



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 28.05.2025

Αριθμός απόφασης: 1783

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 10440

Τηλέφωνο : 213 1312 349

E-mail: ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του νέου Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 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.)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της 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 διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/τ.Β' /25.11.2022)

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

3. Την με αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, κατοίκου κατά των κάτωθι πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου: α) της με αριθ. Οριστικής Πράξης

Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (ως άρθρο 85 του ΚΦΔ – ν.5104/2024)/ Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018 β) της με αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (ως άρθρο 85 του ΚΦΔ – ν.5104/2024)/ Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, γ) της με αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (ως άρθρο 85 του ΚΦΔ – ν.5104/2024)/ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2018-31.12.2018, δ) της με αριθ..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (ως άρθρο 85 του ΚΦΔ – ν.5104/2024)/ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2019-31.12.2019 καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις εις την ανωτέρω παράγραφο 4 προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Την από έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- I. Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (ως άρθρο 85 του ΚΦΔ – ν.5104/2024) /Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου, για το φορολογικό έτος 2018, προσδιορίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 12.535,89 ευρώ, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 6.267,95,89 ευρώ, ήτοι **συνολικό ποσό φόρου για καταβολή 18.803,84 ευρώ.**
- II. Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (ως άρθρο 85 του ΚΦΔ – ν.5104/2024) /Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου, για το φορολογικό έτος 2019, προσδιορίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 91.742,47 ευρώ, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 45.871,24 ευρώ, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 17.945,51 ευρώ, ήτοι **συνολικό ποσό φόρου για καταβολή 155.559,22 ευρώ.**
- III. Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (ως άρθρο 85 του ΚΦΔ – ν.5104/2024) / Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου, για τη φορολογική περίοδο από 01.01.2018-31.12.2018, προσδιορίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος χρεωστικό υπόλοιπο ποσού 11.083,36 ευρώ, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58/58Α ΚΦΔ ποσού 5.541,68 ευρώ, ήτοι **συνολικό ποσό φόρου για καταβολή 16.625,04 ευρώ** και μηδενικό υπολοίπου φόρου για έκπτωση (αντί του δηλωθέντος ποσού των 1.709,47 ευρώ).
- IV. Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (ως άρθρο 85 του ΚΦΔ – ν.5104/2024) / Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου, για τη φορολογική περίοδο από 01.01.2019-31.12.2019, προσδιορίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος χρεωστικό υπόλοιπο ποσού 45.320,79 ευρώ, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58/58Α ΚΦΔ ποσού 22.660,39 ευρώ, ήτοι **συνολικό ποσό φόρου για καταβολή 67.981,18**

ευρώ και μηδενικό υπολοίπου φόρου για έκπτωση (αντί του δηλωθέντος ποσού των 6.154,52 ευρώ).

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των με ημερομηνία θεώρησης εκθέσεων μερικού ελέγχου εισοδήματος και Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου, οι οποίες συντάχθηκαν κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, με κύρια δραστηριότητα τις εργασίες δυνάμει της αριθ. εντολής ελέγχου γραφείου εισοδήματος και ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο από 01.01.2018-31.12.2019 του Προϊσταμένου της εν λόγω υπηρεσίας.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Κατά παράβαση των εφαρμοζόμενων διατάξεων και κατά εσφαλμένη εκτίμηση των αποδεικτικών στοιχείων του φορολογικού φακέλου, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε και καταλόγισε λογιστικές διαφορές τις δαπάνες που αφορούν τα τιμολόγια που έλαβε από την επιχείρηση, με την αιτιολογία ότι, δήθεν, δεν εξοφλήθηκαν μέσω τράπεζας αν και είναι ανώτερες των 500,00 ευρώ.
- Κατά εσφαλμένη ερμηνεία και κακή εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 9 ν.4308/2014 και της ΠΟΛ. 1003/2014, χωρίς νόμιμη αιτιολογία και κατά κακή εκτίμηση του περιεχομένου των προσαχθέντων εγγράφων, περαιτέρω δε κατά παράβαση της αρχής της χρηστής διοίκησης και της από το Σύνταγμα απορρέουσας αρχής της αναλογικότητας, η φορολογική διοίκηση δεν δέχθηκε τις προσκομισθείσες αποδείξεις λιανικής πώλησης από πρατήρια καυσίμων και καταλόγισε ως λογιστικές διαφορές συνολικό ποσό 13.143,37 ευρώ για το έτος 2018 και 52.023,39 ευρώ για το έτος 2019.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 27 του ΚΦΔ (ν.5104/2024), ορίζονται τα εξής:

«Φορολογικός έλεγχος

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 υπο λογισμό 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.

2. Ο φορολογικός έλεγχος διενεργείται από υπαλλήλους της Φορολογικής Διοίκησης μετά από την έκδοση εντολής ελέγχου από το αρμόδιο όργανο της Φορολογικής Διοίκησης. Ο έλεγχος ανατίθεται σε συγκεκριμένο υπάλληλο ή υπαλλήλους και περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής στοιχεία: α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής, β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων, στους οποίους ανατίθεται ο φορολογικός έλεγχος, γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο, δ) την φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος, ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, στ) τη μορφή του ελέγχου. Για τον μερικό επιτόπιο έλεγχο σε φορολογούμενους ορισμένης περιοχής ή δραστηριότητας ή που διακινούν αγαθά, η εντολή διενέργειας του ελέγχου, που εκδίδεται

σύμφωνα με την παρ. 1, περιλαμβάνει, αντί των στοιχείων των περ. γ) και δ), την περιοχή του ελέγχου ή το είδος των δραστηριοτήτων των φορολογουμένων. Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται.

3. Ο έλεγχος, όπως προσδιορίζεται από την εντολή ελέγχου, μπορεί να είναι πλήρης ή μερικός, ως εξής: α) Πλήρης είναι ο έλεγχος που διενεργείται για όλες τις φορολογίες και όλα τα φορολογικά αντικείμενα, τέλη ή εισφορές, για ένα ή περισσότερα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές περιόδους ή φορολογικές υποθέσεις. Ο πλήρης έλεγχος είναι οριστικός για όλα τα ελεγχθέντα φορολογικά αντικείμενα και φορολογικά έτη ή διαχειριστικές ή φορολογικές περιόδους που προβλέπονται στην οικεία εντολή ελέγχου. β) Μερικός είναι ο έλεγχος που δεν συγκεντρώνει τα στοιχεία του πλήρους ελέγχου της περ. α) και διενεργείται ιδίως για συγκεκριμένα ζητήματα ή συναλλαγές μιας φορολογίας ή ενός φορολογικού αντικειμένου, τέλους ή εισφοράς ή για όλα τα φορολογικά αντικείμενα, τέλη ή εισφορές συγκεκριμένων συναλλαγών, για μια ή περισσότερες φορολογικές ή διαχειριστικές περιόδους ή ένα ή περισσότερα φορολογικά έτη στα οποία αναφέρεται το προς έλεγχο φορολογικό ζήτημα ή η συναλλαγή της οικείας εντολής. Ο μερικός έλεγχος είναι οριστικός ως προς τα ελεγχθέντα φορολογικά αντικείμενα ή ζητήματα ή συναλλαγές για τα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές ή φορολογικές περιόδους που προβλέπονται στην οικεία εντολή ελέγχου.

.....

8. Μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου συντάσσεται έκθεση ελέγχου. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει τις διαπιστώσεις του ελέγχου και συνοδεύεται από πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον απαιτείται. Η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου είναι πλήρως αιτιολογημένη και περιέχει, εκτός από τον προσδιοριζόμενο φόρο, τα πρόστιμα που αντιστοιχούν σε παραβάσεις που έχουν διαπιστωθεί. Η έκθεση ελέγχου δεν περιέχει διαπιστώσεις ούτε προσδιορίζει φόρο που δεν εμπίπτουν στην έκταση που προσδιορίζει η αντίστοιχη εντολή ελέγχου.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13 του ως άνω Κώδικα:

«Λογιστικά αρχεία - βιβλία και στοιχεία

1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία και για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Για την εφαρμογή του Κώδικα, 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.

2. Τα λογιστικά αρχεία, οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί, οι φορολογικές μνήμες και αρχεία που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί διαφυλάσσονται κατ'ελάχιστον: α) για διάστημα πέντε (5) ετών από τη λήξη του αντίστοιχου φορολογικού έτους, μέσα στο οποίο υπάρχει η υποχρέωση υποβολής δήλωσης, ή β) έως ότου, σύμφωνα με τις προϋποθέσεις των παρ. 2 και 3 του άρθρου 37, παραγραφεί το δικαίωμα έκδοσης πράξης προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση, ή γ) έως ότου τελεσιδικήσει η υπόθεση την οποία αφορά η απαίτηση της Φορολογικής Διοίκησης, σε συνέχεια διενέργειας φορολογικού ελέγχου, ή έως ότου αποσβεσθεί ολοσχερώς η απαίτηση λόγω εξόφλησης.».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ) ορίζονται τα εξής:

«Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα

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 εκκαθάρισης 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 «τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία.».

Επειδή, με το άρθρο 5 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι:

«1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου.

2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία: α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας. β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου. γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

.....

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.».

Επειδή, με το άρθρο 9 παρ. 1 του ν.4308/2014 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».

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

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ) ορίζονται τα εξής:
«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 συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.*
- β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση.*
- γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ):
« Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

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, περαιτέρω σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1216/01.10.2014 της ΓΓΔΕ με την οποία κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις της περ. β' του άρθρου 23 του ν.4172/2013:

«Σας κοινοποιούμε τις διατάξεις της περίπτωσης β' του άρθρου 23 του ν.4172/2013 (ΦΕΚ 167Α), σχετικά με την έκπτωση ή μη κάθε είδους δαπάνης που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500 ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφλησή τους δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής και σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

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 ιδίου νόμου, εφόσον δεν συντρέχουν και άλλοι λόγοι.

3. Διευκρινίζεται ότι η προϋπόθεση της περίπτωσης αυτής (εξόφληση με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής) δεν απαιτείται για τις παρακάτω κατηγορίες δαπανών:

α. Μισθούς, ημερομίσθια προσωπικού, απολαβές διευθυντών ή μελών του ΔΣ εταιρείας ή κάθε άλλου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, έκτακτες αμοιβές προσωπικού, αμοιβές καταβαλλόμενες σε υπαλλήλους πέραν των συμβατικών ή νομίμων, πάγια μηνιαία αποζημίωση η οποία συνιστά συγκεκριμένη επαύξηση μισθού, που χορηγούνται από τον εργοδότη στον εργαζόμενο, καθώς και οι ανωτέρω δαπάνες δεν αφορούν στη λήψη υπηρεσιών αλλά στην παροχή μισθωτής εργασίας.

β. Μισθώματα ακινήτων, καθώς και δεν πρόκειται για λήψη υπηρεσιών αλλά για χρήση μισθίου (εισόδημα από κεφάλαιο για τον εκμισθωτή, σχετ. άρθρο 39 ν.4172/2013).

γ. Τόκους και συναφή έξοδα, καθώς και δεν εμπεριέχουν τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά της παροχής υπηρεσίας.

Ως αξία συναλλαγής λαμβάνεται υπόψη το καθαρό ποσό της αξίας της συναλλαγής, προ ΦΠΑ.

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

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

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.

6. 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 εξόφλησή της με τραπεζικό μέσο πληρωμής. Τα ίδια ισχύουν και στην περίπτωση πώλησης αγαθών μεταξύ υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών με «ανταλλαγή».

7. Επίσης, διευκρινίζεται ότι με τραπεζικό μέσο πληρωμής αποκλειστικά και μόνο εξοφλούνται, μερικά ή ολικά και οι συναλλαγές αξίας άνω των €500, στις περιπτώσεις πώλησης αγαθών ή

παροχής υπηρεσιών για λογαριασμό τρίτου. Δηλαδή, ο αντιπρόσωπος - εντολοδόχος πρέπει να πληρωθεί με τραπεζικό μέσο πληρωμής και να αποδώσει το προϊόν της πώλησης (ποσό) στον εντολέα του, εφόσον προκύπτει αξία άνω των €500 ανά εκκαθάριση μετά την αφαίρεση από αυτόν της προμήθειας που δικαιούται, με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

8. Σε περιπτώσεις συναλλαγών, που διενεργούνται σε ημέρες και ώρες μη λειτουργίας των τραπεζών ή που για αντικειμενικούς λόγους δεν είναι δυνατή η εξόφληση με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής και καταβάλλονται σε μετρητά ή παραδίδονται συναλλαγματικές οι οποίες εξοφλούνται εκτός τραπεζικού συστήματος, προκειμένου η δαπάνη να αναγνωρισθεί φορολογικά από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, η εταιρεία που παρέχει την υπηρεσία ή πουλάει τα αγαθά, υποχρεούται να καταθέσει εντός δύο (2) εργάσιμων ημερών από την έκδοση του παραστατικού (απόδειξη είσπραξης μετρητών ή παραλαβής συναλλαγματικών εκτός τραπεζικού συστήματος) σε τραπεζικό λογαριασμό που τηρεί σε οποιαδήποτε αναγνωρισμένη τράπεζα ή πιστωτικό οργανισμό το ποσό των μετρητών που εισέπραξε. Ο λόγος της αδυναμίας εξόφλησης με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής πρέπει να αναγράφεται πάνω στο σώμα του στοιχείου του ΚΦΑΣ και να αποδεικνύεται με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο.

9. Σε περίπτωση αγοράς εμπορευμάτων με τη μέθοδο της αντικαταβολής- υπηρεσίες courier, όπου η εταιρεία παροχής υπηρεσιών ταχυμεταφοράς (μεταφορέας - «εισπράκτορας για λογαριασμό τρίτων») αναλαμβάνει τη μεταφορά αντικειμένων, ταχυδρομικών δεμάτων, κ.λπ. με ταυτόχρονη εξόφληση, κατά την παράδοσή τους, της αξίας της αγοράς αυτών από τους λήπτες των αγαθών χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής και στη συνέχεια καταθέτει στον εντολέα του τα εισπραττόμενα ποσά όχι κατά όνομα πελάτη, πράγμα πρακτικά αδύνατο λόγω του αριθμού των εξυπηρετούμενων πελατών, αλλά στο σύνολό τους, προκειμένου οι συναλλασσόμενοι πελάτες κατ' εφαρμογή της ως άνω διάταξης να εκπέσουν τα ποσά των δαπανών αυτών και δεδομένου ότι οι συναλλαγές αυτές δεν εμφανίζονται ονομαστικά κατά δαπανηθέν ποσό, η εταιρεία ταχυμεταφορών εκδίδει, κατά το χρόνο είσπραξης των μετρητών ή παραλαβής των αξιόγραφων, το προβλεπόμενο από τον ΚΦΑΣ στοιχείο είσπραξης, στο σώμα του οποίου αναγράφονται τα πλήρη στοιχεία του πελάτη (ΑΦΜ, επωνυμία, ονοματεπώνυμο, διεύθυνση, τηλέφωνο επικοινωνίας) με την υποχρέωση να καταθέσει συνολικά τα ποσά εντός δύο (2) ημερών από την έκδοση του παραστατικού σε τραπεζικό λογαριασμό της εταιρείας. Στο τέλος του έτους η εταιρεία υποχρεούται να εκδώσει εκκαθάριση με τα δαπανηθέντα ποσά ανά πελάτη, υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών, αναγράφοντας και τον αριθμό του τραπεζικού λογαριασμού που έγινε η κατάθεση.

Τα ανωτέρω εφαρμόζονται και στις περιπτώσεις που οι συναλλαγές πραγματοποιούνται μέσω εμπορικών αντιπροσώπων ή εισπρακτόρων, κ.λπ.

10. Επισημαίνεται ότι οι δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί εντός του φορολογικού έτους αλλά δεν έχουν εξοφληθεί στο έτος αυτό, κρίνονται οριστικά, ως προς την εκπεισιμότητά τους, στο φορολογικό έτος που θα λάβει χώρα η εξόφληση αυτών.

Στην περίπτωση που στο έτος εξόφλησης των δαπανών διαπιστωθεί ότι οι δαπάνες αυτές εξοφλήθηκαν χωρίς να γίνει χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής (π.χ. με μετρητά), η επιχείρηση υποχρεούται να υποβάλλει τροποποιητική δήλωση του φορολογικού έτους εντός του οποίου πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, προσθέτοντας τα ποσά αυτών των δαπανών ως θετική λογιστική διαφορά.

11. Στις υπόψη διατάξεις εμπίπτουν και οι περιπτώσεις εξόφλησης δαπανών που αφορούν στην αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών από πρόσωπα που δεν έχουν υποχρέωση έκδοσης στοιχείου του ΚΦΑΣ (παρ. 5 άρθρου 6 του ΚΦΑΣ).

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, περαιτέρω με την ΠΟΛ. 1113/02.06.2015 της ΓΓΔΕ με θέμα: «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α΄)»,

«Σας κοινοποιούμε τις διατάξεις των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013, σχετικά με τις εκπιπτόμενες και μη δαπάνες και σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

Γενικά

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

Άρθρο 22

Εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Στις 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. Εικότερα, 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 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). 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. 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, καθώςον κάθε δαπάνη πρέπει να εξετάζεται ως ξεχωριστή περίπτωση, από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά αυτής.

.....

Άρθρο 23

Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

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

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.), ορίζονται τα εξής:

«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

...

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

α) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης καπνοβιομηχανικών προϊόντων,

β) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης οиноπνευματωδών ή αλκοολούχων ποτών, εφόσον αυτά προορίζονται για την πραγματοποίηση μη φορολογητέων πράξεων,

γ) δεξιώσεων, ψυχαγωγίας και φιλοξενίας γενικά,

δ) στέγασης, τροφής, ποτών, μετακίνησης και ψυχαγωγίας για το προσωπικό ή τους εκπροσώπους της επιχείρησης,

ε) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης μέχρι εννέα (9) θέσεων, μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων, σκαφών και αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό, καθώς και οι δαπάνες καυσίμων, επισκευής, συντήρησης, μίσθωσης και κυκλοφορίας αυτών γενικά..».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.), ορίζονται τα εξής:

«Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου

1. Το Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α` της παραγράφου 1 του άρθρου 36, β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν, ...».

Επειδή, με το άρθρο 36 παρ. 6 ΚΦΔ 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 (διορθωτικός προσδιορισμός φόρου).».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 76 του ΚΦΔ:

«Επαρκής αιτιολογία

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, τα ευρήματα και τα αποτελέσματα του ελέγχου, οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στις σχετικές εκθέσεις ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλα ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται μετ' έλεγχο οι φόροι.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 72 του ΚΦΔ περί ενδικοφανούς προσφυγής:

«6. Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της Φορολογικής Διοίκησης, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας

πράξης της Φορολογικής Διοίκησης. Σε κάθε περίπτωση η απόφαση περιέχει τουλάχιστον την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής του. Η Φορολογική Διοίκηση της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 77 του ΚΦΔ:

«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, εν προκειμένω, κατόπιν έκδοσης της με αριθ. εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου εισοδήματος, ΦΠΑ και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου, για την φορολογική περίοδο 01.01.2018-31.12.2019, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, με κύρια δραστηριότητα τις εργασίες Με την κοινοποίηση του υπ' αριθ. πρωτ. αιτήματος του άρθρου 14 του ΚΦΔ ο έλεγχος κάλεσε τον προσφεύγοντα να προσκομίσει τα λογιστικά βιβλία και στοιχεία των ελεγχόμενων φορολογικών ετών. Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στο αίτημα του ελέγχου, ωστόσο δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου το σύνολο των φορολογικών του βιβλίων και στοιχείων.

Κατόπιν διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων και δεδομένου της προσκόμισης μέρους των φορολογικών στοιχείων, προέκυψαν αγορές – δαπάνες, καταχωρημένες στα βιβλία του ελεγχόμενου, οι οποίες δεν βρέθηκαν δηλωμένες σε αντίστοιχες ΜΥΦ αντισυμβαλλομένων και για τις οποίες δεν προσκομίσθηκαν τα σχετικά παραστατικά, ως κάτωθι:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018

<u>ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ</u>	<u>ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ</u>	<u>ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗΣ</u>	<u>ΑΞΙΑ</u>	<u>ΦΠΑ(24%)</u>
.....			2.435,48	584,52
.....			2.258,06	541,94
.....			133,06	31,94
.....			639,00	153,36
.....			971,77	233,23
.....			1.201,00	288,24
.....			2.300,00	552,00

.....	.....	.....	6.388,00	1533,12
.....	.....	.....	6.027,00	1.446,48
.....	.....	.....	1.503,00	360,72
.....	.....	.....	6.044,00	1.450,56
.....	.....	.....	6.582,00	1.579,68
.....	.....	.....	7.264,00	1.743,36
.....	.....	.....	1.490,00	357,60
..... .....	..... .....	..... .....	6.365,00	1.527,60
.....	.....	.....	1.702,00	408,48
		<u>ΣΥΝΟΛΟ</u>	<u>53.303,37</u>	<u>12.792,83</u>

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019

<u>ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ</u>	<u>ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ</u>	<u>ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗΣ</u>	<u>ΑΞΙΑ</u>	<u>ΦΠΑ(24 %)</u>
.....			11.819,30	2.836,63
.....			16.865,00	4.047,60
.....			10.729,80	2.575,15
.....			12.054,00	2.892,96
.....			14.216,00	3.411,84
.....			5.580,00	1.339,20
.....			1.655,00	397,20

.....	.....	.....	6.975,00	1.674,00
.....	.....	.....	6.975,00	1.674,00
.....	.....	.....	1.550,00	372,00
.....	.....	.....	6.150,00	1.476,00
.....	.....	.....	4.380,00	1.051,20
.....	.....	.....	7.995,00	1.918,80
.....	.....	.....	5.580,00	1.339,20
.....	.....	.....	8.030,00	1.927,20
.....	.....	.....	6.570,00	1.576,80
.....	.....	.....	6.820,00	1.636,80
.....	.....	.....	6.944,00	1.666/56
.....	.....	.....	5.456,00	1.309,44
.....	.....	.....	45.564,52	10.935,48
.....	.....	.....	5.580,00	1.339,20
.....	.....	.....	4.030,00	967,20
.....	.....	.....	4.032,26	967,74
.....	.....	.....	2.426,61	582,39
		<u>ΣΥΝΟΛΟ</u>	<u>207.977 49</u>	<u>49.914 59</u>

Ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στον έλεγχο στοιχεία από τα οποία να αποδεικνύεται η πραγματοποίηση των ανωτέρω δαπανών και η εξόφλησή τους με τραπεζικό μέσο, ως εκ τούτου τα ανωτέρω ποσά καταλογίστηκαν ως λογιστικές διαφορές και στη συνέχεια ο έλεγχος προσδιόρισε τα συνολικά καθαρά αποτελέσματα της ατομικής του επιχείρησης ως κάτωθι:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018

	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ
ΑΓΟΡΕΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ ΚΑΙ ΔΑΠΑΝΕΣ	189.107,21	135.803,84
ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΑΓΑΘΩΝ	151.838,88	151.838,88
ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	31.917,32	31.917,32
ΣΥΝΟΛΟ ΠΩΛΗΣΕΩΝ ΑΓΑΘΩΝ ΚΑΙ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	183.756,20	183.756,20
ΜΕΙΟΝ ΠΡΟΣΩΡΙΝΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΑΞΥ ΕΛΠ ΚΑΙ ΠΡΟΣΩΡΙΝΗΣ ΒΑΣΗΣ	1.511,55	1.511,55
ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΚΑΘΑΡΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ	-6.862,56	46.440,81

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019

	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ
ΑΓΟΡΕΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ ΚΑΙ ΔΑΠΑΝΕΣ	417.901,44	209.923,95
ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ ΛΗΞΗΣ	57.885,35	57.885,35
ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ ΚΑΙ ΔΑΠΑΝΕΣ	360.016,09	152.038,60
ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΑΓΑΘΩΝ	303.051,12	303.051,12
ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	73.682,72	73.682,72
ΣΥΝΟΛΟ ΠΩΛΗΣΕΩΝ ΑΓΑΘΩΝ ΚΑΙ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	376.733,84	376.733,84

ΜΕΙΟΝ ΠΡΟΣΩΡΙΝΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΑΞΥ ΕΛΠ ΚΑΙ ΠΡΟΣΩΡΙΝΗΣ ΒΑΣΗΣ	904,55	904,55
ΠΛΕΟΝ ΔΑΠΑΝΕΣ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ	9.060,16	9.060,16
ΜΕΙΟΝ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΑ ΕΣΟΔΑ	1.419,66	1.419,66
ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΚΑΘΑΡΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ	23.453,70	231.431,19

Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων ελέγχου κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά στον προσφεύγοντα το με αριθ. Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου με συνημμένες τις προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ προκειμένου να διατυπώσει εγγράφως τις αντιρρήσεις του επί των διαπιστώσεων του ελέγχου εντός προθεσμίας είκοσι (20) ημερών. Σε απάντηση του ανωτέρω Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου ο προσφεύγων κατέθεσε το με αριθ. πρωτ. υπόμνημά του, με το οποίο προσκόμισε νεότερα στοιχεία (αποδείξεις λιανικής πώλησης, ιδιωτικά συμφωνητικά κτλ). Ειδικότερα ο προσφεύγων προσκόμισε στον έλεγχο τα κάτωθι στοιχεία (σελ. 27-30 έκθεσης ελέγχου εισοδήματος):

1. Ένα κουτί, το οποίο εμπεριέχει αποδείξεις λιανικής πώλησης από πρακτήρια καυσίμων.
2. Το από ΙΔΙΩΤΙΚΟ ΠΡΟΣΥΜΦΩΝΟΙ μεταξύ αφενός του ελεγχόμενου και ετέρου του ως ιδιοκτήτη της εταιρίας
3. Το από ΙΔΙΩΤΙΚΟ ΣΥΜΦΩΝΗΤΙΚΟ, μεταξύ αφενός του ελεγχόμενου και αφετέρου του ως ιδιοκτήτη της εταιρίας
4. Το από ΙΔΙΩΤΙΚΟ ΣΥΜΦΩΝΗΤΙΚΟ, μεταξύ αφενός του ελεγχόμενου και αφετέρου, του ως ιδιοκτήτη της εταιρίας
5. ΜΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΙΚΗ του ελεγχόμενου προς την λήξη 20/05/2025 ,ποσού 49.798,40 ευρώ
6. ΜΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΙΚΗ του ελεγχόμενου προς την λήξη 17/04/2026 ,ποσού 193.383 08 ευρώ.
7. Την από 16/12/2024 ΕΞΟΥΣΙΟΔΟΤΗΣΗ του στον ως εξής: «ΕΞΟΥΣΙΟΔΟΤΩ ΤΟΝ ΟΠΩΣ ΠΑΡΑΛΑΒΕΙ ΔΥΟ ΕΠΙΤΑΓΕΣ ΣΤΟ ΟΝΟΜΑ ΤΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ ΜΟΥ ΚΑΙ ΕΔΡΑ ΤΟ, Η ΠΡΩΤΗ ΕΠΙΤΑΓΗ ΕΧΕΙ ΑΡΙΘΜΟ ΕΚΔΟΣΗΣ ΚΑΙ Η ΔΕΥΤΕΡΗ ΕΧΕΙ ΑΡΙΘΜΟ ΟΙ ΕΠΙΤΑΓΕΣ ΘΑ ΔΟΘΟΥΝ ΣΤΟΝ ΒΑΣΕΙ ΣΥΜΦΩΝΗΤΙΚΟΥ που ΕΧΕΙ ΥΠΟΓΡΑΦΕΙ ΑΠΟ ΤΟΝ ΚΑΙ ΕΜΕΝΑ ΜΟΝΑΔΙΚΟ ΕΤΑΙΡΟ ΚΑΙ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΗ ΤΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ ΜΟΥΜΕ ΑΡΙΘΜΟ ΠΡΩΤΟΚΟΛΛΟΥ ΚΑΙ ΤΟ ΑΛΛΟ ΕΧΕΙ ΑΡΙΘΜΟ
8. Την αριθμ. επιταγή ΤΡΑΠΕΖΑΣ με ημερομηνία 20-05-2025 ποσού 193.383,08 ευρώ σε διαταγή
9. Την αριθμ. επιταγή ΤΡΑΠΕΖΑΣ με ημερομηνία 27-12-2024 ποσού 49.798,40 ευρώ, σε διαταγή

10. Την από ΕΜΦΑΝΙΣΗ ΚΙΝΗΣΕΩΝ ΕΜΠΟΡΙΚΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ του ελεγχόμενου με αριθμό, όπου εμφανίζονται κινήσεις του λογαριασμού κατά την 18/12/2024.

11. Τιμολόγια εκδόσεως φορ. έτους 2018 ως κατωτέρω:

12. Τιμολόγια εκδόσεως φορ. έτους 2019 ως κατωτέρω:».

Ωστόσο, ο έλεγχος κατόπιν σχετικής αξιολόγησης απέρριψε τις αντιρρήσεις του προσφεύγοντος με συνέπεια την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ισχυρίζεται ότι:

- Ο έλεγχος κατά παράβαση των εφαρμοζόμενων διατάξεων και κατά εσφαλμένη εκτίμηση των αποδεικτικών στοιχείων του φορολογικού φακέλου, δεν αναγνώρισε και καταλόγισε λογιστικές διαφορές τις δαπάνες που αφορούν τα τιμολόγια που έλαβε από την επιχείρηση, με την αιτιολογία ότι, δήθεν, δεν εξοφλήθηκαν μέσω τράπεζας αν και είναι ανώτερες των 500,00 ευρώ. Ειδικότερα ισχυρίζεται ότι για τα εν λόγω τιμολόγια έχουν υπογραφεί συμφωνητικά που φέρουν βέβαιη χρονολογία, κατόπιν έκδοσης των τιμολογίων και για την εξόφληση αυτών υπογράφηκαν δύο συναλλαγματικές με βέβαιη χρονολογία η μία εκδόθηκε την 26/11/2018 και είναι πληρωτέα στις 20/05/2025 και η άλλη εκδόθηκε την 23/01/2019 και είναι πληρωτέα στις 17/4/2026. Παρά το γεγονός της υπογραφής αυτών των συναλλαγματικών και προκειμένου ο έλεγχος να μην αμφισβητεί την αξίωση του εκδότη ο ίδιος κατόπιν συνεννόησης με τον νόμιμο εκπρόσωπο της ως άνω εταιρείας αντικατέστησε τις δύο συναλλαγματικές με δύο ισόποσες επιταγές τις οποίες τις έδωσε σε τρίτο πρόσωπο που εξουσιοδότησε ο νόμιμος εκπρόσωπος της ως άνω εταιρείας. Περαιτέρω επισημαίνει ότι τα υλικά που αναφέρονται στα υπό κρίση τιμολόγια χρησιμοποιήθηκαν για τις εργασίες αποκατάστασης -ανακαίνισης στην ξενοδοχειακή επιχείρηση
- Κατά εσφαλμένη ερμηνεία και κακή εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 9 ν.4308/2014 και της ΠΟΛ. 1003/2014, χωρίς νόμιμη αιτιολογία και κατά κακή εκτίμηση του περιεχομένου των προσαχθέντων εγγράφων, περαιτέρω δε κατά παράβαση της αρχής της χρηστής διοίκησης και της από το Σύνταγμα απορρέουσας αρχής της αναλογικότητας, η φορολογική διοίκηση δεν δέχθηκε τις προσκομισθείσες αποδείξεις λιανικής πώλησης από πρατήρια καυσίμων και καταλόγισε ως λογιστικές διαφορές συνολικό ποσό 13.143,37 ευρώ για το έτος 2018 και 52.023,39 ευρώ για το έτος 2019.

Επειδή, ως προς τους ανωτέρω ισχυρισμούς του προσφεύγοντος αναφέρονται τα κάτωθι:

-Όσον αφορά τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος σχετικά με την μη αναγνώριση των επίμαχων δαπανών - αγορών από την προμηθεύτρια εταιρεία σημειώνεται ότι για το φορολογικό έτος 2018 η συνολική αξία των επίμαχων τιμολογίων αγοράς υλικών (7 ΤΔΑ) ανέρχονταν στο ποσό των 49.798,40 ευρώ (καθαρή αξία 40.160,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ 9.638,40 ευρώ), ενώ για το φορολογικό έτος 2019 η συνολική αξία των επίμαχων τιμολογίων αγοράς υλικών (21 ΤΔΑ) ανέρχονταν στο ποσό των 193.383,08 ευρώ (καθαρή αξία 155.954,10 ευρώ πλέον ΦΠΑ 37.428,98 ευρώ). Στην υπό κρίση περίπτωση ο έλεγχος ορθά και αιτιολογημένα δεν έκανε δεκτούς τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος για τους κάτωθι λόγους:

Α) Σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, η προμηθεύτρια εταιρεία με βάση τις πωλήσεις της κατά τα έτη 2017 και 2018 και τις αγορές που εμφάνιζε στις υποβληθείσες ΜΥΦ από τους αντισυμβαλλομένους της (δυσαναλογία πωλήσεων - αγορών), προκύπτει ότι η προμηθεύτρια δεν είχε την δυνατότητα να πραγματοποιήσει τις πωλήσεις των

αγαθών που περιγράφονται στα εκδοθέντα τιμολόγια που έλαβε ο προσφεύγων καθότι δεν είχε τις αντίστοιχες αγορές (σελ. 33 έκθεσης ελέγχου εισοδήματος). Επιπλέον ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η εν λόγω προμηθεύτρια εταιρεία δεν είχε υποβάλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και δεν είχε δηλώσει τις επίμαχες συναλλαγές με τον προσφεύγοντα στις υποβληθείσες από αυτή ΜΥΦ για τα υπό κρίση φορολογικά έτη. Περαιτέρω, σύμφωνα με το αριθμ. πρωτ.έγγραφο της ΥΕΔΔΕ προκύπτουν τα εξής: «Κατόπιν έρευνας που διενεργήθηκε στα αρχεία της υπηρεσίας μας, διαπιστώθηκε για την ότι έχει αποσταλεί έκθεση ελέγχου περί μη ανταπόκρισης, μη δήλωση μεταβολής έδρας και ΑΝΑΣΤΟΛΗ ΑΦΜ/ΦΠΑ της ΠΟΛ1200/2015 της Ε ΠΕΙΡΑΙΑ, με τα αριθμ. Πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ..... και έγγραφά μας αντίστοιχα. Επιπλέον έχει αποσταλεί πληροφοριακό στοιχείο λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων χρήσης 2018, εκδόσεως στην ίδια Δ.Ο.Υ με το αριθμ. Πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤ..... έγγραφό μας.».

Β)Όσον αφορά τα συμφωνητικά που προσκόμισε ο προσφεύγων προκειμένου να τεκμηριώσει τις συναλλαγές του με την προμηθεύτρια εταιρεία διαπιστώθηκε από τον έλεγχο ότι ούτε ο προσφεύγων ούτε η αντισυμβαλλόμενη οντότητα τα είχαν συμπεριλάβει στις υποβληθείσες καταστάσεις συμφωνητικών της παρ. 16 του άρθρου 8 του ν.1882/1990, ως όφειλαν σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις.

Γ)Από τα παραστατικά που προσκομίσθηκαν και αφορούν στις υπό κρίση συναλλαγές-αγορές δεν διαπιστώνεται συσχέτιση των ποσοτήτων με τα μεταφορικά έγγραφα των τρίτων ενώ και για τις περιπτώσεις που ο ίδιος ο προσφεύγων μετέφερε τα υλικά δεν προσκομίσθηκαν και σχετικά στοιχεία κόστους καυσίμων και άλλα έγγραφα από τα οποία να προκύπτει η μεταφορά των αγαθών από τις εγκαταστάσεις της εκδότριας στην έδρα του προσφεύγοντος.

Δ)Περαιτέρω η επικαλούμενη από την πλευρά του προσφεύγοντος συσχέτιση των αγορασθέντων υλικών με τα τιμολόγια που εξέδωσε ο ίδιος στην ξενοδοχειακή επιχείρηση επίσης δεν τεκμηριώνεται από τα προσκομισθέντα παραστατικά εσόδων ενώ και από την φορολογική εικόνα του προσφεύγοντος δεν διαπιστώνεται ότι ο ίδιος είχε αποκλειστικό προμηθευτή την ανωτέρω εταιρεία.

Δ)Τέλος ο προσφεύγων ως προς την πληρωμή των τιμολογίων επικαλείται ότι παρά το γεγονός ότι είχαν εκδοθεί συναλλαγματικές πληρωτέες την 20/05/2025 και την 17/4/2026 για αγορές υλικών που είχαν πραγματοποιηθεί πριν από πέντε χρόνια, πρόβη στην αντικατάσταση αυτών των συναλλαγματικών με έκδοση επιταγών προκειμένου ο έλεγχος να πιστέψει ότι δεν έχει παραγραφεί η αξίωση και ότι εξακολουθούσε ο ίδιος και όφειλε στην εκδότρια τις εν λόγω αγορές υλικών ετών 2018 και 2019. Ωστόσο ως προς τα ανωτέρω αναφερόμενα σημειώνεται ότι δεν συνάδει με την συνήθη συναλλακτική και εμπορική πρακτική να μην έχει γίνει καμία καταβολή μετά την πάροδο 7 και 8 χρόνων για αγορές υλικών ετών 2018 και 2019, αφετέρου οι προσκομισθείσες επιταγές εκδόθηκαν συνεπεία του ελέγχου. Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι έδωσε τις εν λόγω επιταγές σε τρίτο πρόσωπο το οποίο είχε εξουσιοδοτήσει ο νόμιμος εκπρόσωπος της εταιρείας, ωστόσο αφενός στην εν λόγω εξουσιοδότηση δεν αναφέρονται και οι δύο επιταγές ήτοι αναφέρεται μόνο η μια επιταγή με αριθμό επιταγή ύψους 49.798,40 ευρώ ενώ για την άλλη επιταγή με αριθ. επιταγή ύψους 193.383,08 ευρώ με ημερομηνία 20.05.2025 δεν γίνεται καμία αναφορά περί εξουσιοδότησης παραλαβής αυτής από το τρίτο αυτό πρόσωπο. Η πρώτη επιταγή φέρεται να εξοφλήθηκε την 18/12/2024 ωστόσο δεν προσκομίσθηκαν σχετικά τραπεζικά στοιχεία από τα οποία να προκύπτει τελικώς το άτομο που την εισέπραξε. Και στην περίπτωση που θεωρηθεί ότι η είσπραξη πραγματοποιήθηκε από το ανωτέρω τρίτο πρόσωπο δεν προσκομίσθηκαν στοιχεία που να αιτιολογούν συναλλακτική σχέση του εν λόγω ατόμου με την εκδότρια εταιρεία. Ομοίως και για την δεύτερη επιταγή μέχρι

την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας Απόφασης, δεν προσκομίσθηκε κανένα στοιχείο για την εξόφλησής της. Σε κάθε περίπτωση δεν τεκμηριώθηκε ότι η εκδότρια εταιρεία εξοφλήθηκε μέσω των επικαλούμενων επιταγών.

Όσον αφορά τον δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος αναφορικά με τις προσκομισθείσες αποδείξεις λιανικής πώλησης καυσίμων (πρόκειται για συνολικά 3.552 αποδείξεις), συνολικής αξίας 13.143,37 ευρώ για το φορολογικό έτος 2018 και 52.023,39 ευρώ για το φορολογικό έτος 2019, σημειώνεται ότι οι συγκεκριμένες δαπάνες ορθώς απορρίφθηκαν από τον έλεγχο καθώς αφενός τα υπό κρίση παραστατικά δεν συσχετίστηκαν με την ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος και αφετέρου δεν αποδείχθηκε η εξόφλησή τους με τραπεζικό μέσο. Σε κάθε περίπτωση, η γενικευμένη χρήση αποδείξεων λιανικής πώλησης, είχε ως συνέπεια την αδυναμία συσχέτισης των υπό κρίση συναλλαγών με την δραστηριότητα του προσφεύγοντος και την διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων προκειμένου να διαπιστωθεί αν αυτές χρησιμοποιήθηκαν για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.

Λαμβάνοντας υπόψη όλα τα ανωτέρω ο προσφεύγων και ως έχων το βάρος της απόδειξης πλήρωσης των προϋποθέσεων της έκπτωσης των αγορών και των φορολογητέων εισροών δεν τεκμηρίωσε την πλήρωση αυτών και ο ισχυρισμός του περί εσφαλμένης εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων του ελέγχου, απορρίπτεται ως αναπόδεικτος και αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις με ημερομηνία θεώρησης εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, κατοίκου και την επικύρωση των κάτωθι πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου: α) της με αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (ως άρθρο 85 του ΚΦΔ - ν.5104/2024)/ Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018 β) της με αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (ως άρθρο 85 του ΚΦΔ - ν.5104/2024)/ Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, γ) της με αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (ως άρθρο 85 του ΚΦΔ - ν.5104/2024)/ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2018-31.12.2018, δ) της με αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (ως άρθρο 85 του ΚΦΔ - ν.5104/2024)/ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2019-31.12.2019.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2018

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ - ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέα	Του υπόχρεου	6.200,00	46.447,78	40.247,78

εισόδημα	της συζύγου			
Φόρος	Πιστωτικό ποσό	973,01		
	Χρεωστικό ποσό		11.562,88	12.535,89
Προκαταβολή φόρου				
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων				
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου				
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			6.267,95	6.267,95
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.				
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτ/ου				
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης				
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης				
Διαφορά συμψηφισμού				
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή				
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	για καταβολή		18.480,83	18.803,84
	για επιστροφή	323,01		

(ως η υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος (ως άρθρο 85 του ΚΦΔ – ν.5104/2024)/ επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου)

Φ.Π.Α.

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ - ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών		177.308,72	177.308,72	
Αξία φορολογητέων εισροών		163.866,28	110.562,91	53.303,37
Φόρος εκροών		42.554,10	42.554,10	
Υπόλοιπο φόρου εισροών		44.263,57	31.470,74	12.792,83
Πιστωτικό υπόλοιπο		1.709,47		1.709,47
Χρεωστικό υπόλοιπο			11.083,36	11.083,36
Πρόστιμα άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.			5.541,68	5.541,68
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα				
Σύνολο φόρου για καταβολή			16.625,04	16.625,04
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση	1.709,47		
	για επιστροφή			

(ως η υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. (ως άρθρο 85 του ΚΦΔ – ν.5104/2024)/επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου)

Φορολογικό έτος 2019**ΕΙΣΟΔΗΜΑ**

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ - ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέα εισόδημα	Του υπόχρεου	23.445,21	231.432,70	207.977,49
	της συζύγου			
Φόρος	Πιστωτικό ποσό			
	Χρωστικό ποσό	2.611,21	94.353,68	91.742,47
Προκαταβολή φόρου				
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων				
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου				
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			45.871,24	45.871,24
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.				
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτ/ου				
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		348,76	18.294,27	17.945,51
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης				
Διαφορά συμψηφισμού				
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή				
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	για καταβολή	3.609,97	159.169,19	155.559,22
	για επιστροφή			

(ως η υπ' αριθ..... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος (ως άρθρο 85 του ΚΦΔ - ν.5104/2024)/ επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου)

Φ.Π.Α.

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ - ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	376.053,37	376.053,37	
Αξία φορολογητέων εισροών	391.294,78	183.317,29	207.977,49
Φόρος εκροών	90.252,81	90.252,81	
Υπόλοιπο φόρου εισροών	96.407,33	45.051,93	
Πιστωτικό υπόλοιπο	6.154,52	119,91	
Χρεωστικό υπόλοιπο		45.320,79	45.320,79
Πρόστιμα άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.		22.660,39	22.660,39
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα			

Σύνολο φόρου για καταβολή			67.981,18	67.981,18
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση	6.154,52		
	για επιστροφή			

(ως η υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. (ως άρθρο 85 του ΚΦΔ – ν.5104/2024)/επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου)

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

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊσταμένη της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.