



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 20/05/2025

Αριθμός απόφασης: 936

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α7' – Επανεξέτασης

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

e mail : ded.thess@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104 ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024), εφεξής Κ.Φ.Δ..
- 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.)»
- γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
- δ. Την με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. 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 από 20/01/2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ, κατοίκου, επί της οδού, κατά της υπ' αριθμ./18-12-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/ επιβολής προστίμου φόρου

εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, της υπ' αριθμ. /18-12-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/ επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Καβάλας.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 20/01/2025 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:

1. Με την με αριθμό /18-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού /επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα κύριος φόρος ποσού 23.528,92 €, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58 του Ν.4987/2022 ποσού 11.764,46 € και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 4.026,09 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **39.319,47 €**.

2. Με την με αριθμό /18-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού /επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα κύριος φόρος ποσού 27.468,62 €, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58 του Ν.4987/2022 ποσού 13.734,31 € και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 5.006,46 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **46.209,39 €**.

Δυνάμει της υπ' αριθμ. /0/5321/01-05-2024 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. και της ορθής τήρησης βιβλίων και στοιχείων φορολογικών ετών 2018 και 2019, στην επιχείρηση του προσφεύγοντα με κύρια δραστηριότητα στις κρινόμενες φορολογικές περιόδους «Λιανικό εμπόριο (πρατήριο) βενζίνης και πετρελαίου κίνησης» και δευτερεύουσα «Υπηρεσίες που παρέχονται από καφετέρια».

Η φορολογική αρχή διενήργησε αρχικά έλεγχο με την εφαρμογή της Α 1293/2019 απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. και τις γενικές ελεγκτικές επαληθεύσεις που προβλέπονται, όπου διαπιστώθηκαν στο φορολογικό έτος 2018 λογιστικές διαφορές ύψους 4.128,49 € που αφορούν σε αγορές εμπορευμάτων άνω των 500,00€ και δαπάνες μισθοδοσίας που δεν εξοφλήθηκαν με τραπεζικό μέσο και στο φορολογικό έτος 2019 λογιστικές διαφορές ύψους 2.795,13 € που αφορούν σε δαπάνες μισθοδοσίας που δεν εξοφλήθηκαν με τραπεζικό μέσο και αγορές που δεν καταχωρήθηκαν στο βιβλίο παγίων.

Ακολούθως, σύμφωνα με το άρθρο 11 της ανωτέρω απόφασης, ελέγχθηκε η πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, όπου διαπιστώθηκε ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις προσδιορισμού του εισοδήματος του προσφεύγοντα, με τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου διότι :

- στο φορολογικό έτος 2018 διαπιστώθηκε η παράβαση της μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου – Πράξη Επιβολής Προστίμου αρ./31-1-2019, Δ.Ο.Υ. Καβάλας,
- δεν διαφυλάχθηκαν οι φορολογικές μνήμες και τα αρχεία των Φ.Η.Μ. της έδρας της επιχείρησης και
- το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος φορολογικών ετών 2018 - 2019 του προσφεύγοντα δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών και οικογενειακών δαπανών διαβίωσης.

Ο έλεγχος, αφού έλαβε υπόψη το αντικείμενο δραστηριότητας της ελεγχόμενης επιχείρησης, εφάρμοσε τη μέθοδο της αρχής των αναλογιών.

Λαμβάνοντας υπόψη τα λογιστικά αρχεία της επιχείρησης, τις διευκρινίσεις που δόθηκαν από τον προσφεύγοντα και τα στοιχεία που συνέλεξε από τρίτους, ο έλεγχος προσδιόρισε ακαθάριστα έσοδα ύψους 1.645.393,74 € για το φορολογικό έτος 2018 και ακαθάριστα έσοδα ύψους 1.633.785,97 € για το φορολογικό έτος 2019. Ακολούθως προσδιορίστηκε το καθαρό κέρδος των οικείων ετών και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις προσδιορισμού φόρου εισοδήματος.

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

1. Μη νόμιμη κοινοποίηση των προσβαλλομένων πράξεων και εκθέσεων ελέγχου – Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας - Στο Σημείωμα Διαπιστώσεων δεν εμπεριέχεται η επιβαλλόμενη από το νόμο ειδική αιτιολογία σχετικά με την επιλογή της αρχής των αναλογιών.
2. Ο προσφεύγων προβάλλει ενστάσεις σχετικά με τη συνδρομή των προϋποθέσεων εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών ελέγχου
3. Παράβαση εντολής ελέγχου.
4. Μη ορθώς δεν του αναγνωρίστηκε δαπάνη που αφορούσε σε πάγια που δεν καταχωρήθηκαν στο βιβλίο παγίων. Πρόκειται για εμπορεύματα αξίας κάτω των 1.500,00 € και σύμφωνα με την διάταξη της παρ. 7 του άρθρου 24 του Ν.4172/2013, δύναται να αποσβεστούν εφάπαξ, εντός του έτους απόκτησής τους.
5. Ολοσχερής έλλειψη δόλου σχετικά με τη μη έκδοση παραστατικών για ποσότητα 79.138 λίτρων υγραερίου κίνησης για το έτος 2018 και 13.477 λίτρων υγραερίου κίνησης για το έτος 2019.
6. Μη ορθώς ο έλεγχος δεν αποδέχθηκε ότι από την κλοπή που έλαβε χώρα στο υποκατάστημά του (καφετέρια) στις 06/12/2018, του αφαίρεσαν ποσότητα εμπορευμάτων, α' υλών και ποτών αξίας 10.000,00 €.
7. Στο τέλος του έτους πραγματοποιεί μεγάλες αγορές εκμεταλλευόμενος τις προσφορές των προμηθευτών του. Εσφαλμένα ο έλεγχος θεωρεί ότι το σύνολο των αγορών του καταναλώθηκε εντός του ίδιου έτους.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή στο Ν.5104/2024 (ΚΦΔ) ορίζεται :

«Άρθρο 5 Κοινοποίηση πράξεων και λοιπών εγγράφων από τη Φορολογική Διοίκηση

1. Η κοινοποίηση πράξεων και λοιπών εγγράφων που εκδίδει σύμφωνα με τον Κώδικα η Φορολογική Διοίκηση, γίνεται με ψηφιακά μέσα με την επιφύλαξη της παρ. 7 του παρόντος και της παρ. 2 του άρθρου 83.

2. Αν η πράξη ή το έγγραφο αφορά φυσικό πρόσωπο, η ψηφιακή κοινοποίηση συντελείται με την ανάρτησή τους στον λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νόμιμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του ή του φορολογικού αντιπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης και την ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του.

Άρθρο 83 Εξουσιοδοτικές διατάξεις

2. Με απόφαση του Διοικητή δύναται να ορίζεται ως τρόπος κοινοποίησης πράξεων και λοιπών εγγράφων της Φορολογικής Διοίκησης ένας ή περισσότεροι από τους παρακάτω τρόπους, για τις περιπτώσεις που δεν είναι δυνατή η κοινοποίηση με ψηφιακά μέσα:

α) η αποστολή τους με απλή ή συστημένη επιστολή,

β) η παράδοσή τους στην έδρα ή εγκατάσταση νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας,

γ) η επίδοσή τους κατά τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999, Α' 97) ή με δικαστικό επιμελητή. Με την ίδια απόφαση δύναται να καθορίζεται η έκταση εφαρμογής εκάστου τρόπου, καθώς και κάθε άλλο αναγκαίο θέμα για την εφαρμογή του άρθρου 5.

Επειδή στην υπό στοιχεία Α.1068/2024 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ ορίζεται :

«Άρθρο 1 Κοινοποίηση με συστημένη επιστολή ή επίδοση κατά ΚΔΔ

1. Οι πράξεις προσδιορισμού φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων, ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου ή προστίμου και το σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 33 του ΚΦΔ, οι λοιπές πράξεις και έγγραφα που άπτονται των διαδικασιών του ελέγχου, όπως ιδίως οι εκθέσεις ελέγχου, οι ειδικές εκθέσεις ελέγχου της παρ. 5 του άρθρου 45 του ΚΦΔ, η εντολή ελέγχου, τα αιτήματα των άρθρων 14 και 15 του ΚΦΔ, η πράξη επιβολής μέτρων διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου των παρ. 5 και 6 του άρθρου 45 του ΚΦΔ, καθώς και η ατομική ειδοποίηση καταβολής οφειλής - υπερημερίας του άρθρου 46 του ΚΦΔ και του άρθρου 7 του ΚΕΔΕ, η ατομική ειδοποίηση του άρθρου 4 του ΚΕΔΕ, οι αποφάσεις που εκδίδει η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών και οι λοιπές πράξεις, αποφάσεις ή έγγραφα που εκδίδει η Φορολογική Διοίκηση σύμφωνα με τον ΚΦΔ, στην περίπτωση που δεν δύνανται να κοινοποιηθούν με ψηφιακά μέσα σύμφωνα με το άρθρο 5 του ΚΦΔ, κοινοποιούνται εγγράφως με συστημένη επιστολή ή με επίδοση σύμφωνα με τον ΚΔΔ.

2. Εάν η πράξη ή το έγγραφο ή η ατομική ειδοποίηση ή η απόφαση της παρ. 1, αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται:

α) εφόσον αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου ή του τελευταίου δηλωθέντος στη Φορολογική Διοίκηση νόμιμου αντιπροσώπου ή φορολογικού εκπροσώπου ή φορολογικού αντιπροσώπου και θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 7 του άρθρου 5 του ΚΦΔ, ή

β) εφόσον επιδοθεί κατά τις διατάξεις του ΚΔΔ.»

Επειδή με την ΣτΕ 1545/2024 απόφαση έγιναν δεκτά τα ακόλουθα: «[...] από τη θεμελιώδη συνταγματική αρχή του Κράτους Δικαίου, την ειδικότερη αρχή της φανεράς δράσεως της Διοίκησης, η οποία συνάγεται από τις διατάξεις των άρθρων 1 παρ. 1, 2 και 3, 66 παρ. 1, 93 παρ. 2 του Συντάγματος (Ολομ. ΣτΕ 3319/2010, πρβλ. Ολομ. ΣτΕ 2386/1970, ΣτΕ 2638/1973, 7μ. ΣτΕ 1361/2013, ΣτΕ 2310/2014, ΣτΕ 1940/1983, 159, ΣτΕ 1732/2017 κ.ά.), καθώς και το δικαίωμα για παροχή αποτελεσματικής δικαστικής προστασίας (άρθρο 20 παρ. 1 του Συντάγματος και 6 της Ε.Σ.Δ.Α.), απορρέει ο κανόνας ότι δυσμενής ατομική διοικητική πράξη μη δημοσιευτέα κατά νόμο, επιφέρει τα έννομα αποτελέσματά της έναντι εκείνου στον οποίο αφορά, μόνον από την κοινοποίησή της σε αυτόν ή τουλάχιστον από το χρονικό σημείο κατά το οποίο αυτός έλαβε γνώση, δίχως, πάντως, η κοινοποίηση να καθίσταται συστατικό στοιχείο της πράξεως (ΣτΕ 616-618/2021, ΣτΕ 602/2003 Ολομ., ΣτΕ 157/2023 7μ.). Περαιτέρω, διατάξεις από την εφαρμογή των οποίων (δια της εκδόσεως των σχετικών διοικητικών πράξεων), δύναται να επέλθουν σοβαρές οικονομικές επιπτώσεις στα πρόσωπα στα οποία αυτές αφορούν, όπως είναι οι προβλέπουσες την επιβολή επιβαρύνσεων υπό τη μορφή φόρων, τελών, εισφορών και οποιασδήποτε φύσεως κυρώσεις καθώς και διατάξεις από την εφαρμογή και τήρηση των οποίων εξαρτάται η έναρξη των διαδικασιών της αναγκαστικής εκτελέσεως για την είσπραξη των ως άνω φόρων, τελών κ.λπ., πρέπει να τελούν σε συμφωνία με την αρχή της ασφάλειας δικαίου, η οποία απορρέει από την αρχή του κράτους δικαίου και ιδίως από τις διατάξεις των άρθρων 2 παρ. 1 και 25 παρ. 1 εδ. α' του Συντάγματος (πρβλ. ΣτΕ 157/2023) και να ερμηνεύονται υπό το φως των συνταγματικών αυτών αρχών. Όπως εκτέθηκε ανωτέρω [...], η κοινοποίηση των πράξεων της Φορολογικής Διοικήσεως ρυθμίζεται, ήδη, από πλέγμα διατάξεων του ΚΦΔ, και, εφ' όσον γίνει νόμιμα, συνεπάγεται, μεταξύ άλλων, την έναρξη προθεσμιών για την άσκηση διοικητικών προσφυγών και ενδίκων βοηθημάτων καθώς και την έναρξη της διαδικασίας της αναγκαστικής εκτελέσεως εις βάρος των οφειλετών του Δημοσίου. Ειδικότερα, από τη συστηματική ερμηνεία των προαναφερθεισών διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 5 του Κ.Φ.Δ., ενόψει και των διαληφθέντων στην οικεία αιτιολογική έκθεση, συνάγεται ότι στο πλαίσιο του ψηφιακού μετασχηματισμού των σχέσεων κράτους πολιτών, εκσυγχρονισμού της λειτουργίας των υπηρεσιών του και προσαρμογής τους στη ραγδαία ταχύτητα των τεχνολογικών εξελίξεων, αλλά και ενόψει, μεταξύ άλλων, της δυσανάλογης αύξησεως του αριθμού πράξεων της φορολογικής αρχής, οι οποίες χρήζουν κοινοποίησεως, καθώς και στο πλαίσιο εξοικονομήσεως ανθρωπίνων και οικονομικών πόρων, ο νομοθέτης θέλησε, από τούδε και στο εξής οι κοινοποιήσεις των πράξεων της Φορολογικής Διοικήσεως να γίνονται

πρωτίστως ηλεκτρονικώς [την κατά κανόνα ψηφιακή κοινοποίηση υιοθετεί, πλέον, άλλωστε και ο -μη ισχύων εν προκειμένω- νέος ΚΦΔ (άρθρο 5 παρ. 1 ν. 5104/2024 Α' 58)] (πρβλ. ΣΤΕ 615/2024 7μ.), ούτως ώστε η Φορολογική Διοίκηση να διευκολυνθεί και να εξυπηρετηθεί ο δημοσίου συμφέροντος σκοπός της επισπεύσεως των διαδικασιών βεβαιώσεως και εισπράξεως των φορολογικών και λοιπών εσόδων (πρβλ. ΣΤΕ 157/2023 7μ.). Η ως άνω δε προβλεφθείσα διαδικασία ηλεκτρονικής κοινοποίησης, όπως αυτή έχει εξειδικευτεί με σειρά άλλων συναφών διατάξεων, κρίθηκε, ήδη, ως διασφαλίζουσα, κατ' αρχήν, την ταυτοποίηση και επιβεβαίωση της ταυτότητας του φορολογουμένου, τελούσα, ως εκ τούτου, σε συμφωνία με τη συνταγματική αρχή της ασφάλειας δικαίου, αλλά και του κατοχυρωμένου στο άρθρο 5Α του Συντάγματος γενικού δικαιώματος πληροφόρησης του πολίτη αναφορικά με υπάρχουσες υποχρεώσεις του, δυνάμενες να έχουν σοβαρές οικονομικές επιπτώσεις στην περιουσία του (βλ. ΣΤΕ 157/2023 7μ.). Εξάλλου, και η προβλεπόμενη από τις ανωτέρω διατάξεις δυνατότητα κοινοποίησης των πράξεων της Φορολογικής Διοίκησης στους φορολογουμένους με συστημένη επιστολή, εντασσόμενη στο ως άνω σύστημα διατάξεων (προβλεπόμενη, άλλωστε, και στο -ταυτοσήμου διατυπώσεως- άρθρο 5 του νέου ΚΦΔ και επιτρεπόμενη, κατ' εξαίρεσιν στις, κατά το άρθρο 83 αυτού, ορισθησόμενες περιπτώσεις), εξυπηρετεί τον ίδιο σκοπό, ήτοι τον σκοπό της επισπεύσεως των διαδικασιών βεβαιώσεως και εισπράξεως των φορολογικών και λοιπών εσόδων».

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, οι προσβαλλόμενες πράξεις κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα κατά τις διατάξεις του ΚΔΔ, από τον ελεγκτή της υπόθεσης, σύμφωνα με τις από 19/12/2024 ιδιαίτερες για κάθε πράξη εκθέσεις επίδοσης, οι οποίες υπογράφηκαν από τον προσφεύγοντα. Σύμφωνα δε με την φορολογική αρχή, η επίδοση του συνόλου των πράξεων και οι σχετικές εκθέσεις ελέγχου που εκδόθηκαν βάσει του παρόντος ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, επιδόθηκαν στον προσφεύγοντα αυτοπροσώπως, κατά τα προβλεπόμενα στο άρθρο 83 παρ. 2 του ΚΦΔ, με ιδιαίτερες εκθέσεις επίδοσης για κάθε πράξη, εξαιτίας της αδυναμίας κοινοποίησής τους με ψηφιακά μέσα, λόγω του πλήθους και του μεγέθους των αρχείων των ανωτέρω πράξεων και εκθέσεων ελέγχου. Ως εκ τούτου η κοινοποίηση των πράξεων είναι καθόλα νόμιμη και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα τυγχάνει απορριπτέος.

Επειδή επικουρικώς ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η μη αναφορά στο επιδοθέν Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου της ειδικής αιτιολογίας σχετικά με την επιλογή συγκεκριμένης μεθόδου έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 32 του ΚΦΔ, συνιστά παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, καθώς δεν πληροφορήθηκε για τα στοιχεία εκείνα που οδήγησαν τον έλεγχο στην επιλογή της συγκεκριμένης μεθόδου ώστε να μπορέσει να αντιτάξει ότι μια άλλη μέθοδος θα ήταν προσήκουσα.

Επειδή στην από 16/12/2024 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, η οποία αποτελεί την αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων, στις σελίδες 29 – 31, ο έλεγχος αιτιολογεί πλήρως το λόγο επιλογής της έμμεσης τεχνικής της αρχής των αναλογιών.

Επειδή περαιτέρω και όλως επικουρικώς αναφέρουμε ότι με την απόφαση 3382/2010 του ΣΤΕ έγινε δεκτό ότι για την ακύρωση της διοικητικής πράξης δεν αρκεί η εκ μέρους του διοικούμενου απλή επίκληση της παράβασης του δικαιώματος διοικητικής ακρόασης, αλλά πρέπει να γίνεται (στην αίτηση ακυρώσεως, προσφυγή κ.λπ.) και επίκληση κατά τρόπο ειδικό και συγκεκριμένο της ύπαρξης κρίσιμων στοιχείων, τα οποία αν έθετε υπόψη της διοίκησης θα οδηγούσαν σε διαφορετικό αποτέλεσμα.

Επειδή εν προκειμένω, δεν προβάλλεται από τον προσφεύγοντα, ακόμα και στο στάδιο της ενδικοφανούς διαδικασίας, η ύπαρξη κρίσιμων στοιχείων, τα οποία, αν έθετε υπόψη της διοίκησης, θα οδηγούσαν σε επιλογή διαφορετικής μεθόδου έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης και κατ' επέκταση σε διαφορετικό αποτέλεσμα, ούτε επικαλείται βλάβη, για την αποκατάσταση της οποίας απαιτείται η ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων της φορολογικής αρχής, καθίσταται σαφές ότι ο υπό κρίση λόγος περί έλλειψης αιτιολογίας της επιλογής της έμμεσης τεχνικής της αρχής των αναλογιών στο Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, τυγχάνει απορριπτέος ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό περί των προϋποθέσεων εφαρμογής της έμμεσης τεχνικής ελέγχου.

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4987/2022 μεταξύ άλλων 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 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 στο άρθρο 83 παρ. 31 του Ν.5104/2024 ορίζεται : «31. Με απόφαση του Διοικητή: α) ...β) δύναται να ορίζεται ειδικός τρόπος διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 27, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα,...».

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

- α) της αρχής των αναλογιών,
- β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου,
- γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου,
- δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και

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

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

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

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

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

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

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

Επειδή στην εγκύκλιο Ε.2015/2020 με την οποία δίνονται οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 ορίζεται :

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

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

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

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

Η προϋπόθεση της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις εκείνες κατά τις οποίες η τήρηση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή η σύνταξη των

οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα γίνεται με τέτοιο τρόπο που καθιστά αδύνατη τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων ή καθιστά μη αξιόπιστο το λογιστικό σύστημα. Ενδεικτικά, η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων θεωρείται ότι δεν είναι δυνατή ή το λογιστικό σύστημα θεωρείται ως μη αξιόπιστο όταν:

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

Επισημαίνεται ότι σε κάθε περίπτωση, η αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων ή η μη αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος αποτελεί θέμα πραγματικό, για το οποίο απαιτείται επαρκής τεκμηρίωση στην σχετική έκθεση ελέγχου, ώστε να αιτιολογείται ο προσδιορισμός του εισοδήματος με κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τη χρήση των έμμεσων μεθόδων ελέγχου κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 28 του Ν. 4172/2013. Η προϋπόθεση της περ. β της παρ. 1 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες διαπιστώνονται παραβάσεις ή παρατυπίες που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά έγγραφα που επέχουν θέση φορολογικού στοιχείου. Ειδικότερα στις περιπτώσεις αυτές εντάσσεται η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, η λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, η έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων.

Η προϋπόθεση της περ. γ της παρ. 1 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις όπου κατόπιν επίδοσης πρόσκλησης στον φορολογούμενο, δεν προσκομίζονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία). Η πλήρωση της προϋπόθεσης αυτής θα επαναπροσδιοριστεί μετά την εφαρμογή των ηλεκτρονικών βιβλίων.

5. Σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, **όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης** ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα. Διευκρινίζεται ότι ο προσδιορισμός του εισοδήματος των φυσικών προσώπων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα δύναται να γίνει με τη χρήση οποιασδήποτε από τις έμμεσες τεχνικές που προβλέπονται στο άρθρο 27 του Ν. 4174/2013, υπό την πλήρωση των προϋποθέσεων είτε της παρ. 1, είτε της παρ.2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013.

Υπενθυμίζεται ότι για φορολογικά έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013 και του άρθρου 39 του Ν. 4174/2013, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

Α. Οι διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό του εισοδήματος για έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014 και εντεύθεν.

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

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

Επειδή από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στο βιβλίο εσόδων-εξόδων της επιχείρησης του προσφεύγοντα για τα έτη 2018 και 2019 σε συνδυασμό με τα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία εξόδων (αγορές-δαπάνες), καθώς και στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία εσόδων, όσα εξ' αυτών επιδείχθηκαν στον έλεγχο, διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα :

Φορολογικό έτος 2018

1) Διαπιστώθηκε η παράβαση της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με την αριθ...../31-1-2019 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 58^α του Ν.4174/2013 της Δ.Ο.Υ. Καβάλας.

2) Ο προσφεύγων δεν διαφύλαξε και δεν προσκόμισε στον έλεγχο τα ηλεκτρονικά αρχεία (*.txt) των Φ.Η.Μ.-ΕΑΦΔΣΣ με αριθ. μητρώου,,, &, με αποτέλεσμα να μην είναι εφικτή η διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων, όσον αφορά στην ορθή καταχώρηση στο βιβλίο εσόδων – εξόδων των στοιχείων λιανικής πώλησης-ΑΛΠ, που εκδόθηκαν από την επαγγελματική δραστηριότητα του πρατηρίου καυσίμων,

3) Το δηλούμενο εισόδημα του προσφεύγοντα δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών/οικογενειακών δαπανών διαβίωσής του όπως φαίνεται στον παρακάτω πίνακα :

<u>ΕΤΟΣ 2018</u>	
<u>ΔΗΛΩΘΕΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑ</u>	<u>ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΕΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ</u>
3,42€ - ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ-ΤΟΚΟΙ-ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ	120,00€ - ΤΕΛΗ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΣ ΓΙΑ ΤΟ

	555,40€ - ΕΝΦΙΑ 2018
840,00€ - ΕΠΙΔΟΜΑ ΤΕΚΝΩΝ	1.939,78€ - ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ 2018
	1.063,01€ - ΔΑΠΑΝΗ ΓΙΑ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ ΙΔΙΩΤΙΚΗΣ ΑΣΦΑΛΙΣΗΣ ΕΘΝΙΚΗ ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΗ -(Άρθρο 2.1. ΠΟΛ 1033/2104)
	1.913,01€ - ΔΑΠΑΝΗ ΓΙΑ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ ΙΔΙΩΤΙΚΗΣ ΑΣΦΑΛΙΣΗΣ GENERALLI HELLAS -(Άρθρο 2.1. ΠΟΛ 1033/2104)
	18.284,28€ - ΔΑΠΑΝΕΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΤΟΚΟΧΡΕΩΛΥΤΙΚΗ ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΔΑΝΕΙΩΝ - ΣΤΕΓΑΣΤΙΚΟ ΔΑΝΕΙΟ ΣΤΗΝ ΕΘΝΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΑ
ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΟ ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ 843,42€	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΩΠΙΚΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ 23.875,48€

Φορολογικό έτος 2019

1) Ο προσφεύγων δεν διαφύλαξε και δεν προσκόμισε στον έλεγχο τα ηλεκτρονικά αρχεία (*.txt) των Φ.Η.Μ.-ΕΑΦΔΣΣ με αριθ. μητρώου,,, &, με αποτέλεσμα να μην είναι εφικτή η διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων, όσον αφορά στην ορθή καταχώρηση στο βιβλίο εσόδων – εξόδων των στοιχείων λιανικής πώλησης-ΑΛΠ, που εκδόθηκαν από την επαγγελματική δραστηριότητα του πρατηρίου καυσίμων,

3) Το δηλούμενο εισόδημα του προσφεύγοντα δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών/οικογενειακών δαπανών διαβίωσής του όπως φαίνεται στον παρακάτω πίνακα :

<u>ΕΤΟΣ 2019</u>	
<u>ΔΗΛΩΘΕΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑ</u>	<u>ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΕΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ</u>
4.380,51€ - ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	120,00€ - ΤΕΛΗ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΣ ΓΙΑ ΤΟ
	555,40€ - ΕΝΦΙΑ 2019
840,00€ - ΕΠΙΔΟΜΑ ΤΕΚΝΩΝ	3.493,72€ - ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ 2018
	1.063,02€ - ΔΑΠΑΝΗ ΓΙΑ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ ΙΔΙΩΤΙΚΗΣ ΑΣΦΑΛΙΣΗΣ ΕΘΝΙΚΗ ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΗ -(Άρθρο 2.1. ΠΟΛ 1033/2104)
	3.225,59€ - ΔΑΠΑΝΗ ΓΙΑ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ ΙΔΙΩΤΙΚΗΣ ΑΣΦΑΛΙΣΗΣ GENERALLI HELLAS -(Άρθρο 2.1. ΠΟΛ 1033/2104)
	18.278,73€ - ΔΑΠΑΝΕΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΤΟΚΟΧΡΕΩΛΥΤΙΚΗ ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΔΑΝΕΙΩΝ - ΣΤΕΓΑΣΤΙΚΟ ΔΑΝΕΙΟ ΣΤΗΝ ΕΘΝΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΑ

Ενόψει των αναφερθέντων και δεδομένου ότι οι έμμεσες τεχνικές ελέγχου που αναγράφονται στο άρθρο 27 του Κ.Φ.Δ μπορούν να εφαρμοστούν σε οποιοδήποτε στάδιο του ελέγχου, αφού διαπιστωθεί η πλήρωση των προϋποθέσεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τα λογιστικά αρχεία και τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά των δραστηριοτήτων του προσφεύγοντα, πρότεινε την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου και συγκεκριμένα της αρχής των αναλογιών και την σχέση τιμής πώλησης προς τον όγκο του κύκλου εργασιών, ως καταλληλότερες, οι οποίες έγιναν δεκτές από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. με την από 15/11/2024 απόφασή του.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι δεν αιτιολογείται πλήρως η εφαρμογή του άρθρου 32 του Ν.5104/2024 διότι σχετικά με την παράβαση της μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου, αυτή αφορούσε στην επιχείρηση της καφετέριας και μόνο και όχι το πρατήριο καυσίμων, επομένως δεν θα έπρεπε να ληφθεί ως προϋπόθεση για τον έμμεσο προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης του πρατηρίου καυσίμων.

Σχετικά με τη μη διαφύλαξη των ηλεκτρονικών αρχείων (*.txt) των Φ.Η.Μ.-ΕΑΦΔΣΣ, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι λόγω διακοπής της δραστηριότητας του πρατηρίου καυσίμων, διέκοψε την συνεργασία του με την εταιρεία εγκατάστασης των ανωτέρω φορολογικών μηχανισμών, με αποτέλεσμα να μη δύναται να εξάγει τα αρχεία τους και να τα προσκομίσει στον έλεγχο.

Τέλος ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη στα δηλωθέντα εισοδήματά του το εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση ακινήτου, το οποίο δηλώθηκε στο Ε2 και φορολογήθηκε για αυτό. Επιπλέον, ο έλεγχος σφάλλει που δεν έκανε δεκτή τη δηλωθείσα ανάλωση κεφαλαίου, αφού επιχειρεί να το φορολογήσει επί φορολογηθέντων κατά το παρελθόν εσόδων του.

Επειδή η παράβαση της μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου αφορά στην επιχειρηματική δραστηριότητα του προσφεύγοντα και ο έλεγχος διενεργήθηκε σε όλες τις δραστηριότητες του προσφεύγοντα (πρατήριο καυσίμων και καφετέρια) και ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός του προβάλλεται αλυσιτελώς. Άλλωστε για τον προσδιορισμό του εισοδήματος του φορολογούμενου με κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες τεχνικές ελέγχου θα πρέπει να συντρέχουν οι προϋποθέσεις **αθροιστικά ή διαζευκτικά** των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 28 του Ν.4172/2013.

Επειδή η προϋπόθεση της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις εκείνες κατά τις οποίες η τήρηση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, γίνεται με τέτοιο τρόπο που καθιστά αδύνατη τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων ή καθιστά μη αξιόπιστο το λογιστικό σύστημα. Ενδεικτικά, σύμφωνα με την Εγκύκλιο Ε.2015/31.1.2020, η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων θεωρείται ότι δεν είναι δυνατή ή το λογιστικό σύστημα θεωρείται ως μη αξιόπιστο όταν δε διαφυλάσσονται τα αρχεία των Φ.Η.Μ.. Στην κρινόμενη υπόθεση, όπως αναφέρεται από τον έλεγχο της φορολογικής αρχής, δεν ήταν

εφικτή η διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων, όσον αφορά στην ορθή καταχώρηση των στοιχείων λιανικής πώλησης - ΑΛΠ στα βιβλία που εκδόθηκαν από το πρατήριο καυσίμων, καθώς δεν διαφυλάχθηκαν και δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο αντίγραφα από τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία λιανικής πώλησης – ΑΛΠ.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 7 του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) ;

«1. Το σύνολο των λογιστικών αρχείων που η οντότητα τηρεί, σύμφωνα με τις διατάξεις αυτού του νόμου διαφυλάσσονται για το μεγαλύτερο χρονικό διάστημα από:

α) Πέντε (5) έτη από τη λήξη της περιόδου.

β) Το χρόνο που ορίζεται από άλλη νομοθεσία.

2. Τα λογιστικά αρχεία μπορούν να διαφυλάσσονται σε οποιαδήποτε μορφή, εφόσον υπάρχει σύστημα αναζήτησης, εμφάνισης και εκτύπωσης ή αναπαραγωγής αυτών, για τη διευκόλυνση οποιουδήποτε ελέγχου».

Επειδή ο προσφεύγων δεν διαφύλαξε σε οποιαδήποτε μορφή τα αρχεία των φορολογικών μηχανισμών της επιχείρησής του, ως όφειλε και ο επικαλούμενος λόγος περί παύσης της συνεργασίας του με την επιχείρηση εγκατάστασης των ΦΗΜ προβάλλεται αλυσιτελώς, καθώς δεν άρει την υποχρέωση περί της διαφύλαξης των αρχείων του.

Επειδή σχετικά με τον ισχυρισμό περί του τεκμαρτού εισοδήματος από ιδιοχρησιμοποίηση ακινήτου που δεν λήφθηκε υπόψη από τον έλεγχο ως προς τα δηλούμενα εισοδήματά του, θα πρέπει να σημειωθεί ότι για την προϋπόθεση της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του ΚΦΕ λαμβάνονται υπόψη τα δηλούμενα εισοδήματα, στα οποία, εν προκειμένω, περιλαμβάνεται και το τεκμαρτό εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση ακινήτου, το οποίο έχει εκπεστεί φορολογικά από τα έσοδα της ελεγχόμενης επιχείρησης και παράλληλα δηλώθηκε στο Ε2 της δήλωσης φορολογία εισοδήματος του οικείου έτους και φορολογήθηκε για αυτό. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα γίνεται αποδεκτός και το δηλούμενο εισόδημα του κάθε φορολογικού έτους θα πρέπει να υπολογιστεί ως ακολούθως :

<u>ΕΤΟΣ 2018</u>	
<u>ΔΗΛΩΘΕΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑ</u>	<u>ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΕΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ</u>
3,42€ - ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ-ΤΟΚΟΙ-ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ	120,00€ - ΤΕΛΗ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΣ ΓΙΑ ΤΟ
6.322,21€ - ΑΚΙΝΗΤΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑ (ΤΕΚΜΑΡΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΙΔΙΟΧΡΗΣΗ ΑΚΙΝΗΤΟΥ)	555,40€ - ΕΝΦΙΑ 2018
840,00€ - ΕΠΙΔΟΜΑ ΤΕΚΝΩΝ	1.939,78€ - ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ 2018

	1.063,01€ - ΔΑΠΑΝΗ ΓΙΑ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ ΙΔΙΩΤΙΚΗΣ ΑΣΦΑΛΙΣΗΣ ΕΘΝΙΚΗ ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΗ -(Άρθρο 2.1. ΠΟΛ 1033/2104)
	1.913,01€ - ΔΑΠΑΝΗ ΓΙΑ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ ΙΔΙΩΤΙΚΗΣ ΑΣΦΑΛΙΣΗΣ GENERALLI HELLAS -(Άρθρο 2.1. ΠΟΛ 1033/2104)
	18.284,28€ - ΔΑΠΑΝΕΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΤΟΚΟΧΡΕΩΛΥΤΙΚΗ ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΔΑΝΕΙΩΝ - ΣΤΕΓΑΣΤΙΚΟ ΔΑΝΕΙΟ ΣΤΗΝ ΕΘΝΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΑ
ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΟ ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ 7.165,63€	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΩΠΙΚΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ 23.875,48€

<u>ΕΤΟΣ 2019</u>	
<u>ΔΗΛΩΘΕΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑ</u>	<u>ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΕΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ</u>
4.380,51€ - ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	120,00€ - ΤΕΛΗ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΣ ΓΙΑ ΤΟ
6.322,21€ - ΑΚΙΝΗΤΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑ (ΤΕΚΜΑΡΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΙΔΙΟΧΡΗΣΗ ΑΚΙΝΗΤΟΥ)	555,40€ - ΕΝΦΙΑ 2019
840,00€ - ΕΠΙΔΟΜΑ ΤΕΚΝΩΝ	3.493,72€ - ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ 2018
	1.063,02€ - ΔΑΠΑΝΗ ΓΙΑ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ ΙΔΙΩΤΙΚΗΣ ΑΣΦΑΛΙΣΗΣ ΕΘΝΙΚΗ ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΗ -(Άρθρο 2.1. ΠΟΛ 1033/2104)
	3.225,59€ - ΔΑΠΑΝΗ ΓΙΑ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ ΙΔΙΩΤΙΚΗΣ ΑΣΦΑΛΙΣΗΣ GENERALLI HELLAS -(Άρθρο 2.1. ΠΟΛ 1033/2104)
	18.278,73€ - ΔΑΠΑΝΕΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΤΟΚΟΧΡΕΩΛΥΤΙΚΗ ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΔΑΝΕΙΩΝ - ΣΤΕΓΑΣΤΙΚΟ ΔΑΝΕΙΟ ΣΤΗΝ ΕΘΝΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΑ
ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΟ ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ 11.542,72€	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΩΠΙΚΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ 26.736,46€

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, το δηλούμενο εισόδημα του προσφεύγοντα και πάλι δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών/οικογενειακών δαπανών διαβίωση, επομένως υφίσταται η προϋπόθεση της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του Ν.5104/2024.

Επειδή με βάση τις ως άνω διαπιστώσεις πληρούνται οι προϋποθέσεις της παραγράφου 1 και 2 του άρθρου 28 του Ν.4172/2013 και σύμφωνα με το άρθρο αυτό και την Εγκύκλιο Ε.2015/31.1.2020, το εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες τεχνικές

ελέγχου όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις αθροιστικά ή διαζευκτικά των παραγράφων 1 και 2 του ανωτέρω άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε..

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό περί παράβασης της εντολής ελέγχου

Επειδή στο άρθρο 27 του Ν.5104/2024 ορίζεται :

«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 :

α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής,

β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων, στους οποίους ανατίθεται ο φορολογικός έλεγχος,

γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,

δ) την φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος,

ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου,

στ) τη μορφή του ελέγχου.

Για τον μερικό επιτόπιο έλεγχο σε φορολογούμενους ορισμένης περιοχής ή δραστηριότητας ή που διακινούν αγαθά, η εντολή διενέργειας του ελέγχου, που εκδίδεται σύμφωνα με την παρ. 1, περιλαμβάνει, αντί των στοιχείων των περ. γ) και δ), την περιοχή του ελέγχου ή το είδος των δραστηριοτήτων των φορολογουμένων.

Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται».

Επειδή η με αριθμό/0/5321/01-05-2024 αρχική εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας αφορούσε στη διενέργεια μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ στη φορολογική περίοδο 01/01/2018 - 31/12/2019 για το φορολογούμενομε ΑΦΜ Στην ανωτέρω εντολή ελέγχου γίνεται αναφορά στο αντικείμενο εργασιών της έδρας της επιχείρησης, η οποία για το φορολογικό έτος 2018 ήταν το «Λιανικό εμπόριο (πρατήριο) βενζίνης και πετρελαίου κίνησης», χωρίς ωστόσο αυτό να σημαίνει ότι δε δύναται να γίνει και έλεγχος στις υπόλοιπες δραστηριότητες του προσφεύγοντα, καθώς ο φορολογικός έλεγχος αφορά στον ίδιο φορολογούμενο.

Επομένως, τα πορίσματα του ελέγχου και οι βάσει αυτών εκδοθείσες πράξεις δεν συνδέονται με οποιαδήποτε παρατυπία στο στάδιο της ελεγκτικής διαδικασίας. Σε κάθε περίπτωση, ο προσφεύγων έλαβε γνώση των διαπιστώσεων του ελέγχου με το σχετικό σημείωμα και διατύπωσε τις απόψεις του επ' αυτών. Επιπροσθέτως, ο φορολογικός έλεγχος είναι ενιαίος και δεν μεταβλήθηκε, καθώς πρόκειται για «μερικό» έλεγχο, όπως ακριβώς ορίστηκε από την εντολή ελέγχου, ούτε επεκτάθηκε σε άλλα είδη φορολογίας ή σε άλλες φορολογικές περιόδους από τις μνημονευόμενες στην αρχική εντολή ελέγχου (σχετ. αποφ. 2807/2018 ΕφΘ). Ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα τυγχάνει απορριπτέος ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό περί μη καταχώρησης αγορών στο βιβλίο παγίων.

Επειδή στις διατάξεις του Ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251/24-11-2014) περί "ΕΛΠ" ορίζεται ότι:

«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.

..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.

..5. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τη λογιστική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί και τη φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων.

..12. Όταν, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου, η οντότητα δεν συντάσσει ισολογισμό, δύναται, αντί του λογιστικού συστήματος της παραγράφου 10, να χρησιμοποιεί ένα κατάλληλο απλογραφικό λογιστικό σύστημα (βιβλία εσόδων – εξόδων) για την παρακολούθηση των στοιχείων της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, τα οποία συμπεριλαμβάνουν:

α) Τα πάσης φύσεως έσοδα διακεκριμένα σε έσοδα από πώληση εμπορευμάτων, από πώληση προϊόντων, από παροχή υπηρεσιών και λοιπά έσοδα.

β) Τα πάσης φύσεως κέρδη.

γ) Τις πάσης φύσεως αγορές περιουσιακών στοιχείων, διακεκριμένα σε αγορές εμπορευμάτων, υλικών (πρώτων ή βοηθητικών υλών), παγίων και αγορές λοιπών περιουσιακών στοιχείων.

δ) Τα πάσης φύσεως έξοδα, διακεκριμένα σε αμοιβές προσωπικού συμπεριλαμβανομένων εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς, αποσβέσεις, έξοδα από τη λήψη λοιπών υπηρεσιών και λοιπά έξοδα.

ε) Τις πάσης φύσεως ζημιές.

στ) Τους πάσης φύσεως φόρους και τέλη, ξεχωριστά κατά είδος. [...]

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).

2. Αρχείο ενσώματων και άυλων πάγιων περιουσιακών στοιχείων. Στο αρχείο αυτό, με τήρηση αναλυτικής μερίδας, παρακολουθείται η αξία κτήσης κατά την αρχική αναγνώριση, καθώς και κάθε επακόλουθη μεταβολή, δηλαδή προσθήκη, αναπροσαρμογή, απομείωση, διαγραφή και απόσβεση επί του παγίου, με ένδειξη των σωρευτικών ποσών και των ποσών που αφορούν την περίοδο αναφοράς. Στο αρχείο αυτό παρακολουθούνται και τα πλήρως αποσβεσμένα πάγια τα οποία εξακολουθούν να πληρούν τον ορισμό του παγίου περιουσιακού στοιχείου, είτε εξακολουθούν να είναι σε λειτουργία είτε όχι.

.....

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

Επειδή, στο άρθρο 24 του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι:

«1. Κατά τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι φορολογικές αποσβέσεις των στοιχείων του ενεργητικού εκπίπτουν από: α) τον κύριο των παγίων στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης σε όλες τις περιπτώσεις εκτός της περίπτωσης β' , β)

5. Ο υπολογισμός των φορολογικών αποσβέσεων είναι υποχρεωτικός, γίνεται σε ετήσια βάση και δεν επιτρέπεται η μεταφορά αποσβεσμένων ποσών μεταξύ οικονομικών χρήσεων.

6. Η φορολογική απόσβεση ενός παγίου περιουσιακού στοιχείου αρχίζει από τον επόμενο μήνα εντός του οποίου χρησιμοποιείται ή τίθεται σε υπηρεσία από τον φορολογούμενο κατ' αναλογία με τους συντελεστές της παραγράφου 4.

7. Το ποσό της φορολογικής απόσβεσης δεν δύναται να υπερβεί το κόστος κτήσης ή κατασκευής, περιλαμβανομένου του κόστους βελτίωσης, ανανέωσης και ανακατασκευής, καθώς και αποκατάστασης του περιβάλλοντος. Εάν η αποσβέσιμη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου της επιχείρησης είναι μικρότερη από χίλια πεντακόσια (1.500) ευρώ, το εν λόγω στοιχείο μπορεί να αποσβεστεί εξ ολοκλήρου μέσα στο φορολογικό έτος που αποκτήθηκε το περιουσιακό στοιχείο. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να αναπροσαρμόζεται το ποσό που ορίζεται στο προηγούμενο εδάφιο μία φορά ανά πέντε έτη, με βάση τα κατάλληλα στοιχεία που δημοσιεύονται από την Ελληνική Στατιστική Αρχή (ΕΛ.ΣΤΑΤ.) 8. Οι νέες επιχειρήσεις

δύνανται να αναβάλουν την φορολογική απόσβεση των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης κατά τα πρώτα τρία (3) φορολογικά έτη.».

Επειδή στην ΠΟΛ.1073/2015 «Κοινοποίηση και ερμηνεία των διατάξεων περί φορολογικών αποσβέσεων των πάγιων περιουσιακών στοιχείων των επιχειρήσεων με βάση τις διατάξεις του άρθρου 24 του ν.4172/2013» ορίζεται :

«8. Με την παρ.7 του ίδιου άρθρου, ορίζεται ότι το ποσό της φορολογικής απόσβεσης δεν δύναται να υπερβεί το κόστος κτήσης ή κατασκευής, περιλαμβανομένου του κόστους βελτίωσης, ανανέωσης και ανακατασκευής, καθώς και αποκατάστασης του περιβάλλοντος.

Επομένως, η διενέργεια φορολογικών αποσβέσεων για κάποιο πάγιο διακόπτεται από τη στιγμή που το σύνολο των αποσβέσεων που έχουν διενεργηθεί γι' αυτό γίνει ίσο με την αποσβεστέα αξία του (μείον ένα λεπτό), χωρίς να ενδιαφέρει αν αυτό εξακολουθεί να χρησιμοποιείται παραγωγικά από την επιχείρηση.

Εάν η αποσβέσιμη αξία (αξία κτήσης) ενός περιουσιακού στοιχείου της επιχείρησης είναι μικρότερη από χίλια πεντακόσια (1.500) ευρώ, το εν λόγω στοιχείο μπορεί να αποσβεστεί εξ ολοκλήρου μέσα στο φορολογικό έτος που αυτό αποκτήθηκε. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να αναπροσαρμόζεται το ποσό που ορίζεται στο προηγούμενο εδάφιο μία φορά ανά πέντε (5) έτη, με βάση τα κατάλληλα στοιχεία που δημοσιεύονται από την Ελληνική Στατιστική Αρχή (ΕΛ.ΣΤΑΤ.).

Δηλαδή, η εφάπαξ απόσβεση των εν λόγω παγίων δεν είναι υποχρεωτική αλλά δυνατική.

Συνεπώς, κάθε πάγιο περιουσιακό στοιχείο του οποίου η αξία κτήσης είναι μέχρι χίλια πεντακόσια (1.500) ευρώ, μπορεί να αποσβεστεί είτε εφάπαξ στο φορολογικό έτος που αποκτήθηκε, είτε τμηματικά με βάση το συντελεστή απόσβεσης από τον επόμενο μήνα εντός του οποίου χρησιμοποιήθηκε ή τέθηκε σε λειτουργία. Σημειώνεται ότι η επιλογή της εφάπαξ ή της τμηματικής φορολογικής απόσβεσης αφορά κάθε πάγιο ξεχωριστά, πράγμα που σημαίνει ότι οι επιχειρήσεις έχουν τη δυνατότητα ορισμένα από τα ίδια πάγια (αξίας κτήσης το καθένα μέχρι 1.500 ευρώ) να τα αποσβένουν εφάπαξ στο συγκεκριμένο φορολογικό έτος και άλλα να τα αποσβένουν τμηματικά σύμφωνα με τα ανωτέρω».

Επειδή στο άρθρο 22 του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται :

«Άρθρο 22 Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

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 την ΠΟΛ 1113/02-06-2015:

«....α) με τις διατάξεις του άρθρου 22 τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών με την έννοια ότι κατ' αρχήν εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης και επιπροσθέτως πληρούν τα λοιπά κριτήρια που τίθενται στο άρθρο αυτό. Το εν λόγω άρθρο πρέπει να εξετάζεται συστηματικά με το άρθρο 23 που αφορά τις μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες και την παράγραφο 4 του άρθρου 48 σχετικά με τις μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες που αφορούν τα ενδοομιλικά μερίσματα που απαλλάσσονται από το φόρο. Κατά συνέπεια, ο κανόνας που εισάγεται είναι ότι όποια δαπάνη πληροί τα κριτήρια του άρθρου 22 και συγχρόνως δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπόμενων δαπανών του άρθρου 23 εκπίπτει..... γ) με τις διατάξεις του άρθρου 23 ορίζονται περιοριστικά οι κατηγορίες δαπανών που δεν εκπίπτουν. Οι μη εκπιπόμενες δαπάνες διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, σε αυτές που λόγω του είδους τους δεν εκπίπτουν χωρίς να απαιτείται η συνδρομή άλλου όρου ή προϋπόθεσης και σε αυτές που δεν εκπίπτουν μόνον κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το τιθέμενο στο άρθρο αυτό αριθμητικό όριο.

Άρθρο 22 Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν **αθροιστικά** τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

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

Επισημαίνεται ότι ως προς τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ισχύουν όσα ειδικότερα αναφέρονται κατωτέρω στην παρούσα.

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

Ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες, όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί αλλά έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών.

.....

γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Επομένως, οι δαπάνες θα πρέπει να έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του φορολογικού έτους που αυτές έχουν πραγματοποιηθεί με βάση τα κατάλληλα δικαιολογητικά.

Διευκρινίζεται ότι η έννοια των δικαιολογητικών είναι ευρύτερη των φορολογικών στοιχείων και περιλαμβάνει κάθε πρόσφορο δικαιολογητικό, όπως ενδεικτικά, στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), δημόσια ή ιδιωτικά έγγραφα, απολογιστικά στοιχεία (π.χ. αποσβέσεις), δήλωση στην περίπτωση ιδιοχρησιμοποίησης, κ.λπ. Ειδικά στην περίπτωση απώλειας των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων, θα λαμβάνονται υπόψη και επικυρωμένα φωτοαντίγραφα των στοιχείων αυτών από τον εκδότη τους.

Σημειώνεται ότι εφόσον πρόκειται για επιχείρηση η οποία σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 4308/2014 δεν έχει υποχρέωση τήρησης βιβλίων, οι δαπάνες του εν λόγω άρθρου εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της, εφόσον συντρέχουν οι λοιπές αναφερόμενες πιο πάνω προϋποθέσεις, πλην αυτής της εγγραφής στα τηρούμενα βιβλία (π.χ. αγρότες που δεν τηρούν βιβλία, απαλλαγή από την τήρηση βιβλίων σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1007/2015 Απόφαση ΓΓΔΕ).

3. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν **αθροιστικά** τα κριτήρια του άρθρου 22 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 ή της παραγράφου 4 του άρθρου 48. Αναφορικά με το χρόνο έκπτωσής τους, αυτές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 (π.χ. χρόνος έκπτωσης ασφαλιστικών εισφορών, κ.λπ.). Οι δαπάνες των οποίων τα δικαιολογητικά εκδίδονται ή λαμβάνονται έως την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και αφορούν την κλειόμενη χρήση επίσης εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους που αφορούν.

Επισημαίνεται ότι τα ανωτέρω συνιστούν τον γενικό κανόνα έκπτωσης των δαπανών, καθόσον κάθε δαπάνη πρέπει να εξετάζεται ως ξεχωριστή περίπτωση, από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά αυτής»

Επειδή σύμφωνα με την από 16/12/2024 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, ο προσφεύγων κατά το έτος 2019 πραγματοποίησε αγορές προϊόντων και δαπάνες, τις οποίες εξέπεσε από τα ακαθάριστα έσοδα του, πλην όμως από την περιγραφή των ειδών και από τον έλεγχο που διενεργήθηκε κρίθηκε ότι, αφορούσαν πάγια στοιχεία της επιχείρησης με αγοραία καθαρή αξία κάτω των

1.500,00€, τα οποία ο προσφεύγων καταχώρησε στα έξοδα του βιβλίου εσόδων-εξόδων, τα εξέπεσε από τα έσοδα και τα απόσβεσε πλήρως, χωρίς όμως τα εν λόγω στοιχεία να έχουν καταχωρηθεί στο μητρώο παγίων της επιχείρησης, όπως επιδείχθηκε και προσκομίστηκε αντίγραφο στον έλεγχο.

Συγκεκριμένα, στο έτος 2019, έλαβε, καταχώρησε στα βιβλία και εξέπεσε από τα έσοδα:

ΔΑΠΑΝΕΣ ΜΗ ΠΑΡΑΓΩΓΙΚΕΣ ΚΑΤΑ ΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ ΠΟΥ ΔΕΝ ΑΝΑΓΝΩΡΙΖΟΝΤΑΙ ΠΡΟΣ ΕΚΠΤΩΣΗ

Α/Α	ΑΡΙΘ. ΦΟΡΟΛΟ. ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ	ΕΚΔΟΤΗΣ	ΑΦΜ ΕΚΔΟΤΗ	ΚΑΘΑΡ Η ΑΞΙΑ (€)	ΦΠΑ (€)	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ (€)	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΕΙΔΟΥΣ
	4^ο ΤΡΙΜΗΝΟ 2019						
1	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ...../4-10-2019	.....	.....	72,98	17,52	90,50	ΚΙΝΗΤΟ ΤΗΛΕΦΩΝΟ
2	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ...../27-11-2019	.....	.....	198,15	47,56	245,71	ΚΙΝΗΤΟ ΤΗΛΕΦΩΝΟ
3	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ...../6-12-2019	.....	.....	129,84	31,16	161,00	ΚΙΝΗΤΟ ΤΗΛΕΦΩΝΟ
4	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ...../10-12-2019	.....	.....	144,59	34,70	179,29	ΚΙΝΗΤΟ ΤΗΛΕΦΩΝΟ
5	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ...../6-12-2019	.....	.....	162,01	38,89	200,90	ΕΝΙΣΧΥΤΗΣ ΜΙΞΗΣ
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΕΤΟΥΣ 2019				707,57	169,83	877,40	

Στην κρινόμενη περίπτωση ο έλεγχος δεν αναγνώρισε δαπάνες καθαρής αξίας 707,57 €, με την αιτιολογία ότι αφορούν σε αγορά παγίων, η αξία των οποίων έπρεπε να καταχωρηθεί στο βιβλίο ενσώματων και άυλων παγίων περιουσιακών στοιχείων. Ωστόσο, οι εν λόγω δαπάνες, που αφορούν σε αγορά κινητών τηλεφώνων και άλλων εξαρτημάτων, αξίας κάτω των 1.500,00 € εκάστη, δύναται, σύμφωνα με τη διάταξη της παραγράφου 7 του άρθρου 24 του Ν4174/2013, να αποσβεστούν εφάπαξ στο φορολογικό έτος που αποκτήθηκαν, καθότι η αξία τους είναι μέχρι χίλια πεντακόσια (1.500) ευρώ. Με βάση τα ανωτέρω και δεδομένου ότι σύμφωνα με τη διάταξη της παραγράφου 10 του άρθρου 4 των Ε.Λ.Π., οι πληροφορίες σχετικά με την απόσβεσή τους δίνονται και από άλλα αρχεία, εν προκειμένω από το βιβλίο εσόδων – εξόδων, ενώ οι εν λόγω δαπάνες καταχωρήθηκαν στο βιβλίο εσόδων – εξόδων της επιχείρησης και επιπλέον αποτελούν δαπάνες που πληρούν τα κριτήρια που τίθενται στο άρθρο 22 του Κ.Φ.Ε., το γεγονός της μη καταχώρησής τους στο βιβλίο παγίων, δεν ασκεί καμία επίδραση εν προκειμένω, αν ληφθεί υπόψη ότι δεν επηρεάζεται το φορολογικό αποτέλεσμα του φορολογικού έτους 2019. Ως εκ τούτου κρίνεται ότι μη ορθώς η φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε τις ανωτέρω δαπάνες με μόνο εκ του λόγου ότι δεν καταχωρήθηκαν στο βιβλίο παγίων και επομένως οι λογιστικές διαφορές που προκύπτουν για το φορολογικό έτος 2019 περιορίζονται στο ποσό των 2.087,56 € (δαπάνες μισθοδοσίας).

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό περί της έλλειψης δόλου για τη μη έκδοση φορολογικών παραστατικών για την πώληση υγραερίου κίνησης

Επειδή σύμφωνα με την από 16/12/2024 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Καβάλας το φορολογητέο εισόδημα από την πώληση υγρών καυσίμων (βενζίνη, πετρέλαιο κίνησης και

θέρμανσης) για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019, προσδιορίστηκε με τη χρήση των διαθέσιμων στοιχείων που τέθηκαν υπόψη του ελέγχου, σε συνδυασμό με το γεγονός ότι, για την αγορά και την πώληση των ανωτέρω υγρών καυσίμων ο προσφεύγων είχε εγκατεστημένο και λειτουργούσε το σύστημα εισροών-εκροών για τη διάθεση καυσίμων προς τρίτους, βάσει του οποίου εκδίδεται αυτόματα το φορολογικό στοιχείο εσόδου-ΑΛΠ και καταχωρείται το φορολογικό έσοδο για την επιχείρηση. Ως εκ τούτου, ο έλεγχος δεν έκρινε απαραίτητο τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης από την πώληση των υγρών καυσίμων (βενζίνη, πετρέλαιο κίνησης και θέρμανσης) με έμμεσες μεθόδους.

Ως προς την πώληση υγραερίου κίνησης στην έκθεση ελέγχου αναφέρονται αυτολεξεί τα ακόλουθα :

« Όσον αφορά τις πωλήσεις εμπορευμάτων που αφορούν το υγραέριο κίνησης από τον διενεργηθέντα έλεγχο προέκυψαν διαφορές ως ακολούθως.

Η ελεγχόμενη για την αγορά και την πώληση του υγραερίου κίνησης δεν λειτουργούσε μέσω του συστήματος εισροών-εκροών για τη διάθεση του υγραερίου κίνησης προς τρίτους. Η ελεγχόμενη προμηθεύονταν υγραέριο κίνησης από την εταιρίαμε ΑΦΜ αρμοδιότητας ΦΑΕ Αθηνών και από την εταιρία με την επωνυμία με ΑΦΜ αρμοδιότητας ΦΑΕ Αθηνών, όπως προκύπτει από τα σχετικά παραστατικά αγορών υγραερίου κίνησης, τα οποία επιδείχθηκαν στον έλεγχο και καταχωρήθηκαν στο βιβλίο εσόδων-εξόδων. Η ελεγχόμενη προσκόμισε στον έλεγχο για την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο, τα με ημερομηνία θεώρησης 11-5-2017 και με ημερομηνία θεώρησης 18/2/2019, βιβλίο παραλαβής και διακίνησης υγραερίου κινητήρων, θεωρημένα από το Τελωνείο Καβάλας, καθώς και σχετικές εκθέσεις ελέγχου, από ελέγχους που διενεργήθηκαν από το Τελωνείο Καβάλας για το υγραέριο κίνησης. Στο εν λόγω βιβλίο αναγράφονται λεπτομερώς οι παραληφθείσες ποσότητες υγραερίου κίνησης, καθώς και οι ενδείξεις σε λίτρα στους μετρητές των αντλιών του υγραερίου κίνησης που έχει στην κατοχή της. Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα :

ΕΤΟΣ 2018

Η ελεγχόμενη στο πρατήριο υγρών καυσίμων διέθετε δύο (2) αντλίες με αριθ. 10 και αριθ. 11 για τη διάθεση υγραερίου κίνησης προς τους πελάτες της.

Σύμφωνα με το τηρούμενο βιβλίο κίνησης υγραερίου κινητήρων προκύπτουν οι ακόλουθες ενδείξεις

Αντλία Νο 10

Ένδειξη την 1/1/2018 – 1.128.253

Ένδειξη την 31/12/2018 – 1.255.730

Διαφορά : 127.477

Αντλία Νο 11

Ένδειξη την 1/1/2018 – 1.053.696

Ένδειξη την 31/12/2018 – 1.174.990

Διαφορά : 121.294

Με βάση τα ανωτέρω η συνολική πωληθείσα ποσότητα υγραερίου κίνησης που προκύπτει από τις ενδείξεις των μετρητών καταγραφής των αντλιών είναι

Αντλία Νο 10 πωληθέντα 127.477 λίτρα + Αντλία Νο11 πωληθέντα 121.294 λίτρα = **248.771 συνολικά πωληθέντα λίτρα υγραερίου κίνησης**

Οι παραληφθείσες ποσότητες του υγραερίου κίνησης σύμφωνα με τα παραστατικά αγορών (Τιμολόγια-Τιμολόγια-ΔΑ) κατά την ελεγχόμενη περίοδο, όπως αυτά καταχωρήθηκαν στο βιβλίο κίνησης υγραερίου αλλά και στο βιβλίο εσόδων-εξόδων ανέρχονται για το έτος 2018 σε **245.805 αγορασθέντα λίτρα υγραερίου κίνησης**. Η διαφορά 2.966 που προκύπτει μεταξύ των πωληθέντων και αγορασθέντων λίτρων του υγραερίου κίνησης οφείλεται στα αποθέματα που υπήρχαν στις δεξαμενές την 1/1/2018 και στις 31/12/2018 και είναι μικρότερη από το ανεκτό όριο απόκλισης του 3% που προβλέπεται σύμφωνα με τις τελωνειακές διατάξεις.

Ως εκ τούτου από τα ανωτέρω προκύπτει αδιαμφισβήτητο ότι, η ελεγχόμενη κατά την φορολογική περίοδο 1/1/2018-31/12/2018 διέθεσε-πούλησε νόμιμα στην αγορά, σύμφωνα με τις ενδείξεις των μετρητών των αντλιών όπως προκύπτουν από το τηρούμενο βιβλίο, θεωρημένο από το Τελωνείο ΚΑβάλας, **248.771 λίτρα υγραερίου κίνησης**.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στο βιβλίο εσόδων εξόδων, σε συνδυασμό με την κατάσταση πωλήσεων υγραερίου κίνησης που προσκόμισε η ελεγχόμενη από το εμπορικό πρόγραμμα-ισοζύγιο που τηρούσε στο πρατήριο υγρών καυσίμων για το φορολογικό έτος 2018, προκύπτει ότι, η ελεγχόμενη πούλησε **169.633 λίτρα υγραερίου κίνησης** καθαρής αξίας 115.905,48€ πλέον ο αναλογών ΦΠΑ ύψους 27.819,66€ όσο και η αξία των εσόδων που δήλωσε από έσοδα υγραερίου κίνησης στο βιβλίο εσόδων-εξόδων για το έτος 2018.

Με βάση τα ανωτέρω προκύπτει μια διαφορά ύψους **79.138 λίτρων** ($248.771 - 169.633 = 79.138$) για τα οποία ο έλεγχος κρίνει ότι πουλήθηκαν-διατέθηκαν από την ελεγχόμενη προς τους πελάτες και ΔΕΝ εκδόθηκαν τα προβλεπόμενα φορολογικά στοιχεία εσόδων (Τιμολόγια, Τιμολόγια-ΔΑ, Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης-ΑΛΠ).

Ως εκ τούτου ο έλεγχος προσδιορίζει τα φορολογητέα έσοδα της ελεγχόμενης από την πώληση υγραερίου κίνησης με έμμεσο προσδιορισμό λαμβάνοντας υπόψη την τιμή πώλησης ανά λίτρο υγραερίου κίνησης προς το συνολικό όγκο των πωληθέντων λίτρων με βάση τα στοιχεία που έχει στη διάθεση του.

Συγκεκριμένα η ελεγχόμενη πραγματοποιούσε τις λιανικές πωλήσεις υγραερίου κίνησης μέσω των φορολογικών μηχανισμών όπως προαναφέρθηκαν, των οποίων τα δεδομένα δεν επιδείχθηκαν στον έλεγχο για τους λόγους που αναφέρθηκαν ανωτέρω. Από τα επιδειχθέντα φορολογικά στοιχεία χονδρικής πώλησης υγραερίου κίνησης (Τιμολόγια-ΔΑ) τα οποία προσκομίστηκαν στον έλεγχο προκύπτουν επακριβώς για όλο το έτος 2018 ανά μήνα, οι τιμές πώλησης του υγραερίου κίνησης ανά λίτρο, με την καθαρή αξία, τον αναλογούντα ΦΠΑ και την συνολική αξία.

Σε κάθε φορολογικό στοιχείο εσόδου (Τιμολόγιο-ΔΑ) περιγράφεται ως είδος πώλησης ΥΓΡΑΕΡΙΟ LPG η περιγραφή του οποίου ανταποκρίνεται ακριβώς και στο αντίστοιχο είδος που περιγράφεται και στα τιμολόγια αγορών υγραερίου κίνησης για το έτος 2018.

Συγκεκριμένα ο έλεγχος επεξεργάστηκε ενδελεχώς και ανέλυσε **ΟΛΑ** τα τιμολόγια-ΔΑ, τιμολόγια, του υγραερίου κίνησης που εξέδωσε προς τους πελάτες της η ελεγχόμενη το έτος 2018. Καταγράφηκε

αναλυτικά για κάθε μήνα, η καθαρή αξία ανά λίτρο πώλησης, η οποία για όλο σχεδόν το έτος ανέρχονταν στο ποσό των 0,70€ ανά λίτρο. Ως εκ τούτου από την καταγραφή προκύπτει από κάθε μήνα ο μέσος όρος του έτους της καθαρής τιμής πώλησης ανά λίτρο υγραερίου κίνησης

2018	
ΜΗΝΑΣ	ΤΙΜΗ ΛΙΤΡΟΥ
Ιαν-18	0,7
Φεβ-18	0,7
Μαρ-18	0,7
Απρ-18	0,7
Μαι-2018	0,7
Ιουν-18	0,7
Ιουλ-18	0,7
Αυγ-18	0,7
Σεπ-18	0,7
Οκτ-18	0,71
Νοε-18	0,71
Δεκ-18	0,71

Μ.Ο. ΕΤΟΥΣ 0,7025

Προς επίρρωση των ανωτέρω τιμών από τον διασταυρωτικό έλεγχο που διενεργήθηκε στις καταστάσεις πωλήσεων του υγραερίου κίνησης 2018 από το εμπορικό ισοζύγιο που προσκόμισε, από τη διαίρεση της καθαρής αξίας των πωλήσεων με την ποσότητα του υγραερίου κίνησης προκύπτει ο ίδιος μέσος όρος τιμής πώλησης ανά λίτρο, όπως προκύπτει και από τα φορολογικά στοιχεία εσόδων (Τιμολόγια-ΔΑ) που επεξεργάστηκε ο έλεγχος.

Ως εκ τούτου ο έλεγχος για το έτος 2018, προσδιορίζει τα έσοδα από την πώληση του υγραερίου κίνησης με έμμεσο τρόπο λαμβάνοντας υπόψη ως συνολικά πωληθέντα 248.771 λίτρα υγραερίου κίνησης με τιμή πώλησης ανά λίτρο το ποσό των 0,7025€ με την καθαρή αξία των πωλήσεων να ανέρχεται στο ποσό 174.761,63€ πλέον ο αναλογών ΦΠΑ 24% ύψους 41.942,79€ όπως προκύπτουν από το τηρούμενο βιβλίο κίνησης υγραερίου και από τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία χονδρικής πώλησης (τιμολόγια, τιμολόγια-ΔΑ) υγραερίου κίνησης.

ΕΤΟΣ 2019

Η ελεγχόμενη στο πρατήριο υγρών καυσίμων διέθετε δύο (2) αντλίες με αριθ. 10 και αριθ. 11 για τη διάθεση υγραερίου κίνησης προς τους πελάτες της.

Σύμφωνα με το τηρούμενο βιβλίο κίνησης υγραερίου κινητήρων προκύπτουν οι ακόλουθες ενδείξεις

Αντλία Νο 10

Ένδειξη την 1/1/2019 – 1.255.730

Ένδειξη την 31/12/2019 – 1.363.106

Διαφορά : 107.376

Αντλία Νο 11

Ένδειξη την 1/1/2019 – 1.174.990

Ένδειξη την 31/12/2019 – 1.281.189

Διαφορά : 106.199

Με βάση τα ανωτέρω η συνολική πωληθείσα ποσότητα υγραερίου κίνησης που προκύπτει από τις ενδείξεις των μετρητών καταγραφής των αντλιών είναι

Αντλία Νο10 πωληθέντα 107.376 λίτρα + Αντλία Νο11 πωληθέντα 106.199 λίτρα = **213.575 πωληθέντα λίτρα υγραερίου κίνησης**

Οι παραληφθείσες ποσότητες του υγραερίου κίνησης σύμφωνα με τα παραστατικά αγορών (Τιμολόγια-Τιμολόγια-ΔΑ) κατά την ελεγχόμενη περίοδο όπως αυτά καταχωρήθηκαν στο βιβλίο κίνησης υγραερίου αλλά και στο βιβλίο εσόδων-εξόδων ανέρχονται για το έτος 2019 σε **212.742 αγορασθέντα λίτρα υγραερίου κίνησης**. Η διαφορά 833 που προκύπτει μεταξύ των πωληθέντων και αγορασθέντων λίτρων του υγραερίου κίνησης οφείλεται στα αποθέματα που υπήρχαν στις δεξαμενές την 1/1/2019 και στις 31/12/2019 και είναι μικρότερη από το ανεκτό όριο απόκλισης του 3% που προβλέπεται σύμφωνα με τις τελωνειακές διατάξεις.

Ως εκ τούτου από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η ελεγχόμενη κατά την φορολογική περίοδο 1/1/2019-31/12/2019 διέθεσε-πούλησε νόμιμα στην αγορά, σύμφωνα με τις ενδείξεις των μετρητών των αντλιών όπως προκύπτουν από το τηρούμενο βιβλίο, **213.575 λίτρα υγραερίου κίνησης**.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στο βιβλίο εσόδων εξόδων σε συνδυασμό με την κατάσταση πωλήσεων υγραερίου κίνησης που προσκόμισε από το εμπορικό πρόγραμμα-ισοζύγιο που τηρούσε στο πρατήριο υγρών καυσίμων για το φορολογικό έτος 2019, προκύπτει ότι, η ελεγχόμενη πούλησε **200.098 λίτρα υγραερίου κίνησης** καθαρής αξίας 133.808,41€ πλέον ο αναλογούν ΦΠΑ ύψους 32.118,15€ όσο και η αξία των εσόδων που δήλωσε από έσοδα υγραερίου κίνησης στο βιβλίο εσόδων-εξόδων για το έτος 2019.

Με βάση τα ανωτέρω προκύπτει μια διαφορά ύψους **13.477 λίτρων** ($213.575 - 200.098 = 13.477$) για τα οποία ο έλεγχος κρίνει ότι πουλήθηκαν-διατέθηκαν από την ελεγχόμενη προς τους πελάτες και ΔΕΝ εκδόθηκαν τα προβλεπόμενα φορολογικά στοιχεία εσόδων (Τιμολόγια, Τιμολόγια-ΔΑ, Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης-ΑΛΠ).

Ως εκ τούτου ο έλεγχος προσδιορίζει τα φορολογητέα έσοδα της ελεγχόμενης από την πώληση υγραερίου κίνησης με έμμεσο προσδιορισμό λαμβάνοντας υπόψη την τιμή πώλησης ανά λίτρο υγραερίου κίνησης προς το συνολικό όγκο των πωληθέντων λίτρων με βάση τα στοιχεία που έχει στη διάθεση του.

Συγκεκριμένα η ελεγχόμενη πραγματοποιούσε τις λιανικές πωλήσεις υγραερίου κίνησης μέσω των φορολογικών μηχανισμών, όπως προαναφέρθηκαν των οποίων τα δεδομένα δεν επιδείχθηκαν στον έλεγχο για τους λόγους που αναφέρθηκαν ανωτέρω. Από τα επιδειχθέντα φορολογικά στοιχεία εσόδων χονδρικής πώλησης υγραερίου κίνησης (Τιμολόγια-ΔΑ) τα οποία προσκομίστηκαν στον έλεγχο προκύπτουν επακριβώς για όλο το έτος 2019 ανά μήνα, οι τιμές πώλησης του υγραερίου κίνησης ανά λίτρο με καθαρή αξία,

αναλογούν ΦΠΑ και συνολική αξία. Σε κάθε φορολογικό στοιχείο εσόδου (Τιμολόγιο-ΔΑ) περιγράφεται ως είδος πώλησης ΥΓΡΑΕΡΙΟ LPG, η περιγραφή του οποίου ανταποκρίνεται ακριβώς στο αντίστοιχο είδος που περιγράφεται και στα τιμολόγια αγορών υγραερίου κίνησης για το έτος 2019.

Συγκεκριμένα ο έλεγχος επεξεργάστηκε ενδελεχώς και ανέλυσε ΟΛΑ τα τιμολόγια-ΔΑ του υγραερίου κίνησης που εξέδωσε προς τους πελάτες της η ελεγχόμενη το έτος 2019. Καταγράφηκαν αναλυτικά για κάθε μήνα η καθαρή αξία ανά λίτρο πώλησης η οποία για όλο σχεδόν το έτος ανέρχονταν στο ποσό από 0,66€ έως 0,68€ ανά λίτρο. Ως εκ τούτου από την καταγραφή προκύπτει από κάθε μήνα ο μέσος όρος του έτους της καθαρής τιμής πώλησης ανά λίτρο υγραερίου κίνησης

2019	
ΜΗΝΑΣ	ΤΙΜΗ ΛΙΤΡΟΥ
Ιαν-19	0,66
Φεβ-19	0,66
Μαρ-19	0,68
Απρ-19	0,68
Μαι-2019	0,68
Ιουν-19	0,68
Ιουλ-19	0,66
Αυγ-19	0,66
Σεπ-19	0,66
Οκτ-19	0,66
Νοε-19	0,66
Δεκ-19	0,6629
Μ.Ο. ΕΤΟΥΣ	0,667

Προς επίρρωση των ανωτέρω τιμών από τον διασταυρωτικό έλεγχο που διενεργήθηκε στις καταστάσεις πωλήσεων του υγραερίου κίνησης 2019 από το εμπορικό ισοζύγιο που προσκόμισε, από τη διαίρεση της καθαρής αξίας των πωλήσεων με την ποσότητα του υγραερίου κίνησης προκύπτει ο ίδιος μέσος όρος τιμής πώλησης ανά λίτρο, όπως προκύπτει και από τα φορολογικά στοιχεία (Τιμολόγια-ΔΑ) που επεξεργάστηκε ο έλεγχος.

Ως εκ τούτου ο έλεγχος για το έτος 2019, προσδιορίζει τα έσοδα από την πώληση του υγραερίου κίνησης με έμμεσο τρόπο λαμβάνοντας υπόψη ως συνολικά πωληθέντα **213.575** λίτρα υγραερίου κίνησης με τιμή πώλησης ανά λίτρο το ποσό των **0,667€** με την καθαρή αξία των πωλήσεων να ανέρχεται στο ποσό **142.454,53€** πλέον ο αναλογούν ΦΠΑ 24% ύψους **34.189,09€** όπως προκύπτουν από το τηρούμενο βιβλίο κίνησης υγραερίου και από τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία χονδρικής πώλησης υγραερίου κίνησης.»

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι για το πρατήριο υγρών καυσίμων χρησιμοποιούσε λογιστικό πρόγραμμα διαφορετικό και μη συμβατό με αυτό του λογιστή του και πιθανόν κάποια από τα αντίγραφα των κινήσεων που μεταφέρονταν στο μενού του λογιστή του προς επεξεργασία, να μη μεταφέρθηκαν και έτσι να μην καταχωρήθηκαν στα βιβλία του. Πρόκειται για τραγικό σφάλμα για το οποίο δεν έχει ευθύνη ο ίδιος. Ο παραπάνω ισχυρισμός του επιβεβαιώνεται από το γεγονός ότι από 01/03/2019 το υγραέριο κίνησης εντάχθηκε υποχρεωτικά στο σύστημα εισροών – εκροών και ήταν αδύνατο να μην εξέδωσε παραστατικά πώλησης.

Επειδή, σύμφωνα με τον έλεγχο, ο προσφεύγων για την αγορά και την πώληση του υγραερίου κίνησης δεν λειτουργούσε μέσω του συστήματος εισροών-εκροών για τη διάθεση του υγραερίου κίνησης προς τρίτους, ενώ δεν προσκομίστηκαν από τον προσφεύγοντα τα αρχεία (*.txt) των Φ.Η.Μ.-ΕΑΦΔΣΣ με αριθ. μητρώου,,, &, που λειτουργούσαν στο πρατήριο καυσίμων, επομένως ο ανωτέρω ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί έκδοσης παραστατικών πώλησης τυγχάνει αναπόδεικτος και δε γίνεται αποδεκτός. Εξάλλου, όπως και ο προσφεύγων αποδέχεται, οι πωλήσεις των συνολικών λίτρων υγραερίου κίνησης δεν αποτυπώθηκαν όπως έπρεπε στα φορολογικά έσοδα και δεν αποδόθηκαν οι αναλογούντες φόροι εισοδήματος και Φ.Π.Α.. Ως εκ τούτου, ορθώς καταλογίστηκε στα ακαθάριστα έσοδα των κρινόμενων ετών της επιχείρησης η διαφορά της αξίας που προέκυψε από την μη έκδοση φορολογικών στοιχείων για την πώληση υγραερίου κίνησης.

Ως προς τον έκτο και έβδομο ισχυρισμό

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι μη ορθώς ο έλεγχος δεν αποδέχθηκε ότι από την κλοπή που έλαβε χώρα στο υποκατάστημα του (καφετέρια) στις 06/12/2018, του αφαίρεσαν ποσότητα εμπορευμάτων, α' υλών και ποτών αξίας 10.000,00 €. Επίσης ισχυρίζεται ότι εκμεταλλευόμενος τις προσφορές των προμηθευτών του, προέβαινε σε αγορές εμπορευμάτων στο τέλος του έτους, τα οποία δεν καταναλώνονταν στο έτος αυτό.

Επειδή βάσει της προσκομισθείσας από 21/11/2019 Βεβαίωση του Τμήματος Ασφάλειας Καβάλας, ο προσφεύγων δήλωσε στην αστυνομία την απώλεια λόγω κλοπής συσκευών κινητής τηλεφωνίας, μηχανής αλέσεως καφέ, υποσυστήματος – μίκτη, μετρητών αξίας 2.000,00 € και φιαλών ποτών αξίας 1.700,00 €.

Επειδή τα κλοπιμαία εμπορεύματα (φιάλες ποτών) που δήλωσε ο προσφεύγων στην αστυνομία είχαν πολύ μικρή αξία και δε δύναται να επηρεάσουν το φορολογικό αποτέλεσμα του φορολογικού έτους 2019 και για το λόγο αυτό ορθώς δε λήφθηκαν υπόψη από το έλεγχο. Ο δε ισχυρισμός του περί απώλειας εμπορευμάτων αξίας 10.000,00 € είναι αυθαίρετος και αναπόδεικτος και ως εκ τούτου τυγχάνει απορριπτέος.

Επειδή τέλος, ο προσφεύγων δεν προσκομίζει στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι προέβη σε σημαντικό αριθμό αποθεμάτων στο τέλος του έτους, τα οποία δεν ήταν δυνατόν να πουληθούν εντός του έτους αυτού και ως

εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί ύπαρξης αποθεμάτων τυγχάνει απορριπτέος ως αόριστος και μη τεκμηριωμένος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

τη **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 20/01/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με **ΑΦΜ**, ως εξής :

α) την **επικύρωση** της με αριθμό/18-12-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/ επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας και

β) την **τροποποίηση** με αριθμό/18-12-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/ επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, ως ακολούθως :

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ

Ακαθάριστα Έσοδα Επιχειρηματικής δραστηριότητας	1.633.785,97
Μείον: Κόστος πωληθέντων εμπορικής δραστηριότητας	1.335.689,26
Μείον: Έξοδα-Δαπάνες Χρήσης	222.153,33
Πλέον προσωρ. διαφορές μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης	0,00
Πλέον Δαπάνες μη εκπιπτόμενες	0,00
Πλέον λογιστικές διαφορές ελέγχου	2.087,56
(2.087,56 δαπάνες μισθοδοσίας)	

Καθαρό Κέρδος

78.030,94

ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΔΗΛΩΣΗ	ΕΛΕΓΧΟΣ	ΑΠΟΦΑΣΗ ΔΕΔ
ΑΚΙΝΗΤΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑ	6.322,21	6.322,21	6.322,21
ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	4.380,51	78.738,51	78.030,94
ΣΥΝΟΛΟ	10.702,72	85.060,72	84.353,15

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ - ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	του υπόχρεου	10.702,72	85.060,72	84.353,15	
	της συζύγου				
Υπόλοιπο φόρου	Πιστωτικό ποσό				27.150,21
	Χρεωστικό ποσό	1.811,92	29.280,54	28.962,13	
Προκαταβολή φόρου		431,80	431,80	431,80	
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Ν.4987/2022			13.734,31	13.575,11	13.575,11
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης			5.006,46	4.942,78	4.942,78
Τέλος επιτηδεύματος		1.250,00	1.250,00	1.250,00	
Διαφορά συμψηφισμού					
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή					
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	για καταβολή	3.493,72	49.703,11	49.161,82	45.668,10
	για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

Ειδική Εισφορά αλληλεγγύης 2019

Εισόδημα επιβολής εισφοράς αλληλεγγύης (43Α Ν.4172/2013)	Εισόδημα ανά συντελεστή	Συντελεστής	Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης
84.353,15	12.000,00	0,00%	0,00
	8.000,00	2,20%	176,00
	10.000,00	5,00%	500,00
	10.000,00	6,50%	650,00
	25.000,00	7,50%	1.875,00
	19.353,15	9,00%	1.741,78
Σύνολο	84.353,15		4.942,78

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση :

1. Η με αριθμό/**18-12-2024** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/ επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Καταλογιζόμενο ποσό	39.319,47 €	39.319,47 €

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν.4987/2022.

2. Η με αριθμό/18-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/ επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Καταλογιζόμενο ποσό	46.209,39 €	45.668,10 €

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν.4987/2022.

Το αρμόδιο όργανο να κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ 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.