



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 02-05-2023

Αριθμ. Αποφ.: 845

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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)

**ΑΠΟΦΑΣΗ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

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

3. Την 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 με ημερομηνία **03-01-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ..... του ..... με **ΑΦΜ.** ....., κατοίκου ..... του Δήμου ..... της Περιφερειακής

ενότητας ..... κατά: α) της με αριθμό ...../21.12.2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58<sup>Α</sup> παρ.1 ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2016, β) της με αριθμό ...../21.12.2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2016, γ) της με αριθμό ...../21.12.2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 παρ.1 ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2017, δ) της με αριθμό ...../21.12.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, ε) της με αριθμό ...../21.12.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, στ) της με αριθμό ...../21.12.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος-επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 και ζ) της με αριθμό ...../21.12.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος-επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από **03-01-2023** 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 υπ' αριθ. ..../21.12.2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58<sup>Α</sup> παρ.1 του Κ.Φ.Δ., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 250,00 €, επειδή, κατά το φορολογικό έτος 2016, δεν εξέδωσε φορολογικό στοιχείο αυτοπαράδοσης για πράξη που επιβαρύνεται με Φ.Π.Α. , κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8,10,12,14 των Ε.Λ.Π. και του άρθρου 13 παρ.1 του Κ.Φ.Δ.

-Με την υπ' αριθ. ..../21.12.2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα συνολικό πρόστιμο ύψους 450,00 €, επειδή, κατά το φορολογικό έτος 2016:α)Δεν υπέβαλε δήλωση μεταβολής δραστηριοτήτων πληροφοριακού χαρακτήρα για τις δραστηριότητες που άσκησε η επιχείρηση το 2016, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 10 και 54 παρ.1 περιπτ.α' του Κ.Φ.Δ., παράβαση που επισύρει πρόστιμο 100,00 €, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ.2 περιπτ.α', β)Δεν υπέβαλε κατάσταση φορολογικών στοιχείων του 4<sup>ου</sup> τριμήνου του φορολογικού έτους 2016, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14 παρ.3 του Κ.Φ.Δ., παράβαση που επισύρει πρόστιμο 100,00 €, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ.2 περιπτ.α' και γ)Δεν ανταποκρίθηκε σε έγγραφο αίτημα της ελεγκτικής αρχής να θέσει υπόψη αυτής τα τηρηθέντα λογιστικά αρχεία σε ηλεκτρονική και φυσική μορφή καθώς και λοιπά τραπεζικά ή άλλα έγγραφα, κατά παράβαση του άρθρου 14 παρ.1 και 2 του Κ.Φ.Δ., παράβαση που επισύρει το πρόστιμο των 250,00 €, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ.2 περιπτ.γ'.

-Με την υπ' αριθ. ..../21.12.2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα συνολικό πρόστιμο ύψους 200,00 €, επειδή, κατά το φορολογικό έτος 2017: α)Δεν υπέβαλε δήλωση μεταβολής δραστηριοτήτων πληροφοριακού χαρακτήρα για τις δραστηριότητες που άσκησε η επιχείρηση το 2017, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 10 και 54 παρ.1 περιπτ.α' του Κ.Φ.Δ., παράβαση που επισύρει πρόστιμο 100,00 €, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ.2 περιπτ.α' και β)Δεν υπέβαλε κατάσταση φορολογικών στοιχείων του 4<sup>ου</sup> τριμήνου του φορολογικού έτους 2017, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14 παρ.3 του Κ.Φ.Δ., παράβαση που επισύρει πρόστιμο 100,00 €, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ.2 περιπτ.α'.

-Με την υπ' αριθ. ....//21.12.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Φ.Π.Α., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., φορολογικού έτους 2016, αναγνωρίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. ύψους 1.651,70 €, αντί πιστωτικού υπολοίπου ύψους 2.640,40 € που δηλώθηκε.

-Με την υπ' αριθ. ....//21.12.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Φ.Π.Α., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., φορολογικού έτους 2017, αναγνωρίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. ύψους 3.748,96 €, αντί πιστωτικού υπολοίπου ύψους 6.177,34 € που δηλώθηκε.

-Με την υπ' αριθ. ....//21.12.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος-επιβολής προστίμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., φορολογικού έτους 2016, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, κύριος φόρος ύψους 5.580,49 €, πρόστιμο του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ., ύψους 2.790,25 € και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 1.103,62 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 9.474,36 €.

- Με την υπ' αριθ. ....//21.12.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος-επιβολής προστίμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., φορολογικού έτους 2017, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, κύριος φόρος ύψους 6.571,54 €, πρόστιμο του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ύψους 3.285,77 € και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 1.518,51 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 11.375,82 €.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν κατόπιν της διενέργειας μερικού ελέγχου στα φορολογικά έτη 2016-2017 από τη Δ.Ο.Υ. .... για την εφαρμογή των διατάξεων του Κ.Φ.Δ., δυνάμει της υπ' αριθμ. ....//13-10-2021σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ίδιας Δ.Ο.Υ. σε συνέχεια της αρχικώς εκδοθείσας με αριθ...../0/.....//22-07-2020 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου των ετών 2016 και 2017.

Κατά τις υπό κρίση περιόδους η κύρια δραστηριότητα που άσκησε ο προσφεύγων ήταν η καλλιέργεια βαμβακιού και δευτερεύουσες δραστηριότητες οι καλλιέργειες σκληρού σιταριού, αραβοσίτου, μηδικής (τριφυλλιού) και σταφυλιών.

Συντάχθηκε η με αριθ. πρωτ. ....//25-08-2020 πρόσκληση ελέγχου του άρθρου 14 του ΚΦΔ(ΚΦΔ), με την οποία ζητήθηκε να τεθούν υπόψη του ελέγχου τα λογιστικά αρχεία των φορολογικών ετών 2016 και 2017 προκειμένου να διενεργηθεί ο φορολογικός έλεγχος, χωρίς ο προσφεύγων να ανταποκριθεί στο αίτημα της ελεγκτικής αρχής εντός της τασσόμενης από τον έλεγχο πενήνημερης προθεσμίας.

Στη συνέχεια, συντάχθηκε η με αρ. πρωτ. ....//18-04-2022 πρόσκληση ελέγχου του άρθρου 14 του ΚΦΔ(ΚΦΔ), με την οποία ζητήθηκε εκ νέου να τεθούν υπόψη του ελέγχου τα λογιστικά αρχεία των φορολογικών ετών 2016 και 2017 προκειμένου να διενεργηθεί ο φορολογικός έλεγχος. Την νέα πρόσκληση με αρ. πρωτ. ....//18-04-2022 και συνημμένη γνωστοποίηση υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων του Ν.4512/2018 παρέλαβε ο ελεγχόμενος την 20/04/2022, αλλά και πάλι προσκόμισε την εκκαθάριση αρ. ....//31-12-2016 από τον Καπνικό Συνεταιρισμό .... η οποία δεν συνοδεύεται από κατάσταση πωλήσεων καπνού των παραγωγών και ειδικό διπλότυπο δελτίο απαλλαγής ΦΠΑ (Α.Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ. 1167/2015) παρόλο που εκδόθηκε χωρίς ΦΠΑ.

Την 01/08/2022 προσκόμισε αντίγραφα λογιστικών βιβλίων 2016 και 2017, δηλώσεις ΟΣΔΕ 2016 & 2017, βεβαίωση καταβολής εισφορών υπέρ ΕΛΓΑ οικ. έτους 2016, βεβαιώσεις ΟΠΕΚΕΠΕ 2016 και 2017 καθώς και τα παρακάτω στοιχεία εσόδων:

Για το φορολογικό έτος 2016

-στελέχη χειρόγραφου τιμολογίου εσόδων εκδόσεως ελεγχόμενου προς πελάτες του(ρόζ χρώματος αντίγραφα λογιστηρίου) από Νο ....//31-03-2016 έως Νο ....//29-12-2016,

- το αρ. ....//15-12-2016 τιμολόγιο εσόδων (αυτοτιμολόγησης) το οποίο δεν συνοδεύεται από ειδικό διπλότυπο δελτίο απαλλαγής ΦΠΑ (Α.Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ. 1167/2015) παρόλο που το τιμολόγιο εκδόθηκε χωρίς ΦΠΑ.

-εκκαθάριση αρ. ....../31-12-2016 από τον Καπνικό Συνεταιρισμό ..... η οποία δεν συνοδεύεται από κατάσταση πωλήσεων καπνού των παραγωγών και ειδικό διπλότυπο δελτίο απαλλαγής ΦΠΑ (Α.Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ. 1167/2015) παρόλο που εκδόθηκε χωρίς ΦΠΑ.

Για το φορολογικό έτος 2017

-στελέχη χειρόγραφου τιμολογίου εσόδων εκδόσεως ελεγχόμενου προς πελάτες του (ρόζ χρώματος αντίγραφα λογιστηρίου) από Νο ....../28-02-2017 έως Νο ....../27-12-2017,

- το αρ. ....../11-11-2017 τιμολόγιο εσόδων (αυτοτιμολόγησης) με το αρ. ....../11-11-2017 Σ/Α ειδικό διπλότυπο δελτίο απαλλαγής ΦΠΑ (Α.Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ. 1167/2015).

Δεν τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου όλα τα φορολογικά ή άλλα στοιχεία εξόδων του προσφεύγοντος.

Σύμφωνα με τις διαπιστώσεις της από 21/12/2022 έκθεσης ελέγχου προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ, ο προσφεύγων υπέπεσε στις ακόλουθες παραβάσεις:

#### Κατά το έτος 2016

1. Δεν υπέβαλε δήλωση μεταβολής δραστηριοτήτων πληροφοριακού χαρακτήρα για τις δραστηριότητες που άσκησε το 2016..

2. Δεν υπέβαλε κατάσταση φορολογικών στοιχείων του 4ου τριμήνου, του φορολογικού έτους 2016 και

3. Δεν ανταποκρίθηκε στο με αριθμό πρωτοκόλλου ....../18-04-2022 έγγραφο αίτημα να θέσει υπόψη της ελεγκτικής αρχής τα τηρηθέντα λογιστικά αρχεία σε ηλεκτρονική και φυσική μορφή καθώς και λοιπά τραπεζικά ή άλλα έγγραφα, επαγγελματικές συμβάσεις, μισθωτήρια, δήλωση ΟΣΔΕ, επιδοτήσεις ΟΠΕΚΕΠΕ, αποζημιώσεις ΕΛΓΑ για φυσικές καταστροφές της παραγωγής, μισθοδοτικές καταστάσεις ή εργόσημα κ.λ.π., του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίησή του.

#### Κατά το έτος 2017

1. Δεν υπέβαλε δήλωση μεταβολής δραστηριοτήτων πληροφοριακού χαρακτήρα για τις δραστηριότητες που άσκησε το 2017.

2. Δεν υπέβαλε κατάσταση φορολογικών στοιχείων του 4ου τριμήνου, του φορολογικού έτους 2017.

Επιπλέον, ο προσφεύγων δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι η παραγωγή του καπνού καταστράφηκε ή ότι αποθηκεύτηκε και δεν πουλήθηκε στη χρήση 2017. Κατόπιν τούτου και λαμβάνοντας υπόψη το γεγονός ότι στη χρήση 2017 οι δαπάνες για τον καπνό είναι μεγαλύτερες από αυτές που έγιναν στη χρήση 2016, προσδιορίστηκαν ελάχιστα έσοδα από την πώληση καπνού τουλάχιστον όσα πραγματοποίησε από την πώληση της παραγωγής του 2016 ήτοι αποκρυβέντα έσοδα στο 2017 από την πώληση καπνού εσοδείας 2017 τουλάχιστον ύψους 17.383,19 ευρώ και ΦΠΑ ύψους 4.171,96 ευρώ και καταλογίστηκε πρόστιμο του άρθρου 58Α § 1 Κ.Φ.Δ. ύψους 2.085,98 ευρώ.

#### ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΙΣ ΑΓΟΡΕΣ - ΔΑΠΑΝΕΣ 2016

Η οντότητα **δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου το σύνολο των φορολογικών η άλλων στοιχείων συναλλαγών** που εγγράφονται στο βιβλίο εσόδων εξόδων στη στήλη **των εξόδων**.

Συγκεκριμένα από τις εγγραφές του βιβλίου εξόδων που επαληθεύτηκαν από τα φορολογικά στοιχεία αγορών και δαπανών που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου προέκυψαν οι παρακάτω λογιστικές διαφορές (άρθρο 22γ' Ν.4172/2013 Κ.Φ.Ε. εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά) ανά τρίμηνο από τα μη προσκομισθέντα φορολογικά στοιχεία:

Τρίμηνα 2016	Καθαρή αξία	ΦΠΑ
1°	264,59	60,85
2°		
3°	150,00	36,01
4°	3.050,24	732,06
Σύνολο μη προσκομισθέντων στοιχείων	3.464,83	828,92

Από τα φορολογικά στοιχεία αγορών – δαπανών που τέθηκαν στην διάθεση του ελέγχου προκύπτουν ως λογιστικές διαφορές τα κάτωθι ποσά λόγω μη εξόφλησης με τραπεζικό μέσο πληρωμής κατά παράβαση του άρθρου 23β΄ του ν.4172/2013 (ΚΦΕ).

2016 Τιμολόγια με αξία > 500,00 €	Καθαρή αξία	ΦΠΑ
T-ΔΑ ...../23-03-2016 .....	691,00	158,93
TIM...../25-05-2016 .....	3.012,00	692,76
TIM. ....../08-08-2016 .....	3.402,00	442,26
Σύνολο στοιχείων που δεν εξοφλήθηκαν με τραπεζικό μέσο πληρωμής	7.105,00	1.293,95

**Στο έντυπο Ε3** της δήλωσης φορολογικού έτους 2016 **συμπεριελήφθησαν δαπάνες ύψους 18.812,18 ευρώ** που **δεν έχουν καταχωρηθεί** στο βιβλίο εσόδων –εξόδων 2016 στη στήλη των εξόδων, κατά παράβαση του άρθρου 22γ΄ του ν.4172/2013 Κ.Φ.Ε..

Συγκεκριμένα :

Στα βιβλία 2016 το σύνολο των δαπανών που καταχωρήθηκαν είναι 16.763,51ευρώ.

Στο έντυπο Ε3 Φορολογικού έτους 2016 μεταφέρθηκαν δαπάνες ύψους 35.575,69 ευρώ.

<b>δ) Δαπάνες Αγροτικής Δραστηριότητας 2016</b>			
		<b>Δήλωσης</b>	<b>βιβλίων</b>
Εισφορές σε ταμεία ΟΑΕΕ κτλ	518		
Αμοιβές προσωπικού	524		
Αμοιβές και έξοδα τρίτων	527		190,83
Παροχές τρίτων, φόροι -τέλη	530	6.702,81	644,86
ιδιόχρηση	533		
Διάφορα έξοδα	536	18.693,67	13.378,82
Τόκοι και συναφή έξοδα	539	10.179,21	

Αποσβέσεις παγίων	543		
άρδευσης	515		2.549,00
<b>Σύνολο δαπανών</b>		<b>35.575,69</b>	<b>16.763,51</b>

**Σύνολο λογιστικών διαφορών του 2016 στο εισόδημα : 29.382,01 ευρώ**

#### ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΙΣ ΑΓΟΡΕΣ- ΔΑΠΑΝΕΣ 2017

Η οντότητα δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου το σύνολο των φορολογικών η άλλων στοιχείων των συναλλαγών που εγγράφονται στο βιβλίο εσόδων εξόδων.

Συγκεκριμένα από τις εγγραφές του βιβλίου εξόδων που επαληθεύτηκαν από τα φορολογικά στοιχεία αγορών και δαπανών που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου προέκυψαν οι παρακάτω λογιστικές διαφορές (άρθρο 22γ'Ν.4172/2013 Κ.Φ.Ε. (εγγράφονται στα τηρούμενα βιλία και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά) ανά τρίμηνο από δαπάνες καυσίμων για τις οποίες η οντότητα προσκόμισε αποδείξεις εσόδου αντλίας που δεν πληρούν τις προϋποθέσεις αναγνώρισής τους διότι δεν αναγράφουν Α.Φ.Μ. λήπτριας επιχείρησης ή όχημα στο οποίο τοποθετήθηκαν τα καύσιμα (δεν προκύπτει η σχέση των αποδείξεων εσόδου με την ελεγχόμενη οντότητα ήτοι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις των διατάξεων του άρθρου 5 παρ. 10 των Ε.Λ.Π.).

Τρίμηνα 2017	Καθαρή αξία	ΦΠΑ
1 <sup>ο</sup>	195,98	47,03
2 <sup>ο</sup>	322,58	77,43
3 <sup>ο</sup>	4.003,69	960,89
4 <sup>ο</sup>	52,42	12,57
<b>Σύνολο</b>	<b>4.574,67</b>	<b>1.097,92</b>

Στο βιβλίο εξόδων το Τ.Π.Υ. με αρ. 139/31-12-2016 που εκδόθηκε στις 16-12-2016 και είναι δαπάνη της χρήσης 2016, καταχωρήθηκε λανθασμένα στο βιβλίο εξόδων 2017 με ημερομηνία 16/12/2017 κατά παράβαση των συνδυαζόμενων διατάξεων των άρθρων 22γ'Ν.4172/2013 Κ.Φ.Ε. &2,3,5 του Ν.4308/2014 Ε.Λ.Π.

Τρίμηνα 2017	Καθαρή αξία	ΦΠΑ
4 <sup>ο</sup>	1.423,95	341,75
<b>Σύνολο</b>	<b>1.423,95</b>	<b>341,75</b>

Από τα φορολογικά στοιχεία αγορών –δαπανών που τέθηκαν στην διάθεση του ελέγχου προκύπτουν ως λογιστικές διαφορές τα κάτωθι στοιχεία λόγω μη εξόφλησης με τραπεζικό μέσο πληρωμής κατά παράβαση του άρθρου 23β'του ν.4172/2013 (ΚΦΕ).

2017 Τιμολόγια με αξία > 500,00 €	Καθαρή αξία	ΦΠΑ
T-ΔΑ ...../15-06-2017 .....	1.216,08	291,86
TIM. ....../05-08-2017 .....	728,00	174,72
TIM. ....../03-09-2017 .....	725,94	174,22
TIM. ....../20-09-2017 .....	721,50	173,16
TIM. ....../11-10-2017 .....	1.004,69	241,12
T.Π.Υ. ....../09-11-2017 .....	1.863,00	447,12
Σύνολο στοιχείων που δεν εξοφλήθηκαν τραπεζικά	6.259,21	1.502,20

**Στο έντυπο Ε3** της δήλωσης φορολογικού έτους 2017 **συμπεριελήφθησαν δαπάνες ύψους 1.741,58 ευρώ που δεν έχουν καταχωρηθεί** στο βιβλίο εσόδων –εξόδων 2017 στη στήλη των εξόδων, (με αποτέλεσμα να προσδιοριστούν λανθασμένα τα αποτελέσματα ) κατά παράβαση του άρθρου 22γ΄ του ν.4172/2013 Κ.Φ.Ε..

Συγκεκριμένα :

Στα βιβλία 2017 το σύνολο των δαπανών που καταχωρήθηκαν είναι 23.061,14 ευρώ.

Στο έντυπο Ε3 Φορολογικού έτους 2017 μεταφέρθηκαν δαπάνες ύψους 24.802,72 ευρώ.

Δ2-Κόστος πωληθέντων εμπορικής δραστηριότητας			
		Δήλωσης	Βιβλίων
(β) Έξοδα παραγωγής	317	24.802,72	23.061,14
Δ4- Κόστος πωληθέντων αγροτικής –βιολογικής δραστηριότητας(α+β+γ)	319	24.802,72	23.061,14
<b>Δ6-ΣΥΝΟΛΟ (Δ2+Δ3+Δ4+Δ5)</b>	<b>320</b>	<b>24.802,72</b>	<b>23.061,14</b>

**Σύνολο λογιστικών διαφορών του 2017 στο εισόδημα : 13.999,41 ευρώ**

Περαιτέρω, από τον έλεγχο προέκυψε ότι ο προσφεύγων **δεν καταχώρησε στο βιβλίο εσόδων - εξόδων 2017**, στη στήλη των εσόδων του 2017, την με αρ. ....../31-12-2017 εκκαθάριση, που εκδόθηκε από τον ΚΑΠΝΙΚΟ ΣΥΝ/ΣΜΟ ..... ύψους 21.976,92 ευρώ, για καπνό εσοδείας 2017 κιλών 10.976,92 που πουλήθηκε ο Κ.Σ..... για λογαριασμό του ελεγχόμενου στην ..... Α.Ε.. Η ελεγχόμενη οντότητα **απέκρυψε στο 2017 έσοδα ύψους 21.976,92 ευρώ** κατά παράβαση των σχετικών διατάξεων των άρθρων 2,3,5 του Ν.4308/2014 Ε.Λ.Π. και 13, 14 του ΚΦΔ, για πράξη στην οποία δεν επιβάλλεται ΦΠΑ, λόγω του ότι πουλήθηκαν τα καπνά σε εξαγωγική οντότητα (που πραγματοποιεί αγορές με ειδικό διπλότυπο δελτίο απαλλαγής από ΦΠΑ της ΠΟΛ.1167/2015), συνεπώς ΔΕΝ επιβάλλεται πρόστιμο του άρθρου 58Α § 1 του ΚΦΔ Κ.Φ.Δ., αλλά αυξάνονται τα έσοδα στη Φορολογία Εισοδήματος λόγω απόκρυψης εσόδων ύψους 21.976,92 ευρώ και αντίστοιχα αυξάνονται και οι λοιπές μη φορολογητέες εκροές αλλά με δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ των εισροών της περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ του 4<sup>ου</sup> τριμήνου.

Από όλες τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που έγιναν, ο έλεγχος δεν διαπίστωσε παρατυπίες ή παραλείψεις που να καθιστούν ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων και προσδιόρισε τα καθαρά κέρδη των ελεγχόμενων διαχειριστικών περιόδων όπως αυτά προκύπτουν από τα τηρηθέντα βιβλία, με την προσθήκη των λογιστικών διαφορών που αναφέρθηκαν πιο πάνω.

Στο έτος 2016 ο έλεγχος, προσδιόρισε τα αποτελέσματα σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις ως ακολούθως:

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ	Δήλωσης	ελέγχου
Πωλήσεις αγαθών αγροτικής δραστηριότητας	27.537,27	
Επιδότησεις	7.052,71	
Αγορές	0	
Έξοδα αγροτικής δραστηριότητας	35.575,69	
Καθαρά αποτελέσματα χρήσης	-985,71	
ΠΛΕΟΝ ποσά κατάστασης φορολογικής αναμόρφωσης	-	
Συνολικά καθαρά αποτελέσματα δήλωσης	-985,71	-985,71
ΠΛΕΟΝ διαφορές επιδοτήσεων που δεν δηλώθηκαν		1.815,51
ΠΛΕΟΝ λογιστικές διαφορές ελέγχου		29.382,01
<b>Καθαρά αποτελέσματα βάσει ελέγχου</b>		<b>30.211,81</b>

Στο έτος 2017 ο έλεγχος, προσδιόρισε τα αποτελέσματα σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις ως ακολούθως:

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ	Δήλωσης	ελέγχου
Πωλήσεις αγαθών αγροτικής δραστηριότητας	15.134,36	
Επιδότησεις	6.511,95	
Αγορές	-	
Έξοδα αγροτικής δραστηριότητας	24.802,72	
Καθαρά αποτελέσματα χρήσης	-3.156,41	



ΠΛΕΟΝ ποσά κατάστασης φορολογικής αναμόρφωσης	-	
Συνολικά καθαρά αποτελέσματα	-3.156,41	-3.156,41
ΠΛΕΟΝ αποκρυβέντα έσοδα		21.976,92
ΠΛΕΟΝ λογιστικές διαφορές ελέγχου		13.999,41
<b>Καθαρά αποτελέσματα βάσει ελέγχου</b>		<b>32.819,92</b>

Από τον έλεγχο Φ.Π.Α. διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη οντότητα δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου όλα τα φορολογικά στοιχεία που εγγράφησαν στο βιβλίο εσόδων-εξόδων. Από τα μη προσκομισθέντα φορολογικά στοιχεία εισροών προέκυψαν ανά τρίμηνο οι παρακάτω διαφορές :

Τρίμηνα 2016	Καθαρή αξία	ΦΠΑ
1 <sup>ο</sup>	264,59	60,85
2 <sup>ο</sup>		
3 <sup>ο</sup>	150,00	36,01
4 <sup>ο</sup>	3.050,24	732,06
Σύνολο μη προσκομισθέντων στοιχείων	3.464,83	828,92

**Σύνολο δαπανών μη εκπιπτόμενων στο ΦΠΑ κατά το 2016 : 828,92 € ( εισροές :3.464,83 €)**

Από τα προσκομισθέντα φορολογικά στοιχεία εισροών προέκυψαν ανά τρίμηνο 2017 οι παρακάτω διαφορές :

Τρίμηνα 2017	Καθαρή αξία	ΦΠΑ
1 <sup>ο</sup>	195,98	47,03
2 <sup>ο</sup>	322,58	77,43
3 <sup>ο</sup>	4.003,69	960,89
4 <sup>ο</sup>	52,42	12,57
Σύνολο	4.574,67	1.097,92

Επίσης, καταχωρήθηκε λανθασμένα στο βιβλίο εσόδων-εξόδων με ημερομηνία 16/12/2017, το Τ.Π.Υ. με αριθμό 139/16-12-2016 καθαρής αξίας 1.423,95 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 341,75 ευρώ.

**Σύνολο δαπανών μη εκπιπτόμενων στο ΦΠΑ κατά το 2017 : 1.439,67 € ( εισροές :5.998,62 €)**

#### **ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΔΗΛΩΣΗΣ ΕΛΕΓΧΟΥ**

Ύστερα από τα παραπάνω,

**για τη φορολογική περίοδο 01/01/2016 - 31/12/2016, προέκυψαν οι κάτωθι διαφορές:**

Πιστωτικό υπόλοιπο δήλωσης	2.640,40
Ποσό για έκπτωση βάσει δήλωσης	2.640,40
<b>Πιστωτικό υπόλοιπο ΕΛΕΓΧΟΥ</b>	<b>1.651,70</b>

Ποσό για έκπτωση βάσει ΕΛΕΓΧΟΥ	1.651,70
--------------------------------	----------

για τη φορολογική περίοδο 01/01/2017 - 31/12/2017, προέκυψαν οι κάτωθι διαφορές:

Πιστωτικό υπόλοιπο δήλωσης	6.177,34
Ποσό για έκπτωση βάσει δήλωσης	6.177,34
<b>ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ υπόλοιπο ΕΛΕΓΧΟΥ</b>	<b>3.748,96</b>
Ποσό για έκπτωση βάσει ελέγχου	3.748,96

Βάσει των ανωτέρω διαπιστώσεων ο έλεγχος εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., επικαλούμενος τους παρακάτω λόγους:

1. Μη νόμιμα και κατά πλήρη κατάχρηση δικαιώματος και χωρίς ενδελεχή έρευνα επί των συγκεκριμένων φορολογικών παραβάσεων, η φορολογική αρχή επέβαλε τα πρόστιμα.

2. Δεν υπάρχει κάποιο τιμολόγιο που να μην έχει εγγραφεί στα οικεία βιβλία εσόδων- εξόδων της επιχείρησής του. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του προσκομίζει: α) Απαλλακτικό για το έτος 2016 από τον καπνικό συνεταιρισμό ..... και τη .....Α.Ε. β) Για την εξόφληση των τιμολογίων εξόδων προς τον αγροκτηνοτροφικό συνεταιρισμό αγελαδοτρόφων επισυνάπτει την καρτέλα που διατηρεί ως προμηθευτής και ως πελάτης όπου γίνονται οι συμψηφισμοί. γ) Το αποδεικτικό τραπεζικής συναλλαγής για την εξόφληση του Τ-ΔΑ ...../13-09-2017 ..... Α.Ε. δ) Δεν δηλώθηκε ένα θηλυκό μικρότερο των 6 ετών κρεατοπαραγωγής με αριθ. ενωτίου EL 410077600010 επειδή το κρέας αναλώθηκε για οικογενειακή χρήση (προσωπική), ε) Υπάρχει συμφωνία των υποβληθέντων και καταχωρηθέντων στα βιβλία τιμολογίων εσόδων με τιμολόγια αντισυμβαλλόμενων που περιλαμβάνονται στις ΜΥΦ 2017 και δεν υφίσταται απόκρυψη εσόδων από πώληση καπνού έτους 2017 .

3. Η μη υποβολή δηλώσεων μεταβολής δραστηριοτήτων, η μη υποβολή καταστάσεων φορολογικών στοιχείων του 4ου τριμήνου φορολογικού έτους 2016 και του φορολογικού έτους 2017, η μη ανταπόκριση στο με αριθ. πρωτ. ..../18-04-2022 έγγραφο αίτημα της φορολογικής αρχής να θέσει υπόψη της τα τηρηθέντα λογιστικά αρχεία, η μη υποβολή συγκεντρωτικών καταστάσεων τιμολογίων (ΜΥΦ) ετών 2016 και 2017, η μη καταχώρηση εσόδων και κάθε άλλη μη λογιστική τακτοποίηση οφείλεται σε βαρεία αμέλεια του λογιστή του, καίτοι είχε εγκαίρως ειδοποιηθεί από τον προσφεύγοντα διά της αναθέσεως των συγκεκριμένων φοροτεχνικών και λογιστικών έργων. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του προσκομίζει την υπ' αριθμ. ..../30-12-2022 ένορκη βεβαίωση του συνταξιούχου αστυνομικού της ΕΛ.ΑΣ. κ. .... καθώς και την υπ' αριθμ. ..../30-12-2022 ένορκη βεβαίωση του ίδιου του προσφεύγοντος ενώπιον της κ. Ειρηνοδίκου .....

4. Η εξόφληση ορισμένων τιμολογίων πάνω από το όριο των 500 ευρώ σε προμηθευτές πραγματοποιήθηκε με κάρτα Συμβολαιακής Γεωργίας αλλά και με άλλα τραπεζικά παραστατικά τα οποία δεν ετέθησαν υπόψη του διενεργηθέντος ελέγχου, ενώ ενσωματώνονται στην παρούσα ενδικοφανή προσφυγή προς απόδειξη, οι αναλύσεις κίνησης κατάθεσης με παραστατικά

...../27-12-2016, ...../12-02-2018 και ...../11-11-2019 στον λογαριασμό ..... του ίδιου στη Συνεταιριστική Τράπεζα ....., και επίσης έξι (6) αναλυτικές κινήσεις της πιστωτικής του κάρτας με αριθμό ..... της Τράπεζας Πειραιώς στις οποίες περιγράφονται οι εξής συναλλαγές: α) συναλλαγή της 14-07-2016 με αριθμό παραστατικού .....και με πληρωμή προς την ..... Α.Ε. του ποσού των 895,81€, β) συναλλαγή της 07-11-2016 με αριθμό παραστατικού .....και με πληρωμή την κάρτα Συμβολαιακής Γεωργίας ποσού 5.398,62€, γ) συναλλαγή της 05-08-2017 με αριθμό παραστατικού .....και με πληρωμή προς την ..... ποσού 902,74€, συναλλαγή της 09-08-2017 με αριθμό παραστατικού .....και με πληρωμή ποσού 2.500€, συναλλαγή της 23-08-2017 με αριθμό παραστατικού ..... και με πληρωμή προς την ..... ποσού 466,61€, συναλλαγή της 26-08-2017 με αριθμό παραστατικού .....και με πληρωμή προς την ..... ποσού 457,80€, συναλλαγή της 30-08-2017 με αριθμό παραστατικού ..... και με πληρωμή ποσού 500€, δ) συναλλαγή της 02-09-2017 με αριθμό παραστατικού .....και με πληρωμή προς την ..... ποσού 900€, συναλλαγή της 20-09-2017 με αριθμό παραστατικού ..... και με πληρωμή την κάρτα Συμβολαιακής Γεωργίας ....., ποσού 706,55€, συναλλαγή της 21-09-2017 με αριθμό παραστατικού ..... και με πληρωμή την κάρτα Συμβολαιακής Γεωργίας ....., ποσού 894,66€, ε) συναλλαγή της 04-10-2017 με αριθμό παραστατικού .....και με πληρωμή την κάρτα Συμβολαιακής Γεωργίας ....., ποσού 600,56€ και στ) συναλλαγή της 12-12-2017 με αριθμό παραστατικού ..... και με πληρωμή την κάρτα Συμβολαιακής Γεωργίας ....., ποσού 8.096,33€. Περαιτέρω, ισχυρίζεται ότι οι προαναφερθείσες συναλλαγές δεν δηλώθηκαν από τον ίδιο, καθότι είχε την πεποίθηση ότι οι προμηθευτές του θα κατέγραφαν και θα καταχωρούσαν στις δικές τους φορολογικές καταγραφές τις τραπεζικές αυτές συναλλαγές και έτσι η Φορολογική Αρχή θα ήταν γνώστης των συγκεκριμένων οικονομικών κινήσεων.

5. Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή προστίμων, όσον αφορά το φορολογικό έτος 2016.

#### **Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος.**

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 58Α του ν.4987/2022: «Για παραβάσεις σχετικές με τον Φ.Π.Α. οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα.  
1. Σε περίπτωση μη έκδοσης παραστατικού πωλήσεων (φορολογικού στοιχείου) ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με Φ.Π.Α., επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.»

Σύμφωνα δε με την αιτιολογική έκθεση του ως άνω νόμου, με το άρθρο 58Α κωδικοποιείται το άρθρο 58Α του ν.4174/2013, το οποίο προστέθηκε με την παρ.8 του ν.4337/2015 και αντικαταστάθηκε με το άρθρο 51 του ν. 4410/2016, με τις επισημάνσεις ότι γίνεται συμπλήρωση, ώστε να καθίσταται σαφές ότι η αναφορά στο πρώτο εδάφιο της παρ.1 και στην παρ.4 του εν λόγω άρθρου σε φορολογικά στοιχεία αφορά στα παραστατικά πωλήσεων που αναφέρονται στον ν. 4308/2014, προς εναρμόνιση της ορολογίας.

**Επειδή**, η κάλυψη των αναγκών της οικογένειας του προσφεύγοντος, σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις, θεωρούνται ως παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών, για τις οποίες προβλέπεται μεν από τις διατάξεις ΦΠΑ η έκδοση στοιχείου αυτοπαράδοσης, δεν προβλέπονται όμως κυρώσεις επί μη έκδοσης στοιχείου αυτοπαράδοσης, καθώς σύμφωνα και με την τελευταία διευκρίνιση στην αιτιολογική έκθεση του ν. 4987/2022, η επιβολή του εν λόγω προστίμου, προβλέπεται επί μη έκδοσης παραστατικών στοιχείων πωλήσεων και συνεπώς θα πρέπει να διαγραφεί.

## **Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος.**

**Επειδή**, στο άρθρο 23 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα....».

**Επειδή**, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

**Επειδή** με το **Ν. 4172/2013** (ΦΕΚ Α' 167/23-07-2013), με θέμα Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του ν. 4046/2012, του ν. 4093/2012 και του ν. 4127/2013 και άλλες διατάξεις, ορίζονται τα ακόλουθα:

Στο άρθρο 21. Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα ότι: «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. Ειδικά, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα .....2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο και τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ), όπως ισχύει. Σε περίπτωση που η επιχείρηση εφαρμόζει Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, το κέρδος προσδιορίζεται αποκλειστικά, σύμφωνα με τον πίνακα φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης. ....».

**Επειδή**, στο άρθρο 22. Εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες, του ίδιου ως άνω νόμου, 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 οριζόμενων 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 εκπεστές 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**, ο προσφεύγων παρέλαβε αρχικά το με αριθμό ...../2022 σημείωμα διαπιστώσεων την 12/09/2022 επί του οποίου προέβαλε ισχυρισμούς, οι οποίοι ταυτίζονται με όσα ειδικότερα επικαλείται στον παρόντα ισχυρισμό του, μάλιστα επί αυτών η ελεγκτική αρχή απάντησε με το με αριθμό ...../2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων-ορθή επανάληψη, αποδεχόμενη εν μέρει τους ισχυρισμούς του.

**Επειδή**, η κρίση του ελέγχου επί των ισχυρισμών διατυπώνεται αναλυτικά στην από 21/12/2022 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. .... (σελ. 26 επ.), όπου αναφέρονται αυτολεξεί τα εξής: « Κατόπιν της απαντήσεως του ελεγχόμενου στο αρχικό σημείωμα αρ. ..../2022 ο έλεγχος δέχθηκε από τις απόψεις που διατύπωσε ο ελεγχόμενος τα παρακάτω:

1<sup>ov</sup>. Για το έτος 2016 έγινε αποδεκτό ότι, ποσό εκροών ύψους 17.383,19 € που προέρχεται από την πώληση καπνού είναι εκροές απαλ/νες & εξαιρ/νες με δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ των εισροών.

2<sup>ov</sup>. Για την εξόφληση των τιμολογίων εξόδων, που βάσει του άρθρου 23β του ν.4172/2012(ΚΦΕ) θα έπρεπε να γίνουν μέσω τραπεζικού λογαριασμού, προς τον αγρ/κο συνεταιρισμό αγελαδοτρόφων, έγιναν αποδεκτοί οι συμψηφισμοί αμοιβαίων ανταπαιτήσεων μεταξύ τους.

3<sup>ov</sup>. Το αποδεικτικό τραπεζικής συναλλαγής για την εξόφληση του Τ-ΔΑ ./13-09-2017 ..... Α.Ε. έγινε αποδεκτό.

4<sup>ov</sup>. Έγινε αποδεκτό ότι στην χρήση 2016 το κρέας από ένα βόειο θηλυκό >6 ετών κρεατοπαραγωγής με αρ. ενωτίου EL 410077600010 χρησιμοποιήθηκε για οικογενειακή χρήση (προσωπική).

Δεν έγινε όμως αποδεκτός ο ισχυρισμός του ελεγχόμενου (ότι δεν εμφανίζεται κάποιο τιμολόγιο στις ΜΥΦ και στο βιβλίο εσόδων εξόδων), ότι στην χρήση 2017 δεν απέκρυψε έσοδα από πώληση καπνού για τους κάτωθι νόμιμους και βάσιμους λόγους :

- ο ελεγχόμενος υπέβαλε δήλωση ΟΣΔΕ για το έτος 2017 στην οποία δηλώνει ότι καλλιέργησε αγρό έκτασης 31,7 στρέμματα που βρίσκεται στην τοποθεσία .....της κοινότητας ..... με καπνό τύπου BIPTZINIA (σημειωτέον ότι το 2017 καλλιέργησε περισσότερα στρέμματα από τη χρήση 2016 στην οποία από 29,5 στρέμματα καλλιέργειας με καπνό τύπου BIPTZINIA πραγματοποίησε παραγωγή 10.590,41 κιλά ήτοι περί τα 359 κιλά καπνού ανά στρέμμα),
- έλαβε παροχή υπηρεσιών γεωπονικής και τεχνικής υποστήριξης για καλλιέργεια καπνού 2017, συγκεκριμένα καταχώρησε στο βιβλίο εσόδων εξόδων το ΤΠΥ-Α με αρ. ..../28-02-2017 που αναγράφει στο σώμα του τιμολογίου ότι έλαβε από την .....Α.Ε –..... –ΑΦΜ:....., υπηρεσίες για παροχή γεωπονικής και τεχνικής υποστήριξης για την καλλιέργεια των καπνών ποικιλίας BIPTZINIA Εσοδείας 2017 περ. ΦΕΒΡΟΥΑΡΙΟΣ 2017. Επίσης καταχώρησε στο βιβλίο εσόδων εξόδων το ΤΠΥ-Α με αρ. ..../09-11-2017 που αναγράφει στο σώμα του τιμολογίου ότι έλαβε από την .....Α.Ε. υπηρεσίες για παροχή γεωπονικής και τεχνικής υποστήριξης Βιρτζίνια εσοδείας 2017,
- πραγματοποίησε δαπάνες αγοράς λιπασμάτων για την καλλιέργεια του καπνού, με το Τ.Π.-Α ...../15-06-2017 από την ..... Α.Ε. ,
- πραγματοποίησε δαπάνες αγοράς προπανίου για την ξήρανσή του καπνού, με το τιμολόγιο σειράς .....αρ. ..../13-09-2017 από την εταιρεία ..... – ΑΦΜ:..... ,
- επίσης για την ξήρανσή του καπνού πραγματοποίησε δαπάνες αγοράς υγραερίου από την ..... Α.Ε. -ΑΦΜ:..... με τα τιμολόγια ...../23-08-2017, ...../05-08-2017, ...../26-08-2017, ...../30-09-2017, ...../03-09-2017 & ...../20-09-2017,

- δεν έθεσε στην διάθεση του ελέγχου κανένα στοιχείο που να δεικνύει ολική ή μερική καταστροφή του καπνού τύπου BIPTZINIA σε οποιοδήποτε στάδιο της παραγωγής του
- δεν έθεσε στην διάθεση του ελέγχου κανένα στοιχείο ότι αποθήκευσε τον καπνό εσοδείας 2017 και ότι τον πούλησε στο επόμενο έτος
- και το σημαντικότερο από τον Καπνικό συνεταιρισμό ..... εκδόθηκε προς την ελεγχόμενη οντότητα η αρ. ..../31-12-2017 εκκαθάριση, σύμφωνα με την οποία πούλησε για λογαριασμό της 10.590,41 κιλά καπνού BIPTZINIA στα οποία αναλογούν έσοδα καθαρής αξίας 21.976,92 ευρώ. Τα έσοδα αυτά η οντότητα δεν τα καταχώρησε στα βιβλία της στην στήλη των εσόδων και δεν τα συμπεριέλαβε στη συγκεντρωτική κατάσταση εσόδων του άρθρου 14 § 3 του ΚΦΔ του 4ου τριμήνου 2017. Επίσης αν και υπέβαλε τροποποιητικές περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ στο 2017 με τον Ν.4512/2018, δεν συμπεριέλαβε τα έσοδα αυτά (21.976,92 €) στην περιοδική δήλωση ΦΠΑ 4ου τριμήνου 2017 στον κωδ. 349: λοιπές εκροές χωρίς ΦΠΑ με δικαίωμα έκπτωσης.

Από όσα παραπάνω αναφέρονται αποδεικνύεται ότι ο ελεγχόμενος καλλιέργησε και αποξήρανε την παραγόμενη ποσότητα καπνού Βιρτζίνια εσοδείας 2017, αλλά εμφάνισε στα βιβλία του μόνο τα έξοδα και απέκρυψε τα έσοδα από την πώλησή του.

Για όλα τα παραπάνω συντάχθηκε και δεύτερο Σημείωμα Διαπιστώσεων – ορθή επανάληψη με αριθμό ...../2022 στο οποίο ελήφθησαν υπόψη οι αντιρρήσεις του ελεγχόμενου και ότι στοιχεία έστειλε η ..... Α.Ε. και κοινοποιήθηκε την 08/11/2022 ηλεκτρονικά στον ελεγχόμενο στο Email που ο ίδιος δήλωσε(πρακτ. συνάντησης ..../01-08-2022).

Ως προς την απάντηση του ελεγχόμενου στο σημείωμα διαπιστώσεων –ορθή επανάληψη ...../2022 με το γραπτό υπόμνημα ΑΠΟΨΕΙΣ –ΑΝΤΙΡΗΣΕΙΣ που πήρε αριθμ. πρωτ. εισερχομένου εγγράφου ...../02-12-2022, δεν εκφράζεται καμία αντίρρηση ή διαφορετική άποψη του ελεγχόμενου ως προς τα αποτελέσματα του ελέγχου όπως διατυπώνονται οριστικά στο Σημ. Διαπιστώσεων ..... /2022, και ο παρών έλεγχος ολοκληρώνεται ως έχει.»

**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.»

Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται, αφενός μεν ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος, όσον αφορά τους υπό στοιχεία (α),(β),(γ) και (δ) ειδικότερους ισχυρισμούς του, δεδομένου ότι αυτοί έχουν ήδη γίνει αποδεκτοί από την ελεγκτική αρχή, αφετέρου δε, όσον αφορά τον υπό στοιχείο (ε) ειδικότερο ισχυρισμό, ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

**Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος.**

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του [άρθρου 5 παρ. 1](#) του ν. [4308/2014](#) (Ε.Λ.Π.), ορίζεται ότι: Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος<sup>1</sup>. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. 18. Η οντότητα μπορεί να αναθέτει σε τρίτο πρόσωπο (εξωτερικός λογιστής) την τήρηση μέρους ή του συνόλου του λογιστικού της συστήματος ή τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών της καταστάσεων. Η ανάθεση της τήρησης του

λογιστικού συστήματος ή της κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων σε τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει τη διοίκηση της οντότητας από τη σχετική ευθύνη που προκύπτει, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο ή εν γένει την κείμενη νομοθεσία, για τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

**Επειδή**, σύμφωνα με την [ΠΟΛ.1178/2010](#) «Εγγραφή νέων χρηστών στις ηλεκτρονικές υπηρεσίες Taxis-Net» όπως τροποποιήθηκε με την [ΠΟΛ.1118/2015](#), ορίζεται ότι: «Άρθρο 4- Εξουσιοδοτήσεις Ρόλος Λογιστή Φοροτεχνικού/Λογιστικού Γραφείου.

Ο λογιστής φοροτεχνικός ελεύθερος επαγγελματίας ή το λογιστικό γραφείο, εφόσον είναι εγγεγραμμένοι χρήστες με τη νέα διαδικασία, μπορούν να αποκτήσουν πρόσθετο ρόλο λογιστή στις υπηρεσίες του Taxis-Net, ώστε να ενεργούν για λογαριασμό άλλων φορολογουμένων-χρηστών[ ]. Ο εγγεγραμμένος ως λογιστής φοροτεχνικός ελεύθερος επαγγελματίας ή λογιστικό γραφείο, μπορεί να αποδέχεται ή να απορρίπτει ως πελάτες, φορολογούμενους οι οποίοι τον εξουσιοδότησαν. Η αποδοχή ή απόρριψη του πελάτη γνωστοποιείται με αποστολή μηνύματος μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου στον πελάτη-φορολογούμενο. Κάθε φορολογούμενος που εξουσιοδότησε λογιστή φοροτεχνικό ή λογιστικό γραφείο, μπορεί να ανακαλέσει αυτή την εξουσιοδότηση μέσω του συστήματος».

**Επειδή**, ο προσφεύγων, στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ισχυρίζεται ότι η μη υποβολή δηλώσεων μεταβολής δραστηριοτήτων, η μη υποβολή καταστάσεων φορολογικών στοιχείων του 4ου τριμήνου φορολογικού έτους 2016 και του φορολογικού έτους 2017, η μη ανταπόκριση στο με αριθ.πρωτ. ....../18-04-2022 έγγραφο αίτημα της φορολογικής αρχής να θέσει υπόψη της τα τηρηθέντα λογιστικά αρχεία, η μη υποβολή συγκεντρωτικών καταστάσεων τιμολογίων (ΜΥΦ) ετών 2016 και 2017, η μη καταχώρηση εσόδων και κάθε άλλη μη λογιστική τακτοποίηση οφείλεται σε βαρεία αμέλεια του λογιστή του, καίτοι είχε εγκαίρως ειδοποιηθεί από τον προσφεύγοντα διά της αναθέσεως των συγκεκριμένων φοροτεχνικών και λογιστικών έργων.

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 38 παρ. 3 του ν. 2873/2000 (όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 17 του ν. 3842/2010) ορίζεται ότι: «3. Ο λογιστής φοροτεχνικός είναι υπεύθυνος για την ορθή μεταφορά των οικονομικών δεδομένων από τα στοιχεία στα βιβλία, για την ακρίβεια των δηλώσεων ως προς τη συμφωνία αυτών με τα φορολογικά και οικονομικά δεδομένα που προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία. Επίσης, είναι υπεύθυνος για την ορθή φορολογική αναμόρφωση των αποτελεσμάτων με τις δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται και τις οποίες παραθέτει αναλυτικά σε κατάσταση που συνοποβάλλεται με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος. Το περιεχόμενο της κατάστασης αυτής υπόκειται σε έλεγχο σύμφωνα με το άρθρο 66 του Κ.Φ.Ε. ...».

**Επειδή**, ο φορολογούμενος έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, και δεν απαλλάσσεται από τη σχετική ευθύνη ακόμη και στην περίπτωση που αναθέτει σε τρίτο πρόσωπο (εξωτερικός λογιστής) την τήρηση μέρους ή του συνόλου του λογιστικού του συστήματος ή τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών του καταστάσεων, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του ν. [4308/2014](#) (Ε.Λ.Π.).

**Επειδή**, η τυχόν αστική, πειθαρχική και ποινική ευθύνη του λογιστή δεν απαλλάσσει τον επιτηδευματία από τη δική του ευθύνη.

Για τους λόγους αυτούς ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.



## Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος.

**Επειδή** με τη Λογιστική Οδηγία για τα ΕΛΠ ορίζεται ότι τα λογιστικά αρχεία είναι τα ηλεκτρονικά ή φυσικά μέσα, στα οποία περιέχονται πληροφορίες αναγκαίες για την κατάρτιση και τον έλεγχο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Τα λογιστικά αρχεία περιλαμβάνουν μεταξύ άλλων βάσεις πρωτογενών πληροφοριακών δεδομένων, παραστατικά των συναλλαγών και γεγονότων (λογιστικά στοιχεία). Ως λογιστικά αρχεία θεωρούνται και τα στοιχεία (παραστατικά) που λαμβάνει η οντότητα από τρίτους, στα πλαίσια της λειτουργίας της, όπως στοιχεία διακίνησης αγαθών, τιμολόγια αγοράς, στοιχεία πληρωμών και εισπράξεων και αντίγραφα κίνησης λογαριασμών, οι παντός είδους συμβάσεις στις οποίες υπεισέρχεται η οντότητα στα πλαίσια της λειτουργίας της, καθώς και τα παντός είδους έγγραφα για την επικοινωνία με το προσωπικό της και τους τρίτους.

**Επειδή**, όσον αφορά τα προσκομισθέντα για πρώτη φορά ενώπιον της υπηρεσίας μας από τον προσφεύγοντα τρία καταθετήρια προς τον ατομικό τραπεζικό λογαριασμό του ίδιου ...../27-12-2016, ...../12-02-2018 και ...../11-11-2019 (αξίας 1.000,00 € +2.554,90 € + 250,00 € αντίστοιχα), αυτά δεν θα αξιολογηθούν κατά την εξέταση της παρούσας υπόθεσης, δεδομένου ότι, κατά την γενική αρχή του δικαίου και ελλείψει διάταξης που να ορίζει διαφορετικά, η Υπηρεσία που επιλαμβάνεται ενδικοφανούς προσφυγής δεν μπορεί να εκδώσει απόφαση με την οποία χειροτερεύει η θέση του προσφεύγοντος (βλ. ΣτΕ 29/2017, 236/2016, 3424/2006), διότι αυτό θα αντέβαινε στην ίδια τη φύση της ενδικοφανούς προσφυγής ως οιονεί ενδίκου βοηθήματος, η άσκηση του οποίου τείνει στην ακύρωση ή έστω επί τα βελτίω τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης και δεν είναι δυνατόν να άγει σε δυσμενέστερο για τον προσφεύγοντα καταλογισμό.

**Επειδή**, από τα φορολογικά στοιχεία αγορών – δαπανών που τέθηκαν στην διάθεση του ελέγχου προκύπτουν για το φορολογικό έτος 2016 ως λογιστικές διαφορές τα κάτωθι ποσά λόγω μη εξόφλησης με τραπεζικό μέσο πληρωμής κατά παράβαση του άρθρου 23β΄ του ν.4172/2013 (ΚΦΕ).

2016 Τιμολόγια με αξία > 500,00 €	Καθαρή αξία	ΦΠΑ
T-ΔΑ ...../23-03-2016 .....	691,00	158,93
TIM...../25-05-2016 .....	3.012,00	692,76
TIM. ....../08-08-2016 .....	3.402,00	442,26
Σύνολο στοιχείων που δεν εξοφλήθηκαν τραπεζικά	7.105,00	1.293,95

**Επειδή**, από τα φορολογικά στοιχεία αγορών –δαπανών που τέθηκαν στην διάθεση του ελέγχου προέκυψαν για το φορολογικό έτος 2017, ως λογιστικές διαφορές, τα κάτωθι στοιχεία λόγω μη εξόφλησης με τραπεζικό μέσο πληρωμής κατά παράβαση του άρθρου 23β΄ του ν.4172/2013 (ΚΦΕ).

2017 Τιμολόγια με αξία > 500,00 €	Καθαρή αξία	ΦΠΑ
T-ΔΑ ...../15-06-2017 .....	1.216,08	291,86

TIM. ....../05-08-2017 .....	728,00	174,72
TIM. ....../03-09-2017 .....	725,94	174,22
TIM. ....../20-09-2017 .....	721,50	173,16
TIM. ....../11-10-2017 .....	1.004,69	241,12
T.Π.Υ. ....../09-11-2017 .....	1.863,00	447,12
Σύνολο στοιχείων που δεν εξοφλήθηκαν τραπεζικά	6.259,21	1.502,20

**Επειδή**, οι προσκομισθείσες αναλυτικές κινήσεις της πιστωτικής κάρτας με αριθμό .....της Τράπεζας Πειραιώς στις οποίες περιγράφονται οι εξής συναλλαγές: α) συναλλαγή της 14-07-2016 με αριθμό παραστατικού .....και με πληρωμή προς την ..... Α.Ε. του ποσού των 895,81€, β) συναλλαγή της 07-11-2016 με αριθμό παραστατικού ..... και με πληρωμή την κάρτα Συμβολαιακής Γεωργίας ποσού 5.398,62€, γ) συναλλαγή της 05-08-2017 με αριθμό παραστατικού .....και με πληρωμή προς την ..... ποσού 902,74€, συναλλαγή της 09-08-2017 με αριθμό παραστατικού ..... και με πληρωμή ποσού 2.500€, συναλλαγή της 23-08-2017 με αριθμό παραστατικού ..... και με πληρωμή προς την ..... ποσού 466,61€, συναλλαγή της 26-08-2017 με αριθμό παραστατικού .....και με πληρωμή προς την ..... ποσού 457,80€, συναλλαγή της 30-08-2017 με αριθμό παραστατικού ..... και με πληρωμή ποσού 500€, δ) συναλλαγή της 02-09-2017 με αριθμό παραστατικού ..... και με πληρωμή προς την ..... ποσού 900€, συναλλαγή της 20-09-2017 με αριθμό παραστατικού ..... και με πληρωμή την κάρτα Συμβολαιακής Γεωργίας ....., ποσού 706,55€, συναλλαγή της 21-09-2017 με αριθμό παραστατικού ..... και με πληρωμή την κάρτα Συμβολαιακής Γεωργίας ....., ποσού 894,66€, ε) συναλλαγή της 04-10-2017 με αριθμό παραστατικού ..... και με πληρωμή την κάρτα Συμβολαιακής Γεωργίας ....., ποσού 600,56€ και στ) συναλλαγή της 12-12-2017 με αριθμό παραστατικού ..... και με πληρωμή την κάρτα Συμβολαιακής Γεωργίας ....., ποσού 8.096,33€, δεν μπορούν να συσχετισθούν με τις λογιστικές διαφορές των ετών 2016-2017 και με τα αναφερθέντα από τον έλεγχο στοιχεία που δεν εξοφλήθηκαν τραπεζικά.

Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο ως άνω ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

### **Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό**

**Επειδή**, στο άρθρο 36 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται: «1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της

πράξης του πρώτου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.»

**Επειδή**, στο άρθρο 62 παρ.1 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται: «1. Ο Διοικητής είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν τον φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων...»

**Επειδή**, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και συγκεκριμένα από την με αριθ.πρωτ. 31395/21-12-2022 έκθεση επίδοσης της Δ.Ο.Υ. .... προκύπτει ότι. οι προσβαλλόμενες πράξεις κοινοποιήθηκαν νόμιμα στον προσφεύγοντα την 22/12/2022,

**Επειδή**, σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις του άρθρου 36 του Κ.Φ.Δ., για τη χρήση 2016, η προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου να προβεί σε έκδοση πράξης, ήταν πενταετής και έληγε μετά την πάροδο πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου έληγε η προθεσμία υποβολής της δήλωσης, ήτοι την 31/12/2022.

Συνεπώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς επιβολή φόρου δεν μπορεί να γίνει αποδεκτός, καθόσον οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν την 21/12/2022 και επιδόθηκαν εντός του 2022 .

### Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική αποδοχή** της με αριθμό πρωτοκόλλου ...../13-01-2023 ενδικοφανούς προσφυγής του ..... του ..... με **ΑΦΜ.** ...., ήτοι:

Α)Την **ακύρωση** της με αριθμό ...../21-12-2022 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 58<sup>Α</sup> παρ.1 του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....

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

#### ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΚΦΔ

Πρόστιμο ΚΦΔ άρθρου 58 <sup>Α</sup> φορολογικού έτους 2016	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	250,00	0,00

και Β)Την **επικύρωση**

Της με αριθμό ...../21-12-2022 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2016.

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

#### ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΚΦΔ

Πρόστιμο ΚΦΔ άρθρου 54	Φορολογικό έτος 2016
	450,00 €

Της με αριθμό ...../21-12-2022 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2017.

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

**ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΚΦΔ**

Πρόστιμο ΚΦΔ άρθρου 54	<b>Φορολογικό έτος 2017</b>
	<b>200,00 €</b>

Της με αριθμό ...../21-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./πράξης επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2016-31.12.2016.

**Φ.Π.Α.**

Φορολογική περίοδος 01.01.2016-31.12.2016	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Πιστωτικό υπόλοιπο	2.640,40	1.651,70	1.651,70
<b>Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση</b>	<b>2.640,40</b>	<b>1.651,70</b>	<b>1.651,70</b>

Της με αριθμό ...../21-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./πράξης επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017.

**Φ.Π.Α.**

Φορολογική περίοδος 01.01.2017-31.12.2017	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Πιστωτικό υπόλοιπο	6.177,34	3.748,96	3.748,96
<b>Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση</b>	<b>6.177,34</b>	<b>3.748,96</b>	<b>3.748,96</b>

Της με αριθμό ...../21-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016.

Φορολογικό έτος 2016	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Πιστωτικό ποσό	40,68		
Χρεωστικό ποσό		5.539,81	5.539,81
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ		2.790,25	2.790,25
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		1.103,62	1.103,62
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε επιστροφή	40,68	40,68	40,68
<b>Σύνολο φόρων για καταβολή</b>		<b>9.474,36</b>	<b>9.474,36</b>

Επί του ως άνω οφειλόμενου φόρου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

Της με αριθμό ...../21-12-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017.

<b>Φορολογικό έτος 2017</b>	<b>ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ</b>	<b>ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ</b>	<b>ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ</b>
Χρεωστικό ποσό		6.571,54	6.571,54
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ		3.285,77	3.285,77
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		1.518,51	1.518,51
Σύνολο φόρων για καταβολή		11.375,82	11.375,82

Επί του ως άνω οφειλόμενου φόρου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στους υπόχρεους.

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.