



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 28.04.2021

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός απόφασης: 1156

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας: 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333254

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

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 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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

3. Την Α 1049/05.03.2021 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με την οποία ορίζεται παράταση της προθεσμίας του πρώτου εδαφίου της παρ. 5 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013, που δεν έχει συμπληρωθεί από την 01.03.2021 έως και τις 27.10.2021, έως την 29-10-2021.

4. Την από **29.09.2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του ΑΦΜ:, κατά της υπ' αρ./10.08.2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αρ./10.08.2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Την με αριθμό2020 πράξη αναπομπής του Προϊσταμένου της υπηρεσίας μας, η οποία διαβιβάστηκε στην Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων με το με αρ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ΕΞ 2020 ΕΜΠ έγγραφο.
7. Την από 14/01/2021 έκθεση συμπληρωματικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, η οποία διαβιβάστηκε στην υπηρεσία μας με το υπ' αρ. πρωτ./18.01.2021 έγγραφο (αρ. πρωτ. εισερχ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ΕΙ 2021 ΕΜΠ), καθώς και την ορθή επανάληψη αυτής (αρ. πρωτ./03.02.2021, αρ. πρωτ. εισερχ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ΕΙ 2021 ΕΜΠ
8. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων.
9. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 29.09.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ:....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./**10.08.2020** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, φορολογικού έτους 2017, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ύψους 13.136,98€, πλέον προστίμου του άρθρου 58 Ν. 4174/2013 6.568,49€, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης 2.175,25€, ήτοι συνολικό ποσό **21.880,72€**, κατόπιν:

- α) προσθήκης στα ακαθάριστα έσοδα αποκρυσταλλώσεως φορολογητέας ύλης ύψους 16.626,28€,
- β) λογιστικών διαφορών συνολικού ύψους 270.000,00€ και
- γ) μείωσης της μεταφερόμενης από τα προηγούμενα έτη ζημίας κατά 71.961,80€.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από 28.07.2020 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, που συντάχθηκε κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε στην επιχείρηση του προσφεύγοντος, με αντικείμενο εργασιών το χονδρικό εμπόριο νωπών φρούτων και λαχανικών, σε εκτέλεση της υπ' αριθ./05.02.2018 εντολής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων για τα φορολογικά έτη 2014-2015-2016-2017-2018. Οι ελεγκτικές επαληθεύσεις διενεργήθηκαν βάσει της ΔΕΛ Α 1069048/02.05.2014, της ΠΟΛ 1124/2015 και της ΠΟΛ 1036/2017.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί ή άλλως να τροποποιηθεί η προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων προβάλλοντας τον ακόλουθο ισχυρισμό:

Η μη προσκόμιση των παραστατικών δαπανών που εμφανίζονται στα βιβλία του προσφεύγοντος τον μήνα Δεκέμβριο του 2017 οφείλεται σε αμέλεια του πρώην λογιστή της επιχείρησης, ο οποίος δεν τα αρχειοθετούσε με ορθό τρόπο, με αποτέλεσμα να καταστεί δυσχερής η έγκαιρη ανεύρεσή τους. Με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή προσκομίζεται σε ηλεκτρονικό φάκελο μέρος αυτών, καθώς και αναλυτικές καταστάσεις με όλες τις απαιτούμενες πληροφορίες. Συγκεκριμένα τα παραστατικά που βρέθηκαν και προσκομίζονται αφορούν σε α) δαπάνες διοδίων, β) πρωτόκολλα καταστροφής που αφορούν αλλοιωμένα αποθέματα και γ) αποδείξεις υπηρεσιών φορτοεκφόρτωσης.

Επειδή, στο άρθρο **64 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου*».

Επειδή, σύμφωνα με την **παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013** (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 εμπειριστατωμένα 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 Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος.....*».

Επειδή, στο άρθρο **23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ)** ορίζεται ότι: «*1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.....*».

Επειδή, με το άρθρο **14§2 του ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «Κατόπιν εγγράφου αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιοδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων».

Επειδή, στο άρθρο **5§5 του Ν. 4308/2014** 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, στο άρθρο **21§1 του Ν. 4172/2013** ορίζεται ότι: «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 άρθρο **22 του Ν. 4172/2013**, όπως ίσχυε την υπό κρίση περίοδο, ορίζεται ότι: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά».

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1113/2015**: «Γενικά: Ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013) καθιερώνει νέους κανόνες για την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρηματικών δαπανών για τους ασκούντες επιχειρηματική δραστηριότητα είτε είναι φυσικά πρόσωπα, είτε είναι νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες. Ειδικότερα: α) με τις διατάξεις του άρθρου 22 τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών με την

έννοια ότι κατ' αρχήν εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης και επιπροσθέτως πληρούν τα λοιπά κριτήρια που τίθενται στο άρθρο αυτό. Το εν λόγω άρθρο πρέπει να εξετάζεται συστηματικά με το άρθρο 23 που αφορά τις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες και την παράγραφο 4 του άρθρου 48 σχετικά με τις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες που αφορούν τα ενδοομιλικά μερίσματα που απαλλάσσονται από το φόρο. Κατά συνέπεια, ο κανόνας που εισάγεται είναι ότι όποια δαπάνη πληροί τα κριτήρια του άρθρου 22 και συγχρόνως δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπτόμενων δαπανών του άρθρου 23 εκπίπτει, β)....., γ) με τις διατάξεις του άρθρου 23 ορίζονται περιοριστικά οι κατηγορίες δαπανών που δεν εκπίπτουν. Οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, σε αυτές που λόγω του είδους τους δεν εκπίπτουν χωρίς να απαιτείται η συνδρομή άλλου όρου ή προϋπόθεσης και σε αυτές που δεν εκπίπτουν μόνον κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το τιθέμενο στο άρθρο αυτό αριθμητικό όριο.

Άρθρο 22 Εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες: 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. 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 εισοδήματος της (ΣτΕ 2033/2012) ή στην υλοποίηση δράσεων στο πλαίσιο της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. Δεν επιτρέπεται, δε, στη φορολογική αρχή να ελέγχει τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών (ΣτΕ 2963/2013, ΣτΕ 1729/2013, ΣτΕ 1604/2011, κ.ά.), εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στο νόμο (π.χ. ενδοομιλικές συναλλαγές). Επισημαίνεται ότι ως προς τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ισχύουν όσα ειδικότερα αναφέρονται κατωτέρω στην παρούσα. β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, η αξία της οποίας δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση. Ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες, όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί άλλα έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία ή

αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών..... γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά. Επομένως, οι δαπάνες θα πρέπει να έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του φορολογικού έτους που αυτές έχουν πραγματοποιηθεί με βάση τα κατάλληλα δικαιολογητικά..... 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, δαπάνες επιχείρησης για τις οποίες δεν προσάγεται κανένα δικαιολογητικό δεν αναγνωρίζονται ως εκπεστές από τα ακαθάριστα έσοδά της, χωρίς να απαιτείται προς τούτο ο προσδιορισμός των μη προσαχθέντων νόμιμων δικαιολογητικών. (Σ.τ.Ε. 3486/1992).

Επειδή, εν προκειμένω από τα διαλαμβανόμενα στην οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων προκύπτει ότι ο προσφεύγων, με κύρια δραστηριότητα το χονδρικό εμπόριο νωπών φρούτων και λαχανικών», δεν προσκόμισε στην φορολογική αρχή κανένα παραστατικό για δαπάνες ύψους 270.000,00€, που βρέθηκαν καταχωρημένες στα βιβλία του τον μήνα Δεκέμβριο του φορολογικού έτους 2017, με αποτέλεσμα να μην πληρούται μία εκ των βασικών προϋποθέσεων έκπτωσης αυτών, που τίθενται στο άρθρο 22 του Ν. 4172/2013, ήτοι της απόδειξης της δαπάνης με τα κατάλληλα δικαιολογητικά. Ομοίως, για το έτερο ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2018 δεν προσκομίσθηκαν στην φορολογική αρχή δικαιολογητικά για δαπάνες ύψους 330.000,00€, που βρέθηκαν καταχωρημένες στα βιβλία της επιχείρησης του προσφεύγοντος τον Δεκέμβριο.

Επειδή, στο άρθρο **65 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προσκόμισε μια κινητή κάρτα μνήμης (USB stick), στην οποία εμπεριέχονται παραστατικά δαπανών-δικαιολογητικά εγγραφών

(δαπάνες διοδίων, πρωτόκολλα καταστροφής αλλοιωμένων αποθεμάτων και αποδείξεις υπηρεσιών φορτοεκφόρτωσης) φορολογικών ετών 2017 και 2018. Τα ανωτέρω διαβιβάστηκαν, κατόπιν της με αριθμό2020 Πράξης Αναπομπής του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας, στην Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, με το με αρ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ΕΞ 2020 ΕΜΠ έγγραφο, προκειμένου να διενεργηθούν πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις και να διαμορφωθεί βέβαιη κρίση επί των αποτελεσμάτων του ελέγχου.

Επειδή η Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων ανταποκρινόμενη στην ανωτέρω πράξη αναπομπής απέστειλε στην υπηρεσία μας, την από 15/01/2021 έκθεση συμπληρωματικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (διαβιβαστικό έγγραφο υπ' αρ. πρωτ./18.01.2021 &/03.02.2021- αρ. πρωτ. εισερχ. Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ΕΙ 2021 ΕΜΠ & Δ.Ε.Δ. ΥΠ.ΕΠ.Ν.Υ. ΕΙ 2021 ΕΜΠ), σχετικό απόσπασμα της οποίας παρατίθεται ακολούθως:

«Διαπιστώσεις ελέγχου»

A. Σχετικά με τις διαπιστωθείσες λογιστικές διαφορές

Από τον αρχικό έλεγχο διαπιστώθηκε ότι υπήρχαν καταχωρημένες στα βιβλία της επιχείρησης και στους μήνες Δεκέμβριο του έτους 2017 και Δεκέμβριο του έτους 2018, στον λογ. 64.98.0000 με την ονομασία «Δαπάνες χωρίς Φ.Π.Α.» με αιτιολογία «διάφορα έξοδα», με πίστωση των λογαριασμών 38.00, Ταμείο κεντρικού και αποτελέσματος 78.11.

Επίσης στις ελεγχόμενες περιόδους κατά την διάρκεια των χρήσεων, λανθασμένα πιστώθηκαν δαπάνες (δεν πιστώνονται ποτέ) που αφορούσαν πωλήσεις για τρίτους - αγρότες του ειδικού καθεστώτος και πραγματοποιήθηκαν για λογαριασμό τους, με αποτέλεσμα οι δαπάνες της επιχείρησης να εμφανίζονται μειωμένες. Για να διορθωθεί το λάθος στο τέλος των χρήσεων αντί να γίνει αντιλογισμός με χρέωση των πιστωμένων δαπανών και πίστωση ενός λογαριασμού προμηθευτών όπως ο «50.90 Τρίτοι λογαριασμοί πωλήσεων εμπορευμάτων», λανθασμένα χρεώθηκε ο λογαριασμός 64.98.000 με πίστωση λογαριασμού αποτελέσματος.

Τα συνολικά ποσά των παραπάνω δαπανών είναι 270.000,00 ευρώ για το έτος 2017 και 330.000,00 ευρώ για το έτος 2018.

Δεν προσκομίσθηκαν στον έλεγχο τα ανάλογης αξίας παραστατικά και τα παραπάνω ποσά καταλογίσθηκαν από τον έλεγχο σαν λογιστικές διαφορές για τα ελεγχόμενα έτη 2017 και 2018.

B. Σχετικά με τα παραστατικά που προσκομίσθηκαν

1. Παραστατικά διοδίων

Η επιχείρηση προσκόμισε στον έλεγχο πρωτότυπα αποδεικτικά δαπανών διοδίων για τα έτη 2017 και 2018 συσχετισμένα με Δελτία Αποστολής, για μεταφορές που όπως υποστηρίζει στην ενδικοφανή προσφυγή που κατέθεσε είναι μεταφορές εμπορευμάτων που έγιναν με δικά της Φ.Ι.Χ.

και αφορούν εμπορεύματα τα οποία αγοράστηκαν ή παραδόθηκαν ως εμπορεύματα τρίτων για πώληση, από αγρότες του κανονικού ή του ειδικού καθεστώτος στις περιοχές της Κρήτης, της Θήβας και της Κορίνθου.

1.α Σχετικά με τις μεταφορές με μεταφορικά μέσα της επιχείρησης

Στο έτος 2017 αλλά και στο έτος 2018, δεν έχουν καταχωρηθεί δαπάνες διοδίων σε κάποιο άλλο λογαριασμό εξόδου.

Κατά τα έτη 2017 και 2018 η επιχείρηση είχε στην κατοχή της τα Φ.Ι.Χ μικτό βάρος 3.140, και μικτό βάρος 2.730.

Η επιχείρηση προσκόμισε για να υποστηρίξει τις δαπάνες αυτές αντίστοιχα Δελτία Αποστολής συσχετισμένα με τα παραστατικά διοδίων.

Από τον έλεγχο των παραστατικών διοδίων σε συνδυασμό με τα Δελτία Αποστολής διαπιστώθηκε ότι αρκετά Δελτία Αποστολής αναγράφουν ποσότητες σε κιλά που δεν ήταν δυνατόν να μεταφερθούν με τα Φ.Ι.Χ. της επιχείρησης, που το μεγαλύτερο είναι το με μικτό βάρος 8.600 κιλά. Έτσι ο έλεγχος κρίνει ότι οι δαπάνες διοδίων των μεταφορών – αγορών εμπορευμάτων που πραγματοποιήθηκαν με τα μεταφορικά μέσα της επιχείρησης σύμφωνα με τα κιλά που αναφέρονται στα οικεία Δελτία Αποστολής, είναι 18.050,73 ευρώ για το έτος 2017 και 29.904,11 ευρώ για το έτος 2018 (συνημμένη κατάσταση 1).

1.β Σχετικά με τις μεταφορές με μεταφορικά μέσα τρίτων

Τα παραπάνω τέθηκαν υπόψη του ελεγχόμενου και ο ελεγχόμενος, υπέβαλε στην υπηρεσία μας την με αριθμό πρωτοκόλλου/07-01-2021 υπεύθυνη δήλωση του άρθρου 8 του Ν. 1599/86, στην οποία αναφέρει τα παρακάτω:

«Οι αγορές ποσοτήτων νωπών οπωροκηπευτικών από τους αγρότες οι οποίες δεν μπορούσαν να μεταφερθούν στην έδρα μας με τα δικά μας Φ.Ι.Χ. λόγω βάρους, μεταφέρονταν με μεγαλύτερα Φ.Δ.Χ. Η συμφωνία με τους ιδιοκτήτες των Φ.Δ.Χ. ήταν να πληρώσουμε ξεχωριστά την υπηρεσία της μεταφοράς και ξεχωριστά την δαπάνη των διοδίων. Με την παραλαβή των οπωροκηπευτικών στην έδρα μας εξοφλούσαμε την φορτωτική και τις αποδείξεις των διοδίων και λαμβάναμε τα παραστατικά. Για αυτό τον λόγο τα παραστατικά βρίσκονται στην κατοχή μας δεδομένου ότι αποτελούν δικά μας παραστατικά δαπανών. Την παραπάνω διαδικασία παραλείψαμε να αναφέρουμε αναλυτικά στην εκδικοφανή μας προσφυγή».

Μαζί με την υπεύθυνη δήλωση ο ελεγχόμενος προσκόμισε στην υπηρεσία μας μετά από προγραμματισμένο ηλεκτρονικό ραντεβού στις 07-01-2021, παραστατικά Φορτωτικών έκδοσης διάφορων τρίτων μεταφορέων, συσχετισμένες με Δελτία Αποστολής και παραστατικά δαπανών διοδίων, για μεταφορές στις οποίες ο έλεγχος έκρινε ότι δεν μπορούσαν να πραγματοποιηθούν με ιδιόκτητα μεταφορικά μέσα του ελεγχόμενου, όπως στην παράγραφο 1.α αναφέρονται. Διαπιστώθηκε ότι στις εν λόγω φορτωτικές που προσκομίσθηκαν, αναγράφονται

επίσης οι αριθμοί των Δελτίων Αποστολής με τα οποία συσχετίζονται (συνημμένες καταστάσεις 2 και 3 για τα έτη 2017 και 2018).

Σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.4308/14 Ε.Λ.Π. άρθρα 5 και 6, την ΠΟΛ 1003/14 άρθρο 5 και τον Ν.4172/14 Κ.Φ.Ε. και το άρθρο 22, τα παραστατικά δαπανών διοδίων που προσκομίσθηκαν ως νέα στοιχεία, γίνονται αποδεκτά από τον έλεγχο ως δαπάνες χωρίς Φ.Π.Α. που αφορούν τον λογαριασμό 64.98.000 για τα ελεγχόμενα έτη 2017 και 2018 και δεν είχαν προσκομισθεί αρχικά στον έλεγχο ως ο παρακάτω πίνακας:

Δαπάνες διοδίων που αποδέχεται ο έλεγχος		
Έτη	2017	2018
Δαπάνες διοδίων με ίδια μέσα	18.050,73€	29.904,11€
Δαπάνες διοδίων με μέσα τρίτων	13.882,81€	16.279,94€
Συνολικά	31.933,54€	46.184,05€

2. Παραστατικά δαπανών φορτοεκφόρτωσης

Η επιχείρηση προσκόμισε στον έλεγχο πρωτότυπα παραστατικά δαπανών φορτοεκφόρτωσης για το έτος 2017 αξίας 16.276,92 ευρώ και για το έτος 2018 αξίας 14.395,35 ευρώ. Αυτά αφορούν εργατικά δικαιώματα που καταβάλλονται υποχρεωτικά υπέρ του σωματείου της Θεσσαλονίκης ανάλογα με τις ποσότητες που εκφορτώνονται.

Από τον έλεγχο βρέθηκε ότι έχουν καταχωρηθεί στα τηρηθέντα ημερολόγια της επιχείρησης στα έτη 2017 και 2018, διάφορα παραστατικά δαπανών φορτοεκφόρτωσης στη χρέωση του λογαριασμού 64.98.003 με πίστωση του λογαριασμού ταμείου.....

Σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.4308/14 Ε.Λ.Π. άρθρα 5 και 6, την ΠΟΛ 1003/14 άρθρο 5 και τον Ν.4172/14 Κ.Φ.Ε. και το άρθρο 22, τα παραστατικά δαπανών φορτοεκφόρτωσης που προσκομίσθηκαν ως νέα στοιχεία, γίνονται αποδεκτά από τον έλεγχο ως δαπάνες χωρίς Φ.Π.Α. που αφορούν τον λογαριασμό 64.98.000 για τα ελεγχόμενα έτη 2017 και 2018 και δεν είχαν προσκομισθεί αρχικά στον έλεγχο ως ο παρακάτω πίνακας:

Δαπάνες φορτοεκφόρτωσης που αποδέχεται ο έλεγχος		
Έτη	2017	2018
Ποσά δαπανών	16.276,92€	14.395,35€

3. Παραστατικά καταστροφών ακατάλληλων αποθεμάτων.

Η επιχείρηση προσκόμισε στον έλεγχο πρωτόκολλα καταστροφής αλλοιωμένων και ακατάλληλων αποθεμάτων, τα οποία έχουν τις υπογραφές δύο μαρτύρων και του επιχειρηματία, είναι

συσχετισμένα με παραστατικά αγορών και η αποτίμηση των καταστραφέντων έγινε στο κόστος αγοράς.

Τα πρωτόκολλα καταστροφής φέρουν την σφραγίδα του Δήμου Αμπελοκήπων – Μενεμένης που είναι ο αρμόδιος Δήμος για την περισυλλογή των απορριμμάτων στην Επίσης ο φορολογούμενος προσκόμισε βεβαίωση του Δήμου Αμπελοκήπων – Μενεμένης με αριθμό πρωτοκόλλου του Δήμου/28-09-2020, η οποία αναφέρει ότι:

«Το τμήμα καθαριότητας του Δήμου Αμπελοκήπων – Μενεμένης με απορριμματοφόρα του, παραλαμβάνει από το κατάστημα του κ., το οποίο εδρεύει στον χώρο της καθώς και από το σύνολο των εμπόρων, οι οποίοι δραστηριοποιούνται στον ίδιο χώρο, το σύνολο των αλλοιωμένων οπωροκηπευτικών προς υγειονομική ταφή στον Χ.Υ.Τ.Α. Μαυροράχης. Η αποκομιδή των ανωτέρω απορριμμάτων πραγματοποιείται ανελλιπώς από το 2010 έως σήμερα».

Η συνολική αξία των πρωτοκόλλων καταστροφής είναι 36.771,95 ευρώ για το έτος 2017 και 35.646,75 ευρώ για το έτος 2018 και οι αγορές αποθεμάτων ήταν 1.760.636,52 ευρώ για το έτος 2017 και 1.569.685,45 ευρώ για το έτος 2018.

Σύμφωνα με τα παραπάνω, τα ποσοστά καταστροφής αποθεμάτων σε σχέση με τις αγορές κάθε έτους είναι 2,14% για το έτος 2017 και 2,27% για το έτος 2018 που κρίνονται από τον έλεγχο φυσιολογικές σύμφωνα με την φύση του επαγγέλματος.

Παρατήρηση: Οι λογιστικές εγγραφές που γίνονται συνήθως για τις καταστροφές σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π., είναι η χρέωση του λογαριασμού 67.02, Ζημιές άλλων καταστροφών, με μείωση του λογαριασμού αποθεμάτων 20.07, Ζημιές από καταστροφή εμπορευμάτων, αλλά αυτό δεν είναι δεσμευτικό, διότι η μείωση των εμπορευμάτων λόγω καταστροφής θα αποτυπωθεί μέσω της απογραφής λήξης και μπορεί η καταστροφή να αποτυπωθεί ορθά με χρέωση λογαριασμού έκτακτης ζημιάς ή λογαριασμού δαπάνης, με πίστωση ενός λογαριασμού αποτελέσματος, χωρίς να υπάρχει διαφορά στο τελικό αποτέλεσμα της χρήσης.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.4308/14 Ε.Λ.Π. άρθρα 5 και 6, την ΠΟΛ 1003/14 άρθρο 5 και τον Ν.4172/14 Κ.Φ.Ε. και το άρθρο 22, τα παραστατικά καταστροφής ακατάλληλων αποθεμάτων που προσκομίσθηκαν ως νέα στοιχεία, γίνονται αποδεκτά από τον έλεγχο ως δαπάνες χωρίς Φ.Π.Α. που αφορούν τον λογαριασμό 64.98.000 για τα ελεγχόμενα έτη 2017 και 2018 και δεν είχαν προσκομισθεί αρχικά στον έλεγχο ως ο παρακάτω πίνακας:

Δαπάνες καταστροφής ακατάλληλων αποθεμάτων που αποδέχεται ο έλεγχος		
Έτη	2017	2018
Ποσά δαπανών	36.771,95€	35.646,75€

Πόρισμα ελέγχου

6.1. Σύμφωνα με όσα παραπάνω αναφέρονται ο έλεγχος αποδέχεται ως νέα στοιχεία τις παρακάτω δαπάνες:

Έτη	2017	2018
Δαπάνες διοδίων με μεταφορικά μέσα του ίδιου και των τρίτων	31.933,54€	46.184,05€
Δαπάνες φορτοεκφόρτωσης	16.276,92€	14.395,35€
Δαπάνες καταστροφής ακατάλληλων αποθεμάτων	36.771,95€	35.646,75€
Συνολικά	84.982,41€	96.226,15€

6.2. Οι τελικές λογιστικές διαφορές προσδιορίζονται όπως παρακάτω:

Έτη	2017	2018
Αρχικές λογιστικές διαφορές	270.000,00€	330.000,00€
Μείον δαπάνες που γίνονται δεκτές	84.982,41€	96.226,15€
Τελικές λογιστικές διαφορές	185.017,59€	233.773,85€

6.3. Κατάστρωση λογαριασμών.....

6.4. Τα καθαρά κέρδη/ζημιές των ελεγχόμενων διαχειριστικών περιόδων, προσδιορίζονται όπως αυτά προκύπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιόρισε ο έλεγχος, με την προσθήκη των λογιστικών διαφορών που αναφέρθηκαν πιο πάνω και απεικονίζονται με τους παρακάτω πίνακες:

Διαχειριστική Χρήση 01/01/2017 - 31/12/2017	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ
Ακαθάριστα έσοδα βιβλίων	2.353.615,71€	2.370.241,97€
Κέρδη/ζημιές βιβλίων	25.564,74€	42.191,02€
Πλέον: δηλωθείσες λογιστικές διαφορές	0,00€	0,00€
Λογιστικές διαφορές ελέγχου		185.017,59€
Πλέον/μείον: ζημιές προηγούμενης περιόδου	-331.769,10€	-259.807,30€
Συνολικά φορολογητέα κέρδη/ζημιές	-306.204,36€	-32.598,69€

Διαχειριστική Χρήση 01/01/2018 - 31/12/2018	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ
Ακαθάριστα έσοδα βιβλίων	2.276.387,58€	2.306.988,09€
Κέρδη/ζημιές βιβλίων	25.998,23€	56.598,74€
Πλέον: δηλωθείσες λογιστικές διαφορές	0,00€	0,00€
Πλέον λογιστικές διαφορές ελέγχου		233.773,85€
Πλέον/μείον: ζημιές προηγούμενης περιόδου	-306.204,36€	-32.598,69€
Συνολικά φορολογητέα κέρδη/ζημιές	-280.206,13€	257.773,90€

.....».

Επειδή, οι ως άνω διαπιστώσεις της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων, όπως αποτυπώνονται στην από 14/01/2021 έκθεση συμπληρωματικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος κρίνονται ορθές και

επαρκώς αιτιολογημένες. Ο προσφεύγων, ο οποίος φέρει, βάσει του άρθρου 65 του Ν. 4174/2013, το βάρος απόδειξης των ισχυρισμών του, προσκόμισε επαρκή στοιχεία αναφορικά με δαπάνες συνολικού ύψους 84.982,41€ που πραγματοποιήθηκαν στο φορολογικό έτος 2017, ενώ για δαπάνες ύψους 185.017,59€, που βρέθηκαν καταχωρημένες στα βιβλία του, ουδέν δικαιολογητικό εγγραφής προσκομίσθηκε, με αποτέλεσμα να μην πληρούται μια εν των προϋποθέσεων του άρθρου 22 του Ν. 4172/2013, για την έκπτωση τους από τα ακαθάριστα έσοδα της αντίστοιχης περιόδου.

Κατόπιν των ανωτέρω, η φορολογική ζημία του προσφεύγοντος για το φορολογικό έτος 2017 διαμορφώνεται με την παρούσα απόφαση στο ποσό των 32.598,69€ από 306.204,36€, που είχε δηλωθεί με την υπ' αρ./04.06.2020 δήλωση, ενώ το φορολογητέο εισόδημά του για το ίδιο έτος προσδιορίζεται στο ποσό των 15.617,40€ .

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης		Ποσά Ελέγχου (οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός)		Ποσά βάσει της παρούσας απόφασης		Διαφορά απόφασης - δήλωσης
	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	Ατομικό και τέκνων	της συζύγου	
Ακίνητη περιουσία							
Τόκοι – Μερίσματα - Δικαιώματα	0,62		0,62		0,62		0,00
Επιχειρηματική δραστηριότητα	25.564,74		312.191,02		227.208,61		201.643,87
Αγροτ επιχειρημ. δραστηριότητα							
Μισθωτή Εργασία – Συντάξεις							
Υπεραξίας μεταβίβασης κεφαλαίου							
Προσαύξηση περιουσίας (αρ. 21 Ν. 4172/2013)							
Συνολικό εισόδημα	25.565,36		312.191,64		227.209,23		201.643,87
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται	331.769,10		259.807,30		259.807,30		71.961,80
Υπόλοιπο	0,62		52.384,34		0,62		0,00
Προστιθέμενη διαφορά δαπανών	15.616,78		0,00		15.616,78		
Άθροισμα	15.617,40		52.384,34		15.617,40		0,00
Εκπτώσεις εισοδήματος							
Φορολογητέο εισόδημα	15.617,40		52.384,34		15.617,40		0,00

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ./29.09.2020 ενδικοφανούς προσφυγής του , ΑΦΜ:..... και την ακύρωση της υπ' αριθ./10.08.2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό/πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ./10.08.2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων

Είδος φόρου	Ποσά βάσει ελέγχου	Ποσά βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ.	Διαφορά απόφασης Δ.Ε.Δ. – ελέγχου
Διαφορά φόρου εισοδήματος	13.136,98€	0,00	-13.136,98€
Πρόστιμο άρθρου 58 Ν. 4174/13	6.568,49€	0,00	-6.568,49€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	2.175,25€	0,00	-2.175,25€
Σύνολο	21.880,72€	0,00	-21.880,72€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013

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

Ακριβές αντίγραφο

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.