



Αθήνα, 20-5-2024

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αριθμός απόφασης: 1561

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α3

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 2131312349

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α) του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 Α' 58), εφεξής ΚΦΔ,
β) του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
γ) Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
δ) Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της 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.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **19-1-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου (ID) ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ , με διεύθυνση επαγγελματικής έδρας στη Ρόδο επί της οδού , κατά της με αριθ. /13-12-2023 Οριστικής Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, της με αριθ. /13-12-2023 Οριστικής Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, της με αριθ. /13-12-2023 Οριστικής Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, της με αρ. /13-12-2023 Οριστικής Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, της με αρ. /13-12-2023 Οριστικής Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, της με αρ. /13-12-2023 Οριστικής Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019, της με αρ. /13-12-2023 Οριστικής Πράξης Επιβολής προστίμου αρθ. 54 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2017, της με αρ. /13-12-2023 Οριστικής Πράξης Επιβολής προστίμου

αρθ. 54 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2018 και της της με αρ. /13-12-2023 Οριστικής Πράξης Επιβολής προστίμου αρθ. 54 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2023 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθ. /13-12-2023 Οριστική Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, την με αριθ. /13-12-2023 Οριστική Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, την με αριθ. /13-12-2023 Οριστική Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, την με αρ. /13-12-2023 Οριστική Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, την με αρ. /13-12-2023 Οριστική Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, την με αρ. /13-12-2023 Οριστική Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019, την με αρ. /13-12-2023 Οριστική Πράξη Επιβολής προστίμου αρθ. 54 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2017, την με αρ. /13-12-2023 Οριστική Πράξη Επιβολής προστίμου αρθ. 54 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2018 και την της με αρ. /13-12-2023 Οριστική Πράξη Επιβολής προστίμου αρθ. 54 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2023 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και τις από 13-12-2023 οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Το με αρ. πρωτ. /28-3-2024 Υπόμνημα πρόσθετων λόγων του προσφεύγοντος.

7. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ .

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **19-1-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου (ID)ενδικοφανούς προσφυγής 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' αριθ. /13.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ρόδου φορολογικού έτους 2017, μειώθηκαν οι ζημιές από το ποσό των 120.339,71€ στο ποσό 11.340,21€.

-Με την υπ' αριθ. /13.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ρόδου φορολογικού έτους 2018 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, διαφορά κυρίου φόρου εισοδήματος ύψους 5.216,53€, πλέον προστίμου αρθ. 58 ΚΦΔ ύψους 2.608,77€ και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 406,11€, ήτοι συνολικό καταλογιζόμενο ποσό ύψους **8.230,90€**.

-Με την υπ' αριθ. /13.12.2023 οριστική πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ρόδου φορολογικού έτους 2019 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, διαφορά κυρίου φόρου εισοδήματος ύψους 31.983,95€, πλέον προστίμου αρθ. 58 ΚΦΔ ύψους 15.991,98€ και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 6.774,56€, ήτοι συνολικό καταλογιζόμενο ποσό ύψους **54.750,48€**.

-Με την υπ' αριθ. /13.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ρόδου φορολογικής περιόδου 01/01/2017 – 31/12/2017 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, διαφορά χρεωστικού υπολοίπου ΦΠΑ ύψους

4.602,57€, πλέον προστίμου αρθ. 58Α ΚΦΔ ύψους 2.296,56€, ήτοι συνολικό καταλογιζόμενο ποσό ύψους **6.899,13€**.

-Με την υπ' αριθ./**13.12.2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ρόδου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018–31/12/2018 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, διαφορά χρεωστικού υπολοίπου ΦΠΑ ύψους 22.766,90€, πλέον προστίμου αρθ. 58Α ΚΦΔ ύψους 11.381,64€, ήτοι συνολικό καταλογιζόμενο ποσό ύψους **34.148,54€**.

-Με την υπ' αριθ./**13.12.2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ρόδου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019–31/12/2019 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, διαφορά χρεωστικού υπολοίπου ΦΠΑ ύψους 99,88€, πλέον προστίμου αρθ. 58Α ΚΦΔ ύψους 49,94€, ήτοι συνολικό καταλογιζόμενο ποσό ύψους **149,82€**.

-Με την υπ' αριθ./**13.12.2023** οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ρόδου φορολογικού έτους 2017, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 100,00€ σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ.54 παρ.1 α' και παρ.2 α' του ΚΦΔ λόγω ανακριβούς υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 κατά παράβαση των διατάξεων των αρθ. 21, 22 και 67 του ΚΦΕ.

-Με την υπ' αριθ./**13.12.2023** οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ρόδου φορολογικού έτους 2018 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 2.500,00€ σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ.54 παρ.1 ή και παρ.2 ε' του ΚΦΔ λόγω μη σύνταξης απογραφής αποθεμάτων κατά την 31.12.2018.

-Με την υπ' αριθ./**13.12.2023** οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ρόδου φορολογικού έτους 2023, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους **250,00€** σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ. 54 παρ.1 δ' και παρ.2 γ' του ΚΦΔ, λόγω μη ανταπόκρισης στα με αρ. πρωτ./**24-2-2023** και/**31-8-2023** αιτήματα να τεθούν στη διάθεση του ελέγχου αντίγραφα των λογιστικών αρχείων κατά παράβαση των διατάξεων του αρθ. 14 παρ.1 και 2 του ΚΦΔ.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Οι ως άνω διαφορές φόρου και τα πρόστιμα προέκυψαν στο πλαίσιο διενέργειας μερικού ελέγχου φορολογίας Εισοδήματος, ΦΠΑ και Ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων για τα φορολογικά έτη 2017 έως 2019 δυνάμει της υπ' αριθμ./**20-2-2023** εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ Αττικής. Αιτία του διενεργηθέντος ελέγχου αποτέλεσαν τα με αρ. πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤ...../**22-12-2022** (αρ. πρωτ. Εισερχ. Δ.Ο.Υ./**1-2-2023**),/**5-8-2022** (αρ. πρωτ. Εισερχ. Δ.Ο.Υ./**18-8-2022**), ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ ΕΞ 2023 (Αρ. πρωτ. Εισερχ. Δ.Ο.Υ./**9-2-2023**), ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΕΞ 2023 (Αρ. πρωτ. εισερχ. Δ.Ο.Υ./**4-10-2023**), Δελτία Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, με συνημμένες Εκθέσεις Ελέγχου Εφαρμογής διατάξεων **N.4308/14 (ΕΛΠ)**, **N.4174/13 (ΚΦΔ)** της **ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ** που αφορούν τις οντότητες «..... ΕΕ» με ΑΦΜ, «..... ΙΚΕ» με ΑΦΜ με ΑΦΜ του με ΑΦΜ και

..... με ΑΦΜ, σύμφωνα με τις οποίες διαπιστώθηκε ότι οι ανωτέρω επιχειρήσεις κατά τα φορολογικά έτη 2017, 2018 και 2019 εξέδωσαν σε διάφορες οντότητες πλήθος εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων. Μεταξύ των επιχειρήσεων που έλαβαν φορολογικά στοιχεία από τις ως άνω επιχειρήσεις ήταν και η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος «..... » με αντικείμενο εργασιών «.....»

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ σχετικά με τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και από το άνοιγμα τραπεζικών λογαριασμών, προέκυψαν για την προσφεύγουσα ατομική επιχείρηση οι κάτωθι διαπιστώσεις ανά φορολογικό έτος:

Για το φορολογικό έτος 2017

- Έλαβε εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία και δεν προσκόμισε πλήθος φορολογικών στοιχείων και λοιπών αρχείων που συνοπτικά απεικονίζονται στον κάτωθι πίνακα λογιστικών διαφορών.

Λογιστικές διαφορές που μειώνουν το κόστος πωληθέντων αποθεμάτων	ΠΟΣΟ
Έλαβε τριάντα τρία (33) εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 13.235,37€ και Φ.Π.Α. 3.176,47€ από την εκδότρια οντότητα «..... ΙΚΕ »	13.235,37
Σύνολο	13.235,37
Λογιστικές διαφορές που μειώνουν τις εκπιπτόμενες λειτουργικές δαπάνες.	
Παραστατικά δαπανών που δεν εξοφλήθηκαν με τραπεζικό μέσο πληρωμής	9.478,38
Παραστατικά ενοικίων που δεν προσκομίσθηκαν	7.000,00
Δαπάνη μισθοδοσίας που δεν εξοφλήθηκε με τραπεζικό μέσο πληρωμής	27.868,74
Σύνολο	44.347,12

Συνολικά οι ανωτέρω λογιστικές διαφορές που μειώνουν τις δηλωθείσες ζημιές ανέρχονται σε **57.582,49€**.

- Δεν εξέδωσε τουλάχιστον ένα φορολογικό στοιχείο εσόδου από το κεντρικό μικτής αξίας 25.309,24 (κ.α. 22.397,56 και Φ.Π.Α. 2.911,68) και το οποίο καταλογίζεται στην φορολογητέα ύλη της τελευταίας φορολογικής περιόδου.
- Δεν εξέδωσε τρεις αποδείξεις λιανικών συναλλαγών από το υποκατάστημα συνολικής καθαρής αξίας 39,45€ και Φ.Π.Α. 9,47€
- Έλαβε χρηματικά ποσά συνολικής αξίας 28.980,00€ που προέρχονται από αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία και τα οποία θεωρούνται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα σύμφωνα με το άρθρο 21 παρ. 4 ν.4172/2013 και φορολογούνται σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 4 του άρθρου 29 του ΚΦΕ, δηλαδή με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%).

Για το φορολογικό έτος 2018

- Έλαβε εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία και δεν προσκόμισε πλήθος φορολογικών στοιχείων και λοιπών αρχείων που συνοπτικά απεικονίζονται στον κάτωθι πίνακα λογιστικών διαφορών.

Λογιστικές διαφορές που μειώνουν το κόστος πωληθέντων αποθεμάτων	ΠΟΣΟ
Έλαβε τριάντα δύο (32) εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής	43.539,30

φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 43.539,30€ και αξίας Φ.Π.Α. 10.449,38€ από ΕΕ	
Έλαβε είκοσι έξι (26) εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 10.385,60 και Φ.Π.Α 2.492,49 από τον εκδότη «.....»	10.385,60
Έλαβε τριάντα ένα (31) εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 12.381,29 και Φ.Π.Α 2.971,41 από τον εκδότη «.....»	12.381,29
Έλαβε δέκα οκτώ (18) εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 7.193,60 και Φ.Π.Α. 1.726,62€ από	7.193,60
Σύνολο	73.499,79
Λογιστικές διαφορές που μειώνουν τις εκπιπτόμενες λειτουργικές δαπάνες.	
Παραστατικά δαπανών που δεν εξοφλήθηκαν με τραπεζικό μέσο πληρωμής	1.935,48
Παραστατικά ενοικίων που δεν προσκομίσθηκαν	56.378,00
Δαπάνη μισθοδοσίας που δεν εξοφλήθηκε με τραπεζικό μέσο πληρωμής	28.953,36
Σύνολο	87.266,84

Συνολικά οι ανωτέρω λογιστικές διαφορές που μειώνουν τις δηλωθείσες ζημιές ανέρχονται σε **160.766,63€**.

- Δεν εξέδωσε τουλάχιστον ένα φορολογικό στοιχείο εσόδου μικτής αξίας 31.538,79 (κ.α. 27.910,43 και Φ.Π.Α. 3.628,36) και το οποίο καταλογίζεται στην φορολογητέα ύλη της τελευταίας φορολογικής περιόδου.
- Δεν εξέδωσε μία απόδειξη λιανικών συναλλαγών από το υποκατάστημα συνολικής καθαρής αξίας 15,00€ και Φ.Π.Α. 3,60€
- Δεν δήλωσε εισόδημα από εκμίσθωση μίας κατοικίας στην οδό στην πόλη της Ρόδου με μηνιαίο μίσθωμα 400,00€ για τη χρονική περίοδο 01/01/2018 έως και 30/09/2018 ήτοι συνολικό εισόδημα $9 \times 400,00 = 3.600,00\text{€}$.
- Δεν συνέταξε απογραφή αποθεμάτων κατά την 31/12/2018 ως είχε υποχρέωση και κατά συνέπεια επιβάλλεται πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 1 περ. 'η και παρ. 2 περ. ε' ποσού 2.500,00€ για μη τήρηση αξιόπιστου λογιστικού συστήματος.

Για το φορολογικό έτος 2019

- Καταλογίζονται λοιπά έσοδα από υπερτίμημα πώλησης παγίων ποσού 3.825,00€ το οποίο προσαυξάνει τα φορολογητέα αποτελέσματα.
- Έλαβε εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία και δεν προσκόμισε πλήθος φορολογικών στοιχείων και λοιπών αρχείων που συνοπτικά απεικονίζονται στον κάτωθι πίνακα λογιστικών διαφορών.

Λογιστικές διαφορές που μειώνουν το κόστος πωληθέντων αποθεμάτων	ΠΟΣΟ
--	------

Έλαβε ένα (1) εικονικό στο σύνολο της συναλλαγής φορολογικό στοιχείο, συνολικής καθαρής αξίας 399,50€ και αξίας Φ.Π.Α. 99,88€ από «..... ΙΚΕ»	399,50
Σύνολο	399,50
Λογιστικές διαφορές που μειώνουν τις εκπιπτόμενες λειτουργικές δαπάνες.	
Παραστατικά δαπανών που δεν εξοφλήθηκαν με τραπεζικό μέσο πληρωμής	13.229,66
Δαπάνη μισθοδοσίας που δεν εξοφλήθηκε με τραπεζικό μέσο πληρωμής	18.799,45
Σύνολο	32.029,11

Συνολικά οι ανωτέρω λογιστικές διαφορές που μειώνουν τις δηλωθείσες ζημιές ανέρχονται σε **32.428,61€**.

- Έλαβε χρηματικά ποσά συνολικής αξίας 73.617,88€ που προέρχονται από αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία και τα οποία θεωρούνται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα σύμφωνα με το άρθρο 21 παρ. 4 ν.4172/2013 και φορολογούνται σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 4 του άρθρου 29 του ΚΦΕ, δηλαδή με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%).

Για το Φορολογικό έτος 2023

Δεν ανταποκρίθηκε στα αιτήματα της Φορολογικής Διοίκησης με αριθμό πρωτοκόλλου/24.02.2023 και/31.08.2023 και δεν προσκόμισε στον έλεγχο εντός της ταχθείσας ημερομηνίας τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία των ελεγχόμενων ετών 2017 έως και 2019 κατά παράβαση των διατάξεων παρ. 1 του άρθρου 14 ν.4987/2022.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή καθώς και με το υπόμνημα πρόσθετων λόγων, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

1. Μη απόδειξη της εικονικότητας των τιμολογίων-Αοριστία και ελλιπής αιτιολογία της έκθεσης ελέγχου.
2. Προσκόμιση τιμολογίων έκδοσης ποσού 11.563,00€.
3. Έκπτωση δαπανών άνω των 500,00€.
4. Ακύρωση της/2023 πράξης εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 λόγω παραγραφής.
5. Τροποποίηση των με αρ./2023 και/2023 πράξεων εισοδήματος λόγω μεταφοράς ζημιών του φορολογικού έτους 2017 ύψους 120.339,71€.

Ως προς τον προβαλλόμενο λόγο περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2017

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 «Παραγραφή» του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του πρώτου εδαφίου

μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **αρθ. 5 του ΚΦΔ** ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση πράξεων και λοιπών εγγράφων που εκδίδει σύμφωνα με τον Κώδικα η Φορολογική Διοίκηση, γίνεται με ψηφιακά μέσα με την επιφύλαξη της παρ. 7 του παρόντος και της παρ. 2 του άρθρου 83.

2. Αν η πράξη ή το έγγραφο αφορά φυσικό πρόσωπο, η ψηφιακή κοινοποίηση συντελείται με την ανάρτησή τους στον λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νόμιμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του ή του φορολογικού αντιπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης και την ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του.

3. Αν η πράξη ή το έγγραφο αφορά νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, η ψηφιακή κοινοποίηση συντελείται με την ανάρτησή τους στον λογαριασμό του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή του νόμιμου εκπροσώπου ή του φορολογικού εκπροσώπου ή του φορολογικού αντιπροσώπου τους στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου τους.

4. Πράξη ή έγγραφο που κοινοποιείται ψηφιακά στον λογαριασμό φυσικού, νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, σύμφωνα με τις παρ. 1 έως 3, θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί: α) μετά την παρέλευση δέκα (10) ημερών από την ανάρτησή τους στον λογαριασμό του προσώπου στο οποίο αφορά η κοινοποίηση στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης και την ειδοποίησή του στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, εφόσον δεν προκύπτει προγενέστερος χρόνος παραλαβής τους, ή

β) μετά την παρέλευση δέκα (10) ημερών από την αποστολή τους στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, αν το πρόσωπο στο οποίο αφορά η κοινοποίηση δεν διαθέτει λογαριασμό με λειτουργικότητα ανάρτησης στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης.»

Επειδή όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπό εξέταση υπόθεσης, η με αρ./2023 προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2017 **εκδόθηκε την 13-12-2023 και κοινοποιήθηκε στις 14-12-2023** κατά τις διατάξεις του αρθ. 5 του ΚΦΔ, ήτοι με ηλεκτρονική ανάρτηση στο πληροφοριακό σύστημα e-Κοινοποίηση της Φορολογικής Διοίκησης (taxisnet) στις 14-12-2023 με αποστολή σχετικής ειδοποίησης στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του προσφεύγοντος, οπότε και θεωρείται ότι κοινοποιήθηκε νομίμως μετά την παρέλευση δέκα ημερών από την ανάρτησή της, δεδομένου ότι δεν προκύπτει προγενέστερος χρόνος παραλαβής της, ήτοι στις **27-12-2023**.

Επειδή ενόψει των ανωτέρω, προκύπτει ότι η με αρ./2023 προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2017 εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε εντός πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο έληξε η προθεσμία για την υποβολή δήλωσης το φορολογικό έτος 2017, ήτοι μέχρι τις 31.12.2023, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις προαναφερόμενες σχετικές διατάξεις του αρθ.36 παρ.1 του ΚΦΔ, ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2017 δεν ευσταθεί και τυγχάνει απορριπτέος.

Ως προς τον προβαλλόμενο λόγο περί μη απόδειξης της εικονικότητας των τιμολογίων-Αοριστίας και πλημμελούς αιτιολογίας της έκθεσης ελέγχου

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 13 του ΚΦΔ**, ορίζεται ότι:

«1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία και για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της φορολογικής νομοθεσίας.»

Επειδή, με το **άρθρο 23 του ΚΦΔ** ορίζεται 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.»

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 5 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ)**, 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.

6. Ο συναλλασσόμενος με την οντότητα ή το τρίτο μέρος που εκδίδει παραστατικά της παραγράφου 5 του παρόντος άρθρου για λογαριασμό της οντότητας, οφείλει να αποστέλλει στην οντότητα τα εκδιδόμενα παραστατικά ή κατ' ελάχιστον όλες τις απαιτούμενες πληροφορίες, σε επαρκή χρόνο για την εκπλήρωση κάθε νόμιμης υποχρέωσης και από τα δύο μέρη.

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.

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. [...]

9. Η υποχρέωση της παραγράφου 8 εκπληρούται και όταν η οντότητα τηρεί με τάξη, πληρότητα και ορθότητα τα παραστατικά στοιχεία διακίνησης ή τα τιμολόγια πώλησης ή τις αποδείξεις

λιανικής πώλησης, κατά περίπτωση, που εκδίδει ή λαμβάνει για τις σχετικές διακινήσεις των αγαθών, ώστε η οντότητα να είναι σε θέση να τεκμηριώνει οποτεδήποτε τις διακινήσεις αυτών. Όταν δεν έχει ληφθεί παραστατικό διακίνησης ή πώλησης, η οντότητα καταχωρεί σε κατάλληλο αρχείο τις απαιτούμενες πληροφορίες της παραγράφου 8(α) έως και 8(γ), αμελλητί με την παραλαβή των αποθεμάτων.

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 15 του ν.4308/2014, ορίζεται ότι:

«1. Η αυθεντικότητα της προέλευσης, η ακεραιότητα του περιεχομένου και η αναγνωσιμότητα του τιμολογίου που λαμβάνεται ή εκδίδεται από την οντότητα, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, διασφαλίζεται από το χρόνο της έκδοσής του έως τη λήξη της περιόδου διαφύλαξής του.
2. Κάθε οντότητα οφείλει να εφαρμόζει τα κατάλληλα στις περιστάσεις μέτρα διασφάλισης της αυθεντικότητας της προέλευσης, της ακεραιότητας του περιεχομένου και της αναγνωσιμότητας του τιμολογίου. Αυτό μπορεί να επιτυγχάνεται με οποιεσδήποτε δικλίδες της οντότητας δημιουργούν αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία (αλυσίδα) τεκμηρίων που συνδέουν κάθε τιμολόγιο με τη σχετική προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, και αντίστροφα.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 66 παρ. 5 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«...Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση.

Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του Κώδικα ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο....».

Επειδή, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλομένου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο

φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣΤΕ 506/08-02-2012), σε περίπτωση δε, αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο), δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (ΣΤΕ 3336/2015, ΣΤΕ 1405/2015, ΣΤΕ 4629/2014, ΣΤΕ 4473/2014, ΣΤΕ 721/2014, ΣΤΕ 4328/2013, ΣΤΕ 533/2013).

Επειδή όπως έχει κριθεί νομολογιακά με την **με αρ. 1404/2015 Απόφαση του ΣΤΕ :**

«Αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου. Η απόδειξη της εικονικότητας μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο».

Επειδή, με την με αρ. **1238/2018 Απόφαση του ΣΤΕ,** κρίθηκε μεταξύ άλλων:

«Επειδή, περαιτέρω, κατά τα παγίως κριθέντα (ΣΤΕ 394/2013, ΣΤΕ 4328/2013, ΣΤΕ 4570/2014, ΣΤΕ 4269/ 2014, 1405, 3336-40, ΣΤΕ 3347/2015, ΣΤΕ 3399/2015, ΣΤΕ 336/2018) κρίθηκε, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας.

Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου είναι φορολογικώς ανύπαρκτος, ήτοι δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο ανωτέρω εκδότης είναι φορολογικώς μεν υπαρκτός αλλά, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει ότι πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, στην οποία αφορά το φορολογικό στοιχείο).....».

Επειδή, δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ., επί τη βάσει άλλης έκθεσης ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ. και υιοθετούνται οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα αυτής. Και αυτό γιατί, στην περίπτωση αυτή, έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανόμενων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση (ΣΤΕ 2633/2002, ΔΕΦΘΕΣ 41/2002, ΔΝΦ 2003, σ.319).

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **αρθ. 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,

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,

γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **αρθ. 32 του Ν.2859/00 (ΦΠΑ)** ορίζεται ότι: «1.Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36,

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 σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1113/2015** «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 άλλα έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών. Ως προς το ζήτημα της εικονικότητας ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου, επισημαίνεται η προσφάτως εκδοθείσα ΠΟΛ.1071/31.3.2015 εγκύκλιος, με την οποία κοινοποιήθηκε η αριθ. 170/2014 γνωμοδότηση ΝΣΚ, σύμφωνα με την οποία ο καλόπιστος λήπτης φορολογικού στοιχείου εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του».

Επειδή σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1097/2016** με θέμα: «Κοινοποίηση της με αρ...../2016 γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. σχετικά με την άσκηση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από καλόπιστο λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου» : .

«Σχετικά με το παραπάνω θέμα, σας κοινοποιούμε προς ενημέρωσή σας την με αριθ./2016 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Β' Τμήμα), η οποία έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων.

Με την εν λόγω γνωμοδότηση έγινε δεκτό κατά πλειοψηφία ότι ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου που αφορά όμως πραγματική στο σύνολό της συναλλαγή, νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ εφόσον:

α) ο λήπτης αυτού ενεργούσε σε καλή πίστη δηλαδή δεν γνώριζε ότι ο εκδότης του στοιχείου δεν είναι το πρόσωπο με το οποίο σύναψε τη συμφωνία και πραγματοποίησε τη συναλλαγή,

β) το φορολογικό στοιχείο εκδίδεται από συναλλακτικά και φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο, δηλαδή από πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή και διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τη συναλλαγή,

γ) το φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί νομότυπα δηλαδή δεν είναι πλαστό και αναγράφει τα στοιχεία που ορίζονται στις κείμενες φορολογικές διατάξεις (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Κ.Φ.Α.Σ.- Κ.Β.Σ.).».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 64 «Επαρκής αιτιολογία» του ΚΦΔ** ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, στο **άρθρο 171 παρ.1 και 4 του Ν.2717/1999** ορίζεται 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 εφ' όσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά 2. (...). 4. 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 σύμφωνα με τις διατάξεις του **αρθ. 63 παρ.6 (άρθρο 72 παρ.6 του νέου ΚΦΔ)** ορίζεται ότι: «6. Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της Φορολογικής Διοίκησης, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης της Φορολογικής Διοίκησης.»

Επειδή σύμφωνα με το **άρθρο 65 του ΚΦΔ (άρθρο 77 του νέου ΚΦΔ)**: «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 φόρου.»

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, σύμφωνα με τις από 13-12-2023 εκθέσεις ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 4172/2013) και ΦΠΑ (Ν.2859/00) και της Δ.Ο.Υ. Ρόδου καθώς και των συνημμένων σε αυτές, με αρ. πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤ. /22-12-2022 (αρ. πρωτ. Εισερχ. Δ.Ο.Υ. /1-2-2023), /5-8-2022 (αρ. πρωτ. Εισερχ. Δ.Ο.Υ. /18-8-2022), ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ 1014051 ΕΞ 2023 (Αρ. πρωτ. Εισερχ. Δ.Ο.Υ. /9-2-2023), ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ ΕΞ 2023 (Αρ. πρωτ. εισερχ. Δ.Ο.Υ. /4-10-2023), **Δελτίων Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ**, αναφορικά με διενεργηθέντες ελέγχους στις οντότητες «..... ΕΕ» με ΑΦΜ, «..... ΙΚΕ» με ΑΦΜ με ΑΦΜ του με ΑΦΜ με ΑΦΜ, προέκυψε ότι η προσφεύγουσα ατομική επιχείρηση **κατά τα ελεγχόμενα έτη έλαβε από τις ως άνω εκδότριες εταιρείες φορολογικά στοιχεία τα οποία κρίθηκαν εικονικά στο σύνολό τους, ήτοι για ανύπαρκτες συναλλαγές κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1,5, 8,9,10 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.). Ειδικότερα από τον διενεργηθέντα έλεγχο, διαπιστώθηκαν για την προσφεύγουσα ανά ελεγχόμενο φορολογικό έτος παραβάσεις λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων, ως κάτωθι:**

- Για το φορολογικό έτος 2017, έλαβε τριάντα τρία (33) εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 13.235,37€ και Φ.Π.Α. 3.176,47€ από την εκδότρια οντότητα «..... ΙΚΕ »
- Για το φορολογικό έτος 2018, έλαβε τριάντα δύο (32) εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 43.539,30€ και αξίας Φ.Π.Α. 10.449,38€ από «..... ΕΕ», είκοσι έξι (26) εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 10.385,60 και Φ.Π.Α 2.492,49 από τον

εκδότη «.....», τριάντα ένα (31) εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 12.381,29 και Φ.Π.Α 2.971,41 από τον εκδότη «.....», δέκα οκτώ (18) εικονικά στο σύνολο της συναλλαγής φορολογικά στοιχεία, συνολικής καθαρής αξίας 7.193,60 και Φ.Π.Α. 1.726,62€ από «.....»

- Για το φορολογικό έτος 2019, έλαβε ένα (1) εικονικό στο σύνολο της συναλλαγής φορολογικό στοιχείο, συνολικής καθαρής αξίας 399,50€ και αξίας Φ.Π.Α. 99,88€ από «.....»

Επειδή σύμφωνα με τα ως άνω δελτία πληροφοριών και τις συνημμένες σε αυτά Εκθέσεις Ελέγχου ΕΛΠ (Ν.4308/2014) & ΚΦΔ (Ν.4987/2022) της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, από τον διενεργηθέντα έλεγχο της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ διαπιστώθηκε για τις ως άνω εκδότριες επιχειρήσεις «..... ΕΕ» με ΑΦΜ, «..... ΙΚΕ» με ΑΦΜ με ΑΦΜ, με ΑΦΜ και του με ΑΦΜ, ότι κατά τα φορολογικά έτη 2017, 2018, 2019 και 2020 εξέδωσαν πλήθος εικονικών τιμολογίων για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους προς διάφορες οντότητες. Συγκεκριμένα, από τον διενεργηθέντα έλεγχο της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ διαπιστώθηκαν για τις ως άνω εκδότριες επιχειρήσεις παραβάσεις έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων για τα φορολογικά έτη 2017, 2018 και 2019, ως κάτωθι:

- Η επιχείρηση «..... ΙΚΕ » εξέδωσε:

Α) κατά το φορολογικό έτος 2017 τρεις χιλιάδες εννιακόσια εξήντα ένα (3961) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 2.117.976,42€

Β) το φορολογικό έτος 2018 χίλια τριακόσια είκοσι δύο (1.322) εικονικά φορ. στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 1.618.725,69€

Γ) το φορολογικό έτος 2019 εννιακοσίων ενενήντα τριών (993) εικονικά φορ. στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 3.537.05,49€.

- Η επιχείρηση «..... ΕΕ » εξέδωσε:

Α) κατά το φορολογικό έτος 2017 οκτακόσια σαράντα δύο (842) εικονικά φορ. στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 319.627,78€.

Β) το φορολογικό έτος 2018 τρεις χιλιάδες οκτακόσια ογδόντα πέντε (3885) εικονικά φορ. στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 2.868.202,64€

Γ) το φορολογικό έτος 2019 χίλια τετρακόσια ενενήντα τέσσερα (1494) εικονικά φορ. στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 2.703.173,02€

- Οι οντότητες με ΑΦΜ και του με ΑΦΜ

με ΑΦΜ κρίθηκαν ως εκδότριες εικονικών φορολογικών στοιχείων για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους για τις χρήσεις 2017, 2018 και 2019.

Επειδή, όπως προκύπτει από τις συνημμένες στα σχετικά Δελτία Πληροφοριών, Εκθέσεις Ελέγχου ΕΛΠ (Ν.4308/2014) & ΚΦΔ (Ν.4987/2022) της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ αναφορικά με τους διενεργηθέντες ελέγχους στις ως άνω αναφερόμενες εκδότριες επιχειρήσεις, αποσπάσματα των οποίων παρατίθενται αυτούσια στις σχετικές εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ, για τις εκδότριες επιχειρήσεις «..... ΕΕ» με ΑΦΜ, «..... ΙΚΕ» με ΑΦΜ με ΑΦΜ, με ΑΦΜ με ΑΦΜ, διαπιστώθηκαν, μεταξύ άλλων, τα κάτωθι:

- 1) Ανύπαρκτη επαγγελματική εγκατάσταση
- 2) Ανεπαρκής υλικοτεχνική υποδομή / ανυπαρξία αγορών/πρώτων υλών/Μη πραγματοποίηση λειτουργικών δαπανών

- 3) Μη υφιστάμενο απασχολούμενο προσωπικό
- 4) Ανύπαρκτη εξόφληση των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων/ταυτόχρονη κατάθεση και ανάληψη χρημάτων / Έκδοση πλήθους φορολογικών παραστατικών μικρής αξίας (κάτω των 500,00€)
- 5) Ελλιπής - ανύπαρκτη οικονομική/λογιστική οργάνωση
- 6) Μη ανταπόκριση σε αίτημα προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων

Επειδή στο πλαίσιο του διενεργηθέντος ελέγχου από την ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, ελέγχθηκαν και οι συναλλαγές των ως άνω εκδοτριών εταιρειών με του λήπτες των φορολογικών στοιχείων, μεταξύ των οποίων και η προσφεύγουσα ατομική επιχείρηση, από τον οποίο διαπιστώθηκε η έλλειψη αποδεικτικών στοιχείων για τη μεταφορά των αγαθών από την έδρα του αποστολέα στην έδρα του λήπτη ενώ δεν προσκομίστηκαν σχετικά παραστατικά εξόφλησης των συναλλαγών για το μεγαλύτερο μέρος των ληφθέντων τιμολογίων.

Επειδή, από τις από 13-12-2023 εκθέσεις ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 4172/2013) και ΦΠΑ (Ν. 2859/00) της Δ.Ο.Υ. Ρόδου σε συνδυασμό με τις διαπιστώσεις του ελέγχου σύμφωνα με τα με αρ. πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤ./22-12-2022 (αρ. πρωτ. Εισερχ. Δ.Ο.Υ./1-2-2023),/5-8-2022 (αρ. πρωτ. Εισερχ. Δ.Ο.Υ./18-8-2022), ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ 1014051 ΕΞ 2023 (Αρ. πρωτ. Εισερχ. Δ.Ο.Υ./9-2-2023), ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ ΕΞ 2023 (Αρ. πρωτ. εισερχ. Δ.Ο.Υ./4-10-2023) **Δελτία Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ** και τις συνημμένες σε αυτά σχετικές εκθέσεις ελέγχου ΕΛΠ & ΚΦΔ για τις ως άνω αναφερόμενες εκδότριες εταιρείες, προκύπτει ότι στην υπό κρίση περίπτωση στοιχειοθετείται πλήρως και επαρκώς από τον έλεγχο τόσο η συναλλακτική ανυπαρξία των ως άνω εκδοτριών εταιρειών όσο και οι αποδιδόμενες παραβάσεις περί λήψεως από την προσφεύγουσα κατά τα έτη 2017, 2018 και 2019 των κρινόμενων εικονικών φορολογικών στοιχείων, καθόσον διαπιστώθηκε ότι **οι εκδότες των κρινόμενων τιμολογίων τυγχάνουν φορολογικώς μεν υπαρκτά πρόσωπα αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτα, υπό την έννοια ότι ενόψει των επιχειρηματικών τους δυνατοτήτων, όπως προέκυψαν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής της συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών τους (δηλαδή την ανύπαρκτη επαγγελματική εγκατάσταση, την ανύπαρκτη υλικοτεχνική υποδομή, το ανύπαρκτο απασχολούμενο προσωπικό, την παντελή απουσία αγορών, ήτοι δηλαδή δεν διέθεταν τα μέσα, τα υλικά και το προσωπικό) δεν ήταν δυνατό να εκπληρώσουν τις επίμαχες συναλλαγές.**

Επειδή ενόψει των ανωτέρω, προκύπτει ότι η αρμόδια ελεγκτική αρχή απέδειξε, ως έχουσα κατ' αρχήν το βάρος της απόδειξης, με τρόπο αδιαμφισβήτητο και πλήρως αιτιολογημένο την συναλλακτική ανυπαρξία των εκδοτριών εταιρειών και την εικονικότητα στο σύνολό τους των κρινόμενων φορολογικών στοιχείων ενώ η προσφεύγουσα τόσο κατά τον χρόνο διενέργειας του ελέγχου, όσο και κατά τη διάρκεια εξέτασης της παρούσας, δεν προσκομίζει, ανταποδεικτικά, στοιχεία με τα οποία να αποδεικνύεται το πραγματικό των υπό κρίση συναλλαγών ενώ σε κάθε περίπτωση η εξόφληση μέρος των κρινόμενων συναλλαγών με τραπεζικό μέσο πληρωμής δεν αποδεικνύει άνευ ετέρου την πραγματοποίηση των κρινόμενων συναλλαγών, όπως αβάντισμα επικαλείται με την παρούσα η προσφεύγουσα.

Επειδή ο υπό κρίση έλεγχος με επαρκή στοιχεία, και την απαιτούμενη ειδική και εμπειριστωμένη αιτιολογία κατ' άρθρο 64 του ΚΦΔ, στοιχειοθετεί πλήρως την αποδιδόμενη παράβαση περί ανακρίβειας των δηλώσεων Εισοδήματος και ΦΠΑ λόγω λήψεως εικονικών

φορολογικών στοιχείων κατά τα ελεγχόμενα έτη, καθόσον χρησιμοποιεί όλα τα επιτρεπόμενα αποδεικτικά μέσα εκθέτοντας τα κρίσιμα πραγματικά περιστατικά, με σαφήνεια, πληρότητα και χωρίς αντιφάσεις ή λογικά κενά. Συνεπώς οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 13-12-2023 εκθέσεις ελέγχου Εισοδήματος και ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Ρόδου επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες και ο σχετικός προβαλλόμενος ισχυρισμός περί πλημμελούς αιτιολογίας δεν ευσταθεί και τυγχάνει απορριπτός.

Ως προς τους προβαλλόμενους λόγους περί έκπτωσης δαπανών άνω των 500,00€- Προσκόμιση τιμολογίων έκδοσης ποσού 11.563,00€.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **αρθ. 23 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ)** ορίζεται ότι:

«Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

α) [..]

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 σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1216/2014 «Κοινοποίηση των διατάξεων της περίπτωσης β' του άρθρου 23 του ν.4172/2013»**, ορίζεται ότι:

1. Με τις διατάξεις του **άρθρου 23 του ν. 4172/2013** καθορίζονται οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα (ατομικές επιχειρήσεις), καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων.

2. Ειδικότερα, με την περίπτωση β' του ως άνω άρθρου ορίζεται ότι δεν εκπίπτει κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των €500, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

[..] 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.

10. Επισημαίνεται ότι οι δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί εντός του φορολογικού έτους αλλά δεν έχουν εξοφληθεί στο έτος αυτό, **κρίνονται οριστικά, ως προς την εκπαισιμότητά τους, στο φορολογικό έτος που θα λάβει χώρα η εξόφληση αυτών.** Στην περίπτωση που στο έτος εξόφλησης των δαπανών διαπιστωθεί ότι οι δαπάνες αυτές εξοφλήθηκαν χωρίς να γίνει χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής (π.χ. με μετρητά), η επιχείρηση υποχρεούται να υποβάλλει τροποποιητική δήλωση του φορολογικού έτους εντός του οποίου πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, προσθέτοντας τα ποσά αυτών των δαπανών ως θετική λογιστική διαφορά».

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ρόδου (σχετ.σελ. 34-43), από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε η ύπαρξη συναλλαγών άνω των 500,00€ για τις οποίες είτε δεν προσκομίσθηκαν αποδεικτικά εξόφλησης μέσω τραπεζικού συστήματος είτε εξοφλήθηκαν με μετρητά.

Επειδή, ο προσφεύγων ούτε κατά τη διάρκεια του ελέγχου ούτε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προσκομίζει οποιοδήποτε έγγραφο που ν' αποδεικνύει την εξόφληση των δαπανών με τραπεζικά μέσα πληρωμής.

Επειδή εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι νομίμως ο έλεγχος έκρινε τις εν λόγω δαπάνες ως μη εκπιπτόμενες από τα ακαθάριστα έσοδα των ετών που αυτές διενεργήθηκαν και αφορούν κατ'εφαρμογή των διατάξεων του αρθ. 23 περ. β' του ΚΦΕ καθόσον δεν αποδεικνύεται η εξόφλησή τους με τραπεζικό μέσο πληρωμής. Συνεπώς ο προβαλλόμενος ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι οι δαπάνες αυτές, **κρίνονται οριστικά, ως προς την εκπαισιμότητά τους, στο φορολογικό έτος που θα λάβει χώρα η εξόφληση αυτών** πρέπει ν' απορριφθεί ως αβάσιμος καθότι δεν προσκομίστηκαν στοιχεία από τα οποία να αποδεικνύεται ότι αυτές διενεργήθηκαν «επί πιστώσει» και ότι αυτές καταβλήθηκαν σε μεταγενέστερο χρόνο με τραπεζικό μέσο πληρωμής ούτε άλλωστε προκύπτει να έχει υποβληθεί σχετική τροποποιητική δήλωση στα έτη που αυτές αφορούν.

Επειδή περαιτέρω αναφορικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι προσκόμισε τα τιμολόγια εκδόσεως ποσού 11.563,00€ (σελ 34 έκθεσης ελέγχου) τα οποία είχαν προστεθεί ως λογιστική διαφορά κατά το έτος 2017, χωρίς ωστόσο αυτά να ληφθούν υπόψη, αυτός απορρίπτεται ως αβάσιμος καθόσον, όπως προκύπτει από την σχετική έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ Ρόδου (σελ.45), από τη συνολική αξία των τιμολογίων του ανωτέρω εκδότη που προσκομίσθηκαν ο έλεγχος δέχτηκε να αναπροσαρμόσει σχετικά τα αποτελέσματα για την αξία αυτών που είναι κάτω των 500,00€, αφού δεν προσκομίσθηκαν σχετικά παραστατικά εξόφλησης με τραπεζικό μέσο πληρωμής για τα άνω των πεντακοσίων (500€). Συνεπώς, συνολική αξία ποσού 3.573,00€ που αντιστοιχεί στα τιμολόγια άνω των πεντακοσίων ευρώ εκάστου, παρέμεινε ως λογιστική διαφορά για το έτος 2017.

Ως προς τον προβαλλόμενο λόγο περί τροποποίησης των με αρ./2023 και/2023 πράξεων εισοδήματος λόγω μεταφοράς ζημιών του φορολογικού έτους 2017 ύψους 120.339,71€.

Επειδή σύμφωνα με το **άρθ. 27 του ν. 4172/2013** ορίζεται: «1. Εάν με τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα το αποτέλεσμα είναι ζημία εντός του φορολογικού έτους, η ζημία αυτή μεταφέρεται για να συμψηφισθεί με τα επιχειρηματικά κέρδη διαδοχικά στα επόμενα πέντε (5) φορολογικά έτη. Η ζημία του προγενέστερου έτους συμψηφίζεται κατά προτεραιότητα έναντι της ζημίας μεταγενέστερου έτους.»

Επειδή περαιτέρω με την **ΠΟΛ.1088/2016** δόθηκαν μεταξύ άλλων και οι κάτωθι διευκρινίσεις σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων των παρ. 1 - 4 του άρθρου 27 του ν.4172/2013 περί μεταφοράς ζημιών:

«Προϋποθέσεις μεταφοράς ζημίας

Για τη μεταφορά της ζημίας στα επόμενα φορολογικά έτη με βάση τις νέες διατάξεις δεν

τίθενται οι προϋποθέσεις που ίσχυαν με τον προγενέστερο Κ.Φ.Ε. Ειδικότερα, δεν απαιτείται η ζημία να έχει αναγραφεί στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος μέχρι το τέλος του οικείου οικονομικού έτους που προέκυψε, αλλά αυτή μπορεί να δηλωθεί οποτεδήποτε, μέσα στην πενταετία, με την υποβολή εκπρόθεσμης αρχικής ή τροποποιητικής δήλωσης με βάση τα οριζόμενα στα άρθρα 18 και 19 του Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/2013), με τις οικείες κάθε φορά κυρώσεις που προβλέπονται από τον Κώδικα αυτόν. Είναι προφανές ότι στην περίπτωση αυτή η πενταετία ξεκινά από το επόμενο φορολογικό έτος από αυτό εντός του οποίου προέκυψε η ζημία και όχι από το επόμενο φορολογικό έτος εντός του οποίου υποβλήθηκε η δήλωση φορολογίας εισοδήματος (αρχική ή τροποποιητική).

-Ως ζημία, με σκοπό τον συμψηφισμό της στα επόμενα φορολογικά έτη, λαμβάνεται είτε αυτή που εμφανίζεται στα βιβλία της επιχείρησης είτε αυτή που προκύπτει από την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή με βάση δικαστική απόφαση.».

Επειδή περαιτέρω, με το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α 1047465 ΕΞ 2016/24.3.2016 έγγραφο, με θέμα «Μεταφορά ζημιάς ατομικής επιχείρησης», της Διεύθυνσης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης, το οποίο εκδόθηκε κατόπιν υποβολής σχετικού ερωτήματος, αναφέρεται μεταξύ άλλων, στην παράγραφο 7, ότι : «Κατόπιν των ανωτέρω, εφόσον σε κάθε έτος η προκύπτουσα ζημία του έτους έχει δηλωθεί, έστω αν στο επόμενο έτος που ήταν ζημιογόνο αυτή δεν δηλώθηκε ως μεταφερόμενη, το σύνολο των ζημιών παλαιότερων ετών, συμψηφίζεται διαδοχικά εντός της πενταετίας, δηλαδή δεν χρειάζεται να υποβληθούν συμπληρωματικές δηλώσεις με τη μεταφερόμενη σε κάθε έτος ζημιά.»

Επειδή ο προσφεύγων επικαλείται με το αρ. πρωτ./28-3-2024 Υπόμνημα πρόσθετων λόγων επί της παρούσας προσφυγής, ότι οι ζημίες που δηλώθηκαν με την υπ' αριθμ./2018 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 ύψους 120.339,71€ πρέπει να συμψηφιστούν διαδοχικά εντός πενταετίας χωρίς να απαιτείται να υποβληθούν τροποποιητικές δηλώσεις με τη μεταφερόμενη σε κάθε έτος ζημία σύμφωνα με τη ΔΕΑΦ Α ΕΞ 2016/24-3-2016. Συνεπώς, ισχυρίζεται ότι λαμβάνοντας υπόψη ότι η υπ' αριθμ./2023 πρέπει να ακυρωθεί λόγω παραγραφής, οι υπ' αριθμ./2023 και/2023 προσβαλλόμενες πράξεις φορολογικού έτους 2018 και 2019 πρέπει να τροποποιηθούν λόγω μεταφοράς της ζημιάς που προέκυψε κατά το φορολογικό έτος 2017 σύμφωνα με την υπ' αριθμ./2018 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017.

Επειδή για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2017, 2018 και 2019 υποβλήθηκαν από τον προσφεύγοντα οι κάτωθι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος:

- Για το φορολογικό έτος 2017 η με αριθμό/30-07-2018 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος με την οποία δηλώθηκε **ποσό ζημιάς** του έτους ύψους **120.339,71€**
- Για το φορολογικό έτος 2018 η με αριθμό/29-07-2019 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος με την οποία δηλώθηκε **ποσό ζημιάς** του έτους ύψους **167.645,42€**
- Για το φορολογικό έτος 2018 η με αριθμό/13-08-2020 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος με την οποία δηλώθηκε **ποσό ζημιάς** του έτους ύψους **5.199,41€**

Το αποτέλεσμα της δηλωθείσας ζημιάς κάθε έτους δεν δηλώθηκε ως μεταφερόμενο ποσό ζημιάς στο επόμενο έτος.

Επειδή από το αποτέλεσμα του διενεργηθέντος ελέγχου επαναπροσδιορίστηκαν τα ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα επί τη βάση των διαπιστώσεων του ελέγχου και προέκυψαν για τα φορολογικά έτη 2017, 2018 και 2019 τα κάτωθι αποτελέσματα :

- Με την υπ' αριθμ. /2023 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 προέκυψε **ποσό ζημίας ύψους 11.340,21€** έναντι δηλωθείσας ζημίας ύψους **120.339,71€**.
- Με την υπ' αριθμ. /2023 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 προέκυψε **φορολογητέο εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα ύψους 21.046,64€** έναντι δηλωθείσας ζημίας 167.645,42€.
- Με την υπ' αριθμ. /2023 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 προέκυψε **φορολογητέο εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα ύψους 21.054,20€** έναντι δηλωθείσας ζημίας 5.199,41€.

Επειδή από τις προαναφερόμενες διατάξεις σε συνδυασμό με τα αποτελέσματα του διενεργηθέντος ελέγχου προκύπτει ότι η **ζημία ύψους 11.340,21€** που προέκυψε με βάση την με αρ. /2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου φορολογικού έτους 2017, η οποία εκδόθηκε εντός των χρονικών ορίων παραγραφής για το έτος αυτό, **δύνανται να συμψηφιστεί στο επόμενο φορολογικό έτος 2018** με το αποτέλεσμα που προέκυψε με βάση την υπ' αριθμ. /2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, ήτοι με το **ποσό φορολογητέου εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα ύψους 21.046,64€** και ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος τυγχάνει μερικός αποδεκτός. Συνεπώς το τελικό φορολογητέο εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα για το έτος 2018 αναπροσαρμόζεται στο ύψος των **9.706,43** λόγω μεταφερόμενης ζημίας ύψους 11.340,21€ τροποποιώντας αντίστοιχα την υπ' αριθμ. /2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου φορολογικού έτους 2018.

Αποφασίζουμε

Την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία υποβολής **19-1-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου (ID) ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ, με την **επικύρωση: α)** της με αριθ. /13-12-2023 Οριστικής Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, της με αριθ. /13-12-2023 Οριστικής Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, της με αρ. /13-12-2023 Οριστικής Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, της με αρ. /13-12-2023 Οριστικής Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, της με αρ. /13-12-2023 Οριστικής Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019, της με αρ. /13-12-2023 Οριστικής Πράξης Επιβολής προστίμου αρθ. 54 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2017, της με αρ. /13-12-2023 Οριστικής Πράξης Επιβολής προστίμου αρθ. 54 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2018 και της με αρ. /13-12-2023 Οριστικής Πράξης Επιβολής προστίμου αρθ. 54 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2023 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ.

και β) την **τροποποίηση** της με αριθ. /13-12-2023 Οριστικής Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ.

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

Φορολογικό έτος/Φορολογική περίοδος 2017

-Υπ' αρ. /13-12-2023 Οριστική Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος

Ζημία βάσει δήλωσης	120.339,17€
Ζημία βάσει ελέγχου	11.340,21€
Διαφορά ζημίας	108.999,50€
Φορολογητέο εισόδημα βάσει δήλωσης	186,88€
Φορολογητέο εισόδημα βάσει ελέγχου	186,88€
Σύνολο φόρου για καταβολή βάσει δήλωσης	639,88€
Σύνολο φόρου για καταβολή βάσει ελέγχου	639,88€
Διαφορά φόρου για καταβολή	0,00€

-Υπ' αρ. /13-12-2023 Οριστική Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ

Σύνολο φόρου για καταβολή: **6.899,13€**

-Υπ' αριθμ. /13-12-2023 Οριστική Πράξη Επιβολής προστίμου αρθ. 54 του ΚΦΔ

Σύνολο προστίμου: **100,00€**

Φορολογικό έτος/Φορολογική περίοδος 2018

Τροποποίηση της Υπ' αριθμ. /13-12-2023

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ							
	ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ		ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ		ΠΟΣΑ ΔΕΔ		ΔΙΑΦΟΡΑ
	Ατομικό και Τέκνων	Συζύγου	Ατομικό και Τέκνων	Συζύγου	Ατομικό και Τέκνων	Συζύγου	
Ακίνητη περιουσία	135,57		3.555,57		3.555,57		3.420,00
Τόκοι-Μερίσματα		0,29		0,29		0,29	0,00
Επιχειρηματική δραστηριότητα -προσαύξηση							0,00
Επιχειρηματική δραστηριότητα	0,00	3.377,95	21.046,64	3.377,95	21.046,64	3.377,95	21.046,64
Αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα							0,00
Μισθωτή εργασία - Συντάξεις	0,00		0,00		0,00		0,00
Συνολικό εισόδημα	135,57	3.378,24	24.602,21	3.378,24	24.602,21	3.378,24	24.466,64
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που	167.645,42	0,00	11.340,21	0,00	11.340,21	0,00	- 156.305,21

συμψηφίζονται							
Υπόλοιπο	135,57	3.378,24	13.262,00	3.378,24	13.262,00	3.378,24	13.126,43
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Άθροισμα	135,57	3.378,24	13.262,00	3.378,24	13.262,00	3.378,24	13.126,43
Εκπτώσεις εισοδήματος	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Φορολογητέο Εισόδημα	135,57	3.378,24	13.262,00	3.378,24	13.262,00	3.378,24	13.126,43

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2018 ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ							
	Ποσά Δήλωσης (1)		Ποσά Ελέγχου (2)		Ποσά Δ.Ε.Δ. (3)		Διαφορ ά φόρου (3)-(1)
Α. Φορολογητέο εισόδημα και φόρος βάσει κλίμακας	ΥΠΟΧΡ ΕΟΣ	ΣΥΖΥΓ ΟΥ	ΥΠΟΧΡ ΕΟΣ	ΣΥΖΥΓ ΟΥ	ΥΠΟΧΡ ΕΟΣ	ΣΥΖΥΓ ΟΥ	
Εισόδημα	135,57	3.378,24	24.602,21	3.378,24	13.262,00	3.378,24	13.126,43
Φόρος κλίμακας	20,34	743,19	5.236,87	743,19	2.668,75	743,19	2.648,41
Μείωση φόρου	0,00	743,15	0,00	743,15	0,00	743,15	0,00
Επιβάρυνση φόρου αποδείξεων	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Φόρος που αναλογεί	20,34	0,04	5.236,87	0,04	2.668,75	0,04	2.648,41
Β.Μείον							0,00
1.φορος που παρακρατήθηκε από							0,00
α.Τόκους -μερίσματα-δικαιώματα		0,04		0,04		0,04	0,00
β.επιχειρηματική δραστηριότητα							0,00
γ.Μισθωτή εργασία-συντάξεις							0,00
2.φορος που προκαταβλήθηκε							0,00
α.Φόρος που προκαταβλήθηκε το προηγ.έτος		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Μείωση φόρου		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Υπόλοιπο φόρου	20,34	0,00	5.236,87	0,00	2.668,75	0,00	2.648,41

Γ. Πλέον							0,00
1.Προκαταβολή φόρου για το επόμενο έτος	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
2.Τέλη χαρτοσήμου στο ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων	508,28	0,00	508,28	0,00	508,28	0,00	0,00
3.Εισφορά υπέρ ΟΓΑ	101,66	0,00	101,66	0,00	101,66	0,00	0,00
Πρόσθετο τέλος χαρτοσήμου							0,00
Πρόσθετο ΟΓΑ χαρτοσήμου							0,00
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	0,00	0,00	406,11	0,00	27,78	0,00	27,78
Τέλος επιτηδεύματος	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/2013			2.608,27	0,00	1.324,21	0,00	1.324,21
Γενικό Σύνολο	630,28	0,00	8.861,18	0,00	4.630,68	0,00	4.000,40
Διαφορά συμψηφισμού	0,00		0,00		0,00		0,00
Χρεωστικό ποσό φόρου για βεβαίωση	630,28		8.861,18		4.630,68		4.000,40
πιστωτικό ποσό για επιστροφή	0,00						0,00
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή	0,00		0,00		0,00		
Τελικό Χρεωστικό ποσό φόρου για βεβαίωση	630,28		8.861,18		4.630,68		4.000,40

-Υπ' αριθμ./13-12-2023 Οριστική Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ

Σύνολο φόρου για καταβολή: **34.148,54€**

-Υπ' αριθμ./13-12-2023 Οριστική Πράξη Επιβολής προστίμου αρθ. 54 του ΚΦΔ

Σύνολο προστίμου:**2.500,00€**

Φορολογικό έτος/Φορολογική περίοδος 2019

-Υπ' αρ./13-12-2023 Οριστική Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος

Σύνολο φόρου για καταβολή: **54.750,48€**

-Υπ' αρ./13-12-2023 Οριστική Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ

Σύνολο φόρου για καταβολή: **149,82€**

Φορολογικό έτος 2023

-Υπ' αριθμ./13-12-2023 Οριστική Πράξη Επιβολής προστίμου αρθ. 54 του ΚΦΔ

Σύνολο προστίμου: **250,00€**

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

Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών¹

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Η Προϊσταμένη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.