



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη : 16/05/2024

Αριθμ. Αποφ.: 1321



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10, Θεσ/νικη

Ταχ. Κώδικας : 54639

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

Url : www.aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58) εφεξής ΚΦΔ.

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. Την με αριθμό Α.1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (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 1069/04-03-2014 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 με ημερομηνία κατάθεσης **17-01-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με **ΑΦΜ**, με κύρια δραστηριότητα «*Παραγωγή μουστάρδας, μαγιονέζας και παρόμοιων ειδών*» με έδρα τη, επί της οδού, Τ.Κ., κατά της υπ' αριθμ./**13-12-2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση ή η τροποποίηση.
6. Την από 12-03-2024 έκθεση απόψεων του 1^{ου} ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης, με την οποία ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **17-01-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- ❖ Με την υπ' αριθμ./**13-12-2023** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά Φ.Π.Α. ύψους 13.947,14€, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58Α του ν.4987/2022 ύψους 1.973,57€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **5.920,71€**.

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε στο πλαίσιο διενέργειας μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος Φ.Π.Α. στα φορολογικά έτη 2017 & 2018 από το 1ο ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης, με βάση τις διατάξεις του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), του ν. 4987/2022 και της Α1293/2019, δυνάμει της υπ' αριθμ./03-03-2023 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης, η οποία κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα. Επίσης, απεστάλη το υπ'αριθμ./20-03-2023 αίτημα προσκόμισης φορολογικών αρχείων των ελεγχόμενων ετών.

Ο έλεγχος διενήργησε τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της Α.1293/2019, δεδομένου ότι κατά τα ελεγχόμενα έτη ο προσφεύγων τηρούσε απλογραφικό λογιστικό σύστημα και διαπίστωσε τις εξής λογιστικές διαφορές:

- Διπλοπεράστηκε στα βιβλία το ΤΙΜ/9-7-2018 καθ. αξίας 706,86€ πλέον ΦΠΑ 161,08€ με εκδότη το Α.Ε.
- Από τις καταστάσεις πελατών – προμηθευτών προκύπτουν αποκλίσεις σε δύο τιμολόγια έκδοσης του προμηθευτή ΚΑΙ ΣΙΑ ΕΠΕ ΑΦΜ, συνολικής καθαρής αξίας 5.666,20€ πλέον Φ.Π.Α. 765,84€.
- Απορρίφθηκε το ΔΑ-ΤΠ/7-11-2018 με ΕΚΔΟΤΗ την με Α.Φ.Μ., ΥΠΟΚ. ΑΞΙΑ 245,54€ με Φ.Π.Α. 58,93€, καθώς κρίθηκε ότι αφορά προσωπική καταναλωτική δαπάνη.

- Απορρίφθηκαν δαπάνες επισκευής αυτοκινήτων χωρίς αριθμό κυκλοφορίας να αναγράφεται στο τιμολόγιο συνολικής αξίας 9.586,95€, καθαρής αξίας 7.731,43€ πλέον ΦΠΑ 1.855,52€.

-Απορρίφθηκε δαπάνη πετρελαίου κίνησης χωρίς αριθμό κυκλοφορίας να αναγράφεται στο τιμολόγιο συνολικής αξίας 3.302,45€, καθαρής αξίας 2.663,27€ πλέον Φ.Π.Α. 639,02€.

-Απορρίφθηκε δαπάνη αμόλυβδης βενζίνης με τιμολόγιο, χωρίς να έχει στην ιδιοκτησία της η ελεγχόμενη οντότητα επαγγελματικά οχήματα με αμόλυβδο καύσιμο, πέρα των ιδιωτικής χρήσης Ι.Χ., συνολικής αξίας 2.412,17€, καθαρής αξίας 1.945,42€ πλέον ΦΠΑ 466,75€.

Κατόπιν αυτού, εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε το υπ'αριθμ. .../2023 σημείωμα διαπιστώσεων με τις πράξεις προσωρινού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος & Φ.Π.Α. των ελεγχόμενων ετών, επί του οποίου ο προσφεύγων υπέβαλε το .../28-11-2023 υπόμνημά του. Ο έλεγχος αποδέχτηκε ορισμένους από τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα που αφορούν στη φορολογία εισοδήματος, δεν επηρεάζουν όμως τη φορολογία Φ.Π.Α και ως εκ τούτου εξέδωσε την προσβαλλόμενη οριστική πράξη προσδιορισμού Φ.Π.Α.

Με την από **17-01-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης επικαλούμενος τους παρακάτω λόγους:

Ως προς το λογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος.

1. Μη νόμιμος ο λογιστικός προσδιορισμός του Φ.Π.Α. δεδομένου ότι για το ίδιο έτος για το εισόδημα έχει λάβει χώρα προσδιορισμός με βάση την έμμεση τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας. Παραβίαση του άρθρου 10 και 12 της Πολ. 1050/2014.
2. Αοριστία και έλλειψη νόμιμης αιτιολογίας της έκθεσης ελέγχου. Παράθεση εσφαλμένων ποσών ως προς τον προσδιορισμό του Φ.Π.Α. . Παραβίαση του άρθρου 28 παρ.2 του ν.4174/2013. Μη διάπραξη της παραμικρής φορολογικής παράβασης εκ μέρους του σε επίπεδο ουσίας. Νομικά και ουσιαστικά πλημμελής η μη αναγνώριση των δαπανών. Στο διπλοεγγεγραμμένο τιμολόγιο δεν παρατίθεται η περιγραφή του είδους, ο ΑΦΜ του εκδότη και ο αύξων αριθμός καταχώρησης. Η απόκλιση από τα τιμολόγια & ΣΙΑ ΕΠΕ καταλογίζεται χωρίς να αναφέρεται αν πρόκειται για πελάτη ή προμηθευτή του προσφεύγοντα, ενώ δεν αναφέρονται τα τιμολόγια από τα οποία προκύπτει απόκλιση, η οποία κατά πάσα πιθανότητα οφείλεται σε εκ παραδρομής σφάλμα του προσφεύγοντα ή του αντισυμβαλλόμενου και όχι σε λογιστική διαφορά.

Ως προς την απόρριψη δαπανών επισκευών αυτοκινήτου και καυσίμων δεν παρατίθενται οι αριθμοί τιμολογίων, οι εκδότες και τα ποσά ώστε να μπορεί ο προσφεύγων να ανταποδείξει και να αμυνθεί.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό.

Επειδή, στο άρθρο 23 του ν.4987/2022 μεταξύ άλλων 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.

2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου: α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης.

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, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: «Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο.

Ο έλεγχος της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων μπορεί να έχει τη μορφή του φορολογικού ελέγχου από το γραφείο της Φορολογικής Διοίκησης ή του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου.

Η Φορολογική Διοίκηση στις περιπτώσεις που διενεργεί φορολογικό έλεγχο από το γραφείο της, αξιοποιεί κάθε στοιχείο που έχει στην κατοχή της όπως, οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά στοιχεία που υποβάλλει ο φορολογούμενος καθώς και οποιοδήποτε έγγραφο ή πληροφορία περιήλθε

από τρίτους. [...] Λοιπά θέματα ελέγχου - 1. Με την απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών [ΠΟΛ.1037/1.3.2005](#) καθορίστηκαν τα κριτήρια επιλογής για έλεγχο, ο τρόπος και η διαδικασία ελέγχου των εκκρεμών υποθέσεων φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογιών των επιτηδευματιών, καθώς και ειδικός τρόπος βεβαίωσης και καταβολής των διαφορών φόρων που προκύπτουν από τον έλεγχο αυτό».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν.4987/2022 : «Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.....», ενώ στο άρθρο 65 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: ««Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

Επειδή, με την **A.1293/2019** δόθηκαν οδηγίες για τον έλεγχο προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για τα φορολογικά έτη από 1-1-2014 και μετά, ως εξής: Άρθρο 1 - Το Πρόγραμμα Ελέγχου της παρούσας αποσκοπεί στον καθορισμό των ενδεδειγμένων ελεγκτικών βημάτων και επαληθεύσεων που πρέπει να διενεργούνται κατά περίπτωση, στο φορολογικό έλεγχο των προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 30 παρ.1 του ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.) «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν.

Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο»,

ενώ σύμφωνα με το άρθρο 32 παρ. 2 του ίδιου νόμου «1.Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

α)..., ..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, ο έλεγχος απέρριψε το υπ'αριθμ. .../09-07-2018 Τ.Ι.Μ. καθαρής αξίας 706,86€ πλέον Φ.Π.Α. 161,08€ έκδοσης της εταιρείας Α.Ε., καθώς αναγράφηκε στα φορολογικά βιβλία και εκπέστηκε δύο φορές. Η μη παράθεση στην έκθεση ελέγχου των ειδών που αφορά το συγκεκριμένο τιμολόγιο δεν καθιστά ανατιπολόγητη τη συγκεκριμένη ελεγκτική διαπίστωση. Επίσης, καταλόγισε διαφορές που προέκυψαν από τις καταστάσεις πελατών προμηθευτών και αφορούν τον προμηθευτή και Σια Ε.Π.Ε. ΜΕ ΑΦΜ:, ύψους 5.666,20€ πλέον Φ.Π.Α. 694,93€.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η μη αναγραφή αναλυτικά των αριθμών τιμολογίων των δαπανών επισκευής, βενζίνης και πετρελαίου αυτοκινήτων στην έκθεση ελέγχου έχει ως αποτέλεσμα την αδυναμία ελέγχου και άμυνάς του. Ωστόσο, κατά το στάδιο της προηγούμενης ακρόασης ισχυρίστηκε ότι η μη αναγραφή του αριθμού κυκλοφορίας του αυτοκινήτου οφείλεται σε απροσεξία.

Επειδή, σύμφωνα με το **ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.):**

«Άρθρο 3 – Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία

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 προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς»,

Άρθρο 5 παρ.5 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται ότι: «**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».

Άρθρο 8 Τιμολόγιο πώλησης

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....

3. Κάθε έγγραφο ή μήνυμα που τροποποιεί και αναφέρεται ειδικά και αναμφισβήτητα σε ένα αρχικό τιμολόγιο, θεωρείται τιμολόγιο.

[...]

7. Τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα τιμολόγια αποτελούν μέρος των λογιστικών αρχείων της οντότητας.

Άρθρο 9 Περιεχόμενο του τιμολογίου

1. Το τιμολόγιο φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις:

α) Την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου.

β) Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές τιμολογίων, ο οποίος χαρακτηρίζει το τιμολόγιο με μοναδικό τρόπο.

γ) Τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), με βάση τον οποίο ο πωλητής πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών.

δ) Τον Α.Φ.Μ. του πελάτη, με βάση τον οποίο έλαβε χώρα η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών.

ε) Την πλήρη επωνυμία και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή και του πελάτη που αποκτά τα αγαθά ή λαμβάνει τις υπηρεσίες.

στ) Την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών, εκτός εάν η έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών προκύπτει από άλλα έγγραφα στα οποία παραπέμπει το τιμολόγιο.

ζ) Την ημερομηνία κατά την οποία πραγματοποιήθηκε ή ολοκληρώθηκε η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών, εφόσον η ημερομηνία αυτή δεν συμπίπτει με την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου.

η) Την αξία αγαθών ή υπηρεσιών ανά συντελεστή Φ.Π.Α., την αξία που απαλλάσσεται Φ.Π.Α., την αξία μονάδας αγαθού ή υπηρεσίας χωρίς Φ.Π.Α., καθώς και την αξία κάθε έκπτωσης ή επιστροφής, εάν δεν συμπεριλαμβάνονται στην τιμή μονάδας.

θ) Το συντελεστή Φ.Π.Α. που εφαρμόζεται.

ι) Το ποσό του οφειλόμενου Φ.Π.Α., εκτός εάν εφαρμόζεται ειδικό καθεστώς, σύμφωνα με το οποίο η πληροφορία αυτή παραλείπεται.

ια) Τον όρο «Αυτο-τιμολόγηση», όταν το τιμολόγιο εκδίδεται από τον λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών.

ιβ) Όταν η πράξη απαλλάσσεται από Φ.Π.Α., η διάταξη της εθνικής νομοθεσίας (ν. [2859/2000](#)) ή η διάταξη της Οδηγίας [2006/112/EK](#) ή άλλη διάταξη, σύμφωνα με την οποία η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών απαλλάσσεται από το φόρο αυτόν.

ιγ) Όταν ο λήπτης είναι υπόχρεος καταβολής του Φ.Π.Α., η αναφορά «Αντίστροφη επιβάρυνση».

ιδ) Επί ενδοκοινοτικής παράδοσης ενός καινούργιου μεταφορικού μέσου, τα στοιχεία που προβλέπονται από την ισχύουσα νομοθεσία περί Φ.Π.Α., βάσει της Οδηγίας [2006/112/EK](#). ιε) Όταν εφαρμόζεται το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους των πρακτορείων ταξιδίων, η αναφορά «Καθεστώς περιθωρίου – Ταξιδιωτικά πρακτορεία».

ιστ) Ο όρος «Καθεστώς περιθωρίου – Μεταχειρισμένα αγαθά» ή «Καθεστώς περιθωρίου – Έργα τέχνης» ή «Καθεστώς περιθωρίου – Αντικείμενα συλλεκτικής και αρχαιολογικής αξίας», όταν εφαρμόζεται ένα από τα ειδικά καθεστώτα που ισχύουν στον τομέα των μεταχειρισμένων αγαθών και

των αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής και αρχαιολογικής αξίας, αντίστοιχα.

ιζ) Όταν ο υπόχρεος στο Φ.Π.Α. είναι φορολογικός αντιπρόσωπος κατά την έννοια της ισχύουσας νομοθεσίας περί Φ.Π.Α. και της σχετικής Οδηγίας [2006/112/EK](#), τα πλήρη στοιχεία του εν λόγω προσώπου, καθώς και τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) αυτού.

Επειδή, με την **Πολ. 1003/31-12-2014** δόθηκαν οδηγίες σχετικά με την για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις», ως εξής:

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΑΡΧΕΙΑ

Άρθρο 5: Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος

Παράγραφος 1

5.1.1 Η παράγραφος αυτή αναθέτει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών στη διοίκηση της οντότητας. Κρίσιμης σημασίας είναι το γεγονός ότι το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως προς την αξιοπιστία τους ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά.

5.5.1 Η παράγραφος αυτή καθιερώνει τη γενική υποχρέωση της οντότητας να τεκμηριώνει επαρκώς με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια) κάθε συναλλαγή ή γεγονός που καταχωρείται στα λογιστικά της αρχεία (βιβλία).

Παράγραφος 7

5.7.1 Η παράγραφος αυτή αναθέτει στην διοίκηση της οντότητας τη θέση σε λειτουργία κατάλληλων δικλίδων αναφορικά με την τεκμηρίωση των συναλλαγών και τη δυνατότητα συσχέτισης των συναλλαγών με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Περαιτέρω, η ίδια παράγραφος απαιτεί τη θέση σε λειτουργία δικλίδων με στόχο την εύλογη διασφάλιση της αυθεντικότητας των παραστατικών των συναλλαγών και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσής τους και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.

«ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ

Άρθρο 9: Περιεχόμενο τιμολογίου

9.1.1 Η παράγραφος αυτή (στοιχεία α έως ιζ) καθορίζει το υποχρεωτικό από την Οδηγία [2006/112/EE](#) περιεχόμενο του τιμολογίου. Σημειώνεται ότι, με τις διατάξεις του στοιχείου (στ) της παραγράφου αυτής παρέχεται η δυνατότητα μη αναγραφής στο τιμολόγιο του είδους και της έκτασης των παρεχόμενων υπηρεσιών, υπό την προϋπόθεση ότι οι ενδείξεις αυτές (έκταση και είδος παρεχόμενων υπηρεσιών) προκύπτουν από άλλα έγγραφα, όπως είναι οι τυχόν καταρτισθείσες συμβάσεις, συμφωνητικά, καθώς και λοιπά έγγραφα στα οποία παραπέμπει το τιμολόγιο».

Επειδή, με τις διατάξεις του νόμου 4308/2014 ενσωματώθηκαν στην ελληνική έννομη τάξη οι λογιστικές διατάξεις της Οδηγίας 34/2013/ΕΕ και ουσιαστικά υλοποιήθηκε μια περαιτέρω απλοποίηση

του Ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ), προκειμένου να δημιουργηθεί ένα ολοκληρωμένο λειτουργικό και ρυθμιστικό πλαίσιο για τις επιχειρήσεις και τις λοιπές υποκείμενες οντότητες. Στα πλαίσια αυτού, το άρθρο 3 ρυθμίζει με πληρότητα το ζήτημα της τήρησης των λογιστικών αρχείων με τρόπο που να διασφαλίζεται αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα), ώστε να είναι ευχερής η συσχέτιση συναλλαγών και γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Περαιτέρω, Το άρθρο 5 παρέχει, σύμφωνα με τις βέλτιστες διεθνείς πρακτικές, ένα ολοκληρωμένο πλέγμα ρυθμίσεων με στόχο τη διασφάλιση της αξιοπιστίας του λογιστικού συστήματος των οντοτήτων, είτε αυτό τηρείται μηχανογραφικά είτε χειρόγραφα. Στις παραγράφους 1 έως 2 ορίζεται ότι η οντότητα έχει την ευθύνη της τήρησης κατάλληλου λογιστικού συστήματος για τη σύνταξη χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου. Στις παραγράφους 3 έως 5 εισάγονται πρόσθετες ρυθμίσεις για την τήρηση των λογιστικών αρχείων και ιδιαίτερα η υποχρέωση της οντότητας να τεκμηριώνει με κατάλληλα τεκμήρια τις συναλλαγές και τα γεγονότα που την αφορούν, ενώ στην παράγραφο 6 ορίζεται η ευθύνη του εκδότη παραστατικών να αποστέλλει έγκαιρα αυτά στον αντισυμβαλλόμενο είτε τα παραστατικά είτε τις σχετικές πληροφορίες. Περαιτέρω, στην παράγραφο 7 ορίζεται η ευθύνη της οντότητας για την εφαρμογή κατάλληλων δικλίδων προκειμένου να διασφαλίζεται η αυθεντικότητα και ακεραιότητα των τεκμηρίων, καθώς και για τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) με σκοπό την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Επειδή, κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από 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. (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, Σγουρινάκης, Μιχελινάκης, Βλησμάς, Ναούμ, εκδόσεις Οικονομική Βιβλιοθήκη, 3^η έκδοση 2017, σελ.34).

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος απέρριψε τις παρακάτω δαπάνες επισκευής αυτοκινήτων λόγω μη αναγραφής του αριθμού κυκλοφορίας:

ΑΦΜ ΕΚΔΟΤΗ	Επωνυμία	Αρ. Παραστατικού:	Ημερομηνία	Τελική αξία	Φ.Π.Α.	Καθαρή αξία
...	...	ΤΔΑ ..	4/4/2018	60,76	11,76	49,00
..	..	..	1/6/2018	1.054,00	204,00	850,00
..	..	ΤΠΑ ..	8/5/2018	715,48	138,48	577,00
..	...	ΤΠΥ ..	8/5/2018	334,80	64,80	270,00
..	..	ΤΠΑ ..	2/4/2018	1.863,67	360,71	1.502,96
..	...	ΤΠΑ ..	21/3/2018	106,64	20,64	86,00
...	..	ΤΠΥ ..	21/3/2018	49,60	9,60	40,00

..	..	ΤΠΑ ..	16/3/2018	249,24	48,24	201,00
..	..	ΤΠΑ ..	14/9/2018	1.281,16	247,96	1.033,20
...	..	ΤΠΥ .	14/9/2018	923,80	178,80	745,00
..	..	ΤΠΑ ..	14/9/2018	765,08	148,08	617,00
..	..	ΤΠΑ ..	14/9/2018	109,12	21,12	88,00
..	..	ΤΠΑ ..	28/2/2018	390,60	75,60	315,00
..	..	ΤΠΑ ...	8/5/2018	427,15	82,67	344,48
.	..	ΤΠΥ ...	16/10/2018	49,60	9,60	40,00
.	..	ΤΠΑ ...	16/10/2018	341,00	66,00	275,00
..	..	ΤΠΑ ...	16/10/2018	265,36	51,36	214,00
..	..	ΤΠΥ ..	31/7/2018	99,20	19,20	80,00
..	..	ΤΠΥ ..	31/7/2018	303,67	58,77	244,90
..	..	ΤΠΑ ..	31/7/2018	101,02	19,55	81,47
..	..	TIM-ΔΑ ..	28/8/2018	96,00	18,58	77,42
				9.586,95	1.855,52	7.731,43

Επίσης απέρριψε τις παρακάτω δαπάνες καυσίμου/πετρελαίου, λόγω μη αναγραφής του αριθμού κυκλοφορίας του αυτοκινήτου που αφορά:

ΑΦΜ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ/ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΤΕΛΙΚΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ
...	 ΚΑΙ ΣΙΑ ΕΕ	../03-05-2018	68,01	13,16	54,85
	 ΚΑΙ ΣΙΑ ΕΕ	../19-04-2018	30,00	5,81	24,19
	 ΚΑΙ ΣΙΑ ΕΕ	../17-04-2018	50,00	9,68	40,32
	 ΚΑΙ ΣΙΑ ΕΕ	../12-04-2018	45,00	8,71	36,29
	 ΚΑΙ ΣΙΑ ΕΕ	../29-03-2018	50,00	9,68	40,32
	 ΚΑΙ ΣΙΑ ΕΕ	../02-04-2018	25,00	4,84	20,16
	 ΚΑΙ ΣΙΑ ΕΕ	../13-09-2018	70,00	13,55	56,45
	 ΚΑΙ ΣΙΑ ΕΕ	../31-07-2018	40,01	7,74	32,27
	 ΚΑΙ ΣΙΑ ΕΕ	../26-07-2018	94,00	18,19	75,81
	 ΚΑΙ ΣΙΑ ΕΕ	../25-07-2018	30,00	5,81	24,19
	 ΚΑΙ ΣΙΑ ΕΕ	../02-08-2018	50,01	9,68	40,33
		../25-08-2018	50,07	9,69	40,38
		../23-05-2018	63,00	12,19	50,81
		../21-08-2018	90,00	17,42	72,58
		../18-07-2018	50,00	9,68	40,32
		../20-09-2018	65,00	12,58	52,42
		../06-09-2018	18,51	3,58	14,93
		../21-06-2018	65,01	12,58	52,43
		../25-06-2018	30,01	5,81	24,20
		../28-06-2018	95,49	18,48	77,01
		../28-06-2018	62,02	12,00	50,02
		../04-07-2018	50,00	9,68	40,32
		../11-10-2018	107,00	20,70	86,29

		.../07-01-2019	25,01	4,84	20,17
		.../18-10-2018	68,19	13,19	54,99
		.../17-10-2018	70,00	13,55	56,45
		.../04-10-2018	66,01	12,77	53,23
		.../15-11-2018	56,01	10,84	45,17
		.../08-11-2018	72,01	13,93	58,07
		.../10-11-2018	60,01	11,61	48,40
		.../01-11-2018	66,01	12,77	53,23
		.../03-11-2018	103,54	20,03	83,50
		.../20-12-2018	64,02	12,39	51,63
		.../13-12-2018	100,00	19,35	80,65
		.../19-12-2018	30,00	5,81	24,19
		.../08-12-2018	35,01	6,77	28,23
		.../04-12-2018	25,00	4,84	20,16
		.../06-12-2018	69,00	13,35	55,65
		.../26-11-2018	30,00	5,81	24,19
..		.../06-08-2018	50,00	9,68	40,32
..	...	.../21-06-2018	20,04	3,88	16,16
..	...	.../06-11-2018	50,02	9,68	40,34
..	...	.../13-06-2018	50,01	9,68	40,33
..	...	.../09-10-2018	20,00	3,87	16,13
..	...	.../05-09-2018	30,03	5,81	24,22
	...	.../16-05-2018	20,01	3,87	16,14
..	.	.../01-06-2018	30,00	5,81	24,19
	...	.../16-05-2018	20,00	3,87	16,13
	...	.../13-12-2018	88,01	17,03	70,98
	...	.../02-12-2018	34,99	6,77	28,22
	...	.../10-07-2018	20,00	3,87	16,13
	...	.../30-08-2018	60,02	11,61	48,40
...	...	.../01-08-2018	30,00	5,81	24,19
	...	.../02-06-2018	27,79	5,38	22,41
	...	.../18-08-2018	29,02	5,62	23,40
	...	.../05-06-2018	27,01	5,23	21,78
..	...	.../08-08-2018	50,01	9,68	40,33
	...	.../29-08-2018	50,01	9,68	40,33
..	...	.../07-08-2018	50,00	9,68	40,32
...	...	.../10-05-2018	42,00	8,13	33,87
	...	.../11-07-2018	20,00	3,87	16,13
	...	.../28-08-2018	50,00	9,68	40,32
	...	.../30-08-2018	95,52	18,48	77,03
	...	.../12-09-2018	70,00	13,55	56,45
	...	.../15-05-2018	30,00	5,81	24,19
			3.302,45	639,02	2.663,27

Επειδή, ο προσφεύγων καταχώρησε στα βιβλία του φορολογικά παραστατικά δαπανών αμόλυβδης βενζίνης συνολικής καθαρής αξίας 1.945,42€ πλέον Φ.Π.Α. 466,75€, χωρίς κατά το ελεγχόμενο έτος να διαθέτει επαγγελματικό αυτοκίνητο βενζίνης. Αντίθετα διέθετε Ε.Ι.Χ. αυτοκίνητο βενζίνης.

Ως εκ τούτου, ορθώς η φορολογική αρχή απέρριψε το Φ.Π.Α. εισροών των εν λόγω δαπανών, καθώς δεν αποδεικνύεται ότι αφορούν την επαγγελματική δραστηριότητα του προσφεύγοντα.

Επειδή, ο έλεγχος απέρριψε το υπ'αριθμ. .../09-07-2018 Τ.Ι.Μ. καθαρής αξίας 706,86€ πλέον Φ.Π.Α. 161,08€ έκδοσης της εταιρείας ... Α.Ε., καθώς αναγράφηκε στα φορολογικά βιβλία και εκπέστηκε ο φόρος εισροών δύο φορές. Η μη παράθεση στην έκθεση ελέγχου των ειδών που αφορά το συγκεκριμένο τιμολόγιο δεν καθιστά αναιτιολόγητη τη συγκεκριμένη ελεγκτική διαπίστωση.

Κατά συνέπεια, ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή σύμφωνα και με την Υπ. Οικ. **ΠΟΛ.1050/2014** «Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β', γ' και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν 4174/2013 (Φ.Ε.Κ. Α'170) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογουμένων φυσικών προσώπων με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού»

Άρθρο 1 - Αντικείμενο τεχνικών ελέγχου με την χρήση μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης ορίζεται ότι: Αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β', γ' και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν.4174/2013 είναι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης προκειμένου να εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου σε φορολογούμενο φυσικό πρόσωπο, μέσω μιας μεθοδολογίας που αξιοποιεί τα στοιχεία, τις πληροφορίες και τα δεδομένα για έσοδα κάθε πηγής και πραγματοποιηθείσες δαπάνες πάσης φύσεως, που η Φορολογική Διοίκηση διαθέτει ή συγκεντρώνει, για τον ίδιο τον/την σύζυγό του και τα προστατευόμενα μέλη αυτών.

Άρθρο 2 - Περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου.

2.1 Τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου.

Η τεχνική προσδιορίζει τη φορολογητέα ύλη αναλύοντας τα έσοδα (φορολογητέα και μη), τις αγορές και δαπάνες (επαγγελματικές, ατομικές και οικογενειακές) και τις αυξήσεις και μειώσεις των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων (επαγγελματικών, ατομικών και οικογενειακών) του φορολογούμενου φυσικού προσώπου.

Κατά την μέθοδο αυτή δημιουργείται ισοζύγιο με δύο βασικές στήλες: «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων».

Στην πρώτη στήλη Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων περιλαμβάνονται τα κάθε μορφής έσοδα που έχουν εισπραχθεί στην διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου, των οποίων αποδεικνύεται η πραγματοποίηση και η νομιμότητα των συναλλαγών.

Στην δεύτερη στήλη Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων περιλαμβάνονται όλες οι πραγματοποιηθείσες αναλώσεις, κατά τη διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου.

Η διαφορά μεταξύ στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων» και στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων», θεωρείται μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και εφόσον δεν αιτιολογείται υπόκειται σε φορολόγηση...

[...]

Άρθρο 8 Κατανομή μη δηλωθείσας φορολογητέας ύλης.

Στην περίπτωση που ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού γίνεται για συζύγους που υποβάλουν κοινή δήλωση και προκύψει μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη, αυτή κατανέμεται μεταξύ των συζύγων κατά το ποσό που αφορά έκαστον, εφόσον αυτό μπορεί να προσδιοριστεί από τον έλεγχο, ή μερίζεται κατ' αναλογία των δηλωθέντων εισοδημάτων όταν τα εισοδήματα και των δυο συζύγων προέρχονται από επιχειρηματικές δραστηριότητες. Όταν ο ένας σύζυγος έχει εισόδημα μόνο από μισθωτή εργασία / συντάξεις, ο δε άλλος και από επιχειρηματική δραστηριότητα τότε η μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη βαρύνει τον/την σύζυγο που έχει και επιχειρηματική δραστηριότητα, εκτός και αν προσδιοριστεί διαφορετικά από τον έλεγχο.

Η μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη, κατανέμεται στην φορολογική περίοδο που αφορά και στις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος που ανάγεται εφόσον αυτό τεκμηριώνεται.

Αν δεν μπορεί να προσδιοριστεί σαφώς η πηγή/κατηγορία προέλευσης του εισοδήματος αυτού, η διαφορά καταλογίζεται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994 όπως ίσχυαν μέχρι την έναρξη εφαρμογής των διατάξεων του ν.4172/2013 ή στην παραγράφου 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014 και μετά.

Όταν η ελεγχόμενη φορολογική περίοδος περιλαμβάνει περισσότερες της μίας συνεχόμενες διαχειριστικές περιόδους ή φορολογικά έτη, η προσδιοριζόμενη φορολογητέα ύλη κατανέμεται ισομερώς μεταξύ των διαχειριστικών περιόδων ή φορολογικών ετών.

Άρθρο 9 Προσδιορισμός καθαρού φορολογητέου εισοδήματος

Το καθαρό φορολογητέο εισόδημα, με την εφαρμογή μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού, προκύπτει από την άθροιση της αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης, όπως αυτή προσδιορίζεται με τις τεχνικές ελέγχου που αναφέρονται στο άρθρο 2 της παρούσας και κατανέμεται σύμφωνα με τις διατάξεις του προηγούμενου άρθρου της παρούσας, και του δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος του φορολογουμένου ανά φορολογική περίοδο και πηγή /κατηγορία εισοδήματος.

Η επιλογή του τελικού προσδιορισθέντος καθαρού φορολογητέου εισοδήματος του φορολογουμένου γίνεται ως εξής:

- Κατ' αρχάς, προσδιορίζεται το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου από όλες τις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος με τις γενικές φορολογικές διατάξεις, όπως αυτές ίσχυαν σε κάθε ελεγχόμενη/νο διαχειριστική περίοδο/φορολογικό έτος.

- Στην συνέχεια, προσδιορίζεται το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου από όλες τις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος με τις τεχνικές ελέγχου της παρούσας απόφασης, όπως αναφέρεται παραπάνω

- Συγκρίνονται, ανά φορολογική περίοδο, τα αποτελέσματα των δύο προσδιορισμών και ως τελικό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου λαμβάνεται το μεγαλύτερο.

Άρθρο 10 Προσδιορισμός ακαθαρίστου εισοδήματος/συνολικών εσόδων στην περίπτωση εφαρμογής τεχνικών ελέγχου με τη χρήση μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού.

Στην περίπτωση που επιλεγεί ο προσδιορισμός του τελικού φορολογητέου εισοδήματος με τις λοιπές γενικές φορολογικές διατάξεις τότε τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται σύμφωνα με αυτές.

Στην περίπτωση που το τελικό φορολογητέο εισόδημα σύμφωνα με το άρθρο 9 της παρούσας είναι το προσδιορισθέν με τις τεχνικές ελέγχου μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού τότε αν η προκύπτουσα διαφορά έχει κατανεμηθεί ολόκληρη ή τμήμα αυτής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 της παρούσας, ως εισόδημα από ατομική εμπορική επιχείρηση ή από άσκηση ελευθερίου επαγγέλματος ή από επιχειρηματική δραστηριότητα, αυτή προστίθεται στα δηλωθέντα ή βάσει βιβλίων και στοιχείων ακαθάριστα εισοδήματα/στα συνολικά έσοδα για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εισοδημάτων/ συνολικών εσόδων

[...]

Άρθρο 12 - Έλεγχος λοιπών φορολογικών αντικειμένων στην περίπτωση εφαρμογής τεχνικών ελέγχου με την χρήση μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού.

Τα ακαθάριστα εισοδήματα ή συνολικά έσοδα όπως προσδιορίζονται σύμφωνα με το άρθρο 10 της παρούσας λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες. Ο προσδιορισμός πραγματοποιείται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις για κάθε φορολογία».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, η φορολογική αρχή προέβη στον έλεγχο του εισοδήματος του προσφεύγοντα με την έμμεση τεχνική Ανάλυσης Ρευστότητας, και διαπίστωσε την ύπαρξη φορολογητέας ύλης, δεδομένου ότι οι δαπάνες που πραγματοποίησε ο προσφεύγων κατά το ελεγχόμενο έτος 2018, υπερβαίνουν το εισόδημά του. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 της Πολ.1050/2014, στην περίπτωση που το τελικό φορολογητέο εισόδημα είναι το προσδιορισθέν με τις τεχνικές μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού που ορίζονται στην ως αν εγκύκλιο, τότε αν η προκύπτουσα διαφορά έχει κατανεμηθεί ολόκληρη ή τμήμα αυτής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 της ίδιας εγκυκλίου, ως εισόδημα από ατομική εμπορική επιχείρηση ή από άσκηση ελευθερίου επαγγέλματος ή από επιχειρηματική δραστηριότητα, αυτή προστίθεται στα δηλωθέντα ή βάσει βιβλίων και στοιχείων ακαθάριστα εισοδήματα/στα συνολικά έσοδα για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εισοδημάτων/ συνολικών εσόδων. Ωστόσο, αν δεν μπορεί να προσδιοριστεί σαφώς η πηγή/κατηγορία προέλευσης του εισοδήματος αυτού, η διαφορά καταλογίζεται σύμφωνα με την παραγράφου 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013.

Επειδή, για την προκύπτουσα διαφορά στο ελεγχόμενο φορολογικό έτος, δεν κατέστη δυνατό να αποδειχθεί από τον έλεγχο πέραν πάσης αμφιβολίας ότι προέρχεται από την άσκηση της δραστηριότητας της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος, ήτοι δεν κατέστη δυνατό να διαπιστωθεί το είδος της παρασχεθείσας υπηρεσίας και ο λήπτης αυτής ή το πωληθέν αγαθό και ο αγοραστής αυτού. Επίσης, δεν κατέστη δυνατό να αποδειχθεί ότι η προσδιορισθείσα μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη είναι προϊόν οποιασδήποτε από τις αναφερόμενες πηγές εισοδήματος των διατάξεων του ν.4172/2013. Ως εκ τούτου, η προσδιορισθείσα με την εφαρμογή της τεχνικής Ανάλυσης Ρευστότητας μη φορολογητέα ύλη φορολογικού έτους 2017 κρίθηκε από τον έλεγχο ότι εμπίπτει στις ισχύουσες διατάξεις του άρθρου 21§4 του ν.4172/2013, ήτοι προέρχεται από αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία και όχι ως εισόδημα από την επαγγελματική δραστηριότητα του προσφεύγοντος. Επομένως, ο προσδιορισμός του εισοδήματος με τη μέθοδο Ανάλυσης Ρευστότητας δε συνεπάγεται τη διαφοροποίηση των φορολογικών υποχρεώσεων του προσφεύγοντα στον Φ.Π.Α., οι οποίες στην προκειμένη περίπτωση, προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τα αποτελέσματα του ελέγχου των γενικών διατάξεων.

Κατά συνέπεια ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από **17-01-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με **ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

1)Επί της υπ' αριθμ./18-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2018.

Κύριος φόρος	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	3.947,14 €	3.947,14 €
Πρόστιμο αρ. 58Α ν.4987/2022	1.973,57 €	1.973,57 €
Συνολικό ποσό	5.920,71 €	5.920,71 €

Το ποσό της φορολογικής οφειλής επιβαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής έως την ημέρα που πραγματοποιείται η καταβολή, σύμφωνα με το άρθρο 53 του ν.4987/2022 όπως ισχύει

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης**

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.