



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 06/02/2023

Αριθμός Απόφασης: 305

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

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10, Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54639
Τηλέφωνο : 2313-332246
E-Mail : ded.thess@aade.g
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

1. Τις διατάξεις :

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

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (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. Τη με ημερομηνία και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με **ΑΦΜ**, κατοίκου, επί της οδού, κατά : α) της με αριθμ./06-09-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2015, β) της με αριθμ./06-09-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2016, γ) της με αριθμ./06-09-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2017, δ) της με αριθμ./06-09-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2018, ε) της με αριθμ./06-09-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2019, στ) της με αριθμ./06-09-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορ. περιόδου 01/01/2015-31/12/2015, ζ) της με αριθμ./06-09-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορ. περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, η) της με αριθμ./06-09-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορ. περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, θ) της με αριθμ./06-09-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορ. περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, ι) της με αριθμ./06-09-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορ. περιόδου 01/01/2019-31/12/2019, ια) της με αρ. .../06-09-2022 πράξης επιβολής προστίμου του αρ. 58 Α του ν. 4174/2013, φορ. περιόδου 01/01/2016-31/12/2018, ιβ) της με αριθμ. .../06-09-2022 πράξης επιβολής προστίμου του αρ. 54 του ν. 4174/2013 φορ. έτους 2015, ιγ) της με αριθμ./06-09-2022 πράξης επιβολής προστίμου του αρ. 54 του ν. 4174/2013 φορ. έτους 2016, ιδ) της με αριθμ./06-09-2022 πράξης επιβολής προστίμου του αρ. 54 του ν. 4174/2013 φορ. έτους 2017, ιε) της με αριθμ./06-09-2022 πράξης επιβολής προστίμου του αρ. 54 του ν. 4174/2013 φορ. έτους 2018, ιστ) της με αριθμ./06-09-2022 πράξης επιβολής προστίμου του αρ. 54 του ν. 4174/2013 φορ. έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
5. Τις ως άνω πράξεις του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**
6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7'- Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής του, με **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των

προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./**06-09-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 18.122,44€, πλέον πρόστιμο του αρ. 58 του ν. 4174/2013 ύψους 9.061,22€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης 2.845,17€, πλέον διαφορά συμψηφισμού 26,00€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 30.054,83€.

Με την υπ' αριθμ./**06-09-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 23.808,78€, πλέον πρόστιμο του αρ. 58 του ν. 4174/2013 ύψους 11.904,39€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης 3.627,74€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 39.340,91€.

Με την υπ' αριθμ./**06-09-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος εισοδήματος ύψους 17.643,67€, πλέον πρόστιμο του αρ. 58 του ν. 4174/2013 ύψους 8.821,84€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης 2.473,92€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 28.939,43€.

Με την υπ' αριθμ./**06-09-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος εισοδήματος ύψους 8.368,53€, πλέον πρόστιμο του αρ. 58 του ν. 4174/2013 ύψους 4.184,27€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης 1.050,08€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 13.602,88€.

Με την υπ' αριθμ./**06-09-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος εισοδήματος ύψους 18.548,70€, πλέον πρόστιμο του αρ. 58 του ν. 4174/2013 ύψους 9.274,35€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης 3.197,28€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 31.020,33€.

Με την υπ' αριθμ./**06-09-2022** πράξη επιβολής προστίμου του αρ. 58^A του ν. 4174/2013 επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ίσο με 567,58€ επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στις πιο κάτω παραβάσεις :

1. Δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία για πράξεις που επιβαρύνονται με ΦΠΑ, κατά

παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8,10,12,14 των ΕΛΠ και του αρ. 13§1 του ΚΦΔ. Τα φορολογικά στοιχεία που δεν εξέδωσε και το συνολικά επιβαλλόμενο πρόστιμο ύψους 567,58€ αναλύονται ως ακολούθως:

Φορολογική περίοδος	Αριθ. φορολ. Στοιχείων	Αξία συναλλαγής	Αξία ΦΠΑ	Συντελεστής	Σύνολο προστίμου
1/1-31/12/2016	24	1.078,50	258,84	50,00%	129,42
1/1-31/12/2017	Τουλάχιστον 25	2.616,94	628,06	50,00%	314,03
1/1-31/12/2018	5	1.034,35	248,25	50,00%	124,13

Με την υπ' αριθμ./**06-09-2022** πράξη επιβολής προστίμου του αρ. 54 του ν. 4174/2013 φορ. έτους 2015 επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ίσο με 100,00€ επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στις πιο κάτω παραβάσεις :

Δεν υπέβαλε καταστάσεις φορολογικών στοιχείων πελατών και προμηθευτών του αρ. 14§3 του ν. 4174/2013 για το φορ. έτος 2015.

Με την υπ' αριθμ. ../**06-09-2022** πράξη επιβολής προστίμου του αρ. 54 του ν. 4174/2013 φορ. έτους 2016 επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ίσο με 100,00€ επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στις πιο κάτω παραβάσεις :

Δεν υπέβαλε καταστάσεις φορολογικών στοιχείων πελατών και προμηθευτών του αρ. 14§3 του ν. 4174/2013 για το φορ. έτος 2016.

Με την υπ' αριθμ./**06-09-2022** πράξη επιβολής προστίμου του αρ. 54 του ν. 4174/2013, φορ. έτους 2017, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ίσο με 3.100,00€ επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στις πιο κάτω παραβάσεις :

Εξόφληση 31 Α.Π.Υ. από 15 ιδιώτες για παροχή υπηρεσιών συνολικής αξίας έκαστη άνω των 500,00€ με μετρητά, χωρίς τη χρήση ηλεκτρονικών ή τραπεζικών μέσων πληρωμής. Για τις παραβάσεις αυτές επιβάλλεται συνολικό πρόστιμο 3.100,00€, ήτοι 31 περιπτώσεις Χ 100,00€.

Με την υπ' αριθμ. .../**06-09-2022** πράξη επιβολής προστίμου του αρ. 54 του ν. 4174/2013, φορ. έτους 2018, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ίσο με 1.500,00€ επειδή διαπιστώθηκε

ότι υπέπεσε στις πιο κάτω παραβάσεις :

Εξόφληση από 15 ιδιώτες 15 Α.Π.Υ. για παροχή υπηρεσιών συνολικής αξίας έκαστη άνω των 500,00€ με μετρητά, χωρίς τη χρήση ηλεκτρονικών ή τραπεζικών μέσων πληρωμής. Για τις παραβάσεις αυτές επιβάλλεται συνολικό πρόστιμο 1.500,00€, ήτοι 15 περιπτώσεις Χ 100,00€.

Με την υπ' αριθμ./**06-09-2022** πράξη επιβολής προστίμου του αρ. 54 του ν. 4174/2013 φορ. έτους 2019 επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ίσο με 100,00€ επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στις πιο κάτω παραβάσεις :

Εξόφληση μίας Α.Π.Υ. για παροχή υπηρεσιών από έναν ιδιώτη συνολικής αξίας άνω των 500,00€, με μετρητά, χωρίς τη χρήση ηλεκτρονικών ή τραπεζικών μέσων πληρωμής.

Με την υπ' αριθμ./**06-09-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορ. περιόδου 01/01/2015 - 31/12/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα χρεωστική διαφορά φόρου ύψους 6.022,15€ πλέον πρόστιμο του αρ. 58^Α του ν. 4174/2013 ύψους 3.011,08€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού 9.033,23€.

Με την υπ' αριθμ. .../**06-09-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορ. περιόδου 01/01/2016 - 31/12/2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα χρεωστική διαφορά φόρου ύψους 14.801,14€ πλέον πρόστιμο του αρ. 58^Α του ν. 4174/2013 ύψους 7.400,58€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού 22.201,72€.

Με την υπ' αριθμ. .../**06-09-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορ. περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα χρεωστική διαφορά φόρου ύψους 12.981,88€ πλέον πρόστιμο του αρ. 58^Α του ν. 4174/2013 ύψους 6.490,95€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού 19.472,83€.

Με την υπ' αριθμ. .../**06-09-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορ. περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα χρεωστική διαφορά φόρου ύψους 9.043,46€ πλέον πρόστιμο του αρ. 58^Α του ν. 4174/2013 ύψους 4.521,73€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού 13.565,19€.

Με την υπ' αριθμ./**06-09-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορ. περιόδου 01/01/2019 - 31/12/2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα χρεωστική διαφορά φόρου ύψους 11.496,84€ πλέον πρόστιμο του αρ. 58^Α του ν. 4174/2013 ύψους 5.748,43€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού 17.245,27€.

Ο προσφεύγων κατά τις υπό κρίση περιόδους διατηρούσε επιχείρηση με έδρα στον επί της οδού, με κύρια δραστηριότητα: «υπηρεσίες ταξιδιωτικών πρακτορείων για κρατήσεις μεταφοράς», η οποία τηρούσε απλογραφικά βιβλία.

Με την αριθμ./07-12-2020 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου διενεργήθηκε έλεγχος ορθής εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4172/2013, των ΕΛΠ και του ν. 2859/2000.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η από 13/11/2020 πληροφοριακή έκθεση εισοδήματος της, σύμφωνα με την οποία ο προσφεύγων υπέβαλλε ανακριβείς δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα έτη 2014-2019. Πιο συγκεκριμένα, σύμφωνα με την από 8/1/2020 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου της, σε επτά περιπτώσεις ιδιωτών που έλαβαν μέρος σε εκδρομή που οργάνωσε ο προσφεύγων στην Τουρκία στις 17/08/2019, κατέβαλαν τίμημα που ξεπερνούσε τα 500,00€ με μετρητά αντί της χρήσης «μέσων πληρωμής με κάρτα» ή άλλων «ηλεκτρονικών μέσων πληρωμής». Επιπρόσθετα, με την από 13/11/2020 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου της, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων δεν εξέδωσε Α.Π.Υ. σε δέκα περιπτώσεις συνολικής αξίας 1.500,00€ και σε τέσσερις περιπτώσεις δωρεάν για μια εκδρομή από Βόλο στην Κωνσταντινούπολη μετ' επιστροφής στις 26/10/2017 που πραγματοποιήθηκε με το ΙΧ λεωφορείο με αρ. κυκλοφορίας ιδιοκτησίας του ελεγχόμενου τουριστικού γραφείου.

Οι προκύπτουσες διαφορές ανά φορολογικό έτος έχουν ως ακολούθως:

Φορολογικό έτος 2014	
Χρήση	Περιγραφή
2014	Ανακριβής υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, λόγω απόκρυψης φορολογητέας ύλης, η οποία δεν έχει φορολογηθεί ή απαλλαγεί με ειδική διάταξη από τον φόρο, ποσού 113.417,88€, με την επιφύλαξη του υπολογισμού των εξόδων καθώς δεν προσκομίστηκε το βιβλίο εξόδων.

Φορολογικό έτος 2015	
Χρήση	Περιγραφή
2015	Ανακριβής υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, λόγω απόκρυψης φορολογητέας ύλης, η οποία δεν έχει φορολογηθεί ή απαλλαγεί με ειδική διάταξη από τον φόρο, ποσού 6.899,22€.

Φορολογικό έτος 2016	
Χρήση	Περιγραφή
2016	Ανακριβής υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, λόγω απόκρυψης φορολογητέας ύλης, η οποία δεν έχει φορολογηθεί ή απαλλαγεί με ειδική διάταξη από τον φόρο, ποσού 21.757,39€.

Φορολογικό έτος 2017	
Χρήση	Περιγραφή
2017	Ανακριβής υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, λόγω απόκρυψης φορολογητέας ύλης, η οποία δεν έχει φορολογηθεί ή απαλλαγεί με ειδική διάταξη από τον φόρο, ποσού 22.570,89€.

Φορολογικό έτος 2014	
Χρήση	Περιγραφή
2018	Ανακριβής υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, λόγω απόκρυψης φορολογητέας ύλης, η οποία δεν έχει φορολογηθεί ή απαλλαγεί με ειδική διάταξη από τον φόρο, ποσού 14.826,60€.

Ο προσφεύγων, βάσει της από 13/11/2020 πληροφοριακής έκθεσης ΦΠΑ της, δεν απέδωσε ΦΠΑ ανά φορολογικό έτος ως εξής:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΜΗ ΑΠΟΔΟΘΕΙΣ ΦΠΑ
2015	7.592,53
2016	14.542,00
2017	12.353,47
2018	8.795,23
2019	11.496,83
ΣΥΝΟΛΟ	54.780,06

Μετά τη διενέργεια του ελέγχου από τη Δ.Ο.Υ., στις 5/7/2022 κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά στον προσφεύγοντα το με αρ./06-06-2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου και οι προσωρινές διορθωτικές πράξεις για τα φορ. έτη 2015 έως 2019 (το φορ. έτος 2014 είχε παραγραφεί) και κλήθηκε, όπως εντός είκοσι ημερών υποβάλει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 28 του ΚΦΔ. Ο προσφεύγων έλαβε γνώση της ηλεκτρονικής κοινοποίησης στις 27/7/2022.

Ο προσφεύγων δεν υπέβαλε υπόμνημα, με τις αντιρρήσεις του στην προβλεπόμενη από τον νόμο προθεσμία.

ΕΤΟΣ 2015

- Δαπάνη ποσού 20,00€ στις 27/05/2015 δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση από τα ακαθάριστα, καθώς αφορά πρόστιμο της Τροχαίας για παράνομο παρκάρισμα
- Για δαπάνες από 3/1/2015 έως 31/12/2015, συνολικής καθαρής αξίας ποσού 56.810,31€ που έχουν εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντα δεν προσκομίστηκαν παραστατικά που να αποδεικνύουν τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής
- Ο προσφεύγων έχει καταχωρήσει (28/03/2015) στα έξοδα του το invoice της με αξία 794,07€. Από τον έλεγχο του τιμολογίου διαπιστώθηκε ότι η βουλγαρική εταιρεία τιμολογεί στο νόμισμα της χώρας της το ΛΕΒ. Η ισοτιμία του με το ευρώ στις 1/4/2015 ήταν 1,96. Συνεπώς η αξία του τιμολογίου είναι 407,12€ και το ποσό 386,95€ θεωρείται λογιστική διαφορά

ΕΤΟΣ 2016

- Για δαπάνες από 14/3/2016 έως 31/12/2016, συνολικής καθαρής αξίας ποσού 45.577,93€ που έχουν εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντα δεν προσκομίστηκαν παραστατικά που να αποδεικνύουν τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.
- Το ΤΔΑ/8-1-2016 καθαρής αξίας 188,76€ πλέον ΦΠΑ 43,42€ με εκδότη την επιχείρηση με ΑΦΜ που αφορά την αγορά σκευών που χρησιμοποιούνται σε κουζίνα, τα οποία δεν χρειάζονται για την άσκηση της επαγγελματικής δραστηριότητας του προσφεύγοντα.
- Ο προσφεύγων έχει καταχωρήσει στα έξοδα του το invoice (4/12/2016) της με αξία 1.531,41€. Από τον έλεγχο του τιμολογίου διαπιστώθηκε ότι η βουλγαρική εταιρεία τιμολογεί στο νόμισμα της χώρας της το ΛΕΒ. Η ισοτιμία του με το ευρώ στις 04/12/2016 ήταν 1,96. Συνεπώς η αξία του τιμολογίου είναι 785,15€ και το ποσό 746,26€ θεωρείται λογιστική διαφορά
- Ο προσφεύγων δεν εξέδωσε στο φορολογικό έτος 2016 είκοσι τέσσερα (24) φορολογικά στοιχεία (ΑΠΥ – Τ.Π.Υ.) για έσοδα από τη λειτουργία του τουριστικού γραφείου, συνολικής αξίας 1.337,34€ κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 12&13 του ν. 4308/2014, σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 1, 5, 8, 9, 11 του ίδιου νόμου.

ΕΤΟΣ 2017

- Για δαπάνες από 05/06/2017 έως 23/11/2017, συνολικής καθαρής αξίας ποσού 35.767,89€ που έχουν εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντα δεν προσκομίστηκαν παραστατικά που να αποδεικνύουν τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.
- Σύμφωνα με το Τ.Π.Υ. /20-03-2017 με εκδότη την εταιρία με ΑΦΜ ο προσφεύγων μίσθωσε τουριστικό λεωφορείο με αρ. κυκλ. για την εκτέλεση της

διαδρομής Λαμία – Αθήνα – Λαμία. Η αξία του τιμολογίου είναι 550,00€. Συνεπώς, ο προσφεύγων δεν εξέδωσε τουλάχιστον ένα φορολογικό στοιχείο εσόδων (Τ.Π.Υ., Α.Π.Υ. κτλ) αξίας τουλάχιστον $550,00€ * 110\% = 605,00€$

- Σύμφωνα με το Τ.Π.Υ./5-6-2017 με εκδότη την εταιρία με ΑΦΜ, πενήντα ένας (51) πελάτες του προσφεύγοντα διέμεναν σε είκοσι έξι (26) δωμάτια του ξενοδοχείου της επιχείρησης του εκδότη από 03/06/2017 έως 05/06/2017. Η αξία του τιμολογίου είναι 2.550,00€. Από αντιπαραβολικό έλεγχο με τις εκδοθείσες ΑΠΥ διαπιστώθηκε ότι εκδόθηκαν δεκαεννιά αποδείξεις με αιτιολογία «Τριήμερη εκδρομή Κέρκυρα ημιδιατροφή» σε είκοσι επτά (27) πελάτες με μέσο όρο αμοιβής ανά πελάτη τα 110,00€. Συνεπώς δεν εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία σε είκοσι τέσσερις πελάτες (24) και η αξία των μη εκδοθεισών ΑΠΥ προσδιορίζεται από τον έλεγχο στο ποσό των 110,00€, όσο και ο μέσος όρος των εκδοθεισών Α.Π.Υ.
- Ο προσφεύγων δεν εξέδωσε στο φορολογικό έτος 2017 είκοσι πέντε (25) φορολογικά στοιχεία (Α.Π.Υ. – Τ.Π.Υ.) για έσοδα από τη λειτουργία του τουριστικού γραφείου, συνολικής αξίας 3.245,00€ κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 12&13 του ν. 4308/2014, σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 1, 5, 8, 9, 11 του ίδιου νόμου.

ΕΤΟΣ 2018

- Για δαπάνες από 19/02/2018 έως 26/11/2018, συνολικής καθαρής αξίας ποσού 14.981,76€ που έχουν εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντα δεν προσκομίστηκαν παραστατικά που να αποδεικνύουν τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.
- Το ΤΔΑ/14-08-2018 καθαρής αξίας 95,54€ πλέον ΦΠΑ 22,26€ με εκδότη την επιχείρηση αφορά την αγορά αναψυκτικών, τα οποία δεν χρησιμοποιούνται για την άσκηση της επαγγελματικής δραστηριότητας του προσφεύγοντα.

ΕΤΟΣ 2019

- Δαπάνη ποσού 40,00€ στις 18/1/2019 δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, καθώς αφορά πρόστιμο της Τροχαίας για παράνομο παρκάρισμα.
- Για δαπάνες από 11/03/2019 έως 28/09/2019, συνολικής καθαρής αξίας ποσού 45.066,77€ που έχουν εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντα δεν προσκομίστηκαν παραστατικά που να αποδεικνύουν τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

Ύστερα από τις παραπάνω αναφερόμενες διαπιστώσεις του ελέγχου για επίμαχες χρήσεις και λαμβάνοντας υπόψη ότι προέκυψε διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του προσφεύγοντα σε σχέση με τις δηλώσεις ΦΠΑ που υπέβαλε, ο έλεγχος εξέδωσε πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 28 του ΚΦΔ, στις οποίες αναγράφονται αναλυτικά τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού, καθώς και όλα τα στοιχεία που αιτιολογούν τη διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/07-10-2022 ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των παραπάνω οριστικών πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Άκυρες οι προσβαλλόμενες πράξεις αναφορικά με το φορ. έτος 2015, καθώς η συγκεκριμένη χρήση έχει παραγραφεί. Πιο συγκεκριμένα, όλα τα τιμολόγια που αναφέρονται στις εκθέσεις ελέγχου και φέρουν ημερομηνίες έκδοσης από 01-01-2015 έως 28-06-2015, συνολικού ποσού 37.192,00€ δεν θα έπρεπε να αποτελέσουν αντικείμενο του ελέγχου.
2. Τα τιμολόγια της έπρεπε να θεωρηθούν ότι εξοφλήθηκαν διατραπεζικώς, καθώς είναι πασιδηλο ότι οι εταιρείες ΛΗΖΙΝΓΚ δεν διαθέτουν ταμεία για να εξοφλούνται οι απαιτήσεις τους τοις μετρητοίς, αλλά πραγματοποιούν τις συναλλαγές τους πάντοτε διατραπεζικά. Συνεπώς, ακόμα και δεν ίσχυε η τραπεζική αργία βραχείας διάρκειας ΦΕΚ 65^Α/28-06-2015) τα τιμολόγια αυτά τεκμαίρεται ότι εξοφλήθηκαν διατραπεζικά .
3. Όλα τα παραστατικά που της καταλογίστηκαν ότι έγιναν τοις μετρητοίς έλαβαν χώρα με χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. Ο έλεγχος είχε τη δυνατότητα και ως εκ τούτου όφειλε να ζητήσει στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης, τα αντίστοιχα παραστατικά πληρωμής από τους εκδότες των τιμολογίων, προκειμένου να διαπιστώσει τη νομιμότητα των ενεργειών του.
4. Υπάρχουν παραστατικά με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής τα οποία δεν αναφέρονται στον έλεγχο.

Τα παραστατικά αυτά είναι τα κάτωθι:

Έτος 2015:

- Αναλυτικά στοιχεία συναλλαγής της ALPHA BANK ποσού 5.188,00€ με ημερομηνία 25.02.2015, που αντιστοιχεί στις δύο εγγραφές της 23.02.2015 της έκθεσης ελέγχου εισοδήματος (Τ.Π.Υ. και Τ.Π.Υ.) ποσών 1.862,00 και 3.326,00€ αντίστοιχα και στο σύνολό τους 5.188,00€ (σελ. 25 α) έκθεσης ελέγχου.
- Αναλυτικά στοιχεία συναλλαγής της ALPHA BANK ποσού 5.986,00€ με ημερομηνία 30.06.2015, το οποίο αντιστοιχεί στο ποσό των 5.878,00€ στην εγγραφή της 12.06.2015 (Τ.Π.Υ.) της έκθεσης ελέγχου και το υπόλοιπο ποσό των 108,00€ ήταν έναντι της εγγραφής της 26.06.2015 (Τ.Π.Υ.).

- Αντίγραφο της κίνησης λογαριασμών ΑΛΦΑ και ΠΕΙΡΑΙΩΣ της εταιρείας, όπου φαίνεται καταβολή ποσού 300,00€ στις 06.05.2015 και 2.494,00€ στις 04.06.2015, συνολικά δηλαδή ποσό 2.794,00€, που αντιστοιχεί στο ποσό των 2.794,00€ στην εγγραφή της 01.06.2015 (Τ.Π.Υ.) της εκθέσεως ελέγχου (σελ. 26)

Έτος 2016

- Αναλυτικά στοιχεία συναλλαγής της ALPHA BANK ποσού 2.016,00€ με ημερομηνία 16.03.2016, το οποίο αντιστοιχεί στην εγγραφή της 14.03.2016 της έκθεσης ελέγχου εισοδήματος (Τ.Π.Υ.) ποσού – προφανώς εκ παραδρομής -2.216,00€

Έτος 2017

- Κίνηση λογαριασμού της ποσών κατάθεσης 1.000,00€ στις 22.05.2017, 4.000,00€ στις 13.06.2017, 3.000,00€ στις 22/06/2017, 3000,00€ στις 03.07.2017, 2.000,00€ στις 11.08.2017 και 2.800,00€ στις 25/07/2017, ήτοι συνολικά 15.800,00€, το οποίο αντιστοιχεί στα/11.06.2017,/18.06.2017,/02.07.2017 τιμολόγια, ποσών 7.856,00€, 7.689,00€ και 7.616,00€, ήτοι εξόφληση των δύο πρώτων τιμολογίων ύψους 15.545,00€ και μερική εξόφληση του τρίτου τιμολογίου (255€), ενώ το υπόλοιπο του τρίτου τιμολογίου και το τέταρτο τιμολόγιο εξοφλήθηκαν με τραπεζικές επιταγές.

Έτος 2018

- Κατάσταση της όπου φαίνεται καταβολή του 1.500,00€ στις 20.06.2018 και απόδειξη συναλλαγής της τράπεζας EUROBANK ERGASIAS AE ποσού 2.000,00€ και με ημερομηνία 11.06.2018 (σύνολο 3.500,00€). Το ποσό των 2.737,00€ αφορά την εξόφληση του τιμολογίου/14.06.2018 (σελ. 28 της έκθεσης ελέγχου) και το υπόλοιπο προκαταβολή για επόμενη συνεργασία.

Έτος 2019

- Αναλυτικά στοιχεία συναλλαγής της ALPHA BANK ποσού 2.368,00€ με ημερομηνία 13.03.2019, το οποίο αντιστοιχεί στην εγγραφή της 11.03.2019 της έκθεσης ελέγχου εισοδήματος (Τ.Π.Υ.) ποσού 2.368,00€
- Καρτέλα πελάτη της,, από την οποία φαίνεται ότι από τα τιμολόγια/26.06.2019 ποσού 7.780,00€ (σελ. 28 έκθεσης ελέγχου) και/2.7.2019 ποσού 12.910,00€(σελ. 29 έκθεσης), απομένει υπόλοιπο 5.190,00€

5. Στη σελίδα 20 της έκθεσης ελέγχου αναφέρεται λανθασμένα ότι εκμίσθωσε το με αρ.

τουριστικό λεωφορείο, ενώ το ορθό είναι ότι λόγω βλάβης του δικού του το μίσθωσε. Ορθώς επομένως ο εκμισθωτής (.....) εξέδωσε το υπ' αρ./20.03.2017 Τ.Π.Υ., ακολούθως δε, δεν εξέδωσε παραστατικά δεδομένης της ακύρωσης της εκδρομής λόγω της βλάβης.

6. Αναφορικά με το Τ.Π.Υ./5.6.2017 της ποσού 2.550,00€ διαλαμβάνεται λανθασμένα ότι έπρεπε να εκδώσει τιμολόγια ανά πελάτη, ενώ είναι ευρέως γνωστό, ότι τα τιμολόγια εκδίδονται ανά δωμάτιο, το οποίο μπορεί να είναι μονόκλινο, δίκλινο ή τρίκλινο.
7. Αναφορικά με το Τ.Π.Υ./26.08.2018 της ποσού 768,00€, το τιμολόγιο αυτό αφορούσε δική του διαμονή για επαγγελματικό σκοπό (κλείσιμο συμφωνίας με το ξενοδοχείο και διερεύνηση συμφωνιών με άλλα ξενοδοχεία).
8. Αναφορικά με το υπ' αριθμ./8-1-2016 τιμολόγιο της ποσού 188,76€ πλέον ΦΠΑ 43,42€, το τιμολόγιο αυτό αφορούσε υλικά προώθησης, ήτοι προϊόντα που χάριζε στους πελάτες της πρώτης εκδρομής του έτους.
9. Αναφορικά με το τιμολόγιο ΤΔΑ/14-08-2018 με εκδότη την ποσού 95,54€ πλέον ΦΠΑ 22,26€, αφορά έξοδα υποδοχής και φιλοξενίας και ορθά θεωρούνται επαγγελματικές δαπάνες.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό:

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 36§1,2 του ν. 4174/2013: 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 προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

(α) εάν, εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής, υποβάλλεται αρχική ή τροποποιητική δήλωση ή περιέρχονται σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία κατά την έννοια της παραγράφου 5 του άρθρου 25 σε υπόθεση που έχει διενεργηθεί πλήρης έλεγχος ή σε κάθε άλλη περίπτωση περιέρχονται σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης πληροφορίες από οποιαδήποτε πηγή εκτός Φορολογικής Διοίκησης, από τις οποίες προκύπτει φορολογική οφειλή και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορούν, για περίοδο ενός (1) έτους από τη λήξη της πενταετίας.[...]"

Επειδή, ο προσφεύγων υπέβαλε την με αρ./7-12-2021 τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2015. Σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης αρχικής ή τροποποιητικής δήλωσης εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής, η

προθεσμία αυτή παρατείνεται μόνο για ένα έτος και καθίσταται στην περίπτωση αυτή ουσιαστικά βετής.

Επειδή, ο προσφεύγων υπέβαλε την υπ' αριθμ./2021 περιοδική δήλωση ΦΠΑ για τη διαχειριστική περίοδο 01/10/2015-31/12/2015 με χρεωστικό υπόλοιπο 858,92€.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, ο χρόνος δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή των καταλογιστικών πράξεων για το έτος 2015, για τις φορολογίες εισοδήματος και ΦΠΑ, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 του ν. 4174/2013 εκπνέει την 31/12/2022, ο ισχυρισμός περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να εκδώσει και να κοινοποιήσει τις προσβαλλόμενες πράξεις αναφορικά με την φορ. περίοδο 01/01/2015- 31/12/2015, είναι απορριπτέος ως αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό :

Επειδή, τα αποδεικτικά εξόφλησης της που προσκόμισε ο προσφεύγων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή αφορούν παλαιότερες χρήσεις που δεν συμπεριλαμβάνονται στον έλεγχο, δεν έχουν καμία αποδεικτική ισχύ και ως εκ τούτου δεν λαμβάνονται υπόψη. Κατά συνέπεια, ο παρών ισχυρισμός απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Ως προς τον τρίτο και τέταρτο ισχυρισμό:

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) μεταξύ άλλων 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, σύμφωνα με το άρθρο 1 παρ.2 του Ν.4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα), ως ίσχυε για τα υπό κρίση φορολογικά έτη 2015, 2016 και 2017 ορίζεται ότι: «2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου: α)..... γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα του ιδιωτικού τομέα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη. ...».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 3 παρ.1, 5, 6 και 12 του Ν.4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται ότι: «1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς. 5. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τη λογιστική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί και τη φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων. 6. Τα λογιστικά αρχεία τηρούνται με ηλεκτρονικό ή χειρόγραφο τρόπο. Όταν στην τήρηση των αρχείων χρησιμοποιούνται συντομεύσεις ή σύμβολα, το νόημά τους ορίζεται με σαφήνεια. 12. Όταν, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου, η οντότητα δεν συντάσσει ισολογισμό, δύναται, αντί του λογιστικού συστήματος της παραγράφου 10, να χρησιμοποιεί ένα κατάλληλο απλογραφικό λογιστικό σύστημα (βιβλία εσόδων - εξόδων) για την παρακολούθηση των στοιχείων της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, τα οποία συμπεριλαμβάνουν: α) Τα πάσης φύσεως έσοδα διακεκριμένα σε έσοδα από πώληση εμπορευμάτων, από πώληση προϊόντων, από παροχή υπηρεσιών και λοιπά έσοδα. β) Τα πάσης φύσεως κέρδη. ...».

Επειδή περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ), ορίζεται ότι: «1. 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. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ότι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου. 2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία: α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας. β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου. γ) 5. **Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια).** Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος. ...7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) **Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους.** β) **Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.** γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής. ... 14. Τα λογιστικά αρχεία πρέπει να είναι διαθέσιμα στα αρμόδια ελεγκτικά όργανα και στις αρμόδιες αρχές εντός ευλόγου χρόνου από σχετική ειδοποίηση, εκτός εάν άλλη νομοθεσία απαιτεί άμεση πρόσβαση ή ρυθμίζει διαφορετικά το θέμα».

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 13§1 του ν. 4174/2013: «1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους.»

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 12 του ως άνω νόμου : 1. Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών), αντί έκδοσης τιμολογίου του άρθρου 8. Αντίτυπο αυτού του εγγράφου παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη.

2. Το στοιχείο λιανικής πώλησης φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις:

α) Την ημερομηνία έκδοσης.

β) Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές στοιχείων λιανικής πώλησης, ο οποίος χαρακτηρίζει το στοιχείο αυτό με μοναδικό τρόπο.

γ) Τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), με βάση τον οποίο ο πωλητής πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών.

δ) Το πλήρες όνομα και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή των αγαθών ή υπηρεσιών.

ε) Το συντελεστή Φ.Π.Α. που εφαρμόζεται και τη μικτή αξία πώλησης που αυτός αφορά.

3. Για σκοπούς ευχερούς ταυτοποίησης των σχετικών συναλλαγών, δύναται να καθίσταται υποχρεωτική η αναγραφή πρόσθετων στοιχείων στα εκδιδόμενα στοιχεία λιανικής πώλησης ορισμένων κατηγοριών υπηρεσιών ή αγαθών, με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, ύστερα από δημοσίευση αξιολόγησης των διοικητικών βαρών για τις υποκείμενες οντότητες σε σχέση με το αναμενόμενο φορολογικό όφελος.

4. Στην περίπτωση εκπτώσεων ή επιστροφών εκδίδεται πιστωτικό στοιχείο λιανικής πώλησης. Για κάθε εκδιδόμενο πιστωτικό στοιχείο λιανικής πώλησης άνω των 50 ευρώ τηρείται από τον πωλητή αρχείο με το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του πελάτη.

5. Με στοιχείο λιανικής πώλησης εξομοιώνεται κάθε άλλο έγγραφο που περιλαμβάνει τα δεδομένα του στοιχείου λιανικής πώλησης και αντίτυπο αυτού παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη.

6. Το στοιχείο λιανικής πώλησης μπορεί να φέρει ανάλογη ονομασία, σύμφωνα με τις επικρατούσες συναλλακτικές πρακτικές ή τις απαιτήσεις άλλης νομοθεσίας.

7. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες σε ιδιώτες καταναλωτές έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης ή εναλλακτικά τιμολόγιο, για κάθε σχετική πώληση. Η οντότητα αυτή εκδίδει το παραστατικό πώλησης. Εναλλακτικά, η οντότητα μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση παραστατικού από τρίτο πρόσωπο εξ' ονόματος και για λογαριασμό της. Η συμφωνία για έκδοση παραστατικού πώλησης από τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει την οντότητα από τη νόμιμη υποχρέωση να διασφαλίσει ότι θα εκδοθεί σχετικό παραστατικό, καθώς και από κάθε σχετική ευθύνη, σύμφωνα με αυτόν το νόμο.

8. Η έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης (αποδείξεων λιανικής ή τιμολογίων) γίνεται με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που προβλέπει ο ν. [1809/1988](#) κατά τη θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου. [...]

11. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, ύστερα από δημοσίευση αξιολόγησης των διοικητικών βαρών για τις υποκείμενες οντότητες σε σχέση με το αναμενόμενο φορολογικό όφελος, δύνανται να απαλλάσσονται ορισμένες κατηγορίες οντοτήτων από την υποχρέωση της παραγράφου 8. Οι οντότητες αυτές δύνανται να εκδίδουν τα στοιχεία λιανικής πώλησης με χειρόγραφο τρόπο ή με άλλο τεχνικό μέσο....».

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 13 του ίδιου νόμου : Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται:

α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής. Όταν η παράδοση των πωλούμενων αγαθών γίνεται από τρίτο, το στοιχείο λιανικής πώλησης εκδίδεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την παράδοση και πάντως εντός του φορολογικού έτους που έγινε η παράδοση.

β) Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας.»

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 3§1 α' του ν. 2859/2000:

«1. Στο φόρο υπόκειται:

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

Επειδή σε κάθε περίπτωση, όπως έχει κριθεί νομολογιακά, 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.α.). 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 ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση.

Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης 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 ελλείψει 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), ΣΤΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣΤΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣΤΕ 2136/2012,

2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παραβάση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ. 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) – πρβλ ακόμα ΣτΕ 2780/2012 επταμ. 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ. 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού)]. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.).

Επειδή, στο άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «.....*Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος*».

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 21§1 του ν. 4172/2013: «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 στα έσοδα από επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται τα έσοδα από την παραγωγή γεωργικών, πτηνοτροφικών, κτηνοτροφικών, δασοκομικών, υλοτομικών και αλιευτικών προϊόντων.

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 22 του ν. 4172/2013, όπως ίσχυε με την κωδικοποίηση του ν. 4223/2013: « 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 σύμφωνα με το αρ. 23 του ν. 4172/2013 όπως ίσχυε: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

α..., 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 [...], ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες και...».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1113/2015: «Ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν. [4172/2013](#)) καθιερώνει νέους κανόνες για την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρηματικών δαπανών για τους ασκούντες επιχειρηματική δραστηριότητα είτε είναι φυσικά πρόσωπα, είτε είναι νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες. Ειδικότερα:

α) με τις διατάξεις του [άρθρου 22](#) τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών με την έννοια ότι κατ' αρχήν εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης και επιπροσθέτως πληρούν τα λοιπά κριτήρια που τίθενται στο άρθρο αυτό. Το εν λόγω άρθρο πρέπει να εξετάζεται συστηματικά με το [άρθρο 23](#) που αφορά τις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες και την [παράγραφο 4 του άρθρου 48](#) σχετικά με τις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες που αφορούν τα ενδοομιλικά μερίσματα που απαλλάσσονται από το φόρο. Κατά συνέπεια, ο κανόνας που εισάγεται είναι ότι όποια δαπάνη πληροί τα κριτήρια του [άρθρου 22](#) και συγχρόνως δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπτόμενων δαπανών του [άρθρου 23](#) εκπίπτει,

β) με τις διατάξεις του [άρθρου 22Α](#), το οποίο προστέθηκε με την [παράγραφο 8 του άρθρου 22](#) του ν. [4223/2013](#), ορίζεται ο τρόπος έκπτωσης των δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας που πραγματοποιούν οι επιχειρήσεις, και

γ) με τις διατάξεις του [άρθρου 23](#) ορίζονται περιοριστικά οι κατηγορίες δαπανών που δεν εκπίπτουν. Οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, σε αυτές που λόγω του είδους τους δεν εκπίπτουν χωρίς να απαιτείται η συνδρομή άλλου όρου ή προϋπόθεσης και σε αυτές που δεν εκπίπτουν μόνον κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το τιθέμενο στο άρθρο αυτό αριθμητικό όριο.»

Επειδή, στο Ν. 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (Α' 248) - εφεξής και Κώδικας ΦΠΑ - ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής: Στο άρθρο 1 ότι: «*Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία "φόρος προστιθέμενης αξίας" σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του Αντισυμβαλλομένου*», στο άρθρο 2 παρ 1 ότι: « 1. Αντικείμενο του φόρου είναι α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,» στο άρθρο 3 παρ 1, ότι: « 1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής, ...»,

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου [30 παρ 1 και 4](#) του ως άνω νόμου, μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από

αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο..... 4. Δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες: α) ...,β) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης οινοπνευματωδών ή αλκοολούχων ποτών, εφόσον αυτά προορίζονται για την πραγματοποίηση μη φορολογητέων πράξεων, γ) δεξιώσεων, ψυχαγωγίας και φιλοξενίας γενικά, δ) στέγασης, τροφής, ποτών, μετακίνησης και ψυχαγωγίας για το προσωπικό ή τους εκπροσώπους της επιχείρησης,.....».

Επειδή, ο ΦΠΑ είναι επιρριπτόμενος φόρος και εφόσον από τον έλεγχο που διενεργήθηκε προέκυψαν πρόσθετα έσοδα με βάση βεβαιωμένες παραβάσεις, αυτά προστίθενται στις φορολογητέες εκροές και καθίσταται απαιτητός από το Δημόσιο ο αναλογών ΦΠΑ.

Επειδή, στο άρθρο 64 του Ν.4174/2013 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 4174/2013 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 εμπειριστατωμένα 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013 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, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1216/2014 : «1. Με τις διατάξεις του [άρθρου 23](#) του ν. [4172/2013](#) καθορίζονται οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα (ατομικές επιχειρήσεις), καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων.

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

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

Η μη εξόφληση των ως άνω δαπανών με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής δεν συνιστά, από μόνη της, εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή και δεν έχει ως αποτέλεσμα τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του [άρθρου 28](#) του ίδιου νόμου, εφόσον δεν συντρέχουν και άλλοι λόγοι.

3[...]

4. Ως τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται:

- Η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα),
- Η χρήση χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών της εταιρείας που πραγματοποιεί την πληρωμή,
- Η έκδοση τραπεζικής επιταγής της επιχείρησης ή η εκχώρηση επιταγών τρίτων,
- Η χρήση συναλλαγματικών οι οποίες εξοφλούνται μέσω τραπεζής,
- Η χρήση ταχυδρομικής επιταγής – ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων.

5. Σε περίπτωση που καταβάλλονται προκαταβολές έναντι της αξίας του προς αγορά αγαθού ή υπηρεσίας ή όταν πραγματοποιούνται τμηματικές καταβολές που αφορούν συναλλαγές συνολικού ύψους άνω των €500, απαιτείται η χρήση τραπεζικού μέσου, ανεξαρτήτως του ποσού της κάθε τμηματικής καταβολής ή προκαταβολής.

6. Σε περίπτωση που οι αντισυμβαλλόμενοι είναι ταυτόχρονα προμηθευτές και πελάτες, επιτρέπεται να προβούν σε εκατέρωθεν λογιστικούς συμψηφισμούς, εφόσον αυτό δεν αντιβαίνει σε διατάξεις άλλων νόμων. Όταν η διαφορά που απομένει μετά τον συμψηφισμό είναι μεγαλύτερη των 500 ευρώ, τότε για να αναγνωρισθεί το σύνολο των αγορών απαιτείται η εξόφλησή της με τραπεζικό μέσο πληρωμής. Τα ίδια ισχύουν και στην περίπτωση πώλησης αγαθών μεταξύ υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών με «ανταλλαγή».

7. [...]

8. Σε περιπτώσεις συναλλαγών, που διενεργούνται σε ημέρες και ώρες μη λειτουργίας των τραπεζών ή που για αντικειμενικούς λόγους δεν είναι δυνατή η εξόφληση με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής και καταβάλλονται σε μετρητά ή παραδίδονται συναλλαγματικές οι οποίες εξοφλούνται εκτός τραπεζικού συστήματος, προκειμένου η δαπάνη να αναγνωρισθεί φορολογικά από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, η εταιρεία που παρέχει την υπηρεσία ή πουλάει τα αγαθά, υποχρεούται να καταθέσει εντός δύο (2) εργάσιμων ημερών από την έκδοση του παραστατικού (απόδειξη είσπραξης μετρητών ή παραλαβής συναλλαγματικών εκτός τραπεζικού συστήματος) σε τραπεζικό λογαριασμό που τηρεί σε οποιαδήποτε αναγνωρισμένη τράπεζα ή πιστωτικό οργανισμό το ποσό των μετρητών που εισέπραξε. Ο λόγος της αδυναμίας εξόφλησης με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής πρέπει να αναγράφεται πάνω στο σώμα του στοιχείου του ΚΦΑΣ και να αποδεικνύεται με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο.[...]

10. Επισημαίνεται ότι οι δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί εντός του φορολογικού έτους αλλά δεν έχουν εξοφληθεί στο έτος αυτό, κρίνονται οριστικά, ως προς την εκπαισιμότητά τους, στο φορολογικό έτος που θα λάβει χώρα η εξόφληση αυτών. Στην περίπτωση που στο έτος εξόφλησης των δαπανών διαπιστωθεί ότι οι δαπάνες αυτές εξοφλήθηκαν χωρίς να γίνει χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής (π.χ. με μετρητά), η επιχείρηση υποχρεούται να υποβάλλει τροποποιητική δήλωση του φορολογικού έτους εντός του οποίου πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, προσθέτοντας τα ποσά αυτών των δαπανών ως θετική λογιστική διαφορά.[...]

12. Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή, σύμφωνα με την [παρ. 2 του άρθρου 72](#) του ν.4172/2013, όπως ισχύει, για δαπάνες που αφορούν φορολογικές περιόδους που αρχίζουν από την 1.1.2014 και μετά.»

Επειδή αναφορικά με τους επί μέρους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα αναφορικά με τα προσκομιζόμενα με την παρούσα ενδικοφανή στοιχεία αναφέρουμε τα κάτωθι:

Έτος 2015:

- Αναλυτικά στοιχεία συναλλαγής της ALPHA BANK ποσού 5.188,00€ με ημερομηνία 25.02.2015, το οποίο αντιστοιχεί στις δύο εγγραφές της 23.02.2015 της έκθεσης ελέγχου εισοδήματος (Τ.Π.Υ. και Τ.Π.Υ.) ποσών 1.862,00 και 3.326,00€

αντίστοιχα και στο σύνολό τους 5.188,00€ (σελ. 25 α) έκθεσης ελέγχου.

- Από τα προσκομιζόμενα στοιχεία (φύλλο αναλυτικής συναλλαγής του υποκαταστήματος της ALPHA BANK στην Καβάλα, καθώς και από την υπ' αριθμ. πρωτ./26-1-2023 απάντηση της ALPHA BANK στο υπ' αριθμ. πρωτ./20-01-2023 έγγραφο της υπηρεσίας μας, προκύπτει ότι πράγματι η επιχείρηση με την επωνυμία έλαβε από τον προσφεύγοντα με την αριθμ. συναλλαγή το ποσό των 5.188,00€ στις 25/02/2015.
- Αναλυτικά στοιχεία συναλλαγής της ALPHA BANK ποσού 5.986,00€ με ημερομηνία 30.06.2015, το οποίο αντιστοιχεί στο ποσό των 5.878,00€ στην εγγραφή της 12.06.2015 (Τ.Π.Υ.) της έκθεσης ελέγχου και το υπόλοιπο ποσό των 108,00€ ήταν έναντι της εγγραφής της 26.06.2015 (Τ.Π.Υ.).
- Από τα προσκομιζόμενα στοιχεία (φύλλο αναλυτικής συναλλαγής του υποκαταστήματος της ALPHA BANK στην Καβάλα καθώς και από την υπ' αριθμ. πρωτ./26-1-2023 απάντηση της ALPHA BANK στο υπ' αριθμ. πρωτ./20-01-2023 έγγραφο της υπηρεσίας μας προκύπτει ότι πράγματι η επιχείρηση με την επωνυμία έλαβε από τον προσφεύγοντα με την αριθμ. συναλλαγή το ποσό των 5.986,00€ στις 26/06/2015.
- Αντίγραφο της κίνησης λογαριασμών ΑΛΦΑ και ΠΕΙΡΑΙΩΣ της εταιρείας όπου φαίνεται καταβολή ποσού 300,00€ στις 06.05.2015 και 2.494,00€ στις 04.06.2015, συνολικά δηλαδή ποσό 2.794,00€, που αντιστοιχεί στο ποσό των 2.794,00€ στην εγγραφή της 01.06.2015 (Τ.Π.Υ.) της εκθέσεως ελέγχου (σελ. 26)
- Από τα προσκομιζόμενα στοιχεία (αντίγραφο κινήσεως λογαριασμού υποκαταστήματος της ALPHA BANK στα Ιωάννινα), καθώς και από την υπ' αριθμ. πρωτ./26-1-2023 απάντηση της ALPHA BANK στο υπ' αριθμ. πρωτ./20-01-2023 έγγραφο της υπηρεσίας μας προκύπτει ότι πράγματι η εταιρία με την επωνυμία «.....» έλαβε από τον προσφεύγοντα το ποσό των 300,00€ στις 06/05/2015, ενώ σύμφωνα με το αντίγραφο κίνησης του με αρ. .- λογαριασμού της Τράπεζας Πειραιώς προκύπτει ότι πράγματι η εταιρία με την επωνυμία «.....» έλαβε από τον προσφεύγοντα το ποσό των 2.494,00€ στις 04/06/2015

Έτος 2016

- Αναλυτικά στοιχεία συναλλαγής της ALPHA BANK ποσού 2.016,00€ με ημερομηνία 16.03.2016, το οποίο αντιστοιχεί στην εγγραφή της 14.03.2016 της έκθεσης ελέγχου εισοδήματος (Τ.Π.Υ.) ποσού – προφανώς εκ παραδρομής 2.216,00€

- Από τα προσκομιζόμενα στοιχεία (φύλλο αναλυτικής συναλλαγής του υποκαταστήματος της ALPHA BANK στην Καβάλα, καθώς και από την υπ' αριθμ. πρωτ./26-1-2023 απάντηση της ALPHA BANK στο υπ' αριθμ. πρωτ./20-01-2023 έγγραφο της υπηρεσίας μας προκύπτει ότι πράγματι η επιχείρηση με την επωνυμία έλαβε από τον προσφεύγοντα με την αριθμ. συναλλαγή το ποσό των 2.016,00€ στις 16/03/2016. Ωστόσο, το ποσό αυτό δεν αντιστοιχεί στο ποσό του τιμολογίου, το οποίο ανέρχεται σε 2.216,0€.

Έτος 2017

- Κίνηση λογαριασμού της ποσών κατάθεσης 1.000,00€ στις 22.05.2017, 4.000,00€ στις 13.06.2017, 3.000,00€ στις 22/06/2017, 3.000,00€ στις 03.07.2017, 2.000,00€ στις 11.08.2017 και 2.800,00€ στις 25/07/2017, ήτοι συνολικά 15.800,00€, το οποίο αντιστοιχεί στα 4910/11.06.2017, 4916/18.06.2017, 4941/02.07.2017 τιμολόγια, ποσών 7.856,00€, 7.689,00€ και 7.616,00€, ήτοι εξόφληση των δύο πρώτων τιμολογίων ύψους 15.545,00€ και μερική εξόφληση του τρίτου τιμολογίου (255€), ενώ το υπόλοιπο του τρίτου τιμολογίου και το τέταρτο τιμολόγιο εξοφλήθηκαν με τραπεζικές επιταγές.
- Η προσκομιζόμενη κίνηση του λογαριασμού από 22/5/2017 έως 1/6/2017 της Εθνικής Τράπεζας δεν αποτελεί επαρκές αποδεικτικό στοιχείο καθώς από αυτήν και μόνο δεν προκύπτει η εξόφληση των επίμαχων τιμολογίων και για τον λόγο αυτό δεν λαμβάνεται υπόψη, αφού κατά πρώτον το αντίγραφο του τραπεζικού λογαριασμού αφορά σε λογαριασμό του προμηθευτή του και κατά δεύτερον δεν προσκομίσθηκε καρτέλα πελάτη – προμηθευτή, ώστε εξ' αυτής να προκύπτει αδιαμφισβήτητα η κάθε τραπεζική εξόφληση αν αφορά τα επίμαχα τιμολόγια ή προηγούμενα αυτών.

Έτος 2018

- Κατάσταση της όπου φαίνεται καταβολή 1.500,00€ στις 20.06.2018 και απόδειξη συναλλαγής της τράπεζας EUROBANK ERGASIAS AE ποσού 2.000,00€ και με ημερομηνία 11.06.2018 (σύνολο 3.500,00€). Το ποσό των 2.737,00€ αφορά την εξόφληση του τιμολογίου/14.06.2018 (σελ. 28 της έκθεσης ελέγχου) και το υπόλοιπο προκαταβολή για επόμενη συνεργασία.
- Η προσκομιζόμενη απόδειξη της αριθμ. συναλλαγής της τράπεζας EUROBANK ERGASIAS AE ποσού 2.000,00€ και με ημερομηνία 11.06.2018, αναφέρει ως δικαιούχο την «.....» και όχι την επιχείρηση Επιπλέον, η προσκομιζόμενη εκτύπωση της υποτιθέμενης καρτέλας πελατών της, δεν αναφέρει πουθενά το όνομα της (παρά μόνο χειρόγραφα) και

δεν προκύπτει ότι αφορά την επιχείρηση αυτή. Ως αποτέλεσμα, το προσκομιζόμενα στοιχεία δεν θεωρούνται επαρκή.

Έτος 2019

- Αναλυτικά στοιχεία συναλλαγής της ALPHA BANK ποσού 2.368,00€ με ημερομηνία 13.03.2019, το οποίο αντιστοιχεί στην εγγραφή της 11.03.2019 της έκθεσης ελέγχου εισοδήματος (Τ.Π.Υ.) ποσού 2.368,00€
- Από τα προσκομιζόμενα στοιχεία (φύλλο αναλυτικής συναλλαγής του υποκαταστήματος της ALPHA BANK στην Καβάλα, καθώς και από την υπ' αριθμ. πρωτ./26-1-2023 απάντηση της ALPHA BANK στο υπ' αριθμ. πρωτ./20-01-2023 έγγραφο της υπηρεσίας μας προκύπτει ότι πράγματι η επιχείρηση με την επωνυμία έλαβε από τον προσφεύγοντα με την αριθμ. συναλλαγή το ποσό των 2.386,00€ στις 13/03/2019.
- Καρτέλα πελάτη της,, από την οποία φαίνεται ότι από τα τιμολόγια/26.06.2019 ποσού 7.780,00€ (σελ. 28 έκθεσης ελέγχου) και/2.7.2019 ποσού 12.910,00€(σελ. 29 έκθεσης), απομένει υπόλοιπο 5.190,00€
- Η προσκομιζόμενη καρτέλα του πελάτη της αναφέρεται σε χρήσεις παλαιότερες εκείνων με τις οποίες σχετίζεται ο έλεγχος, ήτοι αναφέρεται σε συναλλαγές με ημερομηνίες από 31/07/2009 έως 11/04/2011 και συνεπώς δεν αποδεικνύει τον ισχυρισμό του.

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό: Στη σελίδα 20 της έκθεσης ελέγχου αναφέρεται λανθασμένα ότι εκμίσθωσε το με αρ. τουριστικό λεωφορείο, ενώ το ορθό είναι ότι λόγω βλάβης του δικού του το μίσθωσε. Ορθώς επομένως ο εκμισθωτής (.....) εξέδωσε το υπ' αρ./20.03.2017 Τ.Π.Υ, ακολούθως δε, δεν εξέδωσε παραστατικά δεδομένης της ακύρωσης της εκδρομής λόγω της βλάβης.

Επειδή, σύμφωνα με το Τ.Π.Υ. Νο/20-3-2017 με εκδότη την εταιρία/Δ.Ο.Υ. ο προσφεύγων μίσθωσε τουριστικό λεωφορείο με αρ. κυκλ. για την εκτέλεση της διαδρομής Λαμία -Αθήνα - Λαμία. Η αξία του τιμολογίου είναι 550,00€. Από αντιπαραβολικό έλεγχο με τις εκδοθείσες ΑΠΥ διαπιστώθηκε η μη έκδοση ΑΠΥ με σχετική αιτιολογία σε κοντινή ημερομηνία (ολόκληρο το έτος).

Ο προσφεύγων ισχυρίζεται εκ των υστέρων ότι ακυρώθηκε η εκδρομή χωρίς να διευκρινίζει ποια εκδρομή ακυρώθηκε. Ο ισχυρισμός αυτός διατυπώθηκε στο στάδιο του σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου, αλλά στο στάδιο της ενδικοφανούς προσφυγής. Μετά από τηλεφωνική επικοινωνία με το Γραφείο Τουρισμού και σχετικό ερώτημα του ελέγχου, εστάλη σχετικό έγγραφο με ηλεκτρονικό ταχυδρομείο, το οποίο έλαβε αριθμό πρωτοκόλλου/08-10-2022,

σύμφωνα με το οποίο το δρομολόγιο πραγματοποιήθηκε. Ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στοιχεία που να αποδεικνύουν τον ισχυρισμό του, όπως για παράδειγμα θα έπρεπε να προσκομίσει πιστωτικές ΑΠΥ με τα ποσά που επιστράφηκαν στους πελάτες για τους οποίους ακυρώθηκε η εκδρομή τους. Σε κάθε περίπτωση είναι απόλυτα ασύμβατο από τη μία να ακυρώνεται προγραμματισθείσα εκδρομή και από την άλλη να μισθώνεται λεωφορείο τρίτου, το οποίο και εκτελεί συγκεκριμένο δρομολόγιο, χωρίς να προσκομίζονται στοιχεία των όποιων επιβαινόντων.

Ως προς τον έκτο ισχυρισμό : Αναφορικά με το Τ.Π.Υ./5.6.2017 τηςποσού 2.550,00€ διαλαμβάνεται λανθασμένα ότι έπρεπε να εκδώσει τιμολόγια ανά πελάτη, ενώ είναι ευρέως γνωστό, ότι τα τιμολόγια εκδίδονται ανά δωμάτιο, το οποίο μπορεί να είναι μονόκλινο, δίκλινο ή τρίκλινο.

Επειδή, σύμφωνα με το Τ.Π.Υ. Νο/5-6-2017 με εκδότη την εταιρία με ΑΦΜ πενήντα ένας (51) πελάτες του ελεγχόμενου διέμεναν σε είκοσι έξι (26) δωμάτια του ξενοδοχείου της ελεγχόμενης επιχείρησης από 03/06/2017 έως 05/06/2017. Η αξία του τιμολογίου είναι 2.550,00€.

Από αντιπαραβολικό έλεγχο με τις εκδοθείσες ΑΠΥ διαπιστώθηκε ότι εκδόθηκαν δεκαεννιά αποδείξεις με αιτιολογία «Τριήμερη εκδρομή Κέρκυρα ημιδιατροφή» σε είκοσι επτά (27) πελάτες με μέσο όρο αμοιβής ανά πελάτη τα 110,00€.

Συνεπώς δεν εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία σε είκοσι τέσσερις (24) πελάτες και η αξία των μη εκδοθεισών Α.Π.Υ. προσδιορίζεται από τον έλεγχο στο ποσό των 110,00€, όσο και ο Μ.Ο. των εκδοθεισών Α.Π.Υ.

Ο έλεγχος υπολόγισε σύμφωνα με το τιμολόγιο της εκδότριας επιχείρησης (.....) ότι 51 πελάτες διέμειναν σε 26 δωμάτια του ξενοδοχείου, ενώ ο ελεγχόμενος εξέδωσε 19 ΑΠΥ στις οποίες αναγραφόταν εισπράξεις από 27 πελάτες. Για τους υπόλοιπους 24 πελάτες, για τους οποίους δεν εκδόθηκε φορολογικό στοιχείο εσόδου καταλογίστηκαν παραβάσεις μη έκδοσης. Ο έλεγχος αναγνωρίζει ότι μία Α.Π.Υ. μπορεί να αφορά περισσότερους πελάτες, αφού αναφέρεται στην έκθεση ελέγχου, ότι οι 19 ΑΠΥ που εκδόθηκαν αφορούσαν 27 πελάτες και όχι 19. Συνεπώς ο έλεγχος δεν επικεντρώνεται στον αριθμό των φορολογικών στοιχείων που εκδόθηκαν, αλλά στον αριθμό των πελατών που προκύπτουν τα στοιχεία αυτά. Συνεπώς ο έλεγχος καταλόγισε παράβαση για μη έκδοση Α.Π.Υ. που αφορούν 24 πελάτες και όχι παράβαση για μη έκδοση εικοσιτεσσάρων (24) ΑΠΥ, συνεπώς ο ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον έβδομο ισχυρισμό: Αναφορικά με το Τ.Π.Υ./26.08.2018 τηςποσού 768,00€, το τιμολόγιο αυτό αφορούσε δική του διαμονή για επαγγελματικό σκοπό (κλείσιμο συμφωνίας με το ξενοδοχείο και διερεύνηση συμφωνιών με άλλα ξενοδοχεία).

Επειδή, σύμφωνα με το Τ.Π.Υ. Νο/26-8-2018 με εκδότη την εταιρεία με ΑΦΜ ένας πελάτης του προσφεύγοντα διέμενε στο δωμάτιο 119 του ξενοδοχείου της ελεγχόμενης επιχείρησης από 20/8/2018 έως 26/8/2018. Η αξία του τιμολογίου είναι 768,00€, δηλαδή το κόστος για τον προσφεύγοντα είναι 768,00€.

Από αντιπαραβολικό έλεγχο με τις εκδοθείσες ΑΠΥ διαπιστώθηκε η μη έκδοση ΑΠΥ με σχετική αιτιολογία σε κοντινή ημερομηνία (ολόκληρο το έτος).

Η αξία της μη εκδοθείσας Α.Π.Υ. προσδιορίζεται από τον έλεγχο στο κόστος της υπηρεσίας προσαυξημένο κατά 10% ως ποσοστό κέρδους της, δηλαδή $768,00\text{€} * 1,10 = 844,80\text{€}$.

Ο προσφεύγων ισχυρίζεται εκ των υστέρων ότι διέμεινε ο ίδιος στο ξενοδοχείο για επαγγελματικούς λόγους. Ωστόσο, ο ισχυρισμός αυτός δεν έγινε στο στάδιο του σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου, καθώς ο έλεγχος πολύ εύκολα μπορούσε να διασταυρώσει από το ξενοδοχείο το όνομα του πελάτη που διέμεινε σε αυτό και επιπλέον δεν προσκομίστηκαν συγκεκριμένα στοιχεία που να τον αποδεικνύουν. Συνεπώς, ο ισχυρισμός αυτός είναι αναπόδεικτος και ως εκ τούτου απορριπτός.

Ως προς τον όγδοο ισχυρισμό: Αναφορικά με το υπ' αριθμ./8-1-2016 τιμολόγιο της ποσού 188,76€ πλέον ΦΠΑ 43,42€, το τιμολόγιο αυτό αφορούσε υλικά προώθησης, ήτοι προϊόντα που χάριζε στους πελάτες της πρώτης εκδρομής του έτους.

Επειδή, η έκπτωση της δαπάνης των δώρων είναι θέμα πραγματικό, και εφόσον, μπορεί να τεκμηριωθεί ότι γίνεται προς το συμφέρον της επιχείρησης (όπως προβλέπουν οι διατάξεις του ΚΦΕ), τότε η δαπάνη αυτή θα αναγνωρισθεί προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα. Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι τα τιμολόγια της αφορούν προϊόντα που χάριζε σε πελάτες της πρώτης εκδρομής του έτους, χωρίς να προσκομίσει κανένα αποδεικτικό στοιχείο (διαφημιστικό φυλλάδιο, σε ποια εκδρομή δόθηκαν, λίστα συμμετεχόντων στην εκδρομή κτλ).

Επειδή, το ΤΔΑ Νο8-1-2016 καθαρής αξίας 188,76€ πλέον ΦΠΑ 43,42€ με εκδότη την επιχείρηση με ΑΦΜ αφορά την αγορά σκευών που χρησιμοποιούνται σε κουζίνα (κουτάλες, δίσκοι κοπής, ζυγαριά, ταψιά, καφετιέρα, πιατέλες, ποτήρια κτλ) τα οποία δεν χρειάζονται για την άσκηση της επαγγελματικής δραστηριότητας του ελεγχόμενου. Στην επαγγελματική του εγκατάσταση άλλωστε δεν διαθέτει κουζίνα. Επιπλέον με βάση τα διδάγματα της κοινής πείρας και λογικής, σκεύη που χρησιμοποιούνται σε κουζίνα δεν χαρίζονται για διαφημιστικούς σκοπούς. Ταξιδιωτικά σακίδια ή είδη ταξιδιού θα ήταν λογικό και αναμενόμενο να αποτελέσουν είδη που

προσφέρονται δωρεάν στους πελάτες, αντίθετα τα σκεύη κουζίνας παραπέμπουν σε ιδιωτική χρήση του προσφεύγοντα και δεν μπορούν να θεωρηθούν οι αγορές αυτών ως επαγγελματικές δαπάνες.

Ως προς τον ένατο ισχυρισμό: Αναφορικά με το τιμολόγιο ΤΔΑ/14-08-2018 με εκδότη την ποσού 95,54€ πλέον ΦΠΑ 22,26€, αφορά έξοδα υποδοχής και φιλοξενίας και ορθά θεωρούνται επαγγελματικές δαπάνες.

Επειδή, το ΤΔΑ Νο/14-8-2018 καθαρής αξίας 95,54€ πλέον ΦΠΑ 22,26€, με εκδότη την επιχείρηση με ΑΦΜ αφορά μια μεμονωμένη δαπάνη για αγορά αναψυκτικών, τα οποία δεν χρησιμοποιούνται για την άσκηση της επαγγελματικής δραστηριότητας του προσφεύγοντα. Συνεπώς, ορθώς ο έλεγχος δεν αναγνώρισε ποσό 95,54€ για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντα, καθώς πρόκειται για προσωπική του δαπάνη (περ. ιβ άρθρο 23 Ν. 4172/2013).

Επειδή, στην υπό κρίση υπόθεση ο προσφεύγων συμπεριέλαβε στις φορολογητέες εισροές και εξέπεσε δαπάνες που αφορούσαν πρόστιμα τροχαίας για παράνομη στάθμευση.

Επειδή, η κρίση της φορολογικής αρχής περί μη έκδοσης των επίμαχων στοιχείων δεν είναι αυθαίρετη, αβάσιμη και αόριστη, αφού η έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους και στις διατάξεις που οδήγησαν τον έλεγχο στο ως άνω πόρισμα, το οποίο είναι διατυπωμένο με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο. Επομένως, σε καμία περίπτωση η αιτιολογία των πράξεων δεν είναι ελλιπής και ο σχετικός ισχυρισμός τυγχάνει απορριπτέος.

Βάσει των ανωτέρω τα καθαρά κέρδη για τις φορολογικές περιόδους 01/01/2015-31/12/2015 και 01/01/2019-31/12/2019 διαμορφώνονται ως εξής:

Φορολογικό έτος 2015	Δήλωσης (€)	Ελέγχου (€)	Απόφασης ΔΕΔ (€)
Δηλωθέντα Ακαθάριστα έσοδα	15.600,00	96.031,81	96.031,81
Δαπάνες	8.500,00	82.132,59	82.132,59
Καθαρά κέρδη	7.100,00	13.899,22	13.899,22
(+) Δαπάνες μη	0,00	56.830,31	43.930,11

εκπιπτόμενες αρ. 23			
(+) Δαπάνες μη εκπιπτόμενες αρ. 22	0,00	386,95	386,95
Τελικά καθαρά κέρδη	7.100,00	71.116,48	58.216,28

Φορολογικό έτος 2019	Δήλωσης (€)	Ελέγχου (€)	Απόφασης ΔΕΔ (€)
Δηλωθέντα Ακαθάριστα έσοδα	98.625,41	98.625,41	98.625,41
Δαπάνες	74.558,77	74.558,77	74.558,77
Καθαρά κέρδη	24.066,64	24.066,64	24.066,64
(+) Δαπάνες μη εκπιπτόμενες αρ. 23	0,00	45.106,77	43.039,08
Τελικά καθαρά κέρδη	24.066,64	69.173,41	67.105,72

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Τη μερική αποδοχή της με αριθμό πρωτ./07-10-2022 ενδικοφανούς προσφυγής του
....., με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση

ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ:

Φορ. έτος 2015	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ- ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ
Φορολογητέο εισόδημα	7.112,68	71.129,16	58.228,96	51.116,28
Χρεωστικό ποσό φόρου	496,08	18.618,52	14.361,45	13.865,37
Προκαταβολή φόρου	1.365,00	1.365,00	1.365,00	
Πρόστιμο αρ. 58 ΚΦΔ		9.061,22	6.932,69	6.932,69
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		2.845,17	2.329,16	2.329,16

Τέλος επιτηδεύματος	650,00	650,00	650,00	
Διαφορά συμψηφισμού	26,00			26.00
Σύνολο για καταβολή	2.485,08€	32.539,91€	25.638.30€	23.153,22

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 53 του Κ.Φ.Δ.

Φορ. έτος 2016	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά Χρεωστικού υπολοίπου	23.808,78€	23.808,78€
Πρόστιμο του αρ. 58 του ν. 4174/2013	11.904,39€	11.904,39€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	3.627,74€	3.627,74€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	39.430,91€	39.430,91€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 53 του Κ.Φ.Δ.

Φορ. έτος 2017	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά Χρεωστικού υπολοίπου	17.643,67€	17.643,67€
Πρόστιμο του αρ. 58 του ν. 4174/2013	8.821,84€	8.821,84€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	2.473,92€	2.473,92€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	28.939,43€	28.939,43€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 53 του Κ.Φ.Δ.

Φορ. έτος 2018	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά Χρεωστικού υπολοίπου	8.368,53€	8.368,53€
Πρόστιμο του αρ. 58 του ν. 4174/2013	4.184,27€	4.184,27€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	1.050,08€	1.050,08€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	13.602,88€	13.602,88€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 53 του Κ.Φ.Δ.

Φορ. έτος 2019	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ-

			ΔΕΔ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ
Φορολογητέο εισόδημα υπόχρεου	24.066,64	69.173,41	67.105,72	51.116,28
Φορολογητέο εισόδημα συζύγου	1.324,36	1.324,36	1.324,36	
Χρεωστικό ποσό φόρου	4.430,83	22.979,53	22.049,07	17.618,24
Πρόστιμο αρ. 58 ΚΦΔ		9.274,35	8.809,12	8.809,12
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	379,33	3.576,61	3390,51	3.011,18
Τέλος επιτηδεύματος	650,00	650,00	650,00	
Σύνολο για καταβολή	5.460,16€	36.480,49€	34.898.70€	29.438,54

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 53 του Κ.Φ.Δ.

ΦΠΑ:

Φορολογική Περίοδος 01/01/2015 – 31/12/2015	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά Χρεωστικού υπολοίπου	6.022,15€	6.022,15€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	3.011,08€	3.011,08€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	9.033,23€	9.033,23€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 53 του Κ.Φ.Δ.

Φορολογική Περίοδος 01/01/2016 – 31/12/2016	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά Χρεωστικού υπολοίπου	14.801,14€	14.801,14€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	7.400,58€	7.400,58€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	22.201,72€	22.201,72€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 53 του Κ.Φ.Δ.

Φορολογική Περίοδος 01/01/2017 – 31/12/2017	ΒΑΣΕΙ	ΒΑΣΕΙ
----------------------------------------------------	--------------	--------------

	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά Χρεωστικού υπολοίπου	12.981,88€	12.981,88€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	6.490,95€	6.490,95€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	19.472,83€	19.472,83€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 53 του Κ.Φ.Δ.

Φορολογική Περίοδος 01/01/2018 – 31/12/2018	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά Χρεωστικού υπολοίπου	9.043,46€	9.043,46€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	4.521,73€	4.521,73€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	13.565,19€	13.565,19€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 53 του Κ.Φ.Δ.

Φορολογική Περίοδος 01/01/2019 – 31/12/2019	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά Χρεωστικού υπολοίπου	11.496,84€	11.496,84€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	5.748,43€	5.748,43€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	17.245,27€	17.245,27€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 53 του Κ.Φ.Δ.

ΠΡΟΣΤΙΜΑ:

Με την υπ' αριθμ./2022 πράξη επιβολής του αρ. 58^Α§1 του ν. 4174/2013 φορ. περιόδου 01/01/2016-31/12/2018:

Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
567,58€	567,58€

Με την υπ' αριθμ./2022 πράξη επιβολής του αρ. 54 του ν. 4174/2013 φορ. έτους 2015:

Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
100,00€	100,00€

Με την υπ' αριθμ./2022 πράξη επιβολής του αρ. 54 του ν. 4174/2013 φορ. έτους 2016:

Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
100,00€	100,00€

Με την υπ' αριθμ./2022 πράξη επιβολής του αρ. 54 του ν. 4174/2013 φορ. έτους 2017:

Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
3.100,00€	3.100,00€

Με την υπ' αριθμ./2022 πράξη επιβολής του αρ. 54 του ν. 4174/2013 φορ. έτους 2018:

Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
1.500,00€	1.500,00€

Με την υπ' αριθμ./2022 πράξη επιβολής του αρ. 54 του ν. 4174/2013 φορ. έτους 2019:

Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
100,00€	100,00€

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

Σημείωση :

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.