



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 07/02/2023

Αριθμός απόφασης: 378

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ: Α2 Επανεξέτασης**

**Ταχ. Δ/νση** : Αριστογείτονος 19

**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 – Καλλιθέα

**Τηλέφωνο** : 213 1604520

**Email** : [ded.ath@aade.gr](mailto:ded.ath@aade.gr)

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

**Έχοντας υπ' όψιν:**

**1.** Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής Κ.Φ.Δ..

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

γ. Της ΠΟΛ. 1064/12.4.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017).

**2.** Την ΠΟΛ. 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

**3.** Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/Τ.Β/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

**4.** Την από 14/10/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «..... **ΚΑΙ ΣΙΑ ΟΕ**» ΑΦΜ ..... δραστηριότητα «.....», έδρα επί της οδού ..... Τ.Κ. .... στο ..... Αττικής, βιβλία Β' κατηγορίας- απλογραφικά, σε εκκαθάριση από 09/11/2021, κατά:

- Του ελληνικού Δημοσίου,
- Της με αριθμό ...../2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του 3<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,

- Της με αριθμό ...../2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 3<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,
  - Της με αριθμό ...../2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του 3<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, του Προϊσταμένου του 3<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του 3<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.
7. Την εισήγηση της ορισθείσας υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 14/10/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «..... ΚΑΙ ΣΙΑ ΟΕ» 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθμό ...../2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του 3<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, προσδιορίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, χρεωστική διαφορά κυρίου φόρου 62.089,79 ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 31.044,90 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 93.143,69 ευρώ, λόγω λογιστικών διαφορών ποσού **214.030,29 ευρώ** που διαπίστωσε ο έλεγχος.

- Με τη με αριθμό ...../2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 3<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, η ζημία χρήσης βάσει δήλωσης ποσού 17.332,36 ευρώ, προσδιορίσθηκε στο ποσό των 1.486,20 ευρώ, λόγω λογιστικών διαφορών ποσού **15.846,16 ευρώ** που διαπίστωσε ο έλεγχος.

- Με τη με αριθμό ...../2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του 3<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, προσδιορίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, χρεωστική διαφορά κυρίου φόρου 36.000,00 ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 58<sup>Α</sup> του ΚΦΔ ποσού 18.000,00 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 54.000,00 ευρώ, λόγω λήψης υπηρεσιών συνολικού ποσού **150.000,00 ευρώ**, από Τρίτη χώρα.

Οι ως άνω διαφορές φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ προσδιορίσθηκαν κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου, βάσει των από 06/09/2022 εκθέσεων μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, δυνάμει της με αριθμό ...../4/9873/31-08-2022 εντολής ελέγχου

του Προϊσταμένου του του 3<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 (αρχική εντολή ελέγχου ...../19-09-2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης που αντικαταστάθηκε από την ...../21-05-2020 εντολή του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, η οποία με τη σειρά της αντικαταστάθηκε από την ...../2022 εντολή).

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ. ....../6-9-2018 έγγραφο της Αρχής Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες, με το οποίο, η ως άνω Αρχή, παρείχε πληροφορίες για ενδεχόμενη διάπραξη φοροδιαφυγής από την προσφεύγουσα, μετά από έρευνα στις κινήσεις του με αρ. ....../..... τραπεζικού λογαριασμού όψεως που αυτή τηρούσε στην τράπεζα ..... τα έτη 2016 και 2017. Επιπρόσθετα, η ως άνω Αρχή, ζήτησε να ερευνηθεί: α) η προέλευση των κεφαλαίων που επενδύθηκαν για τις πρώτες αγορές που πραγματοποιήθηκαν το έτος 2016, δεδομένου ότι ως κεφάλαιο σύστασης δηλώθηκε το ποσό των 3.000,00 ευρώ, β) η δικαιολόγηση συνολικού ποσού εισροών ύψους 955.000,00 ευρώ στον τραπεζικό λογαριασμό της προσφεύγουσας, ενώ το συνολικό εισπραχθέν τίμημα από τα συνταχθέντα από αυτήν συμβόλαια ανερχόταν σε 750.000,00 ευρώ και τέλος γ) **το εξερχόμενο έμβασμα ποσού 150.000,00 ευρώ προς την ..... εταιρεία με την επωνυμία «.....».**

Από τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε, την επεξεργασία των δεδομένων και στοιχείων που τέθηκαν υπόψη του ελέγχου από την προσφεύγουσα, την επεξεργασία των στοιχείων που τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή στα συστήματα Taxis και Elenxis, όλα τα έγγραφα στοιχεία που τέθηκαν σε γνώση του ελέγχου κατόπιν αιτημάτων και σχετικής αλληλογραφίας, καθώς και από τις κινήσεις των χρηματοπιστωτικών δεδομένων της προσφεύγουσας, όπως αυτά αντλήθηκαν μέσω του Συστήματος Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών (Σ.Μ.Τ.Λ.& Λ.Π.), ο έλεγχος συνεκτιμώντας τα πραγματικά περιστατικά και κατ' εφαρμογή της εγκυκλίου Α.1293/2019 (ΦΕΚ 3085/Β/31-7-2019), προέβη σε διαπιστώσεις, τις οποίες συμπεριέλαβε στο με αριθ. ....../12-5-2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου άρθρων 28 & 62 του Κ.Φ.Δ.. Επί του ως άνω σημειώματος, η προσφεύγουσα, διά του εκκαθαριστή και νομίμου εκπροσώπου της, έναντι των φορολογικών αρχών, ..... του ....., υπέβαλε τις απόψεις της με το με αριθ. πρωτ. ....../14-6-2022 απαντητικό υπόμνημα. Στη συνέχεια και αφού ελήφθησαν υπόψη από τον έλεγχο οι υποβληθείσες απόψεις, συντάχθηκαν οι από 06/09/2022 Εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Συγκεκριμένα από τον διενεργηθέντα έλεγχο προέκυψαν τα κάτωθι:

➤ **Φορολογικό έτος 2016:**

• **Φορολογία εισοδήματος:**

**Λογιστικές διαφορές άρθρου 23 περ. β' Ν. 4172/2013 ποσό 6.269,36 ευρώ:**

Δεν αναγνωρίσθηκε προς έκπτωση δαπάνη ποσού 6.269,36 € που αφορά σε μισθώματα αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, των οποίων η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23, περ. β' του Ν. 4172/2013.

**Λογιστικές διαφορές άρθρου 22 περ.α' Ν. 4172/2013 ποσό 10.663,11 ευρώ:**

1. Ποσό 9.559,18 € που αφορά σε αγορές ειδών υγιεινής, πλακιδίων, ηλεκτρικών ειδών, καυστήρα, λέβητα και επίπλων, τα οποία μεταφέρθηκαν στην έδρα της επιχείρησης σε μισθωμένο ακίνητο από τον εταίρο ..... και τη σύζυγό του ....., που αποτελεί και την κατοικία τους, δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση, σύμφωνα τις διατάξεις του άρθρου 22 περ.α' του Ν. 4172/2013, διότι αφορά δαπάνες οι οποίες δεν πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης αλλά του επιχειρηματία:

Ημερ/νία	Παραστατικό	Αιτιολογία	Σύνολο δαπάνης
05/01/16	20 .....	..... ΟΕ	312,79
08/01/16	20 .....	..... ΣΙΑ ΟΕ	327,64
14/01/16	20 .....	..... ΟΕ	406,50
14/01/16	20 .....	..... Α. Ε	2.918,69
15/01/16	20 .....	..... κ ΣΙΑ ΟΕ	2.186,99
21/01/16	20 .....	..... κ ΣΙΑ ΟΕ	642,28
19/01/16	20 .....	..... ΑΕ	360,00
19/01/16	20 .....	..... ΑΕ	127,87
21/01/16	20 .....	..... Α Ε	1.341,46
21/01/16	20 .....	.....	81,30
23/01/16	20 .....	.....	609,75
26/01/16	64 .....	.....ΑΒΕΕ	243,91
<b>Σύνολο</b>			<b>9.559,18</b>

2. Ποσό 697,43 € που αφορά σε μισθώματα ΕΙΧ αυτοκινήτων για τα οποία δεν διαπιστώθηκε από ποιόν και για ποιό λόγο χρησιμοποιήθηκαν, δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση, σύμφωνα τις διατάξεις του άρθρου 22, περ.α' του Ν. 4172/2013, διότι αφορά δαπάνες οι οποίες δεν πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης αλλά του επιχειρηματία.

3. Ποσό 406,50 € που αφορά σε αγορά πετρελαίου θέρμανσης το οποίο καλύπτει τις ανάγκες ολοκλήρου του εκμισθωμένου ακινήτου από τον εταίρο ..... και τη σύζυγό του ..... , δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση, σύμφωνα τις διατάξεις του άρθρου 22, περ.α' του Ν.4172/2013, διότι αφορά δαπάνες οι οποίες δεν πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης αλλά του επιχειρηματία.

**Πιστωτικοί τόκοι ποσό 62,82 ευρώ:**

Από τον έλεγχο των πιστώσεων του με αρ. .... τραπεζικού λογαριασμού όψεως που τηρούσε η προσφεύγουσα στην τράπεζα ....., τα έτη 2016 & 2017, διαπιστώθηκαν πιστωτικοί τόκοι ποσού 62,82 ευρώ στο έτος 2016 και ποσού 130,26 ευρώ στο έτος 2017, που δεν είχαν καταχωρηθεί στα βιβλία της επιχείρησης.

**Μη δηλωθέν κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα άρθρου 21 του Ν. 4172/2013:**

Από τον έλεγχο των πιστώσεων του με αρ. .... τραπεζικού λογαριασμού όψεως που τηρούσε η προσφεύγουσα στην τράπεζα ....., τα έτη 2016 & 2017, διαπιστώθηκαν οι κάτωθι αδικαιολόγητες πιστώσεις:

Α/Α	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής
1	2016-03-10	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ	.....	68.780,00
2	2016-04-04	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ	.....	81.520,00
3	2016-05-04	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ	.....	43.475,00
4	2016-05-04	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ	.....	1.630,00
5	2016-05-04	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ	.....	1.630,00
<b>Σύνολο</b>				<b>197.035,00</b>

Το ποσό των 197.035,00 ευρώ του οποίου δεν δικαιολογήθηκε η προέλευση, χαρακτηρίστηκε από τον έλεγχο ως μη δηλωθέν κέρδος από την επιχειρηματική δραστηριότητα της προσφεύγουσας, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013.

Κατόπιν των ανωτέρω οι λογιστικές διαφορές έχουν συνοπτικά ως ακολούθως:

<b>Φορολογικό έτος 2016</b>	
<b>Αιτιολογία</b>	<b>Ποσό</b>
Δαπάνες άρθρου 23, παρ. 1β, Ν. 4172/2013	6.269,36
Δαπάνες άρθρου 22 παρ. 1α Ν. 4172/2013	10.663,11
Μη δηλωθέν κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα 21 Ν. 4172/2013	197.035,00
Πιστωτικοί τόκοι	62,82
<b>Σύνολο λογιστικών διαφορών έτους 2016</b>	<b>214.030,29</b>

Συνεπώς τα καθαρά κέρδη, όπως αυτά προκύπτουν από τα βιβλία της επιχείρησης μετά την προσθήκη των λογιστικών διαφορών του ελέγχου, διαμορφώθηκαν ως εξής:

Κέρδη ισολογισμού		237.759,11
Πλέον: Λογιστικές διαφορές δήλωσης		0,00
<b>Καθαρά κέρδη χρήσης</b>		<b>237.759,11</b>
Πλέον: Λογιστικές διαφορές ελέγχου		214.030,29

<b>Καθαρά κέρδη</b>		<b>451.789,40</b>
<b>Μείον ζημία προηγ. Χρήσης</b>		<b>3.520,04</b>
<b>Καθαρά κέρδη ελέγχου</b>		<b>448.269,36</b>

- **Φ.Π.Α**

Σύμφωνα με τον έλεγχο η προσφεύγουσα επιχείρηση, στις κρινόμενες χρήσεις, ασχολήθηκε με την αγοραπωλησία ιδιόκτητων ακινήτων. Οι πράξεις αυτές απαλλάσσονται του φόρου προστιθέμενης αξίας σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 παρ. 1 περ. λα΄ του Ν. 2859/2000. Απέκτησε επίσης απαλλασσόμενα έσοδα από τόκους καταθέσεων άρθρου 22 παρ. 1 περ. κέ΄ του Ν. 2859/2000. Δε δικαιούται δε να εκπέσει το φόρο με τον οποίο επιβαρύνονται η παράδοση αγαθών, η παροχή υπηρεσιών, η εισαγωγή και η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και λήψη υπηρεσιών που έγινε σε αυτήν, διότι τα αγαθά και οι πράξεις αυτές δε χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο (άρθρο 30 παρ. 1 του Ν. 2859/2000).

Από τον έλεγχο των χρεώσεων του με αριθμό ..... τραπεζικού λογαριασμού όψεως που τηρούσε η προσφεύγουσα στην τράπεζα ....., τα έτη 2016 & 2017, διαπιστώθηκε η αποστολή την 26/01/2017, εμβάσματος ποσού 150.000,00 ευρώ προς τραπεζικό λογαριασμό της εδρεύουσας στην ..... εταιρείας «.....».

Σε ερώτηση του ελέγχου για την εν λόγω συναλλαγή, η προσφεύγουσα απάντησε ότι το έμβασμα δόθηκε στην κινεζικών συμφερόντων εταιρεία που εδρεύει στην ..... «.....» και αφορά προμήθειες για εύρεση πελατών από την ....., βάσει του από 25/2/2016 συμφωνητικού μεταξύ της ίδιας και της εδρεύουσας στην ..... εταιρείας «.....», με διεύθυνση ....., ....., ..... το οποίο κατατέθηκε ηλεκτρονικά, εκπρόθεσμα στις 11/10/2020 και έλαβε αριθμό καταχώρησης ..... Προσκόμισε τα κάτωθι τιμολόγια εκδόσεως της εταιρείας «.....»:

α/α	Αρ. τιμολογίου	Ημερομηνία	Αξία τιμολογίου
1	.....	8/10/2016	30.000,00
2	.....	23/10/2016	30.000,00
3	.....	10/11/2016	30.000,00
4	.....	25/11/2016	30.000,00
5	.....	2/12/2016	30.000,00
<b>Σύνολο</b>			<b>150.000,00</b>

Σύμφωνα με παρατήρηση του ελέγχου, λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 16 του Ν. 1882/1990 και της Α.Υ.Ο ...../7222/ΔΕ-Β/18-07-2000 που ορίζουν ότι τα συμφωνητικά, που συμπεριλαμβάνονται σε εκπρόθεσμα κατατεθείσες καταστάσεις, είναι ανίσχυρα και δεν παράγουν κανένα έννομο αποτέλεσμα και το γεγονός ότι το ανωτέρω

συμφωνητικό κατατέθηκε εκπρόθεσμα και μετά την έκδοση της με αριθμό ...../19-9-2018 εντολής ελέγχου, η σύμβαση μεταξύ της «.....» και της ελεγχόμενης εταιρίας «..... ΟΕ» θεωρήθηκε ως μη γενόμενη.

Επιπλέον η ιταλική εταιρεία «.....», η οποία εμφανίζεται ως αποδέκτης του εμβάσματος των 150.000,00 ευρώ δεν αναφέρεται στα επιδειχθέντα βιβλία και τα στοιχεία της προσφεύγουσας και επιπλέον η προσφεύγουσα δεν καταχώρησε στα βιβλία της τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία, γι αυτό και ο έλεγχος δεν τα έλαβε υπόψη κατά τον υπολογισμό των καθαρών κερδών του φορολογικού έτους 2016 στο οποίο αφορούν, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 παρ.γ' του Ν.4172/2013. Ελήφθησαν όμως υπόψη κατά τον υπολογισμό του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας. Συγκεκριμένα:

Σύμφωνα με τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία η ελεγχόμενη έλαβε υπηρεσίες από Τρίτη χώρα, για τις οποίες ως τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται το εσωτερικό της χώρας, όπως ορίζουν οι διατάξεις των παρ. 1 & 2 του άρθρου 14 του Ν. 2859/2000, συνεπώς το ποσό των 150.000,00 ευρώ έπρεπε να συμπεριληφθεί στις φορολογητέες εκροές του Δ' Τριμήνου του έτους 2016 και να αποδοθεί ο αναλογών με συντελεστή 24%, φόρος, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 περ. σ' του αρθ. 35 του Ν 2859/2000.

Η ελεγχόμενη δε δικαιούται να εκπέσει το φόρο με τον οποίο επιβαρύνεται η λήψη υπηρεσιών που έγινε σε αυτήν, διότι οι πράξεις αυτές δεν έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία (άρθρο 32 παρ.1 περ. δ' του Ν.2859/2000) και κυρίως οι υπηρεσίες δε χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο (άρθρο 30 του Ν. 2859/2000).

Το συνολικό υπόλοιπο φόρου προς απόδοση διαμορφώθηκε από τον έλεγχο, σύμφωνα με τον παρακάτω πίνακα:

<b>Φόρος εισροών</b>			<b>5.859,39</b>
<b>Πλέον:</b> Πληρωμές στο Δημόσιο	0,00		
<b>Πλέον:</b> Πιστωτικό υπόλοιπο προηγ. Έτους	1.115,57		
<b>Πλέον:</b> Λοιπά προστιθέμενα ποσά	0,00		<b>1.115,57</b>
<b>Μείον:</b> Φόρος από διακανονισμό	6.974,96		
<b>Μείον:</b> Λοιπά αφαιρούμενα ποσά	0,00		<b>6.974,96</b>
<b>Σύνολο φόρου εισροών</b>			<b>0,00</b>
<b>Σύνολο φόρου εκροών</b>			<b>36.000,00</b>
<b>Χρεωστικό Υπόλοιπο</b>			<b>36.000,00</b>

➤ **Φορολογικό έτος 2017:**

- **Φορολογία εισοδήματος:**

**Λογιστικές διαφορές άρθρου 23 περ.β' του Ν.4172/2013, ποσό 6.000,00 ευρώ:**

Δεν αναγνωρίσθηκε προς έκπτωση δαπάνη ποσού 6.000,00 ευρώ που αφορά σε μισθώματα αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, των οποίων η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23, περ. β' του Ν. 4172/2013.

**Λογιστικές διαφορές άρθρου 22 περ.α' του Ν. 4172/2013, ποσό 9.715,90 ευρώ:**

1. Ποσό 8.790,86 € που αφορά σε αμοιβές και έξοδα δικηγόρων για δικαστική διαμάχη μεταξύ των εταίρων, δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση, σύμφωνα τις διατάξεις του άρθρου 22, περ. α' του Ν. 4172/2013, διότι αφορά δαπάνες οι οποίες δεν πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης αλλά του επιχειρηματία.

2. Ποσό 925,04 € που αφορά σε αγορά πετρελαίου θέρμανσης το οποίο καλύπτει τις ανάγκες ολοκλήρου του εκμισθωμένου ακινήτου από τον εταίρο ..... και τη σύζυγό του ....., που αποτελεί και την κατοικία τους, δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση, σύμφωνα τις διατάξεις του άρθρου 22, περ. α του Ν.4172/2013, διότι αφορά δαπάνες οι οποίες δεν πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης αλλά του επιχειρηματία.

**Πιστωτικοί τόκοι ποσό 130,26 ευρώ:**

Από τον έλεγχο των πιστώσεων του με αρ. .... τραπεζικού λογαριασμού όψεως που τηρούσε η προσφεύγουσα στην ....., τα έτη 2016 & 2017, διαπιστώθηκαν πιστωτικοί τόκοι ποσού 62,82 ευρώ στο έτος 2016 και ποσού 130,26 ευρώ στο έτος 2017, που δεν είχαν καταχωρηθεί στα βιβλία της επιχείρησης. Κατόπιν των ανωτέρω οι λογιστικές διαφορές έχουν συνοπτικά ως ακολούθως:

Φορολογικό έτος 2017	
Απιολογία	Ποσό
Δαπάνες άρθρου 23, περ. β' , Ν. 4172/2013	6.000,00
Δαπάνες άρθρου 22 περ. α' , Ν. 4172/2013	9.715,90
Πιστωτικοί τόκοι	130,26
<b>Σύνολο λογιστικών διαφορών έτους 2017</b>	<b>15.846,16</b>

Συνεπώς οι ζημίες, όπως αυτές προκύπτουν από τα βιβλία της επιχείρησης μετά την προσθήκη των λογιστικών διαφορών του ελέγχου, διαμορφώθηκαν ως εξής:

Ζημία ισολογισμού		17.332,36
Μείον: Λογιστικές διαφορές δήλωσης		0,00
<b>Δηλωθείσα ζημία χρήσης</b>		<b>17.332,36</b>
Μείον: Λογιστικές διαφορές ελέγχου		15.846,16
<b>Ζημία ελέγχου</b>		<b>1.486,20</b>



- **Φ.Π.Α.**

Για την ελεγχόμενη χρήση 2017 δεν προέκυψαν διαφορές σχετικά με το Φ.Π.Α.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την επανεξέταση της υπόθεσης και την ακύρωση των με αριθμό ...../2022, ..../2022& ...../2022 προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Μη νομιμότητα της προσβαλλόμενης πράξης ...../2022 φορολογικού έτους 2016, λόγω εσφαλμένης ερμηνείας και εφαρμογής των εφαρμοσθεισών διατάξεων και εσφαλμένης εκτίμησης των πραγμάτων, σχετικά με τη μη έκπτωση επιχειρηματικής δαπάνης του άρθρου 23 περ. β' του Ν. 4172/2013, και συγκεκριμένα:

«.....το μίσθωμα για την επαγγελματική μας στέγη στην ..... ανέρχονταν μηνιαίως στο ποσό των 269,36 ευρώ, το δε μίσθωμα για τη νέα επαγγελματική μας στέγη στο ..... Αττικής είχε συμφωνηθεί στο ποσό των 500,00 ευρώ, καταβαλλόμενο ανά μήνα, όπως αποδείξαμε με νόμιμα αποδεικτικά στοιχεία που προσκομίσαμε στη Φορολογική Διοίκηση, κατά συνέπεια δεν υφίστατο υποχρέωση για καταβολή του μισθώματος μέσω Τραπέζης, προκειμένου να εκπεσθεί η δαπάνη αυτή, σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις του άρθρου 23 περ. β' του Ν. 4172/2013, αφού το μηνιαίο μίσθωμα ήταν κατώτερο του ορίου των «άνω των 500,00 ευρώ» που τίθεται ως προϋπόθεση για την εξόφληση της δαπάνης μέσω Τραπέζης, από το άρθρο 23 του Ν. 4172/2013. Και ναι μεν, εν προκειμένω, η επιχείρησή μας κατέβαλε συγχρόνως τα δώδεκα (12) μισθώματα (6.000,00 ευρώ) της νέας επαγγελματικής μας στέγης για το έτος 2016 το Δεκέμβριο του έτους αυτού, τούτο όμως δεν αναιρεί τα ως άνω εκ μέρους μας υποστηριζόμενα...»

2) Μη νομιμότητα της προσβαλλόμενης πράξης ...../2022 φορολογικού έτους 2016, λόγω εσφαλμένης εκτίμησης των πραγμάτων, σχετικά με τις εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες, κατ' άρθρο 22 περ. α' του Ν. 4172/2013 και συγκεκριμένα:

«...οι δαπάνες με στοιχείο (α) (αγορές πλακιδίων, ειδών υγιεινής κ.λ.π.) πραγματοποιήθηκαν για τη συντήρηση, επισκευή και επίπλωση ακινήτου μας (μονοκατοικίας) επί της οδού ..... στη ..... Αττικής, του οποίου είχε προσυμφωνηθεί η πώληση σε δύο ....., με το υπ' αριθμ. ..../2016 προσύμφωνο του συμβολαιογράφου ..... και είχαν συμφωνηθεί τα ως άνω, όπως αποδεικνύεται από το από 11/3/2016 ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ της εταιρείας μας και των υποψήφιων αγοραστών...μεταφέρθηκαν δε στην επισκευαζόμενη ως άνω οικία μας, όπως αποδεικνύεται από τα προσκομιζόμενα δελτία αποστολής αυτών από το .....

... οι δαπάνες με στοιχείο (β)...δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για τη μεταφορά πελατών της εταιρείας μας (υποψήφιων αγοραστών) στα προς πώληση ακίνητα. Δοθέντος δε ότι μισθωτές των αυτοκινήτων από τη γνωστή εταιρεία ..... Α.Ε. ήταν η εταιρεία μας, ευλόγως τα φορολογικά στοιχεία είχαν εκδοθεί επ' ονόματί της, χωρίς αναφορά των ονομάτων των πελατών μας, των οποίων, άλλωστε, τα ονόματα ήταν άγνωστα κατά το χρόνο της μίσθωσης και στην εταιρεία μας και στον εκμισθωτή (..... Α.Ε.)... η με στοιχείο (γ) δαπάνη έγινε για τη θέρμανση αποκλειστικά της επαγγελματικής μας στέγης, μη σχετιζόμενης με την παντελώς ανεξάρτητη οικία του εταίρου μας .....

3) Μη νομιμότητα της προσβαλλόμενης πράξης ..../2022 φορολογικού έτους 2016, λόγω εσφαλμένης εκτίμησης των αποδείξεων ως προς το μη δηλωθέν κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα άρθρου 21 του Ν. 4172/2013, από φερόμενες ως αδικαιολόγητες τραπεζικές πιστώσεις, και συγκεκριμένα:

«...Οι επίμαχες πιστώσεις του τραπεζικού λογαριασμού της εταιρείας μας αφορούν ακριβώς προκαταβολές για αγορά ακινήτων στην Ελλάδα από τους αναφερόμενους στην έκθεση ελέγχου Κινέζους...Τα προς αγορά ακίνητα, τα οποία είχαν ήδη βρεθεί και για τα οποία έλαβαν χώρα οι εν λόγω πιστώσεις, δεν ικανοποίησαν τους υποψήφιους αγοραστές και έτσι παρέστη ανάγκη επιστροφής των προκαταβολών, που είχαν ήδη κατατεθεί και πιστωθεί στον προαναφερόμενο τραπεζικό λογαριασμό μας....οι πιστωθείσες προκαταβολές παρέμειναν στον τραπεζικό μας λογαριασμό μέχρι την εκκαθάριση της εταιρείας μας, οπότε αναλήφθηκαν από τον ορισθέντα εκκαθαριστή και εταίρο μας ....., αφού αυτός είχε επιστρέψει τις προκαταβολές από ίδια χρήματα, ήδη από το 2017 ...Προς απόδειξη του ως άνω ισχυρισμού μας ως προς όλα του τα σκέλη προσκομίσαμε και επικαλεσθήκαμε ενώπιον του φορολογικού ελέγχου τα από ..../3/2016, ..../4/2016 και ..../4/2016 ιδιωτικά συμφωνητικά μεταξύ του εταίρου μας ..... και των υποψήφιων αγοραστών ακινήτων σε επίσημη μετάφραση από την αγγλική στην ελληνική γλώσσα, ως και τις από 18/6/2017, 26/7/2017 και 15/9/2017 τρεις αποδείξεις επιστροφής από τον ίδιο προσωπικώς των επίμαχων προκαταβολών - πιστώσεων στους καταθέτες τους, επίσης σε επίσημη μετάφραση από την κινέζικη και αγγλική στην ελληνική γλώσσα»

4) Μη νομιμότητα της προσβαλλόμενης πράξης ..../2022 φορολογικού έτους 2017, λόγω εσφαλμένης ερμηνείας και εφαρμογής των οικείων διατάξεων και εσφαλμένης εκτίμησης των πραγμάτων, σχετικά με τη μη έκπτωση επιχειρηματικής δαπάνης του άρθρου 23 περ. β' του Ν. 4172/2013, και συγκεκριμένα:

«..η Φορολογική Αρχή δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της

επιχείρησής μας τη δαπάνη που καταβλήθηκε για τα μισθώματα της επαγγελματικής στέγης της εταιρείας μας, κατά το φορολογικό έτος 2017. Το μηνιαίο μίσθωμα είχε ορισθεί στο ποσό των 500,00 ευρώ, καταβλήθηκε δε στις 31/12/2017 συνολικό ποσό 6.000,00 ευρώ (ήτοι 12 Χ 500,00 ευρώ) για τα μισθώματα όλου του έτους 2017....κρίσιμο στοιχείο για τη διαπίστωση εάν μία επιχειρηματική δαπάνη είναι «άνω των 500,00 ευρώ», ώστε να είναι υποχρεωτική η εξόφλησή της μέσω τραπεζής, είναι το χρονικό διάστημα για το οποίο συμφωνείται η καταβολή της και προκειμένου για μισθώματα, εάν αυτό συμφωνείται κατά μήνα ή κατ' έτος και ότι εν προκειμένω είχε συμφωνηθεί μηνιαίο μίσθωμα 500,00 ευρώ, ορθώς και νομίμως τούτο δεν καταβλήθηκε μέσω Τραπεζής...»

5) Μη νομιμότητα της προσβαλλόμενης πράξης .../2022 φορολογικού έτους 2017, λόγω εσφαλμένης εκτίμησης των πραγμάτων, σχετικά με τις εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες, κατ' άρθρο 22 περ. α' του Ν. 4172/2013 και συγκεκριμένα:

«α) ποσό 8.790,86 ευρώ που αφορά σε αμοιβές και έξοδα της δικηγόρου .....  
....., για δικαστική διαμάχη μεταξύ των εταίρων, με την αιτιολογία ότι η δαπάνη αυτή έγινε προς το συμφέρον του επιχειρηματία. Η εν λόγω αιτιολογία είναι ουσία αβάσιμη, διότι και μεν η δικαστική διαμάχη υφίστατο πράγματι μεταξύ των εταίρων, το γεγονός, όμως, αυτό είχε δυσμενή αντίκτυπο στην επιχειρηματική δραστηριότητα της εταιρείας μας.

β) ποσό 925,04 ευρώ, το οποίο αφορά σε αγορά πετρελαίου θέρμανσης....εν τοις πράγμασι η επίμαχη δαπάνη έγινε για θέρμανση αποκλειστικά της επαγγελματικής στέγης μας, μη σχετιζόμενης με την παντελώς ανεξάρτητη οικία του εταίρου μας .....

6) Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2016. Μη νομιμότητα της προσβαλλόμενης πράξης Φ.Π.Α. ..../2022, λόγω εσφαλμένης εφαρμογής των οικείων διατάξεων.

«...η ως άνω παραδοχή της Φορολογικής Αρχής ότι, δηλαδή, το ποσό του εμβάσματος των 150.000,00 ευρώ που εμβάσαμε στην κινεζικών συμφερόντων ..... εταιρεία .....  
....., ως αμοιβή για την ανεύρεση στην ..... πελατών για αγορά ακινήτων στην Ελλάδα, συνιστά για την επιχείρησή μας φορολογητέες εκροές υπαγόμενες σε Φ.Π.Α. με συντελεστή 24%, με την αιτιολογία ότι πρόκειται για Υπηρεσίες από Τρίτη Χώρα, για τις οποίες ως τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται το εσωτερικό της Χώρας μας, σύμφωνα με το άρθρο 14 παρ. 1 και 2 του Ν. 2859/2000, είναι νόμω αβάσιμη...Επειδή η επιχείρησή μας λόγω του αντικειμένου των εργασιών της (αγοραπωλησίες ακινήτων) δεν υπόκειται σε Φ.Π.Α., κατά συνέπεια, τόπος παροχής των επίμαχων υπηρεσιών (ανεύρεση πελατών στην Κίνα για αγορά ακινήτων στην Ελλάδα) είναι αυτός της έδρας της ..... εταιρείας, που μας παρέσχε τις

προαναφερόμενες υπηρεσίες, ήτοι η ....., με συνακόλουθο η εταιρεία μας να μην υπόκειται σε Φ.Π.Α. για τις ως άνω προσφερθείσες σ' αυτή υπηρεσίες...»

Ως προς τη μη νομιμότητα των προσβαλλόμενων πράξεων ...../2022 και ..../2022 λόγω εσφαλμένης ερμηνείας και εφαρμογής των οικείων διατάξεων και εσφαλμένης εκτίμησης σχετικά με τη μη έκπτωση επιχειρηματικής δαπάνης του άρθρου 23 περ. β' του Ν.4172/2013:

Επειδή, στο άρθρο 23 του ν.4172/2013 «Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες», ορίζεται:

**«Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:**

...

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

Επειδή, στην ΠΟΛ.1216/2-6-2014 «Κοινοποίηση των διατάξεων της περίπτωσης β' του άρθρου 23 του ν.4172/2013», ορίζεται:

«1. Με τις διατάξεις του [άρθρου 23](#) του ν. [4172/2013](#) καθορίζονται οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα (ατομικές επιχειρήσεις), καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων.

2. Ειδικότερα, με την περίπτωση β' του ως άνω άρθρου ορίζεται ότι δεν εκπίπτει κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των €500, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

Για την εφαρμογή της περίπτωσης αυτής, στην έννοια της αγοράς των αγαθών και της λήψης των υπηρεσιών εμπίπτουν οι αγορές πρώτων και βοηθητικών υλών, εμπορευμάτων, υλικών, παγίων, κ.λπ., οι πάσης φύσεως δαπάνες της επιχείρησης καθώς και οι πάσης φύσεως υπηρεσίες που λαμβάνει η επιχείρηση, με την προϋπόθεση ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του [άρθρου 22](#) του ν. [4172/2013](#) και δεν εμπίπτουν σε κάποια από τις λοιπές περιπτώσεις του παρόντος άρθρου.

Η μη εξόφληση των ως άνω δαπανών με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής δεν συνιστά, από μόνη της, εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή και δεν έχει ως αποτέλεσμα τον

προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του [άρθρου 28](#) του ίδιου νόμου, εφόσον δεν συντρέχουν και άλλοι λόγοι.

**3. Διευκρινίζεται ότι η προϋπόθεση της περίπτωσης αυτής (εξόφληση με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής) δεν απαιτείται για τις παρακάτω κατηγορίες δαπανών :**

**α. Μισθούς, ημερομίσθια προσωπικού, απολαβές διευθυντών ή μελών του ΔΣ εταιρείας ή κάθε άλλου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, έκτακτες αμοιβές προσωπικού, αμοιβές καταβαλλόμενες σε υπαλλήλους πέραν των συμβατικών ή νομίμων, πάγια μηνιαία αποζημίωση η οποία συνιστά συγκεκριμένη επαύξηση μισθού, που χορηγούνται από τον εργοδότη στον εργαζόμενο, καθόσον οι ανωτέρω δαπάνες δεν αφορούν στη λήψη υπηρεσιών αλλά στην παροχή μισθωτής εργασίας.**

**β. Μισθώματα ακινήτων, καθότι δεν πρόκειται για λήψη υπηρεσιών αλλά για χρήση μισθίου (εισόδημα από κεφάλαιο για τον εκμισθωτή, σχετ. [άρθρο 39 ν.4172/2013](#))...**

**Επειδή, στο άρθρο 13 του ν.4646/2019, ορίζεται ότι:**

«Στο [άρθρο 23](#) του ν.4172/2013 προστίθεται νέα περίπτωση *ιέ* ως εξής:  
«*ιε*) Οι δαπάνες ενοικίων, εφόσον η εξόφλησή τους δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.»

**Επειδή, στο άρθρο 66 του ν.4646/2019, ορίζεται ότι:**

«1. Οι διατάξεις της περίπτωσης *ιέ* του άρθρου 23 του ν. 4172/2013, όπως προστίθενται αντιστοίχως με το άρθρο 13 εφαρμόζονται για δαπάνες που πραγματοποιούνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2020 και μετά».

**Επειδή, στην Ε.2109/2021 «Προϋπόθεση για την αναγνώριση δαπάνης ενοικίου - Παροχή οδηγιών σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 23 του ν.4172/2013 (Α' 167), όπως τροποποιήθηκαν με τον ν. 4646/2019 (Α' 201)», ορίζεται ότι:**

«1. Με τις διατάξεις του [άρθρου 13](#) του ν.4646/2019 προστέθηκε στο [άρθρο 23](#) του ν. [4172/2013](#) (ΚΦΕ) νέα περίπτωση *ιε'*, σύμφωνα με την οποία δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων οι δαπάνες ενοικίων, εφόσον η εξόφλησή τους δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.

Πιο συγκεκριμένα, με τις υπόψη διατάξεις αναγνωρίζονται προς έκπτωση οι δαπάνες των ενοικίων μόνο στην περίπτωση που αυτές εξοφλούνται με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών...

**6. Οι διατάξεις αυτές εφαρμόζονται, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 11 του άρθρου 66 του ν. 4646/2019, για δαπάνες που πραγματοποιούνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2020 και μετά...**

**Επειδή, με την ΠΟΛ 1216/2014 διευκρινίστηκε ότι η προϋπόθεση της εξόφλησης δαπανών με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, προκειμένου οι δαπάνες αυτές να μη χαρακτηρισθούν ως μη εκπιπόμενες, δεν απαιτείται για μισθώματα ακινήτων, καθότι δεν πρόκειται για λήψη υπηρεσιών αλλά για χρήση μισθίου (εισόδημα από κεφάλαιο για τον εκμισθωτή, σχετ. άρθρο 39 ν.4172/2013).**

**Επειδή, οι δαπάνες ενοικίων θεωρούνται μη εκπιπώμενες επιχειρηματικές δαπάνες, εφόσον η εξόφλησή τους δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης ιε' του άρθρου 23 Ν.4172/2013, η οποία προστέθηκε με το άρθρο 13 του Ν.4646/2019 και εφαρμόζεται για δαπάνες που πραγματοποιούνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2020 και μετά.**

**Επειδή, από το διενεργηθέντα έλεγχο προέκυψαν λογιστικές διαφορές άρθρου 23 περ. β' του Ν. 4172/2013 ποσού 6.269,36 ευρώ για το φορολογικό έτος 2016 και ποσού 6.000,00 ευρώ για το φορολογικό έτος 2017 και συγκεκριμένα:**

- Δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση δαπάνη ποσού 6.269,36 € (φορολογικό έτος 2016), που αφορά σε μισθώματα αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, των οποίων η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23, περ. β' του Ν. 4172/2013.
- Δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση δαπάνη ποσού 6.000,00 € (φορολογικό έτος 2017), που αφορά σε μισθώματα αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, των οποίων η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23, περ. β' του Ν. 4172/2013.

**Επειδή εν προκειμένω, εσφαλμένα δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση δαπάνη ποσού 6.269,36 ευρώ που αφορά μισθώματα φορολογικού έτους 2016 και δαπάνη 6.000,00 ευρώ που αφορά μισθώματα φορολογικού έτους 2017, με την αιτιολογία ότι πρόκειται για δαπάνες των οποίων η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, εφόσον πρόκειται για διάταξη (άρθρο 13 του Ν.4646/2019) με ισχύ για δαπάνες που πραγματοποιούνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2020 και μετά, συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας κρίνεται βάσιμος και γίνεται αποδεκτός.**

**B) Ως προς τη μη νομιμότητα των προσβαλλόμενων πράξεων ...../2022 και ..../2022, λόγω εσφαλμένης εκτίμησης, σχετικά με τις εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες, κατ' άρθρο 22 περ. α' του ν. 4172/2013:**

**Επειδή, στο άρθρο 22 του ν.4172/2013 «Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες», ορίζεται ότι:**

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

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

**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, στην ΠΟΛ.1113/2-6-2015 «Εκπιπόμενες και μη εκπιπόμενες δαπάνες επιχειρήσεων»,ορίζεται:**

**«Άρθρο 22**

**Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες**

**«1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.**

**2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:**

**α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της.**

**Συγκεκριμένα, στις δαπάνες της περίπτωσης αυτής εμπίπτει κάθε δαπάνη, που κρίνεται απαραίτητη από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης, ανεξάρτητα εάν αυτή πραγματοποιείται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης, για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά,**

εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματος της (ΣΤΕ 2033/2012) ή στην υλοποίηση δράσεων στο πλαίσιο της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. Δεν επιτρέπεται, δε, στη φορολογική αρχή να ελέγχει τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών (ΣΤΕ 2963/2013, ΣΤΕ 1729/2013, ΣΤΕ 1604/2011, κ.ά.), εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στο νόμο (π.χ. ενδοομιλικές συναλλαγές).

Επισημαίνεται ότι ως προς τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ισχύουν όσα ειδικότερα αναφέρονται κατωτέρω στην παρούσα.

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

Ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες, όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί άλλα έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών...

γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Επομένως, οι δαπάνες θα πρέπει να έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του φορολογικού έτους που αυτές έχουν πραγματοποιηθεί με βάση τα κατάλληλα δικαιολογητικά.

....

3. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του άρθρου 22 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 ή της παραγράφου 4 του άρθρου 48...»

**Επειδή, από το διενεργηθέντα έλεγχο, για το φορολογικό έτος 2016, προέκυψαν οι κάτωθι λογιστικές διαφορές άρθρου 22 περ.α΄ Ν.4172/2013:**

1. Ποσό 9.559,18 € που αφορά σε αγορές ειδών υγιεινής, πλακιδίων, ηλεκτρικών ειδών, καυστήρα, λέβητα και επίπλων, τα οποία μεταφέρθηκαν στην έδρα της επιχείρησης σε μισθωμένο ακίνητο από τον εταίρο ..... και τη σύζυγό του ....., που αποτελεί και την κατοικία τους, δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση, σύμφωνα τις διατάξεις του άρθρου 22 περ.α΄ του Ν. 4172/2013, διότι αφορά δαπάνες οι οποίες δεν πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης αλλά του επιχειρηματία.

2. Ποσό 697,43 € που αφορά σε μισθώματα ΕΙΧ αυτοκινήτων για τα οποία δεν διαπιστώθηκε από ποιόν και για ποιό λόγο χρησιμοποιήθηκαν, δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση, σύμφωνα τις διατάξεις του άρθρου 22, περ. α΄ του Ν. 4172/2013, διότι αφορά δαπάνες οι οποίες δεν



πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης αλλά του επιχειρηματία.

3. Ποσό 406,50 € που αφορά σε αγορά πετρελαίου θέρμανσης το οποίο καλύπτει τις ανάγκες ολοκλήρου του εκμισθωμένου ακινήτου από τον εταίρο ..... και τη συζύγο του ....., δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση, σύμφωνα τις διατάξεις του άρθρου 22, περ.α΄ του Ν.4172/2013, διότι αφορά δαπάνες οι οποίες δεν πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης αλλά του επιχειρηματία.

**Το φορολογικό έτος 2017, προέκυψαν οι κάτωθι λογιστικές διαφορές άρθρου 22 περ.α΄ Ν.4172/2013:**

1. Ποσό 8.790,86 € που αφορά σε αμοιβές και έξοδα δικηγόρων για δικαστική διαμάχη μεταξύ των εταίρων, δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση, σύμφωνα τις διατάξεις του άρθρου 22, περ. α΄ του Ν. 4172/2013, διότι αφορά δαπάνες οι οποίες δεν πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης αλλά του επιχειρηματία.

2. Ποσό 925,04 € που αφορά σε αγορά πετρελαίου θέρμανσης το οποίο καλύπτει τις ανάγκες ολοκλήρου του εκμισθωμένου ακινήτου από τον εταίρο ..... και τη σύζυγό του ....., δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση, σύμφωνα τις διατάξεις του άρθρου 22, περ. α΄ του Ν.4172/2013, διότι αφορά δαπάνες οι οποίες δεν πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης αλλά του επιχειρηματία.

**Επειδή, όσον αφορά τις δαπάνες αγοράς ειδών υγιεινής, πλακιδίων, ηλεκτρικών ειδών, καυστήρα, λέβητα και επίπλων ποσού 9.559,18 ευρώ, το φορολογικό έτος 2016:**

- Τα αγαθά αγοράστηκαν τη χρονική περίοδο από 05/01/2016 έως 26/01/2016 και μεταφέρθηκαν στην έδρα της επιχείρησης επί της οδού ..... στο ..... Αττικής, σε μισθωμένο ακίνητο στο όνομα του εταίρου ..... και της σύζυγου του ....., που τυγχάνει να είναι και η κατοικία τους (από 04/01/2016).

- Από τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία προέκυψε παράδοση των αγαθών στην έδρα της επιχείρησης και όχι η χρήση τους προς επισκευή οικίας επί της οδού ..... στη Ραφήνα, που στη συνέχεια πωλήθηκε. Το ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ της εταιρείας και των υποψήφιων αγοραστών, που προβλέπει συντήρηση, επισκευή και επίπλωση του ως άνω ακινήτου σύμφωνα με τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, συντάχθηκε στις 11/03/2016, δύο μήνες δηλαδή μετά την αγορά των αγαθών.

- στο καταστατικό της προσφεύγουσας δεν προβλέπονται τεχνικές εργασίες σε ακίνητα, ούτε επιδείχθηκαν δικαιολογητικά (Δελτία αποστολής των υλικών, τιμολόγια εργολάβων κλπ), από τα οποία να αποδεικνύεται η πραγματοποίηση των εργασιών αυτών.

Συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι τα ως άνω (είδη υγιεινής, πλακάκια, ηλεκτρικά είδη, καυστήρας, λέβητας και έπιπλα) χρησιμοποιήθηκαν για τη συντήρηση, επισκευή και

επίπλωση ακινήτου επί της οδού ..... στη Ραφήνα, του οποίου είχε προσυμφωνηθεί η πώληση και επιπλέον είχαν συμφωνηθεί τα ως άνω, προβάλλεται αβάσιμα και δε γίνεται δεκτός.

**Επειδή**, όσον αφορά τις δαπάνες μισθωμάτων Ε.Ι.Χ ποσού 697,43 ευρώ το φορολογικό έτος 2016, δεν αποδείχθηκε από ποιόν και για ποιο λόγο χρησιμοποιήθηκαν.

Συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι οι δαπάνες αυτές πραγματοποιήθηκαν για τη μεταφορά πελατών της στα προς πώληση ακίνητα, προβάλλεται αβάσιμα και δε γίνεται δεκτός.

**Επειδή**, η δαπάνη αγοράς πετρελαίου θέρμανσης ποσού 406,50 ευρώ το έτος 2016 και 925,04 ευρώ το έτος 2017, καλύπτει τις ανάγκες ολόκληρου του ακινήτου το οποίο είναι και κατοικία του εταίρου ..... και της .....

Συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι οι δαπάνες αυτές πραγματοποιήθηκαν για τη θέρμανση αποκλειστικά της επαγγελματικής της στέγης και δε σχετίζονται με την παντελώς ανεξάρτητη οικία του εταίρου της ....., προβάλλεται αβάσιμα και δε γίνεται δεκτός.

**Επειδή**, η δαπάνη ποσού 8.790,86 ευρώ το έτος 2017 αφορά σε αμοιβές και έξοδα δικηγόρων για δικαστική διαμάχη μεταξύ των εταίρων ..... και .....

Συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι ναι μεν η δικαστική διαμάχη υφίστατο μεταξύ των εταίρων, είχε όμως δυσμενή αντίκτυπο στη δραστηριότητα της εταιρείας, άρα αποτελεί και δαπάνη αυτής, προβάλλεται αβάσιμα και δε γίνεται δεκτός.

Κατόπιν τούτων ορθά βάσιμα και νόμιμα, δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τον έλεγχο, σύμφωνα τις διατάξεις του άρθρου 22 περ.α΄ του Ν. 4172/2013, οι ως άνω δαπάνες, δεδομένου ότι δεν πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης, αλλά του επιχειρηματία.

**Γ) Ως προς τη μη νομιμότητα της προσβαλλόμενης πράξης ...../2022 φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, λόγω εσφαλμένης εκτίμησης των αποδείξεων ως προς το μη δηλωθέν κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα άρθρου 21 του Ν. 4172/2013, από φερόμενες ως αδικαιολόγητες τραπεζικές πιστώσεις.**

**Επειδή**, στο άρθρο 21 «Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα» 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...

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, στο άρθρο 29 «Φορολογικός συντελεστής» του ν.4172/2013, ορίζεται:**

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

**Επειδή, στο άρθρο 39 «Δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας» του Κ.Φ.Δ., 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, στο με αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α ..... ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων μεταξύ άλλων αναφέρεται:**

«.....B` Προσαύξηση περιουσίας 1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 21 ΚΦΕ, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. 2. Επιπλέον, με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ΚΦΔ ορίζεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

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

οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

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

8. Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα. Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης στον ίδιο ή άλλο τραπεζικό λογαριασμό αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό. ....

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

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

**Επειδή, στην ΠΟΛ 1175/16.11.2017 με Θέμα «Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας», μεταξύ άλλων αναφέρεται ότι:**

«1. Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου (π.χ. εισόδημα από κεφάλαιο,

εισόδημα από κινητές αξίες, εισόδημα Δ` πηγής του ν.2238/1994, πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, 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 48του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21του 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.»

**Επειδή,** σύμφωνα και με την δημοσιευθείσα στις 07/04/2016 απόφαση του ΣτΕ 884/2016 Β` Τμήμα επταμ.: «(Α) ...Ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των μεγάλων ποσών που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του και, συνεπώς, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρ. 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρ. 14 παρ. 1 του ν.4174/2013, δεδομένου, άλλωστε, ότι πρόκειται για μη ευαίσθητο ή, γενικότερα, μη χρήζον αυξημένης προστασίας προσωπικό δεδομένο, για την πρόσβαση στο οποίο, στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου και της αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής, το κράτος διαθέτει ευρύ περιθώριο εκτίμησης (πρβλ. ΕΔΔΑ 22.12.2015, G.S.B. κατά Ελβετίας, 28601/11, σκέψεις 92-93) -Επομένως, οφείλει, κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν

ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα (μη απορριφθέντα από τη φορολογική αρχή) στοιχεία των δηλώσεων του φορολογίας εισοδήματος.»

**Επειδή**, από τον έλεγχο των πιστώσεων του με αρ. .... τραπεζικού λογαριασμού όψεως που τηρούσε η προσφεύγουσα στην τράπεζα ....., τα έτη 2016 & 2017, διαπιστώθηκαν οι κάτωθι αδικαιολόγητες πιστώσεις:

Α/Α	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Συναλλαγής
1	2016-03-10	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ	.....	68.780,00
2	2016-04-04	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ	.....	81.520,00
3	2016-05-04	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ	.....	43.475,00
4	2016-05-04	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ	.....	1.630,00
5	2016-05-04	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ	.....	1.630,00
<b>Σύνολο</b>				<b>197.035,00</b>

(Τα ποσά στους πίνακες είναι σε €)

**Επειδή**, η προσφεύγουσα, ισχυρίζεται ότι η προέλευση του ποσού των 197.035,00 ευρώ είναι δικαιολογημένη, διότι αφορά σε προκαταβολές ..... υποψηφίων αγοραστών, για αναζήτηση και υπόδειξη ακινήτων στην Ελλάδα με σκοπό την αγορά αυτών. Επειδή όμως οι συναλλαγές δε διεκπεραιώθηκαν οι προκαταβολές επιστράφησαν στους πελάτες το έτος 2017 από χρηματικά κεφάλαια του εταίρου ..... (επικαλείται τρεις (3) αποδείξεις επιστροφών προκαταβολών ποσού 68.780,00 ευρώ, 81.520,00 ευρώ & 43.475,00 ευρώ, προς αντίστοιχους πελάτες), λόγω διαμάχης μεταξύ των εταίρων και μη συμφωνίας τους περί επιστροφής των εν λόγω προκαταβολών.

Προς απόδειξη δε των ισχυρισμών της επικαλείται τα ήδη κατά τον έλεγχο προσκομισθέντα, σχετικά ιδιωτικά συμφωνητικά προκαταβολών, τα οποία όμως είναι ανίσχυρα δεδομένου ότι δεν έχουν συνταχθεί από συμβολαιογράφο και δεν παράγουν κανένα έννομο αποτέλεσμα, αφού δεν κατατέθηκαν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., όπως ορίζουν οι διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 16 του Ν.1882/1990 και της ΑΥΟ 1065606/7222/ΔΕ-Β'/18.7.2000 (ΦΕΚ 951/Β'/31.7.2000).

**Επειδή**, επιπλέον, η προσφεύγουσα προκειμένου να αιτιολογήσει την προέλευση του ποσού των 197.035,00 ευρώ που της καταλογίστηκε από τον έλεγχο ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα σύμφωνα με το άρθρο 21 του ν.4172/2013, επικαλείται, για πρώτη φορά την αποδεικτική δύναμη των κάτωθι εγγράφων:

α) διάφορα διαδικαστικά έγγραφα (μηνύσεις, δικαστικές αποφάσεις κλπ έγγραφα), που αποδεικνύουν την ύπαρξη δικαστικών διενέξεων μεταξύ των εταίρων.

β) την από 4/1/2016 τροποποίηση και κωδικοποίηση του καταστατικού της εταιρείας, στο άρθρο 6 της οποίας ορίζεται ότι απαιτείται η συμφωνία και η υπογραφή και των δύο εταίρων για την κίνηση και διαχείριση των τραπεζικών λογαριασμών,

γ) το υπ' αριθμ. ....../2-3-2016 έγγραφο της Υπηρεσίας ΓΕΜΗ περί καταχώρησης της ως άνω τροποποίησης στις 26/1/2016, με αριθμό καταχώρησης .....,

δ) το από 14/9/2021 έγγραφο ενεργοποίησης του λογαριασμού της εταιρείας στη ..... με αριθμό ....., ο οποίος με τις δικαστικές διενέξεις των εταίρων είχε παραμείνει αδρανής και

ε) το από 14/9/2021 έγγραφο της ....., σύμφωνα με το οποίο από τον ως άνω λογαριασμό της εταιρείας αναλήφθηκε αυθημερόν με την ενεργοποίησή του ποσό 120.984,78 ευρώ και μεταφέρθηκε σε κοινό λογαριασμό του εταίρου ..... και της συζύγου του .....

**Επειδή**, η προσφεύγουσα με τα ως άνω ναι μεν αποδεικνύει τη μεταξύ των εταίρων διένεξη και την αδράνεια του τραπεζικού της λογαριασμού καθώς και τη μεταφορά ποσού 120.984,78 ευρώ σε λογαριασμό του εταίρου ....., **δεν προσκομίζει όμως κίνηση τραπεζικών λογαριασμών και τραπεζικά παραστατικά, από τα οποία να προκύπτει η μεταφορά των εν λόγω χρηματικών ποσών και κυρίως η επιστροφή τους στους δικαιούχους.**

Συνεπώς δεν αποδεικνύει την πραγματική πηγή των ως άνω πιστώσεων ούτε ότι τα σχετικά ποσά έχουν υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσονται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

Κατόπιν τούτων ορθά βάσιμα και νόμιμα, το ποσό των 197.035,00 ευρώ, του οποίου δεν δικαιολογήθηκε η προέλευση, χαρακτηρίστηκε από τον έλεγχο ως μη δηλωθέν κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 του Ν.4172/2013, συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

**Δ) Ως προς τη μη νομιμότητα της προσβαλλόμενης πράξης ...../2022 ΦΠΑ φορολογικού έτους 2016, λόγω εσφαλμένης εφαρμογής των οικείων διατάξεων**

**Επειδή**, στο άρθρο 3 του Ν.2859/2000 «Υποκείμενοι στο φόρο», ορίζεται ότι:

**«1. Στο φόρο υπόκειται:**

**α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής,....»**

2. Το ελληνικό Δημόσιο, οι δήμοι, οι κοινότητες και τα άλλα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου δε θεωρούνται υποκείμενοι στο φόρο για τις πράξεις παράδοσης αγαθών και παροχής υπηρεσιών που ενεργούν κατά την εκπλήρωση της αποστολής τους, ακόμη και αν εισπράττουν τέλη, δικαιώματα ή εισφορές. Εν τούτοις τα πρόσωπα αυτά θεωρούνται ως υποκείμενοι στο φόρο κατά το μέτρο που η μη υπαγωγή στο φόρο των δραστηριοτήτων τους οδηγεί σε στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού. Τα πρόσωπα αυτά έχουν οπωσδήποτε την ιδιότητα του υποκειμένου στο φόρο, εφόσον ασκούν τις δραστηριότητες που απαριθμούνται στο παράρτημα Ι του παρόντος νόμου, εκτός αν αυτές είναι ασήμαντες».

**Επειδή, στο άρθρο 4 του Ν.2859/2000 «Οικονομική δραστηριότητα», ορίζεται ότι:**

«1. Οικονομική δραστηριότητα, κατά την έννοια της διάταξης της παραγράφου 1 του άρθρου 3, θεωρείται οποιαδήποτε από τις δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή αυτού που παρέχει υπηρεσίες. Στις δραστηριότητες αυτές περιλαμβάνονται και η εξόρυξη, οι δραστηριότητες των αγροτών και των ελεύθερων επαγγελματιών, καθώς και η εκμετάλλευση ενός ενσώματου ή άυλου αγαθού με σκοπό την απόκτηση από αυτό εσόδων».

**Επειδή, στο άρθρο 14 του Ν.2859/2000 «Τόπος παροχής υπηρεσιών», ορίζεται ότι:**

«1. Ορισμοί

Για τους σκοπούς της εφαρμογής του παρόντος άρθρου:

α) Υποκείμενος στον φόρο ο οποίος ασκεί επίσης δραστηριότητες ή πραγματοποιεί συναλλαγές που δεν θεωρούνται φορολογητέες παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών σύμφωνα με το άρθρο 2 θεωρείται ως υποκείμενος στον φόρο όσον αφορά όλες τις υπηρεσίες που παρέχονται σε αυτόν.

β) Μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο το οποίο διαθέτει αριθμό μητρώου ΦΠΑ θεωρείται ως υποκείμενος στον φόρο.

**2. Γενικοί κανόνες**

Με την επιφύλαξη των επόμενων παραγράφων:

α) Ο τόπος παροχής υπηρεσιών προς υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο, που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή, είναι ο τόπος όπου το εν λόγω πρόσωπο έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας. Ωστόσο, εάν οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται σε μόνιμη εγκατάσταση του υποκειμένου στον φόρο προσώπου που βρίσκεται σε τόπο διαφορετικό από τον τόπο όπου έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας, ως τόπος παροχής των υπηρεσιών αυτών θεωρείται ο τόπος όπου βρίσκεται η μόνιμη εγκατάστασή του. Ελλείψει τέτοιας έδρας ή μόνιμης εγκατάστασης, ως τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται ο τόπος της μόνιμης



κατοικίας ή της συνήθους διαμονής του υποκείμενου στον φόρο στον οποίο παρέχονται οι υπηρεσίες.

β) Ο τόπος παροχής υπηρεσιών προς μη υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο είναι ο τόπος της έδρας της οικονομικής δραστηριότητας του παρέχοντος τις υπηρεσίες. Ωστόσο, εάν οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται από μόνιμη εγκατάσταση του παρέχοντος που βρίσκεται σε τόπο διαφορετικό από τον τόπο της έδρας της οικονομικής του δραστηριότητας, ως τόπος παροχής των υπηρεσιών αυτών θεωρείται ο τόπος όπου βρίσκεται η μόνιμη αυτή εγκατάσταση. Ελλείψει τέτοιας έδρας ή μόνιμης εγκατάστασης, ως τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται ο τόπος της μόνιμης κατοικίας ή της συνήθους διαμονής του παρέχοντος.

### 3. Παροχή υπηρεσιών από μεσάζοντες προς μη υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα

Ο τόπος παροχής υπηρεσιών που πραγματοποιούνται από πρόσωπα που μεσολαβούν, ενεργώντας στο όνομα και για λογαριασμό άλλων προσώπων, στην περίπτωση που ο λήπτης των υπηρεσιών αυτών είναι μη υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο:

α) Είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον ο τόπος πραγματοποίησης της πράξης την οποία αφορά η μεσολάβηση είναι το εσωτερικό της χώρας, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο.

β) Δεν είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον ο τόπος πραγματοποίησης της πράξης την οποία αφορά η μεσολάβηση δεν είναι το εσωτερικό της χώρας, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο.

### 4. Παροχή υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα

Ο τόπος παροχής υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα, περιλαμβανομένων των υπηρεσιών εμπειρογνωμόνων και κτηματομεσιτών, της παροχής καταλύματος στον ξενοδοχειακό τομέα ή σε τομείς παρεμφερούς χαρακτήρα, όπως σε κατασκηνώσεις διακοπών ή σε τοποθεσίες που έχουν διαμορφωθεί για να χρησιμοποιηθούν ως κατασκήνωση, της παροχής του δικαιώματος χρήσης ακινήτου και της παροχής υπηρεσιών για την προετοιμασία και συντονισμό κατασκευαστικών εργασιών, όπως οι υπηρεσίες αρχιτεκτόνων ή επιχειρήσεων επίβλεψης:

α) Είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον αφορούν ακίνητο το οποίο βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας.

β) Δεν είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον αφορούν ακίνητο το οποίο δεν βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας».

Επειδή, στο άρθρο 22 του Ν.2859/2000 «Απαλλαγές στο εσωτερικό της χώρας», ορίζεται ότι:

«1. Απαλλάσσονται από το φόρο:

....

κε) οι εργασίες, στις οποίες περιλαμβάνεται και η διαπραγμάτευση, που αφορούν καταθέσεις, τρεχούμενους λογαριασμούς, πληρωμές, μεταφορές καταθέσεων και εμβάσματα, απαιτήσεις, πιστωτικούς τίτλους, επιταγές και λοιπά αξιόγραφα, με εξαίρεση την είσπραξη απαιτήσεων

τρίτων, καθώς και τις εργασίες που αφορούν την πρακτορεία επιχειρηματικών απαιτήσεων που ενεργείται από τις επιχειρήσεις που ασχολούνται με τις εργασίες αυτές,....

λα) α) η παράδοση ακινήτων, εκτός από:

- την παράδοση που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 6,
- τις παραδόσεις που προβλέπουν οι διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 7,»

**Επειδή, στο άρθρο 30 του Ν.2859/2000 «Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου», ορίζεται ότι:**

**«1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν.**

**Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.**

Ειδικά για τα ακίνητα που έχουν υπαχθεί σε καθεστώς αναστολής της παραγράφου 4α του άρθρου 6, το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών, που προσδιορίζεται σύμφωνα με την παράγραφο 7 του άρθρου 31, αναστέλλεται καθ' όλη τη διάρκεια της περιόδου της παραγράφου 4α του άρθρου 6...

**Επειδή, στο άρθρο 32 του Ν.2859/2000 «Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου», ορίζεται ότι:**

**«1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:**

- α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36,
- β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,
- γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά,
- δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις

λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων,

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

**Επειδή, στο άρθρο 35 «Υπόχρεοι στο φόρο» του ν.2859/2000, ορίζεται ότι:**

**1.Για την παράδοση αγαθών, την ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών, υπόχρεοι στο φόρο είναι:**

α) α) ο εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας υποκείμενος στον φόρο, για τις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις, για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας...

στ) ο λήπτης των υπηρεσιών, εφόσον είναι υποκείμενος στον φόρο ή μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο το οποίο διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ στο εσωτερικό της χώρας, για τις παροχές υπηρεσιών για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 2 του άρθρου 14, εφόσον οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται από μη εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας υποκείμενο στον φόρο,

**Επειδή, η προσφεύγουσα επιχείρηση, στις κρινόμενες χρήσεις, ασχολήθηκε με την αγοραπωλησία ιδιόκτητων ακινήτων. Οι πράξεις αυτές απαλλάσσονται του φόρου προστιθέμενης αξίας σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 παρ. 1 περ. λα' του Ν. 2859/2000. Δε δικαιούται δε να εκπέσει το φόρο με τον οποίο επιβαρύνονται η παράδοση αγαθών, η παροχή υπηρεσιών, η εισαγωγή και η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και λήψη υπηρεσιών που έγινε σε αυτήν, διότι τα αγαθά και οι πράξεις αυτές δε χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο (άρθρο 30 παρ. 1 του Ν. 2859/2000).**

**Επειδή, από τον έλεγχο των χρεώσεων του με αριθμό ..... τραπεζικού λογαριασμού όψεως που τηρούσε η προσφεύγουσα στην τράπεζα ....., τα έτη 2016 & 2017, διαπιστώθηκε η αποστολή στις 26/01/2017, εμβάσματος ποσού 150.000,00 ευρώ προς τραπεζικό λογαριασμό της εδρεύουσας στην ..... εταιρείας «.....».**

**Σε ερώτηση του ελέγχου για την εν λόγω συναλλαγή, η προσφεύγουσα απάντησε ότι το έμβασμα δόθηκε στην ..... συμφερόντων εταιρεία που εδρεύει στην ..... «.....» και αφορά προμήθειες για εύρεση πελατών από την ....., βάσει του από 25/2/2016 συμφωνητικού μεταξύ της ίδιας και της εδρεύουσας στην ..... εταιρείας «..... Co. LTD», με διεύθυνση ....., ....., .....**

....., το οποίο κατατέθηκε ηλεκτρονικά εκπρόθεσμα στις 11/10/2020 και έλαβε αριθμό καταχώρησης .....

Η προσφεύγουσα, προς απόδειξη του ως άνω ισχυρισμού της, προσκόμισε: α) πέντε (5) τιμολόγια εκδόσεως της εταιρείας «..... Co. LTD», με αιτιολογία «Αμοιβές προμήθειας» και συνολική αξία 150.000,00 ευρώ, β) εξουσιοδότηση (Aythorization) της εταιρείας «..... Co. LTD» προς την προσφεύγουσα, για πληρωμή ποσού 150.000,00 ευρώ στο λογαριασμό IT ..... με δικαιούχο την εταιρεία «.....» και γ) δήλωση απαίτησης (statement) της εταιρείας «..... Co. LTD» προς την προσφεύγουσα, για πληρωμή ποσού 150.000,00 ευρώ στο λογαριασμό IT ..... με δικαιούχο την εταιρεία «.....» με την παρατήρηση ότι οι εταιρείες «..... Co. LTD» και «.....» είναι υποκαταστήματα του ίδιου ομίλου επιχειρήσεων.

Σύμφωνα με παρατηρήσεις του ελέγχου η ..... εταιρεία «.....», η οποία εμφανίζεται ως αποδέκτης του εμβάσματος των 150.000,00 ευρώ δεν αναφέρεται στα επιδειχθέντα βιβλία και τα στοιχεία της προσφεύγουσας και επιπλέον η προσφεύγουσα δεν καταχώρησε στα βιβλία της τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία, γι' αυτό και ο έλεγχος δεν τα έλαβε υπόψη κατά τον υπολογισμό των καθαρών κερδών του φορολογικού έτους 2016 στο οποίο αφορούν, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 περ.γ' του Ν.4172/2013. Ελήφθησαν όμως υπόψη κατά τον υπολογισμό του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας.

**Επειδή,** η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι λόγω του αντικείμενου των εργασιών της (αγοραπωλησίες ακινήτων) δεν υπόκειται σε ΦΠΑ κατά συνέπεια, τόπος παροχής των επίμαχων υπηρεσιών (ανεύρεση πελατών στην ..... για αγορά ακινήτων στην Ελλάδα) είναι αυτός της έδρας της ..... εταιρείας, που της παρείχε τις προαναφερόμενες υπηρεσίες, ήτοι η ....., με συνακόλουθο η ίδια να μην υπόκειται σε ΦΠΑ για τις ως άνω προσφερθείσες σε αυτή υπηρεσίες.

**Επειδή,** ως υποκείμενο στο φόρο θεωρείται το πρόσωπο που ενεργεί πράξεις φορολογητέες ή αφορολόγητες με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου ή πράξεις απαλλασσόμενες σύμφωνα με το άρθρο 22, καθώς και οι αγρότες ειδικού καθεστώτος.

Το ελληνικό Δημόσιο, οι δήμοι, οι κοινότητες και τα άλλα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου δε θεωρούνται υποκείμενοι στο φόρο για τις πράξεις παράδοσης αγαθών και παροχής υπηρεσιών που ενεργούν κατά την εκπλήρωση της αποστολής τους, ακόμη και αν εισπράττουν

τέλη, δικαιώματα ή εισφορές.

**Επειδή**, ο τόπος παροχής υπηρεσιών προς υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο, που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή, είναι ο τόπος όπου το εν λόγω πρόσωπο έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας (άρθρο 14 παρ. 2 περ. α' του κώδικα ΦΠΑ).

**Επειδή**, με την περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 35 ορίζεται ότι ο υποκείμενος στο φόρο που είναι εγκαταστημένος στο εσωτερικό της χώρας, είναι υπόχρεος για την απόδοση του φόρου για τις διενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης, εισαγωγής και της ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών καθώς και της παροχής υπηρεσιών.

**Επειδή**, η προσφεύγουσα είναι υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο.

**Επειδή**, τόπος παροχής υπηρεσιών προς υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο, που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή, είναι ο τόπος όπου το εν λόγω πρόσωπο έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας, δηλαδή εν προκειμένω η Ελλάδα.

**Επειδή**, η προσφεύγουσα έλαβε υπηρεσίες από Τρίτη χώρα, για τις οποίες ως τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται η Ελλάδα, όπως ορίζουν οι διατάξεις των παρ. 1 & 2 του άρθρου 14 του Ν. 2859/2000, συνεπώς το ποσό των 150.000,00 ευρώ έπρεπε να συμπεριληφθεί στις φορολογητέες εκροές του Δ' Τριμήνου του έτους 2016 και να αποδοθεί ο αναλογών με συντελεστή 24%, φόρος, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 περ. σ' του αρθ. 35 του Ν 2859/2000.

Η ελεγχόμενη δε δικαιούται να εκπέσει το φόρο με τον οποίο επιβαρύνεται η λήψη υπηρεσιών που έγινε σε αυτήν, διότι οι πράξεις αυτές δεν έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία (άρθρο 32 παρ.1 περ. δ' του Ν.2859/2000) και κυρίως οι υπηρεσίες δεν χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο (άρθρο 30 του Ν. 2859/2000).

Κατόπιν τούτων ορθά βάσιμα και νόμιμα, υπολογίσθηκε φόρος εκροών 24% επί του ποσού των 150.000,00 ευρώ από τον έλεγχο και συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι τόπος παροχής των επίμαχων υπηρεσιών (ανεύρεση πελατών στην Κίνα για αγορά ακινήτων στην Ελλάδα), είναι αυτός της έδρας της κινέζικης εταιρείας και συνεπώς δεν οφείλεται φόρος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

**Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε**

Τη μερική αποδοχή της με αρ. πρωτ. ....../14-10-2022 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας ..... ΚΑΙ ΣΙΑ ΟΕ με ΑΦΜ ....., σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

**Φορολογικό έτος 2016**

- ΕΙΣΟΔΗΜΑ

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
Κέρδη ισολογισμού	237.759,11	237.759,11
Πλέον: Λογιστικές διαφορές δήλωσης	0,00	0,00
<b>Καθαρά κέρδη χρήσης</b>	<b>237.759,11</b>	<b>237.759,11</b>
Πλέον: Λογιστικές διαφορές	214.030,29	207.760,93
<b>Καθαρά κέρδη</b>	<b>451.789,40</b>	<b>445.520,04</b>
Μείον ζημιά προηγ. Χρήσης	3.520,04	3.520,04
<b>Καθαρά κέρδη</b>	<b>448.269,36</b>	<b>442.000,00</b>

Η με αριθμό ...../2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος:

	ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ (1)	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ (2)	ΠΟΣΑ ΔΕΔ (3)	ΔΙΑΦΟΡΑ (3-1)
Φορολογητέα κέρδη	234.166,62	448.269,36	442.000,00	207.833,38
Ή ζημιά				
Φόρος	Πιστωτικό ποσό			
	Χρεωστικό ποσό	67.908,32	129.998,11	128.180,00
Προκαταβολή φόρου				
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων				
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου				
Τέλος επιτηδεύματος	1.000,00	1.000,00	1.000,00	
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ		31.044,90	30.135,84	30.135,84
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.				
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτοσήμου				
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή				
<b>Σύνολο φόρων τελών &amp; εισφορών</b>	για καταβολή	68.908,32	162.043,01	159.315,84
	για επιστροφή			
<b>Αχρεωσθήτως καταβληθέντα ποσά</b>				

- ΦΠΑ

Η με αριθμό ...../2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ:

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)	(2)	(3)	(3-1)
Αξία φορολογητέων εκροών	0,00	150.000,00	150.000,00	150.000,00
Αξία φορολογητέων εισροών	25.189,32	25.189,32	25.189,32	0,00
Φόρος εκροών	0,00	36.000,00	36.000,00	36.000,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών	- 1.115,57	- 1.115,57	- 1.115,57	0,00
Πιστωτικό υπόλοιπο	1.115,57	1.115,57	1.115,57	0,00
Χρεωστικό υπόλοιπο		36.000,00	36.000,00	36.000,00
Πρόστιμα άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.		18.000,00	18.000,00	18.000,00
Ποσόπου επιστράφηκε αδικαιολόγητα				
<b>Σύνολο φόρου για καταβολή</b>	0,00	54.000,00	54.000,00	54.000,00
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση	0,00	0,00	0,00
	για επιστροφή	0,00	0,00	0,00
<b>Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά</b>				

## Φορολογικό έτος 2017

- ΕΙΣΟΔΗΜΑ

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
Ζημία ισολογισμού	17.332,36	17.332,36
<u>Πλέον: Λογιστικές διαφορές δήλωσης</u>	0,00	0,00
<b>Δηλωθείσα ζημία χρήσης</b>	17.332,36	17.332,36
<u>Μείον: Λογιστικές διαφορές</u>	15.846,16	9.846,16
<b>Ζημία</b>	1.486,20	7.486,20

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης

Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης  
Επίλυσης Διαφορών

Η Προϊστάμενη της Υποδιεύθυνσης  
Επίλυσης Διαφορών  
ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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