



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 22-05-23
Αριθμός απόφασης: 206ε

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@aade.gr

Url: www.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 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** της εταιρίας με την επωνυμία «..... και **ΑΦΜ**, με έδρα στη, ΤΚ, κατά :

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

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

γ)της υπ' αριθμ...../.....-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 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-2023 συμπληρωματικό υπόμνημα της προσφεύγουσας.

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 της εταιρίας με την επωνυμία «.....» και 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/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος 15.448,67€ και πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ύψους 7.724,34€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 23.173,01€.

Με την υπ' αριθμ...../.....-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος 16.550,58€ και πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ύψους 8.275,29€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 24.825,87€.

Με την υπ' αριθμ...../.....-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος 16.041,17€, τέλος επιτηδεύματος 800,00€ και πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ύψους 8.020,59€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 24.861,76€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί του πορίσματος της από/12/2022 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος Ν.4172/2013 και άρθρων 28, 34 και 37 του 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 :

- η προσφεύγουσα έλαβε επιδοτήσεις που δεν καταχώρησε στα βιβλία της και δεν δήλωσε στον κωδ.362 «Λοιπά συνήθη έσοδα» της κατάστασης οικονομικών στοιχείων εντύπου Ε3. Συγκεκριμένα, δεν δήλωσε επιδοτήσεις ύψους 25.964,23€ το φορολογικό έτος 2016, 13.763,61€ το φορολογικό έτος 2017 και 26.008,29€ το φορολογικό έτος 2018,
- για φορολογικά στοιχεία που έλαβε η προσφεύγουσα, δεν εξοφλήθηκαν οι συναλλαγές μέσω τραπεζικού συστήματος και κατά συνέπεια δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης δαπάνες ύψους καθαρής αξίας

19.178,70€ το φορολογικό έτος 2016, 46.674,68€ το φορολογικό έτος 2017 και 7.000,00€ το φορολογικό έτος 2018,

- η προσφεύγουσα, το φορολογικό έτος 2018, έλαβε και καταχώρησε στο τηρούμενο βιβλίο εξόδων τρία φορολογικά στοιχεία δαπανών συνολικής καθαρής αξίας 962,00€ πλέον Φ.Π.Α. 230,87€ και συγκεκριμένα τα υπ' αριθμ. /-12-2018, /-12-2018 και /-12-2018 τιμολόγια έκδοσης, τα οποία δεν αφορούσαν δαπάνες της επιχείρησης,
- τα λειτουργικά έξοδα φορολογικού έτους 2018 που είναι καταχωρημένα στα βιβλία ανέρχονται στο ποσό των 9.810,12€ και αθροιστικά με την ιδιόχρηση στο ποσό των 15.346,57€, ενώ στο Ε3 μεταφέρθηκαν λειτουργικά έξοδα 33.869,71€, συνεπώς η διαφορά 18.523,14€ πρέπει να αφαιρεθεί από τα λειτουργικά έξοδα.

Για τα αποτελέσματα του ελέγχου συντάχθηκαν και επιδόθηκαν στην προσφεύγουσα το με αριθμό /11-2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν.4987/2022 και οι προσωρινοί διορθωτικοί προσδιορισμοί Φόρου Εισοδήματος Νομικού Προσώπου και Φόρου Προστιθέμενης Αξίας φορολογικών ετών 2016,2017 και 2018, προκειμένου να λάβει γνώση και να διατυπώσει τις αντιρρήσεις της εντός είκοσι ημερών από την κοινοποίηση. Η προσφεύγουσα υπέβαλε το με αριθμό πρωτ. /-12-2022 υπόμνημα, με το οποίο υπέβαλε στοιχεία πληρωμής με τραπεζικό μέσο για δύο τιμολόγια φορολογικού έτους 2017 και συγκεκριμένα τα με αριθμό /11-2017 και /11-2017 τιμολόγια συνολικής αξίας 3.069€ και 1.106,52€ αντίστοιχα και για δύο τιμολόγια φορολογικού έτους 2018 και συγκεκριμένα τα με αριθμ. /-09-2018 και /09-2018 τιμολόγια συνολικής αξίας 3.390€ και 4.520€ αντίστοιχα. Επιπλέον, επεσήμανε ότι στη χρήση 2018 μεταφέρθηκαν στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος καθαρά κέρδη 72.952,95€ αντί 57.606,38€, ήτοι διαφορά 15.347,57€. Ο έλεγχος δέχθηκε τις αντιρρήσεις της προσφεύγουσας για τα φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 3.367,35€ του φορολογικού έτους 2017 και την επισήμανση ότι εκ παραδρομής μεταφέρθηκαν καθαρά κέρδη 72.952,95€ αντί 57.606,38€ για τον λόγο ότι δεν αφαιρέθηκαν από τα ακαθάριστα έσοδα επιχειρηματικές δαπάνες ύψους 15.346,57€, ενώ δεν δέχθηκε τα στοιχεία που προσκόμισε η προσφεύγουσα για τον τρόπο πληρωμής των δύο τιμολογίων συνολικής καθαρής αξίας 7.000,00€ που έλαβε το φορολογικό έτος 2018 και προχώρησε στον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων για τα φορολογικά έτη 2016,2017 και 2018 και στη σύνταξη των οριστικών πράξεων. Κατόπιν αυτών, εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Η προσφεύγουσα, 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 εμπεριστατωμένης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων. Στην από ...12-2022 έκθεση ελέγχου, η ελεγκτική αρχή αναφέρει γενικώς και αορίστως ότι τα ανωτέρω ποσά των αγροτικών επιδοτήσεων θα έπρεπε να δηλωθούν στον κωδ. 362 του έντυπου Ε3, 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 εταιρείας. 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

Β)Όλες οι αναφερόμενες στην έκθεση ελέγχου δαπάνες έχουν εξοφληθεί νομίμως κατά τις διατάξεις του Ν.4172/2013. Για την απόδειξη της πληρωμής μέσω τραπεζικού συστήματος η προσφεύγουσα προσκομίζει :

- 1) Το από 20/12/2016 και με κωδικό συναλλαγήςτραπεζικό έμβασμα της Τράπεζας ποσού 1.344,00 €,
- 2) Το από 09/12/2016 και με κωδικό συναλλαγής τραπεζικό έμβασμα της Τράπεζας ποσού 540,00 €,
- 3)το από 28/12/2016 και με κωδικό συναλλαγής τραπεζικό έμβασμα της Τράπεζας ποσού 2.000,00 €,
- 4) το από 14/12/2017 και με κωδικό συναλλαγής τραπεζικό έμβασμα της Τράπεζας ποσού 1.200,00 €,
- 5) Αντίγραφο της κίνησης λογαριασμού με αριθμό στην Τράπεζα για το διάστημα από 01/11/2016 έως 01/02/2017,
- 6)το με α/α παραστατικού/03.01.2017 γραμμάτιο είσπραξης (κατάθεση σε λογαριασμό) της Τράπεζας ποσού 1.000,00 €,
- 7)το με α/α παραστατικού/03.01.2017 γραμμάτιο είσπραξης (κατάθεση σε λογαριασμό) τηςΤράπεζας ποσού 767,70 €,
- 8) Το από 23/11/2022 και με κωδικό συναλλαγής τραπεζικό έμβασμα της Τράπεζας ποσού 3.000,00 €,
- 9) Το από 23/11/2022 και με κωδικό συναλλαγής τραπεζικό έμβασμα της Τράπεζας ποσού 2.400,00 €,
- 10) Το από 23/11/2022 και με κωδικό συναλλαγής τραπεζικό έμβασμα της Τράπεζαςποσού 1.600,00 €,
- 11) Το από 23/11/2022 και με κωδικό συναλλαγής τραπεζικό έμβασμα της Τράπεζας ποσού 3.000,00 €,
- 12) Το από 23/11/2022 και με κωδικό συναλλαγής τραπεζικό έμβασμα της Τράπεζας ποσού 2.600,00 €,
- 13) Το από 23/11/2022 και με κωδικό συναλλαγής τραπεζικό έμβασμα της Τράπεζας ποσού 2.400,00 €,
- 14) Το από 23/11/2022 και με κωδικό συναλλαγής τραπεζικό έμβασμα της Τράπεζας ποσού 3.000,00 €,
- 15) Το από 23/11/2022 και με κωδικό συναλλαγής τραπεζικό έμβασμα της Τράπεζας ποσού 2.000,00 €,
- 16) Το από 23/11/2022 και με κωδικό συναλλαγής τραπεζικό έμβασμα της Τράπεζαςποσού 2.000,00 €,
- 17) Το από 23/11/2022 και με κωδικό συναλλαγής τραπεζικό έμβασμα της Τράπεζας ποσού 2.400,00 €,
- 18) Το από 23/11/2022 και με κωδικό συναλλαγής τραπεζικό έμβασμα της Τράπεζας ποσού 2.400,00 €,
- 19) Το από 23/11/2022 και με κωδικό συναλλαγής τραπεζικό έμβασμα της Τράπεζας ποσού 2.000,00 €,
- 20) Το από 23/11/2022 και με κωδικό συναλλαγής τραπεζικό έμβασμα της Τράπεζας ποσού 2.300,00 €,

- 21) Το από 23/11/2022 και με κωδικό συναλλαγής τραπεζικό έμβασμα της Τράπεζας ποσού 3.000,00 €,
- 22) Αντίγραφο του υπ' αριθ. λογαριασμού στην Τράπεζα για το διάστημα από 11/12/2018 έως 31/12/2018,
- 23) Το από 06/02/2023 και με κωδικό συναλλαγής τραπεζικό έμβασμα της Τράπεζας ποσού 2.847,45 €,
- 24) Το από 17/12/2016 και με κωδικό συναλλαγής τραπεζικό έμβασμα της Τράπεζας ποσού 250,00 €,
- 25) Το από 06/02/2023 και με κωδικό συναλλαγής τραπεζικό έμβασμα της Τράπεζας ποσού 2.209,79 €.

Γ) Όσον αφορά τις δαπάνες που η ελεγκτική αρχή έκρινε ότι δεν αφορούσαν δαπάνες της επιχείρησης και συγκεκριμένα α) το υπ' αριθ./.....12.2018 τιμολόγιο, εκδόσεως του, καθαρής αξίας 387,20 €, πλέον ΦΠΑ 92,93 €, β) το υπ' αριθ./.....12.2018 τιμολόγιο, εκδόσεως του, καθαρής αξίας 362,60 €, πλέον ΦΠΑ 87,02 € και, γ) το υπ' αριθ./.....12.2018 τιμολόγιο, εκδόσεως του, καθαρής αξίας 212,20 €, πλέον ΦΠΑ 50,92 €, σε κανένα σημείο της έκθεσης ελέγχου δεν αναφέρεται τι είδους αγορές αφορούσαν οι εν λόγω δαπάνες και για ποιον λόγο δεν σχετίζονται με την επιχείρηση της προσφεύγουσας. Τα εν λόγω τιμολόγια αφορούσαν αγορά σκυλοτροφής, η οποία είναι αναγκαία για την άσκηση των δραστηριοτήτων και την εύρυθμη λειτουργία της επιχείρησης, καθώς η τελευταία, έχει στην κατοχή της σκυλιά βοσκής – φύλακες, τα οποία συνδράμουν στη βοσκή και τη φύλαξη των αιγοπροβάτων και των εγκαταστάσεων της επιχείρησης.

Ως προς τους παραπάνω ισχυρισμούς :

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 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, 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 συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της. Συγκεκριμένα, στις δαπάνες της περίπτωσης αυτής εμπίπτει κάθε δαπάνη, που κρίνεται απαραίτητη από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης, ανεξάρτητα εάν αυτή πραγματοποιείται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης, για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματος της (ΣΤΕ 2033/2012) ή στην υλοποίηση δράσεων

στο πλαίσιο της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. Δεν επιτρέπεται, δε, στη φορολογική αρχή να ελέγχει τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών (ΣΤΕ 2963/2013, ΣΤΕ 1729/2013, ΣΤΕ 1604/2011, κ.ά.), εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στο νόμο (π.χ. ενδοομιλικές συναλλαγές).»

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, η προσφεύγουσα προσκομίζει τραπεζικά παραστατικά για την απόδειξη της εξόφλησης μέσω τραπεζικού συστήματος τιμολογίων δαπανών μη εκπεστέων, κατά τον έλεγχο, από τα ακαθάριστα έσοδα λόγω μη εξόφλησης με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. Ειδικότερα :

A) ως προς το με αριθ./.....11.2016 τιμολόγιο

Για το τιμολόγιο με αριθ./.....11.2016 καθαρής αξίας 887,50 €, πλέον ΦΠΑ 213,00 €, ήτοι συνολικής αξίας 1.100,50€, με εκδότη τον, η προσφεύγουσα προσκομίζει το με κωδικό και ημερομηνία συναλλαγής 20-12-2016 έμβασμα της Τράπεζας για τη μεταφορά ποσού 1.344,00 € σε λογαριασμό με κύριο δικαιούχο την εταιρία «.....» και πληροφορίες για το δικαιούχο το όνομα «.....» και επικαλείται ότι με την εν λόγω μεταφορά εξοφλήθηκε τόσο το υπό κρίση τιμολόγιο, όσο και λοιπές οφειλές προς τον

Επειδή, από τα στοιχεία του τραπεζικού παραστατικού (ημερομηνία συναλλαγής, ποσό συναλλαγής, δικαιούχος λογαριασμού, πληροφορίες συναλλαγής), κρινόμενα σε σύνολο, δεν αποδεικνύεται ότι αφορά εξόφληση του με αριθ./.....11.2016 τιμολογίου, η δε προσφεύγουσα δεν προσκομίζει στοιχεία για τις λοιπές οφειλές της προς απόδειξη του ισχυρισμού της ότι η μεταφορά αφορά εξόφληση περισσότερων οφειλών προς τον ίδιο προμηθευτή.

B) ως προς τα με αριθ./.....12.2016,/.....12.2016 και/.....12.2016 τιμολόγια

Για τα τιμολόγια με αριθ./.....12.2016,/.....12.2016 και/.....12.2016, καθαρής αξίας το πρώτο 4.799,60 €, πλέον ΦΠΑ 1.151,90 €, το δεύτερο 4.170,00 €, πλέον ΦΠΑ 1.000,80 € και το τρίτο 7.694,40 € πλέον ΦΠΑ 1.846,65 €, με εκδότρια την «.....» η προσφεύγουσα προσκομίζει : α) το με κωδικό και ημερομηνία συναλλαγής 09-12-2016 έμβασμα της για τη μεταφορά ποσού 540,00 € με πληροφορίες συναλλαγής, β) το με κωδικό και ημερομηνία συναλλαγής 28-12-2016 έμβασμα της Τράπεζας για μεταφορά ποσού 2.000,00 €, με πληροφορίες συναλλαγής «.....», γ) το από 14-12-2017 και με κωδικό συναλλαγής έμβασμα της Τράπεζαςγια μεταφορά ποσού 1.200,00 € με πληροφορίες συναλλαγής «.....» και δ) το με κωδικό και ημερομηνία συναλλαγής 6-2-23 έμβασμα της Τράπεζας, για μεταφορά ποσού 2.847,45 € με πληροφορίες συναλλαγής «..... Όλες οι μεταφορές γίνονται σε λογαριασμό με κύριο δικαιούχο την εταιρία «.....».

Επειδή, η συνολική αξία των υπ'αριθμ/.....12.2016,/.....12.2016 και/.....12.2016 τιμολογίων είναι 20.663,35 €, ενώ η συνολική αξία των τραπεζικών εμβασμάτων είναι 6.587,45€, και από την αιτιολογία των συναλλαγών δεν προκύπτει ότι αυτά αφορούν μερική έστω εξόφληση των υπό κρίση τιμολογίων, το δε από 06-02-2023 έμβασμα έχει λάβει χώρα μετά την επίδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, συνεπώς, από την αθροιστική και μόνο επίκληση τραπεζικών παραστατικών για εξόφληση περισσότερων και διαφορετικής αξίας τιμολογίων που έχει λάβει η προσφεύγουσα από τον ίδιο προμηθευτή δεν αποδεικνύεται η εξόφληση μέσω τραπεζικού συστήματος, όπως ορίζουν οι ανωτέρω διατάξεις.

Γ) ως προς τα με αριθμ. .../.....07.2017,/....07.2017,/.....07.2017,/.....08.2017,/.....08.2017,/.....08.2017,/...09.2017,/....09.2017, .../.....09.2017,/.....09.2017,/....09.2017, .../....09.2017, .../.....09.2017, .../.....10.2017 τιμολόγια

Η προσφεύγουσα προσκομίζει :

α) για το τιμολόγιο με αριθ. .../.....2017, καθαρής αξίας 3.000,00€, πλέον ΦΠΑ 390,00 €, το από 23-11-2022 και με κωδικό συναλλαγής έμβασμα της Τράπεζας για καταβολή ποσού 3.000,00 €,

β) για το τιμολόγιο με αριθ. .../....07.2017, καθαρής αξίας 2.400,00 €, πλέον ΦΠΑ 312,00 €, το από 23-11-2022 και με κωδικό συναλλαγής έμβασμα της Τράπεζας για καταβολή ποσού 2.400,00 €,

γ) για το τιμολόγιο με αριθ./....07.2017, καθαρής αξίας 1.600,00 €, πλέον ΦΠΑ 208,00 €, το από 23-11-2022 και με κωδικό συναλλαγής έμβασμα της Τράπεζαςγια καταβολή ποσού 1.600,00 €,

δ) για το τιμολόγιο με αριθ./....08.2017, καθαρής αξίας 3.000,00 €, πλέον ΦΠΑ 390,00 €, το από 23-11-2022 και με κωδικό συναλλαγής έμβασμα της Τράπεζας για καταβολή ποσού 3.000,00 €,

ε) για το τιμολόγιο με αριθ. .../....08.2017, καθαρής αξίας 2.600,00 €, πλέον ΦΠΑ 338,00 €, το από 23-11-2022 και με κωδικό συναλλαγής έμβασμα της Τράπεζας για καταβολή ποσού 2.600,00 €,

στ) για το τιμολόγιο με αριθ. .../.....08.2017, καθαρής αξίας 2.400,00 €, πλέον ΦΠΑ 312,00 €, το από 23-11-2022 και με κωδικό συναλλαγής έμβασμα της Τράπεζας για καταβολή ποσού 2.400,00 €,

ζ) για το τιμολόγιο με αριθ./.....09.2017, καθαρής αξίας 3.000,00 €, πλέον ΦΠΑ 390,00 €, το από 23-11-2022 και με κωδικό συναλλαγής έμβασμα της Τράπεζας για καταβολή ποσού 3.000,00 € ,

η) για το τιμολόγιο με αριθ./.....09.2017, καθαρής αξίας 2.000,00 €, πλέον ΦΠΑ 260,00 €, το από 23-11-2022 και με κωδικό συναλλαγής έμβασμα της Τράπεζαςγια καταβολή ποσού 2.000,00 €,

θ) για το τιμολόγιο με αριθ./.....09.2017, καθαρής αξίας 2.000,00 €, πλέον ΦΠΑ 260,00 €, το από 23-11-2022 και με κωδικό συναλλαγής έμβασμα της Τράπεζας για καταβολή ποσού 2.000,00 €,

ι)για το τιμολόγιο με αριθ./.....09.2017, καθαρής αξίας 2.400,00 €, πλέον ΦΠΑ 312,00 €, το από 23-11-2022 και με κωδικό συναλλαγής έμβασμα της Τράπεζαςγια καταβολή ποσού 2.400,00 €,

ια) για το τιμολόγιο με αριθ...../.....09.2017, καθαρής αξίας 2.400,00 €, πλέον ΦΠΑ 312,00 €, το από 23-11-2022 και με κωδικό συναλλαγής έμβασμα της Τράπεζας για καταβολή ποσού 2.400,00 €,

ιβ)για το τιμολόγιο με αριθ./.....09.2017, καθαρής αξίας 2.000,00 €, πλέον ΦΠΑ 260,00 €, το από 23-11-2022 και με κωδικό συναλλαγής έμβασμα της Τράπεζας για καταβολή ποσού 2.000,00 €,

ιγ) για το τιμολόγιο με αριθ./.....09.2017, καθαρής αξίας 2.300,00 €, πλέον ΦΠΑ 299,00 €, το από 23-11-2022 και με κωδικό συναλλαγής έμβασμα της Τράπεζας για καταβολή ποσού 2.300,00 €,

ιδ) για το τιμολόγιο με αριθ./.....10.2017, καθαρής αξίας 3.000,00 €, πλέον ΦΠΑ 390,00 €, το από 23-11-2022 και με κωδικό συναλλαγής έμβασμα της Τράπεζας για καταβολή ποσού 3.000,00 €.

Επειδή, όλα τα ως άνω τραπεζικά παραστατικά (σύνολο δέκα τέσσερα) που προσκομίζει η προσφεύγουσα για την απόδειξη της εξόφλησης αντίστοιχα δέκα τεσσάρων τιμολογίων έκδοσης, φέρουν την ίδια ημερομηνία συναλλαγής 23-11-2022 που συμπίπτει με την ημερομηνία επίδοσης του υπ' αριθμ. /23-11-2022 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, με το οποίο κοινοποιήθηκαν τα αποτελέσματα ελέγχου στην προσφεύγουσα. Επιπλέον, οι μεταφορές χρηματικών ποσών πραγματοποιήθηκαν ηλεκτρονικά σε τραπεζικό λογαριασμό με κύριο δικαιούχο τον και έναν από τους συνδικαιούχους τον, στο πρόσωπο του οποίου συμπίπτουν οι ιδιότητες του εκδότη των τιμολογίων και μέλους της προσφεύγουσας εταιρίας. Συνεπώς, οι εν λόγω τραπεζικές μεταφορές, ως πραγματοποιηθείσες μετά την κοινοποίηση των αποτελεσμάτων ελέγχου στην προσφεύγουσα, δεν γίνονται δεκτές ως απόδειξη εξόφλησης με χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής των υπό κρίση τιμολογίων.

Δ) ως προς το με αριθ. .../...09.2018 τιμολόγιο

Για το τιμολόγιο με αριθ./.....09.2018, καθαρής αξίας 3.000,00€, πλέον ΦΠΑ 390,00€, η προσφεύγουσα προσκομίζει αντίγραφο κινήσεων, για το διάστημα από 10/12/2018 έως 31/12/2018, του υπ' αριθ. λογαριασμού στην Τράπεζα με δικαιούχους τους, από τον οποίο μεταφέρεται ποσό 3.000,00€ σε λογαριασμό τρίτου στις 12-12-2018.

Επειδή, από το εν λόγω τραπεζικό παραστατικό δεν αποδεικνύεται ότι δικαιούχος του λογαριασμού, όπου μεταφέρεται το ποσό των 3.000€ είναι ο εκδότης του με αριθ./.....09.2018 τιμολογίου, ούτε η προσφεύγουσα προσκομίζει άλλο στοιχείο για την απόδειξη αυτού, συνεπώς, δεν αποδεικνύεται η εξόφληση του υπό κρίση τιμολογίου με χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

Ε) ως προς τα με αριθμ./.....-09-2017,/.....-11-2017,...../...-11-2017,...../...-11-2017 και/.....-12-2017 τιμολόγια

Για τα με αριθμ./.....-09-2017,/.....11-2017,/.....-11-2017 και/.....-12-2017 τιμολόγια έκδοσης της εταιρίας «.....» με συνολική αξία εκάστου 2127,44€, 2.551,63€, 3.048,85€ και 2.083,20€ αντίστοιχα και για το με αριθμ. τιμολόγιο/....11-2017 έκδοσης συνολικής αξίας 1.606€, η προσφεύγουσα προσκομίζει το με κωδικό και ημερομηνία συναλλαγής 06-02-2023 έμβασμα της τράπεζας για μεταφορά ποσού 2.209,79 € σε λογαριασμό με δικαιούχο την εταιρία, προς μερική εξόφληση των τιμολογίων.

Επειδή, η ως άνω μεταφορά χρηματικού ποσού έλαβε χώρα στις 06-02-2023, ήτοι μετά την κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων στην προσφεύγουσα, η οποία, επιπλέον, επικαλείται τη συγκεκριμένη τραπεζική συναλλαγή μεταφοράς 2.209,79€ προς απόδειξη μερικής εξόφλησης αθροιστικά των πέντε ως άνω τιμολογίων συνολικής αξίας 11.417,12€ και μάλιστα διαφορετικού εκδότη, ήτοι του και της εταιρίας Συνεπώς, με το εν λόγω τραπεζικό παραστατικό δεν γίνεται δεκτή η απόδειξη εξόφλησης με χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής των υπό κρίση τιμολογίων.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, από τα τραπεζικά παραστατικά που προσκομίζει η προσφεύγουσα δεν αποδεικνύεται η εξόφληση των υπό κρίση συναλλαγών μέσω τραπεζικού συστήματος. Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εξόφλησης των αντίστοιχων ως άνω (υπό Α,Β,Γ,Δ,Ε) τιμολογίων με χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.4172/2013, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

ΣΤ) ως προς το με αριθ. /12.2016 τιμολόγιο

Για το τιμολόγιο με αριθ. /12.2016, καθαρής αξίας 1.627,20 €, πλέον ΦΠΑ 390,52€, ήτοι συνολικής αξίας, 2.017,72€, με εκδότη τον, η προσφεύγουσα προσκομίζει : α) την κίνηση του υπ' αριθ. λογαριασμού στην Τράπεζα για το διάστημα από 01/11/2016 έως 01/02/2017 και το σχετικό με κωδικό και ημερομηνία συναλλαγής 17-12-2016 έμβασμα της Τράπεζας για τη μεταφορά στον ως άνω λογαριασμό με δικαιούχο τον ποσού 250,00€ με πληροφορίες «..... και β) τα με α/α παραστατικού / 03.01.2017 και / 03.01.2017 γραμμάτια είσπραξης (κατάθεση σε λογαριασμό) της Τράπεζας ποσού 1.000 € και 767,70 € αντίστοιχα, με αιτιολογία κατάθεσης την επωνυμία της προσφεύγουσας «.....»

Επειδή, από τα ως άνω τραπεζικά παραστατικά προκύπτει η μεταφορά/κατάθεση συνολικού χρηματικού ποσού 2.017,70 € σε τραπεζικούς λογαριασμούς του εκδότη στις 17-12-2016 και στις 03-01-2017. Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι το με αριθμ. /-12-2016 τιμολόγιο καθαρής αξίας 1.627,20 €, πλέον ΦΠΑ 390,52€, ήτοι συνολικής αξίας, 2.017,72€ εξοφλήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.4172/2013, προβάλλεται βάσιμα και γίνεται αποδεκτός.

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 άρθ. 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, στην υπό κρίση περίπτωση, στην οικεία έκθεση ελέγχου αναφέρονται αναλυτικά οι επιδοτήσεις που έλαβε η προσφεύγουσα ανά είδος (βασική, πράσινη, συνδεδεμένες ενισχύσεις, λοιπές περιπτώσεις ενισχύσεων-επιδοτήσεων) και ανά φορολογικό έτος (2016,2017 και 2018), καθώς και το ύψος αυτών που δεν καταχωρήθηκαν στα βιβλία και τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος. Επιπλέον, προς συμπλήρωση της αιτιολογίας, στην έκθεση ελέγχου (σελίδα 17) ρητά αναγράφεται : «.....η ελεγχόμενη στα έσοδα στο Βιβλίο συμπεριέλαβε μόνο τη Βασική ενίσχυση, ενώ θα έπρεπε να συμπεριλάβει όλες τις επιδοτήσεις γιατί σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 21 για τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα εξαιρούνται οι συνδεδεμένες, πράσινες και λοιπές επιδοτήσεις μόνο για τους ασκούντες ατομική αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα.....» . Κατά συνέπεια, όσον αφορά τις διαφορές ως προς τις επιδοτήσεις, οι προσβαλλόμενες πράξεις και η από ...-12-2022 έκθεση ελέγχου επί της οποίας ερείδονται περιέχουν τη νόμιμη αιτιολογία, όπως ορίζεται από τις ανωτέρω διατάξεις.

Επειδή, ως προς τις διαφορές από δαπάνες που δεν αφορούν την επιχείρηση, στην οικεία έκθεση ελέγχου αναγράφεται : «..... Διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη έλαβε και καταχώρησε στο τηρούμενο βιβλίο Εξόδων, συνολικά τρία (3) φορολογικά στοιχεία δαπανών συνολικού ποσού 962,00 € (πλέον Φ.Π.Α. 230,87€), τα οποία καταχώρησε στα

Βιβλία της στο Εσόδων – Εξόδων και συγκεκριμένα στη στήλη των Εξόδων, Τιμολόγια τα οποία δεν αφορούσαν δαπάνες της επιχείρησης και εκπέσθηκαν από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης κατά τον υπολογισμό του αποτελέσματος, καθώς και ο αναλογών Φ.Π.Α. εκπέσθηκε από το φόρο των εκροών της περιόδου που αφορούσε.....». Κατά συνέπεια, η αιτιολογία της υπ' αριθμ...../.....-2022 προσβαλλόμενης πράξης φορολογικού έτους 2018, όπως αποτυπώνεται στην οικεία έκθεση ελέγχου στερείται σαφήνειας, ειδικότητας και πληρότητας, όσον αφορά τις διαφορές από τις εν λόγω δαπάνες, καθώς δεν προκύπτει με βεβαιότητα ο λόγος για τον οποίο κρίθηκαν μη εκπεστές από τον έλεγχο, παρά μόνο αναφέρεται γενικά και αόριστα ότι δεν εκπίπτουν γιατί δεν αφορούν την επιχείρηση. Αντίθετα, η προσφεύγουσα επικαλείται ότι τα υπό κρίση τιμολόγια αφορούσαν αγορά σκυλοτροφής αναγκαίας για την άσκηση των δραστηριοτήτων της και της εύρυθμης λειτουργίας της επιχείρησης.

Συνεπώς, όσον αφορά τις δαπάνες που δεν αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, επειδή δεν αφορούν την επιχείρηση και συγκεκριμένα τα υπ' αριθμ./.....-12-2018,/.....12-2018 και/.....-12-2018 τιμολόγια έκδοσης συνολικής αξίας 962,00€ (πλέον Φ.Π.Α. 230,87€), ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ως προς την έλλειψη αιτιολογίας, προβάλλεται βάσιμα και γίνεται αποδεκτός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **εν μέρει αποδοχή** της από και με αριθμό πρωτ.....ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «.....» και ΑΦΜ, την **επικύρωση** :

της υπ' αριθμ...../.....-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και την **τροποποίηση** :

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

β) της υπ' αριθμ...../.....-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας βάσει της παρούσας απόφασης :

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016				
...../.....2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016	ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέα κέρδη	14.732,67	59.875,60	58.248,40	43.515,73
ή ζημία				
φόρος	πιστωτικό ποσό			
	Χρεωστικό ποσό	1.806,20	17.254,87	16.782,99
Προκαταβολή φόρου	545,53	545,53	545,53	0,00
Τέλος επιτηδεύματος	800,00	800,00	800,00	0,00
Πρόστιμο άρθρ.58 ΚΦΔ		7.724,34	7.488,40	7.488,40
Σύνολο φόρου για καταβολή	3.151,73	26.324,74	25.616,92	22.465,19

υπ' αριθμ./.....-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Σύνολο φόρου για καταβολή :	24.825,87€	24.825,87€

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018				
...../.....2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018	ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέα κέρδη	5.112,95	57.606,38	56.644,38	51.531,42
ή ζημία				
φόρος	πιστωτικό ποσό			
	Χρεωστικό ποσό	410,07	16.451,24	16.172,26
Προκαταβολή φόρου	631,45	631,45	631,45	0,00
Τέλος επιτηδεύματος		800,00	800,00	800,00
Πρόστιμο άρθρ.58 ΚΦΔ		8.020,59	7.881,10	7.881,10
Σύνολο φόρου για καταβολή	1.041,52	25.903,28	25.484,81	24.443,29

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 στην 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