



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 22-05-2023

Αριθμός απόφασης: 208e

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 546 39 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

E-Mail: ded.thess@aaade.gr

Url: www.aaade.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 ΦΕΚ 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 (ΑΑΔΕ)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-07-2017).

δ. Την με αριθμό Α 1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «*Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ*» (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 ..... και με αριθμό πρωτ..... **ενδικοφανή προσφυγή** του ....., με **ΑΦΜ** ....., κατοίκου ....., ΤΚ ....., κατά :

α) της υπ' αριθμ...../.....-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος /επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... και

β)της υπ' αριθμ...../.....-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,

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

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ....

7. Το από .....-04-2023 συμπληρωματικό υπόμνημα του προσφεύγοντος.

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

Επί της από ..... και με αριθμό πρωτ..... ενδικοφανούς προσφυγής ....., με ΑΦΜ ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ...../.....-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος 12.706,13€, πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ύψους 6.168,16€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 5.921,43€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 24.795,72€.

Με την υπ' αριθμ...../.....-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος 9.787,30€, πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ύψους 4.893,65€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 2.666,83€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 17.347,78€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί του πορίσματος της από .../12/2022 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος Ν.4172/2013 και Ν.4987/2022, της Δ.Ο.Υ. .... σύμφωνα με την με αριθμό Α.1293/23-07-2019 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, κατόπιν της υπ' αριθμ. ..../.....-2022 εντολής του προϊσταμένου της.

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκαν τα κάτωθι :

- ο προσφεύγων δεν συμπεριέλαβε στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος δαπάνη για δίδακτρα σε ιδιωτικά σχολεία ποσού 735,00€ για το φορολογικό έτος 2016 και ποσού 2.291,00€ για το φορολογικό έτος 2017, καθώς και καταβολή ποσού 35.918,47€ για δόσεις δανείου το φορολογικό έτος 2016,
- δεν συμπεριέλαβε στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος 2016, στον κωδ.362 «Λοιπά συνήθη έσοδα» του εντύπου Ε3, επιδοτήσεις ύψους 141,40€ και στον κωδικό 659 του εντύπου Ε1 επιδοτήσεις ύψους 30.078,95€. Επιπλέον, δεν συμπεριέλαβε στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος 2017, στον κωδ.362 «Λοιπά συνήθη έσοδα» του εντύπου Ε3, επιδοτήσεις ύψους 2.415,96€ και στον κωδικό 659 του εντύπου Ε1 επιδοτήσεις ύψους 7.476,80€,
- καταχώρησε στα λογιστικά αρχεία της επιχείρησης δύο τιμολόγια, τα με αριθμ. ..../30-12-2016 και ...../28-12-2016 συνολικής αξίας 2.033,60€, με εκδότη τον ..... με Α.Φ.Μ..... για τον οποίο έχει επέλθει διακοπή της ατομικής δραστηριότητας λόγω θανάτου στις 06/03/2015, προγενέστερα δηλαδή της έκδοσης των τιμολογίων,

- μέρος των δαπανών της επιχείρησης του προσφεύγοντος και συγκεκριμένα δαπάνες αγοράς αναλώσιμων ειδών για την παρασκευή και συσκευασία τυριού και γιαουρτιού, όπως καπάκια και μπολ για τη συσκευασία γιαουρτιού, μπολ για τη συσκευασία φέτας, αλατιού καθώς και δαπάνη λογαριασμού Δ.Ε.Η., δεν συνάδουν με τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της επιχείρησης του προσφεύγοντος και δεν σχετίζονται με την παραγωγική της δραστηριότητα και με τις δευτερεύουσες δραστηριότητες αυτής. Ο έλεγχος πραγματοποίησε αυτοψία στην έδρα της επιχείρησης, καθώς δεν έχουν δηλωθεί άλλες εγκαταστάσεις στο ταξίς, και διαπίστωσε ότι δεν υπάρχει κατάλληλος χώρος για την παραγωγή και συσκευασία των ανωτέρω ειδών. Κατόπιν αυτών, κρίθηκαν ως μη εκπιπόμενες δαπάνες συνολικής καθαρής αξίας 7.574,37€ πλέον ΦΠΑ 1.689,31€ και συνολικής αξίας 9.263,68€ για το φορολογικό έτος 2016 και δαπάνες συνολικής καθαρής αξίας 8.875,93€ πλέον ΦΠΑ 1.464,91€ και συνολικής αξίας 10.340,84€ για το φορολογικό έτος 2017
- ο προσφεύγων, ενώ ζητήθηκαν από τον έλεγχο με το με αρ. πρωτ. ....../.....10.2022 αίτημα παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 Κ.Φ.Δ, δεν προσκόμισε αποδεικτικά έγγραφα για την εξόφληση μέσω τραπεζικού συστήματος τιμολογίων αγορών-δαπανών άνω των 500,00€, με αποτέλεσμα να μην αναγνωρίζονται ως έξοδα, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.4172/2013, δαπάνες συνολικής καθαρής αξίας 55.681,87€ για το φορολογικό έτος 2016 και δαπάνες συνολικής καθαρής αξίας 31.528,56€ για το φορολογικό έτος 2017.
- δαπάνες της επιχείρησης του προσφεύγοντος δεν αφορούν την άσκηση της επαγγελματικής του δραστηριότητας αλλά συνιστούν προσωπικές δαπάνες και συνεπώς δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της. Οι εν λόγω δαπάνες αποτυπώνονται στον κάτωθι πίνακα :

Ημερ/νία	Παραστατικό	Αιτιολογία	Καθαρή Αξία	ΦΠΑ	Συνολική Αξία
3/8/2016	.....	ΨΗΣΤΙΕΡΑ MOD R250ROHSON	54,03	12,97	67,00
22/7/2016	.....	ΓΑΣΤΡΑ ΟΒΑΛ-ΣΕΤ ΚΑΦΕ	62,80	15,07	77,87
5/2/2016	.....	ΕΙΔΗ ΟΙΚΙΑΚΗΣ ΧΡΗΣΗΣ	137,97	31,75	169,72
11/08/2016	.....	ΕΙΔΗ ΜΝΗΜΟΣΥΝΟΥ	38,50	9,23	47,73
<b>ΣΥΝΟΛΑ</b>			<b>293,30</b>	<b>69,02</b>	<b>362,32</b>

- δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα και προστίθεται ως λογιστική διαφορά, καθαρή αξία ύψους 4.581,86 € το φορολογικό έτος 2016 και 940,00€ το φορολογικό έτος 2017, καθώς δεν προσκομίστηκαν τα νόμιμα δικαιολογητικά, σύμφωνα με τα οριζόμενα του άρθρου 23 του Ν.4172/2013 των κάτωθι τιμολογίων αγοράς άνευ ΦΠΑ :

**για το φορολογικό έτος 2016:**

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	Α.Α. ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
03/07/2016	.....	.....	490,20	0,00	490,20
03/07/2016	.....	.....	457,00	0,00	457,00
03/07/2016	.....	.....	473,00	0,00	473,00
04/07/2016	.....	.....	477,40	0,00	477,40
04/07/2016	.....	.....	478,60	0,00	478,60
06/07/2016	.....	.....	468,80	0,00	468,80
06/07/2016	.....	.....	462,00	0,00	462,00
06/07/2016	.....	.....	459,20	0,00	459,20
09/07/2016	.....	.....	414,97	0,00	414,97
10/07/2016	.....	.....	400,69	0,00	400,69
<b>ΣΥΝΟΛΑ</b>			<b>4.581,86</b>		<b>4.581,86</b>

**για το φορολογικό έτος 2017:**

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	Α.Α. ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
08/05/2017	.....	.....	324,00	0,00	324,00
27/06/2017	.....	.....	400,00	0,00	400,00
31/07/2017	.....	.....	216,00	0,00	216,00
<b>ΣΥΝΟΛΑ</b>			<b>940,00</b>	<b>0,00</b>	<b>940,00</b>

Για τα αποτελέσματα του ελέγχου συντάχθηκαν και επιδόθηκαν στον προσφεύγοντα το με αριθμό ...../23-11-2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν.4987/2022 και οι προσωρινοί διορθωτικοί προσδιορισμοί Φόρου Εισοδήματος φορολογικών ετών 2016 και 2017, προκειμένου να λάβει γνώση και να διατυπώσει τις απόψεις του εντός είκοσι ημερών από την κοινοποίηση. Ο προσφεύγων υπέβαλε το με αριθμό πρωτ. ....-/.....-12-2022 υπόμνημα, με το οποίο προσκομίστηκαν αποδεικτικά πληρωμής με τραπεζικό μέσο για συναλλαγές συνολικής αξίας 21.693,50€ για το φορολογικό έτος 2016 και 14.078,83€ για το φορολογικό έτος 2017, ώστε οι δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση λόγω μη εξόφλησης με χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής διαμορφώνονται στο ύψος των 43.801,27€ για το φορολογικό έτος 2016 και 23.747,70€ για το φορολογικό έτος 2017. Βάσει των ανωτέρω, ο έλεγχος προχώρησε στον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 και στη σύνταξη των οριστικών πράξεων. Κατόπιν αυτών, εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις, οι οποίες κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα στις 23/12/2022, σύμφωνα με την από 23/12/2022 έκθεση επίδοσης της Δ.Ο.Υ. ....

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

Α)παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας-έλλειψη πλήρους και εμπειριστατωμένης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων. Στην από ....-12-2022 έκθεση ελέγχου, η ελεγκτική αρχή αναφέρει γενικώς και αορίστως ότι τα ποσά των αγροτικών επιδοτήσεων θα έπρεπε να συμπεριληφθούν στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, χωρίς ωστόσο να κάνει καμία αναφορά στις οικείες διατάξεις και καμία υπαγωγή των υπό κρίση πραγματικών περιστατικών σε αυτές, ήτοι δεν αιτιολογεί με κανέναν τρόπο γιατί στην προκειμένη περίπτωση έπρεπε αυτά τα ποσά να συμπεριληφθούν στα δηλωθέντα έσοδα της επιχείρησης. Περαιτέρω, όσον αφορά τις δαπάνες, για τις οποίες κατά την κρίση της ελεγκτικής αρχής δεν παρέχεται το δικαίωμα έκπτωσης από τα ακαθάριστα έσοδα, η τελευταία απέρριψε συλλήβδην και αορίστως όλες τις ανωτέρω δαπάνες, χωρίς η κρίση της αυτή να είναι σαφής και ειδική, ήτοι να αναφέρει διακριτά τα μη εκπιπτόμενα από τα ακαθάριστα έσοδα φορολογικά στοιχεία, το μη αναγνωριζόμενο ποσό και την αιτιολογική και νομική βάση για την έκπτωση εκάστου εξ αυτών και ειδικότερα ποια είναι η συγκεκριμένη αιτιολογία απόρριψης κάθε δαπάνης ξεχωριστά.

Β)Όσον αφορά τις δαπάνες σχετικές με λειτουργία τυροκομείου, ήτοι αγορές αναλώσιμων ειδών για την παρασκευή και συσκευασία τυριού και γιαουρτιού, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι διατηρεί μία αυτοσχέδια και μικρή μονάδα παραγωγής στο ισόγειο του σπιτιού του στη ....., όπου παράγει γιαούρτι και τυρί χρησιμοποιώντας το γάλα που παράγει και αδυνατεί να πωλήσει στο σύνολό του. Κύρια δραστηριότητα της επιχείρησης είναι η εκτροφή προβατοειδών που διατίθενται ζώντα ενώ στις δευτερεύουσες δραστηριότητες περιλαμβάνεται η παραγωγή ακατέργαστου γάλακτος από πρόβατα. Συνεπώς, οι υπό κρίση δαπάνες είναι σχετικές με την παραγωγική του δραστηριότητα, πραγματικές και απαραίτητες για την επίτευξη του επιχειρηματικού του σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών και την εν γένει βελτίωση της θέσης του στην αγορά, συμβάλλουν σημαντικά στην αύξηση του εισοδήματος του και στη διεύρυνση

των εργασιών του. Η διάπραξη παραβάσεων άλλων διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας δεν συνιστά λόγο απόρριψης των δαπανών, ενώ ο έλεγχος της σκοπιμότητας από τη φορολογική αρχή δεν είναι επιτρεπτός.

Γ) Όλες οι αναφερόμενες στην έκθεση ελέγχου δαπάνες έχουν εξοφληθεί νομίμως κατά τις διατάξεις του Ν.4172/2013. Ο προσφεύγων προσκομίζει τραπεζικά και άλλα παραστατικά για την απόδειξη της πληρωμής μέσω τραπεζικού συστήματος.

Δ) Όσον αφορά τα τιμολόγια έκδοσης του ..... συνολικής αξίας 2.033,60€, ο οποίος φέρεται ότι απεβίωσε στις 06-03-2015, ήτοι προγενέστερα της έκδοσης αυτών, ο προσφεύγων πληροφορήθηκε το γεγονός αυτό δυνάμει της έκθεσης ελέγχου και δεν γνώριζε για τον θάνατο του ως άνω εκδότη. Τα επίμαχα τιμολόγια έχουν εκδοθεί νομότυπα, οι συναλλαγές είναι πραγματικές και αφορούν αγορά πάνελ και παλαιών σιδήρων για κατασκευές και επιδιορθώσεις στις εγκαταστάσεις της επιχείρησης. Όσον αφορά δαπάνες που ο έλεγχος έκρινε ως προσωπικές (αγορά ψησιέρας, γάστρα - σετ καφέ, είδη οικιακής χρήσης, είδη μνημόσυνου), τυγχάνουν επαγγελματικές, για τον λόγο ότι χρειάζεται να υπάρχουν στις εγκαταστάσεις της επιχείρησης για την κάλυψη βασικών αναγκών (τροφή, είδη υγιεινής κλπ).

Ε) Ως προς τις δαπάνες που δεν αναγνωρίστηκαν, καθώς δεν προσκομίστηκαν τα νόμιμα δικαιολογητικά αυτών, ο προσφεύγων προσκομίζει φωτοαντίγραφα από τα υπ'αριθμ. ....../03-07-2016, ....../04-07-2016, ....../06-07-2016, ....../09-07-2016, ...../10-07-2016, ....../08-05-2017, ....../27-06-2017 και ...../31-07-2017 τιμολόγια αγοράς.

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. :«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**, σύμφωνα με το άρθρο 21 του Ν.4172/2013 :«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. Ειδικά, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα στα έσοδα από επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται τα έσοδα από την παραγωγή γεωργικών, πτηνοτροφικών, κτηνοτροφικών, δασοκομικών, υλοτομικών και αλιευτικών προϊόντων. Ειδικά, για τους ασκούντες ατομική αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα, στον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα περιλαμβάνονται εκ των άμεσων ενισχύσεων του Πυλώνα Ι της Κοινής Γεωργικής Πολιτικής, όπως αυτές ορίζονται, μόνο η βασική ενίσχυση καθώς και, κατά το ποσό που υπερβαίνουν τις δώδεκα χιλιάδες (12.000) ευρώ, οι πράσινες και συνδεδεμένες ενισχύσεις. Οι αγροτικές αποζημιώσεις στο σύνολο τους δεν περιλαμβάνονται στον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα.»

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν.4172/2013, όπως ίσχυε :«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**, σύμφωνα με το άρθρο 23 του Ν. 4172/2013 :«Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:.....β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.....ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες.....»

**Επειδή**, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ 1113/02-06-2015 σχετικά με την κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013 : «.....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.....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 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)..... β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, η αξία της οποίας δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση. Ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες, όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί αλλά έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών. Ως προς το ζήτημα της εικονικότητας ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου, επισημαίνεται η προσφάτως εκδοθείσα ΠΟΛ.1071/31.3.2015 εγκύκλιος, με την οποία κοινοποιήθηκε η αριθ. 170/2014 γνωμοδότηση

ΝΣΚ, σύμφωνα με την οποία ο καλόπιστος λήπτης φορολογικού στοιχείου εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του..... 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.1007/9.1.2015 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.

#### Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 28 του Κ.Φ.Δ. : «2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, από 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**, σύμφωνα με το άρθρο 34 του Κ.Φ.Δ. : «1. 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**, σύμφωνα με το άρθρο 64 του Κ.Φ.Δ. «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**, με τις διατάξεις του άρθρ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία

του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η διοικητική πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοσή της οργάνου».

**Επειδή**, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

**Επειδή**, η αιτιολογία είναι επαρκής όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου II, σελ. 144). Η αιτιολογία είναι ειδική, όταν δεν είναι γενική και αόριστη, αλλά αναφέρεται σε συγκεκριμένα δεδομένα συγκεκριμένης υπόθεσης, αφού μάλιστα εξεταστούν όλα τα δεδομένα της συγκεκριμένης υπόθεσης (Ι. Κατράς, Ερμηνεία Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, σελ. 321).

**Επειδή**, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1116/10.6.2015 «Διευκρινίσεις σχετικά με τον προσδιορισμό του εισοδήματος που αποκτάται από ατομική αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα» : «.....Με τις διατάξεις της παρ. 1 του αρ.2 του ν.4328/2015 όμως προστέθηκε νέο εδάφιο στο τέλος του άρθρου 21 του Κ.Φ.Ε. (ν.4172/2013) σύμφωνα με το οποίο, «ειδικά για τους ασκούντες ατομική αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα, οι αγροτικές ενισχύσεις και επιδοτήσεις που χορηγούνται στα πλαίσια της Κοινής Γεωργικής Πολιτικής, περιλαμβάνονται στον προσδιορισμό του κέρδους από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα μόνο κατά το μέρος των επιδοτήσεων και ενισχύσεων που υπερβαίνει τα δώδεκα χιλιάδες (12.000) ευρώ, οι δε αγροτικές αποζημιώσεις στο σύνολό τους, δεν συνυπολογίζονται». Επομένως, για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα δεν θα λαμβάνεται υπόψη κανένα ποσό αποζημιώσεων και από το σύνολο των επιδοτήσεων/ενισχύσεων θα λαμβάνεται το υπόλοιπο μετά την αφαίρεση του ποσού των 12.000 ευρώ..... 4. Οι αγροτικές επιδοτήσεις κατά το μέρος που υπερβαίνουν το όριο των 12.000 ευρώ λαμβάνονται υπόψη κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από ατομική αγροτική δραστηριότητα σύμφωνα με τα ανωτέρω στο έτος που αφορούν. Στη περίπτωση που καθίσταται αδύνατο να προσδιοριστεί το φορολογικό έτος που αφορούν, με την παρούσα γίνεται δεκτό ότι συμπεριλαμβάνονται στο εισόδημα του έτους που εισπράχθηκαν..... 5. Τέλος, γίνεται δεκτό ότι το μέρος των εισοδηματικών («λοιπών») αγροτικών επιδοτήσεων/ενισχύσεων που δεν λήφθηκε υπόψη κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από ατομική αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να καλύπτει τεκμήρια. Για αυτό το λόγο, το ποσό αυτό, αναγράφεται στους κωδ. 659/660 του Εντύπου Ε1 της δήλωσης φόρου εισοδήματος. Κατ' ανάλογη εφαρμογή με όσα ισχύουν για την επιχειρηματική δραστηριότητα γενικά, οι αγροτικές αποζημιώσεις δεν δύνανται να καλύπτουν τεκμήριο.6. Το σύνολο των επιδοτήσεων αναγράφεται στον Πίνακα Ε' του εντύπου Ε3 (για πληροφοριακούς λόγους) αλλά μόνο το μέρος που υπερβαίνει το όριο των 12.000 ευρώ



μεταφέρεται στον Πίνακα ΣΤ' του Ε3 ούτως ώστε να προσμετρηθεί στην διαδικασία προσδιορισμού του κέρδους από αγροτική επιχειρηματική.»

**Επειδή**, περαιτέρω, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ 1043/2017 «Οδηγίες συμπλήρωσης έντυπου Ε3 (Κατάσταση οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα) και Κατάστασης Φορολογικής Αναμόρφωσης φορολογικού έτους 2016»: «Σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, η βασική ενίσχυση φορολογείται από το πρώτο ευρώ ενώ οι πράσινες και οι συνδεδεμένες φορολογούνται μόνο κατά το μέρος που, αθροιζόμενες, υπερβαίνουν τις δώδεκα χιλιάδες (12.000) ευρώ. Ωστόσο κάθε περίπτωση αγροτικής επιδότησης/ενίσχυσης φέρει υποχρέωση αναγραφής στην πρώτη σελίδα του εντύπου Ε3, αρχικά, για πληροφοριακούς σκοπούς (Πίνακας Ε', κωδικοί 901, 902, 903, 907, 908, 910, 911, 912, 913 και 914). Το ποσό της βασικής ενίσχυσης (κωδ.901) από το πρώτο ευρώ καθώς και το άθροισμα των πράσινων (κωδ.902) και συνδεδεμένων ενισχύσεων (κωδ.903) για το μέρος άνω των 12.000 ευρώ, μεταφέρεται στη δεύτερη σελίδα του εντύπου για να προσμετρηθούν στη διαμόρφωση του κέρδους από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα (Πίνακας ΣΤ' κωδικός 644). Σημειώνεται ότι οι τρεις αυτές κατηγορίες αποτελούν εισοδηματικές ενισχύσεις ενώ όλες οι περιπτώσεις των επενδυτικών επιδοτήσεων (κωδικοί 907, 910 και 913) καθώς και οι λοιπές περιπτώσεις των εισοδηματικών ενισχύσεων (κωδικοί 908, 911 και 914) δεν λαμβάνονται υπόψη στον προσδιορισμό του κέρδους από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα (σχετικό το 175019/01.12.2016 έγγραφο του ΟΠΕΚΕΠΕ). Οι υπόλοιπες κατηγορίες των εισοδηματικών αγροτικών επιδοτήσεων (λοιπές περιπτώσεις επιδοτήσεων/ενισχύσεων, κωδικοί 908, 911 και 914) καθώς και το μέρος των πράσινων και συνδεδεμένων που δεν λήφθηκε υπόψη κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από ατομική αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα (αθροιζόμενες δηλαδή μέχρι τις 12.000 ευρώ), δύνανται να καλύπτουν τεκμήρια, κατ' εφαρμογή της ΠΟΛ.1116/10.6.2015 εγκυκλίου. Για αυτό τον λόγο, τα ποσά αυτά, αναγράφονται στους κωδ. 659/660 του Εντύπου Ε1 της δήλωσης φόρου εισοδήματος. Τα ανωτέρω δεν ισχύουν για τα ποσά των επενδυτικών ενισχύσεων/επιδοτήσεων (κωδικοί 907, 910 και 913) τα οποία συμπληρώνονται για πληροφοριακούς λόγους. ....»

**Επειδή**, αντίστοιχα για το φορολογικό έτος 2017, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ 1072/2018 «Οδηγίες συμπλήρωσης έντυπου Ε3 (Κατάσταση Οικονομικών Στοιχείων από Επιχειρηματική Δραστηριότητα) και Κατάστασης Φορολογικής Αναμόρφωσης φορολογικού έτους 2017»: «.....Με βάση τις ανωτέρω διατάξεις, η βασική ενίσχυση φορολογείται από το πρώτο ευρώ, ενώ οι πράσινες και οι συνδεδεμένες φορολογούνται μόνο κατά το μέρος που, αθροιζόμενες, υπερβαίνουν τις δώδεκα χιλιάδες (12.000) ευρώ. Ωστόσο, κάθε περίπτωση αγροτικής επιδότησης/ενίσχυσης φέρει υποχρέωση αναγραφής στην πρώτη σελίδα του εντύπου Ε3, αρχικά, για πληροφοριακούς σκοπούς (Πίνακας Γ2, κωδικοί 071, 072, 073, 074, 075, 076, 077, 078, 079 και 080). Το ποσό της βασικής ενίσχυσης (κωδ.071) από το πρώτο ευρώ καθώς και το άθροισμα των πράσινων (κωδ.072) και συνδεδεμένων ενισχύσεων (κωδ.073) για το μέρος άνω των 12.000 ευρώ, μεταφέρεται στον κωδ.362 του πίνακα Ζ1 και στον κωδ.322 του πίνακα Δ8, για να προσμετρηθούν στη διαμόρφωση του κέρδους από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα. Σημειώνεται ότι οι τρεις αυτές κατηγορίες αποτελούν εισοδηματικές ενισχύσεις, ενώ όλες οι περιπτώσεις των επενδυτικών επιδοτήσεων (κωδικοί 074, 076 και 079), οι λοιπές περιπτώσεις των εισοδηματικών ενισχύσεων (κωδικοί 075, 077 και 080) και η κατηγορία της πρόωρης συνταξιοδότησης (κωδικός 078), δεν λαμβάνονται υπόψη στον προσδιορισμό του κέρδους από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα (σχετικό το 175019/01. 12.2016 έγγραφο του ΟΠΕΚΕΠΕ). Περαιτέρω, οι λοιπές περιπτώσεις εισοδηματικών

επιδοτήσεων/ενισχύσεων, (κωδικοί 075, 077 και 080), η πρόωρη συνταξιοδότηση (κωδικός 078), καθώς και το μέρος των πράσινων και συνδεδεμένων που δεν λήφθηκε υπόψη κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από ατομική αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα (αθροιζόμενες δηλαδή μέχρι τις 12.000 ευρώ), δύνανται να καλύπτουν τεκμήρια, κατ' εφαρμογή της ΠΟΛ.1116/10.6.2015 εγκυκλίου. Για αυτό τον λόγο, τα ποσά αυτά, αναγράφονται στους κωδ. 659/660 του Εντύπου Ε1 της δήλωσης φόρου εισοδήματος. Τα ανωτέρω δεν ισχύουν για τις αγροτικές αποζημιώσεις (κωδικός 070), καθώς επίσης και για τα ποσά των επενδυτικών ενισχύσεων/επιδοτήσεων (κωδικοί 074, 076 και 079), τα οποία συμπληρώνονται για πληροφοριακούς λόγους και δεν δύνανται να καλύπτουν τεκμήριο (σχετ. η ΠΟΛ.1116/10.6.2015). Οι φορολογικές υποχρεώσεις των αγροτικών επιδοτήσεων, όπου αυτές υπάρχουν, εξακολουθούν να είναι ίδιες όσον αφορά στον χρόνο που αυτές βαρύνουν. Συγκεκριμένα, και κατ' εφαρμογή της ΠΟΛ.1116/10.6.2015 εγκυκλίου, οι αγροτικές επιδοτήσεις αντιμετωπίζονται φορολογικά στο έτος που αφορούν. Συνεπώς, οι επιδοτήσεις που αφορούν στα έτη 2016 και προηγούμενα θα ακολουθούν τον αντίστοιχο χαρακτηρισμό έτσι ώστε να αντιμετωπιστούν φορολογικά με το εκάστοτε φορολογικό πλαίσιο (σχετική και η ΠΟΛ.1116/10.6.2015 εγκύκλιος).»

**Επειδή**, στην υπό κρίση περίπτωση, στην οικεία έκθεση ελέγχου αναλυτικά αναφέρονται όλες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις, βάσει των οποίων ο έλεγχος προσδιόρισε τα αποκρυβέντα έσοδα και τις λογιστικές διαφορές. Ειδικότερα, αναφέρονται οι επιδοτήσεις που έλαβε ο προσφεύγων ανά είδος (βασική, πράσινη, συνδεδεμένες ενισχύσεις, λοιπές περιπτώσεις ενισχύσεων-επιδοτήσεων) και ανά φορολογικό έτος (2016 και 2017), καθώς και το ύψος αυτών που δεν καταχωρήθηκαν στα βιβλία και τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος. Επιπλέον, αναφέρονται ρητά τα ποσά που θα έπρεπε να μεταφερθούν στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, και συγκεκριμένα : α) στον κωδικό 362 του εντύπου Ε3 το άθροισμα της βασικής ενίσχυσης με το ποσό των πράσινων και συνδεδεμένων ενισχύσεων κατά το μέρος που υπερβαίνει τις 12.000€ και β) στον κωδικό 659 του εντύπου Ε1 το άθροισμα του ποσού των πράσινων και συνδεδεμένων ενισχύσεων μέχρι το ύψος των 12.000€ με τις λοιπές περιπτώσεις ενισχύσεων/επιδοτήσεων. Οι διαφορές που προκύπτουν από τη σύγκριση των ανωτέρω ποσών με τα δηλωθέντα από τον προσφεύγοντα, λαμβάνονται υπόψη από τον έλεγχο κατά την εκκαθάριση του φόρου.

**Επειδή**, επιπλέον, αποτυπώνονται οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες αναλυτικά και διακεκριμένα ανά αιτία που ο έλεγχος δεν τις αναγνώρισε προς έκπτωση, και συγκεκριμένα δαπάνες που δεν σχετίζονται με την παραγωγική δραστηριότητα της επιχείρησης, που δεν εξοφλήθηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.4172/2013, δαπάνες προσωπικές καταναλωτικές, δαπάνες για τις οποίες δεν προσκομίστηκαν τα νόμιμα δικαιολογητικά.

Κατά συνέπεια, οι προσβαλλόμενες πράξεις και η από ...12-2022 έκθεση ελέγχου επί της οποίας ερείδονται περιέχουν τη νόμιμη αιτιολογία, όπως ορίζεται από τις ανωτέρω διατάξεις και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

#### Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

**Επειδή**, κύρια δραστηριότητα της επιχείρησης του προσφεύγοντος είναι η "εκτροφή προβατοειδών που διατίθενται ζώντα" και δευτερεύουσες δραστηριότητες, μεταξύ άλλων, η εκτροφή αιγοπροβάτων, η παραγωγή ακατέργαστου γάλακτος και το λιανικό εμπόριο τροφίμων σε υπαίθριους πάγκους και αγορές, ενώ οι εν λόγω δαπάνες είναι, σύμφωνα με την οικεία έκθεση

ελέγχου, σχετικές με την παρασκευή και συσκευασία τυριού και γιαουρτιού και συγκεκριμένα αγορά αναλώσιμων υλικών, όπως καπάκια, μπολ, καθώς και πληρωμή λογαριασμών ΔΕΗ με τη σημείωση «ΔΕΗ ΤΥΡΟΚΟΜΕΙΟ».

**Επειδή**, ο έλεγχος πραγματοποίησε αυτοψία στην έδρα της επιχείρησης που αποτελείται από χώρους στάβλησης ζώων και αποθηκευτικούς χώρους και δεν βρέθηκε χώρος κατάλληλος για την παραγωγή και συσκευασία των ανωτέρω ειδών, ενώ δεν υπάρχουν άλλες εγκαταστάσεις-υποκαταστήματα, σύμφωνα με το taxis. Αντίθετα, ο προσφεύγων επικαλείται ότι διατηρεί αυτοσχέδια και μικρή μονάδα παραγωγής γιαουρτιού και τυριού στο ισόγειο του σπιτιού του, χωρίς να αποδεικνύει τον ισχυρισμό του, ώστε να προκύπτει με βεβαιότητα ότι οι εν λόγω δαπάνες αφορούν την επιχείρηση του προσφεύγοντος.

Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

#### Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

**Επειδή**, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ 1216/01-10-2014 σχετικά με την κοινοποίηση των διατάξεων της περίπτωσης β' του άρθρου 23 του ν.4172/2013 : «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. 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..... 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».....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**, σύμφωνα με το άρθρο 65 του Κ.Φ.Δ. :«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου..»

**Επειδή**, εν προκειμένω, ο προσφεύγων προσκομίζει τραπεζικά παραστατικά για την απόδειξη της εξόφλησης μέσω τραπεζικού συστήματος τιμολογίων δαπανών μη εκπεστών, κατά τον έλεγχο, από τα ακαθάριστα έσοδα λόγω μη εξόφλησης με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. Ειδικότερα :

1) για το υπ'αριθμ. .../11-01-2016 τιμολόγιο έκδοσης ..... συνολικής αξίας 3.323,89€, το από 14/01/2016 και με κωδικό συναλλαγής ..... τραπεζικό έμβασμα της Τράπεζας ..... ποσού 3.369,88 €,

2) για το υπ'αριθμ...../10-04-2016 τιμολόγιο έκδοσης ..... συνολικής αξίας 4.116,36€ α)το από 01/04/2016 και με κωδικό συναλλαγής ..... τραπεζικό έμβασμα της Τράπεζας .....ποσού 2.000,00 € και β) Το από 27/04/2016 και με κωδικό συναλλαγής ..... τραπεζικό έμβασμα της Τράπεζας ..... ποσού 2.000,00€

3)για το υπ'αριθμ. ..../23-06-2016 τιμολόγιο έκδοσης ..... συνολικής αξίας 2.976€, α) το από 02-06-2016 και με κωδικό συναλλαγής ..... τραπεζικό έμβασμα της Τράπεζας ..... ποσού 2.000,00 €, β) αντίγραφο της κίνησης του υπ' αριθ. .... λογαριασμού στην Τράπεζα ..... από 01/07/2016 έως 12/07/2016 και γ) το από 02-07-2016 και με κωδικό συναλλαγής ..... τραπεζικό έμβασμα της Τράπεζας ..... ποσού 1.000,00 €,

4)για το υπ'αριθμ...../02-09-2016 τιμολόγιο έκδοσης της ..... συνολικής αξίας 1.162,40, το από 25/01/2016 και με κωδικό συναλλαγής ..... τραπεζικό έμβασμα της Τράπεζας ..... ποσού 1.162,40 €,

5) για το υπ'αριθμ. ..../28-09-2016 τιμολόγιο έκδοσης ..... συνολικής αξίας 2.034€, το από 25/09/2016 και με κωδικό συναλλαγής ..... τραπεζικό έμβασμα της Τράπεζας ..... ποσού 2.000,00 €,

6) για το υπ'αριθμ. ..../15-10-2016 τιμολόγιο έκδοσης ..... συνολικής αξίας 678€, το από 09-03-2016 και με κωδικό συναλλαγής .....τραπεζικό έμβασμα της Τράπεζας .....ποσού 984,00 €,

7) για το υπ'αριθμ. ..../26-10-2016 τιμολόγιο έκδοσης ..... συνολικής αξίας 1.260€, το από 14-06-2018 και με κωδικό συναλλαγής ..... τραπεζικό έμβασμα της Τράπεζας ..... ποσού 2.500,00 €,

8) για το υπ'αριθμ. ..../26-10-2016 τιμολόγιο έκδοσης ..... συνολικής αξίας 700,00€, το από 20/09/2017 και με κωδικό συναλλαγής ..... τραπεζικό έμβασμα της Τράπεζας .....ποσού 469,00 € ,

9) για το υπ'αριθμ. ..../08-11-2016 τιμολόγιο έκδοσης ..... συνολικής αξίας 1.065,16, το από 29/12/2016 και με κωδικό συναλλαγής ..... τραπεζικό έμβασμα της Τράπεζας ..... ποσού 2.038,54 €,

10) για το υπ'αριθμ, ...../20-09-2017 τιμολόγιο έκδοσης ..... συνολικής αξίας 799,80€, το από 20/09/2017 και με κωδικό συναλλαγής .....τραπεζικό έμβασμα της Τράπεζας .....ποσού 800,00 €,

- 11) για τα υπ'αριθμ. .... /07-11-2017 και ..... /08-11-2017 τιμολόγια έκδοσης ....., το πρώτο συνολικής αξίας 1.308,87€ και το δεύτερο 1.307,35€, το από 18/11/2017 και με κωδικό συναλλαγής ..... τραπεζικό έμβασμα της Τράπεζας ..... ποσού 5.680,00 €,
- 12) για το υπ'αριθμ. .... /09-11-2017 τιμολόγιο έκδοσης ..... συνολικής αξίας 1.407,02€, το από 27/11/2017 και με κωδικό συναλλαγής ..... τραπεζικό έμβασμα της Τράπεζας ..... ποσού 1.407,00 €,
- 13) για το υπ'αριθμ. .... /10-11-2017 τιμολόγιο έκδοσης ....., συνολικής αξίας 865€, το από 20/09/2017 και με κωδικό συναλλαγής ..... τραπεζικό έμβασμα της Τράπεζας ..... ποσού 800,00 €,
- 14) για το υπ'αριθμ. .... /14-11-2017 τιμολόγιο έκδοσης ....., συνολικής αξίας 1.287,39€, το από 08-12-2017 και με κωδικό συναλλαγής ..... τραπεζικό έμβασμα της Τράπεζας ..... ποσού 1.287,39 €,
- 15) για το υπ'αριθμ. .... /29-12-2016 τιμολόγιο έκδοσης ....., συνολικής αξίας 930,00€, το από 04/12/2016 και με κωδικό συναλλαγής ..... τραπεζικό έμβασμα της Τράπεζας ..... ποσού 70,00 €.

**Επειδή**, στο σώμα των ως άνω τραπεζικών παραστατικών (πληροφορίες, αιτιολογία συναλλαγής) δεν αναγράφεται ότι αυτά αφορούν πληρωμή των αντίστοιχων τιμολογίων και αυτό δεν προκύπτει ούτε από την εξέταση συνολικά και όχι μεμονωμένα των στοιχείων των παραστατικών (ποσό, ημερομηνία συναλλαγής) σε συσχέτιση με την ημερομηνία και αξία έκδοσης των τιμολογίων. Αντίστοιχα, στο από 01-07-2016 έως 12-07-2016 αντίγραφο κινήσεων λογαριασμού δεν προκύπτουν τα στοιχεία του δικαιούχου του λογαριασμού, όπου μεταφέρεται ποσό 1.000€ στις 04-07-2016, ώστε να αποδεικνύεται ότι ο δικαιούχος είναι και ο εκδότης του τιμολογίου ..... Επιπλέον, οι μεταφορές χρηματικών ποσών λαμβάνουν χώρα με χρέωση του με αριθμό ..... λογαριασμού στην τράπεζα Πειραιώς, για τον οποίο ο προσφεύγων δεν αποδεικνύει ότι είναι δικαιούχος, ούτε δηλώνει ως επαγγελματικό λογαριασμό. Αντίθετα, η εταιρία «.....» και ΑΦΜ ....., μέλος της οποίας είναι ο προσφεύγων, δηλώνει ως επαγγελματικό λογαριασμό στην τράπεζα Πειραιώς με τα τελευταία ψηφία να συμπίπτουν με τον ως άνω λογαριασμό. Εξάλλου, στις πληροφορίες στο σώμα των από 1-4-16, 20-09-2017 και 18-11-2017 τραπεζικών παραστατικών αναγράφεται το όνομα «.....», η επωνυμία «.....» και «.....» αντίστοιχα.

**Επειδή**, επιπλέον, ο προσφεύγων επικαλείται ότι οι πληρωμές αφορούν και άλλες οφειλές προς τον ίδιο προμηθευτή γενικά και αόριστα, χωρίς να προσκομίζει στοιχεία για τις εν λόγω οφειλές.

**Επειδή** ο προσφεύγων επικαλείται το ίδιο τραπεζικό παραστατικό με ημερομηνία συναλλαγής 20/09/2017 και κωδικό συναλλαγής ..... τραπεζικό έμβασμα της Τράπεζας ..... ποσού 800,00€ για να αποδείξει την εξόφληση διαφορετικών τιμολογίων και συγκεκριμένα του υπ'αριθμ. .... /20-09-2017 τιμολογίου έκδοσης ..... συνολικής αξίας 799,80€ και του υπ'αριθμ. .... /10-11-2017 τιμολογίου έκδοσης ....., συνολικής αξίας 865€.

Συνεπώς, δεν αποδεικνύεται από τα ως άνω τραπεζικά παραστατικά ότι αυτά αφορούν συναλλαγές της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος και ειδικότερα εξόφληση των ως άνω τιμολογίων.

**Επειδή**, επιπλέον, ο προσφεύγων προσκομίζει :

- για το τιμολόγιο με αριθμ. ....../25-02-2016 τιμολόγιο έκδοσης ....., συνολικής αξίας 4.800,00€, α)τις υπ'αριθμ...../23-03-2016 και ...../09-06-2016 χειρόγραφες αποδείξεις είσπραξης ποσών 3.000€ και 1.800€ αντίστοιχα έκδοσης ..... και β) αντίγραφο κίνησης του με αριθμό ..... λογαριασμού που τηρεί στην Τράπεζα Πειραιώς για το χρονικό διάστημα από 13-01-2016 έως 13-04-2016, όπου καταγράφεται μεταφορά σε λογαριασμό στις 23-03-2016 ποσού 3.000€, χωρίς να αναγράφονται τα στοιχεία του τιμολογίου ούτε να προκύπτει ότι δικαιούχος του λογαριασμού, όπου γίνεται η μεταφορά είναι ο εκδότης του τιμολογίου .....
- για το τιμολόγιο με αριθμ. ....../12-03-2016 έκδοσης της εταιρίας ....., συνολικής αξίας 2.337€, α)καρτέλα του προσφεύγοντος ως πελάτη που τηρεί η εταιρία "....." για το χρονικό διάστημα από τον Φεβρουάριο του 2015 έως τον Ιούλιο του 2016 και β) το από 08/07/2016 και με κωδικό συναλλαγής ..... τραπεζικό έμβασμα της Τράπεζας ..... ποσού 3.000,00 €, χωρίς να αναγράφεται ότι η πληρωμή αφορά το εν λόγω τιμολόγιο. Επιπλέον, η καρτέλα πελάτη εμφανίζει χρεωστικό υπόλοιπο μεγαλύτερο από την αξία του υπό κρίση τιμολογίου.
- για το τιμολόγιο με αριθμ. ....../19-03-2016, έκδοσης ....., συνολικής αξίας 4.917,54€, το με α/α παραστατικού ...../04-04-2016 γραμμάτιο είσπραξης (κατάθεση σε λογαριασμό) της ..... Τράπεζας ..... ποσού 1.951,34 €, χωρίς να περιγράφονται στην αιτιολογία συναλλαγής τα στοιχεία του εν λόγω τιμολογίου, ούτε προκύπτει από την ημερομηνία και την αξία συναλλαγής ότι η κατάθεση αφορά πληρωμή του συγκεκριμένου τιμολογίου .Πέραν τούτου, ακόμη και αν αφορά η κατάθεση το συγκεκριμένο τιμολόγιο, δεν υφίσταται πλήρης εξόφληση του εν λόγω τιμολογίου.
- για το τιμολόγιο με αριθμ. ....../11-04-2016 έκδοσης ....., συνολικής αξίας 3.072,01 €, α)εκτύπωση κινήσεων πελατειακού λογαριασμού στην .....BANK για το χρονικό διάστημα από 11-07-2016 έως 30-08-2016, από την οποία δεν προκύπτει ότι ο προσφεύγων είναι δικαιούχος του λογαριασμού και β) Το από 25/04/2018 και με κωδικό συναλλαγής ..... τραπεζικό έμβασμα της Τράπεζας ..... ποσού 3.000,00 €, με χρέωση του λογαριασμού ..... και με πληροφορίες για τον δικαιούχο την επωνυμία της εταιρίας ".....".
- για το τιμολόγιο με αριθμ. ....../23-08-2016, έκδοσης του ....., συνολικής αξίας 624,96€, αντίγραφο κίνησης του υπ' αριθ. .... λογαριασμού για το διάστημα από 29/07/2016 έως 25/08/2016, όπου καταγράφεται αγορά με χρεωστική κάρτα αξίας 625€ στις 25-08-2016 με ένδειξη ".....". Ωστόσο, δικαιούχος του λογαριασμού είναι ο ..... και όχι ο προσφεύγων.
- για το με αριθμ. ....../30-09-2016 τιμολόγιο εκδόσεως της εταιρείας ....., συνολικής αξίας 1.318€, επικαλείται ότι στο σώμα του τιμολογίου αναγράφεται ότι η εξόφληση έγινε με κάρτα, χωρίς να προσκομίζει παραστατικό τράπεζας που να αποδεικνύει την εν λόγω κίνηση, ενώ και το τιμολόγιο έκδοσης της ανωτέρω εταιρίας που προσκομίζει φέρει αριθμό .../19-07-2016.
- για τα υπ'αριθμ. ....../09-10-2016 και .....09-10-2016 τιμολόγια έκδοσης ....., συνολικής αξίας το πρώτο 1.129,95€ και το δεύτερο 1.036,20€, αντίγραφο κίνησης πελατειακού λογαριασμού ..... BANK για το διάστημα από 17-10-2016 έως 11-11-2016, όπου καταγράφεται χρέωση 2.100€ στις 19-10-2016, χωρίς να προκύπτουν ούτε τα στοιχεία του τιμολογίου, ούτε τα στοιχεία δικαιούχου του πελατειακού λογαριασμού ούτε τα στοιχεία του λήπτη του χρηματικού ποσού και εκδότη του τιμολογίου .....
- για τα υπ'αριθμ. .... και ...../14-02-2017 τιμολόγια έκδοσης της ....., συνολικής αξίας 8.208,80€ το πρώτο και 872,96€ το δεύτερο, α) το από 08-02-2017 και με κωδικό συναλλαγής ..... τραπεζικό έμβασμα της Τράπεζας ..... ποσού 5.000,00 €, με χρέωση του λογαριασμού ..... β) αντίγραφο κινήσεως πελατειακού λογαριασμού στην ..... BANK για το χρονικό διάστημα από 23/05/2017 έως 26/06/2017, όπου στα στοιχεία της χρέωσης αναγράφεται το όνομα του ..... και όχι του προσφεύγοντος και γ) Το από 27-11-2017 και με

κωδικό συναλλαγής ..... τραπεζικό έμβασμα της Τράπεζας ..... ποσού 7.850,00€ με χρέωση του λογαριασμού ..... και με πληροφορίες την επωνυμία " ..... Σόγια και καλαμπόκι".

- για το τιμολόγιο με αριθμ. .... /21-04-2017, έκδοσης ....., συνολικής αξίας 2.034,00€, αντίγραφο της κίνησης του υπ' αριθμ. .... λογαριασμού για το χρονικό διάστημα από 31/03/2017 έως 30/06/2017, όπου καταγράφεται μεταφορά σε λογαριασμό 2.034€ στις 12-06-2017, χωρίς να προκύπτουν τα στοιχεία του τιμολογίου και του δικαιούχου του λογαριασμού όπου γίνεται η μεταφορά, ενώ δικαιούχοι του ως άνω λογαριασμού είναι οι ..... και ..... και όχι ο προσφεύγων.

- για το τιμολόγιο με αριθμ. .... /02-07-2017, έκδοσης ....., συνολικής αξίας 565€, αντίγραφο της κίνησης του υπ' αριθμ. .... λογαριασμού στην Τράπεζα ..... για το χρονικό διάστημα από 19-07-2017 έως 29-09-2017, όπου καταγράφεται μεταφορά 1.000€ με την ένδειξη «.....», χωρίς να προκύπτουν τα στοιχεία του τιμολογίου και του δικαιούχου του λογαριασμού όπου γίνεται η μεταφορά, ενώ δικαιούχοι του ως άνω λογαριασμού είναι οι ..... και ..... και όχι ο προσφεύγων.

**Επειδή** από τα ως άνω παραστατικά και έγγραφα δεν αποδεικνύεται η πληρωμή μέσω τραπεζικού συστήματος για τις υπό κρίση συναλλαγές.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

#### Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

**Επειδή**, ο έλεγχος, στο πλαίσιο αξιοποίησης στοιχείων για πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα στοιχεία, σύμφωνα με το άρθρο 9 του προγράμματος ελέγχου, διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων έλαβε τα υπ' αριθμ. .... /30-12-2016 και .... /28-12-2016 τιμολόγια έκδοσης ....., καθαρής αξίας 1.200€ πλέον Φ.Π.Α. 288€ το πρώτο και καθαρής αξίας 440€ πλέον ΦΠΑ 105,60€ το δεύτερο, για αγορά 10 μέτρων πάνελ οροφής και παλαιών σιδηρών ,για τα οποία διαπίστωσε ότι υπάρχει χρεωστική απόκλιση στις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις εξόδων φορολογικού έτους 2016, καθώς ο φερόμενος ως εκδότης απεβίωσε σε ημερομηνία προγενέστερη της έκδοσης των τιμολογίων και συγκεκριμένα στις 06-03-2015, ήτοι τα τιμολόγια φέρουν ημερομηνία μεταγενέστερη άνω του ενός έτους από τον θάνατο του εκδότη και αντίστοιχα της ημερομηνίας διακοπής δραστηριότητας του εκδότη, συνεπώς εκδόθηκαν από ανύπαρκτο φορολογικά πρόσωπο.

**Επειδή**, ο προσφεύγων επικαλείται ότι δεν γνώριζε για τον θάνατο του εκδότη, η δε συναλλαγή πραγματοποιήθηκε εξ αποστάσεως, μέσω τηλεφωνικής επικοινωνίας, χωρίς να προσκομίζει περαιτέρω στοιχεία για την πραγματοποίηση της συναλλαγής, όπως τρόπο μεταφοράς, τρόπο εξόφλησης κλπ. Συνεπώς, ορθά ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση τις εν λόγω δαπάνες, καθώς δεν αποδεικνύεται η πραγματοποίησή τους.

**Επειδή**, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση δαπάνες που κρίθηκαν ως προσωπικές και μη σχετικές με την δραστηριότητα της επιχείρησης και συγκεκριμένα τα υπ' αριθμ. .... /03-08-2016, .... /22-07-2016, .... /05-02-2016 και .... /11-08-2016 τιμολόγια συνολικής αξίας 67€, 77,87€, 169,72€ και 47,73€ αντίστοιχα. Από το περιεχόμενο των τιμολογίων προκύπτει ότι πρόκειται για αγορά ψηστήρας, γάστρας και σετ καφέ, ειδών οικιακής χρήσης και ειδών μνημοσύνου, τα οποία δεν σχετίζονται με την επιχειρηματική δραστηριότητα του προσφεύγοντος,

αλλά σχετίζονται με προσωπικές δαπάνες, λαμβανομένου υπόψη ότι, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, οι εγκαταστάσεις της επιχείρησης αποτελούνται από χώρους στάβλησης ζώων και αποθηκευτικούς χώρους. Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος που προβάλλεται γενικά και αόριστα ότι πρόκειται για αναγκαίες αγορές που χρειάζεται να υπάρχουν στις εγκαταστάσεις της επιχείρησης για την κάλυψη των βασικών του αναγκών, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

**Επειδή**, ως προς τις δαπάνες που ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση λόγω μη προσκόμισης των νόμιμων δικαιολογητικών, ο προσφεύγων προσκομίζει ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών φωτοαντίγραφα των αντίστοιχων δελτίων αποστολής - τιμολογίων για αγορά αγροτικών προϊόντων, όπως αποτυπώνονται στον κάτωθι πίνακα :

α/α	Παραστατικό	Λήπτης	ΑΦΜ λήπτη	αξία
1	Δ.Α.-Τ ...../03-07-2016	.....	.....	490,20
2	Δ.Α.-Τ ...../03-07-2016	.....	.....	457,00
3	Δ.Α.-Τ .... /03-07-2016	.....	.....	473,00
4	Δ.Α.-Τ .../04-07-2016	.....	.....	477,40
5	Δ.Α.-Τ .../04-07-2016	.....	.....	478,60
6	Δ.Α.-Τ .../06-07-2016	.....	.....	468,80
7	Δ.Α.-Τ .../06-07-2016	.....	.....	462,00
8	Δ.Α.-Τ .../09-07-2016	.....	.....	414,97
9	Δ.Α.-Τ .../10-07-2016	.....	.....	400,69
10	Δ.Α.-Τ ...../08-05-2017	.....	.....	324,00
11	Δ.Α.-Τ ...../27-06-2017	.....	.....	400,00
12	Δ.Α.-Τ .... /31-07-2017	.....	.....	216,00

**Επειδή**, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε τα ως άνω φορολογικά στοιχεία στον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. ...., ορθά δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση οι αντίστοιχες δαπάνες που δεν αποδείχθηκαν με κατάλληλα δικαιολογητικά, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του Ν.4172/2013.

**Επειδή**, ο προσφεύγων προσκομίζει για την απόδειξη των δαπανών, φωτοαντίγραφα δελτίων αποστολής - τιμολογίων αγοράς αγροτικών προϊόντων που εξέδωσε ο ίδιος με λήπτες αγρότες ειδικού καθεστώτος, μη υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων, ώστε ματαιώνεται η δυνατότητα διασταύρωσης με τα βιβλία των αντισυμβαλλόμενων με σκοπό τον έλεγχο αυθεντικότητας των φορολογικών στοιχείων που προσκομίζονται μετά τον έλεγχο. Πέραν τούτου, η αξία έκδοσης του κάθε φορολογικού στοιχείου είναι στο όριο των 500€, ενώ στην ίδια ημέρα πραγματοποιούνται περισσότερες αγορές από τον ίδιο προμηθευτή που υπερβαίνουν καταφανώς το ως άνω όριο για την υποχρέωση εξόφλησης με τραπεζικό μέσο, ώστε να πληρείται η προϋπόθεση του άρθρου 23 περ. β΄ του ΚΦΕ. Επιπλέον, η επαλήθευση της αυθεντικότητάς τους δεν είναι δυνατή και για τον λόγο ότι τα δελτία αποστολής-τιμολόγια αγοράς που προσκομίζει ο προσφεύγων φέρουν συνεχόμενη αρίθμηση από ..../03-07-2016 έως ...../31-07-2017, ενώ, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, δεν εξέδωσε άλλο τιμολόγιο - δελτίο αποστολής για την αγορά αγροτικών προϊόντων.

Συνεπώς, τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία δεν γίνονται αποδεκτά για την αναγνώριση προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των αντίστοιχων δαπανών.

**Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**



Την **απόρριψη** της από ..... και με αριθμό πρωτ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ....., με ΑΦΜ ..... και την **επικύρωση**

α) της υπ' αριθμ...../.....-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος /επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... και

β) της υπ' αριθμ...../.....-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ....

**Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος βάσει της παρούσας απόφασης:**

υπ' αριθμ. ....../.....-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Σύνολο για καταβολή :	24.795,72€	24.795,72€

υπ' αριθμ. ....../.....-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Σύνολο για καταβολή :	17.347,78€	17.347,78€

Επί των οφειλόμενων φόρων θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 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 Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

**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