



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 08.04.2025

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός απόφασης: 590

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά Α. 8-10
Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332239
E-Mail : ded.thess@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) «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις», εφεξής ΚΦΔ.
 - β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-07-2017).
 - δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 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 19.12.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλουηλεκτρονικής υποβολής . ενδικοφανή προσφυγή του του, Α.Φ.Μ. κατά των ακόλουθων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης:
- α) της υπ' αριθ./20.11.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018,
- β) της υπ' αριθ./20.11.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Τις ανωτέρω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 19.12.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής του του, Α.Φ.Μ., 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 αριθμό/20.11.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, ασκούντος ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών το χονδρικό εμπόριο ποτών, φόρος εισοδήματος ύψους 26.551,95€ πλέον προστίμου άρθρου 58 Ν. 4987/2022 λόγω ανακρίβειας 13.275,98€ και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης 4.720,05€, ήτοι συνολικό ποσό 44.547,98€, κατόπιν προσθήκης στο καθαρό αποτέλεσμα (κέρδη) του οικείου έτους των ακόλουθων λογιστικών διαφορών συνολικού ύψους 65.391,53€.

ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ 2018	ΠΟΣΟ
Εγγυοδοσία που συμπεριλήφθηκε στις αγορές του έτους με μηδενικό συντελεστή Φ.Π.Α.	55.483,78
Δαπάνες μισθοδοσίας που δεν εξοφλήθηκαν με ηλεκτρονικό μέσο πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών	836,49
Δαπάνες άνω των 500,00€, που δεν εξοφλήθηκαν με τραπεζικό μέσο πληρωμής	7.892,06
Προσωπικές δαπάνες, που δεν πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης	649,21
Απόσβεση δαπάνης άνω των 500,00€ που δεν πραγματοποιήθηκε με την χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής	529,99
ΣΥΝΟΛΟ	65.391,53

Με την με αριθμό20.11.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ύψους 30.406,95€ πλέον προστίμου άρθρου 58 Ν. 4987/2022 λόγω ανακρίβειας 15.203,48€ και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης 5.545,94€, ήτοι συνολικό ποσό 51.156,37€, κατόπιν προσθήκης στο καθαρό αποτέλεσμα (κέρδη) του οικείου έτους λογιστικών διαφορών ύψους 72.483,06€.

ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ 2019	ΠΟΣΟ
Εγγυοδοσία που συμπεριλήφθηκε στις αγορές του έτους με μηδενικό συντελεστή Φ.Π.Α.	69.200,56
Δαπάνες μισθοδοσίας που δεν εξοφλήθηκαν με ηλεκτρονικό μέσο πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών	293,02
Δαπάνη άνω των 500,00€, που δεν εξοφλήθηκε με τραπεζικό μέσο πληρωμής (ΤΔΑ 6663/31.07.2019)	2.053,01
Προσωπικές δαπάνες, που δεν πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης	936,47
ΣΥΝΟΛΟ	72.483,06

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της από 20.11.2024 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, σε εκτέλεση της υπ' αρ./29.04.2024 εντολής του Προϊσταμένου της.

Η ανωτέρω φορολογική αρχή, διενήργησε μερικό έλεγχο στον προσφεύγοντα για την φορολογική περίοδο 01.01.2018-31.12.2019, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις των νόμων 4172/13(Κ.Φ.Ε.), 4308/2024 (Ε.Λ.Π.) και 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.), εφαρμόζοντας τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της Α 1293/2019 απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Μη νόμιμη απόρριψη των δαπανών που πραγματοποιήθηκαν για είδη συσκευασίας από τις δαπάνες που εκπίπτουν από το ακαθάριστο εισόδημα, κατ' εφαρμογή διατάξεων, που αφορούν την επιβολή ΦΠΑ, χωρίς να λαμβάνονται υπ' όψιν οι διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος.
2. Παράνομη, εσφαλμένη και αντιφατική κρίση του ελέγχου ότι οι κενές συσκευασίες που παρελήφθησαν παραμένουν στην περιουσία των προμηθευτών του προσφεύγοντος.
3. Εσφαλμένη απόρριψη των δικαιολογητικών που υποβλήθηκαν στη φορολογική αρχή στο πλαίσιο αιτιολόγησης μη εκπεστέων δαπανών. Ειδικότερα:
 - Ως προς την ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών από την εταιρεία ".....": Θα πρέπει να αναγνωριστεί ως παραγωγική η εν λόγω δαπάνη ή τουλάχιστον το ποσό του τιμολογίου που αποδεδειγμένα εξοφλήθηκε μέσω τραπεζικών μέσων πληρωμής.
 - Ως προς το τιμολόγιο της επιχείρησης Από τα προσκομισθέντα δικαιολογητικά προκύπτει σαφώς η τραπεζική εξόφληση του συγκεκριμένου τιμολογίου, η

δε κρίση του ελέγχου ότι δεν προσκομίστηκαν και οι δύο όψεις της τραπεζικής επιταγής είναι εσφαλμένη.

-Ως προς τις δαπάνες που δεν αναγνωρίστηκαν ως παραγωγικές. Οι εν λόγω δαπάνες δεν ήταν προσωπικές, αλλά αφορούσαν έξοδα ενοικίασεως χώρων πραγματοποίησης εκδηλώσεων σε ξενοδοχειακές επιχειρήσεις, όπου διοργανώθηκαν παρουσιάσεις των προϊόντων του με σκοπό την προώθησή τους στην αγορά.

Αναφορικά με τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο 27 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) 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 83 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «31. Με απόφαση του Διοικητή:..... β) δύναται να ορίζεται ειδικός τρόπος διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 27, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα 33. Με απόφαση του Διοικητή καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου της παρ. 1 του άρθρου 32, περί μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης, ο τρόπος εφαρμογής τους, καθώς και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του εν λόγω άρθρου».

Επειδή στο άρθρο 84 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «2. Τα άρθρα 27 και 28 εφαρμόζονται για ελέγχους που γίνονται με βάση εντολή που εκδίδεται μετά την έναρξη ισχύος του παρόντος..... 4. Πράξεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των ν. 4174/2013 (Α' 170) και 4987/2022 (Α' 206) εξακολουθούν να ισχύουν».

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

αποτελεί το Παράρτημα Β' του παρόντος».

Επειδή σύμφωνα με την Α 1293/23.07.2019 (ΦΕΚ Β' 3085/31-07-2019) απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.: «Άρθρο 1 Πρόγραμμα Ελέγχου. Το Πρόγραμμα Ελέγχου της παρούσας αποσκοπεί στον καθορισμό των ενδεδειγμένων ελεγκτικών βημάτων και επαληθεύσεων που πρέπει να διενεργούνται κατά περίπτωση, στο φορολογικό έλεγχο των προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία. Οι επιμέρους ελεγκτικές επαληθεύσεις διενεργούνται για χρονικά διαστήματα και ποσά, τα οποία από ελεγκτική άποψη κρίνονται σημαντικά, ανάλογα με τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της κάθε υπόθεσης. Το Πρόγραμμα Ελέγχου τροποποιείται ή συμπληρώνεται από τον Ελεγκτή βάσει και των δεδομένων της κάθε υπόθεσης, με έγκριση των Προϊσταμένων του..... Άρθρο 4 Επαληθεύσεις επί εσόδων και αγορών ... 2. Επαλήθευση του ύψους των αγορών με τη διενέργεια τουλάχιστον των παρακάτω ελεγκτικών επαληθεύσεων: α) Επαλήθευση της ορθής καταχώρησης στα βιβλία με βάση τα τιμολόγια και τις διασαφήσεις εισαγωγής, της αξίας και του αναλογούντος Φ.Π.Α. Η ανωτέρω ελεγκτική επαλήθευση διενεργείται για συνολικό χρονικό διάστημα τουλάχιστον τριάντα (30) ημερών. β) Επαλήθευση των επιστροφών, εκπτώσεων και ειδικών εξόδων αγορών σχετικά με την ύπαρξη των νόμιμων δικαιολογητικών για συνολικό χρονικό διάστημα τουλάχιστον τριάντα (30) ημερών. γ) Επαλήθευση των αγορών με βάση τις ποσότητες που αναγράφονται στα οικεία παραστατικά διακίνησης και στα έγγραφα μεταφοράς. δ) Επαλήθευση των αθροίσεων αγορών του φορολογικού έτους, επί χειρόγραφης τήρησης των βιβλίων.».

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ ΕΛΕΓΧΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ, Φ.Π.Α., ΛΟΙΠΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΩΝ, ΤΕΛΩΝ ΚΑΙ ΕΙΣΦΟΡΩΝ ... 2. Αναφορικά με την ορθή έκπτωση των δαπανών από την ελεγχόμενη με βάση τα κριτήρια του άρθρου 22 του ν. 4172/2013 ελέγχονται ποσά δαπανών, τα οποία από ελεγκτική άποψη κρίνονται σημαντικά ανάλογα με τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της κάθε υπόθεσης.....»

Επειδή με το άρθρο 76 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 33 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) «2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει 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 στο άρθρο 36 παρ. 6 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «6. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος (διορθωτικός προσδιορισμός φόρου)».

Επειδή, στο άρθρο 21§1&2 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις.....2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία....».

Επειδή, στο άρθρο 22 του Ν. 4172/2013, ορίζεται ότι: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.....».

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

Επειδή, με το άρθρο 3 του Ν. 4308/2014 ορίζεται ότι: «1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς. 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 του 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».

Επειδή, με το άρθρο 4 του Ν. 4308/2014 ορίζεται ότι: «1. Η οντότητα τηρεί κατά περίπτωση, πέραν των αρχείων του άρθρου 3, τα αρχεία (βιβλία) που περιγράφονται στις επόμενες παραγράφους, με ημερομηνία αναφοράς την ημερομηνία τέλους της περιόδου αναφοράς (ημερομηνία του ισολογισμού)..... 4. Αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων: Στο αρχείο αυτό καταχωρούνται: α) Τα ποσοτικά δεδομένα της φυσικής απογραφής (σύντομη περιγραφή είδους, μονάδα μέτρησης και ποσότητα), κατά είδος και διακεκριμένα για κάθε αποθηκευτικό χώρο. β) Η κατά μονάδα αξία επιμέτρησης, καθώς και η συνολική αξία επιμέτρησης του κάθε είδους. γ) Ο προσδιορισμός της ποσότητας των αποθεμάτων δύναται να γίνεται με έμμεσες τεχνικές που είναι αξιόπιστες και κατάλληλα τεκμηριωμένες. δ) Αναλώσιμα υλικά αγαθά που δεν είναι σημαντικά μπορούν να μην απογράφονται.....10. Οι πληροφορίες που απαιτούνται από το παρόν άρθρο δύναται να παρέχονται από άλλα αρχεία που τηρεί η οντότητα ή από συνδυασμό αρχείων».

Επειδή, με το άρθρο 5 του Ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου. 2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία: α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας. β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου. γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις

απαιτήσεις αυτού του νόμου. 3. Το λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχει τη δυνατότητα σε ένα πρόσωπο, που διαθέτει τις απαιτούμενες γνώσεις και εμπειρία, να αποκτά, εντός ευλόγου χρόνου, κατανόηση της δομής και της λειτουργίας του, των τηρούμενων αρχείων στα οποία καταχωρούνται οι συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας, καθώς και της χρηματοοικονομικής κατάστασης στην οποία βρίσκεται η οντότητα. [...] 5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος. [...] 7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής. 8. Ειδικά, η οντότητα παρακολουθεί με κατάλληλες δικλίδες τα παραλαμβανόμενα και αποστελλόμενα αποθέματα είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. Ομοίως παρακολουθεί τα αποθέματά της σε χώρους τρίτων ή τα αποθέματα τρίτων σε δικούς της χώρους. Κατ' ελάχιστο, για τις διακινήσεις αυτές παρακολουθούνται: α) η πλήρης επωνυμία ή το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση και ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) του εμπλεκόμενου μέρους, β) η ποσότητα και το είδος των διακινούμενων αγαθών, και γ) η ημερομηνία που έγινε η διακίνηση. 9. Η υποχρέωση της παραγράφου 8 εκπληρούται και όταν η οντότητα τηρεί με τάξη, πληρότητα και ορθότητα τα παραστατικά στοιχεία διακίνησης ή τα τιμολόγια πώλησης ή τις αποδείξεις λιανικής πώλησης, κατά περίπτωση, που εκδίδει ή λαμβάνει για τις σχετικές διακινήσεις των αγαθών, ώστε η οντότητα να είναι σε θέση να τεκμηριώνει οποτεδήποτε τις διακινήσεις αυτών. Όταν δεν έχει ληφθεί παραστατικό διακίνησης ή πώλησης, η οντότητα καταχωρεί σε κατάλληλο αρχείο τις απαιτούμενες πληροφορίες της παραγράφου 8(α) έως και 8(γ), αμελλητί με την παραλαβή των αποθεμάτων 10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου. [...] 13. Η οντότητα μπορεί να συγχωνεύει ή να συνενώνει λογιστικά αρχεία με την προϋπόθεση ότι υπάρχει ασφαλής πρόσβαση στις υποκείμενες πληροφορίες πριν τη συγχώνευση ή συνένωσή τους».

Επειδή, στην ΠΟΛ. 1003/2014 με θέμα: Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251) περί των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις, διευκρινίζεται ότι: «... 5.8.4 Δεν απαιτείται η έκδοση του παραστατικού διακίνησης στις εξής περιπτώσεις:... η) διακίνηση παγίων (υπό την προϋπόθεση ότι δεν διακινούνται με σκοπό την πώληση τους) και διακίνηση ανταλλακτικών παγίων μεταξύ των εγκαταστάσεων της οντότητας, εφόσον δεν αποτελούν γι' αυτήν αντικείμενο εμπορίας και προορίζονται αποκλειστικά για την αποκατάσταση βλαβών στις εγκαταστάσεις της, ... κ) διακίνηση κενών ειδών συσκευασίας....»

Επειδή, στο παράρτημα Α «ΟΡΙΣΜΟΙ» του Ν. 4308/2014 δίδεται ο κάτωθι ορισμός: «Αποθέματα (inventories): Περιουσιακά στοιχεία: α) κατεχόμενα για πώληση στη συνήθη δραστηριότητα της οντότητας, ή β) στην παραγωγική διαδικασία με σκοπό την πώληση ως ανωτέρω, ή γ) σε μορφή υλικών ή εφοδίων που πρόκειται να αναλωθούν για την παραγωγική διαδικασία ή για την προσφορά υπηρεσιών».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1078/17.03.2014: «....Αξία εγγυοδοσίας. Όπως προαναφέρθηκε, η αξία εγγυοδοσίας, εφόσον δεν περιλαμβάνεται στη φορολογητέα αξία των πωληθέντων αγαθών δεν καταχωρείται στις καταστάσεις πελατών και προμηθευτών. Ειδικότερα διευκρινίζεται ότι: Στις περιπτώσεις που η αξία της εγγυοδοσίας των παραδιδόμενων στους πελάτες κενών φιαλών, κιβωτίων κ.λπ. αναγράφεται στο τιμολόγιο, ως ουδέτερο στοιχείο, χωρίς να χρεώνεται Φ.Π.Α. στην αξία αυτή, το ποσό της εγγυοδοσίας δεν καταχωρείται στις καταστάσεις πελατών και προμηθευτών. Σε αντίθετη περίπτωση, εάν δηλαδή η αξία της εγγυοδοσίας περιλαμβάνεται στη συνολική (φορολογητέα) αξία του τιμολογίου, στις καταστάσεις πελατών και προμηθευτών καταχωρείται η αξία της συναλλαγής, στην οποία συμπεριλαμβάνεται και το ποσό της εγγυοδοσίας».

Επειδή, τα κενά υλικά συσκευασίας (φιάλες, κιβώτια αναψυκτικών κ.λπ.) επιτρέπεται να διακινούνται χωρίς συνοδευτικό δελτίο (Δελτίο Αποστολής) καθώς τα είδη αυτά δεν εμπίπτουν στην έννοια των αποθεμάτων, όπως αυτή δίνεται σχετικά στο Παράστημα Α των ΕΛΠ και στην ουσία είναι πάγια στοιχεία των επιχειρήσεων παραγωγής των συσκευασμένων σ' αυτά αγαθών (Σχετ. Εγκ. Πολ 1003/2014 § 5.8.4). Ο υποκείμενος στο φόρο μπορεί να μη χρεώνει ΦΠΑ στην αξία της επιστρεφόμενης συσκευασίας, τόσο κατά την παράδοση, όσο και κατά την επιστροφή αυτής, όταν η επιστρεφόμενη συσκευασία καλύπτεται από εγγύηση. Σημειώνεται ότι στην περίπτωση αυτή, ο υποκείμενος σε φόρο δεν είχε δικαίωμα μέχρι 31/12/05 να εκπέσει το ΦΠΑ που επιβάρυνε τα υλικά αυτά συσκευασίας κατά την απόκτησή τους, σύμφωνα με το άρθρο 30 § 4 περ. στ' του Ν. 2859/2000. Από 1/1/2006 καταργήθηκε η περ. στ' της παρ. 4 του άρθρου 30 με το άρθρο 25 § 1 του Ν. 3522/06 και πλέον κατά την αγορά των κενών ειδών συσκευασίας

παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης. Κατά την παράδοση των αγαθών, επιτρέπεται να μην χρεώνεται, στα τιμολόγια, ΦΠΑ επί της αξίας των ειδών συσκευασίας εφόσον αυτά δεν πωλούνται στον πελάτη και επιστρέφονται, παρακολουθούνται δηλαδή «μέσω εγγυοδοσίας». Όταν τα είδη συσκευασίας δεν επιστρέφονται, τότε πρέπει να χρεωθούν ως αξία στον πελάτη και στα οικεία τιμολόγια χρέωσης αυτών θα υπολογιστεί επί της αξίας ΦΠΑ. Κατόπιν των ανωτέρω, η αξία εγγυοδοσίας των παραδιδόμενων στους πελάτες κενών φιαλών και κιβωτίων πρέπει να αναγράφεται σε ειδικό χώρο στο τιμολόγιο (π.χ. αριστερά κάτω), ως ουδέτερο στοιχείο, χωρίς να χρεώνεται ΦΠΑ στην αξία αυτή και χωρίς να επηρεάζεται το ποσό της αξίας της συναλλαγής (αξία πωληθέντων), δηλαδή το ποσό εγγυοδοσίας θα επηρεάζει μόνο το πληρωτέο ποσό. Στην περίπτωση αυτή δεν απαιτείται η έκδοση πιστωτικού τιμολογίου για την επιστροφή των κενών συσκευασίας και αυτά παρακολουθούνται μέσω του λογαριασμού εγγυοδοσίας (Σχετ. Εγγ. 1137070/1200/24-1-1995). Τα ποσά εγγυοδοσιών δεν συμπεριλαμβάνονται στις συγκεντρωτικές καταστάσεις, αφού δεν επηρεάζουν την αξία των πωληθέντων αγαθών. Επίσης στην περίπτωση αυτή δεν απαιτείται να γίνουν εγγραφές στο βιβλίο εσόδων – εξόδων. Σημειώνεται και πάλι ότι στην περίπτωση κατά την οποία τα είδη συσκευασίας δεν επιστρέφονται τότε μαζί με την αξία τους επιβάλλεται και ο αναλογών ΦΠΑ. Από τις διατάξεις δεν ορίζεται συγκεκριμένος χρόνος έκδοσης του τιμολογίου με το οποίο θα χρεωθεί η αξία των ειδών συσκευασίας και ο ΦΠΑ που αναλογεί σ' αυτήν, γεγονός που σημαίνει ότι αυτό θα συναρτάται από τα πραγματικά περιστατικά. [ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΑΝΑΛΥΣΗ – ΕΡΜΗΝΕΙΑ, Δ. Σταματόπουλος – Π. Σταματόπουλος – Γ. Σταματόπουλος, Εκδ. FORIN Σταματόπουλου, 2021 σελ. 837-838].

Επειδή, τα έξοδα συσκευασίας διακρίνονται, ανάλογα με τη φύση και τον προορισμό τους, σε δύο βασικές κατηγορίες και συγκεκριμένα σ' αυτά που δεν μπορούν να χρησιμοποιηθούν εκ νέου και για το λόγο αυτό δεν επιστρέφονται και στα υλικά συσκευασίας που μπορούν να χρησιμοποιηθούν εκ νέου και συνήθως επιστρέφονται στον προμηθευτή των αγαθών (π.χ. φιάλες, βαρέλια κ.λπ.). Μετά την πιο πάνω διάκριση επισημαίνεται ότι: α) η αξία των μη επιστρεφόμενων υλικών συσκευασίας προστίθεται οπωσδήποτε στην αξία των αγαθών και επομένως και στη φορολογητέα αξία αυτών. Στην περίπτωση αυτή, η αξία της συσκευασίας φορολογείται με το συντελεστή ΦΠΑ του περιεχομένου. β) για αγαθά που διατίθενται σε συσκευασία και η συσκευασία επιστρέφεται, μπορεί ο υποκείμενος στο φόρο να μην αναγράφει ΦΠΑ για την αξία της συσκευασίας. Σε περίπτωση που τα υλικά συσκευασίας δεν επιστρέφονται, οφείλεται ΦΠΑ στον ανάλογο συντελεστή. Εάν ο υποκείμενος χρεώνει στο τιμολόγιο την αξία της συσκευασίας, η οποία στη συνέχεια επιστρέφεται και εκδίδεται ακολούθως πιστωτικό τιμολόγιο, τότε η αξία του περιεχομένου και της συσκευασίας αναγράφονται χωριστά κατά συντελεστή φόρου, εφόσον υπάγονται σε διαφορετικό συντελεστή (σχετ. η παρ. 4 άρθρου 19 ΦΠΑ). Σημειώνεται επιπλέον ότι με την παρ. 6 του ίδιου άρθρου 19,

η φορολογητέα αξία μειώνεται κατά την αξία των υλικών συσκευασίας που επιστρέφονται από τους αγοραστές. Για την εφαρμογή της διάταξης αυτής απαραίτητη προϋπόθεση είναι: α) ο υποκείμενος στο ΦΠΑ κατά την πώληση των αγαθών με την επιστρεφόμενη συσκευασία να υπολόγισε φόρο και στην αξία των υλικών συσκευασίας, ανεξάρτητα αν είχαν διατεθεί σε ενιαία τιμή με το περιεχόμενο αυτών ή αν η αξία αυτών είχε αναγραφεί χωριστά στο φορολογικό στοιχείο και β) να μην έκανε χρήση της ευχέρειας που του παρέχεται να μην αναγράψει φόρο. (άρθρο 19 παρ. 4 και 6 Σχετ. Εγκ 10/87) [ΦΠΑ ΑΝΑΛΥΣΗ – ΕΡΜΗΝΕΙΑ, Δ. Σταματόπουλος – Α. Κλωνή, Εκδ. FORIN Σταματόπουλου, 2015 σελ. 437-438].»

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση από τα διαλαμβανόμενα της οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας φόρου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης προκύπτουν τα ακόλουθα:

Η φορολογική αρχή μετά από έλεγχο που διενήργησε στα λογιστικά αρχεία της επιχείρησης του προσφεύγοντος διαπίστωσε ότι στις αγορές με μηδενικό συντελεστή Φ.Π.Α. τόσο του φορολογικού έτους 2018 όσο και του φορολογικού έτους 2019 είχε συμπεριληφθεί η αξία της εγγυοδοσίας κενών φιαλών και άλλων συσκευασιών (από ποτά, αναψυκτικά, μπίρες κ.λ.π.) συνολικού ύψους 55.483,78€ και 69.200,56€ αντίστοιχα, επηρεάζοντας με τον τρόπο αυτό το κόστος πωληθέντων των πωλούμενων εμπορευμάτων και κατ' επέκταση το λογιστικό και φορολογικό αποτέλεσμα των αντίστοιχων ετών. Από τον έλεγχο προέκυψε επίσης ότι ο προσφεύγων δεν τηρούσε διακριτά λογαριασμό εγγυοδοσίας, έτσι ώστε να παρακολουθείται η διακίνηση των κενών φιαλών τόσο κατά την παραλαβή όσο και κατά την επιστροφή τους.

Η φορολογική αρχή, λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, έκρινε ότι οι εν λόγω εγγυήσεις, που δόθηκαν στο πλαίσιο αγοράς των εμπορευμάτων, δεν δύναται να προσauξήσουν την αξία των αγορών των αντίστοιχων περιόδων, καθώς, σύμφωνα με τις προεκτεθείσες διατάξεις, δεν αποτελούν αντικείμενο εμπορίας αλλά πληροφοριακό στοιχείο. το οποίο δεν θα έπρεπε να επηρεάσει το φορολογικό και λογιστικό αποτέλεσμα. Η χρέωση της συσκευασίας, στο βαθμό που δεν επιρρίπτεται Φ.Π.Α. θεωρείται «προσωρινή» μιας και ο αγοραστής έχει δικαίωμα να επιστρέψει την συσκευασία και να ωφεληθεί την αξία της. Κρίνεται παρόλα αυτά σκόπιμο να αναγράφεται στις παρατηρήσεις του τιμολογίου για πληροφοριακούς και ελεγκτικούς σκοπούς, προκειμένου να προσδιοριστεί η φορολογητέα βάση σε μεταγενέστερο χρόνο για τυχόν οφειλόμενο Φ.Π.Α. των μη επιστρεφόμενων συσκευασιών.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή μη νόμιμα έκρινε ως μη εκπεστές από τα ακαθάριστα έσοδα των φορολογικών ετών 2018-2019 τις δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για είδη συσκευασίας, κατ' εφαρμογή διατάξεων, που αφορούν την επιβολή ΦΠΑ, χωρίς να λαμβάνονται υπ' όψιν οι διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος. Περαιτέρω, κρίνει ως εσφαλμένη και αντιφατική την αιτιολογία του ελέγχου αναφορικά με το ότι

οι κενές συσκευασίες που παρελήφθησαν παρέμειναν στην περιουσία των προμηθευτών του προσφεύγοντος.

Επειδή, πράγματι, βάσει των προαναφερθέντων ο προσφεύγων όφειλε τις αγορασθείσες με εγγυοδοσία φιάλες που αναγράφονταν στα τιμολόγια να μην τις συνυπολογίζει στις αγορές της αντίστοιχης περιόδου, αλλά να τις παρακολουθεί διακριτά σε λογαριασμό εγγυοδοσίας, χωρίς το ύψος αυτών να επηρεάζει το αποτέλεσμα της εκάστοτε περιόδου. Για το λόγο αυτό άλλωστε η αξία εγγυοδοσίας των παραδιδόμενων κενών φιαλών και κιβωτίων αναγράφεται σε ειδικό χώρο του τιμολογίου ως ουδέτερο στοιχείο, χωρίς να χρεώνεται Φ.Π.Α. στην αξία αυτή και χωρίς να επηρεάζεται το ποσό της αξίας της συναλλαγής (κόστος πωληθέντων), παρά μόνο το πληρωτέο ποσό, ενώ βάσει του Ν. 4308/2014 δεν απαιτείται η έκδοση πιστωτικού τιμολογίου για την επιστροφή τους ούτε και παραστατικό για την διακίνηση αυτών, καθώς αυτά παρακολουθούνται μέσω του λογαριασμού εγγυοδοσίας.

Επειδή, καθόσον από τα διαθέσιμα στοιχεία δεν αποδεικνύεται ότι τα εν λόγω είδη συσκευασίας δεν επεστράφησαν στους προμηθευτές και ότι παρέμειναν στη διάθεση του προσφεύγοντος με την καταβολή του αναλογούντος Φ.Π.Α., η φορολογική αρχή ορθώς έκρινε την αξία αυτών μη εκπεστέα από τα ακαθάριστα έσοδα των φορολογικών ετών 2018 και 2019. Οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Αναφορικά με τον τρίτο ισχυρισμό

Επειδή σύμφωνα με την Α 1293/23.07.2019 (ΦΕΚ Β' 3085/31-07-2019) απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.: *«Άρθρο 1 Πρόγραμμα Ελέγχου. Το Πρόγραμμα Ελέγχου της παρούσας αποσκοπεί στον καθορισμό των ενδεδειγμένων ελεγκτικών βημάτων και επαληθεύσεων που πρέπει να διενεργούνται κατά περίπτωση, στο φορολογικό έλεγχο των προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία. Οι επιμέρους ελεγκτικές επαληθεύσεις διενεργούνται για χρονικά διαστήματα και ποσά, τα οποία από ελεγκτική άποψη κρίνονται σημαντικά, ανάλογα με τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της κάθε υπόθεσης. Το Πρόγραμμα Ελέγχου τροποποιείται ή συμπληρώνεται από τον Ελεγκτή βάσει και των δεδομένων της κάθε υπόθεσης, με έγκριση των Προϊσταμένων του.....*

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

1. Κατά τον έλεγχο του Φόρου Εισοδήματος, ελέγχονται ανεξαρτήτως ποσού οι μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες που αναφέρονται στο άρθρο 23 του ν. 4172/2013, καθώς και οι δαπάνες προβλέψεων επισφαλών απαιτήσεων, σύμφωνα με το άρθρο 26 του ίδιου νόμου. **2.** Αναφορικά με την ορθή έκπτωση των δαπανών από την ελεγχόμενη με βάση τα κριτήρια

του άρθρου 22 του ν. 4172/2013 ελέγχονται ποσά δαπανών, τα οποία από ελεγκτική άποψη κρίνονται σημαντικά ανάλογα με τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της κάθε υπόθεσης. Εξαιρετικά ελέγχονται ανεξαρτήτως ποσού οι δαπάνες μισθοδοσίας, καθώς και εάν εκπίπτουν αμοιβές φυσικών προσώπων μελών των προσωπικών ή αστικών εταιρειών, οι οποίες αποτελούν εν τοις πράγμασι απολήψεις έναντι κερδών...».

Επειδή στο άρθρο 23 του Ν. 4172/2013, ορίζεται ότι: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: α) β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες».

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1113/02-06-2015 (ΦΕΚ 167Α') με την οποία κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013: «...Γενικά. Ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013) καθιερώνει νέους κανόνες για την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρηματικών δαπανών για τους ασκούντες επιχειρηματική δραστηριότητα είτε είναι φυσικά πρόσωπα, είτε είναι νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες. Ειδικότερα: α) με τις διατάξεις του άρθρου 22 τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών με την έννοια ότι κατ' αρχήν εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης και επιπροσθέτως πληρούν τα λοιπά κριτήρια που τίθενται στο άρθρο αυτό. Το εν λόγω άρθρο πρέπει να εξετάζεται συστηματικά με το άρθρο 23 που αφορά τις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες και την παράγραφο 4 του άρθρου 48 σχετικά με τις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες που αφορούν τα ενδοομιλικά μερίσματα που απαλλάσσονται από το φόρο. Κατά συνέπεια, ο κανόνας που εισάγεται είναι ότι όποια δαπάνη πληροί τα κριτήρια του άρθρου 22 και συγχρόνως δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπτόμενων δαπανών του άρθρου 23 εκπίπτει..... γ) με τις διατάξεις του άρθρου 23 ορίζονται περιοριστικά οι κατηγορίες δαπανών που δεν εκπίπτουν. Οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, σε αυτές που λόγω του είδους τους δεν εκπίπτουν χωρίς να απαιτείται η συνδρομή άλλου όρου ή προϋπόθεσης και σε αυτές που δεν εκπίπτουν μόνον κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το τιθέμενο στο άρθρο αυτό αριθμητικό όριο..... Άρθρο 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 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..... ιβ) Οι προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες.».

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1216/01-10-2014: «.....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..... Ως αξία συναλλαγής λαμβάνεται υπόψη το καθαρό ποσό της αξίας της συναλλαγής, προ ΦΠΑ. 4. Ως τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται:

- Η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα),
- Η χρήση χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών της εταιρείας που πραγματοποιεί την πληρωμή,
- Η έκδοση τραπεζικής επιταγής της επιχείρησης ή η εκχώρηση επιταγών τρίτων,
- Η χρήση συναλλαγματικών οι οποίες εξοφλούνται μέσω τραπεζής
- Η χρήση ταχυδρομικής επιταγής - ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων....

8. Σε περιπτώσεις συναλλαγών, που διενεργούνται σε ημέρες και ώρες μη λειτουργίας των τραπεζών ή που για αντικειμενικούς λόγους δεν είναι δυνατή η εξόφληση με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής και καταβάλλονται σε μετρητά ή παραδίδονται συναλλαγματικές οι οποίες εξοφλούνται εκτός τραπεζικού συστήματος, προκειμένου η δαπάνη να αναγνωρισθεί φορολογικά από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, η εταιρεία που παρέχει την υπηρεσία ή πουλάει τα αγαθά, υποχρεούται να καταθέσει εντός δύο (2) εργάσιμων ημερών από την έκδοση του παραστατικού (απόδειξη είσπραξης μετρητών ή παραλαβής συναλλαγματικών εκτός τραπεζικού συστήματος) σε τραπεζικό λογαριασμό που τηρεί σε οποιαδήποτε αναγνωρισμένη τράπεζα ή πιστωτικό οργανισμό το ποσό των μετρητών που εισέπραξε. Ο λόγος της αδυναμίας εξόφλησης με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής πρέπει να αναγράφεται πάνω στο σώμα του στοιχείου του ΚΦΑΣ και να αποδεικνύεται με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο...10. 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 τραπεζικού μέσου πληρωμής (π.χ. με μετρητά), η επιχείρηση υποχρεούται να υποβάλλει τροποποιητική δήλωση του φορολογικού έτους εντός του οποίου πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, προσθέτοντας τα ποσά αυτών των δαπανών ως θετική λογιστική διαφορά... 12. Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 72 του ν.4172/2013, όπως ισχύει, για δαπάνες που αφορούν φορολογικές περιόδους που αρχίζουν από την 1.1.2014 και μετά».

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, η Δ.Ο.Υ. Κατερίνης δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους 2018, μεταξύ άλλων, τις ακόλουθες δαπάνες, με την αιτιολογία ότι αφορούσαν δαπάνες άνω των 500 ευρώ για τις οποίες δεν προέκυψε τραπεζική εξόφληση, κατ' εφαρμογή του άρθρου 23§1 περ.β' του ν. 4172/2013.

α/α	Παραστατικό	Ημερομηνία συναλλαγής	Στοιχεία αντισυμβαλλομένου	Καθαρή αξία	Φ.Π.Α
1	TIM	22/04/2018	 ΑΦΜ	1.176,00	282,24
2	TIM	29/05/2018	 BG.....	1.908,00	0,00

Επειδή, με το άρθρο 77 του ν. 5104/2024 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 όσον αφορά την δαπάνη ύψους 1.908,00€ προς την βουλγάρικη εταιρεία «.....», ο προσφεύγων διατείνεται ότι έχει εξοφλήσει μέρος του τιμολογίου με τραπεζικό μέσο πληρωμής-εμβάσματα (1.000.00€ στις 06.07.2018 και 500€ στις 27.09.2018), ενώ το υπόλοιπο οφειλόμενο ποσό (408,00€), λόγω παραλαβής αλλοιωμένων προϊόντων, ουδέποτε εξοφλήθηκε. Η αντισυμβαλλόμενη εταιρία δεσμεύτηκε να προβεί σε άμεση διαγραφή της εν λόγω οφειλής. Σε κάθε περίπτωση, σύμφωνα με τον προσφεύγοντα θα πρέπει να αναγνωριστεί ως παραγωγική δαπάνη τουλάχιστον το ποσό του τιμολογίου που αποδεδειγμένα εξοφλήθηκε μέσω τραπεζικών μέσων πληρωμής.

Επειδή λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, ορθώς η φορολογική αρχή έκρινε μη εκπεστέα από τα ακαθάριστα έσοδα της αντίστοιχης περιόδου την εν λόγω δαπάνη ύψους 1.908,00€, εφόσον η ολική εξόφλησή αυτής δεν πραγματοποιήθηκε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 23 περ. β' του Ν. 4172/2013. Ο δε ισχυρισμός του

προσφεύγοντος περί αλλοιωμένων προϊόντων, στο βαθμό που δεν προσκομίζονται συγκεκριμένα στοιχεία που να τον επιβεβαιώνουν (πιστωτικό τιμολόγιο εκδόσεως της αντισυμβαλλόμενης, παραστατικά διακίνησης των επιστρεπτέων ειδών) απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Επειδή αναφορικά με το υπ' αρ. 2164/22.04.2018 τιμολόγιο, συνολικής αξίας 1.458,24€ (1.176,00€ καθαρή αξία +282,24€ ΦΠΑ), εκδόσεως του του με ΑΦΜ, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η κρίση της φορολογικής αρχής, ως προς την μη έκπτωση αυτού από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους 2018, είναι εσφαλμένη, καθώς προσκομίστηκαν στοιχεία που αποδεικνύουν την τραπεζική εξόφληση. Συγκεκριμένα προσκομίστηκε η υπ' αριθμ. /22.04.2018 απόδειξη είσπραξης εκδόσεως του προμηθευτή με αιτιολογία «ΕΞΟΦΛΗΣΗ ΤΙΜ ΕΠΙΤΑΓΗ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΛΗΞΕΩΣ 30/07/2018» καθώς και απόσπασμα κινήσεων του υπ' αρ. λογαριασμού του προσφεύγοντος στην για το χρονικό διάστημα από 1-6-2018 έως 31-12-2019, με ημερομηνία εκτύπωσης 13/09/2024, στην οποία υφίσταται χρέωση ποσού 1.458,24€ στις 01/08/2018 με αιτιολογία «ΟΜΑΔΙΚΗ ΕΞΟΦΛΗΣΗ ΕΠΙΤΑΓΩΝ ΔΗΣΣΕ (.....)»

Επειδή με βάση τα παραπάνω στοιχεία που συνυπέβαλε ο προσφεύγων η συγκεκριμένη δαπάνη ύψους 1.458,24€ πρέπει να εκπεστεί από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους 2018, καίτοι δεν προσκομίστηκε αντίγραφο της επιταγής, στο βαθμό που η τραπεζική εξόφληση αυτής επιβεβαιώνεται από άλλα στοιχεία (απόδειξη είσπραξης αντισυμβαλλόμενου σε συνδυασμό με την κίνηση του τραπεζικού λογαριασμού του προσφεύγοντος).

Επειδή περαιτέρω, η φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε, ως εκπιπτόμενη από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης του φορολογικού έτους 2018, την καθαρή αξία των ακόλουθων φορολογικών στοιχείων εκδόσεως ξενοδοχειακών επιχειρήσεων, κρίνοντας ότι αφορούσαν προσωπικές δαπάνες του προσφεύγοντος, αφού δεν προέκυψε η συσχέτισή τους με την επιχείρησή του (άρθρο 23§1 περ.ιβ' του Ν. 4172/2013):

α/α	Παραστατικό	Στοιχεία αντισυμβαλλομένου	Καθαρή αξία	Φ.Π.Α
1	/ 01-08-2018	 ΑΦΜ	80,65	19,35
2	/ 17-11-2018	 ΑΦΜ	141,13	33,87
3	/ 03-12-2018	 ΑΦΜ	120,97	29,03
4	/ 05-12-2018	 ΑΦΜ	225,81	54,19

Επειδή ο προσφεύγων διατείνεται ότι οι παραπάνω δαπάνες δεν ήταν προσωπικές, αλλά αφορούσαν την μίσθωση χώρων εκδηλώσεων των ανωτέρω ξενοδοχειακών επιχειρήσεων, στους οποίους διοργανώθηκαν παρουσιάσεις των προϊόντων του για την προώθησή τους στην αγορά, συνυποβάλλοντας προς επίρρωση σχετικά ιδιωτικά συμφωνητικά.

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 16 του άρθρου 8 του ν. 1882/1990: «*Συμφωνητικά που καταρτίζονται μεταξύ επιτηδευματιών ή τρίτων για οποιανδήποτε συναλλαγή, θεωρούνται μέσα σε δέκα (10) ημέρες από της ημερομηνίας καταρτίσεως και υπογραφής από την αρμόδια ΔΟΥ, άλλως είναι ανίσχυρα και δεν έχουν κανένα έννομο αποτέλεσμα.....*».

Επειδή, σύμφωνα με την με την παράγραφο 2 της με αρ. πρωτ. ΑΥΟ 1065606/7222/ΔΕ-Η /18-07-2000(ΦΕΚ 951 Β /31.7.2000) απόφασης του Υπουργείου Οικονομικών, όπως αντικαταστάθηκε με την ΔΕΛ Β 1009011 ΕΞ 2015/23.1.2015: «2. Τα συμφωνητικά που καταρτίζονται μεταξύ επιτηδευματιών ή τρίτων καταχωρούνται από κάθε υπόχρεο επιτηδευματία ηλεκτρονικά μέσω εφαρμογής TAXISnet με την ονομασία «Κατάσταση Συμφωνητικών παραγράφου 16 άρθρου 8 Ν. 1882/1990», ως συνημμένο υπόδειγμα, η οποία υποβάλλεται μέχρι την 20ή ημέρα των μηνών Ιανουαρίου, Απριλίου, Ιουλίου, Οκτωβρίου εκάστου έτους, στην οποία (κατάσταση) συμπεριλαμβάνονται τα συμφωνητικά που καταρτίστηκαν το αμέσως προηγούμενο ημερολογιακό τρίμηνο.β) Στην παραπάνω κατάσταση αναγράφονται τα στοιχεία κάθε συμφωνητικού (αριθμός και ημερομηνία, ονοματεπώνυμο, επάγγελμα, διεύθυνση, ΑΦΜ κάθε συμβαλλόμενου στο συμφωνητικό, αντικείμενο συμφωνητικού, ποσό, διάρκεια συμφωνητικού, λοιπές παρατηρήσεις). γ) Η κατάσταση με τα αναγραφόμενα στοιχεία που αναφέρονται στις περ. α' και β', υποβάλλεται μόνο από κάθε συμβαλλόμενο επιτηδευματία στην αρμόδια για τη φορολογία εισοδήματός του ΔΟΥ προς θεώρηση».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ 4 της με αρ. πρωτ. 1105028/9067/ΔΕ-Β/ΠΟΛ.1270/2000/16-11-2000, του Υπουργείου Οικονομικών: «4. Επίσης, τονίζεται ότι οι τριμηνιαίες καταστάσεις στις οποίες συμπεριλαμβάνονται συμφωνητικά που καταρτίζονται μεταξύ επιτηδευματιών ή τρίτων για οποιαδήποτε συναλλαγή, θεωρούνται μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από το τέλος του αντίστοιχου τριμήνου, άλλως τα συμφωνητικά, που συμπεριλαμβάνονται στις καταστάσεις αυτές, είναι ανίσχυρα και δεν έχουν κανένα έννομο αποτέλεσμα».

Επειδή κάθε φυσικό πρόσωπο με επιχειρηματική δραστηριότητα, κάθε νομικό πρόσωπο, κάθε οντότητα που καταλαμβάνεται από τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, πρέπει να εφαρμόζει

κατάλληλες, δικλίδες για:

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

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

γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα και την ακεραιότητα του περιεχομένου των παραστατικών στοιχείων που καλύπτουν τις συναλλαγές με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής (άρθρο 5 § 7)

Από τις διατάξεις αυτές της παρ. 7 του άρθρου 5, του Ν. 4308/2014 προκύπτει ότι δεν αρκεί η επιχείρηση να διασφαλίζει την αυθεντικότητα των στοιχείων και του περιεχομένου τους, δεν αρκεί δηλαδή η ύπαρξη του παραστατικού, η εμφάνιση μιας συναλλαγής, η καταγραφή μιας λογιστικής πράξης, αλλά πρέπει η επιχείρηση να είναι σε θέση και να έχει στοιχεία για την όλη πορεία της συναλλαγής, από τη συμφωνία μέχρι και το διακανονισμό της. Ουσιαστικά οι διατάξεις αυτές, διευρύνουν το πεδίο των απαιτούμενων δικαιολογητικών στοιχείων για κάθε μια συναλλαγή καθώς απαιτείται να υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων, να υπάρχει μια ελεγκτική αλυσίδα που να αποδεικνύει το πραγματικό γεγονός και να παρέχει επαλήθευση της αυθεντικότητας του στοιχείου...(Δ. Σταματόπουλου-Π. Σταματόπουλου-Γ. Σταματοπούλου, *ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ, ΑΝΑΛΥΣΗ-ΕΡΜΗΝΕΙΑ*, Αθήνα 2015-σελ 247-249)

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων προσκομίζει συμφωνητικά με τις παραπάνω αντισυμβαλλόμενες ξενοδοχειακές επιχειρήσεις, χωρίς βέβαιη ημερομηνία, καθόσον δεν προκύπτει να έχουν συμπεριληφθεί σε τριμηνιαίες καταστάσεις της παραγράφου 16 του άρθρου 8 του ν. 1882/1990 Περαιτέρω από την επισκόπηση των συμφωνητικών διαπιστώνεται ότι αυτά δεν φέρουν υπογραφές των αντισυμβαλλομένων. Συνεπώς δεν δύναται να αποτελέσουν στοιχεία ικανά να επιβεβαιώσουν τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι οι επίμαχες δαπάνες πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης.

Επειδή πέραν των συμφωνητικών, ουδέν ουσιαστικό στοιχείο συνυποβλήθηκε από τον προσφεύγοντα δια της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής προς απόδειξη των ισχυρισμών του και αποδόμηση της κρίσης του ελέγχου, αναφορικά με την μη εκπεσιμότητα των παραπάνω δαπανών από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, όσον αφορά την εσφαλμένη κρίση

της φορολογικής αρχής, ως προς την μη εκπαισιμότητα των δαπανών από τα ακαθάριστα έσοδα γίνεται εν μέρει αποδεκτή ως προς την δαπάνη συνολικής αξίας 1.458,24€ (1.176,00€ καθαρή αξία +282,24€ ΦΠΑ), σχετιζόμενης με το υπ' αρ./22.04.2018 τιμολόγιο, εκδόσεως του του με ΑΦΜ, ενώ απορρίπτεται ως προς τις λοιπές δαπάνες. Τα δε καθαρά κέρδη, το φορολογητέο εισόδημα και ο αναλογών φόρος του προσφεύγοντος στο φορολογικό έτος 2018 επαναπροσδιορίζονται ως ακολούθως:

	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
Ακαθάριστα έσοδα	1.160.223,33	1.160.223,33	1.160.223,33
Μειον κόστος πωληθέντων	1.000.939,84	1.000.939,84	1.000.939,84
Μείον δαπάνες χρήσης	142.011,52	142.011,52	142.011,52
Πλέον θετικές διαφορές φορολογικής λογιστικής βάσης	16,09	16,09	16,09
Πλέον μη εκπιπτόμενες επιχ. Δαπάνες βάσει φορολ. αναμόρφωσης	650,00	650,00	650,00
Πλέον λογιστικές διαφορές παρόντος ελέγχου	0,00	65.391,53	64.215,53
Σύνολο ΚΑΘ. ΚΕΡΔΩΝ	17.938,06	83.329,59	82.153,59

2018	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ.	Διαφορά Απόφασης Δ.Ε.Δ. - Δήλωσης
ΤΟΚΟΙ – ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ- ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ	0,41	0,41	0,41	0,00
ΚΕΡΔΗ/ΖΗΜΙΕΣ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	17.938,06	83.329,59	82.153,59	64.215,53
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	17.938,47	83.330,00	82.15	64.215,53
ΦΟΡΟΣ ΚΛΙΜΑΚΑΣ	3.946,43	30.498,38	29.969,18	26.022,75
ΜΕΙΟΝ: ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΘΗΚΕ- ΠΡΟΚΑΤΑΒΛΗΘΗΚΕ	3.891,83	3.891,83	3.891,83	0,00
ΠΛΕΟΝ: ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗ ΦΟΡΟΥ ΕΠΟΜ. ΕΤΟΥΣ	3.544,03	3.544,03	3.544,03	0,00
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΦΟΡΟΥ	3.598,63	30.150,58	29.621,38	26.022,75
ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘ. 58 Ν. 4987/2022	0,00	13.275,98	13.011,37	13.011,37
ΕΙΔΙΚΗ ΕΙΣΦΟΡΑ ΑΛΛΗΓΓΥΗΣ	130,65	4.850,70	4.744,86	4.614,21
ΤΕΛΟΣ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΟΣ	650,00	650,00	650,00	0,00
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΩΝ & ΠΡΟΣΤΙΜΩΝ	4.379,28	48.927,26	48.027,62	43.648,34

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής/19.12.2024 ενδικοφανούς προσφυγής του..... του, με Α.Φ.Μ. και ειδικότερα:

Α. την τροποποίηση της υπ' αρ./20.11.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης

Β. την επικύρωση της υπ' αρ./20.11.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης

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

Υπ' αριθ./20.11.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολ. έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης

	Ποσό βάσει ελέγχου	Ποσό βάσει απόφασης ΔΕΔ	Διαφορά απόφασης Δ.Ε.Δ -Ελέγχου
Διαφορά φόρου	26.551,95€	26.022,75€	-529,20 €
Πρόστιμο άρθρου 58 του Ν. 4987/2022	13.275,98€	13.011,37€	-264,61 €
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	4.720,05€	4.614,21€	-105,84 €
Σύνολο φόρου για καταβολή	44.547,98€	43.648,34€	-899,64 €

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

Υπ' αριθ./20.11.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολ.έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης

	Ποσό καταλογισμού
Διαφορά φόρου	30.406,95€
Πρόστιμο άρθρου 58 του Ν. 4987/2022	15.203,48€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	5.545,94€
Σύνολο φόρου για καταβολή	51.156,37€

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

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
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.