις πιστώσεις που αφορούν ονομαστικές καταθέσεις πελατών χονδρικής ότι από την στιγμή που ο έλεγχος σχημάτισε καρτέλα με τις χρεωπιστώσεις των εν λόγω πελατών όφειλε να θεωρήσει το επιπλέον ποσό των 1.206,80 ευρώ ως καταβολή έναντι μελλοντικής συναλλαγής για την επόμενη χρήση 2017.

Ο ανωτέρω ισχυρισμός εξετάστηκε από την αρμόδια ελεγκτική αρχή και με την έκθεση απόψεών της επί της ενδικοφανούς προσφυγής, αναφέρει τα ακόλουθα:

«...ο έλεγχος, προκειμένου να διαπιστώσει την ορθότητα αυτού, έλαβε υπόψη για τους συγκεκριμένους πελάτες κατά χρονολογική σειρά, τις πραγματοποιηθείσες ελεγχόμενες πιστώσεις και τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία που δεν έχουν εξοφληθεί με άλλες πιστώσεις, δημιουργώντας κατ' αυτόν τον τρόπο την καρτέλα του πελάτη, βάσει της οποίας προκύπτει το εκάστοτε πιστωτικό ή χρεωστικό υπόλοιπο. Συγκεκριμένα:

Για τον

A/A	ΗΜ/ΝΙΑ	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ - ΑΡΙΘΜ. ΛΟΓΑΡ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΟΣΟ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΥΠΟΛΟΙΠΟ
893	30/7/2016	ΤΠΑ 373	.....	579,50	579,50
6018	1/8/2016	.....	.....	-574,50	5,00
932	3/8/2016	ΤΠΑ 410	.....	1.749,30	1.754,30
933	3/8/2016	ΤΠΑ 411	.....	1.140,30	2.894,60
6150	3/8/2016	.....	.....	-2.894,60	0,00
1249	6/9/2016	ΤΠΑ 708	.....	115,40	115,40
6986	7/9/2016	.....	.....	-110,40	5,00
1265	8/9/2016	ΤΠΑ 722	.....	1.416,00	1.421,00
7025	8/9/2016	.....	.....	-1.421,00	0,00
1695	19/10/2016	ΤΠΑ 1129	.....	150,90	150,90
1697	19/10/2016	ΤΠΑ 1131	.....	255,90	406,80
1700	19/10/2016	ΤΠΑ 1134	.....	135,90	542,70
8044	19/10/2016	.....	.....	-540,70	2,00
8134	24/10/2016	.....	.....	-1.560,60	-1.558,60
8138	24/10/2016	.....	.....	-480,60	-2.039,20
1760	24/10/2016	ΤΠΑ 1133	.....	475,10	-1.564,10
2523	31/12/2016	ΤΠΑ 1	.....	392,30	-1.171,80

Βάσει των δεδομένων της παραπάνω καρτέλας προκύπτει ότι καθ' όλη τη διάρκεια της χρήσης 2016 το προκύπτον υπόλοιπο έχει θετικό πρόσημο, ήτοι πάντα η έκδοση των τιμολογίων προηγούνταν της κατάθεσης των χρημάτων από τον πελάτη και ως εκ τούτου το προκύπτον αρνητικό υπόλοιπο ποσού 1.171,80 ευρώ στο τέλος της χρήσης, ο έλεγχος έκρινε ότι δεν αφορά προκαταβολή του πελάτη (καθόσον δεν συνηθίζεται) αλλά αφορά ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντος από την άσκηση της εμπορικής επιχείρησης για τα οποία δεν εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία.

Για την πελάτισσα

A/A	ΗΜ/ΝΙΑ	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ - ΑΡΙΘΜ. ΛΟΓΑΡ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΟΣΟ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΥΠΟΛΟΙΠΟ
1886	8/2/2016	.....	.....	-735,00	-735,00
125	26/2/2016	ΤΠΑ 232	.....	700,00	-35,00

Βάσει των ανωτέρω προκύπτει εμφανώς, ότι η διαφορά αυτή των 35,00 ευρώ αφορά ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντος από την άσκηση της εμπορικής επιχείρησης για τα οποία δεν εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία.

Κατόπιν τούτων και όπως αποδείξαμε ανωτέρω το συνολικό ποσό των 1.206,80 ευρώ σε ουδεμία περίπτωση δύναται να θεωρηθεί ως προκαταβολές των πελατών έναντι μελλοντικών συναλλαγών για την επόμενη χρήση 2017 και συνεπώς ο καταλογισμός του ποσού των 1.206,80 ευρώ ως εισόδημα για το οποίο δεν εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία είναι απολύτως νόμιμος, ο δε ισχυρισμός αυτός του προσφεύγοντος δεν γίνεται αποδεκτός και πρέπει να απορριφθεί ως αναληθής, αβάσιμος και αναπόδεικτος.»

Η υπηρεσία μας, κάνει αποδεκτές τις ως άνω απόψεις της φορολογικής αρχής και απορρίπτει τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα ως αναπόδεικτο.

3) Ως προς τον ισχυρισμό που αφορά την ένατη κατηγορία πιστώσεων (Λοιπές πιστώσεις)

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το ποσό των 1.152,00 ευρώ που καταλόγισε ο έλεγχος, αφορά, ποσό που κατέθεσε εργαζόμενος της επιχείρησης προς εξόφληση λογαριασμού πελάτη (.....) και επιφυλάσσεται για την προσκόμιση των σχετικών αποδεικτικών.

Επειδή ωστόσο σύμφωνα με την έκθεση απόψεων επί της ενδικοφανούς προσφυγής της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής, δεν προκύπτει ότι ο προσφεύγων εξέδωσε φορολογικά στοιχεία προς την συγκεκριμένη πελάτισσα και καθώς δεν προσκόμισε τα σχετικά αποδεικτικά και δικαιολογητικά στοιχεία προς απόδειξη του ισχυρισμού του, αυτός απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

4) Ως προς τον ισχυρισμό που αφορά την πέμπτη κατηγορία πιστώσεων από ονομαστικές καταθέσεις μετρητών

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το έλεγχος όφειλε να ελέγξει ποια από τα τιμολόγια πληρώθηκαν σε μετρητά (λχ συναλλαγές κάτω των 300 ευρώ) και να προσθέσει και τα εν λόγω ποσά προς δικαιολόγηση των καταθέσεων σε μετρητά από τον ίδιο και τους συνεργάτες του.

Ο ανωτέρω ισχυρισμός εξετάστηκε από την αρμόδια ελεγκτική αρχή και με την έκθεση απόψεών της επί της ενδικοφανούς προσφυγής, αναφέρει τα ακόλουθα:

«Ο παραπάνω ισχυρισμός του προσφεύγοντος δεν γίνεται αποδεκτός καθότι ο έλεγχος για την αιτιολόγηση των πιστώσεων έλαβε υπόψη την αξία του συνόλου των εκδοθέντων στοιχείων τόσο για τους πελάτες λιανικής όσο και για τους πελάτες χονδρικής.

Στο σημείο αυτό πρέπει να επισημάνουμε ότι η συνολική αξία των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων σε πελάτες χονδρικής κατά τη χρήση 2016, συμπεριλαμβανομένου και του ΦΠΑ, ανέρχεται στο ποσό των 1.110.576,80 ευρώ.

Συγκεκριμένα η αξία των χονδρικών πωλήσεων που έλαβε υπόψη ο έλεγχος για την κάλυψη των πιστώσεων έχει ως εξής;

-στη πρώτη κατηγορία πιστώσεων «Πιστώσεις από καταθέσεις πελατών χονδρικής, της ατομικής επιχείρησης, οι οποίες αντιστοιχούν σε ισόποσες αξίες εκδοθέντων τιμολογίων» ο έλεγχος έλαβε αξία χονδρικών πωλήσεων ποσό 722.169,41 ευρώ

-στη δεύτερη κατηγορία πιστώσεων «Πιστώσεις από ονομαστικές καταθέσεις πελατών χονδρικής της ατομικής επιχείρησης του ελεγχόμενου, έναντι οφειλών» ο έλεγχος έλαβε αξία χονδρικών πωλήσεων ποσό 58.953,67 ευρώ

-στη τέταρτη κατηγορία πιστώσεων «Πιστώσεις μέσω πιστωτικών καρτών, μέσω εταιρειών ταχυμεταφορών βάσει αντικαταβολών και μέσω ανώνυμων μεταφορών χρημάτων από λογαριασμούς των πελατών» ο έλεγχος έλαβε αξία χονδρικών πωλήσεων ποσό 329.259,17 ευρώ. Συγκεκριμένα στην κατηγορία αυτή στην έκθεση ελέγχου αναφέρεται «Δεδομένου ότι οι πιστώσεις αυτές προσιδιάζουν σε έσοδα από την εμπορική επιχείρηση του ελεγχόμενου, ο έλεγχος αντιστόιχισε τις πιστώσεις αυτές με την αξία των υπολοίπων εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων (τιμολόγια, ΑΛ.Π.) που δεν έχουν εξοφληθεί με άλλες πιστώσεις, λαμβάνοντας υπόψη τα δεδομένα αυτά κατά χρονολογική σειρά». Το ποσό αυτό των 329.259,17 ευρώ συμπεριλαμβάνεται στη Κατάσταση Νο 1 από την οποία προέκυψε και το θετικό υπόλοιπο των 94.832,37 ευρώ.

Αθροίζοντας τα παραπάνω τρία ποσά (722.169,41 + 58.953,67 + 329.259,17) προκύπτει ότι ο έλεγχος έλαβε προς αιτιολόγηση αξία των χονδρικών πωλήσεων ποσού 1.110.382,25 ευρώ, ήτοι ισόποση με την αξία των καταχωρημένων χονδρικών πωλήσεων στο βιβλίο εσόδων εξόδων ποσού 1.110.576,80 ευρώ.

Κατόπιν τούτων, ο ισχυρισμός αυτός του προσφεύγοντος δεν γίνεται αποδεκτός και πρέπει να απορριφθεί ως αναληθής, αβάσιμος και αναπόδεικτος.»

Η υπηρεσία μας, κάνει αποδεκτές τις ως άνω απόψεις της φορολογικής αρχής και απορρίπτει τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα ως αναπόδεικτο.

5) Ως προς τον ισχυρισμό που αφορά τις δαπάνες ύψους 7.506,24 ευρώ για αγορά καυσίμων ΦΙΧ αυτοκινήτου

Επειδή στις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 22 του ν.4172/2013, ορίζεται:

«1.Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε. , οι οποίες:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της,

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,

γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά...»

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι δαπάνες ύψους 7.506,24 ευρώ που αφορούν αγορά καυσίμων ΦΙΧ αυτοκινήτου, είναι πραγματικές και παραγωγικές και προκύπτουν από τις ΑΛΠ που έχουν εκδοθεί και βρίσκονται στα χέρια του ελέγχου.

Ο ανωτέρω ισχυρισμός εξετάστηκε από την αρμόδια ελεγκτική αρχή και με την έκθεση απόψεών της επί της ενδικοφανούς προσφυγής παραθέτει αναλυτικό πίνακα με τις καταχωρηθείσες Α.Λ.Π. καυσίμων στο βιβλίο εσόδων εξόδων του προσφεύγοντος, και αναφέρει τα ακόλουθα:

«..σε αρκετές περιπτώσεις την ίδια ημερομηνία έχουν εκδοθεί από προμηθευτές από δύο έως και οκτώ ΑΛΠ για την αγορά καυσίμων, χωρίς όμως αυτές οι μεγάλες αγορές καυσίμων να δικαιολογούνται από το αντικείμενο εργασιών της επιχείρησης και χωρίς ο προσφεύγων να προσκομίσει αποδεικτικά στοιχεία ως προς τον λόγο κατανάλωσης της μεγάλης αυτής ποσότητας καυσίμων του ΦΙΧ αυτοκινήτου.

Στο σημείο αυτό πρέπει να επισημάνουμε μία βασική προϋπόθεση έκπτωσης των δαπανών από τα ακαθάριστα έσοδα που ορίζεται στις διατάξεις της περ. α' του άρθρου 22 και η οποία είναι ότι οι δαπάνες πρέπει να «πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης».

Στη προκειμένη περίπτωση και μεν δεν ορίζεται ποσόστωση έκπτωσης δαπανών, αλλά πρέπει σε κάθε περίπτωση οι καταχωρηθείσες δαπάνες να πραγματοποιούνται για το συμφέρον της επιχείρησης ασχέτως εάν έχουν εκδοθεί νομότυπα φορολογικά στοιχεία.

Όπως αναφερθήκαμε και ανωτέρω οι συνεχείς επαναλαμβανόμενες εντός της ημέρας αλλά και οι συνεχείς καθημερινές, αγορές καυσίμων δεν συνάδουν με την επαγγελματική χρήση και λειτουργία του εν λόγω ΦΙΧ αυτοκινήτου και ως εκ τούτου ο έλεγχος προσδιόρισε ότι ποσοστό 50% εξ αυτών, ήτοι ποσοστό που αναλογεί και στις παραπάνω επισημαινόμενες συναλλαγές, δεν αφορούν την επιχειρηματική δραστηριότητα του προσφεύγοντος διότι δεν πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον και τις ανάγκες της επιχείρησής του και ως εκ τούτου ποσό 3.753,12 ευρώ καταλογίσθηκε ως λογιστική διαφορά.

Κατόπιν τούτων ο ισχυρισμός αυτός του προσφεύγοντος δεν γίνεται αποδεκτός και πρέπει να απορριφθεί ως αναληθής, αβάσιμος και αναπόδεικτος.»

Η υπηρεσία μας, κάνει αποδεκτές τις ως άνω απόψεις της φορολογικής αρχής και απορρίπτει τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα ως αβάσιμο.

6) Ως προς τον ισχυρισμό που αφορά την έκτη κατηγορία πιστώσεων που αφορούσε καταθέσεις της ύψους 4.000 ευρώ.

Επειδή στις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, ορίζεται: «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 στις διατάξεις του άρθρου 39 του ΚΦΔ, ορίζεται: «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 στην έκθεση απόψεών επί της ενδικοφανούς προσφυγής της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής, αναφέρεται :

«...ο προσφεύγων επικαλείται ότι έλαβε χρήματα από την, βάσει ιδιωτικού συμφωνητικού χωρίς όμως και τώρα με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή να προσκομίσει το εν λόγω ιδιωτικό συμφωνητικό και λοιπά σχετικά αποδεικτικά και δικαιολογητικά στοιχεία ως προς την αιτία κατάθεσης των χρημάτων αυτών.»

Επειδή στο άρθρο 65 του ΚΦΔ, ορίζεται :

«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 οι συγκεκριμένες πιστώσεις αφορούν κατάθεση χρημάτων από τρίτο πρόσωπο, χωρίς όμως ο προσφεύγων να προσκομίσει αποδεικτικά στοιχεία προσδιορισμού της αιτίας προέλευσης των χρημάτων αυτών και καθόσον δεν προκύπτει επαγγελματική σχέση του προσφεύγοντος με την καταθέτρια, το ποσό αυτό ορθώς καταλογίστηκε από τον έλεγχο ως προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα.

7) Ως προς τον ισχυρισμό υπήρχαν μετρητά που είχαν εισπραχθεί από την προηγούμενη χρήση.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος ασχολήθηκε μόνο με τα δεδομένα της συγκεκριμένης ελεγχόμενης χρήσης 2016 χωρίς να ελέγξει αν και σε ποιο ποσό υπήρχαν μετρητά που είχαν εισπραχθεί από την προηγούμενη χρήση.

Ο ανωτέρω ισχυρισμός εξετάστηκε από την αρμόδια ελεγκτική αρχή και με την έκθεση απόψεών της επί της ενδικοφανούς προσφυγής αναφέρει τα ακόλουθα:

«Ο ισχυρισμός αυτός του προσφεύγοντος ότι ενδεχομένως μέρος των πιστώσεων αφορούσαν εξόφληση συναλλαγών της προηγούμενης χρήσης, δεν γίνεται αποδεκτός. Για όλες τις πιστώσεις που ο προσφεύγων προσκόμισε αποδεικτικά στοιχεία, από τα οποία προέκυπτε ότι πράγματι πιστώσεις της κρινόμενης χρήσης αφορούσαν συναλλαγές του 2015, ο έλεγχος έκανε αποδεκτά αυτά και δεν καταλόγισε διαφορές για τις συγκεκριμένες πιστώσεις.»

Ο έλεγχος για όλες τις πιστώσεις επέδωσε σχετικό αίτημα στον ελεγχόμενο με σκοπό την αιτιολόγησή τους, χωρίς όμως ο προσφεύγων να προσκομίσει αποδεικτικά στοιχεία τόσο κατά τη διάρκεια του ελέγχου όσο και με την κατάθεση της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, για πιστώσεις πέραν αυτών που έγινε αποδεκτός ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος.

Κατόπιν τούτων, ο ισχυρισμός αυτός του προσφεύγοντος δεν γίνεται αποδεκτός και πρέπει να απορριφθεί ως αναληθής, αβάσιμος και αναπόδεικτος.»

Η υπηρεσία μας, κάνει αποδεκτές τις ως άνω απόψεις της φορολογικής αρχής και απορρίπτει τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα ως αβάσιμο.

8) Ως προς τον ισχυρισμό σχετικά με την δυνατότητα να καταθέτει χρήματα από προηγούμενο σχηματισθέν κεφάλαιο (μετρητά εις χείρας) για την αιτιολόγηση πιστώσεων εντός του έτους αλλά και για τον προσδιορισμό του εισοδήματος με την έμμεση τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας ως διαθέσιμα μετρητά στην αρχή της ελεγχόμενης χρήσης.

Επειδή, οι διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α 167/23-7-2013), ορίζουν, ότι: «Άρθρο 28. Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων

1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή/με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή

β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή

γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.

2. Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα.»

Επειδή, οι διατάξεις του άρθρου 27 του ΚΦΔ, ορίζουν, ότι:

«Άρθρο 27. Μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης

1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

α) της αρχής των αναλογιών,

β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου,

γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου,

δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και

ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.

Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής.»

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ.1050/17.2.2014** με Θέμα: “Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β΄, γ΄ και ε΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν 4174/2013 (Φ.Ε.Κ. Α΄ 170) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογουμένων φυσικών προσώπων με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού “:

Άρθρο 1

Αντικείμενο τεχνικών ελέγχου με την χρήση μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης.

Αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β', γ' και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν.4174/2013 είναι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης προκειμένου να εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου σε φορολογούμενο φυσικό πρόσωπο, μέσω μιας μεθοδολογίας που αξιοποιεί τα στοιχεία, τις πληροφορίες και τα δεδομένα για έσοδα κάθε πηγής και πραγματοποιηθείσες δαπάνες πάσης φύσεως, που η Φορολογική Διοίκηση διαθέτει ή συγκεντρώνει, για τον ίδιο τον/την σύζυγο του και τα προστατευόμενα μέλη αυτών.

Άρθρο 2

Περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου.

2.1. Τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου.

Η τεχνική προσδιορίζει τη φορολογητέα ύλη αναλύοντας τα έσοδα (φορολογητέα και μη), τις αγορές και δαπάνες (επαγγελματικές, ατομικές και οικογενειακές) και τις αυξήσεις και μειώσεις των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων (επαγγελματικών, ατομικών και οικογενειακών) του φορολογούμενου φυσικού προσώπου.

Κατά την μέθοδο αυτή δημιουργείται ισοζύγιο με δύο βασικές στήλες: «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων».

Στην πρώτη στήλη Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων περιλαμβάνονται τα κάθε μορφής έσοδα που έχουν εισπραχθεί στην διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου, των οποίων αποδεικνύεται η πραγματοποίηση και η νομιμότητα των συναλλαγών.

Στην δεύτερη στήλη Αναλώσεις Κεφαλαίων /Εσόδων περιλαμβάνονται όλες οι πραγματοποιηθείσες αναλώσεις, κατά τη διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου.

Η διαφορά μεταξύ στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/ Εσόδων» και στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων», θεωρείται μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και εφόσον δεν αιτιολογείται υπόκειται σε φορολόγηση....

2.4. Για την εφαρμογή των ανωτέρω τεχνικών ορίζονται οι παρακάτω έννοιες:

Καταθέσεις σε/Αναλήψεις από προσωπικούς και επαγγελματικούς λογαριασμούς σε/από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα.

Καταθέσεις σε/ Αναλήψεις από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα (κάθε μορφής στην Ελλάδα ή το Εξωτερικό), του φορολογούμενου, της συζύγου και των προστατευόμενων μελών

αυτών (λογαριασμοί προσωπικοί, οικογενειακοί και επαγγελματικοί). Περιπτώσεις κοινών λογαριασμών καταλογίζονται στον πραγματικό δικαιούχο, ο οποίος καθορίζεται με βάση τις πραγματικές περιστάσεις και τη φύση των συναλλαγών. Εφόσον αυτό δεν είναι δυνατό, τα ποσά κατανέμονται ισόποσα σε όλους τους συνδικαιούχους (ποσό διά αριθμό συνδικαιούχων).

- **Περιουσιακά στοιχεία.** Κινητή και ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής του φορολογουμένου, του/ της συζύγου και των προστατευομένων μελών αυτών στην Ελλάδα ή και στο Εξωτερικό. Η αποτίμηση γίνεται με βάση την αξία κτήσης ή το κόστος κατασκευής προσαυξημένη με την αξία/κόστος τυχόν προσθηκών ή βελτιώσεων, επίσης περιλαμβάνονται και τυχόν υπάρχουσες απαιτήσεις έναντι τρίτων.

- **Προστατευόμενα μέλη.** Τα πρόσωπα που θεωρείται ότι βαρύνουν τον φορολογούμενο σύμφωνα με το άρθρο 7 του ν.2238/1994 ή τα εξαρτώμενα μέλη σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 11 του ν.4172/2013, ανάλογα με τις διατάξεις που ισχύουν στη φορολογία εισοδήματος σε κάθε φορολογική περίοδο.

- **Δαπάνες.** Δαπάνες πάσης φύσεως που πραγματοποιούνται από τον ελεγχόμενο, τον/την σύζυγο του και τα προστατευόμενα μέλη αυτών. Σε περίπτωση όπου είναι δεδομένη η πραγματοποίηση της δαπάνης, αλλά δεν είναι γνωστό το ποσό που καταβλήθηκε και δεν παρέχονται στοιχεία από το φορολογούμενο για το ύψος του, αυτό προσδιορίζεται με βάση τα στοιχεία που έχει στην διάθεση της η Φορολογική Διοίκηση. Όπου αναφέρονται δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/ οικογενειακές) αφορούν πραγματικές δαπάνες και όχι τεκμαρτές.

- **Φορολογική περίοδος:** Ειδικά για την εφαρμογή των παραπάνω τεχνικών ελέγχου ως φορολογική περίοδος ορίζεται: η διαχειριστική περίοδος για το διάστημα που ίσχυαν οι διατάξεις του ν.2238/1994 και το φορολογικό έτος για εισοδήματα που αποκτώνται από 1/1/2014 και μετά.

Εξαιρετικά στην τεχνική της καθαρής θέσης μπορεί η ελεγχόμενη Φορολογική περίοδος να περιλαμβάνει περισσότερες της μίας συνεχόμενες διαχειριστικές περιόδους ή φορολογικά έτη.

- **Φορολογούμενος:** Όπως ορίζεται στο άρθρο 3 παρ α' και β' του Κ.Φ.Δ και στο άρθρο 2 παρ α' και β' του ν 4172/2013, ανεξαρτήτως πηγής εισοδήματος.

...

Άρθρο 5

Επιλογή τεχνικής ελέγχου.

Όταν διενεργείται προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού, εφαρμόζεται η τεχνική ελέγχου που επιλέγεται με αιτιολογημένη απόφαση του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου που εκδίδεται από κοινού με τον υποδιευθυντή και τον προϊστάμενο του τμήματος έλεγχου, μετά από εισήγηση του υπαλλήλου που φέρει την εντολή ελέγχου, αξιολογώντας τα στοιχεία που η ελεγκτική υπηρεσία έχει στη διάθεσή της....

Άρθρο 9

Προσδιορισμός καθαρού φορολογητέου εισοδήματος

Το καθαρό φορολογητέο εισόδημα, με την εφαρμογή μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού, προκύπτει από την άθροιση της αποκρυσταλλωμένης φορολογητέας ύλης, όπως αυτή

προσδιορίζεται με τις τεχνικές ελέγχου που αναφέρονται στο άρθρο 2 της παρούσας και κατανέμεται σύμφωνα με τις διατάξεις του προηγούμενου άρθρου της παρούσας, και του δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος του φορολογουμένου ανά φορολογική περίοδο και πηγή /κατηγορία εισοδήματος.

Η επιλογή του τελικού προσδιορισθέντος καθαρού φορολογητέου εισοδήματος του φορολογουμένου γίνεται ως εξής:

- Κατ' αρχάς, προσδιορίζεται το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου από όλες τις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος με τις γενικές φορολογικές διατάξεις, όπως αυτές ίσχυαν σε κάθε ελεγχόμενη/νο διαχειριστική περίοδο/φορολογικό έτος.

- Στην συνέχεια, προσδιορίζεται το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου από όλες τις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος με τις τεχνικές ελέγχου της παρούσας απόφασης, όπως αναφέρεται παραπάνω

- Συγκρίνονται, ανά φορολογική περίοδο, τα αποτελέσματα των δύο προσδιορισμών και ως τελικό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου λαμβάνεται το μεγαλύτερο.....

Στην συνέχεια, συγκρίνονται, ανά φορολογική περίοδο, τα αποτελέσματα των δύο προσδιορισμών και ως τελικό φορολογητέο εισόδημα θα λαμβάνεται το μεγαλύτερο, το οποίο θα κατανέμεται στους φορολογουμένους σύμφωνα με τον επιλεγέντα τρόπο. Σε κάθε άλλη περίπτωση θα επιλέγεται το αποτέλεσμα που προκύπτει από τον έλεγχο με τις γενικές φορολογικές διατάξεις.»

Επειδή σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, ο έλεγχος εισηγήθηκε την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου και συγκεκριμένα της τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας, η οποία και επιλέχθηκε βάσει της με αρ. πρωτ./31-03-2022 απόφασης του Προϊσταμένου του Κ.Ε.Φ.Ο.Μ.Ε.Π. ως η καταλληλότερη μεταξύ των τριών τεχνικών ελέγχου που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 27 του ΚΦΔ, καθόσον προέκυψαν καταθέσεις -πιστώσεις οι οποίες προσέδωσαν προσαύξηση περιουσίας στον προσφεύγοντα η οποία δεν υπήρχε στο δηλωμένο εισόδημα του.

Επειδή ο έλεγχος εφάρμοσε τις διατάξεις της ΠΟΛ.1050/17-2-2014, συγκρίνοντας το εισόδημα που προέκυψε βάσει των γενικών φορολογικών διατάξεων και το εισόδημα που προέκυψε βάσει των διατάξεων των έμμεσων τεχνικών ελέγχου και προσδιόρισε αποκρυσθαίνοντας φορολογητέα ύλη για το υπό κρίση φορολογικό έτος 2016 ως ακολούθως:

--	--	--	--	--

	ΕΙΣΟΔΗΜΑ & ΕΣΟΔΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΘΕΝΤΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑ & ΕΣΟΔΑ ΒΑΣΕΙ ΓΕΝΙΚΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ	ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΘΕΝΤΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ & ΕΣΟΔΑ ΒΑΣΕΙ ΕΜΜΕΣΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ	ΚΑΤΑΝΟΜΗ ΤΕΛΙΚΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ
ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΤΟΚΟΥΣ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ	0,00	1,46	0,00	1,46
ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΤΟΚΟΥΣ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ	0,00	1,04	0,00	1,04
ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΠΟΥ ΕΞΑΙΡΟΥΝΤΑΙ ΑΠΟ ΤΟ ΦΟΡΟ & ΕΙΣΦΟΡΑ	960,00	960,00	960,00	960,00
ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΠΑΡ 4 ΑΡΘΡΟΥ 21 Ν. 4174/2013	0,00	4.000,00	0,00	4.000,00
ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΤΟΜΙΚΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ ΠΑΡ 1 ΑΡΘΡΟΥ 21 Ν. 4174/2013	-3.523,24	12.366,15	-3.523,24	291.247,62
ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΔΙΑΘΕΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΩΝ	10.000,00	10.000,00	10.000,00	10.000,00
ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΜΜΕΣΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ			298.773,36	
ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ & ΕΣΟΔΑ	7.436,76			
ΣΥΝΟΛΟ	7.436,76	27.328,65	306.210,12	306.210,12
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ		16.368,65		295.250,12

Επειδή ο προσφεύγων επικαλείται ότι στην αρχή του κρινόμενου έτους 2016 είχε μετρητά εις χείρας του, τα οποία επικαλείται τόσο για την αιτιολόγηση πιστώσεων εντός του έτους, όσο και κατά τον προσδιορισμό του εισοδήματος με την έμμεση τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας ως διαθέσιμα μετρητά στην αρχή της ελεγχόμενης χρήσης.

Επειδή σύμφωνα με την έκθεση απόψεων επί της ενδικοφανούς προσφυγής της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής : « ... ο προσφεύγων επικαλείται ότι στην αρχή του κρινόμενου έτους 2016 είχε μετρητά εις χείρας του, τα οποία επικαλείται τόσο για την αιτιολόγηση πιστώσεων εντός του έτους, όσο και κατά τον προσδιορισμό του εισοδήματος με την έμμεση τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας ως διαθέσιμα μετρητά στην αρχή της ελεγχόμενης χρήσης.

Αρχικά πρέπει να επισημάνουμε ότι ο έλεγχος για το κρινόμενο φορολογικό έτος 2016, την 31/03/2022 απέστειλε στον ελεγχόμενο τα έντυπα «Διαθέσιμα Περιουσιακά Στοιχεία» και «Ερωτηματολόγιο Τρόπου Διαβίωσης-Μεταβολές-Υποχρεώσεις» με σκοπό την συμπλήρωσή τους και την κατάθεση αυτών στην υπηρεσία μας, χωρίς όμως ο προσφεύγων να πράξει αυτό, όπως αυτό δεν έπραξε και για τα ήδη ελεγχθέντα από την υπηρεσία μας φορολογικά έτη 2014 και 2015.

Στο σημείο αυτό πρέπει να επισημάνουμε ότι η συμπλήρωση των εν λόγω εντύπων και την κατάθεσή τους στον έλεγχο από τον ελεγχόμενο είναι ουσιαστική, αφού σ' αυτά ο προσφεύγων εκτός των λοιπών πληροφοριακών στοιχείων πρέπει να αναφέρει και τα διαθέσιμα μετρητά που κατέχει, αιτιολογώντας το αναγραφόμενο ποσό, προσκομίζοντας στον έλεγχο τα σχετικά αποδεικτικά στοιχεία.

Επειδή όπως προαναφέραμε ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στον έλεγχο τα παραπάνω έντυπα (αν και ο έλεγχος απέστειλε αυτά προς συμπλήρωση) και λαμβάνοντας υπόψη τις αναφερόμενες γενικές παρατηρήσεις επί της ΠΟΛ 1270/24-12-2013 (Μεθοδολογία Έμμεσων Τεχνικών Ελέγχου) κατά τις οποίες «Στην περίπτωση που δεν δηλωθούν διαθέσιμα μετρητά στην έναρξη ή στην λήξη κάθε αντίστοιχης ελεγχόμενης χρήσης τότε ο έλεγχος θα θεωρήσει ότι δεν υπήρχαν», ο έλεγχος θεώρησε ότι κατά την 31^η Δεκεμβρίου των χρήσεων 2013, 2014, 2015 και 2016 ο προσφεύγων δεν είχε διαθέσιμα μετρητά χρήματα.

Ο έλεγχος για το κρινόμενο φορολογικό έτος 2016, όπως και ο πρότερος έλεγχος των φορολογικών ετών 2014 και 2015 για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος εφήρμοσε την έμμεση τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας, βάσει της οποίας το προσδιορισθέν εισόδημα ήταν σε όλα τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη (2014, 2015 και 2016) ανώτερο από αυτό που προσδιορίσθηκε με τις γενικές διατάξεις.

Ο προσφεύγων μη αποδεχόμενος τον προσδιορισμό και καταλογισμό του προκύπτοντος φορολογητέου εισοδήματός του, βάσει της έμμεσης τεχνικής της ανάλυσης ρευστότητας, κατέθεσε ενδικοφανή προσφυγή κατά των εκδοθέντων πράξεων καταλογισμού του φόρου εισοδήματος, ΦΠΑ, λοιπών φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων.

Επίσης ο προσφεύγων αντί της συμπλήρωσης και προσκόμισης στην υπηρεσία μας των εντύπων «Διαθέσιμα Περιουσιακά Στοιχεία» και «Ερωτηματολόγιο Τρόπου Διαβίωσης-Μεταβολές-Υποχρεώσεις» προσκόμισε πίνακα ανάλυσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών που συντάχθηκε βάσει των διατάξεων του άρθρου 19 §2 περ. ζ' του Ν. 2238/1994 και των διατάξεων του άρθρου 34 §2 περ. ζ' του Ν. 4172/2013, βάσει του οποίου εξευρίσκεται το διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών με το οποίο δύνανται να καλυφθούν αποκλειστικά και μόνο οι δαπάνες που αναφέρονται στα άρθρα 16 και 17 του Ν. 2238/1994 και των άρθρων 31 και 32 του Ν. 4172/2013, και σε καμία περίπτωση δύνανται αυτό το κεφάλαιο να θεωρηθεί ως διαθέσιμα μετρητά, αφού από το αποκτηθέν και δηλωθέν εισόδημα αφαιρούνται τεκμαρτές και όχι πραγματικές δαπάνες.

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη ότι ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στον έλεγχο τα έντυπα «Διαθέσιμα Περιουσιακά Στοιχεία» και «Ερωτηματολόγιο Τρόπου Διαβίωσης-Μεταβολές-Υποχρεώσεις» και ως εκ τούτου δεν δήλωσε διαθέσιμα μετρητά και το γεγονός ότι στον πίνακα ανάλυσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών δεν αναγράφονται οι πραγματικές δαπάνες, ο έλεγχος θεώρησε ότι κατά την 31^η Δεκεμβρίου των χρήσεων 2013, 2014, 2015 και 2016 ο προσφεύγων δεν είχε διαθέσιμα μετρητά χρήματα.

.....

Όσον αφορά την κρινόμενη χρήση ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι την 31/12/2015 είχε διαθέσιμο κεφάλαιο 318.673,70 ευρώ το οποίο προκύπτει από τον προσκομισθέντα πίνακα ανάλυσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών που συντάχθηκε βάσει των διατάξεων του άρθρου 19§2 περ. ζ' του Ν. 2238/1994 και των διατάξεων του άρθρου 34§2 περ. ζ' του Ν. 4172/2013.

Επειδή από την σύνταξη του συγκεκριμένου πίνακα εξευρίσκεται το διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών με το οποίο δύνανται να καλυφθούν αποκλειστικά και μόνο οι δαπάνες που αναφέρονται στα άρθρα 16 και 17 του Ν. 2238/1994 και των άρθρων 31 και 32 του Ν. 4172/2013, σε καμία περίπτωση δύνανται αυτό το κεφάλαιο να θεωρηθεί ως διαθέσιμα μετρητά, αφού βάσει του πίνακα αυτού από το αποκτηθέν και δηλωθέν εισόδημα αφαιρούνται τεκμαρτές και όχι πραγματικές δαπάνες και ως εκ τούτου τα

δεδομένα του πίνακα αυτού δεν είναι ελεγκτέα από τον έλεγχο αφού δεν αποτελούν μετρήσιμα μεγέθη για τον προσδιορισμό των διαθέσιμων μετρητών που λαμβάνονται υπόψη κατά τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της έμμεσης τεχνικής της ανάλυσης ρευστότητας και των πιστώσεων σε τραπεζικούς λογαριασμούς.

....

Σημειώνεται ότι ο προσφεύγων στον πίνακα ανάλυσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών δεν αναφέρει καθόλου τις πραγματοποιηθείσες πραγματικές δαπάνες και ούτε αυτές δηλώθηκαν, αφού δεν υπέβαλε τα έντυπα «Διαθέσιμα Περιουσιακά Στοιχεία» και «Ερωτηματολόγιο Τρόπου Διαβίωσης-Μεταβολές-Υποχρεώσεις» τα οποία ο έλεγχος απέστειλε στον ελεγχόμενο την 31/03/2022 με σκοπό την συμπλήρωσή τους και την κατάθεση αυτών στην υπηρεσία μας, χωρίς όμως ο προσφεύγων να πράξει αυτό.

Επίσης πρέπει να επισημάνουμε ότι ο προσφεύγων με την ενδικοφανή προσφυγή που κατέθεσε στην Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της ΑΑΔΕ για την χρήση 2015, επικαλέστηκε ότι είχε μετρητά χρήματα εις χείρας του μόνο για την 31/12/2014 (01/01/2015), ενώ για την 31/12/2015 που επηρεάζει και τα αποτελέσματα της κρινόμενης χρήσης 2016 (01/01/2016) αποδέχθηκε το μηδενικό υπόλοιπο που έκρινε ο έλεγχος ότι είχε κατά την ημερομηνία αυτή,

Ως εκ τούτου και λαμβάνοντας υπόψη

A) τις αναφερόμενες γενικές παρατηρήσεις επί της ΠΟΛ 1270/24-12-2013 κατά τις οποίες «Στην περίπτωση που δεν δηλωθούν διαθέσιμα μετρητά στην έναρξη ή στην λήξη κάθε αντίστοιχης ελεγχόμενης χρήσης τότε ο έλεγχος θα θεωρήσει ότι δεν υπήρχαν»,

B) την μη προσκόμιση αποδεικτικών στοιχείων ως προς τα μετρητά που είχε στη διάθεσή του ο προσφεύγων στην αρχή και στο τέλος της κρινόμενης χρήσης. ...σε καμία περίπτωση δύναται αυτό το κεφάλαιο να θεωρηθεί ως διαθέσιμα μετρητά, αφού βάσει του πίνακα αυτού από το αποκτηθέν και δηλωθέν εισόδημα αφαιρέθηκαν τεκμαρτές και όχι πραγματικές δαπάνες και ως εκ τούτου ο έλεγχος κρίνει ότι κατά την 31^η Δεκεμβρίου της χρήσης 2015 καθώς και αρχή και τέλος της χρήσης 2016 ο προσφεύγων δεν είχε διαθέσιμα μετρητά χρήματα.

Επίσης, ομοίως ως ανωτέρω, ο έλεγχος κρίνει ότι στην αρχή της κρινόμενης χρήσης 2016 ο προσφεύγων δεν είχε διαθέσιμα μετρητά χρήματα ώστε να ληφθούν αυτά υπόψη κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος κατά την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής της ανάλυσης ρευστότητας, όπως οι ίδιες απόψεις μας αυτές αντικρούουν τον επόμενο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Κατόπιν τούτων ο ισχυρισμός αυτός του προσφεύγοντος δεν γίνεται αποδεκτός και πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.»

Επειδή αν και ο προσφεύγων επικαλείται ότι στην αρχή του κρινόμενου έτους 2016 είχε μετρητά εις χείρας του, ωστόσο κατά τη διενέργεια του ελέγχου αλλά και κατά την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, δεν προσκόμισε συμπληρωμένα τα έντυπα που του απέστειλε ο έλεγχος για το κρινόμενο φορολογικό έτος 2016 : «Διαθέσιμα Περιουσιακά Στοιχεία» και «Ερωτηματολόγιο Τρόπου Διαβίωσης-Μεταβολές-Υποχρεώσεις» έτσι ώστε να καταγράψει τα διαθέσιμα μετρητά που κατέχει με συνημμένα και τα κατάλληλα αποδεικτικά στοιχεία.

Προκειμένου να αποδείξει ότι στην αρχή του κρινόμενου έτους 2016 είχε μετρητά εις χείρας του, προσκόμισε πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών (χρήσεις 2005-2016) που συντάχθηκε βάσει των διατάξεων του άρθρου 19§2 περ. ζ' του Ν. 2238/1994 και των διατάξεων του άρθρου 34§2 περ. ζ' του Ν. 4172/2013, συνοδευόμενο με αντίγραφα των υποβληθέντων φορολογικών δηλώσεων, βάσει του οποίου από το αποκτηθέν και δηλωθέν εισόδημα αφαιρέθηκαν τεκμαρτές και όχι πραγματικές δαπάνες. **Δεν προσκόμισε στοιχεία από τα οποία να προκύπτουν οι πραγματοποιηθείσες πραγματικές δαπάνες του όπως πχ οι πληρωμές του προς οργανισμούς κοινής ωφέλειας, το σύνολο των καταναλωτικών του δαπανών, οι πληρωμές του σε πιστωτικές κάρτες κτλ για τα επικαλούμενα έτη. Και ως εκ τούτου, το κεφάλαιο που προκύπτει από τον προσκομισθέντα πίνακα ανάλωσης σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να θεωρηθεί ως διαθέσιμα μετρητά, αφού από το αποκτηθέν και δηλωθέν εισόδημα αφαιρούνται τεκμαρτές και όχι πραγματικές δαπάνες.**

Επομένως ο προσφεύγων δεν απέδειξε, ως ισχυρίζεται, ότι στην αρχή του κρινόμενου έτους 2016 είχε μετρητά εις χείρας του, και ο εν λόγω ισχυρισμός του προς τούτο απορρίπτεται.

9) Ως προς την προσβαλλόμενη πράξη προστίμου του άρθρου 58Α ν. 4174/2013

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 171 παρ. 4 του Κ.Δ.Δ., οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ίδιου άρθρου αποδεικτική δύναμη (ΣτΕ 451/1991).

Επειδή, ακόμη, για την επιβολή αυτοτελούς προστίμου για την μη έκδοση φορολογικού στοιχείου, απαιτείται η φορολογική αρχή να προσδιορίζει με ακρίβεια τον αριθμό των μη εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων, κατόπιν συγκεκριμένων διαπιστώσεων και δεν επιτρέπεται η εξεύρεση του εν λόγω αριθμού κατά προσέγγιση κατόπιν συμπερασματικών σκέψεων (ΣτΕ 3261/1994), ΔΕφΑθ 1526/20212.

Επειδή, σύμφωνα με την 195/2003 απόφαση του ΣτΕ, *“Αιτιολογημένη είναι η πράξη επιβολής προστίμου όταν μνημονεύονται σ’ αυτή η παράβαση και το πρόστιμο που επιβάλλεται και δεν απαιτείται ειδική μνεία των στοιχείων της παράβασης, τα οποία μπορεί να προκύπτουν από την οικεία έκθεση ελέγχου. Δεκτή η αναίρεση για πλημμελή αιτιολογία. (Αναίρει την αριθμ. 2158/1996 ΔΕφΑθ). Ομοιες οι 196/2003 ΣτΕ και 197/2003 ΣτΕ.”*

Επειδή, όσον αφορά τις παραβάσεις που αναφέρονται στη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων, πλην της μνείας της παράβασης και του επιβαλλομένου για αυτήν προστίμου, δεν υπάρχει καμία περαιτέρω περιγραφή των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν κάθε μία περίπτωση των ως άνω παραβάσεων, ούτε στην έκθεση ελέγχου με βάση την οποία εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις, ούτε σε κάποιο άλλο έγγραφο του φακέλου, ώστε να κριθεί με βάση τα πραγματικά περιστατικά κάθε περίπτωσης η επικαλούμενη μη έκδοση των αντίστοιχων φορολογικών στοιχείων.

Περαιτέρω, κατ' ακολουθία, οι αναφερόμενες παραβάσεις, με βάση όσα αναφέρονται και με τα στοιχεία που υπάρχουν στο φάκελο της δικογραφίας δεν στοιχειοθετούνται, εφόσον ελλείπει ουσιώδης τυπικό στοιχείο της πράξεως που εκδόθηκε (πρβλ. ΣΤΕ 1503/1998, ΣΤΕ 224/1993, ΣΤΕ 2518/1980) δηλαδή η αναφορά των συγκεκριμένων συνθηκών και περιστατικών κάθε περίπτωσης από τα οποία να συνάγεται το συμπέρασμα στο οποίο η Φορολογική Αρχή κατέληξε, ότι δηλαδή, υπάρχει μη έκδοση φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, δεν αναφέρεται στην πράξη επιβολής προστίμου ούτε στην οικεία έκθεση ελέγχου ο χρόνος, κατά τον οποίο έλαβε χώρα κάθε παράβαση, τα πραγματικά περιστατικά που συνιστούν κάθε παράβαση, δηλαδή δε μνημονεύεται η αντικειμενική υπόσταση κάθε παράβασης, και συγκεκριμένα σε τι συνίσταται η παράβαση, με αναφορά των συγκεκριμένων υπηρεσιών τις οποίες φέρεται ότι είχε προσφέρει ο προσφεύγων στους πελάτες του και για τις οποίες παρέλειψε να εκδώσει φορολογικό παραστατικό, και συνεπώς, σύμφωνα με τα ανωτέρω, εφόσον ελλείπουν τα ανωτέρω στοιχεία δεν έπρεπε να καταλογιστεί από τον έλεγχο η ανωτέρω παράβαση του άρθρου 58^Α παρ. 1 του ΚΦΔ.

Ωστόσο,

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 58^Α του ΚΦΔ, ορίζεται ότι : «Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα: 1. Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο, ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.....

2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα

5. Στην περίπτωση που επιβάλλονται τα πρόστιμα για παραβάσεις των παραγράφων 1, 3 και 4 για τις οποίες συντρέχει και περίπτωση παράβασης της παραγράφου 2 περί υποβολής ανακριβούς ή μη υποβολής δήλωσης, τα πρόστιμα αυτά αφαιρούνται από το πρόστιμο της παραγράφου 2. Ειδικά στην περίπτωση επιβολής προστίμων για παραβάσεις της παραγράφου 1 για τις οποίες συντρέχει και περίπτωση παράβασης της παραγράφου 2, αφαιρείται το αναλογικό πρόστιμο του 50% και όχι το ελάχιστο πρόστιμο των διακοσίων πενήντα (250) ή πεντακοσίων (500) ευρώ ή το επιβληθέν σε επόμενους ελέγχους διπλάσιο ή τετραπλάσιο πρόστιμο για διάπραξη ιδίων παραβάσεων εντός πενταετίας.»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η φορολογική αρχή, για την υπ' αριθμ./22-07-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01-2016-31/12/2016, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 5 του άρθρου 58^Α του

ΚΦΔ, περί σώρευσης προστίμων, αφαίρεσε από το πρόστιμο της παραγράφου 2 του άρθρου 58^Α του ΚΦΔ (πρόστιμο λόγω ανακριβούς δήλωσης) ύψους 36.418,80€ (72.837,60 50%), το πρόστιμο της παρ. 1 του ίδιου ως άνω άρθρου και νόμου (πρόστιμο λόγω μη έκδοσης), ύψους 34.721,39€ και κατ' επέκταση, το επιβληθέν πρόστιμο περιορίστηκε στο ύψος των 1.697,41€ (36.418,80 - 34.721,39). Συνεπώς το πρόστιμο της παρ. 1 του άρθρου 58^Α του ΚΦΔ, δεδομένου ότι δεν επιβλήθηκε το πρόστιμο της παρ. 2 του ίδιου άρθρου στην Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, πρέπει να μεταρρυθμιστεί ως πρόστιμο της παρ. 2 του ίδιου άρθρου του ΚΦΔ.

Επειδή, όσον αφορά τις προσβαλλόμενες πράξεις προσδιορισμού προστίμων του άρθρου 54 ΚΦΔ φορολογικών ετών 2016 και 2022, ο προσφεύγων δεν προβάλλει ισχυρισμούς κι επομένως αυτές επικυρώνονται με την παρούσα απόφαση.

Κατά τα λοιπά θέματα του ελέγχου, οι θέσεις του, όπως αυτές αποτυπώνονται στις 22/07/2022 οικείες εκθέσεις μερικού ελέγχου, κρίνονται βάσιμες, νόμιμες και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 29/09/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ και την επικύρωση :

α) της υπ' αριθμ./22-07-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

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

Διαφορά φόρου	121.930,82 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	60.965,41 €
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	23.909,13 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	206.805,36 €

β) της υπ' αριθμ./22-07-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01-2016-31/12/2016 του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

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

Διαφορά φόρου	72.837,60 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	1.697,41 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	74.535,01 €

γ) της υπ' αριθμ./22-07-2022 Οριστικής Πράξης Προσδιορισμού Προστίμου άρθρου 58^Α Ν. 4174/2013 φορολογικής περιόδου 01-01-2016-31/12/2016 του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

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

Συνολικό ποσό : 34.721,39 €

δ)της υπ' αριθμ.//22-07-2022 Οριστικής Πράξης Προσδιορισμού Προστίμου του αρθ. 54 του Ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2016 του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Συνολικό ποσό : 400,00 €

ε) της υπ' αριθμ.//22-07-2022 Οριστικής Πράξης Προσδιορισμού Προστίμου του αρθ. 54 του Ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2016 του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Συνολικό ποσό : 2.800,00 €

στ) της υπ' αριθμ.//22-07-2022 Οριστικής Πράξης Προσδιορισμού Προστίμου του αρθ. 54 του Ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2022 του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

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

Συνολικό ποσό : 250,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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