



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 31-03-2025

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 850

ΤΜΗΜΑ : Α4 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1312-366, -347
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

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

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)*».

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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 υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, κατοίκουκατά α) της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2019 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, β) της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2020 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, γ) της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2019 – 31/12/2019 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης και δ) της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2020 – 31/12/2020 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις και των οικείων εκθέσεων ελέγχου, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά τη μελέτη των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής επαγόμεστε τα ακόλουθα:

α) Με τη με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, φορολογικού έτους 2019, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 64.106,55€, πλέον πρόστιμο άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. (άρθρο 58 προγενέστερου Κ.Φ.Δ.) ποσού 32.053,28€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 14.363,01€, ήτοι συνολικό ποσό 110.522,84€.

β) Με τη με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, φορολογικού έτους 2020, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 46.752,71€, πλέον πρόστιμο άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. (άρθρο 58 προγενέστερου Κ.Φ.Δ.) ποσού 23.376,36€, ήτοι συνολικό ποσό 70.129,07€.

γ) Με τη με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2019 – 31/12/2019 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 4.831,27€, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ύψους 2.415,63€, ήτοι συνολικό ποσό 7.246,90€.

δ) Με τη με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2020 – 31/12/2020 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος

φόρος ποσού 7.853,84€, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ύψους 3.926,92€, ήτοι συνολικό ποσό 11.780,76€.

Οι προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από εκθέσεων μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, σύμφωνα με τις οποίες διενεργήθηκε μερικός έλεγχος για τη φορολογική περίοδο 01/01/202019 - 31/12/2020 στον προσφεύγοντα.

Σύντομο Ιστορικό

Ο υπό κρίση έλεγχος διενεργήθηκε στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος βάσει της με αριθ. εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης για τη φορολογική περίοδο 01/01/2019 - 31/12/2020. Ο προσφεύγων, με κύρια δραστηριότητα την εκτροφή αιγοπροβάτων, υπαγόταν σε κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α. και τηρούσε απλογραφικά βιβλία.

Κατόπιν της με αριθ. πρωτ. πρόσκλησης, ο προσφεύγων έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα βιβλία και στοιχεία της περιόδου.

Ο έλεγχος εξετάζοντας τόσο τα προσκομισθέντα στοιχεία όσο και δεδομένα από το σύστημα taxis για τις αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις σε συνδυασμό με ευρήματα του ελέγχου βάσει προηγούμενων ελέγχων για τις επιχειρήσεις αυτές, διαπίστωσε την ύπαρξη μη πραγματικών συναλλαγών, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν. 4172/2013, οι οποίες καταχωρίστηκαν στα βιβλία της επιχείρησης του προσφεύγοντος και την ύπαρξη δαπανών για τις οποίες δεν προσκομίστηκαν αποδεικτικά εξόφλησης με τραπεζικό μέσο κατά παρέκκλιση των διατάξεων του άρθρου 23 περ. β του Κ.Φ.Ε..

Ειδικότερα, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση δαπάνες ποσού 203.634,68€ και για το φορολογικό έτος 2019 δαπάνες ποσού 130.500,32€ και τις καταλόγισε ως λογιστικές διαφορές.

Εν συνεχεία, στις κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά στον λογαριασμό του προσφεύγοντος το με αρ. Σημείωμα Διαπιστώσεων με τις ανωτέρω διαπιστώσεις του ελέγχου, στο οποίο ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε. Κατόπιν τούτου, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης προχώρησε στην έκδοση των προσβαλλόμενων καταλογιστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος και Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2019 - 31/12/2020.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή άλλως τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Παράνομος και εσφαλμένος καταλογισμός φόρου εισοδήματος για τις δαπάνες που δεν εξέπεσαν από τη φορολογία εισοδήματος του λόγω μη εξοφλήσεώς τους διά πληρωμής με τραπεζικό μέσο. Ειδικότερα, τα επίμαχα τιμολόγια αφορούν σε απολύτως πραγματικές συναλλαγές με πρόσωπα που είχε και έχει σταθερή συνεργασία και οι οποίοι του παρείχαν πίστωση στην εξόφληση των κρινόμενων τιμολογίων, τα οποία δεν έχουν ακόμα εξοφληθεί.

- Παράνομος και εσφαλμένος καταλογισμός φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. για τις δαπάνες που δεν εξέπεσαν από το ακαθάριστο εισόδημα της επιχείρησής του, διότι θεωρήθηκαν μη πραγματικές κατά άρθρο 22 του ν. 4172/2013.

Πιο συγκεκριμένα, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι συναλλαγές του έτους 2020 με την εταιρεία αφορούσαν σε πλήρως αληθείς και πραγματικές αγορές λιπασμάτων, τις οποίες παρέλαβε και εξόφλησε εξ ολοκλήρου μέσω τραπεζικών καταθέσεων. Υποστηρίζει ότι όλα τα τιμολόγια ήταν νόμιμα εκδοθέντα, με τα πλήρη απαιτούμενα στοιχεία, και ότι δεν είχε κανέναν τρόπο να γνωρίζει ή να ελέγξει τυχόν πρόβλημα στο πρόσωπο του εκδότη. Συνεπώς, θεωρεί παντελώς εσφαλμένη την απόρριψη των δαπανών και του Φ.Π.Α. εισροών από τον έλεγχο και τον συνακόλουθο καταλογισμό φόρων. Ομοίως, ισχυρίζεται ότι οι συναλλαγές του με την για το φορολογικό έτος 2019 αφορούσαν πραγματική ανάθεση έργου εκπόνησης μελετών και έρευνας αγοράς, στο πλαίσιο επενδυτικής στρατηγικής για εκσυγχρονισμό και ανάπτυξη της αγροτοκτηνοτροφικής του επιχείρησης. Παρότι η εξόφληση των τιμολογίων εκκρεμεί, λόγω ανεξάρτητων αιτίων (πανδημία COVID-19, σοβαρά προβλήματα υγείας), υποστηρίζει ότι παρέλαβε κανονικά τις παραγγεληθείσες μελέτες και ότι τα σχετικά τιμολόγια είναι νόμιμα και πλήρως αντιπροσωπευτικά της μεταξύ τους συμφωνίας. Συνεπώς, θεωρεί εσφαλμένη την απόρριψη των δαπανών και του Φ.Π.Α. από τον έλεγχο και τον σχετικό καταλογισμό.

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

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 27 του ν 5104/2024 (23 ν. 4987/2022) ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπο λογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα. ...»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 76 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι:

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (ν.2690/1999) ορίζεται ότι:

«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της.

2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 33 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι:

«2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 6 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι:
«Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος (διορθωτικός προσδιορισμός φόρου). ...».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν. 4172/2013, όπως ίσχυε :

«Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

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

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

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

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 23 του Ν. 4172/2013, όπως ίσχυε :

«Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

.....β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής,

γ) οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές,.....».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 1-3 του ν. 2859/2000 (ΦΕΚ Α.248), ορίζεται ότι:

«1. Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία "φόρος προστιθέμενης αξίας" σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου.

Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεος σε βάρος του αντισυμβαλλομένου.

2. 1. Αντικείμενο του φόρου είναι:

α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,

β) η εισαγωγή αγαθών στο εσωτερικό της χώρας,

γ) η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που πραγματοποιείται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο,....

3. 1. Στο φόρο υπόκειται:

α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής,....».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι:

«1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

.....

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,....».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι:

1. Η επιβολή του φόρου γίνεται από τον Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος του υπόχρεου στο φόρο. Η παραλαβή των δηλώσεων γίνεται από τον εν λόγω Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 38.

2. Ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. ελέγχει την ακρίβεια των υποβαλλόμενων δηλώσεων και προβαίνει στην εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση.

Κατά την υποβολή της ειδικής δήλωσης Φ.Π.Α. που προβλέπεται από τις διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36 και σε περίπτωση κατά την οποία το δηλούμενο από τον υποκείμενο στον φόρο τίμημα υπολείπεται της αγοραίας αξίας, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ελέγχει άμεσα την ακρίβεια της υποβαλλόμενης δήλωσης, λαμβάνοντας υπόψη του τις αξίες όπως αυτές ισχύουν στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων και στη φορολογία εισοδήματος, καθώς και το συνολικό κόστος του παραδιδόμενου ακινήτου σε συνδυασμό με τα τεχνικά, ποσοτικά και οικονομικά δεδομένα που αφορούν την άδεια ανέγερσης του ακινήτου. Σε περίπτωση κατά την οποία ο

υποκείμενος στο φόρο δεν αποδέχεται το αποτέλεσμα του ελέγχου αυτού, η αξία του παραδιδόμενου ακινήτου υπόκειται στη δεσμευτική κρίση του Σώματος Ορκωτών Εκτιμητών.

Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ρυθμίζεται ο τρόπος, η διαδικασία και κάθε αναγκαίο στοιχείο ή λεπτομέρεια που αφορά τον έλεγχο αυτόν.

3.Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως:

- α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες,
- β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ'αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος....».

Επειδή, ο υπό κρίση έλεγχος διενεργήθηκε στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος βάσει της με αριθ. εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης για τη φορολογική περίοδο 01/01/202019 - 31/12/2020. Η επιχείρηση, με κύρια δραστηριότητα την εκτροφή αιγοπροβάτων, υπαγόταν σε κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α. και τηρούσε απλογραφικά βιβλία. Κατόπιν της με αριθ. πρωτ. πρόσκλησης, ο προσφεύγων έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τα βιβλία και στοιχεία της περιόδου.

Επειδή, ο έλεγχος εξετάζοντας τόσο τα προσκομισθέντα στοιχεία όσο και δεδομένα από το σύστημα taxis για τις αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις σε συνδυασμό με ευρήματα του ελέγχου βάσει προηγούμενων ελέγχων για τις επιχειρήσεις αυτές, διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων, τα φορολογικά έτη 2019 και 2020, καταχώρησε στα βιβλία της επιχείρησής του δαπάνες που δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα, σύμφωνα με το άρθρα 22 και 23 του Ν.4172/2013, όπως αποτυπώνονται στον κάτωθι πίνακα:

Φορολογικό έτος 2019

Δαπάνες άνω των 500,00€, χωρίς να προσκομιστούν αποδεικτικά στοιχεία από τα οποία να προκύπτει η τμηματική ή ολική εξόφλησή τους με τραπεζικό μέσο πληρωμής (άρθρο 23 περ. β' του ν. 4172/2013)	5.634,68€
Δαπάνες με αντισυμβαλλόμενη την επιχείρηση καθώς πρόκειται για μη πραγματικές συναλλαγές (άρθρο 22 παρ. β' του ν. 4172/2013)	198.000,00€
ΣΥΝΟΛΟ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ	203.634,68€

Φορολογικό έτος 2020

Δαπάνες για τις οποίες δεν αποδεικνύεται ότι πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της (άρθρο 22 περ. α' του ν. 4172/2013)	290,32€
Δαπάνες με αντισυμβαλλόμενη την επιχείρηση καθώς πρόκειται για μη πραγματικές συναλλαγές (άρθρο 22 παρ. β' του ν. 4172/2013)	130.210,00€
ΣΥΝΟΛΟ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ	130.500,32€

Ως εκ τούτου, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε τις ως άνω δαπάνες και τις καταλόγισε ως λογιστικές διαφορές.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι καταλογισμοί φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. είναι εσφαλμένοι και παράνομοι, καθώς αφορούν σε απολύτως πραγματικές συναλλαγές με πρόσωπα με τα οποία είχε σταθερή συνεργασία, για τις οποίες είτε υπήρξε πίστωση και δεν έχουν ακόμη εξοφληθεί, είτε εξοφλήθηκαν κανονικά μέσω τραπεζικών καταθέσεων. Ειδικότερα, οι συναλλαγές του έτους 2020 με την εταιρεία αφορούσαν αγορές λιπασμάτων που παραδόθηκαν και εξοφλήθηκαν μέσω τραπεζής, ενώ οι συναλλαγές με την για το έτος 2019 αφορούσαν σε ανάθεση έργου εκπόνησης μελετών, οι οποίες παραδόθηκαν και εξυπηρετούσαν πραγματικές επενδυτικές ανάγκες της επιχείρησης. Συνεπώς, ο προσφεύγων θεωρεί εσφαλμένη τη μη αναγνώριση των σχετικών δαπανών από τον έλεγχο.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, στις από οικείες εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, επί των οποίων ερείδονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, αποτυπώνονται αναλυτικά, ανά φορολογική περίοδο, όλες οι δαπάνες που δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα, σύμφωνα με τα άρθρα 22 και 23 του Ν. 4172/2013, καθώς και η αιτιολογημένη κρίση του ελέγχου.

Επειδή, κατά το φορολογικό έτος 2019, για δύο φορολογικά παραστατικά άνω των 500,00€ (καθαρής αξίας 4.425,00€ και 1.209,68€ αντίστοιχα), ο προσφεύγων ουδέποτε προσκόμισε παραστατικά εξόφλησης, είτε τμηματικής είτε ολικής μέσω τράπεζας. Ως εκ τούτου, ορθώς ο έλεγχος κατέληξε ότι οι εν λόγω δαπάνες δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, σύμφωνα με το άρθρο 23 περ. β' του ν. 4172/2013.

Επειδή, όσον αφορά τις δαπάνες που καταχωρήθηκαν στα βιβλία της εταιρείας του προσφεύγοντος με αντισυμβαλλόμενη την εταιρεία, κατά το φορολογικό έτος 2019, σύμφωνα με τις σελ. 23-28 της οικείας έκθεσης ελέγχου εισοδήματος, ο έλεγχος διαπίστωσε τα παρακάτω:

- Από το προφίλ της αντισυμβαλλόμενης επιχείρησης στο σύστημα Taxis, διαπιστώθηκε ότι έκανε έναρξη εργασιών στις και η κύρια δραστηριότητά της ήτανΕπιπλέον, για το εν λόγω έτος τα έσοδά της ανέρχονται στο ύψος των 1.480.760,12€ και τα έξοδά της στο ποσό των 1.449.587,29€ που δεν δικαιολογούνται για μια νεοσύστατη επιχείρηση.

- Η κύρια προμηθεύτρια της ως άνω αντισυμβαλλόμενης είναι η επιχείρηση η οποία σε προγενέστερο έλεγχο έχει κριθεί από το 4^ο ΕΛΚΕ ως εικονική επιχείρηση στο σύνολό της (σελ. 24-25 οικείας έκθεσης ελέγχου εισοδήματος).

- Η από Σύμβαση Αναθέσεως Έργου μεταξύ της επιχείρησης του προσφεύγοντος και της αντισυμβαλλόμενης εταιρείας αναφέρεται σε υπηρεσίες όπως έρευνα αγοράς και διαφήμιση, οι οποίες δεν συνάδουν με την παραγωγική δραστηριότητα της ελεγχόμενης. Επιπλέον, οι υπηρεσίες που αναγράφονται στα κρινόμενα Τ.Π.Υ. της εν λόγω αντισυμβαλλόμενης δεν συνάδουν με τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές μιας αγροτοκτηνοτροφικής μονάδας (άρθρο 22 περ. α' του ν. 4172/2013)

- Η συμφωνηθείσα αξία για τις παρεχόμενες υπηρεσίες στο πλαίσιο της συγκεκριμένης σύμβασης ανέρχεται στο ποσό των 200.000,00€, η οποία κρίνεται ανώτερη της αγοραίας αξίας κατά παρέκκλιση του άρθρου 22 περ. β' του ν. 4172/2013.

- Δεν προσκομίστηκαν αποδεικτικά στοιχεία από τα οποία να προκύπτει η τμηματική ή ολική εξόφλησή τους με τραπεζικό μέσω πληρωμής (άρθρο 23 περ. β' του ν. 4172/2013).

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, η αντισυμβαλλόμενη αν και νεοσύστατη παρουσιάζει υπέρογκες συναλλαγές, με δραστηριότητα που δεν σχετίζεται με τη φύση της επιχείρησης του προσφεύγοντος και συνδέεται με επιχείρηση (η οποία τελούσε ως κύρια προμηθεύτριά της) που είχε χαρακτηριστεί ως εικονική. Επιπλέον, η συμφωνηθείσα αμοιβή κρίθηκε υπερβολική και δεν προσκομίστηκαν αποδεικτικά πληρωμής μέσω τραπεζικού μέσου. Ως εκ τούτου, ο έλεγχος έκρινε τις εν λόγω συναλλαγές του προσφεύγοντος με την εταιρεία για το φορολογικό έτος 2019 ως μη πραγματικές συναλλαγές και ορθώς δεν τις αναγνώρισε προς έκπτωση από τις φορολογίες εισοδήματος και Φ.Π.Α..

Επειδή, κατά το φορολογικό έτος 2020, όσον αφορά τις δαπάνες που καταχωρήθηκαν στα βιβλία της εταιρείας του προσφεύγοντος με αντισυμβαλλόμενη την εταιρεία σύμφωνα με τις σελ. 29-38 της οικείας έκθεσης ελέγχου εισοδήματος, ο έλεγχος διαπίστωσε τα παρακάτω:

- Η έδρα της αντισυμβαλλόμενης είναι στην Η εν λόγω επιχείρηση δεν δηλώνει υποκατάστημα ή αποθήκη στην οποία μπορούν να αποθηκευτούν εμπορεύματα, όπως, εν προκειμένω, αγροτικά εφόδια.

- Η κύρια προμηθεύτρια της ως άνω αντισυμβαλλόμενης είναι η επιχείρησηη οποία σε προγενέστερο έλεγχο έχει κριθεί από το 4ο ΕΛΚΕ ως εικονική επιχείρηση στο σύνολό της (σελ. 32-34 οικείας έκθεσης ελέγχου εισοδήματος).

- Από το προφίλ της αντισυμβαλλόμενης επιχείρησης προκύπτει ότι έκανε έναρξη εργασιών στις 11-11-2019 και δεν διενήργησε καμία συναλλαγή το εν λόγω έτος. Ωστόσο, για το φορολογικό έτος 2020 εμφανίζει έσοδα ύψους 723.922,50€ πλέον Φ.Π.Α. 94.109,93€, τα οποία δεν δικαιολογούνται για μια νεοσύστατη επιχείρηση. Επιπλέον, εμφανίζει έξοδα ύψους 756.362,00€ εκ των οποίων τα 746.460,00€ έχουν ληφθεί από την εικονική επιχείρηση

- Ο προσφεύγων ναι μεν προσκομίζει παραστατικά εξόφλησης με κατάθεση μετρητών σε τραπεζικούς λογαριασμούς, ωστόσο δεν προσκόμισε κανένα φορτωτικό έγγραφο ούτε κάποιο άλλο αποδεικτικό στοιχείο μεταφοράς των εμπορευμάτων από την έδρα της αντισυμβαλλόμενης στην έδρα της επιχείρησης του προσφεύγοντος. Επιπλέον δεν αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας των οχημάτων που μετέφεραν τα εμπορεύματα. Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, διαπιστώθηκε ότι η αντισυμβαλλόμενη εταιρεία δεν διέθετε υποδομές αποθήκευσης αγροτικών εφοδίων, είχε ως κύριο προμηθευτή επιχείρηση που είχε κριθεί ως εικονική, εμφάνισε μη συνήθη επίπεδα εσόδων και εξόδων για νεοσύστατη εταιρεία και δεν προσκομίστηκαν αποδεικτικά μεταφοράς των εμπορευμάτων ή φορτωτικά έγγραφα. Επομένως, ο έλεγχος έκρινε τις εν λόγω συναλλαγές ως μη πραγματικές και ορθώς δεν αναγνώρισε τις σχετικές δαπάνες προς έκπτωση από τη φορολογία εισοδήματος και Φ.Π.Α.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προέβαλε κανέναν ισχυρισμό ούτε προσκόμισε αποδεικτικά στοιχεία αναφορικά με τις λοιπές δαπάνες που δεν αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο, οι οποίες απορρίφθηκαν διότι δεν αποδείχθηκε ότι πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης ή στο πλαίσιο των συνήθων εμπορικών συναλλαγών της, σύμφωνα με το άρθρο 22 περ. α' του ν. 4172/2013.

Κατόπιν των ανωτέρω, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί παράνομου και εσφαλμένου καταλογισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. κρίνονται ως αβάσιμοι και απορρίπτονται.

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη όλα τα ως άνω εκτεθέντα, οι διαπιστώσεις του διενεργηθέντος φορολογικού ελέγχου, όπως διατυπώνονται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος και Φ.Π.Α., επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Κατόπιν των ανωτέρω

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του και την επικύρωση:

α) της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2019 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης,

β) της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2020 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης,

γ) της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2019 – 31/12/2019 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης και

δ) της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2020 – 31/12/2020 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης.

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

Φορολογικό έτος 2019

- Υπ' αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής Προστίμου

Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου	64.106,55 €
Πρόστιμο άρθρου 54 του ν. 5104/2024 (58 ν. 4987/2022)	32.053,28 €
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	14.363,01€
Σύνολο φόρου για καταβολή	110.522,84 €

- Υπ' αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου

Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου	4.831,27 €
Πρόστιμο άρθρου 54 του ν. 5104/2024 (58A ν. 4987/2022)	2.415,63 €
Σύνολο φόρου για καταβολή	7.246,90 €

Φορολογικό έτος 2020

- Υπ' αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής Προστίμου

Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου	46.752,71 €
------------------------------	-------------

Πρόστιμο άρθρου 54 του ν. 5104/2024 (58 ν. 4987/2022)	23.376,36 €
Σύνολο φόρου για καταβολή	70.129,07 €

- Υπ' αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου

Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου	7.853,84 €
Πρόστιμο άρθρου 54 του ν. 5104/2024 (58Α ν. 4987/2022)	3.926,92 €
Σύνολο φόρου για καταβολή	11.780,76 €

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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.