



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη : 13/03/2025

Αριθμ. Αποφ.: 408



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10
Ταχ. Κώδικας : 54639 Θεσ/νικη
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' 58/19-4-2024) 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 **15-11-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με **ΑΦΜ**, με κύρια δραστηριότητα «Υπηρεσίες μηχανικών και ενεργειακά έργα» και δευτερεύουσες δραστηριότητες «υδραυλικές και κλιματιστικές εγκαταστάσεις θέρμανσης και ψύξης, χονδρικό και λιανικό εμπόριο κλιματιστικών μηχανημάτων & ειδών υγιεινής, υδραυλικού εξοπλισμού & εξοπλισμού θέρμανσης κ.α» με έδρα στη, επί της οδού....., Τ.Κ. κατά **α)**της υπ' αριθμ. .../**80/17-10-2024** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, **β)**της υπ'αριθμ. .../**81/17-10-2024** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, **γ)**της υπ'αριθμ. .../**17-10-2024** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2018, **δ)**της υπ'αριθμ. .../**17-10-2024** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2019 και **ε)**της υπ'αριθμ. .../**428/17-10-2024** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση ή η τροποποίηση.

6. Την από 22-11-2024 έκθεση απόψεων της Δ.Ο.Υ. Δράμας, 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 **15-11-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του ... με **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- ❖ Με την υπ' αριθμ. .../**17-10-2024** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος εισοδήματος ύψους 1.630,08€, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του ν.4987/2022 ύψους 815,04€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 308,63€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **2.753,75€**.
- ❖ Με την υπ' αριθμ. .../**17-10-2024** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος εισοδήματος ύψους 41.079,08€, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του ν.4987/2022 ύψους 20.539,54€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 10.642,70€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **72.261,32€**.

- ❖ Με την υπ' αριθμ. .../17-10-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά Φ.Π.Α. ύψους 260,13€ πλέον πρόστιμο του άρθρου 58^Α του ν.4987/2024 ύψους 130,06€, ήτοι συνολικό ποσό **390,19€**, ενώ δεν του αναγνωρίστηκε υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση ύψους 1.392,88€.
- ❖ Με την υπ' αριθμ. .../17-10-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας, μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο κατά 3.518,69€ (από 18.317,26€ σε 14.798,57€).
- ❖ Με την υπ' αριθμ. .../17-10-2024 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 2.600,00€, λόγω μη τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και υποβολής ελλειπούς κατάστασης φορολογικών στοιχείων του άρθρου 14 παρ.3 του ν.4987/2022.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν στο πλαίσιο διενέργειας μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. & Προστίμου του άρθρου 54 του ν.4987/2022 στα φορολογικά έτη 2018 & 2019 από τη Δ.Ο.Υ. Δράμας, με βάση τις διατάξεις του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), του ν. 4987/2022 και της Α1293/2019, δυνάμει της υπ' αριθμ. .../.../19-06-2024 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας.

Με το υπ' αριθμ./29-04-2024 έγγραφο κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά στον προσφεύγοντα η εντολή ελέγχου και του γνωστοποιήθηκε η δυνατότητα υποβολής δηλώσεων στα πλαίσια του ν.4512/2018. Την ίδια ημερομηνία κοινοποιήθηκε η υπ'αριθμ. .../2024 πρόσκληση προσκόμισης φορολογικών αρχείων των ελεγχόμενων ετών στην οποία ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε. Στα πλαίσια διενέργειας των ελεγκτικών επαληθεύσεων της Α.1293/2019, η φορολογική αρχή προέβη σε δειγματοληπτικό έλεγχο της αποτίμησης των αποθεμάτων, δεδομένου ότι δεν ήταν εφικτός ο έλεγχος κλειστής αποθήκης και διαπίστωσε ότι κατά την 01/01/2018 & 31/12/2018 υπήρχαν αποθέματα ύψους 112.690,23€, τα οποία δεν παρουσίασαν καμία κίνηση, καθώς και αποθέματα ύψους 44.098,03€, τα οποία επίσης δεν παρουσίασαν καμία κίνηση και στην επόμενη ελεγχόμενη χρήση (2019). Από τις ως άνω διαπιστώσεις ο έλεγχος έκρινε ότι ο προσφεύγων δεν συμμορφώθηκε με τις υποχρεώσεις του άρθρου 13 του ν.4174/2013 και επέβαλε το αντίστοιχο πρόστιμο, ενώ για το 2019 διαπίστωσε την υποβολή ελλιπούς δήλωσης ΜΥΦ. Επίσης, στο έτος 2018, στη φορολογία εισοδήματος απέρριψε δαπάνες μισθοδοσίας ύψους 802,40€ & δαπάνες αποσβέσεων ύψους 1.482,13€, καθώς και λοιπές δαπάνες που κρίθηκαν ως προσωπικές και αφορούν βενζίνες, αγορά pellet, δαπάνες γευμάτων & κινητής τηλεφωνίας συνολικού ποσού 10.512,72€, ενώ στο έτος 2019 στη φορολογία εισοδήματος απέρριψε δαπάνες μισθοδοσίας ύψους 3.401,33€, καθώς και λοιπές δαπάνες ύψους 8.320,58€ που κρίθηκαν ως προσωπικές και αφορούν δαπάνες βενζίνης, κινητής τηλεφωνίας & γευμάτων. Στο ίδιο

έτος διαπιστώθηκε η ανακριβής καταχώρηση ενός δελτίου λιανικής πώλησης (Ζ) καθαρής αξίας 887,10€ πλέον Φ.Π.Α. 212,90€.

Στη φορολογία Φ.Π.Α. ο έλεγχος καταλόγισε διαφορά στο Φ.Π.Α. εισροών έτους 2018 ύψους 1.653,01€, λόγω απόρριψης αποσβέσεων παγίων και λοιπών δαπανών με Φ.Π.Α. και στο έτος 2019 διαφορά εκροών ύψους 212,90€, λόγω εσφαλμένης καταχώρησης Α.Λ.Σ. και διαφορά εισροών ύψους 1.912,91€, λόγω απόρριψης δαπανών.

Επίσης, στο έτος 2019 ο έλεγχος στη φορολογία εισοδήματος αύξησε τα ακαθάριστα έσοδα κατά 82.178,00€, καθώς έκρινε ότι εσφαλμένα ο προσφεύγων εξέδωσε φορολογικά παραστατικά εσόδων στο έτος 2020 στα πλαίσια ιδιωτικού συμφωνητικού σύμβασης εκτέλεσης τεχνικού έργου, αντί του έτους 2019.

Στα πλαίσια του ελέγχου διαπιστώθηκε ότι το δηλούμενο εισόδημα του προσφεύγοντα δεν επαρκεί για την κάλυψη των δαπανών στα ελεγχόμενα έτη και επομένως πληρείται η δεύτερη προϋπόθεση της παρ.2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013, ενώ ο ελεγχόμενος δεν συμμορφώθηκε με τις υποχρεώσεις του άρθρου 13 του ν.4174/2013. Κατόπιν αυτού, εκδόθηκε η υπ' αριθμ./10-09-2024 απόφαση επιλογής της έμμεσης τεχνικής ελέγχου και απεστάλη στον προσφεύγοντα η υπ'αριθμ...../21-06-2024 επιστολή με συνημμένα τα έντυπα «Διαθέσιμων Περιουσιακών Στοιχείων» και «Ερωτηματολόγιο του τρόπου διαβίωσης» τα οποία ο προσφεύγων υπέβαλε συμπληρωμένα. Ο έλεγχος συνέταξε τον Πίνακα Ανάλυσης Ρευστότητας, από τον οποίο προέκυψε θετική διαφορά μεταξύ της στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και της στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων» ποσού 3.131,73€ στο φορολογικό έτος 2018 και αρνητική διαφορά ποσού -124.482,05€ στο φορολογικό έτος 2019. Συγκρίνοντας τα αποτελέσματα του φορολογητέου εισοδήματος, όπως προσδιορίστηκαν με τις γενικές διατάξεις και τα αποτελέσματα, όπως προσδιορίστηκαν με την έμμεση τεχνική, ο έλεγχος ως τελικό φορολογητέο εισόδημα στο έτος 2018 έλαβε αυτό που προέκυψε με τις γενικές διατάξεις και στο έτος 2019 αυτό που προσδιορίστηκε με την έμμεση τεχνική.

Κατόπιν αυτού, εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε το υπ'αριθμ./2024 σημείωμα διαπιστώσεων με τις πράξεις προσωρινού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, Φ.Π.Α. & Προστίμου των ελεγχόμενων ετών, επί του οποίου ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Με την από **15-11-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων επικαλούμενος τους παρακάτω λόγους:

1. Δεν πληρείται η προϋπόθεση της παρ.2 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ.. Εσφαλμένος υπολογισμός των ατομικών του δαπανών διαβίωσης με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής, και μη πλήρωση της προϋπόθεσης της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013.
2. Έλλειψη αιτιολογίας. Η αιτιολογία είναι πλημμελής, μη εμπεριστατωμένη και ασαφής. Ουσιαστική πλημμέλεια ως προς τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων του από επιχειρηματική

δραστηριότητα με τη χρήση της μεθόδου της «ανάλυσης ρευστότητας» κατά το φορολογικό έτος 2019.

3. Πλημμελής αιτιολογία, διότι δε συντρέχει η κατά το άρθρο 13 του Κ.Φ.Δ. (ν.4987/2022) παράβαση της περίπτωσης Ε' της παρ.2 του άρθρου 54 του ίδιου κώδικα και κατ' επέκταση η προϋπόθεση της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, περί έμμεσου προσδιορισμού των εσόδων.
4. Εσφαλμένος προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων του και των φορολογητέων κερδών του, κατά το φορολογικό έτος 2019, με ποσό 82.178,00€, καθότι για το εν λόγω ποσό εκδόθηκε φορολογικό στοιχείο το φορολογικό έτος 2020 και φορολογήθηκε νόμιμα με την παράδοση του έργου. Προσκομίζονται Α.Π.Δ. που αποδεικνύουν ότι το έργο παραδόθηκε το Μάρτιο του 2020. Δεν είχε υποχρέωση έκδοσης φορολογικού στοιχείου για τις ληφθείσες προκαταβολές. Πλημμελής και ασαφής η αιτιολογία που έκρινε ότι θα έπρεπε να εκδώσει τιμολόγια στο έτος 2019, χωρίς να αναφέρεται στο Φ.Π.Α.
5. Πλημμελής η κρίση του ελέγχου σχετικά με τη μη αναγνώριση δαπανών καυσίμων των Φ.Ι.Χ. και Ε.Ι.Χ. της οντότητάς του στη φορολογία εισοδήματος, καθώς χωρίς αυτές δεν θα μπορούσαν να κινηθούν τα επαγγελματικά του οχήματα. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του επικαλείται την απόφαση ΔΕΔ Θ...../19-05-2023.
6. Φορολογία Φ.Π.Α. εσφαλμένος ο προσδιορισμός των φορολογητέων εισροών και του φόρου αυτών λόγω μη αναγνώρισης δαπανών καυσίμων μεταφορικών μέσων της επιχείρησής του κατά το φορολογικό έτος 2018.
7. Πλημμελής αιτιολογία. Είχε διαθέσιμα μετρητά εις χείρας του από πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών, κατά τα φορολογικά έτη 2018 και 2019, σύμφωνα με την Πολ. 1259/22-12-2014. Εσφαλμένα η φορολογική αρχή δεν προσδιόρισε διαθέσιμα μετρητά την 01-01-2019 σύμφωνα με τον «Πίνακα Κεφαλαίου 2016 και 2017» στον οποίο έλαβε υπόψη τα ακαθάριστα έσοδα του, τις αγορές εμπορευμάτων, τις επιχειρηματικές δαπάνες, τι αγορές παγίων της επιχείρησής του, κατά παρέκκλιση των διατάξεων της Πολ. 1259/2014. Βάσει δηλώσεων την 01-01-2019 κατείχε διαθέσιμα μετρητά ύψους 26.271,98€ εκ των οποίων θα αφαιρεθεί το κατατεθειμένο στην τράπεζα ποσό των 15.886,94€.

Ως προς τους τρεις πρώτους ισχυρισμούς :

Επειδή, στο άρθρο 27 του ν.5104/2022 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.

2. Ο φορολογικός έλεγχος διενεργείται από υπαλλήλους της Φορολογικής Διοίκησης μετά από την έκδοση εντολής ελέγχου από το αρμόδιο όργανο της Φορολογικής Διοίκησης. Ο έλεγχος ανατίθεται σε συγκεκριμένο υπάλληλο ή υπαλλήλους και περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής στοιχεία: [...]

7. Ο φορολογικός έλεγχος διενεργείται στην εγκατάσταση του φορολογούμενου (επιτόπιος έλεγχος) ή σε άλλον τόπο, όπου προσκομίζονται, εφόσον απαιτείται, τα στοιχεία από τον φορολογούμενο (απομακρυσμένος έλεγχος). Ο φορολογούμενος παρέχει στη Φορολογική Διοίκηση κάθε στοιχείο που ζητείται στο πλαίσιο του ελέγχου. Ο χρόνος διενέργειας του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου μπορεί να είναι και εκτός του επίσημου ωραρίου της Φορολογικής Διοίκησης.

8. Μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου συντάσσεται έκθεση ελέγχου. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει τις διαπιστώσεις του ελέγχου και συνοδεύεται από πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον απαιτείται. Η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου είναι πλήρως αιτιολογημένη και περιέχει, εκτός από τον προσδιοριζόμενο φόρο, τα πρόστιμα που αντιστοιχούν σε παραβάσεις που έχουν διαπιστωθεί. Η έκθεση ελέγχου δεν περιέχει διαπιστώσεις ούτε προσδιορίζει φόρο που δεν εμπίπτουν στην έκταση που προσδιορίζει η αντίστοιχη εντολή ελέγχου.[...]

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.4 του άρθρου 84 του ν.5104/2024: «Πράξεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των ν. [4174/2013](#) (Α' 170) και [4987/2022](#) (Α' 206) εξακολουθούν να ισχύουν».

Επειδή, κατ' εφαρμογή της παρ. 3 του άρθρου 23 του ν.4987/2022 εκδόθηκε η Α.1293/31-07-2019 – «Πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά» - με την οποία καθορίστηκαν τα ενδεδειγμένα ελεγκτικά βήματα και επαληθεύσεις που πρέπει να διενεργούνται κατά περίπτωση στο φορολογικό έλεγχο των προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία. Μεταξύ των ως άνω ελεγκτικών επαληθεύσεων διενεργείται έλεγχος ορθής τήρησης των λογιστικών αρχείων, έκδοσης των φορολογικών στοιχείων, ορθής μεταφοράς των δεδομένων των βιβλίων στις αντίστοιχες δηλώσεις, επαληθεύσεις επί του ύψους των εσόδων και των αγορών και της ορθής καταχώρησης αυτών στα λογιστικά βιβλία κ.α. Επίσης, ελέγχεται η πλήρωση των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του ν.4172/2014 προκειμένου το εισόδημα να προσδιοριστεί με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου του άρθρου 27 του ν.4987/2022, πλέον άρθρου 32 του ν.5104/19-4-2024 (Κ.Φ.Δ.).

Επειδή, στο άρθρο 28 του Ν 4172/2013, όπως ίσχυε κατά τα ελεγχόμενα έτη, ορίζεται ότι: «1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή

β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή

γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.

2. Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, **όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης** ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 32 του ν.5104/2024: «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

α) της αρχής των αναλογιών,

β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου,

γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου,

δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς τον συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και

ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.

Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής».

Επειδή, με την Ε. 2015/2020 εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του Ν 4172/2013. Ειδικότερα: 1. Με τις διατάξεις του [άρθρου 28](#) του ν. [4172/2013](#), καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό.

Ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, σύμφωνα με το [άρθρο 28](#) του ν. [4172/2013](#), συνίσταται στη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου καθώς και στην εφαρμογή των προβλεπόμενων στο [άρθρο 27](#) του ν. [4174/2013](#) (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι όταν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του [άρθρου 28](#) ν. [4172/2013](#), το εισόδημα των φυσικών προσώπων καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων προσδιορίζεται κατ' εφαρμογή των λοιπών διατάξεων του ν. [4172/2013](#).

.....

4. Σύμφωνα με τις διατάξεις της [παρ.1 του άρθρου 28](#) του ν. [4172/2013](#), το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου στις ακόλουθες περιπτώσεις:

- α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή
- β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή
- γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.

Η προϋπόθεση της περ. α` της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις εκείνες κατά τις οποίες η τήρηση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα γίνεται με τέτοιο τρόπο που καθιστά **αδύνατη τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων ή καθιστά μη αξιόπιστο το λογιστικό σύστημα**. Ενδεικτικά, η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων θεωρείται ότι δεν είναι δυνατή ή το λογιστικό σύστημα θεωρείται ως μη αξιόπιστο όταν:

- Δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη.
- Δεν διαφυλάσσονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), οι ΦΗΜ, οι φορολογικές μνήμες και τα αρχεία των Φ.Η.Μ.
- Η οντότητα παραβιάζει ή παραποιεί ή επεμβαίνει κατά οποιονδήποτε τρόπο στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (Φ.Η.Μ.).
- Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα δεν παρέχονται ευχερώς και αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και οι πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διάρκεια του ελέγχου.

Επισημαίνεται ότι σε κάθε περίπτωση, η αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων ή η μη αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος αποτελεί θέμα πραγματικό, για το οποίο **απαιτείται επαρκής τεκμηρίωση στην σχετική έκθεση ελέγχου**, ώστε να αιτιολογείται ο προσδιορισμός του εισοδήματος με κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τη χρήση των έμμεσων μεθόδων ελέγχου κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 28 του ν. 4172/2013

[...]

5. Σύμφωνα με την [παρ. 2 του άρθρου 28](#) του ν. [4172/2013](#), το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, **όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα**. Διευκρινίζεται

ότι ο προσδιορισμός του εισοδήματος των φυσικών προσώπων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα δύναται να γίνει με τη χρήση οποιασδήποτε από τις έμμεσες τεχνικές που προβλέπονται στο [άρθρο 27](#) του ν. [4174/2013](#), υπό την πλήρωση των προϋποθέσεων είτε της [παρ. 1](#), είτε της [παρ. 2 του άρθρου 28](#) του ν. [4172/2013](#).

.....

6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

Α. Οι διατάξεις του [άρθρου 28](#) του ν. [4172/2013](#) εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό του εισοδήματος για έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014 και εντεύθεν.

Β. Η εφαρμογή κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης εφαρμόζεται σε οποιοδήποτε στάδιο του ελέγχου διαπιστωθεί η πλήρωση των προϋποθέσεων των [παρ. 1](#) και [2 του άρθρου 28](#) του ν. [4172/2013](#).

Γ. Στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση ή μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές για τον φορολογούμενο δύναται να χρησιμοποιηθούν συνδυαστικά με στοιχεία από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, εφόσον το φορολογητέο εισόδημα προσδιορίζεται με τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή με τις έμμεσες μεθόδους προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης».

Επειδή, περαιτέρω με το **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 το **άρθρο 3 του ν.4308/2014** – Ε.Λ.Π. ,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, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς. 2. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας παρακολουθεί σε αρχείο κάθε στοιχείο του ισολογισμού, καθώς και κάθε μεταβολή αυτού. [...] 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 το **άρθρο 4 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, με ημερομηνία αναφοράς την ημερομηνία τέλους της περιόδου αναφοράς (ημερομηνία του ισολογισμού). [...]

4. Αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων:

Στο αρχείο αυτό καταχωρούνται:

α) Τα ποσοτικά δεδομένα της φυσικής απογραφής (σύντομη περιγραφή είδους, μονάδα μέτρησης και ποσότητα), κατά είδος και διακεκριμένα για κάθε αποθηκευτικό χώρο.

β) Η κατά μονάδα αξία επιμέτρησης, καθώς και η συνολική αξία επιμέτρησης του κάθε είδους.

γ) Ο προσδιορισμός της ποσότητας των αποθεμάτων δύναται να γίνεται με έμμεσες τεχνικές που είναι αξιόπιστες και κατάλληλα τεκμηριωμένες.

δ) Αναλώσιμα υλικά αγαθά που δεν είναι σημαντικά μπορούν να μην απογράφονται

[...]

10. Οι πληροφορίες που απαιτούνται από το παρόν άρθρο δύναται να παρέχονται από άλλα αρχεία που τηρεί η οντότητα ή από συνδυασμό αρχείων. ».

Επειδή, με το **άρθρο 5 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. [...]

Επειδή, με το **άρθρο 20 του ν.4308/2014** ορίζεται ότι : – Επιμέτρηση αποθεμάτων και υπηρεσιών
«1. Τα αποθέματα αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος κτήσης. [...] 6. Μετά την αρχική αναγνώριση, τα αποθέματα επιμετρώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους κτήσης και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας. 7. Το κόστος κτήσης του τελικού αποθέματος:

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

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

γ) Το κόστος αποθεμάτων που δεν είναι συνήθως αντικαταστατά, καθώς και των αγαθών ή υπηρεσιών που παράγονται και προορίζονται για ειδικά έργα, προσδιορίζεται με τη μέθοδο του εξατομικευμένου κόστους.»

Επειδή, με το **άρθρο 54 του ν.4987/2022**, όπως ίσχυε κατά τις κρινόμενες χρήσεις, ορίζεται ότι: «1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:[...] η) δεν συμμορφώνεται με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του[...], 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις των παρ. 1 και 1Α καθορίζονται ως εξής: [...] ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ, στις περ. ε), ζ), η) και ιδ) της παρ. 1»

Επειδή, σύμφωνα με την Πολ. 1252/20-11-2015 δόθηκαν οδηγίες εφαρμογής του Κ.Φ.Δ., όπως αυτός τροποποιήθηκε με το ν.4337/2015, ως εξής: «II. ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΩΝ ΑΡΘΡΩΝ 53-62 [...] 2. Διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρο 54) [...] ζ) Μη συμμόρφωση του φορολογουμένου με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του (παρ. 1 περ. η')

1. Για μη συμμόρφωση με τις κατά το [άρθρο 13](#) υποχρεώσεις, επιβάλλεται πρόστιμο δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ ([άρθρο 54 παρ. 2](#) περ. ε').

Κατά την [παραγράφο 1 του άρθρου 13](#), όπως ισχύει μετά την αντικατάστασή της με την περ. α' της [παρ. 1 του άρθρου 3](#) του ν. [4337/2015](#), "Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, 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.

Ως μη συμμόρφωση με τις κατά το [άρθρο 13](#) υποχρεώσεις, **θεωρείται**, π.χ., η μη τήρηση των προβλεπόμενων από τις σχετικές διατάξεις βιβλίων, καθώς και η τήρηση βιβλίων κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη.

Επίσης, ως μη συμμόρφωση θεωρείται η μη διαφύλαξη των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), καθώς και η μη διαφύλαξη των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών, φορολογικών μνημών, και αρχείων που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί ([άρθρο 13 παρ. 2](#), όπως ισχύει μετά την αντικατάστασή του με την περ. β' της [παρ. 1 του άρθρου 3](#) του ν. [4337/2015](#)), στον χρόνο που ορίζουν οι διατάξεις της [παραγράφου 2 του άρθρου 13](#).»

Επειδή, η φορολογική αρχή έκρινε ότι πληρείται η προϋπόθεση της παρ.2 του άρθρου 28 του ν.4172/2014 καθότι το δηλούμενο εισόδημα του προσφεύγοντα δεν επαρκούσε για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης του, όπως αναλυτικά αποτυπώνονται τα δεδομένα στον παρακάτω πίνακα:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΕΤΗ	2018	2019
Ακίνητη περιουσία	1.710,00	1.710,00
Μερίσματα- τόκοι- δικαιώματα	6,34	2,55
Επιχειρηματική δραστηριότητα	26.324,36	30.860,45
Σύνολο εισοδήματος	28.040,70	32.573,00
Φόροι & τέλη	8.132,99	9.904,11
Ασφάλιστρα ζωής/ υγείας/ οχημάτων	3.250,09	2.640,39
Αγορά οχήματος	500,00	2.300,00
Προσωπικές δαπάνες	10.512,72	8.320,58
Δαπάνες και αναλώσεις με ηλεκτρονικά μέσα	27.312,52	23.647,34
Σύνολο δαπανών	49.708,32	46.812,42
Διαθέσιμο οικογενειακό εισόδημα	-21.667,62	-14.239,42

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα υπολογίστηκαν ως προσωπικές δαπάνες με ηλεκτρονικά μέσα ύψους 27.312,52€ στο έτος 2018 και 23.647,34€ στο έτος 2019, καθώς, όπως παρατίθεται στις σελίδες 27 έως 30 της οικείας έκθεσης φόρου εισοδήματος, στις ως άνω δαπάνες συμπεριλαμβάνονται εμβάσματα & μεταφορές ποσών σε τραπεζικούς λογαριασμούς χωρίς επαρκή αιτιολογία.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου δεν τεκμηριώνεται ότι εμβάσματα και οι μεταφορές ποσών αφορούν, άνευ ετέρου σε καταβολές έναντι προσωπικών δαπανών, ούτε αποτυπώνεται στην έκθεση ελέγχου ο ακριβής συλλογισμός βάσει του οποίου ο έλεγχος χαρακτηρίζει τις συγκεκριμένες μεταφορές μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών ως δαπάνες διαβίωσης. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα γίνεται δεκτός και εμβάσματα συνολικής αξίας 14.660€ στο έτος 2018 & 15.310,34€ στο έτος 2019 δεν αποδεικνύεται ότι αφορούν δαπάνες διαβίωσης. Κατά συνέπεια, οι δαπάνες του

έτους 2018 διαμορφώνονται σε 12.652,52€, ενώ οι δαπάνες του έτους 2019 σε 8.337,00€. Περαιτέρω, οι φόροι δεν αποτελούν προσωπικές δαπάνες διαβίωσης, ενώ ορθώς ο έλεγχος συμπεριέλαβε στις προσωπικές δαπάνες διαβίωσης ύψους 10.512,72€ στο έτος 2018 & 8.320,58€ στο έτος 2019 που αφορούν τις δαπάνες ψυχαγωγίας, κινητής τηλεφωνίας και βενζίνης, τις οποίες ο έλεγχος έκρινε ότι δεν είναι επαγγελματικές δαπάνες και τις απέρριψε από το φορολογικά βιβλίο του προσφεύγοντα.

Κατόπιν αυτού, ο ανωτέρω πίνακας των δηλωθέντων εισοδημάτων και των προσωπικών δαπανών του προσφεύγοντα, για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019, επαναπροσδιορίζεται με την παρούσα απόφαση ως κάτωθι:

Φορολογικό έτος	2018	2019
	Του υπόχρεου	Του υπόχρεου
1.Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα (κέρδη)	26.324,36	30.860,45
2. Μερίσματα – τόκοι – δικαιώματα	6,34	2,55
3. Εισόδημα από ενοίκια	1.710,00	1.710,00
Συνολικό εισόδημα	28.040,70	32.563,00
Ασφάλιστρα ζωής/ υγείας/ οχημάτων	3.250,09	2.640,39
Δαπάνες αγοράς οχημάτων	500,00	2.300,00
Προσωπικές δαπάνες	12.652,52	8.320,58
Δαπάνες με ηλεκτρονικά μέσα	10.241,52	8.337,00
Συνολικές δαπάνες	26.644,04	21.597,97

Κατόπιν των ανωτέρω προκύπτει ότι δε συντρέχει η προϋπόθεση της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013 και το συνολικό εισόδημα του προσφεύγοντα επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσής του και ο σχετικός ισχυρισμός γίνεται δεκτός.

Περαιτέρω, η φορολογική αρχή κατά τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων της Α. 1293/2019, αφού διαπίστωσε ότι δεν ήταν εφικτή η επαλήθευση της ποσότητας των αποθεμάτων και ο έλεγχος της «κλειστής αποθήκης», καθώς ο προσφεύγων πραγματοποίησε λιανικές πωλήσεις, προέβη σε έλεγχο ορθής αποτίμησης των εμπορευμάτων.

Ειδικότερα, όπως αναλυτικά περιγράφεται στις σελίδες 8-9 της από 17-10-2024 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Δράμας, από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της ορθής αποτίμησης των εμπορευμάτων, ο έλεγχος κατέληξε στις παρακάτω διαπιστώσεις :

Α) Αποθέματα, συνολικής αξίας 112.690,23€, δεν παρουσίασαν καμία κίνηση κατά την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο 01/01/2018-31/12/2018, ενώ αποθέματα συνολικής αξίας 44.098,03€, δεν παρουσίασαν καμία κίνηση και κατά την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο 01/01/2019-31/12/2019.

Β) Το απόθεμα λήξης κατά την 31/12/2017 κρίθηκε υπερτιμημένο κατά 27.753,99 €, διότι δεν προσκομίστηκαν φορολογικά στοιχεία αγοράς για τα με α/α 433 και 453 εμπορεύματα της απογραφής 31/12/2017 (1^{ος} πίνακας σελ.9 της έκθεσης ελέγχου εισοδήματος)

Γ) Το απόθεμα λήξης κατά την 31/12/2018 κρίθηκε υπερτιμημένο κατά 47.832,60€, διότι:

i) για δύο εμπορεύματα (α/α 437 και 457 του 2^{ου} πίνακα της σελ.9 της οικείας έκθεσης) συνολικής αξίας αποτίμησης 27.753,96€, τα οποία εμφανίζονται και στην απογραφή κατά την 31/12/2017, δεν προσκομίστηκαν φορολογικά στοιχεία αγοράς,

ii) για τρία (3) εμπορεύματα (α/α 438, 28 και 31 του 2^{ου} πίνακα της σελ.9 της οικείας έκθεσης), διαπιστώθηκε υπερτίμηση αποθέματος κατά 73,64€, 18.416,16€ και 1.588,84€, αντίστοιχα, ήτοι, συνολική αξία υπερτίμησης ύψους 20.078,64€ και

iii) για τέσσερα (4) εμπορεύματα (α/α 20, 21, 37 και 42) δεν προέκυψαν διαφορές.

Δ) Το απόθεμα λήξης κατά την 31/12/2019 κρίθηκε υπερτιμημένο τουλάχιστον κατά 60.684,57 €, διότι:

i) για πέντε (5) αποθέματα (α/α 437, 438, 457, 630 και 631 του 3^{ου} πίνακα της σελ.9 της οικείας έκθεσης), συνολικής αξίας αποτίμησης 27.717,98€, δεν προσκομίστηκαν φορολογικά στοιχεία αγοράς,

ii) για έξι (6) αποθέματα (α/α 605, 619, 620, 621, 625 και 645) διαπιστώθηκε συνολική υπερτίμηση αποθέματος 32.966,59 € και

iii) για ένα (1) είδος δεν προέκυψε καμία διαφορά.

Ενόψει των ανωτέρω διαπιστώσεων, ο έλεγχος έκρινε ότι το λογιστικό σύστημα είναι αναξιόπιστο και επέβαλε το πρόστιμο της παρ.2 περ. ε' του άρθρου 54 του ν.4987/2022, και κατ'επέκταση έκρινε ότι πληρείται η προϋπόθεση της περίπτωσης α' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 για τον προσδιορισμό των εσόδων με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου.

Επειδή, ο προσφεύγων επικαλείται ότι εσφαλμένα η φορολογική έκρινε ότι οι ως άνω διαπιστώσεις καθιστούν το λογιστικό σύστημα αναξιόπιστο καθότι με τις κείμενες διατάξεις (ΠΟΛ. 1252/2015, 1026/2018), ως μη συμμόρφωση με τις κατά το άρθρο 13 του ΚΦΔ, υποχρεώσεις, θεωρείται η μη τήρηση των βιβλίων, η τήρηση βιβλίων κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη, η μη διαφύλαξη των λογιστικών αρχείων, καθώς και η μη διαφύλαξη των ΦΗΜ, φορολογικών μνημών και αρχείων των ΦΗΜ.

Επειδή, με βάση τις διατάξεις της **Ε. 2015/31-12-2020**, εγκυκλίου του Διοικητή της ΑΑΔΕ, η προϋπόθεση της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις

εκείνες κατά τις οποίες η τήρηση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), ή, η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με το νόμο για τα λογιστικά πρότυπα γίνεται με τέτοιο τρόπο που καθιστά αδύνατη τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων ή καθιστά μη αξιόπιστο το λογιστικό σύστημα. Ενδεικτικά, η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων θεωρείται ότι δεν είναι δυνατή ή το λογιστικό σύστημα θεωρείται ως μη αξιόπιστο όταν:

- Δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη.
- Δεν διαφυλάσσονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), οι ΦΗΜ, οι φορολογικές μνήμες και τα αρχεία των Φ.Η.Μ.
- Η οντότητα παραβιάζει ή παραποιεί ή επεμβαίνει κατά οποιονδήποτε τρόπο στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (Φ.Η.Μ.).
- Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα δεν παρέχονται ευχερώς και αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και οι πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διάρκεια του ελέγχου.

Επισημαίνεται ότι σε κάθε περίπτωση, η αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων ή η μη αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος αποτελεί θέμα πραγματικό, για το οποίο απαιτείται επαρκής τεκμηρίωση στην σχετική έκθεση ελέγχου, ώστε να αιτιολογείται ο προσδιορισμός του εισοδήματος με κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τη χρήση των έμμεσων μεθόδων ελέγχου κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 28 του ν. 4172/2013

Επειδή, σχετικά με τη διαπίστωση του ελέγχου ότι μέρος των αποθεμάτων έναρξης και λήξης φέρουν τις ίδιες αξίες κατά τη διάρκεια των ελεγχόμενων χρήσεων, όπως ενδεικτικά αναφέρεται στον 1^ο πίνακα της σελ. 8 της οικείας έκθεσης ελέγχου φόρου εισοδήματος, δεν αποτελεί στοιχείο αναξιопιστίας του λογιστικού συστήματος, δεδομένου ότι μία επιχείρηση με διάφορες δραστηριότητες εμπορίας και παροχής υπηρεσιών ενδέχεται να διαθέτει ποικίλα εμπορεύματα που δεν χρησιμοποιήθηκαν εντός της χρήσης.

Επειδή ο προσδιορισμός του εισοδήματος του προσφεύγοντα έγινε με τη χρήση της μεθόδου της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου, και κατ'επίκληση της προϋπόθεσης της παρ. 1^α του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, χωρίς ωστόσο να υφίσταται αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων, δεδομένου ότι έλαβαν χώρα όλες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις, όπως προβλέπονται από την Α. 1293/2019, έγινε έλεγχος αποτίμησης των αποθεμάτων, από τον οποίο διαπιστώθηκαν ορισμένες υπερτιμήσεις.

Επειδή, η μη προσκόμιση των φορολογικών στοιχείων του έτους 2017, αλλά και των ελεγχόμενων φορολογικών ετών 2018 και 2019, δε δύναται να καταστήσει αναξιόπιστο το λογιστικό σύστημα, αφενός, διότι, ο προσφεύγων δεν υποχρεούται να προσκομίσει τα φορολογικά στοιχεία του

παραγεγραμμένου έτους (2017), τα δεδομένα του οποίου έχουν καταστεί οριστικά και αφετέρου, η αξία των αποθεμάτων των ελεγχόμενων φορολογικών ετών, μπορεί να επαληθευτεί τόσο από τα λογιστικά αρχεία του προσφεύγοντα όσο και από τρίτες πηγές (αντισυμβαλλομένους).

Επειδή, δε διατυπώνεται ιδιαίτερη και εμπειριστατωμένη κρίση της ελεγκτικής αρχής ως προς τη συνολική αξιοπιστία και καταλληλότητα του λογιστικού συστήματος της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος, εσφαλμένα επιβλήθηκε η παράβαση για μη συμμόρφωση του προσφεύγοντος με τις κατά το άρθρο 13 του ν.4174/2013 υποχρεώσεις του, ήτοι, πρόστιμο ύψους 2.500,00€, ενώ παράλληλα κρίνεται ότι δε συντρέχει η προϋπόθεση της παρ.1 περ.α' του άρθρου 28 του ν.4172/2013 για τον έμμεσο προσδιορισμό του εισοδήματος.

Κατόπιν των ανωτέρω ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί ανεπαρκούς τεκμηρίωσης συνδρομής των προϋποθέσεων της περ. α' της παρ. 1 και της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν.4172/2013 γίνεται δεκτός και ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων γίνεται με βάση τις διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές προέκυψαν από τον έλεγχο των γενικών διατάξεων.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 του ν.4308/2014(ΦΕΚ Α' 251/24.11.2014) Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις, (Ε.Λ.Π.), 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», ενώ στην παρ. 1 του άρθρου 11 του ίδιου νόμου 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:

.....

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....»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 17 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), ορίζεται ότι : ««1. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις συντάσσονται με σαφήνεια, σύμφωνα με τις θεμελιώδεις παραδοχές του δουλευμένου και της συνέχισης της δραστηριότητας, καθώς και τις ακόλουθες γενικές αρχές:

....

ε) Όλα τα στοιχεία του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων που προκύπτουν στην τρέχουσα περίοδο αναγνωρίζονται στην περίοδο αυτή βάσει της αρχής του δουλευμένου...»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 25 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), ορίζεται ότι : «1. Τα στοιχεία του παρόντος άρθρου αναγνωρίζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων στο ενδεδειγμένο κατά περίπτωση κονδύλι και βάσει των παραγράφων 2 έως 14 κατωτέρω.

2. Τα έσοδα αναγνωρίζονται εντός της περιόδου στην οποία καθίστανται δουλευμένα.
[....]

4. Τα έσοδα από παροχή υπηρεσιών και κατασκευαστικά συμβόλαια αναγνωρίζονται με βάση το ποσοστό ολοκλήρωσης (μέθοδος του ποσοστού ολοκλήρωσης) και εφόσον θεωρείται σφόδρα πιθανή η εισροή του οικονομικού οφέλους της συναλλαγής. Εναλλακτικά, μπορεί να εφαρμόζεται η μέθοδος της ολοκληρωμένης σύμβασης, όταν δεν επηρεάζονται σημαντικά τα μεγέθη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

[...]

13. Κάθε δαπάνη της παραγράφου 12 αναγνωρίζεται και ταξινομείται στην κατάσταση αποτελεσμάτων με κατάλληλο τρόπο, εκτός εάν η δαπάνη αυτή καλύπτει τον ορισμό του περιουσιακού στοιχείου, βάσει των ρυθμίσεων του παρόντος νόμου».

Επειδή, με βάση τη Λογιστική Οδηγία εφαρμογής του νόμου 4308/2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις», ορίζεται ότι : «25.4.1 Με δεδομένη την εφαρμογή της αρχής του δεδουλευμένου, τα έσοδα από παροχή υπηρεσιών και τα κατασκευαστικά συμβόλαια αναγνωρίζονται με βάση το ποσοστό ολοκλήρωσης (μέθοδος του ποσοστού ολοκλήρωσης) και εφόσον θεωρείται σφόδρα πιθανή η εισροή του οικονομικού οφέλους της συναλλαγής.

25.4.2 Η εφαρμογή της μεθόδου του ποσοστού ολοκλήρωσης προϋποθέτει ότι μπορούν να γίνουν αξιόπιστες εκτιμήσεις σχετικά με το οικονομικό αποτέλεσμα (έσοδο και κόστος) μιας σύμβασης παροχής υπηρεσιών ή κατασκευαστικού συμβολαίου και της προόδου του φυσικού αντικειμένου διαχρονικά. Συναφή θέματα συνήθως ρυθμίζονται σε συμβάσεις που υπογράφονται από τα αντισυμβαλλόμενα μέρη. Ο υπολογισμός του ποσοστού ολοκλήρωσης της παρασχεθείσας υπηρεσίας ή του παρασχεθέντος έργου κατά την ημερομηνία του ισολογισμού στηρίζεται είτε στις εισροές (input) κόστους (π.χ. ώρες εργασίας, αναλώσεις υλικών, κλπ.) είτε στις εκροές (ouput) παραχθέντος έργου (π.χ. τόνοι προϊόντος, χιλιόμετρα ολοκληρωμένου δρόμου ή σιδηροδρομικής γραμμής, ποσότητα υπηρεσίας, κλπ.). Η επιλογή της κατάλληλης βάσης επιμέτρησης απαιτεί κρίση και λαμβάνονται υπόψη οι ειδικές συνθήκες του έργου, αλλά και το κόστος που μπορεί να απορροφούν διαφορετικές μονάδες παραγωγής (για παράδειγμα το κόστος κατασκευής του 1ου ορόφου μπορεί να διαφέρει σημαντικά από το κόστος κατασκευής του 20ου ορόφου ενός κτηρίου). Οι δαπάνες που αναλογούν στη

προσφερθείσα υπηρεσία ή στο μέρος του έργου που ολοκληρώθηκε εντός της περιόδου αντιμετωπίζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων ως έξοδα. Ταυτόχρονα, με βάση το ποσοστό της ολοκλήρωσης, αναγνωρίζεται στην ίδια περίοδο το αναλογούν μέρος του συνολικού τιμήματος ως έσοδο. Δουλευμένες αλλά μη πληρωμένες δαπάνες και δουλευμένα αλλά μη εισπραγμένα έσοδα αναγνωρίζονται στον ισολογισμό ως υποχρεώσεις ή απαιτήσεις αντίστοιχα. [...]

25.4.4 Στην περίπτωση ουσιώδους αβεβαιότητας ως προς το συνολικό κόστος ή αδυναμίας αξιόπιστης εκτίμησης της προόδου εκτέλεσης μιας σύμβασης παροχής υπηρεσιών ή κατασκευής έργου:

α) το κόστος της σύμβασης αναγνωρίζεται στα έξοδα της περιόδου βάσει της αρχής του δεδουλευμένου.

β) ως έσοδο της περιόδου αναγνωρίζεται μόνο το ποσό που αναλογεί στο πραγματοποιημένο κόστος, και εφόσον το σχετικό ποσό έχει ήδη ανακτηθεί ή είναι σφόδρα πιθανό ότι θα ανακτηθεί.

γ) η τυχόν αναμενόμενη ζημία (υπέρβαση του συμβατικού κόστους) αναγνωρίζεται άμεσα στα αποτελέσματα.

25.4.5 Όταν βάσει του νόμου χρησιμοποιείται η μέθοδος της ολοκλήρωσης (ή μέθοδος της ολοκληρωμένης σύμβασης), μέχρι την ολοκλήρωση δεν αναγνωρίζεται κανένα έσοδο ή έξοδο. Στο ίδιο διάστημα, οι πραγματοποιούμενες δαπάνες καταχωρούνται ως «Απόθεμα» στο ενεργητικό, και τα εισπραττόμενα από τον πελάτη ποσά ως προκαταβολές πελατών στις υποχρεώσεις.

25.4.6 Η μέθοδος της ολοκλήρωσης μπορεί να χρησιμοποιείται όταν εκτιμάται τεκμηριωμένα ότι δεν υπάρχει σημαντική επίπτωση στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, έναντι της μεθόδου του ποσοστού ολοκλήρωσης. Θεωρείται, ενδεικτικά, ότι δεν υπάρχει σημαντική επίπτωση στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις:

α) τα έργα που αναλαμβάνει η οντότητα είναι σχετικά μεγάλου αριθμού, μικρής διάρκειας (π.χ. λίγων μηνών), μικρής σχετικά αξίας το κάθε ένα, και εξελίσσονται ομαλά στην παρέλευση του χρόνου και χωρίς σημαντικές εποχικές διακυμάνσεις στην πρόοδο ολοκλήρωσης ή στον αριθμό των αναλαμβανόμενων έργων.

β) σε συμβάσεις παροχής υπηρεσιών και κατασκευαστικών συμβολαίων, όταν η δαπάνη που έχει αναληφθεί στο τέλος της περιόδου αποτελεί ένα μικρό ποσοστό του συνολικού κόστους του έργου (ενδεικτικά μέχρι 5%) και η αξιόπιστη εκτίμηση του ποσοστού προόδου του έργου είναι πρακτικά δυσχερής ή δεν δικαιολογείται από πλευράς κόστους-οφέλους. Στην περίπτωση αυτή, το αναληφθέν κόστος εμφανίζεται ως απόθεμα στον ισολογισμό της τρέχουσας περιόδου.

25.4.7 Η μέθοδος της ολοκλήρωσης μπορεί επίσης να χρησιμοποιείται:

α) στις περιπτώσεις που το συμφωνηθέν έργο αναφέρεται σε παραγωγή αποθεμάτων προϊόντων ή υπηρεσιών τα οποία για διάφορους λόγους δεν έχουν παραδοθεί.

β) από τις πολύ μικρές οντότητες της περίπτωσης (γ) της παραγράφου 2 του άρθρου 1 του νόμου.

25.4.8 Η εφαρμογή της βασικής αρχής του δεδουλευμένου και από τα δύο συμβαλλόμενα μέρη, σε συμβάσεις παροχής υπηρεσιών ή κατασκευαστικών συμβολαίων για τα οποία εφαρμόζεται

η μέθοδος του ποσοστού ολοκλήρωσης, προϋποθέτει την ενημέρωση του λήπτη της υπηρεσίας ή του έργου από τον προμηθευτή για το μέρος που έχει ολοκληρωθεί και λογισθεί από αυτόν σε κάθε ημερομηνία ισολογισμού. Η αναγνώριση στην ίδια περίοδο για λήπτη και προμηθευτή ισχύει ιδίως στην περίπτωση που ο λήπτης έχει λάβει το μέρος της υπηρεσίας ή του αγαθού.

Επειδή, με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1003/31.12.2014, ορίζεται μεταξύ άλλων στο Άρθρο 11: Χρόνος έκδοσης τιμολογίου (για χονδρικές πωλήσεις), ότι :

«Παράγραφος 1

11.1.1 Με την παράγραφο αυτή εισάγεται η έννοια της γένεσης της υποχρέωσης έκδοσης του τιμολογίου. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η αποστολή ή η παράδοση των αγαθών ή των υπηρεσιών. Σημειώνεται ότι ο χρόνος γένεσης της υποχρέωσης έκδοσης τιμολογίου διαφοροποιείται από την προθεσμία έκδοσης του εν λόγω τιμολογίου, η οποία καθορίζεται στην παράγραφο 2, αναλυτικά για κάθε περίπτωση πώλησης. Σημειώνεται ότι ο καθοριζόμενος, για κάθε μία περίπτωση, χρόνος έκδοσης του τιμολογίου από το νόμο δεν είναι δυνατόν να παραταθεί από συμφωνία, έγγραφη ή προφορική, των εμπλεκόμενων μερών.

11.1.2 Διευκρινίζεται ότι ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου αποσυνδέεται από την εφαρμογή της αρχής του δεδουλεμένου σχετικά με την αναγνώριση των πωλήσεων. Δηλαδή, η υποχρέωση αναγνώρισης των εσόδων είναι θέμα πραγματικών περιστατικών σύμφωνα με τα σχετικά κριτήρια αναγνώρισης (π.χ. παράδοση αγαθών, παροχή υπηρεσίας) και δεν προϋποθέτει την έκδοση τιμολογίου η οποία μπορεί και να γίνεται σε μεταγενέστερο χρόνο. Αυτό ισχύει ανεξάρτητα από τον τρόπο τήρησης των λογιστικών βιβλίων (απλογραφικό ή διπλογραφικό λογιστικό σύστημα).

11.1.3 Είναι σαφές από το νόμο, σύμφωνα και με την Οδηγία 2006/112/ΕΕ, ότι το τιμολόγιο φέρει την ημερομηνία στην οποία εκδόθηκε.

Παράγραφος 2

11.2.1 Με την παράγραφο αυτή καθορίζονται οι προθεσμίες έκδοσης τιμολογίου για πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών [περιπτώσεις (α) έως (ε)].

Η γενική αρχή είναι ότι τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής αγαθών ή της παροχής της υπηρεσίας, κατά περίπτωση.

[...]

11.2.3 Στην περίπτωση (β) ρυθμίζεται ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου συνεχιζόμενης παροχής αγαθών, υπηρεσίας ή κατασκευής έργου. Συγκεκριμένα ορίζεται ότι το τιμολόγιο εκδίδεται μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα από τη λήξη της περιόδου 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.

11.2.4 Διευκρινίζεται ότι για την υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου για συνεχιζόμενη υπηρεσία (π.χ. διδασκαλία συγκεκριμένων μαθημάτων, παροχή υπηρεσιών τήρησης λογιστικών αρχείων από το φοροτέχνη-λογιστή, κλπ.) το κρίσιμο στοιχείο είναι το εάν ο πωλητής, βάσει σύμβασης ή της συνήθους επιχειρηματικής πρακτικής δύναται να απαιτήσει / διεκδικήσει πληρωμή για το μέρος των αγαθών ή υπηρεσιών που έχει προσφέρει ή το έργο που έχει παράξει. Διευκρινίζεται ότι ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου για συνεχιζόμενη παροχή αγαθών ή υπηρεσιών ή κατασκευής έργου δεν διαφοροποιείται από το γεγονός ότι η έναρξη της παροχής ή κατασκευής μπορεί να ξεκίνησε πριν το τέλος της ετήσιας (διαχειριστικής) περιόδου και συνεχίσθηκε στην επόμενη.

Η αναφορά στο νόμο σε «μέρος της αμοιβής που καθίσταται απαιτητό για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί ή το μέρος του έργου που έχει ολοκληρωθεί», υποδηλώνει ότι, βάσει της σχετικής σύμβασης (προφορικής ή έγγραφης) των δύο μερών, γίνεται δεκτή τμηματική ολοκλήρωση της υπηρεσίας. Η περίπτωση αυτή δεν πρέπει να συγχέεται με την περίπτωση στην οποία:

α) έχει συμφωνηθεί να καταβάλλεται χωρίς να συνδέεται με την πρόοδο της παροχής υπηρεσίας ή του έργου, στην έναρξη ή στη διάρκεια της σχετικής περιόδου, ποσό ή ποσά έναντι του συνολικού τιμήματος (προκαταβολή), ακόμη και μέχρι πλήρους εξόφλησης του τιμήματος, και

β) έχει συμφωνηθεί ότι η υπηρεσία ή το έργο ολοκληρώνεται στο τέλος της σχετικής περιόδου....»

Επειδή περαιτέρω στο με αρ. Πρωτ. 401/19-03-2019 έγγραφο της Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων Ν.Π.Δ.Δ. – Συμβούλιο Λογιστικής Τυποποίησης (ΣΛΟΤ), αναφέρονται μεταξύ άλλων τα εξής : «Έτσι, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 25, του Ν 4308/2014 (ΕΛΠ, αρχή δουλευμένου):

Τα έσοδα αναγνωρίζονται εντός της περιόδου στην οποία καθίστανται δουλευμένα». Ακολούθως, στην παράγραφο 4 του ίδιου ως άνω άρθρου και νόμου (μέθοδος ποσοστού ολοκλήρωσης), αναφέρονται τα εξής:

Τα έσοδα από παροχή υπηρεσιών και κατασκευαστικά συμβόλαια αναγνωρίζονται με βάση το ποσοστό ολοκλήρωσης (μέθοδος του ποσοστού ολοκλήρωσης) και εφόσον θεωρείται σφόδρα πιθανή η εισροή του οικονομικού οφέλους της συναλλαγής. Εναλλακτικά, μπορεί να εφαρμόζεται η μέθοδος της ολοκληρωμένης σύμβασης, όταν δεν επηρεάζονται σημαντικά τα μεγέθη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων..

[...]

Εν συνεχεία, σύμφωνα με τις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 11 του Ν 4308/2014 (χρόνος έκδοσης τιμολογίου):

1. Η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου γεννάται κατά τον χρόνο που πραγματοποιείται η αποστολή, ή η

παράδοση των αγαθών ή των υπηρεσιών.

2. Ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου καθορίζεται ως εξής:

α)

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».

Περαιτέρω, η ερμηνεία που δόθηκε με την ΠΟΛ.1003/2014, σε ότι αφορά το ως άνω άρθρο 11 [Χρόνος έκδοσης τιμολογίου (για χονδρικές πωλήσεις)] των ΕΛΠ, είναι η παρακάτω:

...Διευκρινίζεται ότι ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου αποσυνδέεται από την εφαρμογή της αρχής του δεδουλευμένου σχετικά με την αναγνώριση των πωλήσεων. Δηλαδή, η υποχρέωση αναγνώρισης των εσόδων είναι θέμα πραγματικών περιστατικών σύμφωνα με τα σχετικά κριτήρια αναγνώρισης (π.χ. παράδοση αγαθών, παροχή υπηρεσίας) και δεν προϋποθέτει την έκδοση τιμολογίου η οποία μπορεί να γίνεται σε μεταγενέστερο χρόνο. Αυτό ισχύει ανεξάρτητα από τον τρόπο τήρησης των λογιστικών βιβλίων (απλογραφικό ή διπλογραφικό λογιστικό σύστημα). Είναι σαφές από τον νόμο, σύμφωνα και με την Οδηγία 2006/112/ΕΕ, ότι το τιμολόγιο φέρει την ημερομηνία στην οποία εκδόθηκε». Από τα παραπάνω αναφερθέντα προκύπτει ότι, ο νομοθέτης των ΕΛΠ, σε καμία περίπτωση, δεν παραβλέπει την αρχή του δουλευμένου, σχετικώς με την εφαρμογή της μεθόδου της ολοκληρωμένης σύμβασης. Κατά την ερμηνεία των διατάξεων, προτείνεται εναλλακτική λύση, με σκοπό την παράκαμψη τυχόν δυσκολιών λογιστικής αποτύπωσης των συμβάσεων, υπό συγκεκριμένες προϋποθέσεις, με την ιδιαίτερη επισήμανση να μην υφίσταται κίνδυνος σημαντικών επιπτώσεων στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Αυτός είναι ο λόγος που εξειδικεύεται το θέμα και περιορίζεται σε περιπτώσεις, κατά τις οποίες η οντότητα αναλαμβάνει έργα σχετικά μεγάλου αριθμού, αλλά μικρής διάρκειας, μικρής σχετικά αξίας το κάθε ένα, με ομαλή εξέλιξη στην παρέλευση του χρόνου, χωρίς σημαντικές χρονικές διακυμάνσεις στην πρόοδο ολοκλήρωσής τους.

Συνεπώς, η φράση που περιλαμβάνεται στον νόμο: «εναλλακτικά, μπορεί να εφαρμόζεται η μέθοδος της ολοκληρωμένης σύμβασης, όταν δεν επηρεάζονται σημαντικά τα μεγέθη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων» κατά την άποψή μας είναι σαφής και αφορά την λογιστική αντιμετώπιση του θέματος, υπό την προϋπόθεση ότι δεν επηρεάζονται σημαντικά μεγέθη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Πάντως, στην προκειμένη περίπτωση του ερωτήματος, η υποχρέωση καταχώρισης ενός εσόδου, είναι θέμα πραγματικό και όχι αποτέλεσμα ενός αυθαίρετου χαρακτηρισμού από την ίδια την οντότητα, ότι δηλαδή το δικαίωμα είσπραξης αποκτάται κατά την έκδοση του τιμολογίου, στο τέλος της επίβλεψης του έργου, όταν είναι φανερό ότι καθόλο το χρονικό διάστημα που αναφέρεται στο ερώτημα εκτελούνται εργασίες επίβλεψης. Συνεπώς, το έσοδο καθίσταται δουλευμένο σταδιακά, κατά τον χρόνο διάρκειας της σύμβασης και όχι στη λήξη αυτής. Άρα, ένα σημαντικό μέρος των εσόδων πραγματοποιήθηκε κατά το 2018 (20/6/-31/12/2018) και αυτό ακριβώς το γεγονός, κατά την γνώμη

μας, έχει ιδιαίτερη επίπτωση στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων.

Συμπερασματικά λοιπόν, εφόσον επιλέξετε την εναλλακτική πρόταση του νόμου, ή την περίπτωση της παραγράφου 25.4.7 (β), σχετικώς με την εφαρμογή της μεθόδου ολοκλήρωσης, θα πρέπει η διοίκηση της οντότητας να είναι σε θέση να τεκμηριώσει την επιλογή της αυτή, υπό την έννοια ότι δεν θα επέρχονται σημαντικές επιπτώσεις στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, ενώ ταυτοχρόνως η οντότητα θα εμπίπτει στις ενδεικτικές περιπτώσεις που αναφέρονται στην Λογιστική Οδηγία [παρ. 25.4.6 (α)].

Για την φορολογική διάσταση του θέματος αρμόδια είναι η διεύθυνση Φορολογίας του Υπουργείου Οικονομικών.»

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, μεταξύ των ελεγκτικών επαληθεύσεων της Α.1293/2019 που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. Δράμας, διαπιστώθηκε η από 07/08/2018 σύναψη ιδιωτικού συμφωνητικού σύμβασης εκτέλεσης έργου, το οποίο νομίμως υποβλήθηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., μεταξύ του προσφεύγοντα ως εργολάβου και της εταιρείας «..... & ΣΙΑ Ο.Ε.» με Α.Φ.Μ.: και αντικείμενο εργασιών «Οικοδομικές επιχειρήσεις» ως εργοδότη, βάσει του οποίου ο προσφεύγων ανέλαβε την εκτέλεση ηλεκτρομηχανολογικών εγκαταστάσεων (θέρμανση – ψύξη – ύδρευση – αποχέτευση) σε οικοδομή που βρίσκεται υπό κατασκευή επί της οδού στη, έναντι εργολαβικού ανταλλάγματος, βάσει της αναλυτικής επιμέτρησης, ύψους 82.000,00€ πλέον Φ.Π.Α. Μεταξύ των όρων του εργολαβικού συμβολαίου αναγράφεται ότι στο τέλος της κατασκευής ή και τμηματικά θα εκδίδονται από τον εργολάβο τα ανάλογα παραστατικά, θα δοθούν ως προκαταβολή επιταγές ύψους 40.000€, ενώ η εξόφληση θα γίνει σταδιακά με την παράδοση του έργου και την τιμολόγηση.

Η φορολογική αρχή διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων για το ως άνω έργο έλαβε από τον εργοδότη – οικοδομική εταιρεία μία επιταγή ύψους 10.000€ στις 31/12/2018 και εντός του 2019 έλαβε άλλες δύο επιταγές συνολικού ποσού 50.000,00€ καθώς και δύο καταθέσεις ύψους 15.000,00€ & 13.500,00€, ήτοι μέχρι τέλους του 2019 έλαβε συνολικό ποσό 88.500,00€. Για το ως άνω έργο, ο προσφεύγων εξέδωσε πέντε Τιμολόγια εντός του Φεβρουαρίου του 2020, συνολικής καθαρής αξίας 82.178,00€ πλέον Φ.Π.Α. 19.722,72€.

Κατόπιν των ανωτέρω, η φορολογική αρχή έκρινε ότι ο προσφεύγων όφειλε να εμφανίσει στα ακαθάριστα έσοδα που αφορούν το φορολογικό έτος 2019 το ποσό των 82.178,00€ του ως άνω τεχνικού έργου, κατ' εφαρμογή του άρθρου 11 παρ.2 περ.β' του ν.4308/2014.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα του καταλογίζεται ως έσοδο έτους 2019 το ποσό των 82.178,00€, καθώς το έργο ολοκληρώθηκε εντός του 2020, όπως αποδεικνύεται από την προσκομισθείσα Α.Π.Δ. μηνός Μαρτίου 2020 που υποβλήθηκε στο αρμόδιο Ι.Κ.Α. Το ποσό των 82.178,00€ αφορά σε προκαταβολή έναντι κατασκευής του έργου, ενώ κατά την 31/12/2019 υπήρχε ανεξόφλητο υπόλοιπο ύψους 13.400,72€ και δεν υπήρχε επιμέτρηση του έργου σχετικά με τις εκτελεσθείσες εργασίες, ώστε να εκδοθεί το ορθό φορολογικό στοιχείο.

Επειδή, από τα ως άνω παρατιθέμενα στοιχεία προκύπτει ότι τα έσοδα από κατασκευαστικά συμβόλαια μπορούν να αναγνωρίζονται με βάση τη μέθοδο του ποσοστού ολοκλήρωσης εφόσον γίνουν εκτιμήσεις ως προς το οικονομικό αποτέλεσμα της σύμβασης (έσοδο και κόστος), δηλαδή εφόσον υπάρχει ενημέρωση του λήπτη της υπηρεσίας σχετικά με το μέρος που έχει ολοκληρωθεί. Διαφορετικά, τα συμβόλαια αναγνωρίζονται με βάση τη μέθοδο της ολοκληρωμένης σύμβασης, σύμφωνα με την οποία μέχρι την ολοκλήρωση δεν αναγνωρίζεται κανένα έσοδο ή έξοδο. Η τελευταία αυτή μέθοδος μπορεί να εφαρμοστεί στις πολύ μικρές οντότητες της περ.γ' της παρ.2 του άρθρου 1 του ν.4308/2014. Περαιτέρω, η διάταξη που αναφέρει ότι *«το τιμολόγιο εκδίδεται ... [όταν] μέρος της σύμβασης καθίσταται απαιτητό για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί ή το μέρος του έργου που έχει ολοκληρωθεί»* όπως διευκρινίζεται στην Πολ.1003/2014, υποδηλώνει ότι βάσει της σύμβασης γίνεται δεκτή η τμηματική ολοκλήρωση της υπηρεσίας, γεγονός που στην προκειμένη περίπτωση δεν προκύπτει από τη σύμβαση, ενώ δεν είναι εφικτή η εκτίμηση του οικονομικού αποτελέσματος του τμήματος του έργου που ολοκληρώθηκε εντός του 2019.

Σε κάθε περίπτωση, ο προσφεύγων εξέδωσε το σύνολο των φορολογικών στοιχείων που αφορούν τα ακαθάριστα έσοδα από το συγκεκριμένο έργο με την ολοκλήρωση αυτού στο έτος 2020 και φορολογήθηκε για αυτά.

Κατά συνέπεια, ο ως άνω ισχυρισμός γίνεται δεκτός.

Ως προς τον πέμπτο και έκτο ισχυρισμό

Επειδή, το άρθρο 22 του Ν.4172/2013, όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη χρήση, ορίζει ότι: *«Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων «του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε.» οι οποίες:*

α)πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της,

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

γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά», ενώ το άρθρο 23 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζει ρητά ποιες δαπάνες δεν εκπίπτουν, κατά τον προσδιορισμό του κέρδους.

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1113/2015 παρασχέθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των άρθρων 22 και 23 του Ν.4172/2013 και διευκρινίστηκε ότι:

«1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού (άρθρο 22) 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 συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της. Συγκεκριμένα, στις δαπάνες της περίπτωσης αυτής εμπίπτει κάθε δαπάνη, που κρίνεται απαραίτητη από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης, ανεξάρτητα εάν αυτή πραγματοποιείται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης, για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματός της (ΣτΕ 2033/2012) ή στην υλοποίηση δράσεων στο πλαίσιο της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. Δεν επιτρέπεται, δε, στη φορολογική αρχή να ελέγχει τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών (ΣτΕ 2963/2013, 1729/2013, 1604/2011, κ.ά.), εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στο νόμο (π.χ. ενδοομιλικές συναλλαγές). 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. γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

....

Επομένως, οι δαπάνες θα πρέπει να έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του φορολογικού έτους που αυτές έχουν πραγματοποιηθεί με βάση τα κατάλληλα δικαιολογητικά. Διευκρινίζεται ότι η έννοια των δικαιολογητικών είναι ευρύτερη των φορολογικών στοιχείων και περιλαμβάνει κάθε πρόσφορο δικαιολογητικό, όπως ενδεικτικά, στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), δημόσια ή ιδιωτικά έγγραφα, απολογιστικά στοιχεία (π.χ. αποσβέσεις), δήλωση στην περίπτωση ιδιοχρησιμοποίησης, κ.λπ. Ειδικά στην περίπτωση απώλειας των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων, θα λαμβάνονται υπόψη και επικυρωμένα φωτοαντίγραφα των στοιχείων αυτών από τον εκδότη τους. Σημειώνεται ότι εφόσον πρόκειται για επιχείρηση η οποία σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 4308/2014 δεν έχει υποχρέωση τήρησης βιβλίων, οι δαπάνες του εν λόγω άρθρου εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της, εφόσον συντρέχουν οι λοιπές αναφερόμενες πιο πάνω προϋποθέσεις, πλην αυτής της εγγραφής στα τηρούμενα βιβλία (π.χ. αγρότες που δεν τηρούν βιβλία, απαλλαγή από την τήρηση βιβλίων σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1007/2015 Απόφαση ΓΓΔΕ).

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. Αναφορικά με το χρόνο έκπτωσής τους, αυτές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 (π.χ. χρόνος έκπτωσης ασφαλιστικών εισφορών, κ.λπ.). Οι δαπάνες των οποίων τα δικαιολογητικά εκδίδονται ή λαμβάνονται έως την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και αφορούν την κλειόμενη χρήση επίσης εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους που αφορούν. Επισημαίνεται ότι τα ανωτέρω συνιστούν τον **γενικό**

κανόνα έκπτωσης των δαπανών, καθόσον κάθε δαπάνη **πρέπει να εξετάζεται ως ξεχωριστή περίπτωση**, από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά αυτής. .».

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

Άρθρο 5 – διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος

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

«5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος».

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. [...]

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».

Άρθρο 8 Τιμολόγιο Πώλησης

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.

Άρθρο 9 – Περιεχόμενο τιμολογίου

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. [...]

Άρθρο 10 – Απλοποιημένο τιμολόγιο

1.Επιτρέπεται η έκδοση απλοποιημένου τιμολογίου σε κάθε μία από τις παρακάτω δύο περιπτώσεις:

α) όταν το ποσό του τιμολογίου δεν υπερβαίνει το ποσό των 100 ευρώ, ή

β) όταν το εκδιδόμενο τιμολόγιο είναι έγγραφο της παρ. 3 του άρθρου 8.

2. Το απλοποιημένο τιμολόγιο φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις:

α) Την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου.

β) Προσδιορισμό της οντότητας που πωλεί τα αγαθά ή τις υπηρεσίες.

γ) Τον προσδιορισμό των αγαθών ή των υπηρεσιών που προσφέρονται.

δ) Το ποσό του Φ.Π.Α. που οφείλεται ή τις απαιτούμενες πληροφορίες για τον υπολογισμό του.

ε) Στην περίπτωση έκδοσης τιμολογίου, σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 8, αναφορά στο αρχικό τιμολόγιο και τις συγκεκριμένες ενδείξεις (δεδομένα) που τροποποιούνται».

Επειδή, με την Πολ. 1003/31-12-2014 παρασχέθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), ως εξής:

Άρθρο 8: Τιμολόγιο πώλησης

8.1 Οι ρυθμίσεις του κεφαλαίου αυτού ενσωματώνουν στο εσωτερικό δίκαιο τις σχετικές ρυθμίσεις της Οδηγίας 2006/112/ΕΕ. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού, δίνεται ο ορισμός της έννοιας του

τιμολογίου, καθορίζεται η ευθύνη του πωλητή για την έκδοση τιμολογίου πώλησης και παρέχεται η δυνατότητα έκδοσης τιμολογίου από άλλα πρόσωπα....

8.2 Η έννοια της χονδρικής πώλησης αγαθών και υπηρεσιών δεν ορίζεται στις διατάξεις αυτές, προκύπτει όμως **εξ αντιδιαστολής με την έννοια της λιανικής** (ιδιώτες καταναλωτές). Συνεπώς, **εκδίδεται τιμολόγιο, για πωλήσεις προς άλλη οντότητα που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα** ή το Δημόσιο ή Ν.Π.Δ.Δ. ή μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρόσωπα ή αγρότες του ειδικού καθεστώτος του Φ.Π.Α. ή εξαγωγές ή γενικά πρόσωπα του άρθρου 1 του παρόντος νόμου.

[...]

Άρθρο 9: Περιεχόμενο τιμολογίου

Παράγραφος 1

9.1.1 Η παράγραφος αυτή (στοιχεία α έως ιζ) καθορίζει το υποχρεωτικό από την Οδηγία 2006/112/ΕΕ 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.

9.1.2 Εξαιρετικά, στα στοιχεία που εκδίδουν τα πρατήρια υγρών καυσίμων για χονδρικές πωλήσεις βενζίνης, πετρελαίου κίνησης και υγραερίου αξίας μέχρι τριακόσια (300) ευρώ **δύναται να αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του μέσου μεταφοράς, αντί των στοιχείων της παραγράφου (δ) και (ε) της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου. Με τον τρόπο αυτό διασφαλίζεται η συσχέτιση του εκδιδόμενου παραστατικού με την αγοράζουσα οντότητα** και τα απαιτούμενα στοιχεία του τιμολογίου. Ο αριθμός κυκλοφορίας δύναται να αναγράφεται χειρόγραφα με υπογραφή και σφραγίδα του εκδότη, εάν δεν εκτυπώνεται από το μηχανισμό έκδοσης παραστατικών πώλησης.

Άρθρο 10: Απλοποιημένο τιμολόγιο και Συγκεντρωτικό τιμολόγιο Παράγραφος 1

10.1.1 Η παράγραφος αυτή επιτρέπει την έκδοση απλοποιημένου τιμολογίου όταν το ποσό του τιμολογίου δεν υπερβαίνει το ποσό των 100 ευρώ, ή στην περίπτωση που το τιμολόγιο αυτό τροποποιεί και αναφέρεται ειδικά και αναμφισβήτητα σε ένα αρχικά εκδομένο τιμολόγιο (παράγραφος 3 του άρθρου 8).

Παράγραφος 2

10.2.1 Η παράγραφος αυτή ορίζει ότι το περιεχόμενο του απλοποιημένου τιμολογίου πρέπει να περιλαμβάνει:

- α) την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου,
- β) προσδιορισμό της οντότητας που πωλεί τα αγαθά ή τις υπηρεσίες, γ) τον προσδιορισμό των αγαθών ή των υπηρεσιών που προσφέρονται,
- δ) το ποσό του Φ.Π.Α. που οφείλεται ή τις απαιτούμενες πληροφορίες για τον υπολογισμό του,

10.2.2 Επέχουν θέση απλοποιημένου τιμολογίου και στοιχεία λιανικής πώλησης αγαθών ή υπηρεσιών, που καλύπτουν επαγγελματικές συναλλαγές και μέχρι του ορίου των εκατό (100) ευρώ, εφόσον εκδίδονται για την αγορά μη εμπορεύσιμων (για τον αγοραστή) αγαθών (αναλώσιμων) ή για τη λήψη, ομοίως, υπηρεσιών. **Η ρύθμιση αυτή στοχεύει στην διευκόλυνση των συναλλαγών, χωρίς ωστόσο να ισοδυναμεί με υποκατάσταση του τιμολογίου πώλησης από τις αποδείξεις λιανικής. Δηλαδή, δεν δικαιολογείται γενικευμένη χρήση αποδείξεων λιανικής.** Στις περιπτώσεις αυτές, η τεκμηρίωση της σχετικής δαπάνης από τον αγοραστή των αγαθών ή τον λήπτη των υπηρεσιών δύναται να επιτυγχάνεται με την αναγραφή του είδους των αγαθών και των υπηρεσιών επί των στοιχείων λιανικής πώλησης κατά γενική περιγραφή ή και από την περιγραφή της δραστηριότητας– επαγγέλματος του εκδότη στα στοιχεία αυτά. Σε κάθε περίπτωση, η τεκμηρίωση είναι θέμα πραγματικών περιστατικών.

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, από τον έλεγχο στα φορολογικά βιβλία του προσφεύγοντα διαπιστώθηκε η καταχώρηση Αποδείξεων Λιανικών Συναλλαγών που αφορούν σε δαπάνες καυσίμων συνολικής καθαρής αξίας 3.245,68€ πλέον Φ.Π.Α. 779,12€ στο έτος 2018 (σελ. 16-17 έκθεση φ.ε., κατηγορία δαπάνης γ') & ποσού 5.714,72€ πλέον Φ.Π.Α. 1.371,91€ στο έτος 2019 (σελ. 18-19 έκθεση φ.ε., κατηγορία δαπάνης β'), στις οποίες δεν αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του οχήματος, ώστε να τεκμηριώνεται ότι αφορά την επαγγελματική δραστηριότητα του προσφεύγοντα.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 8 του ν.4308/2014 για τις χονδρικές συναλλαγές, δηλαδή για τις συναλλαγές μεταξύ οντοτήτων που ασκούν κερδοσκοπικό σκοπό πρέπει να εκδίδεται τιμολόγιο, το περιεχόμενο του οποίου καθορίζεται ρητά στο ως άνω άρθρο. Τα στοιχεία α' έως ιζ' του άρθρου 8 είναι υποχρεωτικά κατά την έκδοση του τιμολογίου. Ωστόσο, με την παρ.9.1.2 της Πολ.1003/2014 παρασχέθηκε κατ' εξαίρεση η δυνατότητα έκδοσης στοιχείων πώλησης υγρών καυσίμων μέχρι 300€, στα οποία αντί των στοιχείων δ' και ε' του άρθρου 8, δηλαδή του Α.Φ.Μ. του πελάτη και της πλήρους επωνυμίας του πωλητή και του πελάτη, θα αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του εφοδιαζόμενου οχήματος, προκειμένου να διασφαλίζεται η συσχέτιση του παραστατικού με την αγοράζουσα οντότητα και τα απαιτούμενα στοιχεία του τιμολογίου.

Επειδή, από τα προπαρατιθέμενα στοιχεία είναι αδύνατη η τεκμηρίωση των επίμαχων δαπανών. Δεν προκύπτει ότι οι ως άνω δαπάνες πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης και ως εκ τούτου δεν συντρέχουν σωρευτικά οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013, ορθώς οι ως άνω δαπάνες απορρίφθηκαν από τον έλεγχο.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική αποδοχή** της από **15-11-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με **ΑΦΜ** και την **επικύρωση** της υπ'αρίθμ. .../.../17-10-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 & των υπ'αρίθμ. & .../17-10-2024 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικών ετών 2018 & 2019 και την **τροποποίηση** της υπ'αρίθμ. .../.../17-10-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 & της υπ'αρίθμ./17-10-2024 πράξης επιβολής προστίμου του αρ.54 του ν.4987/2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας.

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

1)Επί της υπ' αριθμ. .../80/17-10-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018.

Κύριος φόρος	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	1.630,08 €	1.630,08 €
Πρόστιμο άρ.58 του ν.4987/2022	815,04 €	815,04 €
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	308,63 €	308,63 €
Συνολικό ποσό	2.753,75 €	2.753,75 €

2)Επί της υπ' αριθμ. .../81/17-10-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019.

		ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	Του υπόχρεου	32.573,00	157.055,05	45.182,01	
	Της συζύγου				
φόρος	πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	373,39	41.452,47	5.316,28	4.942,89
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4987/2022			20.539,54	2.471,45	2.471,45
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		843,25	11.485,95	1.714,65	871,40
Τέλος χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων		18,00	18,00	18,00	
Εισφορά Ο.Γ.Α. χαρτοσήμου ακινήτων		3,60	3,60	3,60	
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	Για καταβολή	1.238,24	73.499,56	9.523,98	8.285,74
	Για επιστροφή				

3)Επί της με αριθμό .../17-10-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018

Κύριος φόρος	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
		260,13 €	260,13 €
Πρόστιμο άρ.58Α του ν.4987/2022		130,06 €	130,06 €
Συνολικό ποσό		390,19 €	390,19 €
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	23.510,02	22.117,14	22.117,14

4)Επί της με αριθμό **.../17-10-2024** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019

Πιστωτικό υπόλοιπο	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	18.317,26€	14.798,57€	14.798,57
Συνολικό ποσό για έκπτωση	18.317,26€	14.798,57€	14.798,57

Τα ανωτέρω ποσά των φορολογικών οφειλών επιβαρύνονται 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 52 παρ.1 του ν.5104/2024

5)Επί της με αριθμό **...../17-10-2024** πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	2.600,00€	100,00€

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
α/α**

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.