



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604553

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα, 30/07/2021

Αριθμός απόφασης: 2314

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170) όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
- β. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.
- γ. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).
- δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), της υπ' αριθ. Α 1049/2021 Κοινής Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β 984-12.03.2021), καθώς και των υπ' αριθ. Α.1273/2020 (ΦΕΚ Β' 5597/21.12.2020), Α.1241/2020 ΦΕΚ Β' 4804/30.10.2020 και Α.1215/2020 (ΦΕΚ Β' 4254/30.09.2020) ομοίων κοινών αποφάσεων.
- ε. Την ΠΟΛ 10649/04-03-2017 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

2. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

3. Την υπ' αριθμ. 85/22-10-2019 Ημερήσια Διαταγή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **24/03/2021** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ, κατοίκου, επί της οδού κατά της υπ' αριθμ...../2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και τα προσκομιζόμενα με την προσφυγή, έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ...../2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6.Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

7.Την με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ.....ΕΞ2021ΕΜΠ/14-06-2021 κλήση προς ακρόαση της Υπηρεσίας μας.

8.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **24/03/2021** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ...../2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος 30.280,93 Ευρώ, πλέον προστίμου άρθρου 58 Ν. 4174/2013 ύψους 15.140,47 Ευρώ, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 6.140,73 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **51.562,13 Ευρώ.**

Η ως άνω διαφορά φόρου εισοδήματος καταλογίσθηκε κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της από 06/11/2020 έκθεσης μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος της ελέγκτριας του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,

Συγκεκριμένα δυνάμει της με αριθμ...../2020 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. διενεργήθηκε έλεγχος στον προσφεύγοντα και διαπιστώθηκαν διαφορές εισοδήματος -λόγω μη αιτιολόγησης της προέλευσης τραπεζικών πιστώσεων ποσού **26.100,00 ευρώ** στο φορολογικό έτος 2014,

-λόγω αποκρυσταλλώσεως φορολογητέας ύλης ποσού **101.981,39 ευρώ**, που διαπιστώθηκε κατόπιν ελέγχου κλειστής αποθήκης για το φορολογικό έτος 2015,

-λόγω αποκρυσταλλώσεως φορολογητέας ύλης ποσού **504.800,89 ευρώ**, που διαπιστώθηκε κατόπιν ελέγχου κλειστής αποθήκης για το φορολογικό έτος 2016,

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή και να ακυρωθεί η άνω προσβαλλόμενη πράξη προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1^{ος} Λόγος Προσφυγής: Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι απολύτως άκυρες και επικουρικά ανυπόστατες διότι συντάχθηκαν από την ελεγκτική αρχή η οποία δεν είχε σύμφωνα με τον νόμο την Τοπική και Υλική αρμοδιότητα. Στην υπό κρίση περίπτωση η ατομική του επιχείρηση που έχει ως αντικείμενο δραστηριότητας το χονδρικό εμπόριο κρέατος και υποπροϊόντων υπάγεται στην αρμοδιότητα της Δ.Ο.Υ. Α΄ Θεσσαλονίκης η οποία είναι και η μοναδική αρμόδια για να διενεργήσει τον έλεγχο καθώς δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 34 του ν.4141/2013.

2^{ος} Λόγος Προσφυγής: Οι προσβαλλόμενες πράξεις δεν πληρούν τις προϋποθέσεις τις διατάξεις των άρθρων 30, 37 και 64 του ΚΦΔ διότι τα ποσά είναι παράνομα και έχουν ως αποτέλεσμα την ανεπανάρθωτη υλική, ηθική και χρηματική βλάβη.

3^{ος} Λόγος Προσφυγής: Η αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης είναι αόριστη και αναπόδεικτη καθώς :

- αόριστα αναφέρει ότι οι αγορές ήταν 159.499,51 κιλά κρέατος και οι πωλήσεις 92.389,84 κιλά
- από τα τιμολόγια προκύπτει ότι είχε αγοράσει και πραγματοποιήσει εισαγωγές από την Ρουμανική Εταιρεία «.....» 91.614,60 κιλά και λόγω της μεταφοράς αυτών και της επεξεργασίας τους (αφαιρούνται λίπη, τεμαχισμός και ξεκοκάλισμα αυτών) υφίσταται απώλεια 15% γεγονός το οποίο δεν έλαβε υπόψη του ο έλεγχος,
- από τα τιμολόγια αγοράς διαπιστώνεται ότι η μέση τιμή αγοράς των κρεάτων είναι 3,256 και όχι 4,5494 που προσδιόρισε ο έλεγχος,
- την ποσότητα 28.507,43 κιλά δεν την απέκρυψε αλλά προκύπτει με λογιστικούς υπολογισμούς δεδομένου ότι δεν έγινε πραγματική απογραφή αλλά λογιστική καθώς δεν διατηρεί αποθήκευση των κρεάτων,
- στις προσβαλλόμενες πράξεις δεν αναφέρεται με σαφήνεια και πληρότητα πως προσδιορίσθηκε η μέση τιμή και ποια είδη κρεάτων λήφθηκαν υπόψη δεδομένου ότι οι τιμές των διαφόρων ζώων είναι διαφορετικές.

Επειδή με την απόφαση του **Διοικητή της ΑΑΔΕ με Αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1004403 ΕΞ 2018/23-01-2018** με θέμα «*Τροποποίηση της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1115805 ΕΞ 2017/31-7-2017 (Β' 2743) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει, περί μεταβίβασης αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότησης υπογραφής «Με εντολή Διοικητή» σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης*» ορίστηκαν τα εξής:

«*Ι. Τροποποιούμε την αριθμ. Δ. ΟΡΓ. Α 1115805 ΕΞ 2017/31.7.2017 (Β' 2743) απόφαση, με θέμα «Μεταβίβαση αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότηση υπογραφής "Με εντολή Διοικητή" σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης*», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, ως κατωτέρω:

α) Αντικαθιστούμε την υποπερίπτωση Α.2. της στήλης 5 της περίπτωσης 12 «*Την έκδοση εντολής ελέγχου*», ως εξής:

«*Α. 2) Ο Προϊστάμενος του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ. (Άρθρο. 34 του ν.4141/2013 Α' 81, όπως τροποποιήθηκε με την υποπαράγραφο Δ1 του άρθρου πρώτου του ν.4152/2013/Α' 107), για:*

(α) *τους φορολογουμένους όλης της επικράτειας με ετήσια ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα άνω των δέκα εκατομμυρίων (10.000.000,00) ευρώ κατά την διαχειριστική περίοδο που έκλεισε εντός του έτους 2015 ή κατά την πρώτη τους διαχειριστική περίοδο, εφόσον αυτή έκλεισε μετά από την 1/1/2016.*

(β) *Τον/την σύζυγο του φορολογουμένου της αμέσως προηγούμενης υποπερίπτωσης (α), ανεξαρτήτως άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας από αυτούς.*

(γ) *για φορολογουμένους ανεξαρτήτως ετησίων ακαθάριστων εσόδων, οι οποίοι διενεργούν διασυννοριακές συναλλαγές με συνδεδεμένες επιχειρήσεις, κατά την έννοια των διατάξεων της*

παραγράφου 2 του άρθρου 39 του ν. 2238/1994 (Α' 151) ή συνδεδεμένα πρόσωπα κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου ζ' του άρθρου 2 του ν. 4172/2013 (Α' 167) και έχουν υποχρέωση κατάρτισης φακέλου τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών και μόνο για τον έλεγχο ορθής τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων στις ενδοομιλικές συναλλαγές τους».

β) Αντικαθιστούμε το εδάφιο (α) της υποπερίπτωσης Α.3. της στήλης 5 της περίπτωσης 12 «Την έκδοση εντολής ελέγχου», ως εξής:

«(α) εξαιρετικά, τους φορολογουμένους, φυσικά πρόσωπα, όλης της επικράτειας, που πληρούν οποιοδήποτε από τα παρακάτω κριτήρια, ανεξάρτητα από το εάν οι φορολογούμενοι ασκούν και επιχειρηματική δραστηριότητα και ανεξάρτητα από το ύψος των ακαθάριστων εσόδων από αυτή:

αα) Η αξία της ακίνητης περιουσίας του φορολογουμένου, του/της συζύγου και των προστατευόμενων τέκνων αυτού κατά τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, όπως υπολογίζεται στην ηλεκτρονική εφαρμογή του Ο.Π.Σ. Περιουσιολογίου της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), υπερβαίνει αθροιστικά, από την 01.01.2014 και μετά, τουλάχιστον σε ένα έτος, το ποσό των δύο εκατομμυρίων (2.000.000,00) ευρώ.

ββ) Η ετήσια δαπάνη διαβίωσης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν. 4172/2013, που προκύπτει από τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους 2015, υπερβαίνει το ποσό των εκατόν πενήντα χιλιάδων (150.000,00) ευρώ.

γγ) Τα ποσά δαπανών του άρθρου 32 του ν. 4172/2013 στο φορολογικό έτος 2015 υπερβαίνουν το ποσό των τετρακοσίων χιλιάδων (400.000,00) ευρώ.

δδ) Απέστειλαν στο εξωτερικό χρηματικά εμβάσματα συνολικού ύψους διακοσίων χιλιάδων (200.000,00) ευρώ, σε τουλάχιστον ένα έτος από το έτος 2012 και μετά, όπως εντοπίζονται από τα στοιχεία που διαβιβάζονται στην Α.Α.Δ.Ε., σύμφωνα με την αριθμ. ΠΟΛ.1177/2011 (Β' 2050) απόφαση του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών και την αριθμ. ΠΟΛ.1033/2014 (Β' 276) απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων και των συνδικαιούχων των λογαριασμών χρέωσης για την αποστολή του εμβάσματος».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 21 παρ. 1 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. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 παρ. 1, 5 και 8 του ν. 4308/2014 ορίζεται ότι:

«1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου.

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.

8. Ειδικά, η οντότητα παρακολουθεί με κατάλληλες δικλίδες τα παραλαμβανόμενα και αποστέλλόμενα αποθέματα είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. Ομοίως παρακολουθεί τα αποθέματά της σε χώρους τρίτων ή τα αποθέματα τρίτων σε δικούς της χώρους

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 την παράγραφο 5 της Απόφασης της ΓΓΔΕ ΠΟΛ1003/2014 μεταξύ άλλων ορίζεται:

«5.8.1 Η παράγραφος αυτή θέτει ιδιαίτερους κανόνες για την παρακολούθηση των παραλαμβανόμενων και αποστέλλόμενων αποθεμάτων, είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. Η έννοια των αποθεμάτων παρατίθεται στο Παράρτημα Α. Η οντότητα απαιτείται να είναι σε θέση να τεκμηριώνει οποτεδήποτε στη διάρκεια του χρόνου, τις για οποιοδήποτε σκοπό, διακινήσεις αγαθών, απευθείας ή μέσω τρίτου. Το παραστατικό διακίνησης μπορεί να φέρει οποιονδήποτε κατάλληλο, ενδεικτικό της φύσης του, τίτλο, όπως «Παραστατικό Διακίνησης», «Δελτίο Αποστολής», «Συνοδευτικό Διακίνησης Αποθεμάτων», «Έγγραφο διακίνησης μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων» «Συγκεντρωτικό δελτίο διακίνησης», κλπ.

5.8.2 Το παραστατικό διακίνησης εκδίδεται, σε κατάλληλο χρόνο, για την αποστολή ή την παράδοση ή τη διακίνηση των αποθεμάτων, συνοδεύει τα αποθέματα μέχρι τον τελικό προορισμό τους και διαφυλάσσεται από τους αντισυμβαλλόμενους, πλην των ιδιωτών. Δεν απαιτείται έκδοση παραστατικού διακίνησης εφόσον εκδίδεται άμεσα τιμολόγιο πώλησης που συνοδεύει τα αγαθά κατά τη διακίνησή τους, δηλαδή στην περίπτωση αυτή το τιμολόγιο είναι και έγγραφο διακίνησης. Επί ηλεκτρονικής έκδοσης παραστατικού απαιτείται να υπάρχει πρόσβαση στα δεδομένα του στοιχείου στη διάρκεια της διακίνησης για ελεγκτικούς σκοπούς. Διευκρινίζεται επίσης, ότι το παραστατικό διακίνησης εκδίδεται ανεξάρτητα από το εάν η διακίνηση διενεργείται με μεταφορικά μέσα του πωλητή ή οποιουδήποτε τρίτου.

5.8.3 Στην ειδική περίπτωση διακίνησης αγαθών και διανομής αγαθών, που η παραδιδόμενη ποσότητα καθορίζεται από τον παραλήπτη μετά την έναρξη της διακίνησης, στο εκδιδόμενο στοιχείο διακίνησης, στη θέση των στοιχείων του αντισυμβαλλόμενου, αναγράφεται η λέξη «Διάφοροι» («Συγκεντρωτικό δελτίο διακίνησης»). Κατά την παράδοση των αποθεμάτων, εκδίδονται για κάθε επιμέρους παράδοση είτε άμεσα τα παραστατικά πώλησης (τιμολόγια, αποδείξεις λιανικών πωλήσεων), είτε παραστατικά διακίνησης αποθεμάτων είτε τηρείται αρχείο με τις απαιτούμενες πληροφορίες (είδος και ποσότητα) των παραδιδόμενων αγαθών, κατά παραλήπτη. Κατά την επιστροφή των μη παραδοθέντων αποθεμάτων δύναται να εκδίδεται σχετικό παραστατικό στο οποίο αναγράφεται το είδος και η ποσότητα των επιστρεφόμενων αποθεμάτων είτε να αναγράφεται το

υπόλοιπο της επιστρεφόμενης ποσότητας στο αρχικό παραστατικό, είτε να ενημερώνεται σχετικό αρχείο.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 8 παρ. 1, 5 και 6 και το άρθρο 11 του ν. 4308/2014 ορίζεται ότι:

«άρθρο 8

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. ... 5. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται τιμολόγιο για κάθε πώληση. Ο πωλητής αγαθών ή υπηρεσιών εκδίδει το τιμολόγιο πώλησης. Εναλλακτικά, ο πωλητής μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση τιμολογίου από το λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών (αυτο-τιμολόγηση) ή από τρίτο πρόσωπο εξ ονόματος και για λογαριασμό του πωλητή. Η συμφωνία για έκδοση τιμολογίου από το λήπτη αγαθών ή υπηρεσιών ή από άλλο τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει την οντότητα από τη νόμιμη υποχρέωση να διασφαλίζει ότι θα εκδοθεί τιμολόγιο, καθώς και από κάθε σχετική ευθύνη. 6. Πιστωτικό τιμολόγιο είναι το τιμολόγιο που εκδίδεται για κάθε περίπτωση εκπτώσεων, επιστροφών ή άλλων διαφορών.

Άρθρο 11

1. Η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η αποστολή ή παράδοση των αγαθών ή των υπηρεσιών.».

Επειδή, στο άρθρο 3 παρ. Β της Απόφασης του Διοικητή της Α 1293/2019 με θέμα «Πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά» μεταξύ άλλων ορίζεται:

«Β. Έλεγχος στα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία)

1. Έλεγχος ως προς την ορθή τήρηση των βιβλίων σύμφωνα με τις διατάξεις υποπαραγράφου Ε.1. της παραγράφου Ε' του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012 (Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών - Κ.Φ.Α.Σ.) ή του ν. 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Ε.Λ.Π.). 2. Έλεγχος ως προς την ορθή έκδοση των φορολογικών στοιχείων σύμφωνα με τις διατάξεις υποπαραγράφου Ε.1. της παραγράφου Ε' του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012 (Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών - Κ.Φ.Α.Σ.) ή του ν. 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Ε.Λ.Π.).

4. Πραγματοποίηση κλειστής αποθήκης σε δύο (2) τουλάχιστον είδη ανά ελεγχόμενη χρήση, επιλεκτικά με βάση την τιμή μονάδας ή την ποσότητα ή τη συνολική αξία, υποχρεωτικά σε όσους πωλούν αποκλειστικά χονδρικώς και όπου είναι εφικτό στα πρόσωπα που πωλούν χονδρικώς και λιανικώς ή αποκλειστικά λιανικώς.».

Επειδή στο άρθρο 65 του ν.4174/2013 ορίζεται:

«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 εν προκειμένω ο προσφεύγων με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης ισχυριζόμενος αφενός την αναρμοδιότητα ελέγχου από την πλευρά του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. αφετέρου την έλλειψη αιτιολογίας στην προσβαλλόμενη πράξη και την οικεία έκθεση ελέγχου καθώς και την μη κοινοποίηση σε αυτόν του υπολογισμού του φόρου, ο οποίος είναι παράνομος και έχει ως αποτέλεσμα την ανεπανόρθωτη υλική, ηθική και χρηματική βλάβη για αυτόν.

Ωστόσο όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου και από την επεξεργασία των τραπεζικών του λογαριασμών ο προσφεύγων απέστειλε εμβάσματα στο εξωτερικό συνολικού ύψους **200.000,00 €**, ως εκ τούτου βάσει της ανωτέρω Απόφασης του Διοικητή ορθώς ο έλεγχος διενεργήθηκε από το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί αναρμοδιότητας ελέγχου απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον προβαλλόμενο ισχυρισμό της μη κοινοποίησης του υπολογισμού του φόρου της προσβαλλόμενης πράξης, από τα στοιχεία του φακέλου διαπιστώνεται ότι νομότυπα και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.4174/2013 κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα στις 15/12/2020 τόσο η προσβαλλόμενη πράξη όσο και η οικεία έκθεση ελέγχου.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται επίσης την έλλειψη αιτιολογίας στην προσβαλλόμενη πράξη και συγκεκριμένα προβάλλει ότι:

- αόριστα ο έλεγχος αναφέρει ότι οι αγορές ήταν 159.499,51 κιλά κρέατος και οι πωλήσεις 92.389,84 κιλά,

- από τα τιμολόγια προκύπτει ότι είχε αγοράσει και πραγματοποιήσει εισαγωγές από την Ρουμανική Εταιρεία «.....» 91.614,60 κιλά και λόγω της μεταφοράς αυτών και της επεξεργασίας τους (αφαιρούνται λίπη, τεμαχισμός και ξεκοκάλισμα αυτών) υφίσταται απώλεια 15% γεγονός το οποίο δεν έλαβε υπόψη του ο έλεγχος,

- από τα τιμολόγια αγοράς διαπιστώνεται ότι η μέση τιμή αγοράς των κρεάτων είναι 3,256 και όχι 4,5494 που προσδιόρισε ο έλεγχος,

- την ποσότητα 14.765,24 κιλά δεν την απέκρυψε αλλά προκύπτει με λογιστικούς υπολογισμούς δεδομένου ότι δεν έγινε πραγματική απογραφή αλλά λογιστική καθώς δεν διατηρεί αποθήκευση των κρεάτων,

- στις προσβαλλόμενες πράξεις δεν αναφέρεται με σαφήνεια και πληρότητα πως προσδιορίσθηκε η μέση τιμή και ποια είδη κρεάτων λήφθηκαν υπόψη δεδομένου ότι οι τιμές των διαφόρων ζώων είναι διαφορετικές.

Επειδή ωστόσο από την οικεία έκθεση ελέγχου διαπιστώνεται ότι ο έλεγχος προέβη στην ελεγκτική επαλήθευση της κλειστής αποθήκης στο σύνολο των ειδών που αγοράζει και πουλάει ο προσφεύγων, χωρίς να μπορεί να λάβει υπόψη το είδος του ζώου, καθώς ως αναφέρεται στην έκθεση ήταν αδύνατο διότι σε αρκετά φορολογικά παραστατικά που αφορούν σε αγορές και πωλήσεις διαπιστώθηκε ότι δεν αναγράφονταν το είδος αυτού και εν συνεχεία αφού έλαβε υπόψη το σύνολο των αγορών και των πωλήσεων που διενήργησε ο προσφεύγων, κατέγραψε το σύνολο των κιλών σε ζώα που αγοράζει και πουλάει, σε κάθε ελεγχόμενο φορολογικό έτος καθώς και την εκάστοτε τιμή της κάθε συναλλαγής

όπως τα εν λόγω στοιχεία αναγράφονται στα φορολογικά παραστατικά που τηρεί και επέδειξε στον έλεγχο ο προσφεύγων και διαπιστώθηκαν τα εξής:

Φορολογικό έτος 2015

Αγορές σε κιλά:	159.499,51
Μείον Πωλήσεις σε κιλά:	92.389,84
Υπόλοιπο έλεγχου σε κιλά την 31/12/2015:	67.109,67
Απογραφή ελεγχόμενου σε κιλά την 31/12/2015:	38.602,24
ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΜΕ ΣΥΝΤΑΧΘΕΙΣΑ ΑΠΟΓΡΑΦΗ (σε κιλά) την 31/12/2015:	28.507,43

Ο έλεγχος στην συνέχεια προσδιόρισε τη μέση τιμή χονδρικής πώλησης στο ποσό των 4,5494 € βασιζόμενος στα εκδοθέντα φορολογικά παραστατικά χονδρικής πώλησης και αποδεχόμενος αυτή την τιμή και όχι κάποια τιμή λιανικής πώλησης που είναι υψηλότερη της μέσης τιμής χονδρικής καθώς και το ύψος των λιανικών πωλήσεων που διενήργησε ο ελεγχόμενος, και αποδεχόμενος ότι η απογραφή λήξης συντάχθηκε ορθά, προσδιόρισε αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη η οποία οφείλεται σε μη έκδοση φορολογικών στοιχείων ως εξής:

2015	(α)	(β)	(γ)	(δ)	(ε)	(στ)
ΑΓΟΡΕΣ (σε κιλά)	159.499,51 kgr					
ΠΩΛΗΣΕΙΣ (σε κιλά)	92.389,84 kgr	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΛΕΓΧΟΥ-ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ	ΜΕΣΗ ΤΙΜΗ ΠΩΛΗΣΗΣ	ΕΠΙΠΛΕΟΝ ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ ΣΕ ΑΞΙΑ (β x γ)	ΛΙΑΝΙΚΕΣ ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟΥ ΩΣ ΕΚΔΟΘΕΝΤΑ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΑ	ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΥΛΗ ΒΑΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ (δ – ε)
ΤΕΛΙΚΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	67.109,67 kgr	(67.109,67-38.602,24) =28.507,43 kgr	4,5494	129.691,70	27.710,31	101.981,39

Ο έλεγχος εν συνεχεία πραγματοποίησε την ελεγκτική επαλήθευση της κλειστής αποθήκης και στο φορολογικό έτος 2016, λαμβάνοντας υπόψη την απογραφή έναρξης 01.01.2016 όπως αυτή είχε προσδιορισθεί από τον προσφεύγοντα και διαπίστωσε επίσης για το φορολογικό έτος 2016 τα εξής:

Φορολογικό έτος 2016

Αγορές σε κιλά:	588.608,85
Πλέον Απογραφή λήξης 31/12/2015 σε κιλά (απογραφή έναρξης 1/1/2016)	38.602,24
Μείον Πωλήσεις σε κιλά:	462.355,36
Υπόλοιπο έλεγχου σε κιλά την 31/12/2016:	164.855,73
Απογραφή ελεγχόμενου σε κιλά την 31/12/2016:	33.665,28
ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΜΕ ΣΥΝΤΑΧΘΕΙΣΑ ΑΠΟΓΡΑΦΗ (σε κιλά) την 31/12/2016:	131.190,45

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τη μέση τιμή χονδρικής πώλησης των 4,5351 €, (όπως αυτή προκύπτει από τα εκδοθέντα φορολογικά παραστατικά χονδρικής πώλησης) και αποδεχόμενος αυτή την τιμή και όχι κάποια τιμή λιανικής πώλησης που είναι υψηλότερη της μέσης τιμής χονδρικής καθώς και το ύψος των λιανικών πωλήσεων που διενήργησε ο ελεγχόμενος, και αποδεχόμενος ότι η απογραφή λήξης συντάχθηκε ορθά, προσδιόρισε αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη η οποία οφείλεται σε μη έκδοση φορολογικών στοιχείων ως εξής:

2016						
-------------	--	--	--	--	--	--

	(α)	(β)	(γ)	(δ)	(ε)	(στ)
ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ ΈΝΑΡΞΗΣ	38.602,24 κιλά					
ΑΓΟΡΕΣ (σε κιλά)	588.608,85 κιλά					
ΠΩΛΗΣΕΙΣ (σε κιλά)	462.355,36 κιλά	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΛΕΓΧΟΥ-ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ	ΜΕΣΗ ΤΙΜΗ ΠΩΛΗΣΗΣ	ΕΠΙΠΛΕΟΝ ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ ΣΕ ΑΞΙΑ (β x γ)	ΛΙΑΝΙΚΕΣ ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟΥ ΩΣ ΕΚΔΟΘΕΝΤΑ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΑ	ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕ Α ΥΛΗ ΒΑΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ (δ – ε)
ΤΕΛΙΚΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	164.855,73 κιλά	(164.855,73- 33.665,28) =131.190,45 κιλά	4,5351	594.961,81	90.160,92	504.800,89

Σημειώνεται ότι για τις ανωτέρω διαπιστώσεις μη έκδοσης καταλογίσθηκαν τα σχετικά πρόστιμα του Κ.Φ.Δ. περί μη έκδοσης με την έκδοση των παρακάτω πράξεων που επιδόθηκαν στον προσφεύγοντα μαζί με την προσβαλλόμενη πράξη και οι οποίες δεν αμφισβητήθηκαν από τον προσφεύγοντα:

- 1)η με αρ./2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 Ν. 4173/2013 φορολογικού έτους 2015, ποσού 5.122,49 ευρώ, με τη σχετική έκθεση ελέγχου
- 2)η με αρ./2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α παρ. 1 Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2015, ποσού 5.296,94 ευρώ, με τη σχετική έκθεση ελέγχου
- 3)η με αρ./2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α παρ. 1 Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2016, ποσού 32.812,06 ευρώ, με τη σχετική έκθεση ελέγχου.

Επειδή ο προσφεύγων με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής ισχυρίζεται ότι είχε αγοράσει και πραγματοποιήσει εισαγωγές από την Ρουμανική Εταιρεία «.....» 91.614,60 κιλά και λόγω της μεταφοράς αυτών και της επεξεργασίας τους (αφαιρούνται λίπη, τεμαχισμός και ξεκοκάλισμα αυτών) υφίσταται απώλεια 15% γεγονός το οποίο δεν έλαβε υπόψη του ο έλεγχος.

Επειδή στην εισήγηση απόψεων αναφέρεται ότι από την ελεγκτική αρχή δεν λήφθηκε υπόψη κάποια φύρα διότι κατά τον έλεγχο ο προσφεύγων δεν επικαλέστηκε κάτι τέτοιο, ούτε και προσκόμισε στοιχεία που να αποδεικνύουν την ύπαρξη φύρας ή το ποσοστό αυτής και επίσης η ελεγκτική αρχή αναφέρει ότι η φύρα υπολογίζεται κατά την παραγωγική διαδικασία και τις τεχνικές προδιαγραφές και όχι στην εν λόγω περίπτωση όπου διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων αγοράζει και πουλάει το ίδιο προϊόν, όπως αυτό το εισάγει από το εξωτερικό, χωρίς καν να χρειάζεται να το τεμαχίσει και να αφαιρέσει λίπη καθώς πουλάει ολόκληρα κομμάτια χονδρικής.

Η Υπηρεσία μας στο πλαίσιο επανεξέτασης, και λόγω του ότι προβάλλεται για πρώτη φορά ο ισχυρισμός περί φύρας απέστειλε στον προσφεύγοντα την **με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ.....ΕΞ2021ΕΜΠ/14-06-2021 κλήση προς ακρόαση** μέσω υποβολής έγγραφων απόψεων προκειμένου ο προσφεύγων να εκθέσει τις απόψεις του σχετικά με την τεκμηρίωση των προβαλλόμενων ισχυρισμών και ειδικότερα ως προς τον προβαλλόμενο ισχυρισμό που σχετίζεται με

την φύρα ποσοστού 15% όπως προσκομίσει πρόσφορα στοιχεία (π.χ. ζυγολόγια) που να το αποδεικνύουν.

Ωστόσο ο προσφεύγων μέχρι την έκδοση της παρούσας Απόφασης δεν προσκόμισε σχετικά δικαιολογητικά ως εκ τούτου οι σχετικοί ισχυρισμοί του απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 06/11/2020 έκθεση μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος της ελέγκτριας του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επί των οποίων εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες και η υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **24/03/2021** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με **ΑΦΜ**, και την επικύρωση της υπ' αριθμ...../2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,

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

Φορολογικό έτος 2015

Διαφορά φόρου εισοδήματος	30.280,93
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	6.140,73
Πρόστιμο του άρθρου 58 του ν.4174/2013	15.140,47
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	51.562,13

(ως η με αριθμ...../2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.)

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεο.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΑΝΑΠΛΗΡΩΤΡΙΑ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

Σημείωση: Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.