



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη : 19-12-2022

Αριθμ. Αποφ.: 2440

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

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10, Θεσ/νικη
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 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 ΦΕΚ Α' 206), εφεξής ΚΦΔ.
- 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει..
- γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
- δ. Την με αριθμό Α.1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

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

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

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **01-09-2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του **του**, κατοίκου ..., επί της οδού, Τ.Κ. ..., κατά της με αριθμ. **../..08-06-**

2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 και της με αριθμ. **..../08-06-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

6.Την υπ' αριθμ. 19-09-2022 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης 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 **01-09-2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του **του** ..., 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 με αριθμό **.../08-06-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 19.878,42€ πλέον προστίμου του αρ.58 του ν.4174/2013, ποσού 9.939,21€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 3.511,77€, ήτοι **συνολικό ποσό 33.329,40€**, λόγω απόρριψης αγορών καθαρής αξίας 45.930,95€ ως λογιστικών διαφορών.
- Με την με αριθμό **..../08-06-2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 37.094,57€ πλέον προστίμου του αρ.58 του ν.4174/2013, ποσού 18.547,29€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 7.196,33€, ήτοι **συνολικό ποσό 62.838,19€**, λόγω απόρριψης αγορών καθαρής αξίας 78.697,27€, ως λογιστικών διαφορών.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν βάσει της από 08-06-2022 έκθεσης ελέγχου φόρου εισοδήματος που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντα του ..., με κύριο αντικείμενο εργασιών «*χονδρικό εμπόριο άλλων ειδών οικιακής χρήσης*», δυνάμει της υπ' αριθμ. **.../20-05-2017** εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογικών ετών 2016- 2017.

Στα πλαίσια του ελέγχου, απεστάλη ταχυδρομικά, με συστημένη επιστολή, στην τελευταία δηλωθείσα διεύθυνση του προσφεύγοντα, η με αριθμό πρωτ. **..../28-05-2019** κοινοποίηση της εντολής ελέγχου και η **...../22-05-2022** γνωστοποίηση περί της δυνατότητας υποβολής δηλώσεων

στα πλαίσια του αρ.397 του ν.4512/2018. Επίσης, απεστάλη η με αριθμό πρωτ./06-11-2019 πρόσκληση προσκόμισης των φορολογικών του αρχείων.

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε η καταχώρηση στα φορολογικά του βιβλία τιμολογίων αγορών και ενδοκοινοτικών αποκτήσεων καθαρής αξίας άνω των 500€ έκαστο, τα οποία δεν εξοφλήθηκαν μέσω τραπεζικού συστήματος, συνολικής καθαρής αξίας 45.930,95€ στο φορολογικό έτος 2016 και 78.697,27€ στο φορολογικό έτος 2017, τα απορρίφθηκαν ως λογιστικές διαφορές. Επίσης, στο φορολογικό έτος 2017 απορρίφθηκαν επιπλέον δύο φορολογικά παραστατικά δαπανών συνολικής καθαρής αξίας 3.735,11€, καθώς κρίθηκε ότι δεν πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης.

Ο έλεγχος συνέταξε και απέστειλε με συστημένη ταχυδρομική επιστολή το υπ' αριθμ. .../16-05-2022 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου και τις προσωρινές πράξεις επιβολής φόρου εισοδήματος, το οποίο ουδέποτε παρέλαβε ο προσφεύγων και στη συνέχεια εξέδωσε τις προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/01-09-2022 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενος ότι:

1. Παραβίαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας. Όπως ρητά προκύπτει και από την έκθεση ελέγχου ουδέποτε έλαβε το σημείωμα διαπιστώσεων με αποτέλεσμα να απωλέσει ένα στάδιο διοικητικής προστασίας και να μην μπορέσει να ασκήσει το δικαίωμά του για προηγούμενη ακρόαση. Η κοινοποίηση με συστημένη επιστολή, σύμφωνα με το αρ.5 του ν.4174/2013, δεν εκπληρώνει άνευ ετέρου την υποχρέωση της φορολογικής διοίκησης. Το τεκμήριο είναι μαχητό. Η μη κοινοποίηση συνιστά πλημμέλεια, που ακυρώνει τις πράξεις ελέγχου. Όφειλε η φορολογική αρχή να προσπαθήσει με κάποιον άλλο τρόπο από τους προβλεπόμενους στο άρ. 5 του ν.4174/2013, προκειμένου να λάβει γνώση αυτού.
2. Αντισυνταγματικότητα του άρ. 23 παρ.1 περ.β' του ν.4172/2013. Από το συνδυασμό των διατάξεων των άρ.78 παρ.1 και 4 παρ.5 του Συντάγματος γίνεται δεκτό ότι από το ακαθάριστο εισόδημα θα πρέπει να αφαιρεθούν οι δαπάνες απόκτησής του. Η διακριτική ευχέρεια του νομοθέτη ως προς την έκπτωση των δαπανών δεν μπορεί να εξικνύται μέχρι την πρόβλεψη των όρων που στην ουσία οδηγούν στην προσβολή της ως άνω θεμελιώδους αρχής. Η μη αναγνώριση των δαπανών ισοδυναμεί κατ' ουσία με κύρωση που δεν συνάδει με τον επιδιωκόμενο σκοπό.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό :

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».

Με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου-φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του. Το δικαίωμα δε αυτό εξειδικεύτηκε 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*».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το ως άνω άρθρο του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι «*Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και την έκδοση της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση.*

Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του.

Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου.».

Επειδή, με την απόφαση 3382/2010 του ΣΤΕ έγινε δεκτό ότι για την ακύρωση της διοικητικής πράξης δεν αρκεί η εκ μέρους του διοικούμενου απλή επίκληση της παράβασης του δικαιώματος διοικητικής ακρόασης, αλλά πρέπει να γίνεται και επίκληση κατά τρόπο ειδικό και συγκεκριμένο της ύπαρξης κρίσιμων στοιχείων, τα οποία αν έθετε υπόψη της διοίκησης θα οδηγούσαν σε διαφορετικό αποτέλεσμα.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 του ν. 4174/2013: «1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς.

2. Εάν η πράξη αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: α) ..., β) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου, [...]

5. Πράξη που αποστέλλεται με συστημένη επιστολή θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δεκαπέντε (15) ημερών από την ημέρα αποστολής, εάν η ταχυδρομική διεύθυνση του παραλήπτη κατά τα ανωτέρω βρίσκεται στην Ελλάδα. Σε περίπτωση που η ταχυδρομική διεύθυνση είναι εκτός Ελλάδας, η πράξη θεωρείται ότι έχει κοινοποιηθεί νομίμως μετά την παρέλευση τριάντα (30) ημερών από την ημέρα αποστολής της συστημένης επιστολής. Σε περίπτωση που η επιστολή δεν παραδοθεί και δεν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο ή στον εκπρόσωπο του για οποιονδήποτε λόγο, η Φορολογική Διοίκηση ζητά από την ταχυδρομική υπηρεσία την επιστροφή αυτής με συνοδευτικό κείμενο, στο οποίο περιλαμβάνονται οι ακόλουθες πληροφορίες: α) η ημερομηνία, κατά την οποία η συστημένη επιστολή προσκομίσθηκε και παρουσιάστηκε στην ως άνω διεύθυνση και β) ο λόγος για τη μη κοινοποίηση ή τη μη βεβαίωση της κοινοποίησης. Η Φορολογική Διοίκηση μεριμνά, προκειμένου αντίγραφο της συστημένης επιστολής να βρίσκεται στη διάθεση της αρμόδιας υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης και να μπορεί αυτή να παραδοθεί στον φορολογούμενο ή εκπρόσωπο του οποιαδήποτε στιγμή και αδαπάνως».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 10 του ν.4174/2013 «1.α. Κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που πρόκειται να καταστεί υπόχρεο σε καταβολή ή παρακράτηση φόρου, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία ή σε υποβολή οποιασδήποτε δήλωσης που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα υποβάλλει δήλωση εγγραφής στο φορολογικό μητρώο. [...]

3α. Ο φορολογούμενος, φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, υποχρεούται να ενημερώνει τη Φορολογική Διοίκηση για μεταβολές στα στοιχεία εγγραφής ή έναρξής του με την υποβολή

δήλωσης μεταβολών στο φορολογικό μητρώο. Η δήλωση αυτή υποβάλλεται εντός τριάντα (30) ημερών από την πραγματοποίηση της μεταβολής».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, με την υπ'αριθμ. πρωτ./16-05-2022 συστημένη επιστολή (RE.....GR), κοινοποιήθηκαν νομίμως σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 2 & 5 του ν.4174/2013, στη δηλωθείσα διεύθυνση άσκησης της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντα επί της οδού, Τ.Κ.-....., το υπ'αριθμ...../2022 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου και οι σχετικές προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, ενώ η μη παραλαβή των ανωτέρω εγγράφων από τον προσφεύγοντα δεν επηρεάζει το κύρος της συντελεσθείσας κοινοποίησης (3375/2015 Τριμελές Διοικητικό Εφετείο Αθηνών). Περαιτέρω, στην ίδια διεύθυνση είχαν αποσταλεί προγενέστερα με συστημένη επιστολή κατά τις ίδιες διατάξεις του νόμου, η υπ' αριθμ./06-11-2019 πρόσκληση προσκόμισης των φορολογικών αρχείων και η υπ' αριθμ. .../28-05-2019 & .../22-05-2019 κοινοποίηση της εντολής ελέγχου και γνωστοποίηση της δυνατότητας υποβολής δηλώσεων στα πλαίσια του αρ.397 του ν.4512/2018, στις οποίες ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε. Επίσης, στην ίδια διεύθυνση, η οποία αποτελεί ως και σήμερα την έδρα της επιχείρησης, κοινοποιήθηκαν με συστημένη επιστολή και οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις και η έκθεση ελέγχου, επί των οποίων ασκήθηκε η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή. Κατά συνέπεια, ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό

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 εμπειριστάτως 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, στο άρθρο **21§§1&2 του Ν. 4172/2013** ορίζεται ότι: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. 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**, όπως ίσχυε στο φορολογικό έτος 2014, 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, στο άρθρο **23 του Ν. 4172/2013**, ορίζεται ότι: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: α) α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.» 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) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.».

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1113/02-06-2015**: «....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..... γ) με τις διατάξεις του άρθρου 23 ορίζονται περιοριστικά οι κατηγορίες δαπανών που δεν εκπίπτουν. Οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, σε αυτές που λόγω του είδους τους δεν εκπίπτουν χωρίς να απαιτείται η συνδρομή άλλου όρου ή προϋπόθεσης

και σε αυτές που δεν εκπίπτουν μόνον κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το τιθέμενο στο άρθρο αυτό αριθμητικό όριο....».

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1216/01-10-2014**: «.....2. Ειδικότερα, με την περίπτωση β' του ως άνω άρθρου ορίζεται ότι δεν εκπίπτει κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των €500, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

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

Η μη εξόφληση των ως άνω δαπανών με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής δεν συνιστά, από μόνη της, εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή και δεν έχει ως αποτέλεσμα τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ιδίου νόμου, εφόσον δεν συντρέχουν και άλλοι λόγοι. Ως αξία συναλλαγής λαμβάνεται υπόψη το καθαρό ποσό της αξίας της συναλλαγής, προ ΦΠΑ. 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 τράπεζας, - Η χρήση ταχυδρομικής επιταγής - ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων.... 8. Σε περιπτώσεις συναλλαγών, που διενεργούνται σε ημέρες και ώρες μη λειτουργίας των τραπεζών ή που για αντικειμενικούς λόγους δεν είναι δυνατή η εξόφληση με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής και καταβάλλονται σε μετρητά ή παραδίδονται συναλλαγματικές οι οποίες εξοφλούνται εκτός τραπεζικού συστήματος, προκειμένου η δαπάνη να αναγνωρισθεί φορολογικά από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, η εταιρεία που παρέχει την υπηρεσία ή πουλάει τα αγαθά, υποχρεούται να καταθέσει εντός δύο (2) εργάσιμων ημερών από την έκδοση του παραστατικού (απόδειξη είσπραξης μετρητών ή παραλαβής συναλλαγματικών εκτός τραπεζικού συστήματος) σε τραπεζικό λογαριασμό που τηρεί σε οποιαδήποτε αναγνωρισμένη τράπεζα ή πιστωτικό οργανισμό το ποσό των μετρητών που εισέπραξε. Ο λόγος της αδυναμίας εξόφλησης με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής πρέπει να αναγράφεται πάνω στο σώμα του στοιχείου του ΚΦΑΣ και να αποδεικνύεται με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο... 10. Επισημαίνεται ότι οι δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί εντός του φορολογικού έτους αλλά δεν έχουν εξοφληθεί στο έτος αυτό, κρίνονται οριστικά, ως προς την εκπαισιμότητά τους, στο φορολογικό έτος που θα λάβει χώρα η εξόφληση αυτών. Στην περίπτωση που στο έτος εξόφλησης των δαπανών διαπιστωθεί ότι οι δαπάνες αυτές εξοφλήθηκαν χωρίς να γίνει χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής (π.χ. με μετρητά), η επιχείρηση υποχρεούται να υποβάλλει τροποποιητική δήλωση του φορολογικού έτους εντός του

οποίου πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, προσθέτοντας τα ποσά αυτών των δαπανών ως θετική λογιστική διαφορά... 12. Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 72 του ν.4172/2013, όπως ισχύει, για δαπάνες που αφορούν φορολογικές περιόδους που αρχίζουν από την 1.1.2014 και μετά».

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση από τα διαλαμβανόμενα στην από 06-06-2022 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης προκύπτει ότι δεν αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο αγορές και ενδοκοινοτικές αποκτήσεις της προσφεύγουσας ατομικής επιχείρησης εταιρίας στο φορολογικό έτος 2016, συνολικού ύψους 45.930,95€ (άνω των 500,00€ έκαστη) και στο φορολογικό έτος 2017, συνολικού ύψους 78.697,27€, λόγω μη ολικής/τμηματικής εξόφλησής τους με την χρήση τραπεζικού μέσου, ως εξής:

A/A	ΔΑΠΑΝΕΣ	ΑΡ.-ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΚΔΟΣΗΣ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ	ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΚΔΟΤΗ (ΕΠΩΝΥΜΙΑ- Α.Φ.Μ.)	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ σε €	ΠΟΣΟ ΦΠΑ
1	ΑΓΟΡΑ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ	Τ.Π...../02-08-2016	... ΤΟΥ ... ΕΙΔΗ ΟΙΚΙΑΚΗΣ ΧΡΗΣΗΣ ΑΦΜ: Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ	9.212,96	2.211,11
2	ΑΓΟΡΑ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ	Τ.Π. /02-08-2016	... ΤΟΥ ΕΙΔΗ ΟΙΚΙΑΚΗΣ ΧΡΗΣΗΣ ΑΦΜ:..... Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ	8.672,06	2.081,29
3	ΑΓΟΡΑ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ	Τ.Π. /02-08-2016	... ΤΟΥ ΕΙΔΗ ΟΙΚΙΑΚΗΣ ΧΡΗΣΗΣ ΑΦΜ: Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ	9.551,13	2.292,27
4	ΑΓΟΡΑ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ	Τ.Π. /02-08-2016	... ΤΟΥ ... ΕΙΔΗ ΟΙΚΙΑΚΗΣ ΧΡΗΣΗΣ ΑΦΜ: Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ	3.582,14	859,71
5	ΑΓΟΡΑ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ	Τ.Π. /02-08-2016	... ΤΟΥ ... ΕΙΔΗ ΟΙΚΙΑΚΗΣ ΧΡΗΣΗΣ ΑΦΜ: Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ	1.770,08	424,82 |
6	ΑΓΟΡΑ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ	Τ.Π...../02-08-2016	... ΤΟΥ ΕΙΔΗ ΟΙΚΙΑΚΗΣ ΧΡΗΣΗΣ ΑΦΜ: Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ	1.309,73	314,34
7	ΑΓΟΡΑ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ	Τ.Π. /02-08-2016	... ΤΟΥ ΕΙΔΗ ΟΙΚΙΑΚΗΣ ΧΡΗΣΗΣ ΑΦΜ:.... Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ	1.270,00	304,80
8	ΑΓΟΡΑ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ	Τ.Π. /18-08-2016	... ΤΟΥ ΕΙΔΗ ΟΙΚΙΑΚΗΣ ΧΡΗΣΗΣ ΑΦΜ:..... Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ	7.076,50	1.698,36
9	ΑΓΟΡΑ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ	Τ.Π. /22-11-2016	 ΤΟΥ ΕΙΔΗ ΟΙΚΙΑΚΗΣ ΧΡΗΣΗΣ ΑΦΜ:.... Δ.Ο.Υ. Α' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ	512,84	123,08
10	ΑΓΟΡΑ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ	Τ.Π. /22-11-2016	 ΤΟΥ ... ΕΙΔΗ ΟΙΚΙΑΚΗΣ ΧΡΗΣΗΣ ΑΦΜ:.....	649,00	155,76

			Δ.Ο.Υ. Α' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ		
11	ΑΓΟΡΑ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ	Τ.Π. .../22-11-2016	 ΤΟΥ ΕΙΔΗ ΟΙΚΙΑΚΗΣ ΧΡΗΣΗΣ ΑΦΜ:.... Δ.Ο.Υ. Α' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ	675,74	162,18
12	ΑΓΟΡΑ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ	Τ.Π. .../22-11-2016 ..	 ΤΟΥ ΕΙΔΗ ΟΙΚΙΑΚΗΣ ΧΡΗΣΗΣ ΑΦΜ:.... Δ.Ο.Υ. Α' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ	528,22	126,77
13	ΑΓΟΡΑ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ	Τ.Π. /22-11-2016	 ΤΟΥ ... ΕΙΔΗ ΟΙΚΙΑΚΗΣ ΧΡΗΣΗΣ ΑΦΜ:.... Δ.Ο.Υ. Α' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ	534,74	128,34
14	ΑΓΟΡΑ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ	Τ.Π. /22-11-2016	 ΤΟΥ ΕΙΔΗ ΟΙΚΙΑΚΗΣ ΧΡΗΣΗΣ ΑΦΜ:..... Δ.Ο.Υ. Α' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ	585,81	140,59
		ΣΥΝΟΛΑ		45.930,95	11.023,42

Έτος 2017

Α/Α	ΔΑΠΑΝΕΣ	ΑΡ.-ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΚΔΟΣΗΣ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ	ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΚΔΟΤΗ (ΕΠΩΝΥΜΙΑ-Α.Φ.Μ.)	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ σε €	ΠΟΣΟ ΦΠΑ
					
1	ΑΓΟΡΑ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ	INVOICE.....13/02/2017	....	7.518,14	
2	ΑΓΟΡΑ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ	INVOICE .....29/03/2017	....	7.608,47	
3	ΑΓΟΡΑ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ	INVOICE 18/04/2017	....	7.451,68	
4	ΑΓΟΡΑ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ	INVOICE 28/04/2017	...	7.451,68	
5	ΑΓΟΡΑ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ	INVOICE 08/05/2017	....	7.462,61	
6	ΑΓΟΡΑ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ	INVOICE 22/05/2017	....	7.487,23	
7	ΑΓΟΡΑ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ	INVOICE 22/05/2017	....	7.506,39	
8	ΑΓΟΡΑ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ	INVOICE 31/05/2017	.....	7.486,15	
9	ΑΓΟΡΑ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ	INVOICE 12/06/2017	.. .....	7.165,44	

10	ΑΓΟΡΑ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ	INVOICE 26/06/2017	....	7.150,23	
11	ΑΓΟΡΑ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ	Τ.Π. /27-09-2017	 ΑΦΜ: Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ	4.435,48	1.065,52
		ΣΥΝΟΛΑ		78.697,27	1.065,52

Περαιτέρω, στο φορολογικό έτος 2017, ο έλεγχος απέρριψε τις εξής δαπάνες, καθώς έκρινε ότι δεν πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης κατά τις συνήθεις εμπορικές της συναλλαγές,

A/A	ΔΑΠΑΝΕΣ	ΑΡ.-ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΚΔΟΣΗΣ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ	ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΚΔΟΤΗ (ΕΠΩΝΥΜΙΑ-Α.Φ.Μ.)	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ σε €	ΠΟΣΟ ΦΠΑ
1	ΔΑΠΑΝΗ	ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΠΩΛΗΣΗΣ ΕΙΣΗΤΗΡΙΟΥ /19-12-2017	 ΑΦΜ: Δ.Ο.Υ. Α' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ	2.720,00	
2	ΔΑΠΑΝΗ	Τ.Π. /01-12-2017	... ..... .....	1.015,11	

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα βασίζονται σε συνταγματικούς κανόνες και υπερνομοθετικής ισχύος διατάξεις, ο έλεγχος των οποίων ανήκει στην αποκλειστική δικαιοδοσία των Δικαστηρίων, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ.2 και 93 παρ.4 του Συντάγματος και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα της Διοίκησης, η οποία οφείλει να εφαρμόσει το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Αποφασίζουμε

την απόρριψη της από **01-09-2022** και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του του ... με ΑΦΜ

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

1) Επί της υπ' αριθμ. ... /..... /08-06-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016

Κύριος φόρος	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
--------------	---------	----------

	19.878,42 €	19.878,42 €
Πρόστιμο αρ.58 Κ.Φ.Δ.	9.939,21 €	9.939,21 €
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	3.511,77 €	3.511,77 €
Συνολικό ποσό	33.329,40 €	33.329,40 €

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

2)Επί της υπ' αριθμ. .../.../08-06-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017

	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Κύριος φόρος	37.094,57 €	37.094,57 €
Πρόστιμο αρ.58 Κ.Φ.Δ.	18.547,29 €	18.547,29 €
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	7.196,33 €	7.196,33 €
Συνολικό ποσό	62.838,19 €	62.838,19 €

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

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

**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.