



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη : 24/05/2024

Αριθμ. Αποφ.: 1419



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10, Θεσ/νικη

Ταχ. Κώδικας : 54639

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : [ded.thess@.aade.gr](mailto:ded.thess@.aade.gr)

Url : [www.aade.gr](http://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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει..
- γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (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. Την με ημερομηνία κατάθεσης **08-12-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ..... του .... με **ΑΦΜ** ....., με κύρια δραστηριότητα «Οδικές μεταφορές άλλων εμπορευμάτων με φορτηγό αυτοκίνητο με οδηγό μη ιδιοκτήτη» και δευτερεύουσες «χονδρικό εμπόριο δημητριακών, λιανικό εμπόριο πετρελαίου θέρμανσης, χονδρικό εμπόριο στερεών, υγρών και αέριων καυσίμων, χονδρικό εμπόριο δημητριακών», κατοίκου ... .., Τ.Κ. ..., κατά των με αριθμ. **α)../08-11-2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, **β)../08-11-2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, **γ)../08-11-2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α φορολογικού έτους 2017 και **δ)../08-11-2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 1<sup>ου</sup> ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.
5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση ή η τροποποίηση.
6. Την από 14-12-2023 έκθεση απόψεων του 1<sup>ου</sup> ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης, με την οποία ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **08-12-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... του ..., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- ❖ Με την υπ' αριθμ. ..../**08-11-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του 1<sup>ου</sup> ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος εισοδήματος ύψους 411,44€, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ύψους 205,72€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **617,16€**.
- ❖ Με την υπ' αριθμ. .../**08-11-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του 1<sup>ου</sup> ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος εισοδήματος ύψους 29.630,69€, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ύψους 14.815,35€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 5.394,81€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **49.840,85€**.
- ❖ Με την υπ' αριθμ. .../**08-11-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του 1<sup>ου</sup> ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά Φ.Π.Α. ύψους 7.524,60€, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ. ύψους 3.617,46€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **11.142,06€** και δεν αναγνωρίστηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση ύψους 340,87€.
- ❖ Με την υπ' αριθμ. .../**08-11-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.

φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του 1<sup>ου</sup> ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά Φ.Π.Α. ύψους 1.737,66€, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ. ύψους 850,84€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **2.588,50€**.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν στο πλαίσιο διενέργειας μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος & Φ.Π.Α. στα φορολογικά έτη 2017 & 2018 από το 1<sup>ο</sup> ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης, με βάση τις διατάξεις του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), του ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) και του ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.), καθώς και της Α1293/2019, δυνάμει της υπ' αριθμ. ..../13-03-2023 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του 1<sup>ου</sup> ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης. Στα πλαίσια του ελέγχου απεστάλη ηλεκτρονικά η ως άνω εντολή ελέγχου και η υπ' αριθμ. ..../19-06-2023 γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής δηλώσεων στα πλαίσια του ν.4512/2018. Επίσης, απεστάλη ηλεκτρονικά η υπ'αριθμ. .../14-07-2023 πρόσκληση προσκόμισης φορολογικών αρχείων στην οποία ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε.

Από τον έλεγχο με τις γενικές διατάξεις κατ' εφαρμογή της Α. 1293/2019, δεδομένου ότι ο προσφεύγων τηρεί απλογραφικά αρχεία, διαπιστώθηκε στα ελεγχόμενα έτη η ύπαρξη λογιστικών διαφορών, ως εξής:

| <b>Αιτία απόρριψης δαπανών</b>                                     | <b>Έτος 2017</b> | <b>Έτος 2018</b> |
|--------------------------------------------------------------------|------------------|------------------|
| Διαφορά ύψους δαπανών μεταξύ βιβλίων και Ε3                        | 0,00€            | 5.167,75€        |
| Αύξηση των ακαθαρίστων εσόδων από τις ΜΥΦ                          | 1.894,47€        | 462,95€          |
| Χρεωστικοί τόκοι (Ε3, πίνακας Ζ2) λόγω μη προσκόμισης παραστατικών | 1.645,21€        | 5.772,61€        |
| Δαπάνες >500€ που δεν εξοφλήθηκαν μέσω τραπεζικού συστήματος       | 5.354,01€        | 61.434,82€       |
| Διαφορές ασφαλιστικών εισφορών                                     | 335,90€          | 167,97€          |
| Προσωπικές δαπάνες                                                 | 9.031,50€        | 2.550,35€        |
| Απόρριψη απόσβεσης παγίου που αφορά προσωπική δαπάνη               | 766,00€          | 0,00€            |

Επίσης, κατόπιν υποβολής της υπ'αριθμ. .../23-02-2023 τροποποιητικής δήλωσης φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, οι ζημίες της χρήσης διαμορφώθηκαν σε 44.484,03€. Ωστόσο, δεν υποβλήθηκε τροποποιητική δήλωση το επόμενο φορολογικό έτος, όπου «μεταφέρθηκαν» ζημίες ύψους 45.484,03€. Ο έλεγχος έλαβε υπόψη του το σωστό ποσό.

Περαιτέρω, στο έτος 2017, ο έλεγχος δεν αποδέχθηκε την αρνητική προσωρινή διαφορά μεταξύ φορολογικής και λογιστικής βάσης που προήλθε από ετεροχρονισμό εξόδων ύψους 27.998,81€, καθώς δεν τηρήθηκαν οι προϋποθέσεις των κείμενων διατάξεων και δεν προέκυψε αντίστοιχη ανάστροφη εγγραφή σε προηγούμενο ή επόμενο φορολογικό έτος.

Στη φορολογία Φ.Π.Α. διαπιστώθηκαν οι εξής διαφορές:

|                                                          | Έτος 2017 | Έτος 2018 |
|----------------------------------------------------------|-----------|-----------|
| Διαφορά Φ.Π.Α. εισροών μεταξύ βιβλίων και Ε3             | 63,18€    | 0,00€     |
| Διαφορά Φ.Π.Α. εκροών από τις ΜΥΦ                        | 454,73€   | 111,10€   |
| Διαφορά λόγω μετατόπισης συντελεστή Φ.Π.Α.               | 4.420,13€ | 0,00€     |
| Φ.Π.Α. εισροών που αφορούν προσωπικές δαπάνες            | 2.351,03€ | 0,00€     |
| Φ.Π.Α. αγοράς παγίου που αφορά προσωπική δαπάνη          | 183,87€   | 0,00€     |
| Μη απόδοση Φ.Π.Α. εισροών λόγω ιδιοχρησιμοποίησης αγαθών | 576,00€   | 996,00€   |

Κατόπιν αυτού, εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε το υπ' αριθμ. .../2023 σημείωμα διαπιστώσεων με τις πράξεις προσωρινού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος & Φ.Π.Α., επί του οποίου ο προσφεύγων υπέβαλε το υπ' αριθμ. ..../31-10-2023 υπόμνημα αντιρρήσεων, με ισχυρισμούς που αφορούν στη φορολογία εισοδήματος και ειδικότερα στην απόρριψη δαπανών λόγω μη εξόφλησης μέσω τραπεζικού συστήματος. Ο έλεγχος, αποδεχόμενος τα πρόσθετα προσκομισθέντα στοιχεία του προσφεύγοντα διαμόρφωσε τις απορριφθείσες δαπάνες, όπως παρατέθηκαν πιο πάνω.

Κατόπιν των ανωτέρω εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Με την από **08-12-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων επικαλούμενος τους παρακάτω λόγους:

1. Ουδέποτε είχε σκοπό να μειώσει τα κέρδη της χρήσης παρουσιάζοντας δαπάνες που δεν υφίστανται ή δεν είναι παραγωγικές. Προσκομίζει τρία στοιχεία που αποδεικνύουν εξόφληση μέσω τραπεζικού συστήματος.
2. Σε ότι αφορά τις απορριφθείσες δαπάνες που χαρακτηρίστηκαν από τον έλεγχο προσωπικές, μεγάλο μέρος αυτών που αφορούν τα πρώτα επτά τιμολόγια του πίνακα φορολογικού έτους 2017 στη σελ. 34 της από 08-11-2023 έκθεσης ελέγχου φόρου εισοδήματος αφορούν τη διαμόρφωση του χώρου γραφείων της επιχείρησής του.
3. Η επιχείρησή του δεν μπορεί να αντέξει τα εξαντλητικά ποσά που του καταλογίστηκαν με αποτέλεσμα τη διακοπή λειτουργίας της και την οικονομική του καταστροφή.

#### **Ως προς τον πρώτο και δεύτερο 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

[...]

3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα.».

**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 ταιοικονομικά 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**, το άρθρο 22 του Ν.4172/2013, όπως ίσχυε κατά τις κρινόμενες χρήσεις, ορίζει 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,

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», ενώ το άρθρο 23 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζει ρητά ποιες δαπάνες δεν εκπίπτουν, κατά τον προσδιορισμό του κέρδους, ως εξής: «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....»

**Επειδή**, με την ΠΟΛ. 1113/2015 παρασχέθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των άρθρων 22 και 23 του Ν.4172/2013 και διευκρινίστηκε ότι:

«1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού (άρθρο 22) τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της. Συγκεκριμένα, στις δαπάνες της περίπτωσης αυτής εμπίπτει κάθε δαπάνη, που κρίνεται απαραίτητη από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης, ανεξάρτητα εάν αυτή πραγματοποιείται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης, για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματός της (ΣΤΕ 2033/2012) ή στην υλοποίηση δράσεων στο πλαίσιο της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. Δεν επιτρέπεται, δε, στη φορολογική αρχή να ελέγχει τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών (ΣΤΕ 2963/2013, 1729/2013, 1604/2011, κ.ά.), εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στο νόμο (π.χ. ενδοομιλικές συναλλαγές).  
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. γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά. ....

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. 1007/2015 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. Αναφορικά με το χρόνο έκπτωσής τους, αυτές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 (π.χ. χρόνος έκπτωσης ασφαλιστικών εισφορών, κ.λπ.). Οι δαπάνες των οποίων τα δικαιολογητικά εκδίδονται ή λαμβάνονται έως την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και αφορούν την κλειόμενη χρήση επίσης εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους που αφορούν. Επισημαίνεται ότι τα ανωτέρω συνιστούν τον **γενικό**

**κανόνα** έκπτωσης των δαπανών, καθόσον κάθε δαπάνη **πρέπει να εξετάζεται ως ξεχωριστή περίπτωση**, από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά αυτής. .».

**Επειδή**, με την Πολ. 1216/2014 δόθηκαν οδηγίες σχετικά με την εφαρμογή της περ.β' του άρ.23 του ν.4172/2013 ως εξής: «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.

3. Διευκρινίζεται ότι η προϋπόθεση της περίπτωσης αυτής (εξόφληση με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής) δεν απαιτείται για τις παρακάτω κατηγορίες δαπανών : [...]

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 αγорών απαιτείται η εξόφλησή της με τραπεζικό μέσο

πληρωμής. Τα ίδια ισχύουν και στην περίπτωση πώλησης αγαθών μεταξύ υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών με «ανταλλαγή».

7. Επίσης, διευκρινίζεται ότι με τραπεζικό μέσο πληρωμής αποκλειστικά και μόνο εξοφλούνται, μερικά ή ολικά και οι συναλλαγές αξίας άνω των €500, στις περιπτώσεις πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών για λογαριασμό τρίτου. Δηλαδή, ο αντιπρόσωπος – εντολοδόχος πρέπει να πληρωθεί με τραπεζικό μέσο πληρωμής και να αποδώσει το προϊόν της πώλησης (ποσό) στον εντολέα του, εφόσον προκύπτει αξία άνω των €500 ανά εκκαθάριση μετά την αφαίρεση από αυτόν της προμήθειας που δικαιούται, με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής [...].»

**Επειδή**, με την Πολ. 1158/24-10-2016 δόθηκαν πρόσθετες διευκρινίσεις σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων της περ. β' του άρθρου 23 του ν.4172/2013 σε περίπτωση συμψηφισμού αμοιβαίων ανταπαιτήσεων αντισυμβαλλομένων, ως εξής: «2. Όπως διευκρινίστηκε με την [ΠΟΛ.1216/1.10.2014](#) εγκύκλιό μας, με την οποία κοινοποιήθηκαν οι ως άνω διατάξεις, για την εφαρμογή της περίπτωσης β' του άρθρου αυτού, 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.

Επίσης, διευκρινίστηκε ότι 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.

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 (π.χ. απαιτήσεις των αγροτικών συνεταιρισμών έναντι των μελών τους για την κάλυψη της συνεταιριστικής τους μερίδας, απαίτηση για απόδοση των ποσών που εισέπραξε εταιρεία ταχυμεταφορέων - courier - «εισπράκτορα για λογαριασμό τρίτων» κατ' εντολή της επιχείρησης από πελάτες της, κ.λπ.).

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 εκπιπτόμενες 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** στην προκειμένη περίπτωση, η φορολογική αρχή στο φορολογικό έτος 2017 απέρριψε μεταξύ άλλων στη φορολογία εισοδήματος, το υπ'αριθμ. .../19-01-2017 τιμολόγιο δαπάνης έκδοσης του ..... καθαρής αξίας 604,80€ πλέον Φ.Π.Α. 145,15€, για το οποίο ο προσφεύγων προσκομίζει (σχετικό 3) το από 18-03-2017 τραπεζικό παραστατικό μεταφοράς χρημάτων της τράπεζας Πειραιώς με κωδικό συναλλαγής [.....] ποσού 1.701,28€ με στοιχεία κύριου δικαιούχου την . .... και συνδικαιούχο τον ..... Το εν λόγω παραστατικό κρίθηκε και απορρίφθηκε από τη φορολογική αρχή, αφενός μεν γιατί ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου είναι διάφορος των δικαιούχων του λογαριασμού και αφετέρου γιατί το εν λόγω δικαιολογητικό λήφθηκε υπόψη για την εξόφληση του υπ'αριθμ. ..../08-03-2017 τιμολογίου συνολικής αξίας 1.701,28€.

**Επειδή** περαιτέρω, ο προσφεύγων προσκομίζει την υπ'αριθμ. ....-/.../31-12-2023 επιταγή της Ε.Τ.Ε. έκδοσης της εταιρείας «... Ι.Κ.Ε.» ποσού 10.000,00€ & την υπ'αριθμ. ....-..../02-02-2024 έκδοσης της ίδιας εταιρείας ποσού 15.000,00€ (σχετικά 1&2) σε διαταγή του προσφεύγοντα, τις οποίες ο προσφεύγων οπισθογράφησε στον προμηθευτή του .....

**Επειδή**, ο έλεγχος καταρχάς απέρριψε τα εξής οκτώ (8) φορολογικά παραστατικά αγορών/δαπανών στο φορολογικό έτος 2018, έκδοσης του .... του .... (σελ. 42 της έκθεσης φόρου εισοδήματος)

| A/A | Ημερομηνία | Παραστατικό | Αιτιολογία | ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ      | Φ.Π.Α.          | ΣΥΝΟΛΟ           |
|-----|------------|-------------|------------|------------------|-----------------|------------------|
| 8   | 23/3/2018  | ΤΔΑ ..      | ....       | 4.664,00         | 606,32          | 5.270,32         |
| 12  | 16/08/2018 | TIM ...     | ...        | 4.160,00         | 540,80          | 4.700,80         |
| 18  | 12/9/2018  | ΤΔΑ ..      | ..         | 4.260,00         | 553,80          | 4.813,80         |
| 22  | 4/10/2018  | TIM ..      | ...        | 4.316,00         | 561,08          | 4.877,08         |
| 27  | 30/10/2018 | ΤΔΑ ..      | ...        | 4.316,00         | 561,08          | 4.877,08         |
| 36  | 8/12/2018  | ΤΔΑ ..      | ..         | 4.360,00         | 566,80          | 4.926,80         |
| 37  | 8/12/2018  | ΤΔΑ ..      | ....       | 4.719,00         | 613,47          | 5.332,47         |
|     |            |             | ΣΥΝΟΛΟ     | <b>30.795,00</b> | <b>4.003,35</b> | <b>34.798,35</b> |

Στα πλαίσια της προηγούμενης ακρόασης ο προσφεύγων προσκόμισε τραπεζικά παραστατικά εξόφλησης του ως άνω προμηθευτή συνολικού ποσού 15.760,15€ και του αναγνωρίστηκε η δαπάνη των τριών πρώτων τιμολογίων συνολικής αξίας 14.784,92€. Επίσης, κατατέθηκε στη φορολογική αρχή Υ.Δ. του ...., σύμφωνα με την οποία το ανεξόφλητο υπόλοιπο του προσφεύγοντα για τις συναλλαγές τους από 01/01/2017 έως 31/12/2018 ξεπερνά τις 30.000,00€ περίπου.

Από τα νέα προσκομισθέντα στοιχεία και κατόπιν αλληλογραφίας με την Ε.Τ.Ε. προκύπτει ότι η μία εκ των δύο επιταγών πιστώθηκε σε λογαριασμό του ίδιου του προσφεύγοντα, ενώ η άλλη δεν προκύπτει να έχει εξοφληθεί από τον κομιστή.

**Επειδή**, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα απορρίφθηκαν δαπάνες ως προσωπικές, των επτά (7) πρώτων τιμολογίων του πίνακα στη σελίδα 34 της έκθεσης ελέγχου φόρου εισοδήματος, καθώς αυτές αφορούν σε ηλεκτρολογικό υλικό & ηλεκτρολογικές εργασίες, κουφώματα και δάπεδα. Ωστόσο, τόσο οι εγκαταστάσεις της έδρας, όσο και του υποκαταστήματος στα ....., αφορούν ιδιόκτητα ακίνητα, χωρίς παροχή ηλεκτρικού ρεύματος κατά την επίμαχη χρήση, ενώ από κανένα πραγματικό περιστατικό δεν αποδεικνύεται η εγκατάσταση κουφωμάτων.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

### **Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό**

**Επειδή** σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθρου 4 του Συντάγματος, «Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους».

**Επειδή**, όπως γίνεται παγίως δεκτό από τη νομολογία, επιτάσσοντας ο συνταγματικός νομοθέτης (άρθρα 4 παρ. 1 και 5 και 78 παρ. 1) να συνεισφέρουν οι πολίτες στα δημόσια βάρη αναλόγως της φοροδοτικής τους ικανότητας, παρέχει ταυτοχρόνως ευρεία ευχέρεια στον κοινό νομοθέτη να διαμορφώνει το εκάστοτε κατάλληλο φορολογικό σύστημα προς επιβολή και είσπραξη των φορολογικών επιβαρύνσεων, υπό την προϋπόθεση ότι οι σχετικές ρυθμίσεις γίνονται βάσει γενικών και αντικειμενικών κριτηρίων, καθώς και να φορολογεί ή να μη φορολογεί ορισμένη κατηγορία προσώπων, εκτιμώντας τις εκάστοτε κρατούσες κοινωνικοοικονομικές συνθήκες (ΣτΕ 2975/2011, 3028/2009, 3485/2007 κ.α.).

**Επειδή**, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95&1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

**Επειδή** στην προκειμένη περίπτωση, οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη, ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

## Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από **08-12-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου .... ενδικοφανούς προσφυγής του .... του .... με **ΑΦΜ** .....

**Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:**

**1)Επί της υπ' αριθμ. ..../08-11-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017**

| Κύριος φόρος           | ΕΛΕΓΧΟΥ         | ΑΠΟΦΑΣΗΣ        |
|------------------------|-----------------|-----------------|
|                        | 411,44 €        | 411,44 €        |
| Πρόστιμο αρ. 58 Κ.Φ.Δ. | 205,72 €        | 205,72 €        |
| <b>Συνολικό ποσό</b>   | <b>617,16 €</b> | <b>617,16 €</b> |

Επί του οφειλόμενου φόρου κλπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του 4987/2022.

**2)Επί της υπ' αριθμ. ..../08-11-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018**

| Κύριος φόρος               | ΕΛΕΓΧΟΥ            | ΑΠΟΦΑΣΗΣ           |
|----------------------------|--------------------|--------------------|
|                            | 29.630,69 €        | 411,44 €           |
| Πρόστιμο αρ. 58 Κ.Φ.Δ.     | 14.815,35 €        | 205,72 €           |
| Ειδική εισφορά αλληλεγγύης | 5.394,81 €         | 5.394,81 €         |
| <b>Συνολικό ποσό</b>       | <b>49.840,85 €</b> | <b>49.840,85 €</b> |

Επί του οφειλόμενου φόρου κλπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του 4987/2022.

**3)Επί της υπ' αριθμ. ..../08-11-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2017.**

|                                         | ΔΗΛΩΣΗΣ         | ΕΛΕΓΧΟΥ            | ΑΠΟΦΑΣΗΣ           | ΔΙΑΦΟΡΑ            |
|-----------------------------------------|-----------------|--------------------|--------------------|--------------------|
| Χρεωστικό υπόλοιπο                      |                 | 7.524,60 €         | 7.524,60 €         | 7.524,60 €         |
| Πρόστιμο του άρθρου 58 <sup>Α</sup> ΚΦΔ |                 | 3.617,46 €         | 3.617,46 €         | 3.617,46 €         |
| <b>Σύνολο φόρου για καταβολή</b>        |                 | <b>11.142,06 €</b> | <b>11.142,06 €</b> | <b>11.142,06 €</b> |
| <b>Υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση</b>      | <b>340,87 €</b> | <b>340,87 €</b>    | <b>340,87 €</b>    | <b>0,00€</b>       |

Το ποσό της φορολογικής οφειλής επιβαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής έως την ημέρα που πραγματοποιείται η καταβολή, σύμφωνα με το άρθρο 53 του ν.4987/2022, όπως ισχύει

**4)Επί της υπ' αριθμ. ..../08-11-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2018.**

|                                         | <b>ΔΗΛΩΣΗΣ</b>    | <b>ΕΛΕΓΧΟΥ</b>    | <b>ΑΠΟΦΑΣΗ<br/>Σ</b> | <b>ΔΙΑΦΟΡΑ</b>    |
|-----------------------------------------|-------------------|-------------------|----------------------|-------------------|
| Χρεωστικό υπόλοιπο                      |                   | 1.737,66 €        | 1.737,66 €           | 1.737,66 €        |
| Πρόστιμο του άρθρου 58 <sup>Α</sup> ΚΦΔ |                   | 850,84 €          | 850,84 €             | 850,84 €          |
| <b>Σύνολο φόρου για καταβολή</b>        |                   | <b>2.588,50 €</b> | <b>2.588,50 €</b>    | <b>2.588,50 €</b> |
| <b>Υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση</b>      | <b>2.452,41 €</b> | <b>2.452,41 €</b> | <b>2.452,41 €</b>    | <b>0,00 €</b>     |

Το ποσό της φορολογικής οφειλής επιβαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής έως την ημέρα που πραγματοποιείται η καταβολή, σύμφωνα με το άρθρο 53 του ν.4987/2022, όπως ισχύει

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της  
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών  
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης  
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης**

**ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ**

**Σ η μ ε ί ω σ η :** Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.