



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη : 04/03/2025

Αριθμ. Αποφ.: 327



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@.aade.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58) εφεξής ΚΦΔ.
 - β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει..
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
 - δ. Την με αριθμό Α.1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),
2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **05-11-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή **α)**της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ**, με κύρια δραστηριότητα «*Λιανικό εμπόριο ειδών ματαισμού*» με έδρα την, επί της οδού, Τ.Κ. και **β)**του νόμιμου εκπροσώπου και διαχειριστή ... **του ... με Α.Φ.Μ.:** ατομικά και ως διαχειριστή κατά **α)**της υπ' αριθμ. .../**03-10-2024** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, **β)**της υπ'αριθμ. .../**03-10-2024** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020, **γ)**της υπ'αριθμ. .../**03-10-2024** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2021 και **δ)**της υπ'αριθμ. .../**03-10-2024** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2022 της Προϊσταμένης του 2^{ου} ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.
5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση ή η τροποποίηση.
6. Την από 12-11-2024 έκθεση απόψεων του 2^{ου} ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης, με την οποία ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **05-11-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ** και του διαχειριστή ... **του ... με Α.Φ.Μ.:**, 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. .../**03-10-2024** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 της Προϊσταμένης του 2^{ου} ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος εισοδήματος ύψους 34.335,26€, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του ν.4987/2022 ύψους 17.167,63€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **51.502,89€**.
- ❖ Με την υπ' αριθμ. .../**03-10-2024** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020 της Προϊσταμένης του 2^{ου} ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης, μειώθηκε η ζημία χρήσης της προσφεύγουσας εταιρείας και επαναπροσδιορίστηκε στο ύψος των 20.180,57€, έναντι της δηλωθείσας 241.239,28€ (διαφορά 221.058,71€).
- ❖ Με την υπ' αριθμ. .../**03-10-2024** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2021 της Προϊσταμένης του 2^{ου} ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος εισοδήματος ύψους 60.398,25€, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του ν.4987/2022 ύψους 30.199,13€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **90.597,38€**.
- ❖ Με την υπ' αριθμ. .../**03-10-2024** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2022 της Προϊσταμένης του 2^{ου} ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης,

επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος εισοδήματος ύψους 10.367,60€, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του ν.4987/2022 ύψους 5.183,80€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **15.551,40€**.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν βάσει της από 03-10-2024 έκθεσης ελέγχου φόρου εισοδήματος που διενήργησε το 2^ο ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης στην προσφεύγουσα εταιρεία με κύριο αντικείμενο εργασιών «Λιανικό εμπόριο ειδών ιματισμού», δυνάμει της υπ' αριθμ. .../.../13-05-2024 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογικών ετών 2019,2020,2021 & 2022.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το υπ'αριθμ. .../01-04-2024 δελτίο πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Λαμίας (αρ.πρωτ. εισερχομένου 2^{ου} ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης/09-04-2024), σύμφωνα με το οποίο ο δεύτερος εκ των προσφευγόντων και διαχειριστής της προσφεύγουσας εταιρείας, του ... με Α.Φ.Μ.:... κλήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Λαμίας στις 6/11/2023 να υποβάλει τροποποιητική δήλωση φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 (Ε1), προκειμένου να δηλώσει τη δαπάνη αγοράς των εταιρικών μεριδίων της προσφεύγουσας εταιρείας με την επωνυμία Ι.Κ.Ε. Ο προσφεύγων διαχειριστής της Ι.Κ.Ε., ανταποκρινόμενος στην πρόσκληση της Δ.Ο.Υ. Λαμίας προσκόμισε το καταστατικό σύστασης της Ι.Κ.Ε. και την έκθεση των ορκωτών εκτιμητών, σύμφωνα με τα οποία η εταιρική συμμετοχή του ... του που αφορά σε ποσοστό 99% του κεφαλαίου της Ι.Κ.Ε. καλύφθηκε με εισφορά της ατομικής του επιχείρησης, η τρέχουσα εύλογη αξία της οποίας προσδιορίστηκε σε 495.000,00€, σύμφωνα με την από 16/10/2019 έκθεση των ορκωτών εκτιμητών και Κατόπιν αυτού, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Λαμίας προέβη σε έλεγχο φόρου εισοδήματος της ατομικής επιχείρησης του του για το έτος 2019 και διαπίστωσε ότι οι αγορές των εμπορευμάτων έτους 2019 ανήλθαν σε συνολική αξία 400.343,56€, οι πωλήσεις του ίδιου έτους σε 598.415,38€, ενώ δεν δηλώθηκαν εμπορεύματα έναρξης χρήσης. Το δε απασχολούμενο προσωπικό στις 30/9/2019 ανήλθε σε 45 εργαζόμενους. Συνεπώς, ο του δεν είχε τη δυνατότητα να εισφέρει στην προσφεύγουσα Ι.Κ.Ε. το εταιρικό μερίδιο των 495.000,00€ που προήλθε από εμπορεύματα της ατομικής του επιχείρησης.

Στα πλαίσια του ελέγχου στην Ι.Κ.Ε. το 2^ο ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης, με το υπ'αριθμ. .../17-5-2023 έγγραφο, κοινοποίησε στην προσφεύγουσα επιχείρηση την εντολή ελέγχου και την υπ'αριθμ. .../17-5-2023 γνωστοποίηση για τη δυνατότητα υποβολής δηλώσεων στα πλαίσια του ν.4512/2018. Επίσης, απεστάλησαν στην προσφεύγουσα εταιρεία οι υπ' αριθμ. .../17-05-2024 & .../11-7-2024 προσκλήσεις προσκόμισης των φορολογικών αρχείων των ελεγχόμενων ετών στις οποίες η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε μερικώς. Πιο συγκεκριμένα, προσκόμισε μόνο τα Ημερολόγια, τα Ισοζύγια και το Μητρώο Παγίων των ελεγχόμενων ετών. Κατόπιν αυτού, ο έλεγχος αναπροσάρμοσε τα φορολογικά αποτελέσματα των ελεγχόμενων ετών μηδενίζοντας την απογραφή έναρξης & λήξης κάθε έτους.

Στη συνέχεια, εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε το υπ' αριθμ./5-9-2024 σημείωμα διαπιστώσεων με τις πράξεις προσωρινού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος των ελεγχόμενων ετών, επί του οποίου η προσφεύγουσα εταιρεία δεν ανταποκρίθηκε και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις .

Με την από **05-11-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή οι προσφεύγοντες ζητούν την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων επικαλούμενοι τους παρακάτω λόγους:

1. Παράβαση κατ' ουσίαν διάταξης νόμου. Πλάνη περί τα πράγματα. Πλημμελής αιτιολογία. Αντιστροφή του βάρους της απόδειξης. Ύπαρξη του εισφερθέντος κεφαλαίου. Η αξία της εισφοράς προσδιορίστηκε νομίμως, σύμφωνα με το άρθρο 17 του ν.4548/2018, από την έκθεση των ορκωτών λογιστών. Η ειδική έκθεση απορρίπτεται πλημμελώς από τον έλεγχο, καθώς η φορολογική αρχή δεν αναφέρει βάσει ποιων διατάξεων απορρίπτει τα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης, ήτοι δεν αναφέρει βάσει ποιας διάταξης κρίνει ότι η απογραφή έναρξης πρέπει να απορριφθεί πλήρως. Βασίζεται πλήρως στο πληροφοριακό δελτίο της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, χωρίς καμία ελεγκτική επαλήθευση. Δεν εισφέρει τα απαιτούμενα αποδεικτικά στοιχεία προκειμένου να ανατρέψει τις παραδοχές της έκθεσης των ορκωτών λογιστών. Η μερική ανταπόκριση στο αίτημα χορήγησης πληροφοριών του άρθρου 14 του ν.5104/2024 συνιστά ενδεχομένως λόγο για επιβολή προστίμου ύψους 500€ και όχι πλήρους απόρριψης της απογραφής έναρξης και λήξης. Πλημμελής η αναμόρφωση των φορολογικών μεγεθών.

Ως προς τον ως άνω ισχυρισμό.

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: [...]

3. Ο έλεγχος, όπως προσδιορίζεται από την εντολή ελέγχου, μπορεί να είναι πλήρης ή μερικός, ως εξής: β) Μερικός είναι ο έλεγχος που δεν συγκεντρώνει τα στοιχεία του πλήρους ελέγχου της περ. α) και διενεργείται ιδίως για συγκεκριμένα ζητήματα ή συναλλαγές μιας φορολογίας ή ενός φορολογικού αντικείμενου, τέλους ή εισφοράς ή για όλα τα φορολογικά αντικείμενα, τέλη ή εισφορές συγκεκριμένων συναλλαγών, για μια ή περισσότερες φορολογικές ή διαχειριστικές περιόδους ή ένα ή

περισσότερα φορολογικά έτη στα οποία αναφέρεται το προς έλεγχο φορολογικό ζήτημα ή η συναλλαγή της οικείας εντολής. [...]

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 εμπíπτουν στην έκταση που προσδιορίζει η αντίστοιχη εντολή ελέγχου.[...]

Επειδή, σύμφωνα με το ν.4308/2014 – Ε.Λ.Π. ορίζεται ότι:

Άρθρο 1 – Πεδίο εφαρμογής «2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου:

α) Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ανώνυμης εταιρείας, της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, της ετερόρρυθμης κατά μετοχές εταιρείας και της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας. [...]

Άρθρο 3 – Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία

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.

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.

4. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης τήρησης των αρχείων των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου, το κριτήριο της σημαντικότητας της παρ. 5 του άρθρου 17 του παρόντος νόμου δεν έχει εφαρμογή.

[...]

10. Όταν η οντότητα συντάσσει ισολογισμό, χρησιμοποιεί ένα κατάλληλο διπλογραφικό σύστημα για την παρακολούθηση των στοιχείων των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου και τηρεί:

α) Αρχείο στο οποίο καταχωρείται αναλυτικά κάθε συναλλαγή και γεγονός (ημερολόγιο).

β) Αρχείο με τις μεταβολές κάθε τηρούμενου λογαριασμού (αναλυτικό καθολικό).

γ) Σύστημα συγκέντρωσης του αθροίσματος των αυξήσεων και μειώσεων (χρεώσεων και πιστώσεων), καθώς και το υπόλοιπο κάθε τηρούμενου λογαριασμού (ισοζύγιο).[...]

Άρθρο 4 - Άλλα λογιστικά αρχεία «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. ».

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.

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 εύλογου 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[...]

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».

Άρθρο 6 – Χρόνος ενημέρωσης αρχείων

«1. Η ενημέρωση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) γίνεται ως εξής:

α) Όταν η οντότητα συντάσσει ισολογισμό, η ενημέρωση για τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα παραστατικά του κάθε μήνα γίνεται το αργότερο μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα..... 2. Ο προσδιορισμός της ποσότητας αποθεμάτων, όπου συντρέχει περίπτωση, διενεργείται σε κατάλληλο χρόνο που διασφαλίζει την αξιοπιστία των δεδομένων σε σχέση με την ημερομηνία αναφοράς των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας[...].»

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το υπ'αριθμ./01-04-2024 πληροφοριακό δελτίο της Δ.Ο.Υ. Λαμίας προς το 2^ο ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης, σύμφωνα με το οποίο, στα πλαίσια ελέγχου της δήλωσης φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 του του ... με Α.Φ.Μ.: ..., διαχειριστή της προσφεύγουσας εταιρείας, κλήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Λαμίας προκειμένου να αιτιολογήσει τη δαπάνη αγοράς εταιρικών μεριδίων της προσφεύγουσας. Ο προσφεύγων διαχειριστής της Ι.Κ.Ε., ανταποκρινόμενος στην πρόσκληση της Δ.Ο.Υ. Λαμίας προσκόμισε το από 22-10-2019 καταστατικό σύστασης της Ι.Κ.Ε. και την έκθεση των ορκωτών εκτιμητών, σύμφωνα με τα οποία η εταιρική συμμετοχή του του ... που αφορά σε ποσοστό 99% του κεφαλαίου της Ι.Κ.Ε. καλύφθηκε με εισφορά της ατομικής του επιχείρησης, η τρέχουσα εύλογη αξία της οποίας προσδιορίστηκε σε 495.000,00€, βάσει της από 16/10/2019 έκθεσης των ορκωτών εκτιμητών και

Επειδή, η Δ.Ο.Υ. Λαμίας διενήργησε έλεγχο στην ατομική επιχείρηση του του στο φορολογικό έτος 2019, σύμφωνα με τον οποίο:

«Στις 30/09/2019 το σύνολο της αξίας των εμπορευμάτων που είχε αγοράσει ανέρχονταν στο ποσό των 343.270,66 € πλέον ΦΠΑ 24% αξίας 57.072,90€ , ήτοι συνολικής αξίας 400.343,56€. Αναλυτικά οι αγορές της ελεγχόμενης οντότητας προέρχονται από αγορές εγχώριων εμπορευμάτων αξίας 237.803.73 € πλέον ΦΠΑ 24% 57.072,90€ και εισαγωγές εμπορευμάτων αξίας 104.466,93€.

- Στις 30/09/2019 είχαν πραγματοποιηθεί πωλήσεις εμπορευμάτων ποσού 482.593,05 € πλέον ΦΠΑ 24% αξίας 115.822,33€ ήτοι συνολικής αξίας 598.415,38€.
- Δεν δηλώθηκαν εμπορεύματα έναρξης
- Το απασχολούμενο προσωπικό της ελεγχόμενης οντότητας στις 30/09/2019 αποτελείται από σαράντα πέντε (45) εργαζόμενους σύμφωνα με τη κατάσταση του «ΕΡΓΑΝΗ» , όπως αναλυτικά εμφανίζεται παρακάτω : [...]

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη αφενός α) το Ιδιωτικό Συμφωνητικό Σύστασης Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής εταιρείας και Καταστατικό της επιχείρησης ΙΚΕ και β) την έκθεση Εκτίμησης των στοιχείων Ενεργητικού και Παθητικού της ατομικής επιχείρησης του του και αφετέρου τα δεδομένα των βιβλίων της ελεγχόμενης οντότητας και των στοιχείων που προσκομίστηκαν διαπιστώνει ότι, ο ελεγχόμενος δεν είχε τη δυνατότητα να εισφέρει σε είδος (εμπορεύματα) αξίας 495.000,00€ ,ως κάλυψη εταιρικής εισφοράς στην υπό σύσταση εταιρεία ΙΚΕ διότι :

1. Δεν διέθετε εμπορεύματα από αγορά ή από απόθεμα αξίας 505.491,76€ όπως αυτά εκτιμήθηκαν στις 30/09/2019 με την έκθεση Εκτίμησης των ορκωτών λογιστών και καθώς η συνολική αξία των εμπορευμάτων που διέθετε η ελεγχόμενη οντότητα στις 30/09/2019 σύμφωνα με τα βιβλία της ανέρχονταν στο ποσό των 400.343,56€.
2. Δεν διέθετε το προσωπικό που αναφέρεται στην σχετική έκθεση Εκτίμησης των ορκωτών λογιστών και ήτοι είκοσι δύο (22) εργαζομένων στους οποίους όφειλε μισθούς αξίας 10.491,76€ καθώς σύμφωνα με την κατάσταση του ΕΡΓΑΝΗ το έμμισθο προσωπικό της ελεγχόμενης στις 30/09/2019 ήταν σαράντα πέντε (45) εργαζόμενοι .

Συνοψίζοντας ο έλεγχος θεωρεί την έκθεση Εκτίμησης της αξίας της ατομικής επιχείρησης του ... του **ανακριβή** με αποτέλεσμα ο ελεγχόμενος ... του να μην έχει τη δυνατότητα να εισφέρει στην υπό ίδρυση εταιρεία ΙΚΕ το εταιρικό μερίδιο σε είδος, αξίας 495.000,00 € , που φέρεται ότι εισέφερε».

Επειδή, η έκθεση ελέγχου ως δημόσιο έγγραφο αποτελεί πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτή.

Επειδή, με αφορμή το ως άνω πληροφοριακό δελτίο της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, το 2° ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης διενήργησε έλεγχο στην προσφεύγουσα εταιρεία για τα φορολογικά έτη 2019-2022.

Επειδή, σε κανένα στάδιο του ελέγχου η προσφεύγουσα επιχείρηση δεν προσκόμισε, ως όφειλε, αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων προκειμένου να επαληθευτεί η ορθότητα της σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων από την έναρξη της Ι.Κ.Ε., ενώ από το τηρούμενο λογιστικό

σύστημα, Ημερολόγια, Ισοζύγια και Μητρώο Παγίων που προσκομίστηκαν στον έλεγχο δεν προκύπτουν ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη τα δεδομένα και οι πληροφορίες που αφορούν τα αποθέματα αρχής και τέλους κάθε χρήσης, ώστε να διενεργηθούν από τη φορολογική αρχή οι απαραίτητες συμφωνίες και επαληθεύσεις. Δεδομένου ότι η προσφεύγουσα διενεργεί λιανικές συναλλαγές από τα ως άνω προσκομισθέντα στοιχεία δεν τεκμηριώνονται οι διακινήσεις των αγαθών και δεν προκύπτουν οι μεταβολές στο αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων.

Επειδή, από το πληροφοριακό δελτίο της Δ.Ο.Υ. Λαμίας προκύπτει με σαφήνεια ότι η έκθεση εκτίμησης της αξίας της εισφερόμενης ατομικής επιχείρησης, δηλαδή της αξίας των εμπορευμάτων έναρξης της προσφεύγουσας Ι.Κ.Ε. είναι ανακριβής.

Κατόπιν αυτού, ορθώς η φορολογική αρχή απέρριψε τα αποθέματα έναρξης και λήξης κάθε ελεγχόμενης χρήσης, δεδομένου ότι από τα προσκομισθέντα φορολογικά αρχεία, Ημερολόγια & Ισοζύγια, προκύπτουν πληροφορίες μόνο για τις αγορές και πωλήσεις κάθε χρήσης και όχι για τα αποθέματα αρχής & τέλους, κατά παράβαση του άρθρου 5 παρ.8&9 του ν.4308/2015.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από **05-11-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής **α)**της εταιρείας με την επωνυμία «..... **Ι.Κ.Ε**» με **ΑΦΜ** και **β)**του νόμιμου εκπροσώπου και διαχειριστή **του με Α.Φ.Μ.:**

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

1)Επί της υπ' αριθμ./03-10-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019.

Κύριος φόρος	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
		34.335,26 €
Πρόστιμο άρ.58 του ν.4987/2022	17.167,63 €	17.167,63 €
Συνολικό ποσό	51.502,89 €	51.502,89 €

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ).

2)Επί της υπ' αριθμ./03-10-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020.

Ζημία που αναγνωρίζεται	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		241.239,28€	20.180,57€	20.180,57€

3)Επί της υπ' αριθμ. .../03-10-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2021.

Κύριος φόρος	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	60.398,25€	60.398,25€
Πρόστιμο άρ.58 του ν.4987/2022	30.199,13€	30.199,13€
Συνολικό ποσό	90.597,38€	90.597,38€

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ).

4)Επί της υπ' αριθμ. .../03-10-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2022.

Κύριος φόρος	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	10.367,60€	10.367,60€
Πρόστιμο άρ.58 του ν.4987/2022	5.183,80€	5.183,80€
Συνολικό ποσό	15.551,40€	15.551,40€

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ).

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.