



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 26-04-2024

Αριθμός απόφασης: 1074

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' 1440/27-04-2017).

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 1069/4-3-2014 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 **28/12/2023** και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ:....., κατά της με αριθμό/30-11-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, του προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω αναφερόμενη πράξη, του προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
- 6.Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Τα νέα στοιχεία που προσκομίσθηκαν με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή
8. Τη με αριθμ. /26-03-2024 Πράξη Αναπομπής της Υπηρεσίας μας προς το 1^ο ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης.
9. Την από 29-03-2024 έκθεση ελεγκτικών διαπιστώσεων, του 1^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης.
10. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 28-12-2023 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή, η οποία υποβλήθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό /30-11-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, προσδιορίστηκε για τον προσφεύγοντα συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 44.965,28€, πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ ύψους 22.482,64€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 8.786,65€ ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 76.234,57€.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από 30-11-2023 έκθεσης ελέγχου φόρου εισοδήματος φορολογικών ετών 2017 και 2018 του 1^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει της υπ'αριθμ..... /23-03-2023 εντολής ελέγχου του προϊσταμένου της. Η επιχείρηση του προσφεύγοντα επελέγη προς έλεγχο με βάση τα κριτήρια ανάλυσης κινδύνου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 26 του ΚΦΔ.

Από τις ειδικές ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν από τον έλεγχο στις κρινόμενες χρήσεις, διαπιστώθηκε ποσό δαπανών ύψους 99.924,24€ και 135.619,76€ κατά τα φορολογικά έτη 2017 και 2018 αντίστοιχα που δεν αναγνωρίστηκε από τον έλεγχο. Ειδικότερα, για το φορολογικό έτος 2017:

- Δεν προσκομίσθηκαν τα αποδεικτικά πληρωμής των κάτωθι παραστατικών:

Α/Α	ΗΜ/ΝΙΑ	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΑΞΙΑ
1	10/1/2017	DYY.....	 CO.LIMITED	10.044,54
2	22/2/2017	DYY.....	CO.LTD	9.932,01
3	29/3/2017	DYY.....	CO.LTD	10.198,98
4	28/7/2017	DYY.....	 CO LTD	10.999,73
6	16/8/2017	DYY.....	 CO LTD	10.485,91
7	28/8/2017	DYY.....	 CO LTD	10.052,46

8	31/8/2017	DYY.....	 CO LTD	10.712,65
9	15/9/2017	DYY.....	 CO LTD	10.331,05
			ΣΥΝΟΛΟ(1-4 & 6-9)	72.712,79

- Για τις δαπάνες μισθοδοσίας δεν προσκομίσθηκαν τραπεζικά παραστατικά εξόφλησης και ως εκ τούτου, δεν εκπίπτουν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 περ. ιδ' του ΚΦΕ

A/A	Ημερ/νία	Παραστατικό	Αιτιολογία	Αμοιβές Προσωπικού	Μισθοδοσία	Εργοδ. Εισφορ	Λ.Δ.
1	31/3/2017	ΜΙΣΘ.ΚΑΤ/ΣΗ	ΑΠΟΔ. & ΕΡΓ. ΕΙΣΦ. 1ου ΤΡΙΜ.	8.292,30	5.304,51	2.987,79	5.304,51
2	30/4/2017	ΜΙΣΘ ΚΑΤ	ΑΠΟΔ. & ΕΡΓ. ΕΙΣΦ. 04 & ΔΠ/2017	4.855,57	3.169,90	1.685,67	3.169,90
3	31/5/2017	ΜΙΣΘ ΚΑΤ	ΑΠΟΔ. & ΕΡΓ. ΕΙΣΦ. 05/2017	2.631,49	1.683,35	948,14	1.683,35
4	30/6/2017	ΜΙΣΘ ΚΑΤ	ΑΠΟΔ. & ΕΡΓ. ΕΙΣΦ. 06/2017	2.631,49	1.683,35	948,14	1.683,35
5	31/7/2017	ΜΙΣΘ ΚΑΤ	ΑΠΟΔ. & ΕΡΓ. ΕΙΣΦ. 07/17	2.631,49	1.683,35	948,14	1.683,35
6	31/8/2017	ΜΙΣΘ ΚΑΤ	ΑΠΟΔ. & ΕΡΓ. ΕΙΣΦ. 08 & ΕΑ/17	3.617,48	2.378,96	1.238,52	2.378,96
7	30/9/2017	ΜΙΣΘ ΚΑΤ	ΑΠΟΔ. & ΕΡΓ. ΕΙΣΦ. 09/17	2.922,41	1.873,55	1.048,86	1.873,55
8	31/10/2017	ΜΙΣΘ ΚΑΤ	ΑΠΟΔ. & ΕΡΓ. ΕΙΣΦ. 10/2017	2.614,56	1.672,52	942,04	1.672,52
9	30/11/2017	ΜΙΣΘ ΚΑΤ	ΑΠΟΔ. & ΕΡΓ. ΕΙΣΦ. 11/17	2.767,05	1.786,18	977,54	1.786,18
10	31/12/2017	ΜΙΣΘ ΚΑΤ	ΑΠΟΔ. & ΕΡΓ. ΕΙΣΦ. 12 & ΔΧ/17	5.688,96	3.639,19	2.049,77	3.639,19
ΣΥΝΟΛΟ				38.652,80	24.874,86	13.774,61	24.874,86

- Από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που πραγματοποιήθηκαν διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων καταχώρησε στα βιβλία του και συμπεριέλαβε στις δηλώσεις του, τις με α/α 1-12 κατωτέρω δαπάνες καυσίμων και συντήρησης αυτοκινήτων είτε χωρίς να αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του εφοδιαζόμενου με καύσιμα οχήματος και συντήρησης και σε άλλες να αναγράφεται ο αρ.κυκλοφορίας που αφορά το Ε.Ι.Χ. του ελεγχόμενου. Όσον αφορά την με α/α 13 δαπάνη αναφέρεται σε οικιακή παροχή ρεύματος. Οι με α/α 14-16 αφορούν σε αγορά προϊόντων (βραστήρας αυγών, θερμάστρα, υπόστρωμα) για την κάλυψη προσωπικών αναγκών. Ο έλεγχος διαπίστωσε ότι πρόκειται για προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες και για μη παραγωγικές δαπάνες του προσφεύγοντα.

ΠΙΝΑΚΑΣ 1					
A/A	Ημερομηνία	Παραστατικό	Αιτιολογία	Δαπάνες Γενικά Έξοδα	ΦΠΑ Εξόδων
1	8/2/2017		 & ΣΙΑ ΕΕ	40,32	9,68
2	23/2/2017	1029	 ΙΚΕ	644,30	154,63
3	16/3/2017	915	 ΙΚΕ	292,57	70,22
4	6/4/2017	5903	 & ΣΙΑ ΕΕ	44,36	10,65
5	2/6/2017	2297	 Μ. & ΣΙΑ ΟΕ	48,39	11,61
6	3/6/2017	6203	 & ΣΙΑ ΕΕ	41,53	9,97
7	6/7/2017	26594	 ΕΠΕ	53,19	8,93
8	14/7/2017	29043	ΕΡΜΗΣ ΑΕ	40,32	9,68
9	25/7/2017	2917	 & ΣΙΑ ΟΕ	40,32	9,68
10	14/11/2017	4307	 Μ. & ΣΙΑ ΟΕ	49,18	11,80
11	22/11/2017	89428	 ΑΦΟΙ ΟΕ	135,00	32,40
12	29/11/2017	4481	 Μ. & ΣΙΑ ΟΕ	40,58	9,74
13	7/3/2017	ΑΠΟΔ	ΔΕΗ	481,83	58,17
14	24/6/2017	60096142	 ΕΛΛΑΣ ΑΕ	238,71	57,28
15	17/1/2017	248	 ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ	41,00	9,96
16	19/1/2017	273	 ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ	105,00	26,05
ΣΥΝΟΛΟ				2.336,60	500,45

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, καθώς:

1) Προσκομίζει τα αποδεικτικά πληρωμής των ζητηθέντων τιμολογίων. Ειδικότερα προσκομίζει:

Α) Το με ημερομηνία εκδόσεως 13.06.2017 και με αριθμό έκδοσηςαποδεικτικό ιδιωτικού εμβάσματος της Εθνικής Τράπεζας, όπου δικαιούχος είναι η CO.LIMITED με το οποίο εξοφλήθηκε το τιμολόγιο με αριθμό DYY..... (όπως αναγράφεται στο πεδίο «ΛΕΠΤΟΜΕΡΕΙΕΣ ΠΛΗΡΩΜΗΣ») ύψους 10.467,42 δολαρίων ΗΠΑ. Επισημαίνεται ότι η εξόφληση έγινε σε δολάριο ΗΠΑ, όπως δηλαδή αναγράφει το Commercial Invoice και όχι σε ευρώ, όπως είναι η λογιστική εγγραφή στα βιβλία.

Β) Το με ημερομηνία εκδόσεως 15.09.2017 και με αριθμό έκδοσης αποδεικτικό ιδιωτικού εμβάσματος της Εθνικής Τράπεζας, όπου δικαιούχος είναι η CO.LTD με το οποίο εξοφλήθηκαν δυο τιμολόγια και συγκεκριμένα τα τιμολόγια με αριθμό DYY..... και DYY..... (όπως αναγράφεται στο πεδίο «ΛΕΠΤΟΜΕΡΕΙΕΣ ΠΛΗΡΩΜΗΣ») ύψους 10.591.50 και 9.142,70 δολαρίων ΗΠΑ αντιστοίχως, ήτοι άθροισμα 19.734,20 δολαρίων ΗΠΑ όπως ακριβώς αναγράφει και το τραπεζικό παραστατικό. Επισημαίνεται ότι η εξόφληση έγινε σε δολάριο ΗΠΑ, όπως δηλαδή αναγράφουν τα Commercial Invoice και όχι σε ευρώ, όπως είναι η λογιστική εγγραφή στα βιβλία.

Γ) Το με ημερομηνία εκδόσεως 24.09.2017 και με αριθμό παραστατικού GREE1..... αποδεικτικό εμβάσματος της Εθνικής Τράπεζας, όπου δικαιούχος είναι η, με το οποίο εξοφλήθηκαν έξι τιμολόγια και συγκεκριμένα τα τιμολόγια με αριθμό DYY....., DYY....., DYY....., DYY....., DYY..... και DYY..... (όπως αναγράφεται στη δεύτερη σελίδα του αποδεικτικού

στο πεδίο με αριθμό 70) ύψους 12.261,40, 12.227,70, 12.093,40, 11.593,50, 12.354,90 και 12.189,60 δολαρίων ΗΠΑ αντιστοίχως, ήτοι άθροισμα 72.720,50 δολαρίων ΗΠΑ το οποίο ήταν ίσο τότε με 63.184,16 ευρώ, όπως ακριβώς αναγράφει και το τραπεζικό παραστατικό. Επισημαίνεται ότι η εξόφληση έγινε σε δολάριο ΗΠΑ, όπως δηλαδή αναγράφουν τα Commercial Invoice και όχι σε ευρώ, όπως είναι η λογιστική εγγραφή στα βιβλία.

2)Σχετικά με τις δαπάνες μισθοδοσίας αναφέρει ότι όλοι οι υπάλληλοί του ήταν αλλοδαποί, οι οποίοι για διάφορους λόγους δεν μπορούσαν να ανοίξουν τραπεζικούς λογαριασμούς ή να ενεργοποιήσουν τους ήδη ανοιγμένους αλλά ανενεργούς με αποτέλεσμα να είναι αδύνατη η καταβολή της μισθοδοσίας τραπεζικώς. Δεν είχε πρόθεση παραβίασης της φορολογικής νομοθεσίας, καθώς όλες οι εργοδοτικές εισφορές καταβλήθηκαν μέσω τραπεζής.

3)Σχετικά με τις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες αναφέρει ότι:

Α)Οι δαπάνες με α/α 5, 9, 10 και 12 αφορούν αγορά πετρελαίου κίνησης, όπως προκύπτει από το σώμα των τιμολογίων, και όχι βενζίνη. Αφορά δηλαδή πετρέλαιο κίνησης για το φορτηγό αυτοκίνητο με αριθμό κυκλοφορίας, το οποίο είχε στην κυριότητά του το έτος 2017.

Β) Η δαπάνη με α/α 11, τιμολόγιο της ΟΕ, αφορά πανί fabric, που και πάλι αφορά το φορτηγό αυτοκίνητο με αριθμό κυκλοφορίας, το οποίο είχε στην κυριότητά του το έτος 2017.

Γ) Η δαπάνη με α/α 14, τιμολόγιο της, αφορά φορητά κλιματιστικά τα οποία χρησιμοποιούνται σε επαγγελματικούς χώρους, όπως το τότε κατάστημά του επί της 30, τοποθετημένα όρθια στο πάτωμα για θέρμανση και για ψύξη, τα οποία λόγω της ιδιότητάς τους ως φορητά μπορεί ο εκάστοτε χρήστης να τα τοποθετεί σε όποιο χώρο της επαγγελματικής εγκατάστασης επιθυμεί ή ακόμη και να τα αφαιρεί όταν δεν είναι αναγκαία η χρήση τους και να τα επανατοποθετεί. Δεν πρόκειται για κλιματιστικά που τοποθετούνται σε οικίες, όπου στις οικίες τα κλιματιστικά ποτέ δεν είναι φορητά, αλλά τοποθετούνται άπαξ σε τοίχο και φυσικά δεν είναι φορητά. Επιπλέον, το εν λόγω τιμολόγιο περιλαμβάνει και βραστήρα αυγών, τον οποίο – λόγω των πολλών ωρών εργασίας του, καθώς και του πολυπληθούς προσωπικού του, είχε τοποθετημένο στο κατάστημά του και όχι στην οικία του.

Δ) Σχετικά με τις δαπάνες με α/α 15 και 16 (τιμολόγια του Γεώργιου) αυτά αφορούν ηλεκτρικά υποστρώματα, τα οποία τοποθετούνται σε καρέκλες και συγκεκριμένα στις καρέκλες που βρίσκονταν πλησίον της εισόδου-εξόδου του καταστήματός του επί της 30, προκειμένου ο εκάστοτε υπάλληλος ή ο ίδιος που καθόταν εκεί να μην κρυώνει από το συνεχές άνοιγμα της πόρτας εισόδου και εξόδου. Και η θερμάστρα είχε ακριβώς τον ίδιο ρόλο και τοποθετούνταν πλησίον της ταμειακής μηχανής, καθώς όποιος ήταν στην ταμειακή μηχανή δεν κουνιόταν και άρα χρειαζόταν τοπική θέρμανση.

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4987/2022 (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 του 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 21 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. 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 δραστηριότητα2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο και τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ), όπως ισχύει.».

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

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.

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 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,, ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες....., ιδ) Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του [άρθρου 12](#) του ν. [4172/2013](#), εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.».

Επειδή, με την ΠΟΛ 1113/2015 κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του Ν 4172/2013 σχετικά με τις εκπιπτόμενες και μη δαπάνες και δόθηκαν οι ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

«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**, ,.... 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. [...]

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 εισοδήματος της ([ΣτΕ 2033/2012](#)) ή στην υλοποίηση δράσεων στο πλαίσιο της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.

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](#).

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:

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.1216/1.10.2014](#) και [ΠΟΛ.1079/6.4.2015](#) εγκυκλίου μας. [.....]

ιβ) Οι προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες.

Διευκρινίζεται ότι όποια δαπάνη έχει χαρακτηριστεί ως παροχή σε είδος με βάση το [άρθρο 13](#) του ν. [4172/2013](#) ([ΠΟΛ.1219/6.10.2014](#) εγκύκλιός μας) και φορολογείται ως εισόδημα από μισθωτή εργασία, θεωρείται ότι πραγματοποιείται προς το συμφέρον της επιχείρησης ([άρθρο 22](#) περ. α') και εκπίπτει ως έξοδο μισθοδοσίας, εφόσον πληρούνται και οι λοιπές προϋποθέσεις των περ. β' και γ' του [άρθρου 22](#).».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1061/2017 «1. Με τις διατάξεις του [άρθρου 72](#) του ν. [4446/2016](#) προστίθεται νέα περίπτωση ιδ' στον κατάλογο των μη εκπιπόμενων επιχειρηματικών δαπανών του [άρθρου 23](#) του ν. [4172/2013](#). Συγκεκριμένα, τίθεται περιορισμός στην έκπτωση των

δαπανών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην [παρ. 2 του άρθρου 12](#) του ν.4172/2013, ανεξαρτήτως ποσού, όταν η τμηματική ή ολική εξόφληση αυτών δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.

2. Ως «ηλεκτρονικό μέσο πληρωμής», για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται κάθε μέσο πληρωμής, κατά την έννοια της περ. ιδ' του [άρθρου 62](#) του νόμου αυτού, που απαιτεί τη μεσολάβηση ενός τηλεπικοινωνιακού ή ηλεκτρονικού δικτύου, όπως π.χ. η μεταφορά χρημάτων μέσω ειδικών διαδικτυακών εφαρμογών («e-banking»), καρτών, το «ηλεκτρονικό πορτοφόλι», κ.λπ., ενώ η έννοια του «παρόχου υπηρεσιών πληρωμών» ορίζεται με τις διατάξεις της περ. δ' του [άρθρου 62](#) του ν.4446/2016 και είναι ευρύτερη από αυτή της [παρ. 2 του άρθρου 1](#) του ν.3862/2010. Επομένως, στους παρόχους υπηρεσιών πληρωμών περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων, τα πιστωτικά ιδρύματα, τα γραφεία ταχυδρομικών επιταγών και τα ιδρύματα πληρωμών, ανεξάρτητα αν έχουν την έδρα τους στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή (Ε.Ε., τρίτες χώρες).

3. Κατόπιν των ανωτέρω, πέραν της μεταφοράς χρημάτων μέσω ειδικών διαδικτυακών εφαρμογών και της χρήσης χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών, ως κατάλληλα μέσα πληρωμής για την έκπτωση των δαπανών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης νοούνται ενδεικτικά και τα ακόλουθα:

- Η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του μισθωτού, έστω και αν υπάρχουν περισσότεροι συνδικαιούχοι, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα),
- Η χρήση ταχυδρομικής επιταγής - ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων,
- Η χρήση τραπεζικής επιταγής,
- Η έκδοση επιταγής σε διαταγή του μισθωτού.

4. Κατά ρητή διατύπωση των σχετικών διατάξεων, σε περίπτωση που μέρος των δαπανών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης δεν εξοφληθεί με κάποιο από τα μέσα που παρατίθενται πιο πάνω, δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση το σύνολο της δαπάνης. Εξαιρέση αποτελεί η περίπτωση κατά την οποία μέρος του μισθού παρακρατείται από τον εργοδότη με σκοπό την εξόφληση υποχρεώσεων του (π.χ. δάνειο που του έχει χορηγήσει ο εργοδότης) ή την εκτέλεση κατάσχεσης απαίτησης εις χείρας τρίτου (π.χ. οφειλές του εργαζόμενου προς το Δημόσιο), οπότε η σχετική δαπάνη εκπίπτει στο σύνολό της όταν το εναπομείναν ποσό έχει εξοφληθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.

5. Επισημαίνεται ότι οι κοινοποιούμενες διατάξεις καταλαμβάνουν όλες τις περιπτώσεις δαπανών που καταβάλλονται δυνάμει εργασιακής σχέσης, όπως αυτή ορίζεται με τις διατάξεις της [παρ. 2 του άρθρου 12](#) του ν.4172/2013. Επομένως, η έκπτωση των δαπανών αναφορικά με τη λήψη υπηρεσιών, βάσει έγγραφων συμβάσεων παροχής υπηρεσιών ή συμβάσεων έργου, από πρόσωπα που δεν αποκτούν την εμπορική ιδιότητα, που προσδίδουν την έννοια της εργασιακής σχέσης ή από δικηγόρους βάσει πάγιας αντιμισθίας, κ.λπ. εξετάζονται υπό το πρίσμα της νέας περίπτωσης ιδ' του [άρθρου 23](#) του ν.4172/2013 και όχι με βάση την περ. β' του άρθρου αυτού. Εξαιρέση από τα

ανωτέρω αποτελούν οι παροχές σε είδος που πραγματοποιούν οι επιχειρήσεις προς τους εργαζομένους τους οι οποίες εξακολουθούν να εκπίπτουν με τον περιορισμό που θέτουν οι διατάξεις της περ. β' του [άρθρου 23](#) του ν. [4172/2013](#) καθώς και οι δαπάνες που εξαιρούνται από τον υπολογισμό του εισοδήματος των δικαιούχων από μισθωτή εργασία και συντάξεις με βάση τις διατάξεις της [παρ. 1 του άρθρου 14](#) του νόμου αυτού. Αντίθετα, οι αμοιβές για μισθωτή εργασία και η πάγια αντιμισθία που χορηγούνται σε ανάπηρους με ποσοστό αναπηρίας τουλάχιστον ογδόντα τοις εκατό (80%), οι οποίες απαλλάσσονται από τον φόρο με βάση τις διατάξεις της περ. ε' της [παρ. 2 του άρθρου 14](#) του ν. [4172/2013](#), εκπίπτουν με τις προϋποθέσεις των κοινοποιούμενων διατάξεων.

6. Δεδομένου ότι οι εν λόγω διατάξεις ρυθμίζουν ζήτημα έκπτωσης δαπανών, η εφαρμογή τους καταλαμβάνει τις δαπάνες εκείνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης μετά τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβέρνησης (22.12.2016) και επομένως, εφαρμόζονται για δαπάνες μισθοδοσίας του μηνός Ιανουαρίου 2017 και μετά. Εξαιρετικά, για τις αμοιβές που αφορούν τον μήνα Ιανουάριο 2017 και λόγω της πρώτης εφαρμογής των υπόψη διατάξεων, τυχόν προκαταβολές που έχουν καταβληθεί πριν τη δημοσίευση του νόμου θα αναγνωρίζονται προς έκπτωση ανεξαρτήτως του τρόπου εξόφλησής τους.....».

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στην πρόσκληση του ελέγχου ωστόσο δεν παρείχε εξηγήσεις και αποδεικτικά στοιχεία σχετικά με τον τρόπο εξόφλησης των υπό κρίση φορολογικών παραστατικών, τα οποία θεωρήθηκαν από τον έλεγχο ως λογιστικές διαφορές προσαυξάνοντας τα φορολογητέα κέρδη της χρήσης.

Επειδή, τα προσκομιζόμενα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή δικαιολογητικά δεν τα είχε στη διάθεσή του ο έλεγχος του 1^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, στάλθηκαν στη φορολογική αρχή για να εξετασθούν και να διενεργηθούν πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις, με την με αριθμ...../26-03-2024 Πράξη Αναπομπής της Υπηρεσίας μας.

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη τα προσκομιζόμενα νέα στοιχεία που στάλθηκαν με την παραπάνω πράξη αναπομπής, το 1^ο ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης με την από 29-03-2024 έκθεση διαπιστώσεων, εισηγείται την απόρριψη της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής.

Ειδικότερα:

- Για τις με α/α 1, 2 & 3 συναλλαγές, ο προσφεύγων προσκόμισε ως αποδεικτικά πληρωμής αντίγραφα των από 13/06/2017 και 15/09/2017 ιδιωτικών εμβασμάτων. Στα πλαίσια του ελέγχου, απεστάλησαν στην Φορολογική Διοίκηση τα τραπεζικά δεδομένα του προσφεύγοντα από τα πιστωτικά και τα χρηματοδοτικά ιδρύματα. Από την επεξεργασία των δεδομένων προκύπτει ότι ο

προσφεύγων τηρούσε, κατά την ελεγχόμενη περίοδο, τον με αρ. GR5..... λογ/σμό στην Ε.Τ.Ε.. Σύμφωνα, όμως, με τις κινήσεις που απέστειλε το «Σύστημα Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών» («Σ.Μ.Τ.Λ. και Λ.Π.») δεν υπάρχουν στο σχετικό αρχείο αντίστοιχες χρεώσεις των αντιγράφων των εμβασμάτων που προσκομίστηκαν.

- Για τις με α/α 4-8 συναλλαγές, ο προσφεύγων προσκόμισε ως αποδεικτικό πληρωμής το από 24/09/2017 αντίγραφο "ΑΠΟΔΕΙΞΗ-ΔΙΑΚΑΝΟΝΙΣΜΟΣ -ΠΛΗΡΩΜΗ ΑΞΙΑΣ ΕΙΣΑΓΩΓΗΣ Ή ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗΣ ΑΠΟΚΤΗΣΗΣ" με ποσό 63.184,16€-72.720,50USD και αρ. τιμολογίου και πρόκειται για μία σελίδα (page 1/1). Επιπλέον, προσκόμισε αντίγραφο μίας μεμονωμένης σελίδας, την οποία αποκαλεί "δεύτερη σελίδα του αποδεικτικού" με διαφορετική ημερομηνία ήτοι 18/09/2020 και διαφορετική αξία ήτοι 46.446,25USD. Επιπροσθέτως, στα πλαίσια του ελέγχου, απεστάλησαν στην φορολογική Διοίκηση τα τραπεζικά δεδομένα του ελεγχόμενου από τα πιστωτικά και τα χρηματοδοτικά ιδρύματα. Από την επεξεργασία των δεδομένων προκύπτει ότι ο ελεγχόμενος τηρούσε κατά την ελεγχόμενη περίοδο τον με αρ. GR5..... λογ/σμό στην Ε.Τ.Ε.. Σύμφωνα, όμως, με τις κινήσεις που απέστειλε το Σύστημα Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών » (« Σ.Μ.Τ.Λ και Λ.Π ») δεν υπάρχουν στο σχετικό αρχείο χρεώσεις αντίστοιχες του αντιγράφου που προσκομίστηκε.

Κατόπιν των ανωτέρω ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα κρίνεται ως αβάσιμος και απορρίπτεται.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, οι μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες προσδιορίζονται ρητά στο άρθρο 23 του Ν 4172/2013 και ειδικότερα στην περίπτωση ιδ΄ όπου τίθεται ο περιορισμός της μη αναγνώρισης των δαπανών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παράγραφο 2 του άρθρου 12, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου πληρωμών. Επιπλέον, στην ΠΟΛ 1061/2017 προσδιορίζονται τα κατάλληλα μέσα πληρωμής για την έκπτωση των προαναφερθέντων δαπανών, όπου προβλέπεται, μεταξύ άλλων και η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του μισθωτού, ακόμη και με μετρητά.

Επειδή, για το φορολογικό έτος 2017 καταχωρήθηκαν στο βιβλίο εξόδων δαπάνες μισθοδοσίας ύψους 24.874,86€, τις οποίες ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, καθώς δεν αποδείχθηκε ότι καταβλήθηκαν με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι όλοι οι υπάλληλοί του ήταν αλλοδαποί και για διάφορους λόγους δεν μπορούσαν να ανοίξουν τραπεζικούς

λογαριασμούς ή να ενεργοποιήσουν του ήδη ανοιχτούς. Ωστόσο, από τις προαναφερθείσες διατάξεις προκύπτουν με σαφήνεια τα κατάλληλα μέσα πληρωμής προκειμένου να γίνει αποδεκτή η έκπτωση των δαπανών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης πέραν της κατάθεσης σε τραπεζικό λογαριασμό. Συνεπώς, ορθά δεν έγινε αποδεκτή η δαπάνη μισθοδοσίας προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης του προσφεύγοντα και ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, με τις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 31 του ν. 3874/2009, ορίστηκε η υποχρέωση εγκατάστασης συστήματος εισροών – εκροών στα πρατήρια υγρών καυσίμων και τέθηκαν οι σχετικές διατάξεις για την έκδοση κοινών υπουργικών αποφάσεων. Στα πλαίσια αυτά με την ΚΥΑ Φ2-1617/07-12-2010 όπως τροποποιήθηκε με την ΚΥΑ Φ2-2022/14-11-2012, ορίστηκαν οι διαδικασίες και προδιαγραφές εγκατάστασης και ελέγχου ολοκληρωμένων συστημάτων παρακολούθησης εισροών – εκροών στα πρατήρια υγρών καυσίμων. Ειδικότερα με την ΠΟΛ 1009/04-01-2012 (ΦΕΚ Β 72/27-01-2012) όπως τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ 1203/02-11-2012, ορίστηκε το χρονοδιάγραμμα εγκατάστασης των συστημάτων εισροών – εκροών στα πρατήρια υγρών καυσίμων καθώς και ο τρόπος έκδοσης των φορολογικών στοιχείων μέσω του συστήματος αυτού. Συγκεκριμένα με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1203/2012, ορίζεται μεταξύ άλλων, ότι :

«3. Απόδειξη εσόδου

3.1. Η απόδειξη αυτή, που αποτελεί ομοίως ειδικό φορολογικό στοιχείο, εκδίδεται αυτόματα από το σύστημα, με την ολοκλήρωση της παράδοσης του καυσίμου από κάθε αντλία, μέσω εκτυπωτικού μηχανισμού που βρίσκεται σε πρόσφορη και ορατή θέση για άμεση λήψη από τον πελάτη.

Στην πιο πάνω απόδειξη αναγράφονται:

α) Τα στοιχεία του εκδότη, β) Ο α/α της αντλίας, γ) Το είδος του καυσίμου, δ) Η ημερομηνία (ΗΗΜΜΕΕ) και η ώρα έκδοσής του (ΩΩΛΛ), ε) Ο όγκος (ποσότητα) του καυσίμου, στ) Η τιμή μονάδας (με Φ.Π.Α.), ζ) Ο συντελεστής Φ.Π.Α., η) Η συνολική αξία.

3.2. Στην περίπτωση που εφοδιάζονται με καύσιμα (βενζίνη, πετρέλαιο κίνησης) οχήματα επιτηδευματιών, στις εγκαταστάσεις πρατηρίων, δεν απαιτείται η έκδοση ιδιαίτερου δελτίου αποστολής - τιμολογίου πώλησης, εφόσον στην ανωτέρω απόδειξη εκτυπώνεται και ο αριθμός κυκλοφορίας του οχήματος του αντισυμβαλλόμενου πελάτη - επιτηδευματία. Ειδικά, στην περίπτωση αυτή, όταν η αξία της συναλλαγής, προ Φ.Π.Α., υπερβαίνει τα τριακόσια (300) ευρώ απαιτείται και η αναγραφή του Α.Φ.Μ. του αντισυμβαλλόμενου πελάτη - επιτηδευματία.

Τα στοιχεία του πελάτη που αναφέρονται ανωτέρω (αριθμός κυκλοφορίας οχήματος, Α.Φ.Μ. αντισυμβαλλόμενου πελάτη - επιτηδευματία) καταχωρούνται πριν την έναρξη της

παράδοσης του καυσίμου, μέσω του διασυνδεδεμένου με την Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. ηλεκτρονικού υπολογιστή.

3.3. Για τις πωλήσεις καυσίμων προς επιτηδευματίες, στις εγκαταστάσεις πρατηρίων, οι οποίες δεν καλύπτονται από την προηγούμενη περίπτωση (π.χ. πωλήσεις καυσίμων σε δοχεία σε επιτηδευματίες κ.λπ.) ισχύουν αναλόγως τα αναφερόμενα στην περίπτωση αυτή, εφόσον στη σχετική απόδειξη αναγράφεται, σε κάθε περίπτωση, και ο Α.Φ.Μ. του αντισυμβαλλόμενου πελάτη - επιτηδευματία και τα καύσιμα κατά τη διακίνησή τους συνοδεύονται από τη σχετική απόδειξη εσόδου.

Επειδή, με την ΠΟΛ 1161/26-06-2013 δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή της ΠΟΛ 1009/04-01-2012. Σύμφωνα με την τελευταία, προκύπτουν οι εξής εναλλακτικοί τρόποι έκδοσης φορολογικών στοιχείων για τις μεμονωμένες πωλήσεις καυσίμων σε άλλους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών:

1^{ος} τρόπος: Έκδοση απόδειξης εσόδου στην οποία, κατά την έκδοση της, με πληκτρολόγηση μέσω του λογισμικού του συστήματος εισροών – εκροών, αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του οχήματος του αντισυμβαλλόμενου υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών και εφόσον η αξία της συναλλαγής, προ ΦΠΑ, υπερβαίνει τα τριακόσια (300) ευρώ αναγράφεται και ο ΑΦΜ του αντισυμβαλλόμενου υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών, ενώ δεν απαιτείται με τον τρόπο αυτό και η έκδοση τιμολογίου.

2^{ος} τρόπος: Έκδοση τιμολογίου, στο οποίο θα επισυνάπτεται η αυτόματα εκδιδόμενη απόδειξη εσόδου (στην οποία προφανώς δεν αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας και ο ΑΦΜ του αντισυμβαλλόμενου υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών) και στο οποίο (τιμολόγιο) αναγράφεται η φράση «Εκδόθηκε σε αντικατάσταση της αριθμ. απόδειξης εσόδου».

Επειδή, επισημαίνεται ότι, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 38 του ν. 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) “Εξαιρετικά οι αποφάσεις κ.υ.α. ΠΟΛ.1009/4.1.2012 (Β’ 72), κ.υ.α. ΠΟΛ.1203/2.11.2012 (Β’ 3130), κ.υ.α. ΠΟΛ.1032/21.2.2013 (Β’ 548), κ.υ.α. ΠΟΛ.1206/30.8.2013 (Β’ 2237) και κ.υ.α. ΠΟΛ.1263/4.12.2013 (Β’ 3265), καθώς και κάθε άλλη σχετική απόφαση, οι οποίες αφορούν την εγκατάσταση ολοκληρωμένων συστημάτων ελέγχου εισροών - εκροών στα πρατήρια υγρών καυσίμων και στις εγκαταστάσεις πωλητών πετρελαίου θέρμανσης, εξακολουθούν να ισχύουν και μετά την 01/01/2015.

Επειδή, περαιτέρω στο άρθρο 10 της ΠΟΛ.1003/2014, με θέμα Απλοποιημένο τιμολόγιο και Συγκεντρωτικό τιμολόγιο, ορίζεται ότι : « 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, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι δαπάνες με α/α 5, 9, 10 και 12 (τιμολόγια της Μ. & ΣΙΑ ΟΕ) αφορούν αγορά πετρελαίου κίνησης, όπως προκύπτει από το σώμα των τιμολογίων, και όχι βενζίνης. Αφορά δηλαδή πετρέλαιο κίνησης για το φορτηγό αυτοκίνητο με αριθμό κυκλοφορίας, το οποίο είχε στην κυριότητά του το έτος 2017.

ΠΙΝΑΚΑΣ 1					
A/A	Ημερομηνία	Παραστατικό	Αιτιολογία	Δαπάνες Γενικά Έξοδα	ΦΠΑ Εξόδων
5	2/6/2017	2297	 Μ. & ΣΙΑ ΟΕ	48,39	11,61
9	25/7/2017	2917	 Μ. & ΣΙΑ ΟΕ	40,32	9,68
10	14/11/2017	4307	 Μ. & ΣΙΑ ΟΕ	49,18	11,80
12	29/11/2017	4481	 Μ. & ΣΙΑ ΟΕ	40,58	9,74
ΣΥΝΟΛΟ				178,47	42,83

Επειδή, τα επικαλούμενα φορολογικά παραστατικά δεν αναφέρουν τον αριθμό κυκλοφορίας του αυτοκινήτου που ανεφοδιάστηκε με καύσιμα, και κυρίως δεν επισυνάπτονται οι

αυτόματα εκδιδόμενες αποδείξεις εσόδου, όπως ρητά ορίζεται στις προαναφερθείσες διατάξεις. Ως εκ τούτου, δεν είναι δυνατό να στοιχειοθετηθεί η εν τοις πράγμασι προμήθεια του καυσίμου στα κρινόμενα τιμολόγια και συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η δαπάνη με α/α 11, τιμολόγιο της κ.& Υιός ΟΕ, αφορά πανί fabric, που και πάλι αφορά το φορτηγό αυτοκίνητο με αριθμό κυκλοφορίας, το οποίο είχε στην κυριότητά του το έτος 2017.

ΠΙΝΑΚΑΣ 1					
A/A	Ημερομηνία	Παραστατικό	Αιτιολογία	Δαπάνες Γενικά Έξοδα	ΦΠΑ Εξόδων
11	22/11/2017		 ΑΦΟΙ ΟΕ	135,00	32,40

Ωστόσο, ο προσφεύγων δεν αποδεικνύει (πχ με μια φωτογραφία του οχήματος) ότι το εν λόγω υλικό (πανί fabric) χρησιμοποιήθηκε στο επικαλούμενο όχημα και συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η δαπάνη με α/α 14, τιμολόγιο της, αφορά φορητά κλιματιστικά τα οποία χρησιμοποιούνται σε επαγγελματικούς χώρους, όπως στο τότε κατάστημά του επί της 30, τοποθετημένα όρθια στο πάτωμα για θέρμανση και για ψύξη, τα οποία λόγω της ιδιότητάς τους ως φορητά μπορεί ο εκάστοτε χρήστης να τα τοποθετεί σε όποιο χώρο της επαγγελματικής εγκατάστασης επιθυμεί ή ακόμη και να τα αφαιρεί όταν δεν είναι αναγκαία η χρήση τους και να τα επανατοποθετεί. Δεν πρόκειται για κλιματιστικά που τοποθετούνται σε οικίες, όπου στις οικίες τα κλιματιστικά ποτέ δεν είναι φορητά, αλλά τοποθετούνται άπαξ σε τοίχο και φυσικά δεν είναι φορητά. Επιπλέον, το εν λόγω τιμολόγιο περιλαμβάνει και βραστήρα αυτών, τον οποίο – λόγω των πολλών ωρών εργασίας του, καθώς και του πολυπληθούς προσωπικού του, είχε τοποθετημένο στο κατάστημά του και όχι στην οικία του.

ΠΙΝΑΚΑΣ 1					
A/A	Ημερομηνία	Παραστατικό	Αιτιολογία	Δαπάνες Γενικά Έξοδα	ΦΠΑ Εξόδων
14	24/6/2017		 ΕΛΛΑΣ ΑΕ	238,71	57,28

Επειδή, δεν προσκομίσθηκε το βιβλίο παγίων της επιχείρησης, προκειμένου να διαπιστωθεί ότι τα παραπάνω είχαν καταχωρηθεί ως πάγια παρά μόνο το βιβλίο εξόδων, στο οποίο ήταν καταχωρημένα ως δαπάνες, κατά παρέκκλιση των διατάξεων του άρθρου 3 παρ. 12 περ. γ και δ του Ν. 4308/2014, ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αναπόδεικτος

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι δαπάνες με α/α 15 και 16 (τιμολόγια του Γεώργιου) αυτά αφορούν ηλεκτρικά υποστρώματα, τα οποία τοποθετούνται σε καρέκλες και συγκεκριμένα στις καρέκλες που βρίσκονταν πλησίον της εισόδου-εξόδου του καταστήματός του επί της 30 προκειμένου ο εκάστοτε υπάλληλος ή ο ίδιος που καθόταν εκεί να μην κρυώνει από το συνεχές άνοιγμα της πόρτας εισόδου και εξόδου. Και η θερμάστρα είχε ακριβώς τον ίδιο ρόλο και τοποθετούνταν πλησίον της ταμειακής μηχανής, καθώς όποιος ήταν στην ταμειακή μηχανή δεν κουνιόταν και άρα χρειαζόταν τοπική θέρμανση.

ΠΙΝΑΚΑΣ 1					
A/A	Ημερομηνία	Παραστατικό	Αιτιολογία	Δαπάνες Γενικά Έξοδα	ΦΠΑ Εξόδων
15	17/1/2017		 ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ	41,00	9,96
16	19/1/2017		 ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ	105,00	26,05
ΣΥΝΟΛΟ				146,00	36,01

Επειδή, αναφορικά με τη δαπάνη με α/α 15, που αφορά την αγορά υποστρωμάτων. Από την περιγραφή του είδους επί του τιμολογίου προκύπτει ότι το μέγεθος των εν λόγω υποστρωμάτων ήταν 150*80 και 160*140 και συνεπώς ήταν πολύ μεγάλα για να τοποθετηθούν σε καρέκλες, όπως ισχυρίζεται ο προσφεύγων και ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, αναφορικά με τη δαπάνη με α/α 16, που αφορά την αγορά θερμάστρας, δεν προσκομίσθηκε το βιβλίο παγίων της επιχείρησης, προκειμένου να διαπιστωθεί ότι αυτή είχε καταχωρηθεί ως πάγιο, παρά μόνο το βιβλίο εξόδων, στο οποίο ήταν καταχωρημένη ως δαπάνη, κατά παρέκκλιση των διατάξεων του άρθρου 3 παρ. 12 περ. γ και δ του Ν. 4308/2014, ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Κατόπιν των ανωτέρω

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 28-12-2023 με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ:..... και την επικύρωση της προσβαλλόμενης πράξης

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντα βάσει της παρούσας απόφασης

Υπ. Αριθμ...../30-11-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Ποσό φόρου προς καταβολή	76.234,57€	76.234,57€

Επί των οφειλόμενων φόρων 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.