



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 17/02/2025

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός Απόφασης: 341

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213-1312350

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 58).

β. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)» όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

4. Την από 29/10/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου ΚΡΗΤΗΣ,, Τ.Κ., κατά: α) της υπ' αριθ. /25-09-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018, β) της υπ' αριθ. /25-09-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2019, γ) της υπ' αριθ. /25-09-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018 και δ) της υπ' αριθ. /25-09-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικής

περιόδου 01/01/2019-31/12/2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω οριστικές πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 29/10/2024 και αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

(α) Με την υπ' αριθ./25-09-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 14.584,95€, πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58 του ΚΦΔ, ποσού 7.292,48€ και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 2.388,12€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 24.265,55€.

(β) Με την υπ' αριθ./25-09-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 14.662,67€, πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58 του ΚΦΔ, ποσού 7.331,34€ και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 2.502,01€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 24.496,02€.

γ) Με την υπ' αριθ./25-09-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΠΑ ποσού 3.176,15€, πλέον προστίμου άρθρου 58Α του ΚΦΔ ποσού 1.588,08€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 4.764,23€.

δ) Με την υπ' αριθ./25-09-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΠΑ ποσού 2.693,13€, πλέον προστίμου άρθρου 58Α του ΚΦΔ ποσού 1.346,57€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 4.039,70€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από 25/09/2024 εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Δυνάμει της υπ' αριθ./2024 εντολής ελέγχου, της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ, διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019 στον προσφεύγοντα με αντικείμενο δραστηριότητας

Κατόπιν διενέργειας των ελεγκτικών επαληθεύσεων, σύμφωνα με το πρόγραμμα ελέγχου της της Α.1293/23-07-2019 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ, προέκυψαν οι περιγραφόμενες στη σελ. 69 της έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος διαφορές ποσού 41.565,50€ και

36.530,05€, για τα έτη 2018 και 2019 αντίστοιχα. Ειδικότερα καταλογίστηκαν ως συνολικές διαφορές, ανά κρινόμενο φορολογικό έτος 2018 και 2019, ως ακολούθως:

- **Φορολογικό έτος 2018**

ΜΗ ΕΞΟΦΛΗΣΗ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΩΝ ΑΝΩ ΤΩΝ 500 ΕΥΡΩ ΜΕ ΤΡΑΠΕΖΙΚΟ ΜΕΣΟ	10.675,00 €
ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΜΗ ΚΑΤΑΧΩΡΗΜΕΝΕΣ ΣΤΑ ΒΙΒΛΙΑ	6.071,12 €
ΠΡΟΣΩΠΙΚΕΣ ΚΑΤΑΝΑΛΩΤΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ	387,48 €
ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΣΟΔΩΝ ΒΑΣΕΙ ΚΛΕΙΣΤΗΣ ΑΠΟΘΗΚΗΣ (ΕΙΔΟΣ ΕΞΤΡΑ ΠΑΡΘΕΝΟ ΕΛΑΙΟΛΑΔΟ)	24.431,90 €
ΣΥΝΟΛΟ	41.565,50 €

- **Φορολογικό έτος 2019**

ΜΗ ΕΞΟΦΛΗΣΗ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΩΝ ΑΝΩ ΤΩΝ 500 ΕΥΡΩ ΜΕ ΤΡΑΠΕΖΙΚΟ ΜΕΣΟ	8.740,00 €
ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΜΗ ΚΑΤΑΧΩΡΗΜΕΝΕΣ ΣΤΑ ΒΙΒΛΙΑ	6.586,40 €
ΠΡΟΣΩΠΙΚΕΣ ΚΑΤΑΝΑΛΩΤΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ	487,25 €
ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ (αρ.)	15.377,50 €
ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΣΟΔΩΝ ΒΑΣΕΙ ΚΛΕΙΣΤΗΣ ΑΠΟΘΗΚΗΣ (ΕΙΔΟΣ ΜΟΥΡΓΙΕΣ, ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΟ ΕΛΑΙΟΛΑΔΟ)	5.338,90 €
ΣΥΝΟΛΟ	36.530,05 €

Επιπλέον, προσδιορίστηκαν οι περιγραφόμενες στη σελ. 48 της έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ διαφορές φόρου εκρών 3.176,15€ και 694,06€ για τα έτη 2018 και 2019 αντίστοιχα και μη εκπεστέου φόρου εισρών, ποσού 1.999,08€ για το έτος 2019. Ειδικότερα καταλογίστηκαν διαφορές, ανά κρινόμενο φορολογικό έτος 2018 και 2019, ως ακολούθως:

- **Φορολογικό έτος 2018**

	Καθαρή αξία	ΦΠΑ
ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΒΑΣΕΙ ΚΛΕΙΣΤΗΣ ΑΠΟΘΗΚΗΣ (ΕΙΔΟΣ ΕΞΤΡΑ ΠΑΡΘΕΝΟ ΕΛΑΙΟΛΑΔΟ)	24.431,90 €	3.176,15 €
ΣΥΝΟΛΟ	24.431,90 €	3.176,15 €

- **Φορολογικό έτος 2019**

	Καθαρή αξία	ΦΠΑ
ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ (αρ.)	15.377,50 €	1.999,08 €
ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΒΑΣΕΙ ΚΛΕΙΣΤΗΣ ΑΠΟΘΗΚΗΣ (ΕΙΔΟΣ ΜΟΥΡΓΙΕΣ, ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΟ ΕΛΑΙΟΛΑΔΟ)	5.338,90 €	694,06 €
ΣΥΝΟΛΟ	20.716,40 €	2.693,14 €

Για τις ανωτέρω διαπιστώσεις, ο έλεγχος προέβη στη σύνταξη του με αριθμό/22-08-2024 Σημειώματος Διαπιστώσεων, το οποίο κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα με συνημμένες τις προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, φορολογικών ετών 2018 και 2019, προκειμένου να καταθέσει τις απόψεις του εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας των είκοσι ημερών.

Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στο ως άνω σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου και με το υπ' αριθ. πρωτ./13-09-2024 υπόμνημα υπέβαλε τις ενστάσεις του ως προς τις διαπιστώσεις του διενεργηθέντος ελέγχου, ωστόσο οι ισχυρισμοί του δεν έγιναν δεκτοί από τον έλεγχο.

Κατόπιν των ανωτέρω, συντάχθηκαν οι από 25/09/2024 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ.

Ο προσφεύγων, με την παρούσα προσφυγή, αιτείται να γίνει αυτή δεκτή και ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Πλημμελής εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου και ειδικότερα της τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας για τον προσδιορισμό του εισοδήματός του για τα έτη 2018 και 2019, καθότι, θα έπρεπε να έχει προηγηθεί έκδοση αιτιολογημένης απόφασης του Γενικού Γραμματέα στην οποία να προσδιορίζονται οι λεπτομέρειες εφαρμογής τους και επιπλέον αιτιολογημένη απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. που να έχει κοινοποιηθεί σε εκείνον.
2. Το Τ-ΔΑ/30-09-2019 της εταιρείας «.....», ΑΦΜ, καθαρής αξίας 15.377,050€ πλέον ΦΠΑ 1.999,08€, που αφορά στην αγορά 6.151 κιλών έξτρα παρθένου ελαιόλαδου, θα πρέπει να αναγνωριστεί ως έγκυρο, να προσμετρηθεί στα νομίμως προσκομισθέντα φορολογικά του στοιχεία και να μην καταλογιστεί πρόστιμο, προσαύξηση ή οποιαδήποτε άλλη κύρωση από την καταχώρησή του. Πρόκειται για πραγματική συναλλαγή, με νόμιμα λειτουργούντα συναλλασσόμενο, σε πραγματικό χρόνο πληρωμής, με διαπιστωμένη ποσότητα εμπορεύματος και οικονομικά ενεργό αντισυμβαλλόμενο. Ως εκ τούτου κανένα στοιχείο εικονικότητας παρατυπίας ή άλλης αμέλειας δεν εμφοιλοχωρεί στην παραπάνω συναλλαγή η οποία υπήρξε καθόλα υπαρκτή και νόμιμη καθώς ο προσφεύγων δεν θα μπορούσε να γνωρίζει την ενδεχόμενη εικονικότητα της προμηθεύτριας εταιρείας.
3. Το Τ-ΔΑ/23-03-2018 της εταιρείας «.....», ΑΦΜ, καθαρής αξίας 10.675,00€ αφορά σε πραγματική και νόμιμη συναλλαγή αγοράς 3.500 κιλών έξτρα παρθένου Για την πληρωμή της αξίας του τιμολογίου εκδόθηκε η με αριθμό επιταγής της τράπεζας, λήξης 23/03/2018, η οποία δεν εξοφλήθηκε έως σήμερα, λόγω αντιδικίας ως προς την ποιότητα του ελαιόλαδου. Ωστόσο λόγω συνεργασίας με τον κ. η επιταγή αυτή δεν σφραγίστηκε και δεν έγινε απαιτητή η οφειλή της. Αναγνωρίζεται ωστόσο το αναγραφόμενο ποσό της επιταγής ως οφειλόμενο ποσό προς τον κ. και ουδέν στοιχείο εικονικότητας υπάρχει στην απεικονιζόμενη στην επιταγή συναλλαγή.
4. Το Τ-ΔΑ/16-12-2019 του, ΑΦΜ, καθαρής αξίας 9.876,20€ αφορά σε πραγματική και νόμιμη συναλλαγή αγοράς 3.800 κιλών έξτρα παρθένου Από το σύνολο της αξίας του τιμολογίου, είχε καταβληθεί στις 27/01/2020 μόνο το ποσό ΦΠΑ του τιμολογίου, ήτοι το ποσό των 1.136,20€ ευρώ μέσω e-banking της Τράπεζας, καθώς ο κος, από επιχειρηματική επιλογή είχε θέσει προθεσμία εξόφλησης έως το τέλος του έτους 2024. Το τιμολόγιο αυτό εξοφλήθηκε στις 25/10/2024 επομένως, η συναλλαγή αυτή υπήρξε και ουδέν στοιχείο εικονικότητας υπάρχει.
5. Οι δαπάνες συνολικής αξίας 387,48€ και 487,25€, φορολογικών ετών 2018 και 2019 αντίστοιχα, οι οποίες δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, αφορούν βενζίνες, επαγγελματικά γεύματα και λοιπά μικροέξοδα των οποίων οι αποδείξεις

έχουν προσκομιστεί και τα οποία αδικαιολόγητα κρίθηκαν από τον έλεγχο ως προσωπικές δαπάνες καθώς είναι άμεσα συνδεδεμένες με την επαγγελματική του δραστηριότητα και την από αυτή συνδεόμενες κοινωνικές υποχρεώσεις.

6. Αβάσιμα ο έλεγχος έκρινε, κατόπιν διενέργειας ελέγχου κλειστής αποθήκης, ότι υφίσταται παράβαση μη έκδοσης στοιχείων εσόδων, καθώς το δελτίο αποστολής /30-11-2018 του, ΑΦΜ, αφορά σε ποσότητα προϊόντος (9.390 κιλά) που παρελήφθη για φύλαξη και όχι ως αγορά.
7. Το ποσό των 608,06€ που έχει λογιστεί από τον έλεγχο ως λογιστική διαφορά για έκαστο ελεγχόμενο έτος, υπήρχαν ήδη στη δήλωση Ε3 κάθε έτους, στον κωδ. 212 του πίνακα φορολογικής αναμόρφωσης και ουσιαστικά έχουν αυξήσει τα κέρδη καθώς και το φόρο εισοδήματος. Συνεπώς, αβάσιμα προστίθενται ως λογιστική διαφορά και ως εκ τούτου θα πρέπει να αφαιρεθούν.
8. Στα βιβλία εσόδων εξόδων που προσκομίσθηκαν στον έλεγχο, εκ παραδρομής, δεν ανασύρθηκαν από το λογιστικό πρόγραμμα οι αγορές παγίων και οι αποσβέσεις των χρήσεων 2018-2019. Ωστόσο είχαν προσκομισθεί στον έλεγχο αναλυτικά μητρώα παγίων με τις αποσβέσεις και πρωτότυπα τιμολόγια αγοράς παγίων, ενώ οι αποσβέσεις από τα βιβλία εσόδων - εξόδων έχουν συμπεριληφθεί στην δήλωση Ε3 και για τα δύο έτη.
9. Οι προσβαλλόμενες πράξεις και εν τέλει η επιβολή προστίμων είναι ακυρωτέες λόγω έλλειψης νόμιμης αιτιολογίας και εσφαλμένων παραδοχών της Διοίκησης. Η μνεία των πραγματικών περιστατικών που λήφθηκαν υπόψη και αξιολογήθηκαν από τα ελεγκτικά όργανα ως κρίσιμα γεγονότα δεν εδράζονται σε βάσιμα αποδεικτικά στοιχεία ενώ δεν αιτιολογείται πώς τα όργανα του ελέγχου κατέληξαν στις διαπιστώσεις αυτές. Επίσης, ο έλεγχος ακόμα και αν κριθεί ότι υιοθέτησε ορθά και νόμιμα ελεγκτικά πρότυπα προέβη σε αντιφατικές και αναίτιολόγητες κρίσεις, προσπαθώντας να στηρίξει τα τελικά πορίσματα του.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29 «Πρόσβαση στα λογιστικά αρχεία - βιβλία και στοιχεία» του ν. 5104/2024 (πρώην άρθρο 24 του ν.4987/2022), ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να λαμβάνει αντίγραφα των λογιστικών αρχείων (βιβλία και στοιχεία), καθώς και των λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αρνείται να προβεί στην ανωτέρω δήλωση, ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση υπάλληλος για τη διενέργεια του ελέγχου προβαίνει σε σχετική επισημείωση επί των εγγράφων. Ο οριζόμενος υπάλληλος δύναται ταυτόχρονα να απαιτεί από τον φορολογούμενο ή τον φορολογικό εκπρόσωπό του να παρίσταται στον τόπο όπου διενεργείται ο φορολογικός έλεγχος και να απαντά σε ερωτήματα που του τίθενται, ώστε να διευκολύνεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 33 «Διαδικασία προσδιορισμού φόρου μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου» του ν. 5104/2024 (πρώην άρθρο 28 του ν.4987/2022), ορίζεται ότι: «2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού

που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

Επειδή, με την Α.1293/31-07-2019 Απόφαση του Διοικητή ΑΑΔΕ, με την οποία καθορίστηκε το πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά, ορίζεται ότι:

« [...] **Άρθρο 3. Επαληθεύσεις σε νομιμοποιητικά έγγραφα, βιβλία και στοιχεία [...]** 4. Πραγματοποίηση κλειστής αποθήκης σε δύο (2) τουλάχιστον είδη ανά ελεγχόμενη χρήση, επιλεκτικά με βάση την τιμή μονάδας ή την ποσότητα ή τη συνολική αξία, υποχρεωτικά σε όσους πωλούν αποκλειστικά χονδρικώς και όπου είναι εφικτό στα πρόσωπα που πωλούν χονδρικώς και λιανικώς ή αποκλειστικά λιανικώς. [...] **Άρθρο 11 Προσδιορισμός εισοδήματος με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους.** Ελέγχεται η πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 και σε περίπτωση που συντρέχουν οι ως άνω προϋποθέσεις, το εισόδημα δύναται να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013, έμμεσες μεθόδους ελέγχου. [...]».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 13 «Λογιστικά αρχεία - βιβλία και στοιχεία» του ν. 5104/2024 (πρώην άρθρο 13 του ν. 4987/2022), 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. Για την εφαρμογή του Κώδικα, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 3 «Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία» του ν.4308/2014, ορίζεται ότι: «1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς. [...] 3. Η τήρηση των αρχείων των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου γίνεται με τρόπο ανάλογο του μεγέθους και της φύσης της οντότητας και σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. [...] 5. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τη λογιστική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί και τη φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων. [...] 12. Όταν, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου, η οντότητα δεν συντάσσει ισολογισμό, δύναται, αντί του λογιστικού συστήματος της παραγράφου 10, να χρησιμοποιεί ένα κατάλληλο απλογραφικό λογιστικό σύστημα (βιβλία εσόδων – εξόδων) για την παρακολούθηση των στοιχείων της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, τα οποία συμπεριλαμβάνουν: α) Τα πάσης φύσεως έσοδα διακεκριμένα σε έσοδα από πώληση

εμπορευμάτων, από πώληση προϊόντων, από παροχή υπηρεσιών και λοιπά έσοδα. β) Τα πάσης φύσεως κέρδη. γ) Τις πάσης φύσεως αγορές περιουσιακών στοιχείων, διακεκριμένα σε αγορές εμπορευμάτων, υλικών (πρώτων ή βοηθητικών υλών), παγίων και αγορές λοιπών περιουσιακών στοιχείων. δ) Τα πάσης φύσεως έξοδα, διακεκριμένα σε αμοιβές προσωπικού συμπεριλαμβανομένων εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς, αποσβέσεις, έξοδα από τη λήψη λοιπών υπηρεσιών και λοιπά έξοδα. ε) Τις πάσης φύσεως ζημίες. στ) Τους πάσης φύσεως φόρους και τέλη, ξεχωριστά κατά είδος. [...]

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 4 «Άλλα λογιστικά αρχεία» του ν.4308/2014, ορίζεται ότι:
«1. Η οντότητα τηρεί κατά περίπτωση, πέραν των αρχείων του άρθρου 3, τα αρχεία (βιβλία) που περιγράφονται στις επόμενες παραγράφους, [...] 4. Αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων: Στο αρχείο αυτό καταχωρούνται: α) Τα ποσοτικά δεδομένα της φυσικής απογραφής (σύντομη περιγραφή είδους, μονάδα μέτρησης και ποσότητα), κατά είδος και διακεκριμένα για κάθε αποθηκευτικό χώρο. β) Η κατά μονάδα αξία επιμέτρησης, καθώς και η συνολική αξία επιμέτρησης του κάθε είδους. γ) Ο προσδιορισμός της ποσότητας των αποθεμάτων δύναται να γίνεται με έμμεσες τεχνικές που είναι αξιόπιστες και κατάλληλα τεκμηριωμένες. δ) Αναλώσιμα υλικά αγαθά που δεν είναι σημαντικά μπορούν να μην απογράφονται. 5. Αρχείο αποθεμάτων τρίτων. Η οντότητα που έχει στην κατοχή της αποθέματα κυριότητας άλλης οντότητας τηρεί αρχείο στο οποίο καταγράφονται αναλυτικά τα σχετικά αποθέματα, κατά είδος και ποσότητα και διακεκριμένα κατά αποθηκευτικό χώρο, σύμφωνα με τις περιπτώσεις α' και γ' της παραγράφου 4 του παρόντος άρθρου. [...]

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 5 «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος» του ν.4308/2014, ορίζεται ότι:

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

2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία: α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας. β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

3. Το λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχει τη δυνατότητα σε ένα πρόσωπο, που διαθέτει τις απαιτούμενες γνώσεις και εμπειρία, να αποκτά, εντός ευλόγου χρόνου, κατανόηση της δομής και της λειτουργίας του, των τηρούμενων αρχείων στα οποία καταχωρούνται οι συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας, καθώς και της χρηματοοικονομικής κατάστασης στην οποία βρίσκεται η οντότητα. 5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.

[...]

7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για:

α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους.

β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.

8. Ειδικά, η οντότητα παρακολουθεί με κατάλληλες δικλίδες τα παραλαμβανόμενα και αποστελλόμενα αποθέματα είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. Ομοίως παρακολουθεί τα αποθέματά της σε χώρους τρίτων ή τα αποθέματα τρίτων σε δικούς της χώρους. Κατ' ελάχιστο, για τις διακινήσεις αυτές παρακολουθούνται:

α) η πλήρης επωνυμία ή το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση και ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) του εμπλεκόμενου μέρους,

β) η ποσότητα και το είδος των διακινούμενων αγαθών, και

γ) η ημερομηνία που έγινε η διακίνηση.

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.

11. Στα τηρούμενα λογιστικά αρχεία (βιβλία) καταχωρείται η ημερομηνία έκδοσης ή λήψης, κατά περίπτωση, του σχετικού παραστατικού. [...]».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 8 «Τιμολόγιο πώλησης» του ν.4308/2014, ορίζεται ότι: «1. Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας. [...] 10. Οι οντότητες που υπόκεινται στις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου όταν συναλλάσσονται ως αγοραστές με πρόσωπα μη υπόχρεα στην έκδοση τιμολογίου, εκδίδουν σχετικό παραστατικό προς τεκμηρίωση και αναγνώριση της συναλλαγής. Το παραστατικό αυτό αναφέρει: α) Την ημερομηνία έκδοσης. β) Την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του αντισυμβαλλόμενου. γ) Την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών. δ) Την ημερομηνία κατά την οποία πραγματοποιήθηκε ή ολοκληρώθηκε η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών. ε) Την αξία μονάδας αγαθού ή υπηρεσίας, κατά περίπτωση, και το συνολικό ποσό της συναλλαγής. στ) Το είδος και το ποσό τυχόν φορολογικών επιβαρύνσεων. 11. Οι οντότητες που υπόκεινται στις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου όταν συναλλάσσονται ως αγοραστές με οντότητα που επίσης

υπόκεινται σε αυτόν το νόμο και η οποία για οποιονδήποτε λόγο δεν εκδίδει τιμολόγιο πώλησης, υπόκεινται στην υποχρέωση της παραγράφου 10 του παρόντος άρθρου.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 11 «Χρόνος έκδοσης τιμολογίου» του ν.4308/2014, ορίζεται ότι: «1. Η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η αποστολή ή παράδοση των αγαθών ή των υπηρεσιών. 2. Ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου καθορίζεται ως εξής: α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής αγαθών ή της ολοκλήρωσης της υπηρεσίας, κατά περίπτωση. β) Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής αγαθών, υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το τιμολόγιο εκδίδεται μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα από την περίοδο στην οποία μέρος της σχετικής αμοιβής καθίσταται απαιτητό για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί ή το μέρος του έργου που έχει ολοκληρωθεί. γ) Σε περίπτωση απόκτησης δικαιώματος λήψης υπηρεσίας, με την απόκτηση του δικαιώματος αυτού. δ) Στην περίπτωση έκδοσης συγκεντρωτικού τιμολογίου της παρ. 3 του άρθρου 10, το συγκεντρωτικό τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η του επόμενου μήνα από το μήνα εντός του οποίου πραγματοποιήθηκε το πρώτο γεγονός πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών που συμπεριλαμβάνεται στο συγκεντρωτικό τιμολόγιο. ε) Ειδικά, όταν ο αγοραστής των αγαθών ή υπηρεσιών είναι το Δημόσιο ή νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου, το τιμολόγιο δύναται να εκδίδεται μέχρι το τέλος της ετήσιας περιόδου μέσα στην οποία έγινε η παράδοση ή η αποστολή των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών ή η πιστοποίηση δημόσιων έργων ή η οριστικοποίηση της συναλλαγής από τον αγοραστή, κατά περίπτωση.».

Επειδή, στις διατάξεις της ΠΟΛ.1003/31-12-2014 με την οποία δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014, αναφέρεται ότι: «[...] Άρθρα 4 Άλλα λογιστικά αρχεία [...] Παράγραφος 5. [...] 4.5.1 Καθιερώνεται η υποχρέωση της οντότητας για παρακολούθηση κατ' είδος και ποσότητα, διακεκριμένα κατά αποθηκευτικό χώρο, των αποθεμάτων τρίτων. Η διάταξη αναφέρεται σε εμπορεύσιμα αγαθά, δηλαδή δεν συμπεριλαμβάνει εγγυοδοσίες (επιστρεπτέα είδη συσκευασίας, παλέτες, κενές φιάλες, κλπ.). Η παρακολούθηση δύναται να γίνεται με οποιοδήποτε πρόσφορο τρόπο και να προκύπτει από οποιοδήποτε τηρούμενο αρχείο. Διευκρινίζεται ότι δεν απαιτείται φυσική καταμέτρηση των σχετικών αποθεμάτων. Θεσπίζεται μόνο η υποχρέωση παρακολούθησης αυτών των αποθεμάτων, ώστε η οντότητα να δύναται να τεκμηριώνει τα αποθέματα αυτής της κατηγορίας που βρίσκονται στην κατοχή της (για παράδειγμα, τηρώντας με τάξη και πληρότητα το σύνολο των λαμβανόμενων και εκδιδόμενων παραστατικών διακίνησης ή ενημερώνοντας επιπρόσθετα άλλα αρχεία). [...] Άρθρο 5: Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος. [...] Παράγραφος 8. 5.8.1 Η παράγραφος αυτή θέτει ιδιαίτερους κανόνες για την παρακολούθηση των παραλαμβανόμενων και αποστελλόμενων αποθεμάτων, είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. Η έννοια των αποθεμάτων παρατίθεται στο Παράρτημα Α. Η οντότητα απαιτείται να είναι σε θέση να τεκμηριώνει οποτεδήποτε στη διάρκεια του χρόνου, τις για οποιοδήποτε σκοπό, διακινήσεις αγαθών, απευθείας ή μέσω τρίτου. Το παραστατικό διακίνησης μπορεί να φέρει οποιονδήποτε κατάλληλο, ενδεικτικό της φύσης του, τίτλο, όπως «Παραστατικό Διακίνησης», «Δελτίο Αποστολής», «Συνοδευτικό Διακίνησης Αποθεμάτων», «Έγγραφο διακίνησης μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων» «Συγκεντρωτικό δελτίο διακίνησης», κλπ.

5.8.2 Το παραστατικό διακίνησης εκδίδεται, σε κατάλληλο χρόνο, για την αποστολή ή την παράδοση ή τη διακίνηση των αποθεμάτων, συνοδεύει τα αποθέματα μέχρι τον τελικό προορισμό τους και διαφυλάσσεται από τους αντισυμβαλλόμενους, πλην των ιδιωτών. Δεν

απαιτείται έκδοση παραστατικού διακίνησης εφόσον εκδίδεται άμεσα τιμολόγιο πώλησης που συνοδεύει τα αγαθά κατά τη διακίνησή τους, δηλαδή στην περίπτωση αυτή το τιμολόγιο είναι και έγγραφο διακίνησης. Επί ηλεκτρονικής έκδοσης παραστατικού απαιτείται να υπάρχει πρόσβαση στα δεδομένα του στοιχείου στη διάρκεια της διακίνησης για ελεγκτικούς σκοπούς. Διευκρινίζεται επίσης, ότι το παραστατικό διακίνησης εκδίδεται ανεξάρτητα από το εάν η διακίνηση διενεργείται με μεταφορικά μέσα του πωλητή ή οποιουδήποτε τρίτου. [...] 5.9.1 Η παράγραφος 9 καθορίζει τις ελάχιστες προϋποθέσεις για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων που θέτει η παράγραφος 8 για τις δικλίδες παρακολούθησης των αποθεμάτων. Συγκεκριμένα, η παράγραφος 9 ορίζει ότι εκπληρώνεται η υποχρέωση της παραγράφου 8 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. Συνεπώς, δεν γεννάται υποχρέωση ενημέρωσης ή τήρησης ιδιαίτερου αρχείου για τα διακινούμενα αγαθά κατά ποσότητα ή και αξία («βιβλίο αποθήκης»). Φυσικά, κάθε οντότητα δύναται (δεν υποχρεούται) να τηρεί ηλεκτρονικό ή χειρόγραφο αρχείο ποσοτικής διακίνησης των αποθεμάτων για διαχειριστικούς σκοπούς. Το ότι ο νόμος δεν επιβάλλει νομική υποχρέωση για τήρηση «βιβλίου αποθήκης» προκύπτει από το γεγονός ότι η παράγραφος 9 εξειδικεύει με σαφήνεια τον τρόπο εκπλήρωσης της γενικής υποχρέωσης της παραγράφου 8 και επιβεβαιώνεται από σχετική ρητή αναφορά στην αιτιολογική έκθεση του νόμου. [...]

Ως προς τον 1^ο ισχυρισμό – Διενέργεια έμμεσων τεχνικών ελέγχου

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι πλημμελώς διενεργήθηκε εις βάρος του έλεγχος με την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου και ειδικότερα της τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας για τον προσδιορισμό του εισοδήματος του για τα έτη 2018 και 2019, ωστόσο ο ισχυρισμός αυτός πρέπει να απορριφθεί ως ουσία αβάσιμος καθώς, όπως αναλυτικά αναφέρεται στη σελ. 38-39 της έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ, δεν συνέτρεξε περίπτωση εφαρμογής έμμεσων τεχνικών ελέγχου.

Ως προς τον 6^ο ισχυρισμό – Διενέργεια ελέγχου κλειστής αποθήκης

Επειδή, εν προκειμένω, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων, ο οποίος στα πλαίσια της επιχειρηματικής του δραστηριότητας (χονδρικό εμπόριο ελαιόλαδου) παραλαμβάνει με ΔΑ ποσότητες ελαιόλαδου από το συνεργαζόμενο, στις εγκαταστάσεις του οποίου έχουν αφήσει φύλαξη, για λογαριασμό του προσφεύγοντος, αγρότες ειδικού ή κανονικού καθεστώτος. Ωστόσο, διαπιστώθηκε ότι στα βιβλία του προσφεύγοντος δεν αποτυπώνεται η αποθήκευση ελαιόλαδου τρίτων (αγροτών) στις δικές του εγκαταστάσεις ή στις εγκαταστάσεις τρίτων (για λογαριασμό του), με αποτέλεσμα να προκύπτουν κατά της διάρκεια του έτους ελλείμματα, ήτοι να εμφανίζονται πωλήσεις ποσοτήτων ελαιόλαδου χωρίς να έχει προηγηθεί τη αγορά τους.

Επειδή, από τον έλεγχο κρίθηκε σκόπιμη η διενέργεια επαλήθευσης με τη μέθοδο της κλειστής αποθήκης η οποία σύμφωνα με τις αρχές της ελεγκτικής, πρέπει να περιλαμβάνει όλη την ποσοτική διακίνηση ενός είδους μέσα στην χρήση (ΣτΕ 2539/2012). Με την μέθοδο αυτή, αρχικά, λαμβάνονται οι αρχικές και οι τελικές ποσότητες του επιλεγέντος είδους, οι οποίες αποτελούν την αφετηρία των ελεγκτικών επαληθεύσεων, οι αγορασθείσες ή παραληφθείσες

ποσότητες σε συγκεκριμένη χρονική περίοδο και οι παραδοθείσες ποσότητες (πωλήσεις βάσει τιμολογίων, δελτίων αποστολής κ.λπ.) στην ίδια χρονική περίοδο. Στη συνέχεια εξάγεται το ποσοτικό αποτέλεσμα, που δεν πρέπει να αποκλίνει από την τελικώς καταμετρηθείσα ποσότητα, αφού ληφθούν υπόψη τυχόν δικαιολογημένες φύρες ή απομειώσεις ή απώλειες κ.λπ.

Επειδή, από τον έλεγχο κλειστής αποθήκης που διενεργήθηκε για ένα (1) είδος (Εξαιρετικό παρθένο ελαιόλαδο) στο έτος 2018 και για δύο (2) είδη (.....) στο έτος 2019, προέκυψαν διαφορές απογραφής, για τις οποίες ο έλεγχος καταλόγισε, μεταξύ άλλων, παραβάσεις μη έκδοσης παραστατικών πωλήσεων με τις προσβαλλόμενες πράξεις, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ, για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019. Οι διαφορές απογραφών και ο υπολογισμός της αποκρυβείσας αξίας ύψους 24.431,90€ και 5.338,90€, για τα έτη 2018 και 2019 αντίστοιχα, αναλυτικά αναφέρονται στις σελ. 15 έως 30 της από 25/09/2024 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και 8 έως 9 της από 25/09/2024 έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το δελτίο αποστολής του Αγροτικού Συνεταιρισμού με αριθ. /30-11-2018, αφορά προϊόν που παρελήφθη για σκοπούς φύλαξης επομένως η ποσότητα των 9.390 κιλών δεν αποτελεί αγορά για το έτος 2018 και κατά συνέπεια δεν πρέπει να ληφθεί υπόψη στην απογραφή. Άλλωστε όπως ισχυρίζεται το ελαιόλαδο πωλήθηκε και τα παραστατικά εκδόθηκαν από μέσα Νοεμβρίου 2018 έως το τέλος του έτους 2019. Προς επίρρωση των ισχυρισμών του, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, προσκόμισε καταστάσεις αλεσμάτων του, περιόδου 05/11/2018-11/09/2024, κατάσταση εκδοθέντων τιμολογίων (αγορών) προς τους αγρότες, περιόδου Νοεμβρίου 2018-Νοεμβρίου 2019, όπου αναγράφονται τα ονόματα των αντισυμβαλλομένων με τις αντίστοιχες ποσότητες και την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου αγοράς, συνολικής ποσότητας 9.401 κιλών, καθώς και υπεύθυνη δήλωση του Κ. του, ως προς το σκοπό διακίνησης των 9.390 κιλών

Επειδή, από τις καταστάσεις αλεσμάτων του προκύπτει ότι πολλές από τις ποσότητες τις οποίες ο προσφεύγων έχει συμπεριλάβει στην κατάσταση εκδοθέντων τιμολογίων, αφορούν ελαιόκαρπο που αλέστηκε μετά τις 30/11/2018, επομένως πρόκειται για ποσότητες που δεν θα ήταν δυνατό να συμπεριλαμβάνονται στο ΔΑ /30-11-2018 του Κατά συνέπεια δεν προκύπτει συσχέτιση της ονομαστικής κατάστασης τιμολογίων αγορών του προσφεύγοντος με τις καταστάσεις αλεσμάτων του

Επειδή, από τα διαλαμβανόμενα στις από 25/09/2024 εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, προκύπτει ότι κατά τη διενέργεια ελέγχου διακίνησης των αποθεμάτων και έκδοσης των προβλεπόμενων στοιχείων από τον προσφεύγοντα, με την πραγματοποίηση κλειστής αποθήκης, προέκυψαν μεγάλα ελλείμματα στις ποσότητες κατά τη διάρκεια των ελεγχόμενων ετών, τα οποία ο προσφεύγων αιτιολόγησε ως συνήθη, καθώς συχνά, όπως διευκρίνισε ο ίδιος στον έλεγχο, διενεργούνται πωλήσεις ελαιόλαδου χωρίς να έχει προηγηθεί αγορά του από τους παραγωγούς.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 4308/2014, ο προσφεύγων υποχρεούται να τηρεί τα λογιστικά του αρχεία με τάξη και πληρότητα ώστε να καταγράφονται ορθά τα λογιστικά δεδομένα που προκύπτουν από τις συναλλαγές του. Εν προκειμένω, κάθε συναλλαγή και γεγονός της ατομικής επιχείρησης (πώληση ή διακίνηση) πρέπει να τεκμηριώνεται με τα

κατάλληλα παραστατικά, ειδικότερα δε, υφίσταται η υποχρέωση τήρησης με τάξη, πληρότητα και ορθότητα των παραστατικών διακίνησης, για παραλαμβανόμενα ή αποσπελλόμενα αποθέματα κατά περίπτωση, ώστε να είναι σε θέση να τεκμηριώνει οποτεδήποτε τις διακινήσεις αυτών.

Επειδή, εν προκειμένω ο προσφεύγων δεν τήρησε, ως όφειλε, αρχείο κατ' είδος και ποσότητα αποθεμάτων τρίτων, ώστε να είναι δυνατή η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων ως προς τα παραλαμβανόμενα και αποσπελλόμενα αποθέματα, ενώ από τα προσκομισθέντα στοιχεία δεν τεκμηριώνεται ο ισχυρισμός του ότι, οι διαφορές απογραφής για το ελαιόλαδο που προέκυψαν κατά τον έλεγχο του έτους 2018, δεν αφορούν αγορές της χρήσης αλλά αποθέματα που παρέλαβε στην έδρα του, με σκοπό τη φύλαξη για λογαριασμό τρίτων, τα οποία πωλήθηκαν σε επόμενο έτος.

Επειδή, περαιτέρω ο προσφεύγων δεν προβάλλει κανέναν ισχυρισμό αναφορικά με τις διαφορές απογραφής που προέκυψαν με τη μέθοδο της κλειστής αποθήκης για το φορολογικό έτος 2019.

Επειδή, ο προσφεύγων, ο οποίος είχε το βάρος της απόδειξης, δεν προσκόμισε με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή επαρκή στοιχεία που να διαφοροποιούν το πόρισμα του ελέγχου, ορθώς καταλογίσθηκαν διαφορές ελέγχου εισοδήματος και ΦΠΑ, στα ελεγχόμενα έτη 2018 και 2019, κατά συνέπεια ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 3^ο, 4^ο, 5^ο, 7^ο και 8^ο ισχυρισμό – Λογιστικές Διαφορές

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 «Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα» του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167) ορίζεται ότι: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις...».

Επειδή, στο άρθρο 22 «Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» του ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά το κρινόμενο έτος, ορίζεται ότι: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, 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, στο άρθρο 23 «Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» του ν. 4172/2013, 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, [...], ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες [...].

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1216/01-10-2014 με θέμα: «Κοινοποίηση των διατάξεων της περίπτωσης β' του άρθρου 23 του ν.4172/2013», αναφέρεται 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. Για την εφαρμογή της περίπτωσης αυτής, στην έννοια της αγοράς των αγαθών και της λήψης των υπηρεσιών εμπίπτουν οι αγορές πρώτων και βοηθητικών υλών, εμπορευμάτων, υλικών, παγίων, κ.λπ., οι πάσης φύσεως δαπάνες της επιχείρησης καθώς και οι πάσης φύσεως υπηρεσίες που λαμβάνει η επιχείρηση, με την προϋπόθεση ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013 και δεν εμπίπτουν σε κάποια από τις λοιπές περιπτώσεις του παρόντος άρθρου. Η μη εξόφληση των ως άνω δαπανών με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής δεν συνιστά, από μόνη της, εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή και δεν έχει ως αποτέλεσμα τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ιδίου νόμου, εφόσον δεν συντρέχουν και άλλοι λόγοι.

[...]

10. Επισημαίνεται ότι οι δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί εντός του φορολογικού έτους αλλά δεν έχουν εξοφληθεί στο έτος αυτό, κρίνονται οριστικά, ως προς την εκπεσιμότητά τους, στο φορολογικό έτος που θα λάβει χώρα η εξόφληση αυτών. [...].

Επειδή, στις διατάξεις της ΠΟΛ. 1113/02-06-2015 με θέμα: «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α')», προβλέπονται μεταξύ άλλων τα ακόλουθα:

«[...] Άρθρο 22 Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της [...]

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

Ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες, όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί αλλά έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία ή αφορά σε συναλλαγές που εν 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. [...]

γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

[...]

3. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του άρθρου 22 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 ή της παραγράφου 4 του άρθρου 48.

[...]

Άρθρο 23 Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Ειδικότερα, με τις διατάξεις αυτές ρητά ορίζεται ότι δεν εκπίπτουν: [...] β) Κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500 ευρώ, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. Για την περίπτωση αυτή έχουν παρασχεθεί αναλυτικές οδηγίες με τις ΠΟΛ.1216/1.10.2014 και ΠΟΛ.1079/6.4.2015 εγκυκλίους μας. [...] ιβ) Οι προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες. [...]

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 «Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου» του ν.2859/2000, ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν.

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

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

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1097/04-07-2016, με θέμα «Κοινοποίηση της με αρ. 134/2016 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», ορίζεται ότι:

«Σχετικά με το παραπάνω θέμα, σας κοινοποιούμε προς ενημέρωσή σας την με αριθ. 134/2016 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 την από 25/09/2024 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, φορολογικών ετών 2018 και 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ, δαπάνες ύψους 17.133,60€ για το έτος 2018 και 31.191,15€ για το έτος 2019, κρίθηκαν ως μη εκπιπτόμενες από τον έλεγχο διότι δεν πληρούσαν τις προϋποθέσεις των άρθρων 22 και 23 του ν. 4172/2013, όπως αναλυτικά περιγράφονται στον κατωτέρω πίνακα:

• **Φορολογικό έτος 2018**

ΜΗ ΕΞΟΦΛΗΣΗ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΩΝ ΑΝΩ ΤΩΝ 500 ΕΥΡΩ ΜΕ ΤΡΑΠΕΖΙΚΟ ΜΕΣΟ	10.675,00 €
ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΜΗ ΚΑΤΑΧΩΡΗΜΕΝΕΣ ΣΤΑ ΒΙΒΛΙΑ	6.071,12 €
ΠΡΟΣΩΠΙΚΕΣ ΚΑΤΑΝΑΛΩΤΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ	387,48 €
ΣΥΝΟΛΟ	17.133,60 €

• **Φορολογικό έτος 2019**

ΜΗ ΕΞΟΦΛΗΣΗ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΩΝ ΑΝΩ ΤΩΝ 500 ΕΥΡΩ ΜΕ ΤΡΑΠΕΖΙΚΟ ΜΕΣΟ	8.740,00 €
ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΜΗ ΚΑΤΑΧΩΡΗΜΕΝΕΣ ΣΤΑ ΒΙΒΛΙΑ	6.586,40 €
ΠΡΟΣΩΠΙΚΕΣ ΚΑΤΑΝΑΛΩΤΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ	487,25 €
ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ (αρ.)	15.377,50 €
ΣΥΝΟΛΟ	31.191,15 €

➤ **Σχετικά με τα τιμολόγια που παραμένουν ανεξόφλητα**

Επειδή, σύμφωνα με την από 25/09/2024 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ, η εν λόγω φορολογική αρχή πρόσθεσε στα καθαρά κέρδη του προσφεύγοντος ποσά δαπανών που δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του, ύψους 10.675,00€ και 8.740,00€, στα φορολογικά έτη 2018 και 2019 αντίστοιχα, τα οποία αφορούν δύο (2) τιμολόγια (2) των, με το αιτιολογικό ότι παραμένουν ανεξόφλητα για περίοδο άνω των 5 ετών δίχως να έχει οχληθεί ο οφειλέτης ή να ασκηθεί εναντίον του κάποιο ένδικο μέσο κάτι το οποίο δε συνάδει με τα διδάγματα της κοινής πείρας και εμπορικής πρακτικής.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το Τ-ΔΑ/23-03-2018 της εταιρείας «.....», ΑΦΜ, αξίας 10.675,00€ αφορά σε πραγματική και νόμιμη συναλλαγή αγοράς

3.500 κιλών έξτρα παρθένου ελαιόλαδου. Για την εξόφληση του τιμολογίου εκδόθηκε η υπ' αριθ. επιταγή της, λήξης 23/03/2018 η οποία δεν εξοφλήθηκε έως σήμερα, λόγω αντιδικίας ως προς την ποιότητα του Προς επίρρωση των ισχυρισμών του, προσκομίζει έκθεση δοκιμής δείγματος ελαιόλαδου, με ημερομηνία 21/03/2018, προς απόδειξη της διαφοράς στην ποιότητα ελαιόλαδου που του παρέδωσε ο Κ.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το Τ-ΔΑ/16-12-2019 του, ΑΦΜ 133571210, καθαρής αξίας 9.876,20€ αφορά σε πραγματική και νόμιμη συναλλαγή αγοράς 3.800 κιλών έξτρα Από το σύνολο της αξίας του τιμολογίου, είχε καταβληθεί στις 27/01/2020 μόνο το ποσό ΦΠΑ του τιμολογίου, ήτοι το ποσό των 1.136,20€ ευρώ μέσω e-banking της Τράπεζας, ενώ το υπόλοιπο ποσό εξοφλήθηκε μέσω τράπεζας, στις 25/10/2024. Προς επίρρωση των ισχυρισμών του, προσκομίζει: α) Ένορκη βεβαίωση του Κ., με ημερομηνία 12/09/2024, περί της οφειλής της αξίας του υπ' αριθ. Τ-ΔΑ/16-12-2019 τιμολογίου και προθεσμίας εξόφλησής του έως το τέλος του 2024 και β) Αντίγραφο της τραπεζικής συναλλαγής εξόφλησης της αξίας του υπ' αριθ. Τ-ΔΑ/16-12-2019 του, ποσού 8.740,00€, με ημερομηνία 25/10/2024.

Επειδή, με βάση τις διατάξεις της προπαρατεθείσας ΠΟΛ.1216/01-10-2014 οι δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί εντός του φορολογικού έτους, κρίνονται οριστικά, ως προς την εκπεσιμότητά τους, στο φορολογικό έτος που θα λάβει χώρα η εξόφληση αυτών.

Επειδή, περαιτέρω, με την παρούσα προσφυγή, ο προσφεύγων προσκόμισε αντίγραφο τραπεζικής συναλλαγής, με την οποία εξοφλείται η αξία υπ' αριθ./16-12-2019 Τ-ΔΑ του, ποσού 8.740,00€, το ως άνω τιμολόγιο δύναται να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του.

Ως εκ τούτου, γίνεται αποδεκτός ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος και οι εν λόγω δαπάνες κρίνονται εκπεστές από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησής του.

➤ Σχετικά με τις αποσβέσεις

Επειδή, σύμφωνα με την από 25/09/2025 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ, δεν αναγνωρίστηκαν για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα και συνεπώς καταλογίστηκαν ως λογιστικές διαφορές, δαπάνες αποσβέσεων ποσού 6.071,12€ και 6.586,40€, στα φορολογικά έτη 2018 και 2019 αντίστοιχα, λόγω μη καταχώρησής τους στα βιβλία εσόδων εξόδων του προσφεύγοντος.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι στα βιβλία εσόδων εξόδων που προσκομίσθηκαν στον έλεγχο, εκ παραδρομής δεν περιλαμβάνονταν, καθώς δεν ανασύρθηκαν από το λογιστικό πρόγραμμα, οι αγορές παγίων και οι αποσβέσεις των χρήσεων 2018-2019, ωστόσο είχαν προσκομισθεί στον έλεγχο αναλυτικά μητρώα παγίων με τις αποσβέσεις και πρωτότυπα τιμολόγια αγοράς παγίων, ενώ οι αποσβέσεις από τα βιβλία εσόδων - εξόδων έχουν συμπεριληφθεί στην δήλωση Ε3 και για τα δύο έτη, προσκομίζει δε με την παρούσα επανεκτύπωση των βιβλίων εσόδων - εξόδων των ετών 2018 και 2019, την οποία είχε θέσει υπόψη και του ελέγχου με το υπ' αριθ. πρωτ./13-09-2024 υπόμνημά του επί του σημειώματος διαπιστώσεων.

Επειδή, σύμφωνα με την από 25/09/2024 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, μετά την επίδοση της πρόσκλησης ελέγχου, ο προσφεύγων προσκόμισε, μεταξύ άλλων, εκτυπωμένα ακριβή αντίγραφα βιβλίων εσόδων εξόδων των ελεγχόμενων ετών 2018 και 2019, καθώς και ηλεκτρονικά αντίγραφα αυτών σε μορφή pdf, στα οποία δεν είχαν καταχωρηθεί οι αγορές παγίων και οι αποσβέσεις.

Επειδή, με την ΠΟΛ.1113/02-06-2015 διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι προκειμένου να εκπέσει μία επιχειρηματική δαπάνη θα πρέπει, να εγγράφεται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και να αποδεικνύεται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Επειδή, σχετικά με το έντυπο Ε3, αυτό σε καμία περίπτωση δεν αποτελεί λογιστικό βιβλίο αλλά χρηματοοικονομική κατάσταση και συγκεκριμένα κατάσταση αποτελεσμάτων του παρατήματος Β. 6 η οποία συντάσσεται στο τέλος κάθε φορολογικής περιόδου και στην οποία ενσωματώνονται όλες οι συναλλαγές και τα γεγονότα που καταχωρούνται στα λογιστικά βιβλία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 16, παρ. 1 του ν. 43058/2014 (ΕΛΠ).

Επειδή, το αρχείο ενσώματων και άυλων πάγιων περιουσιακών στοιχείων (Μητρώο Παγίων) αποτελεί πρόσθετο λογιστικό αρχείο πέραν των κύριων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν.4308/2014. Στην αιτιολογική έκθεση του νόμου αναφέρεται ρητά ότι: «Το άρθρο 4 (παράγραφοι 1 έως 10) καθορίζει τα πρόσθετα λογιστικά αρχεία που οφείλουν να τηρούν οι υποκείμενες οντότητες, καθώς και τις πληροφορίες που αυτά πρέπει να παρέχουν σχετικά με τα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις και τους λογαριασμούς καθαρής θέσης (απογραφή τέλους χρήσης), με ημερομηνία αναφοράς το τέλος της λογιστικής τους περιόδου.

Επειδή, ο έλεγχος δεν αμφισβητεί ότι οι αποσβέσεις έχουν καταχωρηθεί στο Μητρώο Παγίων.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται αποδεκτός και οι καταλογισθείσες λογιστικές διαφορές ποσού 6.071,12€ και 6.586,40€, φορολογικών ετών 2018 και 2019 αντίστοιχα, διαγράφονται με την παρούσα.

- **Σχετικά με τις προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες και τις αναμορφώσεις του εντύπου Ε3**

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα δεν αναγνωρίστηκαν, ως προς τη φορολογία εισοδήματος, δαπάνες συνολικής αξίας 387,48€ και 487,25€, φορολογικών ετών 2018 και 2019 αντίστοιχα, καθώς πρόκειται για έξοδα που εμπίπτουν στον κύκλο εργασιών της επιχείρησης, όπως βενζίνες οχημάτων υπαλλήλων που μετακινούνται για λήψη δειγμάτων ελαιόλαδου, επαγγελματικά γεύματα κλπ.

Επειδή, από το διενεργηθέντα έλεγχο της Δ.Ο.Υ ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ διαπιστώθηκε ότι οι εν λόγω δαπάνες αφορούσαν αγορές καυσίμων ΕΙΧ χωρίς να αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του οχήματος, ώστε να προσδιοριστεί ότι πρόκειται για έξοδα κίνησης υπαλλήλων για λογαριασμό της εταιρείας, καθώς και αποδείξεις επιχειρήσεων εστίασης (ψητοπωλεία, ζαχαροπλαστεία κλπ)

χωρίς ωστόσο να αποδεικνύεται ότι πρόκειται για επαγγελματικά γεύματα που πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης του προσφεύγοντος.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκομίζει κανένα αποδεικτικό μέσο προς απόδειξη του ισχυρισμού του ότι, τα ποσά των υπό κρίση δαπανών δεν αφορούν προσωπικές δαπάνες αλλά δαπάνες άμεσα συναρτώμενες με την επιχειρηματική του δραστηριότητα, ορθώς η φορολογική αρχή καταλόγισε ως λογιστική διαφορά, στα φορολογικά έτη 2018 και 2019, τα ποσά των 387,48€ και 487,25€, αντίστοιχα.

Επειδή, περαιτέρω ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι λανθασμένα ο έλεγχος λαμβάνει υπόψη του κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους κάθε ελεγχόμενου έτους, το ποσό των 608,06€ ως λογιστική διαφορά, καθώς το ποσό αυτό έχει ήδη προσαυξήσει τα κέρδη εκάστου έτους και περιλαμβάνεται στον οικείο κωδικό του εντύπου Ε3, ετών 2018 και 2019, ως φορολογική αναμόρφωση.

Επειδή, ωστόσο ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος προβάλλεται αβάσιμα, καθώς δεν έχει προσκομίσει κανένα στοιχείο από το οποίο να αποδεικνύεται ότι μέρος των προσδιορισθέντων από τον έλεγχο λογιστικών διαφορών περιλαμβάνονται στο ήδη δηλωθέν με το έντυπο Ε3 ποσό φορολογικής αναμόρφωσης ύψους 608,06€, για κάθε ελεγχόμενο έτος και επομένως ότι θα πρέπει να ληφθούν υπόψη αφαιρετικά για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών.

➤ **Σχετικά με το τιμολόγιο της εταιρείας ΙΚΕ, ΑΦΜ**

Επειδή, με την ΠΟΛ 1113/02-06-2015 διευκρινίστηκε, ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, ότι οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες, όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί αλλά έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών.

Ως προς το ζήτημα της εικονικότητας ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου, επισημαίνεται η προσφάτως εκδοθείσα ΠΟΛ.1071/31-03-2015 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, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (σελ. 31-33, 53-54), δαπάνη του προσφεύγοντος ποσού 15.377,50€ δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση, καθότι η σχετική συναλλαγή κρίθηκε συνολικά εικονική. Αναλυτικότερα, η προσφεύγουσα συναλλάχθηκε με την εταιρεία, ΑΦΜ η οποία, βάσει της υπ' αριθ. πρωτ. /09-08-2023 πληροφοριακής έκθεσης ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ, κρίθηκε συναλλακτικά ανύπαρκτη. Σύμφωνα με την ως άνω έκθεση ελέγχου, η οποία τέθηκε στη διάθεση του παρόντος ελέγχου, διαπιστώθηκε ότι η εταιρεία, ΑΦΜ δεν ήταν σε θέση να προβεί στην πώληση που αναγράφεται στο επίμαχο φορολογικό στοιχείο, για τους λόγους που αναλυτικά παρατίθενται στις οικείες σελίδες της έκθεσης.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το τιμολόγιο της εταιρείας συνολικής αξίας 17.376,57€, που αφορά στην αγορά 6.151 κιλών έξτρα παρθένου ελαιόλαδου, θα πρέπει να αναγνωριστεί ως έγκυρο και να προσμετρηθεί στα νομίμως προσκομισθέντα φορολογικά του στοιχεία καθώς πρόκειται για πραγματική και νόμιμη συναλλαγή, με νόμιμα λειτουργούντα συναλλασσόμενο, η οποία εξοφλήθηκε διατραπεζικά, με διαπιστωμένη ποσότητα εμπορεύματος και οικονομικά ενεργό αντισυμβαλλόμενο. Ως εκ τούτου δεν στοιχειοθετείται εικονικότητα της συναλλαγής, ενώ ο ίδιος δεν θα μπορούσε να γνωρίζει την ενδεχόμενη εικονικότητα της προμηθευτικής εταιρείας. Προς επίρρωση των ισχυρισμών του προσκόμισε με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή φωτογραφία η οποία, όπως ισχυρίζεται, απεικονίζει το βυτίο μεταφοράς του ελαιόλαδου και το επιβατικό ΙΧ με το οποίο προσήλθε στην έδρα του, ως συνοδός και διαμεσολαβητής ο Κ.

Επειδή, η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ, διενήργησε έλεγχο στον προσφεύγοντα και διαπίστωσε ότι το τιμολόγιο είχε καταχωρηθεί στα βιβλία του και είχε αυθημερόν εξοφληθεί. Ωστόσο, από τα στοιχεία που τέθηκαν υπόψη του ελέγχου δεν προέκυψε επαρκής τεκμηρίωση της συναλλαγής. Ειδικότερα, δεν προσκομίσθηκε φορτωτική ενώ ο αναγραφόμενος επί του τιμολογίου αριθμός κυκλοφορίας αφορά σε φορτηγό αυτοκίνητο, ο ιδιοκτήτης του οποίου δήλωσε ότι δεν πραγματοποιεί μεταφορές και δεν έχει πραγματοποιήσει τη συγκεκριμένη συναλλαγή. Περαιτέρω διαπιστώθηκε ότι την 30^η/9/2019 μεταφέρθηκαν σε λογαριασμό της τα ποσά των 16.000,00€ και 1.376,57€, τα οποία αναλήφθηκαν άμεσα σε μετρητά, ως προκύπτει από την κίνηση του λογαριασμού της αντισυμβαλλόμενης που χορηγήθηκε στον έλεγχο.

Επειδή, με βάση τα ανωτέρω, ασχέτως της πραγματοποίησης της επίμαχης συναλλαγής, κρίσιμο στοιχείο για την έκπτωση των σχετικών ποσών τόσο για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος όσο και για σκοπούς ΦΠΑ, είναι η ύπαρξη καλής πίστης στο πρόσωπο του προσφεύγοντος. Αυτό σημαίνει ότι, σε μία θεωρητική περίπτωση, μπορεί κάποιες συναλλαγές να έχουν όντως πραγματοποιηθεί, αλλά η λήπτρια επιχείρηση να μη δύναται να εκπέσει τις σχετικές δαπάνες, εφόσον γνωρίζει ότι ο πραγματικός πάροχος των υπηρεσιών/πωλητής των αγαθών είναι πρόσωπο διαφορετικό από τον εκδότη των φορολογικών στοιχείων.

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, να 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 να 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 να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή

πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο) (βλ. ΣτΕ 506/08-02-2012).

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο 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, καταρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, καταρχήν, να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεως της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση 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 (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο προσφεύγων δεν προσκομίζει κάποιο στοιχείο προς επίρρωση του ισχυρισμού του περί πραγματικής συναλλαγής.

Επειδή, συμπερασματικά, από τη στιγμή που η προμηθεύτρια εταιρεία του κρίθηκε συναλλακτικά ανύπαρκτη και κατ' επέκταση ο ίδιος δεν τελούσε σε καλή πίστη, δε δύναται να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδα ως δαπάνη, την αξία του επίμαχου ληφθέντος φορολογικού στοιχείου και να ασκήσει το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 22 του ν. 4172/2013 και τις εγκυκλίους ΠΟΛ. 1071/2015, και ΠΟΛ.1097/2016. Ως εκ τούτου, ο επιμέρους ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 9ο ισχυρισμό - Αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 «Φορολογικός έλεγχος» του ν. 5104/2024 (πρώην άρθρο 23 του ν.4987/2022), 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 αρχεία (βιβλία και 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 τις διατάξεις του άρθρου 76 «Επαρκής αιτιολογία» του ν. 5104/2024 (πρώην άρθρο 64 του ν.4987/2022), 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 77 «Βάρος απόδειξης» του ν.5104/2024 (πρώην άρθρο 65 του ν.4987/2022), ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (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».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει) 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 εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.

4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.».

Επειδή, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στην σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται κατόπιν ελέγχου οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

Από το συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξης, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από το διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5. Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Σύμφωνα, δε, με τη νομολογία, η παντελής αοριστία της Έκθεσης Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την προσβαλλόμενη πράξη νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς της. (βλ. ΣτΕ 565/2008, ΣτΕ 2054/1995, ΣτΕ1542/2016).

Επειδή, η αιτιολογία είναι επαρκής όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου II, σελ. 144). Η αιτιολογία είναι ειδική, όταν δεν είναι γενική και αόριστη, αλλά αναφέρεται σε

συγκεκριμένα δεδομένα συγκεκριμένης υπόθεσης, αφού μάλιστα εξεταστούν όλα τα δεδομένα της (Ι. Κατράς, Ερμηνεία Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, σελ. 321).

Επειδή, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 2695/1993 και ΣτΕ 962/2012), το δε Δικαστήριο όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της επιβολής του προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή, η Δημόσια Διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 παρ.1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η Διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, οι εκθέσεις ελέγχου αποτελούν την αιτιολογία των επίδικων πράξεων όπου αναγράφονται οι διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων. Στις εκθέσεις ελέγχου, που αποτελούν προσάρτημα πράξεων, εκτίθενται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων, όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπεριστατωμένα. Επομένως σε καμία περίπτωση δεν υφίσταται έλλειψη αιτιολογίας στο σώμα των πράξεων όπως υποστηρίζει ο προσφεύγων. Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί έλλειψης νόμιμης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, κατόπιν της μερικής αποδοχής των ισχυρισμών του προσφεύγοντος, οι διαφορές ελέγχου, ως προς τη φορολογία εισοδήματος, σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις, για τα ελεγχόμενα έτη 2018 και 2019, προσδιορίζονται βάσει της παρούσας απόφασης ως κάτωθι:

• **Φορολογικό έτος 2018**

ΠΡΟΣΩΠΙΚΕΣ ΚΑΤΑΝΑΛΩΤΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ	387,48 €
ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΣΟΔΩΝ ΒΑΣΕΙ ΚΛΕΙΣΤΗΣ ΑΠΟΘΗΚΗΣ (ΕΙΔΟΣ ΕΞΤΡΑ)	24.431,90 €
ΣΥΝΟΛΟ	24.819,38 €

• **Φορολογικό έτος 2019**

ΠΡΟΣΩΠΙΚΕΣ ΚΑΤΑΝΑΛΩΤΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ	487,25 €
ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ (αρ.)	15.377,50 €
ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΣΟΔΩΝ ΒΑΣΕΙ ΚΛΕΙΣΤΗΣ ΑΠΟΘΗΚΗΣ (ΕΙΔΟΣ)	5.338,90 €
ΣΥΝΟΛΟ	21.203,65 €

Επειδή, οι λοιπές διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στις με ημερομηνία θεώρησης 25/09/2024 εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας και ΦΠΑ, φορολογικών ετών 2018 και 2019, οι οποίες συντάχθηκαν δυνάμει της με αριθ./2024 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ και επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να γίνει μερικώς δεκτή.

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος με την παρούσα απόφαση προσδιορίζεται ως κάτωθι:

Φορολογικό έτος 2018:

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης (1)		Ποσά Ελέγχου (2)		Ποσά ΔΕΔ (3)		Διαφορά (3-1)
	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	
Ακίνητη περιουσία							
Τόκοι - Μερίσματα - Δικαιώματα	1,12		1,12		1,12		
Επιχειρηματική δραστηριότητα	12.523,79		54.089,29		37.343,17		24.819,38
Αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα	27,71		27,71		27,71		
Μισθωτή εργασία - Συντάξεις							
Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου							
Ναυτικό Εισόδημα							
Συνολικό δηλωθέν εισόδημα	12.552,62		54.118,12		37.372,00		24.819,38
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται							
Υπόλοιπο	12.552,62		54.118,12		37.372,00		24.819,38
Προστιθέμενη διαφορά δαπανών							
Εκπτώσεις εισοδήματος							
Φορολογητέο εισόδημα	12.552,62		54.118,12		37.372,00		24.819,38

Φορολογικό έτος 2019:

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης (1)		Ποσά Ελέγχου (2)		Ποσά ΔΕΔ (3)		Διαφορά (3-1)
	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	
Ακίνητη περιουσία							
Τόκοι - Μερίσματα - Δικαιώματα	0,83		0,83		0,83		
Επιχειρηματική δραστηριότητα	22.559,75		59.089,80		43.763,40		21.203,65
Αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα	303,74		303,74		303,74		
Μισθωτή εργασία - Συντάξεις	1341,2		1341,2		1341,2		
Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου							
Ναυτικό Εισόδημα							
Συνολικό δηλωθέν εισόδημα	24.205,52		60.735,57		45.409,17		21.203,65
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται							
Υπόλοιπο	24.205,52		60.735,57		45.409,17		21.203,65
Προστιθέμενη διαφορά δαπανών							
Εκπτώσεις εισοδήματος							
Φορολογητέο εισόδημα	24.205,52		60.735,57		45.409,17		21.203,65

Επειδή, ο υπολογισμός της οριστικής φορολογικής υποχρέωσης, φορολογικών ετών 2018 και 2019, θα υπολογιστεί με την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας.

Αποφασίζουμε

Τη μερική αποδοχή της από 29/10/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜκαι:

Α) Την τροποποίηση: α) της υπ' αριθ. /25-09-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018 και β) της υπ' αριθ. /25-09-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2019.

Α) Την επικύρωση: α) της υπ' αριθ. /25-09-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018 και β) της υπ' αριθ. /25-09-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ, σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό.

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

Φορολογικό Έτος 2018

- Υπ' αριθ. /25-09-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018.

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	12.552,62	54.118,12	37.372,00	24.819,38
	της συζύγου				
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	1.423,49	16.008,44	8.685,23	7.261,74
Προκαταβολή φόρου		2.761,33	2.761,33	2.761,33	
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					
Πρόστιμο φόρου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ.(αρ.58 ν.4987/22)			7.292,48	3.630,87	3.630,87
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ.					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτ/μου					
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		18,56	2.406,68	1.174,09	1.155,53
Τέλος Επιτηδεύματος					
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης					
.....					
Διαφορά συμψηφισμού					
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή					
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	4.203,38	28.468,93	16.251,52	12.048,14
	για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

- Υπ' αριθ./25-09-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018.

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών		942.373,24	966.805,14	966.805,14	24.431,90
Αξία φορολογητέων εισροών		816.594,14	816.594,14	816.594,14	
Φόρος εκροών		125.517,99	128.694,14	128.694,14	3.176,15
Υπόλοιπο φόρου εισροών		125.517,99	125.517,99	125.517,99	
Πιστωτικό υπόλοιπο					
Χρεωστικό υπόλοιπο			3.176,15	3.176,15	3.176,15
Πρόστιμα άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.			1.588,08	1.588,08	1.588,08
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα					
Σύνολο φόρου για καταβολή			4.764,23	4.764,23	4.764,23
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση				
	για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

Φορολογικό Έτος 2019

- Υπ' αριθ./25-09-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2019.

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	24.205,52	60.735,57	45.409,17	21.203,65
	της συζύγου				
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	2.412,60	17.075,27	10.178,39	7.765,79
Προκαταβολή φόρου		5.080,03	5.080,03	5.080,03	
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					
Πρόστιμο φόρου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ.(αρ.58 ν.4987/22)			7.331,34	3.882,90	3.882,90
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ.					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτ/μου					
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		400,51	2.902,52	1.753,04	1.352,53
Τέλος Επιτηδεύματος					
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης					
.....					
Διαφορά συμψηφισμού					
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή					
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	7.893,14	32.389,16	20.894,36	13.001,22
	για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

- Υπ' αριθ./25-09-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019.

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών		918.067,95	923.406,85	923.406,85	5.338,90

Αξία φορολογητέων εισροών	896.811,32	881.433,82	881.433,82	15.377,50
Φόρος εκροών	122.754,64	123.448,70	123.448,70	694,06
Υπόλοιπο φόρου εισροών	122.754,64	120.755,57	120.755,57	1.999,07
Πιστωτικό υπόλοιπο				
Χρεωστικό υπόλοιπο		2.693,13	2.693,13	2.693,13
Πρόστιμα άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.		1.346,57	1.346,57	1.346,57
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα				
Σύνολο φόρου για καταβολή		4.039,70	4.039,70	4.039,70
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση			
	για επιστροφή			
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά				

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η/Ο Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.