



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 19/02/2025

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Αριθμός απόφασης: 267

**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ  
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ταχ. Δ/ση** : Τακαντζά Α. 8-10

**Ταχ. Κώδικας**: 54639 - Θεσσαλονίκη

**Τηλέφωνο** : 2313-333249

**E-Mail** : ded.thess@aade.gr

**ΑΠΟΦΑΣΗ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58) 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 (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

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 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 Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης .....2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου .... ενδικοφανή προσφυγή του .... του .... με ΑΦΜ ....., κατά των ακόλουθων πράξεων του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης:

- α. της υπ' αρ. ....2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019,
- β. της υπ' αρ. ....2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2019-31.12.2019 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από .....2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου .... ενδικοφανούς προσφυγής του .... του .... με 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. ....2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος (μηχανικό ενεργειακών έργων), φόρος εισοδήματος ύψους 7.227,80€, πλέον προστίμου άρθρου 58 Ν.4987/2022 λόγω ανακρίβειας 3.613,90 και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης 1.368,86€, ήτοι συνολικό ποσό 12.210,56€, κατόπιν α) προσαύξησης των ακαθαρίστων εσόδων της ατομικής του επιχείρησης κατά 15.633,16€, ποσό που έκρινε η ελεγκτική αρχή ότι συνιστά προϊόν τεχνητής διευθέτησης για την απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος, βάσει του άρθρου 39 ΚΦΔ και β) προσθήκης στα καθαρά του κέρδη της επιχείρησης λογιστικών διαφορών ύψους 428,62€.

Με την υπ' αριθ. ....2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2019-31.12.2019 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, φόρος ύψους 3.914,82€ πλέον προστίμου άρθρου 58Α Ν.4987/2022 λόγω ανακρίβειας 1.957,41€, ήτοι συνολικό ποσό 5.872,23€, κατόπιν α) προσαύξησης των εκροών του κατά 15.633,16€, ποσό που έκρινε ότι συνιστά προϊόν τεχνητής διευθέτησης για την απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος, βάσει του άρθρου 39 ΚΦΔ και β) μη αναγνώρισης προς έκπτωση του Φ.Π.Α. ποσού 102,89€ εισροών ύψους 428,62€ οι οποίες αφορούσαν προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες και β) μη αναγνώρισης προς έκπτωση του Φ.Π.Α. ποσού 59,97€ λόγω παραβίασης του άρθρου 39<sup>α</sup> του Κώδικα Φ.Π.Α.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από 30.09.2024 εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, σε εκτέλεση της υπ' αρ. ..../23.03.2023 εντολής του Προϊσταμένου της.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν ή άλλως να τροποποιηθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

- 1) Μη νόμιμος ο προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος και των φορολογητέων εκροών εκ μέρους της ελεγκτικής αρχής, διά της εφαρμογής του άρθρου 39 ΚΦΔ υπό τις ειδικότερες υπαλλακτικές μορφές που επικαλέσθηκε, άλλως διά της εφαρμογής της αρχής των ίσων αποστάσεων. Προδήλως αβάσιμη, άλλως προδήλως αναιτιολόγητη η κρίση της ελεγκτικής αρχής, μη δυναμένη να υποκατασταθεί καθ' οιονδήποτε τρόπο στο παρόν στάδιο, χωρίς τούτο να συνιστά ανεπίτρεπτη μεταβολή της πραγματικής βάσης του καταλογισμού.
- 2) Έλλειψη αιτιολογίας. Οι καταλογιστικές πράξεις της φορολογικής αρχής στερούνται αιτιολογίας, άλλως επαρκούς αιτιολογίας, στηρίζονται δε όχι σε πραγματικά γεγονότα αλλά σε αυθαίρετες αξιολογικές άλλως υποκειμενικές κρίσεις, οι οποίες σε καμία περίπτωση δεν μπορούν να υποκαταστήσουν τις απαιτήσεις περί ύπαρξης και επίκλησης πραγματικών γεγονότων τα οποία κατά τη συνήθη και φυσιολογική πορεία, άλλως κατ' εφαρμογή μίας ορθής επαγωγικής προσέγγισης, δύναται να κατατείνουν στους σχετικούς καταλογισμούς
- 3) Μη νόμιμη απόρριψη των δαπανών τόσο για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος όσο και για σκοπούς ΦΠΑ.
- 4) Μη νόμιμος ο προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων για τις ανάγκες επιβολής ΦΠΑ επί μη πραγματικής φορολογητέας αξίας ήτοι επί πραγματικής βάσης επιβολής άλλως μη νόμιμος ο προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων επί τη βάσει των προσδιορισθέντων στη Φορολογία Εισοδήματος:
- 5) Μη νόμιμη η απόρριψη του φόρου εισροών. Μη νομίμως η Φορολογική Αρχή δεν αναγνωρίζει το φόρο εισροών των αναφερόμενων στην Έκθεση Ελέγχου δαπανών με την αιτιολογία ότι δεν έγιναν για σκοπούς της επιχείρησης. Περαιτέρω, αναφορικά με τις δαπάνες για αγορά αγαθών υπαγόμενων στο άρθρο 39<sup>α</sup> του Ν. 2859/2000, επισημαίνεται ότι το εν λόγω άρθρο σε καμία περίπτωση δεν υπαγορεύει ότι εφόσον δεν γίνει χρήση αυτού, ο καταβληθείς φόρος εισροών δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση, γεγονός το οποίο αν εφαρμοζόταν θα οδηγούσε εκτός των άλλων σε παραβίαση της αρχής της ουδετερότητας του ΦΠΑ.

### **Αναφορικά με τον τρίτο και πέμπτο ισχυρισμό**

**Επειδή** στο άρθρο 23 του Ν. 4987/2022 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 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.

2. Ο έλεγχος που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση, σύμφωνα με την παρ. 1, είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου....

3. Ο Διοικητής 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 παρόν, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα.».

**Επειδή** στο άρθρο 85 του Ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «Παραπομπές στον ν. 4987/2022 (Α' 206) νοούνται, μετά την έναρξη ισχύος του παρόντος, ως παραπομπές στα αντίστοιχα άρθρα που καταγράφονται στον πίνακα κωδικοποιούμενων διατάξεων, ο οποίος αποτελεί το Παράρτημα Β' του παρόντος.».

**Επειδή** με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Ν. 4987/2022 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. Ο έλεγχος της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων μπορεί να έχει τη μορφή του φορολογικού ελέγχου από το γραφείο της Φορολογικής Διοίκησης ή του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου....».

**Επειδή** σύμφωνα με την Α 1293/23.07.2019 (ΦΕΚ Β' 3085/31-07-2019) απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.:

**«ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΟΣ ΚΑΙ ΠΡΟΕΤΟΙΜΑΣΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ Άρθρο 1**  
**Πρόγραμμα Ελέγχου.** Το Πρόγραμμα Ελέγχου της παρούσας αποσκοπεί στον καθορισμό των ενδεδειγμένων ελεγκτικών βημάτων και επαληθεύσεων που πρέπει να διενεργούνται κατά περίπτωση, στο φορολογικό έλεγχο των προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία. Οι επιμέρους ελεγκτικές επαληθεύσεις διενεργούνται για χρονικά διαστήματα και ποσά, τα οποία από ελεγκτική άποψη κρίνονται σημαντικά, ανάλογα με τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της κάθε υπόθεσης.

Το Πρόγραμμα Ελέγχου τροποποιείται ή συμπληρώνεται από τον Ελεγκτή βάσει και των δεδομένων της κάθε υπόθεσης, με έγκριση των Προϊσταμένων του.....

#### ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ ΓΕΝΙΚΕΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ

Πέραν του φορολογικού έτους που αφορά η εντολή ελέγχου, ελέγχεται υποχρεωτικά η εκπλήρωση των τρεχουσών φορολογικών υποχρεώσεων των παρακρατούμενων και λοιπών φόρων.

Άρθρο 3 Επαληθεύσεις σε νομιμοποιητικά έγγραφα, βιβλία και στοιχεία. Κατά τον έλεγχο των ελεγχόμενων φορολογικών ετών, εξετάζονται κατά περίπτωση τα εξής:....

#### ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ ΕΛΕΓΧΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ, Φ.Π.Α., ΛΟΙΠΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΩΝ, ΤΕΛΩΝ ΚΑΙ ΕΙΣΦΟΡΩΝ ...Άρθρο 10 Έλεγχος Φορολογίας Εισοδήματος..... 1.

Κατά τον έλεγχο του Φόρου Εισοδήματος, ελέγχονται ανεξαρτήτως ποσού οι μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες που αναφέρονται στο άρθρο 23 του ν. 4172/2013, καθώς και οι δαπάνες προβλέψεων επισφαλών απαιτήσεων, σύμφωνα με το άρθρο 26 του ίδιου νόμου. 2. Αναφορικά με την ορθή έκπτωση των δαπανών από την ελεγχόμενη με βάση τα κριτήρια του άρθρου 22 του ν. 4172/2013 ελέγχονται ποσά δαπανών, τα οποία από ελεγκτική άποψη κρίνονται σημαντικά ανάλογα με τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της κάθε υπόθεσης.....

Άρθρο 12 Έλεγχος Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.). Κατά τον έλεγχο του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) διενεργούνται οι ακόλουθες ελεγκτικές επαληθεύσεις:

11. Ελέγχεται εάν το δικαίωμα έκπτωσης έχει ασκηθεί υπό τις προϋποθέσεις που ορίζονται στο άρθρο 32 του Κώδικα Φ.Π.Α. 12. Ελέγχεται αν υφίστανται δαπάνες της παρ. 4 του άρθρου 30 του ν. 2859/2000, για τις οποίες η ελεγχόμενη επιχείρηση έχει εκπέσει τον αναλογούντα Φ.Π.Α., χωρίς να υπάρχει τέτοιο δικαίωμα.....».

**Επειδή** στο άρθρο 22 του Ν. 4172/2013, ορίζεται ότι: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, 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** στο άρθρο 23 του Ν. 4172/2013, ορίζεται ότι: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:... ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες .....».

**Επειδή** σύμφωνα με την ΠΟΛ.1113/2015 με θέμα «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α')»: «....Γενικά. Ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013) καθιερώνει νέους κανόνες για την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των

επιχειρηματικών δαπανών για τους ασκούντες επιχειρηματική δραστηριότητα είτε είναι φυσικά πρόσωπα, είτε είναι νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες. Ειδικότερα: α) με τις διατάξεις του άρθρου 22 τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών με την έννοια ότι κατ' αρχήν εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης και επιπροσθέτως πληρούν τα λοιπά κριτήρια που τίθενται στο άρθρο αυτό. Το εν λόγω άρθρο πρέπει να εξετάζεται συστηματικά με το άρθρο 23 που αφορά τις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες και την παράγραφο 4 του άρθρου 48 σχετικά με τις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες που αφορούν τα ενδοομιλικά μερίσματα που απαλλάσσονται από το φόρο. Κατά συνέπεια, ο κανόνας που εισάγεται είναι ότι όποια δαπάνη πληροί τα κριτήρια του άρθρου 22 και συγχρόνως δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπτόμενων δαπανών του άρθρου 23 εκπίπτει..... γ) με τις διατάξεις του άρθρου 23 ορίζονται περιοριστικά οι κατηγορίες δαπανών που δεν εκπίπτουν. Οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, σε αυτές που λόγω του είδους τους δεν εκπίπτουν χωρίς να απαιτείται η συνδρομή άλλου όρου ή προϋπόθεσης και σε αυτές που δεν εκπίπτουν μόνον κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το τιθέμενο στο άρθρο αυτό αριθμητικό όριο.

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

2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της. Συγκεκριμένα, στις δαπάνες της περίπτωσης αυτής εμπίπτει κάθε δαπάνη, που κρίνεται απαραίτητη από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης, ανεξάρτητα εάν αυτή πραγματοποιείται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης, για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του 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, ΣτΕ 1729/2013, ΣτΕ 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 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.....

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 εκπίπτουν:..... ιβ) Οι προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες.....»

**Επειδή**, στο άρθρο 30 του ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.): «Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου» του ν.2859/2000, ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο».

**Επειδή** στο άρθρο 1§2 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζεται ότι: «Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου.... γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη.....».

**Επειδή** με την παρ. 1 του άρθρου 3 του Ν. 4308/2014 ορίζεται ότι: «Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης

φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς».

**Επειδή**, σύμφωνα με το ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.):

«Άρθρο 5 – διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος .....5. 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».

7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για:

- α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους.
- β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.
- γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής. [...]

10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου».

Άρθρο 8 Τιμολόγιο Πώλησης

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.

Άρθρο 9 – Περιεχόμενο τιμολογίου

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. [...]

#### Άρθρο 10 – Απλοποιημένο τιμολόγιο

1.Επιτρέπεται η έκδοση απλοποιημένου τιμολογίου σε κάθε μία από τις παρακάτω δύο περιπτώσεις:

α) όταν το ποσό του τιμολογίου δεν υπερβαίνει το ποσό των 100 ευρώ, ή

β) όταν το εκδιδόμενο τιμολόγιο είναι έγγραφο της παρ. 3 του άρθρου 8.

2. Το απλοποιημένο τιμολόγιο φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις:

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 παρ. 3 του άρθρου 8, αναφορά στο αρχικό τιμολόγιο και τις συγκεκριμένες ενδείξεις (δεδομένα) που τροποποιούνται».

**Επειδή**, κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από 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. (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, Σγουρινάκης, Μιχελινάκης, Βλησμάς, Ναούμ, εκδόσεις Οικονομική Βιβλιοθήκη, 3<sup>η</sup> έκδοση 2017, σελ.34).

**Επειδή**, περαιτέρω, ως πάγια περιουσιακά στοιχεία (πάγια στοιχεία ενεργητικού) (fixed asset) σύμφωνα με το παράρτημα Α' του Ν. 4308/2014, ορίζονται τα περιουσιακά στοιχεία που προορίζονται να χρησιμοποιηθούν κατά τρόπο διαρκή για τους σκοπούς της οντότητας και

αναμένεται να προσφέρουν οφέλη πέραν της μιας ετήσιας περιόδου.

**Επειδή** με την παρ. 2 του άρθρου 4 του Ν. 4308/2014 ορίζεται ότι: «2. Αρχείο ενσώματων και ύλων πάγιων περιουσιακών στοιχείων. Στο αρχείο αυτό, με τήρηση αναλυτικής μερίδας, παρακολουθείται η αξία κτήσης κατά την αρχική αναγνώριση, καθώς και κάθε επακόλουθη μεταβολή, δηλαδή προσθήκη, αναπροσαρμογή, απομείωση, διαγραφή και απόσβεση επί του παγίου, με ένδειξη των σωρευτικών ποσών και των ποσών που αφορούν την περίοδο αναφοράς. Στο αρχείο αυτό παρακολουθούνται και τα πλήρως αποσβεσμένα πάγια τα οποία εξακολουθούν να πληρούν τον ορισμό του παγίου περιουσιακού στοιχείου, είτε εξακολουθούν να είναι σε λειτουργία είτε όχι».

**Επειδή** στο άρθρο 77 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «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** στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή χωρίς επαρκή αιτιολόγηση απέρριψε τις ακόλουθες δαπάνες, οι οποίες ήταν στο σύνολό τους παραγωγικές και πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησής του. Ειδικά ως προς την δαπάνη για την αγορά των φωτογραφικών φακών, υποστηρίζει ότι από καμία διάταξη δεν προκύπτει ότι προϋπόθεση για την εκπεσιμότητα αυτής είναι η εγγραφή στο μητρώο παγίων. Περαιτέρω, αμφισβητεί ότι η εν λόγω δαπάνη είναι πάγιο και όχι αναλώσιμο.

| αα | Ημερομηνία | Παραστατικό   | Αιτιολογία                        | Περιγραφή                       | Καθαρή Αξία | Φ.Π.Α. | Συνολική Αξία |
|----|------------|---------------|-----------------------------------|---------------------------------|-------------|--------|---------------|
| 1  | 8/1/2019   | ΑΛΠ .....     | .....                             | fitness tracker                 | 20,08 €     | 4,82 € | 24,90 €       |
| 2  | 8/6/2019   | ΤΔΑ .....     | .....                             | θήκη κάμερας, sony MDR          | 26,17 €     | 6,28 € | 32,45 €       |
| 3  | 15/6/2019  | ....          | ΔΑΠΑΝΕΣ ΓΡΑΦΕΙΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ-ΑΠΟΔ | σετ λάστιχα ..L (ΑΛΠ)           | 11,28 €     | 2,71 € | 13,99 €       |
| 4  | 11/9/2019  | ..... ΑΛ..... | ΔΑΠΑΝΕΣ ΓΡΑΦΕΙΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ-ΑΠΟ  | αγορά σχολ. τσάντας             | 29,60 €     | 7,11 € | 36,71 €       |
| 5  | 11/9/2019  | .....         | ΔΑΠΑΝΕΣ ΓΡΑΦΕΙΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ-ΑΠΟ  | βιβλιοπωλείο .....ΣΧΟΛΙΚΑ (ΑΛΠ) | 35,85 €     | 8,61 € | 44,46 €       |
| 6  | 24/10/2019 | .....         | ΔΑΠΑΝΕΣ ΓΡΑΦΕΙΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ-ΑΠΟΔ | ηλεκτρονικά είδη (ΑΛΠ)          | 16,05 €     | 3,85 € | 19,90 €       |
| 7  | 23/11/2019 | .....         | ΔΑΠΑΝΕΣ ΓΡΑΦΕΙΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ-ΑΠΟ  | Σχολικά ... (ΑΛΠ)               | 18,06 €     | 4,34 € | 22,40 €       |

|                 |            |              |                                             |                                      |                 |                 |                 |
|-----------------|------------|--------------|---------------------------------------------|--------------------------------------|-----------------|-----------------|-----------------|
| 8               | 14/12/2019 | ...          | ΔΑΠΑΝΕΣ<br>ΓΡΑΦΕΙΟΥ<br>ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ-<br>ΑΠΟΔ | υλικά<br>ζωγραφικής<br>χριστουγέννων | 5,50 €          | 1,34 €          | 6,84 €          |
| 9               | 19/12/2019 | .....        | ΔΑΠΑΝΕΣ<br>ΓΡΑΦΕΙΟΥ<br>ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ-<br>ΑΠΟΔ | ..... Σχολικά                        | 5,81 €          | 1,39 €          | 7,20 €          |
| 10              | 22/12/2019 | ΤΔΑ<br>..... | ...                                         | είδη<br>ζωγραφικής                   | 19,09 €         | 4,57 €          | 23,66 €         |
| 11              | 28/12/2019 | ΤΔΑ .....    | .....                                       | Φακοί<br>φωτογρ.<br>Μηχανής          | 241,13 €        | 57,87 €         | 299,00 €        |
| <b>ΣΥΝΟΛΙΚΑ</b> |            |              |                                             |                                      | <b>428,62 €</b> | <b>102,89 €</b> | <b>531,51 €</b> |

**Επειδή** στην οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του 1<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, αποτυπώνονται σαφώς και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και οι διατάξεις που έλαβε υπόψη της η ελεγκτική αρχή για τον προσδιορισμό των ως άνω λογιστικών διαφορών. Για ορισμένες δαπάνες (σχολικά, αγορά σχολικής τσάντας, είδη ζωγραφικής) είναι πρόδηλο ήδη από την περιγραφή του αγορασθέντος είδους ότι αφορά προσωπικό-οικογενειακό έξοδο και όχι δαπάνη της ατομικής του επιχείρησης. Ως προς τις υπόλοιπες, ο προσφεύγων ούτε στο πλαίσιο του ελέγχου αλλά ούτε και με την ενδικοφανή προσφυγή προσκόμισε επαρκή στοιχεία που να αποδεικνύουν με την συμβολή των ανωτέρω δαπανών στην αύξηση του κύκλου εργασιών της ατομικής επιχείρησης του (ΣΤΕ 2430/2002, 102/1996, ΔΕΦΑΘ 200/2004, 3284/2002). Ειδικά όσον αφορά την αγορά των φωτογραφικών φακών, εφόσον αυτοί δύναται να χρησιμοποιούνται για διάστημα πέραν του έτους, θεωρούνται διαρκές αγαθό και η εγγραφή της αγοράς στο μητρώο παγίων θα ήταν ενδεικτική της πρόθεσής του προσφεύγοντος να τους χρησιμοποιήσει στο πλαίσιο της επαγγελματικής του δραστηριότητας, ανεξαρτήτως της εφάπαξ απόσβεσής τους. Ως εκ τούτου, ορθώς η φορολογική αρχή πρόσθεσε την καθαρή αξία των εν λόγω δαπανών στα καθαρά κέρδη του προσφεύγοντος ως λογιστικές διαφορές.

**Επειδή** με βάση τα ανωτέρω και δεδομένης της αδυναμίας συσχέτισης των υπό κρίση δαπανών με τη δραστηριότητα του προσφεύγοντος και της διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων προκειμένου να διαπιστωθεί ότι οι δαπάνες αυτές πραγματοποιήθηκαν για την διενέργεια πράξεων που υπάγονται στο φόρο, διαπίστωση που είναι απαραίτητη για να εκπέσει ο Φ.Π.Α. των φορολογικών αυτών στοιχείων, κατά εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 30 του ν. 2859/2000, ορθά ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τον φόρο εκροών και τον Φ.Π.Α. των εν λόγω δαπανών.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί εσφαλμένης κρίσης της φορολογικής αρχής και μη νόμιμης απόρριψης των δαπανών τόσο για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος όσο και για σκοπούς ΦΠΑ απορρίπτεται ως αβάσιμος.

**Επειδή** στο άρθρο 39<sup>α</sup>§5&6 του Ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.), όπως προστέθηκε με το άρθρο 67 του ν. 4484/2017 (ΦΕΚ Α' 110/01-08-2017, ορίζεται ότι: «5. Για τις παραδόσεις, από υποκείμενο στο φόρο σε άλλον υποκείμενο, κινητών τηλεφώνων, ήτοι συσκευών που έχουν κατασκευαστεί ή προσαρμοστεί για χρήση σε αναγνωρισμένο δίκτυο και λειτουργούν σε συγκεκριμένες συχνότητες, ανεξαρτήτως του αν χρησιμοποιούνται ή όχι για άλλους σκοπούς, καθώς και κονσολών για παιχνίδια, ταμπλετών ηλεκτρονικών υπολογιστών και φορητών υπολογιστών, ο φόρος καταβάλλεται από τον αγοραστή των αγαθών, υπό την προϋπόθεση ότι αυτός έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών. Ο υποκείμενος που παραδίδει τα αγαθά του προηγούμενου εδαφίου έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών που αντιστοιχεί στις εν λόγω πράξεις, δεν χρεώνει φόρο στα εκδιδόμενα φορολογικά στοιχεία και υποχρεούται να αναγράφει σε αυτά τη φράση «Άρθρο 39α, υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο αγοραστής». Οι υποκείμενοι στο φόρο που παραδίδουν ή αγοράζουν τα αγαθά της παρούσας παραγράφου, υποχρεούνται σε αναφορά στοιχείων για τις εν λόγω παραδόσεις ή αγορές 6. Με απόφαση του Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. ρυθμίζεται κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου».

**Επειδή** σύμφωνα με την ΠΟΛ 1134/2017: «3. Με τις διατάξεις του άρθρου 67 προστέθηκαν δυο νέες παράγραφοι 5 και 6 στο άρθρο 39α του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000) που ισχύουν από 1.8.2017, σύμφωνα με το άρθρο 85 του ίδιου νόμου. Με τις διατάξεις αυτές ορίζεται ως υπόχρεος για την καταβολή του ΦΠΑ που αναλογεί στην παράδοση συγκεκριμένων ηλεκτρονικών συσκευών ο αγοραστής των αγαθών εφόσον ο τελευταίος έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών. Ειδικότερα με την νέα παράγραφο 5 του άρθρου 39α του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι, για τις παραδόσεις, από υποκείμενο στο φόρο σε άλλον υποκείμενο, κινητών τηλεφώνων, ήτοι συσκευών που έχουν κατασκευαστεί ή προσαρμοστεί για χρήση σε αναγνωρισμένο δίκτυο και λειτουργούν σε συγκεκριμένες συχνότητες, ανεξαρτήτως του αν χρησιμοποιούνται ή όχι για άλλους σκοπούς, καθώς και κονσολών για παιχνίδια, ταμπλετών ηλεκτρονικών υπολογιστών και φορητών υπολογιστών, ο φόρος καταβάλλεται από τον αγοραστή των αγαθών, υπό την προϋπόθεση ότι αυτός έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών. Ο υποκείμενος που παραδίδει τα αγαθά του προηγούμενου εδαφίου έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών που αντιστοιχεί στις εν λόγω πράξεις, δεν χρεώνει φόρο στα εκδιδόμενα φορολογικά στοιχεία και υποχρεούται να αναγράφει σε αυτά τη φράση «Άρθρο 39α, υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο αγοραστής». Οι νέες διατάξεις που προβλέπονται στο άρθρο 67, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 85 του ν.4484/2017 εφαρμόζονται από τη δημοσίευση του νόμου, ήτοι από 1.8.2017, δηλαδή για πράξεις που δημιουργείται απαιτητό του φόρου σύμφωνα με το άρθρο 16 του Κώδικα ΦΠΑ από την

ημερομηνία αυτή και εφεξής. Στο πλαίσιο αυτό οι νέες διατάξεις εφαρμόζονται κατά κανόνα για τιμολόγια ή άλλα φορολογικά στοιχεία που επέχουν θέση τιμολογίου που εκδίδονται από 1.8.2017 και εφεξής. Επισημαίνεται ότι η εφαρμογή των ανωτέρω δεν επηρεάζεται από σύμβαση, προκήρυξη ή άλλης μορφής συμφωνία η οποία έχει υπογραφεί έως και την 1.8.2017 και για την υλοποίησή της εκκρεμεί η έκδοση φορολογικού στοιχείου που εκδίδεται από 1.8.2017».

**Επειδή** σύμφωνα με την ΠΟΛ 1150/2017: «.....Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών.

4. Σε περίπτωση που ενώ συντρέχουν οι προϋποθέσεις εφαρμογής του άρθρου 39α ληφθούν τιμολόγια με Φ.Π.Α., από υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους, επισημαίνεται ότι για το Φ.Π.Α. των τιμολογίων αυτών δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης. Ειδικότερα, σύμφωνα με το άρθρο 32 παρ. 1 περ. β' του Κώδικα Φ.Π.Α. για την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης απαιτείται σε κάθε περίπτωση νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών και ο φόρος με τον οποίο οι πράξεις αυτές επιβαρύνθηκαν. Ωστόσο στην περίπτωση αυτή η επιβάρυνση του στοιχείου με Φ.Π.Α. δεν προβλέπεται από σχετική διάταξη και εξ' αυτού του λόγου δεν μπορεί να ασκηθεί δικαίωμα έκπτωσης επί ποσού φόρου που εξοφλήθηκε ως μη οφειλόμενο βάσει του νόμου (σχετ. η δικαστική απόφαση του δικαστηρίου της Ε.Ε. στην υπόθεση C-564/15). Ο λήπτης του τιμολογίου στην περίπτωση αυτή πρέπει καταρχήν να αιτηθεί στον πωλητή την έκδοση πιστωτικού τιμολογίου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1052/2017».

**Επειδή** στην υπό κρίση περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στην οικεία έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. του 1<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης προκύπτει ότι η φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε την έκπτωση του φόρου των εισροών, στις ακόλουθες δύο περιπτώσεις, που ο προσφεύγων έλαβε τιμολόγια με ΦΠΑ, για την αγορά ηλεκτρονικών συσκευών, παρ' ότι συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις της διάταξης 39Α παρ.5 του Κώδικα Φ.Π.Α.

| Ημερομηνία | Παραστατικό | Αιτιολογία | Περιγραφή      | Καθαρή Αξία | Φ.Π.Α.  | Συνολική Αξία |
|------------|-------------|------------|----------------|-------------|---------|---------------|
| 25/6/2019  | ΤΔΑ.....    | .....      | USB και KINHTO | 107,58 €    | 25,82 € | 133,40 €      |
| 28/12/2019 | ΤΔΑ ....    | .....      | I pad          | 142,27 €    | 34,15 € | 176,42 €      |

**Επειδή** λαμβάνοντας υπόψη τα προαναφερθέντα, ο προσφεύγων κατέβαλε στους παραπάνω προμηθευτές εντός του φορολογικού έτους 2019, μη οφειλόμενο βάσει νόμου Φ.Π.Α. για την αγορά ηλεκτρονικών συσκευών, το οποίο δεν δύναται να εκπέσει από τον φόρο εκροών της οικείας φορολογικής περιόδου.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο σχετικός ισχυρισμός του απορρίπτεται ως αβάσιμος.

## **Αναφορικά με τον πρώτο, δεύτερο και τέταρτο ισχυρισμό**

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 681 του Αστικού Κώδικα (ΠΔ 456/1984): «*Με τη σύμβαση έργου ο εργολάβος έχει υποχρέωση να εκτελέσει το έργο και ο εργοδότης να καταβάλει τη συμφωνημένη αμοιβή*».

**Επειδή** στο άρθρο 21§§1&2 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 19§1 του Ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.): «*1. Στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, καθώς και στην παροχή υπηρεσιών, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής των αγαθών ή αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, το λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, προσαυξημένη με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με αυτή*».

**Επειδή** με το άρθρο 76 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου*».

**Επειδή** σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 33 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) «*2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.....*».

**Επειδή** στο άρθρο 36 παρ. 6 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «*6. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο*

διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος (διορθωτικός προσδιορισμός φόρου)».

**Επειδή** σύμφωνα με την θεωρία (βλ. Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, «Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου», Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα 2011, σελίδα 174), αιτιολογία είναι, γενικώς, η αναφορά των κανόνων δικαίου που ρυθμίζουν την έκδοση της διοικητικής πράξης και της ερμηνείας τους, της διαπίστωσης της συνδρομής και της εκτίμησης των σχετικών πραγματικών περιστατικών, καθώς και των σκέψεων του διοικητικού οργάνου που οδήγησαν στην έκδοση ή την άρνηση της έκδοσης της διοικητικής πράξης. Η αιτιολογία θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) σαφής, όταν, δηλαδή, καταγράφονται με διαυγή τρόπο οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου, με μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της (ορισμένος χαρακτήρας της αιτιολογίας, ΣτΕ 3692/2001, 4223/2000), β) ειδική, όταν, δηλαδή, δεν είναι γενική και αόριστη και όλα τα στοιχεία της αναφέρονται στη συγκεκριμένη περίπτωση που ρυθμίζεται με την πράξη και γ) 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. Η υποχρέωση αιτιολογίας αφορά στις πράξεις όλων των λειτουργιών της ενιαίας εξουσίας του κράτους και επιβεβαιώνει την Αρχή της φανεράς δράσης των οργάνων του, διότι μόνον με την αιτιολογία η Δημόσια Διοίκηση εξαναγκάζεται να αποδείξει ότι είναι αμερόληπτη και χρηστή, δηλαδή ότι τηρεί την Αρχή της νομιμότητας. Η ελαττωματική αιτιολογία (ελλείπουσα, ανεπαρκής, πλημμελής ή εσφαλμένη), όπως και η αόριστη αιτιολογία, καθιστά τη διοικητική πράξη άκυρη (ΣτΕ 277/1996) (Αναστάσιος Τάχος, «Ελληνικό Διοικητικό Δίκαιο», εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα – Θεσσαλονίκη 2003, σελίδες 609 – 612).

**Επειδή** στην με αριθμ. Πρωτ.Α.1293/2019 (Αριθ. ΦΕΚ: Β' 3085/31-7-2019) Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα: «Πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά» και συγκεκριμένα στο άρθρο 8 αυτής ορίζεται ο έλεγχος Φοροαποφυγής και συγκεκριμένα στα πλαίσια του ελέγχου εξετάζεται η ύπαρξη τυχόν διευθετήσεων για τις οποίες έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 38 του ν. 4174/2013.

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 38 του Ν. 4987/22: «1. Κατά τον προσδιορισμό του φόρου, η Φορολογική Διοίκηση δεν λαμβάνει υπόψη τυχόν διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων οι οποίες, έχοντας συσταθεί με κύριο σκοπό ή με έναν από τους κύριους σκοπούς την απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος που ματαιώνει το αντικείμενο ή τον σκοπό των εφαρμοστέων φορολογικών διατάξεων, δεν είναι γνήσιες, συνεκτιμώμενων όλων των σχετικών στοιχείων και περιστάσεων. 2. Για τους σκοπούς της παρ. 1, ως «διευθέτηση» νοείται κάθε συναλλαγή, δράση, πράξη, συμφωνία, επιχορήγηση, συνεννόηση, υπόσχεση, δέσμευση ή γεγονός. Μια διευθέτηση μπορεί να

περιλαμβάνει περισσότερα από ένα στάδια ή μέρη. 3. Για τους σκοπούς της παρ. 1, η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων είναι μη γνήσια στον βαθμό που δεν τίθεται σε εφαρμογή για βάσιμους εμπορικούς λόγους που απηχούν την οικονομική πραγματικότητα. Για τον καθορισμό του γνήσιου ή μη χαρακτήρα μιας διευθέτησης ή σειράς διευθετήσεων, η Φορολογική Διοίκηση εξετάζει αν αυτές αφορούν μία ή περισσότερες από τις εξής, ενδεικτικώς απαριθμούμενες, καταστάσεις:

- α) ο νομικός χαρακτηρισμός των μεμονωμένων σταδίων από τα οποία αποτελείται μια διευθέτηση είναι ασυμβίβαστος με τη νομική υπόσταση της διευθέτησης στο σύνολό της,
- β) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων εφαρμόζεται κατά τρόπο που δεν συνάδει με μια συνήθη επιχειρηματική συμπεριφορά,
- γ) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων περιλαμβάνει στοιχεία που έχουν ως αποτέλεσμα την αλληλοαντιστάθμιση ή την αλληλοακύρωσή τους,
- δ) η σύναψη συναλλαγών είναι κυκλικού χαρακτήρα,
- ε) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων οδηγεί σε σημαντικό φορολογικό πλεονέκτημα αλλά αυτό δεν αντανakλάται στους επιχειρηματικούς κινδύνους, τους οποίους αναλαμβάνει ο φορολογούμενος, ή στις ταμειακές ροές του,
- στ) το αναμενόμενο περιθώριο κέρδους πριν από τον φόρο είναι σημαντικό σε σύγκριση με το ύψος του αναμενόμενου φορολογικού πλεονεκτήματος.

4. Όταν, κατ' εφαρμογή της παρ. 1, διευθετήσεις ή σειρά διευθετήσεων κρίνονται μη γνήσιες, τότε η φορολογική υποχρέωση, συμπεριλαμβανομένων σχετικών κυρώσεων, υπολογίζεται βάσει των διατάξεων που θα τύγχαναν εφαρμογής εν απουσία της εν λόγω διευθέτησης.

5. Με απόφαση του Διοικητή καθορίζονται η διαδικασία εφαρμογής του παρόντος άρθρου και κάθε άλλο σχετικό θέμα».

**Επειδή** σύμφωνα με την Ε.2071/2019: «Β4. ΑΡΘΡΟ 13 (Τροποποιήσεις του άρθρου 38 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας). Με το άρθρο 13 του ν.4607/2019 τροποποιήθηκε το άρθρο 38 του ν.4174/2013 (ΚΦΔ), προκειμένου να εναρμονιστεί με το άρθρο 6 της Οδηγίας 1164/2016/ΕΕ του Συμβουλίου της Ε.Ε. Ειδικότερα, με τις νέες διατάξεις ενσωματώνεται στο εσωτερικό δίκαιο γενικός κανόνας απαγόρευσης των καταχρήσεων, ο οποίος καταλαμβάνει όλους τους φόρους που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΚΦΔ (σχετ. παρ. 3 του Προοιμίου). Οι γενικοί κανόνες απαγόρευσης των καταχρήσεων (ΓΚΑΚ) περιλαμβάνονται στα φορολογικά συστήματα για την αντιμετώπιση των καταχρηστικών φορολογικών πρακτικών που δεν έχουν ακόμη αντιμετωπιστεί με ειδικά στοχευμένες διατάξεις. Ως εκ τούτου, η λειτουργία των ΓΚΑΚ, όπως αναφέρεται και στο προοίμιο της ως άνω Οδηγίας (παράγραφος 11), έχει σκοπό να συμπληρώνει κενά, πράγμα που δεν θα πρέπει να θίγει την εφαρμογή ειδικών κανόνων κατά των καταχρήσεων (π.χ. διατάξεις περί ελεγχόμενων αλλοδαπών εταιρειών, αντικαταχρηστικός κανόνας της Οδηγίας Μητρικών - θυγατρικών, κ.λπ.). ..... 1. Ειδικότερα, με την παράγραφο 1 του άρθρου αυτού ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του φόρου, η Φορολογική Διοίκηση δεν λαμβάνει υπόψη τυχόν διευθέτηση ή σειρά

διευθετήσεων οι οποίες, έχοντας συσταθεί με κύριο σκοπό ή με έναν από τους κύριους σκοπούς την απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος που ματαιώνει το αντικείμενο ή τον σκοπό των εφαρμοστέων φορολογικών διατάξεων, δεν είναι γνήσιες, συνεκτιμωμένων όλων των σχετικών στοιχείων και περιστάσεων. 2. Με την παράγραφο 2 του άρθρου αυτού ορίζεται ότι για τους σκοπούς της παραγράφου 1, ως «διευθέτηση» νοείται κάθε συναλλαγή, δράση, πράξη, συμφωνία, επιχορήγηση, συνεννόηση, υπόσχεση, δέσμευση ή γεγονός. Μια διευθέτηση μπορεί να περιλαμβάνει περισσότερα από ένα στάδια ή μέρη και όπως αναφέρεται και στην αιτιολογική έκθεση, μπορεί να πραγματοποιείται τόσο στην ημεδαπή όσο και διασυνοριακά, τόσο εντός όσο και εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης. 3. Με την παράγραφο 3 ορίζεται ότι η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων είναι μη γνήσια στον βαθμό που δεν τίθεται σε εφαρμογή για βάσιμους εμπορικούς λόγους που απηχούν την οικονομική πραγματικότητα. Για τον καθορισμό του γνήσιου ή μη χαρακτήρα μιας διευθέτησης ή σειράς διευθετήσεων, η Φορολογική Διοίκηση εξετάζει αν αυτές αφορούν μία ή περισσότερες από τις εξής, ενδεικτικώς απαριθμούμενες, καταστάσεις

- α) ο νομικός χαρακτηρισμός των μεμονωμένων σταδίων από τα οποία αποτελείται μια διευθέτηση είναι ασυμβίβαστος με τη νομική υπόσταση της διευθέτησης στο σύνολο της,
- β) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων εφαρμόζεται κατά τρόπο που δεν συνάδει με μια συνήθη επιχειρηματική συμπεριφορά,
- γ) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων περιλαμβάνει στοιχεία που έχουν ως αποτέλεσμα την αλληλοαντιστάθμιση ή την αλληλοακύρωσή τους,
- δ) η σύναψη συναλλαγών είναι κυκλικού χαρακτήρα,
- ε) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων οδηγεί σε σημαντικό φορολογικό πλεονέκτημα αλλά αυτό δεν αντανakλάται στους επιχειρηματικούς κινδύνους, τους οποίους αναλαμβάνει ο φορολογούμενος, ή στις ταμειακές ροές του,
- στ) το αναμενόμενο περιθώριο κέρδους πριν από τον φόρο είναι σημαντικό σε σύγκριση με το ύψος του αναμενόμενου φορολογικού πλεονεκτήματος.

4. Με την παράγραφο 4 ορίζεται ότι όταν, κατ' εφαρμογή της παραγράφου 1, διευθετήσεις ή σειρά διευθετήσεων κρίνονται μη γνήσιες, τότε η φορολογική υποχρέωση, συμπεριλαμβανομένων σχετικών κυρώσεων, υπολογίζεται βάσει των διατάξεων που θα τύγχαναν εφαρμογής εν απουσία της εν λόγω διευθέτησης.

5. Με την παράγραφο 5 προβλέπεται η έκδοση απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ με την οποία καθορίζεται η διαδικασία εφαρμογής του άρθρου αυτού και κάθε άλλου σχετικού θέματος.

6. Τέλος, σε περίπτωση εφαρμογής του γενικού κανόνα απαγόρευσης των καταχρήσεων εφαρμόζονται οι διατάξεις του ΚΦΔ (ν.4174/2013) ως προς τις επιβαλλόμενες κυρώσεις (σχετ. παρ. 11 του Προοιμίου της Οδηγίας)».

**Επειδή** σύμφωνα με την Ε.2167/2019: «Γ. ΑΡΘΡΟ 38 ΤΟΥ Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), ΟΠΩΣ ΙΣΧΥΟΥΝ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΗ ΤΟΥΣ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 13 ΤΟΥ Ν. 4607/2019 - ΓΕΝΙΚΟΣ ΚΑΝΟΝΑΣ ΑΠΑΓΟΡΕΥΣΗΣ ΚΑΤΑΧΡΗΣΕΩΝ

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 13 του ν.4607/2019 τροποποιήθηκε το άρθρο 38 του ν.4174/2013 (ΚΦΔ), προκειμένου να εναρμονιστεί με το άρθρο 6 της Οδηγίας 1164/2016/ΕΕ του Συμβουλίου της Ε.Ε. για τη θέσπιση κανόνων κατά πρακτικών φοροαποφυγής που έχουν άμεση επίπτωση στη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς. Με τις νέες διατάξεις διατηρείται η συστηματική ένταξη της διάταξης του άρθρου 38 στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προς τον σκοπό της γενικής εφαρμογής της σε όλους τους φόρους που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κ.Φ.Δ., δεδομένου ότι ο σκοπός της Οδηγίας 1164/2016/ΕΕ (σχετική η παράγραφος 3 του Προοιμίου αυτής) είναι η θέσπιση ενός ελάχιστου επιπέδου προστασίας στο εθνικό δίκαιο και επομένως τα κράτη - μέλη έχουν τη δυνατότητα αυστηρότερων ή και ευρύτερων ρυθμίσεων.

2. Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση επί του άρθρου 13 του ν. 4607/2019, με το οποίο τροποποιήθηκε το άρθρο 38 του ΚΦΔ οι γενικοί κανόνες απαγόρευσης των καταχρήσεων (ΓΚΑΚ) περιλαμβάνονται στα φορολογικά συστήματα για την αντιμετώπιση των καταχρηστικών φορολογικών πρακτικών που δεν έχουν ακόμη αντιμετωπιστεί με ειδικά στοχευμένες διατάξεις.

Ως εκ τούτου, η λειτουργία των ΓΚΑΚ, όπως αναφέρεται και στο προοίμιο της Οδηγίας 1164/2016/ΕΕ (παράγραφος 11), έχει σκοπό να συμπληρώνει κενά, γεγονός που δεν θα πρέπει να θίγει την εφαρμογή ειδικών κανόνων κατά των καταχρήσεων (π.χ. διατάξεις περί ελεγχόμενων αλλοδαπών εταιρειών, αντικαταχρηστικός κανόνας της Οδηγίας Μητρικών - θυγατρικών, ειδικός αντικαταχρηστικός κανόνας του άρθρου 56 του ν.4172/2013 για την αντιμετώπιση της φοροαποφυγής στον τομέα των εταιρικών αναδιарθρώσεων, κ.λπ.).

3. Ειδικότερα, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 38 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του φόρου, η Φορολογική Διοίκηση δεν λαμβάνει υπόψη τυχόν διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων οι οποίες, έχοντας συσταθεί με κύριο σκοπό ή με έναν από τους κύριους σκοπούς την απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος που ματαιώνει το αντικείμενο ή τον σκοπό των εφαρμοστέων φορολογικών διατάξεων, δεν είναι γνήσιες, συνεκτιμωμένων όλων των σχετικών στοιχείων και περιστάσεων.

Το γεγονός αυτό προϋποθέτει τη συνολική ανάλυση και αξιολόγηση της διευθέτησης ή σειράς διευθετήσεων από τη Φορολογική Διοίκηση, η οποία φέρει και το σχετικό βάρος της απόδειξης, υπό το πρίσμα της αρχής της αναλογικότητας.

4. Με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι για τους σκοπούς της παραγράφου 1, ως «διευθέτηση» νοείται κάθε συναλλαγή, δράση, πράξη, συμφωνία, επιχορήγηση, συνεννόηση, υπόσχεση, δέσμευση ή γεγονός. Μια διευθέτηση μπορεί να περιλαμβάνει περισσότερα από ένα στάδια ή μέρη.

Σημειώνεται ότι η εφαρμογή του γενικού κανόνα απαγόρευσης των καταχρήσεων καταλαμβάνει διευθετήσεις που πραγματοποιούνται τόσο στην ημεδαπή όσο και διασυνοριακά, τόσο εντός όσο και εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Διευκρινίζεται επίσης ότι ο τύπος της συναλλαγής, δράσης, πράξης, συμφωνίας, κ.λπ., δηλαδή το γεγονός εάν αυτή είναι γραπτή ή προφορική, δεν επηρεάζει τον χαρακτηρισμό της ως διευθέτησης, εφόσον διαπιστώνεται αντικειμενικά ότι υπάρχει.

5. Με την παράγραφο 3 του άρθρου 38 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων είναι μη γνήσια στον βαθμό που δεν τίθεται σε εφαρμογή για βάσιμους εμπορικούς λόγους που απηχούν την οικονομική πραγματικότητα.

Περαιτέρω, προκειμένου για τον καθορισμό του γνήσιου ή μη χαρακτήρα μιας διευθέτησης ή σειράς διευθετήσεων, η Φορολογική Διοίκηση εξετάζει αν αυτές αφορούν μία ή περισσότερες από τις εξής, ενδεικτικώς απαριθμούμενες, καταστάσεις όπως αυτές περιγράφονται στο κείμενο της Σύστασης της Ε.Ε. 2012/772/ΕΕ:

α) ο νομικός χαρακτηρισμός των μεμονωμένων σταδίων από τα οποία αποτελείται μια διευθέτηση είναι ασυμβίβαστος με τη νομική υπόσταση της διευθέτησης στο σύνολό της. Αυτό αφορά στην περίπτωση που υπάρχει πλήρης εικόνα της σειράς διευθετήσεων προκειμένου να επιτευχθεί ο ορθός νομικός χαρακτηρισμός της συναλλαγής. Για παράδειγμα, αν μελετηθούν μεμονωμένα ορισμένες συναλλαγές μπορεί να εμφανίζονται ως ίδια κεφάλαια, ενώ αν εξεταστεί ένας αριθμός αλληλένδετων συναλλαγών τελικά χαρακτηρίζονται ως χρέος. Εν προκειμένω τα μεμονωμένα στάδια είναι ασυμβίβαστα με τη νομική υπόσταση του συνόλου.

β) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων εφαρμόζεται κατά τρόπο που δεν συνάδει με μια συνήθη επιχειρηματική συμπεριφορά.

Για παράδειγμα, προκειμένου για τη χρηματοδότηση εταιρείας εγκατεστημένη στη Χώρα Α από εταιρεία στη χώρα Β παρεμβάλλεται τρίτη εταιρεία (conduit company) στη χώρα Γ, ώστε να εκμεταλλευτεί τις ευνοϊκότερες διατάξεις της ΣΑΔΦ μεταξύ Β και Γ (treaty shopping) (π.χ. μειωμένος ή και μηδενικός συντελεστής παρακράτησης επί του εισοδήματος των καταβαλλόμενων τόκων (back-to-back loan)).

γ) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων περιλαμβάνει στοιχεία που έχουν ως αποτέλεσμα την αλληλοαντιστάθμιση ή την αλληλοακύρωσή τους,

δ) η σύναψη συναλλαγών είναι κυκλικού χαρακτήρα,

ε) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων οδηγεί σε σημαντικό φορολογικό πλεονέκτημα αλλά αυτό δεν αντανakλάται στους επιχειρηματικούς κινδύνους, τους οποίους αναλαμβάνει ο φορολογούμενος, ή στις ταμειακές ροές του,

στ) το αναμενόμενο περιθώριο κέρδους πριν από τον φόρο είναι σημαντικό σε σύγκριση με το ύψος του αναμενόμενου φορολογικού πλεονεκτήματος.

Για παράδειγμα, τα σχήματα που επωφελούνται από επιστροφές ή πιστώσεις φόρου ή από κανόνες οριοθέτησης (ringfencing rules), που αφήνουν αφορολόγητο το εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης των εταιρειών που εμπλέκονται σε διεθνείς συναλλαγές.

6. Με την παράγραφο 4 του άρθρου 38 του ΚΦΔ ορίζεται ότι όταν, κατ' εφαρμογή της παραγράφου 1, διευθετήσεις ή σειρά διευθετήσεων κρίνονται μη γνήσιες, τότε η φορολογική υποχρέωση, συμπεριλαμβανομένων σχετικών κυρώσεων, υπολογίζεται βάσει των διατάξεων που θα τύγχαναν εφαρμογής εν απουσία της εν λόγω διευθέτησης.

Ειδικότερα, σε περίπτωση εφαρμογής του γενικού κανόνα απαγόρευσης των καταχρήσεων εφαρμόζονται οι διατάξεις του ν.4174/2013 ως προς τις επιβαλλόμενες κυρώσεις (σχετική η παράγραφος 11 του Προοιμίου της Οδηγίας 1164/2016/ΕΕ).

7. Περαιτέρω, για λόγους ασφάλειας δικαίου και προκειμένου να εξασφαλισθεί, σύμφωνα με την παράγραφο 11 του Προοιμίου της Οδηγίας, ότι ο κανόνας του άρθρου 6 της Οδηγίας εφαρμόζεται με ομοιόμορφο τρόπο, για την ερμηνεία της διάταξης ακολουθείται συμπληρωματικά η συναφής νομολογία του ΔΕΕ και η Σύσταση της Ε.Ε. 2012/772/ΕΕ.

8. Επίσης, όσον αφορά την έννοια των όρων «τεχνητές (artificial) διευθετήσεις», η οποία περιλαμβανόταν στις διατάξεις της πρώτης παραγράφου του άρθρου 38 του ΚΦΔ όπως ίσχυε από 1.1.2014 έως και 31.12.2018 (ακολουθώντας το κείμενο της Σύστασης της Ε.Ε. 2012/772/ΕΕ, η οποία υιοθέτησε τη νομολογία του ΔΕΕ (π.χ. Απόφαση ΔΕΕ Cadbury Schweppes C-196/04) και «μη γνήσιες (not-genuine) διευθετήσεις», η οποία ακολουθείται από την Οδηγία 1164/2016/ΕΕ και καθώς και από το άρθρο 38 του ΚΦΔ όπως ισχύει από 1.1.2019 και μετά (ορολογία η οποία τέθηκε για πρώτη φορά, με τις διατάξεις της Οδηγίας 2015/121/ΕΕ σχετικά με την υιοθέτηση γενικού κανόνα απαγόρευσης των καταχρήσεων όσον αφορά την Οδηγία Μητρικών - Θυγατρικών (2011/96/ΕΕ), το περιεχόμενο των διατάξεων της οποίας έχει ενσωματωθεί στο εσωτερικό μας δίκαιο με τις διατάξεις της παραγράφου 41 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013), επισημαίνεται ότι για ερμηνευτικούς σκοπούς οι δύο όροι θεωρούνται ταυτόσημοι.

Προς διευκόλυνση ιδίως της Φορολογικής Διοίκησης αναφέρονται περιπτώσεις που έχουν κριθεί νομολογιακά (ΔΕΕ) ότι δεν συνιστούν, χωρίς την εξέταση και άλλων δεδομένων της υπόθεσης, τεχνητές διευθετήσεις (artificial) διευθετήσεις με σκοπό την φοροαποφυγή:

α) Η δημιουργία δευτερεύουσας εγκατάστασης σε άλλο κράτος μέλος, είτε με τη μορφή γραφείου, υποκαταστήματος κ.λπ. ή με τη μορφή θυγατρικής εταιρείας (Απόφαση ΔΕΕ Imperial Chemical Industries (ICI) C-264/96, παρ. 26),

β) Το γεγονός ότι οι δραστηριότητες της δευτερεύουσας εγκατάστασης στο άλλο κράτος μέλος (κράτος υποδοχής) είναι δραστηριότητες που θα μπορούσε να αναλάβει ο ίδιος ο φορολογούμενος στο κράτος κατοικίας του (Απόφαση ΔΕΕ Cadbury Schweppes C-196/04), παρ. 69),

γ) Το γεγονός ότι η εταιρεία έχει συσταθεί σε κράτος μέλος με αποκλειστικό σκοπό να επωφεληθεί από μια ευνοϊκότερη νομοθεσία που ισχύει στο άλλο κράτος μέλος (Απόφαση ΔΕΕ Cadbury Schweppes C-196/04, παρ. 37),

δ) Το γεγονός της ύπαρξης χαμηλότερης φορολογίας σε άλλο κράτος μέλος (Απόφαση ΔΕΕ *Eurowings Luftverkehr C-294/97*, παρ. 44),\ε) Ο σκοπός της μείωσης της φορολογικής επιβάρυνσης (ομοίως).

στ) Η ύπαρξη ενός ευνοϊκού φορολογικού καθεστώτος σε άλλο κράτος μέλος (Απόφαση ΔΕΕ *Cadbury Schweppes C-196/04*, παρ. 36-38),

ζ) Η χορήγηση κρατικών ενισχύσεων στο άλλο κράτος μέλος, ακόμα και αν οι κρατικές ενισχύσεις δεν είναι συμβατές με τη Συνθήκη (Απόφαση ΔΕΕ *Cadbury Schweppes C-196/04*, παρ. 55-60),

η) Η μεταφορά της έδρας ή της κατοικίας του φορολογούμενου σε άλλο κράτος μέλος (Απόφαση ΔΕΕ *Lasteyrie du Saillant C-9/02*, παρ. 51).

9. Ως προς την εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 38 του ν.4174/2013 σε σχέση με τις Συμβάσεις αποφυγής Διπλής Φορολογίας (ΣΑΔΦ), με την αιτιολογική έκθεση του ν. 4607/2019 διευκρινίσθηκε ότι εάν σε ΣΑΔΦ περιέχονται ειδικές διατάξεις κατά της φοροαποφυγής (π.χ. *Principle Purpose Test*), τότε, εφόσον ο σκοπός της μη γνήσιας διευθέτησης είναι η απόκτηση πλεονεκτήματος που παρέχεται από την οικεία ΣΑΔΦ, οι διατάξεις αυτές υπερισχύουν σε κάθε περίπτωση του άρθρου 38 του Κ.Φ.Δ. και εφαρμόζονται αποκλειστικά. Σε κάθε άλλη περίπτωση τυγχάνει εφαρμογής η διάταξη του άρθρου 38 Κ.Φ.Δ. και εφόσον διαπιστωθεί ότι μια διευθέτηση έχει ως κύριο ή έναν από τους κύριους σκοπούς την απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος, τότε δεν χορηγούνται τα ευεργετήματα των ΣΑΔΦ».

**Επειδή** στην προκειμένη περίπτωση από τα διαλαμβανόμενα στις οικείες εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. του 1<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης προκύπτουν τα ακόλουθα:

Ο προσφεύγων (μηχανικός ενεργειακών έργων) στις 15/3/2019 ανέλαβε ως ανάδοχος έργου την ανέγερση πενταόροφου κτιρίου με υπόγειο και πατάρι στην οδό ..... στην ..... Θεσσαλονίκης από την ιδιοκτήτρια του οικοπέδου και εργοδότη εταιρία με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ: ....., στην οποία, μετείχε ως ομόρρυθμος εταίρος με ποσοστό 98% και διαχειριστής.

Η σύμβαση εκτέλεσης έργου υποβλήθηκε νόμιμα στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΣΤ' Θεσσαλονίκης, λαμβάνοντάς αύξοντα αριθμό ...../15-3-2019. Το συνολικό κόστος του έργου από τα σκυροδέματα μέχρι την τοιχοποιία, ορίστηκε, όπως προβλέπεται, στο Παράρτημα της σύμβασης στο ποσό των 122.877,90€ (κόστος έργου χωρίς Φ.Π.Α. 99.095,00€ πλέον Φ.Π.Α. 23.782,80€)

Μετά από έλεγχο στα λογιστικά αρχεία της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος, η φορολογική αρχή έκρινε ότι ο προσφεύγων, ανέλαβε ενοχικά όλο το κόστος του προαναφερθέντος έργου (το οποίο και εξέπεσε από τα ακαθάριστα έσοδά του), χωρίς να ορίζεται στη σύμβαση ρητά και κατά τρόπο ορισμένο αν σε αυτό περιλαμβάνεται και το συνολικό εργατικό – οικοδομικό κόστος, για το οποίο κατά νόμο υπόχρεος είναι ο κύριος του έργου (εν προκειμένω η ετερόρρυθμη εταιρία .....). Στον έλεγχο προσκομίστηκαν οι μισθοδοτικές καταστάσεις της εταιρίας «.....» με ΑΦΜ: ....., αντίγραφα αποδεικτικών υποβολής ΑΠΔ στον ΕΦΚΑ της εταιρίας και αποδεικτικών εξόφλησης μισθών εργαζομένων. Συνολικά, από τα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής

επιχείρησης του προσφεύγοντος εξέπεσε ποσό 15.633,16€, που στο Ε3 επιμερίστηκε σε παροχές προς εργαζόμενους και λειτουργικά έξοδα.

Περαιτέρω, από τις διενεργηθείσες ελεγκτικές επαληθεύσεις διαπιστώθηκε ότι ούτε επί των εκδοθέντων προς τη συνδεδεμένη επιχείρηση «.....» φορολογικών στοιχείων συμπεριλήφθηκε αναλυτικά το κόστος του προσωπικού. Επίσης, σύμφωνα με την φορολογική αρχή, από τα εσωτερικά συγκριτικά στοιχεία της ατομικής επιχείρησης και ειδικότερα την εξέταση του περιθωρίου καθαρού κέρδους που δηλώθηκε στα είδη δραστηριότητας (εμπορική δραστηριότητα, παραγωγική δραστηριότητα και παροχή υπηρεσιών), προέκυψε ότι δεν τηρήθηκαν ίσες αποστάσεις, όπως επιβάλλεται, στις εμπορικές συνεργασίες μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων.

Λαμβάνοντας υπόψη τα προαναφερθέντα, η φορολογική αρχή συμπέρανε ότι με την έκπτωση του εργατικού-οικοδομικού κόστους από τα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής επιχείρησης χωρίς παράλληλα να αναγνωρίζεται το ποσό των 15.633,16€ και ως ακαθάριστο έσοδο στο φορολογικό έτος 2019, ο προσφεύγων ωφελήθηκε από την καταβολή μειωμένου φόρου εισοδήματος κατά 7.034,92€ ( $15.633,16€ \times \text{συντελεστή φορολογίας } 45\%$ ), ενώ η εταιρεία εμφανίζει ζημίες. Έκρινε δε ότι οι εν λόγω λογιστικές ενέργειες συνιστούν «τεχνητή» διευθέτηση για την απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος και ως εκ τούτου μη τήρηση της αρχής των «ίσων αποστάσεων» και για το λόγο αυτό προσαύξησε τόσο τα ακαθάριστα έσοδα (στη φορολογία του εισοδήματος) όσο και τις φορολογητέες εκροές (στη φορολογία του Φ.Π.Α.) κατά το ποσό των 15.633,16€.

**Επειδή** εν προκειμένω διαπιστώνονται αντιφάσεις στην αιτιολογία που επικαλείται η φορολογική αρχή, προκειμένου να στοιχειοθετήσει την «διαπιστωθείσα» τεχνητή διευθέτηση.

Πιο συγκεκριμένα, συγχέεται ο έλεγχος της τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων (όπως αυτή αποτυπώνεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 9 του Προτύπου Φορολογικών Συμβάσεων Εισοδήματος και Κεφαλαίου του ΟΟΣΑ (OECD Model Tax Convention on Income and Capital)) ο οποίος διενεργείται βάσει των άρθρων 50 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) και 21 του ν. 4987/2022 με τον έλεγχο για την διαπίστωση τυχόν τεχνητής διευθέτησης, όπως αυτή ορίζεται στο άρθρο 38 του ν. 4987/2022, και αφορά συναλλαγές, πράξεις, συμφωνίες, υποσχέσεις που έχουν ως κύριο σκοπό ή έναν από τους κύριους σκοπούς την απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος που ματαιώνει το αντικείμενο ή τον σκοπό των εφαρμοστέων φορολογικών διατάξεων. Η αρχή των ίσων αποστάσεων (ανοιχτής αγοράς, πλήρους ανταγωνισμού - *Arm's Length Principle*) εφαρμόζεται, στο πλαίσιο ελέγχου των ενδοομιλικών συναλλαγών, προκειμένου να διαπιστωθεί εάν μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων πραγματοποιούνται συναλλαγές με οικονομικούς όρους διαφορετικούς από εκείνους που θα είχαν συμφωνηθεί μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων. Στην περίπτωση του ελέγχου των ενδοομιλικών συναλλαγών η φορολογική αρχή αποδέχεται καταρχήν τις εμπορικές πράξεις του νομικού προσώπου – νομικής οντότητας με τα συνδεδεμένα πρόσωπα, εξετάζοντας στην συνέχεια αν σε αυτές τηρήθηκε η αρχή των ίσων αποστάσεων, χρησιμοποιώντας αξιόπιστα εξωτερικά ή εσωτερικά συγκριτικά στοιχεία και προσαρμόζοντας αντίστοιχα τα

αποτελέσματα. Στην υπό κρίση περίπτωση από την φορολογική αρχή δεν διενεργήθηκε έλεγχος τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων, δεν χρησιμοποιήθηκαν συγκριτικά στοιχεία (εσωτερικά ή εξωτερικά) και δεν διαπιστώθηκε ότι οι επίμαχες συναλλαγές μεταξύ του προσφεύγοντος και της ετερόρρυθμης εταιρείας «.....» πραγματοποιήθηκαν με οικονομικούς όρους διαφορετικούς από εκείνους που θα είχαν συμφωνηθεί μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων.

**Επειδή** ως προς το άρθρο 38 του ν. 4987/2022 η Διοίκηση με τις σχετικές εκδοθείσες αποφάσεις έχει διευκρινίσει ότι κατά τον προσδιορισμό του φόρου, δεν λαμβάνεται υπόψη τυχόν διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων οι οποίες, έχοντας συσταθεί με κύριο σκοπό ή με έναν από τους κύριους σκοπούς την απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος που ματαιώνει το αντικείμενο ή τον σκοπό των εφαρμοστέων φορολογικών διατάξεων, χαρακτηρίζοντας αυτές ως μη γνήσιες, συνεκτιμωμένων όλων των σχετικών στοιχείων και περιστάσεων. Συνεπώς η εφαρμογή αυτών των διατάξεων προϋποθέτει τη συνολική ανάλυση και αξιολόγηση της διευθέτησης ή σειράς διευθετήσεων από τη Φορολογική Διοίκηση, η οποία φέρει και το σχετικό βάρος της απόδειξης. Επίσης, σύμφωνα με τη θέση της Φορολογικής Διοίκησης, η οποία αποτυπώνεται στην απόφαση Ε2167/2020 εγκύκλιο διαταγή του Διοικητή της ΑΑΔΕ, για την ύπαρξη καταχρηστικής πρακτικής ή παρατυπίας πρέπει η φορολογική Αρχή να αποδείξει πράξεις που δεν διενεργούνται εντός του πλαισίου συνήθων εμπορικών πράξεων, αλλά αποτελούν αμιγώς τεχνητές μεθοδεύσεις, με μοναδικό σκοπό την καταχρηστική εκμετάλλευση των πλεονεκτημάτων που προβλέπει το κοινοτικό δίκαιο

**Επειδή** οι κρινόμενες δαπάνες αμοιβών προσωπικού πληρούν τα κριτήρια του άρθρου 22 του Ν.4172/2013, ενώ παράλληλα δεν εμπίπτουν στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπαιπτόμενων δαπανών του άρθρου 23 του ίδιου νόμου. Περαιτέρω, από την επισκόπηση του παραρτήματος της από 15/03/2019 σύμβασης έργου προκύπτει ότι στο συμφωνηθέν κόστος, τουλάχιστον σε ό,τι αφορά την σκυροδέτηση (το κόστος της οποίας προ Φ.Π.Α. ανήλθε σε 81.675,00€ έναντι συνολικού κόστους της σύμβασης (προ Φ.Π.Α) ύψους 99.095,00€) έχει συμπεριληφθεί το εργατικό κόστος.

**Επειδή** το διαπιστωθέν φορολογικό πλεονέκτημα που απέκτησε ο προσφεύγων ως προς τον καταβληθέντα φόρο εισοδήματος στο φορολογικό έτος 2019 ύψους 7.034,92€ (δεδομένου ότι η εταιρεία εμφανίζει ζημίες ενώ στην ατομική του επιχείρηση χωρίς την έκπτωση των εν λόγω δαπανών θα φορολογούνταν με συντελεστή 45%) δεν συνιστά, χωρίς την εξέταση και άλλων δεδομένων της υπόθεσης, τεχνητή διευθέτηση με σκοπό την φοροαποφυγή. Από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι η εταιρεία «.....» ιδρύθηκε μόλις το έτος 2018, με σκοπό την κατασκευή και εκμετάλλευση ιδιόκτητων διαμερισμάτων, και εύλογο κρίνεται έως και την ολοκλήρωση αυτών και την αποκόμιση εσόδων από την εκμετάλλευσή τους να παρουσιάζει ζημίες.

**Επειδή** ακόμα κι αν ήθελε θεωρηθεί ότι εν προκειμένω υφίσταται ζήτημα τεχνητής διευθέτησης θα έπρεπε βάσει του της παραγράφου 4 του άρθρου 38 του ν.4987/2022 η φορολογική υποχρέωση να υπολογισθεί, δυνάμει των διατάξεων που θα τύγχαναν εφαρμογής εν απουσία της εν λόγω διευθέτησης, ήτοι θα έπρεπε το μισθολογικό κόστος να μην αναγνωριστεί ως εκπιπτόμενο από τα ακαθάριστα έσοδα της περιόδου. Η αναγωγή του εν λόγω κόστους σε ακαθάριστο έσοδο στη φορολογία εισοδήματος και σε φορολογητέες εκροές στην φορολογία του Φ.Π.Α. δεν δύναται να γίνει αποδεκτή αφενός διότι από τα πραγματικά περιστατικά δεν προκύπτουν στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι η αμοιβή του προσφεύγοντος ήταν μεγαλύτερη της συμφωνηθείσας και αφετέρου διότι κάτι τέτοιο δεν προβλέπεται από τις κείμενες διατάξεις του άρθρου 38 του ν. 4987/2022

Λαμβάνοντας υπόψη τα προαναφερθέντα, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί ελλιπούς αιτιολογίας και μη νόμιμου προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος και των φορολογητέων εκροών εκ μέρους της ελεγκτικής αρχής, διά της εφαρμογής του άρθρου 38 του ν. 4987/2022 γίνονται αποδεκτοί ως νόμω και ουσία βάσιμοι.

Κατόπιν των ανωτέρω, το φορολογητέο εισόδημα οι φορολογητέες εκροές και οι αναλογούντες φόροι για το φορολογικό έτος 2019 επαναπροσδιορίζονται ως ακολούθως:

| <b><u>ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019</u></b>                                      | <b>Βάσει Δήλωσης</b> | <b>Βάσει Ελέγχου</b> | <b>Βάσει απόφασης ΔΕΔ</b> | <b>Διαφορά απόφασης ΔΕΔ - δήλωσης</b> |
|-------------------------------------------------------------------------|----------------------|----------------------|---------------------------|---------------------------------------|
| Σύνολο Εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα                          | 212.764,10€          | 228.397,26€          | 212.764,10€               | 0,00€                                 |
| <b>Μείον:</b> Κόστος Πωληθέντων                                         | 126.160,93€          | 126.160,93€          | 126.160,93€               | 0,00€                                 |
| <b>Μείον:</b> Λειτουργικά Έξοδα                                         | 56.984,33€           | 56.984,33€           | 56.984,33€                | 0,00€                                 |
| Κέρδη βάσει λογιστικού προσδιορισμού                                    | 29.618,84€           | 45.252,00€           | 29.618,84€                | 0,00€                                 |
| <b>Πλέον:</b> Μη εκπιπτόμενες δαπάνες                                   | 0,00€                | 428,62€              | 428,62€                   | -428,62€                              |
| <b>Φορολογητέα Καθαρά Αποτελέσματα από Επιχειρηματική Δραστηριότητα</b> | 29.618,84€           | 45.680,62€           | 30.047,46€                | -428,62€                              |

| <b>ΑΝΑΛΥΣΗ</b>       |              | <b>Βάσει Δήλωσης</b> | <b>Βάσει Ελέγχου</b> | <b>Βάσει απόφασης ΔΕΔ</b> | <b>Διαφορά απόφασης ΔΕΔ -Δήλωσης</b> |
|----------------------|--------------|----------------------|----------------------|---------------------------|--------------------------------------|
| Φορολογητέο εισόδημα | του υπόχρεου | 59.887,27€           | 75.949,05€           | 60.315,89€                | 428,62€                              |
|                      | της συζύγου  |                      |                      |                           |                                      |

|                                        |                |            |             |            |          |
|----------------------------------------|----------------|------------|-------------|------------|----------|
| Υπόλοιπο φόρου                         | Πιστωτικό ποσό |            |             |            |          |
|                                        | Χρεωστικό ποσό | 4.982,19 € | 12.209,99 € | 5.175,07 € | 192,88 € |
| Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ν. 4987/2022. |                | 0,00€      | 3.613,90 €  | 0,00 €     | 0,00 €   |
| Ειδική εισφορά αλληλεγγύης             |                | 2.591,57€  | 3.960,43 €  | 2.623,71€  | 32,14€   |
| Τέλος επιτηδεύματος                    |                | 650,00€    | 650,00 €    | 650,00 €   | 0,00 €   |
| Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών       | για καταβολή   | 8.223,76 € | 20.434,32 € | 8.448,78 € | 225,02 € |
|                                        | για επιστροφή  |            |             |            |          |

| ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΚΡΟΩΝ - ΕΙΣΡΟΩΝ         | 0119-1219 Δήλωσης | 0119-1219 Ελέγχου | 0119-1219 Απόφασης Δ.Ε.Δ. | Διαφορά απόφασης Δ.Ε.Δ. - Δήλωσης |
|----------------------------------|-------------------|-------------------|---------------------------|-----------------------------------|
| <b>ΕΚΡΟΕΣ</b>                    |                   |                   |                           |                                   |
| Αξία φορολογητέων εκροών - 24%   | 212.764,10€       | 228.397,26€       | 212.764,10€               | 0,00€                             |
| ΣΥΝΟΛΟ                           |                   |                   |                           |                                   |
| Αξίας φορολογητέων εκροών        | 212.764,10€       | 228.397,26€       | 212.764,10€               | 0,00€                             |
| Φόρος εκροών - 24%               | 51.063,38€        | 54.815,34€        | 51.063,38€                | 0,00€                             |
| ΣΥΝΟΛΟ Φόρου εκροών              | 51.063,38€        | 54.815,34€        | 51.063,38€                | 0,00€                             |
| <b>ΕΙΣΡΟΕΣ</b>                   |                   |                   |                           |                                   |
| ΣΥΝΟΛΟ                           |                   |                   |                           |                                   |
| Αξίας φορολογητέων εισροών       | 175.107,47€       | 174.678,85€       | 174.678,85€               | 428,62€                           |
| Υπόλοιπο Φόρου Εισροών           | 51.063,38€        | 50.900,52€        | 50.900,52€                | -162,86€                          |
| Χρεωστικό υπόλοιπο               | 0,00€             | 3.914,82€         | 162,86€                   | 162,86€                           |
| Πρόστιμα άρθρου 58 Ν. 4987/2022  | 0,00€             | 1.957,41€         | 81,43€                    | 81,43€                            |
| <b>Σύνολο φόρου για καταβολή</b> | <b>0,00€</b>      | <b>5.872,23</b>   | <b>244,29€</b>            | <b>244,29€</b>                    |

**Αποφασίζουμε**

την μερική αποδοχή της από .....2024 και με αριθ. πρωτ. .... ενδικοφανούς προσφυγής του .... του .... με ΑΦΜ .... και την τροποποίηση της υπ' αριθ. ....2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 και της υπ' αριθ.....2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2019-31.12.2019 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης

**Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:**

**Υπ' αριθ. ....2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης**

| Είδος φόρου                    | Ποσό βάσει ελέγχου | Ποσό βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ. | Διαφορά απόφασης Δ.Ε.Δ. - Ελέγχου |
|--------------------------------|--------------------|----------------------------|-----------------------------------|
| Διαφορά φόρου εισοδήματος      | 7.227,80€          | 192,88€                    | -7.034,92 €                       |
| Πρόστιμο άρθρου 58 Ν.4987/2022 | 3.613,90€          | 0,00€                      | -3.613,90 €                       |
| Ειδική εισφορά αλληλεγγύης     | 1.368,86€          | 32,14€                     | -1.336,72 €                       |
| <b>Σύνολο</b>                  | <b>12.210,56€</b>  | <b>225,02€</b>             | <b>-11.985,54 €</b>               |

*Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Ν.5104/2024*

**Υπ' αριθ.....2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2019-31.12.2019 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης**

| Είδος φόρου                                 | Ποσό βάσει ελέγχου | Ποσό βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ. | Διαφορά απόφασης Δ.Ε.Δ. - Ελέγχου |
|---------------------------------------------|--------------------|----------------------------|-----------------------------------|
| Φόρος προστιθέμενης αξίας                   | 3.914,82€          | 162,86€                    | -3.751,96 €                       |
| Πρόστιμο άρθρου 58 <sup>α</sup> Ν.4987/2022 | 1.957,41€          | 81,43€                     | -1.875,98 €                       |
| <b>Σύνολο</b>                               | <b>5.872,23€</b>   | <b>244,29€</b>             | <b>-5.627,94 €</b>                |

*Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Ν.5104/2024*

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 ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ 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.