



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 03/05/2023

Αριθμός απόφασης: 299

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α6 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604553
e-mail : ded.ath@aaade.gr

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 (Β' 1440),
- δ. Την με αριθμό Α. 1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της 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' αριθμόν ΔΕΔ 1126366Ε2016/30-08-2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή του, κάτοικος κατά των κάτωθι πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Είδος φόρου ή προστίμου	Φορολογικό έτος/περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1	Εισόδημα	2017	223.165,40€
2	Εισόδημα	2018	362.058,03€

του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις στην ανωτέρω παράγραφο 4 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικών ετών 2017 και 2018, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και την από οικεία έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου εισοδήματος, ποσού 130.739,62€, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ., ποσού 65.369,81€, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 27.055,97€, ήτοι συνολικό ποσό 223.165,40€.

Με την υπ' αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου εισοδήματος, ποσού 210.958,03€, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ., ποσού 105.479,02€, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 45.620,98€, ήτοι συνολικό ποσό 362.058,03€.

Ιστορικό

Οι διαφορές αυτές Φόρου Εισοδήματος και Εισφοράς Αλληλεγγύης προέκυψαν επί τη βάση της απόοικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., σύμφωνα με την οποία:

1) για πιστώσεις χρηματικών ποσών, ύψους 25.461,50€ για το φορολογικό έτος 2017 και 48.577,75€ για το φορολογικό έτος 2018, οι οποίες δεν ήταν δυνατόν να συσχετισθούν με τα δηλωθέντα εισοδήματα των ελεγχόμενων φορολογικών ετών, ούτε αποδείχθηκε η πηγή και η αιτία προέλευσής τους, εφαρμόστηκαν οι διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 σε συνδυασμό με το άρθρο 39 του ΚΦΔ και καταλογίστηκαν τα ανωτέρω ποσά ως εισόδημα της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 σε συνδυασμό και με το άρθρο 39 του ΚΦΔ και

2) επαναπροσδιορίστηκαν («αναμορφώθηκαν») τα αποτελέσματα της επιχείρησης του προσφεύγοντος κατά τις ελεγχθείσες περιόδους 01.01.2017-31.12.2017 και 01.01.2018-31.12.2018 με την προσθήκη στα δηλωθέντα καθαρά κέρδη της επιχείρησής του των ανωτέρω περιόδων δαπανών που δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα («λογιστικών διαφορών»). Οι δαπάνες που δεν αναγνωρίστηκαν για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018 είναι ύψους 285.181,10€ και 439.690,53€ αντίστοιχα. Συγκεκριμένα:

α) Δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση ποσά μισθοδοσίας, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. ιδ' του άρθ. 23 του Ν.4172/2013, καθώς η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει

πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών. Η εν λόγω δαπάνες μισθοδοσίας για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018 είναι ύψους 37.612,23€ και 96.207,19€ αντίστοιχα.

β) Δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση δαπάνες για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018 ύψους 240.492,70€ και 336.042,25€ αντίστοιχα, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. β' του άρθ. 23 του Ν.4172/2013.Ειδικότερα, για το φορολογικό έτος 2017 διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων είχε προβεί στην πραγματοποίηση δαπανών (ενδοκοινοτική απόκτηση από την εταιρεία) συνολικής καθαρής αξίας 535.012,70€ για την εξόφληση των οποίων έχει αποστείλει εμβάσματα στην ως άνω αναφερθείσα εταιρία συνολικής αξίας 294.520,00€ και ως εκ τούτου δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση δαπάνη ύψους 240.492,70€ (535.012,70€ - 294.520,00€).Αντίστοιχα, για το φορολογικό έτος 2018 διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων είχε προβεί στην πραγματοποίηση δαπανών (ενδοκοινοτική απόκτηση από την εταιρεία) συνολικής καθαρής αξίας 368.742,25€ για την εξόφληση των οποίων έχει αποστείλει εμβάσματα στην ως άνω αναφερθείσα εταιρία συνολικής αξίας 32.700,00€ και ως εκ τούτου δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση δαπάνη ύψους 336.042,25€(368.742,25€ - 32.700,00€).

γ) Δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση δαπάνες/αγορές για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018 ύψους 7.076,17€ και 7.441,09€ αντίστοιχα, σύμφωνα με τις διατάξεις την περ. α' του άρθ. 22 του Ν.4172/2013, καθώς κρίθηκαν ως μη παραγωγικές.

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω ο έλεγχος επαναπροσδιόρισε: α) τα καθαρά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα και β) το φορολογητέο εισόδημα των ελεγχόμενων φορολογικών περιόδων ως κάτωθι:

Α) Καθαρά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα

Φορολογικό έτος	Καθαρό κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα βάσει δήλωσης	Λογιστικές διαφορές ελέγχου	Καθαρό κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα βάσει ελέγχου
2017	8.606,64	285.181,10	293.787,74
2018	17.597,66	439.690,53	457.288,19

Β)Φορολογητέο Εισόδημα

Φορολογικό έτος 2017

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ		ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ		ΔΙΑΦΟΡΑ
	Προσφεύγων	Συζύγου	Προσφεύγων	Συζύγου	
Τόκοι	0,96		0,96		
Ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα	8.606,64		293.787,74		285.181,10
Εισόδημα άρθ. 21 παρ.4 ν.4172/13			25.461,50		25.461,50
Μισθωτή εργασία - Συντάξεις	48,80		48,80		
Συνολικό δηλωθέν εισόδημα	8.656,40		319.299,00		310.642,60
Προστιθέμενη διαφορά δαπανών	4.476,93	5.100,00			-9.576,93
Φορολογητέο εισόδημα	13.133,33	5.100,00	319.299,00	0,00	301.065,67

Φορολογικό έτος 2018

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ		ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ		ΔΙΑΦΟΡΑ
	Προσφεύγων	Συζύγου	Προσφεύγων	Συζύγου	
Τόκοι-Μερίσματα-Δικαιώματα	0,42		0,42		
Επιχειρηματική δραστηριότητα	17.597,66		457.288,19		439.690,53
Εισόδημα άρθ. 21 παρ.4 ν.4172/13			48.577,75		48.577,75
Μισθωτή εργασία - Συντάξεις	83,35		83,35		

Συνολικό δηλωθέν εισόδημα	17.681,43		505.949,71		488.268,28
Φορολογητέο εισόδημα	17.681,43		505.949,71		488.268,28

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται να αναγνωριστούν ως εκπιπτόμενες δαπάνες κατ' άρθρων 22 και 23 του Ν.4172/2013 άπασες τις αναφερόμενες ως μη εκπιπτόμενες δαπάνες στις προσβαλλόμενες πράξεις προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1) Ο έλεγχος δεν αναγνώρισε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του τις επιχειρηματικές δαπάνες που αντιστοιχούσαν σε ενδοκοινοτικές αποκτήσεις από την εταιρεία με την επωνυμία «.....» χαρακτηρισμένες ως αγορές χωρίς έμβασμα ύψους 240.492,10 ευρώ για το φορολογικό έτος 2017 και ύψους 336.042,25 ευρώ για το φορολογικό έτος 2018. Οι ενδοκοινοτικές συναλλαγές με την εν λόγω εταιρεία αφορούν επιχειρηματικές δαπάνες που πραγματοποίησε προς τον μοναδικό του προμηθευτή κι ως εκ τούτου λανθασμένα δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα από την επιχειρηματική του δραστηριότητα. Επικαλείται την καρτέλα της εν λόγω εταιρείας που συνετάγει από το λογιστήριο της επιχείρησής του. Επιπλέον, ισχυρίζεται ότι κατά τα ελεγχόμενα έτη η επιχείρηση του τηρούσε απλογραφικά βιβλία με αποτέλεσμα να καταχωρούνται σε αυτά μόνο τα τιμολόγια των σχετικών δαπανών και όχι τα αντίστοιχα παραστατικά πληρωμής τους, αφού κάτι τέτοιο δεν απαιτείται για τις ατομικές επιχειρήσεις. Συνεπώς η αναζήτηση παραστατικών πληρωμής ήταν ιδιαίτερος δύσκολη. Επιπλέον, ισχυρίζεται ότι η καρτέλα αποδεικνύει με τον καλύτερο δυνατό τρόπο την πραγματική συνεργασία που είχε με την με συνεχείς συναλλαγές κι ως εκ τούτου πασιφανώς προκύπτει ότι πράγματι πρόκειται για δαπάνες που έγιναν στα πλαίσια της επιχειρηματικής του δραστηριότητας κι ως εκ τούτου δέον να εκπέσουν από τα ακαθάριστα έσοδα της ελεγχόμενης περιόδου.

2) Λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του Ν.4172/2013 ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά του τις επιχειρηματικές δαπάνες που αντιστοιχούσαν σε δαπάνες μισθοδοσίας-αμοιβές προσωπικού ύψους 52.677,10 ευρώ για το φορολογικό έτος 2017 και ύψους 133.384,04 ευρώ για το φορολογικό έτος 2018. Αναφορικά με τις δαπάνες μισθοδοσίας και προς απόδειξη της πραγματικής καταβολής αυτών προσκομίζει και επικαλείται τις από κινήσεις τρεχουσών εισφορών του ΕΦΚΑ για τα έτη 2017 και 2018 και ΑΠΔ. Επιπλέον επικαλείται τα έντυπα Ε3 και προσκομίζει κίνηση του λογαριασμού ταμειευτηρίου του από τον οποίο όπως ισχυρίζεται πραγματοποιούσε όλες τις πληρωμές που αφορούσαν την μισθοδοσία των εργαζομένων του για τα ελεγχόμενα έτη.

3) Από τον έλεγχο παραστατικών των δαπανών παραστατικών των δαπανών και λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του Ν. 4172/2013, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε δαπάνες προφανώς διότι θεωρήθηκαν μη πραγματοποιημένες για την λειτουργία της επιχειρηματικής του δραστηριότητας. Δεν έχει ληφθεί υπόψη ότι τα σχέδια που εκτυπώνονται από την επιχείρηση χρειάζονται να περάσουν από το στάδιο του δημιουργικού λογισμικού, από το στάδιο δειγματισμού και μετά από την τελική έγκριση του πελάτη στο τελικό στάδιο παραγωγικής διαδικασίας. Επί παραδείγματι, οι εκτυπώσεις συχνά αφορούσαν ήρωες βιντεοπαιχνιδιών και προκειμένου να έχει την καλύτερη δυνατή ανάλυση στο στάδιο παραγωγής τους, έκρινε αναγκαίο να χρησιμοποιηθεί ανάλυση που στην αγορά κυκλοφορούσε μόνο σε ηλεκτρονικές παιχνιδομηχανές. Τα δείγματα πρέπει να περάσουν την διαδικασία πλύσης όπως και το τελικό προϊόν και κατά συνέπεια αγοράστηκε ένα μικρό οικιακού τύπου πλυντήριο το οποίο είναι εγκατεστημένο στην επιχείρηση. Επιπλέον, ο έλεγχος έπρεπε να

συνδυαστεί και με μια επιτόπια αυτοψία προκειμένου να σχηματιστεί μια ολοκληρωμένη εικόνα, σχετικά με την ιδιαίτερη λειτουργία της επιχείρησης.

4) Διατηρούσε έναν και μοναδικό λογαριασμό ταμειευτηρίου και πλην ελαχίστων περιπτώσεων που δεν ξεπερνούν τις μερικές χιλιάδες ευρώ, όλες οι άλλες καταθέσεις αφορούν πληρωμές πελατών που είναι δηλωμένες στις συγκεντρωτικές ΜΥΦ και για τις οποίες έχει προσκομιστεί στον έλεγχο το σύνολο των πρωτότυπων τιμολογίων από το λογιστήριο της εταιρείας με όλα τα συνοδευτικά έγγραφα παραλαβής των υφασμάτων από τους πελάτες και επιστροφής τους.

5) Λόγω του ιδιαίτερου καθεστώτος ΦΠΑ των πελατών της η επιχείρηση ήταν πάντα πιστωτική κι έτσι πέρασε από διαδικασία ελέγχου δύο φορές κατά τα ελεγχόμενα έτη (2017-2018) για την επιστροφή του πιστωτικού ΦΠΑ. Την πρώτη από το τμήμα Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων (λόγω έλλειψης τμήματος ελέγχου στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ιωνίας) και την δεύτερη από το τμήμα Ελέγχου της Ε' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης (λόγω έλλειψης τμήματος ελέγχου στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Α' Θεσσαλονίκης). Κατά τους δύο αυτούς ελέγχους προσκομίστηκαν στους διενεργούντες τον έλεγχο όλα τα παραστατικά που προσκομίστηκαν και στο Κ.Ε.Φ.Ο.ΜΕ.Π., ενώ παράλληλα διενεργήθη και επιτόπιος έλεγχος στην εγκατάσταση της επιχείρησης. Άλλωστε οι παραπάνω άμεσοι και επισταμένοι έλεγχοι επιβάλλονται και από την 1281/06.11.1998 ΠΟΛ με Θέμα «Μέτρα για την περιστολή της φοροδιαφυγής στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές». Η επιχείρηση του λοιπόν ελέγχθηκε όπως ως άνω αναφέρεται δυο φορές κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις (2017-2018) και ουδεμία παράβαση ή παράλειψη διεπιστώθη.

Ως προς τον 1^ο Ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή στην από Έκθεση Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων του Κ.Ε.Φ.Ο.ΜΕ.Π. αναφέρεται ότι από τα προσκομισθέντα παραστατικά, τα δεδομένα της πολ. 1033/2014 τα οποία τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου και τις κινήσεις του τραπεζικού λογαριασμού του προσφεύγοντος, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων για την πραγματοποίηση του σκοπού του, πραγματοποίησε ενδοκοινοτικές αποκτήσεις εκτυπωτικού χαρτιού από την Βουλγαρία (εταιρία) για την εξόφληση της οποίας απέστειλε εμβάσματα στο εξωτερικό μικρότερης αξίας από αυτή η οποία αναγράφεται στα ληφθέντα παραστατικά. Ειδικότερα:

1. Για την φορολογική περίοδο 1/1-31/12/2017 ο έλεγχος διαπίστωσε ότι:

Έχει προβεί στην πραγματοποίηση δαπανών (ενδοκοινοτική απόκτηση από την εταιρία) συνολικής καθαρής αξίας 535.012,70€ για την εξόφληση των οποίων έχει αποστείλει εμβάσματα στην ως άνω αναφερθείσα εταιρία συνολικής αξίας 294.520,00€.

2. Για την φορολογική περίοδο 1/1-31/12/2018 ο έλεγχος διαπίστωσε ότι:

Έχει προβεί στην πραγματοποίηση δαπανών (ενδοκοινοτική απόκτηση από την εταιρία) συνολικής καθαρής αξίας 368.742,25€ για την εξόφληση των οποίων έχει αποστείλει εμβάσματα στην ως άνω αναφερθείσα εταιρία συνολικής αξίας 32.700,00€.

Συνεπώς ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 23 περ. β' του ν.4172/2013:

Για την φορολογική περίοδο 1/1-31/12/2017 το ποσό των 240.492,70€ (535.012,70€ - 294.520,00€) και για την φορολογική περίοδο 1/1-31/12/2018 το ποσό των 336.042,25€ (368.742,25€-32.700,00€).

Επειδή η ανωτέρω διαπίστωση του ελέγχου είχε συμπεριληφθεί στο με αριθμό σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 του ΚΦΔ. και ο προσφεύγων είχε προβάλει τον ίδιο ισχυρισμό στο με αριθμό πρωτ. έγγραφο υπόμνημα απόψεων του επικαλούμενος

και τότε την καρτέλα της εν λόγω εταιρείας που συνετάγει από το λογιστήριο της επιχείρησης του.

Επειδή ο έλεγχος έλαβε υπόψη την επικαλούμενη καρτέλα της εταιρείας που συνετάγει από το λογιστήριο της επιχείρησης του αλλά δεν διαφοροποιήθηκε από το αρχικό πόρισμα του, δεδομένου ότι είχαν τεθεί στη διάθεση του ελέγχου και σύμφωνα με το άρθρο 1.4.A-1.4.B της ΠΟΛ 1033/2014 εκτός των άλλων και τα δεδομένα τα οποία αφορούν Εμβάσματα και Μεταφορές Πίστωσης και στα οποία αναφέρονται λεπτομερώς αυτά ανά ημερομηνία, αποστολέα, ποσό νόμισμα, αποδέκτη, χώρα προορισμού και ΚΩΔ. τραπεζής που έχει πραγματοποιήσει ο προσφεύγων. Επίσης ο έλεγχος κατόπιν αιτήσεως στο Σύστημα Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών («ΣΜΤΛ-ΛΠ») στα πλαίσια των ελεγκτικών επαληθεύσεων του, πραγματοποίησε και άνοιγμα του τηρούμενου τραπεζικού λογαριασμού του προσφεύγοντος. Από την επεξεργασία των ανωτέρω αναφερθέντων στοιχείων διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων μετέφερε, ανά έτος, ημερομηνία και ποσό με εμβάσματα στην εταιρία στην Βουλγαρία τα κάτωθι:

Φορολογικό έτος 2017

A/A	ΑΠΟΣΤΟΛΕΑΣ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΕΜΒΑΣΜΑΤΑ	ΑΠΟΔΕΚΤΗΣ	ΚΩΔ. ΤΡΑΠΕΖΑΣ ΑΠΟΔΕΚΤΗ
1	8.640,00	.....	.....
2	14.040,00	.....	.....
3	7.200,00	.....	.....
4	7.200,00	.....	.....
5	9.450,00	.....	.....
6	18.000,00	.....	.....
7	28.970,00	.....	.....
8	28.650,00	.....	.....
9	27.000,00	.....	.....
10	21.300,00	.....	.....
11	21.000,00	.....	.....
12	14.400,00	.....	.....
13	23.150,00	.....	.....
14	21.000,00	.....	.....
15	6.400,00	.....	.....
16	6.120,00	.....	.....
17	5.000,00	.....	.....
18	18.000,00	.....	.....
19	9.000,00	.....	.....
		Σύνολο	294.520,00		

Φορολογικό έτος 2018

A/A	ΑΠΟΣΤΟΛΕΑΣ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΕΜΒΑΣΜΑΤΑ	ΑΠΟΔΕΚΤΗΣ	ΚΩΔ. ΤΡΑΠΕΖΑΣ ΑΠΟΔΕΚΤΗ
1	10.800,00	.....	.....
2	21.900,00	.....	.....
		Σύνολο	32.700,00		

Επειδή λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω ο έλεγχος δέχθηκε ως πραγματοποιηθέντα εμβάσματα προς την εταιρία «.....» τα αρχικώς προσδιορισθέντα από τον έλεγχο και συγκεκριμένα τα εμβάσματα που περιλαμβάνονται στους ανωτέρω πίνακες.

Επειδή στην προσκομιζόμενη καρτέλα της εταιρίας «.....» αναγράφονται και αριθμοί επιταγών.

Επειδή ο προσφεύγων με το με αριθμό πρωτ. έγγραφο του για παροχή εξηγήσεων προς το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. είχε επισυνάψει και χειρόγραφες αποδείξεις πληρωμής σύμφωνα με τις οποίες ο ίδιος εκτός των μετρητών που ανέφερε ότι είχε καταβάλει στην εταιρία «.....» , ανέφερε επίσης ότι έχει μεταβιβάσει σ' αυτήν και επιταγές διαφόρων τραπεζών, τις οποίες ισχυρίστηκε ότι ήταν πελατών του και τις οποίες στη συνέχεια αυτός μεταβίβασε στην προμηθεύτρια εταιρία «.....».

Επειδή ο έλεγχος για να διασταυρώσει τον συγκεκριμένο ισχυρισμό, είχε αποστείλει τα με αριθμούς πρωτ. έγγραφα στην Διεύθυνση Κανονιστικής Συμμόρφωσης των τραπεζών αντίστοιχα με τα οποία ζητούσε να του γνωρίσουν την τύχη αυτών. Οι τράπεζες με τα με αριθμούς πρωτ αντίστοιχα γνώρισαν στον έλεγχο, όπως αναλυτικά αναφέρεται στο κεφάλαιο 5.1. της οικείας έκθεσης ελέγχου, ότι δεν κατέστη εφικτός ο εντοπισμός των υπό διερεύνηση επιταγών λόγω μη επαρκών στοιχείων.

Ειδικά η τράπεζα γνώρισε στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. ότι εντόπισε τις επιταγές με αριθμό με ημερομηνία λήξης 31/3/2019 και με ημερομηνία λήξης 20/12/2019 οι οποίες είχαν εκδότες την οι οποίες όμως εμφανίζονται διαγραμμένες στο μηχανογραφικό σύστημα της Τράπεζάς τους. Κατόπιν όλων των ανωτέρω ο έλεγχος δεν έκανε δεκτό τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος για την μερική εξόφληση της προμηθεύτριας εταιρίας «.....» με οπισθογράφηση επιταγών πελατών του ως αναπόδεικτο.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 23 «Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» του ν.4172/2013 ορίζεται ότι:

«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 από την υποχρέωση εξόφλησης με την χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής δεν εξαιρούνται οι ατομικές επιχειρήσεις και επιπλέον ο προσφεύγων δεν αποδεικνύει για τα ποσά που δεν αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα την εξόφληση τους μέσω τραπεζικού συστήματος με την προσκόμιση των αντίστοιχων αποδεικτικών πληρωμής, ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 2^ο Ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή τον κρινόμενο ισχυρισμό ο προσφεύγων τον είχε προβάλει και στο με αριθμό πρωτ. έγγραφο υπόμνημα απόψεων του προς αντίκρουση του με αριθ.

σημειώματος διαπιστώσεων του άρθρου 28 του ΚΦΔ και είχε προσκομίσει και στον έλεγχο τα προσκομισθέντα με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή.

Επειδή στην από Έκθεση Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων του Κ.Ε.Φ.Ο.Μ.Ε.Π. ως προς τον κρινόμενο ισχυρισμό αναφέρεται ότι από την επεξεργασία των κινήσεων του τηρούμενου λογαριασμού του προσφεύγοντος (από το Σ.Μ.ΤΛ.) διαπιστώθηκε ότι:

Υπάρχουν πολλές κινήσεις με την περιγραφή της συναλλαγής μεταφορά σε λογαριασμό και την αιτιολογία έμβασμα σε διάφορες ημερομηνίες οι οποίες δεν εμφανίζουν περιοδικότητα.

Επίσης σε όλες τις υπό διερεύνηση κινήσεις, οι οποίες αποτελούν χρεώσεις για τον προσφεύγοντα, δεν εμφανίζεται ο απέναντι λογαριασμός ώστε ο έλεγχος να μπορέσει να αναζητήσει τον κάτοχο αυτών και να δεχθεί τους ισχυρισμούς του.

Εκ μέρους του προσφεύγοντος, εκτός της εκτύπωσης του τηρούμενου λογαριασμού, τις κινήσεις του οποίου, όπως έχει αναφερθεί πλειστάκις έχει ο έλεγχος, δεν προσκομίστηκαν οποιαδήποτε άλλα παραστατικά τα οποία να τεκμηριώνουν τους ισχυρισμούς του.

Μεταξύ αυτών αναφέρεται ότι θα είχε την δυνατότητα ο προσφεύγων να προσκομίσει κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών υπαλλήλων του που να αναφέρονται στο επίμαχο διάστημα του ελέγχου και από τις οποίες θα προέκυπταν οι ανωτέρω εικασίες του.

Επειδή ο έλεγχος έχει αναγνωρίσει προς έκπτωση ασφαλιστικές εισφορές για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018 συνολικής αξίας 15.064,87€ και 37.140,85€, αντίστοιχα.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 23 «Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» του ν.4172/2013 ορίζεται ότι:

«Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

....

ιδ) Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.

....»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 65 «Βάρος απόδειξης» του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

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

Επειδή ο προσφεύγων δεν αποδεικνύει τον ισχυρισμό του ότι οι δαπάνες μισθοδοσίας που δεν αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του,εξοφλήθηκαν με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών, ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 3ο Ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 22 «Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» του ν.4172/2013 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 συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της,»

Επειδή ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντος για το φορολογικό έτος 2017 δαπάνες ύψους 7.076,17€ και για το φορολογικό έτος 2018 δαπάνες ύψους 7.441,09€ καθώς κρίθηκαν από τον έλεγχο ως μη παραγωγικές σύμφωνα με το άρθρο 22 περ. α' του ν.4172/2013.

Επειδή στην από Έκθεση Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων του Κ.Ε.Φ.Ο.Μ.Ε.Π. και συγκεκριμένα στις σελίδες 21 έως και 23 περιλαμβάνονται πίνακες ανά φορολογικό έτος με τα παραστατικά που δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα σύμφωνα με το άρθρο 22 περ. α του ν.4172/2013 (Φορολογικό έτος 2017 παραστατικά με α/α 1 έως 23 και Φορολογικό έτος 2018 παραστατικά με α/α 1 έως 29).

Επειδή, επιπλέον στους εν λόγω πίνακες καταγράφεται τεκμηριωμένα η κρίση του ελέγχου περί μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των κρινόμενων παραστατικών σύμφωνα με το άρθρο 22 περ. α του ν.4172/2013, ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 4ο Ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 21 «Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα» του ν.4172/2013 ορίζεται ότι:

«4. Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 39 «Δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας» του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παρ. 4 του άρθρου 21 του Κ.Φ.Ε., 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.»

Επειδή στην από Έκθεση Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων του Κ.Ε.Φ.Ο.Μ.Ε.Π. αναφέρεται ότι με βάση την επεξεργασία των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών, προέκυψαν κινήσεις τις οποίες ο έλεγχος έκρινε ότι χρήζουν περαιτέρω διευκρινήσεων. Οι κινήσεις αυτές αποτυπώθηκαν στο με αριθμό πρωτ.Αίτημα Παροχής Πληροφοριών άρθρου 14 του ΚΦΔ το οποίο κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα μέσω της εφαρμογής e Κοινοποίηση στις αναγνώστηκε από αυτόν αυθημερόν και ήταν ύψους:

Φορολογικό έτος	ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ	Νόμισμα
2017	686.558,28	EUR
2018	554.499,80	EUR
Σύνολο ελεγχόμενων ετών	1.241.058,08	EUR

Επειδή ο προσφεύγων ανταποκρινόμενος στο με αριθμό πρωτ. Αίτημα Παροχής Πληροφοριών άρθρου 14 του ΚΦΔ προσκόμισε με το με αριθμό πρωτ. έγγραφο υπόμνημα του, στα γραφεία του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. , εκτύπωση της μηνιαίας κατάστασης του βιβλίου εσόδων εξόδων καθώς και αναλυτικές εγγραφές αυτού για την εν λόγω περίοδο, εκδοθέντα από τον ίδιο τιμολόγια παροχής υπηρεσιών για εργασίες που παρείχε σε πελάτες του κατά την άσκηση της δραστηριότητάς του, πρωτότυπα παραστατικά δαπανών, τα αντίγραφα των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των φορολογικών ετών 2017 και 2018 καθώς και ηλεκτρονικά αντίγραφα των τηρούμενων από την ατομική του επιχείρηση απλογραφικών βιβλίων για τις διαχειριστικές περιόδους 1/1/2017 έως 31/12/2018 και μετέπειτα με το με αριθμό πρωτ. υπόμνημα του για παροχή πρόσθετων εξηγήσεων στο ανωτέρω αναφερθέν αίτημα του άρθρου 14 του ΚΦΔ.

Επειδή ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τις αιτιάσεις του προσφεύγοντος και τα σχετικά έγγραφα τα οποία προσκομίστηκαν προκειμένου να προχωρήσει στη δικαιολόγηση ή μη των προς διερεύνηση τραπεζικών κινήσεων και μετά την επεξεργασία των τραπεζικών κινήσεων (πιστώσεων) των οποίων ερεύνησε τη διάθεση και την πηγή προέλευσης, κατέλεξε ότι υπάρχουν πιστώσεις για τις οποίες δεν αποδείχθηκε η πηγή και η αιτία προέλευσης τους, ή ότι οι εν λόγω πιστώσεις φορολογήθηκαν ή απαλλάχθηκαν νόμιμα του φόρου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013. Οι εν λόγω πιστώσεις ήταν ύψους για το φορολογικό έτος 2017 ποσού 25.461,50€ και για το φορολογικό έτος 2018 ποσού 48.577,75€. Το πόρισμα του ελέγχου για τις εν λόγω πιστώσεις περιλαμβάνεται στις σελίδες 45 έως 52 της οικείας έκθεσης ελέγχου.

Επειδή με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στοιχεία προκειμένου να αποδημήσει το πόρισμα του ελέγχου, ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 5^ο Ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή ο προσφεύγων είχε επικαλεσθεί τον ίδιο ισχυρισμό στο με αριθμό πρωτ. έγγραφο υπόμνημα απόψεων του επί του με αριθμό σημειώματος διαπιστώσεων του άρθρου 28 του ΚΦΔ.

Επειδή στην από Έκθεση Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων ως προς τον εν λόγω ισχυρισμό αναφέρεται ότι:

«Όσον αφορά τους ισχυρισμούς του ελεγχόμενου για τους ελέγχους που έχουν πραγματοποιηθεί κατά τα ελεγχόμενα έτη 2017-2018 για να λάβει την επιστροφή του Πιστωτικού Υπολοίπου Φ.Π.Α. και την ανάλυση αυτών ανά Δ.Ο.Υ. Ελέγχου λόγω μεταφοράς της δραστηριότητάς του ο έλεγχος επισημαίνει ότι:

Όπως αναφέρθηκε και στην παράγραφο 5.2.6 της παρούσης ο φορολογούμενος έλαβε επιστροφή Πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α.:

- 1. για τη φορολογική περίοδο 1/1/2015 μέχρι 31/12/2015 από την Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων (λόγω έλλειψης τμήματος ελέγχου στην αρμόδια ΔΟΥ Ιωνίας) κατόπιν της με αριθμό εντολής ελέγχου.*
- 2. για τη φορολογική περίοδο 1/1/2018 μέχρι 31/12/2018 από την Ε ΔΟΥ Θεσσαλονίκης (λόγω έλλειψης τμήματος ελέγχου στην αρμόδια ΔΟΥ Α' Θεσσαλονίκης) κατόπιν της με αριθμό*

..... εντολής ελέγχου και

3. Για τις φορολογικές περιόδους 1/1/2016 μέχρι 31/12/2016 και 1/1/2017 μέχρι 31/12/2017 έλαβε επιστροφές Φ.Π.Α. χωρίς έλεγχο.

Επίσης επισημαίνεται ότι οι εκδοθείσες εντολές αφορούσαν έλεγχο επιστροφής Φ.Π.Α. και σύμφωνα με το άρθρο 32 του Ν.2859/2000:

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

Κατόπιν των ανωτέρω συνάγεται ότι ουδεμία σχέση υπάρχει μεταξύ των διενεργηθέντων ελέγχων και του παρόντος, τον οποίο επεξεργάζεται η υπηρεσία μας.»

Επειδή επιπλέον ο έλεγχος όπως αναφέρθηκε και ανωτέρω καταλόγισε λογιστικές διαφορές για τα κρινόμενα φορολογικά έτη σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 22 και 23 του ν. 4172/2013 και προσδιόρισε πιστώσεις χρηματικών ποσών, οι οποίες δεν ήταν δυνατόν να συσχετισθούν με τα δηλωθέντα εισοδήματα των ελεγχόμενων φορολογικών ετών, ούτε αποδείχθηκε η πηγή και η αιτία προέλευσης τους και συνεπώς εφάρμοσε τις διατάξεις των άρθρων 21 του ν.4172/2013 σε συνδυασμό με το άρθρο. 39 του ΚΦΔ.

Ως εκ τούτου, λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή του, και την επικύρωση των κάτωθι πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Είδος φόρου ή προστίμου	Φορολογικό έτος/περίοδος
1	Εισόδημα	2017
2	Εισόδημα	2018

του Προϊσταμένου του Κ.Ε.Φ.Ο.ΜΕ.Π.

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

1. Εισόδημα (Αριθ. Πράξης) Φορ. Έτος 2017

ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	223.165,40
---------------------	------------

2. Εισόδημα (Αριθ. Πράξης) Φορ. Έτος 2018

ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	362.058,03
---------------------	------------

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

Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

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.