



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 29/12/2021

Αριθμ. Αποφ.: 3690

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10
Θεσ/νική
Ταχ. Κώδικας : 54639
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-332246
E-Mail : ded.thess@.aade.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **03-08-2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή των του με **Α.Φ.Μ.:** και του με **ΑΦΜ**, κατοίκων Καρδίτσας, Τ.Κ. 43300, κατά: α) της με αριθμό /28-04-2021 οριστικής

πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 και β) της με αριθμό /28-04-2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν έγγραφα.

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

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **03-08-2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής των του με **Α.Φ.Μ.:** και του με **ΑΦΜ** η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Επειδή, με βάση τις σχετικές εκθέσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας, δεν καταλογίστηκε οποιοδήποτε ποσό φόρου ή προστίμου σε βάρος της δεύτερης εκ των προσφευγόντων, η παρούσα ενδικοφανή προσφυγή απαραδέκτως ασκείται από αυτήν.

Με την με αριθμό /**28.04.2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας, επιβλήθηκε σε βάρος του πρώτου εκ των προσφευγόντων, φόρος ύψους 2.362,40 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του Ν. 4174/2013, ύψους 1.181,20 €, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 729,13 €, ήτοι **συνολικό ποσό 4.272,73€**.

Με την με αριθμό /**28.04.2021** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας, επιβλήθηκε σε βάρος του πρώτου, φόρος ύψους 7.193,29 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58Α του Ν. 4174/2013, ύψους 3.596,65 €, ήτοι **συνολικό ποσό 10.789,94€**.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν στα πλαίσια φορολογικού ελέγχου εισοδήματος, Φ.Π.Α. και ορθής εφαρμογής των ελληνικών λογιστικών προτύπων, που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017, με βάση τις ισχύουσες διατάξεις των ν. 4172/2013, 2859/2000, 4308/2014 και 4174/2013, κατόπιν της υπ'αρ. /31-12-2020 εντολής ελέγχου. Ειδικότερα, σύμφωνα με τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της Α. 1293/2019 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ, οι

οποίες διενεργήθηκαν στα λογιστικά αρχεία της ατομικής επιχείρησης του πρώτου εκ των προσφευγόντων, ο οποίος δραστηριοποιείται ως αγρότης του κανονικού καθεστώτος ΦΠΑ, διαπιστώθηκαν ουσιώδεις παραλείψεις ως προς τον τρόπο τήρησης του αρχείου «μητρώου παγίων», γεγονός που οδήγησε στην αδυναμία ελεγκτικών συμφωνιών και επαληθεύσεων των εκπιπτόμενων δαπανών αποσβέσεων. Παράλληλα, διαπιστώθηκαν συνολικές λογιστικές διαφορές ύψους 45.404,88 €, για το φορολογικό έτος 2017, οι οποίες αφορούν σε μη αναγνώριση δαπανών λόγω ελλιπούς περιγραφής της παρασχεθείσας υπηρεσίας στα φορολογικά στοιχεία, μη αναγραφής του αριθμού κυκλοφορίας στις Α.Λ.Π. καυσίμων, σε μη αναγνώριση δαπανών αποσβέσεων παγίων στοιχείων, των οποίων η αγορά πραγματοποιήθηκε τα προηγούμενα χρόνια, και η αξία των οποίων δεν επαληθεύεται με αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία, σε δαπάνες αγοράς υλικών – ανταλλακτικών χωρίς αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία παροχής υπηρεσιών τοποθέτησής τους (Τ.Π.Υ.), καθώς και σε μη αναγνώριση δαπανών που αφορούσαν σε αγορά παγίων, που καταχωρήθηκαν στα λογιστικά αρχεία ως διάφορα αγροτικά έξοδα με δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ. Ενόψει των ανωτέρω, η φορολογική αρχή αναμόρφωσε τα φορολογητέα κέρδη του φορολογικού έτους 2017, στο ύψος των 16.465,66 € με την προσθήκη των ως άνω λογιστικών διαφορών, ενώ στο ΦΠΑ, δεν αναγνώρισε, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2017-31/12/2017, φορολογητέες εισροές ύψους 29.408,07 €, και τον φόρο εισροών προς έκπτωση, ύψους 7.313,29€..

Οι προσφεύγοντες με τη με αριθμό πρωτοκόλλου /03-08-2021 ενδικοφανή προσφυγή ζητούν την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, για τους ακόλουθους λόγους :

1. Πλημμελής και εσφαλμένη αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων και των εκθέσεων ελέγχου επί των οποίων αυτές ερείδονται.
2. Η έλλειψη αιτιολόγησης των διαπιστώσεων της φορολογικής αρχής, καθιστά αδύνατη την άσκηση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης.
3. Εσφαλμένα η φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε προς έκπτωση τα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών, είτε λόγω ελλιπούς περιγραφής των παρεχόμενων υπηρεσιών είτε λόγω μη αναγραφής του αριθμού κυκλοφορίας των μηχανημάτων, στα οποία αφορούσαν τα ανταλλακτικά και οι σχετικές εργασίες που πραγματοποιήθηκαν, δεδομένου ότι περιγράφονται λεπτομερώς οι σχετικές εργασίες στα άνω τιμολόγια και επομένως ουδέν ζήτημα ελλιπούς περιγραφής τίθεται. Περαιτέρω, φορολογικά στοιχεία τα οποία δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση επειδή, ο έλεγχος έκρινε ότι αφορούν μη πραγματοποιηθείσες συναλλαγές, αφορούσαν πώληση ανταλλακτικών και τοποθέτησης αυτών σε οχήματα και μηχανήματα ιδιοκτησίας του από συνεργείο, τα οποία εξοφλήθηκαν τοις μετρητοίς. Η δε κακή λογιστική ή οικονομική κατάσταση ή τυχόν παραλείψεις και παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας εκ μέρους του εκδότη είναι άνευ σημασίας για το λήπτη της υπηρεσίας, αφού κατά τεκμήριο δεν είναι δυνατόν ούτε γνώση αυτών να έχει, ούτε πολύ περισσότερο να τις ελέγξει. Σχετικά με τις μη εκπιπτόμενες αποδείξεις λιανικής πώλησης καυσίμων,

εσφαλμένα δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση, αφού οι αριθμοί τους αναγράφονται στα αντίστοιχα τιμολόγια και ασφαλώς μπορούν να αναζητηθούν και από τον εκδότη, ενώ σε καμία περίπτωση, η μη επίδειξη αυτών μπορεί να οδηγήσει στο αυθαίρετο συμπέρασμα περί μη πραγματοποίησης των ως άνω δαπανών. Τέλος εσφαλμένη είναι η κρίση του ελέγχου και ως προς τις δαπάνες αποδοχών των εργατών που απασχολήθηκαν στην ατομική του επιχείρηση κατά το επίδικο χρονικό διάστημα, αφού η φορολογική αρχή όλως αορίστως και εσφαλμένως απορρίπτει τα ποσά που καταβλήθηκαν, χωρίς να λαμβάνει υπόψη τα στοιχεία που προσκομίστηκαν ενώπιόν της, από τα οποία αποδεικνύεται η ορθότητα των δαπανών που καταχωρήθηκαν στα βιβλία και στοιχεία του.

4. Η αιτιολογία της μη αναγνωρίσεως δαπάνης αποσβέσεων είναι όλως ανεπαρκής και μη ικανή να θεμελιώσει την κρίση της φορολογικής αρχής, δεδομένου ότι επί της οικείας έκθεσης της δεν αναφέρονται συγκεκριμένα τυχόν μη ανεύρεση των παγίων της επιχείρησής του ή άλλοι λόγοι απορρίψεως.

5. Η φορολογική αρχή έχει μεν συντάξει ιδιαίτερη έκθεση φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α., ωστόσο από το περιεχόμενο της δεν προκύπτει ότι έχει διενεργηθεί αυτοτελής έλεγχος στα πλαίσια Φ.Π.Α.. Τούτο διότι, όπως αναμφισβότως προκύπτει από απλή παραβολική επισκόπηση του περιεχομένου των εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, η φορολογική αρχή έλαβε, για τον προσδιορισμό των φορολογητέων εκροών, αυτούσια τα ακαθάριστα έσοδα από την έκθεση ελέγχου της φορολογίας εισοδήματος.

6. Η φορολογική αρχή, χωρίς να ελέγξει αν πληρούνται οι κατά το νόμο προϋποθέσεις στο πλαίσιο που ορίζουν οι σχετικές διατάξεις περί Φ.Π.Α., δεν αιτιολόγησε ως προς το είδος και το ποσό κάθε δαπάνης που δεν αναγνώρισε προς έκπτωση, ώστε να κριθεί η νομιμότητα της κρίσεως περί μη αναγνώρισης των δαπανών αυτών.

Ως προς τον πρώτο, δεύτερο, τρίτο, τέταρτο και έκτο ισχυρισμό:

Ειδικότερα ως προς τον επιμέρους ισχυρισμό περί παράβασης του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: «*Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του*».

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής: «*1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της*

ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου. 3.....4.....».

Κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, θεσπίστηκε η διαδικασία του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/2013), με το οποίο ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1.....».

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει αδιαμφισβήτητα, ότι έχει ακολουθηθεί η νόμιμη διαδικασία της κλήσεως προς ακρόαση του ελεγχόμενου, διαμέσου του με αριθμό 78/2021 σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου, το οποίο κοινοποιήθηκε με συνημμένες τις προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α., με την υπ' αρ. RE GR συστημένη επιστολή που επιδόθηκε στον ελεγχόμενο την 26/02/2021, μάλιστα δε, στο ως άνω ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε, υποβάλλοντας με το αρ. πρωτ. /29-03-2021 απαντητικό έγγραφο με τις έγγραφες απόψεις του. Από το σύνολο των απόψεων του προσφεύγοντος, σε σχέση με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, η διοίκηση (όπως προκύπτει στις από 26/04/2021 εκθέσεις ελέγχου) αποδέχθηκε μέρος των ισχυρισμών του, ήτοι :

α)Τη δυνατότητα εκτέλεσης διαφόρων εργασιών τοποθέτησης υλικών που δηλώνει ότι πραγματοποιήσε ο ίδιος

β)Τα τιμολόγια αγοράς καυσίμων για τα οποία έχει τις αποδείξεις εσόδων

γ)Τα προσκομιζόμενα στοιχεία για την εξόφληση των τιμολογίων αξίας άνω των 500,00 ευρώ με τραπεζικό μέσο

δ) αναγνώρισε μέρος των δαπανών αγοράς καυσίμων με Α.Λ.Π. που δεν πληρούσαν απόλυτα τις προϋποθέσεις αναγνώρισής τους (δεν αναγράφουν τα στοιχεία του οχήματος που αφορούν) στα πλαίσια της αρχής της χρηστής διοίκησης.

ενώ για το μέρος που τους απέρριψε απάντησε αιτιολογημένα και τεκμηριωμένα, όπως προκύπτει από τις οικείες εκθέσεις ελέγχου, επισημαίνοντας ότι ο προσφεύγων δεν προσκόμισε τα απαραίτητα δικαιολογητικά που επανειλημμένα του ζητήθηκαν για την απόδειξη των ισχυρισμών του, ούτε και με το σημείωμα διαπιστώσεων που υπέβαλε.

Επειδή, τηρήθηκε η προβλεπόμενη διαδικασία της κλήσης προς ακρόαση, ως εκ τούτου, ο περί αντιθέτου ισχυρισμός προβάλλεται αβάσιμα.

Ως προς τον επιμέρους ισχυρισμό περί πλημμελούς και εσφαλμένης αιτιολογίας :

Επειδή, ο ν.4308/2014 (ΦΕΚ Α΄ 251/24.11.2014) Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις, όπως ισχύει κατά τις υπό κρίση χρήσεις, 2015 και 2016, ορίζει στο **άρθρο 1** ότι : «1. Για την εφαρμογή των ρυθμίσεων αυτού του νόμου λαμβάνονται υποχρεωτικά υπόψη οι ορισμοί του παραρτήματος Α΄. 2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου:... γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα [του ιδιωτικού τομέα] που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη.» Στο **άρθρο 3** ότι : «1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς. 2. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας παρακολουθεί σε αρχείο κάθε στοιχείο του ισολογισμού, καθώς και κάθε μεταβολή αυτού. 3. Η τήρηση των αρχείων των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου γίνεται με τρόπο ανάλογο του μεγέθους και της φύσης της οντότητας και σύμφωνα με τον παρόντα νόμο.... 11. Η οντότητα της παρ. 2(γ) του άρθρου 1 που εμπίπτει στην κατηγορία των πολύ μικρών οντοτήτων και επιλέγει, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο, να καταρτίσει τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της παρ. 8 του άρθρου 16 δύναται να μην τηρήσει τα αρχεία της παραγράφου 2 του παρόντος άρθρου. 12. Όταν, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου, η οντότητα δεν συντάσσει ισολογισμό, δύναται, αντί του λογιστικού συστήματος της παραγράφου 10, να χρησιμοποιεί ένα κατάλληλο απλογραφικό λογιστικό σύστημα (βιβλία εσόδων - εξόδων) για την παρακολούθηση των στοιχείων της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, τα οποία συμπεριλαμβάνουν: α) Τα πάσης φύσεως έσοδα διακεκριμένα σε έσοδα από πώληση εμπορευμάτων, από πώληση προϊόντων, από παροχή υπηρεσιών και λοιπά έσοδα. β) Τα πάσης φύσεως κέρδη. γ) Τις πάσης φύσεως αγορές περιουσιακών στοιχείων, διακεκριμένα σε αγορές εμπορευμάτων, υλικών (πρώτων ή βοηθητικών υλών), παγίων και αγορές λοιπών περιουσιακών στοιχείων. δ) Τα πάσης φύσεως έξοδα,

διακεκριμένα σε αμοιβές προσωπικού συμπεριλαμβανομένων εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς, αποσβέσεις, έξοδα από τη λήψη λοιπών υπηρεσιών και λοιπά έξοδα. ε) Τις πάσης φύσεως ζημιές.στ) Τους πάσης φύσεως φόρους και τέλη, ξεχωριστά κατά είδος...» Στο **άρθρο 4**, ότι : «1. Η οντότητα τηρεί κατά περίπτωση, πέραν των αρχείων του άρθρου 3, τα αρχεία (βιβλία) που περιγράφονται στις επόμενες παραγράφους, με ημερομηνία αναφοράς την ημερομηνία τέλους της περιόδου αναφοράς (ημερομηνία του ισολογισμού). 2. Αρχείο ενσώματων και άυλων πάγιων περιουσιακών στοιχείων. Στο αρχείο αυτό, με τήρηση αναλυτικής μερίδας, παρακολουθείται η αξία κτήσης κατά την αρχική αναγνώριση, καθώς και κάθε επακόλουθη μεταβολή, δηλαδή προσθήκη, αναπροσαρμογή, απομείωση, διαγραφή και απόσβεση επί του παγίου, με ένδειξη των σωρευτικών ποσών και των ποσών που αφορούν την περίοδο αναφοράς. Στο αρχείο αυτό παρακολουθούνται και τα πλήρως αποσβεσμένα πάγια τα οποία εξακολουθούν να πληρούν τον ορισμό του παγίου περιουσιακού στοιχείου, είτε εξακολουθούν να είναι σε λειτουργία είτε όχι. ...» **άρθρο 5**, ότι : «1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου. 2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία: α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας. β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου. γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου....**5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια).** Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος. 6. Ο συναλλασσόμενος με την οντότητα ή το τρίτο μέρος που εκδίδει παραστατικά της παραγράφου 5 του παρόντος άρθρου για λογαριασμό της οντότητας, οφείλει να αποστέλλει στην οντότητα τα εκδιδόμενα παραστατικά ή κατ' ελάχιστον όλες τις απαιτούμενες πληροφορίες, σε επαρκή χρόνο για την εκπλήρωση κάθε νόμιμης υποχρέωσης και από τα δύο μέρη. **7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.** γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την

αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής..... **10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου.**... 14. Τα λογιστικά αρχεία πρέπει να είναι διαθέσιμα στα αρμόδια ελεγκτικά όργανα και στις αρμόδιες αρχές εντός ευλόγου χρόνου από σχετική ειδοποίηση, εκτός εάν άλλη νομοθεσία απαιτεί άμεση πρόσβαση ή ρυθμίζει διαφορετικά το θέμα.» Στο **άρθρο 9**, ότι : «1. Το τιμολόγιο φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις: α) Την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου. β) Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές τιμολογίων, ο οποίος χαρακτηρίζει το τιμολόγιο με μοναδικό τρόπο. γ) Τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), με βάση τον οποίο ο πωλητής πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών. δ) Τον Α.Φ.Μ. του πελάτη, με βάση τον οποίο έλαβε χώρα η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών. ε) Την πλήρη επωνυμία και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή και του πελάτη που αποκτά τα αγαθά ή λαμβάνει τις υπηρεσίες. στ) Την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και **το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών, εκτός εάν η έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών προκύπτει από άλλα έγγραφα στα οποία παραπέμπει το τιμολόγιο.**»

Επειδή, περαιτέρω, με τις διατάξεις της **ΠΟΛ. 1003/2015**, παρέχονται οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α΄ 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις», ειδικότερα, μεταξύ άλλων ορίζεται ότι το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τόσο τη λογιστική αξία όσο και τη φορολογική βάση, εφόσον διαφέρουν, των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση. Η υποχρέωση αυτή είναι αυτονόητη προϋπόθεση για την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων της οντότητας. Η παρακολούθηση δύναται να γίνεται με οποιοδήποτε πρόσφορο και ασφαλή τρόπο, ώστε να μπορούν να εξαχθούν οι απαραίτητες πληροφορίες για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, τη σύνταξη των φορολογικών δηλώσεων, και τη διασφάλιση της δυνατότητας διενέργειας ελέγχων. Είναι προφανές ότι η οντότητα οφείλει να είναι σε θέση να τεκμηριώσει αναλυτικά, από τις εγγραφές στα βιβλία της και τα σχετικά παραστατικά, τα ποσά των διαφορών της φορολογικής από τη λογιστική βάση του ανωτέρω πίνακα, και να θέτει την τεκμηρίωση αυτή στη διάθεση του ελέγχου. Σύμφωνα δε με τους ορισμούς του Παραρτήματος Α΄ του νόμου 4308/2014, ορίζεται ως απόσβεση η συστηματική κατανομή της αποσβεστέας αξίας ενός στοιχείου στην ωφέλιμη ζωή του. Μέσω δηλαδή της απόσβεσης που διενεργείται στο τέλος κάθε περιόδου και είναι υποχρεωτική, η αξία του παγίου μεταφέρεται τμηματικά σε κάθε περίοδο στα αποτελέσματά της, ως έξοδο με αντίστοιχη μείωση της αξίας, με την οποία το πάγιο συμπεριλαμβάνεται στον ισολογισμό.

Επειδή, ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013) (ΦΕΚ 167/23-7-2013), στο άρθρο 21, ορίζει 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.» **στο άρθρο 22,** 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», ενώ **στο άρθρο 23,** ότι : «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

- α) τόκοι από δάνεια που λαμβάνει η επιχείρηση από τρίτους ...,
- β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής,
- γ) οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές,
- δ) προβλέψεις για διαγραφή επισφαλών απαιτήσεων ...,
- ε) πρόστιμα και ποινές, περιλαμβανομένων των προσαυξήσεων,
- στ) η παροχή ή λήψη αμοιβών σε χρήμα ή είδος που συνιστούν ποινικό αδίκημα,
- ζ) ο φόρος εισοδήματος, συμπεριλαμβανομένων του τέλους επιτηδεύματος ...,
- θ) οι δαπάνες για την οργάνωση και διεξαγωγή ενημερωτικών ...,
- ι) οι δαπάνες για τη διεξαγωγή εορταστικών εκδηλώσεων, ...,
- ια) οι δαπάνες ψυχαγωγίας.,
- ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες και
- ιγ) το σύνολο των δαπανών που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος.»

Επειδή με την ΠΟΛ.1113/2.6.2015 εγκύκλιο διευκρινίστηκε ότι ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013) καθιερώνει νέους κανόνες για την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρηματικών δαπανών για τους ασκούντες επιχειρηματική δραστηριότητα είτε είναι φυσικά πρόσωπα, είτε είναι νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες.

Ειδικότερα:

- α) με τις διατάξεις του άρθρου 22 τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών με την έννοια ότι κατ' αρχήν εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης και επιπροσθέτως πληρούν τα λοιπά κριτήρια που τίθενται στο άρθρο αυτό. Το εν λόγω άρθρο πρέπει να εξετάζεται συστηματικά με το άρθρο 23 που αφορά τις μη

εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες και την παράγραφο 4 του άρθρου 48 σχετικά με τις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες που αφορούν τα ενδοομιλικά μερίσματα που απαλλάσσονται από το φόρο. Κατά συνέπεια, ο κανόνας που εισάγεται είναι ότι όποια δαπάνη πληροί τα κριτήρια του άρθρου 22 και συγχρόνως δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπτόμενων δαπανών του άρθρου 23 εκπίπτει, β) με τις διατάξεις του άρθρου 22Α, το οποίο προστέθηκε με την παράγραφο 8 του άρθρου 22 του ν. 4223/2013, ορίζεται ο τρόπος έκπτωσης των δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας που πραγματοποιούν οι επιχειρήσεις, και γ) με τις διατάξεις του άρθρου 23 ορίζονται περιοριστικά οι κατηγορίες δαπανών που δεν εκπίπτουν. Οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, σε αυτές που λόγω του είδους τους δεν εκπίπτουν χωρίς να απαιτείται η συνδρομή άλλου όρου ή προϋπόθεσης και σε αυτές που δεν εκπίπτουν μόνον κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το τιθέμενο στο άρθρο αυτό αριθμητικό όριο.

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).....».

Επειδή με την **ΠΟΛ. 1216/2-6-2014** παρέχονται οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013. Ειδικότερα ορίζεται ότι : «1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013 καθορίζονται οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα (ατομικές επιχειρήσεις), καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων.

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

Για την εφαρμογή της περίπτωσης αυτής, στην έννοια της αγοράς των αγαθών και της λήψης των υπηρεσιών εμπίπτουν οι αγορές πρώτων και βοηθητικών υλών, εμπορευμάτων, υλικών, παγίων, κ.λπ., οι πάσης φύσεως δαπάνες της επιχείρησης καθώς και οι πάσης φύσεως υπηρεσίες που

λαμβάνει η επιχείρηση, με την προϋπόθεση ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του Ν.4172/2013 και δεν εμπίπτουν σε κάποια από τις λοιπές περιπτώσεις του παρόντος άρθρου.

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

Επειδή, με τις διατάξεις της **ΠΟΛ 1041/4.2.2015**, με θέμα φορολογική αντιμετώπιση αγροτικού εισοδήματος, από 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4172/2013, μεταξύ άλλων ορίζεται ότι : «5. Ενδεικτικά και με την επιφύλαξη των άρθρων 22 και 23 του ν.4172/2013, για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών, οι ασκούντες αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα εκτός των άλλων και τις παρακάτω κατηγορίες δαπανών, εφόσον αποδεικνύονται με τα κατάλληλα παραστατικά:

- α) αγορές σπόρων ή νεογνών, λιπασμάτων και φαρμάκων,
- β) καλλιεργητικές δαπάνες,
- γ) δαπάνες άρδευσης,
- δ) δαπάνες για ημερομίσθια εργατών,
- ε) το κόστος καυσίμων και συντήρησης των αγροτικών μηχανημάτων,
- στ) των τόκων και τα έξοδα των δανείων που σχετίζονται με την αγροτική εκμετάλλευση,
- ζ) τις αποσβέσεις παγίου εξοπλισμού κλπ.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου **2859/2000** (Φόρος Προστιθέμενης Αξίας - ΦΕΚ Α'248/7-11-2000), **του άρθρου 2**, ορίζεται ότι: «1. Αντικείμενο του φόρου είναι: α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα, β.... γ), δ)». Στο **δε άρθρο 3** του ως άνω νόμου ορίζεται ότι : «1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε νομικό ή φυσικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής....». Επίσης, **στο άρθρο 17** που φέρει τον τίτλο «Γένεση και έκταση του δικαιώματος προς έκπτωση» ότι: «1. Το δικαίωμα προς έκπτωση γεννάται κατά το χρόνο, κατά τον οποίον ο εκπεστέος φόρος γίνεται απαιτητός. 2. Κατά το μέτρο που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση των φορολογουμένων πράξεων του, ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να εκπίπτει από τον φόρο, για τον οποίον είναι υπόχρεος: α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα φόρο προστιθέμενης αξίας για αγαθά, που του παρεδόθησαν ή πρόκειται να του παραδοθούν, καθώς και για υπηρεσίες που του παρασχέθησαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο β) (...)...». Στο **άρθρο 30**, 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 καπνοβιομηχανιών προϊόντων, β) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης οινοπνευματωδών ή αλκοολούχων ποτών, εφόσον αυτά προορίζονται για την πραγματοποίηση μη φορολογητέων πράξεων, γ) δεξιώσεων, ψυχαγωγίας, και φιλοξενίας γενικά, δ) στέγασης, τροφής, ποτών, μετακίνησης και ψυχαγωγίας για το προσωπικό ή τους εκπροσώπους της επιχείρησης, 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 Τέλος στο **άρθρο 32**, ορίζεται ότι : «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α), β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν, γ), δ), ε)»

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

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 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, με τις διατάξεις του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: « 1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

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, στις φορολογικές διαφορές, οι οποίες συγκαταλέγονται στις διοικητικές διαφορές ουσίας, όσον αφορά στον τύπο της αιτιολογίας, σύμφωνα με τη νομολογία, μόνον η πλήρης αοριστία της έκθεσης ελέγχου, εξομοιώνεται με παντελή έλλειψη αιτιολογίας, που αντιστοιχεί σε παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, η οποία οδηγεί στην ακύρωση της πράξης και την αναπομπή της υπόθεσης στην Διοίκηση για επανάληψη της διαδικασίας. Αντιθέτως, οι επιμέρους ελλείψεις της αιτιολογίας δεν αποτελούν ουσιώδη τύπο και δεν μπορούν να οδηγήσουν σε ακύρωση της πράξης και επανάληψη της διαδικασίας, καθώς τα διοικητικά δικαστήρια ως δικαστήρια ουσίας δεν δύνανται να ακυρώσουν διοικητική πράξη για λόγους αναγόμενους στη νομιμότητα ή την επάρκεια της αιτιολογίας, αλλά οφείλουν να ερευνήσουν τα ίδια αν συντρέχουν οι απαιτούμενες από το νόμο προϋποθέσεις για την έκδοσή της και να δεχθούν ή να απορρίψουν εν όλω ή εν μέρει τελικά κατά τη δική τους ουσιαστική κρίση την προσφυγή (ΣτΕ 1542/2016, 4596/2012, ΣτΕ 190/2015, ΣτΕ 2170/2003, ΣτΕ 190/2005, ΣτΕ 189/2005)

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, προκύπτουν τα εξής : Ο πρώτος εκ των προσφευγόντων διατηρεί ατομική επιχείρηση που εντάσσεται στις πολύ μικρές οντότητες του άρθρου 2 του ν. 4308/2014 (ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ Ε.Λ.Π.). Αρχικά, είχε ενταχθεί στο ειδικό καθεστώς ΦΠΑ αγροτών και από 01/01/2003 και εφεξής, εντάχθηκε (αρ. 24/27-01-2003 δήλωση μεταβολής) στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α. και τηρεί απλογραφικά βιβλία και πρόσθετο βιβλίο παγίων, με έδρα το Καρδίτσας. Η κύρια

δραστηριότητα της επιχείρησης κατά τα υπό κρίση φορολογικά έτη, ήταν η καλλιέργεια καπνού, ενώ για την εξυπηρέτηση των δραστηριοτήτων της, καλλιεργούσε ιδιόκτητους και μισθωμένους αγρούς: Ειδικότερα :

Στη χρήση 2017: καλλιεργήσε 422.200 τ.μ. αγρών για παραγωγή αγροτικών προϊόντων, χρησιμοποίησε 6.300 τ.μ. για παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας και δεν έθεσε αγρούς σε κατάσταση αγρανάπαυσης

Επιπλέον για τις ανάγκες της επιχείρησής του διαθέτει ιδιόκτητα και μισθωμένα μεταφορικά μέσα όπως αυτά αναλυτικά περιγράφονται στην έκθεση ελέγχου (βλ. σελ. 3-4).

Η ανωτέρω επιχείρηση εντάσσεται στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α. με ενδοκοινοτικές συναλλαγές (αποκτήσεις) και εκδόθηκαν τα προβλεπόμενα από τις διατάξεις των Ε.Λ.Π. φορολογικά στοιχεία.

Στα πλαίσια του διενεργηθέντος ελέγχου, δυνάμει της υπ' αρ. /22-07-2020 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας διαπιστώθηκαν τα εξής:

Στις 10-08-2020 ο ως άνω προσφεύγων παρέλαβε την υπ' αρ. RE GR συστημένη αποστολή την υπ' αρ. πρωτ. /04-08-2020 κοινοποίηση εντολής ελέγχου των φορολογικών ετών 2016, 2017 και γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολή εκπρόθεσμων δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού. Στη συνέχεια, στις 31-08-2020, ο προσφεύγων παρέλαβε με την RE GR συστημένη αποστολή την αρ. πρωτ. /25-08-2020 πρόσκληση ελέγχου στην οποία ανταποκρίθηκε με αίτημα συνάντησης στη Δ.Ο.Υ. Καρδίτσας. Στις 10/09/2020 (πρακτικό συνάντησης/10-09-2020), ο ελεγχόμενος προσήλθε με το λογιστή του στα γραφεία της φορολογικής αρχής προσκομίζοντας τα λογιστικά αρχεία των φορολογικών ετών 2016 και 2017, τα οποία βρέθηκαν εμπρόθεσμα ενημερωμένα. Ειδικότερα από τον έλεγχο του βιβλίου παγίων, διαπιστώθηκε ότι:

α) Υπάρχουν καταγεγραμμένα πάγια χωρίς αναγραφή παραστατικού αγοράς,

β) διαφορετικά πάγια στοιχεία καταγεγραμμένα συνοπτικά όλα μαζί (π.χ. αποθήκη, Φ/Β). Με βάση τα ανωτέρω και σε συνδυασμό με το γεγονός ότι η επιχείρηση απέκτησε επενδυτικά αγαθά, η αγορά των οποίων έγινε με απαλλαγή Φ.Π.Α, η φορολογική αρχή έκρινε ότι ήταν αδύνατες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις και διασταυρώσεις των παγίων ως προς τις διενεργούμενες αποσβέσεις επ' αυτών, καθώς και η χρήση τους.

γ) υπάρχουν στα ελεγχόμενα φορολογικά έτη αγορές παγίων που δεν καταγράφονται καθόλου στο βιβλίο παγίων, αλλά μόνο στο βιβλίο εσόδων-εξόδων, ως «διάφορα εξόδα Μ.Δ.Ε.».

Παράλληλα, στα πλαίσια του διενεργηθέντος ελέγχου, ζητήθηκαν τα στοιχεία απόκτησης παγίων, οι πληροφοριακές καταστάσεις με μεγαλύτερη ανάλυση των ιδιαίτερων στοιχείων εξατομίκευσης των παγίων, καθώς και αναλυτικά στοιχεία των αγρών στους οποίους έγιναν εργασίες ισοπέδωσης, εντούτοις δεν υπήρξε ανταπόκριση στο αίτημα του ελέγχου. Μάλιστα, όπως καταγράφεται στη σχετική έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, κοινοποιήθηκε η υπ' αρ.

πρωτ./03-12-2020 γραπτή πρόσκληση ελέγχου, με την οποία ζητήθηκαν τα φορολογικά στοιχεία αγορών παγίων που έγιναν πριν την 01/01/2016 και περιλαμβάνονται ως δαπάνη αποσβέσεων στα ελεγχόμενα έτη, ωστόσο, κανένα στοιχείο δεν τέθηκε στη διάθεση του ελέγχου.

Στη συνέχεια, σύμφωνα με τις διατάξεις, εκδόθηκε το υπ' αριθ. ../2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 παρ. 1 του ν. 4174/2013, το οποίο κοινοποιήθηκε με την αρ. RE GR συστημένη επιστολή. Το περιεχόμενο του σημειώματος διαπιστώσεων, καθώς και οι απόψεις του προσφεύγοντος που διατυπώθηκαν εγγράφως με το αρ. πρωτ./29-03-2021 απαντητικό έγγραφο, ωστόσο, ο έλεγχος αποδέχθηκε μέρος των ισχυρισμών του ελεγχόμενου ήτοι:

- τη δυνατότητα εκτέλεσης διαφόρων εργασιών τοποθέτησης υλικών που δήλωσε ότι πραγματοποίησε ο ίδιος.

- τα τιμολόγια αγοράς καυσίμων για τα οποία είχε τις αποδείξεις εσόδων

- τα στοιχεία που προσκομίσθηκαν για την εξόφληση των τιμολογίων αξίας άνω των 500,00 ευρώ με τραπεζικό μέσο

- αναγνώρισε μέρος (ποσοστό 50% περίπου) των δαπανών αγοράς καυσίμων με Α.Λ.Π. που δεν πληρούνταν απόλυτα οι προϋποθέσεις αναγνώρισής τους (δεν αναγράφουν τα στοιχεία του οχήματος που αφορούν) στα πλαίσια της αρχής της χρηστής διοίκησης.

Συνεπώς, κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος, ως προς τη φορολογία εισοδήματος, κατέληξε στις παρακάτω λογιστικές διαφορές για το φορολογικό έτος 2017.

Γενική κατηγορία δαπανών που απορρίπτονται	Αξία
Πάγια στοιχεία καταχωρημένα στο βιβλίο εσόδων - εξόδων στη στήλη διάφορα αγροτικά έξοδα με δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ και όχι στη στήλη παγίων στοιχείων (άρθρο 22 περ. γ' του ν. 4172/2013)	2.665,84
Τιμολόγια δαπανών στα οποία εμφανίζονται αγορές διαφόρων αγαθών με ελλιπή περιγραφή του είδους των πωληθέντων ανταλλακτικών και υπηρεσιών που παρείχε ο εκδότης «.....» - εμπόριο μοτοσυκλετών & ανταλλακτικών – συνεργείο (άρθρο 22 περ. β' και γ' του ν. 4172/2013)	20.087,00
Τ.Π.Υ. με ελλιπή περιγραφή της παρασχεθείσας υπηρεσίας (άρθρο 22 περ. γ' του ν. 4172/2013)	3.014,67
Τιμολόγια αγοράς υλικών – ανταλλακτικών καταχωρημένα στο βιβλίο εσόδων – εξόδων στη στήλη «δαπάνες με δικαίωμα έκπτωσης», χωρίς Τ.Π.Υ. τοποθέτησής τους.	7.961,10

Δαπάνη αποσβέσεων παγίων στοιχείων που η αγορά τους είναι πριν την 01/01/2016 και δεν επαληθεύεται από αντίστοιχα διακαιολογητικά(τιμολόγια) (άρθρο 22 περίπτ. γ' του ν. 4172/2013)	11.676,27
σύνολο	45.404,88

Ειδικότερα ο έλεγχος απέρριψε :

1) Τις δαπάνες που ήταν καταχωρημένες στο βιβλίο εσόδων – εξόδων και στη στήλη διάφορα αγροτικά έξοδα με δικαίωμα έκπτωσης, ενώ αφορούσαν πάγια στοιχεία. Οι δαπάνες αυτές δεν καταχωρήθηκαν στο βιβλίο παγίων, δεν εγγράφηκαν ως δαπάνες αποσβέσεων στο βιβλίο εσόδων – εξόδων κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 22 περ. γ' του ν. 4172/2013 και η αξία κτήσης τους βάρυνε τα αποτελέσματα της χρήσης 2017.

2) Τα Τ.Π.Υ. εκδόσεως «.....», δεν γίνεται καμία σχετική αναφορά στο σώμα των τιμολογίων ο αριθ. αγροτεμαχίου, στο οποίο έγινε η ισοπέδωση, πόσα στρέμματα είναι, σε ποιον ανήκει (ιδιοκτήτης) και η σχέση του με την οντότητα, ούτε γίνεται αναφορά στο σώμα του τιμολογίου αλλά ούτε και οι ενδείξεις αυτές προκύπτουν από άλλα έγγραφα λ.χ. καταρτισθείσες συμβάσεις, συμφωνητικά κλπ έγγραφα, όπως προβλέπεται στις διατάξεις των ΕΛΠ (άρθρου 9 του ν. 4308/2014) και της ΠΟΛ 1003/2015.

3) Τα Τ.Π.Υ. εκδόσεως «.....», διότι στην περιγραφή της υπηρεσίας στο σώμα του τιμολογίου δεν αναφέρεται ο αριθμός κυκλοφορίας του αγροτικού αυτοκινήτου και του γεωργικού ελκυστήρα και στο μητρώο παγίων χρήσης 2016 δεν υπάρχει πάγιο ονομαζόμενο «σβωλοτρίφτης», ούτε γίνεται αναφορά όπως προβλέπεται στις διατάξεις των ΕΛΠ (άρθρου 9 του ν. 4308/2014) και της ΠΟΛ 1003/2015.

4) Τα Τ.Π.Υ. εκδόσεως «..... », διότι στο σώμα του τιμολογίου στην περιγραφή υπηρεσίας δεν αναφέρεται ή ο αριθμός κυκλοφορίας του τρακτέρ κλπ. ούτε γίνεται αναφορά στο σώμα του τιμολογίου, ούτε οι ενδείξεις αυτές προκύπτουν από άλλα έγγραφα λ.χ. καταρτισθείσες συμβάσεις, συμφωνητικά κλπ έγγραφα, όπως προβλέπεται στις διατάξεις των ΕΛΠ (άρθρου 9 του ν. 4308/2014) και της ΠΟΛ 1003/2015.

Δηλαδή δεν παρέχονται όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που είναι απαραίτητες για να καθίσταται ευχερής αναλυτικά και σε σύνοψη η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων του ελέγχου, όπως προβλέπεται από το άρθρο 5 παρ. 10 του ν. 4308/2014 (βλ. αναλυτικά για τα τιμολόγια και έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος σελ. 45 επ.).

5) Τιμολόγια έκδοσης της ατομικής επιχείρησης:

Πρόκειται για τιμολόγια δαπανών στα οποία εμφανίζονται αγορές διαφόρων αγαθών τα οποία παρουσιάζουν ελλιπή περιγραφή του είδους των πωληθέντων ανταλλακτικών και τιμολόγια παροχής υπηρεσιών ελλιπούς περιγραφής του είδους υπηρεσιών που παρείχε ο εκδότης τους χωρίς αναφορά οχήματος στο οποίο παρείχε την υπηρεσία, τα οποία ο έλεγχος έκρινε ότι αφορούν μη πραγματοποιηθείσες συναλλαγές διότι όλα παρουσιάζουν τα εξής χαρακτηριστικά:

- ο εκδότης δεν ασκεί τη δραστηριότητα πώλησης ανταλλακτικών οχημάτων ή αγροτικών μηχανημάτων δεν έχει συνεργείο οχημάτων ή αγροτικών μηχανημάτων
- από τις ΜΥΦ δεν προκύπτουν αγορές αντίστοιχες με τις πωλήσεις ανταλλακτικών που έγιναν προς τον λήπτη
- δεν δηλώνονται από τον εκδότη στις φορολογικές δηλώσεις Φ.Π.Α., αγορές ή πωλήσεις που να αντιστοιχούν στις πωληθείσες προς το λήπτη ποσότητες, όπως καταγράφηκαν στα επίμαχα τιμολόγια
- Η αξία είναι περίπου ίδια στα περισσότερα τιμολόγια πώλησης ή παροχής (λίγο μικρότερη των 500,00 ευρώ)
- Κατά την έκδοση των στοιχείων έγινε διάσπαση του συνολικού τιμήματος με ξεχωριστή τιμολόγηση των πωλουμένων ανταλλακτικών και αντίστοιχης υπηρεσίας τοποθέτησης αυτών και καταστρατηγήθηκαν οι διατάξεις του άρθρου 23 β του ν. 4172/2013 για εξόφληση των συναλλαγών με τραπεζικό μέσο πληρωμής.

Δεν αποδεικνύονται οι δαπάνες αυτές κατά παράβαση του άρθρου 22 του ν. 4172/2013 και συγκεκριμένα : η περιγραφή της υπηρεσίας στο σώμα τιμολογίου είναι ίδια σε όλα «τοποθέτηση ανταλλακτικών, Νο τιμολογίου..», χωρίς αναφορά στο «είδος της υπηρεσίας», αλλά και στο «που» τοποθέτησε τα ανταλλακτικά πχ. σε όχημα, αγροτικό μηχανήμα και ποια η σχέση αυτών με την προσφεύγουσα οντότητα. Επίσης τι είδος υπηρεσίας παρείχε κλπ. με συνέπεια την αδυναμία συσχέτισης των υπό κρίση συναλλαγών με τη δραστηριότητα του προσφεύγοντος και τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων προκειμένου να διαπιστωθεί η παραγωγικότητα της δαπάνης.

Στο σώμα του τιμολογίου δε γίνεται αναφορά ότι οι ενδείξεις αυτές προκύπτουν από άλλα έγγραφα λ.χ. καταρτισθείσες συμβάσεις, συμφωνητικά κλπ έγγραφα, όπως προβλέπεται στις διατάξεις των ΕΛΠ (άρθρου 9 του ν. 4308/2014) και της ΠΟΛ 1003/2015 δηλαδή δεν παρέχονται όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που είναι απαραίτητες για να καθίσταται ευχερής αναλυτικά και σε σύνοψη η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων του ελέγχου, όπως προβλέπεται από το άρθρο 5 παρ. 10 του ν. 4308/2014 (βλ. αναλυτικά για τα τιμολόγια και έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος σελ. 48 επ.).

6) Τα τιμολόγια αγοράς υλικών ανταλλακτικών, όπως λεπτομερώς αναφέρονται στην έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, στη στήλη ΔΑΠΑΝΕΣ ΜΔΕ χωρίς ΤΠΥ τοποθέτησης κατά παράβαση του άρθρου 22 περιπτ. α' και γ' του ν. 4172/2013, διότι δεν αποδεικνύεται ότι οι δαπάνες

αυτές έγιναν στα πλαίσια των εργασιών της οντότητας στη χρήση 2017, καθώς δεν υπήρχαν τα κατάλληλα δικαιολογητικά φορολογικά στοιχεία για τις εργασίες τοποθέτησής τους και στις περιπτώσεις που αφορούν αγορές παγίων δεν υπάρχει εγγραφή της δαπάνης απόκτησής τους στο βιβλίο εσόδων εξόδων ως δαπάνη αποσβέσεων, κατά παράβαση του άρθρου 22 περιπτ. α και γ του ν. 4172/2013. Ειδικότερα: Δε γίνεται αναφορά στο σώμα του τιμολογίου αγοράς των ανταλλακτικών ότι η πωλήτρια επιχείρηση πραγματοποίησε και την εργασία τοποθέτησης αυτών και που τοποθετήθηκαν. Επίσης υπάρχουν τιμολόγια αγοράς οικοδομικών υλικών χωρίς ΤΠΥ οικοδομικών εργασιών και χωρίς εγγραφή στις αποσβέσεις της δαπάνης κατασκευής κτίσματος. Συνεπώς, δεν παρέχονται όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που είναι απαραίτητες για να καθίσταται ευχερής αναλυτικά και σε σύνοψη η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων του ελέγχου, όπως προβλέπεται από το άρθρο 5 παρ. 10 του ν. 4308/2014 .

7) Δαπάνη αποσβέσεων παγίων στοιχείων ύψους 11.676,47 €, των οποίων η αγορά είναι πριν την 01/01/2016 και δεν επαληθεύεται από αντίστοιχα δικαιολογητικά (λογιστικά αρχεία) κατά παράβαση του άρθρου 22γ' του Ν.4172/2013. Ο έλεγχος έκρινε την ανωτέρω δαπάνη ύψους 11.676,47 €, ως λογιστική διαφορά, λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις του άρθρου 4 §1, §2 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), σύμφωνα με τις οποίες η οντότητα πρέπει να τηρεί κατά περίπτωση, πέραν των αρχείων του άρθρου 3 και αρχείο (βιβλίο) ενσώματων και άυλων πάγιων περιουσιακών στοιχείων, όπου με τήρηση αναλυτικής μερίδας, παρακολουθείται η αξία κτήσης κατά την αρχική αναγνώριση, καθώς και κάθε επακόλουθη μεταβολή, δηλαδή προσθήκη, αναπροσαρμογή, απομείωση, διαγραφή και απόσβεση επί του παγίου, με ένδειξη των σωρευτικών ποσών και των ποσών που αφορούν την περίοδο αναφοράς. Στο αρχείο αυτό παρακολουθούνται και τα πλήρως αποσβεσμένα πάγια τα οποία εξακολουθούν να πληρούν τον ορισμό του παγίου περιουσιακού στοιχείου, είτε εξακολουθούν να είναι σε λειτουργία είτε όχι.

Επειδή, σύμφωνα με τις αρχές της λογιστικής επιστήμης και τις κείμενες διατάξεις (άρθρο 5§10 των Ε.Λ.Π.) από την καταχώρηση των παγίων στο μητρώο παγίων πρέπει να προκύπτουν τουλάχιστον τα κάτωθι:

- τα στοιχεία που εξατομικεύουν το είδος του παγίου(ονοματολογία και διακριτικά στοιχεία)
- ή αιτιολογία και τα σχετικά στοιχεία κήσεως (στοιχεία προμηθευτή,αριθμός παραστατικού και ημερομηνία έκδοσης), η αρχική αξία κήσεως και οι μεταβολές αυτής(προσθήκες, βελτιώσεις, μειώσεις), ο τόπος εγκατάστασης
- η ημερομηνία κατά την οποία άρχισε η χρησιμοποίηση ή λειτουργία του, καθώς και η ημερομηνία που τυχόν τέθηκε σε αδράνεια
- η τυχόν κτήση του με ευεργετική φορολογική διάταξη
- η τυχόν ύπαρξη βαρών πάνω σε αυτό(π.χ. είδος βάρους, αιτία, ποσό)
- οι λογισμένες αποσβέσεις(συντελεστής και ποσά)

-η πώληση ή καταστροφή του παγίου.

Επειδή, το ποσό της ετήσιας αποσβέσεως αντιπροσωπεύει τη μείωση της αξίας του παγίου στοιχείου, που επέρχεται λόγω της χρήσεώς του, της παρόδου του χρόνου και της οικονομικής του απαξιώσεως και περιλαμβάνεται στις δαπάνες συνεπώς βαρύνουν τα αποτελέσματα χρήσεως.

Επειδή ο έλεγχος διαπίστωσε ουσιώδεις παραλείψεις ως προς τον τρόπο τήρησης του αρχείου «μητρώο παγίων» και τη δυνατότητα ελεγκτικών συμφωνιών και επαληθεύσεων της δαπάνης απόσβεσης, καθόσον, δεν καταγράφονται όλα τα πάγια στοιχεία με :

-σωστή περιγραφή ήτοι εξατομίκευση του είδους παγίου

-σε πάγια που αποκτήθηκαν πριν την ισχύ των διατάξεων του άρθρου 24 του Ν.4172/2013 δεν καταγράφονται στοιχεία κτήσεως (στοιχεία προμηθευτή, αριθμός παραστατικού και ημερομηνία έκδοσης)

-δεν καταγράφονται στο σύνολο των παγίων στοιχείων ημερομηνία έναρξης χρήσης παγίου στοιχείου, τόπος εγκατάστασης και τυχόν ύπαρξη βαρών πάνω σε αυτό ύπαρξη βαρών πάνω στο πάγιο.

Επειδή, από τις προαναφερθείσες διατάξεις συνάγεται, ότι για να αποτελεί το τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών νόμιμο δικαιολογητικό για την έκπτωση, παραγωγικής δαπάνης, πρέπει να περιλαμβάνει τα στοιχεία που απαιτεί ο νόμος, μεταξύ των οποίων και επαρκή προσδιορισμό των παρασχεθεισών υπηρεσιών. Ωστόσο, τυχόν αοριστία της περιγραφής των παρασχεθεισών υπηρεσιών στο τιμολόγιο αυτό δεν εμποδίζει την έκπτωση, εφόσον όμως η αοριστία αυτή καλύπτεται από αναφορά που γίνεται στο ίδιο τιμολόγιο, σε έγγραφη (προϋπάρχουσα ή ταυτόχρονη) σύμβαση των μερών, από την οποία να προκύπτει σαφώς η αιτιολογία της δαπάνης και να μπορεί να ελεγχθεί η παραγωγικότητα και το αληθές αυτής (βλ. ΣτΕ 1353/2014, 45/2006).

Επειδή, η φορολογική αρχή, για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης εισοδήματος, έλαβε υπ' όψιν της όλα τα προσκομισθέντα από τον προσφεύγοντα έγγραφα, όπως αυτά αναλυτικά αναφέρονται και στην έκθεση ελέγχου εισοδήματος, στην ενότητα «ΔΙΕΝΕΡΓΗΘΕΙΣΕΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ – ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΣΗ ΔΙΑΦΟΡΩΝ» και κατέληξε με πλήρη, σαφή και ειδική αιτιολογία στην κρίση της ενώ ακολουθεί αναλυτική περιγραφή των λογιστικών διαφορών για το έτος 2017 που δεν εκπίπτουν ανά φορολογικό στοιχείο σελ. 57-66 της οικείας έκθεσης ελέγχου εισοδήματος, καθώς και αναλυτικός πίνακας απορριπτόμενων δαπανών για το 2017, ανά τρίμηνο. Αξίζει δε να σημειωθεί, ότι ο έλεγχος αναγνώρισε δαπάνες για ανταλλακτικά ύψους 5.310,20 € (13.271,30-7.961,10), τα οποία έκρινε ότι θα μπορούσαν να τοποθετηθούν από τον ίδιο τον προσφεύγοντα, όπως αυτό προκύπτει από τη σχετική έκθεση ελέγχου εισοδήματος, στην οποία οι

αρχικές λογιστικές διαφορές αυτής της κατηγορίας ανέρχονταν στο ύψος των 13.271,30€, έναντι των τελικών λογιστικών διαφορών ύψους 7.961,10 €..

Επειδή, από τα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία δεν παρέχονται όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που είναι απαραίτητες, ώστε να καθίσταται ευχερής αναλυτικά και σε σύνοψη η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων του ελέγχου, όπως προβλέπεται από το άρθρο 5 παρ. 10 του ν. 4308/2014, ορθά η φορολογική αρχή, χαρακτήρισε τις σχετικές δαπάνες ως λογιστικές διαφορές και ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς το ΦΠΑ, η φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε τις παρακάτω φορολογητέες εισροές και τον αντίστοιχο φόρο εισροών προς έκπτωση για τη φορολογική περίοδο 01/01/2017-31/12/2017.

	Φορολογητέα αξία εισροών	Φόρος εισροών
Τ.Π.Υ. με ελλιπή περιγραφή της παρασχεθείσας υπηρεσίας	3.014,67	723,53
Τιμολόγια δαπανών στα οποία εμφανίζονται αγορές διαφόρων αγαθών με ελλιπή περιγραφή του είδους των πωληθέντων ανταλλακτικών και υπηρεσιών που παρείχε ο εκδότης «..... Ν.» - εμπόριο μοτοσυκλετών & ανταλλακτικών – συνεργείο	20.087,00	5.097,20
Τιμολόγια αγοράς υλικών – ανταλλακτικών καταχωρημένα στο βιβλίο εσόδων εξόδων στη στήλη «δαπάνες με δικαίωμα έκπτωσης», χωρίς Τ.Π.Υ. τοποθέτησης	6.306,50	1.492,56
σύνολο	29.408,07	7.313,29

Ειδικότερα ο έλεγχος δεν αναγνώρισε συνολικές φορολογητέες εισροές ύψους 29.408,07 €, και φόρο εισροών ύψους 7.313,29 €, διότι, όπως αναλυτικά περιγράφονται στις σελίδες 68-76 της από 28/04/2021 έκθεσης μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. :

- 1) Τα Τ.Π.Υ.με αριθ. ..., ..., ..., .../2017, με ελλιπή περιγραφή της υπηρεσίας στο σώμα τιμολογίου , καθότι δεν αναγράφεται σ'αυτά, ο αριθ. αγροτεμαχίου, στο οποίο έγινε η ισοπέδωση, πόσα στρέμματα είναι, σε ποιον ανήκει (ιδιοκτήτης) και η σχέση του με την οντότητα, ούτε γίνεται αναφορά στο σώμα του τιμολογίου ούτε οι ενδείξεις αυτές προκύπτουν από άλλα έγγραφα λ.χ. καταρτισθείσες συμβάσεις, συμφωνητικά κλπ έγγραφα, όπως προβλέπεται στις διατάξεις των ΕΛΠ (άρθρου 9 του ν. 4308/2014) και

της ΠΟΛ 1003/2015. Τα Τ.Π.Υ. με αριθ. ..., .../2017, τα οποία αφορούν σε επισκευές αγροτικού αυτοκινήτου, χωρίς ωστόσο να αναγράφεται σε αυτά, ο αριθμός κυκλοφορίας του αυτοκινήτου ή αριθμός κυκλοφορίας του τρακτέρ, καθώς και για ποιο μηχάνημα έγιναν οι εργασίες τόννου, κλ.π.. Δηλαδή δεν παρέχονται όλα τα δεδομένα και οι πληροφορίες που είναι απαραίτητες για να καθίσταται ευχερής αναλυτικά και σε σύνοψη η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων του ελέγχου, όπως προβλέπεται από το άρθρο 5 παρ. 10 του ν. 4308/2014.

- 2) Τα τιμολόγια εκδόσεως «.....» με ΑΦΜ και με αντικείμενο εργασιών το εμπόριο μοτοσυκλετών & ανταλλακτικών – συνεργείο, πέραν του γεγονότος ότι παρουσιάζουν ελλιπή περιγραφή, επιπροσθέτως κρίθηκαν από τον έλεγχο ως εικονικές συναλλαγές, διότι διαπιστώθηκε ότι
- Ο εκδότης δεν ασκεί τη δραστηριότητα πώλησης ανταλλακτικών οχημάτων ή αγροτικών μηχανημάτων δεν έχει συνεργείο οχημάτων ή αγροτικών μηχανημάτων.
 - Από τις ΜΥΦ δεν προκύπτουν αγορές αντίστοιχες με τις πωλήσεις ανταλλακτικών που έγιναν προς τον λήπτη.
 - Δεν δηλώνονται από τον εκδότη στις φορολογικές δηλώσεις Φ.Π.Α., αγορές ή πωλήσεις που να αντιστοιχούν στις πωληθείσες προς το λήπτη ποσότητες, όπως καταγράφηκαν στα επίμαχα τιμολόγια.
 - Η αξία είναι περίπου ίδια στα περισσότερα τιμολόγια πώλησης ή παροχής (λίγο μικρότερη των 500,00 ευρώ). Κατά την έκδοση των στοιχείων έγινε διάσπαση του συνολικού τιμήματος με ξεχωριστή τιμολόγηση των πωλουμένων ανταλλακτικών και αντίστοιχης υπηρεσίας τοποθέτησης αυτών και καταστρατηγήθηκαν οι διατάξεις του άρθρου 23 β του ν. 4172/2013 για εξόφληση των συναλλαγών με τραπεζικό μέσο πληρωμής.
 - Κάποια δεν αναγράφουν αριθμό στοιχείου.
 - Η περιγραφή της υπηρεσίας στο σώμα του τιμολογίου είναι ίδια σε όλα «τοποθέτηση ανταλλακτικών Νο τιμολογίου», χωρίς αναφορά στο «είδος της υπηρεσίας» αλλά και στο «που» τοποθέτησε τα ανταλλακτικά π.χ. τα τοποθέτησε σε όχημα ή σε αγροτικό μηχάνημα ή σε μηχανή και ποια η σχέση αυτών με την ελεγχόμενη οντότητα. Επίσης τι είδος υπηρεσίας παρείχε κ.λ.π., με συνέπεια την αδυναμία συσχέτισης των υπό κρίση συναλλαγών με τη δραστηριότητα του ελεγχόμενου και αδυναμία διαπίστωσης ότι αφορούν δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησής του και όχι για την συντήρηση των επιβατικών αυτοκινήτων και μοτοσυκλετών που κατέχει.
- 3) Τα με αριθ. και /2017 τιμολόγια αγοράς, τα οποία αφορούν σε αγορά υλικών ανταλλακτικών, καθώς δεν αποδεικνύεται η τοποθέτησή τους (π.χ. κτίσμα

ή χώρο ή πάγιο στοιχεία της επιχείρησης, ώστε να πραγματοποιηθούν από τον έλεγχο οι απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις, ούτε γίνεται αναφορά στο σώμα των τιμολογίων αγοράς των ανταλλακτικών, ότι η πωλήτρια επιχείρηση πραγματοποίησε και την εργασία τοποθέτησής τους και που τοποθετήθηκαν. Συνεπώς δεν παρέχονται όλα τα δεδομένα και οι πληροφορίες που είναι απαραίτητες για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων του ελέγχου όπως προβλέπεται από το άρθρο 5 παρ. 10 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.).

Επειδή, η φορολογική αρχή, για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης ΦΠΑ, έλαβε υπ' όψιν της όλα τα προσκομισθέντα από τον προσφεύγοντα έγγραφα, όπως αυτά αναλυτικά αναφέρονται και στην έκθεση ελέγχου ΦΠΑ, στην ενότητα. «ΔΙΕΝΕΡΓΗΘΕΙΣΕΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ – ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΣΗ ΔΙΑΦΟΡΩΝ και κατέληξε με πλήρη, σαφή και ειδική αιτιολογία στην κρίση της, ενώ ακολουθεί αναλυτική περιγραφή των φορολογητέων εισροών 2017 που δεν εκπίπτουν ανά φορολογικό στοιχείο, καθώς και αναλυτικός πίνακας απορριπτόμενων εισροών 2017 ανά τρίμηνο.

Επειδή, με βάση τα ανωτέρω, ορθά ο έλεγχος δεν αναγνώρισε συνολικές φορολογητέες εισροές ύψους 29.408,07 €, και φόρο εισροών ύψους 7.313,29 €, διότι από τα σχετικά τιμολόγια, όπως αναλυτικά περιγράφονται στις σελίδες 68-76 της από 28/04/2021 έκθεσης μερικού ελέγχου Φ.Π.Α., προκύπτει ελλιπής περιγραφή των υπηρεσιών, καθόσον δεν αναγράφονται σε αυτά, ποια συγκεκριμένα εργασία έγινε, τα στοιχεία του οχήματος που αφορούν, ούτε η έλλειψη αυτή αναπληρώνεται από άλλα έγγραφα στα οποία παραπέμπουν τα τιμολόγια, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 1 και του άρθρου 5 παρ. 10, του ν. 4308/2014. Επιπροσθέτως, ως προς την απόρριψη φορολογητέων εισροών λόγω μη προσκόμισης Τ.Π.Υ. τοποθέτησης των ανταλλακτικών, θα πρέπει να σημειωθεί ότι, από το είδος των υλικών αγοράς (αμορτισέρ εμπρός, σετ συμπλέκτη, παράθυρα μεταλλικά, σετ τακάκια, μπουζί, έμβολο πίεσης δίσκων, ρουλεμάν, κλπ), προκύπτει ότι πρόκειται για υλικά, η τοποθέτηση των οποίων, απαιτεί εξειδικευμένες γνώσεις μηχανικού και όχι για απλές εργασίες που θα μπορούσαν ίσως να γίνουν από τον ίδιο τον προσφεύγοντα. Αξίζει δε να σημειωθεί, ότι ο έλεγχος αναγνώρισε δαπάνες για ανταλλακτικά ύψους 6.964,80 € (13.271,30-6.306,50), τα οποία έκρινε ότι θα μπορούσαν να τοποθετηθούν από τον ίδιο τον προσφεύγοντα, όπως αυτό προκύπτει από τη σχετική έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α., στην οποία οι αρχικές φορολογητέες εισροές που δεν αναγνωρίστηκαν ανέρχονταν στο ύψος των 13.271,30€, έναντι των τελικών μη αναγνωρισθέντων ύψους 6.305,50 €. Παράλληλα, δεν αποδεικνύεται ότι τα ανταλλακτικά, αφορούν φορτηγό αυτοκίνητο και όχι επιβατικό, του οποίου οι δαπάνες δεν αναγνωρίζονται σε κάθε περίπτωση, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. ε' του άρθρου 30 του ν. 2859/2000. Ενόψει των ανωτέρω και δεδομένης της αδυναμίας συσχέτισης των υπό κρίση

συναλλαγών με τη δραστηριότητα του ελεγχόμενου και τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων, προκειμένου να διαπιστωθεί ότι οι δαπάνες αυτές διενεργούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο, διαπίστωση που είναι απαραίτητη για να εκπέσει ο Φ.Π.Α. των φορολογικών αυτών στοιχείων, κατά εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 30 του ν. 2859/2000, ορθά ο έλεγχος δεν αναγνώρισε τις φορολογητέες αυτές εισροές και το φόρο εισροών προς έκπτωση.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε τόσο στον έλεγχο όσο και στην υπηρεσία μας, κατάλληλα αποδεικτικά στοιχεία που να στηρίζουν τον ισχυρισμό του ότι οι εν λόγω δαπάνες αφορούν εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες της επιχείρησής του και έγιναν προς το συμφέρον αυτής, ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό :

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι, η φορολογική αρχή έχει μεν συντάξει ιδιαίτερη έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α., ωστόσο από το περιεχόμενό της δεν προκύπτει ότι έχει διενεργηθεί αυτοτελής έλεγχος στα πλαίσια Φ.Π.Α..

Ο ισχυρισμός αυτός, πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος, διότι αφενός, σύμφωνα με τη νομολογία (ΣτΕ 4236/2011 κ.ά.), δεν αποκλείεται να συμπίσουν οι διαπιστώσεις του ελέγχου και στις δύο φορολογίες (εισοδήματος και ΦΠΑ) δεδομένου, άλλωστε, ότι οι έλεγχοι στις φορολογίες αυτές και στα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντος, διενεργήθηκαν από τον ίδιο ελεγκτή και την ίδια ημέρα, και αφετέρου, διότι συντάχθηκε ιδιαίτερη έκθεση μερικού ελέγχου στη φορολογία προστιθέμενης αξίας, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.), και της παράλληλης εφαρμογής της Α. 1293/23-7-2019 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., βάσει της οποίας, δε διαπιστώθηκαν διαφορές στα ακαθάριστα έσοδα και στις φορολογητέες εκροές, σε σχέση με εκείνες των βιβλίων, αλλά μόνο διαφορές στις φορολογητέες εισροές, οι οποίες προήλθαν από το γεγονός, ότι δε μπορούσε να επαληθευτεί και να ταυτοποιηθεί ότι οι δαπάνες αυτές, διενεργήθηκαν για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο προστιθέμενης αξίας.

Αποφασίζουμε

την **απόρριψη** της από **03-08-2021** και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής των του με **Α.Φ.Μ.:** και του με **ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

A. Ως προς τη φορολογία εισοδήματος

Επί της υπ' αρ. /28-04-2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος / επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017

χρεωστικό ποσό φόρου (διαφορά)	2.362,40
πρόστιμο άρθρου 58 του ν. 4174/2013	1.181,20
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	729,13
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών βάσει της παρούσας απόφασης	4.272,73

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

B. Ως προς τη φορολογία Φ.Π.Α.

Επί της υπ' αρ. /28-04-2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α / επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/ 2017

χρεωστικό υπόλοιπο φόρου (διαφορά)	7.193,29
πρόστιμο άρθρου 58Α του ν. 4174/2013	3.596,65
Σύνολο φόρου για βεβαίωση βάσει της παρούσας απόφασης	10.789,94

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

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