



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 21/03/2025

Αριθμός απόφασης: 466

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' – Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-332246

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. του 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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),
- δ. την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής διαδικασίας (ν.4987/2022) αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

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

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

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 21-11-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθμ. /22-10-2024 οριστικής

πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018, της υπ' αριθμ.**/22-10-2024** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2019, της υπ' αριθμ.**/22-10-2024** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2018 και της υπ' αριθμ.**/22-10-2024** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2019, του Προϊσταμένου τουκαι τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Το από 24-01-2025 Συμπληρωματικό Υπόμνημα

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

7. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου του

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **21-11-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αρ.**/22-10-2024** προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 60.206,75€, πλέον πρόστιμο του άρ.58 του ΚΦΔ ποσού 13.435,97€, ήτοι συνολικό ποσό **103.746,10€** .

Με την με αρ.**/22-10-2024** προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου του, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 38.846,53€, πλέον πρόστιμο του άρ.58 του ΚΦΔ ποσού 15.324,67€, ήτοι συνολικό ποσό **131.864,26€** .

Με την με αρ.**/22-10-2024** προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2018, του Προϊσταμένου του, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος ποσού 8.089,91€, πλέον πρόστιμο του άρ.58/58Α του ΚΦΔ ποσού 4.044,95€, ήτοι συνολικό ποσό **12.134,86€**.

Με την με αρ.**/22-10-2024** προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2019, του Προϊσταμένου του, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος ποσού 4.877,82€, πλέον πρόστιμο του άρ.58/58Α του ΚΦΔ, ποσού 2.438,91€, ήτοι συνολικό ποσό **7.316,73€**.

Δυνάμει της με αριθ.εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου τουδιενεργήθηκε μερικός έλεγχος στην επιχείρηση του προσφεύγοντα, με αντικείμενο εργασιών την «**ΠΑΡΑΓΩΓΗ ΑΚΑΤΕΡΓΑΣΤΟΥ ΓΑΛΑΚΤΟΣ ΑΠΟ ΒΟΟΕΙΔΗ ΓΑΛΑΚΤΟΠΑΡΑΓΩΓΗΣ**», σύμφωνα με τις διατάξεις του

ν.2859/2000 και της εγκυκλίου Α1293/2019, λόγω προτεραιοποίησης του έτους 2024 από τη Διεύθυνση Ελέγχων. Στα πλαίσια της διενέργειας του ελέγχου απεστάλη μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου στην ελεγχόμενη επιχείρηση στις 02/05/2024, η με αρ.πρ. ΕΞ 2024 ΕΜΠ 02-05-2024 « Γνωστοποίηση περί της δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού» με συνημμένη σε φωτοαντίγραφο τη σχετική εντολή ελέγχου, η οποία αναγνώσθηκε την ίδια ημέρα. Εν συνεχεία κοινοποιήθηκε με την ίδια διαδικασία (ημερομηνία ανάρτησης- ημερομηνία ανάγνωσης 17/05/2024) το με αρ.πρ. ΕΞ 2024 ΕΜΠ 17-05-2024 έγγραφο αίτημα άρθρου 14 του Ν.5104/2024, προκειμένου να τεθούν στη διάθεση του ελέγχου τα λογιστικά αρχεία της επιχείρησης.

Κατόπιν της ολοκλήρωσης των ελεγκτικών επαληθεύσεων και πριν τη σύνταξη των οικείων εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. , και την έκδοση των αντίστοιχων οριστικών πράξεων, επιδόθηκε νόμιμα στον προσφεύγοντα στις 09/07/2024, μέσω της εφαρμογής e-κοινοποίησης , το υπ' αριθμόν/09-07-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου βάσει του άρθρου 33 & 68 του ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) με τους προσωρινούς προσδιορισμούς φόρων των ελεγχόμενων φορολογικών ετών. Με το Σημείωμα Διαπιστώσεων κλήθηκε ο προσφεύγων όπως εντός είκοσι (20) ημερών από την επόμενη της επίδοσής του, να υποβάλει εγγράφως τις απόψεις του ως προς τις διαπιστώσεις του ελέγχου, προσκομίζοντας και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο.

Στις 29/07/2024 ο προσφεύγων υπέβαλλε επί του ως άνω Σημειώματος, υπόμνημα- έγγραφο απόψεων το οποίο έλαβε αριθ.πρωτ. ΕΙ 2024 ΕΜΠ/29.07.2024 και το οποίο έγινε εν μέρει δεκτό από τον έλεγχο.

Κατόπιν αυτού, ο έλεγχος προσδιόρισε ως μη εκπιπτόμενες τις ακόλουθες δαπάνες :

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018

ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΑΠΟΡΡΙΨΗΣ ΕΚΠΤΩΣΗΣ	ΣΥΝΟΛΟ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ ΟΠΩΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΤΗΚΑΝ ΑΠΟ ΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ	ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ
Άρθρο 22 & άρθρο 23 Ν.4172/2013	97.647,53	Μη προσκόμιση τιμολογίων συναλλαγών & μη προσκόμιση με τραπεζικό μέσο πληρωμής- δαπάνες > 500,00
Άρθρο 23α,γ Ν.4172/2013	23.150,00	Μη καταχώρηση στο τηρηθέν βιβλίο εξόδων, μη προσκόμιση των κατάλληλων δικαιολογητικών
Άρθρο 22%β, & 24 Ν.4172/2013	4.017,80	Διαφορά αποσβέσεων βάσει μητρώου Παγίων και δηλωθέντων αποσβέσεων στην υποβληθείσα δήλωσης φορολογίας εισοδήματος της επιχείρησης
ΣΥΝΟΔΟ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ 2018	124.815,33	

ΟΡΙΣΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2018

Περιγραφή	Βάσει δήλωσης	βάσει ελέγχου	Διαφορά ελέγχου- δήλωσης
Ακαθάριστα έσοδα	376.348,06	401.430,57	25.082,24
Έξοδα (Δαπάνες -αγορές - Αποσβέσεις)	-384.252,75	-259.437,42	124.815,33

Διαφορά αποθέματος έναρξης και λήξης (3150-8500)	5.350,00	5.350,00	0,00
Κέρδη χρήσης		147.343,15	147,343,15
Ζημία χρήσης	-2.554,69		2554,69

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΈΤΟΣ 2019

ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΑΠΟΡΡΙΨΗΣ ΕΚΠΤΩΣΗΣ	ΣΥΝΟΛΟ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ ΟΠΩΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΤΗΚΑΝ ΑΠΟ ΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ	ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ
Άρθρο 22 & άρθρο 23 Ν.4172/2013	102.216,62	Μη προσκόμιση τιμολογίων συναλλαγών ή / και μη προσκόμιση πληρωμών με τραπεζικό μέσο - δαπάνες > 500,00
Άρθρο 23α,γ Ν.4172/2013	12.000,00	Μη καταχώρηση στο τηρηθέν βιβλίο εξόδων, μη προσκόμιση των κατάλληλων δικαιολογητικών
Άρθρο 22ήβ, & 24 Ν.4172/2013	4.017,80	Διαφορά αποσβέσεων βάσει μητρώου Παγίων και δηλωθέντων αποσβέσεων στην υποβληθείσα δήλωσης φορολογίας εισοδήματος της επιχείρησης
Άρθρο 22 Ν.4172/2013	29.991,58	Διαφορά δαπανών μεταξύ βιβλίων επιχείρησης και υποβληθείσας δήλωσης. Δαπάνες μη καταχωρημένες στα βιβλία οι οποίες συμπεριελήφθησαν αόριστα στη δήλωση
ΣΥΝΟΛΟ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ 2019	148.226,00	

ΟΡΙΣΤΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2019

Περιγραφή	Βάσει δήλωσης	βάσει ελέγχου	Διαφορά ελέγχου-δήλωσης
Ακαθάριστα έσοδα	391.901,80	402.581,92	10.680,12
Έξοδα (Δαπάνες -αγορές - Αποσβέσεις)	-352.247,45	-204.021,68	148.225,77
Διαφορά αποθέματος έναρξης και λήξης (3150-8500)	-6.000,00	-6.000,00	0,00
Κέρδη χρήσης	33.654,35	192.560,24	158.905,89

Και προσδιόρισε τις ακόλουθες εισροές για τις οποίες δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις των άρθρων 30&32 ν.2859/00 ως προς την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου.

Φορολογική Περίοδο 01/01-31/12/2018.

ΕΙΣΡΟΕΣ ΧΩΡΙΣ ΔΙΚΑΙΩΜΑ ΕΚΠΤΩΣΗΣ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΜΗ ΕΚΠΕΣΤΕΟΣ ΦΟΡΟΣ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ
52.541,29	8.089,91

Φορολογική Περίοδο 01/01-31/12/2019

ΕΙΣΡΟΕΣ ΧΩΡΙΣ ΔΙΚΑΙΩΜΑ ΕΚΠΤΩΣΗΣ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΜΗ ΕΚΠΕΣΤΕΟΣ ΦΟΡΟΣ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ
23.017,28	4.877,82

Ο προσφεύγων με την ενδικοφανή προσφυγή και το συμπληρωματικό του υπόμνημα, ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, επικαλούμενος ότι :

1. Πλημμελής η κρίση του ελέγχου αναφορικά με τη μη αναγνώριση δαπανών καυσίμων των Ε.Ι.Χ. της αγροτικής του εκμετάλλευσης στη φορολογία εισοδήματος.
2. Μη νόμιμη η απόρριψη αγορών και δαπανών άνω των 500€ από τα ακαθάριστα έσοδα της αγροτοκτηνοτροφικής του οντότητας, κατά τα φορολογικά έτη 2018 και 2019.
3. Πλημμελής η κρίση του ελέγχου αναφορικά με τη μη αναγνώριση ασφαλιστικών εισφορών οι οποίες καταβλήθηκαν σε ασφαλιστικούς οργανισμούς.
4. Έλλειψη αιτιολογίας: Εσφαλμένη η κρίση του ελέγχου αναφορικά με τη μη αναγνώριση «Ζημίας από θανάτωση ζώων»
5. Εσφαλμένη η κρίση του ελέγχου αναφορικά με τη μη αναγνώριση αποσβέσεων ενσωμάτων περιουσιακών στοιχείων της αγροτικής του εκμετάλλευσης στη φορολογία εισοδήματος.
6. Εσφαλμένη η κρίση του ελέγχου αναφορικά με τη μη αναγνώριση δαπάνης ηλεκτρικού ρεύματος της αγροτικής του εκμετάλλευσης στις φορολογίες εισοδήματος και ΦΠΑ.
7. Εσφαλμένη η κρίση του ελέγχου αναφορικά με τη μη αναγνώριση αγορών και δαπανών της αγροτικής του εκμετάλλευσης στο ΦΠΑ.
8. Παράβαση της αρχής της χρηστής διοίκησης.

Επειδή, στο [άρθρο 27 του](#) ΚΦΔ μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά 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 33 του ΚΦΔ ορίζεται : «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 εμπειριστатωμένα 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 του ΚΦΔ 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 76 του ΚΦΔ 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, 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, στο άρθρο 21 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις..... 2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία....».

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

«Άρθρο 22 Εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

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

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

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

«....α) με τις διατάξεις του άρθρου 22 τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών με την έννοια ότι κατ' αρχήν εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης και επιπροσθέτως πληρούν τα λοιπά κριτήρια που τίθενται στο άρθρο αυτό. Το εν λόγω άρθρο πρέπει να εξετάζεται συστηματικά με το άρθρο 23 που αφορά τις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες και την παράγραφο 4 του άρθρου 48 σχετικά με τις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες που αφορούν τα ενδοομιλικά μερίσματα που απαλλάσσονται από το φόρο. Κατά

συνέπεια, ο κανόνας που εισάγεται είναι ότι όποια δαπάνη πληροί τα κριτήρια του άρθρου 22 και συγχρόνως δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπτόμενων δαπανών του άρθρου 23 εκπίπτει..... γ) με τις διατάξεις του άρθρου 23 ορίζονται περιοριστικά οι κατηγορίες δαπανών που δεν εκπίπτουν. Οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, σε αυτές που λόγω του είδους τους δεν εκπίπτουν χωρίς να απαιτείται η συνδρομή άλλου όρου ή προϋπόθεσης και σε αυτές που δεν εκπίπτουν μόνον κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το τιθέμενο στο άρθρο αυτό αριθμητικό όριο.

Άρθρο 22 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 συμβάλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματός της (ΣτΕ 2033/2012) ή στην υλοποίηση δράσεων στο πλαίσιο της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. Δεν επιτρέπεται, δε, στη φορολογική αρχή να ελέγχει τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών (ΣτΕ 2963/2013, 1729/2013, 1604/2011, κ.ά.), εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στο νόμο (π.χ. ενδοομιλικές συναλλαγές).

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

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, η αξία της οποίας δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της 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.

Ως προς το ζήτημα της εικονικότητας ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου, επισημαίνεται η προσφάτως εκδοθείσα [ΠΟΛ. 1071/2015](#) εγκύκλιος, με την οποία κοινοποιήθηκε η αριθ.

170/2014 γνωμοδότηση ΝΣΚ , σύμφωνα με την οποία ο καλόπιστος λήπτης φορολογικού στοιχείου εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του.

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

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

γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Επομένως, οι δαπάνες θα πρέπει να έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του φορολογικού έτους που αυτές έχουν πραγματοποιηθεί με βάση τα κατάλληλα δικαιολογητικά.

Διευκρινίζεται ότι η έννοια των δικαιολογητικών είναι ευρύτερη των φορολογικών στοιχείων και περιλαμβάνει κάθε πρόσφορο δικαιολογητικό, όπως ενδεικτικά, στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), δημόσια ή ιδιωτικά έγγραφα, απολογιστικά στοιχεία (π.χ. αποσβέσεις), δήλωση στην περίπτωση ιδιοχρησιμοποίησης, κ.λπ. Ειδικά στην περίπτωση απώλειας των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων, θα λαμβάνονται υπόψη και επικυρωμένα φωτοαντίγραφα των στοιχείων αυτών από τον εκδότη τους.

Σημειώνεται ότι εφόσον πρόκειται για επιχείρηση η οποία σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 4308/2014 δεν έχει υποχρέωση τήρησης βιβλίων, οι δαπάνες του εν λόγω άρθρου εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της, εφόσον συντρέχουν οι λοιπές αναφερόμενες πιο πάνω προϋποθέσεις, πλην αυτής της εγγραφής στα τηρούμενα βιβλία (π.χ. αγρότες που δεν τηρούν βιβλία, απαλλαγή από την τήρηση βιβλίων σύμφωνα με την [ΠΟΛ. 1007/2015](#) Απόφαση ΓΓΔΕ).

3. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν **αθροιστικά** τα κριτήρια του άρθρου 22 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 ή της παραγράφου 4 του άρθρου 48. Αναφορικά με το χρόνο έκπτωσής τους, αυτές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 (π.χ. χρόνος έκπτωσης ασφαλιστικών εισφορών, κ.λπ.). Οι δαπάνες των οποίων τα δικαιολογητικά εκδίδονται ή λαμβάνονται έως την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και αφορούν την κλειόμενη χρήση επίσης εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους που αφορούν.

Επισημαίνεται ότι τα ανωτέρω συνιστούν τον **γενικό κανόνα** έκπτωσης των δαπανών, καθόσον κάθε δαπάνη **πρέπει να εξετάζεται ως ξεχωριστή περίπτωση**, από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά αυτής

Άρθρο 23 Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του [άρθρου 23 του ν.4172/2013](#) καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων.

Ειδικότερα, με τις διατάξεις αυτές ρητά ορίζεται ότι δεν εκπίπτουν: ... 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,

γ) οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές,.....

ιβ) Οι προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες ».

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

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

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 77 του ΚΦΔ 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, ως γενικά έξοδα διαχείρισεως νοούνται οι παραγωγικές γενικά δαπάνες της επιχείρησης, δηλαδή οι δαπάνες οι οποίες, ενόψει του σκοπού για τον οποίο διατίθενται και των εκάστοτε ειδικών συνθηκών, συμβάλλουν, κατά βάση, στη διεύρυνση των εργασιών της επιχείρησης και στην αύξηση του εισοδήματός της, μη επιτρεπόμενου στη φορολογική αρχή και τα διοικητικά δικαστήρια του ελέγχου της σκοπιμότητας ή του προσήκοντος μέτρου των δαπανών αυτών, τα οποία, ως εκ τούτου, οφείλουν να ερευνούν κατ' ουσίαν εάν σε κάθε περίπτωση προκύπτει η αιτία και, περαιτέρω, η παραγωγικότητα των δαπανών, καθώς και εάν η καταβολή των αντιστοίχων ποσών αποδεικνύεται από νόμιμα παραστατικά έγγραφα. Εξάλλου, στην έννοια των γενικών εξόδων διαχείρισεως εμπίπτουν, κατά την ως άνω διάταξη, όχι μόνο οι δαπάνες που καταβάλλονται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρεώσεως αλλά και οι καταβαλλόμενες οικειοθελώς, εφόσον είναι κατά τα ανωτέρω παραγωγικές (ΣΤΕ 1602/2011).

Επειδή, ως παραγωγικές δαπάνες νοούνται όχι μόνο οι υποχρεωτικές βάσει νόμου ή συμβάσεως, αλλά και οι οικειοθελώς καταβαλλόμενες (ΣΤΕ 3580/86). Για να αναγνωρισθεί μια δαπάνη ως παραγωγική και να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχειρήσεως αρκεί, καταρχήν, εν όψει του σκοπού και των ειδικών συνθηκών της περιπτώσεως, να συμβάλλει στη διεύρυνση των εργασιών της επιχείρησης και στην αύξηση των εσόδων της. Δεν απαιτείται δε να διαπιστωθεί ότι, συνεπεία αυτής, αυξήθηκαν

πράγματι, στη συγκεκριμένη περίπτωση, τα έσοδα και προωθήθηκαν οι εργασίες της επιχείρησης, διότι τούτο θα οδηγήσει σε ανεπίτρεπτο έλεγχο της σκοπιμότητας της δαπάνης από τη φορολογική αρχή (ΣΤΕ 2142/87). Η κρίση ως προς την παραγωγικότητα των δαπανών ανήκει στη φορολογική αρχή και στα φορολογικά δικαστήρια (ΣΤΕ 3506-3508/76, 1224-7/95).

-Ως προς τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος για τις δαπάνες καυσίμων με χρήση ΑΛΠ των ετών 2018 και 2019:

Επειδή, όπως προκύπτει από τις οικείες εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος και ΦΠΑ, ο προσφεύγων έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία, για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2018 και 2019, παραστατικά φορολογικά στοιχεία για δαπάνες καυσίμων, οι οποίες δεν αναγνωρίστηκαν για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα στη φορολογία εισοδήματος και ο φόρος, ως φόρος εισροών που εκπίπτει από το φόρο εκροών, για τους κάτωθι λόγους :

-Από τις αναγραφόμενες στα φορολογικά στοιχεία περιγραφές δεν προκύπτει ότι οι εν λόγω δαπάνες αφορούν μηχανήματα ή επαγγελματικά αυτοκίνητα του προσφεύγοντος καθώς δεν αναγράφεται στα τιμολόγια αναλυτικά σε ποιο ή ποια από αυτά τοποθετήθηκαν.

-Δεν αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του μεταφορικού μέσου ώστε να διαπιστωθεί ποια είναι η πραγματική χρήση των δαπανών αυτών, ήτοι ότι πράγματι αφορούν τα πάγια της επιχείρησης του προσφεύγοντος και όχι τα λοιπά επιβατικά οχήματα που έχει στη κατοχή του ή αφορούν τις άλλες επιχειρήσεις ατομικές (συγγενικά πρόσωπα ήτοι σύζυγος, τέκνα, αδερφός) και νομικής μορφής που συστεγάζονται στον ίδιο χώρο με τον προσφεύγοντα.

Επειδή, με την [ΠΟΛ.1003/2014](#) παρασχέθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. [4308/2014](#) περί των ΕΛΠ και μεταξύ άλλων διευκρινίστηκε ότι: «**Άρθρο 9: Περιεχόμενο τιμολογίου.....9.1.2 Εξαιρετικά, στα στοιχεία που εκδίδουν τα πρατήρια υγρών καυσίμων για χονδρικές πωλήσεις βενζίνης, πετρελαίου κίνησης και υγραερίου αξίας μέχρι τριακόσια (300) ευρώ δύναται να αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του μέσου μεταφοράς, αντί των στοιχείων της παραγράφου (δ) και (ε) της παραγράφου 1 του άρθρου 9 του εν λόγω νόμου. Με τον τρόπο αυτό διασφαλίζεται η συσχέτιση του εκδιδόμενου παραστατικού με την αγοράζουσα οντότητα και τα απαιτούμενα στοιχεία του τιμολογίου. Ο αριθμός κυκλοφορίας δύναται να αναγράφεται χειρόγραφα με υπογραφή και σφραγίδα του εκδότη, εάν δεν εκτυπώνεται από το μηχανισμό έκδοσης παραστατικών πώλησης.....**

Άρθρο 10 :Απλοποιημένο τιμολόγιο και Συγκεντρωτικό τιμολόγιο 10.1.1 Η παράγραφος αυτή επιτρέπει την έκδοση απλοποιημένου τιμολογίου όταν το ποσό του τιμολογίου δεν υπερβαίνει το ποσό των 100 ευρώ, ή στην περίπτωση που το τιμολόγιο αυτό τροποποιεί και αναφέρεται ειδικά και αναμφισβήτητα σε ένα αρχικά εκδομένο τιμολόγιο (παράγραφος 3 του άρθρου 8) **Παράγραφος 2 10.2.1** Η παράγραφος αυτή ορίζει ότι το περιεχόμενο του απλοποιημένου τιμολογίου πρέπει να περιλαμβάνει: α) την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου, β) προσδιορισμό της οντότητας που πωλεί τα αγαθά ή τις υπηρεσίες, γ) τον προσδιορισμό των αγαθών ή των υπηρεσιών που προσφέρονται, δ) το ποσό του Φ.Π.Α. που οφείλεται ή

τις απαιτούμενες πληροφορίες για τον υπολογισμό του ε) στην περίπτωση έκδοσης τιμολογίου σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 8, αναφορά στο αρχικό τιμολόγιο και τις συγκεκριμένες ενδείξεις (δεδομένα) που τροποποιούνται. 10.2.2 Επέχουν θέση απλοποιημένου τιμολογίου και στοιχεία λιανικής πώλησης αγαθών ή υπηρεσιών, που καλύπτουν επαγγελματικές συναλλαγές και μέχρι του ορίου των εκατό (100) ευρώ, εφόσον εκδίδονται για την αγορά μη εμπορεύσιμων (για τον αγοραστή) αγαθών (αναλώσιμων) ή για τη λήψη, ομοίως, υπηρεσιών. Η ρύθμιση αυτή στοχεύει στην διευκόλυνση των συναλλαγών, χωρίς ωστόσο να ισοδυναμεί με υποκατάσταση του τιμολογίου πώλησης από τις αποδείξεις λιανικής. Δηλαδή, δεν δικαιολογείται γενικευμένη χρήση αποδείξεων λιανικής. Στις περιπτώσεις αυτές, η τεκμηρίωση της σχετικής δαπάνης από τον αγοραστή των αγαθών ή τον λήπτη των υπηρεσιών δύναται να επιτυγχάνεται με την αναγραφή του είδους των αγαθών και των υπηρεσιών επί των στοιχείων λιανικής πώλησης κατά γενική περιγραφή ή και από την περιγραφή της δραστηριότητας- επαγγέλματος του εκδότη στα στοιχεία αυτά. Σε κάθε περίπτωση, η τεκμηρίωση είναι θέμα πραγματικών περιστατικών....

Άρθρο 12: Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών 12.8.2 Σημειώνεται ότι σε περίπτωση που η οντότητα εκδίδει τιμολόγιο για τις λιανικές πωλήσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών, αυτό εκδίδεται μηχανογραφικά με σήμανση από φορολογικό μηχανισμό, εκτός εάν η οντότητα απαλλάσσεται από τη χρήση φορολογικού μηχανισμού σύμφωνα με το άρθρο αυτό, περίπτωση στην οποία το τιμολόγιο εκδίδεται με οποιονδήποτε τρόπο, είτε χειρόγραφα είτε μηχανογραφικά χωρίς σήμανση από φορολογικό μηχανισμό....».

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

Επειδή, ο προσφεύγων, ο οποίος φέρει και το σχετικό βάρος της απόδειξης, δεν τεκμηρίωσε τις σχετικές δαπάνες καυσίμων, ώστε να δημιουργηθεί μια αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) και να είναι δυνατή η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων ως προς το ότι αυτές οι δαπάνες αφορούν σε δραστηριότητες της επιχείρησης του προσφεύγοντα και διενεργήθηκαν για τους σκοπούς αυτής, δεν πληρείται η προϋπόθεση της περ. γ' του άρθρου 22 του ν. 4172/2013, για την έκπτωση των συγκεκριμένων δαπανών καθώς και η προϋπόθεση της παρ. 1 του άρθρου 30 Ν. 2859/2000, για την έκπτωση του φόρου εισροών και ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως αβάσιμος.

-Ως προς απόρριψη αγορών και δαπανών άνω των 500€ από τα ακαθάριστα έσοδα

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1216/01-10-2014 με θέμα: «Κοινοποίηση των διατάξεων της περίπτωσης β του άρθρου 23 του ν.4172/2013» αναφέρεται ότι: «1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 καθορίζονται οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα (ατομικές επιχειρήσεις), καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. 2. Ειδικότερα, με την περίπτωση β' του ως άνω άρθρου ορίζεται ότι δεν εκπίπτει κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των €500, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. Για την εφαρμογή της περίπτωσης αυτής, στην έννοια της αγοράς των αγαθών και της λήψης των υπηρεσιών εμπίπτουν οι αγορές πρώτων και βοηθητικών υλών, εμπορευμάτων, υλικών, παγίων, κ.λπ., οι πάσης φύσεως δαπάνες της επιχείρησης καθώς και οι πάσης φύσεως υπηρεσίες που λαμβάνει η επιχείρηση, με την προϋπόθεση ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013 και δεν εμπίπτουν σε κάποια από τις λοιπές περιπτώσεις του παρόντος άρθρου. 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 ίδιου νόμου, εφόσον δεν συντρέχουν και άλλοι λόγοι. [...]».

- Ως τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται:

- Η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα),

- Η χρήση χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών της εταιρείας που πραγματοποιεί την πληρωμή,

- Η έκδοση τραπεζικής επιταγής της επιχείρησης ή η εκχώρηση επιταγών τρίτων,

- Η χρήση συναλλαγματικών οι οποίες εξοφλούνται μέσω τραπεζής,

Η χρήση ταχυδρομικής επιταγής - ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων.

Σε περίπτωση που καταβάλλονται προκαταβολές έναντι της αξίας του προς αγορά αγαθού ή υπηρεσίας ή όταν πραγματοποιούνται τμηματικές καταβολές που αφορούν συναλλαγές συνολικού ύψους άνω των €500, απαιτείται η χρήση τραπεζικού μέσου, ανεξαρτήτως του ποσού της κάθε τμηματικής καταβολής ή προκαταβολής.

Σε περίπτωση που οι αντισυμβαλλόμενοι είναι ταυτόχρονα προμηθευτές και πελάτες, επιτρέπεται να προβούν σε εκατέρωθεν λογιστικούς συμψηφισμούς, εφόσον αυτό δεν αντιβαίνει σε διατάξεις άλλων νόμων. Όταν η διαφορά που απομένει μετά τον συμψηφισμό είναι μεγαλύτερη των 500 ευρώ, τότε για να αναγνωρισθεί το σύνολο των αγορών απαιτείται η εξόφληση της με τραπεζικό μέσο πληρωμής. Τα ίδια ισχύουν και στην περίπτωση πώλησης αγαθών μεταξύ υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών με «ανταλλαγή»..».

Επειδή, εν προκειμένω, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε Δαπάνες μεγαλύτερες των 500,00€ για τις οποίες δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο τα φορολογικά στοιχεία και οι εξοφλήσεις αυτών με τραπεζικό μέσο (άρθρο 22&23β του ν.4172/2013) και Δαπάνες μεγαλύτερες των 500,00€ για τις οποίες δεν προσκομίστηκε η πληρωμή με τραπεζικό μέσο (άρθρο 23β του ν.4172/2013)

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στον έλεγχο ούτε και στην κρινόμενη προσφυγή αποδεικτικά στοιχεία που να στηρίζει τον ισχυρισμό του.

Μάλιστα μεγάλο μέρος των αναφερόμενων από τον ίδιο ως "αποδεικτικών πληρωμής με τραπεζικό μέσο" περιλαμβάνει εκτυπώσεις κυρίως της Εθνικής Τράπεζας, όπου προσδιορίζεται μόνο η χρέωση του κοινού λογαριασμού του προσφεύγοντος, χωρίς κανένα στοιχείο για τον αποδέκτη του μεταφερόμενου ποσού. Παράλληλα διαπιστώθηκε ότι οι ίδιες κινήσεις (χρεώσεις) χρησιμοποιήθηκαν ως πληρωμές σε διαφορετικούς προμηθευτές.

-Ως προς το υπ' αριθ./30-12-20219 ΤΠΥ εκδόσεως «.....-ΑΦΜ» καθαρής αξίας 10.000,00 € και ΦΠΑ 2.400,00 € :

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

«Άρθρο 8 Τιμολόγιο πώλησης

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

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

Άρθρο 9 Περιεχόμενο τιμολογίου

1. Το τιμολόγιο φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις:

α) Την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία η τυχόν αοριστία της περιγραφής των παρασχεθεισών υπηρεσιών σε τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών που προσκομίζεται ως δικαιολογητικό για την έκπτωση παραγωγικής δαπάνης, δεν εμποδίζει την έκπτωσή της, **εφόσον όμως η αοριστία αυτή καλύπτεται από αναφορά που γίνεται στο ίδιο τιμολόγιο σε έγγραφη (προϋπάρχουσα ή ταυτόχρονη) σύμβαση των μερών**

από την οποία προκύπτει ακριβώς η αιτιολογία της δαπάνης και μπορεί να ελεγχθεί η παραγωγικότητα και το αληθές αυτής (ΣΤΕ 45/2006 επτ., ΣΤΕ 1353/2014).

Επειδή, στο εν λόγω στοιχείο αναγράφεται ως παρεχόμενη υπηρεσία " παροχή υπηρεσίας τοποθέτησης πάνελ" Στην περίπτωση αυτή δεν ενυπάρχουν τα στοιχεία εκείνα με όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση της συναλλαγής (ενδεικτικά, υλικά που χρησιμοποιήθηκαν και ο τόπος που εκτελέσθηκαν οι εργασίες και τοποθετήθηκαν τα υλικά, ιδιωτικό συμφωνητικό ανάθεσης εργασιών). Υπάρχει γενική περιγραφή, δεν περιλαμβάνει επαρκή προσδιορισμό των παρασχεθεισών υπηρεσιών «κατασκευή υπόστεγο με πάνελ», η δε έλλειψη τέτοιου προσδιορισμού δεν μπορεί να καλυφθεί με στοιχεία εκτός του σώματος αυτού, τα οποία δεν μνημονεύονται στο τιμολόγιο και δεν μπορεί να ελεγχθεί η παραγωγικότητα της δαπάνης.

Επειδή, για να αποτελεί το τιμολόγιο νόμιμο δικαιολογητικό στοιχείο για την έκπτωση της σχετικής δαπάνης, πρέπει να περιλαμβάνει, μεταξύ άλλων, και επαρκή προσδιορισμό των παρασχεθεισών υπηρεσιών (βλ. ΣΤΕ 3705/1999, 1018/1996 επταμ. κ.ά.), η δε έλλειψη τέτοιου προσδιορισμού δεν μπορεί να καλυφθεί με στοιχεία εκτός του σώματος αυτού τα οποία δεν μνημονεύονται στο τιμολόγιο (πρβλ. ΣΤΕ 1018/ 1996 επταμ.). Τέλος δεν προέκυψε ο τρόπος εξόφλησης της συναλλαγής.

Επειδή, στις 11/12/2020 εκδόθηκε το υπ'αρ.....τιμολόγιο καθαρής αξίας 8.000,00ευρώ με την αναγραφή της ίδιας υπηρεσίας, το οποίο δεν έγινε δεκτό από τον έλεγχο.

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

-Ως προς τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος σχετικά με τη μη αναγνώριση ασφαλιστικών εισφορών

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1219/2018 «Χρόνος έκπτωσης ασφαλιστικών εισφορών (Ε.Φ.Κ.Α) από τα ακαθάριστα έσοδα μη μισθωτών».: ορίζεται ότι: «Με αφορμή ερωτήματα που έχουν υποβληθεί στην υπηρεσία μας, αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Με βάση τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013, 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.

2. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της περ. γ' του άρθρου 23 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι δεν εκπίπτουν οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές.

3. Επίσης, με την ΠΟΛ. 1113/2.6.2015 εγκύκλιο, με την οποία δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 22,22Α και 23 του ν.4172/2013, διευκρινίσθηκε, μεταξύ άλλων, 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 τον 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. Επίσης, σε περίπτωση που οι εκπρόθεσμες ασφαλιστικές εισφορές ετών 2014 και επομένων έχουν υπαχθεί σε ρύθμιση, αυτές θα εκπίπτουν κατά το χρόνο καταβολής τους σύμφωνα με την υπόψη ρύθμιση.

4. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι οι ασφαλιστικές εισφορές (κύριας, επικουρικής ασφάλισης και πρόνοιας) εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης υπό τας προϋποθέσεις του άρθρου 22 εφόσον καταβληθούν, δηλαδή κατά το χρόνο που επιβαρύνουν ταμειακά την επιχείρηση.

Ως εκ τούτου, οποιοδήποτε ποσό καταβάλλεται ταμειακά ως ασφαλιστική εισφορά από 1.1 μέχρι 31.12 του τρέχοντος φορολογικού έτους, εκτός από τα ποσά προσαυξήσεων, προστίμων, κλπ. που τυχόν καταβλήθηκαν στο έτος αυτό, εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης του έτους αυτού.

Η καταβολή των ασφαλιστικών εισφορών αφορά εισφορές τρέχοντος ή παλαιότερων ετών, περιλαμβανόμενων και αυτών που έχουν υπαχθεί σε ρύθμιση.

Επιπρόσθετα, δεν εξετάζεται αν η πληρωμή των ως άνω ασφαλιστικών εισφορών είναι εμπρόθεσμη ή εκπρόθεσμη, με βάση τις προθεσμίες της ασφαλιστικής νομοθεσίας.

Επισημαίνεται, ότι μπορεί να λάβει χώρα εξόφληση οφειλόμενων ασφαλιστικών εισφορών μέσω παρακράτησης για λογαριασμό του Ε.Φ.Κ.Α από πάσης φύσεως καταβολές, πληρωμές, επιδοτήσεις, αποζημιώσεις, επιχορηγήσεις και δανειοδοτήσεις που καταβάλλονται από το Δημόσιο, τους φορείς του Δημοσίου, Ν.Π.Δ.Δ., Ν.Π.Ι.Δ. και Α.Ε του δημοσίου τομέα, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν.4254/2014. Στις περιπτώσεις αυτές η εξόφληση ασφαλιστικών εισφορών μέσω παρακράτησης, για λογαριασμό του ΕΦΚΑ, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν.4254/2014, εξισώνεται με την ταμειακή καταβολή, δηλαδή την άμεση καταβολή χρηματικών ποσών για την κάλυψη ασφαλιστικής δαπάνης. Επίσης, η παρακράτηση αυτή για εξόφληση ασφαλιστικών υποχρεώσεων δεν επηρεάζει την εν γένει φορολογική μεταχείριση των ποσών αυτών.

5. Από τον Ενιαίο Φορέα Κοινωνικής Ασφάλισης (Ε.Φ.Κ.Α.) εκδίδονται ετησίως και αναρτώνται διαδικτυακά βεβαιώσεις καταβληθεισών ασφαλιστικών εισφορών για φορολογική χρήση που αφορούν το προηγούμενο φορολογικό έτος και περαιτέρω, κάθε έτος πραγματοποιείται εκκαθάριση των ασφαλιστικών εισφορών του προηγούμενου έτους με βάση τα επικαθοποιημένα οικονομικά στοιχεία που διαθέτει ο ΕΦΚΑ με συνέπεια, να προκύπτει για τον ασφαλισμένο χρεωστική, πιστωτική ή μηδενική εκκαθάριση.

6. Ενόψει των ανωτέρω, η ταμειακή καταβολή ασφαλιστικών εισφορών σε φορολογικό έτος μεταγενέστερο από το έτος που αφορούν, συνεπεία της εκκαθάρισης, επηρεάζει τα φορολογικά

αποτελέσματα του έτους μέσα στο οποίο λαμβάνει χώρα η καταβολή. Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή και στις περιπτώσεις συμψηφισμού πιστωτικού υπόλοιπου με ασφαλιστικές εισφορές επόμενου έτους καθώς ο συμψηφισμός αυτός εξομοιώνεται με καταβολή, κατά το μέρος που εξοφλεί ασφαλιστικές εισφορές του έτους αυτού.

7. Ειδικά, στις περιπτώσεις που νομικά πρόσωπα, νομικές οντότητες ή φυσικά πρόσωπα που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, συμπεριέλαβαν τις καταβληθείσες εισφορές του έτους 2018 οι οποίες αφορούσαν το προηγούμενο έτος, στα φορολογικά αποτελέσματα του έτους 2017, δεν απαιτείται να υποβάλουν τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2017. Επισημαίνεται, όμως, ότι για τα ποσά αυτά δεν θα εφαρμοσθούν τα αναφερόμενα στην προηγούμενη παράγραφο της παρούσας και επομένως δεν θα ληφθούν υπόψη στη δήλωση φορολογικού έτους 2018, καθώς διαφορετικά θα προέκυπτε θέμα διπλής έκπτωσης της ασφαλιστικής δαπάνης.

Επειδή, εν προκειμένω, δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντα, οι κάτωθι ασφαλιστικές εισφορές σε ΕΦ.ΚΑ :

Α) ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΣΤΟΙΧΕΙΟ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΠΟΣΟ€
31/12/2018	Βεβαίωση ΕΦ.ΚΑ	Εισφορές σε ΕΦ.ΚΑ	6.602,24€
		ΣΥΝΟΛΟ	6.602,24€

Β) ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΣΤΟΙΧΕΙΟ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΠΟΣΟ€
31/12/2018	Βεβαίωση ΕΦ.ΚΑ	Εισφορές σε ΕΦ.ΚΑ	4.803,24€
		ΣΥΝΟΛΟ	4.803,24€

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι εν λόγω ασφαλιστικές εισφορές σε ΕΦ.ΚΑ έχουν καταβληθεί-εξοφληθεί με μεταφορά μετρητών από τον λογαριασμό του στην Εθνική Τράπεζα σε λογαριασμό του ασφαλιστικού φορέα, όμως δεν προσκόμισε ούτε στον έλεγχο, ούτε στην κρινόμενη προσφυγή αποδεικτικά στοιχεία που να στηρίζουν τον ισχυρισμό του. Το από 29/11/2024 αποδεικτικό ασφαλιστικής ενημερότητας που προσκόμισε, δεν αποδεικνύει ούτε το χρόνο, ούτε τον τρόπο εξόφλησης των ως άνω ποσών.

-Ως προς τη μη αναγνώριση «Ζημίας από θανάτωση ζώων»

Επειδή, η εν λόγω δαπάνη «ζημία από θανάτους ζωικού κεφαλαίου» ποσού 23.150,00€ δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης ,διότι:

-Η προσφεύγουσα επιχείρηση συμπεριέλαβε στις δηλωθείσες δαπάνες στο έντυπο Ε3 φορολογικού

έτους 2018 και εξέπεσε ως δαπάνη το ποσό των 23.150,00€ με αιτιολογία «Ζημίες από διάθεση - απόσυρση μη κυκλοφ. περιουσιακών».

-Το εν λόγω ποσό θα έπρεπε να είχε καταχωρηθεί στο τηρούμενο βιβλίο της επιχείρησης ως έξοδο . Περαιτέρω δε το ποσό αυτό, έχει καταχωρηθεί εσφαλμένα στα έσοδα της επιχείρησης με ημερομηνία καταχώρησης 31/ 12/2018 με αιτιολογία ΖΗΜΙΑ ΑΠΟ ΘΑΝΑΤΟΥΣ ΖΩΩΝ.

-Το ύψος του ποσού των 23.150,00€ προσδιορίσθηκε αυθαίρετα χωρίς να αιτιολογείται ο τρόπος υπολογισμού της ζημίας.

-Δεν πληροί τις προϋποθέσεις που τίθενται από τις διατάξεις του άρθρου 22 περ. α' και γ' του ν.4172/2013 προκειμένου να αναγνωριστεί για έκπτωση.

Επειδή, η εν λόγω δαπάνη «ζημία από θανάτους ζωικού κεφαλαίου» ποσού 12.000,00€ δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης ,διότι:

-Το εν λόγω ποσό θα έπρεπε να είχε καταχωρηθεί στο τηρούμενο βιβλίο της επιχείρησης ως έξοδο . Περαιτέρω δε το ποσό αυτό, έχει καταχωρηθεί εσφαλμένα στα έσοδα της επιχείρησης με ημερομηνία καταχώρησης 31/12/2019 με αιτιολογία ΖΗΜΙΑ ΑΠΟ ΘΑΝΑΤΟΥΣ ΖΩΩΝ.

-Το ύψος του ποσού των 12.000,00€ προσδιορίσθηκε αυθαίρετα χωρίς να αιτιολογείται ο τρόπος υπολογισμού της ζημίας.

-Δεν πληροί τις προϋποθέσεις που τίθενται από τις διατάξεις του άρθρου 22 περ. α' και γ' του ν.4172/2013 προκειμένου να αναγνωριστεί για έκπτωση.

Επειδή, ο προσφεύγων δε καταχώρησε στο τηρούμενο βιβλίο της επιχείρησης του ως έξοδο την ζημία από θανάτους ζώων και δεν προσκόμισε ούτε στον έλεγχο, ούτε με την κρινόμενη προσφυγή στοιχεία που να δικαιολογούν το ύψος της ζημίας, όπως βεβαιώσεις για τους λόγους θανάτωσης των ζώων ή αποζημιώσεις που μπορεί να έλαβε, συνεπώς ορθά δεν αναγνωρίστηκαν για έκπτωση από την αρμόδια φορολογική αρχή οι εν λόγω δαπάνες.

-Ως προς τη μη αναγνώριση αποσβέσεων ενσωμάτων περιουσιακών στοιχείων.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 24 του Ν. 4172/2013 «Φορολογικές Αποσβέσεις», ορίζεται ότι: «Κατά τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι φορολογικές αποσβέσεις των στοιχείων του ενεργητικού εκπίπτουν από:

α) τον κύριο των παγίων στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης σε όλες τις περιπτώσεις εκτός της περίπτωσης β', «β) τον μισθωτή, σε περίπτωση χρηματοδοτικής μίσθωσης κατά την έννοια των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, όπως αυτά έχουν υιοθετηθεί από την Ε.Ε. δυνάμει του Κανονισμού 1606/2002 (Δ.Π.Χ.Α. - υποχρεωτική εφαρμογή Δ.Π.Χ.Α.) ή κατά την έννοια των Ελληνικών Αοιστικών Προτύπων (Ε.Λ.Π.) του ν. 4308/2014.»

[2. Για τους σκοπούς της παρούσας διάταξης, ο όρος «χρηματοοικονομική μίσθωση» σημαίνει οποιαδήποτε προφορική ή έγγραφη σύμβαση με την οποία ο εκμισθωτής (κύριος) υποχρεούται έναντι μισθώματος να παραχωρεί στον μισθωτή (χρήστη) τη χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου, εφόσον

πληρούνται ένα ή περισσότερα από τα ακόλουθα κριτήρια:

α) η κυριότητα του περιουσιακού στοιχείου περιέρχεται στον μισθωτή με τη λήξη του χρόνου της μίσθωσης, β) η σύμβαση της μίσθωσης περιλαμβάνει όρο συμφέρουσας προσφοράς για την εξαγορά του εξοπλισμού σε τιμή κατώτερη της αγοραίας αξίας,

γ) η περίοδος της μίσθωσης καλύπτει τουλάχιστον το ενενήντα τοις εκατό (90%) της οικονομικής διάρκειας ζωής του περιουσιακού στοιχείου «όπως αυτή προκύπτει από του πίνακα της παραγράφου 4» ακόμη και στην περίπτωση που ο τίτλος δεν μεταβιβάζεται κατά τη λήξη της μίσθωσης,

δ) κατά τη σύναψη της σύμβασης της μίσθωσης, η παρούσα αξία των μισθωμάτων ανέρχεται «τουλάχιστον» στο ενενήντα τοις εκατό (90%) της αγοραίας αξίας του περιουσιακού στοιχείου που εκμισθώνεται,

ε) τα περιουσιακά στοιχεία που εκμισθώνονται είναι τέτοιας ειδικής φύσης που μόνον ο μισθωτής δύναται να τα μεταχειριστεί δίχως να προβεί σε σημαντικές αλλοιώσεις.

«Στην περίπτωση της μίσθωσης οχημάτων στην έννοια του μισθώματος σύμφωνα με την περίπτωση δ' δεν συμπεριλαμβάνονται τα κόστη λειτουργίας και κυκλοφορίας του οχήματος.»)

3. Εδαφικές εκτάσεις, έργα τέχνης, αντίκες, κοσμήματα και άλλα πάγια στοιχεία ενεργητικού επιχειρήσεων που δεν υπόκεινται σε φθορά και αχρήστευση λόγω παλαιότητας, δεν υπόκεινται σε «φορολογική» απόσβεση».

5. Ο υπολογισμός των «φορολογικών» αποσβέσεων είναι υποχρεωτικός, γίνεται σε ετήσια βάση και δεν επιτρέπεται η μεταφορά αποσβενόμενων ποσών μεταξύ οικονομικών χρήσεων.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 3 του Ν. 4308/2014 ορίζεται ότι:

1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματος 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.

2. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας παρακολουθεί σε αρχείο κάθε στοιχείο του ισολογισμού, καθώς και κάθε μεταβολή αυτού.

3. Η τήρηση των αρχείων των παραγράφων 1 και 2 τον παρόντος άρθρου γίνεται με τρόπο ανάλογο του μεγέθους και της φύσης της οντότητας και σύμφωνα με τον παρόντα νόμο.

4. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης τήρησης των αρχείων των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου, το κριτήριο της σημαντικότητας της παρ. 5 του άρθρου 17 του παρόντος νόμου δεν έχει εφαρμογή.

5. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τη λογιστική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί και τη φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης,

κατά περίπτωση, με σκοπό τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων.

6. Τα λογιστικά αρχεία τηρούνται με ηλεκτρονικό ή χειρόγραφο τρόπο. Όταν στην τήρηση των αρχείων χρησιμοποιούνται συντομεύσεις ή σύμβολα, το νόημά τους ορίζεται με σαφήνεια.

7. Τα λογιστικά στοιχεία (παραστατικά), συμπεριλαμβανομένων των τιμολογίων πώλησης, επιτρέπεται να συντάσσονται σε γλώσσα άλλη από την Ελληνική. Τα λογιστικά βιβλία (αρχεία) τηρούνται στην Ελληνική γλώσσα.

8. Το σχέδιο των λογαριασμών του Παραρτήματος Γ' χρησιμοποιείται ως μέρος του λογιστικού συστήματος της οντότητας, σε ό, α αφορά στην ονοματολογία, στο βαθμό ανάλυσης και συγκέντρωσης των λογαριασμών, καθώς και στο περιεχόμενό τους, όπως αυτό καθορίζεται σε συνδυασμό με τους ορισμούς του Παραρτήματος Α' και τα υποδείγματα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων του Παραρτήματος Β'. Η περαιτέρω ανάπτυξη του σχεδίου λογαριασμών για την κάλυψη των πληροφοριακών αναγκών της οντότητας και την ευχερή εφαρμογή του παρόντος νόμου είναι ευθύνη της διοίκησης της οντότητας, λαμβάνοντας ιδιαίτερα υπόψη την ανάγκη κάλυψης των απαιτήσεων της παρ. 10 του άρθρου 5. Ιδιαίτερα, οι τίτλοι των λογαριασμών δύναται να προσαρμόζονται, σύμφωνα με τις καθιερωμένες ονοματολογίες ευρύτερων κλάδων δραστηριότητας, λαμβάνοντας υπόψη και την παρ. 12 του άρθρου 16.

9. Εναλλακτικά του σχεδίου λογαριασμών του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 8 του παρόντος άρθρου, κάθε οντότητα που υπόκειται σε αυτόν το νόμο έχει τη δυνατότητα να εφαρμόζει το σχέδιο λογαριασμών, όπως ισχύει κατά την 31η Δεκεμβρίου 2014.

10. Όταν η οντότητα συντάσσει ισολογισμό, χρησιμοποιεί ένα κατάλληλο διπλογραφικό σύστημα για την παρακολούθηση των στοιχείων των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου και τηρεί:

- α) Αρχείο στο οποίο καταχωρείται αναλυτικά κάθε συναλλαγή και γεγονός (ημερολόγιο).
- β) Αρχείο με τις μεταβολές κάθε τηρούμενου λογαριασμού (αναλυτικό καθολικό).
- γ) Σύστημα συγκέντρωσης του αθροίσματος των αυξήσεων και μειώσεων (χρεώσεων και πιστώσεων), καθώς και το υπόλοιπο κάθε τηρούμενου λογαριασμού (ισοζύγιο).

11. Η οντότητα της παρ. 2(γ) του άρθρου 1 που εμπίπτει στην κατηγορία των πολύ μικρών οντοτήτων και επιλέγει, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο, να καταρτίσει τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της παρ. 8 του άρθρου 16 δύναται να μην τηρήσει τα αρχεία της παραγράφου 2 του παρόντος άρθρου.

12. Όταν, σύμφωνα με ας ρυθμίσεις αυτού του νόμου, η οντότητα δεν συντάσσει ισολογισμό, δύναται, αντί του λογιστικού συστήματος της παραγράφου 10, να χρησιμοποιεί ένα κατάλληλο απλογραφικό λογιστικό σύστημα (βιβλία εσόδων - εξόδων) για την παρακολούθηση των στοιχείων της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, τα οποία συμπεριλαμβάνουν:

- α) Τα πάσης φύσεως έσοδα διακεκριμένα σε έσοδα από πώληση εμπορευμάτων, από πώληση προϊόντων, από παροχή υπηρεσιών και λοιπά έσοδα.
- β) Τα πάσης φύσεως κέρδη.
- γ) Τις πάσης φύσεως αγορές περιουσιακών στοιχείων, διακεκριμένα σε αγορές εμπορευμάτων,

υλικών (πρώτων ή βοηθητικών υλών), παγίων και αγορές λοιπών περιουσιακών στοιχείων.

δ) Τα πάσης φύσεως έξοδα, διακεκριμένα σε αμοιβές προσωπικού συμπεριλαμβανομένων εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς, αποσβέσεις, έξοδα από τη λήψη λοιπών υπηρεσιών και λοιπά έξοδα.

ε) Τις πάσης φύσεως ζημιές.

στ) Τους πάσης φύσεως φόρους και τέλη, ξεχωριστά κατά είδος.

«13. Οι οντότητες που βάσει του παρόντος μπορεί να χρησιμοποιούν απλογραφικό λογιστικό σύστημα αλλά από άλλο νόμο υποχρεούνται σε σύνταξη ισολογισμού χωρίς τήρηση διπλογραφικού συστήματος, δεν υποχρεούνται από τον παρόντα νόμο σε εφαρμογή διπλογραφικού λογιστικού συστήματος».

Επειδή, εν προκειμένου δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση το ποσό της αξίας της αγοράς των κάτωθι ενσώματων περιουσιακών στοιχείων (παγίων) :

ΦΟΡ.ΣΤΟΙΧΕΙΟ	ΕΚΔΟΤΗΣ	ΕΙΔΟΣ	ΚΑΘ.ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΟ
.....		ΤΗΛΕΣΚΟΠΙΟ	20.000,00	4.800,00	24.800,00
.....		ΛΕΒΗΤΑΣ	2.500,00	600,00	3.100,00
		ΣΥΝΟΛΟ	22.500,00	5.400,00	27.900,00

διότι σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις **εκπεστέες** είναι οι αποσβέσεις αυτών και όχι η αξία αγοράς αυτών.

-Ως προς τη μη αναγνώριση δαπάνης ηλεκτρικού ρεύματος

Επειδή, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε τις κάτωθι δαπάνες ηλεκτρικού ρεύματος:

Ημερομηνία	Στοιχείο	Καθ.αξία	Φ.Π.Α.	ΣΥΝΟΛΟ
09/4/2019	.....	1.119,04	136,27	1.255,31
05/05/2019	.....	1.800,00	108	1.908,00
05/06/2019	.....	1.031,19	57,48	1.088,67
	ΣΥΝΟΛΟ	3.950,23	301,75	4.251,98

Επειδή, η ελεγκτική αρχή απέρριψε τις ανωτέρω δαπάνες ηλεκτρικού ρεύματος ως λογιστικές διαφορές σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρων 21,22 και 23 του ν.4172/2013, διότι ο αριθμός παροχής ρεύματος

αφορά την κατοικία του προσφεύγοντος, όπως άλλωστε έχει δηλωθεί στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Ε9 των ελεγχόμενων φορολογικών ετών.

-Ως προς τη μη αναγνώριση αγορών και δαπανών της αγροτικής του εκμετάλλευσης στο ΦΠΑ.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ 1, 3 και 4 του Ν. 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας», μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για ας ενδοκοινοσικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο. Ειδικά, για τα αγαθά επένδυσης, το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών.... 3. Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με ας διατάξεις των άρθρων 16 έως και 18 ».

4.Δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες:

α) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης καπνοβιομηχανιών προϊόντων, β) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης οινοπνευματωδών ή αλκοολούχων ποτών, εφόσον αυτά προορίζονται για την πραγματοποίηση μη φορολογητέων πράξεων, γ) δεξιώσεων, ψυχαγωγίας, και φιλοξενίας γενικά, δ) στέγασης, τροφής, ποτών, μετακίνησης και ψυχαγωγίας για το προσωπικό ή τους εκπροσώπους της επιχείρησης,

ε) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης μέχρι εννέα (9) θέσεων, μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων, σκαφών και αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό, καθώς και οι δαπάνες καυσίμων, επισκευής, συντήρησης, μίσθωσης και κυκλοφορίας αυτών γενικά. Η διάταξη αυτή δεν εφαρμόζεται για τα πιο πάνω μεταφορικά μέσα, εφόσον προορίζονται για πώληση, μίσθωση ή μεταφορά προσώπων με κόμιστρο».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ 1 του Κώδικα ΦΠΑ ορίζεται ότι:

«Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36,

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,

γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά,

δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση

της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοακές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και ας λήψεις υπηρεσιών για ας οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων,

ε) κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης ή της ειδικής δήλωσης της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36, όπου προβλέπεται η καταβολή φόρου με ας δηλώσεις αυτές, από ας οποίες αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου.»

Επειδή, εν προκειμένω, από τη διενέργεια του ελέγχου όσον αφορά τις δαπάνες του άρθρου 23 του ν.4172/2013, προκύπτουν με σαφήνεια οι λόγοι για τους οποίους δεν αναγνωρίζεται η παραγωγικότητα των υπό κρίση δαπανών και μνημονεύονται οι σχετικές φορολογικές διατάξεις στις οποίες βασίστηκε ο φορολογικός έλεγχος για τη μη αναγνώριση τους από την έκπτωση των ακαθαρίστων εσόδων της επίδικης ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου.

Συνεπώς, οι ανωτέρω ισχυρισμοί του προσφεύγοντος κρίνονται αναπόδεικτοι και ως εκ τούτου ορθώς οι εν λόγω δαπάνες δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τη φορολογική αρχή και προστέθηκαν ως λογιστικές διαφορές στα καθαρά κέρδη της επιχείρησης του.

Περαιτέρω δε, ως προς τον έλεγχο Φ.Π.Α. και ειδικότερα ως προς τον έλεγχο του δικαιώματος έκπτωσης βάσει του άρθρου 32 του ν.2859/2000 και των δαπανών του άρθρου 30παρ.4 του ίδιου νόμου, ο έλεγχος δεν αναγνωρίζει προς έκπτωση τις εισροές που κρίθηκαν ως μη παραγωγικές δαπάνες.

-Σχετικά με τις αγορές του προσφεύγοντος από τη «.....Τα σχετικά με τις αγορές αυτές φορολογικά στοιχεία έχουν παραταθεί στον πίνακα 1 -φορολογικού έτους 2018 - των μη εκπιπτόμενων δαπανών, ως εξής:

1/9/2018	.....	.....	4.994,60	4.420,00	574,60	μη προσκόμιση φορ.στοιχείου - μη προσκόμιση πληρωμής με τραπεζικό μέσο	άρθρο 22α,γ &23β με Ν.4172/2013
3/9/2018	.....	.....	4.994,60	4.420,00	574,60	μη προσκόμιση φορ.στοιχείου - μη προσκόμιση πληρωμής με τραπεζικό μέσο	άρθρο 22α,γ &23β με Ν.4172/2013
10/9/2018	.....	.....	5.876,00	5.200,00	676,00	μη προσκόμιση φορ.στοιχείου - μη προσκόμιση πληρωμής με τραπεζικό μέσο	άρθρο 22α,γ &23β με Ν.4172/2013

13/9/2018			7.345,00	6.500,00	845,00	μη προσκόμιση φορ. άρθρο στοιχείου - μη 22α,γ προσκόμιση &23β πληρωμής με Ν.4172/20 τραπεζικό μέσο 13
-----------	-------	-------	----------	----------	--------	---

Για τα ανωτέρω παραστατικά δεν αναγνωρίσθηκε το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών κατά τη φορολογική περίοδο 01/01/2018-31/12/2018 διότι τα ανωτέρω παραστατικά δεν προσκομίσθηκαν στον έλεγχο, περαιτέρω δε, δεν προσκομίσθηκαν αποδεικτικά στοιχεία για την πληρωμή τους μέσω τραπεζής.

Επειδή, ο προσφεύγων με την κρινόμενη προσφυγή προσκόμισε τα ανωτέρω παραστατικά, όμως δεν προσκόμισε αποδεικτικά στοιχεία για την πληρωμή τους μέσω τραπεζής. Τα αντίγραφα των τραπεζικών επιταγών της Alpha Bank, που έχουν προσκομιστεί από τον προσφεύγοντα στην υπό κρίση προσφυγή, δεν μπορούν να συσχετιστούν με τα ως άνω τιμολόγια, ως εκ τούτου δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τις φορολογητέες εισροές και το φόρο αυτών.

-Σχετικά με τη δαπάνη «ανταλλακτικών κινητήρων» από την επιχείρηση «.....».

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι από την εν λόγω οντότητα προμηθεύτηκε ανταλλακτικά κινητήρων για τις ανάγκες των οχημάτων της αγροτικής του εκμετάλλευσης και προσκομίζει με το από 24/01/2025 Συμπληρωματικό του Υπόμνημα το εν λόγω παραστατικό.

ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΣΤΟΙΧΕΙΟ	ΑΡΙΘΜΟΣ	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΕΣ ΕΙΣΡΟΕΣ €	Φ.Π.Α ΕΙΣΡΟΩΝ	ΣΥΝΟΛΟ €
29-03-2018	Τ-Δ.Α.	.....	782,26	187,74	970,00

Επειδή, ο προσφεύγων δεν απέδειξε ότι το ως άνω παραστατικό εξοφλήθηκε με τραπεζικό μέσο πληρωμής, ως εκ τούτου δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τις φορολογητέες εισροές και το φόρο αυτών.

-Ως προς τη μη αναγνώριση της δαπάνης πετρελαίου της αγροτικής του εκμετάλλευσης στις φορολογίες εισοδήματος και ΦΠΑ.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος δεν αναγνώρισε δαπάνη προμήθειας πετρελαίου θέρμανσης για τις ανάγκες της οικίας του 120 τμ. και της κτηνοτροφικής του εκμετάλλευσης, εκτάσεως 5.000τ.μ.. Η εν λόγω δαπάνη πετρελαίου θέρμανσης, είναι απαραίτητη για την ευζωία των αγελάδων, προκειμένου σε ζεστό περιβάλλον, να είναι σημαντική η ποιότητα και η ποσότητα της γαλακτοπαραγωγής της επόμενης γαλακτικής περιόδου της κάθε αγελάδας, ήτοι πραγματοποιήθηκε προς το συμφέρον της οντότητάς του. Συνεπώς, η δαπάνη προμήθειας πετρελαίου θέρμανσης καθαρής

αξίας ποσού 1.084,60€ ,το φορολογικό έτος 2019, πραγματοποιήθηκε προς το συμφέρον της ατομικής του οντότητας, και εξοφλήθηκε με τραπεζικό μέσο πληρωμής.

Επειδή, ο προσφεύγων, δεν απέδειξε ότι η δαπάνη πετρελαίου αφορά αποκλειστικά την επιχειρηματική του δραστηριότητα, ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς την παράβαση της αρχής της χρηστής διοίκησης

Όσον αφορά τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι μη νόμιμες και ακυρωτές ως αντικείμενες ευθέως στην αρχή της χρηστής διοίκησης και της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικουμένου, οι οποίες απορρέουν από τη θεμελιώδη συνταγματική αρχή του Κράτους Δικαίου, αυτός τυγχάνει προφανώς αβάσιμος και δη παρελκυστικά προβαλλόμενος. Ειδικότερα, η αρχή της χρηστής διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα, όπως ισχυρίζεται και ο αντίδικος, να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγής του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων.

Επειδή, οι ως άνω εκθέσεις ελέγχου τουγια τον προσφεύγοντα, τυγχάνουν πλήρεις, ορθές, αληθείς, νόμιμες και αναλύουν εμπεριστατωμένα τους λόγους για τους οποίους εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις από το αρμόδιο

Συνεπώς, ορθά επιβλήθηκαν από τη φορολογική αρχή τα πρόστιμα ανακρίβειας, εκ παραδρομής όμως, εκδόθηκαν κατ' εφαρμογή των διατάξεων του Ν.5104/2024(Κ.Φ.Δ.), αντί εκείνων του ν. 4987/2022, δεδομένου ότι οι παραβάσεις ανάγονται σε έτη που εφαρμόζονται οι διατάξεις του ν.4987/22 και ως εκ τούτου οι διατάξεις του ν. 5104/24 δεν τυγχάνουν εφαρμογής. Άρα με την παρούσα απόφαση, τροποποιείται η αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων επιβολής προστίμου, ως προς τη νομική βάση.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **21-11-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με **ΑΦΜ**, και την επικύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

1. Η με αριθμό/22-10-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του

Έτος φορολογίας 2018	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ
Οφειλόμενη διαφορά φόρου	30.103,38€	30.103,38€
Πρόστιμο αρθρ.58ν.4987/22	13.435,97€	13.435,97€
Σύνολο για καταβολή	103.746,10€	103.746,10€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ΚΦΔ.

2. Η με αριθμό/22-10-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του

Έτος φορολογίας 2019	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ
Οφειλόμενη διαφορά φόρου	38.846,53€	38.846,53€
Πρόστιμο αρθρ.58ν.4987/22	15.324,67€	15.324,67€
Σύνολο για καταβολή	131.864,26€	131.864,26€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ΚΦΔ.

3. Η με αριθμό/22-10-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ /επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/-31/12/2018, του Προϊσταμένου του

Φορολογική Περίοδος 01/01-31/12/2018	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Οφειλόμενη διαφορά φόρου		8.089,91€	8.089,91€	8.089,91€
Πρόστιμο αρθρ.58/58 ^A ν.4987/22		4.044,95€	4.044,95€	4.044,95€
Σύνολο για καταβολή		12.134,86€	12.134,86€	12.134,86€
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	14.485,76€	14.485,76€	-	-

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ΚΦΔ.

4. Η με αριθμό/22-10-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ /επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/-31/12/2019, του Προϊσταμένου του

Φορολογική Περίοδος 01/01-31/12/2019	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Οφειλόμενη διαφορά φόρου		4.877,82€	4.877,82€	4.877,82€
Πρόστιμο αρθρ.58/58 ^A ν.4987/22		2.438,91€	2.438,91€	2.438,91€
Σύνολο για καταβολή		7.316,73€	7.316,73€	7.316,73€
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	13.508,09€	13.508,09€	-	-

Επί του οφειλόμενου φόρου 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.

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 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.