



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 06/10/2023

Αριθμός απόφασης: e849

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α7' – Επανεξέτασης

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

e mail : ded.thess@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ν.4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206/4-11-2022), 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.)»

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. Την με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 Απόφαση του Διοικητή της 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 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 19/05/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, με **ΑΦΜ**, κατοίκου Κρύας Βρύσης Γιαννιτσών, επί της

οδού , Τ.Κ. 58300, κατά : α) της με αριθ. .../09-04-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2021 και β) της με αριθ. /09-04-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2021-31/12/2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

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

6. Την έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 19/05/2023 και με 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την αριθμ. .../09-04-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2021, καταλογίστηκε ποσό φόρου για καταβολή, ποσού 125.823,39 €, πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ, ύψους 62.911,70€, ήτοι, συνολικό ποσό 188.518,97€.

Με την αριθμ. .../09-04-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2021, αναπροσαρμόστηκε το πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση στην επόμενη φορολογική περίοδο, στο ύψος των 12.322,61€, έναντι δηλωθέντος ύψους 44.325,25€, ήτοι, μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση κατά το ποσό των 32.002,64€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται στις από 04/04/2023 εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., οι οποίες συντάχθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. Έδεσσας στα πλαίσια ελέγχου που διενήργησε για το φορολογικό έτος 2021, δυνάμει της με αριθμ. ../27-01-2023 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της. Αιτία του παρόντος ελέγχου αποτέλεσε το με αριθ. /23-12-2022 έγγραφο της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) Θεσσαλονίκης, με το οποίο διαβιβάστηκαν πληροφοριακές εκθέσεις εισοδήματος και ΦΠΑ για τον προσφεύγοντα. Ειδικότερα, σύμφωνα με τις ως άνω εκθέσεις, ο προσφεύγων δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία αξίας (τιμολόγια πώλησης και τιμολόγια παροχής υπηρεσιών) για τη χονδρική πώληση δημητριακών, σπόρων δημητριακών, λιπασμάτων και ζωοτροφών και την παροχή υπηρεσίας (αποξήρανση αραβόσιτου, αποθήκευση δημητριακών), σε απροσδιόριστο αριθμό περιπτώσεων για το έτος 2021, καθαρής αξίας 335.367,20€, πλέον ΦΠΑ 32.002,65€, οι οποίες προέκυψαν κατόπιν έρευνας -επεξεργασίας κατασχεθέντων στοιχείων. Η ανωτέρω κρίση του

ελέγχου θεμελιώνεται πλήρως και αποδεικνύεται από την από 20/12/2022 έκθεση ελέγχου Εφαρμογής διατάξεων του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & του Κ.Φ.Δ και 2523/97 της ΥΕΔΔΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

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

1. Νομίμως υπέβαλε ηλεκτρονικά την με αρ. πρωτ. /31-01-2023 εκπρόθεσμη φορολογική δήλωση, με την οποία τροποποίησε την κατάσταση οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα (έντυπο Ε3) φορολογικού έτους 2021 και συγκεκριμένα την απογραφή λήξης, καθώς η αξία των εμπορευμάτων λήξης ανήλθε σε 151.039,50€, στοιχείο που είχε υποχρέωση να δηλώσει στη φορολογική αρχή. Μάλιστα με το από 27/02/2023 σημείωμα έκθεσης απόψεών του, εξέθεσε τόσο ότι η εν λόγω απογραφή εμπορευμάτων λήξης ανταποκρίνεται στην πραγματική αξία των εμπορευμάτων στο τέλος της επίμαχης περιόδου, όσο και τους λόγους για τους οποίους η αρχική απογραφή εμπορευμάτων λήξης είχε προσδιοριστεί από τη λογίστριά του με την οποία τότε συνεργαζόταν, στο εσφαλμένο ποσό των 381.849,64€. Και ναι μεν είναι αληθής η επισήμανση ότι η οντότητα έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος (άρθρο 5 του ν. 4308/2014), πλην όμως τούτο δεν αναιρεί το γεγονός ότι σε τελική ανάλυση εν προκειμένω έχει ληφθεί υπόψη για τον υπολογισμό του εισοδήματος, του φόρου και του προστίμου, αξία εμπορευμάτων λήξης που δεν ανταποκρίνεται στην πραγματικότητα. Για τους λόγους αυτούς και κατ'επίκληση της αρχής της επιείκειας και προκειμένου να αποπληρώσει τις οφειλές του και να μπορέσει να λειτουργήσει την επιχείρησή του, αιτείται να γίνει εκ νέου υπολογισμός και επανέκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, ώστε ο υπολογισμός να λάβει χώρα βάσει του κριτηρίου που θέτει η διάταξη του άρθρου 19 παρ. 3 του Ν. 4987/2022, λαμβάνοντας δηλαδή υπόψη, την εκπρόθεσμη τροποποιητική φορολογική δήλωση που υπέβαλε.

2. Τόσο η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εισοδήματος, όσο και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, έχουν υπογραφεί και εκδοθεί από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας στις 04.04.2023, γεγονός που συνεπάγεται ότι εκδόθηκαν μετά την παρέλευση μηνός από την υποβολή των απόψεών του, κατά παράβαση των οριζόμενων στο άρθρο 28 παρ. 2 του ΚΦΔ. Ως εκ τούτου, υφίσταται εν προκειμένω παραβίαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκ μέρους της διοίκησης, που καθιστά τις προσβαλλόμενες πράξεις νομικά πλημμελείς και κατ'επέκταση ακυρωτέες.

Ως προς τον πρώτο προβαλλόμενο ισχυρισμό :

Επειδή, ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, στο άρθρο 23, ορίζει ότι: «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 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. [...]3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα.»

Επειδή, ο ν.4308/2014 (ΦΕΚ Α΄ 251/24.11.2014) Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις, όπως ισχύει κατά το υπό κρίση φορολογικό έτος 2021, ορίζει **στο άρθρο 1** (Πεδίο εφαρμογής), ότι : «1. Για την εφαρμογή των ρυθμίσεων αυτού του νόμου λαμβάνονται υποχρεωτικά υπόψη οι ορισμοί του παραρτήματος Α΄. 2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου: γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα [του ιδιωτικού τομέα] που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη.» Στο **άρθρο 3** (Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία), ότι : «1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκυπτόντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς. 2. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας παρακολουθεί σε αρχείο κάθε στοιχείο του ισολογισμού, καθώς και κάθε μεταβολή αυτού. 3. Η τήρηση των αρχείων των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου γίνεται με τρόπο ανάλογο του μεγέθους και της φύσης της οντότητας και σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. 11. Η οντότητα της παρ. 2(γ) του άρθρου 1 που εμπίπτει στην κατηγορία των πολύ μικρών οντοτήτων και επιλέγει, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο, να καταρτίσει τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της παρ. 8 του άρθρου 16 δύναται να μην τηρήσει τα αρχεία της παραγράφου 2 του παρόντος άρθρου. 12. Όταν, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου, η οντότητα δεν συντάσσει ισολογισμό, δύναται, αντί του λογιστικού συστήματος της παραγράφου 10, να χρησιμοποιεί ένα κατάλληλο απλογραφικό λογιστικό σύστημα (βιβλία εσόδων - εξόδων) για την παρακολούθηση των στοιχείων της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, τα οποία συμπεριλαμβάνουν: α) Τα πάσης φύσεως έσοδα διακεκριμένα σε έσοδα από πώληση εμπορευμάτων, από πώληση προϊόντων, από παροχή υπηρεσιών και λοιπά έσοδα. β) Τα πάσης φύσεως κέρδη. γ)» Στο **άρθρο 4** (Άλλα λογιστικά αρχεία), ότι : «1. Η οντότητα τηρεί κατά περίπτωση, πέραν των αρχείων του άρθρου 3, τα αρχεία (βιβλία) που περιγράφονται στις επόμενες

παραγράφους, με ημερομηνία αναφοράς την ημερομηνία τέλους της περιόδου αναφοράς (ημερομηνία του ισολογισμού).4. Αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων: Στο αρχείο αυτό καταχωρούνται: α) Τα ποσοτικά δεδομένα της φυσικής απογραφής (σύντομη περιγραφή είδους, μονάδα μέτρησης και ποσότητα), κατά είδος και διακεκριμένα για κάθε αποθηκευτικό χώρο. β) Η κατά μονάδα αξία επιμέτρησης, καθώς και η συνολική αξία επιμέτρησης του κάθε είδους. γ) Ο προσδιορισμός της ποσότητας των αποθεμάτων δύναται να γίνεται με έμμεσες τεχνικές που είναι αξιόπιστες και κατάλληλα τεκμηριωμένες. δ) Αναλώσιμα υλικά αγαθά που δεν είναι σημαντικά μπορούν να μην απογράφονται.» Στο **άρθρο 20** (Επιμέτρηση αποθεμάτων και υπηρεσιών), ότι : « 1. Τα αποθέματα αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος κτήσης. 6. Μετά την αρχική αναγνώριση, τα αποθέματα επιμετρώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους κτήσης και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας. 7. Το κόστος κτήσης του τελικού αποθέματος:

α) Προσδιορίζεται, σύμφωνα με τη μέθοδο «Πρώτο Εισαχθέν – Πρώτο Εξαχθέν» (FIFO) ή τη μέθοδο του μέσου σταθμικού όρου ή άλλη τεκμηριωμένα γενικά αποδεκτή μέθοδο. Η χρήση της μεθόδου «Τελευταίο Εισαχθέν – Πρώτο Εξαχθέν» (LIFO) δεν επιτρέπεται.

β) Η ίδια μέθοδος χρησιμοποιείται για όλα τα αποθέματα που έχουν παρόμοια φύση και χρήση από την οντότητα. Για αποθέματα με διαφορετική φύση ή χρήση διαφορετικές μέθοδοι μπορεί να δικαιολογούνται.

γ) Το κόστος αποθεμάτων που δεν είναι συνήθως αντικαταστατά, καθώς και των αγαθών ή υπηρεσιών που παράγονται και προορίζονται για ειδικά έργα, προσδιορίζεται με τη μέθοδο του εξατομικευμένου κόστους.» Στο **άρθρο 28**, (Μεταβολές λογιστικών πολιτικών και εκτιμήσεων και διόρθωση λαθών), ότι : «1. Οι μεταβολές των λογιστικών πολιτικών και οι διορθώσεις λαθών αναγνωρίζονται αναδρομικά με τη διόρθωση:

α) Των λογιστικών αξιών των περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και της καθαρής θέσης, για τη σωρευτική επίδραση της μεταβολής κατά την έναρξη και λήξη της συγκριτικής και της τρέχουσας περιόδου, και β) των εσόδων, κερδών, εξόδων και ζημιών, όσον αφορά την επίδραση επί των λογιστικών μεγεθών της συγκριτικής περιόδου. ... 3. Η διόρθωση των λαθών διενεργείται άμεσα κατά τον εντοπισμό τους.»

Επειδή ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013) (ΦΕΚ 167/23-7-2013), στο **άρθρο 25**, ορίζει ότι : « Τα αποθέματα και τα ημικατεργασμένα προϊόντα αποτιμώνται σύμφωνα με τους ισχύοντες κανόνες λογιστικής. Ωστόσο, ο φορολογούμενος δεν επιτρέπεται να χρησιμοποιήσει διαφορετική μέθοδο αποτίμησης κατά τα τέσσερα (4) έτη μετά το φορολογικό έτος κατά το οποίο χρησιμοποιήθηκε για πρώτη φορά η μέθοδος αποτίμησης που εφάρμοσε η επιχείρηση.»

Επειδή, περαιτέρω με τις διατάξεις της **ΠΟΛ. 1075/10-06-2016**, με θέμα «ΘΕΜΑ: Διευκρινίσεις σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 25 του ν. 4172/2013, ορίζονται μεταξύ άλλων τα εξής: «1. Με τις διατάξεις του άρθρου 25 του ν. 4172/2013, οι οποίες έχουν εφαρμογή, σύμφωνα

με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 72 του ίδιου νόμου για φορολογικές περιόδους που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και εξής, ορίζεται ότι τα αποθέματα και τα ημικατεργασμένα προϊόντα αποτιμώνται σύμφωνα με τους ισχύοντες κανόνες λογιστικής. Ωστόσο, ο φορολογούμενος δεν επιτρέπεται να χρησιμοποιήσει διαφορετική μέθοδο αποτίμησης κατά τα τέσσερα (4) έτη μετά το φορολογικό έτος κατά το οποίο χρησιμοποιήθηκε για πρώτη φορά η μέθοδος αποτίμησης που εφάρμοσε η επιχείρηση.

[...]

4. Εξάλλου, με τις διατάξεις των περιπτ. 1 και 2 της παρ. 2.2.205 του άρθρου 1 του Π.Δ. 1123/1980, όπως αυτές ίσχυαν πριν την κατάργησή τους με το άρθρο 38 του ν. 4308/2014 και εφαρμόζονταν για περιόδους που άρχιζαν πριν την 31η Δεκεμβρίου 2014, ορίζεται, ότι τα αποθέματα που προέρχονται από αγορές αποτιμούνται στην κατ'είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμής κτήσεως και τρέχουσας τιμής αγοράς, ενώ τα αποθέματα που προέρχονται από την παραγωγή στην κατ' είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ τιμών ιστορικού κόστους παραγωγής και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.

5. Επίσης, με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 20 του ν. 4308/2014, οι οποίες έχουν εφαρμογή για περιόδους που αρχίζουν μετά την 31η Δεκεμβρίου 2014 ορίζεται, ότι μετά την αρχική αναγνώριση, τα αποθέματα επιμετρώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους κτήσης και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.

6. Με τη λογιστική οδηγία εφαρμογής του νόμου 4308/2014 της ΕΛΤΕ διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι για την εφαρμογή των ρυθμίσεων του άρθρου 20 όταν η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία είναι μικρότερη του κόστους κτήσης των αποθεμάτων, η διαφορά (ζημία) επιβαρύνει το κόστος πωληθέντων στην κατάσταση αποτελεσμάτων.

7. Επομένως, η διαφορά από την αποτίμηση αποθεμάτων δεν αποτελεί δαπάνη εξεταζόμενη στο πλαίσιο εφαρμογής του άρθρου 22 του ν. 4172/2013, αλλά επηρεάζει τα αποτελέσματα μέσω του κόστους πωληθέντων.

Τα ανωτέρω ισχύουν για φορολογικές περιόδους που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά, δεδομένου ότι οι διατάξεις του ν. 4308/2014 καθώς και του Π.Δ. 1123/1980 δεν διαφέρουν ως προς το υπόψη θέμα.»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, προκύπτουν τα εξής: Ο προσφεύγων διατηρεί ατομική επιχείρηση, με αντικείμενο εργασιών το χονδρικό εμπόριο δημητριακών, σπόρων και ζωοτροφών με έδρα την Κρύα Βρύση Ν. Πέλλας. Για τη λογιστική απεικόνιση των εργασιών του τηρεί απλογραφικά βιβλία, ενώ παράλληλα για την παρακολούθηση των αποθεμάτων του τηρεί βιβλίο απογραφών. Δυνάμει της με αριθ. .../27-01-2023 εντολής ελέγχου, διενεργήθηκε έλεγχος εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4172/2013 (φορολογίας εισοδήματος), του ν. 2859/2000 (ΦΠΑ) και του κώδικα φορολογικής διαδικασίας, στα πλαίσια του οποίου γνωστοποιήθηκε η δυνατότητά του να υποβάλλει εκπρόθεσμες φορολογικές δηλώσεις μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού, κατ'εφαρμογή των διατάξεων των

άρθρων 18 και 19 του ν. 4987/2022. Μέσω της εφαρμογής, «τα αιτήματά μου», ο προσφεύγων υπέβαλε το με αριθ. πρωτ. /31-1-2023, αίτημα τροποποιητικής δήλωσης φορολογικού έτους 2021. Συγκεκριμένα με την ανωτέρω τροποποιητική δήλωση και την κατάσταση οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα (έντυπο Ε3), μείωσε τα εμπορεύματα λήξης σε 151.039,50€, έναντι αρχικών δηλωθέντων ύψους 381.849,84€, και κατ'επέκταση τα αποτελέσματα χρήσης (ζημίες) σε -264.446,18€, έναντι αρχικά δηλωθέντων ύψους -33.635,84€. Ωστόσο, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε το αποτέλεσμα της ανωτέρω τροποποιητικής δήλωσης φορολογικού έτους 2021, επειδή, ο προσφεύγων δε δικαιολόγησε και δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα αρχεία που τεκμηριώνουν τη διόρθωση του λάθους και δεν πρόβαλε λόγους ουσίας για το πως προέκυψαν οι αλλαγές ως προς την απογραφή λήξης, οι οποίες μετέβαλαν συνακόλουθα τα αποτελέσματα της χρήσης αυτής.

Ο προσφεύγων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή προβάλλει, ότι η απογραφή λήξης που υποβλήθηκε με την αρχική δήλωση ήταν απόλυτα εσφαλμένη, υποβλήθηκε εν αγνοία του ως προς το περιεχόμενό της από τον λογιστή, με τον οποίο συνεργαζόταν την περίοδο εκείνη και δεν στηρίχθηκε σε πραγματικά στοιχεία. Πρόκειται δηλαδή για μια απογραφή ατεκμηρίωτη, παντελώς αβάσιμη και εσφαλμένη με την οποία αναιτιολόγητα εμφανίζονται πολύ αυξημένα τα αποτελέσματα της απογραφής λήξης. Αντιθέτως, η απογραφή λήξης που υποβλήθηκε με την τροποποιητική του δήλωση είναι τεκμηριωμένη, βάσιμη και αληθής, στηριζόμενη σε πραγματικά στοιχεία και ως τέτοια δέον όπως γίνει δεκτή από τη φορολογική αρχή. Με την εν λόγω απογραφή διορθώνεται το λάθος που είχε εμφοχωρήσει στην απογραφή της αρχικής δήλωσης, ώστε τα δηλούμενα στοιχεία να ανταποκρίνονται στην πραγματική κατάσταση. Εξάλλου, η κείμενη νομοθεσία παρέχει την , δυνατότητα στον διοικούμενο να υποβάλλει τροποποιητική δήλωση για τυχόν λάθη και παραλείψεις, ακόμη και μετά την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου, αφού στο άρθρο 19 παρ. 3 του ΚΦΔ, προβλέπεται η υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης μέχρι την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από την Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξης προσδιορισμού του φόρου.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 4308/2014(Ελληνικών Λογιστικών προτύπων) περί διασφάλισης της αξιοπιστίας του λογιστικού συστήματος, προβλέπεται ότι 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, ενώ κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα, τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια), τα οποία αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος. Επιπλέον, η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες, για την διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός,

από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους και 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.

Επειδή με την από 31-1-2023, τροποποιητική δήλωση φορολογικού έτους 2021 και την κατάσταση οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα (έντυπο Ε3), μείωσε τα εμπορεύματα λήξης σε 151.039,50€, έναντι αρχικών δηλωθέντων ύψους 381.849,84€, και κατ'επέκταση τα αποτελέσματα χρήσης (ζημίες) σε -264.446,18€, έναντι αρχικά δηλωθέντων ύψους -33.635,84€, χωρίς ωστόσο να προσκομίζει στοιχεία και συγκεκριμένα το βιβλίο ιδιόκτητων αποθεμάτων (βιβλίο απογραφών) από το οποίο να προκύπτουν, η μέθοδος επιμέτρησης των αποθεμάτων, τα δεδομένα των ειδών (περιγραφή, μονάδα μέτρησης και ποσότητα), η μονάδα αξία επιμέτρησης, καθώς και η συνολική αξία επιμέτρησης του κάθε είδους, ώστε να τεκμηριώνεται η τροποποίηση του μεγέθους της απογραφής λήξης.

Επειδή σε κάθε περίπτωση, στο βαθμό που η απογραφή επηρεάζει το κόστος πωληθέντων και κατά συνέπεια τα κέρδη του οικείου φορολογικού έτους, απαιτείται η αποτίμηση να τεκμηριώνεται επαρκώς με πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία. Ως εκ τούτου, λαμβάνοντας υπ' όψιν όλα τα ανωτέρω αναφερόμενα στην κρινόμενη υπόθεση, κατά την οποία ο προσφεύγων δεν δικαιολόγησε το εξαιρετικά υψηλό ποσοστό τροποποίησης των απογραφέντων ειδών, που εν προκειμένω ανέρχεται σε ποσοστό 60,44%, σε σχέση με την αρχική δηλωθείσα απογραφή, ορθά η φορολογική αρχή δεν έκανε δεκτή την υποβολή σχετικής τροποποιητικής δήλωσης και ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Ως προς το δεύτερο προβαλλόμενο ισχυρισμό :

Επειδή, ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι η φορολογική αρχή δεν εξέδωσε, ως όφειλε, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του ΚΦΔ, την ένδικη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εντός μηνός από την ημερομηνία υποβολής του αρ. πρωτ. 10384 υπομνήματος του, στις 27-02-2023, αλλά μετά την πάροδο των προβλεπόμενων τριάντα ημερών και συγκεκριμένα στις 8-4-2023 και ως εκ τούτου, η άπρακτη πάροδος της πιο πάνω προθεσμίας καθιστά την ένδικη πράξη ακυρωτέα, ως εκδοθείσα χρονικά αναρμοδίως. Ωστόσο, ο ισχυρισμός αυτός πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος, διότι, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 10 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, οι προθεσμίες που τάσσονται από το νόμο στη Διοίκηση προς ενέργεια είναι, κατά κανόνα, ενδεικτικές (ΣτΕ 302/1998, 3836/1997, 2993/2014), εκτός αν από τις διατάξεις που τις διέπουν, προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές. Στην προκείμενη περίπτωση, εφόσον δεν ορίζεται άλλως από τη διάταξη της παρ. 2 του άρθρου 28 του ΚΦΔ, αλλά και ενόψει του σκοπού της εύρυθμης και αποτελεσματικής λειτουργίας της φορολογικής Διοίκησης, στην οποία αποβλέπει η εν λόγω διάταξη,

η προβλεπόμενη από αυτήν προθεσμία για την έκδοση της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου είναι ενδεικτική, η οποία αποσκοπεί στην επιτάχυνση της ολοκλήρωσης της σχετικής διαδικασίας του φορολογικού ελέγχου. Σε κάθε όμως περίπτωση, ο ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος, δεδομένου ότι εκδόθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, το με αριθ. ../07-03-2023 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου, καθώς και οι προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, που κοινοποιήθηκαν νόμιμα (συστημένη επιστολή) στον ελεγχόμενο, καθώς απεστάλησαν με το με αρ. πρωτ. /08-03-2023 διαβιβαστικό έγγραφο της Υπηρεσίας. Ο προσφεύγων, ως απάντηση στο σημείωμα διαπιστώσεων, υπέβαλε στη φορολογική αρχή την με αρ. πρωτ. /27-3-2023 έκθεση απόψεών του, κατ' άρθρο 20 παρ. 2 Συντ. και 6 του Ν.2690/1999. Στις 04/04/2023 συντάχθηκαν οι εκθέσεις μερικού ελέγχου ΦΠΑ και εισοδήματος και εκδόθηκαν οι οριστικές πράξεις, οι οποίες και κοινοποιήθηκαν νόμιμα (συστημένη επιστολή) στον προσφεύγοντα. Από τα ανωτέρω προκύπτει με σαφήνεια ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν εντός της προθεσμίας του ενός μηνός, κατά τα οριζόμενα του άρθρου 28 παρ. 2 του Ν. 4987/2022 και ως εκ τούτου δε συντρέχει περίπτωση πλημμελούς τήρησης της διαδικασίας.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 19/05/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, με **ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση :

Επί της υπ' αριθμ. /04-04-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2021

Διαφορά φόρου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	125.823,39	125.823,39
Πρόστιμο αρ. 58 ΚΦΔ	62.911,70	62.911,70
Συνολικό ποσό	188.518,97	188.518,97

Επί του οφειλόμενου φόρου, θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ

Επί της υπ' αριθμ. /04-04-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2021-31/12/2021

ΠΙΣΤΩΤΙΚΟΥ ΥΠΟΛΟΪΠΟΥ ΠΡΟΣ ΕΚΠΤΩΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ - ΔΗΛΩΣΗΣ
--------------------------------------	---------	---------	----------	----------------------------------

υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	44.325,25	12.322,61	12.322,61	32.002,64
----------------------------	-----------	-----------	-----------	-----------

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 ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ 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.