



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 29.01.2024

Αριθμός απόφασης: 180

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α8' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 08-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νίκη

Τηλέφωνο : 2313-332241

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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

δ. Την με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 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 29.09.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του προσφεύγοντος του με Α.Φ.Μ., κατά: α) της με αριθμό/10.08.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου

εισοδήματος/επιβολής προστίμου **φορολογικού έτους 2017**, και β) της με αριθμό/10.08.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου **φορολογικού έτους 2018** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

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

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **29.09.2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με Α.Φ.Μ., 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

α) Με τη με αριθμό/10.08.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου **φορολογικού έτους 2017**, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, ασκούντος ατομική επιχείρηση (χονδρικό εμπόριο δημητριακών, σπόρων και ζωοτροφών), κύριος φόρος ύψους 39.502,40€, πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 19.751,20€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 6.875,85€, ήτοι **συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 66.129,45€** λόγω μη αναγνώρισης δαπανών ύψους 105.509,12€ προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, καθώς δεν πληρούνταν οι προϋποθέσεις των διατάξεων των άρθρων 22 και 23 του ν. 4172/2013.

β) Με τη με αριθμό/10.08.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου **φορολογικού έτους 2018**, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, κύριος φόρος ύψους 76.652,53€, πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 38.326,27€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 14.113,10€, ήτοι **συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 129.091,90€** λόγω μη αναγνώρισης δαπανών ύψους 193.114,48€ προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, καθώς δεν πληρούνταν οι προϋποθέσεις των διατάξεων των άρθρων 22 και 23 του ν. 4172/2013.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της από 10.08.2023 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Ν.4172/2013, φορολογικών ετών 2017 και 2018 της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, σε εκτέλεση των υπ' αρ. /0/2020, /1/2022 και /02/2023 εντολών μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της. Ειδικότερα, από τον έλεγχο των τηρούμενων βιβλίων και

στοιχείων, των ανωτέρω φορολογικών περιόδων, κατόπιν ελεγκτικών επαληθεύσεων που διενεργήθηκαν σύμφωνα με την με αριθ. Α.1293/2019 Απόφαση της ΑΑΔΕ εντοπίστηκαν αγορές και δαπάνες άνω των 500,00€, οι οποίες δεν είχαν εξοφληθεί με τη χρήση τραπεζικών μέσων και δεν προβλέπεται να εκπέσουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης βάσει των διατάξεων της περ. β' του άρθρου 23 του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167).

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Ασφυκτική η προθεσμία των πέντε (5) ημερών για την προσκόμιση των ζητηθέντων βιβλίων και στοιχείων
- 2.Εσφαλμένη κρίση από τον έλεγχο στις περιπτώσεις εξόφλησης των παραστατικών με τραπεζικές επιταγές
3. Υπέρμετρη και εξόφθαλμη αυστηρότητα του ελέγχου καθώς δεν αποδέχθηκε κατάθεση σε συγγενικό πρόσωπο και απόρριψη καθ' ολοκληρία της δαπάνης ενώ προσκομίστηκαν παραστατικά εξόφλησης μέρους της συναλλαγής.

Επειδή, στο άρθρο 23 του ν. 4987/2022 (ΚΦΔ) ορίζεται: «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 αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.»

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος –πρόστιμο –τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Επειδή, στο άρθρο 7 του ν. 4172/2013 ορίζεται: «Φορολογητέο εισόδημα 1. Φορολογητέο εισόδημα είναι το εισόδημα που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών που εκπίπτουν, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. από το ακαθάριστο εισόδημα. 2. Ο Κ.Φ.Ε. διακρίνει τις ακόλουθες κατηγορίες ακαθάριστων εισοδημάτων: α) εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις, β) εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, γ) εισόδημα από κεφάλαιο και δ) εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου.»

Επειδή, στο άρθρο 21 του ν. 4172/2013 ορίζεται: «Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα- 1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους.»

Επειδή, στο άρθρο 22 του ν. 4172/2013 ορίζεται: «Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες- Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε. οι οποίες:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της,

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση.

γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1113/02-06-2015 «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του Ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α΄)» διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα: «Ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 4172/2013) καθιερώνει νέους κανόνες για την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρηματικών δαπανών για τους ασκούντες επιχειρηματική δραστηριότητα είτε είναι φυσικά πρόσωπα, είτε είναι νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες. Ειδικότερα:

α) με τις διατάξεις του άρθρου 22 τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών με την έννοια ότι κατ' αρχήν εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης και επιπροσθέτως πληρούν τα λοιπά κριτήρια που τίθενται στο άρθρο αυτό. Το εν λόγω άρθρο πρέπει να εξετάζεται συστηματικά με το άρθρο 23 που αφορά τις μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες και την παράγραφο 4 του άρθρου 48 σχετικά με τις μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες που αφορούν τα ενδοομιλικά μερίσματα που απαλλάσσονται από το φόρο. Κατά συνέπεια, ο κανόνας που εισάγεται είναι ότι όποια δαπάνη πληροί τα κριτήρια του

άρθρου 22 και συγχρόνως δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπόμενων δαπανών του άρθρου 23 εκπίπτει.....

γ) με τις διατάξεις του άρθρου 23 ορίζονται περιοριστικά οι κατηγορίες δαπανών που δεν εκπίπτουν. Οι μη εκπιπόμενες δαπάνες διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, σε αυτές που λόγω του είδους τους δεν εκπίπτουν χωρίς να απαιτείται η συνδρομή άλλου όρου ή προϋπόθεσης και σε αυτές που δεν εκπίπτουν μόνον κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το τιθέμενο στο άρθρο αυτό αριθμητικό όριο.

Άρθρο 22 Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

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

2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

α) **πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της.** Συγκεκριμένα, στις δαπάνες της περίπτωσης αυτής εμπίπτει κάθε δαπάνη, που κρίνεται απαραίτητη από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης, ανεξάρτητα εάν αυτή πραγματοποιείται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης, για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματός της (ΣτΕ 2033/2012) ή στην υλοποίηση δράσεων στο πλαίσιο της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. Δεν επιτρέπεται, δε, στη φορολογική αρχή να ελέγχει τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών (ΣτΕ 2963/2013, 1729/2013, 1604/2011, κ.ά.), εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στο νόμο (π.χ. ενδοομιλικές συναλλαγές). Επισημαίνεται ότι ως προς τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ισχύουν όσα ειδικότερα αναφέρονται κατωτέρω στην παρούσα.

β) **αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, η αξία της οποίας δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση.** Ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες, όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί άλλα έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών.....

γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά. Επομένως, οι δαπάνες θα πρέπει να έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του φορολογικού έτους που αυτές έχουν πραγματοποιηθεί με βάση τα κατάλληλα δικαιολογητικά.

Διευκρινίζεται ότι η έννοια των δικαιολογητικών είναι ευρύτερη των φορολογικών στοιχείων και περιλαμβάνει κάθε πρόσφορο δικαιολογητικό, όπως ενδεικτικά, στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), δημόσια ή ιδιωτικά έγγραφα, απολογιστικά στοιχεία (π.χ. αποσβέσεις), δήλωση στην περίπτωση ιδιοχρησιμοποίησης, κλπ. Ειδικά στην περίπτωση απώλειας των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων, θα λαμβάνονται υπόψη και επικυρωμένα φωτοαντίγραφα των στοιχείων αυτών από τον εκδότη τους.

3. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του άρθρου 22 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 ή της παραγράφου 4 του άρθρου 48. Αναφορικά με το χρόνο έκπτωσής τους, αυτές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 (π.χ. χρόνος έκπτωσης ασφαλιστικών εισφορών, κ.λπ.....

Επισημαίνεται ότι τα ανωτέρω συνιστούν τον γενικό κανόνα έκπτωσης των δαπανών, καθόσον κάθε δαπάνη πρέπει να εξετάζεται ως ξεχωριστή περίπτωση, από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά αυτής.

Άρθρο 23 Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013 καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Ειδικότερα, με τις διατάξεις αυτές ρητά ορίζεται ότι δεν εκπίπτουν:α)... β) Κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500 ευρώ, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. Για την περίπτωση αυτή έχουν παρασχεθεί αναλυτικές οδηγίες με τις ΠΟΛ.1216/2014 και ΠΟΛ. 1079/2015 εγκυκλίου μας.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1216/1-10-2014 με θέμα: «Κοινοποίηση των διατάξεων της περίπτωσης β' του άρθρου 23 του ν.4172/2013» αναφέρεται ότι: «1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 καθορίζονται οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα (ατομικές επιχειρήσεις), καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων.

2. Ειδικότερα, με την περίπτωση β του ως άνω άρθρου ορίζεται ότι δεν εκπίπτει κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των €500, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. 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 τραπεζής,
- Η χρήση ταχυδρομικής επιταγής - ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων.

5. Σε περίπτωση που καταβάλλονται προκαταβολές έναντι της αξίας του προς αγορά αγαθού ή υπηρεσίας ή όταν πραγματοποιούνται τμηματικές καταβολές που αφορούν συναλλαγές συνολικού ύψους άνω των €500, απαιτείται η χρήση τραπεζικού μέσου, ανεξαρτήτως του ποσού της κάθε τμηματικής καταβολής ή προκαταβολής....»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1055/26-04-2016 «Διευκρινίσεις σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων της περ. β' του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 σε περίπτωση εξόφλησης τιμολογίων προμηθευτών και πιστωτών από τρίτους» αναφέρεται ότι: «2.....Επίσης, διευκρινίσθηκε ότι ως τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα), η χρήση χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών της 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 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, στο άρθρο 14 του ΚΦΔ ορίζεται: «1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται μέσα σε πέντε (5) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. 2. Κατόπιν έγγραφου αιτήματος (πρόσκλησης) της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση μέσα σε πέντε (5) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας.»

Επειδή, στο άρθρο 28 του ΚΦΔ ορίζεται: «...2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού

προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή, στο άρθρο 64 του ΚΦΔ ορίζεται: «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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου»

Επειδή, στο άρθρο 14 του ν. 5960/1933 ορίζεται ότι : «Η επιταγή, ήτις εξεδόθη ως πληρωτέα υπέρ κατονομαζομένου προσώπου μετά ή άνευ ρητής ρήτρας εἰς διαταγήν δύναται να μεταβιβασθῇ δι' οπισθογραφήσεως.

Η επιταγή, ήτις εξεδόθη πληρωτέα υπέρ κατονομαζομένου προσώπου μετά της ρήτρας «ουχί εἰς διαταγήν» ή ισοδυνάμου ρήτρας εἶνε μεταβιβάσιμος μόνον κατά τον τύπον και μετά των αποτελεσμάτων κοινῆς εκχωρήσεως.

Η οπισθογράφησις δύναται να γίνῃ και υπέρ αὐτοῦ του εκδότου ή παντός ἄλλου υποχρέου. Τα πρόσωπα ταῦτα δύνανται να οπισθογραφήσωσι την επιταγήν εκ νέου.»

Κατά τη διάταξη του άρθρου 14 επ. του ν.5960/1933, η επιταγή η οποία εκδόθηκε ως πληρωτέα υπέρ κατονομαζόμενου προσώπου με ή χωρίς ρητή ρήτρα σε διαταγή μπορεί να μεταβιβαστεί με οπισθογράφηση. Ως μεταβίβαση επιταγῆς νοείται η μεταβίβαση των εξ επιταγῆς δικαιωμάτων, τα οποία, όμως, λόγω του αξιωματικού χαρακτήρα της, δεν μπορούν να μεταβιβασθούν χωρίς και τη μεταβίβαση του εγγράφου της επιταγῆς ως κινητού πράγματος (947 ΑΚ), δηλαδή η οπισθογράφηση περιλαμβάνει τη μεταβίβαση του επί και του εκ του τίτλου δικαιώματος. Για να νομιμοποιηθεί κάποιος ως κομιστής της επιταγῆς και να ζητήσει την πληρωμή του ποσού της πρέπει: α) να είναι κάτοχος αυτής και β) να στηρίζει το δικαίωμα του επί μιας αδιάκοπης σειράς οπισθογραφῆσεων.

Επειδή, κατόπιν διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων, προέκυψαν οι περιγραφόμενες στις σελ. 30 και 31 της έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος λογιστικές διαφορές ποσού 117.014,06€ και 245.371,03€ για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018 αντίστοιχα. Για τις ανωτέρω διαπιστώσεις εκδόθηκε από τον έλεγχο το υπ' αριθ./20.06.2023 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου του άρθρου 28 του ΚΦΔ, με συνημμένους τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς εισοδήματος/προστίμου φορολογικών ετών 2017-2018. Ο ελεγχόμενος ανταποκρίθηκε στο ως άνω σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου προσκομίζοντας, εντός της τεθείσας προθεσμίας, το με αριθ. πρωτ./21.07.2023 υπόμνημα παραθέτοντας τιμολόγια με αντίστοιχες εξοφλήσεις για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη. Ο έλεγχος κατόπιν επεξεργασίας των νέων στοιχείων αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του ελεγχόμενου επιπλέον δαπάνες ποσού 11.504,94€ και 52.256,55€ και τροποποίησε τα συνολικά ποσά των δαπανών που δεν εξοφλήθηκαν με τραπεζικό μέσο πληρωμῆς

από 115.570,10€ σε 104.065,16€ για το φορολογικό έτος 2017 και από 245.050,03€ σε 192.793,48€ για το φορολογικό έτος 2018 (σελ 47-73 εκθ. ελέγχου).

Επειδή, στο άρθρο 65 του ΚΦΔ ορίζεται: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι μόνο το γεγονός της έλλειψης οπισθογράφησης δεν συνεπάγεται ότι η εκάστοτε τραπεζική επιταγή δεν μεταβιβάστηκε στον προμηθευτή και ότι ο τελευταίος δεν την εισέπραξε. Αντιθέτως, από τη στιγμή που είναι καθόλα επιτρεπτή κατά το δίκαιο και η μεταβίβαση με εκχώρηση (χωρίς δηλαδή να λάβει χώρα οπισθογράφηση), είναι προφανές ότι ο έλεγχος θα έπρεπε να αποδεχθεί τις εν λόγω τραπεζικές επιταγές, ως νόμιμο τραπεζικό μέσο πληρωμής, ή έστω, εφόσον δεν πείσθηκε, να αναζητήσει περαιτέρω στοιχεία ως προς την εξόφλησή τους (πχ να διερευνήσει το ενδεχόμενο ύπαρξης τυχόν ακάλυπτων επιταγών, που δεν πληρώθηκαν επειδή ανακλήθηκαν ή λόγω μη ύπαρξης διαθεσίμων κεφαλαίων).

Επειδή, από την έκθεση ελέγχου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας προκύπτει ότι τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου φωτοαντίγραφα επιταγών που όμως δεν εκδόθηκαν εις διαταγή του προσφεύγοντος ούτε μεταβιβάστηκαν καθ' οιονδήποτε τρόπο (οπισθογράφηση ή εκχώρηση) προς αυτόν ή τους προμηθευτές του έτσι ώστε να συσχετίζονται με την εξόφληση συγκεκριμένων τιμολογίων. Επιπλέον δεν προσκομίστηκαν στη φορολογική αρχή, αλλά ούτε στο στάδιο εξέτασης της ενδικοφανούς προσφυγής, έτερα στοιχεία απ' όπου θα προέκυπτε η εξόφληση των τιμολογίων με τις εν λόγω επιταγές, όπως βεβαιώσεις εισπραξης επιταγών από τους προμηθευτές, κινήσεις λογαριασμού-extrait.

Επειδή, ο προσφεύγων ενίσταται που δεν έγινε δεκτό παραστατικό τραπεζικής μεταφοράς προς τον για την εξόφληση της προμηθεύτριας του (ΔΑΤΑΓ...../06.07.2017). Όμως το προσκομιθέν παραστατικό τραπεζικής μεταφοράς στην Τράπεζα, ποσού 5.085,00€ αξιοποιήθηκε από την φορολογική αρχή και έγινε αποδεκτό ως προς την εξόφληση μέρους του τιμολογίου ΤΑΓ/24-06-2017 που εξέδωσε ο ίδιος ο που είναι και αυτός προμηθευτής του προσφεύγοντος.

Επειδή, ο προσφεύγων προσκόμισε στη φορολογική αρχή παραστατικά τραπεζών καταθέσεων ύψους 929,17€ και 1.366,39€ προκειμένου να αποδείξει την εξόφληση των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων ΤΑΓ...../23.09.2018 αξίας 3.665,20€ και ΤΑΓ...../26.09.2018 αξίας 2.658,00€ εκδόσεως προμηθευτών και αντίστοιχα, χωρίς να υποβάλλει πρόσθετα στοιχεία πληρωμών για το υπόλοιπο ποσό των τιμολογίων. Συνεπώς ευλόγως τα εν λόγω παραστατικά δεν έγιναν αποδεκτά από την φορολογική αρχή

Επειδή, ο προσφεύγων έθεσε υπόψη του ελέγχου καταθετήριο επιταγής στην Τράπεζα αξίας 6.500,00€ για την εξόφληση της προμηθεύτριας του, από το οποίο όμως δεν προκύπτει το τιμολόγιο και ο προμηθευτής που αφορά, οπότε ορθώς απορρίφθηκε από τον έλεγχο.

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων δεν συνυποβάλλει νέα στοιχεία που θα δύνατο να ανατρέψουν το πόρισμα του ελέγχου.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, όπως αυτές περιγράφονται αναλυτικά στην με ημερομηνία 10.08.2023 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των φορολογικών ετών 2017 & 2018, κρίνονται βάσιμες αποδεκτές και αιτιολογημένες.

Κατόπιν όλων των ανωτέρω, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με αριθ. πρωτ. /29.09.2023 ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος του με Α.Φ.Μ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος βάσει της παρούσας απόφασης:

α) Η με αριθμό /10.08.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Έδεσσας

	ποσό σε €
Υπόλοιπο φόρου	39.502,40
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58	19.751,20
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	6.875,85
Σύνολο φόρων, εισφορών για καταβολή	66.129,45

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

β) Η με αριθμό /10.08.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Έδεσσας.

	ποσό σε €
Υπόλοιπο φόρου	76.652,53
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58	38.326,27
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	14.113,10
Σύνολο φόρων, εισφορών για καταβολή	129.091,90

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

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

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

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.