



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 16/09/2024

Αριθμός απόφασης: 1976

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

e mail : ded.thess@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του ν. 5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58/2024), εφεξής Κ.Φ.Δ..

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

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

δ. Την με αριθμό Α 1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «*Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.*» (ΦΕΚ Β' 6009)

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την από 17-04-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του
ΑΦΜ, κατά της με αριθμόοριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού

φόρου/επιβολής προστίμου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020, της με αριθμόοριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου/επιβολής προστίμου εισοδήματος φορολογικού έτους 2021, της με αριθμόοριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 1/1/2020 - 31/12/2020 και της με αριθμόοριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 1/1/2021 - 31/12/2021 του Προϊσταμένου τουκαι τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Το συμπληρωματικό Υπόμνημα επί της αριθμ./2024 ενδικοφανούς προσφυγής.
6. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
7. Την έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου του
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **17-04-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, 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:

1. Με την με αριθμόοριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου/επιβολής προστίμου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου τουκαταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος ποσού 41.758,02€, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Ν.4987/2022 ποσού 20.879,01€, ήτοι συνολικό ποσό **62.637,03€**.
2. Με την με αριθμόοριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου/επιβολής προστίμου εισοδήματος φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου τουκαταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος ποσού 14.761,53 €, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Ν.4987/2022 ποσού 7.380,77 €, ήτοι συνολικό ποσό **22.142,30€**.
3. Με την με αριθμόοριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 1/1/2020 - 31/12/2020 του Προϊσταμένου του, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα Φ.Π.Α. ποσού 8.595,27€, πλέον προστίμου του άρθρου 58Α του Ν.4987/2022 ποσού 4.297,64€, ήτοι συνολικό ποσό **12.892,91€** και του αναγνωρίστηκε υπόλοιπο φόρου για έκπτωση ποσού **263,28€**.
4. Με την με αριθμόοριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 1/1/2021 - 31/12/2021 του Προϊσταμένου του, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα Φ.Π.Α. ποσού 19.338,00€, πλέον προστίμου του άρθρου 58Α του Ν.4987/2022 ποσού 9.669,00€, ήτοι συνολικό ποσό **29.007,00€** και δεν του αναγνωρίστηκε υπόλοιπο φόρου για έκπτωση βάσει δήλωσης ύψους **8.800,75€**.

Δυνάμει της εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του, διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. φορολογικών ετών 2020 και 2021, στην

επιχείρηση του προσφεύγοντος, με κύρια δραστηριότητα «Παραγωγή ακατέργαστου γάλακτος από βοοειδή».

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο προέκυψαν λογιστικές διαφορές ύψους 98.213,67€, στο φορολογικό έτος 2020 και 49.648,09€ στο φορολογικό έτος 2021, ως ακολούθως :

Μη εκπιπτόμενες δαπάνες ανά έτος

Φορολογικό έτος 2020	Καθαρή αξία
Αποσβέσεις	1.579,17
Pellet	56.389,25
Τιμολόγια εκδόσεως Μαραγκού Ευθύμιου	27.300,00
Τιμολόγιο εκδόσεως Πολυχρονίδη Χρήστου	8.000,00
Καύσιμα	999,74
Επισκευές ΕΙΧ	2.403,22
Καταναλωτικές δαπάνες (S/M)	1.542,29
ΣΥΝΟΛΟ	98.213,67

Φορολογικό έτος 2021	Καθαρή αξία
Αποσβέσεις	2.193,33
Pellet *	37.178,46
Τιμολόγια εκδόσεως Μαραγκού Ευθύμιου	2.700,00
Καύσιμα	3.999,20
Επισκευές ΕΙΧ	569,85
Καταναλωτικές δαπάνες (S/M)	1.907,25
Μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές	1.100,00
ΣΥΝΟΛΟ	49.648,09

* Χρεωστικά τιμολόγια (invoice) αγοράς συνολικής καθαρής αξίας 37.784,46 € μείον πιστωτικό τιμολόγιο 606,00 €

Ακολούθως, τηρήθηκε η προβλεπόμενη διαδικασία της επίδοσης στον προσφεύγοντα του σημειώματος διαπιστώσεων του άρθρου 28 παρ.1. του ν.4987/2022 - κλήσης προς ακρόαση του άρθρου 6 του ν.2690/1999, επί του οποίου κατατέθηκε από τον προσφεύγοντα υπόμνημα με τις απόψεις του, οι οποίες δεν έγιναν δεκτές από τον έλεγχο και στη συνέχεια, εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και το συμπληρωματικό του υπόμνημα, ζητά την ακύρωση ή άλλως την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, επικαλούμενος πλημμελή

αιτιολογία των εκθέσεων ελέγχου. Αμφισβητεί τις λογιστικές διαφορές που αφορούν : τις αγορές pellet φορολογικών ετών 2020 -2021, τα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως, το υπ' αριθ. ΤΔΑ εκδόσεως «.....», τις δαπάνες καυσίμων με χρήση ΑΛΠ των ετών 2020 και 2021, τις «Προσωπικές / καταναλωτικές Δαπάνες» και τις Δαπάνες επισκευής ΕΙΧ , για τους λόγους που κατά περίπτωση αναφέρονται.

Επειδή, στο [άρθρο 23 του](#) Ν.4987/2022 μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.....».

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

Επειδή, στο 28 του Ν.4987/2022 ορίζεται : «2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, 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 εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

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

Επειδή, με το άρθρο 64 του Ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «*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 πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου*».

Επειδή, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

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..... 2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία....».

Επειδή στο άρθρο 22 του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται :

«Άρθρο 22 Εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

- α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της,
- β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,
- γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1113/02-06-2015:

«....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 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 εισοδήματός της (ΣτΕ 2033/2012) ή στην υλοποίηση δράσεων στο πλαίσιο της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. Δεν επιτρέπεται, δε, στη φορολογική αρχή να ελέγχει τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών (ΣτΕ 2963/2013, 1729/2013, 1604/2011, κ.ά.), εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στο νόμο (π.χ. ενδοομιλικές συναλλαγές).

Επισημαίνεται ότι ως προς τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ισχύουν όσα ειδικότερα αναφέρονται κατωτέρω στην παρούσα.

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, η αξία της οποίας δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοράίας, 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 αλλά 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. 1071/2015](#) 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.

Επίσης, σημειώνεται ότι η ζημία που προκύπτει από την αποτίμηση τίτλων, χρεογράφων, υποχρεώσεων, κ.λπ. δεν είναι δαπάνη που αντιστοιχεί σε πραγματική συναλλαγή, αλλά η όποια δαπάνη θα προκύψει κατά τη μεταβίβαση των υπόψη τίτλων, κ.λπ. ή εξόφληση της σχετικής υποχρέωσης.

Το αν η αξία της συναλλαγής είναι ανώτερη ή κατώτερη της αγοραίας (αρχή των ίσων αποστάσεων) είναι θέμα πραγματικό. Διευκρινίζεται ότι αυτή εφαρμόζεται μόνο στην περίπτωση των ενδοομιλικών συναλλαγών, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στο άρθρο 50 του Κ.Φ.Ε.

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. 1007/2015](#) 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

Άρθρο 23 Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του [άρθρου 23 του ν.4172/2013](#) καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπτόμενες 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 εκπέττουν: ... Ιβ) Οι προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες ».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ 1 και 3 του ν.2859/2000 μεταξύ άλλων ορίζεται ότι:

«1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο. Ειδικά, για τα αγαθά επένδυσης, το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών..... 3. Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16 έως και 18.».

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

Επειδή, ως γενικά έξοδα διαχείρισεως νοούνται οι παραγωγικές γενικά δαπάνες της επιχείρησης, δηλαδή οι δαπάνες οι οποίες, ενόψει του σκοπού για τον οποίο διατίθενται και των εκάστοτε ειδικών συνθηκών, συμβάλλουν, κατά βάση, στη διεύρυνση των εργασιών της επιχείρησης και στην αύξηση του εισοδήματός της, μη επιτρεπομένου στη φορολογική αρχή και τα διοικητικά δικαστήρια του ελέγχου της σκοπιμότητας ή του προσήκοντος μέτρου των δαπανών αυτών, τα οποία, ως εκ τούτου, οφείλουν να ερευνούν κατ' ουσίαν εάν σε κάθε περίπτωση προκύπτει η αιτία και, περαιτέρω, η παραγωγικότητα των δαπανών, καθώς και εάν η καταβολή των αντιστοίχων ποσών αποδεικνύεται από νόμιμα παραστατικά έγγραφα. Εξάλλου, στην έννοια των γενικών εξόδων διαχείρισεως εμπίπτουν, κατά την ως άνω διάταξη, όχι μόνο οι δαπάνες που καταβάλλονται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρεώσεως αλλά και οι καταβαλλόμενες οικειοθελώς, εφόσον είναι κατά τα ανωτέρω παραγωγικές (ΣτΕ 1602/2011).

Επειδή, ως παραγωγικές δαπάνες νοούνται όχι μόνο οι υποχρεωτικές βάσει νόμου ή συμβάσεως, αλλά και οι οικειοθελώς καταβαλλόμενες (ΣτΕ 3580/86). Για να αναγνωρισθεί μια δαπάνη ως παραγωγική και να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχειρήσεως αρκεί, καταρχήν, εν όψει του σκοπού και των ειδικών συνθηκών της περιπτώσεως, να συμβάλλει στη διεύρυνση των εργασιών της επιχείρησης και στην αύξηση των εσόδων της. Δεν απαιτείται δε να διαπιστωθεί ότι, συνεπεία αυτής, αυξήθηκαν πράγματι, στη συγκεκριμένη περίπτωση, τα έσοδα και προωθήθηκαν οι εργασίες της επιχείρησης, διότι τούτο θα οδηγήσει σε ανεπίτρεπτο έλεγχο της σκοπιμότητας της δαπάνης από τη φορολογική αρχή (ΣτΕ 2142/87). Η κρίση ως προς την παραγωγικότητα των δαπανών ανήκει στη φορολογική αρχή και στα φορολογικά δικαστήρια (ΣτΕ 3506-3508/76, 1224-7/95).

Ως προς τις αγορές pellet φορολογικών ετών 2020 -2021

Ο προσφεύγων διενήργησε ενδοκοινοτικές αποκτήσεις, οι οποίες αφορούν σε αγορές pellet (καύσιμη ύλη) ύψους 56.389,25€ πλέον ΦΠΑ 13.533,47€ για το φορολογικό έτος 2020 και ύψους 37.784,46€ πλέον ΦΠΑ 9.068,27€ για το φορολογικό έτος 2021.

Ο έλεγχος απέρριψε τις εν λόγω αγορές ως μη παραγωγικές για τους ακόλουθους λόγους :

- 1) Η προσφεύγουσα επιχείρηση δεν εμπορεύεται pellet (δεν υπάρχει αντίστοιχος ΚΑΔ στο μητρώο του TAXIS) και δεν προκύπτουν αντίστοιχες πωλήσεις από τα παραστατικά πώλησης που επέδειξε στον έλεγχο.
- 2) Δεν εμφανίζονται αντίστοιχα αποθέματα στην απογραφή του 2020 και 2021.
- 3) Το είδος της δαπάνης «pellet» που προμηθεύτηκε ο ελεγχόμενος αποτελεί καύσιμη ύλη, γεγονός που δεν συνάδει με το αντικείμενο εργασιών «εκτροφή αγελάδων» (σκοπός ξένος προς τη δραστηριότητα του ελεγχόμενου). Από τις ιστοσελίδες των προμηθευτριών εταιρειών, το είδος «pellet» που εμπορεύονται χρησιμοποιείται αποκλειστικά ως καύσιμη ύλη.
- 4) Το είδος pellet δεν προέκυψε να χρησιμοποιήθηκε στην υπό κρίση δραστηριότητα του προσφεύγοντα καθώς, κατά την διενεργηθείσα αυτοψία, δεν εντοπίσθηκε καυστήρας pellet, ούτε επέδειξε τη χρήση του ως υπόστρωμα στρωμνής.
- 5) Το είδος «pellet» αποστέλλεται από τις προμηθεύτριες επιχειρήσειςκαισε παλέτες με σακιά των 15 κιλών. Κάθε παλέτα αποτελούμενη από 66 σακιά ζυγίζει περίπου ένα (1) τόνο. Ο τρόπος συσκευασίας του (σακιά 15 κιλών) καθιστά πρακτικά αδύνατη τη χρήση του ως υπόστρωμα στρωμνής των αγελάδων, λαμβάνοντας υπόψη την ποσότητα που απαιτείται ώστε να διατηρούνται τα ζώα καθαρά.
- 6) Ο προσφεύγων συμμετέχει με ποσοστό 50% στην επιχείρηση «.....» ΑΦΜ με αντικείμενο εργασιών «ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΣΥΜΠΥΚΝΩΜΕΝΗΣ ΞΥΛΕΙΑΣ, ΣΕ ΚΥΒΟΥΣ, ΠΛΑΚΕΣ, ΤΑΙΝΙΕΣ, Η ΣΧΗΜΑΤΑ ΚΑΘΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΜΟΡΦΗΣ», με ημερομηνία έναρξης 10-02-2020.
- 7) Εξετάζοντας την εν λόγω δαπάνη και από χρηματοοικονομική σκοπιά διαπιστώνεται ότι η δαπάνη αυτή είναι ασύμφορη, καθιστώντας μη βιώσιμη τη λειτουργία μιας κτηνοτροφικής μονάδας η οποία λειτουργεί με σκοπό το κέρδος.

Για όλους τους παραπάνω λόγους ο έλεγχος έκρινε ότι οι εν λόγω δαπάνες (αγορές pellet) δεν πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, ως εκ τούτου δεν παρέχεται για τις εν λόγω δαπάνες δικαίωμα έκπτωσης.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η αγορά των pellet ήταν αναγκαία για την καλύτερη λειτουργία της επιχείρησής του. Σύμφωνα με την επιστημονική- τεχνική έκθεση της κτηνιάτρουπου προσκομίζει και επικαλείται, στα νεογέννητα μοσχάρια, μέχρι να απογαλακτιστούν, πρέπει οι θερμοκρασίες να είναι σταθερές, λόγω της ευαισθησίας των πρώτων μηνών ζωής τους και για αυτό

θα έπρεπε να τοποθετηθούν στη μονάδα του προσφεύγοντα 6 ηλεκτρικοί ανεμιστήρες, 4 σόμπες πέλλετ και ηλεκτρικά ρολά που να ανοίγουν και να κλείνουν ανάλογα με τις καιρικές συνθήκες, ενώ βάσει των αναγκών της επιχείρησής του χρειάστηκαν για τα δύο ελεγχόμενα έτη 667 τόνοι πέλλετ. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του προσκομίζει το ανωτέρω έγγραφο, έντυπο από το οποίο προκύπτουν οι σφαγές και οι θάνατοι των ζώων για τα δύο ελεγχόμενα έτη και φωτογραφία από μία σόμπα pellet.

Επειδή, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε το σύνολο των παραπάνω αγορών, διότι από τα δικαιολογητικά που προσκομίστηκαν δεν προέκυψε συνάφεια των δαπανών αυτών με τους επιδιωκόμενους σκοπούς της επιχείρησης ώστε να θεωρηθούν παραγωγικές δαπάνες.

Επειδή, το από 17/01/2024 έγγραφο με τίτλο «*ΣΤΟΧΕΥΜΕΝΗ ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΖΩΟΤΕΧΝΙΚΩΝ ΠΡΑΚΤΙΚΩΝ ΒΟΟΤΡΟΦΙΚΩΝ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΝ*» της κτηνιάτρουπου προσκομίζει ο προσφεύγων δεν αποτελεί από μόνο του ικανό αποδεικτικό στοιχείο, λαμβανομένου υπόψη του γεγονότος ότι από τον επιτόπιο έλεγχο που πραγματοποίησε κλιμάκιο ελεγκτών στην έδρα της προσφεύγουσας επιχείρησης, δεν διαπιστώθηκε η ύπαρξη σομπών pellet, ούτε και αποθέματος pellet. Επίσης ο προσφεύγων δεν επέδειξε στο συνεργείο του ελέγχου τέτοιες σόμπες. Το φωτογραφικό υλικό που προσκόμισε, δεν αποτελεί από μόνο του ισχυρό αποδεικτικό στοιχείο. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί της παραγωγικότητας της δαπάνης τυγχάνει απορριπτέος ως αναπόδεικτος.

Ως προς τα φορολογικά στοιχεία εκδόσεως

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του αρθρ.5 του Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) «*Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.*»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 7 του άρθρ.5 του Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) «*Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για:*

α) *Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους.*

β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

γ) *Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.*»

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 9 του Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) «Το τιμολόγιο φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις:

.....

στ) Την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών, εκτός εάν η έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών προκύπτει από άλλα έγγραφα στα οποία παραπέμπει το τιμολόγιο.»

Επειδή, η φορολογική αρχή απέρριψε, ως μη παραγωγικές, συναλλαγές ύψους 27.300,0€ για το φορολογικό έτος 2020 και συναλλαγές ύψους 2.700,00€ για το φορολογικό έτος 2021, που αφορούν σε αγορές ανταλλακτικών. Ειδικότερα στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία αναγράφονται ως αγορασθέντα είδη «Μηχανή lieber, αντλία υδραυλικού, λάστιχα, τρικούβερτο - Διαβολάκι - Πάνελ - Μπουκάλες υδραυλικές – υδραυλική αντλία».

Ο έλεγχος δεν έκανε δεκτές τις εν λόγω αγορές για τους κάτωθι λόγους :

Από τον προσφεύγοντα δεν προσκομίστηκε αποδεικτικό υλικό που να πιστοποιεί ότι οι συναλλαγές έλαβαν χώρα, όπως για παράδειγμα τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών συνεργείου για την τοποθέτηση των ανταλλακτικών, πάνελ, γκαραζόπορτας κλπ. Επίσης στα τιμολόγια δεν ενυπάρχουν τα στοιχεία εκείνα με όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση της συναλλαγής.

Ειδικά στην περίπτωση αγοράς μηχανής, δεν προσδιορίζεται σε τι αφορά η μηχανή αυτή, αν πρόκειται για μηχανή επιβατικού ή επαγγελματικού οχήματος, ο αριθμός πλαισίου και άλλα στοιχεία, των οποίων απαιτείται η συνδρομή, όπως ενδεικτικά: α) τεχνική μελέτη μηχανικού για την αντικατάσταση και τοποθέτηση νέου κινητήρα β) δελτίο ελέγχου ΚΤΕΟ γ) υποβολή των απαραίτητων δικαιολογητικών στην αρμόδια υπηρεσία μεταφορών και επικοινωνιών δ) αλλαγή άδειας κυκλοφορίας.

Στην περίπτωση της αγοράς πάνελ και γκαραζόπορτας απαιτείται πλέον εξειδικευμένο προσωπικό με κατάλληλο εξοπλισμό.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι την τοποθέτηση των προϊόντων έκανε ο ανιψιός του, ο οποίος είναι μηχανολόγος – μηχανικός και για το λόγο αυτό δεν προσκόμισε τιμολόγια παροχής υπηρεσιών κάποιου συνεργείου για την τοποθέτησή τους. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του προσκομίζει το απολυτήριο του Επαγγελματικού Λυκείου του ανιψιού του με ειδικότητα «Μηχανικών και ηλεκτρολογικών συστημάτων αυτοκινήτου».

Επειδή, η απλή επίκληση της ιδιότητας του ανιψιού του ως «μηχανικού» δεν αποτελεί από μόνη της ισχυρό στοιχείο για τις εργασίες τοποθέτησης των ειδών που αναφέρονται στα επίμαχα τιμολόγια.

Επειδή, από τον διενεργούμενο έλεγχο τουγια τον εκδότη, προκύπτει ότι έχει εκδοθεί από την Δ.Ο.Υ. η με αριθμό εντολή ελέγχου, με αφορμή δελτίο πληροφοριών που απέστειλε το, στα πλαίσια διενεργηθέντος ελέγχου, με την ισχυρή ένδειξη περί εικονικής επιχείρησης του καθότι, διαπιστώθηκε ότι, ο ανωτέρω δεν εμφανίζει καμία αγορά στα έτη 2020 και 2021, ενώ αντιθέτως εμφανίζει πληθώρα πωλήσεων ιδιαίτερα μεγάλης αξίας.

Ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως αναπτόδεικτος.

Επειδή, αναφορικά με το υπ' αρ. εκδόσεως της επιχείρησης και των περιγραφόμενων σε αυτό ειδών (σίδερα, γκαραζόπορτες κ.λπ.) διαπιστώθηκε ότι τα είδη αυτά είχαν αγοραστεί σε προγενέστερο χρόνο από την επιχείρηση με ΑΦΜ, ενώ παράλληλα κατά τον επιτόπιο έλεγχο που πραγματοποιήθηκε στις 01/12/2023, δεν επιδείχθηκαν άλλες κατασκευές ή πάγια.

Επειδή, δεν προσκομίστηκε αποδεικτικό υλικό που να πιστοποιεί ότι η υπό κρίση συναλλαγή έλαβε χώρα και εξυπρέτησε ανάγκες της ελεγχόμενης επιχείρησης, ποσό απόσβεσης 606,67 € που αναλογεί στην αξία κτήσης 10.400 € δεν εκπίπτει από τα έσοδα της ελεγχόμενης επιχείρησης και συμπεριλαμβάνεται στις λογιστικές διαφορές του ελέγχου.

Ως προς το υπ' αριθ. ΤΔΑ εκδόσεως «.....» καθαρής αξίας 8.000,00 € και ΦΠΑ 1.920,00 € :

Επειδή στο Ν.4308/2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και συναφείς διατάξεις» ορίζεται :

«Άρθρο 8 Τιμολόγιο πώλησης

1. Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας. ...

5. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται τιμολόγιο για κάθε πώληση. Ο πωλητής αγαθών ή υπηρεσιών εκδίδει το τιμολόγιο πώλησης. Εναλλακτικά, ο πωλητής μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση τιμολογίου από το λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών (αυτοτιμολόγηση) ή από τρίτο πρόσωπο εξ ονόματος και για λογαριασμό του πωλητή. Η συμφωνία για έκδοση τιμολογίου από το λήπτη αγαθών ή υπηρεσιών ή από άλλο τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει την οντότητα από τη νόμιμη υποχρέωση να διασφαλίσει ότι θα εκδοθεί τιμολόγιο, καθώς και από κάθε σχετική ευθύνη.

Άρθρο 9 Περιεχόμενο τιμολογίου

1. Το τιμολόγιο φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις:

α) Την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου.

β) Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές τιμολογίων, ο οποίος χαρακτηρίζει το τιμολόγιο με μοναδικό τρόπο.

γ) Τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), με βάση τον οποίο ο πωλητής πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών.

δ) Τον Α.Φ.Μ. του πελάτη, με βάση τον οποίο έλαβε χώρα η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών.

ε) Την πλήρη επωνυμία και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή και του πελάτη που αποκτά τα αγαθά ή λαμβάνει τις υπηρεσίες.

στ) Την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή **την έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών, εκτός εάν η έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών προκύπτει από άλλα έγγραφα στα οποία παραπέμπει το τιμολόγιο.**

ζ) Την ημερομηνία κατά την οποία πραγματοποιήθηκε ή ολοκληρώθηκε η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών, εφόσον η ημερομηνία αυτή δεν συμπίπτει με την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου.

η) Την αξία αγαθών ή υπηρεσιών ανά συντελεστή Φ.Π.Α., την αξία που απαλλάσσεται Φ.Π.Α., την αξία μονάδας αγαθού ή υπηρεσίας χωρίς Φ.Π.Α., καθώς και την αξία κάθε έκπτωσης ή επιστροφής, εάν δεν συμπεριλαμβάνονται στην τιμή μονάδας.

θ) Το συντελεστή Φ.Π.Α. που εφαρμόζεται.

ι) Το ποσό του οφειλόμενου Φ.Π.Α., εκτός εάν εφαρμόζεται ειδικό καθεστώς, σύμφωνα με το οποίο η πληροφορία αυτή παραλείπεται.

ια) Τον όρο «Αυτοτιμολόγηση», όταν το τιμολόγιο εκδίδεται από τον λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών.

ιβ) Όταν η πράξη απαλλάσσεται από Φ.Π.Α., η διάταξη της εθνικής νομοθεσίας (ν. 2859/2000) ή η διάταξη της Οδηγίας 2006/112/EK ή άλλη διάταξη, σύμφωνα με την οποία η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών απαλλάσσεται από το φόρο αυτόν.

ιγ) Όταν ο λήπτης είναι υπόχρεος καταβολής του Φ.Π.Α., η αναφορά «Αντίστροφη επιβάρυνση».

ιδ) Επί ενδοκοινοτικής παράδοσης ενός καινούργιου μεταφορικού μέσου, τα στοιχεία που προβλέπονται από την ισχύουσα νομοθεσία περί Φ.Π.Α., βάσει της Οδηγίας 2006/112/EK.

ιε) Όταν εφαρμόζεται το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους των πρακτορείων ταξιδιών, η αναφορά «Καθεστώς περιθωρίου - Ταξιδιωτικά πρακτορεία».

ιστ) Ο όρος «Καθεστώς περιθωρίου - Μεταχειρισμένα αγαθά» ή «Καθεστώς περιθωρίου - Έργα τέχνης» ή «Καθεστώς περιθωρίου - Αντικείμενα συλλεκτικής και αρχαιολογικής αξίας», όταν εφαρμόζεται ένα από τα ειδικά καθεστώτα που ισχύουν στον τομέα των μεταχειρισμένων αγαθών και των αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής και αρχαιολογικής αξίας, αντίστοιχα.

ιζ) Όταν ο υπόχρεος στο Φ.Π.Α. είναι φορολογικός αντιπρόσωπος κατά την έννοια της ισχύουσας νομοθεσίας περί Φ. Π.Α. και της σχετικής Οδηγίας 2006/112/EK, τα πλήρη στοιχεία του εν λόγω προσώπου, καθώς και τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) αυτού».

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία η τυχόν αοριστία της περιγραφής των παρασχεθεισών υπηρεσιών σε τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών που προσκομίζεται ως δικαιολογητικό για την έκπτωση παραγωγικής δαπάνης, δεν εμποδίζει την έκπτωσή της, **εφόσον όμως η αοριστία αυτή καλύπτεται από αναφορά που γίνεται στο ίδιο τιμολόγιο σε έγγραφη (προϋπάρχουσα ή ταυτόχρονη) σύμβαση των μερών από την οποία προκύπτει ακριβώς η αιτιολογία της δαπάνης και μπορεί να ελεγχθεί η παραγωγικότητα και το αληθές αυτής** (ΣτΕ 45/2006 επτ., ΣτΕ 1353/2014).

Επειδή , στο εν λόγω στοιχείο αναγράφεται ως είδος εμπορεύματος «κατασκευή υπόστεγο με πάνελ». Ομοίως και στη περίπτωση αυτή δεν ενυπάρχουν τα στοιχεία εκείνα με όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση της συναλλαγής (ενδεικτικά, υλικά που χρησιμοποιήθηκαν και ο τόπος που εκτελέστηκαν οι εργασίες και τοποθετήθηκαν τα υλικά, ιδιωτικό συμφωνητικό ανάθεσης εργασιών). Υπάρχει γενική περιγραφή, δεν περιλαμβάνει επαρκή προσδιορισμό των παρασχεθεισών υπηρεσιών «κατασκευή υπόστεγο με πάνελ», η δε έλλειψη τέτοιου προσδιορισμού δεν μπορεί να καλυφθεί με στοιχεία εκτός του σώματος αυτού, τα οποία δεν μνημονεύονται στο τιμολόγιο και δεν μπορεί να ελεγχθεί πραγματοποίησή της, στο πλαίσιο των σκοπών της επιχείρησης. Τέλος δεν προέκυψε ο τρόπος εξόφλησης της συναλλαγής.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε αποδεικτικά στοιχεία (ενδεικτικά, υλικά που χρησιμοποιήθηκαν και ο τόπος που εκτελέστηκαν οι εργασίες και τοποθετήθηκαν τα υλικά, ιδιωτικό συμφωνητικό ανάθεσης εργασιών κλπ.) ούτε στον έλεγχο, ούτε με την ενδικοφανή προσφυγή του, προκειμένου να αποδείξει τον ισχυρισμό του περί της πραγματοποίησης της δαπάνης. Ως εκ τούτου ορθώς ο έλεγχος απέρριψε την εν λόγω δαπάνη, καθώς δεν πληροί τις προϋποθέσεις των άρθρων 22 και 23 του Ν.4172/2013 και του άρθρου 32 παρ. 1 του Ν.2859/00.

Ως προς τις δαπάνες καυσίμων με χρήση ΑΛΠ των ετών 2020 και 2021:

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι σε καμία περίπτωση δεν έκανε γενικευμένη χρήση των ΑΛΠ , αφού μόλις ένα πολύ μικρό ποσοστό επί των συνολικών δαπανών καυσίμων αντιστοιχεί σε ΑΛΠ, ενώ ο έλεγχος δεν αιτιολογεί πλήρως και με σαφήνεια το λόγο απόρριψης των εν λόγω δαπανών.

Επειδή, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του, ο προσφεύγων έλαβε και καταχώρησε στα λογιστικά του αρχεία, μεταξύ άλλων, για τα φορολογικά έτη 2020 και 2021 αποδείξεις λιανικής πώλησης για δαπάνες καυσίμων, αξίας 999,74€ πλέον ΦΠΑ 239,94 € και 3.999,20 € πλέον ΦΠΑ 935,25€ αντίστοιχα, για τις οποίες δαπάνες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης για τους κάτωθι λόγους :

- Από τις αναγραφόμενες στα φορολογικά στοιχεία περιγραφές δεν προκύπτει ότι οι εν λόγω δαπάνες αφορούν μηχανήματα ή επαγγελματικά αυτοκίνητα του ελεγχόμενου, καθώς δεν αναγράφεται στα τιμολόγια αναλυτικά σε ποιο ή ποια από αυτά τοποθετήθηκαν.
- Δεν αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του μεταφορικού μέσου ώστε να διαπιστωθεί ποια είναι η πραγματική χρήση των δαπανών αυτών, ήτοι ότι πράγματι αφορούν τα πάγια της επιχείρησης του ελεγχόμενου και όχι τα λοιπά επιβατικά οχήματα που έχει στη κατοχή του ή αφορούν τις άλλες επιχειρήσεις ατομικές (συγγενικά πρόσωπα ήτοι σύζυγος, τέκνα, αδερφός) και νομικής μορφής που συστεγάζονται στον ίδιο χώρο με τον ελεγχόμενο.

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 περιστάσεων.»

Επειδή, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις που αναφέρονται στον τρόπο έκδοσης των φορολογικών στοιχείων από το σύστημα εισροών - εκροών που λειτουργεί στα πρατήρια υγρών καυσίμων, προκύπτει ότι σε κάθε περίπτωση, οι αποδείξεις εσόδου είναι το νόμιμο στοιχείο που εκδίδεται για την πώληση καυσίμων και οι οποίες δηλώνουν με βεβαιότητα ότι έλαβε χώρα το γεγονός της πραγματοποίησης των συναλλαγών, υπό την έννοια ότι αυτές εκδίδονται αυτόματα από το εν λόγω σύστημα με την ολοκλήρωση της παράδοσης του καυσίμου από κάθε αντλία. Ο εναλλακτικός τρόπος έκδοσης του τιμολογίου είναι αποδεκτός, με την προϋπόθεση ότι επισυνάπτονται σε αυτό οι αντίστοιχες αποδείξεις εσόδου. Εν προκειμένω, εφαρμόστηκε ο πρώτος τρόπος έκδοσης φορολογικών στοιχείων, ήτοι με την απόδειξη εσόδου, εντούτοις, από τα προσκομιζόμενα αντίγραφα των αποδείξεων εσόδων, δεν προκύπτει ο αριθμός κυκλοφορίας του οχήματος.

Επειδή, ο προσφεύγων, ο οποίος φέρει και το σχετικό βάρος της απόδειξης, δεν τεκμηρίωσε τις σχετικές δαπάνες καυσίμων, ώστε να δημιουργηθεί μια αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) και να είναι δυνατή η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων ως προς το ότι αυτές οι δαπάνες αφορούν σε δραστηριότητες της επιχείρησης του προσφεύγοντα και διενεργήθηκαν για τους σκοπούς αυτής, δεν πληρείται η προϋπόθεση της περ. γ' του άρθρου 22 του ν. 4172/2013, για την έκπτωση των συγκεκριμένων δαπανών καθώς και η προϋπόθεση της παρ. 1 του άρθρου 30 Ν.

2859/2000, για την έκπτωση του φόρου εισροών και ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τις «Προσωπικές / καταναλωτικές Δαπάνες»

Επειδή, η φορολογική αρχή απέρριψε, ως μη παραγωγικές, συναλλαγές ύψους 1542,29€ πλέον ΦΠΑ 271,50 € για το φορολογικό έτος 2020 και συναλλαγές ύψους 1.907,25€ πλέον ΦΠΑ 254,10€ για το φορολογικό έτος 2021, που αφορούν σε αγορές προϊόντων σούπερ μάρκετ από το κα τα καθώς και ένα τιμολόγιο αγοράς από τον, υπ'αρ. ΤΔΑ, το οποίο δεν προσκομίστηκε.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε αποδεικτικά στοιχεία ούτε στον έλεγχο, ούτε με την ενδικοφανή προσφυγή του, προκειμένου να αποδείξει ότι οι συγκεκριμένες δαπάνες πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησής, για τη διεύρυνση του κύκλου εργασιών και όχι για την εξυπηρέτηση προσωπικών καταναλωτικών αναγκών ή δαπανών ψυχαγωγίας, μη σχετιζόμενων με τις εμπορικές δραστηριότητές της ατομικής του επιχείρησης.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στον έλεγχο της φορολογικής αρχής, αλλά ούτε με την ενδικοφανή προσφυγή του, το ανωτέρω τιμολόγιο υπ'αρ. ΤΔΑ εκδόσεως της εταιρίας, η προσκόμιση του οποίου αποτελεί απαραίτητη προϋπόθεση για να ασκηθεί το δικαίωμα έκπτωσης της δαπάνης (άρθρο 22 περ. γ' Ν. 4172/2013) και του άρθρου 32 παρ. 1 του Ν.2859/00.

Ως εκ τούτου ορθώς ο έλεγχος απέρριψε τις εν λόγω δαπάνες, καθώς δεν πληρούν τις προϋποθέσεις των άρθρων 22 και 23 του Ν.4172/2013 και του άρθρου 32 παρ. 1 του Ν.2859/00.

Ως προς τις Δαπάνες επισκευής ΕΙΧ

Επειδή, η φορολογική αρχή απέρριψε τις δαπάνες της εν λόγω κατηγορίας αξίας 2.403,22€ πλέον ΦΠΑ 576,77€ για το φορολογικό έτος 2020 και 569,85€ πλέον ΦΠΑ 120,93€ για το φορολογικό έτος 2021.

Επειδή, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, οι εν λόγω δαπάνες αφορούν επισκευές και ανταλλακτικά για επιβατικό ΙΧ .

Επειδή, οι εν λόγω δαπάνες εμπίπτουν στις εξαιρέσεις σύμφωνα με τη περ. ιβ' του άρθρου 23 ΚΦΕ, ως εκ τούτου ορθώς ο έλεγχος απέρριψε τις εν λόγω δαπάνες,

Επειδή, με βάση τα ως άνω διαλαμβανόμενα και καθώς ο προσφεύγων δεν προσκομίζει νέα στοιχεία που θα μετέβαλαν την κρίση του ελέγχου, οι σχετικές εκθέσεις μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. του κρίνεται ότι περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρονται αναλυτικά στους λόγους και στις διατάξεις που οδήγησαν τον έλεγχο στην απόρριψη των ανωτέρω δαπανών, το οποίο πόρισμα είναι διατυπωμένο με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο και ως εκ τούτου, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 20/03/2024 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος

και Φ.Π.Α. του, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, οι ανωτέρω δε ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **17-04-2024** και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, **ΑΦΜ**

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

1. Η με αριθμόοριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου του

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Καταλογιζόμενο ποσό	62.637,03€	62.637,03€

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

2. Η με αριθμόοριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου του

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Καταλογιζόμενο ποσό	22.142,30€	22.142,30€

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

3. Η με αριθμόοριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 1/1/2020 - 31/12/2020 του Προϊσταμένου του

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό για καταβολή	0	12.892,91€	12.892,91€
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	14.761,64€	263,28€	263,28€

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

4. Η με αριθμόοριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 1/1/2021 - 31/12/2021 του Προϊσταμένου του

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό για καταβολή	0,00	29.007,00€	29.007,00€
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	8.800,75€	0,00	0,00€

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

Το αρμόδιο όργανο να κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ

ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΟΣ

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.