



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 21-05-2025

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 960

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10,
Ταχ. Κώδικας : 54639-Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332241
E-Mail : ded.thess@aa.de.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

- Τις διατάξεις:
 - Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024), εφεξής Κ.Φ.Δ.
 - 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.
 - Της ΠΟΛ. 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017) και
 - Τη με αριθμό Α.1165/22.11.2022 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. 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).
- Την ΠΟΛ. 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
- Τη με αριθμό Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
- Τη με ημερομηνία κατάθεσης 20/01/2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου 18730 (ELENXIS 6437007) ενδικοφανή προσφυγή του ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΥ ΣΠΥΡΙΔΩΝΑ του ΙΩΑΝΝΗ και Α.Φ.Μ. 052469600, κύρια δραστηριότητα την εκτροφή αγελάδων ελεύθερης βοσκής

κρεατοπαραγωγής, στην Ελαία, Τ.Κ. 46300, στους Φιλιάτες, Νομού Θεσπρωτίας, κατά των με αριθμό α) **924/19.12.2024** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ προστίμου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, β) **923/19.12.2024** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.1-31.12-2018 και γ) της υπ' αριθμ. **925/19.12.2024** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου της παραγράφου 6 του άρθρου 57 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.), φορολογικού έτους 2018, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

6. Την από 27-01-2025 έκθεση απόψεων της ανωτέρω φορολογικής αρχής, με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **20/01/2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου **18730 (ELENXIS 6437007)** ενδικοφανούς προσφυγής του **ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΥ ΣΠΥΡΙΔΩΝΑ** του **ΙΩΑΝΝΗ**, με Α.Φ.Μ. 052469600, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και του προβαλλόμενου δί αυτής λόγου, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. **924/19.12.2024** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/προστίμου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος εισοδήματος, ποσού **2.083,39€**, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Ν. 4987/2022, ποσού **1.041,70€** και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, ποσού **1.516,80€**, ήτοι συνολικά ποσό **4.641,89€**.

Με την υπ' αριθμ. **923/19.12.2024** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου **01.01.-31.12.2018**, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος, ποσού **3.750,40€**, πλέον προστίμου του άρθρου 58^α του Ν. 4987/2022, ποσού **196,40€**, ήτοι συνολικά ποσό **3.946,80€** και δεν αναγνωρίσθηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση, ποσού **330,23€**.

Με την υπ' αριθμ. **925/19.12.2024** οριστική πράξη επιβολής προστίμου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, φορολογικού έτους 2018, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, πρόστιμο ύψους **1.504,04€** σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 57 του Ν. 5104/24 (Κ.Φ.Δ.), λόγω ανακριβούς έκδοσης δέκα τριών (13) φορολογικών στοιχείων αξίας, καθαρής αξίας **23.138,90€** πλέον Φ.Π.Α. **13%** **€3.008,06**, ήτοι συνολικής αξίας **26.146,96€**, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων, **1,3, 5,8,10 12,13** και **14** του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και **13** του Κ.Φ.Δ.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από **19-12-2024** εκθέσεων μερικού ελέγχου, προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Ν. 4172/2013), Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000) και Κ.Φ.Δ. (Ν. 4987/2022 και Ν. 5104/2024) – Ε.Λ.Π. (Ν. 4308/2014), κατ' εφαρμογή των διατάξεων της Α. 1293/23-7-2019 και των άρθρων **21** έως **24** του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) και δη ελέγχου με τις **γενικές φορολογικές διατάξεις**, για το φορολογικό έτος 2018, δυνάμει της υπ' αριθμ. **399/19-04-2024** σχετικής εντολής ελέγχου, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις του προϊσταμένου της ελεγκτικής αρχής προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς.

1. Παραβίαση των αρχών της προστατευμένης εμπιστοσύνης του φορολογούμενου, της νομιμότητας και αμεροληψίας της δημόσιας διοίκησης, της καλής πίστης και της χρηστής διοίκησης.

2. Μη σύννομα ο έλεγχος προέβη στον προσδιορισμό διαφορετικής τιμής πώλησης των ζώντων ζώων, καθόσον αυτή δεν εδράζεται σε πραγματικά δεδομένα, αλλά και ούτε αποτελεί προϊόν διασταυρώσεων και αξιολογήσεων που να εξάγεται από την πραγματική λειτουργία και δράση της επιχείρησής του.

3.Εσφαλμένη η κρίση ελέγχου περί μη εκπαισιμότητας των δαπανών καυσίμων που πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησής του και αγαθών άνω των 500,00€, καθώς η εξόφληση αυτών έγινε με σύννομο τρόπο.

4. Η αιτιολογία του ελέγχου είναι γενική, αόριστη και δεν εδράζεται σε νομική βάση.

Αναφορικά με τον πρώτο, δεύτερο και τέταρτο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο 27 του Ν. 5104/2024 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 84 παρ. 4 του Ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «4. Πράξεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των ν. 4174/2013 (Α' 170) και 4987/2022 (Α' 206) εξακολουθούν να ισχύουν».

Επειδή, σύμφωνα με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το **άρθρο 23 του Ν. 4987/2022**: «Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος - πρόστιμο - τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο. Ο έλεγχος της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων μπορεί να έχει τη μορφή του φορολογικού ελέγχου από το γραφείο της Φορολογικής Διοίκησης ή του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου. Η Φορολογική Διοίκηση στις περιπτώσεις που διενεργεί φορολογικό έλεγχο από το γραφείο της, αξιοποιεί κάθε στοιχείο που έχει στην κατοχή της όπως, οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά στοιχεία που υποβάλλει ο φορολογούμενος καθώς και οποιοδήποτε έγγραφο ή πληροφορία περιήλθε από τρίτους. [...] Λοιπά θέματα ελέγχου - 1. Με την απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ΠΟΛ.1037/1.3.2005 καθορίστηκαν τα κριτήρια επιλογής για έλεγχο, ο τρόπος και η διαδικασία ελέγχου των εκκρεμών υποθέσεων φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογιών των επιτηδευματιών, καθώς και ειδικός τρόπος βεβαίωσης και καταβολής των διαφορών φόρων που προκύπτουν από τον έλεγχο αυτό».

Επειδή, στο άρθρο 36 παρ. 6 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Επειδή, στο άρθρο 33 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «1 {...} 2....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.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 76 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 πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, στο άρθρο 171 του Ν.2717/1999 (Κ.Δ.Δ.), ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται 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. 2 , 3 , 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ιδίου άρθρου αποδεικτική δύναμη (Σ.τ.Ε. 451/1991)».

Επειδή, η δημόσια διοίκηση κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο, ενώ κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων είναι το ισχύον κατά τον χρόνο εκδόσεως τους, όπως δέχεται το Σ.τ.Ε. Συνεπώς οι διοικητικές ενέργειες, σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας, πρέπει να είναι σύμφωνες προς τον κανόνα δικαίου που διέπει τη δράση της διοίκησης, όταν αυτός περιγράφει λεπτομερώς τις νόμιμες προϋποθέσεις έκδοσης της πράξης, όταν, δηλαδή, πρόκειται για δέσμια αρμοδιότητα (Σ.τ.Ε. 4674/1998), ενώ πρέπει να βρίσκονται σε αρμονία προς τον κανόνα δικαίου, όταν αυτός καθορίζει κατά τρόπο ευρύτερο ή στενότερο το πλαίσιο μέσα στο οποίο η ενέργεια μπορεί να γίνει, δηλαδή όταν η αρμοδιότητα της διοίκησης ασκείται κατά διακριτική ευχέρεια.

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία, η αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Διοίκηση προστατεύει την εύλογη πεποίθηση του μέσου, καλόπιστου και εχέφρονα διοικούμενου ότι μια συγκεκριμένη κατάσταση ευμενής για τον ίδιο, που έχει δημιουργηθεί είτε από θεσμικό πλαίσιο είτε από διοικητική πρακτική συνεχή, ομοιόμορφη και με χρονική διάρκεια, δεν πρόκειται να μεταβληθεί ή αν μεταβληθεί θα ληφθεί υπόψη η βλάβη που ο διοικούμενος θα υποστεί.

Σύμφωνα δε με τη νομολογία, ζήτημα παραβίασης της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Διοίκηση γεννάται, εφόσον με θετική ενέργεια της δημιουργείται στον διοικούμενο η σταθερή κι εύλογη πεποίθηση ότι ορισμένη συμπεριφορά του είναι νόμιμη, δεν αρκεί δε για τη δημιουργία της πεποιθήσεως αυτής μόνη η αδράνεια της Διοίκησης να επιβάλλει διοικητικές κυρώσεις ή άλλα μέτρα σε βάρος του διοικούμενου (ΣΤΕ 2674/2013, 1608/2004).

Επειδή, η αρχή της χρηστής διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα 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 και καλόπιστης 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 απαλλαγή του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων. Επίσης, δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη διότι με την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου χωρίς να εκμεταλλευτεί μία κατάσταση στην οποία ο διοικούμενος είχε περιέλθει λόγω πλάνης, απάτης ή απειλής και χωρίς να αίρει εκ των υστέρων, αιφνιδίως ή χωρίς προειδοποίηση, κίνητρα που προέβλεψε οποιοσδήποτε νόμος.

Επειδή, με τις διατάξεις της περ. γ' της παρ. 2 του άρθρου 1 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι: «2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου: α) ..{..} 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 τις διατάξεις του άρθρου 3 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) 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, εκπώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς. 2.{..} 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. {...} 12. Όταν, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου, η οντότητα δεν συντάσσει ισολογισμό, δύναται, αντί του λογιστικού συστήματος της παραγράφου 10, να χρησιμοποιεί ένα κατάλληλο απλογραφικό λογιστικό σύστημα (βιβλία εσόδων – εξόδων) για την παρακολούθηση των στοιχείων της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, τα οποία συμπεριλαμβάνουν: α) Τα πάσης φύσεως έσοδα διακεκριμένα σε έσοδα από πώληση εμπορευμάτων, από πώληση προϊόντων, από παροχή υπηρεσιών και λοιπά έσοδα. β) Τα πάσης φύσεως κέρδη. γ) Τις πάσης φύσεως αγορές περιουσιακών στοιχείων, διακεκριμένα σε αγορές εμπορευμάτων, υλικών (πρώτων ή βοηθητικών υλών), παγίων και αγορές λοιπών περιουσιακών στοιχείων. δ) Τα πάσης φύσεως έξοδα, διακεκριμένα σε αμοιβές προσωπικού συμπεριλαμβανομένων εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς, αποσβέσεις, έξοδα από τη λήψη λοιπών υπηρεσιών και λοιπά έξοδα. ε) Τις πάσης φύσεως ζημίες. στ) Τους πάσης φύσεως φόρους και τέλη, ξεχωριστά κατά είδος».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) 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. {...} 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...».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1003/2014 επισημάνθηκε ότι: «5.1.1 Η παράγραφος αυτή αναθέτει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών στη διοίκηση της οντότητας. Κρίσιμης σημασίας είναι το γεγονός ότι το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως προς την αξιοπιστία τους ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά. 5.1.2 Η αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος

συναρτάται με την υποχρέωση για εύλογη παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, καθώς και την εκπλήρωση των απαιτήσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Δηλαδή, η αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος και των λογιστικών αρχείων, δεν θίγεται από αποσπασματική εξέταση κάποιων στοιχείων τους, εφόσον από τη συνολική θεώρηση επιτυγχάνονται οι προαναφερθέντες στόχοι. {...} 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, με τις διατάξεις του άρθρου 7 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι: «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. 3. Κάθε έγγραφο ή μήνυμα που τροποποιεί και αναφέρεται ειδικά και αναμφισβήτητα σε ένα αρχικό τιμολόγιο, θεωρείται τιμολόγιο. 4. Ο όρος «τιμολόγιο» μπορεί να υποκαθίσταται αναλόγως των καθιερωμένων πρακτικών σε διάφορους κλάδους της οικονομίας. 5. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται τιμολόγιο για κάθε πώληση. Ο πωλητής αγαθών ή υπηρεσιών εκδίδει το τιμολόγιο πώλησης. Εναλλακτικά, ο πωλητής μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση τιμολογίου από το λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών (αυτο-τιμολόγηση) ή από τρίτο πρόσωπο εξ ονόματος και για λογαριασμό του πωλητή. Η συμφωνία για έκδοση τιμολογίου από το λήπτη αγαθών ή υπηρεσιών ή από άλλο τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει την οντότητα από τη νόμιμη υποχρέωση να διασφαλίζει ότι θα εκδοθεί τιμολόγιο, καθώς και από κάθε σχετική ευθύνη. 6. {...} 7. Τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα τιμολόγια αποτελούν μέρος των λογιστικών αρχείων της οντότητας. 8 {...} 10. Οι οντότητες που υπόκεινται στις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου όταν συναλλάσσονται ως αγοραστές με πρόσωπα μη υπόχρεα στην έκδοση τιμολογίου, εκδίδουν σχετικό παραστατικό προς τεκμηρίωση και αναγνώριση της συναλλαγής. Το παραστατικό αυτό αναφέρει: α) Την ημερομηνία έκδοσης. {...} ε) Την αξία μονάδας αγαθού ή υπηρεσίας, κατά περίπτωση, και το συνολικό ποσό της συναλλαγής.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 9 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι: «Το τιμολόγιο φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις: α) Την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου, β) Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές τιμολογίων, ο οποίος χαρακτηρίζει το τιμολόγιο με μοναδικό τρόπο, γ) Τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), με βάση τον οποίο ο πωλητής πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών, δ) Τον Α.Φ.Μ. του πελάτη, με βάση τον οποίο έλαβε χώρα η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών, ε) Την πλήρη επωνυμία και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή και του πελάτη που αποκτά τα αγαθά ή λαμβάνει τις υπηρεσίες, στ) Την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών, εκτός εάν η έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών προκύπτει από άλλα έγγραφα στα οποία παραπέμπει το τιμολόγιο. ζ) Την ημερομηνία κατά την οποία πραγματοποιήθηκε ή ολοκληρώθηκε η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών, εφόσον η ημερομηνία αυτή δεν συμπίπτει με την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου, η) Την αξία αγαθών ή υπηρεσιών ανά συντελεστή Φ.Π.Α., την αξία που απαλλάσσεται Φ.Π.Α., την αξία μονάδας αγαθού ή υπηρεσίας χωρίς Φ.Π.Α., καθώς και την αξία κάθε έκπτωσης ή επιστροφής, εάν δεν συμπεριλαμβάνονται στην τιμή μονάδας».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 14 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι: «1. Το τιμολόγιο μπορεί να εκδίδεται σε ηλεκτρονική ή σε έντυπη μορφή. 2. Ηλεκτρονικό τιμολόγιο, συμπεριλαμβανομένου του στοιχείου λιανικής πώλησης, είναι οποιοδήποτε τιμολόγιο περιέχει τις πληροφορίες που απαιτούνται από τον παρόντα νόμο και το οποίο έχει εκδοθεί και ληφθεί

σε ηλεκτρονική μορφή».

Επειδή, με την παράγραφο 4 του άρθρου 79 του Ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «...Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του Κώδικα ως ανακριβή...»

Επειδή, σύμφωνα με τις από 19-12-2024 εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Ν. 4172/ 2013 (σελίδες 9, 12,13 και 14), Φ.Π.Α. Ν. 2859/2000 (σελίδες 25, 28,29 και 30) και Κ.Φ.Δ. –Ε.Λ.Π. (Ν.4308/2014) της φορολογικής αρχής, την 19-12-2024, προκύπτει ότι: «Από την υποβληθείσα δήλωση καλλιέργειας αγρότη προκύπτει δηλωθείσα μέση τιμή πώλησης ανά είδος (μοσχάρια, αγελάδες) ως εξής:

ΚΩΔ. ΚΑΛΙΕΡΓΕΙΑΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΚΑΛΙΕΡΓΕΙΑΣ	ΑΞΙΑ / ΤΕΜΑΧΙΟ	ΑΞΙΑ / ΚΙΛΟ
0211	ΜΟΣΧΑΡΙΑ	1.195,43€	4,95€
0212	ΑΓΕΛΑΔΕΣ	323,40€	3,85€

Συγκριτικά στοιχεία που υφίστανται στο αρχείο της Υπηρεσίας από έλεγχο που διενεργήθηκε στην επιχείρηση ΠΑΠ.. Α.. με ΑΦΜ 072... και αντικείμενο την εκτροφή βοοειδών το φορολογικό έτος 2017 (τιμή κιλού μετά τη σφαγή 5€) προσδιόρισε την τιμή πώλησης των μοσχαριών ανά τεμάχιο σε 350€ και την τιμή κιλού σε 2,50€.{...} Οι τιμές που λαμβάνει υπόψη του ο έλεγχος για τον προσδιορισμό της πραγματικής αξίας πώλησης ανά τεμάχιο ζώου ή ανά κιλό είναι η μικρότερη μεταξύ των στοιχείων / δεδομένων που αναπτύχθηκαν ανωτέρω, ήτοι 2,5€ ανά κιλό και 350€ ανά ζώο (μοσχάρι) έτσι ώστε ο προσδιορισμός των εσόδων της ελεγχόμενης να γίνει με τον πλέον αντικειμενικό τρόπο και λαμβάνοντας υπόψη, όπου δεν υπήρχαν λοιπά στοιχεία, το ευμενέστερο για την ελεγχόμενη σενάριο με σκοπό τα αποτελέσματα που προσδιορίζονται να είναι βέβαια και αδιαμφισβήτητα. Κατόπιν όλων αυτών ο προσδιορισμός της ανακριβούς αξίας των προαναφερόμενων τιμολογίων πώλησης ζώντων ζώων έχει ως εξής και απεικονίζεται αναλυτικά στον κατωτέρω πίνακα:

- 1) Στο δελτίο αποστολής-τιμολόγιο πώλησης αγαθών με αριθμό 29/12-2-2018 όπου 1.890 κιλά μοσχίδες πουλήθηκαν με τιμή μονάδας 0,80€ το κιλό, η καθαρή αξία διαμορφώνεται σε 4.725€ αντί των 1.512€.
- 2) Στο δελτίο αποστολής-τιμολόγιο πώλησης αγαθών με αριθμό 30/18-2-2018 όπου 1.907 κιλά μοσχίδες πουλήθηκαν με τιμή μονάδας 0,80€ το κιλό, η καθαρή αξία διαμορφώνεται σε 4.767,50€ αντί των 1.725,60€.
- 3) Στο δελτίο αποστολής-τιμολόγιο πώλησης αγαθών με αριθμό 31/22-3-2018 όπου 1.020 κιλά μοσχίδες πουλήθηκαν με τιμή μονάδας 0,80€ το κιλό, η καθαρή αξία διαμορφώνεται σε 2.550€ αντί των 816€.
- 4) Στο δελτίο αποστολής-τιμολόγιο πώλησης αγαθών με αριθμό 32/22-3-2018 όπου πέντε μοσχάρια πουλήθηκαν με τιμή μονάδας 85€ το τεμάχιο, η καθαρή αξία διαμορφώνεται σε 1.750€ αντί των 425€.
- 5) Στο δελτίο αποστολής-τιμολόγιο πώλησης αγαθών με αριθμό 33/22-3-2018 όπου πέντε μοσχάρια πουλήθηκαν με τιμή μονάδας 85€ το τεμάχιο, η καθαρή αξία διαμορφώνεται σε 1.750€ αντί των 425€.
- 6) Στο δελτίο αποστολής-τιμολόγιο πώλησης αγαθών με αριθμό 34/16-3-2018 (22-3-2018 στο βιβλίο) όπου πέντε μοσχάρια πουλήθηκαν με τιμή μονάδας 80€ το τεμάχιο, η καθαρή αξία διαμορφώνεται σε 1.750€ αντί των 400€.
- 7) Στο δελτίο αποστολής-τιμολόγιο πώλησης αγαθών με αριθμό 35/16-3-2018 (22-3-2018 στο βιβλίο) όπου πέντε μοσχάρια πουλήθηκαν με τιμή μονάδας 80€ το τεμάχιο, η καθαρή αξία διαμορφώνεται σε 1.750€ αντί των 400€.
- 8) Στο δελτίο αποστολής-τιμολόγιο πώλησης αγαθών με αριθμό 36/12-4-2018 όπου έξι μοσχάρια πουλήθηκαν με τιμή μονάδας 70€ το τεμάχιο, η καθαρή αξία διαμορφώνεται σε 2.100€ αντί των 420€.

- 9) Στο δελτίο αποστολής-τιμολόγιο πώλησης αγαθών με αριθμό 37/12-4-2018 όπου έξι μοσχάρια πουλήθηκαν με τιμή μονάδας 70€ το τεμάχιο, η καθαρή αξία διαμορφώνεται σε 2.100€ αντί των 420€.
- 10) Στο δελτίο αποστολής-τιμολόγιο πώλησης αγαθών με αριθμό 38/27-4-2018 όπου έξι μοσχάρια πουλήθηκαν με τιμή μονάδας 70€ το τεμάχιο, η καθαρή αξία διαμορφώνεται σε 2.100€ αντί των 420€.
- 11) Στο δελτίο αποστολής-τιμολόγιο πώλησης αγαθών με αριθμό 39/27-4-2018 όπου έξι μοσχάρια πουλήθηκαν με τιμή μονάδας 70€ το τεμάχιο, η καθαρή αξία διαμορφώνεται σε 2.100€ αντί των 420€.
- 12) Στο δελτίο αποστολής-τιμολόγιο πώλησης αγαθών με αριθμό 40/31-5-2018 όπου έξι μοσχάρια πουλήθηκαν με τιμή μονάδας 70€ το τεμάχιο, η καθαρή αξία διαμορφώνεται σε 2.100€ αντί των 420€.
- 13) Στο δελτίο αποστολής-τιμολόγιο πώλησης αγαθών με αριθμό 41/31-5-2018 όπου πέντε μοσχάρια πουλήθηκαν με τιμή μονάδας 70€ το τεμάχιο, η καθαρή αξία διαμορφώνεται σε 1.750€ αντί των 350€.

ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
ΤΔΑ 29/12-2-2018	1890 κιλά μοσχίδες	1.512,00	4.725,00	3.213,00
ΤΔΑ 30/18-2-2018	1907 κιλά μοσχίδες	1.725,60	4.767,50	3.041,90
ΤΔΑ 31/22-3-2018	1020 κιλά μοσχίδες	816,00	2.550,00	1.734,00
ΤΔΑ 32/22-3-2018	5 μοσχάρια	425,00	1.750,00	1.325,00
ΤΔΑ 33/22-3-2018	5 μοσχάρια	425,00	1.750,00	1.325,00
ΤΔΑ 34/16-3-2018	5 μοσχάρια	400,00	1.750,00	1.350,00
ΤΔΑ 35/16-3-2018	5 μοσχάρια	400,00	1.750,00	1.350,00
ΤΔΑ 36/12-4-2018	6 μοσχάρια	420,00	2.100,00	1.680,00
ΤΔΑ 37/12-4-2018	6 μοσχάρια	420,00	2.100,00	1.680,00
ΤΔΑ 38/27-4-2018	6 μοσχάρια	420,00	2.100,00	1.680,00
ΤΔΑ 39/27-4-2018	6 μοσχάρια	420,00	2.100,00	1.680,00
ΤΔΑ 40/31-5-2018	6 μοσχάρια	420,00	2.100,00	1.680,00
ΤΔΑ 41/31-5-2018	5 μοσχάρια	350,00	1.750,00	1.400,00
ΣΥΝΟΛΟ		8.153,60	31.292,50	23.138,90
ΦΠΑ 13%				3.008,06

Με βάση τα προαναφερθέντα, ο προσφεύγων προέβη σε ανακριβή έκδοση από την άσκηση της δραστηριότητάς σας δεκατριών (13) Τιμολογίων- Δελτίων Αποστολής (Τ.Δ.Α.), όπως αναλυτικά απεικονίζονται στον παραπάνω πίνακα, για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., πώλησης ζώντων ζώων (μοσχαριών), συνολικής καθαρής αξίας 31.292,50€, πλέον Φ.Π.Α. 4.068,03€, με καθαρή αξία 8.153,60€, πλέον Φ.Π.Α. 1.059,97€, ήτοι ποσού ανακρίβειας (υποτιμολόγηση) 23.138,90€, πλέον Φ.Π.Α. 3.008,06€, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1, 3, 5, 8, 10, 12, 13 και 14 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), και του άρθρου 13 § 1 του Ν. 4987/2012 (Κ.Φ.Δ.) όπως ίσχυε. Για την ως άνω παράβαση συντάχθηκε ιδιαίτερη έκθεση ελέγχου και επιβλήθηκε το πρόστιμο που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 57 § 6 του Ν. 5104/2024, όπως ισχύει».

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι: «Α) Είναι πρωτοφανές το γεγονός ότι η Φορολογική Διοίκηση καταφεύγει στο διαδίκτυο για να αντλήσει σοβαρές πληροφορίες σχετικά με τιμές πώλησης βοοειδών και κρεάτων και να αναγάγει αυτό σε κύριο παράγοντα διαμόρφωσης αποτελεσμάτων ή στοιχείων τεκμηρίωσης ενός επίσημου εγγράφου που είναι η έκθεση ελέγχου. Περαιτέρω ο έλεγχος που καταφεύγει στο διαδίκτυο δεν αναφέρει ειδικά και συγκεκριμένα τον ιστότοπο από τον οποίο προκύπτει η πηγή προέλευσης των στοιχείων που επικαλείται, δεν αποδεικνύεται αν οι τιμές αφορούν συγκεκριμένο είδος (φυλή) του ζώου, το είδος του τεμαχίου από το σώμα του ζώου, τη χώρα στην οποία έζησε το ζώο, κ.λ.π. για την τήρηση της

σοβαρότητας και της αξιοπιστίας των στοιχείων αδυνατούμε να αναγάγουμε το διαδίκτυο σε σοβαρή πηγή πληροφοριών και να αντικρούσουμε τους ισχυρισμούς του ελέγχου. {...} Β) Ο έλεγχος επικαλείται επιλεκτικά ένα τιμολόγιο πώλησης, το Τ.Δ.Α. Νο 27/5-2-2018 με τιμή μονάδας 300,00 ευρώ ανά τεμάχιο και αναγάγει, αυθαίρετα, τη μεμονωμένη αυτή πώληση σε γενικό στοιχείο και σταθερή τιμή πώλησης όλων των βοοειδών. Τη χρήση 2018 εκδόθηκαν τουλάχιστον 15 παραστατικά πώλησης τα οποία έχουν τις ίδιες σχετικά τιμές πώλησης τα οποία δεν λήφθησαν υπόψη. Άρα είναι ένα στοιχείο μεροληψίας απέναντί του και μη εφαρμογής της χρηστής Διοίκησης όσον αφορά τον τρόπο αντιμετώπισης των φορολογουμένων του τρόπου διερεύνησης των πραγματικών περιστατικών για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Ο παραπάνω ισχυρισμός της Φορολογικής Αρχής είναι γενικός και ανεδαφικός, καθόσον η αιτιολογία δεν είναι πλήρης και επαρκής. {...} Γ) Ο έλεγχος επικαλείται επιλεκτικά ένα και μόνο παραστατικό στοιχείο, το Τ.Δ.Α. Νο 42/17-6-2018 με τιμή μονάδας βάρους 2,50 ευρώ ανά κιλό και το αναγάγει, αυθαίρετα, τη μεμονωμένη αυτή πώληση, σε γενικό στοιχείο και σταθερή τιμή πώλησης, ανά κιλό, όλων των τμημάτων από το συνολικό σώμα των βοοειδών».

Επειδή, ο προσφεύγων στη δήλωση καλλιέργειας αγρότη που υπέβαλε στον Ο.Π.Ε.Κ.Ε.Π.Ε., για το έτος 2018, δήλωσε για τα μοσχάρια τιμή πώλησης 4,95€ ανά κιλό και για τις αγελάδες 3,85€ ανά κιλό, ενώ οι τιμές διάθεσης ανά κιλό στα κριθέντα φορολογικά στοιχεία αξίας (Τ.-Δ.Α.), ανήρχετο σε 0,80€ και ανά εκτρεφόμενο ζώο (μοσχάρι κρεατοπαραγωγής) σε 70€ και 80€, δίχως να αιτιολογείται αυτή η υπερβολικά χαμηλή τιμολόγηση (κάτω του κόστους), που έχει ως συνέπεια να εμφανίζει η κτηνοτροφική του εκμετάλλευση αρνητικά (ζημιογόνα) λογιστικά και φορολογικά αποτελέσματα και το κρινόμενο φορολογικό έτος.

Επειδή, η κρίση της φορολογικής αρχής δεν είναι αυθαίρετη, αβάσιμη και αόριστη, αφού οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από τις θεωρηθείσες εκθέσεις ελέγχου, φορολογίας εισοδήματος (Ν. 4172/2013), Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000) και Κ.Φ.Δ. -Ε.Λ.Π. (Ν.4308/2014), την 19-12-2024, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα και αναφέρονται αναλυτικά στους λόγους και στις διατάξεις που οδήγησαν τον έλεγχο στο ως άνω πόρισμα, το οποίο είναι διατυπωμένο με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Κατά συνέπεια, οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι.

Αναφορικά με τον τρίτο ισχυρισμό

Επειδή, με το άρθρο 21 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους... 2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο και τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ), όπως ισχύει...».

Επειδή, με το άρθρο 22 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) 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 συνήθειες 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, περαιτέρω, στο άρθρο 23 του Κ.Φ.Ε.. «Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» 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 το άρθρο 77 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια 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 περαιτέρω, με την Εγκύκλιο ΠΟΛ. 1113/02-06-2015 (ΦΕΚ 167Α') της Γ.Γ.Δ.Ε., με θέμα (Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του Ν. 4172/2013), διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα: «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 εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες και την παράγραφο 4 του άρθρου 48 σχετικά με τις μη εκπιπόμενες 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 εκπιπόμενων δαπανών του άρθρου 23 εκπίπτει,.... γ) με τις διατάξεις του άρθρου 23 ορίζονται περιοριστικά οι κατηγορίες δαπανών που δεν εκπίπτουν. Οι μη εκπιπόμενες δαπάνες διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, σε αυτές που λόγω του είδους τους δεν εκπίπτουν χωρίς να απαιτείται η συνδρομή άλλου όρου ή προϋπόθεσης και σε αυτές που δεν εκπίπτουν μόνον κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το τιθέμενο στο άρθρο αυτό αριθμητικό όριο. Άρθρο 22. «Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες».

1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων. 2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες 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 συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματος της (ΣΤΕ 2033/2012) ή στην υλοποίηση δράσεων στο πλαίσιο της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. Δεν επιτρέπεται, δε, στη φορολογική αρχή να ελέγχει τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών (ΣΤΕ 2963/2013, ΣΤΕ 1729/2013, ΣΤΕ 1604/2011, κ.ά.), εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στο νόμο (π.χ. ενδοομιλικές συναλλαγές). Επισημαίνεται ότι ως προς τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ισχύουν όσα ειδικότερα αναφέρονται κατωτέρω στην παρούσα. β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, η αξία της οποίας δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση. Ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες, όπως ενδεικτικά

είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί αλλά έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών....γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά. Επομένως, οι δαπάνες θα πρέπει να έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του φορολογικού έτους που αυτές έχουν πραγματοποιηθεί με βάση τα κατάλληλα δικαιολογητικά. Διευκρινίζεται ότι η έννοια των δικαιολογητικών είναι ευρύτερη των φορολογικών στοιχείων και περιλαμβάνει κάθε πρόσφορο δικαιολογητικό, όπως ενδεικτικά, στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), δημόσια ή ιδιωτικά έγγραφα, απολογιστικά στοιχεία (π.χ. αποσβέσεις), δήλωση στην περίπτωση ιδιοχρησιμοποίησης, κ.λπ. Ειδικά στην περίπτωση απώλειας των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων, θα λαμβάνονται υπόψη και επικυρωμένα φωτοαντίγραφα των στοιχείων αυτών από τον εκδότη τους.... 3. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του άρθρου 22 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 ή της παραγράφου 4 του άρθρου 48. 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...».

Α) Αναφορικά με τις δαπάνες καυσίμων των μεταφορικών μέσων

Επειδή, με το άρθρο 12 «Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών» του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι: «1. Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών), αντί έκδοσης τιμολογίου του άρθρου 8. Αντίτυπο αυτού του εγγράφου παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη. 2. Το στοιχείο λιανικής πώλησης φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις: α) Την ημερομηνία έκδοσης. β) Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές στοιχείων λιανικής πώλησης, ο οποίος χαρακτηρίζει το στοιχείο αυτό με μοναδικό τρόπο. γ) Τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), με βάση τον οποίο ο πωλητής πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών. δ) Το πλήρες όνομα και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή των αγαθών ή υπηρεσιών. ε) Το συντελεστή Φ.Π.Α. που εφαρμόζεται και τη μικτή αξία πώλησης που αυτός αφορά.3... 12. Κατ' εξαίρεση, επιτρέπεται η έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης με χειρόγραφο τρόπο ή με άλλο τεχνικό μέσο, αντί της εφαρμογής των παραγράφων 8 ή 10 του παρόντος άρθρου, για περιστασιακές λιανικές πωλήσεις».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1203/2012 Κ.Υ.Α. (ΦΕΚ Β' 3130), με την οποία τροποποιήθηκε η κοινή υπουργική απόφαση ΠΟΛ. 1009/2012 (ΦΕΚ 72Β') «Εγκατάσταση Ολοκληρωμένου Συστήματος Ελέγχου Εισροών - Εκροών στα πρατήρια υγρών καυσίμων και διασφάλιση συναλλαγών μέσω αυτού», ορίζεται ότι: «3.2. Στην περίπτωση που εφοδιάζονται με καύσιμα (βενζίνη, πετρέλαιο κίνησης) οχήματα επιτηδευματιών, στις εγκαταστάσεις πρατηρίων, δεν απαιτείται η έκδοση ιδιαίτερου δελτίου αποστολής - τιμολογίου πώλησης, εφόσον στην ανωτέρω απόδειξη εκτυπώνεται και ο αριθμός κυκλοφορίας του οχήματος του αντισυμβαλλόμενου πελάτη - επιτηδευματία. Ειδικά, στην περίπτωση αυτή, όταν η αξία της συναλλαγής, προ Φ.Π.Α., υπερβαίνει τα τριακόσια (300) ευρώ απαιτείται και η αναγραφή του Α.Φ.Μ. του αντισυμβαλλόμενου πελάτη - επιτηδευματία. Τα στοιχεία του πελάτη που αναφέρονται ανωτέρω (αριθμός κυκλοφορίας οχήματος, Α.Φ.Μ. αντισυμβαλλόμενου πελάτη -

επιτηδευματία) καταχωρούνται πριν την έναρξη της παράδοσης του καυσίμου, μέσω του διασυνδεδεμένου με την Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. ηλεκτρονικού υπολογιστή. 3.3. Για τις πωλήσεις καυσίμων προς επιτηδευματίες, στις εγκαταστάσεις πρατηρίων, οι οποίες δεν καλύπτονται από την προηγούμενη περίπτωση (π.χ. πωλήσεις καυσίμων σε δοχεία σε επιτηδευματίες κ.λπ.) ισχύουν αναλόγως τα αναφερόμενα στην περίπτωση αυτή, εφόσον στη σχετική απόδειξη αναγράφεται, σε κάθε περίπτωση, και ο Α.Φ.Μ. του αντισυμβαλλόμενου πελάτη - επιτηδευματία και τα καύσιμα κατά τη διακίνησή τους συνοδεύονται από τη σχετική απόδειξη εσόδου».

Επειδή, με την περ. 9.1.2. της παρ. 1 του άρθρου 9 της ΠΟΛ. 1003/31-12-2014 διευκρινίστηκε ότι: «9.1.2. Εξαιρετικά, στα στοιχεία που εκδίδουν τα πρατήρια υγρών καυσίμων για χονδρικές πωλήσεις βενζίνης, πετρελαίου κίνησης και υγραερίου αξίας μέχρι τριακόσια (300) ευρώ δύναται να αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του μέσου μεταφοράς, αντί των στοιχείων της παραγράφου (δ) και (ε) της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου. Με τον τρόπο αυτό διασφαλίζεται η συσχέτιση του εκδιδόμενου παραστατικού με την αγοράζουσα οντότητα και τα απαιτούμενα στοιχεία του τιμολογίου. Ο αριθμός κυκλοφορίας δύναται να αναγράφεται χειρόγραφα με υπογραφή και σφραγίδα του εκδότη, εάν δεν εκτυπώνεται από το μηχανισμό έκδοσης παραστατικών πώλησης».

Επειδή, στο Ν. 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται ότι: «Άρθρο 38. Καταργούμενες και τροποποιούμενες διατάξεις 1. Από την 1η Ιανουαρίου 2015 καταργείται η υποπαράγραφος Ε1 της παραγράφου Ε` του Ν. 4093/2012 (Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών), καθώς και κάθε διάταξη, ερμηνευτική εγκύκλιος ή Οδηγία έχει εκδοθεί δυνάμει εκείνης της διάταξης ή του προϊσχύοντος Π.Δ. 186/1992. «Εξαιρετικά οι αποφάσεις Κ.Υ.Α. ΠΟΛ. 1009/4.1.2012 (Β` 72), Κ.Υ.Α. ΠΟΛ. 1203/2.11.2012 (Β` 3130), Κ.Υ.Α. ΠΟΛ. 1032/21.2.2013 (Β` 548), Κ.Υ.Α. ΠΟΛ. 1206/30.8.2013 (Β` 2237) και Κ.Υ.Α. ΠΟΛ. 1263/4.12.2013 (Β` 3265), καθώς και κάθε άλλη σχετική απόφαση, οι οποίες αφορούν την εγκατάσταση ολοκληρωμένων συστημάτων ελέγχου εισροών - εκροών στα πρατήρια υγρών καυσίμων και στις εγκαταστάσεις πωλητών πετρελαίου θέρμανσης, καθώς και οι αποφάσεις Α.Υ.Ο. 1093619/748/0015/πολ. 1212/10.8.1995 (Β` 719), Α.Υ.Ο. 1128269/1226 /0015/ ΠΟΛ. 1292/16.11.1995 (Β` 982), Κ.Υ.Α. 1071467/536/0015/ΠΟΛ. 1101/31.7.2006 (Β` 1283), Κ.Υ.Α. 1008269/52/ 0015/ΠΟΛ. 1009/22.1.2008 (Β` 176) και Κ.Υ.Α. ΠΟΛ. 1193/21.12.2010 (Β` 2174), καθώς και κάθε άλλη σχετική απόφαση, οι οποίες αφορούν την παρακολούθηση των συναλλαγών των επιχειρήσεων Καζίνο εξακολουθούν να ισχύουν και μετά την 1.1.2015.»

Επειδή, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην από 19/12/2024 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων (σελίδες 23 και 24) και το φάκελο της υπόθεσης, ο προσφεύγων αγόρασε κατ' επανάληψη καύσιμα την ίδια ή την επόμενη μέρα της προμήθειάς τους από τα ίδια πρατήρια ή από πρατήριο στην ίδια γεωγραφική ενότητα, διάστημα κατά το οποίο δεν ήταν δυνατό να καταναλωθεί η αρχικά αγορασθείσα ποσότητα καυσίμων, ώστε να χρειάζεται νέα προμήθεια. Η φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντος την καθαρή αξία ποσού 1.378,42€ εννέα (9) αποδείξεων λιανικών συναλλαγών που αφορούσαν την αγορά πετρελαίου Diesel, λόγω μη αναγραφής του αριθμού κυκλοφορίας του μεταφορικού μέσου επ'αυτών αλλά και λόγω προμήθειας πετρελαίου κίνησης την ίδια ημέρα.

Επειδή, ο προσφεύγων επισημαίνει ότι η επιχείρησή του διαθέτει έξι (6) φορτηγά αυτοκίνητα και ότι η μετακίνησή του δε σχετίζεται πάντα με την αγορά βοοειδών, καθώς πρέπει να προηγηθεί η επίσκεψη σε ενδεχόμενο πωλητή, να διαπιστώσει αν τα ζώα τον ικανοποιούν, αν οι τιμές τους είναι προσιτές και ικανοποιητικές και μετά να προχωρήσει στην πραγματοποίηση της συναλλαγής. Αυτή η διαδικασία πραγματοποιείται με τα φορτηγά αυτοκίνητα στα οποία τοποθετεί καύσιμα.

Ωστόσο, με βάση τα προαναφερθέντα, ορθώς η ελεγκτική αρχή, δεν έκανε δεκτή την έκπτωση των δαπανών καυσίμων από τα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής επιχείρησής του

προσφεύγοντος, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 και 9 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) καθώς στις Α.Λ.Σ. δεν αναγραφόταν ο αριθμός κυκλοφορίας (στο πίσω μέρος), με υπογραφή του εκδότη, και επομένως δεν μπορούσαν να συσχετιστούν τα σχετικά φορολογικά στοιχεία με την ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος.

Ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Β) Αναφορικά με την εξόφληση δαπανών αξίας άνω των 500,00€ με μη σύννομο τρόπο

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1216/2014 διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα: 1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013 καθορίζονται οι μη εκπιπόμενες 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. 3...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. 5. 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...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, με την ΠΟΛ. 1055/26.04.2016, 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, διευκρινίστηκαν 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 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. 3... 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».

Επειδή, από τα διαλαμβανόμενα στην από 19/12/2024 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων (σελίδες 22 και 23) και το φάκελο της υπόθεσης προκύπτει ότι δεν αναγνωρίστηκε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα η καθαρή αξία των κάτωθι φορολογικών στοιχείων, διότι η τμηματική ή ολική εξόφλησή τους δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, όπως ορίζεται από τις διατάξεις της παρ. β' του άρθρου 23 του ΚΦΕ (Ν.4172/2013):

ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΕΚΔΟΤΗΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ
28/2/2018	ΤΙΜ 436	ΔΗΜΗΤΡΙΟΥ ΠΑΡΑΣΚΕΥΗ	3.000,00
12/5/2018	ΔΑΤ 7211	ΑΝΑΣΤΑΣΙΟΥ ΘΕΟΔΩΡΟΣ	861,14
29/5/2018	ΔΑΤ 7343	ΑΝΑΣΤΑΣΙΟΥ ΘΕΟΔΩΡΟΣ	1.021,21
10/11/2018	ΔΑΤ 1099	ΑΝΑΣΤΑΣΙΟΥ ΘΕΟΔΩΡΟΣ	4.500,00
16/11/2018	ΔΑΤ 1135	ΑΝΑΣΤΑΣΙΟΥ ΘΕΟΔΩΡΟΣ	5.000,00
19/11/2018	ΔΑΤ 1151	ΑΝΑΣΤΑΣΙΟΥ ΘΕΟΔΩΡΟΣ	6.400,00
24/11/2018	ΔΑΤ 1193	ΑΝΑΣΤΑΣΙΟΥ ΘΕΟΔΩΡΟΣ	4.000,00
26/11/2018	ΔΑΤ 1199	ΑΝΑΣΤΑΣΙΟΥ ΘΕΟΔΩΡΟΣ	5.400,00
28/11/2018	ΔΑΤ 1216	ΑΝΑΣΤΑΣΙΟΥ ΘΕΟΔΩΡΟΣ	5.000,00
31/12/2018	ΔΑΤ 3008	ΟΥΡΔΟΠΟΥΛΟΣ ΙΩΑΝΝΗΣ	6.583,20
ΣΥΝΟΛΟ			41.765,55

Επειδή, ο προσφεύγων διατείνεται ότι: «Όσον αφορά το σκέλος της έκθεσης ελέγχου που αφορά τις δαπάνες άνω των 500,00 ευρώ έχει να καταθέσει τα παρακάτω: Α) Τιμ Νο 436/28-2-2018, αξίας 3.000,00 ευρώ, με εκδότη την Δημητρίου Παρασκευή, για την εξόφληση καταβλήθηκε μέσω τραπεζής το ποσό των 850,00 ευρώ και για το υπόλοιπο θα ερευνήσει τα αρχεία του και θα προσκομίσει τραπεζικά στοιχεία και για το υπόλοιπο ποσό. Β) 1) Τ.Δ.Α. Νο 7211/12-5-2018 αξίας 861,14 ευρώ, Τ.Δ.Α. Νο 7343/29-5 2018 αξίας 1.021,21 ευρώ, ΤΔΑ Νο 1099/10-11-2018 αξίας 4.500,00 ευρώ, Τ.Δ.Α. Νο 1135/16-11-2018, αξίας 5.000,00 ευρώ, Τ.Δ.Α. Νο 1151/19-11-2018 αξίας 6.400,00 ευρώ, Τ.Δ.Α. Νο 1193/24-11-2018 αξίας 4.000,00 ευρώ, Τ.Δ.Α. Νο 1199/26-11-2018 αξίας 5.400,00 ευρώ και Τ.Δ.Α. Νο 1216/28-11-2018 αξίας 5.000,00 ευρώ με εκδότη τον Αναστασίου Θεόδωρο. Το σύνολο αυτών ανέρχεται στο ποσό των **32.182,35 ευρώ**. για την εξόφληση έχουν εκδοθεί δύο (2) επιταγές με ημερομηνίες 26-7-2018 και 29-11-2018, με αριθμούς 05487755 5 και 05574831-7, αντίστοιχα, τα ποσά των οποίων εισπράχθηκαν κατόπιν οπισθογραφήσεως από τον Αναστασίου Θεόδωρο, τον εκδότη των παραστατικών. Το σύνολο αυτών των επιταγών ανέρχεται στο ποσό των 40.900,00 ευρώ, επειδή εμπεριέχεται στο ποσό αυτό και ο Φ.Π.Α. που ανέρχεται στο ποσό των 4.183,71, ήτοι καθαρό ποσό συναλλαγής 32.182,35 πλέον Φ.Π.Α. 4.183,71, ήτοι συνολικό ποσό 36.366,06 ευρώ και το υπόλοιπο ποσό των 4.533,94 ευρώ αφορά την εξόφληση άλλων

συναλλαγών. Γ) Τ.Δ.Α. Νο 3008/31-12-2018 αξίας 6.583,20 ευρώ με εκδότη Ουρδόπουλος Ιωάννης, για την εξόφληση καταβλήθηκε με τραπεζική μεταφορά μεταξύ λογαριασμών, στις 31-12-2018, ως συνημμένο τραπεζικό έγγραφο, με το ποσό των 7.439,02€ στο όνομα του εκδότη, που αποτελεί το ποσό της αξίας της συναλλαγής (6.583,20€) συν Φ.Π.Α. (855,82€)».

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων συνυπέβαλε δύο (2) επιταγές εκδόσεώς του, τις υπ' αριθμ. 05487755-5 και 05574831-7, με ημερομηνίες εκδόσεως 26-7-2018 και 29-11-2018, ποσών 10.000,00€ και 30.900.00€, αντίστοιχα, πληρωτέες στην τράπεζα Πειραιώς, προς τον προμηθευτή του Αναστασίου Θεόδωρο του Θωμά, Α.Φ.Μ. 065347100, στο Ζερβοχώρι Παραμυθιάς της Περιφερειακής Ενότητας Θεσπρωτίας, οι οποίες πιστώθηκαν στο λογαριασμό του τελευταίου με αρ. 454/400627-55 στην Εθνική Τράπεζα στις 27-7-2018 και 29-11-2018 αντίστοιχα (σύμφωνα με την από 17-01-2025 βεβαίωση της Εθνικής Τράπεζας με αριθμό πρωτοκόλλου 100012966-25) Στον προαναφερόμενο πίνακα παρουσιάζονται τα οκτώ (8) φορολογικά στοιχεία αξίας (Τ.-Δ.Α.) της ατομικής οντότητας/προμηθευτή με καθαρή αξία εκάστου άνω των 500,00€ και συνολικής καθαρής αξίας αυτών, ποσού 32.182,35€, πλέον Φ.Π.Α. 4.183,71€, ήτοι συνολικής αξίας 36.366,06€, τα οποία εξοφλήθηκαν με τα παραπάνω αναφερόμενα αξιόγραφα/τραπεζικές επιταγές. Όπως εξηγεί ο προσφεύγων, το υπόλοιπο ποσό της αξίας των επιταγών αφορούσε την εξόφληση άλλων συναλλαγών.

Επομένως, με βάση τα παραπάνω δια της παρούσας απόφασης αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντος δαπάνες συνολικής καθαρής αξίας ποσού 32.182,35€, που εξοφλήθηκαν με τραπεζικές επιταγές.

Συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος κρίνεται βάσιμος και γίνεται αποδεκτός

Κατ' ακολουθία των ανωτέρω, το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα για το φορολογικό έτος 2018, με την παρούσα απόφαση προσδιορίζεται ως κάτωθι:

ΕΙΣΟΔΗΜΑ	Βάσει ελέγχου (ποσά σε ευρώ)	Βάσει απόφασης (ποσά σε ευρώ)
Αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα	66.282,87	34.100,52
Μείον: Ζημία βάσει δηλώσεως	(7.339,30)	(7.339,30)
Κέρδη χρήσεως	58.943,57	26.761,22
Μείον: Ζημία προηγούμενων ετών	(40.837,25)	(40.837,25)
Φορολογητέα κέρδη από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα (Ζημίες)	18.106,32	(14.076,03)
Πλέον: Ακίνητη περιουσία	4.470,00	4.470,00
Τόκοι	0,42	0,42
Συνολικά φορολογητέο εισόδημα	22.576,74	4.470,42

Με την παρούσα απόφαση επέρχεται αλλαγή της νομικής βάσης του προστίμου, από την παράγραφο 6 του άρθρου 57 του Ν. 5104/2024, σε άρθρο 58^Α του Ν. 4987/2022, ως ίσχυε το κρινόμενο φορολογικό έτος 2018.

Αποφαιζουμε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία ηλεκτρονικής κατάθεσης **20/01/2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου **18730 (ELENXIS 6437007)** ενδικοφανούς προσφυγής του **ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΥ ΣΠΥΡΙΔΩΝΑ** του **ΙΩΑΝΝΗ** και **Α.Φ.Μ. 052469600** ήτοι: α) την τροποποίηση της με αριθμό **924/19.12.2024** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Προστίμου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018 και β) την επικύρωση των με αριθμό, **923/19.12.2024** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου **1.1-31.12.2018** και **925/19.12.2024** Πράξης Επιβολής Προστίμου Άρθρου 57 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.), φορολογικού έτους 2018, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων.

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

1. Υπ' αριθμ. 924/19.12.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Προστίμου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018.

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ΔΗΛΩΣΗΣ (ποσό σε €)	Βάσει ΕΛΕΓΧΟΥ (ποσό σε €)	Βάσει ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ. (ποσό σε €)	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ- ΑΠΟΦΑΣΗΣ (ποσό σε €)
Διαφορά φόρου	670,50	2.753,89	670,50	0,00
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων	48,60	48,60	48,60	0,00
Εισφορά υπέρ Ο.Γ.Α. στα τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων	9,72	9,72	9,72	0,00
Πρόστιμο άρθρου 58 Ν. 4987/2022	0,00	1.041,70	0,00	0,00
Εισφορά αλληλεγγύης	2.637,19	4.153,99	2.637,19	0,00
Σύνολο φόρων για καταβολή	3.366,01	8.007,90	3.366,01	0,00

2.Υπ' αριθμ. 923/19.12.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου **1.1-31.12.2018**.

Ανάλυση	Ποσό σε €
Μη αναγνωρισθέν πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση	330,23
Διαφορά χρεωστικού ποσού	3.750,40
Πρόστιμο άρθρου 58α Ν. 4987/2022	196,40
Σύνολο για καταβολή	3.946,80

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Κ.Φ.Δ.

3. Υπ' αριθμ. 925/19.12.2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου Άρθρου 58^Α του Ν. 4987/2022, φορολογικού έτους 2018.

Ποσό προστίμου άρθρου 58^Α του Ν. 4987/2022.	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	1.504,04€	1.504,04 €

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής υποστήριξης
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.