



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 11-09-2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Αριθμός απόφασης: 668e

**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/υση : Τακαντζά 8 -10,  
Θεσ/νικη

Ταχ. Κώδικας : 54639

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Τηλέφωνο : 2313-332246

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

Url : [www.aaade.gr](http://www.aaade.gr)

## **ΑΠΟΦΑΣΗ**

### **Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπόψη:

**1. Τις διατάξεις :**

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4987/2022 ΦΕΚ Α΄ 206/4-11-2022), 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) και

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. 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 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.**

3. Την με αριθμό Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου .....ενδικοφανή προσφυγή του ....., ασκούνται ατομική αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα, με έδρα ....., κατά των με αριθμό: α) .....Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2017, β) .....Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2018, γ) .....Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 1/1/2018 - 31/12/2018 και δ) .....Πράξης Επιβολής Προστίμου Άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων και τα προσκομιζόμενα με αυτά σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ολική ή μερική ακύρωση αυτών.

6. Την από ..... έκθεση απόψεων της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής.

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

Επί της από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου .....ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντα, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων δί' αυτής λόγων, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. ....οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος εισοδήματος ύψους 5.324,41€, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ., ύψους 532,44€ και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 1.260,96€, ήτοι συνολικά ποσό 7.117,81€.

Με την υπ' αριθμ. ....οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος εισοδήματος ύψους 3.038,27€, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ.,

ύψους 303,83€ και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 556,28€, ήτοι συνολικά ποσό 3.898,38€.

Με την υπ' αριθμ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 1/1/2018 - 31/12/2018, του Προϊσταμένου της προαναφερόμενης Δ.Ο.Υ., μειώθηκε το «υπόλοιπο φόρου για έκπτωση» από το ποσό των 18.141,41€ σε 18.110,41€, ήτοι κατά αξία 31,00€.

Με την υπ' αριθμ. ....πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους 300,00€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' και παρ. 2 περ. α' του Ν. 4987/2022(Κ.Φ.Δ.), όπως ισχύουν, επειδή υπέβαλε ανακριβείς δηλώσεις Φ.Π.Α., φορολογικών περιόδων 01/04-30/06/2018, 01/07-30/09/2018 και 01/10-31/12/2018, από τις οποίες δεν προέκυψε ποσό φόρου για καταβολή.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν στο πλαίσιο διενέργειας μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α και εφαρμογής διατάξεων Κ.Φ.Δ., από την αρμόδια για την φορολογία εισοδήματος Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της Α. 1293/23-7-2019 και των άρθρων, 15 παρ. 3 και 27 του Κ.Φ.Δ., τα φορολογικά έτη 2017 και 2018, δυνάμει της υπ' αριθμ. ....σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της εν λόγω Δ.Ο.Υ..

Ειδικότερα, από την επεξεργασία των χρηματοπιστωτικών δεδομένων, σύμφωνα με τα οριζόμενα των διατάξεων του άρθρου 15 §3 του Κ.Φ.Δ. που αποτυπώνονται στην Εφαρμογή Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας (Α.Υ.Ο. 4105/17) της Α.Α.Δ.Ε. και ιδιαίτερα τα φορολογικά έτη 2017 και 2018, διαπιστώθηκαν πιστώσεις ποσών 3.445,00€ και 3.700,00€, αντίστοιχα, σε ατομικό του λογαριασμό της τράπεζας ..... με αριθμό ..... και σε κοινούς τραπεζικούς λογαριασμούς με συνδικαιούχο την σύζυγό του, της τράπεζας .....με αριθμό ..... και της ..... με αριθμό ....., οι οποίες λογίσθηκαν ως «προσαύξηση περιουσίας», η οποία προήλθε από άγνωστη, ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), καθώς ο προσφεύγων δεν απέδειξε την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

Περαιτέρω, με την από .....συνταχθείσα έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, δεν αναγνωρίστηκαν για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα και συνεπώς καταλογίστηκαν ως λογιστικές διαφορές, δαπάνες

καθαρής αξίας ίσης και άνω των 500,00€, οι οποίες δεν εξοφλήθηκαν μέσω του τραπεζικού συστήματος, ανά κρινόμενο φορολογικό έτος 2017 και 2018, ως ακολούθως:

**Φορολογικό έτος 2017**

ΗΜ/ ΝΙΑ	ΑΡΙΘΜ. ΣΤΟΙΧ.	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	Α.Φ.Μ.	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ €	Φ.Π.Α. €	ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ	ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΔΙΑΦΟΡΑ
2/4	211	.....	.....	1,500,00	195,00	Μη προσκόμιση εξόφληση μέσω τράπεζας	1.500,00
6/5	97	.....	.....	900,00	216,00	Εξόφληση μέσω τράπεζας 3.385€ με επιταγή στο όνομα της συζύγου που ασκεί ατομική επιχείρηση και τα ΤΙΜ. που έλαβε έχουν αξία 6.603,28€	3.218,28
30/5	256	.....	.....	2.000,00	480,00	Εξόφληση μέσω τράπεζας 1.015€ και το υπόλοιπο θεωρείται μη εκπιπτόμενη δαπάνη	985,00
10/11	22	.....	.....	2.505,60	325,73	Εξόφληση μέσω τράπεζας 2.100€ και τα ΤΙΜ. που έλαβε έχουν αξία 3.961,33€	1.861,33
1/12	979	.....	.....	500,00	120,00	Ανεξόφλητο	500,00
10/12	ΧΩΡΙΣ ΑΡΙΘΜΟ	.....	.....	1.100,00	264,00	Το ΤΙΜ. αναφέρει «μετρητοίς»	1.100,00
		<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>					<b>9.164,61</b>

**Φορολογικό έτος 2018**

ΗΜ/ ΝΙΑ	ΑΡΙΘΜ.	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	Α.Φ.Μ.	ΚΑΘΑΡΗ	Φ.Π.Α.	ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ	ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ
------------	--------	----------	--------	--------	--------	--------------	-----------

ΝΙΑ	ΣΤΟΙΧ.			ΑΞΙΑ €	€		ΔΙΑΦΟΡΑ
11/02	23	.....	.....	1,500,00	360,00	Προσκομίσθηκε χειρόγραφη κατάσταση και όχι τραπεζικό μέσο εξόφλησης	1.500,00
8/03	108	.....	.....	1.609,20	209,20	Εξόφληση μέσω τράπεζας 5.388,19€ και τα TIM. που έλαβε έχουν αξία 15.244,38€	9.856,19
09/07	183	.....	.....	5.489,60	713,54	Εξόφληση μέσω τράπεζας 10.534,50€ και τα TIM. που έλαβε έχουν αξία 12.701,22€	2.166,72
		<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>					<b>13.522,91</b>

Ακολούθως, οι δηλώσεις Φ.Π.Α. Β' και Γ' τριμήνων φορολογικής περιόδου 1/1.-31.12.2018, στις οποίες δεν προέκυψε ποσό για καταβολή, κρίθηκαν ανακριβείς, καθώς φορολογητέες εισροές και ο φόρος αυτών, με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί δαπάνες αγοράς καυσίμων, δεν αναγνωρίστηκαν για έκπτωση από το φόρο εκροών, που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις που υπάγονται στον Φ.Π.Α, ως ακολούθως:

**ΕΤΟΣ 2018**

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΕΣ ΕΙΣΡΟΕΣ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ	ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΡΟΩΝ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΟΣ
01/04-30/06	121,11	29,06
01/07-30/09	8,06	1,94
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>129,17</b>	<b>31,00</b>

Επιπροσθέτως, η δήλωση Φ.Π.Α. Δ' τριμήνου φορολογικής περιόδου 1/1.-31.12.2018, κρίθηκε ανακριβής, λόγω μείωσης του ποσού για έκπτωση στην επόμενη φορολογική περίοδο, από 18.141,41€ βάσει δήλωσης σε 18.110,41€ με βάση τον έλεγχο, ήτοι κατά αξία επί έλαττον 31,00€.

Η προσφεύγουσα οντότητα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτείται να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν ή άλλως να μεταρρυθμιστούν οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, επικαλούμενη τους ακόλουθους ισχυρισμούς.

#### **Πρώτος λόγος**

- Εσφαλμένος χαρακτηρισμός των δηλώσεων Φ.Π.Α. Β',Γ' και Δ' τριμήνων φορολογικής περιόδου 1/1.-31.12.2018, ως ανακριβών.

#### **Δεύτερος λόγος**

- Εσφαλμένη και μη ερειδόμενη στις διατάξεις του Κ.Φ.Δ. η επιβολή προστίμου του άρθρου 54.

#### **Τρίτος λόγος**

- Οι δαπάνες αγοράς καυσίμων αφορούν τον γεωργικό του ελκυστήρα με Α.Μ. .... επομένως νομίμως καταχωρήθηκαν στα απλογραφικά τηρούμενα λογιστικά του αρχεία (βιβλία) και εσφαλμένα χαρακτηρίσθηκαν ανακριβείς, οι δηλώσεις Φ.Π.Α. Β' και Γ' τριμήνων φορολογικής περιόδου 1/1.-31.12.2018.

#### **Τέταρτος λόγος**

- Εσφαλμένος υπολογισμός των μη εκπιπόμενων επιχειρηματικών του δαπανών, καθαρής αξίας άνω των 500,00€, στη φορολογία εισοδήματος, κατά το φορολογικό έτος 2017, ποσού 5.579,61€, λόγω σύνομης εξόφλησης αυτών (τραπεζικό μέσο πληρωμής) και επομένως ο καταλογισμός του ποσού αυτού ως λογιστικής διαφοράς είναι παντελώς αναπιολόγητος και αόριστος.

#### **Πέμπτος λόγος**

- Εσφαλμένα χαρακτηρίσθηκαν ως «προσαύξηση περιουσίας του», πιστώσεις σε τραπεζικούς του λογαριασμούς, ποσών 3.445,00€ και 3.700,00€, κατά τα φορολογικά έτη 2017 και 2018, αντίστοιχα, καθώς τα αναφερόμενα ποσά αφορούν καταθέσεις μετρητών του ιδίου σε λογαριασμούς του πιστωτικών ιδρυμάτων, προερχόμενες από επανακαταθέσεις ποσών νομίμως αποκτηθέντων όπως προκύπτει και από τον σχετικό πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου του.

#### **Αναφορικά με τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό.**

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 54 του Ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.), ορίζεται μεταξύ άλλων ότι: «1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται

πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του: α) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα δήλωση ή υποβάλλει ελλιπή πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου, ... 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: α) εκατό (100) ευρώ, σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής σχετικά με την περίπτωση α' της παραγράφου 1 και, στις φορολογίες κεφαλαίου, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων α', β', γ', δ' στ' και ιγ' της παραγράφου 1, ...».

**Επειδή**, με την **ΠΟΛ. 1252/2015**, διευκρινίστηκε μεταξύ άλλων ότι «2. Διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρο 54). α) Μη υποβολή, εκπρόθεσμη υποβολή, ελλιπής υποβολή δηλώσεων από τις οποίες δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου και δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα (παρ. 1 περ. α'). Για κάθε παράβαση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης, από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου (πιστωτικές και μηδενικές δηλώσεις), καθώς και φορολογικής δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα, η οποία αφορά φορολογικά έτη, υποθέσεις και περιόδους από 1.1.2014 και μετά, επιβάλλεται πρόστιμο 100 ευρώ (περ. α' της παρ. 1 σε συνδυασμό με την περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 54). **Δηλώσεις πληροφοριακού χαρακτήρα** είναι, μεταξύ άλλων, οι καταστάσεις φορολογικών στοιχείων πελατών - προμηθευτών της παρ. 3του άρθρου 14, οι ανακεφαλαιωτικοί πίνακες ενδοκοινοτικών συναλλαγών, τα έντυπα προϋπολογιστικού και απολογιστικού κόστους, οι γνωστοποιήσεις, οι δηλώσεις μητρώου (πλην της δήλωσης εγγραφής στο φορολογικό μητρώο), η δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης κ.λπ. **Ελλιπής δήλωση** είναι η δήλωση η οποία δεν είναι πλήρης ως προς τη συμπλήρωση όλων των τυπικών στοιχείων της, ή, στην περίπτωση που έχουν αναγραφεί όλα τα τυπικά στοιχεία, αυτά δεν είναι πλήρη ή δεν έχουν αναγραφεί κατά τρόπο ώστε να απεικονίζουν την πραγματική κατάσταση. Δεν θεωρείται ελλιπής η δήλωση που δεν περιλαμβάνει στοιχεία στα οποία η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να έχει πρόσβαση από άλλες υπηρεσίες του Ελληνικού Δημοσίου ... . Ειδικά, ελλιπής κατάσταση φορολογικών στοιχείων, πελατών και προμηθευτών, νοείται η κατάσταση στην οποία δεν έχουν συμπεριληφθεί τα οριζόμενα στις κείμενες διατάξεις στοιχεία, ή στην περίπτωση που έχουν συμπεριληφθεί, αυτά δεν είναι πλήρη ή δεν έχουν αναγραφεί κατά τρόπο ώστε να απεικονίζουν την πραγματική κατάσταση του φορολογούμενου. Επισημαίνεται ότι πρόστιμο υποβολής ελλιπούς δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα κατά το άρθρο 54, παρ. 2, περ. α' ΚΦΔ, προβλέπεται μόνον στις φορολογίες Κεφαλαίου. ... 10) Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας (άρθρο 58Α). Με το άρθρο 58Α θεσπίζονται, για πρώτη φορά διακριτά από τις λοιπές φορολογίες, πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον ΦΠΑ που διαπιστώνονται κατά τον έλεγχο. Στις παραγράφους 1, 3 και 4 ορίζονται «νέες» παραβάσεις για σκοπούς ΦΠΑ, ενώ με την παράγραφο 2 ορίζεται το πρόστιμο ΦΠΑ για τις παραβάσεις της μη υποβολής ή της ανακριβούς υποβολής δήλωσης. Το άρθρο 58Α, ως ειδικότερο, αποκλείει την εφαρμογή του άρθρου 58 (άρθρο 62 παρ. 7), για παραβάσεις που αφορούν τον ΦΠΑ. Δεδομένου ότι το άρθρο 58Α αφορά στην επιβολή προστίμων για ουσιαστικές παραβάσεις, στις περιπτώσεις διαπίστωσης παραβάσεων: εκπρόθεσμης υποβολής χρεωστικής δήλωσης ΦΠΑ, ή μη υποβολής ή ανακριβούς ή εκπρόθεσμης υποβολής δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα (π.χ. δηλώσεις ενδοκοινοτικών αποκτήσεων - παραδόσεων), ή μη υποβολής ή ανακριβούς ή εκπρόθεσμης υποβολής μηδενικών ή πιστωτικών δηλώσεων, δεν εφαρμόζεται το

**άρθρο 58Α, αλλά το άρθρο 54, ακόμη και αν οι παραβάσεις διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, καθώς οι προαναφερόμενες συνιστούν παραβάσεις διαδικαστικού χαρακτήρα. Στην περίπτωση όμως που διαπιστώνεται κατόπιν ελέγχου παράβαση μη υποβολής χρεωστικής δήλωσης ΦΠΑ έχει εφαρμογή τόσο η παράγραφος 2 του άρθρου 58Α όσο και η παράγραφος 2 του άρθρου 54, και κατ' εφαρμογή της παραγράφου 6 του άρθρου 62 σύμφωνα με την οποία δεν σωρεύονται περισσότερα πρόστιμα που επιβάλλονται για την ίδια παράβαση υπερισχύει η διάταξη που προβλέπει το μεγαλύτερο μεταξύ αυτών».**

**Επειδή, ως ανακριβής δήλωση στη φορολογία ΦΠΑ, βάσει της παρ. 2 του άρθρου 58Α του Ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) αλλά και του προϊσχύσαντος άρθρου 58 του ίδιου Κώδικα, χαρακτηρίζεται η δήλωση που έχει ως συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ και το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση (αρχική / τροποποιητική) υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση,**

**Επειδή** ωστόσο, οι διατάξεις του άρθρου 54 του Ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.), **δεν προβλέπουν την επιβολή προστίμου στην περίπτωση ανακριβούς υποβολής πιστωτικής δήλωσης Φ.Π.Α. Και τούτο** διότι η μοναδική πρόβλεψη στις διατάξεις αυτές, πέραν της επιβολής προστίμου στις περιπτώσεις μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής, αφορά στην περίπτωση ελλিপών (όχι ανακριβών) δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα, όπου, όμως, όπως έχει διευκρινιστεί με την ΠΟΛ. 1252/2015, «πρόστιμο υποβολής ελλιπούς δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα κατά το άρθρο 54, παρ. 2, περ. α' του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται μόνον στις φορολογίες Κεφαλαίου». Συνεπώς, η περίπτωση της ανακριβούς πιστωτικής δήλωσης ΦΠΑ **δεν καταλαμβάνεται από τις διατάξεις του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. και ως εκ τούτου τόσο στην περίπτωση της υποβολής ανακριβούς πιστωτικής δήλωσης ΦΠΑ όσο και στην περίπτωση της κατόπιν ελέγχου μείωσης του προς μεταφορά πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ, δεν επιβάλλεται το πρόστιμο της περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 54 του Ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.).**

**Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 62 του 4987/2022 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας): «1...Οι διατάξεις του Κώδικα και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.....3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία».**

**Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα η ελεγκτική αρχή του καταλόγισε πρόστιμο για φερόμενη παράβαση του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., ήτοι για διαδικαστική παράβαση, καθόσον με βάση τις εν λόγω διατάξεις δεν επιβάλλεται πρόστιμο για την εν λόγω παράβαση και δη για υποβολή ανακριβών δηλώσεων Φ.Π.Α. Β', Γ' και Δ' τριμήνων φορολογικής περιόδου 1/1.-31.12.2018, καθόσον δεν προβλέπεται στις σχετικές διατάξεις η επιβολή τέτοιου προστίμου, λαμβανομένου επιπλέον υπόψη ότι οι δηλώσεις ΦΠΑ δεν είναι δηλώσεις πληροφοριακού χαρακτήρα που είναι η μοναδική ουσιώδης προϋπόθεση για την επιβολή των διαδικαστικών προστίμων του άρθρου 54 του Ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.).**

**Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, όπως διαπιστώθηκε από τον έλεγχο, ο προσφεύγων είχε υποβάλει ανακριβώς περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ Β', Γ' και Δ'**



τριμήνων φορολογικής περιόδου 1/1.-31.12.2018, από τις οποίες δεν προέκυψε ποσό φόρου προς καταβολή, καθόσον αυτές ήταν πιστωτικές.

Κατά συνέπεια και σύμφωνα με τα ανωτέρω αναφερόμενα, η επιβολή προστίμου λόγω υποβολής, ανακριβών περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ, από τις οποίες δεν προέκυψε φόρος για καταβολή, δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της οριζόμενης από την περ. α' της παρ. 1 και την περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 54 του Ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) κύρωσης και ως εκ τούτου γίνονται δεκτοί οι ως άνω ισχυρισμοί του προσφεύγοντος και το υπό κρίση πρόστιμο τυγχάνει μη νόμιμο και ακυρωτέο.

#### **Αναφορικά με τον τέταρτο ισχυρισμό**

Επειδή, στο άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. 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 την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4987/2022 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειρισττωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. ....».

**Επειδή**, στο άρθρο 34 του Κ.Φ.Δ. 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**, στο άρθρο 64 του Ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 65 του Ν. 4987/2022 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**, στη διοικητική πράξη πρέπει να γίνεται μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που να στηρίζουν το συμπέρασμά της (ορισμένος χαρακτήρας της αιτιολογίας, ΣτΕ 3692/2001, 4223/2000). Η αιτιολογία δεν πρέπει να περιορίζεται στην επανάληψη στερεότυπων εκφράσεων που προέρχονται από τον νόμο που διέπει την υπόθεση (ΣτΕ 2584/2001) ούτε να στηρίζεται σε αντιφατικά στοιχεία (ΣτΕ 941/1989, Ολ 3158/1976).

**Επειδή**, η αιτιολογία της πράξης μπορεί να παρέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 949, 950/2012, 962/2012).

**Επειδή**, η αιτιολογία είναι επαρκής όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου II, σελ. 144).

**Επειδή**, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις

Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 επ.). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

**Επειδή**, σύμφωνα με το **άρθρο 171 παρ. 4 του Κ.Δ.Δ.**, οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ίδιου άρθρου αποδεικτική δύναμη (Σ.τ.Ε. 451/1991).

**Επειδή**, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων καταλογισμού φόρου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην πράξη επιβολής προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της πράξης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της πράξης επιβολής προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της πράξης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής. (ΣτΕ 1542/2016, 4596/2012, ΣτΕ 190/2015, ΣτΕ 2170/2003, ΣτΕ 190/2005, ΣτΕ 189/2005)

**Επειδή**, η έκθεση ελέγχου δεν αποτελεί ξεχωριστή διοικητική πράξη, αλλά τη νόμιμη αιτιολογία και το αναγκαίο συμπλήρωμα της εκδιδόμενης και στηριζόμενης επ' αυτής πράξης επιβολής φόρου (Φορολογικό Δίκαιο, Θ. Φορτσάκης, εκδόσεις Σάκκουλα 2003, σελ. 504).

**Επειδή**, στο άρθρο 21 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) 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. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους. Ειδικά, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα .....2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με «τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία».

Επειδή, στο άρθρο 22 του Ν. 4172/2013. «Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» ορίζεται ότι: 1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

Επειδή, στο άρθρο 23 του Κ.Φ.Ε. (Ν. 4172/2013) «Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Ειδικότερα, με τις διατάξεις αυτές ρητά ορίζεται ότι 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».

Επειδή με την Εγκύκλιο ΠΟΛ. 1113/02-06-2015 (ΦΕΚ 167Α') της ΓΓΔΕ, με θέμα (Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του Ν. 4172/2013), διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα: «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 εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες και την παράγραφο 4 του άρθρου 48 σχετικά με τις μη εκπιπόμενες 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 εκπιπόμενων δαπανών του άρθρου 23 εκπίπτει,... γ) με τις διατάξεις του άρθρου 23 ορίζονται περιοριστικά οι κατηγορίες δαπανών που δεν εκπίπτουν. Οι μη εκπιπόμενες 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**, με την **ΠΟΛ 1216/2014** διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα: 1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013 καθορίζονται οι μη εκπιπόμενες 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. 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.....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**, με την **ΠΟΛ 1055/26.04.2016**, σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων της περ. β' του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013 σε περίπτωση εξόφλησης τιμολογίων προμηθευτών και πιστωτών από τρίτους, διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα :

**1.** Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013, με τις οποίες καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι δεν εκπίπτει 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 (περ. β'). **2.** Με την **ΠΟΛ. 1216/1.10.2014** εγκύκλιό μας, με την οποία κοινοποιήθηκαν οι ως άνω διατάξεις, διευκρινίσθηκε, ότι για την εφαρμογή της

περίπτωσης β' του άρθρου αυτού, 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. Επίσης, διευκρινίσθηκε ότι 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 εταιρίας 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. **3... 4. Από τη γραμματική διατύπωση των πιο πάνω διατάξεων προκύπτει, ότι ο νόμος απαιτεί η εξόφληση να γίνεται με τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου να αποδεικνύεται η ύπαρξη και η πραγματοποίηση της συναλλαγής, χωρίς να κάνει διάκριση ως προς το πρόσωπο του καταβάλλοντος, ούτε να θέτει ως προϋπόθεση όπως το πρόσωπο στο οποίο ανήκει ο λογαριασμός μέσω του οποίου εξοφλούνται οι σχετικές δαπάνες να είναι και αυτό που είχε τη σχετική απαίτηση από τον καταβάλλοντα (άμεσα αντισυμβαλλόμενος). 5. Κατόπιν των ανωτέρω, σε περίπτωση εξόφλησης σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή- πιστωτή από τρίτο πρόσωπο (ημεδαπό ή αλλοδαπό), το οποίο, κατ' εντολή της επιχείρησης, εξοφλεί τη σχετική υποχρέωση προς απόσβεση ισόποσης υποχρέωσης αυτού προς αυτή, η σχετική δαπάνη εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, αρκεί να αποδεικνύεται με βάση τα κατάλληλα στοιχεία (τραπεζικά παραστατικά ή άλλα έγγραφα) η εξόφληση του προμηθευτή καθώς και ο λόγος εξόφλησης των δαπανών από τον τρίτο».**

**Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι «Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής: α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση.».**

**Επειδή, συναφώς με το άρθρο 9 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν. Η τυχόν μεταβολή της ερμηνευτικής θέσης της Φορολογικής Διοίκησης δεν ισχύει**

αναδρομικά σε περίπτωση που συνεπάγεται τη χειροτέρευση της θέσης των φορολογουμένων.»

- Ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι, για το φορολογικό στοιχείο αξίας ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ Νο ....., εκδόσεως ....., καθαρής αξίας 500,00€ πλέον Φ.Π.Α. 120,00€, ήτοι συνολικής αξίας 620,00€, δεν υπήρχε υποχρέωση να εξοφληθεί με τραπεζικό μέσο πληρωμής καθώς η καθαρή του αξία δεν είναι μεγαλύτερη των 500,00€.

Επειδή, το προαναφερόμενο παραστατικό αγοράς αγαθών ήταν καθαρής αξίας 500,00€, ήτοι ίσης και όχι μεγαλύτερης αξίας των πεντακοσίων ευρώ (500,00€).

Επειδή, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντα, δαπάνη αγοράς αγαθών, ύψους 500,00€, το οποίο θεώρησε ότι εξοφλήθηκε με μετρητά, ήτοι με σύννομο τρόπο, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις έκπτωσης των επιχειρηματικών δαπανών.

Συνεπώς, από τα ανωτέρω συνάγεται ότι, στη συγκεκριμένη περίπτωση, κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα του προσφεύγοντος, το φορολογικό έτος 2017, επιτρέπεται η έκπτωση της ως άνω δαπάνης, καθαρής αξίας των 500,00€, την οποία η ελεγκτική αρχή απέρριψε, καθώς δεν είναι υποχρεωτική η εξόφλησή της με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

- Ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι, για το φορολογικό στοιχείο αξίας ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ Νο ..... καθαρής αξίας 2.505,60€ πλέον Φ.Π.Α. 325,73€, ήτοι συνολικής αξίας 2.831,33€, εξοφλήθηκε με τραπεζικό μέσο πληρωμής μέρος της αξίας του 2.100,00€ και παντελώς αναιτιολόγητα και αόριστα η Φορολογική Διοίκηση καταλογίζει κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος, ως λογιστική διαφορά, ποσό 1.861,33€.

Επειδή, η Φορολογική Αρχή δεν αναγνώρισε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντα, κατά το φορολογικό έτος 2017, ποσό 1.861,33€, καθώς από το σύνολο των ληφθέντων παραστατικών, από τον προμηθευτή ....., αξίας 3.961,33€, εξόφλησε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, ποσό 2.100,00€, ήτοι αξία 1.861,33€ εξόφλησε με μη σύννομο τρόπο.

Επειδή, η Φορολογική Αρχή προκειμένου να προσδιορίσει το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα του προσφεύγοντα, κατά το φορολογικό έτος 2017, για τον έλεγχο της δαπάνης του με το ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ Νο ....., εκδόσεως

....., καθαρής αξίας 2.505,60€, έκρινε το σύνολο των αγορών του από τον προαναφερόμενο προμηθευτή του, ύψους 3.961,33€, με το συνολικό ποσό που εξόφλησε μέσω τράπεζας 2.100,00€ και καταλόγισε, ως λογιστική διαφορά, το ποσό των 1.861,33€.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. β' του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013 και τις αναλυτικές οδηγίες των εγκυκλίων, ΠΟΛ. 1216/2014, ΠΟΛ. 1079/2015 και ΠΟΛ. 1055/26.04.2016, από τα ακαθάριστα έσοδα των οντοτήτων 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».

Επειδή, ο προσφεύγων το ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ Νο ....., εκδόσεως ..... καθαρής αξίας 2.505,60€, εξόφλησε διατραπεζικά κατά ποσό 2.100,00€, ήτοι κατά μέρος αυτού και όχι συνολικά, η σχετική δαπάνη δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα του, στο σύνολο της καθαρής της αξίας 2.505,60€, ο δε ισχυρισμός του απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

- Ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι, το φορολογικό στοιχείο αξίας ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ Νο ....., εκδόσεως ....., καθαρής αξίας 900,00€ πλέον Φ.Π.Α. 216,00€, ήτοι συνολικής αξίας 1.116,00€, εξοφλήθηκε νόμιμα με τραπεζικό μέσο πληρωμής και παντελώς αναπιολόγητα και αόριστα η Φορολογική Διοίκηση καταλογίζει κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος, ως λογιστική διαφορά, ποσό 3.218,28€.

Επειδή, η Φορολογική Αρχή δεν αναγνώρισε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντα, κατά το φορολογικό έτος 2017, ποσό 3.218,28€, καθώς από το σύνολο των ληφθέντων παραστατικών, από τον προμηθευτή του ....., αξίας 6.603,28€, εξόφλησε με τραπεζική επιταγή της συζύγου του, ποσό 3.385,00€, ήτοι ποσό 3.218,28€ δεν πλήρωσε διατραπεζικά.

Επειδή, η Φορολογική Διοίκηση προκειμένου να προσδιορίσει το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα του προσφεύγοντα, κατά το φορολογικό έτος 2017, για τον έλεγχο της δαπάνης του με το ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ Νο ....., εκδόσεως ..... καθαρής αξίας 900,00€, έκρινε το σύνολο των αγορών του από τον προαναφερόμενο προμηθευτή του, ύψους 6.603,28€, με το συνολικό ποσό που του εξόφλησε μέσω τράπεζας 3.385,00€ και καταλόγισε, ως δαπάνη μη εκπιπόμενη στη φορολογία εισοδήματος, τη διαφορά ύψους 3.218,28€.

Επειδή, σύμφωνα με τη διοικητική δικονομία και τη δικαστηριακή νομολογία,



κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών που στηρίζονται σε σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία.

Επειδή, ο προσφεύγων προσκόμισε το με κωδικό συναλλαγής ..... αντίγραφο μεταφοράς χρηματικών διαθεσίμων της ....., από ατομικό λογαριασμό του με αριθμό ..... σε λογαριασμό του προμηθευτή, ποσού **1.116,00€** (καθαρή αξία στοιχείου 900,00€ πλέον Φ.Π.Α. 24% €216,00€).

Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα για νόμιμη εξόφληση του εν λόγω φορολογικού στοιχείου αξίας γίνεται αποδεκτός.

Κατ' ακολουθία των ανωτέρω, προσδιορίζονται οι μη εκπιπόμενες δαπάνες στη φορολογία εισοδήματος, για το φορολογικό έτος 2017, όπως παρακάτω:

#### ΔΑΠΑΝΕΣ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ (ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ)

ΗΜ/ΝΙΑ	ΑΡΙΘΜ. ΣΤΟΙΧ.	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	Α.Φ.Μ.	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ €	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ €
2/4	211	.....	.....	1,500,00	1,500,00
6/5	97	.....	.....	3.218,28	0,00
30/5	256	.....	.....	985,00	985,00
10/11	22	.....	.....	1.861,33	2.505,60
1/12	979	.....	.....	500,00	0,00
10/12	ΧΩΡΙΣ ΑΡΙΘΜΟ	.....	.....	1.100,00	1.100,00
			<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>9.164,61</b>	<b>6.090,60</b>

Επειδή, ακολούθως, για το φορολογικό έτος 2018, δεν προβάλλεται κανένας ιδιαίτερος ισχυρισμός από τον προσφεύγοντα, όσον αφορά τις δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της οντότητάς του, με βάση την παρούσα απόφαση, προσδιορίζονται οι λογιστικές διαφορές βάσει ελέγχου, ποσού **13.522,91€**.

#### Αναφορικά με τον πέμπτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013(Κ.Φ.Ε.). «4. Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη

ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας».

Επειδή, στην παράγραφο 4 του άρθρου 29 του Ν 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι: «Το εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 4 του άρθρου 21 φορολογείται με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%)».

Επειδή, στο άρθρο 39 του Κ.Φ.Δ. 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, περαιτέρω, 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:

#### **«Β Προσαύξηση Περιουσίας**

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. 4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή

ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, όπως οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, τραπεζικές καταθέσεις και πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια, ομόλογα, αμοιβαία κεφάλαια κλπ.), η οποία δεν δικαιολογείται από τα εισοδήματα που δηλώνει ο φορολογούμενος. Η μεταβολή της σύνθεσης ή της διατήρησης της περιουσίας δεν σημαίνει απαραίτητα και την προσαύξησή της. 5. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 4 του άρθρου 29 του ΚΦΕ, δηλαδή με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%), απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται και οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 32 του ΚΦΕ. 6. Για την δικαιολόγηση προσαύξησης περιουσίας μέσω διάθεσης περιουσιακών στοιχείων ή μέσω απόκτησης εισοδημάτων που στο παρελθόν δεν υπήρχε η υποχρέωση της αναγραφής τους στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, είτε γιατί ήταν αφορολόγητα είτε γιατί φορολογούνταν με ειδικό τρόπο (πχ. τόκοι, πώληση εισηγμένων μετοχών), πρέπει να αποδεικνύονται με τα κατάλληλα νόμιμα δικαιολογητικά. 7. Επίσης, σε όσες περιπτώσεις επικαλείται ο φορολογούμενος ότι η προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση, γονική παροχή, κληρονομιά κλπ, πρέπει να ελέγχεται αν υπήρχε η δυνατότητα από τον δωρητή, τον δανειοδότη, τον παρέχοντα, τον κληρονομούμενο, να καταβάλλει ποσά που επικαλείται ο φορολογούμενος, καθώς και αν έχουν καταλογιστεί τα ποσά που προβλέπονται από τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις (π.χ. τέλη χαρτοσήμου, φόρος γονικής παροχής, φόρος δωρεάς κ.λπ.). 8. Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα. Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης στον ίδιο ή άλλο τραπεζικό λογαριασμό αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό. Σ' αυτήν την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι, οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον φορολογούμενο από έναν ή περισσότερους λογαριασμούς

δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς. Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς. Σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων. 9. Όταν δεν μπορεί να δικαιολογηθεί η προσαύξηση της περιουσίας, τότε αυτή φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε. Ο φορολογούμενος δύναται σε κάθε περίπτωση να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο. 10. Για χρήσεις πριν από την 01/01/2014, σχετικές είναι οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994».

Επειδή, με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1175/16-11-2017 παρασχέθηκαν πρόσθετες διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας, όπου μεταξύ άλλων επισημαίνονται τα εξής: «**2. Γενικά, επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου. Σημειώνεται ότι ο φορολογούμενος οφείλει κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων. Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του.»**

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά με την υπ' αριθ. 884/2016 απόφαση του Σ.Τ.Ε. (Β' Τμήμα Επταμελές) ότι «η καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2 ), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος. Σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου [...] το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. Σ.Τ.Ε. 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.ά.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επίδικη, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, "τεκμήρια"), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και 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), ..]13. Επειδή, η ως άνω διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ, κατά το κρίσιμο, εν προκειμένω, σκέλος της, που αναφέρεται σε

περιουσιακή προσαύξηση προερχόμενη «από άγνωστη [...] πηγή ή αιτία», έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται υπό την προϋπόθεση ότι η φορολογική διοίκηση δεν κατορθώνει να διαπιστώσει, κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο και ασφαλή, τη συγκεκριμένη προέλευση της προσαύξησης (που, σε υπόθεση όπως η παρούσα, υπερβαίνει τα εισοδήματα που της έχει δηλώσει ο φορολογούμενος), παρά τη λήψη των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, συμπεριλαμβανόμενης, ιδίως, της κλήσης του φορολογούμενου για παροχή σχετικών πληροφοριών και στοιχείων, που, αν υποβληθούν, ελέγχονται ως προς την ακρίβεια και την επάρκειά τους. ....».

Επειδή, στο άρθρο 34 του Ν. 4172/13 ορίζεται ότι: «1. Η διαφορά που προκύπτει μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 30, η οποία προστίθεται στο φορολογητέο εισόδημα, προσδιορίζεται από τη Φορολογική Διοίκηση κατά το ίδιο φορολογικό έτος σύμφωνα με τα οριζόμενα στις επόμενες παραγράφους και φορολογείται: α) σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 15 εφόσον ο φορολογούμενος έχει εισόδημα μόνο από μισθωτή εργασία ή/και συντάξεις ή εφόσον το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων του προκύπτει από μισθωτή εργασία και συντάξεις ή δεν υπάρχει εισόδημα από καμία κατηγορία ή έχει εισόδημα μόνο από κεφάλαιο ή/και από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου και το τεκμαρτό του εισόδημα δεν υπερβαίνει το ποσό των εννιά χιλιάδων πεντακοσίων (9.500) ευρώ ή β) ..... 2. Η Φορολογική Διοίκηση κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς της προηγούμενης παραγράφου υποχρεούται να λάβει υπόψη τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά, τα οποία αποδεικνύονται από νόμιμα παραστατικά στοιχεία. Ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης για τα ποσά που ιδίως είναι: α) Πραγματικά εισοδήματα τα οποία αποκτήθηκαν από τον φορολογούμενο, τη σύζυγο του και τα εξαρτώμενα μέλη του και τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται με ειδικό τρόπο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις..... β) Χρηματικά ποσά που δεν θεωρούνται εισόδημα κατά τις ισχύουσες διατάξεις, γ) Χρηματικά ποσά που προέρχονται από τη διάθεση περιουσιακών στοιχείων, δ) Εισαγωγή συναλλάγματος που δεν εκχωρείται υποχρεωτικά στην Τράπεζα της Ελλάδος, εφόσον δικαιολογείται η απόκτησή του στην αλλοδαπή.....ε) Δάνεια, τα οποία έχουν ληφθεί και αποδεικνύονται με έγγραφα στοιχεία που φέρουν βέβαιη χρονολογία..... ζ) **Ανάλωση κεφαλαίου** που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα έχει απαλλαγεί από το φόρο. Για τον προσδιορισμό του κεφαλαίου αυτού ανά έτος, από τα πραγματικά εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο, τα οποία προκύπτουν από συμψηφισμό των θετικών και αρνητικών στοιχείων αυτών, από τα χρηματικά ποσά που ορίζονται στις περιπτώσεις β', γ', δ', ε' και στ' της παραγράφου αυτής και από οποιοδήποτε άλλο ποσό το οποίο αποδεδειγμένα έχει εισπραχθεί, εκπίπτουν οι δαπάνες που προσδιορίζονται στα άρθρα 31 και 32, ανεξάρτητα αν απαλλάσσονται της εφαρμογής των άρθρων αυτών. Αν δεν υπάρχουν δαπάνες με βάση το άρθρο 31 ή αν το ποσό τους είναι μικρότερο από τις τρεις χιλιάδες (3.000) ευρώ προκειμένου για άγαμο και πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ προκειμένου για συζύγους, το ποσό που πρέπει να εκπέσει προσδιορίζεται με βάση την κοινωνική, οικονομική και οικογενειακή κατάσταση των φορολογουμένων και τις αποδεδειγμένες δαπάνες διαβίωσής τους και σε καμιά περίπτωση δεν μπορεί να είναι

κατώτερο των τριών χιλιάδων (3.000) και πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ, αντίστοιχα. Κάθε ποσό που καταβλήθηκε για την απόκτηση των εσόδων των παραπάνω περιπτώσεων τα μειώνει και η διαφορά που προκύπτει λαμβάνεται υπόψη για την κάλυψη ή τον περιορισμό της συνολικής ετήσιας δαπάνης, εκτός αν τα ποσά αυτά έχουν ληφθεί υπόψη κατά τον προσδιορισμό του εισοδήματος του έτους που καταβλήθηκαν και ο φορολογούμενος επικαλείται ανάλωση κεφαλαίου του έτους αυτού.....».

**Επειδή**, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1076/2015**: «.....Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 34 η Φορολογική Διοίκηση κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς, που προκύπτει με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 1 του ίδιου άρθρου, υποχρεούται να λάβει υπόψη της τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά που εισπράχθηκαν και τα οποία αποδεικνύονται με νόμιμα παραστατικά στοιχεία. Αν τα ποσά αυτά έχουν απλώς πιστωθεί, χωρίς να έχουν εισπραχθεί δεν μπορούν να ληφθούν υπόψη κατά την εφαρμογή, αυτής της περίπτωσης, καθόσον δεν είναι δυνατόν, να χρησιμοποιηθούν εφόσον δεν εισπράχθηκαν. Ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης της συνδρομής των προϋποθέσεων για τα ποσά αυτά που περιορίζουν τη διαφορά μεταξύ συνολικού εισοδήματος και τεκμαρτού εισοδήματος....Τα ποσά που ιδίως λαμβάνονται υπόψη για την κάλυψη ή τον περιορισμό της υπόψη διαφοράς είναι τα εξής:..... ζ) **Ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα είχε απαλλαγεί από το φόρο.....».**

**Επειδή**, εν προκειμένω, διαπιστώθηκαν κινήσεις/πιστώσεις, κατά το φορολογικό έτος 2017, ποσών 2.000,00€ και 1.400,00€, στις 10-04-2017 και 06-12-2017, αντίστοιχα, ήτοι συνολικού ύψους 3.400,00€, στον ατομικό τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντα, με αριθμό ..... της τράπεζας ..... και ποσού 90,00€, στις 29-06-2017, από ....., σε κοινό τραπεζικό λογαριασμό του, της ..... Τράπεζας με αριθμό ....., με συνδικαιούχο την σύζυγό του, τις οποίες η Φορολογική Αρχή λόγισε ως «προσαύξηση περιουσίας», η οποία προήλθε από άγνωστη, ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), καθώς ο προσφεύγων δεν απέδειξε την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

**Επειδή** η δυνατότητα ύπαρξης ρευστών διαθεσίμων στα χέρια του φορολογούμενου είναι θέμα πραγματικό, το οποίο η φορολογική ελεγκτική υπηρεσία οφείλει να εξετάζει και να εκτιμά με βάση τα στοιχεία που βρίσκονται στη διάθεσή της [πρβλ ΣτΕ 884/2016 (σκέψη 20)].

**Επειδή**, ο προσφεύγων επικαλείται ότι, η κατάθεση ποσού **1.400,00€**, στις 06-12-2017, στον ατομικό τραπεζικό του λογαριασμό της ....., με αριθμό ....., με κωδικό συναλλαγής ....., διενεργήθηκε από τον ίδιο, με χρήματα τα οποία κατείχε εκτός τραπεζικού συστήματος όπως προκύπτει, είτε από τον πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου του είτε από αναλήψεις και επανακαταθέσεις μετρητών.

**Επειδή**, προς επίρρωση του ισχυρισμού του προσκόμισε ενιαίο πίνακα σχηματισμού διαθέσιμου κεφαλαίου των οικονομικών ετών 2010 – 2014 (εισοδήματα από 1/1/2009 έως 31/12/2013) και φορολογικών ετών 2014, 2015 και 2016 (εισοδήματα από 1/1/2014 έως 31/12/2016), με τα δηλωθέντα φορολογητέα εισοδήματά του και τα χρηματικά ποσά που είτε απαλλάσσονται της φορολογίας εισοδήματος είτε φορολογούνται με ειδικό τρόπο, αφαιρουμένων των δαπανών και αγορών περιουσιακών του στοιχείων, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 17 και 18 του Ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), ως ίσχυε έως 31/12/2013 και 31 και 32 του Ν. 4172/2013(Κ.Φ.Ε.), όπως ισχύει από 1/1/2014 και εντεύθεν, από τον οποίο προκύπτει ότι, την 1-1-2017, είχε διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών εκτός πιστωτικών ιδρυμάτων, ποσού **396.542,89€**, από το οποίο μετά την αφαίρεση του συνόλου των τραπεζικών του καταθέσεων την εν λόγω ημερομηνία, είχε εναπομείναν ποσό μεγαλύτερο από το κρινόμενο, οπότε είχε την δυνατότητα να πραγματοποιήσει την προαναφερόμενη κατάθεση, ύψους **1.400,00€**.

**Συνεπώς**, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος δια της παρούσης γίνεται αποδεκτός ως νόμω και ουσία βάσιμος.

**Κατ' ακολουθία των ανωτέρω**, λογίζεται ως «προσαύξηση περιουσίας», η οποία προήλθε από άγνωστη, ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), κατά το φορολογικό έτος 2017, βάσει παρούσας απόφασης, το ποσό των 2.045,00€, αφού για τις λοιπές πιστώσεις, ουδεμία επίκληση γίνεται από τον προσφεύγοντα.

**Επειδή**, διαπιστώθηκαν κινήσεις/πιστώσεις, κατά το φορολογικό έτος 2018, ποσών 1.000,00€, 1.000,00€, 1.500,00€, 1.400,00€ και 2.500,00€, στις 02-07-2018, 25-10-2018, 16-11-2018, 18-12-2018 και 18-12-2018, αντίστοιχα, ήτοι συνολικού ύψους 7.400,00€, σε κοινό τραπεζικό του λογαριασμό του προσφεύγοντα, με συνδικαιούχο την σύζυγό του, υπ' αριθμ. .... της ....., τις οποίες η Φορολογική Αρχή λόγισε ως «προσαύξηση περιουσίας», κατά ποσό 3.700,00€ (7.400,00€ x 50%), η οποία προήλθε από άγνωστη, ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), καθώς ο προσφεύγων δεν απέδειξε την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.



Επειδή, ο προσφεύγων επικαλείται ότι, οι καταθέσεις ποσών, 1.000,00€, 1.000,00€, 1.500,00€, 1.400,00€ και 2.500,00€, στον προαναφερόμενο κοινό λογαριασμό μετά της συζύγου του της ....., με κωδικούς κατάθεσης συναλλαγής ....., αντίστοιχα, διενεργήθηκαν από τον ίδιο, με χρήματα τα οποία κατείχε εκτός τραπεζικού συστήματος όπως προκύπτει, είτε από τον πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου του είτε από αναλήψεις και επανακαταθέσεις μετρητών.

Επειδή, προς επίρρωση του ισχυρισμού του προσκόμισε ενιαίο πίνακα σχηματισμού διαθέσιμου κεφαλαίου των οικ. ετών 2010 - 2014 (εισοδήματα από 1/1/2009 έως 31/12/2013) και φορολογικών ετών 2014, 2015, 2016 και 2017 (εισοδήματα από 1/1/2014 έως 31/12/2017), με τα δηλωθέντα φορολογητέα εισοδήματά του και τα χρηματικά ποσά που είτε απαλλάσσονται της φορολογίας εισοδήματος είτε φορολογούνται με ειδικό τρόπο, αφαιρουμένων των δαπανών και αγορών περιουσιακών του στοιχείων, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 17 και 18 του Ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), ως ίσχυε έως 31/12/2013 και 31 και 32 του Ν. 4172/2013(Κ.Φ.Ε.), όπως ισχύει από 1/1/2014 και εντεύθεν, από τον οποίο προκύπτει ότι, την 1-1-2018, είχε διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών εκτός πιστωτικών ιδρυμάτων, ποσού **634.170,19€**, οπότε είχε την δυνατότητα να πραγματοποιήσει τις εν λόγω καταθέσεις, συνολικού ύψους 3.700,00€ που του αναλογεί, μετά τη αφαίρεση του συνόλου των τραπεζικών του καταθέσεων την εν λόγω ημερομηνία.

Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος δια της παρούσης, για το φορολογικό έτος 2018, γίνεται αποδεκτός ως νόμω και ουσία βάσιμος.

#### **Αναφορικά με τον τρίτο ισχυρισμό**

Επειδή, με το άρθρο 5§5 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι: *«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».*

Επειδή, στην παρ. 1 του άρθρου 9 του Ν. 4308/ 2014 (Ε.Λ.Π.) 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. ζ) Την ημερομηνία κατά την οποία πραγματοποιήθηκε ή ολοκληρώθηκε η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών, εφόσον η ημερομηνία αυτή δεν συμπίπτει με την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου. η) Την αξία αγαθών ή υπηρεσιών ανά συντελεστή Φ.Π.Α., την αξία που απαλλάσσεται Φ.Π.Α., την αξία μονάδας αγαθού ή υπηρεσίας χωρίς Φ.Π.Α., καθώς και την αξία κάθε έκπτωσης ή επιστροφής, εάν δεν συμπεριλαμβάνονται στην τιμή μονάδας. θ) .....

**Επειδή, με την ΠΟΛ. 1003/31-12-2014 διευκρινίσθηκε ότι:** «9.1.2 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 παρόντος άρθρου. 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, με την ΠΟΛ. 1203/2012 διευκρινίσθηκε ότι:** «3.2. 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. Τα στοιχεία του πελάτη που αναφέρονται ανωτέρω (αριθμός κυκλοφορίας οχήματος, Α.Φ.Μ. αντισυμβαλλόμενου πελάτη – επιτηδευματία) καταχωρούνται πριν την έναρξη της παράδοσης του καυσίμου, μέσω του διασυνδεδεμένου με την Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. ηλεκτρονικού υπολογιστή. 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 τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 1, 3 και 4 του Ν. 2859/2000, (ΦΕΚ Α΄ 248), 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. Ειδικά, για τα αγαθά επένδυσης, το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών.[...] 3. Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16 έως και 18. [...] 4. Δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες: α) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης καπνοβιομηχανικών προϊόντων, β) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης οιοπνευματωδών ή αλκοολούχων ποτών, εφόσον αυτά προορίζονται για την πραγματοποίηση μη φορολογητέων πράξεων, γ) δεξιώσεων, ψυχαγωγίας και φιλοξενίας γενικά, δ) στέγασης, τροφής, ποτών, μετακίνησης και ψυχαγωγίας για το προσωπικό ή τους εκπροσώπους της επιχείρησης, ε) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης μέχρι εννέα (9) θέσεων, μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων, σκαφών και αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό, καθώς και οι δαπάνες καυσίμων, επισκευής, συντήρησης, μίσθωσης και κυκλοφορίας αυτών γενικά. Η διάταξη αυτή δεν εφαρμόζεται για τα πιο πάνω μεταφορικά μέσα, εφόσον προορίζονται για πώληση, μίσθωση ή μεταφορά προσώπων με κόμιστρο.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ. 1 και 3 του ως άνω νόμου (Φ.Π.Α.) ορίζεται ότι: «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36, β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίον επιβαρύνθηκαν, ... 3. Όταν το ποσό της έκπτωσης είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο στην ίδια περίοδο, η επιπλέον διαφορά μεταφέρεται για έκπτωση σε επόμενη περίοδο ή επιστρέφεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34, με την επιφύλαξη των περί παραγραφής διατάξεων.»

Επειδή, από την Φορολογική Αρχή δεν αναγνωρίστηκαν για έκπτωση από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις που υπάγονται στον φόρο εκροών, τις φορολογικές περιόδους 01/04-30/06/2018 και 01/07-30/09/2018, φορολογητέες εισροές ποσών, 121,11€ και 8,06€ και ο φόρος αυτών, 29,06€ και 1,94€, αντίστοιχα, με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί δαπάνες αγοράς καυσίμων (πετρελαίου κίνησης ή βενζίνης), με ληφθέντα φορολογικά στοιχεία αξίας (Α.Λ.Π.), στα οποία δεν αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας των οχημάτων.

Επειδή, ο προσφεύγων επικαλείται ότι, η προμήθεια των καυσίμων, διενεργήθηκε με δοχεία από τις εγκαταστάσεις των προμηθευτών του και αφορά, τον εφοδιασμό του γεωργικού ελκυστήρα με Α.Μ. ...., όταν δεν ήταν δυνατόν να μετακινηθεί από τις εγκαταστάσεις της γεωργικής του εκμετάλλευσης ( χωράφια, στάβλους), οπότε ήταν αδύνατο να αναγραφεί σε κάθε παραστατικό ο αριθμός κυκλοφορίας του οχήματος και να τεθεί επί αυτού η σφραγίδα του εκδότη-πρατηριούχου και τα ηλεκτρομαγνητικά ζεύγη (γεννήτριες).

Επειδή, εν προκειμένω: α) δεν προκύπτει με σαφήνεια ο σκοπός που εξυπηρετούσε η κάθε δαπάνη αγοράς καυσίμων β) δεν προσδιορίζεται το είδος του καυσίμου (πετρέλαιο κίνησης ή βενζίνη), που αγόρασε η ελεγχόμενη οντότητα γ) δεν αναγράφηκε σε κάθε παραστατικό (Α.Λ.Π.), ο αριθμός κυκλοφορίας του γεωργικού οχήματος και δεν τέθηκε επί αυτού η σφραγίδα του προμηθευτή, εφόσον αφορούσε την κίνηση του αγροτικού μεταφορικού μέσου, όπως διευκρινίσθηκε και με την ΠΟΛ. 1203/2012.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

#### Αποφασίζουμε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου .....ενδικοφανούς προσφυγής του ..... ασκούντα ατομική αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα, με έδρα ..... ήτοι α) την τροποποίηση των με αριθμό, .....Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2017 και .....Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2018 β) την επικύρωση της με αριθμό .....Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 1/1/2018 - 31/12/2018 και γ) την ακύρωση της με αριθμό .....Πράξης Επιβολής Προστίμου Άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων.

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

**1)Επί της υπ' αριθμ. .... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017.**

Φορολογικό έτος 2017	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ-
----------------------	------------------	------------------	-------------------	---------------------

					<b>ΑΠΟΦΑΣΗΣ</b>
Φορολογητέο εισόδημα	Υπόχρεου	209.947,03	222.556,64	218.082,63	8.135,60
	Συζύγου	51.928,43	51.928,43	51.928,43	0,00
Πιστωτικό ποσό					
Χρεωστικό ποσό		77.983,44	83.307,85	81.462,55	3.479,11
Προκαταβολή φόρου		55.385,02	55.385,02	55.385,02	0,00
Τέλη χαρτ/μου μισθωμάτων ακινήτων		175,20	175,20	175,20	0,00
Εισφορά Ο.Γ.Α. τελών χαρτοσήμου		35,04	35,04	35,04	0,00
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ			532,44	347,91	347,91
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		19.747,43	21.008,39	20.560,99	813,56
Τέλος επιτηδεύματος		1.300,00	1.300,00	1.300,00	0,00
<b>Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή</b>		<b>154.626,13</b>	<b>161.743,94</b>	<b>159.266,71</b>	<b>4.640,58</b>

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

**2)Επί της υπ' αριθμ. .... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018.**

Φορολογικό έτος 2018		<b>ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ</b>	<b>ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ</b>	<b>ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ</b>	<b>ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ- ΑΠΟΦΑΣΗΣ</b>
Φορολογητέο εισόδημα	Υπόχρεου	6.791,31	18.751,63	15.051,63	8.260,32
	Συζύγου	25.029,18	25.029,18	25.029,18	0,00
Πιστωτικό ποσό		50.362,72	47.324,45	48.545,45	
Χρεωστικό ποσό					1.817,27
Προκαταβολή φόρου		4.003,82	4.003,82	4.003,82	0,00
Τέλη χαρτ/μου μισθωμάτων ακινήτων		180,00	180,00	180,00	0,00
Εισφορά Ο.Γ.Α. τελών χαρτοσήμου		36,00	36,00	36,00	0,00
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ			303,83	0,00	0,00
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		567,06	1.123,34	933,76	366,70
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	0,00
<b>Διαφορά συμψηφισμού</b>		<b>-5.701,84</b>	<b>-5.701,84</b>	<b>-5.701,84</b>	<b>0,00</b>

Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε η επιστροφή	39.224,00	39.224,00	39.224,00	0,00
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή		3.898,38	2.183,97	2.183,97

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

**3)Επί της υπ' αριθμ. .... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.1-31.12.2018.**

Φορολογική περίοδος 01/01/2018-31/12/2018	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	550.937,43	550.937,43	550.937,43	
Αξία φορολογητέων εισροών	518.135,89	518.006,72	518.006,72	129,17
Φόρος εκροών	71.621,86	71.621,86	71.621,86	
Υπόλοιπο φόρου εισροών	89.763,27	89.732,27	89.732,27	31,00
Πιστωτικό υπόλοιπο	18.141,41	18.110,41	18.110,41	31,00
Χρεωστικό υπόλοιπο				
Πρόστιμο άρθρου 58/58 <sup>A</sup> ΚΦΔ				
Σύνολο φόρου για καταβολή				
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	18.141,41	18.110,41	18.110,41	31,00

**4)Επί της υπ' αριθμ. ....Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2018**

ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	300,00€	0,00€

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

Ακριβές Αντίγραφο  
Η υπάλληλος του Γραφείου  
Διοικητικής Υποστήριξης

Με εντολή του Προϊσταμένου της  
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών  
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης  
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης

**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.