



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 22-04-2024

Αριθμός απόφασης: 1024

**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@aaade.gr

Url: www.aaade.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 ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)*»

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

δ. Την με αριθμό Α 1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «*Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ*» (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.** Την από 22-12-2023 και με αριθμό πρωτ. .... **ενδικοφανή προσφυγή** του ....., με **ΑΦΜ** ....., κατοίκου ....., κατά :

α) της υπ' αριθμ...../08-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....,

β) της υπ' αριθμ...../08-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....

και

γ)της υπ' αριθμ...../08-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5.Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η μεταρρύθμιση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ....

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 22-12-2023 και με αριθμό πρωτ. .... ενδικοφανούς προσφυγής του ....., με ΑΦΜ ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. ..../08-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος 21.156,86€, πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ύψους 10.578,43€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 4.346,56€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 36.081,85€.

Με την υπ' αριθμ. ..../08-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος 18.280,20€, πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ύψους 9.140,10€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 3.202,36€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 30.622,66€.

Με την υπ' αριθμ. ..../08-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος 8.630,76€, πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ύψους 4.315,38€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 1.656,88€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 14.603,02€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί του πορίσματος της από 08/12/2023 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος Ν.4172/2013 της Δ.Ο.Υ. ...., κατόπιν της υπ' αριθμ. ..../01-09-2022 εντολής ελέγχου του προϊσταμένου της.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσαν οι από 30-05-2022 εκθέσεις ελέγχου Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και Ν.2859/2000 (ΦΠΑ) της ΔΟΥ ..... που συντάχθηκαν για την επιχείρηση του προσφεύγοντος. Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων έλαβε από την επιχείρηση «.....», ΑΦΜ ..... και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία, φορολογικά στοιχεία που δεν αφορούν επαγγελματικές δαπάνες της επιχείρησης και δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα, σύμφωνα με το άρθρο 22 περ. α' του Ν.4172/2013, το φορολογικό έτος 2017 συνολικής καθαρής αξίας 48.830,80€, το φορολογικό έτος 2018 συνολικής καθαρής αξίας 51.186,00€ και το φορολογικό έτος 2019 συνολικής καθαρής αξίας 29.415,00€. Επιπλέον, για το φορολογικό έτος 2017, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε ζημία προηγούμενων ετών ύψους 11.177,22€, καθώς από προγενέστερο έλεγχο για το φορολογικό έτος 2016, προέκυψαν κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα ύψους 28.750,78€.

Για τα αποτελέσματα του ελέγχου συντάχθηκαν και επιδόθηκαν στον προσφεύγοντα το με αριθμό ...../2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 του ΚΦΔ και οι προσωρινοί διορθωτικοί προσδιορισμοί φόρου εισοδήματος φορολογικών ετών 2017, 2018 και 2019, προκειμένου να λάβει γνώση και να διατυπώσει τις απόψεις του εντός είκοσι ημερών από την κοινοποίηση, αλλά ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε. Κατόπιν αυτών, εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

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

Α) Παντελής έλλειψη αιτιολογίας. Η από 08-12-2023 έκθεση ελέγχου της ΔΟΥ ....., στην οποία βασίζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, παραπέμπει στην από 30-05-2022 έκθεση ελέγχου ΦΠΑ που τυγχάνει μη νόμιμη, καθώς ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη, ούτε απέρριψε αιτιολογημένα τους πραγματικούς ισχυρισμούς του προσφεύγοντος που έθεσε με το από 19-05-2022 και το με αρ. πρωτ. ..../23-05-2022 υπόμνημά του, εκκρεμεί δε προσφυγή ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων.

Β) Οι επίμαχες συναλλαγές είναι πραγματικές και έγιναν προς το συμφέρον της επιχείρησης. Η φορολογική αρχή αμφισβητεί τη σκοπιμότητα τέλεσης αυτών, ενώ δεν επικαλείται καν ότι πρόκειται για οικογενειακές ή προσωπικές δαπάνες και επιρρίπτει το βάρος απόδειξης στον προσφεύγοντα. Η κύρια δραστηριότητα της επιχείρησης του προσφεύγοντος είναι «εκτροφή προβάτων πάχυνσης» και η εν λόγω δραστηριότητα προϋποθέτει εγκαταστάσεις για τα ζώα, ώστε οι υπό κρίση δαπάνες είναι παραγωγικές. Η εταιρία «.....» το 2016 και η ατομική επιχείρηση του ..... από το 2017 και μετά, ανέλαβαν το μπάζωμα του κοινοτικού δρόμου από το σημείο που τελείωνε η άσφαλτος έως την επιχείρηση του προσφεύγοντος και το μπάζωμα 1.000 κμ στο προαύλιο της επιχείρησης στο υπ'αρ. .... αγροτεμάχιο, εργασίες που αποδεικνύονται από την από 10-05-2022 τεχνική αιτιολογική έκθεση του μηχανικού ..... Επιπλέον, από το 2016 έως το 2020 σταδιακά προχώρησε στην ανύψωση και στο στρώσιμο χώματος στο υπ' αρ. .... γεωτεμάχιο της ....., με σκοπό την κατασκευή νέων εγκαταστάσεων για την επεξεργασία και την αποθήκευση τριφυλλιού, ώστε οι ανωτέρω επιχειρήσεις ανέλαβαν το μπάζωμα έκτασης 10.000 κμ στο υπ' αρ. .... αγροτεμάχιο. Περαιτέρω, οι ίδιες επιχειρήσεις ανέλαβαν τα έτη 2017 και 2018 την εκρίζωση, φόρτωση και μεταφορά μεγάλων ριζών από λεύκες στα υπ'αρ. .... και .... αγροτεμάχια. Συγκεκριμένα, οι εργασίες της επιχείρησης «.....» αποδεικνύονται από τις τεχνικές εκθέσεις που προσκόμισε και από τα υπ' αριθμ. ..../2017 και ...../2018 τιμολόγια πώλησης λεύκας.

#### **Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος**

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 28 του Κ.Φ.Δ. : «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 υποβάλλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 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**, σύμφωνα με το άρθρο 34 του Κ.Φ.Δ. : «1. 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 άρθρο 64 του Κ.Φ.Δ. «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**, με τις διατάξεις του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η διοικητική πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοσή της οργάνου».

**Επειδή**, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους, καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

**Επειδή**, η αιτιολογία είναι επαρκής όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου II, σελ. 144). Η αιτιολογία είναι ειδική, όταν δεν είναι γενική και αόριστη, αλλά αναφέρεται σε συγκεκριμένα δεδομένα συγκεκριμένης υπόθεσης, αφού μάλιστα εξεταστούν όλα τα δεδομένα της συγκεκριμένης υπόθεσης (Ι. Κατράς, Ερμηνεία Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, σελ. 321).

**Επειδή**, δεν υπάρχει παράλειψη τήρησης ουσιώδους τύπου στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ., επί τη βάσει άλλης έκθεσης ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης Δ.Ο.Υ. και υιοθετούνται οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα αυτής. Και αυτό γιατί, στην περίπτωση αυτή, έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 2633/2002).

**Επειδή**, στην υπό κρίση περίπτωση, οι προσβαλλόμενες πράξεις ερείδονται στην από 08-12-2023 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος Ν. 4172/2013 της ΔΟΥ ....., στην οποία αποτυπώνονται αναλυτικά τα φορολογικά στοιχεία που έλαβε ο προσφεύγων από την επιχείρηση «.....», ΑΦΜ ....., τα φορολογικά έτη 2017 έως 2019, για τα οποία ο έλεγχος έκρινε ότι δεν αφορούν επαγγελματικές δαπάνες της επιχείρησης, καθώς ο προσφεύγων δεν προσκόμισε

οποιοδήποτε έγγραφο, από το οποίο να αποδεικνύεται ότι οι συγκεκριμένες δαπάνες έγιναν για τους σκοπούς των δραστηριοτήτων της επιχείρησης. Περαιτέρω, όπως ενδεικτικά, δεν προσκομίστηκαν επιμετρήσεις ή ιδιωτικά εργολαβικά συμφωνητικά. Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι η οικεία έκθεση ελέγχου δεν περιέχει τη νόμιμη αιτιολογία αλλά απλώς παραπέμπει στην από 30-05-2022 έκθεση ελέγχου ΦΠΑ της ΔΟΥ .....ς, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

**Επειδή**, επιπλέον, για τις διαπιστώσεις του ελέγχου σχετικά με την φορολογία εισοδήματος, κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα το υπ'αριθμ. .../2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου άρθρου 28 ΚΦΔ, προκειμένου να διατυπώσει τις απόψεις του, αλλά αυτός δεν ανταποκρίθηκε. Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη ή δεν απέρριψε αιτιολογημένα τους ισχυρισμούς του πριν από την έκδοση των οριστικών πράξεων ΦΠΑ, κατά των οποίων άσκησε ενδικοφανή προσφυγή και εν συνεχεία προσφυγή κατά της απορριπτικής απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

#### **Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος**

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. :«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**, σύμφωνα με το άρθρο 21 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.....»

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν.4172/2013, όπως ίσχυε :«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 τα οριζόμενα στην ΠΟΛ 1113/02-06-2015 σχετικά με την κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013 : «.....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.....2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες 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 συνήθειες 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. Δεν επιτρέπεται, δε, στη φορολογική αρχή να ελέγχει τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών (ΣτΕ 2963/2013, ΣτΕ 1729/2013, ΣτΕ 1604/2011, κ.ά.), εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στο νόμο (π.χ. ενδοομιλικές συναλλαγές).....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. Ως προς το ζήτημα της εικονικότητας ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου, επισημαίνεται η προσφάτως εκδοθείσα ΠΟΛ.1071/31.3.2015 εγκύκλιος, με την οποία κοινοποιήθηκε η αριθ. 170/2014 γνωμοδότηση ΝΣΚ, σύμφωνα με την οποία ο καλόπιστος λήπτης φορολογικού στοιχείου εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του.....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, κ.λπ. Ειδικά στην περίπτωση απώλειας των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων, θα λαμβάνονται υπόψη και επικυρωμένα φωτοαντίγραφα των στοιχείων αυτών από τον εκδότη τους. Σημειώνεται ότι εφόσον πρόκειται για επιχείρηση η οποία σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4308/2014 δεν έχει υποχρέωση τήρησης βιβλίων, οι δαπάνες του εν λόγω άρθρου εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της, εφόσον συντρέχουν οι λοιπές αναφερόμενες πιο πάνω προϋποθέσεις, πλην αυτής της εγγραφής στα τηρούμενα βιβλία (π.χ. αγρότες που δεν τηρούν βιβλία, απαλλαγή από την τήρηση βιβλίων σύμφωνα με την ΠΟΛ.1007/9.1.2015 Απόφαση ΓΓΔΕ).

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.

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 65 του Κ.Φ.Δ. :«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**, στο ελεγχόμενο χρονικό διάστημα, κύρια δραστηριότητα της επιχείρησης του προσφεύγοντος είναι η "εκτροφή προβάτων πάχυνσης" και δευτερεύουσες δραστηριότητες είναι η παραγωγή ακατέργαστου πρόβειου γάλακτος και από 08-07-2019 η καλλιέργεια αραβοσίτου και μηδικής (τριφυλλιού). Επιπλέον, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, ο προσφεύγων έλαβε από την επιχείρηση «.....», ΑΦΜ ..... με κύρια δραστηριότητα «.....», και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία, εκατόν δύο φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 48.830,80€ το φορολογικό έτος 2017, εκατόν επτά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 51.186,00€ το φορολογικό έτος 2018 και εξήντα ένα φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 29.415,00€ το φορολογικό έτος 2019. Τα φορολογικά στοιχεία φέρουν ημερομηνίες έκδοσης από τον Ιανουάριο έως τον Σεπτέμβριο του 2017, από τον Απρίλιο έως τον Δεκέμβριο του 2018 και από τον Οκτώβριο έως τον Δεκέμβριο του 2019 και αφορούν αγορά, ως επί το πλείστον καθημερινά, κατασκευαστικών υλικών, όπως μπαζοχάλικο, άμμος, κροκάλα, τσιμεντόλιθους, καθώς και λήψη, ως επί το πλείστον καθημερινά, υπηρεσιών, όπως εκσκαφή, καθαρισμό χωραφιού, στρώσιμο δρόμου, μπάζωμα, καθαρισμό αυλής, καθαρισμό καναλιού, διάνοιξη δρόμου, πέταμα και άπλωμα κοπριάς, πέταμα μπάζων, ισοπέδωση δρόμου. Για τις εν λόγω δαπάνες που δεν συνάδουν με τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της επιχείρησης, λαμβάνοντας υπόψη το πλήθος, τη συχνότητα και τη συνολική αξία αυτών, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε αποδεικτικά στοιχεία ότι πραγματοποιήθηκαν για τις ανάγκες της επιχείρησης, καθώς, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, δεν προσκόμισε, ενδεικτικά, επιμετρήσεις ή ιδιωτικό συμφωνητικό κλπ.

**Επειδή**, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι ανωτέρω δαπάνες πραγματοποιήθηκαν για τις ανάγκες της επιχείρησης, καθώς αφορούν εργασίες στα αγροτεμάχια του για τις οποίες, ωστόσο, επικαλείται γενικά και αόριστα ότι έλαβαν χώρα από το έτος 2016 έως το 2020, χωρίς να αναφέρεται σε συγκεκριμένες ημερομηνίες και σε συγκεκριμένα φορολογικά στοιχεία. Επιπλέον, συνυποβάλει σχετικά δύο τεχνικές εκθέσεις του μηχανικού ..... με ημερομηνία 10-05-2022, που συντάχθηκαν κατόπιν αυτοψίας του ιδιώτη μηχανικού στο υπ' αρ. .... γεωτεμάχιο και στο υπ' αρ. .... αγροτεμάχιο στις 09-05-2022, ήτοι κατόπιν του ελέγχου και συγκεκριμένα ύστερα από την επίδοση του υπ' αριθμ...../20-04-2022 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου άρθρου 28 ΚΦΔ ως προς τη φορολογία ΦΠΑ. Στις αιτιολογικές εκθέσεις αποτυπώνονται επιμετρήσεις σχετικά με τα υλικά που χρησιμοποιήθηκαν για τη διαμόρφωση του εδάφους και συγκεκριμένα δηλώνεται ότι στο υπ' αρ..... γεωτεμάχιο επιστρώθηκαν αδρανή υλικά συνολικής επιφάνειας 1.000 κμ και στο υπ' αρ. .... γεωτεμάχιο 10.000 κμ, χωρίς να προσδιορίζεται ο χρόνος τέλεσης των εργασιών.

**Επειδή**, περαιτέρω, ο προσφεύγων επικαλείται, χωρίς να αναφέρεται σε συγκεκριμένα φορολογικά στοιχεία δαπανών, ότι ο ....., ΑΦΜ ....., πραγματοποίησε εργασίες εκρίζωσης, φόρτωσης και μεταφοράς μεγάλων δέντρων είδους λεύκας. Ωστόσο, σε κανένα από τα υπό κρίση τιμολόγια δεν περιγράφονται ως παροχή υπηρεσίας οι συγκεκριμένες εργασίες.

**Επειδή**, από τα όσα επικαλείται και τα όσα στοιχεία προσκομίζει ο προσφεύγων δεν προκύπτει ότι οι εν λόγω δαπάνες αφορούν την επιχείρηση του και κυρίως ο χρόνος τέλεσης αυτών.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την **απόρριψη** της από 22-12-2023 και με αριθμό πρωτ. .... ενδικοφανούς προσφυγής του ....., με ΑΦΜ ..... και την **επικύρωση**:

α)της υπ' αριθμ...../08-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....,

β)της υπ' αριθμ...../08-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....

και

γ)της υπ' αριθμ...../08-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....

#### **Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος βάσει της παρούσας απόφασης:**

|                                                                                                                                  |               |                |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------|----------------|
| υπ' αριθμ. .... /08-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 | Βάσει Ελέγχου | Βάσει Απόφασης |
| Σύνολο για καταβολή :                                                                                                            | 36.081,85€    | 36.081,85€     |

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

|                                                                                                                                  |               |                |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------|----------------|
| υπ' αριθμ. .... /08-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 | Βάσει Ελέγχου | Βάσει Απόφασης |
| Σύνολο για καταβολή :                                                                                                            | 30.622,66€    | 30.622,66€     |

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

|                                                                                                                                   |               |                |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------|----------------|
| υπ' αριθμ. .... /08-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος /επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 | Βάσει Ελέγχου | Βάσει Απόφασης |
| Σύνολο για καταβολή :                                                                                                             | 14.603,02€    | 14.603,02€     |

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

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

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.