



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 05-12-2022

Αριθμός απόφασης: 2310

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 546 39 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

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.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-07-2017).

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 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

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

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 07/07/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της συζ., το γένος με ΑΦΜ:....., κατά :

- α)της με αριθμό/...../10-06-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016,
- β)της με αριθμό/...../10-06-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017,
- γ)της με αριθμό/10-06-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2016,
- δ)της με αριθμό/10-06-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2017,
- ε)της με αριθμό/10-06-2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ (Ν 4174/2013), φορολογικού έτους 2016 και
- στ)της με αριθμό/10-06-2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ (Ν 4174/2013), φορολογικού έτους 2022, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Ιωαννίνων, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
- 5.** Τις ως άνω αναφερόμενες προσβαλλόμενες πράξεις, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Ιωαννίνων, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
- 6.** Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
- 7.** Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της υπ'αρ.πρωτ...../07-07-2022 ενδικοφανούς προσφυγής της συζ.
....., το γένος με ΑΦΜ:....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ'αριθμ...../...../10-06-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, προσδιορίστηκε για την προσφεύγουσα ποσό κύριου φόρου ύψους 7.044,42€, πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Ν 4174/2013 (ΚΦΔ) 3.522,21€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 2.172,48€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 12.739,11€.

Με την υπ'αριθμ...../...../10-06-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, προσδιορίστηκε για την προσφεύγουσα ποσό κύριου φόρου ύψους 3.263,53€, πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Ν 4174/2013 (ΚΦΔ) 815,88€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 977,37€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 5.056,78€.

Με την υπ'αριθμ...../10-06-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2016, προσδιορίστηκε για την προσφεύγουσα ποσό κύριου φόρου ύψους 1.228,14€ και πρόστιμο φόρου άρθρου 58Α Ν 4174/2013 (ΚΦΔ) 619,07€,

ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 1.857,21€. Επιπλέον, ποσό ύψους 130,57€ δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση σε επόμενη φορολογική περίοδο.

Με την υπ' αριθμ...../10-06-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2017, προσδιορίστηκε για την προσφεύγουσα ποσό κύριου φόρου ύψους 1.021,40€ και πρόστιμο φόρου άρθρου 58Α Ν 4174/2013 (ΚΦΔ) 510,71€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 1.532,11€. Επιπλέον, ποσό ύψους 454,48€ δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση σε επόμενη φορολογική περίοδο.

Με την υπ' αριθμ...../10-06-2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν 4174/2013, φορολογικού έτους 2016, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους 100,00€, διότι υπέπεσε στην παράβαση της ανακριβούς υποβολής κατάστασης προμηθευτών.

Με την υπ' αριθμ...../10-06-2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν 4174/2013, φορολογικού έτους 2022, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους 250,00€, διότι υπέπεσε στην παράβαση της μη ανταπόκρισης σε αίτημα της φορολογικής αρχής, κατά παράβαση των διατάξεων της παρ.1 του άρθρου 14 του ΚΦΔ και της παρ.5 του άρθρου 5 των ΕΛΠ (Ν 4308/2014) .

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί της από 10-06-2022 έκθεσης κώδικα φορολογικής διαδικασίας (Ν 4174/2013), της από 10-06-2022 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (Ν 4172/2013) και της από 10-06-2022 έκθεσης ελέγχου φόρου προστιθέμενης αξίας (Ν 2859/2000), της ΔΟΥ Ιωαννίνων, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει της υπ' αριθμ...../08-04-2022 εντολής ελέγχου του προϊσταμένου της. Από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν από τον έλεγχο με βάση την απόφαση Α 1293/23-07-2019 (ΦΕΚ Β' 3085/31-07-2019) της Δ/νσης Ελέγχων της ΑΑΔΕ, διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

1) Η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στον έλεγχο τα κάτωθι παραστατικά, βάσει των οποίων ήταν καταχωρημένα στα λογιστικά αρχεία της προσφεύγουσας (βιβλίο εσόδων-εξόδων) ισόποσα έξοδα ή αγορές κατά παράβαση των διατάξεων α) της παραγράφου 5 του άρθρου 5 του Ν 4308/2014, β) της ΠΟΛ 1003/2014 και γ) της παραγράφου 2 του άρθρου 14 του Ν 4174/2013.

Παραστατικό	Επωνυμία	Καθαρή αξία	ΦΠΑ
ΤΑΓ1802/16-01-2017		41,02	25,56
ΤΑΓ386/25-02-2017		36,30	8,71

2) Συγκεντρωτικές εγγραφές αγοράς καυσίμων (σχ. Πολ 1003/2015 § 5.7.3.) στο βιβλίο εξόδων, ερειδόμενες αποκλειστικά σε Α.Λ.Π., για τις οποίες δεν παρέχεται ανάλυση από άλλα τηρούμενα βοηθητικά αρχεία. Πρόκειται για εγγραφές που αφορούν προδήλως γενικευμένη χρήση αποδείξεων λιανικής κατά παράβαση των διατάξεων α) της παρ. 1 άρθρο 8 ν. 4308 / 2014, β) της παρ. 1 άρθρο 9 ν. 4308 / 2014, γ) του άρθρου 10 ν. 4308 / 2104, δ) της Πολ.1009/4.1.2012, όπως αυτή τροποποιήθηκε με τις εγκυκλίους Πολ 1203/2.11.2012, 1161/26.6.2013 και 1078/17.3.2014, και ως εκ τούτου ο έλεγχος αποφαίνεται ότι οι σχετικές δαπάνες δεν εδράζονται σε προσήκοντα

νόμιμα δικαιολογητικά. Κατά συνέπεια η εγγραφή τους παραβιάζει τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 5 των Ε.Λ.Π. (ν. 4308/2014) και της παρ. 1 του άρθρου 13 του Ν. 4174/2013. Να σημειωθεί ότι συνδεδεμένες Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης Καυσίμων δεν αναγράφουν τον αριθμό κυκλοφορίας του επαγγελματικού οχήματος κατά παράβαση των διατάξεων της [Πολ.1009/4.1.2012](#), όπως αυτή τροποποιήθηκε με τις ακόλουθες εγκυκλίους Πολ α) [1203/2.11.2012](#), β) [1161/26.6.2013](#) και γ) [1078/17.3.2014](#), στοιχείο που σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 9.1.2 της Πολ 1003/2015 αντικαθιστά τα στοιχεία των παραγράφων δ και ε της παρ. 1 του άρθρου 9 του Ν. 4308/2014, ήτοι τον Α.Φ.Μ. του πελάτη και την πλήρη επωνυμία και διεύθυνση του, ώστε να διασφαλίζεται σε κάθε περίπτωση η συσχέτιση του εκδιδόμενου παραστατικού με την αγοράζουσα οντότητα.

Ημερομηνία	Παραστατικό (Όπως αναφέρεται στο βιβλίο)	Καθαρή Αξία	Φ.Π.Α.
31.01.2016	ΕΞ. ΣΥΓΚ ΚΑΥΣΙΜΑ	243,11	55,91
29.02.2016	ΕΞ. ΣΥΓΚ ΚΑΥΣΙΜΑ	235,77	54,23
31.03.2016	ΕΞ. ΣΥΓΚ ΚΑΥΣΙΜΑ	260,44	59,90
30.04.2016	ΕΞ. ΣΥΓΚ ΚΑΥΣΙΜΑ	301,63	69,37
31.05.2016	ΕΞ. ΣΥΓΚ ΚΑΥΣΙΜΑ	252,85	58,15
30.06.2016	ΕΞ. ΣΥΓΚ ΚΑΥΣΙΜΑ	512,10	122,90
15.07.2016	ΕΞ. ΣΥΓΚ ΚΑΥΣΙΜΑ	250,00	60,00
31.07.2016	ΕΞ. ΣΥΓΚ ΚΑΥΣΙΜΑ	263,71	63,29
31.08.2016	ΕΞ. ΣΥΓΚ ΚΑΥΣΙΜΑ	416,94	100,06
30.09.2016	ΕΞ. ΣΥΓΚ ΚΑΥΣΙΜΑ	209,68	50,32
31.10.2016	ΕΞ. ΣΥΓΚ ΚΑΥΣΙΜΑ	475,81	114,19
30.11.2016	ΕΞ. ΣΥΓΚ ΚΑΥΣΙΜΑ	322,56	77,42
31.12.2016	ΕΞ. ΣΥΓΚ ΚΑΥΣΙΜΑ	331,45	79,55
31.03.2017	ΕΞ. ΣΥΓΚ ΚΑΥΣΙΜΑ	1.020,20	244,85
30.06.2017	ΕΞ. ΣΥΓΚ ΚΑΥΣΙΜΑ	1.219,35	292,65
30.09.2017	ΕΞ. ΣΥΓΚ ΚΑΥΣΙΜΑ	1.727,02	414,46
31.12.2017	ΕΞ. ΣΥΓΚ ΚΑΥΣΙΜΑ	1.097,92	263,50
Ανάλυση Δαπανών ανά Φορολογικό Έτος			
2016		4.076,05	
2017		5.064,49	
Ανάλυση Δαπανών ανά Τρίμηνο			

Α' Τρίμηνο 2016	739,32	170,04
Β' Τρίμηνο 2016	1.066,58	250,42
Γ' Τρίμηνο 2016	1.140,33	273,67
Δ' Τρίμηνο 2016	1.129,82	271,16
Α' Τρίμηνο 2017	1.020,20	244,85
Β' Τρίμηνο 2017	1.219,35	292,65
Γ' Τρίμηνο 2017	1.727,02	414,46
Δ' Τρίμηνο 2017	1.097,02	263,50

3) Η οντότητα σε διάφορες περιπτώσεις δεν τήρησε ορθά το μητρώο παγίων αναφορικά με το ζωϊκό κεφάλαιο που διέθετε την ελεγχόμενη περίοδο. Η εν λόγω παράλειψη συνιστά ουσιαστική προϋπόθεση για την διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων και συμφωνιών τόσο από την ίδια την επιχείρηση, όσο και από τις φορολογικές αρχές.

4) Η οντότητα δεν εγγράφει στα βιβλία το φορολογικό έτος 2017 το κέρδος από την πώληση του φωτοβολταϊκού πάρκου που ανήκει στην κυριότητα της. Το εν λόγω κέρδος υπολογίζεται λαμβάνοντας υπόψη α) το κόστος κτήσης του παγίου βάσει του υπ' αριθμό/13.11.2012 τιμολόγιου της εταιρείας AEC Εναλλακτικά Σχέδια Ενέργειας Ε.Π.Ε. με Α.Φ.Μ. DE και έδρα την διεύθυνση 50,, β) το σύνολο των διενεργηθέντων αποσβέσεων βάσει του άρθρου 24 του ν. 4172/2013, γ) το τίμημα πώλησης βάσει του υπ' αριθμό /16.06.2017 Δ.Α.Τ, ήτοι 91.800,00€. Ο κάτωθι πίνακας εμφανίζει το κέρδος που προσδιόρισε ο έλεγχος.

Πίνακας Υπολογισμού Κέρδους από Πώληση Φωτοβολταϊκού Πάρκου	
Κόστος Κτήσης	156.988,80
- Σύνολο Αποσβέσεων (2013-2017)	15.699,88*4,5=70.644,96
Αναπόσβεστη Αξία	86.343,84
Τιμή Πώλησης	91.800,00
Κέρδος από Πώληση Παγίου Βάσει Ελέγχου	5.456,16

5) Οι κάτωθι δαπάνες σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 και 6 του άρθρου 5 των Ν. 4308/2014 δεν τεκμηριώνονται κατάλληλα ώστε να ταυτοποιούνται ασφαλώς. Ειδικότερα, τα κάτωθι τιμολόγια α) είτε δεν περιγράφουν το αγοραζόμενο είδος με τρόπο ώστε να είναι αντιληπτή η ουσιώδης ποιοτική του διάκριση, β) είτε δεν αναφέρουν την ποσότητα του σε συγκεκριμένη μονάδα μέτρησης, ώστε να είναι δυνατόν να κριθεί σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης β' του άρθρου 22 του Ν. 4172/2013, η αξία της συναλλαγής στη βάση στοιχείων που διαθέτει η φορολογική διοίκηση, είτε όταν αφορούν δαπάνες συντήρησης και επισκευής οχήματος δεν αναγράφουν τον αριθμό κυκλοφορίας του οχήματος που αφορούν, ώστε να κριθεί αφενός

σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης β' του άρθρου 22 του Ν. 4172/2013 η παραγωγικότητα τους και αφετέρου η σχέση τους με την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. δ' του άρθρου 32 του Ν. 2859/2000.

Παραστατικό	Επωνυμία Προμηθευτή	Καθ. Αξία	Φ.Π.Α.
Δ.Α.Τ. 3148/25.06.2016	 (ΕΜΠΟΡΙΑ ΣΙΔΗΡΟΥ)	70,22	16,86
Δ.Α.Τ. 3152/29.06.2016	 (ΕΜΠΟΡΙΑ ΣΙΔΗΡΟΥ)	21,71	5,22
Δ.Α.Τ. 3150/28.06.2016	 (ΕΜΠΟΡΙΑ ΣΙΔΗΡΟΥ)	127,04	30,49
Δ.Α.Τ. 1045/23.06.2016	 (ΕΙΔΗ ΥΓΙΕΙΝΗΣ)	75,80	18,19
TIM 146/17.06.2016	 (ΣΥΝΕΡΓΕΙΟ)	265,00	63,60
T.Π.Υ. 153/27.05.2016	 (ΣΥΝΕΡΓΕΙΟ)	30,00	6,90
TIM 198/27.05.2016	 (ΣΥΝΕΡΓΕΙΟ)	65,65	15,10
Δ.Α.Τ. 3427/16.11.2016	 (ΕΜΠΟΡΙΑ ΣΙΔΗΡΟΥ)	370,02	88,80
Δ.Α.Τ. 250/29.10.2016	 (ΕΙΔΗ ΛΕΥΚΟΣΙΔΗΡΟΥΡΓΙΑΣ)	100,00	24,00
Δ.Α.Τ. 02/14.12.2016	 (ΕΙΔΗ ΛΕΥΚΟΣΙΔΗΡΟΥΡΓΙΑΣ)	100,00	24,00
Δ.Α.Τ. 31.03.2016	 (ΣΥΝΕΡΓΕΙΟ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΩΝ)	203,39	46,74
T.Π.Υ. 163/12.08.2016	 (ΣΥΝΕΡΓΕΙΟ)	40,32	9,68
TIM 212/12.08.2016	 (ΣΥΝΕΡΓΕΙΟ)	224,32	53,84
Δ.Α.Τ. 4349/23.12.2017	 (ΕΜΠΟΡΙΑ ΣΙΔΗΡΟΥ)	68,52	16,44
TIM 279/09.10.2017		96,78	23,22
TIM 299/19.06.2017		233,00	55,92
Ανάλυση Δαπανών Ανά Φορολογικό Έτος			
2016		1.693,47	
2017		398,30	
Ανάλυση Δαπανών ανά Τρίμηνο			
Α' Τρίμηνο 2016		203,39	46,74

Β' Τρίμηνο 2016	655,42	156,36
Γ' Τρίμηνο 2016	264,64	63,52
Δ' Τρίμηνο 2016	570,02	136,80
Β' Τρίμηνο 2017	233,00	55,92
Δ' Τρίμηνο 2017	165,30	39,66
Δ.Α.Τ. (Αγοράς Αγροτικών Προϊόντων)	 Α.Φ.Μ.	2.000,00

6) Αναφορικά με τα κάτωθι τιμολόγια αγοράς αγροτικών προϊόντων που εξέδωσε η οντότητα ο έλεγχος διαπίστωσε τα ακόλουθα :

Παραστατικό /Αξία	Επωνυμία Αντισυμβαλλομένου	Παρατηρήσεις Ελέγχου
...../28.11.2016/1.250,00		Η δηλωμένη στα αρχεία της υπηρεσίας μας ημερομηνία έναρξης δραστηριότητας της αντισυμβαλλομένης, ήτοι 31.12.2016, είναι μεταγενέστερη της ημερομηνίας έκδοσης του τιμολογίου.
...../28.11.2016/495,00		Η δηλωμένη στα αρχεία της υπηρεσίας μας ημερομηνία έναρξης δραστηριότητας της αντισυμβαλλομένης, ήτοι 08.11.2017, είναι μεταγενέστερη της ημερομηνίας έκδοσης του τιμολογίου.
...../29.11.2016/495,00		Η δηλωμένη στα αρχεία της υπηρεσίας μας ημερομηνία έναρξης δραστηριότητας της αντισυμβαλλομένης, ήτοι 08.11.2017, είναι μεταγενέστερη της ημερομηνίας έκδοσης του τιμολογίου.
...../30.11.2016/495,00		Η δηλωμένη στα αρχεία της υπηρεσίας μας ημερομηνία έναρξης δραστηριότητας της αντισυμβαλλομένης, ήτοι 08.11.2017, είναι μεταγενέστερη της ημερομηνίας έκδοσης του τιμολογίου.
...../22.12.2016/495,00		Η δηλωμένη στα αρχεία της υπηρεσίας μας ημερομηνία έναρξης δραστηριότητας του αντισυμβαλλομένου, ήτοι 31.12.2016, είναι μεταγενέστερη της ημερομηνίας έκδοσης του τιμολογίου.
...../23.12.2016/495,00		Η δηλωμένη στα αρχεία της υπηρεσίας μας ημερομηνία έναρξης

		δραστηριότητας του αντισυμβαλλομένου, ήτοι 31.12.2016, είναι μεταγενέστερη της ημερομηνίας έκδοσης του τιμολογίου.
...../24.12.2016/495,00		Η δηλωμένη στα αρχεία της υπηρεσίας μας ημερομηνία έναρξης δραστηριότητας του αντισυμβαλλομένου, ήτοι 31.12.2016, είναι μεταγενέστερη της ημερομηνίας έκδοσης του τιμολογίου.
...../26.12.2016/495,00		Η δηλωμένη στα αρχεία της υπηρεσίας μας ημερομηνία έναρξης δραστηριότητας του αντισυμβαλλομένου, ήτοι 31.12.2016, είναι μεταγενέστερη της ημερομηνίας έκδοσης του τιμολογίου.
...../27.12.2016/495,00		Η δηλωμένη στα αρχεία της υπηρεσίας μας ημερομηνία έναρξης δραστηριότητας του αντισυμβαλλομένου, ήτοι 31.12.2016, είναι μεταγενέστερη της ημερομηνίας έκδοσης του τιμολογίου.
...../28.12.2016/495,00		Η δηλωμένη στα αρχεία της υπηρεσίας μας ημερομηνία έναρξης δραστηριότητας του αντισυμβαλλομένου, ήτοι 31.12.2016, είναι μεταγενέστερη της ημερομηνίας έκδοσης του τιμολογίου.
...../18.05.2017		Η δηλωμένη στα αρχεία της υπηρεσίας μας ημερομηνία έναρξης δραστηριότητας της αντισυμβαλλομένης, ήτοι 08.11.2017, είναι μεταγενέστερη της ημερομηνίας έκδοσης του τιμολογίου.
...../19.05.2017		Η δηλωμένη στα αρχεία της υπηρεσίας μας ημερομηνία έναρξης δραστηριότητας της αντισυμβαλλομένης, ήτοι 08.11.2017, είναι μεταγενέστερη της ημερομηνίας έκδοσης του τιμολογίου.
...../20.05.2017		Η δηλωμένη στα αρχεία της υπηρεσίας μας ημερομηνία έναρξης δραστηριότητας της αντισυμβαλλομένης, ήτοι 08.11.2017, είναι μεταγενέστερη της ημερομηνίας έκδοσης του τιμολογίου.

7) Η οντότητα υπέβαλε ανακριβώς την κατάσταση προμηθευτών για το φορολογικό έτος 2016, κατά παράβαση των διατάξεων των ΠΟΛ. 1078/2014, 1022/2014, 1072/2014, καθώς δεν συμπεριέλαβε σ' αυτή τα στοιχεία του κάτωθι τιμολογίου. Να σημειωθεί ότι ο προμηθευτής έχει ως κύρια δραστηριότητα την ελεγχόμενη περίοδο την παροχή υπηρεσιών βαφής σε αμαξώματα επιβατικών αυτοκινήτων.

Παραστατικό	Επωνυμία	Καθαρή Αξία
Δ.Α.Τ. (Αγοράς Αγροτικών Προϊόντων)	 Α.Φ.Μ.	2.000,00

8) Ο έλεγχος διαπίστωσε την ανακριβή μεταφορά της συνολικής αξίας αγοράς πρώτων υλών στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους 2016. Ο κάτωθι πίνακας αναφέρει τη διαφορά που εντόπισε ο έλεγχος.

Περιγραφή Λογαριασμού	Δήλωσης	Βιβλίου
Συνολική Αξία Αγοράς Α' Υλών	37.520,65	36.710,68
Διαφορά	809,97	

9) Ο έλεγχος διαπίστωσε τη μη εξόφληση των κάτωθι παραστατικών σύμφωνα με τις διατάξεις των Πολ 1113/2015, 1216/2014, 1079/2015, ήτοι τη χρήση τραπεζικών μέσων πληρωμής. Λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις της περ. β' του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013 οι εν λόγω δαπάνες δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της οντότητας.

Στοιχεία Παραστατικού	Επωνυμία Προμηθευτή	Καθαρή Αξία
TIM/21.02.2016		3.539,80
TIM/14.10.2016		632,40
Δ.Α.Τ./28.11.2016		1.085,00
Δ.Α.Τ./28.12.2016		1.200,00
Δ.Α.Τ./30-02-2017		2.388,00
Φορολογικό Έτος 2016		8.845,20
Φορολογικό Έτος 2017		2.388,00

10) Στο βιβλίο της οντότητας εγγράφεται η κάτωθι δαπάνη η οποία δεν εξυπηρετεί κατά την κρίση του ελέγχου παραγωγικούς σκοπούς της οντότητας κατά παράβαση των διατάξεων της περ. α' του άρθρου 22 του ν. 4172/2013.

Παραστατικό	Προμηθευτής	Αγοραζόμενο Είδος	Καθ. Αξία	Φ.Π.Α.
-------------	-------------	-------------------	-----------	--------

Δ.Α.Τ./22.12.2016		ΑΦΥΓΡΑΝΤΗΡΑΣ	169,35	40,65
----------------------------	-------	--------------	--------	-------

11) Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη α) τις διατάξεις των ΠΟΛ 1043/2017, 1116/2015 και β) τις βεβαιώσεις του Οργανισμού Πληρωμών και Ελέγχου Κοινοτικών Ενισχύσεων τα φορολογικά έτη 2016-2017, αποφαίνεται ότι η ελεγχόμενη οντότητα δήλωσε ανακριβώς στον κωδικό 660 των οικείων φορολογικών δηλώσεων το μέρος των πράσινων και συνδεδεμένων επιδοτήσεων που δεν λαμβάνεται υπόψη κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από ατομική αγροτική δραστηριότητα καθώς και τις υπόλοιπες κατηγορίες αγροτικών εισοδηματικών επιδοτήσεων. Ο κάτωθι πίνακας αναφέρει τις διαφορές που εντόπισε ο έλεγχος.

	Φορολογικό Έτος 2016	Φορολογικό Έτος 2017
Καθεστώς Βασικής Ενίσχυσης	10.245,75	9.166,67
Εξισωτική Αποζημίωση	3.338,15	
Ενίσχυση για Γεωργικές Πρακτικές (Πρασίνισμα)	4.938,99	4.642,89
Επιστροφή Δημοσιονομικής Πειθαρχίας	192,76	189,52
Βιολογική Γεωργία	3.457,92	
Βιολογική Κτηνοτροφία	7.418,48	
Κρατική Ενίσχυση Ήσσονος Σημασίας		1.315,00
Συνδεδεμένη Ενίσχυση στον τομέα του πρόβειου και αίγιου κρέατος		2.314,81
Σύνολο Επιδοτήσεων στον Κωδικό 660 Βάσει Ελέγχου	19.346,30	8.462,22
Σύνολο Επιδοτήσεων στον Κωδικό 660 Βάσει Δήλωσης	8.277,14	4.642,89

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενη τα κάτωθι:

1)Από παραδρομή μη αφαίρεση της αποδοθείσας αρχικά παράβασης της μη καταβολής του ποσού της συναλλαγής μέσω τράπεζας για την συναλλαγή με την Επιπλέον, το ποσό του εν λόγω Δ.Α.Τ. ύψους 2.388,00 υπολογίσθηκε και στο 2016 και στο 2017.

2)Αναφορικά με τη συναλλαγή με τον με ΑΦΜ:....., αυτή αφορά αγορά προϊόντων εκτροφής ζώων και εκδόθηκε τιμολόγιο αγοράς από την προσφεύγουσα. Η εν λόγω συναλλαγή ήταν καθόλα νόμιμη και προς επίρρωση του ισχυρισμού του επικαλείται την ΠΟΛ 1201/28-12-2016. Η ενέργειά της αυτή δε στόχευε στην απόκρυψη φορολογικής συναλλαγής.

3)Σύμφωνα με τη ΔΕΑΦ Β 1168150 ΕΕ 2016/17-11-2016 και την ΠΟΛ 1252/25-11-2013, ο υπολογισμός των αποσβέσεων υπολογίζεται με συντελεστή 4% για τα αντικείμενα του Φωτοβολταϊκού Πάρκου που πατάνε στη γη και με 10% για τα υπόλοιπα. Η πώληση του Φ/Β

πάρκου έγινε στην αναπόσβεστη αξία και για το λόγο αυτό δεν υπολογίστηκε κέρδος από τη συναλλαγή αυτή. Σε κάθε περίπτωση, δεν υπήρχε πρόθεση απόκρυψης φορολογικών εσόδων και υποχρεώσεων.

4)Εσφαλμένα ο έλεγχος δεν αποδέχθηκε την υπεύθυνη δήλωση του αναφορικά με το ανεξόφλητο του με αριθμ...../21-02-2016 τιμολογίου συνολικού ποσού 3.539,80€ με ΦΠΑ 460,17€.

5)Αναφορικά με την παράβαση της ανακριβούς υποβολής κατάστασης προμηθευτών για το τιμολόγιο με ΑΦΜ: ποσού 2.000,00€, η εν λόγω συναλλαγή ορθά δεν περιλήφθηκε στην κατάσταση προμηθευτών φορολογικού έτους 2016, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1201/28-12-2016.

6)Αναφορικά με τη συγκεντρωτική εγγραφή στα βιβλία, εξόδων για συναλλαγές με αποδείξεις λιανικής μέχρι 100,00€, είναι καθόλα νόμιμη σύμφωνα με την παράγραφο 7 του άρθρου 5 του Ν 4308/2014. Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι έχει στην κατοχή της δυο αγροτικά αυτοκίνητα, τα οποία τυχαίνει να τροφοδοτεί με καύσιμα την ίδια ημέρα. Επιπλέον, όπως ισχυρίζεται, δεν είναι κάτοχος ΙΧΕ πετρελαιοκινήτου αυτοκινήτου. Συνεπώς, οι δαπάνες καυσίμου (πετρελαίου) αφορούν την επαγγελματική της δραστηριότητα.

7)Η εξόφληση του τιμολογίου ποσού 1.200,00€ έγινε μέσω του τραπεζικού λογαριασμού του υιού της προσφεύγουσας. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της προσκομίζει το από 02-01-2017 παραστατικό πληρωμής της τράπεζας Πειραιώς. Τα χρήματα αυτά, η προσφεύγουσα τα επέστρεψε σταδιακά στον υιό της, του

8)Εσφαλμένα απορρίφθηκαν δαπάνες με την αιτιολογία ότι δεν περιγράφουν το αγοραζόμενο είδος και δεν αναφέρουν την ποσότητα σε συγκεκριμένη μονάδα μέτρησης. Ειδικότερα:

α)Τα τιμολόγια εκδόσεως αφορούν αγορά υλικών επισκευής της περίφραξης του σταύλου στην κοινότητα

β)Το τιμολόγιο εκδόσεως (συνεργείου αυτοκινήτων) αφορά τη συντήρηση των αγροτικών αυτοκινήτων ιδιοκτησίας της προσφεύγουσας. Το ίδιο αφορούν και τα τιμολόγια εκδόσεως, και

Εξάλλου, η τυπική παράλειψη στον τρόπο σύνταξής τους αφορά τον εκδότη.

9)Παραβίαση της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και της αρχής της χρηστής διοίκησης.

Ως προς τον πρώτο, τέταρτο και έβδομο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 23 του Ν 4172/2013 «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: α), β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής,».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1216/2014 «Σας κοινοποιούμε τις διατάξεις της περίπτωσης β΄ του άρθρου 23 του ν.4172/2013 (ΦΕΚ 167Α΄), σχετικά με την έκπτωση ή μη κάθε είδους δαπάνης που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500 ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφλησή τους δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής και σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

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.

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.

.....

4. Ως τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται:

- Η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα),
- Η χρήση χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών της εταιρείας που πραγματοποιεί την πληρωμή,
- Η έκδοση τραπεζικής επιταγής της επιχείρησης ή η εκχώρηση επιταγών τρίτων,
- Η χρήση συναλλαγματικών οι οποίες εξοφλούνται μέσω τραπεζής,
- Η χρήση ταχυδρομικής επιταγής - ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων.».

Επειδή, στην ΠΟΛ 1079/2015 αναφέρεται ότι «4.Με το άρθρο 1 του ν.3862/2010, με τις διατάξεις του οποίου ενσωματώθηκε στην ελληνική νομοθεσία η Οδηγία 2007/64/EK του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 13ης Νοεμβρίου 2007 «για τις υπηρεσίες πληρωμών στην εσωτερική αγορά, την τροποποίηση των Οδηγιών 97/7/EK, 2002/60/EK και 2006/48/EK και την κατάργηση της Οδηγίας 97/5/EK (ΕΕ L 319)», ορίζεται ότι με τις διατάξεις της

παρ.2 του ιδίου άρθρου και νόμου στην έννοια των παροχών υπηρεσιών πληρωμών περιλαμβάνονται εκτός των πιστωτικών ιδρυμάτων και ιδρύματα έκδοσης ηλεκτρονικού χρήματος κατά την έννοια της περίπτωσης β''' της παραγράφου 1 του άρθρου 2 του ν. 3601/2007, περιλαμβανομένων των υποκαταστημάτων ιδρυμάτων ηλεκτρονικού χρήματος με καταστατική έδρα εκτός Ελλάδος, εφόσον η άδεια λειτουργίας του ιδρύματος ηλεκτρονικού χρήματος καλύπτει την παροχή υπηρεσιών πληρωμών, γραφεία ταχυδρομικών επιταγών τα οποία εξουσιοδοτούνται βάσει της εθνικής νομοθεσίας να παρέχουν υπηρεσίες πληρωμών, ιδρύματα πληρωμών κατά την έννοια του ν.3862/2010, η Ευρωπαϊκή Κεντρική Τράπεζα και οι εθνικές κεντρικές τράπεζες όταν δεν ενεργούν υπό την ιδιότητα τους ως νομισματικές ή άλλες δημόσιες αρχές.

Από τα ανωτέρω προκύπτει, ότι ως τραπεζικό μέσο πληρωμής προκειμένου για την εφαρμογή των διατάξεων της περίπτωσης β''' του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 νοείται και η καταβολή σε λογαριασμό πληρωμών του προμηθευτή, που τηρείται σε ιδρύματα πληρωμών κατά την έννοια του ν.3862/2010, σε ιδρύματα έκδοσης ηλεκτρονικού χρήματος (πάροχοι υπηρεσιών πληρωμών του ν.3862/2010) είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών πληρωμών (έμβασμα).».

Επειδή, στην ΠΟΛ 1055/2016 ορίζεται ότι «4. Από τη γραμματική διατύπωση των πιο πάνω διατάξεων προκύπτει, ότι ο νόμος απαιτεί η εξόφληση να γίνεται με τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου να αποδεικνύεται η ύπαρξη και η πραγματοποίηση της συναλλαγής, χωρίς να κάνει διάκριση ως προς το πρόσωπο του καταβάλλοντος, ούτε να θέτει ως προϋπόθεση όπως το πρόσωπο στο οποίο ανήκει ο λογαριασμός μέσω του οποίου εξοφλούνται οι σχετικές δαπάνες να είναι και αυτό που είχε τη σχετική απαίτηση από τον καταβάλλοντα (άμεσα αντισυμβαλλόμενος).

5. Κατόπιν των ανωτέρω, σε περίπτωση εξόφλησης σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή – πιστωτή από τρίτο πρόσωπο (ημεδαπό ή αλλοδαπό), το οποίο, κατ' εντολή της επιχείρησης, εξοφλεί τη σχετική υποχρέωση προς απόσβεση ισόποσης υποχρέωσης αυτού προς αυτή, η σχετική δαπάνη εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, αρκεί να αποδεικνύεται με βάση τα κατάλληλα στοιχεία (τραπεζικά παραστατικά ή άλλα έγγραφα) η εξόφληση του προμηθευτή καθώς και ο λόγος εξόφλησης των δαπανών από τον τρίτο.

Ομοίως, σε περίπτωση που, με βάση τα ανωτέρω, η εξόφληση γίνεται, κατ' εντολή της επιχείρησης, από τρίτο, πελάτη της, προς απόσβεση δικής του υποχρέωσης από αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών από την επιχείρηση, η σχετική δαπάνη αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του τρίτου με τις ίδιες ως άνω προϋποθέσεις και εφόσον πληρούνται και οι λοιπές προϋποθέσεις που τίθενται για την εκπαισιμότητα των δαπανών με τις διατάξεις του ν.4172/2013, παρόλο που ο τραπεζικός λογαριασμός στον οποίο κατατέθηκαν τα μετρητά ή μεταφέρθηκαν τα σχετικά εμβάσματα δεν ανήκει σε πρόσωπο έναντι του οποίου υφίστατο και η σχετική υποχρέωση.».

Επειδή, αναφορικά με τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας, όπως προκύπτει και από τη σελίδα 27 της από 10-06-2022 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ο έλεγχος

αποδέχθηκε την εξόφληση του με αριθμ.Δ.Α.Τ/30-09-2017 με εκδότη Ν., ποσού 2.388,00€, με τη χρήση τραπεζικών μέσων πληρωμής, όπως ορίζει η περίπτωση β' του άρθρου 23 του Ν 4172/2013.

Ωστόσο, εκ παραδρομής ο έλεγχος συμπεριέλαβε το ως άνω φορολογικό παραστατικό στο σύνολο των παραστατικών που δεν έχουν εξοφληθεί με τραπεζικά μέσα πληρωμής, τόσο κατά το φορολογικό έτος 2016, όσο και κατά το φορολογικό έτος 2017.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο σχετικός ισχυρισμός τυγχάνει βάσιμος και γίνεται αποδεκτός.

Επειδή, αναφορικά με τον τέταρτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας, ήτοι το ανεξόφλητο του με αριθμ...../21-02-2016 ΤΙΜ φορολογικού παραστατικού, συνολικού ποσού 3.539,80€ εκδόσεως, ο έλεγχος δεν αποδέχθηκε την προσκομιζόμενη υπεύθυνη δήλωση του εκδότη του εν λόγω φορολογικού παραστατικού.

Επειδή, σύμφωνα με τα διδάγματα της κοινής πείρας και λογικής, αλλά και τη συνήθη εμπορική πρακτική των επιχειρήσεων, μετά την πάροδο σημαντικού χρονικού διαστήματος, άνω των πέντε ετών, το παραστατικό θα έπρεπε να είχε εξοφληθεί. Ειδικότερα, στο βαθμό που μεταγενέστερο φορολογικό παραστατικό, ήτοι το με αριθμ...../06-05-2016 ΤΙΜ, του ίδιου εκδότη, έχει εξοφληθεί με τη χρήση τραπεζικών μέσων πληρωμής, όπως απέδειξε η προσφεύγουσα και έκανε δεκτό ο έλεγχος.

Κατόπιν των ανωτέρω ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, αναφορικά με τον έβδομο ισχυρισμό της προσφεύγουσας, σχετικά με την εξόφληση του με αριθμ...../28-12-2016 ΔΑΤ φορολογικού παραστατικού, συνολικού ποσού 1.200,00€ εκδόσεως, ο έλεγχος δεν αποδέχθηκε τον ισχυρισμό ότι το εν λόγω φορολογικό παραστατικό εξοφλήθηκε μέσω του τραπεζικού λογαριασμού του υιού της προσφεύγουσας, του, στα πλαίσια οικογενειακών σχέσεων και για την εμπρόθεσμη καταβολή. Τα χρήματα αυτά σταδιακά τα επέστρεψε, όπως ισχυρίζεται, στον υιό της.

Επειδή, στο προσκομιζόμενο τραπεζικό παραστατικό της μεταφοράς του ποσού των 1.200,00€ από τον τραπεζικό λογαριασμό του του στον τραπεζικό λογαριασμό της, δεν αναγράφεται η αιτιολογία της μεταφοράς του εν λόγω ποσού και συνεπώς δεν αποδεικνύεται η αποπληρωμή του υπό κρίση φορολογικού παραστατικού, ειδικά στο βαθμό που ο υιός της προσφεύγουσας (.....), κατά το υπό κρίση φορολογικό έτος ασκούσε συναφή δραστηριότητα (εκτροφή αιγοπροβάτων).

Κατόπιν των ανωτέρω, ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Ως προς το δεύτερο και πέμπτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1078/2014

«1.1. Υπόχρεοι υποβολής

Υπόχρεοι σε υποβολή καταστάσεων φορολογικών στοιχείων πελατών και προμηθευτών, για τα εκδοθέντα και ληφθέντα φορολογικά στοιχεία, από 1.1.2014 και εξής, είναι:

α) Κάθε φυσικό πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, κατά την έννοια των διατάξεων του [άρθρου 21 του Ν. 4172/2013](#) (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος), για τα φορολογικά στοιχεία που σχετίζονται αποκλειστικά με την επαγγελματική του εξυπηρέτηση. Επισημαίνεται ότι, η υποχρέωση αυτή αφορά κάθε φυσικό πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, ανεξάρτητα της κατηγορίας των τηρούμενων βιβλίων (απλογραφικά ή διπλογραφικά) ή της απαλλαγής του από αυτά, καθώς και της υπαγωγής ή μη στις διατάξεις του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (υποκείμενοι που διενεργούν φορολογητέες ή απαλλασσόμενες πράξεις με ή χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. εισροών κ.λπ.).

Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, κατά την έννοια των ανωτέρω διατάξεων, αποκτούν και οι αγρότες, φυσικά πρόσωπα, που υπάγονται είτε στο ειδικό είτε στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α.. Επισημαίνεται ότι, κατά ρητή διατύπωση των κοινοποιούμενων διατάξεων, οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. ([άρθρο 41 του Ν. 2859/2000](#)), υποβάλλουν καταστάσεις πελατών (μόνο για τα τιμολόγια πώλησης που τυχόν εκδίδουν οι ίδιοι για το σύνολο της παραγωγής τους) και προμηθευτών, ανεξάρτητα της απαλλαγής τους από την τήρηση βιβλίων με βάση τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ..

.....

1.2. Συναλλαγές που περιλαμβάνονται

Στις καταστάσεις πελατών και προμηθευτών περιλαμβάνονται τα εκδοθέντα και ληφθέντα φορολογικά στοιχεία από τα πρόσωπα της περίπτωσης 1.1. της παρούσας, ανεξάρτητα από τον τρόπο έκδοσης αυτών (μηχανογραφικά ή χειρόγραφα). Ενδεικτικά, στις καταστάσεις πελατών και προμηθευτών, περιλαμβάνονται τα εξής φορολογικά στοιχεία:

- Τα τιμολόγια, «χρεωστικά» ή πιστωτικά, για την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών, μεμονωμένων ή επαναλαμβανόμενων, την είσπραξη επιδοτήσεων, οικονομικών ενισχύσεων, αποζημιώσεων, επιστροφών τόκων, εισφορών και άλλων ανόργανων εσόδων, την αγορά αγροτικών προϊόντων, από αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. (παράγραφοι 1, 2, 3, 4 και 6 του άρθρου 6 του Κ.Φ.Α.Σ.).....

.....

- Οι τίτλοι κτήσης που εκδίδονται για την αγορά αγαθών ή τη λήψη υπηρεσιών από μη υπόχρεο έκδοσης τιμολογίου ή από αρνούμενο έκδοσης (παράγραφος 5 του άρθρου 6 του Κ.Φ.Α.Σ.).».

Επειδή, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα, κατά το φορολογικό έτος 2016, εξέδωσε Δ.Α.Τ. για την αγορά αγροτικών προϊόντων από τον με ΑΦΜ:....., καθαρής αξίας 2.000,00€, το οποίο δεν συμπεριέλαβε στην υποβληθείσα συγκεντρωτική κατάσταση προμηθευτών,

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ο αντισυμβαλλόμενος (.....) ήταν αγρότης ειδικού καθεστώτος και δεν είχε υποχρέωση έκδοσης φορολογικού παραστατικού. Εξ αυτού του λόγου προχώρησε η ίδια στην έκδοση του συγκεκριμένου φορολογικού παραστατικού, το οποίο δεν όφειλε να συμπεριλάβει στην συγκεντρωτική κατάσταση προμηθευτών του φορολογικού έτους 2016. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της επικαλείται την ΠΟΛ 1201/28-12-2016.

Επειδή, σύμφωνα με το υποσύστημα Μητρώου του TAXISnet, ο με ΑΦΜ:....., κατά το υπό κρίση φορολογικό έτος 2016 δεν ήταν αγρότης ειδικού καθεστώτος, αλλά είχε ως κύρια δραστηριότητα την παροχή βαφής σε αμαξώματα επιβατικών αυτοκινήτων.

Επειδή, με την επικαλούμενη από την προσφεύγουσα ΠΟΛ 1201/28-12-2016, κοινοποιούνται οι **διατάξεις του άρθρου 47 του Ν.4410/2016** (ΦΕΚ Α' 141/03.08.2016), οι οποίες ισχύουν από 1.1.2017 με τις οποίες, **αντικαθίσταται το άρθρο 41 του Κώδικα ΦΠΑ** (Ν. 2859/2000), με σκοπό τη βελτίωση και απλοποίηση του ειδικού καθεστώτος ΦΠΑ αγροτών και την πλήρη εναρμόνισή του με το κοινοτικό δίκαιο και παρέχονται οι ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή του.

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, η προσφεύγουσα είχε υποχρέωση να συμπεριλάβει στις καταστάσεις προμηθευτών φορολογικού έτους 2016 που υπέβαλε, το τιμολόγιο που εξέδωσε για την αγορά αγροτικών προϊόντων (προϊόντα εκτροφής ζώων) από τον με ΑΦΜ:.....

Επειδή, η επικαλούμενη ΠΟΛ 1201/28-12-2016, αλυσιτελώς προβάλλεται, καθώς δεν αφορά το υπό κρίση φορολογικό έτος 2016 και επιπλέον, κανένας από τους αντισυμβαλλόμενους δεν είναι αγρότης ειδικού καθεστώτος.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα θεωρήθηκε φορολογική παράβαση η έκδοση τιμολογίου αγοράς από την ίδια, καθώς ο δεν είχε υποχρέωση έκδοσης φορολογικού παραστατικού ως αγρότης ειδικού καθεστώτος.

Επειδή, η διαπιστωθείσα από τον έλεγχο παράβαση αφορά την ανακριβή υποβολή από πλευράς της προσφεύγουσας, της κατάστασης προμηθευτών του φορολογικού έτους 2016, καθώς δεν συμπεριέλαβε το ανωτέρω φορολογικό παραστατικό, ως όφειλε σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο δεύτερος ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος και ο πέμπτος ως αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 24 του Ν 4172/2013 «1. Κατά τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι «φορολογικές» αποσβέσεις των στοιχείων του ενεργητικού εκπίπτουν από:

α) τον κύριο των παγίων στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης σε όλες τις περιπτώσεις εκτός της περίπτωσης β',

.....

4. Κόστος κτήσης ή κατασκευής, περιλαμβανομένου και του κόστους βελτίωσης, ανανέωσης και ανακατασκευής καθώς και αποκατάστασης του περιβάλλοντος αποσβένονται, σύμφωνα με τον παρακάτω πίνακα:

Κατηγορία ενεργητικού επιχείρησης

Συντελεστής φορολογικής

απόσβεσης

(% ανά φορολογικό έτος)

Κτίρια, κατασκευές, εγκαταστάσεις,

βιομηχανικές και ειδικές εγκαταστάσεις μη κτιριακές

εγκαταστάσεις, αποθήκες και σταθμοί, περιλαμβανομένων

των παραρτημάτων τους (και ειδικών οχημάτων φορτοεκφόρτωσης)

4%

Μηχανήματα, εξοπλισμός εκτός Η/Υ και λογισμικού

10%

.....

5. Ο υπολογισμός των «φορολογικών» αποσβέσεων είναι υποχρεωτικός, γίνεται σε ετήσια βάση και δεν επιτρέπεται η μεταφορά αποσβενόμενων ποσών μεταξύ οικονομικών χρήσεων.

6. Η «φορολογική», απόσβεση ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου αρχίζει από τον επόμενο μήνα εντός του οποίου χρησιμοποιείται ή τίθεται σε υπηρεσία από τον φορολογούμενο κατ' αναλογία με τους συντελεστές της παραγράφου 4.».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1216/2013 «4. Με τα επόμενα εδάφια της ίδιας υποπερ. γγ' καθορίζονται οι νέοι συντελεστές απόσβεσης ανά πάγιο περιουσιακό στοιχείο και κλάδο οικονομικής δραστηριότητας, σύμφωνα με την ταξινόμηση NACE rev2, αρχικά για όλους τους κλάδους επιχειρήσεων και κατόπιν κατά παρέκκλιση για συγκεκριμένα πάγια ή συγκεκριμένες δραστηριότητες, οι οποίοι έχουν ως εξής:

α. Για όλους τους κλάδους :

Εδαφικές εκτάσεις, μηδέν τοις εκατό (0%)

Κτιριακές εγκαταστάσεις, γραφεία, οικίες, βιομηχανοστάσια, αποθήκες, σταθμοί, μη κτιριακές εγκαταστάσεις και ειδικές εγκαταστάσεις, κατασκευές, εξοπλισμός και ειδικά οχήματα φορτοεκφόρτωσης, τέσσερα τοις εκατό (4%)

Μηχανήματα, εξοπλισμός (εκτός Η/Υ και λογισμικού), μέσα μεταφοράς ατόμων, άυλα στοιχεία, δικαιώματα, έξοδα πολυετούς απόσβεσης και λοιπά πάγια στοιχεία, δέκα τοις εκατό (10%)

Εξοπλισμός Η/Υ (κύριος και περιφερειακός) και λογισμικό, είκοσι τοις εκατό (20%)

Μέσα μεταφοράς φορτίων, δώδεκα τοις εκατό (12%)

β. Κατά παρέκκλιση των ανωτέρω:

Εδαφικές εκτάσεις για τον τομέα Β (Ορυχεία - Λατομεία), πλην του Β.09 (Υποστηρικτικές δραστηριότητες εξόρυξης), πέντε τοις εκατό (5%). Μέσα μεταφοράς ατόμων για τους τομείς Ν77.11 (Ενοικίαση και εκμίσθωση αυτοκινήτων και ελαφρών μηχανοκίνητων οχημάτων) και 085 (Εκπαίδευση), και μέσα μεταφοράς φορτίων για τον τομέα Ν77.12 (Ενοικίαση και εκμίσθωση φορτηγών), είκοσι τοις εκατό (20%)

Λοιπά μέσα μεταφοράς για τους τομείς Η49.1 (Υπεραστικές σιδηροδρομικές μεταφορές επιβατών), Η49.2 (Σιδηροδρομικές μεταφορές εμπορευμάτων), Η50 (Πλωτές μεταφορές) και Η51 (Αεροπορικές μεταφορές) - Για τρένα, πλοία και πλωτά μέσα και αεροσκάφη, αντιστοίχως, πέντε τοις εκατό (5%).

Από τον παραπάνω καθορισμό των νέων συντελεστών απόσβεσης, προκύπτει ότι εάν κάποιο πάγιο δεν περιλαμβάνεται σ' αυτόν, ο συντελεστής απόσβεσης αυτού θα είναι εκείνος των «λοιπών παγίων στοιχείων» δηλαδή δέκα τοις εκατό (10%) για όλους τους κλάδους επιχειρήσεων και όχι εκείνος που τυχόν προκύπτει από την ωφέλιμη διάρκεια ζωής του παγίου αυτού.

Στο σημείο αυτό θα πρέπει να τονισθεί ότι δεν πρέπει να γίνεται καταχρηστική εφαρμογή του συντελεστή απόσβεσης 10% των «λοιπών παγίων στοιχείων» κάθε φορά που διαπιστώνεται ότι κάποια πάγια δεν περιγράφονται επακριβώς στον πίνακα των προβλεπόμενων νέων συντελεστών απόσβεσης. Π.χ. για τα αιολικά πάρκα και τις φωτοβολταϊκές μονάδες παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας δεν πρέπει να χρησιμοποιηθεί ο παραπάνω συντελεστής 10% για την απόσβεσή τους, αλλά ο ορθός συντελεστής 4% για τις «μη κτιριακές εγκαταστάσεις».

Επειδή, στην ΠΟΛ 1252/2013 ορίζεται ότι «Με αφορμή γραπτά και προφορικά ερωτήματα που υποβλήθηκαν μετά την κοινοποίηση και ερμηνεία των διατάξεων της παρ. 22 του άρθρου 3 του Ν. 4110/2013, με την ΠΟΛ.1216/24.9.2013 ερμηνευτική εγκύκλιο, διευκρινίζουμε τα εξής:

Στην παρ. 4 της εγκυκλίου αυτής, παρατίθενται οι νέοι συντελεστές απόσβεσης ανά πάγιο περιουσιακό στοιχείο και κλάδο οικονομικής δραστηριότητας, σύμφωνα με την ταξινόμηση NACE rev2, αρχικά για όλους τους κλάδους επιχειρήσεων και κατόπιν κατά παρέκκλιση για συγκεκριμένα πάγια ή συγκεκριμένες δραστηριότητες.

Στην ίδια παράγραφο έχει τονισθεί ότι δεν πρέπει να γίνεται καταχρηστική εφαρμογή του προβλεπόμενου συντελεστή απόσβεσης 10% των «λοιπών πάγιων στοιχείων» κάθε φορά που διαπιστώνεται ότι, κάποια πάγια δεν περιγράφονται επακριβώς στον πίνακα των καθορισθέντων νέων συντελεστών απόσβεσης. Για αυτό δόθηκε ένα ενδεικτικό παράδειγμα για τα «αιολικά πάρκα και τις φωτοβολταϊκές μονάδες παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας» στο οποίο αναφέρεται ο συντελεστής 4% για τις «μη κτιριακές εγκαταστάσεις».

Το παράδειγμα αυτό δεν είναι δεσμευτικό για τις παραπάνω επιχειρήσεις καθώς δεν τις υποχρεώνει να χαρακτηρίσουν το σύνολο των παγίων τους ως «μη κτιριακές εγκαταστάσεις». Αντίθετα στα πάγια που είτε από την περιγραφή του τιμολογίου αγοράς, είτε από την πραγματική τους χρήση ή άλλα ουσιώδη χαρακτηριστικά τους εντάσσονται σε άλλη κατηγορία παγίου, εφαρμόζεται ο οικείος συντελεστής απόσβεσης που προβλέπεται από τις διατάξεις της περίπτωσης στ' της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του Ν. 2238/1994.

Σε κάθε περίπτωση ο χαρακτηρισμός των παγίων περιουσιακών στοιχείων καθώς και η υπαγωγή τους σε συγκεκριμένο συντελεστή απόσβεσης είναι θέμα πραγματικό και κρίνεται καταρχήν από την ίδια την επιχείρηση και στη συνέχεια από αρμόδια ελεγκτική αρχή.».

Επειδή, σύμφωνα με τη ΔΕΑΦ Β 1168150 ΕΞ 2016/17-11-2016 «1. Με τις διατάξεις του άρθρου 24 του ν. 4172/2013 καθορίζονται οι φορολογικές αποσβέσεις οι οποίες εκπίπτουν από το σύνολο των εσόδων από επιχειρηματικές συναλλαγές προκειμένου για τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα για φορολογικές περιόδους που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά.

Συγκεκριμένα, με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου αυτού ορίζεται ότι το κόστος κτήσης ή κατασκευής, περιλαμβανομένου και του κόστους βελτίωσης, ανανέωσης και ανακατασκευής, αποκατάστασης του περιβάλλοντος αποσβένονται σύμφωνα με τον οριζόμενο στην ίδια παράγραφο πίνακα.

2. Όπως διευκρινίστηκε με την ΠΟΛ.1073/31.3.2015 ερμηνευτική εγκύκλιο, οι κατηγορίες παγίων που απαριθμούνται στον ως άνω πίνακα της παρ. 4 του άρθρου 24 του ν. 4172/2013 και αποσβένονται με τον αντίστοιχο συντελεστή που προβλέπεται σε αυτόν, είναι γενικές και ο νομοθέτης, σε αντίθεση με παλαιότερες διατάξεις, δεν υιοθέτησε την αναλυτική ούτε την ειδική κατηγοριοποίηση των παγίων. Κατόπιν αυτού, **η ένταξη σε κατηγορία συγκεκριμένου παγίου περιουσιακού στοιχείου γίνεται από την ίδια την επιχείρηση που το χρησιμοποιεί με βάση τη χρήση, τον σκοπό και τα ειδικά χαρακτηριστικά του.**

3. Με βάση τα ανωτέρω και όσον αφορά τις αποσβέσεις παγίων στοιχείων των αιολικών πάρκων και των φωτοβολταϊκών μονάδων παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας, αναφέρεται ως ενδεικτικό παράδειγμα ο συντελεστής απόσβεσης 4% για τα πάγια εκείνα που χαρακτηρίζονται ως μη κτιριακές εγκαταστάσεις. Ωστόσο, διευκρινίζεται ότι το παράδειγμα αυτό δεν είναι δεσμευτικό για τις παραπάνω επιχειρήσεις καθώς δεν τις υποχρεώνει να χαρακτηρίσουν το σύνολο των παγίων τους ως μη κτιριακές εγκαταστάσεις. Αντίθετα, στα πάγια που είτε από την περιγραφή του τιμολογίου

αγοράς του παγίου είτε από την πραγματική τους χρήση ή άλλα ουσιώδη χαρακτηριστικά του εντάσσονται σε άλλη κατηγορία παγίου, εφαρμόζεται ο οικείος συντελεστής που προβλέπεται για την συγκεκριμένη κατηγορία παγίων (π.χ. «μηχανήματα» 10%).

Σε κάθε περίπτωση ο χαρακτηρισμός των παγίων περιουσιακών στοιχείων καθώς και η υπαγωγή τους σε συγκεκριμένο συντελεστή απόσβεσης είναι θέμα πραγματικό και κρίνεται καταρχήν από την ίδια την επιχείρηση και στη συνέχεια από την αρμόδια ελεγκτική αρχή.».

Επειδή, σύμφωνα με το Δ12Β 1083480/22-05-2013 διευκρινιστικό έγγραφο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων «1. Σύμφωνα με τις διατάξεις των δύο τελευταίων εδαφίων της περ. ε' της [παρ. 1 του άρθρου 31](#) του ν. [2238/1994](#), οι οποίες προστέθηκαν με την [παρ. 21 του άρθρου 3](#) του ν. [4110/2013](#), η έκτακτη ειδική εισφορά αλληλεγγύης του ν. [4093/2012](#) εκπίπτει ισόποσα μέσα σε μια πενταετία. Οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου ισχύουν από την έναρξη ισχύος του ν. [4093/2012](#).

2. Με την αριθ. [ΠΟΛ.1095/29.4.2013](#) εγκύκλιο μας, με την οποία κοινοποιήθηκαν, μεταξύ άλλων, οι διατάξεις της [παρ. 21 του άρθρου 3](#) του ν. [4110/2013](#), διευκρινίστηκε ότι, η έκτακτη ειδική εισφορά αλληλεγγύης του ν. [4093/2012](#), η οποία επιβάλλεται επί του τιμήματος των πωλήσεων ηλεκτρικής ενέργειας στους παραγωγούς ηλεκτρικής ενέργειας από σταθμούς ΑΠΕ και ΣΗΘΥΑ κατά το χρονικό διάστημα από 1-7-2012 έως 30-6-2014, εκπίπτει ισόποσα μέσα σε μια πενταετία από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

Δεδομένου ότι τα ποσά που αντιστοιχούν στην ανωτέρω εισφορά υπολογίζονται και παρακρατούνται σε κάθε εκκαθάριση από την ΛΑΓΗΕ ΑΕ ή τη ΔΕΔΔΗΕ ΑΕ, κατά περίπτωση, η έκπτωση της εν λόγω δαπάνης θα διενεργείται από τις επιχειρήσεις τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μια πενταετία, αρχής γενομένης από τη χρήση εντός της οποίας παρακρατήθηκε και όχι από τη χρήση εντός της οποίας πραγματοποιήθηκε η πώληση της παρανόμενης ηλεκτρικής ενέργειας επί της οποίας υπολογίσθηκε η εν λόγω εισφορά.».

Επειδή, όπως προκύπτει από τις σελίδες 28-29 της από 10-06-2022 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ο έλεγχος, μετά την επεξεργασία του με αριθμό πρωτ...../20-05-2022 υπομνήματος της προσφεύγουσας, αποδέχθηκε τις αποσβέσεις που αντιστοιχούν στην έκτακτη ειδική εισφορά αλληλεγγύης του Ν 4093/2012 και, λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις της παρ.5 του άρθρου 24 του Ν 4172/2013, περιόρισε τις προσδιορισθείσες από τον έλεγχο αποσβέσεις, στο ποσό που είχε δηλωθεί από την οντότητα. Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Επειδή, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα δεν ενέγραψε στα φορολογικά της βιβλία, κατά το φορολογικό έτος 2017, το κέρδος που προέκυψε από την πώληση του φωτοβολταϊκού πάρκου, που είχε στην κατοχή της, και το οποίο πούλησε με το αριθμ...../16-06-2017 Δ.Α.Τ. στην τιμή των 91.800,00€.

Επειδή, ο έλεγχος προσδιόρισε το ανωτέρω κέρδος ως κάτωθι (σελίδα 7 της από 10-06-2022 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος):

Πίνακας Υπολογισμού Κέρδους από Πώληση Φωτοβολταϊκού Πάρκου	
Κόστος Κτήσης	156.988,80
Μείον: Σύνολο Αποσβέσεων (2013-2017)	15.699,88x4,5=70.644,96
Αναπόσβεστη Αξία	86.343,84
Τιμή Πώλησης	91.800,00
Κέρδος από Πώληση Παγίου Βάσει Ελέγχου	5.456,16

Επειδή, ο έλεγχος, μετά την επεξεργασία του με αριθμό πρωτ...../20-05-2022 υπομνήματος της προσφεύγουσας αποδέχθηκε τις αποσβέσεις όπως είχαν υπολογιστεί από την ελεγχόμενη οντότητα.

Επειδή, για τα υπό κρίση φορολογικά έτη, 2016 και 2017, η προσφεύγουσα, βάσει του μητρώου παγίων, διενήργησε αποσβέσεις ως κάτωθι:

	Μητρώο Παγίων
Αποσβέσεις φορολογικού έτους 2016	17.150,47
Αποσβέσεις φορολογικού έτους 2017	10.023,46

Επειδή, σύμφωνα λοιπόν με τα δεδομένα του εντύπου Ε3 η προσφεύγουσα διενήργησε αποσβέσεις ως ακολούθως:

ΕΤΟΣ	ΠΟΣΟ
2013	17.150,47
2014	*17.150,47
2015	17.150,47
2016	17.150,47
2017	10.023,46
ΣΥΝΟΛΟ	78.625,34

*Δεδομένου ότι στα πλαίσια εξέτασης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής δεν υπάρχει διαθέσιμο το βιβλίο του μητρώου παγίων, για το εν λόγω φορολογικό έτος οι αποσβέσεις

περιορίζονται στο ποσό των αποσβέσεων που διενήργησε η οντότητα για τα περισσότερα φορολογικά έτη.

Επειδή, στην επιχείρηση της προσφεύγουσας επιβλήθηκε έκτακτη ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 14.482,43€, την οποία είχε τη δυνατότητα να εκπέσει ισόποσα μέσα σε μία πενταετία. Συνεπώς, προκειμένου να προσδιοριστεί το κέρδος από την πώληση του εν λόγω φωτοβολταϊκού πάρκου θα πρέπει από τις διενεργηθείσες αποσβέσεις να αφαιρεθεί το ποσό που αντιστοιχεί στην απόσβεση της έκτακτης ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ($14.482,43\text{€}/5=2.896,49\text{€}$).

Κατόπιν των ανωτέρω, οι αποσβέσεις του παγίου, για τον προσδιορισμό του κέρδους από την πώληση, υπολογίζονται ως κατωτέρω

ΕΤΟΣ	ΠΟΣΟ
2013	$17.150,47-2.896,49=14.253,98$
2014	$*17.150,47-2.896,49=14.253,98$
2015	$17.150,47-2.896,49=14.253,98$
2016	$17.150,47-2.896,49=14.253,98$
2017	$10.023,46-2.896,49=7.126,97$
ΣΥΝΟΛΟ	64.142,89

Αναφορικά με τις αποσβέσεις που διενήργησε η προσφεύγουσα, το κέρδος/ζημία από την πώληση του παγίου (φωτοβολταϊκό πάρκο) προσδιορίζεται ως ακολούθως:

Πίνακας Υπολογισμού Κέρδους από Πώληση Φωτοβολταϊκού Πάρκου	
Κόστος Κτήσης	156.988,80
Μείον: Σύνολο Αποσβέσεων (2013-2017)	64.142,89
Αναπόσβεστη Αξία	92.845,91
Τιμή Πώλησης	91.800,00
Ζημία από Πώληση Παγίου	1.045,91

Επειδή, μετά την αποδοχή από την πλευρά του ελέγχου, των αποσβέσεων, όπως αυτές διενεργήθηκαν από την προσφεύγουσα, από την πώληση του παγίου προκύπτει ζημία και συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται αποδεκτός.

Ως προς τον έκτο και όγδοο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, στις διατάξεις του Ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251/24-11-2014) περί "ΕΛΠ" ορίζεται ότι:

Άρθρο 3. Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία

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.

.....

5. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τη λογιστική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί και τη φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων.”

Άρθρο 5. Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος

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.

3. Το λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχει τη δυνατότητα σε ένα πρόσωπο, που διαθέτει τις απαιτούμενες γνώσεις και εμπειρία, να αποκτά, εντός ευλόγου χρόνου, κατανόηση της δομής και της λειτουργίας του, των τηρούμενων αρχείων στα οποία καταχωρούνται οι συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας, καθώς και της χρηματοοικονομικής κατάστασης στην οποία βρίσκεται η οντότητα.

.....

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. ”.

Επειδή, , σύμφωνα με το άρθρο 8 του Ν 4308/2014 « Τιμολόγιο Πώλησης

1. Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας.».

Επειδή, στο άρθρο 9 του Ν 4308/2014 «Περιεχόμενο τιμολογίου», ορίζεται 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.

ζ) Την ημερομηνία κατά την οποία πραγματοποιήθηκε ή ολοκληρώθηκε η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών, εφόσον η ημερομηνία αυτή δεν συμπίπτει με την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου.

η) Την αξία αγαθών ή υπηρεσιών ανά συντελεστή Φ.Π.Α., την αξία που απαλλάσσεται Φ.Π.Α., την αξία μονάδας αγαθού ή υπηρεσίας χωρίς Φ.Π.Α., καθώς και την αξία κάθε έκπτωσης ή επιστροφής, εάν δεν συμπεριλαμβάνονται στην τιμή μονάδας.

θ) Το συντελεστή Φ.Π.Α. που εφαρμόζεται.

ι) Το ποσό του οφειλόμενου Φ.Π.Α., εκτός εάν εφαρμόζεται ειδικό καθεστώς, σύμφωνα με το οποίο η πληροφορία αυτή παραλείπεται.

ια) Τον όρο «Αυτο-τιμολόγηση», όταν το τιμολόγιο εκδίδεται από τον λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών.

ιβ) Όταν η πράξη απαλλάσσεται από Φ.Π.Α., η διάταξη της εθνικής νομοθεσίας (ν. 2859/2000) ή η διάταξη της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ ή άλλη διάταξη, σύμφωνα με την οποία η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών απαλλάσσεται από το φόρο αυτόν.

ιγ) Όταν ο λήπτης είναι υπόχρεος καταβολής του Φ.Π.Α., η αναφορά «Αντίστροφη επιβάρυνση».

ιδ) Επί ενδοκοινοτικής παράδοσης ενός καινούργιου μεταφορικού μέσου, τα στοιχεία που προβλέπονται από την ισχύουσα νομοθεσία περί Φ.Π.Α., βάσει της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ.

ιε) Όταν εφαρμόζεται το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους των πρακτορείων ταξιδίων, η αναφορά «Καθεστώς περιθωρίου - Ταξιδιωτικά πρακτορεία».

ιστ) Ο όρος «Καθεστώς περιθωρίου - Μεταχειρισμένα αγαθά» ή «Καθεστώς περιθωρίου - Έργα τέχνης» ή «Καθεστώς περιθωρίου - Αντικείμενα συλλεκτικής και αρχαιολογικής αξίας», όταν εφαρμόζεται ένα από τα ειδικά καθεστώτα που ισχύουν στον τομέα των μεταχειρισμένων αγαθών και των αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής και αρχαιολογικής αξίας, αντίστοιχα.

ιζ) Όταν ο υπόχρεος στο Φ.Π.Α. είναι φορολογικός αντιπρόσωπος κατά την έννοια της ισχύουσας νομοθεσίας περί Φ.Π.Α. και της σχετικής Οδηγίας 2006/112/ΕΚ, τα πλήρη στοιχεία του εν λόγω προσώπου, καθώς και τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) αυτού.

2. Τα ποσά του τιμολογίου μπορεί να εκφράζονται σε οποιοδήποτε νόμισμα. Το ποσό Φ.Π.Α. του τιμολογίου εκφράζεται και στο εθνικό νόμισμα.

3. Το τιμολόγιο δεν απαιτείται να φέρει υπογραφή για τους σκοπούς αυτού του νόμου.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 10 του Ν 4308/2014

«Απλοποιημένο τιμολόγιο και συγκεντρωτικό τιμολόγιο

1. **Επιτρέπεται η έκδοση απλοποιημένου τιμολογίου σε κάθε μία από τις παρακάτω δύο περιπτώσεις:**

α) όταν το ποσό του τιμολογίου δεν υπερβαίνει το ποσό των 100 ευρώ, ή

β) όταν το εκδιδόμενο τιμολόγιο είναι έγγραφο της παρ. 3 του άρθρου 8.

2. **Το απλοποιημένο τιμολόγιο φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις:**

α) Την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου.

β) Προσδιορισμό της οντότητας που πωλεί τα αγαθά ή τις υπηρεσίες.

γ) Τον προσδιορισμό των αγαθών ή των υπηρεσιών που προσφέρονται.

δ) Το ποσό του Φ.Π.Α. που οφείλεται ή τις απαιτούμενες πληροφορίες για τον υπολογισμό του.

ε) Στην περίπτωση έκδοσης τιμολογίου, σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 8, αναφορά στο αρχικό τιμολόγιο και τις συγκεκριμένες ενδείξεις (δεδομένα) που τροποποιούνται.

3. Επιτρέπεται η έκδοση συγκεντρωτικού τιμολογίου το οποίο αναφέρεται σε διαφορετικές παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών. Το συγκεντρωτικό τιμολόγιο περιλαμβάνει τις ίδιες πληροφορίες όπως το τιμολόγιο ή το απλοποιημένο τιμολόγιο, κατά περίπτωση.».

Επειδή, στο ΔΕΛ Ζ 1126959 ΕΞ 2019 έγγραφο της Φορολογικής Διοίκησης με θέμα «Έκδοση παραστατικών για πωλήσεις καυσίμων από οντότητες- εκμεταλλευτές πρατηρίων καυσίμων και από πωλητές πετρελαίου θέρμανσης προς άλλες οντότητες», ορίζεται ότι :

«.....Για τις διενεργούμενες χονδρικές πωλήσεις καυσίμων του άρθρου 1 της Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. [ΠΟΛ.1195/2018](#), από οντότητες- εκμεταλλευτές πρατηρίων καυσίμων, καθώς και από πωλητές πετρελαίου θέρμανσης προς άλλες οντότητες, εφόσον τα καύσιμα αυτά θεωρούνται μη εμπορεύσιμα για τον αγοραστή και η αξία τους δεν υπερβαίνει τα 100€ συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α., ανά συναλλαγή, παρέχεται η δυνατότητα να εκδίδεται απλοποιημένο τιμολόγιο, σύμφωνα με τις διατάξεις των [παρ. 1](#) και [2 του άρθρου 10](#) του ν. [4308/2014](#).

Όπως διευκρινίζεται δε με την παράγραφο 10.2.2 της εγκυκλίου [ΠΟΛ.1003/2014](#), επέχουν θέση απλοποιημένου τιμολογίου και οι **αποδείξεις λιανικής πώλησης αγαθών**....».

Επειδή, με την ΠΟΛ 1003/2014 παρασχέθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του Ν 4308/2014 περί των ΕΛΠ και διευκρινίστηκε ότι :

«ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 – ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΑΡΧΕΙΑ

Άρθρο 5: Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος

5.7.3 Από τη διάταξη της περίπτωσης (β) της παραγράφου 7 προκύπτει ότι τα διάφορα έσοδα και έξοδα της οντότητας δύνανται να καταχωρούνται στα λογιστικά βιβλία του απλογραφικού λογιστικού συστήματος ή του διπλογραφικού λογιστικού συστήματος (ημερολόγιο, καθολικό) με συγκεντρωτική εγγραφή, εφόσον ανάλυση (απαιτούμενες αναλυτικές πληροφορίες) προκύπτει από άλλα τηρούμενα βοηθητικά αρχεία, καταστάσεις, κλπ. της οντότητας, και με την προϋπόθεση ότι διασφαλίζεται η δυνατότητα διενέργειας οποιουδήποτε ελέγχου με αποτελεσματικό τρόπο.

«ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 - ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ

Άρθρο 8: Τιμολόγιο πώλησης

Γενικά

8.1 Οι ρυθμίσεις του κεφαλαίου αυτού ενσωματώνουν στο εσωτερικό δίκαιο τις σχετικές ρυθμίσεις της Οδηγίας 2006/112/ΕΕ. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού, δίνεται ο ορισμός της έννοιας του τιμολογίου, καθορίζεται η ευθύνη του πωλητή για την έκδοση τιμολογίου πώλησης και παρέχεται η δυνατότητα έκδοσης τιμολογίου από άλλα πρόσωπα. Επίσης, παρέχεται απαλλαγή από την έκδοση τιμολογίου στο δημόσιο και λοιπούς οργανισμούς δημοσίου δικαίου, για δραστηριότητες ή πράξεις, που πραγματοποιούν ως δημόσια εξουσία, με την προϋπόθεση ότι οι πράξεις αυτές δεν υπόκεινται σε Φ.Π.Α.. Ακόμα, αντιμετωπίζονται ειδικά θέματα που αφορούν την τιμολόγηση (άρνηση έκδοσης τιμολογίου, τιμολόγηση στην περίπτωση μη υπόχρεου σε έκδοση τιμολογίου, πώληση αγαθών για λογαριασμό τρίτου). Τέλος, ορίζεται ότι τα εκδοθέντα ή ληφθέντα τιμολόγια, αποτελούν μέρος των λογιστικών αρχείων της οντότητας.

8.2 Η έννοια της χονδρικής πώλησης αγαθών και υπηρεσιών δεν ορίζεται στις διατάξεις αυτές, προκύπτει όμως εξ αντιδιαστολής με την έννοια της λιανικής (ιδιώτες καταναλωτές). Συνεπώς, εκδίδεται τιμολόγιο, για πωλήσεις προς άλλη οντότητα που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα ή το Δημόσιο ή Ν.Π.Δ.Δ. ή μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρόσωπα ή αγρότες του ειδικού καθεστώτος του Φ.Π.Α. ή εξαγωγές ή γενικά πρόσωπα του άρθρου 1 του παρόντος νόμου.

Άρθρο 9: Περιεχόμενο τιμολογίου

«9.1.1

Η παράγραφος αυτή (στοιχεία α έως ιζ) καθορίζει το υποχρεωτικό από την Οδηγία 2006/112/ΕΕ περιεχόμενο του τιμολογίου. Σημειώνεται ότι, με τις διατάξεις του στοιχείου (στ) της παραγράφου αυτής παρέχεται η δυνατότητα μη αναγραφής στο τιμολόγιο του είδους και της έκτασης των παρεχόμενων υπηρεσιών, υπό την προϋπόθεση ότι οι ενδείξεις αυτές (έκταση και είδος παρεχόμενων υπηρεσιών) προκύπτουν από άλλα έγγραφα, όπως είναι οι τυχόν καταρτισθείσες συμβάσεις, συμφωνητικά, καθώς και λοιπά έγγραφα στα οποία παραπέμπει το τιμολόγιο.

9.1.2

Εξαιρετικά, στα στοιχεία που εκδίδουν τα πρατήρια υγρών καυσίμων για χονδρικές πωλήσεις βενζίνης, πετρελαίου κίνησης και υγραερίου αξίας μέχρι τριακόσια (300) ευρώ δύναται να αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του μέσου μεταφοράς, αντί των στοιχείων της παραγράφου (δ) και (ε) της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου. Με τον τρόπο αυτό διασφαλίζεται η συσχέτιση του εκδιδόμενου παραστατικού με την αγοράζουσα οντότητα και τα απαιτούμενα στοιχεία του τιμολογίου. Ο αριθμός κυκλοφορίας δύναται να αναγράφεται χειρόγραφα με υπογραφή και σφραγίδα του εκδότη, εάν δεν εκτυπώνεται από το μηχανισμό έκδοσης παραστατικών πώλησης.

Άρθρο 10: Απλοποιημένο τιμολόγιο και Συγκεντρωτικό τιμολόγιο

Παράγραφος 1

10.1.1 Η παράγραφος αυτή επιτρέπει την έκδοση απλοποιημένου τιμολογίου όταν το ποσό του τιμολογίου δεν υπερβαίνει το ποσό των 100 ευρώ, ή στην περίπτωση που το τιμολόγιο αυτό τροποποιεί και αναφέρεται ειδικά και αναμφισβήτητα σε ένα αρχικά εκδομένο τιμολόγιο (παράγραφος 3 του άρθρου 8).

Παράγραφος 2

10.2.1 Η παράγραφος αυτή ορίζει ότι το περιεχόμενο του απλοποιημένου τιμολογίου πρέπει να περιλαμβάνει:

- α) την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου,
- β) προσδιορισμό της οντότητας που πωλεί τα αγαθά ή τις υπηρεσίες,
- γ) τον προσδιορισμό των αγαθών ή των υπηρεσιών που προσφέρονται,
- δ) το ποσό του Φ.Π.Α. που οφείλεται ή τις απαιτούμενες πληροφορίες για τον υπολογισμό του,
- ε) στην περίπτωση έκδοσης τιμολογίου σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 8, αναφορά στο αρχικό τιμολόγιο και τις συγκεκριμένες ενδείξεις (δεδομένα) που τροποποιούνται.

10.2.2 Επέχουν θέση απλοποιημένου τιμολογίου και στοιχεία λιανικής πώλησης αγαθών ή υπηρεσιών, που καλύπτουν επαγγελματικές συναλλαγές και μέχρι του ορίου των εκατό (100) ευρώ,

εφόσον εκδίδονται για την αγορά μη εμπορεύσιμων (για τον αγοραστή) αγαθών (αναλώσιμων) ή για τη λήψη, ομοίως, υπηρεσιών. Η ρύθμιση αυτή στοχεύει στην διευκόλυνση των συναλλαγών, χωρίς ωστόσο να ισοδυναμεί με υποκατάσταση του τιμολογίου πώλησης από τις αποδείξεις λιανικής. Δηλαδή, δεν δικαιολογείται γενικευμένη χρήση αποδείξεων λιανικής. Στις περιπτώσεις αυτές, η τεκμηρίωση της σχετικής δαπάνης από τον αγοραστή των αγαθών ή τον λήπτη των υπηρεσιών δύναται να επιτυγχάνεται με την αναγραφή του είδους των αγαθών και των υπηρεσιών επί των στοιχείων λιανικής πώλησης κατά γενική περιγραφή ή και από την περιγραφή της δραστηριότητας - επαγγέλματος του εκδότη στα στοιχεία αυτά. Σε κάθε περίπτωση, η τεκμηρίωση είναι θέμα πραγματικών περιστατικών.».

Επειδή, η προσφεύγουσα καταχώρησε στο βιβλίο εξόδων συγκεντρωτικές εγγραφές αγοράς καυσίμων, για τις οποίες δεν παρέχεται ανάλυση από άλλα τηρούμενα βοηθητικά αρχεία, όπως ορίζουν οι προαναφερθείσες διατάξεις Επιπλέον, στις Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης Καυσίμων δεν αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του επαγγελματικού οχήματος, στοιχείο που αντικαθιστά τα στοιχεία των παραγράφων δ και ε της παρ.1 του άρθρου 9 του Ν 4308/2014, ήτοι τον ΑΦΜ του πελάτη και την πλήρη επωνυμία και διεύθυνσή του, ώστε να διασφαλίζεται η συσχέτιση του εκδιδόμενου παραστατικού με την αγοράζουσα οντότητα.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 30 του Ν 2859/2000 «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 ακίνητα που έχουν υπαχθεί σε καθεστώς αναστολής της παραγράφου 4α του άρθρου 6, το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών, που προσδιορίζεται σύμφωνα με την παράγραφο 7 του άρθρου 31, αναστέλλεται καθ' όλη τη διάρκεια της περιόδου της παραγράφου 4α του άρθρου 6. Ειδικά, για τα αγαθά επένδυσης, το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών.

Στην περίπτωση που αγαθά επένδυσης χρησιμοποιούνται, τόσο για τους σκοπούς των δραστηριοτήτων του υποκειμένου στο φόρο, όσο και για ιδιωτική χρήση του ίδιου ή του προσωπικού του, ή, γενικότερα για σκοπούς άλλους από της επιχείρησης, ο Φ.Π.Α. που βαρύνει

τις δαπάνες που συνδέονται με τα επενδυτικά αυτά αγαθά εκπίπτει μόνο κατ' αναλογία του ποσοστού της χρησιμοποίησής τους για τους σκοπούς των δραστηριοτήτων της επιχείρησης.

Οι μεταβολές στην αναλογία χρήσης των αγαθών επένδυσης που αναφέρονται στο προηγούμενο εδάφιο λαμβάνονται υπόψη υπό τους όρους που προβλέπονται στα άρθρα 31 και 33.».

Επειδή, η προσφεύγουσα καταχώρησε στο βιβλίο εξόδων δαπάνες, οι οποίες, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 και 6 του άρθρου 5 των Ν. 4308/2014 δεν τεκμηριώνονται κατάλληλα ώστε να ταυτοποιούνται ασφαλώς. Ειδικότερα, τα εν λόγω τιμολόγια α) είτε δεν περιγράφουν το αγοραζόμενο είδος με τρόπο ώστε να είναι αντιληπτή η ουσιώδης ποιοτική του διάκριση, β) είτε δεν αναφέρουν την ποσότητα του σε συγκεκριμένη μονάδα μέτρησης ώστε να είναι δυνατόν να κριθεί σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης β' του άρθρου 22 του Ν. 4172/2013, η αξία της συναλλαγής στη βάση στοιχείων που διαθέτει η φορολογική διοίκηση, είτε όταν αφορούν δαπάνες συντήρησης και επισκευής οχήματος δεν αναγράφουν τον αριθμό κυκλοφορίας του οχήματος που αφορούν, ώστε να κριθεί αφενός σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης β' του άρθρου 22 του Ν. 4172/2013 η παραγωγικότητα τους και αφετέρου η σχέση τους με την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. δ' του άρθρου 32 του Ν. 2859/2000. Κατόπιν των ανωτέρω, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον ένατο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγή του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων. Επίσης, δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη διότι με την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου χωρίς να εκμεταλλευτεί μία κατάσταση στην οποία ο διοικούμενος είχε περιέλθει λόγω πλάνης, απάτης ή απειλής και χωρίς να αίρει εκ των υστέρων, αιφνιδίως ή χωρίς προειδοποίηση, κίνητρα που προέβλεψε οποιοσδήποτε νόμος.

Επειδή, η αρχή της χρηστής διοίκησης συνδέεται στενά με την αρχή της βεβαιότητας του φόρου και ειδικότερα με τον σκοπό που επιδιώκει η τελευταία, την δημιουργία δηλ. κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογούμενου και της φορολογικής αρχής. Όμως, η αυστηρή εφαρμογή

της αρχής της νομιμότητας του φόρου, επιβάλλει την βεβαίωση, ακόμη και αναδρομικά των φορολογικών υποχρεώσεων του πολίτη, εφόσον βέβαια το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή του φόρου δεν έχει παραγραφεί. Ειδικότερα, ενόψει της δέσμιας αρμοδιότητας της φορολογικής διοίκησης σε σχέση με την εκτέλεση των φορολογικών νόμων, η φορολογούσα αρχή οφείλει να εφαρμόζει τους ισχύοντες φορολογικούς νόμους και συνεπώς εφόσον ο φορολογικός νόμος σύμφωνα με νεότερη ερμηνεία επιβάλλει ορισμένη υποχρέωση στο άτομο, υποχρεούται να προβεί στην έκδοση σχετικής καταλογιστικής πράξης. (βλ. Κωνσταντίνος Δ. Φινοκαλιώτης, *Φορολογικό Δίκαιο*, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, σελ. 151-153).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η Διοίκηση δεν διαπιστώθηκε να έχει προβεί σε καμία (θετική) ενέργεια, ικανή να προκαλέσει την εύλογη πεποίθηση στην προσφεύγουσα ότι δεν προτίθεται να προβεί σε οποιονδήποτε καταλογισμό φόρου ή προστίμου σε βάρος της. Συνεπώς ουδόλως παραβιάζονται οι παραπάνω αρχές και ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με αριθμό πρωτοκόλλου/07-07-2022 ενδικοφανούς προσφυγής της συζ. το γένος με ΑΦΜ:..... και ειδικότερα:

- 1)Την τροποποίηση της με αριθμ...../...../10-06-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016,
- 2)Την τροποποίηση της με αριθμ...../...../10-06-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017,
- 3)Την επικύρωση της με αριθμ...../10-06-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2016,
- 4)Την επικύρωση της με αριθμ...../10-06-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2017,
- 5)Την επικύρωση της με αριθμ...../10-06-2022 Πράξης Επιβολής προστίμου άρθρου 54, φορολογικού έτους 2022 και
- 6)Την επικύρωση της με αριθμ...../10-06-2022 Πράξης Επιβολής προστίμου άρθρου 54, φορολογικού έτους 2016

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας βάσει της παρούσας απόφασης

- 1) Επί της υπ' αρ./...../10-06-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 .

Ανάλυση		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	υπόχρεου	10.665,49	10.665,49	10.665,49	0,00
	συζύγου	41.575,70	57.169,74	54.781,74	13.206,04
Χρεωστικό ποσό φόρου		4.466,70	11.511,12	10.412,64	5.945,94
Προκαταβολή φόρου		8.861,14	8.861,14	8.861,14	-
Τέλη χαρτοσήμου μισθ/των ακιν.		12,60	12,60	12,60	-
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα ως άνω τέλη		2,52	2,52	2,52	-
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			3.522,21	2.972,97	2.972,97
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		2.064,96	4.237,44	4.022,52	1.957,56
τέλος επιτηδεύματος		0,00	0,00	0,00	-
Διαφορά συμψηφισμού		0,00	0,00	0,00	-
Συνολικό ποσό		15.407,92	28.147,03	26.284,39	10.876,47

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

- 2) Επί της υπ' αρ./...../10-06-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 .

Ανάλυση		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	υπόχρεου	11.374,24	11.374,24	11.374,24	-
	συζύγου	15.965,96	29.350,23	20.460,16	4.494,20
Πιστωτικό ποσό φόρου		7.050,45	3.786,92	6.060,26	990,19
Χρεωστικό ποσό φόρου					
Προκαταβολή φόρου		1.177,58	1.177,58	1.177,58	-
Τέλη χαρτοσήμου μισθ/των ακιν.		12,99	12,99	12,99	-
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα ως άνω τέλη		2,60	2,60	2,60	-
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			815,88	99,02	99,02
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		206,44	1.183,81	622,12	415,68
τέλος επιτηδεύματος		0,00	0,00	0,00	-
Διαφορά συμψηφισμού		0,00	0,00	0,00	-
Ποσό φόρου που επιστράφηκε ή προς επιστροφή		5.650,84	5.650,84	5.650,84	-
Συνολικό ποσό φόρου	Για καταβολή		5.056,78	1.504,89	1.504,89
	Για επιστροφή				

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

- 3) Επί της υπ' αρ...../10-06-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α / επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016:

Ανάλυση	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης ΔΕΔ	Διαφορά (δήλωσης / απόφασης)
Αξία φορολογητέων εκροών	100.722,57€	100.722,57€	100.722,57€	-
Αξία φορολογητέων εισροών	24.760,07€	18.990,55€	18.990,55€	5.769,52
Φόρος εκροών	13.997,47€	13.997,47€	13.997,47€	-
Υπόλοιπο φόρου εισροών	14.128,04€	12.759,33€	12.759,33€	1.368,71
Πιστωτικό Υπόλοιπο	130,57€			130,57
Χρεωστικό Υπόλοιπο		1.238,14€	1.238,14€	1.238,14
Πρόστιμο άρθρου 58/58 ^Α ΚΦΔ		619,07€	619,07€	619,07
Σύνολο φόρου για καταβολή		1.857,21€	1.857,21€	1.857,21
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση Για επιστροφή	130,57€		130,57

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

- 4) Επί της υπ' αρ...../10-06-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α / επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2017

Ανάλυση	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης ΔΕΔ	Διαφορά (δήλωσης / απόφασης)
Αξία φορολογητέων εκροών	65.599,99€	65.599,99€	65.599,99€	-
Αξία φορολογητέων εισροών	35.471,33€	29.932,12€	29.932,12€	5.539,21€
Φόρος εκροών	9.396,65€	9.396,65€	9.396,65€	-
Υπόλοιπο φόρου εισροών	10.480,16€	9.004,28€	9.004,28€	1.475,88€
Πιστωτικό Υπόλοιπο	1.083,51€	629,03€	629,03€	454,48€
Χρεωστικό Υπόλοιπο		1.021,40€	1.021,40€	1.021,40€
Πρόστιμο άρθρου 58/58 ^Α ΚΦΔ		510,71€	510,71€	510,71€
Σύνολο φόρου για καταβολή		1.532,11€	1.532,11€	1.532,11
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση Για επιστροφή	1.083,51€	629,09€	454,48

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

- 5) Με αριθμ...../10-06-2022 Πράξης Επιβολής προστίμου άρθρου 54, φορολογικού έτους 2022

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Πράξη Επιβολής Προστίμου	250,00€	250,00€

- 6) Με αριθμ...../10-06-2022 Πράξης Επιβολής προστίμου άρθρου 54, φορολογικού έτους 2016: **100,00€**

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Πράξη Επιβολής Προστίμου	100,00€	100,00€

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

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

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς Γραφείου
Διοικητικής 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.