



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη , 01-02-2023

Αριθμός απόφασης:259

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αθ.Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
- β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),
- δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **05-10-2022** και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή του του, με ΑΦΜ:, κατά: α)της από 23.08.2022 (ειληxix) Οριστικής Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του, φορολογικού έτους 2016, β)της με ημερομηνία θεώρησης 23/08/2022 και με αριθ.πρωτ./..../.....Έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, γ)του από 02/06/2022 υπ'αριθ./...../..... Προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος -προστίμου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., φορολογικού έτους 2016, δ) του υπό α/α/02-06-2022 Σημειώματος Διαπιστώσεων (αρ.28 παρ.1 ν.4174/2013) της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5.Τις ανωτέρω πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 05/10/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, με ΑΦΜ:, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την αριθμ./23-08-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ύψους 3.545,70€, πρόστιμο άρθρου 58 ν. 4174/2013 ύψους 1.772,85 €, ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 535,63 €, ήτοι συνολικό ποσό προς καταβολή ύψους 5.854,18 €.

Ο έλεγχος διενεργήθηκε στην επιχείρηση του προσφεύγοντος κατόπιν της με αριθμό/..../...../10.8.2022 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου του (η οποία εκδόθηκε σε αντικατάσταση της προηγηθείσας με αριθμό/15.6.2020 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., με αμφότερες τις ως άνω εντολές να έχουν ως αιτία έκδοσης α) την από 26/5/2020 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) και ν.4174/2014 (ΚΦΔ) και β) την με αυτή ημερομηνία πληροφοριακή έκθεση φορολογίας εισοδήματος ν.4172/2013 (ΚΦΕ) της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Ε.Ε.) Θεσσαλονίκης (Υποδιεύθυνση Α'), σύμφωνα με τις οποίες η επιχείρηση του με ΑΦΜ, έλαβε δώδεκα (12) εικονικά φορολογικά στοιχεία εκδόσεων «.....» με Α.Φ.Μ., κατά την ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο (01/01/2016-31/12/2016).

Η ελεγχόμενη επιχείρηση βάσει των διατάξεων των άρθρων 18,19 και 72 παρ.18 του ν.4174/13, όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 397 και 398 παρ.1 του ν.4512/18 είχε υποβάλλει στη Δ.Ο.Υ.την με αριθμό/07-10-2019 τροποποιητική Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016.Με την ως άνω τροποποιητική δήλωση, δήλωσε φορολογητέα κέρδη χρήσης 2016 ποσού 15.248,27 ευρώ αντί των 9.171,06 ευρώ που είχε δηλώσει στην αρχική δήλωση (αφαίρεσε την συνολική αξία των εικονικών τιμολογίων ποσού € 5.927,20 -από τα διάφορα έξοδα ποσό € 2.945,63 και από τόκους και συναφή έξοδα ποσό € 2.981,57).

Στη συνέχεια, τα κέρδη αναμορφώθηκαν από τον έλεγχο του με την προσθήκη των πιο κάτω ποσών ως λογιστικών διαφορών, ποσά που προέκυψαν από τον έλεγχο αγορών και δαπανών, τα οποία δεν αναγνωρίστηκαν για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του Ν.4172/2013, όπως αυτές ισχύουν:

ΕΙΔΟΣ ΔΑΠΑΝΩΝ	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΔΑΠΑΝΩΝ ΣΕ ΕΥΡΩ	ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΔΙΑΦΟΡΑ ΣΕ ΕΥΡΩ
ΚΑΥΣΙΜΑ	9.492,53	7.946,87 (=9.492,53*75%)+€ 827,47)
ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗ «.....» ΕΙΔΗ ΔΩΡΩΝ-ΚΑΠΝΙΣΤΟΥ-ΖΑΧΑΡΩΔΗ-ΕΦΗΜΕΡΙΔΕΣ-ΠΕΡΙΟΔΙΚΑ	8.768,76	6.576,57 (=8.768,76*75%)
ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗΣ «.....»	1.760,80	1.073,53
ΣΥΝΟΛΟ	20.022,09	15.596,97

ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΔΙΑΦΟΡΑ: € 15.596,97

Για τις διαπιστωθείσες παραβάσεις εκδόθηκε το υπ'αριθμ./02-06-2022 σημείωμα διαπιστώσεων- κλήση προς ακρόαση (άρθρο 28 Ν.4174/2013) με το συνημμένο αυτού, προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, τα οποία επιδόθηκαν νομότυπα στις 16/06/2022 στον προσφεύγοντα.

Κατόπιν της με αριθμό πρωτοκόλλου/14-07-2022 υπεύθυνης δήλωσης της ελεγχόμενης επιχείρησης και των συνημμένων Α.Π.Δ. αυτής, ο έλεγχος αποδέχθηκε ένα επιπλέον 25% -πέραν του 25% όπως αναφέρεται στα προσωρινά αποτελέσματα που επιδόθηκαν στον ελεγχόμενο- των δαπανών καυσίμων, κρίνοντας ότι αφορούν την επαγγελματική του δραστηριότητα και

συγκεκριμένα κατ'οίκον ιδιαίτερα σε πελάτη του. Ως εκ τούτου, η λογιστική διαφορά από την αιτία αυτή ανήλθε σε € 4.746,27 (€ 9.492,53*50%)+€ 827,47=€ 5.573,74 (ήτοι συνολικές λογιστικές διαφορές ύψους 13.223,84 € .

Από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που έγιναν, ο έλεγχος έκρινε την υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2016 ως ανακριβή και προσδιόρισε τα αποτελέσματα προσθέτοντας στα δηλωθέντα εισοδήματα τις λογιστικές διαφορές.

Στο πλαίσιο του προαναφερθέντος ελέγχου και επί τη βάσει της με ημερομηνία θεώρησης 23.8.2022 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, εκδόθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος η προσβαλλόμενη οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου εισοδήματος μαζί με την σχετική έκθεση ελέγχου και επιδόθηκε μέσω ηλεκτρονικής αλληλογραφίας στον προσφεύγοντα(αριθ. ηλεκτρονικής καταχώρησης, ημερομηνία ανάρτησης 7/9/2022 και ημερομηνία ανάγνωσης 13/9/2022).

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1.Αντίθετη στην αρχή NE BIS IN IDEM και συνεπώς παράνομη η επιβολή κυρώσεων για δήθεν «εικονικά τιμολόγια» μετά την αμετάκλητη αθώωσή του δυνάμει της υπ'αριθ.638/2021 αθωωτικής απόφασης του Μονομελούς Πλημμελειοδικείου Θεσσαλονίκης.
- 2.Έλλειψη σαφούς και ειδικής αιτιολογίας ως προς την απόρριψη έκπτωσης δαπανών.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, το τεκμήριο της αθωότητας, όπως κατοχυρώνεται στο άρθρο 6 παρ.2 της Ευρωπαϊκής Σύμβασης των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (ΕΣΔΑ) [κυρωθείσα με το ν.δ. 53/1974] που ορίζει ότι: «Παν πρόσωπον κατηγορούμενον επί αδικήματι τεκμαίρεται ότι είναι αθών μέχρι της νομίμου αποδείξεως της ενοχής του ...» και στο άρθρο 48 παρ. 1 του Χάρτη Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης, αποτελεί βασική αρχή του ποινικού δικονομικού δικαίου, βάσει της οποίας ο κατηγορούμενος πρέπει να αντιμετωπίζεται σε όλα τα στάδια της ποινικής διαδικασίας και έως την αμετάκλητη καταδίκη του ως μη ένοχος αλλά ως απλώς ύποπτος (Α. Καρράς, Ποινικό Δικονομικό Δίκαιο σελ. 29).

Περαιτέρω, η εφαρμογή της αρχής ne bis in idem προϋποθέτει προεχόντως την ύπαρξη δύο διαδικασιών ποινικού χαρακτήρα κατά την αυτόνομη έννοια της ΕΣΔΑ, ενώ δεν ισχύει όταν η μία από τις δυο διαδικασίες δεν είναι ποινική ή, εν πάση περιπτώσει, δεν ισχύει στην έκταση που η μία από τις δύο διαδικασίες δεν είναι ποινική βάσει των κριτηρίων Engel. Εξ άλλου για να έχει εφαρμογή η αρχή ne bis in idem πρέπει να έχει ολοκληρωθεί αμετάκλητα μία από τις δύο ποινικές διαδικασίες, τούτο δε ανεξαρτήτως της εκβάσεώς της (καταδίκη ή αθώωση).

Επειδή, το τεκμήριο αθωότητας καλείται σε εφαρμογή μόνον εφ' όσον έχει προηγηθεί αμετάκλητη αθωωτική απόφαση. Πέραν δε του αμετακλήτου της προηγηθείσης ποινικής αθωωτικής αποφάσεως, απαιτείται και η ύπαρξη συνάφειας/ουσιαστικού συνδέσμου μεταξύ ποινικής και επακολουθούσης μη ποινικής δίκης (ΕΔΔΑ ευρ. συνθ. 12.7.2013, 25424/09, Allen κατά Ηνωμένου Βασιλείου, σκ. 94, 103 και 104, ΕΔΔΑ 18.10.2016, ΕΔΔΑ 21107/07, Alkaşlı κατά Τουρκίας, σκ. 25-28).

Επειδή, με το άρθρο 17 του ν. 4446/2016 (Α' 240/22.12.2016 - έναρξη ισχύος του άρθρου 17 από τη δημοσίευση του ν. 4446/2016 στην ΕΤΚ, σύμφωνα με το άρθρο 32 του νόμου αυτού), η παράγραφος 2 του άρθρου 5 του ΚΔΔ αντικαταστάθηκε ως ακολούθως: «Τα δικαστήρια δεσμεύονται από τις αποφάσεις των πολιτικών δικαστηρίων, οι οποίες, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, ισχύουν έναντι όλων. Δεσμεύονται, επίσης, από τις αμετάκλητες καταδικαστικές αποφάσεις των ποινικών δικαστηρίων ως προς την ενοχή του δράστη, από τις αμετάκλητες αθωωτικές αποφάσεις, καθώς και από τα αμετάκλητα αποφαινόμενα να μην γίνει η κατηγορία βουλεύματα, εκτός εάν η απαλλαγή στηρίχθηκε στην έλλειψη αντικειμενικών ή υποκειμενικών στοιχείων που δεν αποτελούν προϋπόθεση της διοικητικής παράβασης».

Επειδή, εν προκειμένω, η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε στο πλαίσιο της διοικητικής διαδικασίας, η οποία είναι αυτοτελής και διακεκριμένη σε σχέση με την αντίστοιχη ποινική διαδικασία, η αυτοτέλεια δε των δύο διαδικασιών (ποινικής και διοικητικής) έχει την έννοια ότι το διοικητικό δικαστήριο όταν κρίνει για τη διοικητική παράβαση δεν δεσμεύεται από την τυχόν προηγηθείσα απόφαση του ποινικού δικαστηρίου, αλλά υποχρεούται, κατά τη διαμόρφωση της κρίσεώς του, να την συνεκτιμήσει κατά τρόπο συγκεκριμένο.

Επειδή, μετά από την επίδοση στον προσφεύγοντα του υπ' αριθμ./2019 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) –Κλήση σε ακρόαση (άρθρο 28 Ν.4174/2013 και άρθρο 6 Ν.2690/99) στις 17/04/2019 και της υπ' αριθμ./2019 έκθεσης κατάσχεσης βιβλίων-στοιχείων-αρχείων στις 17/04/2019 από την, προέβη στην υποβολή της με αριθμό αριθμό/14-08-2019 πρώτης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για την ελεγχόμενη περίοδο, με την οποία αφαιρέθηκε το ποσό των € 5.927,20 που αφορά τη λήψη 12 εικονικών φορολογικών στοιχείων εκδόσεως του «.....» με Α.Φ.Μ. από τις δαπάνες που δηλώνονται στην αρχική φορολογική δήλωση της διαχειριστικής χρήσης του 2016 (με αριθμό/16-05-2017).

Από τον έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων προκύπτουν για την κρινόμενη διαχειριστική περίοδο τα πιο κάτω ακαθάριστα έσοδα :

ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	
Δηλωθέντα Ακαθάριστα Έσοδα	€ 48.480,11
Πλέον αποκρυβέντα Ακαθάριστα Έσοδα από μη έκδοση	€ 0,00
Σύνολο Ακαθαρίστων Εσόδων (ελέγχου)	€ 48.480,11

12.2 Καθαρά κέρδη ελέγχου

Κέρδη χρήσης βάσει τροποποιητικής δήλωσης	15.248,27
Κέρδη χρήσης βάσει βιβλίων	9.321,05
Αξία εικονικών που αφαιρέθηκαν από τη δήλωση με Φ.Π.Α.	5.927,20
Πλέον μη εκπιπτόμενες δαπάνες βάσει τροποποιητικής δήλωσης	150,00
Πλέον λογιστικές διαφορές ελέγχου	13.223,84
Σύνολο φορολογητέων κερδών της ελεγχόμενης επιχείρησης	28.622,09

Επειδή, η προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος είναι αποτέλεσμα ελεγκτικών επαληθεύσεων που διενεργήθηκαν από τον φορολογικό έλεγχο αναφορικά με την ορθή ή μη έκπτωση των δαπανών της ατομικής επιχείρησης του ελεγχόμενου.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, με σαφήνεια προκύπτει ότι στον βαθμό που η απαλλακτική δικαστική κρίση και η επιβληθείσα σε βάρος του προσφεύγοντος επίμαχη διοικητική κύρωση αφορούν την αξιολόγηση διαφορετικών παραβάσεων του ελεγχόμενου, δεδομένου ότι ερείδονται, όπως ανωτέρω αναλύθηκε, επί διαφορετικών πραγματικών περιστατικών, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα πρέπει να απορριφθεί ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος και αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, στο άρθρο 64 του Ν.4174/2013 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, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του 4174/2013 ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη*

διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει ότι : «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 2695/1993 και ΣΤΕ 962/2012).

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 21§1 του Ν.4172/2013, όπως αυτές ίσχυσαν κατά την ελεγχόμενη χρήση: « 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.....**».

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 22 του ν. 4172/2013, όπως ίσχυε με την κωδικοποίηση του ν. 4223/2013: « Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.»

Επειδή περαιτέρω, στο άρθρο 23. Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες ορίζεται ότι: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

α) τόκοι από δάνεια που λαμβάνει η επιχείρηση από τρίτους, εκτός από τα τραπεζικά δάνεια, διατραπεζικά δάνεια, καθώς και τα ομολογιακά δάνεια που εκδίδουν ανώνυμες εταιρείες κατά το μέτρο που υπερβαίνουν τους τόκους που θα προέκυπταν εάν το επιτόκιο ήταν ίσο με το επιτόκιο των δανείων αλληλόχρεων λογαριασμών προς μη χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις, όπως αυτό

αναφέρεται στο στατιστικό δελτίο οικονομικής συγκυρίας της Τράπεζας της Ελλάδος για την πλησιέστερη χρονική περίοδο πριν την ημερομηνία δανεισμού,

β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής,

γ) οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές,

δ) προβλέψεις εκτός των οριζομένων στο άρθρο 26,

ε) πρόστιμα και ποινές, περιλαμβανομένων των προσαυξήσεων,

στ. Η παροχή αμοιβών σε χρήμα ή είδος που συνιστούν ποινικό αδίκημα,

ζ) ο φόρος εισοδήματος, συμπεριλαμβανομένων του τέλους επιτηδεύματος και των έκτακτων εισφορών, που επιβάλλεται για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε., καθώς και ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ. Π. Α.) που αναλογεί σε μη εκπιπτόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστέος ως Φ. Π. Α. εισροών,

η) το τεκμαρτό μίσθωμα της παραγράφου 2 του άρθρου 39 σε περίπτωση ιδιόχρησης κατά το μέτρο που υπερβαίνει το τρία τοις εκατό (3%) επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου,

θ) οι δαπάνες για την οργάνωση και διεξαγωγή ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων που αφορούν στη σίτιση και διαμονή πελατών ή εργαζομένων της κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το μισό τοις εκατό (0,5%) επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης,

ι) οι δαπάνες για τη διεξαγωγή εορταστικών εκδηλώσεων, σίτισης και διαμονής φιλοξενούμενων προσώπων κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το μισό τοις εκατό (0,5%) επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης,

ια) οι δαπάνες ψυχαγωγίας. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση που η επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογούμενου έχει ως κύριο αντικείμενο την παροχή υπηρεσιών ψυχαγωγίας και οι δαπάνες αυτές πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της δραστηριότητας αυτής,

ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες και

ιγ) το σύνολο των δαπανών που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος μη συνεργάσιμο ή που υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Κ.Φ.Ε., εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει ότι οι δαπάνες αυτές αφορούν πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές και δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών ή εισοδημάτων ή κεφαλαίων με σκοπό τη φοροαποφυγή ή τη φοροδιαφυγή. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν αποκλείει την έκπτωση των δαπανών που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα

που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος - μέλος της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ., εφόσον υπάρχει η νομική βάση για την ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ της Ελλάδας και αυτού του κράτους - μέλους.

ιδ) Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του [άρθρου 12](#) του ν. [4172/2013](#), εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1113/2015 με θέμα «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α')» αναφέρεται ότι: «Άρθρο 22 Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες 1. 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 συμβάλλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματός της (ΣτΕ 2033/2012) ή στην υλοποίηση δράσεων στο πλαίσιο της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. Δεν επιτρέπεται, δε, στη φορολογική αρχή να ελέγχει τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών (ΣτΕ 2963/2013, 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. 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 έκπτωσης 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.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η φορολογική αρχή αποδέχθηκε και αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, αρχικά το 25% της αξίας των λιανικών αποδείξεων εξόδων που αφορούν σε δαπάνες καυσίμων για βενζίνη στο Ε.Ι.Χ. (αφορά το μοναδικό επιβατικό όχημα, την κατοχή του οποίου έχει ο ελεγχόμενος), αφού έλαβε υπόψη την απόσταση που διανύει από την οικία του στην οδό στην περιοχή στην έδρα της επιχείρησής του στην περιοχή του κέντρου υγείας στη .Σύμφωνα με την ελεγκτική αρχή το μηνιαίο κόστος της

διαδρομής αυτής φτάνει περί τα € 285, ενώ επισημαίνεται το γεγονός ότι το όχημα αυτό χρησιμοποιείται και για τις προσωπικές και οικογενειακές του ανάγκες.

Επειδή, μετά την προσκόμιση στοιχείων από τον ελεγχόμενο, ο έλεγχος αποδέχθηκε ένα επιπλέον 25% -πέραν του 25% όπως αναφέρεται στα προσωρινά αποτελέσματα που επιδόθηκαν στον ελεγχόμενο- των δαπανών καυσίμων, κρίνοντας ότι αφορούν την επαγγελματική του δραστηριότητα και συγκεκριμένα κατ'οίκον ιδιαίτερα σε πελάτη του.

Επειδή, από τον προμηθευτή του ελεγχόμενου «.....» με Α.Φ.Μ. και αντικείμενο δραστηριότητας '.....', φαίνεται να έχουν εκδοθεί, κατά το φορολογικό έτος 2016, τιμολόγια πώλησης συνολικής αξίας € 8.768,76(καθαρή αξία € 8.314 πλέον Φ.Π.Α. 454,76 € για διάφορα είδη αγαθών (περιοδικά, εφημερίδες, cd, πάγος, ποτά κ.τ.λ.), μη συναφή με το αντικείμενο δραστηριότητας του ελεγχόμενου με ασάφεια στην περιγραφή των τιμολογίων (δεν υπάρχουν τίτλοι βιβλίων, πωλούνται είδη με την περιγραφή «διάφορα») καθώς και στις επιμέρους ποσότητες ανά είδος χωρίς να αποδεικνύεται ότι οι υπό κρίση δαπάνες, πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης ή συνάδουν με τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της.

Επειδή, από τον προμηθευτή του ελεγχόμενου «.....» με Α.Φ.Μ. και αντικείμενο δραστηριότητας '.....', έχουν εκδοθεί τιμολόγια πώλησης αγαθών συνολικής αξίας € 1.760,80 (συνολική καθαρή αξία € 1.420,00 πλέον Φ.Π.Α.€ 340,80), κατά το μήνα Νοέμβριο 2016, ενώ ο ελεγχόμενος, δεν παρείχε εξηγήσεις που να δικαιολογούν την πραγματοποίηση του συνόλου αυτών, για σκοπούς της επιχειρηματικής του δραστηριότητας.

Επειδή αναγνωρίστηκαν από τη φορολογική αρχή για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα οι δαπάνες που είχαν γίνει από την επιχείρηση και πληρούσαν τις προϋποθέσεις της κείμενης νομοθεσίας, καθώς και της νομολογίας .

Επειδή ορθά και νόμιμα, δεν αναγνωρίστηκαν από τη φορολογική αρχή για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα και προστέθηκαν σαν λογιστικές διαφορές οι δαπάνες που είχαν γίνει από την επιχείρηση χωρίς να πληρούνται οι προϋποθέσεις της ισχύουσας νομοθεσίας καθώς και της νομολογίας και για τις οποίες γίνεται πλήρης, αναλυτική, ειδική, εμπειριστατωμένη και επαρκής αιτιολόγηση στην έκθεση ελέγχου.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 28§1 του ν. 4174/2013 (Α' 170) ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης». Κατά συνέπεια, το σημείωμα διαπιστώσεων και ο προσωρινός προσδιορισμός του φόρου αποσκοπούν, στο να γνωστοποιήσουν στον υπόχρεο τις διαφορές που προέκυψαν από τον έλεγχο, προκειμένου αυτός να διατυπώσει τις απόψεις του και, κατά συνέπεια, στερούνται εκτελεστότητας.

Επειδή, η Ενδικοφανής Προσφυγή ασκείται παραδεκτώς μόνον κατά εκτελεστών πράξεων διοικητικών Αρχών (ΣτΕ 577/2004, ΣτΕ 3785/2006, 3693/2008, ΣτΕ 835/2010, ΣτΕ 3502/2011).

Επειδή, στην εξεταζόμενη υπόθεση, οι προσβαλλόμενες με αυτή πράξη προσωρινού προσδιορισμού φόρων και τελών καθώς και το σημείωμα διαπιστώσεων, εκδόθηκαν για την γνωστοποίηση των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος ελέγχου, κατά συνέπεια, απαραδέκτως υποβάλλεται στην Υπηρεσία μας ενδικοφανής προσφυγή κατά αυτών.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 05-10-2022 και με αριθ.πρωτ.ενδικοφανούς προσφυγής και την επικύρωση της με αριθ./23-08-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του, φορολογικού έτους 2016.

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

Η με αριθμό/23-08-2022 οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/προστίμου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016 του προϊσταμένου του

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Χρεωστικό ποσό	3.545,70€	3.545,70€
Πρόστιμο άρθρου 58 ν. 4174/2013	1.772,85€	1.772,85€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	535,63€	535,63€
Σύνολο για καταβολή	5.854,18€	5.854,18€

Επί του ως άνω οφειλόμενου φόρου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ
ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.