



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 17/04/2025

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 640

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 – 10
Ταχ. Κώδικας : 546 39 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332239, 240
e-mail : ded.thess@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' 58/19.04.2024), εφεξής ΚΦΔ,
- 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)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. της ΠΟΛ.1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017),
- δ. της με αριθμό Α.1165/22.11.2022 Απόφασης 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 ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ.1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 20/12/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ:, κατά των κατωτέρω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ:

- α) της υπ' αριθ. /04.12.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020,
- β) της υπ' αριθ. /04.12.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2021,
- γ) της υπ' αριθ. /04.12.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2020 – 31/12/2020,
- δ) της υπ' αριθ. /04.12.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2021 – 31/12/2021,

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθ./04.12.2024 και/04.12.2024 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικών ετών 2020 και 2021 αντίστοιχα, και τις υπ' αριθ./04.12.2024 και/04.12.2024 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικών περιόδων 01/01/2020 – 31/12/2020 και 01/01/2021 – 31/12/2021 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 20/12/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής 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' αριθ./04.12.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, ασκούντα επιχειρηματική δραστηριότητα με αντικείμενο λιανικό εμπόριο οικοδομήσιμων υλικών, κύριος φόρος ποσού 41.637,11€ πλέον προστίμου ανακρίβειας άρθρου 58 Ν.4987/2022 ποσού 20.818,56€, ήτοι συνολικό ποσό 62.455,67€, κατόπιν λογιστικού προσδιορισμού των φορολογητέων κερδών του, με την προσθήκη αποκρυσβείσας ύλης ποσού 107.785,97€, ήτοι της καθαρής αξίας μη εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων εσόδων.

Με την υπ' αριθ./04.12.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, κύριος φόρος ποσού 20.617,56€ πλέον προστίμου ανακρίβειας άρθρου 58 Ν.4987/2022 ποσού 10.308,78€, ήτοι συνολικό ποσό 30.926,34€, κατόπιν λογιστικού προσδιορισμού των φορολογητέων κερδών του, με την προσθήκη αποκρυσβείσας ύλης ποσού 52.454,52€, ήτοι της καθαρής αξίας μη εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων εσόδων.

Με την υπ' αριθ./04.12.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2020 – 31/12/2020, κύριος φόρος ποσού 25.851,83€, λόγω διαπίστωσης αποκρυσβείσων φορολογητέων εκροών ποσού 107.715,97€ πλέον ΦΠΑ 25.851,83€, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδου.

Με την υπ' αριθ./04.12.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2021 – 31/12/2021, κύριος φόρος ποσού 12.589,08€, λόγω διαπίστωσης αποκρυσβείσων φορολογητέων εκροών ποσού 52.454,52€ πλέον ΦΠΑ 12.589,08€, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδου.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από 04/12/2024 εκθέσεων φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013) και ΦΠΑ (ν.2859/2000) της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ που συντάχθηκαν κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της/...02.2024 εντολής του Προϊσταμένου της. Είχε προηγηθεί η έκδοση της .../29.01.2024 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α Ν.4987/2022, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ, για τις παραβάσεις απόκρυψης φορολογητέας ύλης από επιχειρηματική δραστηριότητα που διαπιστώθηκαν με την από 27/07/2023 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ε.Λ.Π. (ν.4308/2014) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.

ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ – Δ' ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ, που συντάχθηκε σε εκτέλεση των υπ' αριθ./2021,/2021 και/2022 εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί η προαναφερθείσα πράξη, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Παράνομη η έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης λόγω αοριστίας και έλλειψης ειδικής, σαφούς και επαρκούς αιτιολογίας, καθώς ο έλεγχος ουδέποτε προέβη σε πραγματική καταμέτρηση των αποθεμάτων ούτε προσδιόρισε τη μονάδα μέτρησης όγκου των καυσόξυλων (χύδην ή στοιβαχτό).
2. Εσφαλμένος υπολογισμός των φορολογητέων εισοδημάτων και εκροών επί τη βάση της μονάδας μέτρησης απλών χωρικών κυβικών μέτρων αντί της ορθής μονάδας μέτρησης.
3. Επικουρικώς, μη σύννομος και εσφαλμένος ο προσδιορισμός του εισοδήματος και των φορολογητέων εκροών χωρίς να ληφθεί καθόλου υπόψη η αντικειμενικώς δεδομένη φύρα 30% των εμπορευμάτων (καυσόξυλων).
4. Νομικώς πλημμελής ο προσδιορισμός του ΦΠΑ χωρίς τη διενέργεια αυτοτελούς φορολογικού ελέγχου.

Επειδή, με το άρθρο 76 του ΚΦΔ 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, με το άρθρο 33 παρ. 2 του ανωτέρω Κώδικα ορίζεται ότι: «*...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...*».

Επειδή, με το άρθρο 36 παρ. 6 του ίδιου Κώδικα 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, με τις διατάξεις του άρθρου 17 του 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 τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής προστίμου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες δηλαδή στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις (ΣτΕ 2695/1993, ΣτΕ 962/2012). Η δε καταλογιστική πράξη είναι δυνατόν να στηρίζεται σε έκθεση ελέγχου που έχει συντάξει ο διενεργήσας τον έλεγχο υπάλληλος και ο οποίος είναι άλλος από εκείνον που εκδίδει την πράξη επιβολής, αρκεί η τελευταία να στηρίζεται στην έκθεση ελέγχου και στις διατυπωθείσες σε αυτή διαπιστώσεις (ΣτΕ 2056/1994, ΔΕφΘεσ 41/2002).

Επειδή, με το άρθρο 171 του Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας (ν.2717/1999) ορίζεται ότι: «*1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε*

ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, με το άρθρο 84 του ΚΦΔ ορίζεται ότι τα άρθρα 27 και 28 του Κώδικα που αφορούν στο φορολογικό έλεγχο και τη διάρκεια του ελέγχου εφαρμόζονται για ελέγχους που γίνονται με βάση εντολή που εκδίδεται μετά την έναρξη ισχύος του, ήτοι για εντολές που εκδίδονται μετά την 19/04/2024.

Επειδή, με το άρθρο 23 του Ν.4987/2022, ως ίσχυε κατά το χρόνο έκδοσης της εντολής ελέγχου και πριν την έναρξη εφαρμογής του ΚΦΔ, οριζόταν ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα...».

Επειδή, με το άρθρο 21 του Ν.4172/2013 (ΚΦΕ) ορίζεται ότι: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις... 2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία...».

Επειδή, με το άρθρο 2 του Ν.2859/2000 (ΦΠΑ) ορίζεται ότι: «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...».

Επειδή, με το άρθρο 19 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «1. Στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, καθώς και στην παροχή υπηρεσιών, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής των αγαθών ή αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, το λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, προσαυξημένη με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με αυτή... ».

Επειδή, με το άρθρο 21 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «1. Ο συντελεστής του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) ορίζεται σε είκοσι τέσσερα τοις εκατό (24%) στη φορολογητέα αξία...».

Επειδή, με την υπ' αριθ. 3176/2017 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας (Τμήμα Β') κρίθηκε ότι για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων των επιχειρήσεων που υπόκεινται σε φόρο προστιθέμενης αξίας εφαρμόζονται οι ίδιες αρχές, οι οποίες εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων που υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος. Προκειμένου να προσδιορισθούν τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων που υπόκεινται σε φόρο προστιθέμενης αξίας, διενεργείται αυτοτελής έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων της επιχειρήσεως και συντάσσεται ιδιαίτερη αυτοτελής έκθεση, η οποία περιλαμβάνει τις διαπιστώσεις του ελέγχου. Δεν αρκεί ο έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων που έχει γίνει στη φορολογία εισοδήματος και ο προσδιορισμός, με βάση τα δεδομένα του ελέγχου αυτού, των

ακαθαρίστων εσόδων τόσο στην φορολογία εισοδήματος όσο και στην φορολογία προστιθεμένης αξίας, χωρίς, πάντως, να αποκλείεται να συμπέσουν οι διαπιστώσεις του ελέγχου και στις δύο φορολογίες.

Επειδή, με το άρθρο 1 παρ. 2 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι: «Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου:... γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη...».

Επειδή, με το άρθρο 3 παρ. 1 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς».

Επειδή, με το άρθρο 4 του ίδιου νόμου 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...».

Επειδή, με το άρθρο 5 του ίδιου νόμου 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.... 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...».

Επειδή, με το άρθρο 8 του ίδιου νόμου 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...».

Επειδή, με το άρθρο 12 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «1. Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών), αντί έκδοσης τιμολογίου του άρθρου 8. Αντίτυπο αυτού του εγγράφου παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη...».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1046/1996 παρασχέθηκαν οδηγίες προληπτικού ελέγχου σχετικά με την απογραφή αποθεμάτων και, μεταξύ άλλων, για τον ποσοτικό έλεγχο (κλειστή αποθήκη) και διευκρινίστηκε ότι: «Για την διευκόλυνση του ελέγχου και την αποφυγή αμφισβητήσεων θα πρέπει να επιλέγονται είδη, που διακρίνονται σαφώς από άλλα παρόμοια και είναι σχετικώς καινούργια στην επιχείρηση... Καταμετρείται το απόθεμα του είδους αυτού στο συγκεκριμένο χρόνο και συντάσσεται πρωτόκολλο καταμέτρησης (ως το συνημμένο υπόδειγμα), που υπογράφεται και από τον εκπρόσωπο της επιχείρησης, αφού έχουν θεωρηθεί όλα τα στοιχεία πώλησης και τα βιβλία, προκειμένου να αποφευχθεί η κάλυψη τυχόν παρατυπιών. Λαμβάνονται οι αναγραφόμενες ποσότητες του επιλέγοντος είδους από το βιβλίο απογραφών, οι οποίες αποτελούν την αφετηρία των ελεγκτικών επαληθεύσεων. Λαμβάνονται οι αγορασθείσες ή παραληφθείσες ποσότητες σε συγκεκριμένη χρονική περίοδο. Λαμβάνονται οι παραδοθείσες ποσότητες (πωλήσεις βάσει τιμολογίων, δελτίων αποστολής κ.λπ.) στην ίδια χρονική περίοδο. Εξάγεται το ποσοτικό αποτέλεσμα, που πρέπει να συμφωνεί με την καταμετρηθείσα ποσότητα, αφού ληφθούν υπόψη τυχόν δικαιολογημένες φύρες ή απομειώσεις ή απώλειες κλπ... Η διαφορά αυτή θεωρητικά μπορεί να σημαίνει: α) Ανακριβή απογραφή. β) Μη εμφανισθείσες αγορές (εισαγωγές). γ) Μη εμφανισθείσες πωλήσεις. 2. Αν από άλλα στοιχεία δεν καταστεί δυνατόν να συγκεκριμενοποιηθεί μια από τις προαναφερόμενες παραβάσεις, ο έλεγχος καταλογίζει και στοιχειοθετεί παράβαση για μη έκδοση τουλάχιστον ενός στοιχείου πώλησης, (Τ.-Δ.Α., Α.Λ.Π. κ.λπ.) και μη εμφάνιση πωλήσεων...».

Επειδή, σύμφωνα με τις αρχές της ελεγκτικής, η μέθοδος κλειστής αποθήκης πρέπει να περιλαμβάνει όλη την ποσοτική διακίνηση ενός είδους μέσα στην χρήση (ΣτΕ 2539/2012). Με την μέθοδο αυτή, αρχικά, λαμβάνονται οι αρχικές και οι τελικές ποσότητες του επιλεγέντος είδους, οι οποίες αποτελούν την αφετηρία των ελεγκτικών επαληθεύσεων, οι αγορασθείσες ή παραληφθείσες ποσότητες σε συγκεκριμένη χρονική περίοδο και οι παραδοθείσες ποσότητες (πωλήσεις βάσει τιμολογίων, δελτίων αποστολής κ.λπ.) στην ίδια χρονική περίοδο. Στη συνέχεια εξάγεται το ποσοτικό αποτέλεσμα, που δεν πρέπει να αποκλίνει από την τελικώς καταμετρηθείσα ποσότητα, αφού ληφθούν υπόψη τυχόν δικαιολογημένες φύρες ή απομειώσεις ή απώλειες κ.λπ.

Επειδή, με το άρθρο 58 του Ν.4987/2022, που κωδικοποίησε τον Ν.4174/2013 που ίσχυε κατά τα κρινόμενα φορολογικά έτη, οριζόταν ότι: «1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση τον διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς που προκύπτει προς καταβολή ως εξής:... γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση...».

Επειδή, με το άρθρο 58Α του ανωτέρω νόμου οριζόταν ότι: «...2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη

απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή Φ.Π.Α., επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από τη μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα... 5. Στην περίπτωση που επιβάλλονται τα πρόστιμα για παραβάσεις των παρ. 1, 3 και 4 για τις οποίες συντρέχει και περίπτωση παράβασης της παρ. 2 περί υποβολής ανακριβούς ή μη υποβολής δήλωσης, τα πρόστιμα αυτά αφαιρούνται από το πρόστιμο της παρ. 2. Ειδικά στην περίπτωση επιβολής προστίμων για παραβάσεις της παρ. 1 για τις οποίες συντρέχει και περίπτωση παράβασης της παρ. 2, αφαιρείται το αναλογικό πρόστιμο του πενήντα τοις εκατό (50%) και όχι το ελάχιστο πρόστιμο των διακοσίων πενήντα (250) ή πεντακοσίων (500) ευρώ ή το επιβληθέν σε επόμενους ελέγχους διπλάσιο ή τετραπλάσιο πρόστιμο για διάπραξη ιδίων παραβάσεων εντός πενταετίας...».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στις από 04/12/2024 εκθέσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ, οι οποίες εδράζονται επί της από 27/07/2023 έκθεσης ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ε.Λ.Π. (ν.4308/2014) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ – Δ' ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ, προκύπτει ότι ελεγκτές της προαναφερθείσας ελεγκτικής υπηρεσίας μετέβησαν στην έδρα του προσφεύγοντος, την 19/10/2021, ημέρα Τρίτη και αφού έκαναν γνωστή την ιδιότητά τους προέβησαν σε ποσοτική καταμέτρηση των αποθεμάτων σε καυσόξυλα, τα οποία βρέθηκαν να είναι 2.000 κυβικά μέτρα. Ακολούθως, συντάχθηκε το από 19/10/2021 πρωτόκολλο ποσοτικής καταμέτρησης αντίγραφο του οποίου επιδόθηκε στον προσφεύγοντα. Κατόπιν, οι ελεγκτές επέδωσαν την υπ' αριθ. .../19.10.2021 πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων των φορολογικών ετών 2020 και 2021 στην οποία ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε. Από την επεξεργασία των λογιστικών αρχείων (απογραφών) και φορολογικών στοιχείων (πωλήσεων και αγορών) και τη διενέργεια της ελεγκτικής επαλήθευσης ποσοτικής διακίνησης των καυσόξυλων, καταγράφοντας τις παραληφθείσες και τις παραδοθείσες ποσότητες στην ίδια χρονική περίοδο, προέκυψαν τα κάτωθι:

	01/01/2020 – 31/12/2020	01/01/2021 – 19/10/2021
ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ ΕΝΑΡΞΗΣ (σε κ.μ.)	2.160,00	2.165,00
ΑΓΟΡΕΣ (σε κ.μ.)	7.545,87	5.070,08
ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΧΟΝΔΡΙΚΗΣ (σε κ.μ.)	224,90	185,30
ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΛΙΑΝΙΚΗΣ (σε κ.μ.)	5.089,84	3.965,72
ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ (βάσει διακίνησης σε κ.μ.)	4.391,13	3.084,06
ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ ΛΗΞΗΣ (σε κ.μ.)	2.165,00	2.000,00
ΔΙΑΦΟΡΑ (Έλλειμα σε κ.μ.)	2.226,13	1.084,06

Από την καταμέτρηση αυτή διαπιστώθηκε έλλειμα σε καυσόξυλα 2.226,13κ.μ. κατά τη φορολογική περίοδο 01/01/2020 – 31/12/2020 και 1.084,06κ.μ. κατά τη φορολογική περίοδο 01/01/2021 – 19/10/2021, που δεν αποδόθηκε σε ανακριβή απογραφή είτε εικονικές αγορές, αλλά στη μη εμφάνιση πωλήσεων, για τις οποίες δεν εκδόθηκε φορολογικό στοιχείο. Η αποκρυβείσα αξία προσδιορίστηκε, βάσει της δηλωθείσας από τον προσφεύγοντα τιμής πώλησης, προς 60,00€ ανά κυβικό μέτρο (συμπεριλαμβανομένου ΦΠΑ 24%), δη καθαρής αξίας 107.715,97€ πλέον ΦΠΑ 25.851,83€ και 52.454,52€ πλέον ΦΠΑ 12.589,08€ κατά τα φορολογικά έτη 2020 και 2021 αντίστοιχα. Ακολούθως, συντάχθηκε η από .../.../2023 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ε.Λ.Π. (ν.4308/2014) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ – Δ'

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ και εκδόθηκε η/29.01.2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α Ν.4987/2022, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ.

Κατόπιν τούτου, σε εκτέλεση της/...02.2024 εντολής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013) και ΦΠΑ (ν.2859/2000) και προσδιορίστηκαν τα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος, κατ' εφαρμογή του άρθρου 21 του ν.4172/2013 και κατ' επέκταση οι φορολογητέες εκροές της, βάσει του άρθρου 19 παρ. 1 του ν.2859/2000. Η ελεγκτική αρχή προέβη στη σύνταξη των από 04/12/2024 εκθέσεων φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ και στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ αντίστοιχα.

Επίσης, με το άρθρο 77 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων είναι παράνομη λόγω αοριστίας και έλλειψης ειδικής, σαφούς και επαρκούς αιτιολογίας, καθώς ο έλεγχος ουδέποτε προέβη σε πραγματική καταμέτρηση των αποθεμάτων ούτε προσδιόρισε τη μονάδα μέτρησης όγκου των καυσόξυλων (χύδην ή στοιβαχτό), γεγονός που οδήγησε σε εσφαλμένο υπολογισμό φορολογητέων εισοδημάτων και εκροών. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του συνυπέβαλε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή «Οδηγό για τη Διακίνηση Καυσόξυλων» της Διεύθυνσης Μετρολογίας, της Γενικής Γραμματείας Εμπορίου του Υπουργείου Ανάπτυξης, Ανταγωνιστικότητας, Υποδομών, Μεταφορών & Δικτύων βάσει του οποίου καθορίζονται συντελεστές μετατροπής χωρικών κυβικών μέτρων (χ.κ.μ.) στρογγυλής ξυλείας, στοιβαγμένων κούτσουρων, στοιβαγμένων σκισμένων καυσόξυλων και χύδην σκισμένων καυσόξυλων. Επίσης, ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι κατά την ποσοτική καταμέτρηση δεν υπολογίστηκε φύρα 30%, ως αποτέλεσμα της επεξεργασίας, της αποθήκευσης και της μεταφοράς των καυσόξυλων.

Εντούτοις, η διάπραξη των παραβάσεων της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων, δεν δύναται να αποτελέσει αντικείμενο νέας κρίσης δεδομένου ότι από την Υπηρεσία μας εκδόθηκε η υπ' αριθ. 1607/27.06.2024 απόφαση με την οποία απορρίφθηκαν οι ίδιοι προβαλλόμενοι με την υπ' αριθ. πρωτ./28.02.2024 ενδικοφανή προσφυγή ισχυρισμοί του προσφεύγοντος, επικυρώνοντας την υπ' αριθ./29.01.2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α Ν.4987/2022, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ.

Επειδή, ο προσφεύγων διατείνεται ότι ο προσδιορισμός του ΦΠΑ χωρίς τη διενέργεια αυτοτελούς φορολογικού ελέγχου είναι νομικώς πλημμελής. Ωστόσο, από τα διαλαμβανόμενα στην οικεία έκθεση ελέγχου ΦΠΑ προκύπτει ότι διενεργήθηκε αυτοτελής έλεγχος των φορολογητέων εκροών οι οποίες προσδιορίστηκαν με την προσθήκη των αποκρυσταλλωμένων φορολογητέων εκροών, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων πώλησης καυσόξυλων με συντελεστή 24%.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 04/12/2024 εκθέσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ και επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες.

Κατόπιν τούτου, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος προβάλλονται αβάσιμα και απορρίπτονται.

Αποφασίζουμε

την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ./20.12.2024 ενδικοφανούς προσφυγής του
..... με ΑΦΜ:

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

**Η υπ' αριθ./04.12.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού
φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2020**

Κύριος φόρος	41.637,11 €
Πρόστιμο άρθρου 58 Ν.4987/2022	20.818,56 €
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ για καταβολή	62.455,67 €

**Η υπ' αριθ./04.12.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού
φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2021**

Κύριος φόρος	20.617,56 €
Πρόστιμο άρθρου 58 Ν.4987/2022	10.308,78 €
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ για καταβολή	30.926,34 €

**Η υπ' αριθ./04.12.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ
φορολογικής περιόδου 01/01/2020 – 31/12/2020**

Κύριος φόρος	25.851,83 €
--------------	-------------

**Η υπ' αριθ./04.12.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ
φορολογικής περιόδου 01/01/2021 – 31/12/2021**

Κύριος φόρος	12.589,08 €
--------------	-------------

* Επί των οφειλόμενων φόρων και προστίμων θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ΚΦΔ.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
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.