



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 2/2/2021

Αριθμός απόφασης: 536

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ 1064/27-4-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 16/10/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με ΑΦΜ, κατοίκου Καστοριάς, Τ.Κ., κατά της με αρ. /16-9-2020 πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016, της με αρ. /16-9-2020 πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017, της με αρ. /16-9-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2016 - 31/12/2016, της με αρ. /16-9-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2017 – 31/12/2017, της με αρ. /16-9-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού

φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την από 22/10/2020 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 - Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 16/10/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής 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:

1. Με την με αριθμό/16-9-2020 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού **250,00 €**, λόγω μη έκδοσης ενός τουλάχιστον φορολογικού στοιχείου για πώληση 1.456,23 κιλών φασολιών, συνολικής αξίας 1.645,54 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 11, 12 και 13 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 58^Α παρ. 1 του Ν.4174/2013.
2. Με την με αριθμό/16-9-2020 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού **587,60 €** ($9.040,00 \times 13\% = 1.175,20 \times 50\% = 587,60$), λόγω μη έκδοσης ενός τουλάχιστον φορολογικού στοιχείου για πώληση 19.595,32 κιλών μήλων, συνολικής αξίας 8.230,00 € και μη έκδοσης ενός τουλάχιστον φορολογικού στοιχείου για πώληση 405 κιλών φασολιών, συνολικής αξίας 810,00 €, ήτοι συνολική αξία 9.040,00 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 11, 12 και 13 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 58^Α παρ. 1 του Ν.4174/2013.
3. Με τη με αριθμό/16-9-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2016 - 31/12/2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς, προσδιορίστηκε το πιστωτικό υπόλοιπο στο ποσό των 1.637,86 € (πιστωτικό υπόλοιπο βάσει δήλωσης 2.136,33 €, ήτοι διαφορά πιστωτικού υπολοίπου 498,47 €).
4. Με τη με αριθμό/16-9-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 1/1/2017 - 31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς, προσδιορίστηκε το πιστωτικό υπόλοιπο στο ποσό των 1.357,23 € (πιστωτικό υπόλοιπο βάσει δήλωσης 3.425,58 €, ήτοι διαφορά πιστωτικού υπολοίπου 2.068,35 €).
5. Με τη με αριθμό/16-9-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος 707,19 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας 353,60 €, ήτοι συνολικό ποσό **1.060,79 €**.

Δυνάμει της υπ' αριθμ./5-2-2020 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του

Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Καστοριάς, διενεργήθηκε έλεγχος στην επιχείρηση του προσφεύγοντα - αγρότη με κύρια δραστηριότητα την καλλιέργεια μήλων, ως προς τη φορολογία εισοδήματος και Φ.Π.Α. και ως προς την ορθή τήρηση βιβλίων και στοιχείων για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017.

Ο έλεγχος προέβη σε ελεγκτικές επαληθεύσεις με τη μέθοδο της κλειστής αποθήκης, όπου διαπιστώθηκε για το φορολογικό έτος 2016 απόκρυψη φορολογητέας ύλης από την μη έκδοση ενός τουλάχιστον στοιχείου για 2.027 τόνους φασολιών, συνολικής αξίας 2.290,52 ευρώ και για το φορολογικό έτος 2017 απόκρυψη φορολογητέας ύλης από την μη έκδοση ενός τουλάχιστον στοιχείου για 77.322 τόνους μήλων, συνολικής αξίας 32.475,24 ευρώ και ενός στοιχείου για 405 κιλά φασολιών, συνολικής αξίας 810,00 ευρώ.

Περαιτέρω, από τον διενεργηθέντα έλεγχο στα τηρούμενα λογιστικά αρχεία της επιχείρησης του προσφεύγοντα προέκυψαν λογιστικές διαφορές για το φορολογικό έτος 2016 αξίας 1.202,57 € και για το φορολογικό έτος 2017 αξίας 1.305,54 €, καθώς δεν αναγνωρίστηκαν οι δαπάνες καυσίμων διότι στα παραστατικά δαπανών δεν αναγράφονταν ο ΑΦΜ ή τα πλήρη στοιχεία της διεύθυνσης και της επωνυμίας και ο αριθμός κυκλοφορίας του εφοδιαζόμενου με καύσιμα οχήματος.

Τέλος, με βάση κριτήρια ανάλυσης κινδύνου, ο έλεγχος αιτήθηκε προς το Σύστημα Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών (ΣΜΤΛ και ΛΠ) τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του ελεγχόμενου για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017. Κατόπιν διεξοδικής ανάλυσης και επεξεργασίας των κινήσεων (χρεώσεις/πιστώσεις, αγορές/πωλήσεις) του συνόλου των τραπεζικών προϊόντων, στα οποία συμμετείχε ο προσφεύγων, ο έλεγχος κατέληξε σε πρωτογενείς (αρχικές) καταθέσεις – πιστώσεις, οι οποίες έχρηζαν περαιτέρω διερεύνησης. Ως εκ τούτου, ο έλεγχος κοινοποίησε στον προσφεύγοντα την με αριθ. πρωτ./4-5-2020 κλήση για παροχή πληροφοριών σχετικά με τις αδικαιολόγητες καταθέσεις (πιστώσεις) που προέκυψαν στα υπό κρίση έτη. Ο προσφεύγων, ανταποκρινόμενος κατέθεσε στη Δ.Ο.Υ. Καστοριάς το με αριθμό πρωτοκόλλου/1-7-2020 υπόμνημά του, το οποίο αφού λήφθηκε υπόψη και από τη σύγκριση των δηλωθέντων και των προσδιορισθέντων από τον έλεγχο εισοδημάτων, διαπιστώθηκαν ονομαστικές πιστώσεις προερχόμενες από μη επιχειρηματική πηγή, οι οποίες συνιστούν απόκρυψη φορολογητέας ύλης και προσαύξηση περιουσίας για τα έτη 2016-2017, όπως αποτυπώνεται αναλυτικά στον κατωτέρω πίνακα:

A/A	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΚΟΙΝΟΣ- ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ	ΗΜΕΡΟΜ. ΠΙΣΤΩΣΗΣ	ΠΟΣΟ ΠΙΣΤΩΣΗΣ
1	ΤΡΑΠΕΖΑ ΠΕΙΡΑΙΩΣ/ 017-017 ΚΟΙΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	GR.....	01-01-2016/31-12- 2016	1.857,70
2	ΤΡΑΠΕΖΑ ΠΕΙΡΑΙΩΣ/ 017-017 ΚΟΙΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	GR.....	01-01-2016/31-12- 2016	1.192,50
	ΣΥΝΟΛΟ 2016			3.050,20
A/A	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΚΟΙΝΟΣ- ΚΑΤΑΘΕΤΙΚΟΣ	ΗΜΕΡΟΜ. ΠΙΣΤΩΣΗΣ	ΠΟΣΟ ΠΙΣΤΩΣΗΣ
1	ΤΡΑΠΕΖΑ ΠΕΙΡΑΙΩΣ/ 017-017 ΚΟΙΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	GR.....	01-01-2017/31-12- 2017	708,00
2	ΤΡΑΠΕΖΑ ΠΕΙΡΑΙΩΣ/ 017-017 ΚΟΙΝΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	GR.....	01-01-2017/31-12- 2017	1.435,00
	ΣΥΝΟΛΟ 2017			2.143,00

Για όλες τις ανωτέρω διαπιστώσεις ο έλεγχος επέδωσε στον προσφεύγοντα το με αριθμό/14-7-2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων – Κλήση προς Ακρόαση, με συνημμένους τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου και προστίμων, επί του οποίου ο προσφεύγων ανταποκρινόμενος κατέθεσε στη Δ.Ο.Υ. Καστοριάς το με αρ. πρωτ./8-9-2020 έγγραφο απόψεων.

Ο έλεγχος, αφού έλαβε υπόψη τις αιτιάσεις και τα δικαιολογητικά που κατέθεσε ο προσφεύγων με το ανωτέρω έγγραφο απόψεων, διαπίστωσε απόκρυψη φορολογητέας ύλης από τη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων για πωλήσεις προϊόντων στο φορολογικό έτος 2016 ποσού 1.645,54 ευρώ και για το φορολογικό έτος 2017 ποσού 9.040,00 ευρώ, ενώ δεν έκανε δεκτούς τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα σχετικά με τις διαπιστωθείσες λογιστικές διαφορές και την προσαύξηση περιουσίας των οικείων ετών.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενος ότι :

1) Ο έλεγχος έλαβε τις καταστάσεις του ΟΠΕΚΕΠΕ προκειμένου να συγκεντρώσει πληροφορίες σχετικά με το μέγεθος και το είδος της κάθε καλλιέργειας με αποτέλεσμα να καταλήγει σε λανθασμένα συμπεράσματα, καθότι στις αναφερόμενες καταστάσεις δεν λήφθηκαν υπόψη οι καταστροφές που συνέβησαν στις αγροτικές καλλιέργειες λόγω κακών καιρικών συνθηκών, όπως

αυτές αποτυπώνονται επίσημα στις βεβαιώσεις καταβολής αποζημιώσεων φυτικής παραγωγής του ΕΛΓΑ, γεγονός που είναι καθοριστικό για την διαμόρφωση της ποσότητας, ποιότητας και τιμής ενός αγροτικού προϊόντος. Προς επίρρωση των ανωτέρω, ο προσφεύγων προσκομίζει τη βεβαίωση καταβολής αποζημιώσεων φυτικής παραγωγής ΕΛΓΑ για το χρονικό διάστημα από 01-01-2016 έως 19-08-2020.

Επιπλέον ισχυρίζεται ότι το έγγραφο με αριθμό πρωτοκόλλου .../..../09-02-2012 της Διεύθυνσης Αγροτικής Οικονομίας και Κτηνιατρικής της Περιφέρειας Καστοριάς, που επικαλείται ο έλεγχος είναι ενδεικτικό και όχι δεσμευτικό και δεν ανταποκρίνεται στην δική του περίπτωση. Ο έλεγχος δεν επέλεξε την κατώτερη τιμή και την ελάχιστη ποσότητα για τα έτη 2016 - 2017 εξαιτίας των δυσμενών καιρικών συνθηκών που επικρατούσαν τα έτη αυτά (χαλάζι, βροχοπτώσεις και παγετός).

2) Ο έλεγχος για την απόρριψη των δαπανών καυσίμων βενζίνης δεν έλαβε υπόψη το γεγονός ότι κατέχει αγροτικό επαγγελματικό αυτοκίνητο και δεν ήταν δυνατό στις γεωργικές εργασίες που απαιτούνταν, όπως μεταφορά όλου του αγροτικού εξοπλισμού, λιπασμάτων, αγροτικών εφοδίων, καλαμιών, σπόρων, βολβών, τελάρων με μήλα και προϊόντων της παραγωγής του, να γινόταν με την χρήση μόνο του επιβατικού του αυτοκινήτου.

3) Οι ονομαστικές πιστώσεις που βρέθηκαν στον λογαριασμό του, αφορούν σε μικροποσότητες κάκιστων μήλων και φασολιών που λόγω των κακών καιρικών συνθηκών δόθηκαν σε ιδιώτες σε πολύ χαμηλή τιμή και αφορούν έσοδα αποκλειστικά και μόνο από αγροτική εκμετάλλευση και όχι από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως λανθασμένα επικαλείται ο έλεγχος. Επίσης σε αυτά τα ποσά των καταθέσεων συμπεριλαμβάνονται και κάποιες αμελητέες ονομαστικές πιστώσεις που διενεργήθηκαν αποκλειστικά και μόνο από τον αδερφό του Σαμαρά Κωνσταντίνο, ο οποίος είναι συνδικαιούχος και αφορούν αποκλειστικά και μόνο τον ίδιο και ουδεμία σχέση έχει με αυτές.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν.4174/13 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται : «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.» και στο άρθρο 15 του ίδιου νόμου ορίζεται : «1. Κατόπιν έγγραφου ή ηλεκτρονικού αιτήματος του Γενικού Γραμματέα, οι κρατικές υπηρεσίες και κάθε φορέας της Γενικής Κυβέρνησης, συμπεριλαμβανομένων των δικαστικών και εισαγγελικών αρχών και όλων των δημόσιων οργανισμών, φορέων και εταιρειών, όπου συμμετέχει ή έχει την εποπτεία το Κράτος,

καθώς και των ανεξάρτητων αρχών, υποχρεούνται να παρέχουν στη Φορολογική Διοίκηση κάθε διαθέσιμη πληροφορία και να επιδεικνύουν, χωρίς τη μεταφορά τους εκτός των εγκαταστάσεων, όλα τα πρωτότυπα έγγραφα, μητρώα και στοιχεία που έχουν στην κατοχή τους.».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.4308/2014 «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος» 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 ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου.

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».

Επειδή, η φορολογική αρχή, για τον προσδιορισμό των ποσοτήτων μήλων και φασολιών που είχε τη δυνατότητα να παραγάγει ο προσφεύγων στα φορολογικά έτη 2016 -2017, έλαβε υπόψη :

α) το με αρ.πρωτ./...../09-02-2012 έγγραφο της Διεύθυνσης Αγροτικής Οικονομίας και Κτηνιατρικής της Περιφέρειας Καστοριάς που αφορά στις μέγιστες στρεμματικές αποδόσεις των αγροτικών καλλιεργειών του Νόμου Καστοριάς,

β) τη δήλωση καλλιέργειας, τα περιεχόμενα της οποίας σε ότι αφορά στο μέγεθος και στο είδος της καλλιέργειας αποτελούν αντικείμενα συχνών ελέγχων από τον ΟΠΕΚΕΠΕ και

γ) της περιουσιακή κατάσταση (Ε9) του προσφεύγοντα.

Μεταξύ των ποσοτήτων παραγωγής της κάθε καλλιέργειας που δηλώθηκαν από τον προσφεύγοντα με τη δήλωση καλλιέργειας των αντίστοιχων ετών και τις μέγιστες ποσότητες που

αναλογούν σε κάθε είδος καλλιέργειας της περιοχής, σύμφωνα με το με αρ.πρωτ./...../09-02-2012 έγγραφο της Διεύθυνσης Αγροτικής Οικονομίας και Κτηνιατρικής της Περιφέρειας Καστοριάς, ο έλεγχος επέλεξε αυτές που επιφέρουν τις μικρότερες διαφορές με τις δηλωθείσες από τον προσφεύγοντα αξίες. Στις ως άνω περιπτώσεις όπου παρουσιάστηκαν διαφορές στις ποσότητες και προκειμένου να υπολογιστούν οι αξίες, επιλέχθηκε η χαμηλότερη τιμή πώλησης του κάθε έτους, βάσει των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων.

Με βάση τα ανωτέρω διαπιστώθηκε απόκρυψη φορολογητέας ύλης ως ακολούθως :

ΧΡΗΣΗ 2016										
ΕΙΔΟΣ	ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΑΠΟ ΔΗΛΩΣΗ ΚΑΛΛΙΕΡΓΕΙΑΣ			ΜΕΓΙΣΤΗ ΠΑΡΑΓΩΓΗ (ΑΡ.ΠΡΩΤ. ΚΗ/533/9-2-2012 ΕΓΓΡΑΦΟ		ΕΠΙΛΟΓΗ ΠΟΣΟΤΗΤΑΣ	ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΤΟΥΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΕΚΔΟΘΕΝΤΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΠΟΣΟΤΗΤΑΣ	ΧΑΜΗΛΟΤΕΡΗ ΤΙΜΗ ΠΩΛΗΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΣΕ ΑΞΙΕΣ
	ΣΤΡΕ Μ.	ΠΟΣΟΤΗΤΑ (ΚΙΛΑ)	ΑΞΙΑ	ΜΕΓΙΣΤΗ ΠΟΣΟΤΗΤΑ ΑΝΑ ΣΤΡΕΜ	ΠΟΣΟΤΗΤΑ (ΚΙΛΑ)					
ΜΗΛΑ	12,20	42.140	24.443,40	5000	61.000	61.000	63.540	- 2.540	0,18	-457,20
ΦΑΣΟΛΙΑ ΠΛΑΚΕ	13,40	4.020	15.135,30	500	6.700	4.020	1.993	2.027	1,13	2.290,51
ΣΥΝΟΛΟ										2.290,51

ΧΡΗΣΗ 2017										
ΕΙΔΟΣ	ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΑΠΟ ΔΗΛΩΣΗ ΚΑΛΛΙΕΡΓΕΙΑΣ			ΜΕΓΙΣΤΗ ΠΑΡΑΓΩΓΗ (ΑΡ.ΠΡΩΤ. ΚΗ/533/9-2-2012 ΕΓΓΡΑΦΟ		ΕΠΙΛΟΓΗ ΠΟΣΟΤΗΤΑΣ	ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΤΟΥΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΕΚΔΟΘΕΝΤΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΠΟΣΟΤΗΤΑΣ	ΧΑΜΗΛΟΤΕΡΗ ΤΙΜΗ ΠΩΛΗΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΣΕ ΑΞΙΕΣ
	ΣΤΡΕ Μ.	ΠΟΣΟΤΗΤΑ (ΚΙΛΑ)	ΑΞΙΑ	ΜΕΓΙΣΤΗ ΠΟΣΟΤΗΤΑ ΑΝΑ ΣΤΡΕΜ	ΠΟΣΟΤΗΤΑ (ΚΙΛΑ)					
ΜΗΛΑ	22,70	83.990	68.031,90	5000	113.500	83.990	6.668	77.322	0,42	32.475,24
ΦΑΣΟΛΙΑ ΠΛΑΚΕ	4,90	1.470	5.534,55	500	2.450	1.470	1.065	405	2,00	810,00
ΣΥΝΟΛΟ										33.285,24

Ο προσφεύγων με το με αρ. πρωτ. /8-9-2020 έγγραφο απόψεών του προσκόμισε στη Δ.Ο.Υ. Καστοριάς τη βεβαίωση καταβολής αποζημιώσεων φυτικής παραγωγής ΕΛΓΑ για το χρονικό διάστημα από 01-01-2016 έως 19-08-2020, διότι κατά τα υπό κρίση έτη έλαβε αποζημιώσεις λόγω καταστροφής της παραγωγής του από τις καιρικές συνθήκες. Ο έλεγχος έλαβε υπόψη την προσκομιζόμενη βεβαίωση και προέβη στον επαναπροσδιορισμό των αδιάθετων προϊόντων φυτικής παράγωγης για τα υπό κρίση έτη, ως ακολούθως :

Έτος 2016

ΕΠΙΛΟΓΗ ΠΟΣΟΤ/ ΗΤΑΣ	ΑΠΟΖΗΜΙΟΥ/ ΜΕΝΗ ΠΟΣΟΤΗΤΑ ΣΕ ΚΙΛΑ, ΛΟΓΩ ΟΛΙΚΗΣ ΚΑΤΑΣΤΡΟΦΗΣ	ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΤΟΥΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΑ ΕΚΔΟΘΕΝΤΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΣΟΔΩΝ- ΠΟΣΟΤΗΤΕΣ- ΚΙΛΑ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΠΟΣΟΤΗΤΑΣ	ΧΑΜΗΛΟΤΕΡΗ ΤΙΜΗ ΠΩΛΗΣΗΣ ΕΤΟΥΣ (ΒΑΣΕΙ ΤΩΝ ΤΙΜΟΛΟΓΙΩΝ ΠΩΛΗΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΣΕ ΑΞΙΑ
ΦΑΣΟΛΙΑ ΠΛΑΚΕ- ΓΙΓΑΝΤΕΣ					
4.020	570,77	1.993	1.456,23	1,13	1.645,54
ΣΥΝΟΛΟ					1.645,54

Έτος 2017

ΕΠΙΛΟΓΗ ΠΟΣΟΤ/ ΗΤΑΣ	ΑΠΟΖΗΜΙΟΥ/ ΜΕΝΗ ΠΟΣΟΤΗΤΑ ΣΕ ΚΙΛΑ, ΛΟΓΩ ΟΛΙΚΗΣ ΚΑΤΑΣΤΡΟΦΗΣ	ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΤΟΥΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΑ ΕΚΔΟΘΕΝΤΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΣΟΔΩΝ- ΠΠΟΣΟΤΗΤΕΣ- ΚΙΛΑ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΠΟΣΟΤΗΤΑΣ	ΧΑΜΗΛΟΤΕΡΗ ΤΙΜΗ ΠΩΛΗΣΗΣ ΕΤΟΥΣ (ΒΑΣΕΙ ΤΩΝ ΤΙΜΟΛΟΓΙΩΝ ΠΩΛΗΣΗΣ)	ΔΙΑΦΟΡΑ ΣΕ ΑΞΙΑ
ΦΑΣΟΛΙΑ ΠΛΑΚΕ- ΓΙΓΑΝΤΕΣ					
1.470	0,00	1.065	405	2,00	810,00
ΜΗΛΑ					
83.990	57.726,68	6.668	19.595,32	0,42	8.230,00
ΣΥΝΟΛΟ					9.040,00

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, για τον προσδιορισμό των ποσοτήτων του κάθε είδους καλλιέργειας (μήλα και φασόλια) στα υπό κρίση έτη, ο έλεγχος δεν έλαβε αποκλειστικά υπόψη του το έγγραφο της Διεύθυνσης Αγροτικής Οικονομίας και Κτηνιατρικής της Περιφέρειας Καστοριάς, όπως αλυσιτελώς ισχυρίζεται ο προσφεύγων, αλλά και τις ποσότητες παραγωγής της κάθε καλλιέργειας που δηλώθηκαν από τον ίδιο με τη δήλωση καλλιέργειας, επιλέγοντας, προς όφελός του, εκείνες που πλησίαζαν περισσότερο με τις πωληθείσες ποσότητες, βάσει των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων. Περαιτέρω, ως προς την τιμή πώλησης, επιλέχθηκε η χαμηλότερη με βάση τα εκδοθέντα από τον ίδιο φορολογικά στοιχεία. Τέλος, ο έλεγχος έλαβε υπόψη τη προσκομισθείσα βεβαίωση αποζημιώσεων του ΕΛΓΑ και αφαίρεσε τις ποσότητες για τις οποίες έλαβε αποζημίωση από τον ΕΛΓΑ από τις ποσότητες που προσδιορίστηκαν βάσει ελέγχου. Ως εκ τούτου οι σχετικοί ισχυρισμοί αλυσιτελώς προβάλλονται και τυγχάνουν απορριπτέοι ως αβάσιμοι.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό σχετικά με τις διαπιστωθείσες λογιστικές διαφορές.

Επειδή, με το άρθρο 21 του Ν.4172/2013 ορίζεται 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».

Επειδή στο άρθρου 22 του Ν.4172/2013 ορίζεται : «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, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.
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. Ειδικά οι δαπάνες για δράσεις εταιρικής κοινωνικής ευθύνης εκπίπτουν υπό την προϋπόθεση η επιχείρηση να εμφανίζει λογιστικά κέρδη χρήσης κατά τον χρόνο πραγματοποίησής τους. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση που η δράση εταιρικής κοινωνικής ευθύνης, πραγματοποιείται κατόπιν αιτήματος του Δημοσίου».

Επειδή, με το άρθρο 23 του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «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 ».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1113/2015 παρασχέθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των άρθρων 22 και 23 του Ν.4172/2013 και διευκρινίστηκε ότι:

«1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού (άρθρο 22) τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της. Συγκεκριμένα, στις δαπάνες της περίπτωσης αυτής εμπίπτει κάθε δαπάνη, που κρίνεται απαραίτητη από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης, ανεξάρτητα εάν αυτή πραγματοποιείται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης, για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματός της (ΣτΕ 2033/2012) ή στην υλοποίηση δράσεων στο πλαίσιο της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. Δεν επιτρέπεται, δε, στη φορολογική αρχή να ελέγχει τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών (ΣτΕ

2963/2013, 1729/2013, 1604/2011, κ.ά.), εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στο νόμο (π.χ. ενδοομιλικές συναλλαγές). β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, η αξία της οποίας δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση. γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

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

3. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του άρθρου 22 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 ή της παραγράφου 4 του άρθρου 48. Αναφορικά με το χρόνο έκπτωσής τους, αυτές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 (π.χ. χρόνος έκπτωσης ασφαλιστικών εισφορών, κ.λπ.). Οι δαπάνες των οποίων τα δικαιολογητικά εκδίδονται ή λαμβάνονται έως την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και αφορούν την κλειόμενη χρήση επίσης εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους που αφορούν. Επισημαίνεται ότι τα ανωτέρω συνιστούν τον **γενικό κανόνα** έκπτωσης των δαπανών, καθόσον κάθε δαπάνη **πρέπει να εξετάζεται ως ξεχωριστή περίπτωση**, από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά αυτής. .».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1091/2010 αναφορικά με την έκδοση των αποδείξεων λιανικής πώλησης (Α.Λ.Π.) από πρατηριούχους για την εμπορία πετρελαίου κίνησης και βενζίνης με τη χρήση φορολογικών μηχανισμών του Ν.1809/1988, είτε ενσωματωμένων στις αντλίες (που λειτουργούν δηλαδή αυτόματα με τη ροή του καυσίμου), είτε όχι, διευκρινίστηκε ότι για τις μεμονωμένες (παράδοση από αντλία) χονδρικές πωλήσεις πετρελαίου κίνησης ή βενζίνης έως και τριακόσια (300) ευρώ ανά συναλλαγή γίνεται δεκτό να εκδίδεται σε κάθε περίπτωση Α.Λ.Π. για να διευκολυνθεί και η σύνδεση των αντλιών με φορολογικό μηχανισμό έκδοσης αποδείξεων. Η Α.Λ.Π. αυτή δεν αντικαθίσταται με τιμολόγιο, στο πίσω μέρος δε αυτής τίθεται η σφραγίδα του εκδότη της και αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του εφοδιαζόμενου με καύσιμα οχήματος, οι δε λήπτες -

επιτηδευματίες για τα φορολογικά τους δικαιώματα και υποχρεώσεις κάνουν χρήση των παραπάνω Α.Α.Π., οι οποίες επέχουν θέση τιμολογίου.

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1203/26.11.2012 Κ.Υ.Α. (ΦΕΚ Β΄ 3130), με την οποία τροποποιήθηκε η κοινή υπουργική απόφαση ΠΟΛ. 1009/4.1.2012 (ΦΕΚ 72Β΄) «Εγκατάσταση Ολοκληρωμένου Συστήματος Ελέγχου Εισροών - Εκροών στα πρατήρια υγρών καυσίμων και διασφάλιση συναλλαγών μέσω αυτού», ορίζεται ότι:

«Στην περίπτωση που εφοδιάζονται με καύσιμα (βενζίνη, πετρέλαιο κίνησης) οχήματα επιτηδευματιών, στις εγκαταστάσεις πρατηρίων, δεν απαιτείται η έκδοση ιδιαίτερου δελτίου αποστολής - τιμολογίου πώλησης, εφόσον στην ανωτέρω απόδειξη εκτυπώνεται και ο αριθμός κυκλοφορίας του οχήματος του αντισυμβαλλόμενου πελάτη -επιτηδευματία. Ειδικά, στην περίπτωση αυτή, όταν η αξία της συναλλαγής, προ Φ.Π.Α., υπερβαίνει τα τριακόσια (300) ευρώ απαιτείται και η αναγραφή του Α.Φ.Μ. του αντισυμβαλλόμενου πελάτη -επιτηδευματία. 3.3. Για τις πωλήσεις καυσίμων προς επιτηδευματίες, στις εγκαταστάσεις πρατηρίων, οι οποίες δεν καλύπτονται από την προηγούμενη περίπτωση (π.χ. πωλήσεις καυσίμων σε δοχεία σε επιτηδευματίες κ.λπ.) ισχύουν αναλόγως τα αναφερόμενα στην περίπτωση αυτή, εφόσον στη σχετική απόδειξη αναγράφεται, σε κάθε περίπτωση, και ο Α.Φ.Μ. του αντισυμβαλλόμενου πελάτη - επιτηδευματία και τα καύσιμα κατά τη διακίνησή τους συνοδεύονται από τη σχετική απόδειξη εσόδου».

Επειδή, με το άρθρο 5 παρ. 10 του Ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου».

Επειδή, με το άρθρο 8 παρ. 1 του Ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας.».

Επειδή, με το άρθρο 9 παρ. 1 του Ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «Το τιμολόγιο φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις: α) Την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου. β) Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές τιμολογίων, ο οποίος χαρακτηρίζει το τιμολόγιο 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) Τον Α.Φ.Μ. του πελάτη, με βάση τον οποίο έλαβε χώρα η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών. ε) Την πλήρη επωνυμία και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή και του πελάτη που αποκτά τα αγαθά ή λαμβάνει τις υπηρεσίες. στ) Την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών, εκτός εάν η έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών προκύπτει από άλλα έγγραφα στα οποία παραπέμπει το τιμολόγιο.».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1003/31.12.2014, στο άρθρο 9 “Περιεχόμενο τιμολογίου”, παρασχέθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του Ν.4308/2014 περί των ΕΛΠ και διευκρινίστηκε ότι εξαιρετικά, στα στοιχεία που εκδίδουν τα πρατήρια υγρών καυσίμων για χονδρικές πωλήσεις βενζίνης, πετρελαίου κίνησης και υγραερίου αξίας μέχρι τριακόσια (300) ευρώ δύναται να αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του μέσου μεταφοράς, αντί των στοιχείων της παραγράφου (δ) και (ε) της παραγράφου 1 του άρθρου 9 του εν λόγω νόμου. Με τον τρόπο αυτό διασφαλίζεται η συσχέτιση του εκδιδόμενου παραστατικού με την αγοράζουσα οντότητα και τα απαιτούμενα στοιχεία του τιμολογίου. Ο αριθμός κυκλοφορίας δύναται να αναγράφεται χειρόγραφα με υπογραφή και σφραγίδα του εκδότη, εάν δεν εκτυπώνεται από το μηχανισμό έκδοσης παραστατικών πώλησης.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, όπως προκύπτει από τις οικείες εκθέσεις ελέγχου ΕΛΠ, εισοδήματος και ΦΠΑ, ο προσφεύγων έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία, μεταξύ άλλων, για το φορολογικό έτος 2016, τρεις (3) αποδείξεις λιανικής πώλησης για δαπάνες καυσίμων βενζίνης, συνολικής αξίας 48,52 €, πλέον ΦΠΑ 11,48 € και για το φορολογικό έτος 2017, εξήντα εννέα (69) αποδείξεις λιανικής πώλησης για δαπάνες καυσίμων βενζίνης, συνολικής καθαρής αξίας 1.273,27 € πλέον ΦΠΑ 386,94€, στις οποίες δεν αναγράφονταν ο Α.Φ.Μ. με τα πλήρη στοιχεία της διεύθυνσης και της επωνυμίας ή ο αριθμός κυκλοφορίας του εφοδιαζόμενου με καύσιμα οχήματος, καθώς και σαράντα έξι (46) τιμολόγια πώλησης για δαπάνες καυσίμων βενζίνης, συνολικής αξίας 1.154,05 €, πλέον ΦΠΑ 273,07 € για το φορολογικό έτος 2016 και ένα (1) τιμολόγιο πώλησης για δαπάνες καυσίμων βενζίνης, συνολικής καθαρής αξίας 32,27 € πλέον ΦΠΑ 7,74 €, για το φορολογικό έτος 2017, στα οποία δεν αναγράφονταν ο αριθμός κυκλοφορίας του εφοδιαζόμενου με καύσιμα οχήματος, με δεδομένο ότι ο προσφεύγων είχε στην κυριότητα του στις υπό κρίση περιόδους και Ι.Χ αυτοκίνητο, με συνέπεια την αδυναμία συσχέτισης των υπό κρίση συναλλαγών με τη δραστηριότητα της ελεγχόμενης οντότητας και τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων προκειμένου να διαπιστωθεί η παραγωγικότητά τους. Επομένως, ορθώς η ελεγκτική αρχή απέρριψε τις ανωτέρω δαπάνες ως λογιστικές διαφορές, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του Ν.4172/2013.

Ως προς τον ισχυρισμό περί των ονομαστικών πιστώσεων που βρέθηκαν στον λογαριασμό του προσφεύγοντα.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013 (ΚΦΕ), ορίζεται ότι: *«Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας».*

Επειδή στο άρθρο 39 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: *«Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη*

φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις».

Επειδή, με την **ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015** δόθηκαν διευκρινήσεις από το Β' Τμήμα της Διεύθυνσης Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών σχετικές με θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας. Συγκεκριμένα, μεταξύ άλλων, αναφέρονται τα εξής: «1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 21 του ΚΦΕ, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. 2. Επιπλέον, με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ΚΦΔ ορίζεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις. 3. Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα».

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση από τον έλεγχο των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντα διαπιστώθηκαν πρωτογενείς καταθέσεις/πιστώσεις ποσού 51.432,97 € για το φορολογικό έτος 2016 και ποσού 11.397,98 € για το φορολογικό έτος 2017, για τις οποίες ο προσφεύγων κλήθηκε με την με αρ. πρωτ./4-5-2020 κλήση για παροχή εξηγήσεων (αρ. 14§§1,2 Κ.Φ.Δ.) να δώσει επαρκείς επεξηγήσεις επί των πιστώσεων – καταθέσεων. Ανταποκρινόμενος, ο προσφεύγων κατέθεσε το με αρ. πρωτ./1-7-2020 έγγραφο εξηγήσεων, το οποίο αφού λήφθηκε υπόψη από τον έλεγχο και από τη σύγκριση των δηλωθέντων και των προσδιορισθέντων από τον έλεγχο εισοδημάτων, διαπιστώθηκαν αποκλίσεις για το φορολογικό έτος 2016 συνολικής αξίας 3.050,20 € και για το φορολογικό έτος 2017 συνολικής αξίας 2.143,00 €, οι οποίες αποτυπώθηκαν τόσο στο με αριθμό/14-7-2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων – Κλήση προς Ακρόαση, όσο και στις από 16/9/2020 εκθέσεις ελέγχου.

Επειδή περαιτέρω, το Υπ. Οικονομικών στο με αρ. πρωτ. 1019577/6619/ΔΕΥ-Β'/20-2-2006 έγγραφό του αναφέρει ότι: «...Στην περίπτωση που κατά τον έλεγχο διαπιστώνεται η ύπαρξη κοινού τραπεζικού λογαριασμού θα πρέπει να εξεταστεί καταρχήν, με κριτήριο τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, εάν τα πρόσωπα του κοινού λογαριασμού είχαν τέτοια οικονομική δυνατότητα και στη συνέχεια να εξεταστεί από τα παραστατικά στοιχεία κατάθεσης, ποιοι κατέθεσαν τα σχετικά ποσά, από πού προέρχονται και ποιοι προέβαιναν σε αναλήψεις, διενεργώντας περαιτέρω ανακρίσεις και

ζητώντας από τον ελεγχόμενο την προσκόμιση κάθε πρόσφορου νόμιμου αποδεικτικού στοιχείου που κατά την κρίση του ελεγχόμενου απαιτείται...». Φορολογικά, εφόσον δεν αποδεικνύεται ο «εν τοις πράγμασι» δικαιούχος με τα αντίστοιχα παραστατικά, ο λογαριασμός θεωρείται ότι ανήκει ισομερώς σε όλους τους συμμετέχοντες.

Επειδή με το με αρ. πρωτ./1-7-2020 έγγραφο εξηγήσεων ο προσφεύγων κατέθεσε δικαιολογητικά, μεταξύ των οποίων αφορούσαν και σε καταθέσεις του αδελφού του, ο οποίος είναι συνδικαιούχος στους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντα. Τα εν λόγω προσκομισθέντα στοιχεία εκτιμήθηκαν από τον έλεγχο και έγιναν δεκτά, με αποτέλεσμα να αφαιρεθούν τα ποσά των καταθέσεων αυτών από το σύνολο των πρωτογενών καταθέσεων που αφορούν στον προσφεύγοντα. Για τα ποσά που κατατέθηκαν σε λογαριασμούς που ο προσφεύγων ήταν συνδικαιούχος και τα οποία ο έλεγχος δεν μπόρεσε να ταυτοποιήσει τον πραγματικό δικαιούχο των πιστώσεων, τα καταλόγισε ορθώς κατ' ισομοιρία στους δικαιούχους, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 5638/1932, τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν. 5638/1932, τις διατάξεις της παρ. 18 της ΠΟΛ. 1033/21-2-2013 και της παρ. 3 της ΠΟΛ. 1228/16-10-2014.

Επειδή περαιτέρω, με την ΠΟΛ1024/2014 με θέμα "Παροχή οδηγιών και διευκρινίσεων επί των διατάξεων της απόφασης ΠΟΛ 1281/2013(ΦΕΚ 3367Β'/31.12.2013) «Απαλλαγή από την υποχρέωση τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων των αγροτών του ειδικού καθεστώτος.»" διευκρινίζεται ότι :

“β) Αγρότες του κανονικού καθεστώτος Φ.Π.Α.

Οι αγρότες που, από 1.1.2014, εντάσσονται σε τήρηση βιβλίων και υπάγονται στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α.:

- Υποχρεούνται να εκδίδουν δικαιολογητικό έγγραφο για την αποστολή, παράδοση ή διακίνηση των προϊόντων τους, με σκοπό την πώληση, εφόσον δεν εκδίδονται άμεσα με την αποστολή, την παράδοση ή τη διακίνηση των προϊόντων φορολογικά στοιχεία αξίας (απόφαση ΠΟΛ.1286/31.12.2013).

- Εκδίδουν τιμολόγιο για τις πωλήσεις των προϊόντων τους σε άλλους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών ή πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 του Κ.Φ.Α.Σ. (Δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ., νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα κ.λπ.).

- Εκδίδουν αποδείξεις λιανικών συναλλαγών με τη χρήση φορολογικού μηχανισμού (φορολογικής ταμειακής μηχανής) για τις πωλήσεις των προϊόντων τους σε ιδιώτες από επαγγελματική τους εγκατάσταση. Για τις πωλήσεις σε ιδιώτες που πραγματοποιούνται εκτός της επαγγελματικής τους εγκατάστασης δεν απαιτείται η χρησιμοποίηση φορολογικού μηχανισμού (φορολογικής ταμειακής μηχανής) για την έκδοση των αποδείξεων λιανικών συναλλαγών και μπορεί να εκδίδονται χειρόγραφες αθεώρητες αποδείξεις λιανικών συναλλαγών (αποφάσεις ΠΟΛ.1288/31.12.2013 και ΠΟΛ.1001/31.12.2013). Επισημαίνεται ότι, οι υπόψη αγρότες

που πωλούν τα προϊόντα παραγωγής τους από λαϊκές αγορές εφαρμόζουν τα οριζόμενα στην απόφαση ΠΟΛ.1065/18.5.2010, εκδίδουν δηλαδή τις αποδείξεις λιανικών συναλλαγών για τις πωλήσεις των προϊόντων τους με τη χρήση φορολογικού μηχανισμού (φορολογικής ταμειακής μηχανής)».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 65 του ν. 4174/2013: «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 εν προκειμένω, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι ονομαστικές πιστώσεις που βρέθηκαν στον λογαριασμό του, αφορούν σε μικροποσότητες προϊόντων που λόγω των κακών καιρικών συνθηκών δόθηκαν σε ιδιώτες σε πολύ χαμηλή τιμή και αφορούν έσοδα αποκλειστικά και μόνο από αγροτική εκμετάλλευση και ότι σε αυτά τα ποσά των καταθέσεων συμπεριλαμβάνονται και κάποιες αμελητέες ονομαστικές πιστώσεις που διενεργήθηκαν αποκλειστικά και μόνο από τον αδερφό του

Επειδή από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στα λογιστικά αρχεία και φορολογικά στοιχεία εσόδων –εξόδων που εκδόθηκαν - λήφθηκαν από τον προσφεύγοντα στα πλαίσια άσκησης της επιχειρηματικής του δραστηριότητας στα υπό κρίση έτη, τις υποβληθείσες καταστάσεις του ιδίου, καθώς και τις υποβληθείσες καταστάσεις των τρίτων αντισυμβαλλόμενων, δεν διαπιστώθηκε κανένας συσχετισμός με τις ερευνώμενες συγκεκριμένες ονομαστικές τραπεζικές πιστώσεις που διενεργήθηκαν, για το ότι αυτές αποτελούν εισόδημα, προερχόμενο από την άσκηση της επιχειρηματικής δραστηριότητας του προσφεύγοντα κατά τα φορολογικά έτη 2016 -2017.

Επειδή με την υπό κρίση προσφυγή ο προσφεύγων δεν προσκομίζει αποδεικτικά στοιχεία που να δικαιολογούν επαρκώς τους ως άνω ισχυρισμούς του, όπως αποδείξεις λιανικών πωλήσεων για τις πωλήσεις σε ιδιώτες, ή έγγραφα που να αποδεικνύουν ότι οι πρωτογενείς αυτές καταθέσεις αφορούν αποκλειστικά τον συνδικαιούχο του λογαριασμού. Αντίθετα, η κρίση της φορολογικής αρχής περί αδικαιολόγητων καταθέσεων δεν είναι αυθαίρετη, αβάσιμη και αόριστη, αφού οι από 16/9/2020 εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου του άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ. της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς, περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρονται αναλυτικά στους λόγους και στις διατάξεις που οδήγησαν τον έλεγχο στο ως άνω πόρισμα, το οποίο είναι διατυπωμένο με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο. Ως εκ τούτου, οι εν λόγω ισχυρισμοί του προσφεύγοντα τυγχάνουν απορριπτέοι, ως αναπόδεικτοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 16/10/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση (ταυτίζεται με της φορολογικής αρχής):

α) Η με αριθμό/16-9-2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Σύνολο για καταβολή	250,00 €	250,00 €

β) Η με αριθμό/16-9-2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α του ΚΦΔ φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Σύνολο για καταβολή	587,60 €	587,60 €

γ) Η υπ' αριθμ./16-9-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Μείωση πιστωτικού υπολοίπου προς έκπτωση	498,47 €	498,47 €

δ) Η υπ' αριθμ./16-9-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Μείωση πιστωτικού υπολοίπου προς έκπτωση	2.068,35 €	2.068,35 €

ε) Η υπ' αριθμ./16-9-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος

φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Σύνολο για καταβολή	1.060,79 €	1.060,79€

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

Δίνεται εντολή στο αρμόδιο όργανο να κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ
ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.