



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 04.03.2026

Αριθμός απόφασης: 444

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
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 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58), 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 05/11/2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 53 Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2021, της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 53 Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2022, της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου

εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2021, της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2022, της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2021-31/12/2021 και της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2022-31/12/2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 53 Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2021, την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 53 Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2022, την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2021, την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2022, την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2021-31/12/2021 και την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2022-31/12/2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ, των οποίων 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 05.11.2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 53 Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα ασκούσα ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών το χονδρικό εμπόριο επαγγελματικών ηλεκτρικών μηχανημάτων, άλλων ηλεκτρικών συσκευών και υλικών επαγγελματικής ή οικιακής χρήσης πρόστιμο ποσού 500,00 €, λόγω μη υποβολής ανακεφαλαιωτικών πινάκων ενδοκοινοτικών παραδόσεων μηνών Οκτωβρίου και Νοεμβρίου και αποκτήσεων μηνών Φεβρουαρίου, Αυγούστου και Οκτωβρίου.

Με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 53 Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 800,00 €, λόγω μη υποβολής ανακεφαλαιωτικών πινάκων ενδοκοινοτικών παραδόσεων μηνών Αυγούστου, Σεπτεμβρίου, Οκτωβρίου και Νοεμβρίου και αποκτήσεων μηνών Μαρτίου, Απριλίου, Μαΐου και Αυγούστου.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος ποσού 15.552,81 €, πλέον προστίμου

άρθρου 58 ν. 4987/2022 ποσού 7.776,41 €, δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή ποσού 23.329,21 €, κατόπιν μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά της λογιστικών διαφορών ποσού 40.089,28 € και ειδικότερα λόγω α) μη ορθής έκδοσης πιστωτικών τιμολογίων ποσού 4.069,56 €, β) μη εξόφλησης δαπανών άνω των 500,00 € διατραπεζικά, συνολικής καθαρής αξίας 11.198,00 €, γ) εξόφλησης μισθοδοσίας χωρίς τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ποσού 129,21 €, δ) δαπανών που δεν πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης ποσού 24.442,59 € και ε) μη αναγνωρισθειςών αποσβέσεων αξίας 249,92 €.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος ποσού 9.068,69 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 ν. 4987/2022 ποσού 4.534,35 €, δη σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή ποσού 13.603,03 €, κατόπιν μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά του λογιστικών διαφορών ποσού 22.874,58 € και ειδικότερα λόγω α) διπλοεγγραφών στα βιβλία ποσού 11.053,37 €, β) εξόφλησης μισθοδοσίας χωρίς τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ποσού 736,30 €, γ) δαπανών που δεν πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης ποσού 9.917,95 € και δ) δαπανών καυσίμων με ΑΠ χωρίς αναγραφή αριθμού κυκλοφορίας αξίας 1.166,96 €.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2021-31/12/2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ μειώθηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση κατά 8.234,38 € λόγω α) πώλησης εμπορευμάτων καθαρής αξίας 5.860,18 € (Φ.Π.Α. 1.406,44 €) προς την Βουλγάρικη επιχείρηση VAT χωρίς να αποδεικνύεται η ενδοκοινοτική παράδοση και λόγω μη ορθής έκδοσης πιστωτικών τιμολογίων ποσού 4.069,56 € (Φ.Π.Α. 976,69 €) και β) δαπανών που δεν αποδεικνύεται και δεν τεκμηριώνεται ότι αφορούσαν φορολογητέες πράξεις ποσού 24.442,59 € (Φ.Π.Α. 5.851,14 €).

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2022-31/12/2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ μειώθηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση κατά 12.857,46 € λόγω α) πώλησης εμπορευμάτων καθαρής αξίας 6.534,97 € (Φ.Π.Α. 1.568,39 €) προς τις Βουλγάρικες επιχειρήσεις VAT και VAT χωρίς να αποδεικνύεται η ενδοκοινοτική παράδοσή τους και β) δαπανών που δεν αποδεικνύεται και δεν τεκμηριώνεται ότι αφορούσαν φορολογητέες πράξεις ποσού 11.084,91 € (Φ.Π.Α. 2.660,38€), γ) δαπανών που δεν αποδεικνύονται με τα κατάλληλα φορολογικά στοιχεία ποσού 1.642,97 € (Φ.Π.Α. 394,31 €) και δ) μείωσης πιστωτικού υπολοίπου προηγούμενης φορολογικού περιόδου κατά 8.234,38 €.

Οι εν λόγω πράξεις εδράζονται επί των από 10.2025 εκθέσεων μερικού φορολογικού ελέγχου Κ.Φ.Δ., εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ, σε εκτέλεση της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1) Κατά τα ελεγχόμενα έτη και τον αντιπαραβολικό έλεγχο δεν λήφθηκαν υπόψη κινήσεις προς τον αντισυμβαλλόμενο πελάτη με ΑΦΜ προγενέστερες των ετών 2020, που είχαν ως αποτέλεσμα την έκδοση του υπ' αριθμό ...-

.../10/2021 πιστωτικού τιμολογίου. Αντίστοιχα εκδόθηκε και το υπ' αριθμό πιστωτικό τιμολόγιο προς την εταιρεία Πέτρα ΙΚΕ με ΑΦΜ βάσει του υπ' αριθμ. ...-/10/2018 τιμολογίου πώλησης.

2) Εκ παραδρομής δεν πληρώθηκε από τον επαγγελματικό λογαριασμό η εταιρεία με ΑΦΜ που αφορά πληρωμή τιμολογίου άνω των 500,00 €.

3) Απορρίπτονται δαπάνες καυσίμων, επειδή δεν αναγραφόταν ο αριθμός αυτοκινήτου κρίνοντας πως για το λόγο αυτό δεν τεκμηριώνεται και δεν προκύπτει η εν λόγω προμήθεια καυσίμων.

4) Απορρίπτονται παραστατικά για αγορά εμπορευμάτων και συγκεκριμένα της εταιρείας με ΑΦΜ, ΤΙΜ. εσφαλμένα χαρακτηρίζοντας τις αγορές ως μη παραγωγικές ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές, επειδή δεν είναι δηλωμένος ο αντίστοιχος ΚΑΔ.

5) Απορρίπτονται παραστατικά δαπανών και συγκεκριμένα της εταιρείας με ΑΦΜ, ΤΙΜ. εσφαλμένα χαρακτηρίζοντας τις δαπάνες ως μη παραγωγικές ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές και μη αναγραφόμενες στο βιβλίο παγίων ή στο βιβλίο απογραφών. Ορθώς και δεν αναγράφονται στο βιβλίο απογραφών, διότι αφορούν δαπάνες και όχι αγορές εμπορευμάτων, όπως επίσης ορθώς δεν αναγράφονται και στο βιβλίο παγίων διότι δεν αφορούν αγορά παγίων στοιχείων της εταιρείας. Οι εν λόγω δαπάνες αφορούν δαπάνες επισκευής και συντήρησης του κτιρίου της έδρας της επιχείρησης και όχι δαπάνες προσθήκης ή επέκτασης (για αναγραφή στο βιβλίο παγίων της εταιρείας), όπως διαφαίνεται και από την περιγραφή των ειδών στα εν λόγω τιμολόγια.

6) Για την εταιρεία με ΑΦΜ υποβάλλεται πράξη συμψηφισμού, όπως προβλέπεται από τις κείμενες διατάξεις αξίας 1.562,40 € (Τιμολόγιο, καρτέλα πελάτη) από αντίστοιχη πώληση υλικών προς την εν λόγω εταιρεία, επιταγή ύψους 7.192,00 € έναντι του υπολοίπου του λογαριασμού και αντίστοιχη απόδειξη είσπραξης από την εταιρεία.

7) Για τα πάγια τα οποία δεν υπερβαίνουν την αξία των 1.500 ευρώ, δεδομένου ότι εκπίπτουν στο 100%, η εγγραφή τους σε λογαριασμό εξόδων και όχι παγίων, ουδεμία φορολογική συνέπεια δύναται να έχει, διότι εκ του αποτελέσματος δεν προκύπτει ουδεμία διαφορά.

8) Για την έκπτωση του Φ.Π.Α., δεν ερευνάται η παραγωγικότητα της σχετικής δαπάνης (ΣτΕ 444/2017, ΔΕφ. Αθηνών 824/2022). Συνεπώς, μη νομίμως εν προκειμένω η Φορολογική Αρχή δεν αναγνωρίζει το φόρο εισροών των αναφερόμενων στην Έκθεση Ελέγχου δαπανών με την αιτιολογία ότι δεν έγιναν για σκοπούς της επιχείρησης.

Επειδή, με το άρθρο 1 παρ. 2 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), που ισχύει από 01/01/2015, ορίζεται ότι: «Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου:... γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη...».

Επειδή, με το άρθρο 5 του ίδιου νόμου 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».

Επειδή, με το άρθρο 7 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Φορολογητέο εισόδημα είναι το εισόδημα που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών που εκπίπτουν, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. από το ακαθάριστο εισόδημα.»

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 συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά. 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 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, ... ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες και ... ιδ) Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών. ...».

Επειδή, 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: «1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού (άρθρου 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. 2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που: α)... β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, η αξία της οποίας δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση. Ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες, όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί αλλά έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών... γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά... 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 την ΠΟΛ. 1216/2014 διευκρινίζεται ότι: «... 2. Ειδικότερα, με την περίπτωση β' του ως άνω άρθρου ορίζεται ότι δεν εκπίπτει κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των €500, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. Για την εφαρμογή της περίπτωσης αυτής, στην έννοια της αγοράς των αγαθών και της λήψης των υπηρεσιών εμπίπτουν οι αγορές πρώτων και βοηθητικών υλών, εμπορευμάτων, υλικών, παγίων, κ.λπ., οι πάσης φύσεως δαπάνες της επιχείρησης καθώς και οι πάσης φύσεως υπηρεσίες που λαμβάνει η επιχείρηση, με την προϋπόθεση ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του Ν.4172/2013 και δεν εμπίπτουν σε κάποια από τις λοιπές περιπτώσεις του παρόντος άρθρου. Η μη εξόφληση των ως άνω δαπανών με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής δεν συνιστά, από μόνη της, εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή και δεν έχει ως αποτέλεσμα τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ιδίου νόμου, εφόσον δεν συντρέχουν και άλλοι λόγοι. ...

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. ...

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

Επειδή, με το άρθρο 24 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Κατά τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι φορολογικές αποσβέσεις των στοιχείων του ενεργητικού εκπίπτουν από: α) τον κύριο των παγίων στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης σε όλες τις περιπτώσεις εκτός της περίπτωσης β', ... 5. Ο υπολογισμός των φορολογικών αποσβέσεων είναι υποχρεωτικός, γίνεται σε ετήσια βάση και δεν επιτρέπεται η μεταφορά αποσβεσμένων ποσών μεταξύ οικονομικών χρήσεων. 6. Η φορολογική απόσβεση ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου αρχίζει από τον επόμενο μήνα εντός του οποίου χρησιμοποιείται ή τίθεται σε υπηρεσία από τον φορολογούμενο κατ' αναλογία με τους συντελεστές της παραγράφου 4. 7. Το ποσό της φορολογικής απόσβεσης δεν δύναται να υπερβεί το κόστος κτήσης ή κατασκευής, περιλαμβανομένου του κόστους βελτίωσης, ανανέωσης και ανακατασκευής, καθώς και αποκατάστασης του περιβάλλοντος. Εάν η αποσβέσιμη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου της επιχείρησης είναι μικρότερη από χίλια πεντακόσια (1.500) ευρώ, το εν λόγω στοιχείο μπορεί να αποσβεστεί εξ ολοκλήρου μέσα στο φορολογικό έτος που αποκτήθηκε το περιουσιακό στοιχείο. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να αναπροσαρμόζεται το ποσό που ορίζεται στο προηγούμενο εδάφιο μία φορά ανά πέντε έτη, με βάση τα κατάλληλα στοιχεία που δημοσιεύονται από την Ελληνική Στατιστική Αρχή (ΕΛ.ΣΤΑΤ.). ...»

Επειδή, με το άρθρο 4 του ν. 4308/2014 ορίζεται ότι: «... 2. Αρχείο ενσώματων και άυλων παγίων περιουσιακών στοιχείων. Στο αρχείο αυτό, με τήρηση αναλυτικής μερίδας, παρακολουθείται η αξία κτήσης κατά την αρχική αναγνώριση, καθώς και κάθε επακόλουθη μεταβολή, δηλαδή προσθήκη, αναπροσαρμογή, απομείωση, διαγραφή και απόσβεση επί του παγίου, με ένδειξη των σωρευτικών ποσών και των ποσών που αφορούν την περίοδο αναφοράς. Στο αρχείο αυτό παρακολουθούνται και τα πλήρως αποσβεσμένα πάγια τα οποία εξακολουθούν να πληρούν τον ορισμό του παγίου περιουσιακού στοιχείου, είτε εξακολουθούν να είναι σε λειτουργία είτε όχι. ...»

Επειδή, με το άρθρο 8 παρ. 1 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «1. Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας. ... 6. Πιστωτικό τιμολόγιο είναι

το τιμολόγιο που εκδίδεται για κάθε περίπτωση εκπώσεων, επιστροφών ή άλλων διαφορών. ...».

Επειδή, με το άρθρο 9 παρ. 1 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «Το τιμολόγιο φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις: α) Την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου. β) Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές τιμολογίων, ο οποίος χαρακτηρίζει το τιμολόγιο με μοναδικό τρόπο. γ) Τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), με βάση τον οποίο ο πωλητής πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών. δ) Τον Α.Φ.Μ. του πελάτη, με βάση τον οποίο έλαβε χώρα η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών. ε) Την πλήρη επωνυμία και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή και του πελάτη που αποκτά τα αγαθά ή λαμβάνει τις υπηρεσίες. στ) Την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών, εκτός εάν η έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών προκύπτει από άλλα έγγραφα στα οποία παραπέμπει το τιμολόγιο.».

Επειδή, με το άρθρο 10 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «1. Επιτρέπεται η έκδοση απλοποιημένου τιμολογίου σε κάθε μία από τις παρακάτω δύο περιπτώσεις: α) όταν το ποσό του τιμολογίου δεν υπερβαίνει το ποσό των 100 ευρώ, ή β) όταν το εκδιδόμενο τιμολόγιο είναι έγγραφο της παρ. 3 του άρθρου 8. ...»

Επειδή, με την ΠΟΛ.1003/31.12.2014 παρασχέθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του ν.4308/2014 περί των ΕΛΠ και διευκρινίστηκε ότι προβλέπεται η έκδοση πιστωτικού τιμολογίου για εκπώσεις, επιστροφές ή άλλες διαφορές. Τέτοιες διαφορές μπορεί να είναι η διαπίστωση ελλειμμάτων κατά την αποστολή και παράδοση των αγαθών, λανθασμένου υπολογισμού αξίας, λανθασμένη αναγραφή επωνυμίας, εσφαλμένης χρέωσης Φ.Π.Α. επί του αρχικά εκδοθέντος τιμολογίου και τυχόν άλλες διαφορές, που έχουν σχέση και επηρεάζουν το περιεχόμενο του αρχικού τιμολογίου. Επισημαίνεται ότι, σε κάθε περίπτωση το πιστωτικό τιμολόγιο εκδίδεται από πωλητή των αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο για την έκδοση τιμολογίου. Για το πιστωτικό τιμολόγιο, όπως και για τα παραστατικά της παραγράφου 10 του άρθρου 8 του νόμου αυτού (λ.χ. «τίτλος κτήσης», απόδειξη δαπάνης κλπ.) που εκδίδονται για την τεκμηρίωση συναλλαγής της υποκείμενης στο νόμο οντότητας με πρόσωπα μη υπόχρεα σε έκδοση τιμολογίου, δεν ορίζεται ρητά από τις παρούσες διατάξεις χρόνος έκδοσης αυτού. Ωστόσο, ισχύουν κατ' αναλογία τα αναφερόμενα στο χρόνο έκδοσης του τιμολογίου και ειδικότερα: α) επί παροχής εκπώσεων εκ των υστέρων, για πωλήσεις αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, το (πιστωτικό) τιμολόγιο εκδίδεται μέχρι την 15η ημέρα του επόμενου μήνα, από το χρόνο που γεννάται η υποχρέωση χορήγησης της έκπτωσης, β) στις επιστροφές πωληθέντων αγαθών, το τιμολόγιο εκδίδεται μέχρι την 15η ημέρα του επόμενου μήνα, από το χρόνο παραλαβής των επιστρεφόμενων αγαθών, γ) για άλλες διαφορές, που έχουν σχέση και επηρεάζουν την αξία ή το περιεχόμενο γενικά του αρχικού τιμολογίου, το πιστωτικό τιμολόγιο εκδίδεται μέχρι την 15η ημέρα του επόμενου μήνα, από τη διαπίστωση των διαφορών (θέμα πραγματικό).

Επειδή, με την ΠΟΛ.1003/31.12.2014 περαιτέρω διευκρινίστηκε ότι εξαιρετικά, στα στοιχεία που εκδίδουν τα πρατήρια υγρών καυσίμων για χονδρικές πωλήσεις βενζίνης, πετρελαίου κίνησης και υγραερίου αξίας μέχρι τριακόσια (300) ευρώ δύναται να αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του μέσου μεταφοράς, αντί των στοιχείων της παραγράφου (δ) και (ε) της παραγράφου 1 του άρθρου 9 του εν λόγω νόμου. Με τον τρόπο αυτό διασφαλίζεται η συσχέτιση του εκδιδόμενου παραστατικού με την αγοράζουσα οντότητα και τα απαιτούμενα

στοιχεία του τιμολογίου. Ο αριθμός κυκλοφορίας δύναται να αναγράφεται χειρόγραφα με υπογραφή και σφραγίδα του εκδότη, εάν δεν εκτυπώνεται από το μηχανισμό έκδοσης παραστατικών πώλησης. Περαιτέρω διευκρινίζεται ότι επέχουν θέση απλοποιημένου τιμολογίου και στοιχεία λιανικής πώλησης αγαθών ή υπηρεσιών, που καλύπτουν επαγγελματικές συναλλαγές και μέχρι του ορίου των εκατό (100) ευρώ, εφόσον εκδίδονται για την αγορά μη εμπορεύσιμων (για τον αγοραστή) αγαθών (αναλώσιμων) ή για τη λήψη, ομοίως, υπηρεσιών. Η ρύθμιση αυτή στοχεύει στην διευκόλυνση των συναλλαγών, χωρίς ωστόσο να ισοδυναμεί με υποκατάσταση του τιμολογίου πώλησης από τις αποδείξεις λιανικής. Δηλαδή, δεν δικαιολογείται γενικευμένη χρήση αποδείξεων λιανικής. Στις περιπτώσεις αυτές, η τεκμηρίωση της σχετικής δαπάνης από τον αγοραστή των αγαθών ή τον λήπτη των υπηρεσιών δύναται να επιτυγχάνεται με την αναγραφή του είδους των αγαθών και των υπηρεσιών επί των στοιχείων λιανικής πώλησης κατά γενική περιγραφή ή και από την περιγραφή της δραστηριότητας - επαγγέλματος του εκδότη στα στοιχεία αυτά. Σε κάθε περίπτωση, η τεκμηρίωση είναι θέμα πραγματικών περιστάσεων.

Επειδή, με το ΔΕΛ Ζ 1126959 ΕΞ 2019 έγγραφο της Α.Α.Δ.Ε. διευκρινίζεται ότι για τις διενεργούμενες χονδρικές πωλήσεις καυσίμων του άρθρου 1 της Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ΠΟΛ.1195/2018, από οντότητες - εκμεταλλευτές πρατηρίων καυσίμων, καθώς και από πωλητές πετρελαίου θέρμανσης προς άλλες οντότητες, εφόσον τα καύσιμα αυτά θεωρούνται μη εμπορεύσιμα για τον αγοραστή και η αξία τους δεν υπερβαίνει τα 100€ συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α., ανά συναλλαγή, παρέχεται η δυνατότητα να εκδίδεται απλοποιημένο τιμολόγιο, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 10 του ν. 4308/2014. Όπως διευκρινίζεται δε με την παράγραφο 10.2.2 της εγκυκλίου ΠΟΛ.1003/2014, επέχουν θέση απλοποιημένου τιμολογίου και οι αποδείξεις λιανικής πώλησης αγαθών.

Επειδή, με το άρθρο 30 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο. ... 4. Δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες: ... δ) στέγασης, τροφής, ποτών, μετακίνησης και ψυχαγωγίας για το προσωπικό ή τους εκπροσώπους της επιχείρησης, ε) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης μέχρι εννέα (9) θέσεων, μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων, σκαφών και αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό, καθώς και οι δαπάνες καυσίμων, επισκευής, συντήρησης, μίσθωσης και κυκλοφορίας αυτών γενικά. ...»

Επειδή, με το άρθρο 32 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: ... β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν, ...»

Επειδή, για την έκπτωση του φόρου εισροών από το φόρο εκροών ερευνάται η συνδρομή των σχετικών προϋποθέσεων, όπως αν ο προς έκπτωση φόρος έχει βαρύνει δαπάνες στις οποίες υποβλήθηκε ο υποκείμενος στον φόρο για την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων και δεν ερευνάται η παραγωγικότητα της δαπάνης, όπως συμβαίνει στη φορολογία εισοδήματος (ΣτΕ Τμ. Β' 3153/2006).

Επειδή, το άρθρο 76 του ν. 5104/2024 ορίζει ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, στο άρθρο 36 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «... 6. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος (διορθωτικός προσδιορισμός φόρου).».

Επειδή, με το άρθρο 33 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «... 2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο. ...»

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

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 77 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «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, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στις οικείες εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΒΑΛΑΣ και τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας προκύπτουν τα κάτωθι:

1) Η προσφεύγουσα πραγματοποίησε έκπτωση προς την αντισυμβαλλόμενη οντότητα με ΑΦΜ για την οποία εξέδωσε το αριθ. πιστωτικό τιμολόγιο με καθαρή αξία 569,56€ πλέον του αναλογούντος ΦΠΑ ύψους 136,69€. Ωστόσο, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε διαπιστώθηκε ότι δεν προκύπτουν πωλήσεις της προσφεύγουσας εντός του έτους 2021 (ούτε εντός του έτους 2020) προς τον έτσι ώστε να αιτιολογείται η διενέργεια έκπτωσης. Ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι εμφανίζονται συναλλαγές τα έτη 2018 και 2019 δεν δικαιολογεί τη χορήγηση έκπτωσης για τις

εν λόγω συναλλαγές δύο χρόνια μετά πόσο μάλιστα όταν η συνολική καθαρή αξία των τεσσάρων συναλλαγών των ετών 2018 και 2019 ανέρχεται σε 725,06 €. Περαιτέρω, δεν αποδεικνύεται από ποια χρονική περίοδο υπήρχε το υπόλοιπο των 899,93 € στην καρτέλα του εν λόγω πελάτη και γιατί είναι ανεξόφλητο ακόμα και σήμερα το ποσό των 193,68 €. Ως εκ τούτου ορθώς η φορολογική αρχή έκρινε ότι η προσφεύγουσα δεν δύνατο να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδα της την αξία της συναλλαγής που αφορά το αριθ. Πιστωτικό Τιμολόγιο (αντίστοιχα μείωσε τις φορολογητέες εκροές της δήλωσης Φ.Π.Α. του 4ου τριμήνου 2021).

2) Η προσφεύγουσα πραγματοποίησε έκπτωση προς την αντισυμβαλλόμενη οντότητα με ΑΦΜ για την οποία εξέδωσε το αριθ. ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ για την επιστροφή ΚΟΜΠΡΕΣΕΡ ΑΕΡΑ με καθαρή αξία 3.500,00€ πλέον του αναλογούντος ΦΠΑ ύψους 840,00€. Ωστόσο, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε διαπιστώθηκε ότι δεν προκύπτουν πωλήσεις της προσφεύγουσας εντός του έτους 2021 (ούτε εντός του έτους 2020) προς την έτσι ώστε να αιτιολογείται η διενέργεια έκπτωσης. Ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι εμφανίζεται συναλλαγή το έτος 2018 δεν δικαιολογεί τη χορήγηση έκπτωσης για την εν λόγω συναλλαγή τρία χρόνια μετά. Περαιτέρω, δεν αποδεικνύεται πως επιστράφηκε το χρηματικό ποσό του εν λόγω πιστωτικού τιμολογίου στον πελάτη της ή πως εξοφλήθηκε το υπόλοιπο αυτής αν ήταν ανεξόφλητο, καθόσον δεν υπάρχει καρτέλα πελάτη για τα εν λόγω έτη. Ως εκ τούτου ορθώς η φορολογική αρχή έκρινε ότι η προσφεύγουσα δεν δύνατο να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδα της την αξία της συναλλαγής που αφορά το αριθ. Πιστωτικό Τιμολόγιο (αντίστοιχα μείωσε τις φορολογητέες εκροές της δήλωσης Φ.Π.Α. του 2ου τριμήνου 2021).

3) Η προσφεύγουσα πραγματοποίησε έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους 2021 δαπάνης καθαρής αξίας 630,00 € (σχετ. το αριθ. Τιμολόγιο-ΔΑ με εκδότη τον, ΑΦΜ καθαρής αξίας 630,00€ πλέον Φ.Π.Α. 151,20€ και συνολικής αξίας 781,20€). Όσον αφορά την πληρωμή που προσκομίζεται ποσού 780,36 € αφενός δεν ταυτίζεται ως ποσό με το ποσό του τιμολογίου και αφετέρου δεν αναφέρεται ο λογαριασμός από τον οποίο πληρώνεται το ποσό σε ποιον ανήκει. Περαιτέρω στις πληροφορίες για τον δικαιούχο αναφέρεται το όνομα ο οποίος είναι ο σύζυγος της προσφεύγουσας και ο ίδιος ελεύθερος επαγγελματίας ενώ έχει και το ίδιο αντικείμενο εργασιών. Συνεπώς, καθώς η εξόφληση του φορολογικού στοιχείου δεν διενεργήθηκε από τραπεζικό λογαριασμό της προσφεύγουσας, ορθώς δεν αναγνωρίστηκε η έκπτωση των 630,00 € από την ελέγχουσα φορολογική αρχή.

4) Η προσφεύγουσα πραγματοποίησε έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους 2021 δαπάνης καθαρής αξίας 10.568,00 € (σχετ. το αριθ. Τιμολόγιο-ΔΑ με εκδότη την Ο.Ε., ΑΦΜ καθαρής αξίας 10.568,00€ πλέον ΦΠΑ 2.536,32€ και συνολικής αξίας 13.104,32 €). Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι υπάρχει πράξη συμψηφισμού, όπως προβλέπεται από τις κείμενες διατάξεις αξίας 1.562,40 € (Τιμολόγιο, καρτέλα πελάτη) από αντίστοιχη πώληση υλικών προς την εν λόγω εταιρεία, επιταγή ύψους 7.192,00 € έναντι του υπολοίπου του λογαριασμού και αντίστοιχη απόδειξη είσπραξης από την εταιρεία. Ωστόσο, στην Υπηρεσία μας προσκομίστηκε μόνο η επιταγή ύψους 7.192,00 € που εκδόθηκε από τον προς την προσφεύγουσα με αριθμό επιταγής και η υπεύθυνη δήλωση του ΑΦΜ που ως νόμιμος εκπρόσωπος της εταιρείας αναφέρει ότι η

επιταγή αριθμού της Τράπεζας Πειραιώς αξίας 7.192,00 € σε διαταγή της προσφεύγουσας κατατέθηκε στις .../5/2022 στην Εθνική Τράπεζα και εισπράχθηκε στις .../6/2022 μέσω DIAS. Ως εκ τούτου, ακόμη και αν γίνει αποδεκτή η πληρωμή των 7.192,00 €, είναι αναπόδεδικτη η εξόφληση της συνολικής αξίας 13.104,32 € του ως άνω τιμολογίου μέσω τραπεζικού συστήματος. Βάσει των ανωτέρω ορθώς δεν αναγνωρίστηκε η έκπτωση της καθαρής αξίας των 10.568,00 € από την ελέγχουσα φορολογική αρχή.

5) Η προσφεύγουσα κατά τα φορολογικά έτη 2021 και 2022 πραγματοποίησε αγορές προϊόντων και δαπάνες, τις οποίες εξέπεσε από τα ακαθάριστα έσοδα της, πλην όμως από την περιγραφή των ειδών και από τον έλεγχο που διενεργήθηκε προκύπτει ότι, δεν αφορούν δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της. Τα αναγραφόμενα είδη και προϊόντα ή υπηρεσίες δεν αφορούν αγαθά που συμπεριλαμβάνονται στις δηλωθείσες δραστηριότητές της, ενώ ορισμένες από τις δαπάνες αυτές αφορούσαν προσωπικές δαπάνες της (παπούτσια, αξεσουάρ). Τα Τιμολόγια με εκδότη τον, ΑΦΜ με περιγραφή ειδών αντιψυκτικά υγρά, βαρβολίνες, ορυκτέλαια δεν αφορούν αγαθά που συμπεριλαμβάνονται στις δηλωθείσες δραστηριότητές της. Περαιτέρω, στην Υπηρεσία μας δεν προσκομίστηκε κάποια συσχέτιση των αγορασθέντων ειδών με τα προαναφερθέντα τιμολόγια με μελλοντικές πωλήσεις ή έτερη αιτιολόγηση για την ανάλωση αυτών με οποιοδήποτε τρόπο. Όσον αφορά τα Τιμολόγια με εκδότη τον με περιγραφή ειδών τζάμια ασφαλείας, μουσαμάς τζαμιών, μεμβράνες τζαμιών είναι καταχωρημένα στα βιβλία της ως αγορές εμπορευμάτων, ήτοι δεν αφορούν αγαθά που συμπεριλαμβάνονται στις δηλωθείσες δραστηριότητές της. Αφετέρου κατά τον επιτόπιο έλεγχο που διενεργήθηκε στην έδρα της προσφεύγουσας η εξωτερική πρόσοψη του καταστήματός της σε καμία των περιπτώσεων δεν αποτελείται από τα είδη που αναγράφονται στα εν λόγω φορολογικά στοιχεία ούτε ως προς την έκταση των τετραγωνικών μέτρων, αλλά ούτε από το είδος. Βάσει των ανωτέρω ορθώς δεν αναγνωρίστηκε η έκπτωση των ανωτέρω τιμολογίων από την ελέγχουσα φορολογική αρχή.

6) Οι αποδείξεις λιανικών πώλησης καυσίμων, καθώς δεν αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του οχήματος επ' αυτών, με αποτέλεσμα να μην μπορούν να συσχετιστούν με οχήματα της επιχείρησης του προσφεύγοντος, ορθώς δεν αναγνωρίστηκαν από την ελέγχουσα φορολογική αρχή.

Όσον αφορά τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι τα πάγια τα οποία δεν υπερβαίνουν την αξία των 1.500 ευρώ, δεδομένου ότι εκπίπτουν στο 100%, η εγγραφή τους σε λογαριασμό εξόδων και όχι παγίων, ουδεμία φορολογική συνέπεια δύναται να έχει, διότι εκ του αποτελέσματος δεν προκύπτει ουδεμία διαφορά απορρίπτεται ως αβάσιμος. Το αρχείο ενσώματων και άυλων πάγιων περιουσιακών στοιχείων, ως υποχρεωτικά τηρούμενο, σύμφωνα με το άρθρο 4 του ν.4308/2014, για 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, αποτελεί το μόνο πρόσφορο και κατάλληλο δικαιολογητικό για την εγγραφή των αποσβέσεων στα λογιστικά αρχεία και κατ' επέκταση την έκπτωσή τους για τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Όσον αφορά τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι στον Φ.Π.Α. δεν ερευνάται η παραγωγικότητα της σχετικής δαπάνης σύμφωνα με την ΣτΕ 444/2017, συνεπώς μη νομίμως η ελέγχουσα φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε την έκπτωση του Φ.Π.Α., απορρίπτεται ως

αβάσιμος, καθόσον βάσει των προαναφερθεισών διαπιστώσεων της φορολογικής αρχής δεν αποδεικνύεται ότι οι εν λόγω δαπάνες έχουν χρησιμοποιηθεί για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο σύμφωνα με το άρθρο 30 του ν. 2859/2000.

Για τις λοιπές φορολογικές διαφορές και για τις διατάξεις βάσει των οποίων καταλογίστηκαν τα πρόστιμα μη υποβολής ανακεφαλαιωτικών πινάκων ενδοκοινοτικών αποκτήσεων - παραδόσεων η προσφεύγουσα δεν προβάλλει κάποιο ιδιαίτερο ισχυρισμό.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ./05.11.2025 ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 53 Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2021

Πρόστιμο	500,00€
----------	---------

Υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 53 Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2022

Πρόστιμο	800,00€
----------	---------

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2021

Διαφορά φόρου	15.552,81€
Πρόστιμο άρθρου 58 ν. 4987/2022	7.776,41€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	23.329,21€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2022

Διαφορά φόρου	9.068,69€
Πρόστιμο άρθρου 58 ν. 4987/2022	4.534,35€
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	13.603,03€

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2021-31/12/2021

Μη αναγνώριση υπόλοιπου φόρου για έκπτωση	8.234,38€
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	70.360,89€

Υπ' αριθ. οριστική πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2022-31/12/2022

Μη αναγνώριση υπόλοιπου φόρου για έκπτωση	12.857,46€
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	52.279,21€

Επί των οφειλόμενων φόρων κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Κ.Φ.Δ..

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

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

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.