



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**  
Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 12/05/2025

Αριθμός απόφασης: 835

**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 14-01-2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ....., με ΑΦΜ ....., κατά της υπ' αριθμ. ....οριστικής πράξης**

διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2020 , της υπ' αριθμ. ....οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2021, της υπ' αριθμ. ....οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2020, της υπ' αριθμ. ....οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2021 και της υπ' αριθμ..... πράξης επιβολής προστίμου άρθρ.54 του ν.4987/22, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... .

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

Επί της από **14-01-2025** 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αρ. ....προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 75.182,41€, πλέον πρόστιμο του άρ.58 του ν.4987/22 ποσού 37.591,21€, ήτοι συνολικό ποσό **112.773,62€** .

Με την με αρ. ....προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 189.852,39€, πλέον πρόστιμο του άρ.58 του ν.4987/22, ποσού 94.926,20€, ήτοι συνολικό ποσό **284.778,59€** .

Με την με αρ. ....προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος ποσού 7.200,00€, πλέον πρόστιμο του άρ.58/58Α του ν.4987/22, ποσού 3.600,00€, ήτοι συνολικό ποσό **10.800,00€**.

Με την με αρ. ....προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., δεν προέκυψε φόρος για καταβολή, προσδιορίστηκε δε υπόλοιπο φόρου για έκπτωση ποσού 4.523,22€ βάσει ελέγχου έναντι 16.861,22€ βάσει δήλωσης.

Με την με αρ. .... πράξη επιβολής προστίμου άρθρ.54 του ν.4987/22, φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, πρόστιμο ίσο με τετρακόσια ευρώ (400,00€), επειδή υπέβαλε ανακριβείς δηλώσεις ΦΠΑ φορολογικής περιόδου: 1<sup>ο</sup> τριμ/2021, 2<sup>ο</sup> τριμ/2021, 3<sup>ο</sup> τριμ/2021 και 4<sup>ο</sup> τριμ/2021 από τις οποίες δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου. (4X100,00€).

Δυνάμει της με αριθ. ....εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... διενεργήθηκε μερικός έλεγχος στην επιχείρηση του προσφεύγοντα, με αντικείμενο εργασιών «ΟΔΙΚΕΣ ΜΕΤΑΦΟΡΕΣ ΑΛΛΩΝ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ, ΜΕ ΦΟΡΤΗΓΟ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΟ ΔΙΕΘΝΩΝ ΜΕΤΑΦΟΡΩΝ ΚΑΙ ΜΕ ΟΔΗΓΟ ΙΔΙΟΚΤΗΤΗ». Στη φορολογία εισοδήματος διενεργήθηκαν ελεγκτικές επαληθεύσεις βάσει των οικείων διατάξεων του Ν. 4172/2013 και του Ν. 4308/2014 σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 27, 29,30-33 του Ν. 5104/2024, της Α.1293/2019 και από τον έλεγχο βιβλίων και στοιχείων, προέκυψαν τα κάτωθι αποτελέσματα ελέγχου - διαφορές στη φορολογία εισοδήματος και προσδιορίστηκαν τα ακαθάριστα έσοδα και τα καθαρά κέρδη ανά φορολογικό έτος, ως κάτωθι:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2020 (περίοδος 01/01/2020-31/12/2020)

ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΛΕΓΧΟΥ-ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΣΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Ακαθάριστα έσοδα- Προσδιορισμός καθαρών κερδών

| ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ                                      |            | ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ                                      |            |
|----------------------------------------------------|------------|----------------------------------------------------|------------|
| Έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα ελεγχόμενης | 778.304,21 | Έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα ελεγχόμενης | 778.304,21 |
| Δαπάνες για παροχή υπηρεσιών                       | 753.622,75 | Δαπάνες για παροχή υπηρεσιών                       | 753.622,75 |
| Μικτό κέρδος                                       | 24.681,46  | Μικτό κέρδος                                       | 24.681,46  |
| (+) Λοιπά έσοδα                                    | 800,00     | (+) Λοιπά έσοδα                                    | 800,00     |
| (-) Αποσβέσεις                                     | 9.159,65   | (-) Αποσβέσεις                                     | 9.159,65   |
| Λογιστικές Δ ι α φ ο ρ έ ς                         | -          | Λογιστικές Δ ι α φ ο ρ έ ς                         | 179.699,16 |
| Μείον                                              | 800,00     | Μ ε ί ο ν                                          | 800,00     |
| Αφορολ. έσοδα                                      |            | Αφορολ. έσοδα                                      |            |
| Κέρδος                                             | 15.521,51  | Κέρδος                                             | 195.220,67 |

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2021 (περίοδος 01/01/2021-31/12/2021)

ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΛΕΓΧΟΥ-ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΣΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

| ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ                                      |            | ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ                                      |            |
|----------------------------------------------------|------------|----------------------------------------------------|------------|
| Έσοδα από Επιχειρηματική δραστηριότητα ελεγχόμενης | 981.795,76 | Έσοδα από Επιχειρηματική δραστηριότητα ελεγχόμενης | 981.795,76 |
| Δαπάνες για παροχή υπηρεσιών                       | 921.972,87 | Δαπάνες για παροχή Υπηρεσιών                       | 921.972,87 |
| Μικτό κέρδος                                       | 59.822,89  | Μι κ τ ό κέρδος                                    | 59.822,89  |

|                     |                  |                         |                   |
|---------------------|------------------|-------------------------|-------------------|
| {+} Λοιπά έσοδα     |                  | -{+} Λοιπά έσοδα        | -                 |
| (-)αποσβέσεις       | <b>14.769,42</b> | (-)αποσβέσεις           | <b>14.769,42</b>  |
| Λογιστικές διαφορές |                  | Λογιστικές διαφορές     |                   |
|                     |                  |                         | <b>431.482,72</b> |
| Κέρδος              | <b>45.053,47</b> | {+} Λογιστικές διαφορές |                   |
|                     |                  | Κέρδος                  | <b>476.536,19</b> |

Ειδικότερα, δεν αναγνωρίστηκαν ως εκπεστέες από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης του προσφεύγοντα οι κάτωθι δαπάνες:

| Είδος Δαπάνης                                                                                                                                                                      | 1/1/2020-31/12/2020 | 1/1/2021 -31/12/2021 |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------|----------------------|
| Αγορά-Δαπάνη εσωτερικού άνω των πεντακοσίων» ευρώ (500,00 €), εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής                                  | 9.855,16            | 21.987,74            |
| Δαπάνες εξωτερικού εκδόσεως από αντισυμβαλλόμενους εγκατεστημένους σε αλλοδαπές χώρες σε ξένο νόμισμα & ξένη περιγραφή και δεν προσδιορίζεται το είδος των παρασχεθέντων υπηρεσιών | 169.944,00          | 409.494,98           |
| ΣΥΝΟΛΟ                                                                                                                                                                             | 179.699,16          | 431.482,72           |

Ως προς τη φορολογία ΦΠΑ, από τις υποχρεωτικές ελεγκτικές επαληθεύσεις που έγιναν βάσει της Α.1293/2019, διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

-Οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ύψους 30.000,00 € με αξία ΦΠΑ 7.200,00 € στο 1<sup>ο</sup> τρίμηνο του 2020 έχουν περαστεί λανθασμένα στα βιβλία, με ΦΠΑ 14.400,00 €. Οι ανωτέρω ενδοκοινοτικές αποκτήσεις έχουν μεταφερθεί στον αντίστοιχο κωδικό ορθώς στην υπ'αριθ. ....Δήλωση ΦΠΑ, ενώ το αντίστοιχο ΦΠΑ ύψους 7.200,00€ έχει προστεθεί λανθασμένα επιπλέον και στα λοιπά προστιθέμενα ποσά. Συνεπώς δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση ο επιπλέον αναλογούν ΦΠΑ 7.200,00 €, ο οποίος εμφανίζεται στα λοιπά προστιθέμενα ποσά.

-Οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ύψους 31.000,00 € στο 3<sup>ο</sup> τρίμηνο του 2021 δεν έχουν μεταφερθεί στην υπ'αριθ. ....Δήλωση ΦΠΑ. Συνεπώς κατά τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων λήφθηκαν υπόψη από τον έλεγχο ως φορολογητέες εκροές. Επίσης, δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση ο αναλογούν ΦΠΑ 2.449,00€, όπως εμφανίζεται στα βιβλία της επιχείρησης της προσφεύγουσας, καθώς δεν προκύπτει από τα προσκομιζόμενα στοιχεία τα αγαθά ή οι υπηρεσίες στα οποία αντιστοιχεί ο ΦΠΑ. Επίσης η προσφεύγουσα εξέπεσε επιπλέον λανθασμένα τον φόρο ύψους 2.449,00 €, στον κωδικό λοιπά προστιθέμενα ποσά. Συνεπώς δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση ο φόρος ύψους 2.449,00 € για το φορολογικό έτος 2021, καθώς και ο φόρος ύψους 2.449,00 €, ο οποίος εμφανίζεται στα λοιπά προστιθέμενα ποσά.

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 20/11/2024, το υπ' αριθμόν .....Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου βάσει του άρθρου 33 του ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ.), με τους προσωρινούς προσδιορισμούς φόρων και προστίμου 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.

Ο προσφεύγων υπέβαλε επί του ως άνω Σημειώματος, υπόμνημα- έγγραφο απόψεων το οποίο έλαβε αριθ.πρωτ. ...., το οποίο δεν έγινε δεκτό από τον έλεγχο, ως εκ τούτου εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Ο προσφεύγων με την ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, επικαλούμενος ότι :

-Συναλλαγές προς το συμφέρον της επιχείρησης - Παράνομη αντιστροφή βάρους απόδειξης - Παραβίαση άρ. 22 του ν. 4172/2013 και της αρχής της χρηστής διοίκησης.

Οι δαπάνες που απορρίφθηκαν και δεν αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα ήταν πραγματικές, νόμιμες , λειτουργικές, έγιναν προς το συμφέρον της επιχείρησής του και εγγράφηκαν σύννομα στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης.

-Παράνομη προσθήκη όλων των δαπανών του άρθρου 23 και 22 Ν. 4172/2013 που εμφανίζονται στις σελ. 17 και 22 της Έκθεσης Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος ως λογιστικές διαφορές- Παραβίαση του άρθρου 4 παρ. 5 του Συντάγματος , σε συνδυασμό με το άρ. 78 παρ. 1 του Συντάγματος , του άρ. 26 του Συντάγματος και του άρ. 20 παρ. 1 του Συντάγματος.

-Τα σφάλματα, που εμφίλοχώρησαν κατά τον προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος ετών 2020 και 2021, εμφίλοχώρησαν και κατά τον προσδιορισμό του Φ.Π.Α. ετών 2020 και 2021.

### **Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος**

**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 εμπειρισττωμένα 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 ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

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

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

«Άρθρο 22 Εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

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

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

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

γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

**Επειδή**, στο άρθρο 23 του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται :

**«Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες»**

«....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....»

**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 συμβάλλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και

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

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

**β)** αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, η αξία της οποίας δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της 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 διαχειρίσεως 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 διαχειρίσεως 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 απόρριψη αγορών και δαπανών άνω των 500€ από τα ακαθάριστα έσοδα

**Επειδή**, στο άρθρο 23 του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται :

*«Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες»*

*«....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....»*

**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,** σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1055/2016** με θέμα: «Διευκρινίσεις σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων της περ. β' του άρθρου 23 του ν. [4172/2013](#) σε περίπτωση εξόφλησης τιμολογίων προμηθευτών και πιστωτών από τρίτους», ορίζεται ότι : «Με αφορμή προφορικά και γραπτά ερωτήματα που έχουν τεθεί στην υπηρεσία μας, αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Με τις διατάξεις του [άρθρου 23](#) του ν.[4172/2013](#), με τις οποίες καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι δεν εκπίπτει κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής (περ. β'). 2. Με την [ΠΟΛ.1216/1.10.2014](#) εγκύκλιό μας, με την οποία

κοινοποιήθηκαν οι ως άνω διατάξεις, διευκρινίσθηκε, ότι για την εφαρμογή της περίπτωσης β' του άρθρου αυτού, στην έννοια της αγοράς των αγαθών και της λήψης των υπηρεσιών εμπίπτουν οι αγορές πρώτων και βοηθητικών υλών, εμπορευμάτων, υλικών, παγίων κ.λπ., οι πάσης φύσεως δαπάνες της επιχείρησης καθώς και οι πάσης φύσεως υπηρεσίες που λαμβάνει η επιχείρηση, με την προϋπόθεση ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του [άρθρου 22](#) του ν. [4172/2013](#) και δεν εμπίπτουν σε κάποια από τις λοιπές περιπτώσεις του παρόντος άρθρου. Επίσης, διευκρινίσθηκε ότι ως τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα), η χρήση χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών της εταιρίας που πραγματοποιεί την πληρωμή, η έκδοση τραπεζικής επιταγής της επιχείρησης ή η εκχώρηση επιταγών τρίτων, η χρήση συναλλαγματικών οι οποίες εξοφλούνται μέσω τραπεζής, η χρήση ταχυδρομικής επιταγής – ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων. 4. Από τη γραμματική διατύπωση των πιο πάνω διατάξεων προκύπτει, ότι ο νόμος απαιτεί η εξόφληση να γίνεται με τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου να αποδεικνύεται η ύπαρξη και η πραγματοποίηση της συναλλαγής, χωρίς να κάνει διάκριση ως προς το πρόσωπο του καταβάλλοντος, ούτε να θέτει ως προϋπόθεση όπως το πρόσωπο στο οποίο ανήκει ο λογαριασμός μέσω του οποίου εξοφλούνται οι σχετικές δαπάνες να είναι και αυτό που είχε τη σχετική απαίτηση από τον καταβάλλοντα (άμεσα αντισυμβαλλόμενος). 5. Κατόπιν των ανωτέρω, σε περίπτωση εξόφλησης σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή – πιστωτή από τρίτο πρόσωπο (ημεδαπό ή αλλοδαπό), το οποίο, κατ' εντολή της επιχείρησης, εξοφλεί τη σχετική υποχρέωση προς απόσβεση ισόποσης υποχρέωσης αυτού προς αυτή, η σχετική δαπάνη εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, αρκεί να αποδεικνύεται με βάση τα κατάλληλα στοιχεία (τραπεζικά παραστατικά ή άλλα έγγραφα) η εξόφληση του προμηθευτή καθώς και ο λόγος εξόφλησης των δαπανών από τον τρίτο. Ομοίως, σε περίπτωση που, με βάση τα ανωτέρω, η εξόφληση γίνεται, κατ' εντολή της επιχείρησης, από τρίτο, πελάτη της, προς απόσβεση δικής του υποχρέωσης από αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών από την επιχείρηση, η σχετική δαπάνη αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του τρίτου με τις ίδιες ως άνω προϋποθέσεις και εφόσον πληρούνται και οι λοιπές προϋποθέσεις που τίθενται για την εκπαισιμότητα των δαπανών με τις διατάξεις του ν. [4172/2013](#), παρόλο που ο τραπεζικός λογαριασμός στον οποίο κατατέθηκαν τα μετρητά ή μεταφέρθηκαν τα σχετικά εμβάσματα δεν ανήκει σε πρόσωπο έναντι του οποίου υφίστατο και η σχετική υποχρέωση. 6. Τέλος, διευκρινίζεται ότι για την εξασφάλιση του δικαιώματος έκπτωσης μιας δαπάνης, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. β' του [άρθρου 23](#) του ν. [4172/2013](#), η καταβολή μπορεί να γίνεται και σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή σε αλλοδαπή τράπεζα, του νόμου μη διακρίνοντος».

**Επειδή**, εν προκειμένω, για τα ποσά 9.855,16 ευρώ για το φορολογικό έτος 2020 και 21.987,74 ευρώ για το φορολογικό έτος 2021, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις το άρθρου 23 παρ. β, σύμφωνα με την οποία, δεν εκπίπτει κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση

τραπεζικού μέσου πληρωμής καθώς και τα οριζόμενα με τις ΠΟΛ 1216/2014 και 1055/2016.

**Επειδή**, ο προσφεύγων, κατά τη διενέργεια του ελέγχου προσκόμισε αναλυτική λίστα των δαπανών και σε αντιπαράβολή κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών. Από τον έλεγχο όλων των δαπανών και των τραπεζικών κινήσεων, προέκυψε ότι δεν ταυτίζονται οι εν λόγω τραπεζικές κινήσεις με τα συγκεκριμένα έξοδα, ούτε κατά παραστατικό ούτε και κατά προμηθευτή, συνεπώς δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα,

Επομένως, ορθώς η φορολογική αρχή για τα ως άνω ποσά δεν εξέπεσε από τα ακαθάριστα έσοδα των αντίστοιχων φορολογικών ετών και τα υπολόγισε ως λογιστική διαφορά.

-Ως προς την απόρριψη των δαπανών εξωτερικού

**Επειδή**, στο άρθρο 1§2 & 3 του ν. 4308/2014 (ΕΑΠ) ορίζεται ότι: «2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου. ....3. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία».

Περαιτέρω σύμφωνα με το άρθρο 5 του ως άνω νόμου, «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος» ορίζεται ότι: «...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».

**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. 2. Κάθε έγγραφο που περιλαμβάνει όλες τις πληροφορίες που απαιτούνται για το τιμολόγιο θεωρείται τιμολόγιο, με την προϋπόθεση ότι ο παραλήπτης των αγαθών ή υπηρεσιών που υπόκεινται σε τιμολόγηση αποδέχεται το έγγραφο αυτό”.

**Άρθρο 9.** Περιεχόμενο τιμολογίου «1. Το τιμολόγιο φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις: στ)

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

**Επειδή**, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1003/31.12.2014 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» Άρθρο 5: Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος Παράγραφος 5 '5.5.1 Η παράγραφος αυτή καθιερώνει τη γενική υποχρέωση της οντότητας να τεκμηριώνει επαρκώς με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια) κάθε συναλλαγή ή γεγονός που καταχωρείται στα λογιστικά της αρχεία (βιβλία)".

**Επειδή**, ο προσφεύγων καταχώρησε τις επίμαχες δαπάνες εξωτερικού, οι οποίες οι περισσότερες αφορούσαν πετρέλαια, με παραστατικά ( ΑΛΠ )τα οποία έχουν εκδοθεί από αλλοδαπές χώρες σε ξένο νόμισμα και ξένη περιγραφή και ως επωνυμία προμηθευτή αναγράφεται «ΕΞΟΔΑ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ», με συνέπεια να μην προσδιορίζεται το είδος των παρασχεθέντων υπηρεσιών ή των αγοραζόμενων αγαθών αντίστοιχα, οπότε δεν προέκυψε με σαφήνεια ότι έχουν πραγματοποιηθεί προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές.

**Επειδή**, ο προσφεύγων με την υπό κρίση προσφυγή προσκόμισε : το υπ'αρ. .... παραστατικό της εταιρείας ....., το υπ'αρ. .... παραστατικό της εταιρείας ..... το υπ'αρ. .... παραστατικό της εταιρείας .....το υπ'αρ. .... παραστατικό της εταιρείας ..... , το υπ'αρ. .... παραστατικό της εταιρείας ..... το υπ'αρ. .... παραστατικό της εταιρείας ..... και το υπ'αρ. .... παραστατικό της εταιρείας ..... τα οποία αφορούν καύσιμα και πληρωμή διοδίων. Ωστόσο, σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις, η απλή προσκόμιση των εν λόγω παραστατικών δεν διασφαλίζει την αυθεντικότητα των στοιχείων και του περιεχομένου τους, δεν αποδεικνύει την παραγωγικότητα των δαπανών και την πραγματοποίησή τους για το συμφέρον της προσφεύγουσας.

Επομένως, ορθώς η φορολογική αρχή, δεν εξέπεσε από τα ακαθάριστα έσοδα των αντίστοιχων φορολογικών ετών τις δαπάνες εξωτερικού και τις υπολόγισε ως λογιστική διαφορά.

**Επειδή**, η φορολογική αρχή προέβη, κατά τις διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του ν. 4172/2013, και την ΠΟΛ.1124/2015 στη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων, προκειμένου να επιβεβαιώσει σε κάθε περίπτωση, εάν οι υπό κρίση συναλλαγές πληρούν τις προϋποθέσεις για την έκπτωσή τους από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης του προσφεύγοντα, ήτοι πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της.

**Επειδή**, ο προσφεύγων, αμφισβητεί τις καταλογιζόμενες λογιστικές διαφορές, φέρων δε το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας των πράξεων προσδιορισμού του φόρου, όφειλε να αποδείξει τους ισχυρισμούς του, σύμφωνα με το άρθρο 77 του ν. 5104/2024. Πλην όμως, δεν προσκόμισε κανένα αποδεικτικό στοιχείο που να ανατρέπει και να αντικρούει τους ισχυρισμούς του φορολογικού ελέγχου.

**Επειδή**, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 17/12/2024 εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ...., είναι βάσιμες και πλήρως αιτιολογημένες, περιέχουν πληροφορίες και διαπιστώσεις, διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρονται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στα πορίσματά του και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα απορρίπτονται ως αβάσιμοι και αναπόδεικτοι.

#### Ως προς την παραβίαση 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.

#### **Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος**

**Επειδή**, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 5 του Συντάγματος ορίζεται ότι: «1. Καθένας έχει δικαίωμα να αναπτύσσει ελεύθερα την προσωπικότητά του και να συμμετέχει στην κοινωνική, οικονομική και πολιτική ζωή της Χώρας, εφόσον δεν προσβάλλει τα δικαιώματα των άλλων και δεν παραβιάζει το Σύνταγμα ή τα χρηστά ήθη».

**Επειδή**, σε κάθε περίπτωση, ένα νομοθετικό μέτρο προσκρούει στην αρχή της αναλογικότητας μόνο αν δεν είναι πρόσφορο για την επιδίωξη και επίτευξη του σκοπού που επιδιώκει ο νόμος, είτε υπερακοντίζει, προφανώς, το σκοπό αυτό (ΣτΕ 3177/2008, η οποία παραπέμπει στις ΣτΕ 3882/2007, 1006/2002) και συγχρόνως είναι υπέρμετρα επαχθές εν σχέσει με τον επιδιωκόμενο σκοπό.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 5 του άρθρου 4 του Συντάγματος «Οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου» και «συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους» ενώ με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 25 του Συντάγματος

ορίζεται ότι: *“Το Κράτος δικαιούται να αξιώνει από όλους τους πολίτες την εκπλήρωση του χρέους της κοινωνικής και εθνικής αλληλεγγύης.”* Σε αντίθεση με τα ανωτέρω, η υπεξαίρεση και ιδιοποίηση εσόδων του Δημοσίου εξαιτίας της διάπραξης φοροδιαφυγής, σαφέστατα *“δεν συμβάλλει στη συμμετοχή -συνεισφορά -χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη”* αλλά αντίθετα *“προσβάλλει τα δικαιώματα των άλλων και παραβιάζει τα χρηστά ήθη”* (παρ. 1 άρθρου 5 του Συντάγματος ).Τέλος, με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 106 του Συντάγματος, ορίζεται ότι: *“Η ιδιωτική οικονομική πρωτοβουλία δεν επιτρέπεται ν’ αναπτύσσεται σε βάρος της ελευθερίας και της ανθρώπινης αξιοπρέπειας ή προς βλάβη της Εθνικής Οικονομίας».*

**Επειδή**, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στην αποκλειστική δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο. Κατά συνέπεια ο προβαλλόμενος ισχυρισμός τυγχάνει απορριπτέος ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

**Επειδή**, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

**Επειδή**, ωστόσο, η διάταξη της περ. β' του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013 ορίζει σαφώς τη μη έκπτωση δαπανών καθαρής αξίας άνω των 500 €, για τις οποίες δεν αποδεικνύεται η εξόφληση μέσω τραπεζικού μέσου πληρωμής, από τον λήπτη των εκδιδόμενων φορολογικών στοιχείων

**Επειδή**, η φορολογική διοίκηση, ενόψει της αρχής της νομιμότητας του φόρου, έχει- κατ' αρχήν- δέσμια αρμοδιότητα σε σχέση με την έκδοση των καταλογιστικών του φόρου πράξεων, υπό την έννοια ότι εφόσον διαπιστώνει τη διάπραξη μιας παράβασης και τη συνδρομή των προϋποθέσεων του νόμου, είναι υποχρεωμένη να προβεί στην έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου ή προστίμου, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η υπαιτιότητα, ο δόλος ή η αμέλεια του φορολογούμενου που υπέπεσε στην παράβαση (ΣτΕ 1253/1992, ΣτΕ 3278/1992, ΣτΕ 2266/1995, ΣτΕ 3333/1995).

Συνεπώς, η φορολογική αρχή δε διαθέτει διακριτική ευχέρεια ως προς την επιβολή ή μη του εκάστοτε επιβαλλόμενου φόρου ή προστίμου.

## **Ως προς τον ΦΠΑ**

**Επειδή**, στο Ν. 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (Α' 248) - εφεξής και Κώδικας ΦΠΑ - ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής: Στο άρθρο 1 ότι: «Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία "φόρος προστιθέμενης αξίας" σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος

νόμου. Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του Αντισυμβαλλομένου», στο άρθρο 2 παρ 1 ότι: « 1. Αντικείμενο του φόρου είναι α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,» στο άρθρο 3 παρ 1, ότι: « 1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής,...»,

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 11 παρ. 1 του Ν.2859/2000 «Ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών», ορίζεται ότι: 1. Ενδοκοινοτική απόκτηση, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται η απόκτηση της εξουσίας να διαθέτει κάποιος ως κύριος ενσώματα κινητά αγαθά, που αποστέλλονται ή μεταφέρονται στον αποκτώντα από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους, στο εσωτερικό της χώρας από άλλο κράτος - μέλος, από το οποίο αναχώρησε η αποστολή ή η μεταφορά του αγαθού».

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ 1 και 3 του ως άνω νόμου, 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..... 3. Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16 έως και 18....».

**Επειδή**, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι, στα βιβλία του προσφεύγοντα:

-Για το φορολογικό έτος 2020, καταχωρήθηκαν λανθασμένα ο φόρος που αναλογεί στις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις, ήτοι ποσό 14.400,00€ αντί ορθού 7.200,00€ (30.000X24%) και προκειμένου να υπάρχει συμφωνία βιβλίων και δηλώσεων μετέφερε το επιπλέον ποσό στον κωδικό 402 και στα λοιπά προστιθέμενα ποσά, της υπ'αρίθ. ....περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α του 1<sup>ου</sup> τριμήνου του φορολογικού έτους 2020, ήτοι ποσού 7.200,00€

-Για το φορολογικό έτος 2021, δεν μετέφερε τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ποσού 31,000,00 € στον κωδικό 304( εκροές ενδοκοινοτικές αποκτήσεις) και μετέφερε επιπλέον λανθασμένα τον φόρο που αναλογεί σε έξοδα εξωτερικού ποσού 2.449,00€.

**Επειδή**, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή δεν επικαλείται κάποιους ιδιαίτερους ισχυρισμούς αναφορικά με τις προσβαλλόμενες πράξεις ΦΠΑ.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα, να ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις προσδιορισμού φόρου Φ.Π.Α της διοίκησης, απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

## Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **14-01-2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... με **ΑΦΜ 050685729**, και την επικύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων.

### Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

1. Η με αριθμό .....οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... .

| ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ         | ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ       | ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ |
|-------------------|---------------------|-----------------------------|
| Ποσό καταλογισμού | <b>112.773,62 €</b> | <b>112.773,62 €</b>         |

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

2. Η με αριθμό .....οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... .

| ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ         | ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ       | ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ |
|-------------------|---------------------|-----------------------------|
| Ποσό καταλογισμού | <b>284.778,59 €</b> | <b>284.778,59 €</b>         |

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

3. Η με αριθμό .....οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ /επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/-31/12/2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... .

| ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ                  | ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ  | ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ     | ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ | ΔΙΑΦΟΡΑ           |
|----------------------------|----------------|-------------------|-----------------------------|-------------------|
| Ποσό καταλογισμού          | -              | <b>10.800,00€</b> | <b>10.800,00€</b>           | <b>10.800,00€</b> |
| Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση | <b>143,64€</b> | <b>143,64€</b>    | <b>143,64€</b>              | <b>0,00€</b>      |

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

4. Η με αριθμό .....οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ /επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/-31/12/2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... .

| ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ                  | ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ     | ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ    | ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ | ΔΙΑΦΟΡΑ           |
|----------------------------|-------------------|------------------|-----------------------------|-------------------|
| Ποσό καταλογισμού          | -                 | -                | -                           | -                 |
| Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση | <b>16.861,22€</b> | <b>4.523,22€</b> | <b>4.523,22€</b>            | <b>12.338,00€</b> |

5. Η με αριθμό ..... οριστική πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....

| ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ         | ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ  | ΒΑΣΕΙ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ |
|-------------------|----------------|-------------------------|
| Ποσό καταλογισμού | <b>400,00€</b> | <b>400,00€</b>          |

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.