



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 10-03-2025

Αριθμός απόφασης: 376

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 546 39 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url: www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1.Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του ν.5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024) εφεξής ΚΦΔ.

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

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

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

2.Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3.Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4.Την από 14-11-2024 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ:....., κατά: α) της με αριθμό/25-10-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού (ως άρθρο 85 του ΚΦΔ) φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019, β) της με αριθμό/25-10-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού (ως άρθρο 85 του ΚΦΔ) φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2020, γ) της με αριθμό/25-10-2024 πράξης επιβολής προστίμου (ως άρθρο 85 του ΚΦΔ), άρθρου 58^Α παρ. 1 του Ν 4987/2022, φορολογικού έτους 2019, δ) της με αριθμό/25-10-2024 πράξης επιβολής

προστίμου (ως άρθρο 85 του ΚΦΔ), άρθρου 58^Α παρ. 1 του Ν 4987/2022, φορολογικού έτους 2020, ε) της με αριθμό/25-10-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού (ως άρθρο 85 του ΚΦΔ), ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2019 και στ) της με αριθμό/25-10-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού (ως άρθρο 85 του ΚΦΔ), ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2020, του προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της φορολογικής αρχής.

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

Επί της από 14-11-2024 και με αριθμό πρωτ. 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:

1)Με την με αριθμό/25-10-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού (ως άρθρο 85 του ΚΦΔ) φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, του προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, προσδιορίστηκε για τον προσφεύγοντα κύριος φόρος ύψους 13.577,21€, πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ ύψους 6.788,61€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 1.845,53€, ήτοι συνολικό ποσό προς καταβολή ύψους 22.211,35€.

2)Με την με αριθμό/25-10-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού (ως άρθρο 85 του ΚΦΔ) φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020, του προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, προσδιορίστηκε για τον προσφεύγοντα κύριος φόρος ύψους 11.719,54€ και πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ ύψους 5.859,77€, ήτοι συνολικό ποσό προς καταβολή ύψους 17.579,31€.

3)Με την με αριθμό/25-10-2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α παρ. 1 του Ν 4987/2022 φορολογικού έτους 2019, του προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 400,56€ (801,11*50%), διότι υπέπεσε στην παράβαση της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων για πράξεις που επιβαρύνονται με ΦΠΑ και ειδικότερα το με αριθμό/31-12-2019 τιμολόγιο πώλησης καθαρής αξίας 3.337,95 πλέον ΦΠΑ ύψους 801,11€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 10, 12 και 14 του Ν 4308/2014 (ΕΛΠ) και του άρθρου 13 παρ.1 του ΚΦΔ, που επισύρει το πρόστιμο που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 58^Α παρ. 1 του Ν 4987/2022.

4)Με την με αριθμό/25-10-2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α παρ. 1 του Ν 4987/2022 φορολογικού έτους 2020, του προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 6.236,91€ (12.473,83*50%), διότι υπέπεσε στην παράβαση της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων για πράξεις που επιβαρύνονται με ΦΠΑ και ειδικότερα το με αριθμό/31-12-2020 τιμολόγιο πώλησης καθαρής αξίας 51.974,30 πλέον

ΦΠΑ ύψους 12.473,83€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 10, 12 και 14 του Ν 4308/2014 (ΕΛΠ) και του άρθρου 13 παρ.1 του ΚΦΔ, που επισύρει το πρόστιμο που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 58^Α παρ. 1 του Ν 4987/2022.

5)Με την με αριθμό/25-10-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού (ως άρθρο 85 του ΚΔΦ) ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2019, του προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, προσδιορίστηκε για τον προσφεύγοντα κύριος φόρος ύψους 1.161,89€ και πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ ύψους 180,39€, ήτοι συνολικό ποσό προς καταβολή ύψους 1.342,28€.

6)Με την με αριθμό/25-10-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού (ως άρθρο 85 του ΚΔΦ) ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2020, του προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, προσδιορίστηκε για τον προσφεύγοντα κύριος φόρος ύψους 12.758,94€ και πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ ύψους 142,56€, ήτοι συνολικό ποσό προς καταβολή ύψους 12.901,50€ και αναγνωρίστηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση ύψους 3.417,50€ .

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από 25-10-2024 εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ και εκθέσεως ελέγχου προστίμου ΚΦΔ (άρθρου 57 παρ.6 Ν 5104/2024), του 1^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, κατόπιν της με αριθμό/16-07-2024 εντολής ελέγχου του προϊσταμένου του.

Ο έλεγχος διενεργήθηκε σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του Ν 4172/2013 και του Ν 2859/2000 σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 27, 29, 30 και 84 του Ν 5104/2024 και με βάση τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που ορίζονται στην Α 1293/2019.

Ο έλεγχος, εφαρμόζοντας τη μέθοδο της κλειστής αποθήκης διαπίστωσε 1) κατά το φορολογικό έτος 2019 αποκρυσάλλει ύλη ύψους 3.337,95€ με τον αναλογούντα ΦΠΑ ύψους 801,11€ και 2) κατά το φορολογικό έτος 2020 αποκρυσάλλει ύλη ύψους 51.974,30€ με τον αναλογούντα ΦΠΑ ύψους 12.473,83€.

Επιπλέον, για το φορολογικό έτος 2019 από τον έλεγχο διαπιστώθηκε η μη εξόφληση των κάτωθι αγορών-δαπανών καθαρής αξίας άνω των 500,00€, με τραπεζικά μέσα.

Φορολογικό έτος 2019

Αγορές εξωτερικού (εισαγωγές): δεν προσκομίσθηκαν εμβάσματα για τα κάτωθι

A/A	Ημερομηνία	invoice	Προμηθευτής	Ποσότητα Κιλά/Τόνοι	Τιμή μονάδας	Καθαρή αξία
1	11-01-2019	2018/17	.....	17.815	0,220	3.932,66
2	08-01-2019	2018/18	.....	17.815	0,220	3.932,66
3	27-03-2019	2019/20	.....	16.000	0,250	4.000,00
4	16-05-2019	2019/025	.....	16.000	0,225	3.600,00
5	16-05-2019	2019/024	.....	16.000	0,225	3.600,00
6			ΣΥΝΟΛΑ	83.630		19.056,32

Αγορές εσωτερικού

A/A	Ημερομηνία	Παραστατικό	Αιτιολογία	Αγορές εμπορ. 24%	ΦΠΑ	Σύνολο
1	31-01-2019	ΤΔΑ 6007	.....	1.500,00	360,00	1.860,00
2	06-03-2019	ΤΔΑ 6110	.....	2.300,00	552,00	2.852,00
3	14-03-2019	ΤΔΑ 6143	.....	590,24	141,65	731,89
4	20-04-2019	ΤΔΑ 6249	.....	975,00	234,00	1.209,00
5	06-05-2019	ΤΔΑ 6346	.....	1.950,00	468,00	2.418,00
6	29-05-2019	ΤΔΑ 6391	.....	1.560,00	374,40	1.934,40
7	09-08-2019	ΤΔΑ 6590	.....	1.900,00	456,00	2.356,00
8	31-08-2019	ΤΔΑ 6648	.....	705,86	169,41	875,27
9	28-11-2019	ΤΔΑ 1004	.....	1.040,60	249,70	1.290,30
10	28-12-2019	ΤΔΑ 1027	.....	725,00	174,00	899,00
11			ΣΥΝΟΛΑ	13.246,70	3.179,16	16.425,86

Τέλος, από τον έλεγχο των δαπανών μισθοδοσίας προέκυψε ότι ο προσφεύγων δεν κατέβαλε με ηλεκτρονικό μέσο πληρωμής (δεν προσκομίσθηκαν στον έλεγχο σχετικά παραστατικά) τις καθαρές αποδοχές των υπαλλήλων, οι οποίες σύμφωνα με τις μισθοδοτικές καταστάσεις, για το φορολογικό έτος 2019 ανέρχονται στο ποσό των 10.131,37€ και για το φορολογικό έτος 2020 ανέρχονται στο ποσό των 4.479,25€. Τα ως άνω ποσά αποτελούν μη εκπιπτόμενες δαπάνες, σύμφωνα με την παράγραφο ιδ' του άρθρου 23 του Ν 4172/2013.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενος:

- 1) Ακυρότητα των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω εσφαλμένης εκτίμησης των πραγματικών περιστατικών και πλάνης περί τα πράγματα. Συγκεκριμένα, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι μεταξύ του αγορασθέντος (ακατέργαστου-μη επεξεργασθέντος) και αυτού που τελικά συσκευάζεται και πωλείται στον πελάτη, ανέρχεται σε ποσοστό που κυμαίνεται μεταξύ 20% έως 50% ανάλογα με το «καμίνι». Για το έτος 2019, λόγω του ότι τα «καμίνια» ήταν προσεγμένα, το ποσοστό φύρας ανήλθε σε 21,5% και συνεπώς δεν υπάρχει αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη. Αντίστοιχα, για το έτος 2020, λόγω του ότι ήταν άσχημες οι συνθήκες παραγωγής /«καμίνια», το ποσοστό φύρας ανήλθε σε 40,80% και συνεπώς δεν υπάρχει αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη.
- 2) Ο έλεγχος εσφαλμένα θεώρησε τις δαπάνες μισθοδοσίας ως μη εκπιπτόμενες, λόγω μη καταβολής τους με τραπεζικά μέσα, καθώς πραγματοποιήθηκαν για το συμφέρον της επιχείρησης και αυτό αποδεικνύεται από: α) τις προσκομιζόμενες συμβάσεις μεταξύ του

ιδίου και των υπαλλήλων, β) τις αναγγελίες αυτών στην αρμόδια Επιθεώρηση Εργασίας (ΕΡΓΑΝΗ), γ) τις εξοφλητικές αποδείξεις καταβολής των αποδοχών τους, υπογεγραμμένες από τους ίδιους (υπαλλήλους) και δ) τις υπεύθυνες δηλώσεις των υπαλλήλων, με τις οποίες δηλώνουν ότι πράγματι απασχολήθηκαν στην επιχείρηση του προσφεύγοντα. Ο προσφεύγων επικουρικά επικαλείται την ΚΥΑ 269/2019, με έναρξη εφαρμογής από 01-07-2019 και συνεπώς τουλάχιστον για το μισό 2019 οι δαπάνες μισθοδοσίας θα πρέπει να ληφθούν υπόψη.

- 3) Ο έλεγχος εσφαλμένα θεώρησε ως μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες για το έτος 2019, καθώς αυτές πραγματοποιήθηκαν για το συμφέρον της επιχείρησης και αυτό αποδεικνύεται:

α) Για τις αγορές εσωτερικού

i) από τα αναγραφόμενα στην έκθεση ελέγχου τιμολόγια/δελτία αποστολής, τα οποία ο έλεγχος δεν θεωρεί εικονικά, ii) από τις δυο καταστάσεις που προσκομίζει με τις τραπεζικές επιταγές που εκδόθηκαν και παραδόθηκαν στους ημεδαπούς προμηθευτές, iii) από τις αποδείξεις είσπραξης των εν λόγω επιταγών και iv) από τις αποδείξεις παράδοσης των επιταγών αυτών από τον προσφεύγοντα στους προμηθευτές του.

Προς επίρρωση του ισχυρισμού του προσκομίζει και επικαλείται καρτέλα προμηθευτή, από την οποία προκύπτει η εξόφληση των υπό κρίση τιμολογίων

β) Για τις αγορές εξωτερικού

i) από τα αναγραφόμενα στην έκθεση ελέγχου τιμολόγια/δελτία αποστολής, τα οποία ο έλεγχος δεν θεωρεί εικονικά.

- 4) Ανεπαρκής αιτιολογία

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 76 του Ν.5104/2024 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, με το άρθρο 33 του Ν 5104/2024 ορίζεται ότι: «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 εμπεριστατωμένα 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, στην παράγραφο 6 του άρθρου 34 του Ν 5104/2024 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, με το άρθρο 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης. 3. Όταν η διοικητική πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως, τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοσή της οργάνου. Όταν την έκδοση της διοικητικής πράξης ζητά ο ενδιαφερόμενος, αυτός οφείλει να υποβάλει τα δικαιολογητικά που καθορίζουν οι σχετικές διατάξεις, εκτός αν τα στοιχεία αυτά υπάρχουν στην αρμόδια για την έκδοση της πράξης διοικητική αρχή».

Επειδή, τα βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοση της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, **η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων**, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρεια (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519).

Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, στη διοικητική πράξη πρέπει να γίνεται μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της (ορισμένος χαρακτήρας της αιτιολογίας, ΣτΕ 3692/2001, 4223/2000). Δεν πρέπει να περιορίζεται στην επανάληψη στερεότυπων εκφράσεων που προέρχονται από τον νόμο που διέπει την υπόθεση (ΣτΕ 2584/2001) **ούτε να στηρίζεται σε αντιφατικά στοιχεία** (ΣτΕ 941/1989, Ολ 3158/1976).

Επειδή, η αιτιολογία είναι επαρκής όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο ώστε να **μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου** (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου ΙΙ, σελ. 144). Η επάρκεια προϋποθέτει ότι η αιτιολογία είναι σαφής και ότι εμπεριέχει το στοιχείο της ειδικότητας, αλλά επιβάλλει την ύπαρξη ενός ακόμη σταδίου στην πορεία του συλλογισμού του οργάνου. Η επάρκεια απαιτεί βαθύτερη ανάλυση έναντι των στοιχείων της σαφήνειας και της

ειδικότητας και κρίνεται σε σχέση τόσο με νομικά ζητήματα όσο και με πραγματικά δεδομένα. ([https:// www.prevedourou.gr/η-αιτιολογια-των-διοικητικων-πραξεων](https://www.prevedourou.gr/η-αιτιολογια-των-διοικητικων-πραξεων)).

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής φόρων και προστίμων νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην απόφαση επιβολής του προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της απόφασης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο **όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της επιβολής του προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία** της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

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 ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».*

Επειδή, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 2695/1993 και ΣτΕ 962/2012).

Επειδή σε κάθε περίπτωση, όπως έχει κριθεί νομολογιακά, το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.α.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης

της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση.

Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως «τεκμήρια»), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παράβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ. 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) – πρβλ ακόμα ΣτΕ 2780/2012 επταμ. 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ. 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού)]. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.).

Επειδή, οι οικείες εκθέσεις ελέγχου, οι οποίες αποτελούν την αιτιολογία των υπό κρίση πράξεων (Ι.Δ. Αναστόπουλος - Θ.Π. Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2003, σελ. 504), αναγράφουν τις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξεως, ενώ στο κεφάλαιο 7, εκτίθεται με λεπτομέρεια η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων και τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπεριστατωμένα. Στο ίδιο σημείο γίνεται η υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον κανόνα δικαίου, ενώ στην προσβαλλόμενη πράξη γίνεται ο προσδιορισμός του φόρου και των αναλογούντων προσαυξήσεων σε συνέχεια των διαπιστώσεων του ελέγχου. Άρα λοιπόν, σε καμία περίπτωση η αιτιολογία των αμφισβητούμενων πράξεων δεν είναι ελλιπής, όπως ανυπόστατα υποστηρίζει ο προσφεύγων. Ως εκ τούτου, οι οικείες εκθέσεις ελέγχου αναφέρονται διεξοδικά τόσο στη νομική βάση, όσο και στα γεγονότα και τα πραγματικά περιστατικά που ελήφθησαν υπόψη από τον έλεγχο και επομένως, καλύπτεται η υποχρέωση της φορολογικής Διοίκησης περί επαρκούς αιτιολογίας, έτσι όπως αυτή ορίζεται στο άρθρο 76 του Ν.5104/2024.

Ως προς τον πρώτο, δεύτερο και τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, στο άρθρο 27 του Ν. 5104/2024 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 αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και

στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.....».

Επειδή, στο άρθρο 21 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους. Ειδικά, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο και τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ), όπως ισχύει.».

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

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

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 23 του Ν 4172/2013 «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: α)....., β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, ιδ) Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του [άρθρου 12](#) του ν. [4172/2013](#), εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών,..».

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

«Ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν. [4172/2013](#)) καθιερώνει νέους κανόνες για την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρηματικών δαπανών για τους ασκούντες επιχειρηματική δραστηριότητα είτε είναι φυσικά πρόσωπα, είτε είναι νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες. Ειδικότερα:

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

Άρθρο 22

Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

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

2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της.

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

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

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, η αξία της οποίας δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση.

Ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες, όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί 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.

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.

3. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του [άρθρου 22](#) και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του [άρθρου 23](#) ή της [παραγράφου 4 του άρθρου 48](#).

Άρθρο 23

Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του [άρθρου 23](#) του ν. [4172/2013](#) καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Ειδικότερα, με τις διατάξεις αυτές ρητά ορίζεται ότι δεν εκπίπτουν:

β) Κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500 ευρώ, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. Για την περίπτωση αυτή έχουν παρασχεθεί αναλυτικές οδηγίες με τις [ΠΟΛ.1216/1.10.2014](#) και [ΠΟΛ.1079/6.4.2015](#) εγκυκλίου μας...».

Επειδή, στην ΠΟΛ 1216/2014 ορίζεται ότι «2. Ειδικότερα, με την περίπτωση β' του ως άνω άρθρου ορίζεται ότι δεν εκπίπτει κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των €500, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

Για την εφαρμογή της περίπτωσης αυτής, στην έννοια της αγοράς των αγαθών και της λήψης των υπηρεσιών εμπίπτουν οι αγορές πρώτων και βοηθητικών υλών, εμπορευμάτων, υλικών, παγίων,

κ.λπ., οι πάσης φύσεως δαπάνες της επιχείρησης καθώς και οι πάσης φύσεως υπηρεσίες που λαμβάνει η επιχείρηση, με την προϋπόθεση ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του [άρθρου 22](#) του ν.4172/2013 και δεν εμπίπτουν σε κάποια από τις λοιπές περιπτώσεις του παρόντος άρθρου.

Η μη εξόφληση των ως άνω δαπανών με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής δεν συνιστά, από μόνη της, εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή και δεν έχει ως αποτέλεσμα τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του [άρθρου 28](#) του ιδίου νόμου, εφόσον δεν συντρέχουν και άλλοι λόγοι.».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1079/2015 «4.Με το [άρθρο 1](#) του ν.[3862/2010](#), με τις διατάξεις του οποίου ενσωματώθηκε στην ελληνική νομοθεσία η Οδηγία 2007/64/EK του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 13ης Νοεμβρίου 2007 «για τις υπηρεσίες πληρωμών στην εσωτερική αγορά, την τροποποίηση των Οδηγιών 97/7/EK, 2002/60/EK και 2006/48/EK και την κατάργηση της Οδηγίας 97/5/EK (ΕΕ L 319)», ορίζεται ότι με τις διατάξεις της παρ.2 του ιδίου άρθρου και νόμου στην έννοια των παροχών υπηρεσιών πληρωμών περιλαμβάνονται εκτός των πιστωτικών ιδρυμάτων και ιδρύματα έκδοσης ηλεκτρονικού χρήματος κατά την έννοια της περίπτωσης β''' της παραγράφου 1 του [άρθρου 2](#) του ν. [3601/2007](#), περιλαμβανομένων των υποκαταστημάτων ιδρυμάτων ηλεκτρονικού χρήματος με καταστατική έδρα εκτός Ελλάδος, εφόσον η άδεια λειτουργίας του ιδρύματος ηλεκτρονικού χρήματος καλύπτει την παροχή υπηρεσιών πληρωμών, γραφεία ταχυδρομικών επιταγών τα οποία εξουσιοδοτούνται βάσει της εθνικής νομοθεσίας να παρέχουν υπηρεσίες πληρωμών, ιδρύματα πληρωμών κατά την έννοια του ν.[3862/2010](#), η Ευρωπαϊκή Κεντρική Τράπεζα και οι εθνικές κεντρικές τράπεζες όταν δεν ενεργούν υπό την ιδιότητα τους ως νομισματικές ή άλλες δημόσιες αρχές.

Από τα ανωτέρω προκύπτει, ότι ως τραπεζικό μέσο πληρωμής προκειμένου για την εφαρμογή των διατάξεων της περίπτωσης β''' του [άρθρου 23](#) του ν. [4172/2013](#) νοείται και η καταβολή σε λογαριασμό πληρωμών του προμηθευτή, που τηρείται σε ιδρύματα πληρωμών κατά την έννοια του ν.[3862/2010](#), σε ιδρύματα έκδοσης ηλεκτρονικού χρήματος (πάροχοι υπηρεσιών πληρωμών του ν.[3862/2010](#)) είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών πληρωμών (έμβασμα).».

Επειδή, στην ΠΟΛ 1055/2016 ορίζεται ότι «1. Με τις διατάξεις του [άρθρου 23](#) του ν.[4172/2013](#), με τις οποίες καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι δεν εκπίπτει κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής (περ. β').

2. Με την [ΠΟΛ.1216/1.10.2014](#) εγκύκλιό μας, με την οποία κοινοποιήθηκαν οι ως άνω διατάξεις, διευκρινίσθηκε, ότι για την εφαρμογή της περίπτωσης β' του άρθρου αυτού, στην έννοια της αγοράς των αγαθών και της λήψης των υπηρεσιών εμπίπτουν οι αγορές πρώτων και βοηθητικών υλών, εμπορευμάτων, υλικών, παγίων κ.λπ., οι πάσης φύσεως δαπάνες της επιχείρησης καθώς και οι πάσης φύσεως υπηρεσίες που λαμβάνει η επιχείρηση, με την προϋπόθεση ότι πληρούνται οι

προϋποθέσεις του [άρθρου 22](#) του ν.[4172/2013](#) και δεν εμπίπτουν σε κάποια από τις λοιπές περιπτώσεις του παρόντος άρθρου.

Επίσης, διευκρινίσθηκε ότι ως τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα), η χρήση χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών της εταιρίας που πραγματοποιεί την πληρωμή, η έκδοση τραπεζικής επιταγής της επιχείρησης ή η εκχώρηση επιταγών τρίτων, η χρήση συναλλαγματικών οι οποίες εξοφλούνται μέσω τραπεζής, η χρήση ταχυδρομικής επιταγής – ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων.

4. Από τη γραμματική διατύπωση των πιο πάνω διατάξεων προκύπτει, ότι ο νόμος απαιτεί η εξόφληση να γίνεται με τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου να αποδεικνύεται η ύπαρξη και η πραγματοποίηση της συναλλαγής, χωρίς να κάνει διάκριση ως προς το πρόσωπο του καταβάλλοντος, ούτε να θέτει ως προϋπόθεση όπως το πρόσωπο στο οποίο ανήκει ο λογαριασμός μέσω του οποίου εξοφλούνται οι σχετικές δαπάνες να είναι και αυτό που είχε τη σχετική απαίτηση από τον καταβάλλοντα (άμεσα αντισυμβαλλόμενος).

5. Κατόπιν των ανωτέρω, σε περίπτωση εξόφλησης σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή – πιστωτή από τρίτο πρόσωπο (ημεδαπό ή αλλοδαπό), το οποίο, κατ' εντολή της επιχείρησης, εξοφλεί τη σχετική υποχρέωση προς απόσβεση ισόποσης υποχρέωσης αυτού προς αυτή, η σχετική δαπάνη εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, αρκεί να αποδεικνύεται με βάση τα κατάλληλα στοιχεία (τραπεζικά παραστατικά ή άλλα έγγραφα) η εξόφληση του προμηθευτή καθώς και ο λόγος εξόφλησης των δαπανών από τον τρίτο.

Ομοίως, σε περίπτωση που, με βάση τα ανωτέρω, η εξόφληση γίνεται, κατ' εντολή της επιχείρησης, από τρίτο, πελάτη της, προς απόσβεση δικής του υποχρέωσης από αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών από την επιχείρηση, η σχετική δαπάνη αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του τρίτου με τις ίδιες ως άνω προϋποθέσεις και εφόσον πληρούνται και οι λοιπές προϋποθέσεις που τίθενται για την εκπαισιμότητα των δαπανών με τις διατάξεις του ν.[4172/2013](#), παρόλο που ο τραπεζικός λογαριασμός στον οποίο κατατέθηκαν τα μετρητά ή μεταφέρθηκαν τα σχετικά εμβάσματα δεν ανήκει σε πρόσωπο έναντι του οποίου υφίστατο και η σχετική υποχρέωση.».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1061/2017 «Σας κοινοποιούμε τις διατάξεις του [άρθρου 72](#) του ν.[4446/2016](#) (ΦΕΚ 240 Α') και σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

1. Με τις διατάξεις του [άρθρου 72](#) του ν.[4446/2016](#) προστίθεται νέα περίπτωση ιδ' στον κατάλογο των μη εκπιπτόμενων επιχειρηματικών δαπανών του [άρθρου 23](#) του ν.[4172/2013](#). Συγκεκριμένα, τίθεται περιορισμός στην έκπτωση των δαπανών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην [παρ. 2 του άρθρου 12](#) του ν.[4172/2013](#), ανεξαρτήτως ποσού, όταν η τμηματική ή ολική εξόφληση αυτών δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.

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

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

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

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

5. Επισημαίνεται ότι οι κοινοποιούμενες διατάξεις καταλαμβάνουν όλες τις περιπτώσεις δαπανών που καταβάλλονται δυνάμει εργασιακής σχέσης, όπως αυτή ορίζεται με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013. Επομένως, η έκπτωση των δαπανών αναφορικά με τη λήψη υπηρεσιών, βάσει έγγραφων συμβάσεων παροχής υπηρεσιών ή συμβάσεων έργου, από πρόσωπα που δεν αποκτούν την εμπορική ιδιότητα, που προσδίδουν την έννοια της εργασιακής σχέσης ή από δικηγόρους βάσει πάγιας αντιμισθίας, κ.λπ. εξετάζονται υπό το πρίσμα της νέας περίπτωσης ιδ' του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 και όχι με βάση την περ. β' του άρθρου αυτού. Εξάιρεση από τα ανωτέρω αποτελούν οι παροχές σε είδος που πραγματοποιούν οι επιχειρήσεις προς τους εργαζομένους τους οι οποίες εξακολουθούν να εκπίπτουν με τον περιορισμό που θέτουν οι διατάξεις της περ. β' του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 καθώς και οι δαπάνες που εξαιρούνται από τον υπολογισμό του εισοδήματος των δικαιούχων από μισθωτή εργασία και συντάξεις με βάση τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 14 του νόμου αυτού. Αντίθετα, οι αμοιβές για μισθωτή εργασία και

η πάγια αντιμισθία που χορηγούνται σε ανάπηρους με ποσοστό αναπηρίας τουλάχιστον ογδόντα τοις εκατό (80%), οι οποίες απαλλάσσονται από τον φόρο με βάση τις διατάξεις της περ. ε' της παρ. 2 του άρθρου 14 του ν.4172/2013, εκπίπτουν με τις προϋποθέσεις των κοινοποιούμενων διατάξεων.

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

Επισημαίνεται ότι οι δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί εντός του φορολογικού έτους αλλά δεν έχουν εξοφληθεί στο έτος αυτό, κρίνονται οριστικά, ως προς την εκπεσιμότητά τους, στο φορολογικό έτος που θα λάβει χώρα η εξόφληση αυτών. Στην περίπτωση που στο έτος εξόφλησης των δαπανών διαπιστωθεί ότι οι δαπάνες αυτές εξοφλήθηκαν χωρίς να γίνει χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή διαμεσολάβηση παρόχου υπηρεσιών πληρωμών (π.χ. με μετρητά), η επιχείρηση υποχρεούται να υποβάλλει τροποποιητική δήλωση του φορολογικού έτους που αφορά η δαπάνη, προσθέτοντας τα ποσά αυτών των δαπανών ως θετική λογιστική διαφορά.».

Επειδή, από τις προαναφερθείσες διατάξεις προκύπτει ότι η καταχώρηση στο βιβλίο της επιχείρησης ή ακόμα και η πραγματοποίηση των δαπανών μισθοδοσίας προς το συμφέρον της επιχείρησης, δεν αρκεί για να κριθούν αυτές ως εκπεστές αν λείπει το στοιχείο της εξόφλησης μέσω χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων ή μέσω των τρόπων που ρητά ορίζονται στην παράγραφο 3 της ΠΟΛ 1061/2017.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, ορθά ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντα τις δαπάνες μισθοδοσίας ύψους 10.101,37€ για το φορολογικό έτος 2019 και ύψους 4.479,25€ για το φορολογικό έτος 2020, καθώς αυτές δεν είχαν εξοφληθεί με τραπεζικό μέσο πληρωμής, κατά παράβαση της παραγράφου ιδ' του άρθρου 23 του Ν 4172/2013.

Επειδή, η επικαλούμενη από τον προσφεύγοντα ΚΥΑ 269/2019 αποτελεί απόφαση του Υπουργείου Εργασίας & Κοινωνικής Ασφάλισης κι όχι της Φορολογικής Διοίκησης και συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, για το φορολογικό έτος 2019 ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντα τις αγορές εσωτερικού καθαρής αξίας 13.246,70€ και τις αγορές από το εξωτερικό καθαρής αξίας 19.065,32€, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου β' του άρθρου 23 του Ν 4172/2013..

Ειδικότερα, για τις αγορές εσωτερικού ο έλεγχος δεν αποδέχθηκε τις πληρωμές μέσω επιταγών πελατών διότι δεν προσκομίσθηκε κανένα πρόσθετο στοιχείο, όπως πχ αντίγραφο του σώματος των επιταγών, καρτέλα πελάτη από τον προμηθευτή, στοιχεία εκδοτών επιταγών κλπ.

Για τις αγορές εξωτερικού (εισαγωγές) δεν προσκομίσθηκαν στον έλεγχο τα σχετικά εμβάσματα.

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, η μη εξόφληση των δαπανών άνω των 500,00€ με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής δεν συνιστά, από μόνη της, εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή και δεν έχει ως αποτέλεσμα τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν 4172/2013.

Επειδή, η αιτιολογία ότι οι υπό κρίση δαπάνες πραγματοποιήθηκαν για το συμφέρον της επιχείρησης, ότι δηλαδή αποτελούν παραγωγικές δαπάνες, δεν θεραπεύει τη μη σύννομη εξόφληση αυτών.

Επειδή, ο έλεγχος θεωρεί τις υπό κρίση συναλλαγές υπαρκτές και εξοφλημένες με μοναδική παρατυπία τη μη σύννομη εξόφληση αυτών, η οποία επιφέρει το χαρακτηρισμό τους ως μη εκπιπτόμενες δαπάνες για τη φορολογία εισοδήματος.

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι εξόφλησε τα υπό κρίση φορολογικά παραστατικά δαπανών που πραγματοποιήθηκαν στην ημεδαπή με επιταγές πελατών του, χωρίς ωστόσο να προσκομίζει φωτοαντίγραφα των εν λόγω επιταγών, ισχυριζόμενος αφενός μεν ότι δεν κράτησε φωτοαντίγραφα των επιταγών αφετέρου ότι απευθύνθηκε στις τράπεζες Πειραιώς και ALPHA BANK, οι οποίες δεν του έδωσαν σχετικές βεβαιώσεις λόγω παρόδου μεγάλου χρονικού διαστήματος.

Ειδικότερα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, προσκομίζει:

Α)Τα κάτωθι φορολογικά παραστατικά:

A/A	Ημερομηνία	Παραστατικό	Αιτιολογία	Αγορές εμπορ. 24%	ΦΠΑ	Σύνολο
1	31-01-2019	ΤΔΑ 6007	.....	1.500,00	360,00	1.860,00
2	06-03-2019	ΤΔΑ 6110	.....	2.300,00	552,00	2.852,00
3	14-03-2019	ΤΔΑ 6143	.....	590,24	141,65	731,89
4	20-04-2019	ΤΔΑ 6249	.....	975,00	234,00	1.209,00
5	06-05-2019	ΤΔΑ 6346	.....	1.950,00	468,00	2.418,00
6	29-05-2019	ΤΔΑ 6391	.....	1.560,00	374,40	1.934,40
7	09-08-2019	ΤΔΑ 6590	.....	1.900,00	456,00	2.356,00
8	31-08-2019	ΤΔΑ 6648	.....	705,86	169,41	875,27

9	28-11-2019	ΤΔΑ 1004	.....	1.040,60	249,70	1.290,30
10	28-12-2019	ΤΔΑ 1027	.....	725,00	174,00	899,00
11			ΣΥΝΟΛΑ	13.246,70	3.179,16	16.425,86

Β) Τις με αριθμό 412/30-01-2019, 416/01-03-2019, 420/19-04-2019, 423/06-05-2019, 425/29-05-2019 και 430/12-08-2019 αποδείξεις είσπραξης του προσφεύγοντα από τους πελάτες του.

Γ) Τις με αριθμό 210/31-01-2019, 214/06-03-2019, 219/20-04-2019, 224/06-05-2019, 227/29-05-2019, 234/12-08-2019 και 238/18-09-2024 αποδείξεις πληρωμής του προσφεύγοντα προς τον

Δ) Καρτέλα του Χρήστου (πελάτη) για το έτος 2019

Επιπλέον, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το με αριθμό 1027/28-12-2019 Τιμολόγιο Πώλησης-Δελτίο Αποστολής για πώληση αγαθών του, αναγράφει τον αριθμό της επιταγής, βάσει της οποίας εξοφλήθηκε το εν λόγω φορολογικό παραστατικό.

Επειδή, ωστόσο, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε αντίγραφο του σώματος των επικαλούμενων επιταγών και ιδιαίτερα της πίσω όψης αυτών, έτσι ώστε να αποδειχθεί η κίνησή τους (οπισθογραφήσεις και είσπραξη αυτών).

Ο προσφεύγων δεν απέδειξε ότι τα συγκεκριμένα φορολογικά παραστατικά εξοφλήθηκαν με τις επικαλούμενες επιταγές, ούτε την αδυναμία εξεύρεσης του σώματος των εν λόγω επιταγών και συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Επειδή, αναφορικά με τις αγορές εξωτερικού, ο προσφεύγων δεν απέδειξε την εξόφληση αυτών με τραπεζικό μέσο πληρωμής και συνεπώς ορθά ο έλεγχος δεν τις έλαβε υπόψη προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντα.

Επειδή, η επιχείρηση του προσφεύγοντα εμπορεύεται κυρίως ξυλοκάρβουνα, τα οποία προμηθεύτηκε κατά την κρινόμενη περίοδο μέσω αγορών από επιχειρήσεις που έχουν έδρα σε τρίτες χώρες (το μεγαλύτερο μέρος), αλλά και από επιχειρήσεις εσωτερικού.

Από τις αγορές εσωτερικού και εξωτερικού προέκυψαν συνοπτικά, για τα υπό κρίση φορολογικά έτη, τα παρακάτω αριθμητικά ή στατιστικά δεδομένα:

Φορολογικό Έτος 2019	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΑ	ΠΟΣΟΣΤΟ ΕΠΙ ΤΟΥ ΣΥΝΟΛΟΥ ΤΩΝ ΑΓΟΡΩΝ
ΠΟΣΟΤΗΤΑ ΑΓΟΡΩΝ ΕΙΣΑΓΩΓΩΝ	653.330	94,34%
ΠΟΣΟΤΗΤΑ ΑΓΟΡΩΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ	39.195	5,66%
ΣΥΝΟΛΙΚΕΣ ΑΓΟΡΕΣ 2019 (ποσοτ.)	692.525	
ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΚΑΘ. ΑΞΙΑ	159.462,28	
ΜΕΣΟΣΤΑΘΜΙΚΗ ΤΙΜΗ ΑΓΟΡΑΣ	0,23	

Φορολογικό έτος 2020	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΑ	ΠΟΣΟΣΤΟ ΕΠΙ ΤΟΥ ΣΥΝΟΛΟΥ ΤΩΝ ΑΓΟΡΩΝ
ΠΟΣΟΤΗΤΑ ΑΓΟΡΩΝ ΕΙΣΑΓΩΓΩΝ	569.500	79,67%
ΠΟΣΟΤΗΤΑ ΑΓΟΡΩΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ	145.285	20,33%
ΣΥΝΟΛΙΚΕΣ ΑΓΟΡΕΣ 2020	714.785	
ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΚΑΘ. ΑΞΙΑ ΑΓΟΡΩΝ	165.182,20	
ΜΕΣΟΣΤΑΘΜΙΚΗ ΤΙΜΗ ΑΓΟΡΑΣ	0,23	

Ο έλεγχος, εφαρμόζοντας τη μέθοδο της κλειστής αποθήκης, προσδιόρισε τις μη τιμολογηθείσες ποσότητες και την αποκρυβείσα από τον προσφεύγοντα φορολογητέα ύλη ως ακολούθως:

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΜΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΘΕΝΤΩΝ ΠΟΣΟΤΗΤΩΝ 2019 [ΚΛΕΙΣΤΗ ΑΠΟΘΗΚΗ]	
ΣΥΝΟΛΙΚΕΣ ΠΩΛΗΣΕΙΣ [Κ.Α.] ΒΑΣΕΙ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΩΝ	218.655,00
ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΠΟΣΟΤΗΤΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ ΒΑΣΕΙ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΩΝ	544.483
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΒΙΒΛΙΩΝ	218.655,00
ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΕΝΑΡΞΗΣ ΣΕ ΠΟΣΟΤΗΤΕΣ	0
ΑΓΟΡΕΣ 2019 ΣΕ ΠΟΣΟΤΗΤΕΣ	692.525
ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΛΗΞΗΣ 2020	0
ΠΩΛΗΘΕΙΣΕΣ ΠΟΣΟΤΗΤΕΣ 2019 (ΚΛΕΙΣΤΗ ΑΠΟΘΗΚΗ)	692.525
ΜΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΘΕΝΤΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ	148.042
ΦΥΡΑ 20% [692.525*20%]	138.505
ΜΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΘΕΝΤΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΦΥΡΑ	9.537
ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑΣ ΑΞΙΑΣ 2019	
ΜΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΘΕΝΤΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΦΥΡΑ	9.537
ΜΕΣΟΣΤΑΘΜΙΚΗ ΤΙΜΗ ΠΩΛΗΣΗΣ	0,40
ΤΙΜΗ ΜΟΝΑΔΑΣ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	0,35
ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑ ΥΛΗ (ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ) 2019	3.337,95

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΜΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΘΕΝΤΩΝ ΠΟΣΟΤΗΤΩΝ 2020 [ΚΛΕΙΣΤΗ ΑΠΟΘΗΚΗ]	
ΣΥΝΟΛΙΚΕΣ ΠΩΛΗΣΕΙΣ [Κ.Α.] ΒΑΣΕΙ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΩΝ	186.466,00
ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΠΟΣΟΤΗΤΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ ΒΑΣΕΙ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΩΝ	423.330
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΒΙΒΛΙΩΝ	186.466,00
ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΕΝΑΡΞΗΣ ΣΕ ΠΟΣΟΤΗΤΕΣ	0
ΑΓΟΡΕΣ 2020 ΣΕ ΠΟΣΟΤΗΤΕΣ	714.785
ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΛΗΞΗΣ 2020	0
ΠΩΛΗΘΕΙΣΕΣ ΠΟΣΟΤΗΤΕΣ 2020 (ΚΛΕΙΣΤΗ ΑΠΟΘΗΚΗ)	714.785
ΜΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΘΕΝΤΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ	291.455
ΦΥΡΑ 20% [714.785*20%]	142.957
ΜΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΘΕΝΤΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΦΥΡΑ	148.498
ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑΣ ΑΞΙΑΣ 2020	
ΜΗ ΤΙΜΟΛΟΓΗΘΕΝΤΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΦΥΡΑ	148.498
ΜΕΣΟΣΤΑΘΜΙΚΗ ΤΙΜΗ ΠΩΛΗΣΗΣ	0,44
ΤΙΜΗ ΠΩΛΗΣΗΣ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	0,35
ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑ ΥΛΗ (ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ) 2020	51.974,30

Επειδή, ο προσφεύγων με την με αριθμό πρωτ..... ΕΜΠ 19-09-2024 υπεύθυνη δήλωσή του, δήλωσε τα κάτωθι: «*ΤΑ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ ΕΡΧΟΝΤΑΙ ΣΤΗΝ ΚΑΤΟΧΗ ΜΟΥ ΣΕ ΜΕΓΑΛΟΥΣ ΣΑΚΟΥΣ ΑΝΩ ΤΩΝ 20 ΚΙΛΩΝ ΣΕ ΑΚΑΤΕΡΓΑΣΤΗ ΜΟΡΦΗ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΑΣ ΤΩΝ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ ΑΦΑΙΡΕΙΤΑΙ ΤΟ ΧΩΜΑ, ΤΑ ΑΚΑΥΤΑ ΞΥΛΑ Η ΣΚΟΝΗ ΚΑΙ Η ΥΓΡΑΣΙΑ ΑΥΤΗ Η ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΔΗΜΙΟΥΡΓΕΙ ΑΠΩΛΕΙΑ ΠΟΥ ΙΣΟΥΤΑΙ ΤΟΥΛΑΧΙΣΤΟΝ ΜΕ 20%».*

Ο προσφεύγων, προκειμένου να γνωστοποιήσει στον έλεγχο πρόσθετες πληροφορίες σχετικά με τον τρόπο λειτουργίας της επιχείρησης, προσκόμισε υπεύθυνες δηλώσεις με γνώσιο της υπογραφής από το Κ.Ε.Π. Ευκαρπίας με τις οποίες δηλώνει:

1. ΔΙΕΝΕΡΓΩ ΕΜΠΟΡΙΑ ΚΑΤΑ ΚΥΡΙΟ ΛΟΓΟ ΞΥΛΟΚΑΡΒΟΥΝΑ
2. ΔΙΕΝΕΡΓΩ ΕΜΠΟΡΙΟ ΧΟΝΔΡΙΚΕΣ ΠΩΛΗΣΕΙΣ
3. Με την με αρ. πρωτοκ. ΕΜΠ 05/09/2024 «ΓΙΑ ΤΟ ΕΤΟΣ 2019 Η ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ ΕΙΝΑΙ ΜΗΔΕΝ»
4. Με την με αρ. πρωτοκ. ΕΜΠ 05/09/2024 «ΓΙΑ ΤΟ ΕΤΟΣ 2020 Η ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ ΕΙΝΑΙ ΜΗΔΕΝ»

Επειδή, ο έλεγχος κατέληξε στο ανωτέρω συμπέρασμα, περί μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων, αποδεχόμενος ποσοστό φύρας 20%, όπως εξάλλου είχε δηλώσει υπεύθυνα ο προσφεύγων.

Επειδή, ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ισχυρίζεται ότι, εξαιτίας της διαδικασίας δημιουργίας του ξυλοκάρβουνου, η φύρα που προκύπτει μεταξύ του αγορασθέντος προϊόντος (ακατέργαστου-μη επεξεργασθέντος) και αυτού που τελικά συσκευάζεται και πωλείται στον πελάτη, ανέρχεται σε ποσοστό που κυμαίνεται από τουλάχιστον 20% έως 50%, ανάλογα με το «καμίνι».

Ειδικότερα, ισχυρίζεται ότι η φύρα εξαρτάται από πολλούς παράγοντες, καθόσον η διαδικασία της πυρόλυσης γίνεται στα βουνά, σε διαφορετικές καιρικές συνθήκες (βροχή, χιόνι κλπ). Κατά τη διαδικασία της παραγωγής, το ξύλο σκεπάζεται με πολύ χώμα για να μπορεί να γίνει η πυρόλυση και η όλη διαδικασία διαρκεί από 25 έως 30 ημέρες. Στη συνέχεια το κάρβουνο βρέχεται με νερό για να κατέβει η θερμοκρασία και συσκευάζεται (στον τόπο όπου παράγεται) σε μεγάλα τσουβάλια (προπυλαινίου των 20 με 25 κιλών) μαζί με χώματα και υγρό (υγραίνεται), για να είναι ασφαλής η μεταφορά του με φορτηγά οχήματα και σε αυτήν την κατάσταση πωλούνται και μεταφέρονται στην επιχείρηση του προσφεύγοντα, ενώ κατά τη μεταφορά τους, μέρος του εμπορεύματος θρυμματίζεται. Κατά την εισαγωγή του εμπορεύματος στην επιχείρηση του προσφεύγοντα, ζυγίζεται σε γεφυροπλάστιγγα (όλο το φορτίο) και εκδίδονται τα παραστατικά εισαγωγής. Στη συνέχεια, αδειάζονται τα τσουβάλια, γίνεται ξεκαθάρισμα, δηλαδή απομακρύνονται τα χώματα, οι πέτρες, τα ξύλα που είναι άκαυτα και αφήνεται το ξυλοκάρβουνο να στεγνώσει και ακολούθως συσκευάζεται σε χαρτοσακούλες των 5 ή 10 κιλών για να πωληθούν σε πελάτες.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι για το έτος 2019, λόγω του ότι τα καμίνια ήταν προσεγμένα και υπήρχαν καλές συνθήκες παραγωγής, η φύρα ανήλθε σε

ποσοστό 21,5% με αποτέλεσμα να μην υπάρχει αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη για το εν λόγω φορολογικό έτος.

Επιπλέον, ισχυρίζεται ότι για το έτος 2020, λόγω του ότι υπήρχαν άσχημες συνθήκες παραγωγής/καμίνια από τους προμηθευτές του, η φύρα ανήλθε σε ποσοστό 40,80% με αποτέλεσμα να μην υπάρχει αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη για το εν λόγω φορολογικό έτος.

Επειδή, το ποσοστό της φύρας που αποδέχθηκε ο έλεγχος (20%), είναι αυτό που ο ίδιος ο προσφεύγων είχε δηλώσει με την υπεύθυνη δήλωσή του στον έλεγχο και όχι διακύμανση του ποσοστού, όπως επικαλείται εν προκειμένω.

Επειδή, για την διακύμανση του ποσοστού φύρας (21,50% για το 2019 και 40,80% για το 2020), ο προσφεύγων επικαλείται «άσχημες συνθήκες παραγωγής /καμίνια», ωστόσο οι κυρίως προμηθευτές του και για τα δύο υπό κρίση φορολογικά έτη είναι οι ίδιες επιχειρήσεις του εξωτερικού και εσωτερικού.

Επειδή, το επικαλούμενο ποσοστό της διακύμανσης της φύρας από 20% έως 50%, παρουσιάζει εξαιρετικά μεγάλο εύρος και δεν στηρίζεται σε στοιχεία ή μελέτες από φορείς εγνωσμένου κύρους.

Επειδή, σύμφωνα με τον έλεγχο, από τα παραστατικά πώλησης προκύπτει ότι το **53,28%** για το 2019 και το **38,82%** για το 2020 των πωληθέντων ποσοτήτων, πουλήθηκαν-τιμολογήθηκαν με μονάδα μέτρησης το κιλό, που σημαίνει ότι πουλήθηκαν σε σάκους (άνω των 20 κιλών) όπως εισήχθησαν, χωρίς επεξεργασία ή συσκευασία. Αυτό προκύπτει και από πληροφορίες της επιχείρησης σχετικά με τον τρόπο λειτουργίας και από τα παραστατικά πώλησης, στα οποία αναγράφεται ως μονάδα μέτρησης κιλό. Επίσης σε αρκετές περιπτώσεις αγορών εσωτερικού τα ξυλοκάρβουνα ήταν ήδη συσκευασμένα από τον προμηθευτή σε συσκευασίες των 4, 10 & 20 κιλών και έτοιμα προς μεταπώληση σύμφωνα με τα παραστατικά αγοράς.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα αναφορικά με τη διακύμανση του ποσοστού της φύρας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 14-11-2024 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ:....., και την επικύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντα, βάσει της παρούσας απόφασης

- 1) Υπ' αριθμ...../25-10-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Ποσό προς καταβολή	22.211,35€	22.211,35€

Επί των οφειλόμενων φόρων κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ΚΦΔ

- 2) Υπ' αριθμ...../25-10-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Ποσό προς καταβολή	17.579,31€	17.579,31€

Επί των οφειλόμενων φόρων κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ΚΦΔ.

- 3) Υπ' αριθμ...../25-10-2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^A παρ.1 Ν 4987/2022 φορολογικού έτους 2019

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Ποσό προς καταβολή	400,56€	400,56€

- 4) Υπ' αριθμ...../25-10-2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^A παρ.1 Ν 4987/2022 φορολογικού έτους 2020

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Ποσό προς καταβολή	6.236,91€	6.236,91€

- 5) Υπ' αριθμ...../25-10-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2019

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Ποσό προς καταβολή	1.342,28€	1.342,28€

Επί των οφειλόμενων φόρων κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ΚΦΔ.

- 6) Υπ' αριθμ...../25-10-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2020

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Ποσό προς καταβολή	12.901,50€	12.901,50€

Επί των οφειλόμενων φόρων κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ΚΦΔ.

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

α/α

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.