



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 26-06-2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1423

ΤΜΗΜΑ: Α2 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604520
Email : 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 26/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του ΑΦΜ, Αγρότη Κανονικού Καθεστώτος Φ.Π.Α. με ημερομηνία έναρξης την 31/12/2000 και έδρα στη, κατά:

- Της με αριθμό/2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,
- Της με αριθμό/2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,
- Της με αριθμό/2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,
- Της με αριθμό/2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,
- Της με αριθμό/2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,

- Της με αριθμό/2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,
 - Της με αριθμό/2022 Οριστικής Πράξης Προσδιορισμού Προστίμου άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., των οποίων ζητείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση.
6. Το με αριθμό πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2023/19-05-2023 ΕΜΠ Συμπληρωματικό υπόμνημα του προσφεύγοντος.
7. Τη με αριθμό/22-05-2023 απόφαση παράτασης κατ' άρθρον 63 παρ. 5 Κ.Φ.Δ., του Προϊσταμένου της υπηρεσίας μας.
8. Τη με αριθμό/23-05-2023 πράξη αναπομπής του Προϊσταμένου της υπηρεσίας μας.
9. Το με αρ. πρωτ./01-06-2023 (αρ. πρωτ. εισ. ΔΕΔ ΕΙ 2023/07-06-2023 ΕΜΠ) έγγραφο απόψεων του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. επί του ως άνω συμπληρωματικού υπομνήματος του προσφεύγοντος καθώς και το με αρ. πρωτ./13-06-2023 (αρ. πρωτ. εισ. ΔΕΔ ΕΙ 2023/14-06-2023 ΕΜΠ) συμπληρωματικό έγγραφο απόψεων.
10. Την εισήγηση της ορισθείσας υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 26/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του **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 2017, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., προσδιορίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσό 250.972,95 ευρώ, πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσό 125.486,48 ευρώ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης 67.386,77 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **443.846,20** ευρώ.

-Με τη με αριθμό/2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., προσδιορίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσό 120.796,14 ευρώ, πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσό 60.398,07 ευρώ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης 30.756,74 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **211.950,95** ευρώ.

-Με τη με αριθμό/2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση προσδιορίσθηκε από τον έλεγχο σε ποσό **1.515,64** ευρώ από ποσό 1.774,44 ευρώ (βάσει δήλωσης).

-Με τη με αριθμό/2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση προσδιορίσθηκε από τον έλεγχο σε ποσό **39.339,89** ευρώ από ποσό 40.080,39 ευρώ (βάσει δήλωσης).

-Με τη με αριθμό/2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., προσδιορίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος σύνολο χαρτοσήμου και ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσό 2.016,00 ευρώ και πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσό 1.008,00 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **3.024,00** ευρώ.

-Με τη με αριθμό/2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., προσδιορίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος σύνολο χαρτοσήμου και ΟΓΑ χαρτοσήμου ποσό 190,80 ευρώ και πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσό 95,40 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **286,20** ευρώ.

- Με τη με αριθμό/2022 Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., προσδιορίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο άρθρου 58^Α του Κ.Φ.Δ. ποσό **500,00** ευρώ.

Οι ως άνω διαφορές φόρου εισοδήματος, Φ.Π.Α., Τελών Χαρτοσήμου καθώς και το πρόστιμο άρθρου 58^Α του Κ.Φ.Δ. προσδιορίστηκαν κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου, βάσει των από 23/12/2022 εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α., Τελών Χαρτοσήμου και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων κατά Ε.Λ.Π., δυνάμει της με αριθμό/07-09-2022 εντολής μερικού επιτόπιου ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και λοιπών τελών και εισφορών του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., για τη χρονική περίοδο 01/01/2017 έως 31/12/2018.

Οι διαπιστώσεις του ελέγχου συμπεριλήφθηκαν στο με αριθ./23-11-2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ., το οποίο κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα, μαζί με τους προσωρινούς προσδιορισμούς φόρου, ηλεκτρονικά την 24/11/2022. Επί του ως άνω σημειώματος, ο προσφεύγων υπέβαλε τα με αρ. πρωτ./13-12-2022 και/21-12-2022 έγγραφα απαντητικά υπομνήματα.

Στη συνέχεια και αφού ελήφθησαν υπόψη οι απόψεις του προσφεύγοντος, συντάχθηκαν οι από 23/12/2022 προαναφερόμενες εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α., Τελών Χαρτοσήμου και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων κατά Ε.Λ.Π. και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ:

Δηλωμένη κύρια δραστηριότητα στο Μητρώο Taxis της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος είναι η «ΚΑΛΛΙΕΡΓΕΙΑ ΚΑΡΠΟΥΖΙΩΝ» και δευτερεύουσες δραστηριότητες, μεταξύ άλλων, οι: «ΚΑΛΛΙΕΡΓΕΙΑ ΦΡΑΟΥΛΩΝ» δραστηριότητα με το μεγαλύτερο τζίρο, «ΚΑΛΛΙΕΡΓΕΙΑ ΜΑΡΟΥΛΙΩΝ», «ΚΑΛΛΙΕΡΓΕΙΑ ΚΑΡΠΟΥΖΙΩΝ», «ΚΑΛΛΙΕΡΓΕΙΑ ΠΑΤΑΤΩΝ», «ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΑΣ ΚΑΙ ΑΠΟΘΗΚΕΥΣΗΣ ΑΓΡΟΤΙΚΩΝ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ» και τηρούνται βιβλία Γ κατηγορίας Διπλογραφικά από 01/01/2018.

Η αρχική εντολή ελέγχου του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. (...../13-04-2022) για τις χρήσεις 2017-2020 εκδόθηκε λόγω αρμοδιότητας του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., συνεπεία της αποστολής χρηματικών εμβασμάτων στο εξωτερικό συνολικού ύψους 200.000,00 € σε τουλάχιστον ένα έτος από το 2018 και μετά βάσει της υποπερίπτωσης δδ του εδαφίου β της παραγράφου Ι της

Δ.ΟΡΓ.Α 1005011 ΕΞ 2021/22-01-2021 απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, προκειμένου να διερευνηθεί μέσω του φορολογικού ελέγχου εάν υφίσταται αδικαιολόγητα προσαύξηση περιουσίας του ελεγχόμενου. Στη συνέχεια, η ως άνω εντολή τροποποιήθηκε (...../24-05-2022) λόγω αντικατάστασης του ελεγκτή και διασπάστηκε στην τρέχουσα εντολή ελέγχου (...../07-09-2022) και στην με α/α/16-09-2022 εντολή ελέγχου χρήσεων 2019-2020.

Αρχικά, στις 19/04/2022 κοινοποιήθηκε στη δηλωθείσα διεύθυνση έδρας της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος, με συστημένη επιστολή, αντίγραφο της αρχικής υπ'αριθμ./13-04-2022 εντολής μερικού επιτόπιου ελέγχου χρήσεων 2017-2020 και η υπ'αριθμ./13-04-2022 επιστολή γνωστοποίησης δυνατότητας υποβολής εκπροθέσμων φορολογικών δηλώσεων.

Στη συνέχεια στις 08/06/2022 κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα ηλεκτρονικά το υπ'αριθμ./08-06-2022 αίτημα παροχής πληροφοριών άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. με το οποίο του ζητήθηκε μεταξύ άλλων να προσκομίσει τα τηρηθέντα βιβλία του καθώς και τα ληφθέντα και εκδοθέντα στοιχεία βάσει των Ε.Λ.Π. τα οποία αφορούν την άσκηση της δραστηριότητας του αγρότη κανονικού καθεστώτος, μαζί με την τροποποιημένη με α/α/24-05-2022 εντολή ελέγχου.

Σχετικά με την εφαρμογή του άρθρου 25 του Κ.Φ.Δ. περί επιτόπιου ελέγχου, οι αρμόδιοι ελεγκτές του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. πραγματοποίησαν επιτόπιο έλεγχο στις εγκαταστάσεις του βιομηχανικού κτιρίου της επιχείρησης στο στις 24/06/2022. Κατά τη διάρκεια του επιτόπιου ελέγχου, οι ελεγκτές προέβησαν σε έλεγχο του ταμείου της επιχείρησης, καταγραφή των αξιογράφων στο χαρτοφυλάκιο και σε ποσοτική καταμέτρηση δυο ειδών αποθεμάτων στις αποθήκες της επιχείρησης. Από τον παραπάνω έλεγχο δεν προέκυψαν διαφορές σε σχέση με τις πιο πρόσφατες μέχρι τις 24/06/2022 εγγραφές στα βιβλία του ελεγχόμενου, όπως και στο βιβλίο αποθήκης.

Τέλος στις 13/09/2022 κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα ηλεκτρονικά η τροποποιημένη με α/α/07-09-2022 εντολή ελέγχου χρήσεων 2017-2018 και στις 27/09/2022 του κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά το υπ' αριθμ./27-09-2022 αίτημα παροχής πληροφοριών που αφορούσε πρωτογενείς πιστώσεις στους λογαριασμούς του της αλλοδαπής. Ανταποκρινόμενος ο προσφεύγων υπέβαλε τα με αριθμό/21-06-2022,/22-06-2022,/15-07-2022,/03-08-2022,/23-09-2022,/05-10-2022,/05-10-2022,/04-11-2022 και/22-11-2022 απαντητικά υπομνήματα.

Για τη διενέργεια του ελέγχου ελήφθησαν υπόψη, μεταξύ άλλων, τα κάτωθι :

- Το παραληφθέν από το Σύστημα Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών ηλεκτρονικό αρχείο πρωτογενών δεδομένων συναλλαγών το οποίο, περιλαμβάνει κινήσεις δεκαεπτά (17) καταθετικών λογαριασμών σε τέσσερα (4) ημεδαπά πιστωτικά ιδρύματα για την περίοδο 01/01/2017-31/12/2018, οι οποίοι ήταν ενεργοί κατά το υπό έλεγχο διάστημα με συνδικαιούχους διάφορα συγγενικά πρόσωπα του ελεγχόμενου σε μέρος αυτών.
- Η αναλυτική κίνηση του λογαριασμού αλλοδαπής του ελεγχόμενου με IBAN-, στην Τράπεζα Πειραιώς Βουλγαρίας για την περίοδο 01/01/2017-31/12/2018.
- Το παραληφθέν, από το Σύστημα Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών, ηλεκτρονικό αρχείο πρωτογενών δεδομένων συναλλαγών της πρώην συζύγου του ελεγχόμενου (ΑΦΜ) για την περίοδο 01/01/2017-31/12/2018, το οποίο παρέλαβε ο έλεγχος βάσει της

με αρ./2022 διασταυρωτικής εντολής ελέγχου.

- Το παραληφθέν, από το Σύστημα Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών, ηλεκτρονικό αρχείο πρωτογενών δεδομένων συναλλαγών της κόρης του ελεγχόμενου (ΑΦΜ) για την περίοδο 01/01/2017-31/12/2018, το οποίο παρέλαβε ο έλεγχος βάσει της με αρ./2022 διασταυρωτικής εντολής ελέγχου.

- Το παραληφθέν από το Σύστημα Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών ηλεκτρονικό αρχείο πρωτογενών δεδομένων συναλλαγών του ελεγχόμενου για την περίοδο 01/01/2015-31/12/2016 βάσει της με αρ./2022 διασταυρωτικής εντολής ελέγχου και για την περίοδο 01/01/2012-31/12/2014 το παραληφθέν ηλεκτρονικό αρχείο βάσει της με αρ./2022 διασταυρωτικής εντολής ελέγχου.

- Η αναλυτική κίνηση των λογαριασμών του ελεγχόμενου, ήτοι του λογ. της Αγροτικής Τράπεζας (χρήσεις 2008-2011), της Αγροτικής Τράπεζας (χρήσεις 2004-2011), της ΕΤΕ με αριθμό (χρήσεις 2006-2011), της ΕΤΕ με αριθμό (χρήση 2011) και της Eurobank με αριθμό (χρήση 2011), τις οποίες προσκόμισε ο ίδιος με το υπ'αριθμ./13-12-2022 απαντητικό του υπόμνημα.

ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

Συγκεκριμένα από το διενεργηθέντα έλεγχο προέκυψαν τα κάτωθι:

➤ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ:

1. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΒΑΣΕΙ ΓΕΝΙΚΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ (ν. 4172/2013)

• Εισόδημα από αγροτική δραστηριότητα

Φορολογικό έτος 2017:

- Ποσό 2.250,00 ευρώ που μεταφέρθηκε από λογαριασμό του πελάτη στο με αριθμό λογαριασμό του προσφεύγοντος στις 16/06/2017, κρίθηκε από τον έλεγχο ότι αφορά προκαταβολή από τον παραπάνω πελάτη, για την οποία δεν έχει εκδοθεί το προσήκον στοιχείο και χαρακτηρίστηκε ως έσοδο καθαρής αξίας 1.991,15 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 258,80 ευρώ, από την αγροτική επιχειρηματική του δραστηριότητα έτους 2017.

- Από την αξιολόγηση του λογαριασμού αλλοδαπής του προσφεύγοντος με IBAN στη Βουλγαρία, διαπιστώθηκε ότι εισπράχθηκε συνολικό ποσό ύψους 245.144.00 ευρώ από τον πελάτη με την επωνυμία (ΑΦΜ.), ενώ εκδόθηκαν συνολικά τιμολόγια πώλησης ύψους 144.632,00 ευρώ. Ο έλεγχος έκρινε ότι οι καταβολές δεν αφορούν την προηγούμενη ή την επόμενη χρήση και κατά συνέπεια πρόσθεσε τη διαφορά των 100.512,00 στο εισόδημα του από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα του προσφεύγοντος, στο σύνολο της, καθώς αφορά απαλλασσόμενη φορολογητέα εκροή-ενδοκοινοτική παράδοση προς τον συγκεκριμένο πελάτη.

- Ποσό 4.752,00 ευρώ-μέρος εισερχόμενου εμβάσματος στις 07/03/2017 στο με αριθμό λογαριασμό του προσφεύγοντος, κρίθηκε από τον έλεγχο ότι, στο σύνολό του, αφορά εισόδημα από την αγροτική ατομική του επιχείρηση, καθώς είναι απαλλασσόμενη φορολογητέα εκροή-ενδοκοινοτική παράδοση.

Συνεπώς από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι συνολικά, για το έτος 2017, προκύπτει επιπλέον εισόδημα από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα ύψους 107.255,15 ευρώ.

Φορολογικό έτος 2018:

- Ποσό 2.000,00 ευρώ που μεταφέρθηκε από λογαριασμό του πελάτη στο με αριθμό λογαριασμό του προσφεύγοντος στις 04/07/2018, κρίθηκε από τον έλεγχο ότι αφορά μη δηλωθέν εισόδημα καθαρής αξίας 1.769,91 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 230,09 ευρώ, από

την αγροτική επιχειρηματική του δραστηριότητα έτους 2018.

Συνεπώς από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι συνολικά, για το έτος 2018, προκύπτει επιπλέον εισόδημα από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα ύψους **1.769,90 ευρώ**.

- Μη εκπιπώμενες δαπάνες

Ο έλεγχος έκρινε ότι οι κάτωθι δαπάνες της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος ύψους 3.711,80 ευρώ δεν πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της ατομικής του επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της αφού αφορούν δαπάνες τρίτων προσώπων και επιβατικού Ι.Χ. Κατά συνέπεια δεν πληρούν τις προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ν. 4172/2013 και δεν εκπίπτουν από τα έσοδα της:

Φορολογικό έτος 2017:

| ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗΣ | ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ | ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ | ΠΟΣΟ | ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΗ ΔΑΠΑΝΗ | |
|---------------|-------------|------------|--------|-----------------------|---|
| ..... | 785 | 24/8/2017 | 980 | 490 (50%) | ΤΑΞΙΔΙ ΜΟΣΧΑ ΔΥΟ ΑΤΟΜΑ-ΕΚΠΙΠΤΕΙ Η ΔΑΠΑΝΗ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟΥ |
| ..... | 786 | 24/8/2017 | 1560 | 780 (50%) | ΤΑΞΙΔΙ ΜΟΣΧΑ ΔΥΟ ΑΤΟΜΑ- ΕΚΠΙΠΤΕΙ Η ΔΑΠΑΝΗ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟΥ |
| ..... | 787 | 24/8/2017 | 140 | 70 (50%) | ΒΙΖΑ ΡΩΣΙΑΣ ΔΥΟ ΑΤΟΜΑ- ΕΚΠΙΠΤΕΙ ΔΑΠΑΝΗ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟΥ |
| ..... | 799 | 31/8/2017 | 125 | 125 | ΤΑΞΙΔΙ ΗΡΑΚΛΕΙΟ-ΔΕΝ ΑΙΤΙΟΛΟΓΕΙΤΑΙ |
| ..... | 16640 | 22/9/2017 | 887,11 | 887,11 | ΔΑΠΑΝΗ ΕΠΙΒΑΤΙΚΟΥ Ι.Χ. ΜΕ ΑΡ.ΚΥΚΛ. |
| ..... | 4980 | 8/8/2017 | 659,67 | 659,67 | Ι PHONE - ΑΓΟΡΑΣΤΗΚΑΝ ΔΥΟ ΙΔΙΕΣ ΣΥΣΚΕΥΕΣ ΤΟΝ ΑΠΡΙΛΙΟ |
| ..... | 2084 | 12/7/2017 | 700 | 700 | ΑΦΟΡΑ ΕΚΤΕΛΩΝΙΣΜΟ BMW ΕΠΙΒΑΤΙΚΟΥ |
| ΣΥΝΟΛΟ | | | | 3.711,78€ | |

Φορολογικό έτος 2018:

| ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗΣ | ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ | ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ | ΠΟΣΟ | ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΗ ΔΑΠΑΝΗ | |
|---------------|---------------|------------|--------|-----------------------|---|
| ..... | 62.07.03.0024 | 29/12/2018 | 1048,4 | 1.048,4 | ΕΛΑΣΤΙΚΑ ΕΠΙΒΑΤΙΚΟΥ BMW ΑΡ.ΚΥΚΛ. |
| ..... | 64.02.06.0000 | 26/10/2018 | 1344,6 | 672,3 (50%) | ΤΑΞΙΔΙ ΔΥΟ ΑΤΟΜΩΝ ΙΣΠΑΝΙΑ - ΕΚΠΙΠΤΕΙ ΔΑΠΑΝΗ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟΥ |
| ..... | 64.01.00.0000 | 15/10/2018 | 2225 | 1.528,48 (2/3) | ΤΑΞΙΔΙ ΤΡΙΩΝ ΑΤΟΜΩΝ..... ΕΚΠΙΠΤΕΙ Η ΔΑΠΑΝΗ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟΥ. |
| ΣΥΝΟΛΟ | | | | 3.249,18€ | |

- Αμοιβές προσωπικού (εργόσημα)

Ο προσφεύγων κατά τη διάρκεια των ελεγχόμενων ετών απασχόλησε μόνιμο προσωπικό ενός (1) ατόμου και εποχιακά απασχολούμενο προσωπικό ως εργάτες γης.

Κατόπιν των με αριθμό πρωτ. /2022 και /2022 εγγράφων της Διεύθυνσης Ελέγχων, τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου στοιχεία του ΕΦ.Κ.Α. σχετικά με τους αλλοδαπούς εργάτες γης που απασχολήθηκαν από την ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος κατά τα ελεγχόμενα έτη 2017-2018 και οι οποίοι αμείφθηκαν με εργόσημο άρθρου 20 ν. 3863/2010. Συγκεκριμένα ο έλεγχος κατέγραψε ανά έτος, βάσει των ως άνω στοιχείων και των στοιχείων που άντλησε από τα λογιστικά αρχεία του προσφεύγοντος, το πλήθος των εργατών γης, τα στοιχεία τους, τα ποσά των μικτών αμοιβών τους (καταχωρημένη δαπάνη της επιχείρησης), το ποσό της αμοιβής τους βάσει των καταστάσεων της επιχείρησης και το πλήθος των τραπεζικών επιταγών που εισπράχθηκαν από αυτούς και συνέταξε τους παρακάτω πίνακες:

Φορολογικό έτος 2017:

| ΑΜΚΑ ΑΣΦΑΛΙΣΜΕΝΟΥ | ΑΦΜ ΑΣΦΑΛΙΣΜΕΝΟΥ | ΟΝΟΜΑ ΑΣΦΑΛΙΣΜΕΝΟΥ | ΠΟΣΟ ΜΙΚΤΗΣ ΑΜΟΙΒΗΣ (€) | ΠΟΣΟ ΒΑΣΕΙ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ (€) | ΠΟΣΟ ΔΗΛΩΣΗΣ στο ΕΙ | ΠΛΗΘΟΣ ΕΠΙΤΑΓΩΝ ΤΡΑΠΕΖΑΣ | ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΗ ΔΑΠΑΝΗ | |
|-------------------|------------------|--------------------|-------------------------|--|---------------------|--------------------------|-----------------------|------------------|
| | | | 74.634,00 | 8.584 € | 0 | 74 | 66.050,0€ | |
| | | | 13.020,00 | 5.716 € | 0 | 14 | 6.304,0€ | |
| | | | ΣΥΝΟΛΟ | | | | | 72.354,0€ |

Φορολογικό έτος 2018:

| ΑΜΚΑ ΑΣΦΑΛΙΣΜΕΝΟΥ | ΑΦ Μ ΑΣΦΑΛΙΣΜΕΝΟΥ | ΟΝΟΜΑ ΑΣΦΑΛΙΣΜΕΝΟΥ | ΠΟΣΟ ΜΙΚΤ. ΑΜΟΙΒΗΣ (€) | ΠΟΣΟ ΒΑΣΕΙ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ (€) | ΠΟΣΟ ΔΗΛΩΣΗΣ στο Ε1 | ΠΛΗΘΟΣ ΕΠΙΤΑΓΩΝ ΤΡΑΠΕΖΑΣ | ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΗ ΔΑΠΑΝΗ | |
|-------------------|-------------------|--------------------|------------------------|--|---------------------|--------------------------|-----------------------|---------------------|
| | | | 69.635,75 | 8.406,00 | 0,00 | 75 | 61.229,75 | |
| | | | 21.482,00 | 9.340,00 | 4.203,00 | 23 | 12.142,00 | |
| | | | 19.614,00 | 5.604,00 | 0,00 | 21 | 14.010,00 | |
| | | | 19.614,00 | 6.538,00 | 0,00 | 21 | 13.076,00 | |
| | | | 18.680,00 | 0,00 | 0,00 | 20 | 18.680,00 | |
| | | | 15.878,00 | 0,00 | 0,00 | 17 | 15.878,00 | |
| | | | 14.944,00 | 9.340,00 | 0,00 | 16 | 5.604,00 | |
| | | | 14.010,00 | 11.208,00 | 0,00 | 15 | 2.802,00 | |
| | | | 14.010,00 | 11.208,00 | 5.043,60 | 15 | 2.802,00 | |
| | | | 13.076,00 | 7.472,00 | 0,00 | 14 | 5.604,00 | |
| | | | 13.076,00 | 0,00 | 0,00 | 14 | 13.076,00 | |
| | | | 12.835,00 | 0,00 | 0,00 | 14 | 12.835,00 | |
| | | | 12.142,00 | 0,00 | 0,00 | 13 | 12.142,00 | |
| | | | 12.142,00 | 1.868,00 | 0,00 | 13 | 10.274,00 | |
| | | | | | | | | |
| | | | ΣΥΝΟΛΟ | | | | | 200.154,75 € |

Διαπιστώθηκε ότι για τους παραπάνω αλλοδαπούς εργάτες γης που απασχολήθηκαν στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος τα έτη 2017 και 2018, προκύπτουν ποσά εργοσίων που αντιστοιχούν σε περισσότερες από 365 ημέρες εργασίας ετησίως, ενώ παράλληλα αυτοί παρείχαν υπηρεσίες ως εργάτες γης και σε άλλους εργοδότες. Ο έλεγχος έκρινε ότι ένας εργάτης γης δε δύναται να εργασθεί πάνω από 12 μήνες ανά έτος και με το δεδομένο ότι κάθε επιταγή αντιστοιχεί σε εργασία ενός μήνα, έκρινε επιπλέον ότι η αμοιβή πέραν των δώδεκα μηνών δε δύναται να αντιστοιχεί σε πραγματική εργασία, συνεπώς δεν αποτελεί παραγωγική δαπάνη για την επιχείρηση και δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα αυτής.

Επιπλέον σημειώνεται ότι από την κατάσταση προσωπικού που προσκομίστηκε στον έλεγχο προκύπτει ότι οι προαναφερόμενοι εργάτες γης εργάστηκαν από 0-12 μήνες στην επιχείρηση του ελεγχόμενου και επομένως αποκλειστικά και μόνο η παραπάνω δαπάνη κρίνεται εκπιπτόμενη από τα έσοδα της επιχείρησης. Στις μηνιαίες καταστάσεις εργατών γης που προσκομίστηκαν στον έλεγχο από τον προσφεύγοντα δεν αναγράφεται το Α.Μ.Κ.Α και ΑΦΜ σε μεγάλο αριθμό αλλοδαπών εργαζομένων.

Συνεπώς ποσό 72.354,00 ευρώ για το έτος 2017 και ποσό 200.154,75 ευρώ για το έτος 2018

χαρακτηρίστηκαν από τον έλεγχο ως μη εκπιπόμενες δαπάνες.

- Απογραφή εμπορευμάτων – Κόστος πωληθέντων

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017:

Ο έλεγχος διαπίστωσε ότι στα αποθέματα λήξης έτους 2017 συμπεριλήφθηκαν αποκλειστικά και μόνο λιπάσματα - γεωργικά εφόδια και μη χρησιμοποιημένες πρώτες ύλες-ρίζες φράουλας συνολικού ύψους **70.683,53** ευρώ ενώ δε συμπεριλήφθηκε παραγωγή σε εξέλιξη, μολονότι στο πρώτο δίμηνο 2018 πραγματοποιήθηκαν πωλήσεις φράουλας ύψους 340.687,80 ευρώ, όπως προκύπτει από τους λογαριασμούς της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος (71.00.00.0000, 71.00.00.0013 & 71.00.01.0000). Τα πωλούμενα παραγόμενα προϊόντα κατά τους πρώτους μήνες κάθε έτους δε δύναται να έχουν προέλθει από πρώτες ύλες που αγοράστηκαν μετά την 01/01 του έτους λαμβάνοντας υπ' όψη το χρόνο (2 μήνες κατά μέσο όρο) που μεσολαβεί από το φύτεμα έως τη συγκομιδή του συγκεκριμένου φυτού (ποικιλίες φράουλας Camarosa).

Ο έλεγχος δε διαπίστωσε επίσης αγορές εμπορευμάτων, ενώ στους Κ.Α.Δ. της επιχείρησης δεν συμπεριλαμβάνεται η εμπορία καρπών φράουλας αλλά μόνο η παραγωγή, επομένως τα πωληθέντα προϊόντα δε δύναται να έχουν αγοραστεί από άλλο παραγωγό.

Ο έλεγχος έκρινε βάσει του άρθρου 25 του ν.4172/2013 (ΚΦΕ) και του άρθρου 20 του ν 4308/2014 (ΕΛΠ) ότι στην απογραφή θα έπρεπε να συμπεριληφθεί αξία παραγωγής φράουλας σε εξέλιξη, η οποία να εμπεριέχει το κόστος των εργατικών, το κόστος των πρώτων υλών (ρίζες φυτών φράουλας) καθώς και το κόστος των λιπασμάτων-γεωργικών φαρμάκων που χρησιμοποιήθηκαν στην παραγωγή.

Λαμβανομένου υπ' όψη του ότι υπάρχουν πωλήσεις του συγκεκριμένου προϊόντος και στο τελευταίο δίμηνο κάθε έτους (συγκεκριμένα υπήρξαν πωλήσεις ύψους 224.906,00 ευρώ την περίοδο Νοεμβρίου-Δεκεμβρίου 2017), σύμφωνα με την εποχικότητα του φυτού, ο έλεγχος επιμέρισε τις σχετικές δαπάνες μεταξύ των χρήσεων 2017 και 2018 βάσει των ακόλουθων παραδοχών:

Η απογραφή παραγωγής σε εξέλιξη κάθε έτους στις 31/12 πρέπει να περιλαμβάνει το 1/3 των δαπανών εργατών γης για τον μήνα Νοέμβριο και το 1/2 για τον μήνα Δεκέμβριο, λαμβάνοντας υπ' όψη ότι οι εργάτες γης χρησιμοποιήθηκαν και στην συγκομιδή και συσκευασία της παραγωγής Νοεμβρίου-Δεκεμβρίου. Επιπλέον, θα πρέπει να περιλαμβάνει το 1/2 των αγορών πρώτων υλών του Νοεμβρίου αφού το υπόλοιπο 1/2 δύναται να έχει συμπεριληφθεί στην αξία των πωλούμενων προϊόντων της περιόδου Νοεμβρίου-Δεκεμβρίου και το σύνολο των αγορών του Δεκεμβρίου 2017. Αγορές προγενέστερες του Νοεμβρίου 2017 δεν λήφθηκαν υπ' όψη όσον αφορά την παραγωγή σε εξέλιξη, καθώς κρίθηκε ότι ενσωματώθηκαν στο κόστος των πωληθέντων προϊόντων των μηνών Νοεμβρίου-Δεκεμβρίου.

Σύμφωνα με τα ως άνω, αφού δηλαδή υπολογίστηκε και επιμερίστηκε το κόστος των εργατικών, το κόστος των πρώτων υλών (ρίζες φυτών φράουλας) καθώς και το κόστος των λιπασμάτων-γεωργικών φαρμάκων που χρησιμοποιήθηκαν στην παραγωγή, προέκυψε ότι η αξία παραγωγής φράουλας σε εξέλιξη, ήτοι εργατικά, πρώτες ύλες και λιπάσματα που αναλώθηκαν για να παραχθούν ημιπελή προϊόντα ανέρχεται, για το έτος 2017, στο ποσό των **226.180,43** ευρώ.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018:

Σχετικά με τα αποθέματα λήξης έτους 2018, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων:

- Συμπεριέλαβε υλικά συσκευασίας 68.466,50 ευρώ και παραγωγή σε εξέλιξη 711.480,00 ευρώ.

- Σχετικά με τα υλικά συσκευασίας, αφού αξιολογήθηκαν τα σχετικά παραστατικά, δε διαπιστώθηκαν διαφορές όσον αφορά τις ποσότητες και τις αξίες απογραφής.

- Η παραγωγή φράουλας σε εξέλιξη υπολογίστηκε αυθαίρετα ως το γινόμενο των καλλιεργούμενων στρεμμάτων επί την αξία ανά στρέμμα.

Ο έλεγχος απέρριψε τον παραπάνω υπολογισμό, καθώς δεν απεικονίζει ορθά την αξία των πρώτων υλών και των εργατικών χεριών που αναλώθηκαν για να προέλθουν ημιτελή προϊόντα και έκρινε ότι, βάσει του άρθρου 25 του ν. 4172-2013 (Κ.Φ.Ε.) και του άρθρου 20 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ), στην απογραφή θα έπρεπε να συμπεριληφθεί αξία παραγωγής φράουλας σε εξέλιξη που να εμπεριέχει το κόστος των εργατικών χεριών, το κόστος των πρώτων υλών (ρίζες φυτών φράουλας) καθώς και το κόστος των λιπασμάτων-γεωργικών φαρμάκων που χρησιμοποιήθηκαν στην παραγωγή.

Λαμβανομένου υπ' όψη ότι υπάρχουν πωλήσεις του συγκεκριμένου προϊόντος και στο τελευταίο δίμηνο κάθε έτους (συγκεκριμένα υπήρξαν πωλήσεις ύψους 257.669,20 ευρώ την περίοδο Νοεμβρίου - Δεκεμβρίου 2018), σύμφωνα με την εποχικότητα του φυτού, ο έλεγχος επιμέρισε τις σχετικές δαπάνες μεταξύ των χρήσεων 2018 και 2019 βάσει των ίδιων παραδοχών που χρησιμοποιήθηκαν και για το έτος 2017.

Σύμφωνα με τα ως άνω, αφού δηλαδή υπολογίστηκε και επιμερίστηκε το κόστος των εργατικών, το κόστος των πρώτων υλών (ρίζες φυτών φράουλας) καθώς και το κόστος των λιπασμάτων-γεωργικών φαρμάκων που χρησιμοποιήθηκαν στην παραγωγή, προέκυψε ότι η αξία παραγωγής φράουλας σε εξέλιξη, ήτοι εργατικά, πρώτες ύλες και λιπάσματα που αναλώθηκαν για να παραχθούν ημιτελή προϊόντα ανέρχεται, για το έτος 2017, στο ποσό των 531.821,72 ευρώ.

Κατόπιν αυτών συντάχθηκε ο παρακάτω πίνακας ακαθαρίστων εσόδων και καθαρών κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα:

| Λογιστικός Προσδιορισμός Καθαρών Κερδών | Χρήση 2017 | | Χρήση 2018 | |
|---|--------------|--------------|--------------|--------------|
| | ΔΗΛΩΣΗΣ | ΕΛΕΓΧΟΥ | ΔΗΛΩΣΗΣ | ΕΛΕΓΧΟΥ |
| Ακαθάριστα Έσοδα Επιχείρησης | 2.597.864,95 | 2.705,120,10 | 3.164.851,87 | 3.166.542,20 |
| Κόστος πωληθέντων | 789.967,53 | 563.787,10 | 813.273,41 | 1.219.112,12 |
| Απογραφή έναρξης | 71.145,96 | 71.145,96 | 70.683,53 | 296.863,96 |
| Αγορές Εμπορευμάτων /Α' υλών | 789.505,10 | 789.505,10 | 1.522.536,40 | 1,522.536,40 |
| Εισαγωγές | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| Απογραφή λήξης | 70.683,53 | 70.683,53 | 68.466,52 | 68.466,52 |
| Παραγωγή σε εξέλιξη λήξης | 0,00 | 226.180,43 | 711.480,00 | 531.821,72 |
| Δαπάνες Βιβλίων | 1.735.186,16 | 1.735.186,16 | 2.110.657,78 | 2.110.657,78 |
| Αμοιβές προσωπικού | 1.020.245,33 | 1.020.245,33 | 1.517.304,87 | 1.517.304,87 |
| Αμοιβές & έξοδα τρίτων | 598.668,74 | 598.668,74 | 436.863,16 | 436.863,16 |
| Παροχές τρίτων, φόροι, τέλη | | | | |
| Ενοίκια | 44.806,68 | 44.806,68 | 69.121,61 | 69.121,61 |
| Τόκοι & συναφή | 0,00 | 0,00 | 1.384,84 | 1.384,84 |
| Αποσβέσεις παγίων | 71.465,41 | 71.465,41 | 85.983,30 | 85.983,30 |

| Λογιστικός Προσδιορισμός Καθαρών Κερδών | Χρήση 2017 | | Χρήση 2018 | |
|--|------------|------------|------------|------------|
| | ΔΗΛΩΣΗΣ | ΕΛΕΓΧΟΥ | ΔΗΛΩΣΗΣ | ΕΛΕΓΧΟΥ |
| Φορολογική αναμόρφωση δαπανών | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| Φορολογική αναμόρφωση δαπανών προσωπικού | 0,00 | 72.354,00 | 0,00 | 200.154,75 |
| Λογιστικές διαφορές ελέγχου | | 3.711,78 | | 3.249,18 |
| Καθαρά κέρδη | 72.711,26 | 482.212,62 | 240.920,68 | 40.176,23 |
| ΠΟΣΟΣΤΟ ΜΙΚΤΟΥ | 69,59% | 79,16% | 74,30% | 61,50% |
| ΠΟΣΟΣΤΟ ΚΑΘΑΡΟΥ | 2,80% | 17,83% | 7,61% | 1,27% |
| ΖΗΜΙΕΣ ΠΡΟΗΓ. ΧΡΗΣΕΩΝ | 311.929,19 | 311.929,19 | 239.218,03 | 0,00 |
| ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΠΟΣΟ | 0,00 | 170.283,43 | 1.702,65 | 40.176,23 |

2. ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017

- **Διαθέσιμα μετρητά στο Ταμείο της επιχείρησης**

Ο έλεγχος έκρινε ότι ελλείπει εσόδων της ατομικής επιχείρησης του ελεγχόμενου σε μετρητά ή άλλων εισοδημάτων σε μετρητά στη χρήση 2017, χρήζει δικαιολόγησης της προέλευσης του, εκτός από τις αδιευκρίνιστες καταθέσεις μετρητών και το ποσό ύψους **529.009,70 ευρώ**, που αφορά τα διαθέσιμα μετρητά στο Ταμείο της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος στις 31/12/2017 (απογραφή έναρξης χρήσης 2018 με βάση τα βιβλία της ατομικής επιχείρησης-Λογαριασμός 38.00).

- **Υπολογισμός Διαθέσιμου Πλεονάζοντος Κεφαλαίου σε μετρητά την 31/12/2016**

Ο έλεγχος έκρινε ότι δύναται, εναλλακτικά, να σχηματιστεί Πλεονάζον Κεφάλαιο σε μετρητά από αναλήψεις μετρητών προηγούμενων χρήσεων, σε περίπτωση που αυτά δεν έχουν αναλωθεί μέσω πραγματοποίησης δαπανών σε μετρητά ή μέσω επανακαταθέσεων των μετρητών στους τραπεζικούς λογαριασμούς, όπως υποστηρίζει ο προσφεύγων στα απαντητικά του υπομνήματα προς το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. Συγκεκριμένα ισχυρίζεται ότι διέθετε συνολικό ποσό σε μετρητά ύψους 1.667.965,00 ευρώ από αναλήψεις από ατομικούς και κοινούς του λογαριασμούς.

Κατόπιν αυτών ο έλεγχος συνέταξε πίνακα «Είσπραξης-Ανάλωσης Μετρητών» περιόδου 01/01/2004 έως 31/12/2016 βάσει της ΠΟΛ 1175/2017, από τον οποίο προέκυψε διαθέσιμο πλεονάζον κεφάλαιο σε μετρητά ύψους **472.672,46 ευρώ στις 31/12/2016 (472.972,36 ευρώ μετά την εξέταση των απόψεων του προσφεύγοντος επί του Σ.Δ.Ε.)**.

- **Πίνακας πλεονάζοντος διαθέσιμου κεφαλαίου σε μετρητά περιόδου 01/01/2017 έως 31/12/2017**

Στη συνέχεια και σύμφωνα με το ως άνω διαθέσιμο πλεόνασμα σε μετρητά στις 31/12/2016 ο έλεγχος σχημάτισε Πίνακα Απόκτησης - Ανάλωσης Μετρητών περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017, από τον οποίο προέκυψε το διαθέσιμο πλεονάζον κεφάλαιο σε μετρητά στις 31/12/2017, ήτοι 125.099,60 ευρώ καθώς και το ποσό της αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης, που αντιστοιχεί στην καταβολή μετρητών στο ταμείο της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος στις 31/12/2017 ήτοι 403.910,10 (403.610,20 ευρώ μετά την εξέταση των απόψεων του

προσφεύγοντος επί του Σ.Δ.Ε).

• Κινήσεις προς διερεύνηση – Εισόδημα από άγνωστη πηγή ή αιτία – Εισόδημα από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα

Από τον έλεγχο αξιολογήθηκαν πρωτογενείς κινήσεις/πιστώσεις σε οκτώ [8] καταθετικούς λογαριασμούς ημεδαπής με δικαιούχο τον ελεγχόμενο, την πρώην σύζυγό του, τη νυν σύζυγό του και τα τέκνα του για τις χρήσεις 2017-2018 και διαπιστώθηκαν τα εξής:

Από τις κινήσεις προς διερεύνηση με αριθμηση 1-185 με βάση το υπ' αριθμ./07-07-2022 αίτημα παροχής πληροφοριών άρθρου 14 ν.4172/2013, προέκυψε εισόδημα από άγνωστη πηγή ή αιτία ύψους **549.314,40 ευρώ**.

Συγκεκριμένα:

| | | ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΥΛΗ |
|---------------------------------------|-------------------|--|
| ΥΠΟ ΔΙΕΡΕΥΝΗΣΗ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΑΙΤΗΜΑΤΟΣ | 422.818,50 | 145.704,15 |
| Πλέον:ΤΑΜΕΙΟ 31/12/2017 | 529.009,70 | 403.610,20 |
| ΣΥΝΟΛΟ | 951.828,20 | 549.314,35 |

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018

• Πίνακας πλεονάζοντος διαθέσιμου κεφαλαίου σε μετρητά περιόδου 01/01/2018 έως 31/12/2018

Ο έλεγχος σχημάτισε Πίνακα Απόκτησης - Ανάλωσης Μετρητών περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018, από τον οποίο προέκυψε συνολικά αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη ύψους 215.837,70 ευρώ.

• Κινήσεις προς διερεύνηση – Εισόδημα από άγνωστη πηγή ή αιτία – Εισόδημα από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα

Από τις κινήσεις προς διερεύνηση με αριθμηση 1-31 με βάση το υπ' αριθμ./07-07-2022 αίτημα παροχής πληροφοριών άρθρου 14 ν.4172/2013, προέκυψε εισόδημα από άγνωστη πηγή ή αιτία ύψους **259.401,64 ευρώ**.

Συγκεκριμένα:

| | | ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΥΛΗ |
|---------------------------------------|-------------------|--|
| ΥΠΟ ΔΙΕΡΕΥΝΗΣΗ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΑΙΤΗΜΑΤΟΣ | 845.906,83 | 259.401,64 |
| ΣΥΝΟΛΟ | 845.906,83 | 259.401,64 |

3. ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ:

3^α. Εισόδημα από τόκους

Εισόδημα από τόκους αλλοδαπής:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017

Ο έλεγχος διαπίστωσε ότι δε δηλώθηκαν στον κωδικό 669 της δήλωσης Φ.Ε. τόκοι αλλοδαπής ύψους 135,87ευρώ από το λογαριασμό του προσφεύγοντος στην Τράπεζα Πειραιώς Βουλγαρίας με Σχετικά με τους παραπάνω τόκους δεν προκύπτει οποιαδήποτε παρακράτηση φόρου στην αλλοδαπή.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018

Ο έλεγχος διαπίστωσε ότι δε δηλώθηκαν στον κωδικό 669 της δήλωσης Φ.Ε. τόκοι αλλοδαπής ύψους 0,31 ευρώ από το λογαριασμό του προσφεύγοντος στην Τράπεζα Πειραιώς Βουλγαρίας με IBAN Σχετικά με τους παραπάνω τόκους δεν προκύπτει οποιαδήποτε παρακράτηση φόρου στην αλλοδαπή.

3β. Εισόδημα από ακίνητη περιουσία:

Διαπιστώθηκε ότι:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017

- Ο προσφεύγων δήλωσε στον κωδικό 111 της δήλωσης Φ.Ε. 2017 εισόδημα από υπεκμίσθωση αγροτεμαχίων ύψους 8.290,00 ευρώ σε αγρότη επιτηδευματία και συγκεκριμένα στην πρώην σύζυγο του Το φορολογητέο εισόδημα προ της έκπτωσης 5% παρ.3 άρ.39 ν.4172/2013 που προκύπτει από την παραπάνω εκμίσθωση, μετά από την αφαίρεση του ενοικίου που καταβλήθηκε από τον προσφεύγοντα (8.200,00 €) είναι **90,00 ευρώ**.

- Δε δηλώθηκε από τον προσφεύγοντα στον κωδικό 105 της δήλωσης Φ.Ε. εισόδημα ύψους **450,00 ευρώ** από εκμίσθωση γραφείων στο στο νομικό πρόσωπο (Α.Φ.Μ.), όπως προκύπτει από τα δεδομένα της ΠΟΛ 1033/2014 και της δήλωση Ε3 του νομικού προσώπου.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018

Ο προσφεύγων δε δήλωσε στον κωδικό 105 της δήλωσης Φ.Ε. εισόδημα ύψους **600,00 ευρώ** από εκμίσθωση γραφείων στο στο νομικό πρόσωπο (Α.Φ.Μ.), όπως προκύπτει από τα δεδομένα της ΠΟΛ 1033/2014 και της δήλωση Ε3 του νομικού προσώπου.

4. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΤΗΣΙΑΣ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΗΣ ΔΑΠΑΝΗΣ:

Για το φορολογικό έτος 2017 διαπιστώθηκε προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων άρθρου 34 του ν. 4172/2013 ποσού **52.564,83 ευρώ**.

Κατόπιν αυτών προκύπτει ο κάτωθι συγκεντρωτικός πίνακας από όλες τις κατηγορίες εισοδημάτων βάσει του πορίσματος του ελέγχου:

| ΦΟΡΟΛ. ΕΤΟΣ | | Φορολογητέο Εισόδημα | | | | | |
|-------------|----------------|----------------------------|--------------------------------|------------------------------|---|-------------------|-------------------|
| | | Μερίσματα-Τόκοι-Δικαιώματα | Προσπιθέμενη Διαφορά Τεκμηρίων | Αγροτική Επιχ. Δραστηριότητα | Επιχειρηματική Δραστηριότητα (Αγν.Πηγή) | Ακίνητη Περιουσία | ΣΥΝΟΛΟ |
| 2017 | Ποσά δήλωσης | 25,32 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 85,52 | 110,84 |
| | Ποσά ελέγχου | 161.19 | 0,00 | 170.283,43 | 549.314,35 | 513,02 | 720.271,99 |
| | Διαφορά | 135,87 | 0,00 | 170.283,43 | 549.314,35 | 427,5 | 720.161,15 |
| | Ποσά δήλωσης | 113,34 | 0,00 | 1.702,65 | 0,00 | 0,00 | 1.815,99 |

| | | | | | | | |
|-------------|--------------|--------|-----------|-----------|------------|--------|------------|
| 2018 | Ποσά ελέγχου | 113,65 | 52.564,83 | 40.176,23 | 259.401,64 | 570,00 | 352.826,14 |
| | Διαφορά | 0,31 | 52.564,83 | 38.473,58 | 259.401,64 | 570,00 | 351.010,15 |

➤ **Φ.Π.Α.:**

Από τις διαπιστώσεις του ελέγχου σχετικά με τα τραπεζικά δεδομένα του προσφεύγοντος που αποτυπώθηκαν στη σχετική έκθεση ελέγχου Φ.Ε., προκύπτουν οι κάτωθι διαφορές που αφορούν στο Φ.Π.Α.:

Περίοδος 01/01/2017 - 31/12/2017

| Αρ.Λογαριασμού | Ημερομηνία Συναλλαγής | Περιγραφή Συναλλαγής | Απολογία Συναλλαγής | Αποκρ.φορ.ύλη | Εισ/μα | Φ.Π.Α. |
|----------------|-----------------------|-----------------------|---------------------|---------------|----------|--------|
| ..... | 2017-06-16 | ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ. | ..... | 2.250,0 | 1.991,15 | 258,80 |
| ΣΥΝΟΛΟ | | | | 2.250,0 | 1.991,15 | 258,80 |

Περίοδος 01/01/2018 - 31/12/2018

| Αρ. Λογαριασμού | Ημερομηνία Συναλλαγής | Περιγραφή Συναλλαγής | Απολογία Συναλλαγής | Αποκρ.φορ.ύλη | Εισ/μα | Φ. Π. Α 13% |
|-----------------|-----------------------|--------------------------------|---------------------|---------------|----------|-------------|
| ..... | 2018-07-04 | ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ | ..... | 2.000,00 | 1.769,91 | 230,09 |
| ΣΥΝΟΛΟ | | | | 2.000,00 | 1.769,91 | 230,09 |

Επίσης για δαπάνη καθαρής αξίας 1.048,40 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 251,62 ευρώ στις 29/12/2018, που κρίθηκε μη εκπιπτόμενη όσον αφορά τη φορολογία εισοδήματος, κρίνεται επίσης σύμφωνα με το άρθρο 30 του ν. 2859/2000, ότι δεν εκπίπτει ο Φ.Π.Α. από το φόρο εκροών, καθώς αφορά δαπάνη Ι.Χ. ιδιοκτησίας του προσφεύγοντος που δε χρησιμοποιήθηκε για πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.

Από τις ως άνω διαφορές φορολογικών ετών 2017 και 2018 δεν προέκυψε φόρος για καταβολή.

➤ **ΕΠΙΤΟΠΙΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ**

Διαπιστώθηκε η ως άνω απόκλιση (ενότητα Φ.Π.Α.) μεταξύ των εκδοθέντων τιμολογίων πώλησης και των εισπραχθέντων ποσών από τον πελάτη του προσφεύγοντος για το φορολογικό έτος 2017, η οποία κρίθηκε ως μη έκδοση φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 1.991,15 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 258,80 ευρώ κατά παράβαση των διατάξεων των άρθ. 1 & 8-11 των Ε.Λ.Π. και του άρθ. 13 του Κ.Φ.Δ.

Για το φορολογικό έτος 2018 διαπιστώθηκε η ως άνω απόκλιση (ενότητα Φ.Π.Α.) μεταξύ των εκδοθέντων τιμολογίων πώλησης και των εισπραχθέντων ποσών από τον πελάτη του προσφεύγοντος, η οποία κρίθηκε ως μη έκδοση φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας 1.769,91 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 230,09 ευρώ κατά παράβαση των διατάξεων των άρθ. 1 & 8-11 των Ε.Λ.Π. και του άρθ. 13 του Κ.Φ.Δ.

Κατόπιν των ως άνω επιβλήθηκε πρόστιμο άρθ. 58^A του Κ.Φ.Δ. ίσο με 500,00 ευρώ συνολικά και τα δύο φορολογικά έτη.

➤ **ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΕΛΩΝ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ**

Διαπιστώθηκε ότι για συνολικό ποσό δανείων 56.000,00 ευρώ (βάσει ιδιωτικών συμφωνητικών παροχής άτοκων δανείων) το φορολογικό έτος 2017 και 5.300,00 ευρώ το φορολογικό έτος 2018, δεν έχει καταβληθεί αναλογικό τέλος χαρτοσήμου 3% πλέον εισφοράς υπέρ ΟΓΑ 20% επί του χαρτοσήμου, βάσει του άρθρου 12 και του εδαφίου α' της παραγράφου 1 του άρθρου 13 του Κ.Ν.Τ.Χ.

Συγκεντρωτικά, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, τα ποσά τελών χαρτοσήμου, εισφοράς υπέρ ΟΓΑ και προσαυξήσεων για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη έχουν ως κάτωθι:

| ΕΤΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗΣ | ΑΞΙΑ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΗ ΣΕ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟ | ΧΑΡΤ/ΜΟ (3%) | ΟΓΑ ΧΑΡΤ/ΜΟΥ (0,6%) | ΚΑΤΑΒΟΛΗ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ | ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΛΟΓΩ ΜΗ ΔΗΛΩΣΗΣ | ΣΥΝΟΛΟ |
|------------------|------------------------------|--------------|---------------------|------------------------|----------------------------|----------|
| 2017 | 56.000,00 | 1.680,00 | 336,00 | 0,00 | 1.018,00 | 3.024,00 |
| 2018 | 5.300,00 | 159,00 | 31,80 | 0,00 | 95,40 | 286,20 |

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του προβάλλει τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1ος Λόγος Προσφυγής: Παράνομος και εσφαλμένος καταλογισμός λογιστικών διαφορών στη φορολογία εισοδήματος, που αφορούν σε δαπάνες από αμοιβές προσωπικού (εργόσημα).

Συγκεκριμένα, μεταξύ άλλων ισχυρίζεται:

« ...Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής...

Επιπλέον, στην εγκύκλιο διαταγή ΠΟΛ. 1113/2015 της Γ.Γ.Δ.Ε. (ήδη Α.Α.Δ.Ε.) διευκρινίζεται, αναφορικά με τις δαπάνες, που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχειρήσεως ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, ότι: «[...] 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...

Η Φορολογική Αρχή και, ύστερα από την άσκηση ενδίκων βοηθημάτων, τα Διοικητικά Δικαστήρια μπορούν να ερευνήσουν τον χαρακτήρα της δαπάνης ως παραγωγικής. Στην κρίση τους, όμως, αυτή θα πρέπει να περιορίζονται στο εάν η συγκεκριμένη δαπάνη έγινε στο πλαίσιο της επιχειρηματικής δραστηριότητας της εταιρείας και δεν μπορούν να αμφισβητήσουν την ουσιαστική σκοπιμότητα της δαπάνης (βλ. ΣτΕ 2571/1988 ΔΦΝ 45.836, ΣτΕ 2570/1988 ΔΦΝ 43.750, ΣτΕ 1224/1995 Διδικ 1995.1425, ΣτΕ 16/1987, ΣτΕ 3580/1986 ΔΦΝ 42.125) ούτε το προσήκον μέτρο αυτής (βλ. ΣτΕ 1729/2013, ΣτΕ 3735/1988 ΔΦΝ 44.43, ΔΕφαθ 724/1981 ΔΦΝ 1981.781)...

Είναι ευρέως γνωστό ότι η πλειονότητα των εργατών γης είναι αλλοδαποί, προερχόμενοι από τρίτες χώρες, γι' αυτό και στις διατάξεις του άρθρου 13α§4 του Ν. 4251/2014 γίνεται ρητή αναφορά στον τρόπο ασφαλίσεως των πολιτών τρίτων χωρών, που απασχολούνται στην αγροτική οικονομία με τη διαδικασία του εργοσήμου.

Δεδομένου ότι η συντριπτική πλειοψηφία των αλλοδαπών, απασχολουμένων στον αγροτικό τομέα, δε μιλούν Ελληνικά ή Αγγλικά, για την εύρεση και την απασχόληση αυτών είναι αναγκαία η ύπαρξη προσώπων, που λειτουργούν ως σύνδεσμος και συντονιστής μεταξύ των εργατών γης και του αγρότη - εργοδότη. Τα πρόσωπα αυτά αναλαμβάνουν συντονιστικό ρόλο, βρίσκουν το εκάστοτε αναγκαίο προσωπικό, τους εξηγούν όλες τις αναγκαίες λεπτομέρειες σχετικά με την

εκάστοτε καλλιέργεια, τον τρόπο της συγκομιδής ή της φυτεύσεως των γεωργικών προϊόντων, τις αρμοδιότητες τους καθώς και ό,τι άλλο σχετίζεται με την παρεχομένη εργασία τους.

Λόγω της αδυναμίας συνεννοήσεως με τους εργάτες γης, όλη η επικοινωνία γίνεται μέσω του συντονιστή, τόσο για τα καθημερινά ζητήματα της παραγωγικής διαδικασίας όσο και για ζητήματα σχετικά με τη μισθοδοσία και την πληρωμή τους. Ο ρόλος του συντονιστή είναι διπτός, καθώς εξυπηρετεί τόσο τον εργοδότη, αφού λειτουργεί ως επιστάτης - υπεύθυνος προσωπικού, όσο και τον εκάστοτε εργαζόμενο, αφού διεκπεραιώνει για λογαριασμό του διάφορα διαδικαστικά ζητήματα, που ο ίδιος ο εργαζόμενος αδυνατεί να φέρει εις πέρας είτε λόγω ελλείψεως γνώσεως της γλώσσας είτε λόγω ελλείψεως χρόνου.

Στην περίπτωση, δε, που έχει μεσολαβήσει συντονιστής για την εύρεση και απασχόληση εργατών γης, η διαδικασία της καταβολής μισθοδοσίας γίνεται μέσω των ιδίων προσώπων, καθώς, όπως ήδη προαναφέρθηκε, ενεργούν ως επιστάτες και επιβλέποντες της παραγωγικής διαδικασίας και γνωρίζουν επακριβώς τα ημερομίσθια, που έχει εργαστεί έκαστος εκ των εργατών γης.

Για τους λόγους αυτούς, αποτελεί πάγια πρακτική η έκδοση των ανωνύμων εργοσήμων από τους εργοδότες – αγρότες και η παράδοση αυτών, κατόπιν συνεννοήσεως με τους συντονιστές, στους εκάστοτε εργαζομένους γης, οι οποίοι, στη συνέχεια, τα παραδίδουν στους συντονιστές, προκειμένου αυτοί να τα εισπράξουν στο όνομα και για λογαριασμό τους.

Στο πλαίσιο αυτό, κατά τα επίμαχα έτη, απασχολούσα εργάτες γης, προερχομένους από τρίτες χώρες, ανάλογα με τις ανάγκες της παραγωγικής διαδικασίας, με τη διαμεσολάβηση συντονιστών, που είχαν τον ρόλο του επιστάτη. Στο τέλος κάθε μήνα εξέδιδε τα ανώνυμα εργόσημα και τα παρέδιδε, σε συνεργασία με τους συντονιστές, στον εκάστοτε δικαιούχο αυτών - εργάτη γης. Η είσπραξη των εργοσήμων, όπως ενημερώθηκα εκ των υστέρων, στο πλαίσιο του ελέγχου γινόταν από τον συντονιστή κατόπιν εντολής των δικαιούχων εργατών γης...

2ος Λόγος Προσφυγής: Παράνομος και εσφαλμένος χαρακτηρισμός πιστώσεων, που προέρχονται από κατάθεση μετρητών χρημάτων από μένα τον ίδιο, ως δήθεν «προσαυξήσεως περιουσίας», καθώς προέρχονται από διαθέσιμα εις χείρας μου μετρητά χρήματα από προγενέστερες αναλήψεις μετρητών χρημάτων.

Συγκεκριμένα, μεταξύ άλλων ισχυρίζεται:

«...»

Ειδικότερα, ο έλεγχος αντιπαρέβαλε τις δηλώσεις των προμηθευτών μου και τους τραπεζικούς λογαριασμούς, που είχε στη διάθεσή του, προκειμένου να εξακριβώσει εάν οι οφειλές μου προς αυτούς εξοφλήθηκαν με μετρητά χρήματα, τραπεζική επιταγή ή με χρέωση τραπεζικού μου λογαριασμού. Ακολούθως, ο έλεγχος έκρινε εσφαλμένως ότι στις περιπτώσεις, που για την εξόφληση οφειλής προς προμηθευτή μου δεν υπάρχει αντίστοιχη χρέωση τραπεζικού λογαριασμού, η εξόφληση αυτού έγινε με μετρητά χρήματα.

Ωστόσο, όπως συνηθίζεται στην εμπορική συναλλακτική πρακτική, η εξόφληση των προμηθευτών μπορεί να γίνεται και με οπισθογράφιση επιταγών πελατείας. Στην περίπτωση αυτή, κατά την εξόφληση των προμηθευτών δεν απεικονίζεται καμία κίνηση του τραπεζικού λογαριασμού, καθώς ο λογαριασμός χρεώσεως είναι ο λογαριασμός του εκδότη της τραπεζικής επιταγής και όχι του οπισθογράφου αυτής, ο οποίος, όμως, έχει αντίστοιχη χρηματική απαίτηση κατά του πληρωτή της επιταγής.

Στην υπό κρίση περίπτωση, λοιπόν, ο έλεγχος δεν έλαβε υπ' όψιν του ότι το μεγαλύτερο μέρος των δαπανών προς τους προμηθευτές μου κατά τα έτη 2007 – 2016, εξοφλήθηκε με επιταγές πελατείας μου και όχι με μετρητά χρήματα, όπως εσφαλμένως ισχυρίζεται.

Προς απόδειξη των ισχυρισμών μου, προσκομίζω και επικαλούμαι όσα στοιχεία κατάφερα να συγκεντρώσω έως σήμερα και επιφυλάσσομαι να προσκομίσω επιπλέον στοιχεία, όταν αυτά μου παραδοθούν από τους αντισυμβαλλομένους της ατομικής επιχειρήσεως μου.

Ειδικότερα, προσκομίζω και επικαλούμαι:

- την καρτέλα πελάτη της προμηθεύτριας εταιρείας με την επωνυμία «.....» (ΣΧΕΤ. 1), από τις λογιστικές εγγραφές της οποίας προκύπτει ότι μέρος των εκδοθέντων τιμολογίων τα εξόφλησα με επιταγές πελατών, ενώ αναγράφεται και ο αριθμός αυτών,
- την καρτέλα πελάτη της προμηθεύτριας εταιρείας με την επωνυμία «.....» (ΣΧΕΤ. 2), από τις λογιστικές εγγραφές της οποίας προκύπτει ότι μέρος των εκδοθέντων τιμολογίων τα εξόφλησα με επιταγές πελατών, ενώ αναγράφεται και ο αριθμός αυτών,
- την καρτέλα αξιογράφων της προμηθεύτριας εταιρείας με την επωνυμία «.....» (ΣΧΕΤ. 3), από τις λογιστικές εγγραφές της οποίας προκύπτει ότι μέρος των εκδοθέντων τιμολογίων τα εξόφλησα με επιταγές πελατών, ενώ αναγράφεται και ο αριθμός αυτών,
- την καρτέλα προμηθευτή της εταιρείας με την επωνυμία «.....» (ΣΧΕΤ. 4), από τις λογιστικές εγγραφές της οποίας προκύπτει ότι μέρος των τιμολογίων εκδόσεως της ατομικής μου επιχειρήσεως εξοφλήθηκαν με επιταγές εκδόσεως της,
- αντίγραφο της κινήσεως του υπ' αριθμ. επαγγελματικού λογαριασμού της Τραπέζης Eurobank, με δικαιούχο τη, η οποία αποτελούσε βασικό πελάτη της ατομικής μου επιχειρήσεως (ΣΧΕΤ. 5),
- αντίγραφο της κινήσεως του υπ' αριθμ. επαγγελματικού λογαριασμού της Τραπέζης Πειραιώς, με δικαιούχο τη, η οποία αποτελούσε βασικό πελάτη της ατομικής μου επιχειρήσεως (ΣΧΕΤ. 6),
- μέρος των τιμολογίων εκδόσεως της ατομικής μου επιχειρήσεως προς τη ετών 2013 - 2015 (ΣΧΕΤ. 7).

Από τα προσκομιζόμενα έγγραφα προκύπτει ότι η εξόφληση μέρους των οφειλών μου προς τους προμηθευτές «.....» και «.....» δεν έγινε με χρέωση τραπεζικού μου λογαριασμού, αλλά με επιταγές πελατών μου και, συγκεκριμένα, με επιταγές της εταιρείας με την επωνυμία «.....» και της και όχι με μετρητά χρήματα, όπως εσφαλμένως ισχυρίζεται ο έλεγχος.

Πιο συγκεκριμένα, στην προμηθεύτρια εταιρεία με την επωνυμία «.....» παρέδωσα τις κάτωθι επιταγές πελατών μου:...

Ακόμη, στην προμηθεύτρια εταιρεία με την επωνυμία «.....» παρέδωσα τις κάτωθι επιταγές πελατών μου:...

Επομένως, τα διαθέσιμα εις χείρας μου μετρητά χρήματα στις 31-12-2016 ανέρχονταν τουλάχιστον στο ποσό ύψους 891.648,58 Ευρώ και όχι στο ποσό ύψους 472.672,50 Ευρώ (σύμφωνα με τον Πίνακα Διαθεσίμων Μετρητών του ελέγχου) ...Τα δε διαθέσιμα εις χείρας μου μετρητά χρήματα εντός της χρήσεως 2017 πρέπει να προσαυξηθούν τουλάχιστον κατά ποσό ύψους 10.000,00 λόγω εσφαλμένης αφαιρέσεως του ως άνω ποσού από τον έλεγχο...»

3ος Λόγος Προσφυγής: Παράνομος και εσφαλμένος καταλογισμός λογιστικών διαφορών, που αφορούν στην αποτίμηση των αποθεμάτων και την παραγωγή σε εξέλιξη.

Συγκεκριμένα, μεταξύ άλλων ισχυρίζεται:

«..Ωστόσο, όπως προανέφερα, κατά τα επίμαχα έτη, το μοναδικό αγροτικό προϊόν, το οποίο καλλιεργούσα, ήταν η φράουλα, ήτοι ένα προϊόν, που παρουσιάζει αρκετές ιδιαιτερότητες τόσο στον τρόπο καλλιέργειας όσο και στον τρόπο συγκομιδής της. Βασικό χαρακτηριστικό του επίμαχου προϊόντος είναι ότι καρποφορεί σχετικά σύντομα, δηλαδή ο χρόνος, που μεσολαβεί

από τη φύτευση αυτού και έως τη συγκομιδή του, μπορεί να είναι περίπου 15 – 20 ημέρες. Δεδομένου, δε, ότι το εν λόγω προϊόν κατά τους χειμερινούς μήνες καλλιεργείται εντός θερμοκηπίων, η ολοκλήρωση της παραγωγικής διαδικασίας μπορεί να εκτιμηθεί επακριβώς. Σύμφωνα με τα προεκτεθέντα, ο έλεγχος, όλως αυθαιρέτως και κατ' αγνόηση των πραγματικών συνθηκών, προσέθεσε στην απογραφή λήξεως του έτους 2017 και του έτους 2018 δαπάνες, που σχετίζονται με το κόστος αγοράς ριζών και φυτών (δαπάνες Οκτωβρίου και Νοεμβρίου), καθώς οι ρίζες και τα φυτά, που προμηθεύθηκαν εντός των τελευταίων μηνών του έτους 2017 και 2018, καλλιεργήθηκαν και ολοκληρώθηκε η συγκομιδή τους εντός του ιδίου έτους...»

Επειδή, στο άρθρο 63 «Ειδική Διοικητική Διαδικασία -Ενδικοφανής προσφυγή» του Κ.Φ.Δ., ορίζεται:

«5...

Αν η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης το κρίνει απαραίτητο, δύναται να καλέσει τον υπόχρεο σε ακρόαση. Σε περίπτωση που προσκομισθούν νέα στοιχεία στην Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση. Με απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης, που εκδίδεται πριν από την πάροδο της ανωτέρω προθεσμίας των εκατόν είκοσι (120) ημερών και κοινοποιείται στον υπόχρεο, η εν λόγω προθεσμία δύναται να παρατείνεται άπαξ για τριάντα (30) ημέρες, σε περίπτωση που προσκομισθούν από τον υπόχρεο νέα στοιχεία ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών κατά τις τελευταίες τριάντα (30) ημέρες πριν από την πάροδο της προθεσμίας των εκατόν είκοσι (120) ημερών για την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής».

Επειδή, στην ΠΟΛ 1064/2017, ορίζεται ότι:

«Άρθρο 3

Διαδικασία εξέτασης ενδικοφανούς προσφυγής

1. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών ερευνά στο πλαίσιο των αρμοδιοτήτων της τα πραγματικά και νομικά ζητήματα των υποθέσεων, λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο, τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που σχετίζεται με την υπόθεση. Η διαδικασία διεξάγεται εγγράφως, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο παρόν άρθρο.

2. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, εάν το κρίνει απαραίτητο, δύναται εντός της οριζόμενης προθεσμίας για την έκδοση της απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής, να καλεί τον υπόχρεο, προκειμένου να εκφράσει εγγράφως, εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών το αργότερο, τις απόψεις του ως προς τα σχετικά ζητήματα και τους προβαλλόμενους με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής λόγους και ισχυρισμούς.

3. Στις περιπτώσεις που με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής προσκομισθούν στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών νέα στοιχεία ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην προηγούμενη παράγραφο, προκειμένου να εκφράσει εγγράφως τις απόψεις του, αναπτύσσοντας τους προβαλλόμενους με την ενδικοφανή προσφυγή λόγους και τα τυχόν συνυποβαλλόμενα σε αυτήν νέα στοιχεία ή τα επικαλούμενα με το αίτημά του νέα πραγματικά περιστατικά. Στην περίπτωση αυτή, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών δύναται να ζητά από την αρμόδια φορολογική αρχή τη διενέργεια πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων, τάσσοντας ρητή προθεσμία, προκειμένου η τελευταία να της αποστείλει το σχετικό πόρισμά της. Ως νέα στοιχεία ορίζονται αυτά τα οποία δεν είχε στη διάθεσή της η φορολογική αρχή και δεν ήταν

δυνατόν να τα λάβει υπ' όψιν της κατά το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης.
4. Προκειμένου να τύχουν εφαρμογής τα οριζόμενα στην προηγούμενη παράγραφο, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών κρίνει εάν πρόκειται για νέα στοιχεία ή όχι ή για νέα πραγματικά περιστατικά, συνεκτιμώντας τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης που έχει διαβιβασθεί από την αρμόδια φορολογική αρχή και κάθε άλλο πρόσφορο στοιχείο».

Επειδή, στο άρθρο 20 «Επιμέτρηση αποθεμάτων και υπηρεσιών» του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), ορίζεται ότι:

«1. Τα αποθέματα αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος κτήσης.

2. Το κόστος κτήσης των αποθεμάτων περιλαμβάνει το σύνολο των δαπανών που απαιτούνται για να φθάσουν αυτά στην παρούσα θέση και κατάστασή τους.

3. Το κόστος παραγωγής προϊόντος ή υπηρεσίας προσδιορίζεται με μία από τις γενικά αποδεκτές μεθόδους κοστολόγησης και περιλαμβάνει:

α) Το κόστος πρώτων υλών, αναλώσιμων υλικών, εργασίας και άλλο κόστος που σχετίζεται άμεσα με το εν λόγω στοιχείο και

β) μία εύλογη αναλογία σταθερών και μεταβλητών εξόδων που σχετίζονται έμμεσα με το εν λόγω στοιχείο, στο βαθμό που τα έξοδα αυτά αναφέρονται στην περίοδο παραγωγής.

4. Τα κόστη διανομής και διοίκησης δεν επιβαρύνουν το κόστος παραγωγής.

5. Όταν απαιτείται σημαντική περίοδος χρόνου για να καταστούν τα αποθέματα έτοιμα για την προοριζόμενη χρήση ή πώλησή τους, το κόστος των αποθεμάτων μπορεί να επιβαρύνεται με τόκους εντόκων υποχρεώσεων, κατά το μέρος που οι τόκοι αυτοί αναλογούν στα εν λόγω αποθέματα και για την προαναφερθείσα περίοδο.

6. Μετά την αρχική αναγνώριση, τα αποθέματα επιμετρώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους κτήσης και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.

7. Το κόστος κτήσης του τελικού αποθέματος:

α) Προσδιορίζεται, σύμφωνα με τη μέθοδο «Πρώτο Εισαχθέν – Πρώτο Εξαχθέν» (FIFO) ή τη μέθοδο του μέσου σταθμικού όρου ή άλλη τεκμηριωμένα γενικά αποδεκτή μέθοδο. Η χρήση της μεθόδου «Τελευταίο Εισαχθέν – Πρώτο Εξαχθέν» (LIFO) δεν επιτρέπεται.

β) Η ίδια μέθοδος χρησιμοποιείται για όλα τα αποθέματα που έχουν παρόμοια φύση και χρήση από την οντότητα. Για αποθέματα με διαφορετική φύση ή χρήση διαφορετικές μέθοδοι μπορεί να δικαιολογούνται.

γ) Το κόστος αποθεμάτων που δεν είναι συνήθως αντικαταστατά, καθώς και των αγαθών ή υπηρεσιών που παράγονται και προορίζονται για ειδικά έργα, προσδιορίζεται με τη μέθοδο του εξατομικευμένου κόστους.

8. Οι αγορές αναλώσιμων υλικών που δεν είναι σημαντικές για το μέγεθος της οντότητας μπορούν να αντιμετωπίζονται ως έξοδα της περιόδου.

Επειδή, στο άρθρο 25 «Αποτίμηση αποθεμάτων και ημικατεργασμένων προϊόντων» του ν.4172/2013 «...», ορίζεται:

«Τα αποθέματα και τα ημικατεργασμένα προϊόντα αποτιμώνται σύμφωνα με τους ισχύοντες κανόνες λογιστικής. Ωστόσο, ο φορολογούμενος δεν επιτρέπεται να χρησιμοποιήσει διαφορετική μέθοδο αποτίμησης κατά τα τέσσερα (4) έτη μετά το φορολογικό έτος κατά το οποίο χρησιμοποιήθηκε για πρώτη φορά η μέθοδος αποτίμησης που εφάρμοσε η επιχείρηση».

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 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων μεταξύ άλλων αναφέρεται:

«.....Β` 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 39του ΚΦΔ ορίζεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21του 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 προσαύξησή 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. Σ' αυτήν την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι, οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον φορολογούμενο από έναν ή περισσότερους λογαριασμούς δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς.

Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς.

Σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων.

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

Επειδή, 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 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.

Σημειώνεται ότι ο φορολογούμενος οφείλει κατ` αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων. Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η

αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του...

5. Ειδικότερα, σχετικά με τον έλεγχο υποθέσεων για προσαύξηση περιουσίας παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις προκειμένου να υπάρχει ομοιόμορφη αντιμετώπιση των υποθέσεων:

5.1. Ως προς τον χρόνο μεταξύ ανάληψης και επανακατάθεσης ισχύουν τα αναγραφόμενα στο ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφό μας.»

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 συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της,

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

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

Επειδή, 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 1113/2015, ορίζεται ότι:

«Άρθρο 22 Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

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 αλλά έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών.

Επειδή, στο άρθρο 37 «Τόκοι» του ν.4172/2013, ορίζεται:

«1. Ο όρος «τόκοι» σημαίνει το εισόδημα που προκύπτει από απαιτήσεις κάθε είδους, είτε εξασφαλίζονται με υποθήκη είτε όχι, και είτε παρέχουν δικαίωμα συμμετοχής στα κέρδη του οφειλέτη είτε όχι, και ιδιαίτερα εισόδημα από καταθέσεις, κρατικά χρεόγραφα, τίτλους και ομολογίες, με ή χωρίς ασφάλεια, και κάθε είδους δανειακή σχέση, συμπεριλαμβανομένων των πρόσθετων ωφελημάτων (premiums), των συμφωνιών επαναγοράς (repos/ reverse repos) και ανταμοιβών τα οποία απορρέουν από τίτλους, ομολογίες ή χρεόγραφα.

4. Εάν οι τόκοι υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου, όπως ορίζεται στο Μέρος Τέταρτο του Κ.Φ.Ε, ο παρακρατούμενος φόρος εξαντλεί τη φορολογική υποχρέωση μόνο για τα φυσικά πρόσωπα και για το συγκεκριμένο είδος εισοδήματος του φορολογούμενου με βάση τον Κ.Φ.Ε.».

Επειδή, στο άρθρο 39 «Εισόδημα από ακίνητη περιουσία» του ν.4172/2013, ορίζεται:

1. Ο όρος «εισόδημα από ακίνητη περιουσία» σημαίνει το εισόδημα, σε χρήμα ή σε είδος, που προκύπτει από την εκμίσθωση ή την ιδιοχρησιμοποίηση ή τη δωρεάν παραχώρηση χρήσης γης και ακινήτων. Ειδικότερα το εισόδημα αυτό προκύπτει από:

α) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης γης ή ακινήτων συμπεριλαμβανομένων των κτιρίων, κατασκευών και κάθε είδους εγκαταστάσεων και εξοπλισμού τους.

β) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης μεταλλείων, λατομείων, δασικών και αγροτικών εκτάσεων στις οποίες περιλαμβάνονται λιβάδια, καλλιεργήσιμες γαίες, βοσκήσιμες γαίες, καθώς και κάθε είδους κατασκευές ή εγκαταστάσεις που είναι στην επιφάνεια του εδάφους ή κάτω από αυτή, όπως τα ιχθυοτροφεία, οι λίμνες, οι δεξαμενές, οι πηγές και τα φρέατα.

γ) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης από την παραχώρηση χώρου για την τοποθέτηση κάθε είδους διαφημιστικών επιγραφών.

δ) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης κοινόχρηστων χώρων σε ακίνητα».

Επειδή, στο άρθρο 58 «Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης» του Κ.Φ.Δ., ορίζεται:

«1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής:

α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

β) τριάντα τοις εκατό (30%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το είκοσι τοις εκατό (20%) του φόρου που προκύπτει βάσει της φορολογικής δήλωσης,

γ) εκατό τοις εκατό (100%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση και αποδεικνύεται ότι η ανακρίβεια οφείλεται σε πρόθεση του φορολογουμένου.

2. Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το ποσό του φόρου που αναλογεί στην μη υποβληθείσα δήλωση. Επί εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου το πρόστιμο του προηγούμενου εδαφίου ανέρχεται σε ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) του φόρου.

Οι περιπτώσεις β' και γ' της παραγράφου 1 και η παράγραφος 2, τέθηκαν όπως αντικαταστάθηκαν με τις παραγράφους 7α & 7β του άρθρου 3 του ν. 4337/2015 και ισχύουν από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 17-10-2015, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ίδιου νόμου».

Επειδή, στο άρθρο 58Α «Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικά με τον Φ.Π.Α.» του Κ.Φ.Δ., ορίζεται:

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

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

«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...

4. Δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες:

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

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

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

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, σύμφωνα με τα άρθρα 12 και 13 του Κ.Ν.Τ.Χ., ορίζεται ότι:

«Άρθρον 12

1. Επί των συμβολαίων και των εγγράφων, των κατονομαζομένων εν τω επομένω άρθρ. 13, το τέλος ορίζεται εις 3% της εν αυτοίς διαλαμβανομένης αξίας εις δραχμάς.

Άρθρον 13

Εις το κατά την παράγραφο 1 του προηγούμενου άρθρου 12 τέλος υπόκεινται:

1.α. Πάσα σύμβασις, οιοδήποτε αντικείμενου, συναπτομένη είτε απ' ευθείας, είτε διά δημοσίου συναγωνισμού ή πάσα εξόφλησις συμβάσεως ή σχετική πρόσ την σύμβασιν απόδειξις, εφ' όσον καταρτίζονται εγγράφως και δη είτε διά δημοσίου, είτε δι' ιδιωτικού καθ' οιονδήποτε τύπον συντεταγμένου εγγράφου...»

Επειδή, στο άρθρο 64 «Επαρκής αιτιολογία» του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι:

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

Επειδή, όλοι οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος, όπως αναλυτικά παρατίθενται στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, καθώς και τα προσκομιζόμενα εξετάστηκαν από τον έλεγχο και διατυπώθηκαν απόψεις ως εξής:

«1. Λόγος προσφυγής -Παράνομος και εσφαλμένος καταλογισμός λογιστικών διαφορών στη φορολογία εισοδήματος που αφορούν σε δαπάνες από Αμοιβές Προσωπικού (εργόσημα).

Σχετικά με τον παραπάνω λόγο επισημαίνονται τα εξής:

Επειδή ο έλεγχος αξιολόγησε δειγματοληπτικά τη δαπάνη εργατών γης μέσω εργοσήμων για δυο (2) εργάτες γης για τη χρήση 2017 και για δεκατέσσερις (14) εργάτες γης για τη χρήση 2018 βάσει των στοιχείων που προσκομίστηκαν στον έλεγχο από τον Ε.Φ.Κ.Α. σχετικά με τους ασφαλισμένους εργάτες γης από την ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος.

Επειδή στους πίνακες της σελίδας 27 της Έκθεσης Ελέγχου Φ.Ε. προκύπτουν αναλυτικά οι αποκλίσεις μεταξύ των αμοιβών που προκύπτουν για τους συγκεκριμένους εργάτες γης μαζί με τις ασφαλιστικές εισφορές που προκύπτουν από τα στοιχεία του Ε.Φ.Κ.Α. και των αμοιβών τους βάσει των καταστάσεων εργατών γης που προσκόμισε ο προσφεύγων στον έλεγχο με απαντητικό του υπόμνημα.

Επειδή από τη σχετική εγκύκλιο του Ε.Φ.Κ.Α. (πρώην Ι.Κ.Α.) με αριθμό 43/11-07-2013 προκύπτει ότι το εργόσημο μεταβιβάζεται ονομαστικώς από τον εργοδότη στους εργαζόμενους ως καταβολή για την αμοιβή της εργασίας που παρασχέθηκε. Ο εργαζόμενος απευθύνεται για την εξαργύρωση, στον πιστωτικό φορέα έκδοσης του εργοσήμου ή και σε άλλο πιστωτικό φορέα που έχει τη δυνατότητα εξαργύρωσης αυτού με τον ΑΜΚΑ του, εντός του χρονικού διαστήματος ισχύος του εργοσήμου. Στη συνέχεια με βάση τον ΑΜΚΑ του εργαζομένου συνδέεται με το αρχείο του ΑΜΚΑ-ΕΜΑΕΣ και αφού επιβεβαιώσει τα στοιχεία του εργαζομένου, καταβάλλει στον εργαζόμενο το καθαρό πληρωτέο ποσό, αφού προηγουμένως έχουν παρακρατηθεί οι αναλογούσες εισφορές, οι οποίες πιστώνονται στο λογαριασμό του αρμοδίου φορέα κοινωνικής ασφάλισης. Επίσης, από την ίδια εγκύκλιο προκύπτει ότι δικαίωμα εξαργύρωσης έχει αποκλειστικά ο αποδέκτης του εργοσήμου, δηλαδή το πρόσωπο που παρέχει την εργασία και αμείβεται γι' αυτή με το εργόσημο.

Επειδή δεν προβλέπεται από οποιαδήποτε διάταξη φορολογικού ή εργατικού δικαίου η ασφάλιση οποιουδήποτε εργαζομένου δι' αντιπροσώπου, όπως ισχυρίζεται ο προσφεύγων στη σελίδα 26 της παρούσας προσφυγής. Επίσης, η δυνατότητα έκδοσης ανωνύμου εργοσήμου από έναν εργοδότη δεν συνεπάγεται αυτόματα και τη δυνατότητα ασφάλισης έτερου προσώπου από αυτό που παρείχε την εργασία του για οποιοδήποτε λόγο.

Επειδή από την αντιπαραβολή των προαναφερθέντων στοιχείων του Ε.Φ.Κ.Α. με τις καταστάσεις εργαζομένων του προσφεύγοντος προκύπτει ότι οι συγκεκριμένοι ασφαλισμένοι με εργόσημο εργάτες γης, είτε δεν εργάστηκαν στην επιχείρηση του προσφεύγοντος μέσα στις ελεγχόμενες

χρήσεις, είτε εργάστηκαν για πολύ μικρότερο χρονικό διάστημα από αυτό που αντιστοιχεί στα εκδοθέντα από τον προσφεύγοντα εργόσημα. Συνεπώς, η σχετική δαπάνη δεν αφορά πραγματική συναλλαγή υπό την έννοια του άρ.22 του Κ.Φ.Ε. και δεν δύναται να εκπέσει από τα έσοδα της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος.

Συνεπώς οι ανωτέρω ισχυρισμοί δεν γίνονται αποδεκτοί.

2. Λόγος προσφυγής-Παράνομος και εσφαλμένος χαρακτηρισμός πιστώσεων, αναλήψεις μετρητών χρημάτων.

Σχετικά με τον παραπάνω λόγο επισημαίνονται τα εξής:

Επειδή ο έλεγχος απέδειξε βάσει της ΠΟΛ 1175/2017 ότι μέρος των επικαλούμενων αναλήψεων μετρητών από τον προσφεύγοντα για την περίοδο 01/01/2004-31/12/2016, είτε επανακατατέθηκε στους τραπεζικούς του λογαριασμούς, είτε αναλώθηκε σε επιχειρηματικές ή προσωπικές του δαπάνες έως την 31/12/2016 και δεν θα μπορούσε να αφορά καταθέσεις μετρητών από τον προσφεύγοντα μετά την 1η/1/2017.

Επειδή από την συγκεντρωτική κατάσταση πελατών του προσφεύγοντος χρήσης 2009, χρήσης 2010 και χρήσης 2011, όπως προκύπτει από το σύστημα Taxís της Α.Α.Δ.Ε. δεν προκύπτει πελάτης με την ονομασία και επομένως είναι αβάσιμοι οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος σχετικά με πληρωμή δυο προμηθευτών του μέσω επιταγών εκδόσεως του πελάτη του με την ονομασία Η φερόμενη ως καρτέλα Προμηθευτή της παραπάνω εταιρείας με ονομασία «.....» δεν φέρει οποιαδήποτε σφραγίδα της εταιρείας, ούτε οποιοδήποτε στοιχείο της εταιρείας, ώστε να προκύπτει ποιό νομικό πρόσωπο αφορά.

Ακόμα και αν γίνουν αποδεκτοί οι παραπάνω ισχυρισμοί του προσφεύγοντος και αφαιρεθούν τα εν λόγω ποσά από τις επιχειρηματικές δαπάνες με μετρητά, ο πίνακας των σελίδων 78-79 της Έκθεσης ελέγχου Φ.Ε. διαμορφώνεται ως εξής:

...

ΥΠΟΛΟΙΠΟ 31/12/2011: -235.322,45 ευρώ και επομένως δεν απομένουν διαθέσιμα μετρητά στις 31/12/2011.

Επειδή, από την συγκεντρωτική κατάσταση πελατών του προσφεύγοντος χρήσης 2012, όπως προκύπτει από το σύστημα Taxís της Α.Α.Δ.Ε. δεν προκύπτει πελάτης με την ονομασία και επομένως είναι αβάσιμοι οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος σχετικά με πληρωμή προμηθευτών του μέσω επιταγών εκδόσεως του παραπάνω φυσικού προσώπου. Ακόμα και αν γίνουν αποδεκτοί οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος ο πίνακας της σελίδας 80 της Έκθεσης ελέγχου Φ.Ε. διαμορφώνεται ως εξής:

...

ΥΠΟΛΟΙΠΟ 31/12/2012: -47.686,82 και επομένως δεν απομένουν διαθέσιμα μετρητά στις 31/12/2012.

Επειδή, σχετικά με την αποπληρωμή του προμηθευτή στη χρήση 2013 μέσω καταθέσεων επιταγών του πελάτη συνολικού ύψους 112.700€, από την κατάσταση πελατών του προσφεύγοντος προκύπτει ότι εκδόθηκαν συνολικά τιμολόγια ύψους 97.676,8€ άνευ Φ.Π.Α. λόγω απαλλαγής, προς τη συγκεκριμένη πελάτισσα. Ακόμα και αν γίνουν αποδεκτοί οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος ο πίνακας της σελίδας 80 της Έκθεσης ελέγχου Φ.Ε. διαμορφώνεται ως εξής:

...

ΥΠΟΛΟΙΠΟ 31/12/2013: -52.142,21 και επομένως δεν απομένουν διαθέσιμα μετρητά στις 31/12/2013.

Επειδή, σχετικά με τα διαθέσιμα μετρητά στη χρήση 2014 δεν προσκομίστηκε οποιοδήποτε στοιχείο που να μεταβάλλει τον πίνακα της σελίδας 81 της Έκθεσης ελέγχου Φ.Ε.

Επειδή, σχετικά με τις χρήσεις 2015-2016 δεν προκύπτει προμηθευτής με το όνομα στις συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών του προσφεύγοντος και επομένως δεν αφαιρέθηκε οποιαδήποτε σχετική δαπάνη από τον πίνακα πλεονάζοντος διαθέσιμου κεφαλαίου των σελίδων 82-85 της Έκθεσης ελέγχου Φ.Ε. Η φερόμενη ως καρτέλα Προμηθευτή της παραπάνω εταιρείας με ονομασία' δεν φέρει οποιαδήποτε σφραγίδα της εταιρείας, ούτε οποιοδήποτε στοιχείο της εταιρείας, ώστε να προκύπτει ότι όντως αφορά το συγκεκριμένο νομικό πρόσωπο.

Επειδή, σχετικά με την αποπληρωμή δανείου της Αγροτικής Τράπεζας συνολικού ύψους στη χρήση 2015, ο έλεγχος συμπεριέλαβε στις αναλώσεις μετρητών ποσό ύψους 78.076,08€ για το οποίο δεν προκύπτει η αποπληρωμή του με τραπεζικό μέσο (όπως προκύπτει για ποσό ύψους 9.157,12€). Από τα στοιχεία της δήλωσης Ε1 του προσφεύγοντος και τα στοιχεία που παρείχε στον έλεγχο η ΠΟΛ 1033/2014 προκύπτει ότι το συνολικό ποσό αποπληρωμής ήταν 87.233,2€, ενώ δεν προκύπτει από οποιοδήποτε έγγραφο ότι η εξόφληση του υπολοίπου αφορά λογιστική τακτοποιητική εγγραφή και όχι χρηματική εξόφληση, όπως ισχυρίζεται ο προσφεύγων με την παρούσα προσφυγή,

Συνεπώς οι ανωτέρω ισχυρισμοί δε γίνονται αποδεκτοί και το πλεονάζον διαθέσιμο υπόλοιπο του προσφεύγοντος σε μετρητά στις 31/12/2016 πρέπει να παραμείνει στο ύψος των 472.672,46€».

3ος Λόγος προσφυγής-Παράνομος και εσφαλμένος καταλογισμός λογιστικών διαφορών, που αφορούν στην αποτίμηση των αποθεμάτων και την παραγωγή σε εξέλιξη.

Σχετικά με τον παραπάνω λόγο επισημαίνονται τα εξής:

Επειδή από τα τιμολόγια αγοράς πρώτων υλών προκύπτει η αγορά τριών ποικιλιών φράουλας, από τον προσφεύγοντα στο τέταρτο τρίμηνο έκαστου έτους, εκ των οποίων μόνο η ποικιλία Fortuna δύναται να καρποφορήσει σε 15-20 μέρες άρα εντός του ίδιου έτους, η ποικιλία Rociera καρπίζει κατά ένα μικρό μέρος εντός του Δεκεμβρίου και κατά ένα μεγαλύτερο μέρος εντός του επόμενου έτους, ενώ η ποικιλία Camarosa χρειάζεται δυο μήνες περίπου για να καρπίσει και επομένως καρποφορεί στο επόμενο έτος. Τα παραπάνω επιβεβαιώνονται από την από 09/12/2022 βεβαίωση του γεωπόνου που προσκόμισε ο προσφεύγων συνημμένη στο με αρ.πρωτ. /13-12-2022 απαντητικό του υπόμνημα.

Επειδή βάσει των παραπάνω δε δύναται να μην υπολογιστεί μέρος των αγορών πρώτων υλών του Δ' τριμήνου της χρήσης 2017 ως απόθεμα λήξης, καθώς δεν θα μπορούσε να είχε ενσωματωθεί στο σύνολο του στις πωλήσεις Νοεμβρίου-Δεκεμβρίου 2017, λαμβανομένων υπ'όψιν των πωλήσεων φράουλας του Α' τριμήνου του 2018 και του ότι δεν πραγματοποιήθηκαν από τον προσφεύγοντα αγορές ριζών φράουλας στο Α' τρίμηνο του 2018. Ακόμα και αν το επιπλέον προσδιορισθέν από τον έλεγχο ποσό των 226.180,43€ δεν είχε συμπεριληφθεί στον πίνακα της σελίδας 26 της Έκθεσης Ελέγχου Φ.Ε. ως παραγωγή σε εξέλιξη, θα έπρεπε να συμπεριλαμβάνεται στον ίδιο πίνακα ως ισόποσο απόθεμα πρώτων υλών λήξης.

Επειδή ο προσφεύγων δεν πραγματοποιεί αγορές εμπορευμάτων αλλά μόνο σε ιδιοπαραγωγή φράουλας και επομένως οι πωλήσεις φράουλας ύψους 340.687,8€ στο πρώτο δίμηνο του 2018 από τον προσφεύγοντα θα μπορούσαν να πραγματοποιηθούν μόνο εφ' όσον υπήρχε ανάλογη παραγωγή σε εξέλιξη ή ανάλογο απόθεμα πρώτων υλών στις 31/12/2017 αφού δεν πραγματοποιήθηκαν αγορές πρώτων υλών στο αντίστοιχο διάστημα.

Επειδή ο ίδιος ο προσφεύγων αποδέχεται την ύπαρξη παραγωγής σε εξέλιξη στην επιχείρηση του, έχοντας συμπεριλάβει σχετικά ποσά στις δηλώσεις Ε3 των επόμενων ετών 2018-2021 αλλά και του έτους 2015.

Επειδή ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι του καταλογίστηκαν λογιστικές διαφορές μέσω του κόστους πωληθέντων στη χρήση 2018 είναι αβάσιμος, καθώς από τον πίνακα των σελίδων 55-56 της Έκθεσης Ελέγχου Φ.Ε. προκύπτει η αύξηση του βάσει ελέγχου κόστους πωληθέντων κατά 405.838,7€

Οι ανωτέρω ισχυρισμοί δε γίνονται αποδεκτοί».

Επειδή, η υπηρεσία μας αποδέχεται το ως άνω πόρισμα του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

1ο ΣΥΜΠΛΗΡΩΜΑΤΙΚΟ ΥΠΟΜΝΗΜΑ

Επειδή, στη συνέχεια ο προσφεύγων υπέβαλε το κάτωθι, με αριθμό ΔΕΔ **EI 2023/19-05-2023 Συμπληρωματικό υπόμνημα**, στο οποίο προβάλλονται οι κάτωθι ισχυρισμοί:

«...»

- Προσκομίζω και επικαλούμαι την υπ' αριθμ. πρωτ.:/ 20-01-2023 επιστολή του Ενιαίου Ειδικού Εκκαθαριστή με την επωνυμία «.....» της Αγροτικής Τραπέζης της Ελλάδος, συνοδευόμενη από το αντίγραφο της κινήσεως του δανειακού λογαριασμού Από τα προεκτεθέντα καθίσταται σαφές ότι η επίμαχη τραπεζική κίνηση ποσού 78.076,08 ευρώ συνιστά λογιστική τακτοποιητική εγγραφή της προναφερθείσης Τραπέζης. Συνακόλουθα, εσφαλμένως αφαιρέθηκε από τον έλεγχο το ως άνω ποσό από τα διαθέσιμα εις χείρας μου μετρητά.

- Περαιτέρω, προς απόδειξη του ισχυρισμού μου περί εσφαλμένου τρόπου υπολογισμού, από τον έλεγχο, των πραγματικών διαθεσίμων εις χείρας μου μετρητών χρημάτων, προσκομίζω και επικαλούμαι επιταγές εκδόσεως πελατών μου, με τις οποίες εξόφλησα μέρος των οφειλών μου προς προμηθευτές μου κατά τα έτη 2009 έως 2016, παρά τα όσα αβασίμως και εσφαλμένως ισχυρίζεται ο έλεγχος περί δήθεν εξοφλήσεως του συνόλου των οφειλών μου με μετρητά.

Ειδικότερα, προσκομίζω και επικαλούμαι επιταγές εκδόσεως της, συνολικού ποσού 205.034,00 Ευρώ, και συγκεκριμένα:...

- Περαιτέρω, αναφορικά με την εξόφληση μέρους των οφειλών μου προς την προμηθεύτρια εταιρεία με χην επωνυμία «.....», επισημαίνεται ότι από τις λογιστικές εγγραφές της καρτέλας πελάτη της ως άνω εταιρείας, που προσεκόμισα μετ' επικλήσεως με την Ενδικοφανή Προσφυγή μου (ΣΧΕΤ. 1), προκύπτει ότι εξοφλήθηκαν με επιταγές πελατών μου τα κάτωθι ποσά:

- κατά τα έτη 2009 και 2010 ποσό ύψους 37.000,00 Ευρώ,
- κατά το έτος 2011 ποσό ύψους 104.651,05 Ευρώ,

- κατά το έτος 2012 ποσό ύψους 133.034,00 Ευρώ,
- κατά το έτος 2013 ποσό ύψους 112.700,00 Ευρώ,
- κατά το έτος 2015 ποσό ύψους 97.000,00 Ευρώ...

Προς επίρρωση των ανωτέρω, προσκομίζω και επικαλούμαι τα αντίγραφα των επιταγών, που επικαλέστηκα με την υπ' αριθμ. / 26-01-2023 Ενδικοφανή Προσφυγή μου, καθώς και όσες αναφέρονται στις ως άνω λογιστικές καρτέλες προμηθευτή - πελάτη και κατέστη εφικτό να λάβω αντίγραφο αυτών από τα τραπεζικά ιδρύματα, στα οποία απευθύνθηκα. Ειδικότερα, προσκομίζω και επικαλούμαι:

- τη με αριθμ. και ημερομηνία 29-02-2012 επιταγή της Τραπέζης Πειραιώς, ποσού 5.000,00 Ευρώ, εκδόσεως της εταιρείας «.....» εις διαταγήν της εταιρείας με την επωνυμία «.....», η οποία μεταβιβάσθηκε δι' οπισθογραφήσεως σε μένα και την οποία ακολούθως μεταβίβασα στην εταιρεία με την επωνυμία «.....».

- τη με αριθμ. και ημερομηνία 15-03-2012 επιταγή της Τραπέζης Πειραιώς, ποσού 8.000,00 Ευρώ, εκδόσεως της εταιρείας «.....» εις διαταγήν της εταιρείας με την επωνυμία «.....», η οποία μεταβιβάσθηκε δι' οπισθογραφήσεως σε μένα και την οποία ακολούθως μεταβίβασα στην εταιρεία με την επωνυμία «.....».

- τη με αριθμ. και ημερομηνία 31-03-2012 επιταγή της Τραπέζης Πειραιώς, ποσού 7.000,00 Ευρώ, εκδόσεως της εταιρείας «.....» εις διαταγήν της εταιρείας με την επωνυμία «.....», η οποία μεταβιβάσθηκε ...

- τη με αριθμ. και ημερομηνία 31-07-2012 επιταγή της Τραπέζης ΑΛΦΑ, ποσού 915,13 Ευρώ, εκδόσεως της εταιρείας «.....» εις διαταγήν της εταιρείας με την επωνυμία «.....», η οποία μεταβιβάσθηκε...

- τη με αριθμ. και ημερομηνία 15-08-2012 επιταγή της Εθνικής Τραπέζης, ποσού 1.500,00 Ευρώ, εκδόσεως του εις διαταγήν της εταιρείας με την επωνυμία «.....», η οποία μεταβιβάσθηκε...

- τη με αριθμ. και ημερομηνία 16-06-2012 επιταγή της Τραπέζης ΑΛΦΑ, ποσού 5.818,90 Ευρώ, εκδόσεως της εταιρείας «.....» εις διαταγήν μου, την οποία μεταβίβασα...

- τη με αριθμ. και ημερομηνία 30-10-2012 επιταγή της Τραπέζης Κύπρου, ποσού 7.500,00 Ευρώ, εκδόσεως της εταιρείας «.....» εις διαταγήν της εταιρείας με την επωνυμία «.....», η οποία μεταβιβάσθηκε ...

- τη με αριθμ..... και ημερομηνία 15-04-2013 επιταγή της Τραπέζης Eurobank, ποσού 29.000,00 Ευρώ, εκδόσεως της εις διαταγήν της, η οποία μεταβιβάσθηκε ...

- τη με αριθμ. και ημερομηνία 30-07-2013 επιταγή της Τραπέζης Eurobank, ποσού 30.000,00 Ευρώ, εκδόσεως της εις διαταγήν μου, την οποία μεταβίβασα...

- τη με αριθμ. και ημερομηνία 15-07-2013 επιταγή της Τραπέζης Eurobank, ποσού 30.000,00 Ευρώ, εκδόσεως της εις διαταγήν μου, την οποία μεταβίβασα ...

- τη με αριθμ. και ημερομηνία 30-07-2014 επιταγή της Τραπέζης Eurobank, ποσού 33.000,00 Ευρώ, εκδόσεως της εις διαταγήν μου, την οποία μεταβίβασα ...

- τη με αριθμ. και ημερομηνία 30-08-2014 επιταγή της Τραπέζης Eurobank, ποσού 34.200,00 Ευρώ, εκδόσεως της εις διαταγήν μου, την οποία μεταβίβασα ...

- τη με αριθμ. και ημερομηνία 30-03-2014 επιταγή της Τραπέζης Eurobank, ποσού 15.500,00 Ευρώ, εκδόσεως της εις διαταγήν μου, την οποία μεταβίβασα ...

- τη με αριθμ. και ημερομηνία 30-12-2013 επιταγή της Τραπέζης Eurobank, ποσού 30.000,00 Ευρώ, εκδόσεως της εις διαταγήν μου, την οποία μεταβίβασα ...

- τη με αριθμ. και ημερομηνία 30-07-2015 επιταγή της Τραπέζης Eurobank,

ποσού 47.000,00 Ευρώ, εκδόσεως της εις διαταγήν μου, την οποία μεταβίβασα ...
- τη με αριθμ. και ημερομηνία 30-08-2015 επιταγή της Τραπέζης Eurobank, ποσού 50.000,00 Ευρώ, εκδόσεως της εις διαταγήν μου, την οποία μεταβίβασα ...
Επομένως, τα διαθέσιμα εις χείρας μου μετρητά χρήματα στις 31-12-2016 ανέρχονταν τουλάχιστον σε ποσό ύψους 1.229.416,61 Ευρώ και όχι σε ποσό ύψους 472.672,50 Ευρώ (σύμφωνα με τον Πίνακα Διαθεσίμων Μετρητών του ελέγχου), που αναφέρεται στην Έκθεση Ελέγχου, αφού, ...

Επιπλέον στο ως άνω ποσό ύψους 1.229.416,61 Ευρώ πρέπει να προστεθούν και οι πληρωμές, που διενήργησα με επιταγές πελατών μου προς την προμηθεύτρια εταιρεία με την επωνυμία «.....», συνολικού ύψους 160.000,00 Ευρώ, αφού από την καρτέλα πελάτη της ως άνω εταιρείας (ΣΧΕΤ. 37) προκύπτει ότι μέρος των εκδοθέντων τιμολογίων τα εξόφλησα με επιταγές πελατών μου και, ιδίως, με επιταγές εκδόσεως της, αντίγραφα των οποίων, ωστόσο, δεν κατέστη εφικτό να λάβω από τα τραπεζικά ιδρύματα...

- Αναφορικά, δε, με το ζήτημα του παρανόμου και εσφαλμένου καταλογισμού λογιστικών διαφορών στη φορολογία εισοδήματος, οι οποίες αφορούν σε δαπάνες από αμοιβές προσωπικού (εργόσημα), συμπληρωματικώς με τα αναφερόμενα στην Ενδικοφανή Προσφυγή μου, προσκομίζω και επικαλούμαι την υπ' αριθμ. 35400/03-04-2023 Κοινή Υπουργική Απόφαση (Φ.Ε.Κ. Β' 2189/03-04-2023) (ΣΧΕΤ. 38), με την οποία αυξήθηκε ο αριθμός των εργαζομένων, που δικαιούται ο εργοδότης για την κάλυψη των αναγκών καλλιέργειας φράουλας (φράουλα υπό κάλυψη)...

Επειδή, με τη με αριθμό/23-05-2023 πράξη αναπομπής του Προϊσταμένου της υπηρεσίας μας, η υπόθεση διαβιβάστηκε στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., προκειμένου να αξιολογηθούν από τον έλεγχο οι ως άνω ισχυρισμοί του προσφεύγοντος.

Επειδή, σύμφωνα με τα με αρ. πρωτ./01-06-2023 και/13-06-2023 απαντητικά έγγραφα του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. επί του ως άνω συμπληρωματικού υπομνήματος, η θέση του ελέγχου είναι η εξής:

«

- Επειδή σχετικά με το νέο στοιχείο (Σχετικό 8) που προσκομίστηκε με το παραπάνω υπόμνημα του προσφεύγοντος σχετικά με την κίνηση δανειακού λογαριασμού (.....) της υπό ειδικής εκκαθάρισης Αγροτικής Τράπεζας της Ελλάδος, ο έλεγχος δεν το είχε λάβει υπόψη του, καθώς δεν συμπεριλαμβανόταν στα τραπεζικά δεδομένα (Σ.Μ.Τ.Λ.) χρήσης 2015 που παρέλαβε βάσει της με αρ./04-11-2022 εντολής διασταυρωτικού ελέγχου λόγω της κατάστασης της Αγροτικής Τράπεζας (υπό ειδική εκκαθάριση). Από τη συνημμένη, στο με αρ.πρωτ./20-01-2023 απαντητικό έγγραφο του ειδικού εκκαθαριστή, κίνηση του παραπάνω δανειακού λογαριασμού για την περίοδο 13/08/2015-31/12/2015 δεν προκύπτουν καταβολές από τον προσφεύγοντα σε μετρητά. Συνεπώς ο έλεγχος κρίνει ότι δύναται να αφαιρεθεί το ποσό των **78.076,08€** από τις δαπάνες σε μετρητά χρήσης 2015 του πίνακα ανάλυσης μετρητών των σελίδων 82-85 της Έκθεσης ελέγχου Φ.Ε. για τις χρήσεις 2015-2016.

- Επειδή σχετικά με το νέο στοιχείο (Σχετικό 37) που προσκομίστηκε και αφορά την καρτέλα πελάτη της εταιρείας (ΑΦΜ) ισχύουν τα κάτωθι: Όσον αφορά τη χρήση 2012 από το αναλυτικό καθολικό προκύπτει ότι μέρος των εκδοθέντων τιμολογίων χρήσης 2012 και συγκεκριμένα ποσά ύψους **15,313,9€** (υπόλοιπα 31/12/2012) εξοφλήθηκαν από τον προσφεύγοντα μέσω της επιταγής με ημερομηνία 08/05/2013 της

πελάτισσας (ΑΦΜ) ύψους 10.000€ και μέσω μέρους της επιταγής της ίδιας με ημερομηνία 04/06/2013. Κατά συνέπεια, ο έλεγχος κρίνει ότι το παραπάνω στοιχείο δύναται να μεταβάλλει τον πίνακα ανάλωσης μετρητών της σελίδας 80 της Έκθεσης ελέγχου Φ.Ε. για τη χρήση 2012 ως μείωση των δαπανών σε μετρητά.

Όσον αφορά τη χρήση 2013 από το αναλυτικό καθολικό προκύπτει ότι τα εκδοθέντα τιμολόγια χρήσης 2013 ύψους 72.327,5€ εξοφλήθηκαν από τον προσφεύγοντα μέσω μέρους της επιταγής με ημερομηνία 04/06/2013 της πελάτισσας Μέσω της επιταγής της ίδιας με ημερομηνία 18/11/2013 ύψους 20.000€, μέσω της επιταγής της ίδιας με ημερομηνία 30/04/2014 ύψους 28.000€ και μέσω μέρους της επιταγής της ίδιας με ημερομηνία 05/06/2014. Κατά συνέπεια, ο έλεγχος κρίνει ότι το παραπάνω στοιχείο δύναται να μεταβάλλει τον πίνακα ανάλωσης μετρητών της σελίδας 80 της Έκθεσης ελέγχου Φ.Ε. για τη χρήση 2013 ως μείωση των δαπανών σε μετρητά.

Όσον αφορά τη χρήση 2014 ο έλεγχος δε συμπεριέλαβε τις δαπάνες εξόφλησης του συγκεκριμένου προμηθευτή στις δαπάνες της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος με μετρητά χρήσης 2014, όπως προκύπτει από τον πίνακα των σελίδων 81-82 της οικείας Έκθεσης ελέγχου. Κατά συνέπεια, οι λοιπές επιταγές εκδόσεως του πελάτη που αφορούν εξόφληση ληφθέντων τιμολογίων της χρήσης 2014, δε δύναται να μεταβάλλουν τον πίνακα ανάλωσης μετρητών της σελίδας 81 της Έκθεσης ελέγχου Φ.Ε. για τη χρήση 2014.

Όσον αφορά τα έτη 2015-2016, ο έλεγχος δε συμπεριέλαβε στο σχετικό πίνακα οποιαδήποτε δαπάνη της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος με μετρητά, όπως προκύπτει από τον πίνακα των σελίδων 82-85 της οικείας Έκθεσης ελέγχου. Κατά συνέπεια, οι λοιπές επιταγές εκδόσεως του πελάτη που αφορούν εξόφληση ληφθέντων τιμολογίων των ετών 2015-2016, δε δύναται να μεταβάλλουν τον πίνακα ανάλωσης μετρητών των σελίδων 82-85 της Έκθεσης ελέγχου Φ.Ε.

• Επειδή σχετικά με το νέο στοιχείο (σχετικά 26,27,29,31,32,34&36) που προσκομίστηκε στον έλεγχο και αφορά τις αποδείξεις είσπραξης του προμηθευτή του προσφεύγοντος (ΑΦΜ) ισχύουν τα κάτωθι:

-Σχετικά με τις δυο επιταγές σε διαταγή του πελάτη (Σχετικό 25) συνολικού ύψους 2.415,13€, ο έλεγχος αποδέχεται το γεγονός της αποπληρωμής του παραπάνω προμηθευτή μέσω των επιταγών και κρίνει ότι δύναται να μεταβάλλουν τον πίνακα ανάλωσης μετρητών της σελίδας 80 για τη χρήση 2012, ως μείωση των δαπανών σε μετρητά.

-Σχετικά με την επιταγή σε διαταγή του πελάτη (Σχετικό 25) ο έλεγχος αποδέχεται το γεγονός της αποπληρωμής του παραπάνω προμηθευτή μέσω της επιταγής και κρίνει ότι δύναται να μεταβάλλουν τον πίνακα ανάλωσης μετρητών της σελίδας 80 για τη χρήση 2012, ως μείωση των δαπανών σε μετρητά. Παράλληλα, κρίνει ότι πρέπει να μειωθούν στον ίδιο πίνακα ισόποσα και τα Έσοδα σε μετρητά χρήσης 2012, καθώς ο έλεγχος αρχικά είχε κρίνει ότι το τιμολόγιο εισπράχθηκε σε μετρητά και όχι με επιταγή.

-Σχετικά με τις τρεις επιταγές συνολικού ύψους 20.000€ (Σχετικό 24) σε διαταγή του νομικού προσώπου, ο έλεγχος απορρίπτει τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος, καθώς από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών του χρήσης 2012 και προηγούμενων χρήσεων δεν προκύπτουν συναλλαγές με την παραπάνω εταιρεία και επιπλέον δεν προκύπτει από οποιοδήποτε στοιχείο ότι κατατέθηκαν για αποπληρωμή οφειλής στον προμηθευτή, όπως ισχυρίζεται ο προσφεύγων.

-Σχετικά με την επιταγή της Τράπεζας Κύπρου σε διαταγή του νομικού προσώπου (σχετικό 27), ο έλεγχος απορρίπτει τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος, καθώς από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών του προσφεύγοντος χρήσης 2012 και προηγούμενων χρήσεων δεν προκύπτουν συναλλαγές με την παραπάνω εταιρεία.

-Σχετικά με τρεις επιταγές της τράπεζας Eurobank συνολικού ύψους **89.000€** (σχετικά 28&29) με ημερομηνία έκδοσης 31/08/2012 εκδόσεως του πελάτη και λήξεως 15/04/2013, 30/07/2013 & 15/11/2013, ο έλεγχος αποδέχεται το γεγονός της αποπληρωμής του παραπάνω προμηθευτή μέσω των επιταγών και κρίνει ότι δύναται να μεταβάλλουν τον πίνακα ανάλωσης μετρητών της σελίδας 80 για τη χρήση 2012 ως μείωση των δαπανών σε μετρητά.

-Σχετικά με δυο επιταγές της τράπεζας Eurobank συνολικού ύψους **67.200€** (σχετικά 30&31) με ημερομηνία έκδοσης 08/08/2013 εκδόσεως του πελάτη και λήξεως 30/07/2013 & 30/08/2014, ο έλεγχος αποδέχεται το γεγονός της αποπληρωμής του παραπάνω προμηθευτή μέσω των επιταγών και κρίνει ότι δύναται να μεταβάλλουν τον πίνακα ανάλωσης μετρητών της σελίδας 80 για τη χρήση 2013 ως μείωση των δαπανών σε μετρητά.

-Σχετικά με επιταγή της τράπεζας Eurobank ύψους **15.500€** (σχετικό 32) με ημερομηνία έκδοσης 28/08/2013 εκδόσεως του πελάτη και λήξεως 30/03/2014. Ο έλεγχος αποδέχεται το γεγονός της αποπληρωμής του παραπάνω προμηθευτή μέσω της επιταγής και κρίνει ότι δύναται να μεταβάλλουν τον πίνακα ανάλωσης μετρητών της σελίδας 80 για τη χρήση 2013 ως μείωση των δαπανών σε μετρητά.

-Σχετικά με επιταγή της τράπεζας Eurobank ύψους **30.000€** (σχετικά 33&34) με ημερομηνία έκδοσης 04/08/2013 εκδόσεως του πελάτη και λήξεως 30/12/2013, ο έλεγχος αποδέχεται το γεγονός της αποπληρωμής του παραπάνω προμηθευτή μέσω της επιταγής και κρίνει ότι δύναται να μεταβάλλουν τον πίνακα ανάλωσης μετρητών της σελίδας 80 για τη χρήση 2013 ως μείωση των δαπανών σε μετρητά.

-Σχετικά με δυο επιταγές της τράπεζας Eurobank συνολικού ύψους **97.500€** (σχετικά 35&36) με ημερομηνία έκδοσης 17/01/2015, εκδόσεως του πελάτη και λήξεως 30/07/2015 & 30/08/2015, που αφορούν εξόφληση τιμολογίων της χρήσης 2014, ο έλεγχος κρίνει ότι δε δύναται να μεταβάλλουν τον πίνακα ανάλωσης μετρητών της σελίδας 81 για τη χρήση 2014, καθώς ο έλεγχος δε συμπεριέλαβε τις δαπάνες εξόφλησης του συγκεκριμένου προμηθευτή στις δαπάνες της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος με μετρητά χρήσης 2014, όπως προκύπτει από τον πίνακα των σελίδων 81-82 της οικείας Έκθεσης ελέγχου.

Επειδή σχετικά με επιταγή ύψους **10.000€** εκδόσεως του πελάτη με ημερομηνία 14/08/2013 (σχετικό 15), η οποία από το σώμα της προκύπτει ότι παραδόθηκε στην εταιρεία, ο έλεγχος κρίνει ότι δε δύναται να μεταβάλλει τον πίνακα ανάλωσης μετρητών της σελίδας 80 για τη χρήση 2013, καθώς δεν προκύπτουν συναλλαγές του προσφεύγοντος με τη συγκεκριμένη εταιρεία στη συγκεκριμένη χρήση, αλλά ούτε και στις προηγούμενες.

Επειδή σχετικά με έξι επιταγές της Τράπεζας Πειραιώς και της Τράπεζας Eurobank συνολικού ύψους **45.700€** εκδόσεως του πελάτη (σχετικά 9-14) με ημερομηνίες έκδοσης 30/12/2012, 30/09/2012, 30/01/2013, 25/02/2013, 30/04/2013 & 30/05/2013, από το υπόμνημα του προσφεύγοντος και από τα προσκομισθέντα παραστατικά (σώματα επιταγών) δεν προκύπτει το αν παραδόθηκαν σε προμηθευτή της επιχείρησης για εξόφληση ληφθέντων τιμολογίων. Κατά συνέπεια, ο έλεγχος κρίνει ότι δε δύναται να μεταβάλλουν τους πίνακες ανάλωσης μετρητών της σελίδας 80 της οικείας Έκθεσης ελέγχου για τις χρήσεις 2012 & 2013.

Επειδή σχετικά με δύο επιταγές της Τράπεζας Πειραιώς συνολικού ύψους 56.500€ εκδόσεως του πελάτη (σχετικά 16-17) με ημερομηνίες έκδοσης 28/02/2014 & 10/09/2014, από το υπόμνημα του προσφεύγοντος και από τα προσκομισθέντα παραστατικά (σώματα επιταγών) δεν προκύπτει το αν παραδόθηκαν σε προμηθευτή της επιχείρησης για εξόφληση ληφθέντων τιμολογίων, ενώ δε δύναται να ταυτιστούν με οποιοδήποτε προμηθευτή του πίνακα των σελίδων 81-82 της οικείας Έκθεσης ελέγχου, καθώς εκεί συμπεριλήφθηκαν τιμολόγια αξίας κάτω των 500 ευρώ που εξοφλήθηκαν με μετρητά. Κατά συνέπεια, ο έλεγχος κρίνει ότι δε δύναται να μεταβάλλουν τον πίνακα ανάλωσης μετρητών της σελίδας 81 της οικείας Έκθεσης ελέγχου για τη χρήση 2014,

Επειδή σχετικά με έξι επιταγές της Τράπεζας Eurobank συνολικού ύψους 92.834€ εκδόσεως του πελάτη (σχετικά 18-23) με ημερομηνίες έκδοσης 30/05/2015, 30/09/2015, 25/12/2015, 15/02/2016, 29/02/2016 & 30/03/2016, από το υπόμνημα του προσφεύγοντος και από τα προσκομισθέντα παραστατικά (σώματα επιταγών) δεν προκύπτει το αν παραδόθηκαν σε προμηθευτή της επιχείρησης προς εξόφληση ληφθέντων τιμολογίων, ενώ αφορούν χρήσεις στις οποίες, ο έλεγχος δε συμπεριέλαβε οποιαδήποτε δαπάνη της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος σε μετρητά, όπως προκύπτει από τον πίνακα των σελίδων 82-85 της οικείας Έκθεσης ελέγχου για τις χρήσεις 2015-2016. Κατά συνέπεια, ο έλεγχος κρίνει ότι δε δύναται να μεταβάλλουν τους πίνακες ανάλωσης μετρητών των σελίδων 82-85 της οικείας Έκθεσης ελέγχου για τις χρήσεις 2015 & 2016. Βάσει των παραπάνω διαπιστώσεων του ελέγχου οι πίνακες Ανάλωσης μετρητών περιόδου 01/01/2012-31/12/2016 των σελίδων 82-85 της Έκθεσης ελέγχου Φ.Ε. οφείλουν να διαμορφωθούν ως κάτωθι:

...

ΥΠΟΛΟΙΠΟ 31/12/2016: 571.434,22€.

Ακολούθως βάσει του διαθεσίμου υπολοίπου μετρητών στις 31/12/2016, αναμορφώνεται μερικώς και ο Πίνακας Πλεονάζοντος Διαθεσίμου Κεφαλαίου σε Μετρητά περιόδου 01/01/2017-31/12/2017 των σελίδων 85-91 της Έκθεσης ελέγχου Φ.Ε. ως κάτωθι:

...

ΥΠΟΛΟΙΠΟ 31/12/2017:

ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΥΛΗ: 285.148,40€

Επιπλέον:

Ο έλεγχος αναγνωρίζει ότι στον πίνακα των σελίδων 85-91 της Έκθεσης ελέγχου Φ.Ε. στην κίνηση με α/α 3, το ποσό ανάληψης μετρητών ύψους 10.000€ στις 05/01/2017 αφαιρέθηκε εκ παραδρομής από τα διαθέσιμα μετρητά αντί να προστεθεί στα διαθέσιμα μετρητά.

Κατά συνέπεια βάσει των παραπάνω διαπιστώσεων του ελέγχου το ποσό των διαθεσίμων μετρητών στις 30/12/2017 διαμορφώνεται σε 243.861,30€ και το ποσό αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης που αντιστοιχεί στην καταβολή μετρητών στο ταμείο της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος στις 31/12/2017 (πίστωση 185 του πίνακα πιστώσεων των σελίδων 56-63 της Έκθεσης ελέγχου Φ.Ε.), διαμορφώνεται σε **285.148,4€** και το συνολικό εισόδημα του προσφεύγοντος από άγνωστη πηγή ή αιτία για το φορολογικό έτος 2017 σε **430.852,53€**. Συνεπώς ο Συγκεντρωτικός Πίνακας ανά κατηγορία εισοδήματος της σελίδας 119 της Έκθεσης ελέγχου Φ.Ε. διαμορφώνεται ως εξής, μετά τις πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις:

| ΦΟΡΟΛ. ΕΤΟΣ | | Φορολογητέο Εισόδημα | | | | | |
|-------------|--------------|----------------------------|--------------------------------|------------------------------|---|-------------------|-------------------|
| | | Μερίσματα-Τόκοι-Δικαιώματα | Προστιθέμενη Διαφορά Τεκμηρίων | Αγροτική Επιχ. Δραστηριότητα | Επιχειρηματική Δραστηριότητα (Αγν.Πηγή) | Ακίνητη Περιουσία | ΣΥΝΟΛΟ |
| 2017 | Ποσά δήλωσης | 25,32 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 85,52 | 110,84 |
| | Ποσά ελέγχου | 161.19 | 0,00 | 170.283,43 | 430.852,53 | 513,02 | 601.699,33 |
| | Διαφορά | 135,87 | 0,00 | 170.283,43 | 430.852,53 | 427,5 | 601.699,33 |
| 2018 | Ποσά δήλωσης | 113,34 | 0,00 | 1.702,65 | 0,00 | 0,00 | 1.815,99 |
| | Ποσά ελέγχου | 113,65 | 52.564,83 | 40.176,23 | 259.401,64 | 570,00 | 352.826,14 |
| | Διαφορά | 0,31 | 52.564,83 | 38.473,58 | 259.401,64 | 570,00 | 351.010,15 |

Επειδή, ο έλεγχος, μετά την εξέταση των ισχυρισμών του προσφεύγοντος, προσδιόρισε το διαθέσιμο πλεονάζον κεφάλαιο σε μετρητά στις 31/12/2016 σε 571.434,22 ευρώ και κατά συνέπεια προσδιόρισε: το διαθέσιμο πλεονάζον κεφάλαιο σε μετρητά στις 31/12/2017 σε 243.861,30 ευρώ, το ποσό αποκρυσβείσας φορολογητέας ύλης που αντιστοιχεί στην καταβολή μετρητών στο ταμείο της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος στις 31/12/2017 σε 285.148,40 ευρώ και το σύνολο της αποκρυσβείσας φορολογητέας ύλης φορολογικού έτους 2017 σε 430.852,55 ευρώ:

| | | ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΥΛΗ |
|------------------------------------|-------------------|------------------------------------|
| ΥΠΟ ΔΙΕΡΕΥΝΗΣΗ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΑΙΤΗΜΑΤΟΣ | 422.818,50 | 145.704,15 |
| Πλέον: ΤΑΜΕΙΟ 31/12/2017 | 529.009,70 | 285.148,40 (529.009,70-243.861,30) |
| ΣΥΝΟΛΟ | 951.828,20 | 430.852,55 |

Επειδή, η υπηρεσία μας αποδέχεται το ως άνω πόρισμα του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Επειδή, για τις πιστώσεις που χαρακτηρίστηκαν από τον έλεγχο ως αποκρυσβείσα φορολογητέα ύλη ποσού 145.704,15 ευρώ για το φορολογικό έτος 2017 και ποσού 259.401,64 ευρώ για το φορολογικό έτος 2018 δεν προβλήθηκαν ισχυρισμοί.

Επειδή, για τις πιστώσεις που χαρακτηρίστηκαν από τον έλεγχο ως εισόδημα από αγροτική δραστηριότητα ποσού 107.255,15 ευρώ για το φορολογικό έτος 2017 και ποσού 1.769,90 ευρώ για το φορολογικό έτος 2018 δεν προβλήθηκαν ισχυρισμοί.

Επειδή, για τις δαπάνες που χαρακτηρίστηκαν από τον έλεγχο ως μη εκπιπόμενες, ποσού 3.711,78 ευρώ για το φορολογικό έτος 2017 και ποσού 3.249,18 ευρώ για το φορολογικό έτος 2018, δεν προβλήθηκαν ισχυρισμοί.

Ομοίως δεν προβλήθηκαν ισχυρισμοί για τις διαφορές που προσδιορίστηκαν από το έλεγχο στο εισόδημα από ακίνητη περιουσία, στο εισόδημα από τόκους καθώς την προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων φορολογικού έτους 2018.

Επειδή, για το Φ.Π.Α. καθώς και τα τέλη χαρτοσήμου δεν προβλήθηκαν ισχυρισμοί.

Επειδή, η από 23/12/2022 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, επί της οποίας εδράζονται οι σχετικές προσβαλλόμενες πράξεις είναι σαφής ειδική και επαρκής.

Επειδή, από το διενεργηθέντα έλεγχο καθώς και τις πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις, το συνολικό φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος φορολογικών ετών 2017 και 2018, διαμορφώνεται σε 601.699,33 ευρώ και 351.010,15 ευρώ αντίστοιχα.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Τη μερική αποδοχή της με αρ. πρωτ./26-01-2023 ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ, σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2017

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

| | | ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ | ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ | ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ (αναπομπή) | ΠΟΣΑ ΔΕΔ | ΔΙΑΦΟΡΑ |
|--|----------------|-----------------|-----------------|-------------------------------|------------|------------|
| | | (1) | (2) | (3) | (4) | (5)=(4-1) |
| Φορολογητέο εισόδημα | του υπόχρεου | 110,84 | 720.271,99 | 601.810,17 | 601.810,17 | 601.699,33 |
| | της συζύγου | 1.859,23 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | - 1.859,23 |
| Υπόλοιπο φόρου | Πιστωτικό ποσό | | | | | |
| | Χρεωστικό ποσό | 12,84 | 250.985,79 | 211.893,39 | 211.893,39 | 211.880,55 |
| Προκαταβολή φόρου | | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων | | 248,70 | 248,70 | 248,70 | 248,70 | 0,00 |
| Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου | | 49,74 | 49,74 | 49,74 | 49,74 | 0,00 |
| Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. | | | 125.486,48 | 105.940,28 | 105.940,28 | 105.940,28 |
| Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. | | | | | | |
| Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτοσήμου | | | | | | |
| Ειδική εισφορά αλληλεγγύης | | 0,00 | 67.386,77 | 55.540,59 | 55.540,59 | 55.540,59 |
| Τέλος επιτηδεύματος | | 1.750,00 | 1.750,00 | 1.750,00 | 1.750,00 | 0,00 |
| Φόρος πολυτελούς διαβίωσης | | 964,17 | 964,17 | 964,17 | 964,17 | 0,00 |
| | | | | | | |

| | | | | | | |
|--|---------------|----------|------------|------------|------------|------------|
| | | | | | | |
| Διαφορά συμψηφισμού | | | | | | |
| Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή | | | | | | |
| Σύνολο φόρων τελών & εισφορών | για καταβολή | 2.727,01 | 446.573,21 | 376.088,43 | 376.088,43 | 373.361,42 |
| | για επιστροφή | | | | | |
| Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά | | | | | | |

- Η με αριθμό/2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση: 1.515,64 ευρώ.
- Η με αριθμό/2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών χαρτοσήμου:
Σύνολο Χαρτοσήμου & ΟΓΑ Χαρτοσήμου: 2.016,00 ευρώ.
Πρόστιμο άρθ. 58 Κ.Φ.Δ. 1.008,00 ευρώ.
Σύνολο φόρου για καταβολή: 3.024,00 ευρώ.

Φορολογικό έτος 2018

- Η με αριθμό/2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος:
Κύριος φόρος: 120.796,14 ευρώ.
Πρόστιμο άρθ. 58 Κ.Φ.Δ.: 60.398,07 ευρώ.
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης: 30.756,74 ευρώ.
Σύνολο φόρων για καταβολή: 211.950,95 ευρώ.
- Η με αριθμό/2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση: 39.339,89 ευρώ.
- Η με αριθμό/2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών χαρτοσήμου:
Σύνολο Χαρτοσήμου & ΟΓΑ Χαρτοσήμου: 190,80 ευρώ.
Πρόστιμο άρθ. 58 Κ.Φ.Δ. 95,40 ευρώ.
Σύνολο φόρου για καταβολή: 286,20 ευρώ.
- Η με αριθμό/2022 Οριστική Πράξη Επιβολής προστίμου άρθρου 58^A του Κ.Φ.Δ.:
Σύνολο φόρου για καταβολή: 500,00 ευρώ.

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

Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

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.