



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**



**ΑΑΔΕ**  
Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, **29-05-2023**

Αριθμός απόφασης: **1108**

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &  
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης**

**Ταχ. Δ/ση** : Αθ.Τακαντζά 8-10

**Ταχ. Κώδικας** : 54639 – Θεσσαλονίκη

**Τηλέφωνο** : 2313-332246

**E-Mail** : [ded.thess@aade.gr](mailto:ded.thess@aade.gr)

**Url** : [www.aade.gr](http://www.aade.gr)

**ΑΠΟΦΑΣΗ  
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει..

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. Την με αριθμό Α.1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759B/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 26/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ..... του ....., με ΑΦΜ ....., κατοίκου ..... κατά: α) της αριθ. .... /21-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., β) της αριθ. .... /21-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., γ) της αριθ. .... /21-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, του Προϊσταμένου της ....., δ) της αριθ. .... /21-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την από 30/01/2023 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 26/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... του ....., με ΑΦΜ ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την αριθμ. .... /21.12.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ύψους 6.210,21 €, πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ ύψους 3.105,11 € και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 1.298,13 €, ήτοι συνολικό ποσό προς καταβολή ύψους 10.613,45 €.
- Με την αριθμ. .... /21.12.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ύψους 1.057,76 €, πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ ύψους 528,88 € και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 99,00 €, ήτοι συνολικό ποσό προς καταβολή ύψους 1.685,64 €.
- Με την αριθμ. .... /21.12.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... μειώθηκε από τον έλεγχο το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ κατά 948,26 € στο ποσό των 6.648,64 €, έναντι αρχικού πιστωτικού υπολοίπου, βάσει δήλωσης, ποσού 7.596,90 €.

- Με την αριθμ. ....../21.12.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΠΑ ύψους 3.385,20 € και πρόστιμο άρθρου 58Α ν. ΚΦΔ ύψους 1.692,60 €, ήτοι συνολικό ποσό προς καταβολή ύψους 5.077,80 €.

Οι παραπάνω πράξεις εδράζονται επί των από 21-12-2022 εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, οι οποίες συντάχθηκαν δυνάμει της αριθμ. ....-1/7/2022 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....Ο έλεγχος κοινοποίησε με συστημένη επιστολή στον ελεγχόμενο το με αριθ. πρωτ. ..../06.07.2022, αίτημα παροχής πληροφοριών προκειμένου να προσκομίσει τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία των ελεγχόμενων χρήσεων 2016 & 2017, στο οποίο και ανταποκρίθηκε εμπρόθεσμα.

Με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου και τη διαπίστωση λογιστικών διαφορών στα δηλωθέντα έσοδα και τις πραγματοποιηθείσες δαπάνες συντάχθηκε το με αριθ. ..../2022 Σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου ΚΦΔ και προσωρινοί διορθωτικοί προσδιορισμοί των φόρων εισοδήματος και ΦΠΑ τα οποία κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα στις 22.11.2022, προκειμένου να λάβει γνώση των διαπιστώσεων του ελέγχου και να καταθέσει τις απόψεις του ή τυχόν αντιρρήσεις, εφόσον το επιθυμεί, εντός προθεσμίας 20 ημερών από την επίδοσή τους, σύμφωνα με όσα ορίζονται στο άρθρο 28 του ΚΦΔ.

Ο ελεγχόμενος ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω σημείωμα και προσήλθε στα γραφεία της Δ.Ο.Υ. ...., πριν την έκδοση των οριστικών πράξεων προσκομίζοντας το με αριθ. πρωτ. ..../13.12.2022 υπόμνημα, προκειμένου να παράσχει τις απόψεις του με συνημμένα δικαιολογητικά για να αποδείξει την προέλευση των χρημάτων που εμφανίζονται ως πρωτογενείς καταθέσεις στα προσωρινά αποτελέσματα, μετά την άρση του τραπεζικού απορρήτου, τα οποία έγιναν εν μέρει δεκτά από τον έλεγχο. Μετά την αξιολόγηση και τον έλεγχο των προσκομισθέντων δικαιολογητικών παρέμειναν οι ακόλουθες διαφορές:

#### **ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016**

<b>ΕΣΟΔΑ</b>	<b>ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΔΙΑΦΟΡΑ</b>
Μη δικαιολογημένα <u>έσοδα</u> από ΟΠΕΚΕΠΕ από την άρση τραπεζικού απορρήτου	3.035,75
Μη δηλωθείσα επιδότηση στα ακαθάριστα <u>έσοδα</u>	733,33
<b>Λογιστική διαφορά εσόδων από <u>αγροτική δραστηριότητα</u></b>	<b>3.769,08</b>
<b>Μη δηλωθέντα <u>έσοδα</u> από <u>επιχειρηματική δραστηριότητα</u></b>	<b>22.000,00</b>

<b>ΔΑΠΑΝΕΣ</b>	<b>ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΔΙΑΦΟΡΑ</b>
Μη εκπιπτόμενη δαπάνη αρθ. 23 ν.4172/2013 (τρόπος εξόφλησης)	673,20
Μη εκπιπτόμενη δαπάνη αρθ. 23 ν.4172/2013 (μη παραγωγική)	59,29
Μη εκπιπτόμενη δαπάνη αρθ. 23 ν.4172/2013 (μη παραγωγική)	311,18
Μη εκπιπτόμενη δαπάνη αρθ. 23 ν.4172/2013 (μη προσκομιση παραστατικού)	84,86
Μη εκπιπτόμενη δαπάνη αρθ. 23 ν.4172/2013 (Α.Λ.Π. καύσιμα)	3.537,46
Μη εκπιπτόμενη δαπάνη αρθ. 24 ν.4172/2013	42.050,33

<b>Συνολικές λογιστικές διαφορές</b>	<b>46.716,32</b>
--------------------------------------	------------------

### **ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017**

<b>ΕΣΟΔΑ</b>	<b>ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΔΙΑΦΟΡΑ</b>
Μη δικαιολογημένα <u>έσοδα</u> από ΟΠΕΚΕΠΕ από την άρση τραπεζικού απορρήτου	0,00
Μη καταχωρημένο στα βιβλία τιμολόγιο <u>εσόδου</u>	1.933,80
<b>Λογιστική διαφορά εσόδων από <u>αγροτική δραστηριότητα</u></b>	<b>1.933,80</b>

<b>ΔΑΠΑΝΕΣ</b>	<b>ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΔΙΑΦΟΡΑ</b>
Μη εκπιπόμενη δαπάνη αρθ. 23 ν.4172/2013 (τρόπος εξόφλησης μισθοδοσίας)	17.113,44
Μη εκπιπόμενη δαπάνη αρθ. 23 ν.4172/2013 (τρόπος εξόφλησης)	26.201,68
Μη εκπιπόμενη δαπάνη αρθ. 23 ν.4172/2013 (μη παραγωγική)	175,09
Μη εκπιπόμενη δαπάνη αρθ. 23 ν.4172/2013 (μη προσκομιση παραστατικού)	253,44
Μη εκπιπόμενη δαπάνη αρθ. 23 ν.4172/2013 (ΑΛΠ. καύσιμα)	9.612,72
Μη εκπιπόμενη δαπάνη αρθ. 24 ν.4172/2013	10.795,75
<b>Συνολικές λογιστικές διαφορές</b>	<b>64.152,12</b>

Με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου συντάχθηκαν και κοινοποιήθηκαν οριστικοί διορθωτικοί προσδιορισμοί των φόρων ως κάτωθι:

### **ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016**

<b>ΑΝΑΛΥΣΗ</b>		<b>ΔΗΛΩΣΗ Σ</b>	<b>ΕΛΕΓΧΟ Υ</b>	<b>ΔΙΑΦΟΡΑ Α</b>
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	2.461,14	27.666,49	25.205,35
	της συζύγου	2.953,09	2.953,09	
Υπόλοιπο φόρου	Πιστωτικό ποσό	97,51		6.210,21
	Χρεωστικό ποσό		6.112,70	
Προκαταβολή φόρου				
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων				
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου				
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.				3.105,11
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.				
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτ/μου				
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		56,44	56,44	1.354,57
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης		1.456,00	1.456,00	1.456,00
.....				
.....				
Διαφορά συμψηφισμού				
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή				
<b>Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών</b>	<b>για καταβολή</b>	<b>2.064,93</b>	<b>12.678,38</b>	<b>10.613,45</b>

	για επιστροφή			
--	---------------	--	--	--

### ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗ Σ	ΕΛΕΓΧΟ Υ	ΔΙΑΦΟΡ Α
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου		4.500,00	4.500,00
	της συζύγου	5.150,84	5.150,84	
Υπόλοιπο φόρου	Πιστωτικό ποσό			1.057,76
	Χρεωστικό ποσό		1.057,76	
Προκαταβολή φόρου				
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων				
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου				
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.				528,88
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.				
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτ/μου				
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		13,70	13,70	112,70
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης		1.456,00	1.456,00	1.456,00
.....				
.....				
Διαφορά συμψηφισμού		11,40	11,40	11,40
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή				
<b>Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών</b>	<b>για καταβολή</b>	<b>2.108,30</b>	<b>3.793,94</b>	<b>1.685,64</b>
	<b>για επιστροφή</b>			

Επίσης, η ελεγχόμενη επιχείρηση υπέβαλε ανακριβείς περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. για τις φορολογικές περιόδους 01.01.2016 – 31.12.2016 και 01.01.2017 – 31.12.2017.

Με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου συντάχθηκαν και κοινοποιήθηκαν οριστικοί διορθωτικοί προσδιορισμοί ΦΠΑ ως κάτωθι:

### ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2016 -31/12/2016

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ	
Αξία φορολογητέων εκροών	50.644,30	60.526,30	9.882,00	
Αξία φορολογητέων εισροών	81.298,83	77.306,04	3.992,79	
Φόρος εκροών	8.783,76	11.155,44	2.371,68	
Υπόλοιπο φόρου εισροών	16.380,66	17.804,08	-1.423,42	
Πιστωτικό υπόλοιπο	7.596,90	6.648,64	948,26	
Χρεωστικό υπόλοιπο				
Πρόστιμα άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.				
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα				
<b>Σύνολο φόρου για καταβολή</b>				
<b>Υπόλοιπο φόρου</b>	για έκπτωση	<b>7.596,90</b>	<b>6.648,64</b>	<b>948,26</b>
	για επιστροφή			

### ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2017 -31/12/2017

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
---------	---------	---------	---------

Αξία φορολογητέων εκροών	18.976,80	84.398,28	65.421,48
Αξία φορολογητέων εισροών	112.470,83	102.429,58	10.041,25
Φόρος εκροών	2.654,95	18.143,38	15.488,43
Υπόλοιπο φόρου εισροών	2.884,14	14.758,18	-11.874,04
Πιστωτικό υπόλοιπο	229,19		229,19
Χρεωστικό υπόλοιπο		3.385,20	3.385,20
Πρόσπιμα άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.		1.692,60	1.692,60
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα			
<b>Σύνολο φόρου για καταβολή</b>		<b>5.077,80</b>	<b>5.077,80</b>
<b>Υπόλοιπο φόρου</b>	για έκπτωση	<b>229,19</b>	<b>229,19</b>
	για επιστροφή		

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω πράξεων, επικαλούμενος ακυρότητα των προσβαλλόμενων πράξεων ελλείψει νόμιμης αιτιολογίας και νομικής πλημμέλειας των εκθέσεων ελέγχου προβάλλοντας τους παρακάτω επιμέρους ισχυρισμούς:

- Εσφαλμένη απόρριψη από τον έλεγχο των δικαιολογητικών που προσκομίστηκαν για να αποδειχθεί η προέλευση των χρημάτων που αφορούν τραπεζική συναλλαγή ποσού 2.650,00 € για το έτος 2016.
- Εσφαλμένη απόρριψη από τον έλεγχο δαπανών καυσίμων με αποδείξεις λιανικής για το φορολογικό έτος 2016, ποσού 3.537,46 € και για το φορολογικό έτος 2017 ποσού 9.612,72 €, χωρίς να πληρούνται οι προϋποθέσεις των άρθρων 10 και 12 του ν.4308/2014.
- Εσφαλμένος χαρακτηρισμός από τον έλεγχο τραπεζικών συναλλαγών ποσού 500,00 €, ποσού 1.000,00€, ποσού 2.000,00 € και ποσού 1.000,00 € ως πρωτογενών καταθέσεων χωρίς να αποδειχθεί η προέλευση των χρημάτων για το έτος 2017.
- Εσφαλμένη απόρριψη της δαπάνης μισθοδοσίας ποσού 17.113,44 € για το φορολογικό έτος 2017 και πρόσθεσης αυτής ως λογιστική διαφορά στα ακαθάριστα έσοδα της κρινόμενης χρήσης.
- Εσφαλμένη απόρριψη μέρους της δαπάνης για την αγορά αντιχαλαζικού συστήματος από την επιχείρηση ....., το οποίο είχε δοθεί τμηματικά με μετρητά κατά την περίοδο από Αύγουστο του 2015 έως Δεκέμβριο του 2015, λόγω των capital controls.

**Επειδή**, στο άρθρο 64 του ΚΦΔ 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 πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου*».

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε*

περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειρισττωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

**Επειδή**, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει ότι : «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 17 του ν.2690/1999 ορίζεται ότι:«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης..».

**Επειδή**, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας [Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519]. Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μία διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

**Επειδή**, στις από 21/12/2022 Εκθέσεις ελέγχου φορολογίας Εισοδήματος Ν.4172/2013 και ΦΠΑ του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., οι οποίες αποτελούν την αιτιολογία των επίδικων πράξεων (Ι.Δ. Αναστόπουλος - Θ.Π. Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2003, σελ. 504), αναγράφονται οι διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων και εκτίθενται τα πραγματικά περιστατικά εμπειρισττωμένα.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 21§1 του Ν.4172/2013, όπως αυτές ίσχυσαν κατά την ελεγχόμενη χρήση: « 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.** Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους.....».

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 «**Εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες**» του ν.4172/2013, όπως αντικαταστάθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν. 4223/2013 (ΦΕΚ Α' 287), ορίζεται ότι: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε. οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της,

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

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

**Επειδή** περαιτέρω, στο άρθρο 23. **Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες** ορίζεται ότι: «**Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:**

α) τόκοι από δάνεια που λαμβάνει η επιχείρηση από τρίτους, εκτός από τα τραπεζικά δάνεια, διατραπεζικά δάνεια, καθώς και τα ομολογιακά δάνεια που εκδίδουν ανώνυμες εταιρείες κατά το μέτρο που υπερβαίνουν τους τόκους που θα προέκυπταν εάν το επιτόκιο ήταν ίσο με το επιτόκιο των δανείων αλληλόχρεων λογαριασμών προς μη χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις, όπως αυτό αναφέρεται στο στατιστικό δελτίο οικονομικής συγκυρίας της Τράπεζας της Ελλάδος για την πλησιέστερη χρονική περίοδο πριν την ημερομηνία δανεισμού,

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,

γ) οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές,

δ) προβλέψεις εκτός των οριζομένων στο άρθρο 26,

ε) πρόστιμα και ποινές, περιλαμβανομένων των προσαυξήσεων,

στ. Η παροχή αμοιβών σε χρήμα ή είδος που συνιστούν ποινικό αδίκημα,

ζ) ο φόρος εισοδήματος, συμπεριλαμβανομένων του τέλους επιτηδεύματος και των έκτακτων εισφορών, που επιβάλλεται για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε., καθώς και ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ. Π. Α.) που αναλογεί σε μη εκπιπτόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστέος ως Φ. Π. Α. εισροών,

η) το τεκμαρτό μίσθωμα της παραγράφου 2 του άρθρου 39 σε περίπτωση ιδιόχρησης κατά το μέτρο που υπερβαίνει το τρία τοις εκατό (3%) επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου,



θ) οι δαπάνες για την οργάνωση και διεξαγωγή ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων που αφορούν στη σίτιση και διαμονή πελατών ή εργαζομένων της κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το μισό τοις εκατό (0,5%) επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης,

ι) οι δαπάνες για τη διεξαγωγή εορταστικών εκδηλώσεων, σίτισης και διαμονής φιλοξενούμενων προσώπων κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το μισό τοις εκατό (0,5%) επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης,

ια) οι δαπάνες ψυχαγωγίας. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση που η επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογούμενου έχει ως κύριο αντικείμενο την παροχή υπηρεσιών ψυχαγωγίας και οι δαπάνες αυτές πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της δραστηριότητας αυτής,

ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες και

ιγ) το σύνολο των δαπανών που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος μη συνεργάσιμο ή που υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Κ.Φ.Ε., εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει ότι οι δαπάνες αυτές αφορούν πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές και δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών ή εισοδημάτων ή κεφαλαίων με σκοπό τη φοροαποφυγή ή τη φοροδιαφυγή. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν αποκλείει την έκπτωση των δαπανών που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος - μέλος της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ., εφόσον υπάρχει η νομική βάση για την ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ της Ελλάδας και αυτού του κράτους - μέλους.

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

**Επειδή**, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1113/2015 με θέμα «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α')» αναφέρεται ότι: «Άρθρο 22 Εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες 1. τις διατάξεις του άρθρου αυτού τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της.Συγκεκριμένα, στις δαπάνες της περίπτωσης αυτής εμπίπτει κάθε δαπάνη, που κρίνεται απαραίτητη από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης, ανεξάρτητα εάν αυτή

πραγματοποιείται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης, για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματός της (ΣτΕ 2033/2012) ή στην υλοποίηση δράσεων στο πλαίσιο της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. Δεν επιτρέπεται, δε, στη φορολογική αρχή να ελέγχει τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών (ΣτΕ 2963/2013, ΣτΕ 1729/2013, ΣτΕ 1604/2011, κ.ά.), εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στο νόμο (π.χ. ενδοομιλικές συναλλαγές). Επισημαίνεται ότι ως προς τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ισχύουν όσα ειδικότερα αναφέρονται κατωτέρω στην παρούσα.

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

Ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες, όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί 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.

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

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

Διευκρινίζεται ότι η έννοια των δικαιολογητικών είναι ευρύτερη των φορολογικών στοιχείων και περιλαμβάνει κάθε πρόσφορο δικαιολογητικό, όπως ενδεικτικά, στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), δημόσια ή ιδιωτικά έγγραφα, απολογιστικά στοιχεία (π.χ. αποσβέσεις), δήλωση στην περίπτωση ιδιοχρησιμοποίησης, κ.λπ. Ειδικά στην περίπτωση απώλειας των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων, θα λαμβάνονται υπόψη και επικυρωμένα φωτοαντίγραφα των στοιχείων αυτών από τον εκδότη τους. Σημειώνεται ότι εφόσον πρόκειται για επιχείρηση η οποία σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4308/2014 δεν έχει υποχρέωση τήρησης βιβλίων, οι δαπάνες του εν λόγω άρθρου εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της, εφόσον συντρέχουν οι λοιπές αναφερόμενες πιο πάνω προϋποθέσεις, πλην αυτής της εγγραφής στα τηρούμενα βιβλία (π.χ. αγρότες που δεν τηρούν βιβλία, απαλλαγή από την τήρηση βιβλίων σύμφωνα με την ΠΟΛ.1007/2015 Απόφαση ΓΓΔΕ).

3. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του άρθρου 22 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 ή της παραγράφου 4 του άρθρου 48. Αναφορικά με το χρόνο έκπτωσής τους, αυτές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 (π.χ. χρόνος έκπτωσης ασφαλιστικών εισφορών, κ.λπ.). Οι δαπάνες των οποίων τα δικαιολογητικά εκδίδονται ή λαμβάνονται έως την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και αφορούν την κλειόμενη χρήση επίσης εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους που αφορούν. Επισημαίνεται ότι τα ανωτέρω

συνιστούν τον γενικό κανόνα έκπτωσης των δαπανών, καθόσον κάθε δαπάνη πρέπει να εξετάζεται ως ξεχωριστή περίπτωση, από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά αυτής.

**Επειδή** με τις διατάξεις του άρθρου 21§4 του ν. [4172/2013](#) (Α' 167), ορίζεται ότι: «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**, με την εγκύκλιο **ΠΟΛ 1175/16-11-2017** παρασχέθηκαν πρόσθετες διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας, όπου μεταξύ άλλων επισημαίνονται τα εξής: «**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 [...]. Ο προσδιορισμός του ως άνω κρίσιμου χρόνου πρέπει να γίνεται από την ελεγκτική αρχή με βάση πρόσφορα και επαρκή στοιχεία τα οποία συλλέγονται ιδίως η κλήση του φορολογούμενου για παροχή εξηγήσεων και η αναζήτηση κατόπιν της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου στα οποία συμπεριλαμβάνονται πληροφορίες και στοιχεία από τα εμπλεκόμενα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα. Αν η εντός ευλόγου χρόνου συλλογή στοιχείων σχετικά με τη διαπίστωση του χρόνου προσαύξησης της περιουσίας καθίσταται αδύνατη ή ιδιαίτερα δυσχερής, γεγονός που πρέπει να βεβαιώνεται από τη φορολογική αρχή με ειδική αιτιολογία, αυτή μπορεί να διαπιστώσει τον κρίσιμο, κατά τα προεκτεθέντα, χρόνο με βάση όσα στοιχεία κατάφερε να συγκεντρώσει ο έλεγχος και, στην εξαιρετική περίπτωση παντελούς έλλειψης τέτοιων στοιχείων, να θεωρήσει κατά τεκμήριο ως κρίσιμο χρόνο εκείνον του εμβάσματος (ΣτΕ 884/2016)...».**

**Επειδή**, έχει κριθεί νομολογιακά με την υπ' αριθ. 884/2016 απόφαση του ΣτΕ (Β' Τμήμα Επταμελές) ότι «η καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος. Σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου [...] το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.ά.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που

αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επίδικη, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, **η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, “τεκμήρια”)**, ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), [...]13. Επειδή, η ως άνω διάταξη του εδαφίου β΄ της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ, κατά το κρίσιμο, εν προκειμένω, σκέλος της, που αναφέρεται σε περιουσιακή προσαύξηση προερχόμενη «από άγνωστη [...] πηγή ή αιτία», έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται υπό την προϋπόθεση ότι η φορολογική διοίκηση δεν κατορθώνει να διαπιστώσει, κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο και ασφαλή, τη συγκεκριμένη προέλευση της προσαύξησης (που, σε υπόθεση όπως η παρούσα, υπερβαίνει τα εισοδήματα που της έχει δηλώσει ο φορολογούμενος), παρά τη λήψη των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, συμπεριλαμβανόμενης, ιδίως, **της κλήσης του φορολογούμενου για παροχή σχετικών πληροφοριών και στοιχείων, που, αν υποβληθούν, ελέγχονται ως προς την ακρίβεια και την επάρκειά τους. ....».**

**Επειδή**, με την ΔΕΑΦ Α 1144110ΕΞ 2015 δόθηκαν διευκρινήσεις από το Β΄ Τμήμα της Διεύθυνσης Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών σχετικές με θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας. Συγκεκριμένα, μεταξύ άλλων, αναφέρονται τα εξής:«1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 21 του ΚΦΕ, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

2. Επιπλέον, με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ΚΦΔ ορίζεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

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

**Επειδή,** σύμφωνα, με το άρθρο 39-Δικαιολόγηση Προσαύξησης Περιουσίας του ΚΦΔ ορίζεται ότι:«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 άρθρο 30 παρ.1 του Ν.2859/2000 ορίζονται τα εξής: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.

Ειδικά για τα ακίνητα που έχουν υπαχθεί σε καθεστώς αναστολής της παραγράφου 4α του άρθρου 6, το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών, που προσδιορίζεται σύμφωνα με την παράγραφο 7 του άρθρου 31, αναστέλλεται καθ' όλη τη διάρκεια της περιόδου της παραγράφου 4α του άρθρου 6.Ειδικά, για τα αγαθά επένδυσης, το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών.Στην περίπτωση που αγαθά επένδυσης χρησιμοποιούνται, τόσο για τους σκοπούς των δραστηριοτήτων του υποκειμένου στο φόρο, όσο και για ιδιωτική χρήση του ίδιου ή του προσωπικού του, ή, γενικότερα για σκοπούς άλλους από της επιχείρησης, ο Φ.Π.Α. που βαρύνει τις δαπάνες που συνδέονται με τα επενδυτικά αυτά αγαθά εκπίπτει μόνο κατ' αναλογία του ποσοστού της χρησιμοποίησής τους για τους σκοπούς των δραστηριοτήτων της επιχείρησης.Οι μεταβολές στην αναλογία χρήσης των αγαθών επένδυσης που αναφέρονται στο προηγούμενο εδάφιο λαμβάνονται υπόψη υπό τους όρους που προβλέπονται στα άρθρα 31 και 33..»

**Επειδή,** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

**Επειδή,** ο προσφεύγων επικαλείται εσφαλμένη απόρριψη από τον έλεγχο των δικαιολογητικών που προσκομίστηκαν για να αποδειχθεί η προέλευση των χρημάτων

που αφορούν τραπεζική συναλλαγή ποσού 2.650,00 € για το έτος 2016 και ειδικότερα της επιταγής Νο ...../22-11-2016 της Τράπεζας Πειραιώς από το ..... η οποία κατατέθηκε στον λογαριασμό του της ίδιας Τράπεζας αποτελούσε δε ολοκλήρωση επιστροφής οικονομικής βοήθειας του προσφεύγοντα προς τον φίλο του και εκδότη της επιταγής, ώστε να καλύψει προσωπικές οικονομικές ανάγκες (δαπάνες της κόρης του που σπούδαζε στο εξωτερικό) και λόγω έλλειψης μετρητών συνέπεια των capital controls που υπήρχαν

**Επειδή**, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων προσκόμισε ένα ιδιωτικό συμφωνητικό το οποίο φέρει ημερομηνία 30/10/2015 στο οποίο αναγράφεται ότι ο ..... – Δανειστής- δάνεισε στον ..... – Οφειλέτη- ποσό 2.650,00€ σε τακτά χρονικά διαστήματα από τον Ιούλιο του 2015 έως τις 30/10/2015 για κάλυψη προσωπικών δαπανών. Στο ανωτέρω συμφωνητικό αναγράφονται τα στοιχεία του δανειστή και του οφειλέτη. Ως στοιχεία οφειλέτη αναγράφεται το ονοματεπώνυμο, ο Α.Φ.Μ. ....και ο αριθμός της αστυνομικής ταυτότητας του ..... του .....ήτοι AN .....

**Επειδή**, από τα όσα αναφέρονται στην από 30/01/2023 έκθεση απόψεων της Δ.Ο.Υ. .... προκύπτει ότι : «...σύμφωνα με τα ηλεκτρονικά αρχεία της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών συστημάτων Δημόσιας Διοίκησης το με αριθμό AN..... δελτίο αστυνομικής ταυτότητας εκδόθηκε στο Τ.Α. .... στις 30/05/2018, κατά συνέπεια, διαφαίνεται ότι το προσκομισθέν συμφωνητικό δε συνάφθηκε στις 30/10/2015 όπως αναγράφει αλλά μεταγενέστερα. Επίσης, στη δεύτερη σελίδα του συμφωνητικού υπάρχει σφραγίδα με θεώρηση από αντιδήμαρχο του Δήμου .....για το γνήσιο της υπογραφής χωρίς να φέρει πρωτότυπη στρογγυλή σφραγίδα του Δήμου ..... Ως εκ τούτου δεν υπάρχει βέβαιη χρονολογία σύνταξης του....»

**Επειδή**, η υπό κρίση συναλλαγή ως κατάθεση γνωστής πηγής αλλά άγνωστης αιτίας συνιστά προσαύξηση περιουσίας κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 21 παρ.4 του Ν.4172/13.

**Επειδή**, ο προσφεύγων επικαλείται εσφαλμένη απόρριψη από τον έλεγχο δαπανών καυσίμων με αποδείξεις λιανικής για το φορολογικό έτος 2016, ποσού 3.537,46 € και για το φορολογικό έτος 2017 ποσού 9.612,72 €, χωρίς να πληρούνται οι προϋποθέσεις των άρθρων 10 και 12 του ν.4308/2014.

**Επειδή**, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι υπήρχε καταχώρηση στα βιβλία του προσφεύγοντος δαπανών για καύσιμα ποσού 9.850,66€ για το φορολογικό έτος 2016. Από το ανωτέρω ποσό ένα μέρος ήταν καταχωρημένο με νόμιμα παραστατικά (τιμολόγια) συνολικού ποσού 6.313,20€ και το υπόλοιπο με αποδείξεις λιανικής 3.537,46€ χωρίς να πληρούνται οι προϋποθέσεις των άρθρων 10 και 12 του ν.4308/2014. Επίσης για το φορολογικό έτος 2017 από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι υπήρχε καταχώρηση στα βιβλία του προσφεύγοντος δαπανών για καύσιμα ποσού 13.240,60€. Από το ανωτέρω ποσό ένα μέρος ήταν καταχωρημένο με νόμιμα παραστατικά (τιμολόγια) συνολικού ποσού 3.627,88€ και το υπόλοιπο με αποδείξεις λιανικής 9.612,72€ χωρίς να πληρούνται οι προϋποθέσεις των άρθρων 10 και 12 του ν.4308/2014.

**Επειδή**, για όλες τις παραπάνω ΑΛΠ δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις των άρθρων 10 και 12 του ν.4308/2014, Σχετ. ΠΟΛ 1003/2015 και του άρθρου 3 παρ. 1 και 32 παρ.1β του ν.2859/2000. Συγκεκριμένα για χονδρικές πωλήσεις πετρελαίου κίνησης μέχρι τριακόσια (300,00) ευρώ δύναται να αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του μέσου μεταφοράς, αντί του ΑΦΜ και της πλήρους επωνυμίας και διεύθυνσης του πελάτη. Με τον τρόπο αυτό διασφαλίζεται η συσχέτιση του εκδιδόμενου παραστατικού με την αγοράζουσα οντότητα και τα απαιτούμενα στοιχεία του τιμολογίου. Ο αριθμός κυκλοφορίας μπορεί να αναγράφεται χειρόγραφα με υπογραφή και σφραγίδα του εκδότη, εάν δεν εκτυπώνεται από το μηχανισμό έκδοσης παραστατικών πώλησης. Για όλες τις παραπάνω δαπάνες δεν παρέχεται το δικαίωμα έκπτωσης της δαπάνης από τα ακαθάριστα έσοδα.

**Επειδή**, με τις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 31 του ν. 3874/2009 ορίστηκε η υποχρέωση εγκατάστασης συστήματος εισροών - εκροών στα πρατήρια υγρών καυσίμων και τέθηκαν οι σχετικές διατάξεις για την έκδοση κοινών υπουργικών αποφάσεων.

**Επειδή**, στα πλαίσια αυτά με την ΚΥΑ Φ2-1617/07-12-2010 όπως τροποποιήθηκε με την ΚΥΑ Φ2-2022/14.11.2012, ορίστηκαν οι διαδικασίες και προδιαγραφές εγκατάστασης και ελέγχου ολοκληρωμένων συστημάτων παρακολούθησης εισροών - εκροών στα πρατήρια υγρών καυσίμων. Ειδικότερα με την ΠΟΛ.1009/2012 (ΦΕΚ Β 72/27-01-2012) όπως τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ.1203/2012, ορίστηκε το χρονοδιάγραμμα εγκατάστασης των συστημάτων εισροών - εκροών στα πρατήρια υγρών καυσίμων, καθώς και ο τρόπος έκδοσης των φορολογικών στοιχείων μέσω του συστήματος αυτού.

**Επειδή**, από τις προαναφερθείσες διατάξεις περί έκδοσης φορολογικών στοιχείων από το σύστημα εισροών - εκροών, συνάγεται ότι οι εναλλακτικοί τρόποι έκδοσης των φορολογικών στοιχείων για τις μεμονωμένες πωλήσεις καυσίμων σε άλλους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών, είναι είτε η έκδοση απόδειξης εσόδου στην οποία αναγράφεται με πληκτρολόγηση μέσω του λογισμικού του συστήματος εισροών - εκροών, ο αριθμός κυκλοφορίας του οχήματος του αντισυμβαλλόμενου υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών και εφόσον η αξία της συναλλαγής, προ ΦΠΑ, υπερβαίνει τα τριακόσια (300) ευρώ αναγράφεται και ο ΑΦΜ του αντισυμβαλλόμενου υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών, είτε η έκδοση τιμολογίου, στο οποίο θα επισυνάπτεται η αυτόματα εκδιδόμενη απόδειξη εσόδου (στην οποία προφανώς δεν αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας και ο ΑΦΜ του αντισυμβαλλόμενου υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών) και στο οποίο (τιμολόγιο) αναγράφεται η φράση «Εκδόθηκε σε αντικατάσταση της αριθμ. .... απόδειξης εσόδου».

**Επειδή**, με το αρ. πρωτ. ΔΕΛ Ζ 1126959 ΕΞ 17.9.2019 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων, της Γενικής Διεύθυνσης φορολογικής διοίκησης της ΑΑΔΕ, με θέμα: Έκδοση παραστατικών για πωλήσεις καυσίμων από οντότητες- εκμεταλλευτές πρατηρίων καυσίμων και από πωλητές πετρελαίου θέρμανσης προς άλλες οντότητες, το οποίο εκδόθηκε σε απάντηση σχετικής ερώτησης της ομοσπονδίας βενζινοπωλών Ελλάδας, αναφέρονται τα εξής :

«Για τις διενεργούμενες χονδρικές πωλήσεις καυσίμων του άρθρου 1 της Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ΠΟΛ.1195/2018, από οντότητες- εκμεταλλευτές πρατηρίων καυσίμων, καθώς και από πωλητές πετρελαίου θέρμανσης προς άλλες οντότητες, εφόσον τα καύσιμα αυτά θεωρούνται μη εμπορεύσιμα για τον αγοραστή και η αξία τους δεν υπερβαίνει τα 100€ συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α., ανά συναλλαγή, παρέχεται η δυνατότητα να εκδίδεται απλοποιημένο τιμολόγιο, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 10 του ν.4308/2014. Όπως διευκρινίζεται δε με την παράγραφο 10.2.2 της εγκυκλίου ΠΟΛ.1003/2014, επέχουν θέση απλοποιημένου τιμολογίου και οι αποδείξεις λιανικής πώλησης αγαθών.»

**Επειδή**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις που αναφέρονται στον τρόπο έκδοσης των φορολογικών στοιχείων από το σύστημα εισροών - εκροών που λειτουργεί στα πρατήρια υγρών καυσίμων, προκύπτει ότι σε κάθε περίπτωση, οι αποδείξεις εσόδου είναι το νόμιμο στοιχείο που εκδίδεται για την πώληση καυσίμων και οι οποίες δηλώνουν με βεβαιότητα ότι έλαβε χώρα το γεγονός της πραγματοποίησης των συναλλαγών, υπό την έννοια ότι αυτές εκδίδονται αυτόματα από το εν λόγω σύστημα με την ολοκλήρωση της παράδοσης του καυσίμου από κάθε αντλία. Ο εναλλακτικός τρόπος έκδοσης του τιμολογίου είναι αποδεκτός, με την προϋπόθεση ότι επισυνάπτονται σε αυτό οι αντίστοιχες αποδείξεις εσόδου. Εν προκειμένω, εφαρμόστηκε ο πρώτος τρόπος έκδοσης φορολογικών στοιχείων, ήτοι με την απόδειξη εσόδου, εντούτοις, από τα προσκομιζόμενα αντίγραφα των αποδείξεων εσόδων, δεν προκύπτει ο αριθμός κυκλοφορίας του οχήματος.

**Επειδή**, ο προσφεύγων, ο οποίος φέρει και το σχετικό βάρος της απόδειξης, δεν τεκμηρίωσε τις σχετικές δαπάνες καυσίμων, ώστε να δημιουργηθεί μια αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα και να είναι δυνατή η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων ως προς το ύψος των δαπανών, συνεπώς, λόγω της μη ύπαρξης των νομίμων δικαιολογητικών, δεν πληρείται η προϋπόθεση της περ. γ' του άρθρου 22 του ν. 4172/2013, για την έκπτωση των συγκεκριμένων δαπανών και ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

**Επειδή**, ο έλεγχος αποδέχθηκε τις δαπάνες για καύσιμα με τα νόμιμα παραστατικά και πρόσθεσε την συνολική καθαρή αξία 3.537,46€ των αποδείξεων λιανικής ως λογιστική διαφορά στα αποτελέσματα της χρήσης 2016 και τη συνολική καθαρή αξία 9.612,72€ των αποδείξεων λιανικής ως λογιστική διαφορά στα αποτελέσματα της χρήσης 2017, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

**Επειδή**, ο προσφεύγων επικαλείται ότι έγινε εσφαλμένος χαρακτηρισμός από τον έλεγχο τραπεζικών συναλλαγών ποσού 500,00 €, ποσού 1.000,00€, ποσού 2.000,00 € και ποσού 1.000,00 € ως πρωτογενών καταθέσεων χωρίς να αποδειχθεί η προέλευση των χρημάτων για το έτος 2017.

**Επειδή**, ο προσφεύγων πιθανολογεί ότι ήταν χρήματα που διατηρούσε εκτός τραπεζών (λόγω των Capital Controls που είχαν επιβληθεί το 2015) και εντός της οικίας του και τα είχε αποκτήσει νόμιμα κατά το παρελθόν και όταν τα χρειαζόταν να πληρώσει οτιδήποτε μέσω τραπεζής τα κατέθετε στον λογαριασμό του.

**Επειδή**, ωστόσο, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε κανένα αποδεικτικό στοιχείο για τυχόν αναλήψεις ποσών από τους τραπεζικούς του λογαριασμούς κατά το πρώτο



εξάμηνο του 2015 και κυρίως δεν προσκόμισε καταθετήρια τραπεζών για τα εν λόγω ποσά προκειμένου να αποδειχθεί ότι οι εν λόγω καταθέσεις έγιναν από τον ίδιο, κατά συνέπεια, οι υπό κρίση συναλλαγές (συνολικού ποσού 4.500,00€) για το έτος 2017 αποτελούν κατάθεση ποσών από άγνωστη πηγή και άγνωστης αιτίας και συνιστούν προσαύξηση περιουσίας κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 21 παρ.4 του Ν.4172/13.

**Επειδή**, ο προσφεύγων επικαλείται εσφαλμένη απόρριψη από τον έλεγχο της δαπάνης μισθοδοσίας ποσού 17.113,44 € για το φορολογικό έτος 2017 και πρόσθεσης αυτής ως λογιστική διαφορά στα ακαθάριστα έσοδα της κρινόμενης χρήσης.

**Επειδή**, στην παρ. 9 του άρθρου 38 του Ν. 4387/2016 ορίζεται ότι: *«Από την 1.7.2016 οι αποδοχές των εργαζομένων στον ιδιωτικό τομέα, καθώς και οι ασφαλιστικές εισφορές και ο φόρος μισθωτών υπηρεσιών κατατίθενται από τους εργοδότες μέσω τραπεζικού λογαριασμού και μεταφέρονται αντιστοίχως και αποδίδονται από την οικεία τράπεζα στους λογαριασμούς των δικαιούχων μισθωτών, των Φορέων Κοινωνικής Ασφάλισης και του Δημοσίου»*, ενώ στην παρ. 10 του ως άνω άρθρου του ως άνω νόμου ορίζεται ότι *«Οι διατάξεις του άρθρου 141 παράγραφος 2 του ν. 3655/2008 (Α` 58) εφαρμόζονται στις ασφαλισμένες που καταβάλλουν ασφαλιστικές εισφορές σύμφωνα με τα οριζόμενα στο παρόν άρθρο»*.

**Επειδή**, η υποχρέωση των εργοδοτών ορίστηκε με το άρθρο 72 του ν. 4446/2016 με ημερομηνία εφαρμογής την 22.12.2016. Με την ΠΟΛ 1061/2017 δόθηκαν διευκρινίσεις σχετικά με την εφαρμογή του άρθρου 72 του ν.4446/2016 *«.....1. Με τις διατάξεις του άρθρου 72 του ν.4446/2016 προστίθεται νέα περίπτωση ιδ' στον κατάλογο των μη εκπιπτόμενων επιχειρηματικών δαπανών του άρθρου 23 του ν.4172/2013. Συγκεκριμένα, τίθεται περιορισμός στην έκπτωση των δαπανών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013, ανεξαρτήτως ποσού, όταν η τμηματική ή ολική εξόφληση αυτών δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.»..... «6. Δεδομένου ότι οι εν λόγω διατάξεις ρυθμίζουν ζήτημα έκπτωσης δαπανών, η εφαρμογή τους καταλαμβάνει τις δαπάνες εκείνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης μετά τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβέρνησης (22.12.2016) και επομένως, εφαρμόζονται για δαπάνες μισθοδοσίας του μηνός Ιανουαρίου 2017 και μετά. Εξαιρετικά, για τις αμοιβές που αφορούν τον μήνα Ιανουάριο 2017 και λόγω της πρώτης εφαρμογής των υπόψη διατάξεων, τυχόν προκαταβολές που έχουν καταβληθεί πριν τη δημοσίευση του νόμου θα αναγνωρίζονται προς έκπτωση ανεξαρτήτως του τρόπου εξόφλησής τους.»*

**Επειδή**, οι ανωτέρω δαπάνες μαζί με εκτυπώσεις από μισθοδοτικές καταστάσεις εμφανίζονται καταχωρημένες στα τηρηθέντα βιβλία του φορολογικού έτους 2017 χωρίς να συνοδεύονται από τις σχετικές εξοφλητικές αποδείξεις με χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.

**Επειδή**, ο προσφεύγων επικαλείται την Κ.Υ.Α. 22528/430/2017 με έναρξη ισχύος την 1-6-2017 και ζητάει να του αναγνωριστούν ως έξοδα τουλάχιστον τα ποσά που

κατέβαλε ΑΠΔ μέχρι την 31-5-2017. Εντούτοις, η παραπάνω απόφαση αφορά όμως το υπουργείο Εργασίας και θέματα ασφάλισης και καθορίζει τις ποινές που θα επιβάλλει η επιθεώρηση εργασίας.

Κατόπιν όλων των ανωτέρω, ο προταθείς ισχυρισμός είναι αβάσιμος και το ποσό των 17.113,44€ ορθώς προστέθηκε στα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης 2017 ως λογιστική διαφορά.

**Επειδή**, ο προσφεύγων επικαλείται εσφαλμένη απόρριψη από τον έλεγχο μέρους της δαπάνης για την αγορά αντιχαλαζικού συστήματος από την επιχείρηση ....., το οποίο είχε δοθεί τμηματικά με μετρητά κατά την περίοδο από Αύγουστο του 2015 έως Δεκέμβριο του 2015, λόγω των capital controls.

**Επειδή**, με την ΠΟΛ. 1143/3.7.2015 εγκύκλιο έγινε δεκτό ότι οι δαπάνες βάσει τιμολογίων και γενικά στοιχείων που έχουν εκδοθεί ως και την 28.06.2015, οι οποίες αφορούν σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών και εξοφλούνται κατά το χρονικό διάστημα από 28 Ιουνίου και έως τη λήξη της προβλεπόμενης από την Π.Ν.Π. «Τραπεζική αργία βραχείας διάρκειας» (ΦΕΚ 65Α728.06.2015) τραπεζικής αργίας, ήτοι τις 19.7.2015 (σχετική η από 18.7.2015 Π.Ν.Π. ΦΕΚ 84Α'), χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα κατά παρέκκλιση των διατάξεων της περ. β' του άρθρου 23 του ν.4172/2013.Λαμβάνοντας υπόψη τα προβλήματα που δημιουργήθηκαν κατά την εξόφληση των δαπανών των επιχειρήσεων κατά το χρονικό διάστημα της τραπεζικής αργίας και ιδίως το γεγονός ότι οι δυσχέρειες που προκλήθηκαν στις επιχειρήσεις κατά την εξόφληση των υποχρεώσεών τους αφορούν ομοίως και τα τιμολόγια ή άλλα στοιχεία δαπανών τα οποία εκδόθηκαν κατά τη διάρκεια ισχύος της τραπεζικής αργίας, ήτοι αυτά που εκδόθηκαν και μετά την 28.6.2015 και έως και την 19.7.2015, με την παρούσα διευκρινίζεται ότι τα οριζόμενα στην ΠΟΛ. 1143/2015 σχετικά με την έκπτωση των δαπανών που αφορούν σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών και τα οποία εξοφλήθηκαν χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής κατά τη διάρκεια της προβλεπόμενης από την Π.Ν.Π. ( 65Α'/28.06.2015) τραπεζικής αργίας και κάθε παράτασής της, ισχύουν και για τα τιμολόγια και γενικά τα στοιχεία που εκδόθηκαν καθ' όλη τη διάρκεια της υπόψη αργίας (ήτοι και μετά την 28.6.2015 και έως και την 19.7.2015). Δεδομένου ότι η εξόφληση των δαπανών με τραπεζικό μέσο πληρωμής ήταν πρακτικά δυσχερής καθ' όλη τη διάρκεια της τραπεζικής αργίας οι σχετικές δαπάνες εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων όταν η εξόφληση των τιμολογίων και γενικά των στοιχείων που εκδόθηκαν την περίοδο αυτή (28.6.2015 έως και 19.7.2015) έγινε με μετρητά μέχρι και τη λήξη της τραπεζικής αργίας.

**Επειδή**, όπως αναφέρεται στην σελ. 81 της από 21.12.2022 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. για την αγορά του αντιχαλαζικού συστήματος από την επιχείρηση .....εκδόθηκαν δύο τιμολόγια το TIM...../09.02.2017 καθαρής αξίας 37.286,00€ και το TIM...../28.03.2017 καθαρής αξίας 26.201,68€. Ο προσφεύγων προσκόμισε την από 20.03.2017 μεταφορά ποσού από τράπεζα Πειραιώς ύψους 28.575,00€ και την από 11.05.2017 μεταφορά ποσού από τράπεζα Πειραιώς ύψους 21.580,00€ . Για την διαφορά που προκύπτει ύψους 13.332,68€ – ανεξόφλητο υπόλοιπο μέσω τραπεζικού συστήματος -

προσκόμισε υπεύθυνη δήλωση ότι έχει δοθεί τμηματικά με μετρητά, λόγω των capital control, κατά την περίοδο Αύγουστο του 2015 έως Δεκέμβριο του 2016 ως προκαταβολή, χωρίς όμως να προσκομίσει αποδεικτικά στοιχεία προς απόδειξη αυτών, κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

**Επειδή** αναγνωρίστηκαν από τη φορολογική αρχή για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα οι δαπάνες που είχαν γίνει από την επιχείρηση και πληρούσαν τις προϋποθέσεις της κείμενης νομοθεσίας, καθώς και της νομολογίας .

**Επειδή** ορθά και νόμιμα, δεν αναγνωρίστηκαν από τη φορολογική αρχή για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα και προστέθηκαν σαν λογιστικές διαφορές οι δαπάνες που είχαν γίνει από την επιχείρηση χωρίς να πληρούνται οι προϋποθέσεις της ισχύουσας νομοθεσίας, καθώς και της νομολογίας και για τις οποίες γίνεται πλήρης, αναλυτική, ειδική, εμπειριστατωμένη και επαρκής αιτιολόγηση στην έκθεση ελέγχου.

### Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 26/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... του ....., με ΑΦΜ .....

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

Η με αριθμό ...../21.12.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....

### ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Χρεωστικό ποσό	6.210,21 €	6.210,21€
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	3.105,11€	3.105,11 €
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	1.298,13€	1.298,13€
<b>Σύνολο για καταβολή</b>	<b>10.613,45€</b>	<b>10.613,45€</b>

Επί του οφειλόμενου φόρου, θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ.

Η με αριθμό ...../21.12.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....

#### ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Χρεωστικό ποσό	1.057,76 €	1.057,76€
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	528,88€	528,88€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	99,00€	99,00€
<b>Σύνολο για καταβολή</b>	<b>1.685,64€</b>	<b>1.685,64€</b>

Επί του οφειλόμενου φόρου, θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ.

Η με αριθμό ...../21.12.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....

#### ΦΠΑ

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Πιστωτικό Υπόλοιπο	7.596,90€	6.648,64€	6.648,64€	948,26€
<b>Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση</b>	<b>7.596,90€</b>	<b>6.648,64€</b>	<b>6.648,64€</b>	<b>948,26€</b>

Η με αριθμό ...../21.12.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....

## ΦΠΑ

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Πιστωτικό Υπόλοιπο	229,19€			
Χρεωστικό Υπόλοιπο		3.385,20€	3.385,20€	3.385,20€
Πρόστιμο άρθρου 58 <sup>A</sup> ΚΦΔ		1.692,60€	1.692,60€	1.692,60€
<b>Σύνολο φόρου για καταβολή</b>		5.077,80€	5.077,80€	5.077,80€
<b>Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση</b>	229,19€			229,19€

Επί του οφειλόμενου φόρου, θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ.

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

Ακριβές Αντίγραφο  
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς  
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ  
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

**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.