



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 22.05.2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Αριθμός απόφασης: 1032

**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ**

**ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ταχ. Δ/ση** : Αθ. Τακαντζά 8-10

**Ταχ. Κώδικας** : 54639 - Θεσσαλονίκη

**Τηλέφωνο** : 2313-332241

**E-Mail** : ded.thess@aade.gr

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής Κ.Φ.Δ.,

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

δ. Την με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) με θέμα «*Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.*» (ΦΕΚ Β' 6009).

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

3. Την υπ' αριθ. 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 πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ....., Α.Φ.Μ. ...., κατά της υπ' αριθ. .... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου

εισοδήματος/προστίμου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/προστίμου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

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

Με την υπ' αριθ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/προστίμου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα ασκούντα ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών την παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας από φωτοβολταϊκά συστήματα φόρος ποσού 4.178,45 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 2.089,23 € και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης 650,48 €, δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή 6.918,16 €, κατόπιν μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά του δαπανών (λογιστικών διαφορών) ύψους 41.167,25 €, λόγω α) μη προσκόμισης των οικείων φορολογικών στοιχείων, β) διπλής καταχώρησης φορολογικών στοιχείων στα λογιστικά αρχεία, γ) μη προσκόμισης παραστατικών εξοφλήσεων δαπανών με τραπεζικό μέσο για συναλλαγές καθαρής αξίας μεγαλύτερης από 500,00 € και δ) δαπανών που δεν πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της οντότητας ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της.

Η εν λόγω πράξη εδράζεται επί της από ..... έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ.

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

1) Το Α.Π. .... (με αιτιολογία «.....») καθαρής αξίας 511,15 € και το Τ.Δ.Α. .... (με αιτιολογία «.....») καθαρής αξίας 1.427,64 € αφορούν αγορά πετρελαίου το οποίο αποθηκεύτηκε σε κάνιστρα και βαρέλια της επιχείρησής του ώστε να εξυπηρετήσει τις ανάγκες λειτουργίας της και εσφαλμένα απορρίπτονται από τη φορολογική αρχή. Το Τιμ. .... (με αιτιολογία «.....») καθαρής αξίας 600,00 € αφορά αγορά ανταλλακτικών για όχημα της επιχείρησής του και εσφαλμένα απορρίπτεται. Αντίστοιχο φορολογικό παραστατικό ήτοι το Τιμ. .... (με αιτιολογία «.....») καθαρής αξίας 200,00 € αντιμετωπίστηκε διαφορετικά από τη φορολογική διοίκηση.

2) Κατά το φορολογικό έτος 2016 αγόρασε εργόσημα συνολικού ύψους 135.320,00 €, και συγκεκριμένα α) στο κατάστημα ..... κατέβαλε ποσό 93.650,00 € και β) μέσω λογαριασμών του στην ..... κατέβαλε ποσά 13.450,00 € και 28.220,00 €.

**Επειδή**, με το άρθρο 1 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε.) ρυθμίζει τη φορολογία του εισοδήματος: α) των φυσικών προσώπων, β) των νομικών προσώπων και των κάθε είδους νομικών οντοτήτων. 2. Ο Κ.Φ.Ε. ρυθμίζει τον τρόπο φορολόγησης για τις κατηγορίες εισοδημάτων, όπως ορίζονται στον Κ.Φ.Ε., καθώς και τον τρόπο απόδοσης των φόρων με την υποβολή της δήλωσης, την προκαταβολή του φόρου και την παρακράτησή του.»

**Επειδή**, με το άρθρο 21 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. ...»

**Επειδή**, με το άρθρο 22 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά. Ειδικά οι δαπάνες για δράσεις εταιρικής κοινωνικής ευθύνης εκπίπτουν υπό την προϋπόθεση η επιχείρηση να εμφανίζει λογιστικά κέρδη χρήσης κατά τον χρόνο πραγματοποίησής τους. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση που η δράση εταιρικής κοινωνικής ευθύνης, πραγματοποιείται κατόπιν αιτήματος του Δημοσίου.»

**Επειδή**, με την ΠΟΛ.1113/2015 παρασχέθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των άρθρων 22 και 23 του ν.4172/2013 και διευκρινίστηκε ότι: «Άρθρο 22. 1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού (άρθρο 22) τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων... 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...»

**Επειδή**, με το άρθρο 23 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «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, ...»

**Επειδή**, με το άρθρο 5 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος. ... 7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής. ... 10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου».

**Επειδή**, με το άρθρο 65 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στην οικεία έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ προκύπτουν τα ακόλουθα:

α) Το Α.Π. .... (με αιτιολογία «.....») καθαρής αξίας 511,15 € και το Τ.Δ.Α. .... (με αιτιολογία «.....») καθαρής αξίας 1.427,64 € δεν εξοφλήθηκαν με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, όπως ορίζει το άρθρο 23 παρ. β. του ν. 4172/2013. Περαιτέρω, η αποθήκευση πετρελαίου (μεγάλης ποσότητας) σε κάνιστρα και βαρέλια για μελλοντική χρήση, δεν αποδεικνύεται, αφετέρου την ίδια περίοδο και σε όλη τη διάρκεια του έτους ο προσφεύγων προέβη και στην αγορά έτερων ποσοτήτων πετρελαίου,

β) Το Τιμ. .... (με αιτιολογία «.....») καθαρής αξίας 600,00 € αφενός δεν εξοφλήθηκε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, όπως ορίζει το άρθρο 23 παρ. β του ν. 4172/2013 και αφετέρου δεν πραγματοποιήθηκε προς το συμφέρον της επιχείρησης, καθότι αφορά σε όχημα

μάρκας ....., όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, που δεν ανήκει στον προσφεύγοντα. Το ίδιο ισχύει και για το Τιμ. .... (με αιτιολογία «.....») καθαρής αξίας 200,00 €.

**Επειδή**, ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προσκόμισε τα κάτωθι παραστατικά πληρωμών εργοσήμων, μέσω των λογαριασμών του στην ..... και μέσω των .....

Ημερομηνία	Παραστατικό	Αιτιολογία	Αξία
10/5/2016	ΕΡΓ .....	ΕΡΓΟΣΗΜΑ (.....)	1.700,00
11/5/2016	ΕΡΓ .....	ΕΡΓΟΣΗΜΑ (.....)	1.000,00
10/6/2016	ΕΡΓ .....	ΕΡΓΟΣΗΜΑ (.....)	400,00
2/8/2016	ΕΡΓ .....	ΕΡΓΟΣΗΜΑ (.....)	800,00
2/8/2016	ΕΡΓ .....	ΕΡΓΟΣΗΜΑ (.....)	800,00
2/8/2016	ΕΡΓ .....	ΕΡΓΟΣΗΜΑ (.....)	800,00
2/8/2016	ΕΡΓ .....	ΕΡΓΟΣΗΜΑ (.....)	800,00
1/10/2016	ΕΡΓ .....	ΕΡΓΟΣΗΜΑ (.....)	2.500,00
11/8/2016	ΕΡΓ .....	ΕΡΓΟΣΗΜΑ (.....)	500,00
29/12/2016	ΕΡΓ .....	ΕΡΓΟΣΗΜΑ (.....)	1.500,00
29/12/2016	ΕΡΓ .....	ΕΡΓΟΣΗΜΑ (.....)	5.000,00
	<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>		<b>15.800,00</b>

Συνεπώς, οι συνολικές λογιστικές διαφορές του ελέγχου μειώνονται από 41.167,25 € σε 25.367,25 € (41.167,25 € - 15.800,00 €) με βάση τα ως άνω προσκομισθέντα παραστατικά αγορών εργοσήμων, ενώ δεν προσκομίστηκαν σχετικά αποδεικτικά έγγραφα προκειμένου να εκλείψουν οι λόγοι απόρριψης των λοιπών δαπανών. Διά της παρούσας απόφασης, αναγνωρίζεται η αξία των ως άνω προσκομισθέντων παραστατικών αγοράς εργοσήμων συνολικού ύψους 15.800,00 € προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά του προσφεύγοντος.

Κατόπιν των ανωτέρω οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος κρίνονται εν μέρει βάσιμοι και γίνονται αποδεκτοί, με βάση το ως άνω σκεπτικό.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Τη μερική αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ. .... /..... ενδικοφανούς προσφυγής του ....., Α.Φ.Μ. .... και την τροποποίηση της υπ' αριθ. .... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/προστίμου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ.

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

Υπ' αριθ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/προστίμου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016

	<b>Βάσει ελέγχου</b>	<b>Βάσει απόφασης</b>
Φορολογητέο εισόδημα	24.262,22€	8.462,22€
Διαφορά φόρου	4.178,45€	1.861,64€
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	2.089,23€	930,82€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	650,48€	37,17€
<b>Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή</b>	<b>6.918,16€</b>	<b>2.829,63€</b>

Επί των οφειλόμενων φόρων κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

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

Ακριβές αντίγραφο  
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς  
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

**Σ η μ ε ί ω σ η :** Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.