



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 27/03/2025

Αριθμός απόφασης: 823

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312351

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

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

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (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 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή του κάτοικος κατά των:

- Υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01-31.12.2019, του προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.
 - Υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01-31.12.2018, του προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.
 - Υπ' αριθμ.....Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.
 - Υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.
- και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση.
 6. Τις απόψεις του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.
 7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία υποβλήθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α/ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2019-31.12.2019, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, διαφορά φόρου ποσού 76.943,01€, πρόστιμο φόρου άρθρου 58Α ν.4987/2022 (νυν άρθ.54 του ν.5104/2024) ποσού 38.471,50€, ήτοι συνολικό ποσό 115.414,51€.

Με την υπ' αριθ..... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α/ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2018-31.12.2018, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, διαφορά φόρου ποσού 18.927,82€, πρόστιμο φόρου άρθρου 58Α ν.4987/2022 (νυν άρθ.54 του ν.5104/2024) ποσού 9.463,91€, ήτοι συνολικό ποσό 28.391,73€.

Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, διαφορά φόρου ποσού 3.563,87€, πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ν.4987/2022 (νυν άρθ.54 του ν.5104/2024) ποσού 1.781,94€, ήτοι συνολικό ποσό 5.345,82€.

Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, διαφορά φόρου ποσού 3.411,05€, πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ν.4987/2022 (νυν άρθ.54 του ν.5104/2024) ποσού 1.705,53€, ήτοι συνολικό ποσό 5.116,58€.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Στον προσφεύγοντα, με κύρια δραστηριότητα με διακριτικό τίτλο δυνάμει της με αριθ. εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής διενεργήθηκε φορολογικός έλεγχος στη Φορολογία Εισοδήματος και Φ.Π.Α..

Φορολογία Εισοδήματος

Από τον έλεγχο της ορθής μεταφοράς των δεδομένων των βιβλίων και στοιχείων στις οικείες δηλώσεις διαπιστώθηκε ότι τα δεδομένα των βιβλίων δεν μεταφέρθηκαν ορθά στις καταστάσεις οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα, ούτε στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος (έντυπο Ν).Ειδικότερα:

Σύγκριση δεδομένων βιβλίων – δηλώσεων			
Έτος	Σύνολο αγορών και εξόδων βάσει Ε3	Σύνολο αγορών και εξόδων βάσει βιβλίων	Διαφορά
2018	629.942,42	609.643,04	20.299,38
2019	506.549,39	485.604,18	20.945,21

Συνεπώς από τον έλεγχο δεν αναγνωρίστηκε το δικαίωμα έκπτωσης ποσού 20.299,38€ και 20.945,21€, για το φορολογικό έτος 2018 και 2019, αντίστοιχα, καθώς οι επιπλέον αυτές δαπάνες δεν έχουν εγγραφεί στα τηρούμενα βιβλία και δεν αποδείχθηκαν με κατάλληλα δικαιολογητικά. Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω όσον αφορά τη φορολογία εισοδήματος τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίστηκαν ως κάτωθι:

	2018	2019
Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα δήλωσης	7.356,89	6.874,31
Πλέον λογιστικές διαφορές ελέγχου	20.299,38	20.945,21
Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα ελέγχου	27.656,27	27.819,52

Φορολογία Φ.Π.Α.

Φορολογητέες εισροές – Φόρος εισροών

Από τον έλεγχο ορθής μεταφοράς στις δηλώσεις (κατ' αξία και κωδικό, ανάλογα με τον συντελεστή Φ.Π.Α.), των εισροών (αγορές και δαπάνες), όπως προκύπτουν από τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία, διαπιστώθηκε ότι αυτές δεν μεταφέρθηκαν ορθά. Οι διαφορές που προκύπτουν στις αξίες και στον φόρο εισροών αποτυπώνονται στους κατωτέρω πίνακες:

	Βιβλία 2018	Δήλωσης 2018	Διαφορά
Φορολογητέες εισροές	467.300,49	482.176,02	14.875,53
ΦΠΑ εισροών	100.170,22	111.278,63	11.108,41

	Βιβλία 2019	Δήλωσης 2019	Διαφορά
Φορολογητέες εισροές	326.202,86	483.365,36	157.162,50
ΦΠΑ εισροών	72.112,87	97.376,17	25.263,30

Συνεπώς ο προσφεύγων εξέπεσε από τον Φ.Π.Α. των εκρών επιπλέον ποσά ύψους 11.108,41€ για το φορολογικό έτος 2018 και 25.263,30€ για το φορολογικό έτος 2019.

Φορολογητέες εκροές – Φόρος εκροών 2018

Από τον έλεγχο στα βιβλία και στοιχεία, διαπιστώθηκε ότι κατά το φορολογικό έτος 2018 εκδόθηκαν από τον προσφεύγοντα έντεκα (11) φορολογικά στοιχεία (τιμολόγια πώλησης) προς την ατομική επιχείρηση για την πώληση διαφόρων ειδών, για τα οποία δεν επιρρίφθηκε ο αναλογούν ΦΠΑ 24%. Η συνολική αξία των εν λόγω τιμολογίων είναι ύψους 142.949,00€. Συνεπώς, κατά τη χρήση 2018 δεν επιρρίφθηκε ΦΠΑ 24% στα ανωτέρω τιμολόγια ύψους 34.307,76€ (142.949 * 24%).

2019

Από τον έλεγχο στα βιβλία και στοιχεία, διαπιστώθηκε ότι κατά το φορολογικό έτος 2019 εκδόθηκαν από τον προσφεύγοντα εννιά (9) φορολογικά στοιχεία (τιμολόγια πώλησης) προς την ατομική επιχείρηση για την πώληση διαφόρων ειδών μελισσοτροφίας, για τα οποία δεν επιρρίφθηκε ο αναλογούν ΦΠΑ 24%. Η συνολική αξία των εν λόγω τιμολογίων είναι ύψους 119.664,37€. Συνεπώς, κατά τη χρήση 2018 δεν επιρρίφθηκε ΦΠΑ 24% στα ανωτέρω τιμολόγια ύψους 28.719,45€ (119.664,37 * 24%).

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω προσδιορίστηκε χρεωστικό υπόλοιπο ως κάτωθι:

2018

Ανάλυση	Δήλωσης	Ελέγχου	Διαφορά
Αξία φορολογητέων εκροών	443.113,30	586.062,30	142.949,00
Αξία φορολογητέων εισροών	482.176,02	467.300,49	14.875,53
Φόρος εκροών	105.956,13	140.263,89	34.307,76
Υπόλοιπο φόρου εισροών	132.444,48	121.336,07	11.108,41
Πιστωτικό υπόλοιπο	26.488,35		26.488,35
Χρεωστικό υπόλοιπο		18.927,82	18.927,82

2019

Ανάλυση	Δήλωσης	Ελέγχου	Διαφορά
Αξία φορολογητέων εκροών	507.031,40	626.695,77	119.664,37
Αξία φορολογητέων εισροών	483.365,36	326.202,86	157.162,50
Φόρος εκροών	120.336,43	149.055,88	28.719,45
Υπόλοιπο φόρου εισροών	123.864,52	72.112,87	51.751,65
Πιστωτικό υπόλοιπο	3.528,09		3.528,09
Χρεωστικό υπόλοιπο		76.943,01	76.943,01

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1) Ουδενμία διαφορά υφίσταται μεταξύ των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και του περιεχομένου των βιβλίων. Προς απόδειξη της διαπίστωσης από το 2^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής ότι υφίσταται διαφορά μεταξύ των ανωτέρω έπρεπε κατά την προσκόμιση των βιβλίων, των στοιχείων και λοιπών παραστατικών και εγγραφών στα βιβλία του, να είχε συνταχθεί έκθεση κατάσχεσης κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθ. 24 παρ.3 και άρθ. 24 παρ. 4 του ν.4987/2022 και επιπλέον να έχει συνταχθεί έκθεση ελέγχου περί ορθής τήρησης βιβλίων και ορθής έκδοσης και λήψης

φορολογικών στοιχείων. Το 2^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής στην σελίδα 12 της έκθεσης ελέγχου περί φορολογίας εισοδήματος, ρητά βεβαιώνει ότι κατά τον έλεγχο που διενήργησε κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του Ν.4308/2014 (περί ΕΛΠ) διαπίστωσε ότι αυτά τηρήθηκαν ορθώς. Αντιθέτως στο κεφάλαιο 7 της εν λόγω έκθεσης ελέγχου υπαινίσσεται ότι διαπίστωσε παραλείψεις και παρατυπίες σχετιζόμενες με την τήρηση των βιβλίων, καθώς και την έκδοση των στοιχείων, μεταξύ των οποίων και η μη επιβάρυνση των τιμολογίων με Φ.Π.Α., περίπτωση όμως η οποία δεν επιβεβαιώνεται με έκθεση ελέγχου για την εξακρίβωση εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014, την οποία όφειλε να είχε συντάξει το 2^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής προς απόδειξη των ισχυρισμών του.

2) Πλημμελείς, αντιφατικές και μη αποδεικτές τυγχάνουν οι διαπιστώσεις του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής κατά το μέρος που αυτές αφορούν την μη ορθή μεταφορά των δεδομένων των βιβλίων στις δηλώσεις Φ.Π.Α..

3) Βάσιμες τυγχάνουν οι διαπιστώσεις του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, κατά το μέρος που αυτές αφορούν την μη επίρριψη Φ.Π.Α. στα τιμολόγια που εξέδωσε προς της για αγορά αγαθών από αυτήν και αποκλειστικά για εξαγωγή αυτών σε χώρες εκτός Ε.Ε.. Στις περιπτώσεις αυτές ενήργησε σύμφωνα με την υπ' αριθ. ΠΟΛ 1203/28.12.2016 απόφαση περί της διαδικασίας απαλλαγής από τον Φ.Π.Α. κατά την παράδοση αγαθών προς εξαγωγή και ύστερα από τις οδηγίες που έλαβε από την 14' Δ/νση ΦΠΑ του Υπ. Οικονομικών. Αντιθέτως το 2^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής υποστήριξε ότι έπρεπε να είχε ακολουθηθεί η διαδικασία που ορίζεται στις διατάξεις της υπ' αριθ. ΠΟΛ. 1167/2015, η οποία αφορά υποχρεώσεις του τελικού εξαγωγέα και στην προκειμένη περίπτωση την Από παραδρομή και συγγνωστή πλάνη, δεν επιρρίφθηκε όντως ΦΠΑ στα τιμολόγια αυτά της, όπως ορίζεται στην περίπτωση α' της ΠΟΛ. 1203/2016 και κατ' επέκταση ούτε και πιστωτικό υπόλοιπο που ορίζεται στην περίπτωση γ' της ίδιας απόφασης, πλην όμως εκ της παράλειψης αυτής που οφείλεται σε εσφαλμένη ερμηνεία της απόφασης αυτής, ουδεμία ζημία υπέστη το δημόσιο, δεδομένου ότι τα εμπορεύματα αυτά που αγοράστηκαν από την εξήχθησαν αποδεδειγμένως στο εξωτερικό. Δηλαδή σε κάθε περίπτωση ολοκλήρωσης της εξαγωγής από την και την γνωστοποίηση έκαστης εξαγωγής δεν θα αποδίδετο ο αναλογών ΦΠΑ. Σύμφωνα με την υπ' αριθ. ΣΤΕ 355/2019 απόφαση έχει κριθεί, ότι το δημόσιο, δεν μπορεί να απαιτήσει ΦΠΑ μεγαλύτερο από εκείνον που εισέπραξε ο φορολογούμενος.

Με το υπ' αριθ. πρωτ. υπόμνημα ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι προσκομίζονται νέα στοιχεία και συγκεκριμένα:

1) Τα τηρηθέντα από την ατομική επιχείρηση της κόρης του,, βιβλία των διαχειριστικών περιόδων 01.01 -31.12.2018 και 01.01- 31.12.2019 από τα οποία αποδεικνύεται η καταχώριση των τιμολογίων που εξέδωσε επ' ονόματί της και τα τιμολόγια που εξέδωσε σε άλλες αλλοδαπές επιχειρήσεις.

2) Εκ νέου τα βιβλία που τήρησε για την ατομική του επιχείρηση στις διαχ/κές περιόδους 01.01-31.12.2018 και 01.01-31.12.2019, από τα οποία αποδεικνύεται η καταχώριση σε αυτά των τιμολογίων που εξέδωσε προς την κόρη του

3) Περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ που υπέβαλε η στις φορολογικές περιόδους 01.01-31.12.2018 και 01.01-31.12.2019.

4) Περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ που υπέβαλε ο ίδιος στις φορολογικές περιόδους 01.01-31.12.2018 και 01.01-31.12.2019.

5) Εκ νέου προσκόμιση κατάστασης εκδοθέντων από την ατομική του επιχείρηση τιμολογίων προς τηνκαι αντίστοιχα οι εξαγωγές που πραγματοποίησε αυτή στο εξωτερικό, με βάση τα εμπορεύματα που πούλησε σε αυτήν, με όλα τα παραστατικά (τιμολόγια, διασαφήσεις κ.λπ) εντός ντοσιέ που συνοδεύει την κατάσταση αυτή.

6) Παραστατικά δαπανών της ατομικής του επιχείρησης για τις χρήσεις 2018 και 2019 τις οποίες δεν έκανε δεκτές ο έλεγχος για το εισόδημα και το Φ.Π.Α.

Με το ως άνω υπόμνημα επαναλαμβάνει τους ισχυρισμούς που προβλήθηκαν με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή όσον αφορά τη διαπίστωση του ελέγχου περί διαφοράς μεταξύ δηλώσεων και βιβλίων. Ειδικότερα ισχυρίζεται ότι δεν συντάχθηκε σχετική έκθεση ελέγχου διατάξεων του ν.4308/2014 που να καταλογίζεται σχετική παράβαση και ότι δεν πραγματοποιήθηκε κατάσχεση των βιβλίων, των στοιχείων και λοιπών εγγράφων.

Επιπλέον ισχυρίζεται ότι από την φορολογική αρχή δεν διευκρινίζεται ποιες δαπάνες καταχωρήθηκαν στα βιβλία του, χωρίς παραστατικά στοιχεία, έτσι ώστε να αντικρουσθούν τα όσα περί αυτού επικαλείται το 2^ο ΕΛ.ΚΕ. Απτικής περί λογιστικών διαφορών.

Επιπρόσθετα όσον αφορά τα τιμολόγια που εξέδωσε προς τηνχωρίς την επίρριψη σε αυτά Φ.Π.Α. επί της ουσίας προβάλλεται εκ νέου ο ισχυρισμός της ενδικοφανούς προσφυγής ότι εν τέλει ουδεμία ζημία του δημοσίου αποδείχθει, πλην της παράλειψης της τυπικής διαδικασίας για την απαλλαγή του Φ.Π.Α..

ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΟΥΣ ΙΣΧΥΡΙΣΜΟΥΣ ΠΟΥ ΠΡΟΒΑΛΛΟΝΤΑΙ ΓΙΑ ΤΙΣ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΘΕΙΣΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΛΟΓΩ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΜΕΤΑΞΥ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΔΗΛΩΣΕΩΝ

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 22 «Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» του ν.4172/2013 ορίζεται ότι:

«Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις 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.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 29 «Πρόσβαση στα λογιστικά αρχεία – βιβλία και στοιχεία» του ν.5104/2024:

« ... 3. Ο υπάλληλος της Φορολογικής Διοίκησης που διενεργεί τον έλεγχο δύναται να κατάσχει λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) που τηρούνται ή διαφυλάσσονται, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και οποιαδήποτε άλλα ανεπίσημα βιβλία, έγγραφα, αρχεία ή στοιχεία, εφόσον το θεωρήσει αναγκαίο, προκειμένου να διασφαλισθεί η αποδεικτική αξία αυτών.

4. Για την εφαρμογή της παρ. 3 συντάσσεται έκθεση κατάσχεσης, η οποία υπογράφεται από τον υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης που ενεργεί την κατάσχεση και τον ίδιο τον φορολογούμενο ή τον παρόντα κατά τη διενέργεια της κατάσχεσης υπάλληλο ή εκπρόσωπό του ή λογιστή του, ή,

στην περίπτωση των νομικών προσώπων και οντοτήτων, εκτός των ανωτέρω προσώπων, από οποιονδήποτε εταίρο ή οποιοδήποτε μέλος της διοίκησής τους ή φορολογικό εκπρόσωπό τους. Αντίγραφο της έκθεσης κατάσχεσης παραδίδεται στον φορολογούμενο ή στα λοιπά πρόσωπα του πρώτου εδαφίου. Σε περίπτωση άρνησης των παραπάνω προσώπων να υπογράψουν, η έκθεση θυροκολλάται. Ο φορολογούμενος δικαιούται να λάβει αντίγραφα ή φωτοτυπίες των κατασχεθέντων με δαπάνες του. Για την κατάσχεση λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή άλλων εγγράφων τρίτου φορολογούμενου δεν απαιτείται επίδοση της έκθεσης κατάσχεσης σε αυτόν.»

Επειδή με το υπ' αριθμ. πρωτ. 2^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής 1046765 ΕΞ 19.04.2024 αίτημα παροχής στοιχείων του άρθ. 14 του Ν.5104/2024 ζητήθηκαν τα λογιστικά αρχεία και στοιχεία που τηρήθηκαν κατά την ελεγχόμενη περίοδο 01.01.2018 – 31.12.2019. Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε εμπρόθεσμα προσκομίζοντας στον έλεγχο τα ζητηθέντα με την ανωτέρω πρόσκληση, καθώς και την από 06.06.2024 υπεύθυνη δήλωση του άρθ. 8 του ν. 1599/1986 από τον ίδιο τον προσφεύγοντα, με βεβαιωμένο το γνήσιο της υπογραφής του από το gov.gr. Όλα τα ζητηθέντα εστάλησαν στο 2^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου (email) από τον λογιστή του προσφεύγοντα, κατόπιν της από 06.06.2024 εξουσιοδότησης του προσφεύγοντα με βεβαιωμένο το γνήσιο της υπογραφής του μέσω gov.gr, με την οποία δήλωσε ότι τα προσκομισθέντα αρχεία είναι ακριβή και αληθή. Ακολούθως προσκομίστηκαν στα γραφεία του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, από τον εξουσιοδοτημένο προς τούτο λογιστή ο φυσικός φάκελος με τα στοιχεία εσόδων εξόδων του προσφεύγοντα και τα αποδεικτικά εξόφλησής τους.

Επειδή λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω τα τηρούμενα βιβλία στάλθηκαν στον έλεγχο μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου (email) και συνεπώς δεν απαιτείται η σύνταξη έκθεσης κατάσχεσης.

Επειδή στην με ημερομηνία θεώρησης έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής για την φορολογική περίοδο 01.01.2018 – 31.12.2018 αναφέρεται ότι:

Τα δεδομένα των βιβλίων δεν μεταφέρθηκαν ορθά στις καταστάσεις οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα, ούτε στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος (έντυπο Ν). Πιο συγκεκριμένα, σύμφωνα με τα δεδομένα των τηρηθέντων βιβλίων, τα συνολικά έξοδα της χρήσης 2018 ανέρχεται στο ποσό των 609.643,04€ (μη συμπ/νου ΦΠΑ), ενώ στην κατάσταση οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα φορολογικού έτους 2018 έχει δηλωθεί σύνολο εξόδων 269.869,59€ και σύνολο αγορών 360.072,83€. Επομένως, δηλώθηκαν συνολικά έξοδα ύψους 629.942,42€ έναντι ποσού 609.643,04€ όπως αναγράφεται στα τηρούμενα βιβλία.

Αναλυτικότερα:

Σύγκριση δεδομένων βιβλίων – δηλώσεων – Φορολογικό έτος 2018		
Υπ' αρ. δήλωση Ε3 (Σύνολο αγορών και εξόδων)	Σύνολο εξόδων 2018 από βιβλία	Διαφορά
629.942,42€	609.643,04€	20.299,38€

Επιπλέον, μετά από έλεγχο στις συγκεντρωτικές καταστάσεις εξόδων (ΜΥΦ) φορολογικού έτους 2018, στις εγκεκριμένες εγγραφές, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων δήλωσε έξοδα ποσού

493.397,11€, έναντι συνολικού ποσού 496.502,88€ που δηλώθηκαν ως έσοδα από τους αντισυμβαλλόμενους σύμφωνα με τον κατωτέρω πίνακα:

Δεδομένα συγκεντρωτικών καταστάσεων ΜΥΦ - Φορολογικό έτος 2018		
Έξοδα από τον ίδιο	Έσοδα αντισυμβαλλόμενων	Διαφορά
493.397,11€	496.502,88€	3.105,77€

Προσθέτοντας στο ανωτέρω ποσό των 493.397,11€ (έξοδα από ίδιο - ΜΥΦ) και στο ποσό των 496.502,88€ (έσοδα αντισ/νων) τις δαπάνες μισθοδοσίας (84.458,84€), τους χρεωστικούς τόκους (10.423,29€) και τις αποσβέσεις (23.025,60€) τα οποία δεν συμπεριλαμβάνονται στις ΜΥΦ, προκύπτουν συνολικά έξοδα για το φορολογικό έτος 2018 ποσού 614.304,84€ και 617.410,61€ αντίστοιχα τα οποία και πάλι υστερούν κατά πολύ σε σχέση με τα δηλωθέντα στην δήλωση Ε3 ποσού 629.942,42€.

Κατόπιν των ανωτέρω ο έλεγχος δέχθηκε ως συνολικά έξοδα (αγορές και δαπάνες) της χρήσης 2018 το ποσό των 609.643,04€ όπως προκύπτει από τα τηρούμενα βιβλία του και δεν αναγνώρισε έκπτωση δαπανών ποσού 20.299,38€, καθώς οι εν λόγω δαπάνες δεν έχουν εγγραφεί στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών, ούτε αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά (αρθ. 22 ν.4172/2013).

Επειδή στην με ημερομηνία θεώρησης 07.11.2024 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής για την φορολογική περίοδο 01.01.2019 - 31.12.2019 αναφέρεται ότι:

Ομοίως για την χρήση 2019, διαπιστώθηκε ότι τα δεδομένα των βιβλίων δεν μεταφέρθηκαν ορθά στις καταστάσεις οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματικά δραστηριότητα, ούτε στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος (έντυπο Ν).

Πιο συγκεκριμένα, σύμφωνα με τα δεδομένα των τηρηθέντων βιβλίων, τα συνολικά έξοδα της χρήσης 2019 ανέρχονται στο ποσό των 485.604,18€ (μη συμπ/νου Φ.Π.Α.), ενώ στην κατάσταση οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα φορολογικού έτους 2019 έχει δηλωθεί σύνολο εξόδων 308.529,09€ και σύνολο αγορών 198.020,30€. Επομένως, δηλώθηκαν συνολικά έξοδα ύψους 506.549,39€ έναντι ποσού 485.604,18€ όπως αναγράφεται στα τηρούμενα βιβλία.

Αναλυτικότερα:

Σύγκριση δεδομένων βιβλίων - δηλώσεων - Φορολογικό έτος 2019		
Υπ' αρ. δήλωση Ε3 (Σύνολο αγορών και εξόδων)	Σύνολο εξόδων 2019 από βιβλία	Διαφορά
506.549,39€	485.604,18€	20.945,21€

Επιπλέον, μετά από έλεγχο στις συγκεντρωτικές καταστάσεις εξόδων (ΜΥΦ) φορολογικού έτους 2019, στις εγκεκριμένες εγγραφές, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων δήλωσε έξοδα ποσού 344.277,03€, έναντι συνολικού ποσού 307.450,09€ που δηλώθηκαν ως έσοδα από τους αντισυμβαλλόμενους σύμφωνα με τον κατωτέρω πίνακα:

Δεδομένα συγκεντρωτικών καταστάσεων ΜΥΦ - Φορολογικό έτος 2019		
Έξοδα από τον ίδιο	Έσοδα αντισυμβαλλόμενων	Διαφορά
344.277,03€	307.450,09€	36.826,94€

Προσθέτοντας στο ανωτέρω ποσό των 344.277,03€ (έξοδα από ίδιο - ΜΥΦ) και στο ποσό των 307.450,09€ (έσοδα αντισ/νων) τις δαπάνες μισθοδοσίας (99.085,20€), τους χρεωστικούς

τόκους (11.348,39€) και τις αποσβέσεις (27.547,81€), τα οποία δεν συμπεριλαμβάνονται στις ΜΥΦ, προκύπτουν συνολικά έξοδα για το φορολογικό έτος 2019 ποσού 482.258,43€ και 445.431,49€, αντίστοιχα. Τα δηλωθέντα έξοδα από τον ίδιο βάση ΜΥΦ, ποσού 482.258,43€ έχουν μικρή απόκλιση από τα δηλωθέντα στα βιβλία (485.604,18€) αλλά και πάλι υστερούν κατά πολύ σε σχέση με τα δηλωθέντα στην δήλωση Ε3, ποσού 506.549,39€.

Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων, ο έλεγχος δέχεται ως συνολικά έξοδα (αγορές και δαπάνες) της χρήσης 2019 το ποσό των 485.604,18€ όπως προκύπτει από τα βιβλία και από τις δηλώσεις ΜΥΦ τους προσφεύγοντα, καθώς προσκομίσθηκαν στον έλεγχο τα σχετικά, απαιτούμενα φορολογικά στοιχεία και διαπιστώθηκε ότι πρόκειται για δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης του προσφεύγοντα και δεν εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθ. 23 του ν.4172/2013. Ωστόσο ο έλεγχος δεν αποδέχθηκε την έκπτωση δαπανών συνολικού ποσού 20.945,21€, καθώς οι επιπλέον αυτές δαπάνες δεν έχουν εγγραφεί στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών για το φορολογικό έτος 2019, ούτε αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά (άρθ. 22 του ν.4172/2013).

Επειδή στην με ημερομηνία θεώρησης έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής για τις φορολογικές περιόδους 01.01-31.12.2018 και 01.01-31.12.2019 αναφέρεται ότι: Κατόπιν του ελέγχου για την ορθή μεταφορά στις δηλώσεις (κατ' αξία και κωδικό, ανάλογα με τον συντελεστή Φ.Π.Α.), των εισροών (αγορές και δαπάνες), όπως προκύπτουν από τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία, διαπιστώθηκε ότι αυτές δεν μεταφέρθηκαν ορθά. Οι διαφορές που προκύπτουν στις αξίες και στον φόρο εισροών αποτυπώνονται στους κατωτέρω πίνακες:

	Βιβλία 2018	Δηλώσεις 2018	Διαφορά
Φορολογητέες εισροές	467.300,49	482.176,02	14.875,53
ΦΠΑ εισροών	100.170,22	111.278,63	11.108,41

Συνεπώς από τον έλεγχο κρίθηκε ότι ο προσφεύγων κατά τη χρήση 2018 εξέπεσε από τον Φ.Π.Α. των εκροών του επιπλέον ποσό ύψους 11.108,41€.

	Βιβλία 2019	Δηλώσεις 2019	Διαφορά
Φορολογητέες εισροές	326.202,86	483.365,36	157.162,50
ΦΠΑ εισροών	72.112,87	97.376,17	25.263,30

Συνεπώς από τον έλεγχο κρίθηκε ότι ο προσφεύγων κατά τη χρήση 2019 εξέπεσε από τον Φ.Π.Α. των εκροών του επιπλέον ποσό ύψους 25.263,30€.

Επειδή τα προσκομιζόμενα στην Υπηρεσία μας με το υπ' αριθμ. πρωτ. υπόμνημα βιβλία του προσφεύγοντα για τις διαχειριστικές περιόδους 01.01-31.12.2018 και 01.01-31.12.2019 δεν λαμβάνονται υπόψη και δεν ακυρώνονται/ τροποποιούνται οι καταλογισμοί του ελέγχου καθώς:

- Τα ζητηθέντα βιβλία εστάλησαν στο 2^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου (email) από τον λογιστή του προσφεύγοντα, κατόπιν της από 06.06.2024 εξουσιοδότησης του προσφεύγοντα με βεβαιωμένο το γνήσιο της υπογραφής του μέσω gov.gr, με την οποία δήλωσε ότι τα προσκομισθέντα αρχεία είναι ακριβή και αληθή.
- Διαπιστώνονται διαφορές μεταξύ των προσκομιζόμενων βιβλίων και των δηλώσεων. Ειδικότερα: Από την τελευταία σελίδα των προσκομιζόμενων στην Υπηρεσία μας βιβλίων όσον αφορά τα έξοδα απεικονίζονται τα κάτωθι:

01.01.2018-31.12.2018

Αγορά εμπορευμάτων 0% (1)	Αγορά α' υλών 0% (2)	Αγορά εμπορευμάτων 24% (3)	Αγορά α' υλών 23% (4)	Αγορά α' υλών 24% (5)	Παροχές ΧΔΕ (6)	Παροχές ΜΔΕ (7)	Παροχές ΜΔΕ (8)	Παροχές ΜΔΕ (9)	Παροχές τρ ΜΔΕ (10)	ΦΠΑ
-3.492,50	3.492,5	10.105,00	1.001,56	348.966,27	142.342,55	87.526,26	1.800,00	339,64	37.861,14	111.534,03

Οι ως άνω αγορές και δαπάνες είναι ύψους 629.942,42€, ήτοι συμφωνούν με το υποβληθέν έντυπο Ε3, όμως όπως αναφέρεται ανωτέρω το ποσό αυτό υπερβαίνει τα ποσά των ΜΥΦ (από τον ίδιο:493.397,11€,αντισυμβαλλόμενοι:496.502,88€)προσαυξημένα με τις δαπάνες μισθοδοσίας (99.085,20€), τους χρεωστικούς τόκους (11.348,39€) και τις αποσβέσεις (27.547,81€).

Οι ως άνω φορολογητέες εισροές (1-5 και 7-10) είναι ύψους 487.599,87€ και ο φόρος εισροών 111.534,39€, ήτοι υπερβαίνουν τις δηλωθείσες φορολογητέες εισροές ύψους 482.176,02 και τον δηλωθέντα φόρο εισροών ύψους 111.278,63€

01.01.2019-31.12.2019

Αγορές παγίων 24% (1)	Αγορά εμπορευμάτων 24% (2)	Αγορά α' υλών 23% (3)	Αγορά α' υλών 24% (4)	Λοιπές Παροχές ΧΔΕ (5)	Λοιπές Παροχές ΜΔΕ (6)	Λοιπές Παροχές ΜΔΕ (7)	Λοιπές παρ. τρ. ΜΔΕ (8)	Φ.Π.Α. (9)
21.036,50	9.732,01	168,80	188.119,49	159.401,32	83.101,56	1.706,34	64.319,87	78.368,34

Οι ως άνω αγορές και δαπάνες είναι ύψους 527.585,89€, ήτοι δεν συμφωνούν με το υποβληθέν έντυπο Ε3. Συγκεκριμένα υπερβαίνουν τις δηλωθείσες οι οποίες είναι ύψους 506.549,39€. Επιπλέον οι ως άνω αγορές και δαπάνες ύψους 527.585,89€ υπερβαίνουν τα δηλωθέντα από τον ίδιο βάση ΜΥΦ (344.277,03€) προσαυξημένα με τις δαπάνες μισθοδοσίας (99.085,20€), τους χρεωστικούς τόκους (11.348,39€) και τις αποσβέσεις (27.547,81€), τα οποία δεν συμπεριλαμβάνονται στις ΜΥΦ.

Οι ως άνω φορολογητέες εισροές (1-4 και 6-8) είναι ύψους 368.184,57€ και ο φόρος εισροών 78.368,34€, ήτοι και πάλι υπολείπονται από τις δηλωθείσες φορολογητέες εισροές ύψους 483.365,36€ και τον δηλωθέν φόρο εισροών ύψους 97.376,17€.

Επειδή επιπλέον ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι προσκομίζει παραστατικά δαπανών της ατομικής του επιχείρησης για τις χρήσεις 2018 και 2019 τις οποίες δεν έκανε δεκτές ο έλεγχος για το εισόδημα και το Φ.Π.Α.

Επειδή οι καταλογισθείσες, από τον έλεγχο του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής, διαφορές προέκυψαν λόγω μη ορθής μεταφοράς των αγορών και δαπανών από τα τηρούμενα βιβλία στις δηλώσεις.

Επειδή λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω ορθώς ο έλεγχος προέβη στους ανωτέρω καταλογισμούς και οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα περί του αντιθέτου απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΟΥΣ ΙΣΧΥΡΙΣΜΟΥΣ ΠΟΥ ΠΡΟΒΑΛΛΟΝΤΑΙ ΓΙΑ ΤΙΣ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΘΕΙΣΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΛΟΓΩ ΜΗ ΕΠΙΡΡΙΨΗΣ ΦΠΑ ΣΕ ΕΚΔΟΘΕΝΤΑ ΑΠΟ ΤΟΝ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΑ ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1167/2015 με θέμα «Διαδικασία απαλλαγής από τον Φ.Π.Α. της αγοράς και της εισαγωγής αγαθών που προορίζονται για εξαγωγή ή ενδοκοινοτική παράδοση» καθώς και των υπηρεσιών που συνδέονται άμεσα με τις πράξεις αυτές:

«Καθορίζουμε τους όρους, τις προϋποθέσεις και τη διαδικασία απαλλαγής από το ΦΠΑ για την αγορά ή την εισαγωγή αγαθών που προορίζονται για εξαγωγή και ενδοκοινοτική παράδοση,

αυτούσια ή μεταποιημένα, καθώς και των υπηρεσιών που συνδέονται άμεσα με τις πράξεις αυτές, σύμφωνα με τα επόμενα άρθρα.

Άρθρο 1

Δικαιούχα πρόσωπα

Παρέχεται η ευχέρεια στους υποκειμένους στο φόρο να αγοράζουν από το εσωτερικό της χώρας ή να εισάγουν αγαθά, με απαλλαγή από το φόρο προστιθέμενης αξίας, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρούσας, εφόσον αυτά προορίζονται να αποτελέσουν αντικείμενο για την πραγματοποίηση εξαγωγών του άρθρου 24 παράγραφος 1 περιπτώσεις α και β και ενδοκοινοτικών παραδόσεων του άρθρου 28 παράγραφος 1 περιπτώσεις α και γ του Κώδικα Φ.Π.Α. (κυρ. Ν.2859/2000) καθώς και να λαμβάνουν υπηρεσίες που είναι άμεσα συνδεδεμένες με τις δραστηριότητες αυτές.

Άρθρο 2

Έγκριση απαλλαγής

..... Άρθρο 6

Τύπος και περιεχόμενο του εντύπου Ειδικού Διπλότυπου Δελτίου Απαλλαγής από το Φ.Π.Α.

Προκειμένου να τύχει της απαλλαγής από το Φ.Π.Α. σύμφωνα με την παρούσα ο υποκείμενος στο φόρο εκδίδει προς τον προμηθευτή του ή το Τελωνείο, κατά περίπτωση, Ειδικό Διπλότυπο Δελτίο Απαλλαγής από το Φ.Π.Α. «Ε.Δ.Δ.Α.» είτε χειρόγραφα είτε με μηχανογραφικά μέσα, ο τύπος και το περιεχόμενο του οποίου ορίζεται στο υπόδειγμα 8.

Άρθρο 7

Χρόνος και τρόπος έκδοσης του Ειδικού Διπλότυπου Δελτίου Απαλλαγής

1. Το Ειδικό Διπλότυπο Δελτίο Απαλλαγής από το Φ.Π.Α. φέρει αλληλοδιάδοχη αρίθμηση. Παρέχεται η δυνατότητα στους υποκείμενους στο φόρο να χρησιμοποιούν περισσότερες από μία σειρές «Ε.Δ.Δ.Α.» διακριτές και με ιδιαίτερη αλληλοδιάδοχη αρίθμηση. Στην αίτηση που υποβάλλεται σύμφωνα με το άρθρο 4 της παρούσας αναγράφεται ο αριθμός των σειρών «Ε.Δ.Δ.Α.» που πρόκειται να χρησιμοποιηθούν καθώς και το διακριτικό τους.

Το ποσό του ορίου της απαλλαγής σε κάθε σειρά κατανέμεται από τον υποκείμενο στο φόρο, ο οποίος έχει και δυνατότητα ανακατανομής του μεταξύ των σειρών για το χρονικό διάστημα που ισχύει, με την προϋπόθεση ότι το συνολικό άθροισμα των επί μέρους ποσών του ορίου απαλλαγής, που χρησιμοποιήθηκε σε όλες τις σειρές δεν θα υπερβαίνει το συνολικό όριο της απαλλαγής που εγκρίθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. για τη συγκεκριμένη δωδεκάμηνη χρονική περίοδο.

2. Το Ειδικό Διπλότυπο Δελτίο Απαλλαγής από το Φ.Π.Α. εκδίδεται σε δύο αντίτυπα από τον αγοραστή ή τον εισαγωγέα ή τον λήπτη υπηρεσιών, εκ των οποίων, το πρώτο αντίτυπο παραδίδεται στον προμηθευτή, εφόσον έχει συναινέσει στην πραγματοποίηση της συναλλαγής με την συγκεκριμένη διαδικασία, προκειμένου αυτός να εκδώσει το τιμολόγιο ή στο Τελωνείο Εισαγωγής προκειμένου να ολοκληρωθεί η εισαγωγή, χωρίς την επιβάρυνση της πράξης με ΦΠΑ.

Ο προμηθευτής στα τιμολόγια, που θα εκδώσει για τις εν λόγω πράξεις, αναγράφει τους αριθμούς των σχετικών Δελτίων Απαλλαγής. Δεν παρέχεται η δυνατότητα έκδοσης τιμολογίου χωρίς επιβάρυνση με τον ΦΠΑ που αναλογεί στην συναλλαγή, χωρίς την προηγούμενη έκδοση του «Ε.Δ.Δ.Α.»

..... Άρθρο 9

Λοιπές ρυθμίσεις

1. Το Ε.Δ.Δ.Α. διαφυλάσσεται και από τους δύο αντισυμβαλλόμενους για όσο χρόνο προβλέπεται από την κείμενη νομοθεσία η διαφύλαξη του σχετικού τιμολόγιου. ...»

Επειδή από τον έλεγχο των τηρηθέντων βιβλίων και των δύο χρήσεων (2018 και 2019) διαπιστώθηκε ότι πραγματοποιήθηκε μεγάλος όγκος πωλήσεων ειδών μελισσοτροφίας, προς την ατομική επιχείρηση με έδρα ίδια με τον προσφεύγοντα, ήτοι στον χωρίς να έχει επιρριφθεί στα εκδοθέντα τιμολόγια Φ.Π.Α. 24%. Οι πωλήσεις αυτές ήταν καθαρής αξίας 142.949,00€ κατά το έτος 2018 και 119.664,37€ κατά το έτος 2019.

Σε ερώτημα προς τον προσφεύγοντα για τον λόγο μη επίρριψης ΦΠΑ στα εν λόγω τιμολόγια, ο προσφεύγων απάντησε ότι τα πωλούμενα είδη προορίζονταν για εξαγωγή σε τρίτες χώρες και επικαλέστηκε την ΠΟΛ 1203/28.12.2016 «Διαδικασία απαλλαγής από τον Φ.Π.Α. κατά την παράδοση αγαθών προς εξαγωγή», η οποία όμως, όπως αναφέρεται στην με ημερομηνία θεώρησης έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, δεν αφορά τον ίδιο αλλά την αντισυμβαλλόμενη και συστεγαζόμενη επιχείρηση η οποία πραγματοποιεί τις εξαγωγές. Επίσης, σε ερώτημα του ελέγχου αν υφίσταται ειδικό δελτίο απαλλαγής ΦΠΑ από την αντισυμβαλλόμενη, βάση της ΠΟΛ. 1167/2015 (όπως τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ.1142/2017), η απάντηση ήταν αρνητική.

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω ο δηλωθέν φόρος εκροών αυξήθηκε από τον έλεγχο για το φορολογικό έτος 2018 κατά 34.307,76€ (142.949,00€ * 24%) και για το φορολογικό έτος 2019 κατά 28.719,45€ (119.664,37€ * 24%).

Επειδή εν συνεχεία συντάχθηκε το υπ' αριθ. Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου. Από τον έλεγχο εξετάστηκαν οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα σύμφωνα με το κάτωθι αιτιολογικό:

Ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα ότι δεν αναζητήθηκαν διασαφήσεις κλπ έγγραφα για τις εξαγωγές προϊόντων εκτός Ε.Ε., αυτός κρίθηκε ως ανακριβής καθώς από τον έλεγχο ζητήθηκαν, λήφθηκαν και ελέγχθηκαν όλες οι διασαφήσεις και επιβεβαιώθηκε ότι δεν αφορούν τον ίδιο (και τον τρέχοντα έλεγχο), αλλά την ατομική επιχείρηση, επιχείρηση η οποία συστεγάζεται με τον προσφεύγοντα και είναι αυτή η οποία πραγματοποιεί τις αναφερόμενες από τον προσφεύγοντα εξαγωγές σε τρίτες χώρες και είναι αυτή (.....) η οποία απαλλάσσεται από τον Φ.Π.Α. κατά την παράδοση των αγαθών.

Επιπλέον στην με ημερομηνία θεώρησης έκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής επισημαίνεται ότι στις συναντήσεις που έλαβαν χώρα στα γραφεία του εν λόγω ελεγκτικού κέντρου (πρακτικά συνάντησης: και), όλα τα παραπάνω εξετάστηκαν στον προσφεύγοντα, καθώς και ότι προκειμένου να λάβει και ο ίδιος απαλλαγή (ήτοι να μην επιρρίπτει ΦΠΑ στα εκδιδόμενα τιμολόγια πώλησης προς την επιχείρηση, θα έπρεπε η επιχείρηση να έχει υπαχθεί στις διατάξεις της ΠΟΛ.1167/29.07.2015 (όπως τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ. 1142/2017) «Διαδικασία απαλλαγής από το Φ.Π.Α. της αγοράς και της εισαγωγής αγαθών που προορίζονται για εξαγωγή ή ενδοκοινοτική παράδοση καθώς και των υπηρεσιών που συνδέονται άμεσα με τις πράξεις αυτές».

Επιπλέον, στο αίτημα του ελέγχου για προσκόμιση του σχετικού «Ειδικού Διπλότυπου Δελτίου Απαλλαγής» της επιχείρησης, προκειμένου να αγοράζει από το εσωτερικό της χώρας

(ήτοι από τον προσφεύγοντα), τα αγαθά που προορίζονται για εξαγωγή, ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε παρά μόνο επικαλέστηκε την ΠΟΛ 1203/28.12.2016 «Διαδικασία απαλλαγής από τον Φ.Π.Α. κατά την παράδοση αγαθών προς εξαγωγή» η οποία και πάλι δεν αφορά τον ίδιο αλλά την αντισυμβαλλόμενη και συστεγαζόμενη επιχείρηση

Επειδή ο προσφεύγων προκειμένου να αρθεί ο ως άνω καταλογισμός ΦΠΑ με το υπ' αριθμ υπόμνημα που υπέβαλε στην Υπηρεσία μας προσκόμισε τα ως άνω αναφερθέντα με α/α 1 έως και 5.

Επειδή για τις πωλήσεις που πραγματοποίησε ο προσφεύγων προς την, χωρίς επιβάρυνση Φ.Π.Α. δεν προσκομίστηκε «Ειδικό Διπλότυπο Δελτίο Απαλλαγής» και συνεπώς δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 7 της Πολ. 1167/2015 και ο προσφεύγων δεν είχε τη δυνατότητα έκδοσης τιμολογίων χωρίς τον αναλογούντα Φ.Π.Α..

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω για τις πωλήσεις που πραγματοποίησε προς την επιχείρηση ορθώς επιβαρύνθηκε ο προσφεύγων με τον αναλογούντα Φ.Π.Α. και οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί περί του αντιθέτου απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις απόεκθέσεις μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α., επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊστάμενου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

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

- Υπ' αριθμ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01-31.12.2019, του προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.
- Υπ' αριθμ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01-31.12.2018, του προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.
- Υπ' αριθμ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.
- Υπ' αριθμ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

**Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:
Φ.Π.Α (Αριθ. Πράξης) φορολογικής περιόδου 01.01-31.12.2019**

Διαφορά φόρου	76.943,01
Πρόστιμο άρθρου 58Α Ν.4987/2022 (νυν άρθρο 54 ν.5104/2024)	38.471,50
Σύνολο για καταβολή	115.414,51

Φ.Π.Α (Αριθ. Πράξης) φορολογικής περιόδου 01.01-31.12.2018

Διαφορά φόρου	18.927,82
Πρόστιμο άρθρου 58Α Ν.4987/2022 (νυν άρθρο 54 ν.5104/2024)	9.463,91
Σύνολο για καταβολή	28.391,73

Εισόδημα (Αριθ. Πράξης) φορολογικό έτος 2019

Διαφορά φόρου	3.563,87
Πρόστιμο άρθρου 58 Ν.4987/2022 (νυν άρθρο 54 ν.5104/2024)	1.781,94
Σύνολο για καταβολή	5.345,82

Εισόδημα (Αριθ. Πράξης) φορολογικό έτος 2018

Διαφορά φόρου	3.411,05
Πρόστιμο φόρου άρθρου 54 ν.5104/2024	1.705,53
Σύνολο για καταβολή	5.116,58

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

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ 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.