



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 13-02-2024

Αριθμός Απόφασης: 321

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/νση : Τακαντζά 8-10, Θεσ/νικη

Ταχ. Κώδικας : 54639

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206), εφεξής Κ.Φ.Δ.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»
4. Τη με ημερομηνία και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με ΑΦΜ, κατοίκου, Τ.Κ., κατά : α) της με αριθμ. /15-09-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2017, β) της με αριθμ. /15-09-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2018, γ) της με αριθμ. /15-09-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορ. περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, δ) της με αριθμ. /15-09-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορ. περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, ε) της με αρ. /15-09-2023 πράξης επιβολής προστίμου του αρ. 58Α §1 του ΚΦΔ, φορ. περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, στ) της με αριθμ. /15-09-2022 πράξης επιβολής προστίμου του αρ. 54 του ν. 4987/2022 φορ. έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
5. Τις ως άνω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής του, με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. /15-09-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 3.824,37€, πλέον πρόστιμο του αρ. 58 του ν. 4987/2022 ύψους 1.912,19€, πλέον διαφορά ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης 275,03€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 6.011,59€.

Με την υπ' αριθμ./15-09-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 11.226,29€, πλέον πρόστιμο του αρ. 58 του ν. 4987/2022 ύψους 5.613,15€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης 1.723,38€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 18.562,82€.

Με την υπ' αριθμ./15-09-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορ. περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα χρεωστική διαφορά φόρου ύψους 448,05€ πλέον πρόστιμο του αρ. 58^Α του ν. 4987/2022 ύψους 224,02€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού 672,07€.

Με την υπ' αριθμ./15-09-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορ. περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα χρεωστική διαφορά φόρου ύψους 1.995,42€ πλέον πρόστιμο του αρ. 58^Α του ν. 4987/2022 ύψους 971,32€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού 2.966,74€.

Με την υπ' αριθμ./15-09-2023 πράξη επιβολής προστίμου του αρ. 58^Α του ΚΦΔ, φορ. έτους 2018, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ίσο με 250,00€ επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην πιο κάτω παράβαση :

Μη έκδοση την 15/06/2018 τιμολογίου πώλησης σίτου μαλακού, καθαρής αξίας 406,00€ πλέον ΦΠΑ 52,78€ με λήπτη τα εκκοκκιστήρια ΑΦΜ :
κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1,8,9,11 του ν. 4308/2014 γεγονός που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 58^Α του ΚΦΔ, ήτοι πρόστιμο 250,00€

Με την υπ' αριθμ./15-09-2023 πράξη επιβολής προστίμου του αρ. 54 του ΚΦΔ, φορ. έτους 2018, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ίσο με 100,00€, επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε την πιο κάτω παράβαση:

Δεν υπέβαλε ανακεφαλαιωτικό πίνακα ενδοκοινοτικών αποκτήσεων για τον Ιανουάριο του έτους 2018, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 36 του ν. 2859/2000 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 54§1 α' του ΚΦΔ που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 54§2 α' του ΚΦΔ. Για την παράβαση αυτή επιβάλλεται συνολικό πρόστιμο 100,00€, ήτοι 1 περίπτωση Χ 100,00€.

Ο προσφεύγων κατά τις υπό κρίση περιόδους διατηρούσε επιχείρηση με έδρα στην, με κύρια δραστηριότητα: «υπηρεσίες θερισμού δημητριακών», η οποία τηρούσε απλογραφικά βιβλία.

Με την αριθμ./27-06-2023 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου διενεργήθηκε έλεγχος ορθής εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4172/2013, των ΕΛΠ και του ν. 2859/2000 και διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

Από την έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των ΕΛΠ ν. 4308/2014 προέκυψαν τα κάτωθι:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017

Από τον έλεγχο της ορθής καταχώρησης στα βιβλία των πάσης φύσεως φορολογικών στοιχείων εσόδων για το χρονικό διάστημα από 01/01/2017-31/12/2017 διαπιστώθηκε ότι είχε εκδοθεί το με αριθμό/19-11-2017 τιμολόγιο πώλησης καθαρής αξίας 4.391,90€ πλέον ΦΠΑ 570,95€ με λήπτη τον ΑΦΜ:, το οποίο δεν βρέθηκε καταχωρημένο στα λογιστικά αρχεία (βιβλίο εσόδων) του προσφεύγοντα

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018

1.Ο προσφεύγων δεν εξέδωσε την 15/06/2018 τιμολόγιο πώλησης σίτου μαλακού καθαρής αξίας 406,00€ πλέον ΦΠΑ 52,78€ με λήπτη τα εκκοκκιστήρια κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1,8,9,11 του ν. 4308/2014.

2. Από τον έλεγχο των δεδομένων των βιβλίων του προσφεύγοντα, καθώς και της κατάστασης των οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα Ε3 διαπιστώθηκε ότι το σύνολο των εσόδων βάσει βιβλίων είναι 343.204,53€ και βάσει δήλωσης Ε3 είναι 342.304,53€. Ως εκ τούτου η φορολογική αρχή θα προσαυξήσει τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντα κατά την αποκρυβείσα αξία των 900,00€, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 21 του ν. 4172/2013.

3. Από τις αποκλίσεις των εσόδων των ΜΥΦ διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων δεν καταχώρησε στα λογιστικά του βιβλία το Τ.Π.Υ/01-10-2018, καθαρής αξίας 1.050,00€, πλέον ΦΠΑ 136,50€, καθώς και το Τ.Π.Υ./04-06-2018, καθαρής αξίας 100,00€, πλέον ΦΠΑ 13,00€.

Πέραν των ανωτέρω διαπιστώσεων του ελέγχου προέκυψαν και οι ακόλουθες λογιστικές διαφορές:

Φορολογικό έτος 2017

Περιγραφή	Αξία
Διαφορά δαπανών δήλωσης Ε3 – βιβλίων μη εκπιπτόμενες σύμφωνα με το αρ. 22 περ. γ' ν. 4172/2013	908,63
Αγορές και δαπάνες άνω των 500 ευρώ που δεν εξοφλήθηκαν με τραπεζικό μέσο πληρωμής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 περ. β' του ν. 4172/2013	10.188,95
Δαπάνες που αφορούν τη σύζυγο του προσφεύγοντα και δεν εκπίπτουν σύμφωνα με το αρ. 22 περ. α' ν. 4172/2013	336,00
Δαπάνη καταχωρημένη στα βιβλία, η οποία δεν αποδεικνύεται με το κατάλληλο δικαιολογητικό και δεν εκπίπτει σύμφωνα με το αρ. 22 περ. γ' του αρ. ν. 4172/2013	928,00
ΣΥΝΟΛΟ	12.361,58

Φορολογικό έτος 2018	
Περιγραφή	Αξία (€)
Δεν αποτελεί εκπιπτόμενη δαπάνη σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 22 παρ. α' ν. 4172/2013, καθώς πρόκειται για δαπάνη του υιού του προσφεύγοντα	310,20
Δεν αποτελούν εκπιπτόμενες δαπάνες που αφορούν σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των (500,00€) εφόσον η ολική ή τμηματική του εξόφληση δεν πραγματοποιήθηκε με τραπεζικό μέσο πληρωμής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 περ. β' του ν. 4172/2013	28.803,05
Δεν αποτελεί εκπιπτόμενη δαπάνη σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 παρ. γ' ν. 4172/2013, καθώς δεν εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία και δεν αποδεικνύονται με τα κατάλληλα δικαιολογητικά	4.443,86
ΣΥΝΟΛΟ	33.557,11

Μετά τις απαραίτητες αναπροσαρμογές τα κέρδη των χρήσεων υπολογίστηκαν βάσει του κατωτέρου πίνακα;

	Φορ/κό έτος 2017	Φορ/κό έτος 2018
Ακαθάριστα έσοδα δήλωσης	314.613,45	342.304,53

Πλέον αποκρυβέντα ακαθάριστα έσοδα	4.391,90	2.456,00
Ακαθάριστα έσοδα ελέγχου	319.005,35	344.760,53
Μείον Κόστος Πωληθέντων	228.608,78	259.507,29
Μικτό Αποτέλεσμα	90.396,57	85.253,24
Μείον Δαπάνες Δήλωσης	80.778,13	74.012,93
Καθαρό Αποτέλεσμα	9.618,44	11.240,31
Πλέον λογιστικές διαφορές ελέγχου	12.361,58	33.557,11
Κέρδη χρήσης	21.980,02	44.797,42

Για τη φορολογική περίοδο 01/01/2017-31/12/2017 βρέθηκαν οι κάτωθι δαπάνες της παρ. 1 και 4 του άρθρου 30 του ν. 2859/2000, για τις οποίες ο προσφεύγων έχει εκπέσει τον αναλογούντα ΦΠΑ, χωρίς να υπάρχει τέτοιο δικαίωμα.

Ημ/νία	Παρ/κο	Προμηθευτής	Καθαρή αξία	ΦΠΑ	Αιτιολογία
11/02/2017	...		88,70	21,28	Δαπάνη επιβατικού αυτ/του
25/04/2017			80,65	19,35	Δαπάνη επιβατικού αυτ/του
03/7/2017			88,71	21,29	Δαπάνη επιβατικού αυτ/του
12/08/2017			153,23	36,77	Δαπάνη επιβατικού αυτ/του
16/09/2017			161,30	38,71	Δαπάνη επιβατικού αυτ/του
02/10/2017			96,81	23,23	Δαπάνη επιβατικού αυτ/του
23/11/2017			286,00	68,64	Αφορά το αυτοκίνητο ιδιοκτησίας της συζύγου του προσφεύγοντα
27/11/2017					Δαπάνη επιβατικού αυτ/του
30/11/2017			50,00	12,00	Αφορά το αυτοκίνητο

					 ιδιοκτησίας της συζύγου του προσφεύγοντα
					Δαπάνη επιβατικού αυτ/του
		ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ	1.192,51	326,16	

Για τη φορολογική περίοδο 01/01/2018-31/12/2018 βρέθηκαν οι κάτωθι δαπάνες της παρ. 1 και 4 του άρθρου 30 του ν. 2859/2000, για τις οποίες ο προσφεύγων έχει εκπέσει τον αναλογούντα ΦΠΑ, χωρίς να υπάρχει τέτοιο δικαίωμα.

Ημ/νία	Παρ/κο	Προμηθευτής	Καθαρή αξία	ΦΠΑ	Αιτιολογία
16/02/2018			316,13	75,87	Δαπάνη επιβατικού αυτ/του
03/09/2018			193,55	46,45	Δαπάνη επιβατικού αυτ/του
10/09/2018			76,61	18,38	Δαπάνη επιβατικού αυτ/του
08/10/2018			310,20	40,33	Δαπάνη του γιου του προσφεύγοντα
		ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ	896,49	181,03	

Μετά τη διενέργεια του ελέγχου από τη Δ.Ο.Υ., στις 29-07-2023 κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα το με αρ./12-07-2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου και οι προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού για τα φορ. έτη 2017 και 2018 και κλήθηκε, όπως εντός είκοσι ημερών υποβάλει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 28 του ΚΦΔ. Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στην παραπάνω προθεσμία και προσκόμισε στις 18/08/2023 το με αρ. πρωτ./18-08-2023 υπόμνημά του, με το οποίο δεν πρόβαλε κανέναν ισχυρισμό σχετικό με τις διαφορές του ΦΠΑ που καταλόγισε η φορολογική αρχή. Ωστόσο, οι ισχυρισμοί του σχετικά με τις ασφαλιστικές εισφορές και τα τιμολόγια από τους προμηθευτές του, και έγιναν αποδεκτοί, καθώς προσκόμισε τα απαραίτητα δικαιολογητικά έγγραφα (βεβαίωση ΕΦΚΑ, καταθετήρια).

Ύστερα από τις παραπάνω αναφερόμενες διαπιστώσεις του ελέγχου για τις επίμαχες χρήσεις και λαμβάνοντας υπόψη ότι προέκυψε διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του προσφεύγοντα σε σχέση με τις δηλώσεις που υπέβαλε, ο έλεγχος εξέδωσε πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 28 του ΚΦΔ, στις οποίες αναγράφονται αναλυτικά τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού, καθώς και όλα τα στοιχεία που αιτιολογούν τη διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/18-10-2023 ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των παραπάνω οριστικών πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Αντιφατικότητα του νομικού πλαισίου, υπερισχύει ο ΚΦΑΣ ως ειδικότερος νόμος καθιερώντας όριο 3.000,00€, καθώς όλα τα επίμαχα τιμολόγια πλην ενός, αφορούν σε πώληση αγροτικών προϊόντων.
2. Νόμιμη η εξόφληση των τιμολογίων του και με κατάθεση χρημάτων από τον υιό του αντί του ιδίου, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ 1055/2016.
3. Επιτρεπτή η τμηματική εξόφληση τιμολογίων και η καταβολή προκαταβολής δια μετρητών με εξόφληση του εναπομένοντος υπολοίπου με τραπεζικό μέσο εφόσον υπερβαίνει την αξία των 500,00€.
4. Η εξόφληση του τιμολογίου/07-06-2017 της 2016 αξίας 3.346,20€ έγινε με λογιστικό συμψηφισμό. Εσφαλμένα θεώρησε ο έλεγχος ότι συντελέστηκε πληρωμή εκτός τραπεζικού συστήματος, διότι στην πραγματικότητα η του πούλησε ποσότητα άνευ αντιτίμου προκειμένου να εξοφλήσει δική της προηγούμενη οφειλή από πώληση του προσφεύγοντα σ' αυτήν το 2016.
5. Για το τιμολόγιο .../15-09-2017 με εκδότη τον καθαρής αξίας 1.920,00€ δεν χρειαζόταν καν η εξόφλησή του με χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, καθώς πρόκειται για συναλλαγή μεταξύ επιτηδευματιών κάτω του ορίου των 3.000,00€.
6. Ως προς τον ισχύουν όσα προαναφέρθηκαν και θα έπρεπε να γίνουν οι αναγκαίες προσθαφαιρέσεις.
7. Ως προς τον δεν χρειαζόταν η εξόφλησή του με χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, καθώς πρόκειται για συναλλαγή μεταξύ επιτηδευματιών κάτω του ορίου των 3.000,00€. Επίσης θα πρέπει να αφαιρεθούν τα ποσά που κατέθεσε ο υιός του.
8. Ως προς την το ποσό των 92,84€ που εξοφλήθηκε μετρητοίς αποτελεί ασήμαντο ποσό που δόθηκε για προκαταβολή.

9. Ως προς τις δαπάνες του επιβατικού του ΣΧΕ οχήματος η άσκηση του δικαιώματος εκπώσεως του ΦΠΑ των εισροών εξαρτάται από ουσιαστικές προϋποθέσεις, ήτοι ότι ο υποκείμενος στον φόρο αποκτά αγαθά ή λαμβάνει υπηρεσίες από άλλον υποκείμενο στον φόρο και όχι από τυπικές προϋποθέσεις.

10.Ως προς το μη ανευρεθέν τιμολόγιο/2018 παραθέτει αντίγραφο από το Βιβλίο Εσόδων και Εξόδων όπου είναι αυτό καταχωρημένο.

Ως προς τον πρώτο, τρίτο, έκτο και έβδομο ισχυρισμό:

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

Επειδή, με 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, σύμφωνα με το άρθρο 1 παρ.2 του Ν.4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα), ως ίσχυε για τα υπό κρίση φορολογικά έτη 2017, 2018 ορίζεται ότι: «2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου: α)..... γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα του ιδιωτικού τομέα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη. ...».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 3 παρ.1, 5, 6 και 12 του Ν.4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται ότι: «1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς. 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. 6. Τα λογιστικά αρχεία τηρούνται με ηλεκτρονικό ή χειρόγραφο τρόπο. Όταν στην τήρηση των αρχείων χρησιμοποιούνται συντομεύσεις ή σύμβολα, το νόημά τους ορίζεται με σαφήνεια. 12. Όταν, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου, η οντότητα δεν συντάσσει ισολογισμό, δύναται, αντί του λογιστικού συστήματος της παραγράφου 10, να χρησιμοποιεί ένα κατάλληλο απλογραφικό λογιστικό σύστημα (βιβλία εσόδων - εξόδων) για την παρακολούθηση των στοιχείων της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, τα οποία συμπεριλαμβάνουν: α) Τα πάσης φύσεως έσοδα διακεκριμένα σε έσοδα από πώληση εμπορευμάτων, από πώληση προϊόντων, από παροχή υπηρεσιών και λοιπά έσοδα. β) Τα πάσης φύσεως κέρδη. ...».

Επειδή περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ), ορίζεται ότι: «1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ότι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου. 2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία: α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας. β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου. γ) 5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα

τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμηρία). 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. ...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.** ... 14. Τα λογιστικά αρχεία πρέπει να είναι διαθέσιμα στα αρμόδια ελεγκτικά όργανα και στις αρμόδιες αρχές εντός ευλόγου χρόνου από σχετική ειδοποίηση, εκτός εάν άλλη νομοθεσία απαιτεί άμεση πρόσβαση ή ρυθμίζει διαφορετικά το θέμα».

Επειδή, στο άρθρο 34 του Ν. 4987/2022 ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 21§1 του ν. 4172/2013: «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. Ειδικά, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα στα έσοδα από επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται τα έσοδα από την παραγωγή γεωργικών, πτηνοτροφικών, κτηνοτροφικών, δασοκομικών, υλοτομικών και αλιευτικών προϊόντων.

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 22 του ν. 4172/2013, όπως ίσχυε με την κωδικοποίηση του ν. 4223/2013: « 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 συνήθειες 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 το αρ. 23 του ν. 4172/2013 όπως ίσχυε: «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 [...], ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες και...».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1113/2015: «Ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν. [4172/2013](#)) καθιερώνει νέους κανόνες για την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρηματικών δαπανών για τους ασκούντες επιχειρηματική δραστηριότητα είτε είναι φυσικά πρόσωπα, είτε είναι νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες. Ειδικότερα:

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

β) με τις διατάξεις του [άρθρου 22Α](#), το οποίο προστέθηκε με την [παράγραφο 8 του άρθρου 22](#) του ν. [4223/2013](#), ορίζεται ο τρόπος έκπτωσης των δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας που πραγματοποιούν οι επιχειρήσεις, και

γ) με τις διατάξεις του [άρθρου 23](#) ορίζονται περιοριστικά οι κατηγορίες δαπανών που δεν εκπίπτουν. Οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, σε αυτές που λόγω του είδους τους δεν εκπίπτουν χωρίς να απαιτείται η συνδρομή άλλου όρου ή προϋπόθεσης και σε

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

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1216/2014 : «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.

3[...]

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.

6. Σε περίπτωση που οι αντισυμβαλλόμενοι είναι ταυτόχρονα προμηθευτές και πελάτες, επιτρέπεται να προβούν σε εκατέρωθεν λογιστικούς συμψηφισμούς, εφόσον αυτό δεν αντιβαίνει σε διατάξεις άλλων νόμων. Όταν η διαφορά που απομένει μετά τον συμψηφισμό είναι μεγαλύτερη των 500 ευρώ, τότε για να αναγνωρισθεί το σύνολο των αγορών απαιτείται η εξόφλησή της με τραπεζικό μέσο πληρωμής. Τα ίδια ισχύουν και στην περίπτωση πώλησης αγαθών μεταξύ υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών με «ανταλλαγή».

7. [...]

10. Επισημαίνεται ότι οι δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί εντός του φορολογικού έτους αλλά δεν έχουν εξοφληθεί στο έτος αυτό, κρίνονται οριστικά, ως προς την εκπαισιμότητά τους, στο φορολογικό έτος που θα λάβει χώρα η εξόφληση αυτών. Στην περίπτωση που στο έτος εξόφλησης των δαπανών διαπιστωθεί ότι οι δαπάνες αυτές εξοφλήθηκαν χωρίς να γίνει χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής (π.χ. με μετρητά), η επιχείρηση υποχρεούται να υποβάλλει τροποποιητική δήλωση του φορολογικού έτους εντός του οποίου πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, προσθέτοντας τα ποσά αυτών των δαπανών ως θετική λογιστική διαφορά.[...]

12. Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή, σύμφωνα με την [παρ. 2 του άρθρου 72 του ν.4172/2013](#), όπως ισχύει, για δαπάνες που αφορούν φορολογικές περιόδους που αρχίζουν από την 1.1.2014 και μετά.»

Επειδή, στο Ν. 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (Α' 248) - εφεξής και Κώδικας ΦΠΑ - ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής: Στο άρθρο 1 ότι: «Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία "φόρος προστιθέμενης αξίας" σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του Αντισυμβαλλομένου», στο άρθρο 2 παρ 1 ότι: « 1. Αντικείμενο του φόρου είναι α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,» στο άρθρο 3 παρ 1, ότι: « 1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής,...»,

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ 1 του ως άνω νόμου, μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν

σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.....»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4987/2022 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, το ισχύον φορολογικό καθεστώς που εφαρμόζεται συνδέεται με τη χρονική περίοδο που γεννάται η φορολογική υποχρέωση, και στην προκειμένη περίπτωση για τα υπό κρίση φορολογικά έτη 2017 και 2018, εφαρμογή έχει ο ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) που ισχύει από 01-01-2015 μέχρι σήμερα και όχι ο Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ) που είχε ισχύ από 01/01/2013 έως 31/12/2014. Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι ισχύει ο ΚΦΑΣ ως ειδικότερος νόμος στις συναλλαγές μεταξύ επιτηδευματιών και ότι το όριο των συναλλαγών τοις μετρητοίς ανέρχεται σε 3.000,00€ είναι αβάσιμος.

Ως προς τον τέταρτο και όγδοο ισχυρισμό:

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1216/2014 : «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.

3[...]

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.

6. Σε περίπτωση που οι αντισυμβαλλόμενοι είναι ταυτόχρονα προμηθευτές και πελάτες, επιτρέπεται να προβούν σε εκατέρωθεν λογιστικούς συμψηφισμούς, εφόσον αυτό δεν αντιβαίνει σε διατάξεις άλλων νόμων. Όταν η διαφορά που απομένει μετά τον συμψηφισμό είναι μεγαλύτερη των 500 ευρώ, τότε για να αναγνωρισθεί το σύνολο των αγορών απαιτείται η εξόφλησή της με τραπεζικό μέσο πληρωμής. Τα ίδια ισχύουν και στην περίπτωση πώλησης αγαθών μεταξύ υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών με «ανταλλαγή».

Επειδή, στο αρ. 3 της ΠΟΛ 1158/2016 αναφέρεται ότι: «3. Κατόπιν των ανωτέρω, διευκρινίζεται ότι τα αναφερόμενα στην [ΠΟΛ.1216/1.10.2014](#) εγκύκλιό μας, αναφορικά με τους λογιστικούς συμψηφισμούς σε περίπτωση που οι αντισυμβαλλόμενοι είναι ταυτόχρονα προμηθευτές και πελάτες, ισχύουν και για κάθε περίπτωση συμψηφισμού υποχρεώσεων από αγορές αγαθών ή υπηρεσιών με απαιτήσεις έναντι των ίδιων προσώπων που έχουν γεννηθεί από άλλη αιτία [...]

Επομένως, σε περίπτωση που οι σχετικές υποχρεώσεις εξοφλούνται δια συμψηφισμού τους με απαιτήσεις έναντι των ίδιων προσώπων, οι αντίστοιχες δαπάνες αγοράς αγαθών ή λήψης υπηρεσιών, κατά το μέρος που διαμορφώνουν το κόστος πωληθέντων κάθε φορολογικού έτους, αναγνωρίζονται ως εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες με βάση τις διατάξεις του [άρθρου 22](#) του ν. [4172/2013](#), ανεξάρτητα από την αιτία προέλευσης των απαιτήσεων αυτών.

Επισημαίνεται, ωστόσο, ότι σε περίπτωση που, μετά τον συμψηφισμό, η εναπομένουσα υποχρέωση από την αγορά αγαθών ή τη λήψη υπηρεσιών υπερβαίνει τα 500 ευρώ, η εξόφλησή της θα πρέπει να γίνει με τραπεζικό μέσο πληρωμής προκειμένου να αναγνωρισθεί προς έκπτωση το σύνολο του κόστους πωληθέντων που αναλογεί στις σχετικές αγορές.»

Επειδή, ο προσφεύγων αναφορικά με την, δεν προσκόμισε κανένα αποδεικτικό στοιχείο ως προς την πραγματοποίηση των συμψηφισμών, όπως για παράδειγμα σημειώματα συμψηφισμού,

καρτέλες ή αναλυτικό καθολικό από τον προμηθευτή για τη χρήση 2017 ή έγγραφα με επίσημη πληροφόρηση των αντισυμβαλλομένων.

Επειδή από τα προσκομισθέντα στοιχεία δε δύναται να επιβεβαιωθεί η αξία αγορών και πωλήσεων που συμψηφίζεται, συνάγεται ότι ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα πρέπει να απορριφθεί ως αναπόδεικτος.

Επειδή, η φορολογική αρχή δεν απέρριψε ως λογιστική διαφορά καμία δαπάνη, η οποία αποδεδειγμένα εξοφλήθηκε εις το ολόκληρον τμηματικά ή ολικά με τη χρήση τραπεζικού μέσου. Ο έλεγχος απέρριψε μόνο τις δαπάνες που εξοφλήθηκαν μερικώς χωρίς τη χρήση τραπεζικών μέσων και οι οποίες παραμένουν ανεξόφλητες στο σύνολό τους. Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα προβάλλεται αλυσιτελώς. Επιπλέον, αναφορικά με την προκαταβολή ποσού 92,84€ του τιμολογίου/2018 συνολικής αξίας 692,846 με προμηθευτή την, ορθώς καταλογίστηκε ως λογιστική διαφορά, αφού βάσει των ανωτέρω (ΠΟΛ 1216/2014) ακόμα και η προκαταβολή πρέπει να εξοφλείται με τραπεζικά μέσα.

Ως προς τον δεύτερο και πέμπτο ισχυρισμό :

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1055/26.4.2016 με την οποία δόθηκαν διευκρινήσεις για την εξόφληση τιμολογίων προμηθευτών από τρίτους, 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.

Επειδή, για την απόδειξη της εξόφλησης με τραπεζικό μέσο του TIM. .../15-09-2017 καθαρής αξίας 1.920,00€ με προμηθευτή τον προσκομίστηκε καταθετήριο αξίας 520,00€, το οποίο φέρει ως καταθέτη τον γιο του προσφεύγοντα και δεν αποδείχθηκε η ολική εξόφληση του κρινόμενου τιμολογίου με τραπεζικό μέσο. Εξάλλου, ο ίδιος ο προσφεύγων στο δικόγραφο της ενδικοφανούς προσφυγής επικαλείται ότι το υπόλοιπο ποσό του τιμολογίου καταβλήθηκε τοις μετρητοίς, θεωρώντας λανθασμένα ότι το όριο των συναλλαγών ανερχόταν στα έτη του ελέγχου σε 3.000,00€. Ως εκ τούτου, ορθώς δεν εξέπεσε από τα ακαθάριστα έσοδα η αξία των 1.920,00€ σύμφωνα με το αρ. 23 περ. β' ν. 4172/2013.

Επειδή για την απόδειξη της εξόφλησης με τραπεζικό μέσο του τιμ. .../01-12-2017, καθαρής αξίας 696,00€ και του τιμ. .../02-09-2018 καθαρής αξίας 539,20€ με προμηθευτή τονπροσκομίστηκε καταθετήριο αξίας 180,00€ με καταθέτη τον γιο του προσφεύγοντακαι δεν αποδείχθηκε η τμηματική ή ολική εξόφληση με τραπεζικό μέσο των κρινόμενων τιμολογίων. Ως εκ τούτου ορθώς δεν εξέπεσε από τα ακαθάριστα έσοδα των ελεγχόμενων χρήσεων η αξία τους σύμφωνα με το άρθρο 23 περ. β' ν. 4172/2013.

Επειδή, για τα τιμ./30-10-2017 καθαρής αξίας 720,00€ με προμηθευτή τη προσκομίστηκαν καταθετήρια αξίας 1.750,00€ και 600,00€, τα ίδια που είχαν προσκομιστεί και ως δικαιολογητικά τραπεζικής εξόφλησης του τιμ. .../30-10-2017 καθαρής αξίας 2.250,00€ του ίδιου προμηθευτή.

Ως προς τον ένατο ισχυρισμό:

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 30§4 του ν. 2859/2000: 4.Δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες:

- α) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης καπνοβιομηχανιών προϊόντων,
- β) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης οиноπνευματωδών ή αλκοολούχων ποτών, εφόσον αυτά προορίζονται για την πραγματοποίηση μη φορολογητέων πράξεων,
- γ) δεξιώσεων, ψυχαγωγίας και φιλοξενίας γενικά,
- δ) στέγασης, τροφής, ποτών, μετακίνησης και ψυχαγωγίας για το προσωπικό ή τους εκπροσώπους της επιχείρησης,
- ε) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης μέχρι εννέα (9) θέσεων, μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων, σκαφών και αεροσκαφών ιδιωτικής

χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό, καθώς και οι δαπάνες καυσίμων, επισκευής, συντήρησης, μίσθωσης και κυκλοφορίας αυτών γενικά.

Η διάταξη αυτή δεν εφαρμόζεται για τα πιο πάνω μεταφορικά μέσα, εφόσον προορίζονται για πώληση, μίσθωση ή μεταφορά προσώπων με κόμιστρο.

Επειδή, ο προσφεύγων κατά την κρινόμενη περίοδο είχε στην ιδιοκτησία του τα κάτωθι οχήματα:

A/A	Αριθμός κυκλοφορίας	Ποσοστό ιδιοκτησίας	Μάρκα/Χρώμα	Καύσιμο	Κυβισμός	Κατάσταση	Κατηγορία
1		50	AUDI A.G. A4/ΑΣΗΜΙ	Βενζίνη	1595	ΚΙΝΗΣΗ	Ι.Χ. αυτοκίνητο
2		100	PT YAMAHA MANUF F1-Z/ΜΠΛΕ	Βενζίνη		ΕΚΟΥΣΙΑ ΑΚΙΝΗΣΙΑ	Μοτοσικλέτα
3		100	SCANIA / ΕΡΥΘΡΟ	Πετρέλαιο	12740	ΚΙΝΗΣΗ	Ι.Χ. Φορτηγό
4		100	VOLVO / ΛΕΥΚΟ	Πετρέλαιο	12130	ΚΙΝΗΣΗ	Ι.Χ. Φορτηγό

Επειδή κατά το γενικό κανόνα της παρ. 1 του άρθρου 30 ν. 2859/2000 η έκπτωση του φόρου παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων.

Επειδή η φορολογική αρχή διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων εξέπεσε φόρο εισροών που εμπίπτει στις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 1 και 4 του ν. 2859/2000 ως αναλύεται στην έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ.

Επειδή, ο προσφεύγων έχει στην κατοχή του δύο φορτηγά αυτοκίνητα για την εξυπηρέτηση του επιχειρηματικού του σκοπού, οι δαπάνες δε για την κίνηση και τη συντήρηση αυτών αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο, συνάγεται ότι ο έλεγχος ορθώς δεν αναγνώρισε δαπάνες κίνησης και συντήρησης για το επιβατικό αυτοκίνητο του προσφεύγοντα, καθώς κατά ρητή διατύπωση της περ. ε' της παρ. 4 του αρ. 30 ν. 2859/2000, δεν αναγνωρίζεται δικαίωμα έκπτωσης για τις δαπάνες αυτού.

Ως προς τον δέκατο ισχυρισμό;

Επειδή, από τις αποκλίσεις των εσόδων των ΜΥΦ διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων δεν καταχώρησε στα λογιστικά του βιβλία το Τ.Π.Υ./01-10-2018 καθαρής αξίας 1.050,00€, πλέον ΦΠΑ 136,50, καθώς και το Τ.Π.Υ./04-06-2018 καθαρής αξίας 100,00€ πλέον ΦΠΑ

13,00€, ορθώς η φορολογική αρχή προσαύξησε τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντα κατά την αποκρυβείσα αξία των 1.150,00€, εφαρμόζοντας τις διατάξεις του άρθρου 21 του ν. 4172/2013.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την **απόρριψη** της με αριθμό πρωτ./18-10-2023 ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση

ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ:

Φορ. έτος 2017	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά Χρεωστικού υπολοίπου	3.824,37€	3.824,37€
Πρόστιμο του αρ. 58 του ΚΦΔ	1.912,19€	1.912,19€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	275,03€	275,03€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	6.011,59€	6.011,59€

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

Φορ. έτος 2018	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά Χρεωστικού υπολοίπου	11.226,29€	11.226,29€
Πρόστιμο του αρ. 58 του ΚΦΔ	5.613,15€	5.613,15€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	1.723,38€	1.723,38€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	18.562,82€	18.562,82€

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

ΦΠΑ:

Φορολογική Περίοδος 01/01/2017 – 31/12/2017	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά Χρεωστικού υπολοίπου		448,05€	448,05€
Πρόστιμο του αρ. 58Α του ΚΦΔ		224,02€	224,02€
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	1.320,61	0,00€	0,00€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ		672,07€	672,07€

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

Φορολογική Περίοδος 01/01/2018 – 31/12/2018	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά Χρεωστικού υπολοίπου	1.995,42€	1.995,42€
Πρόστιμο του αρ. 58Α του ΚΦΔ	971,32€	971,32€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	2.966,74€	2.966,74€

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

ΠΡΟΣΤΙΜΑ:

Με την υπ' αριθμ./2023 πράξη επιβολής του αρ. 58^Α§1 του ν. 4987/2022 φορ. περιόδου 01/01/2016-31/12/2018:

Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
250,00€	250,00€

Με την υπ' αριθμ./2023 πράξη επιβολής του αρ. 54 του ν. 4987/2022 φορ. έτους 2018:

Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
100,00€	100,00€

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

Σ η μ ε ί ω σ η :

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.