



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 12/05/2025

Αριθμός απόφασης: 1429

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312351

Email : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

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

β. του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)» 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 Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ.1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

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

4. Τη με ημερομηνία ηλεκτρονικής κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με έδρα τα κατά των:

- A) με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης,
- B) με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης και
- Γ) με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.
6. Την από έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από ηλεκτρονικά κατατεθείσας και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

A) Με τη με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης, προσδιορίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά τελών χαρτοσήμου ποσού 1.490,00 €, πλέον ΟΓΑ τελών χαρτοσήμου ποσού 298,00 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 του ΚΦΔ (ν.4987/2022) τελών χαρτοσήμου ποσού 745,00 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 του ΚΦΔ (ν.4987/2022) ΟΓΑ τελών χαρτοσήμου ποσού 149,00 €, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή ύψους **2.682,00 €**.

B) Με τη με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης, προσδιορίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά πιστωτικού υπολοίπου ποσού 6.984,38 €, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 του ΚΦΔ (ν.4987/2022) ποσού 698,44 €, πλέον διαφοράς ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 1.842,27 €, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή ύψους **9.525,09 €**.

Γ) Με τη με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης, προσδιορίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά πιστωτικού υπολοίπου ποσού 575,22 €, ήτοι υπόλοιπο φόρου για έκπτωση ύψους **74.094,57€**.

Οι παραπάνω προσβαλλόμενες πράξεις και οι οικείες εκθέσεις ελέγχου **αναρτήθηκαν ηλεκτρονικά** μέσω της εφαρμογής «e-Κοινοποίηση» στις στον λογαριασμό του προσφεύγοντος στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, οπότε και εστάλη ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του και αναγνώστηκαν στις

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται στις από εκθέσεις μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, ΦΠΑ, Τελών Χαρτοσήμου και εφαρμογής διατάξεων ν.4308/2014 (ΕΛΠ) & ν.5104/2024 (ΚΦΔ) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης, οι οποίες συντάχθηκαν κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε στα εισοδήματα του προσφεύγοντος, για την περίοδο από 01/01/2018 έως 31/12/2018, δυνάμει της με αριθμό εντολής ελέγχου (και με αριθμό τροποποίησης) του Προϊσταμένου της ως άνω υπηρεσίας.

Ο έλεγχος, με το αρ. πρωτ..... έγγραφο, κοινοποίησε στον προσφεύγοντα την ως άνω εντολή και τη δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού.

Στη συνέχεια, ο έλεγχος προέβη σε έλεγχο των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος, όπου προέκυψαν πρωτογενείς καταθέσεις συνολικού ποσού 2.177.811,16 ευρώ εκ των οποίων το ποσό των 24.985,80 ευρώ αφορά σε καταθέσεις αγνώστου πηγής ή και αγνώστου αιτιολογίας και το ποσό των 5.000,00 ευρώ αφορά σε μη έκδοση παραστατικού εσόδου από την επιχείρηση του προσφεύγοντος. Αναλυτικά προέκυψαν τα εξής (βλ. σελ.38 οικείας έκθεσης ελέγχου εισοδήματος):

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018

Σύνολο πρωτογενών καταθέσεων στους λογαριασμούς	2.177.811,16
Μείον πρωτογενής κατάθεση απότην 24/09/2018 για την οποία δεν εκδόθηκε παραστατικό εσόδου από την ελεγχόμενη επιχείρηση	5.000,00
Μείον δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα από ατομική επιχείρηση	1.072.832,32
Μείον δηλωθέν εισόδημα από ακίνητη περιουσία	3.000,00
Μείον καθαρά κέρδη από συμμετοχή σε Ν.Π.	56.908,67
Μείον Φ.Π.Α. (Εκροών)	5.838,05
Μείον Φ.Π.Α. (που επιστράφηκε)	115.686,91
Μείον εισπράξεις προηγούμενων ετών	722.629,84
Μείον ποσό από εκταμίευση δανείων	173.795,00
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΔΕΝ ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΕΙΤΑΙ	22.120,37
ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ	22.120,37

Βάσει των καταστάσεων με τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος που περιήλθαν στην διάθεση του ελέγχου μέσω του συστήματος Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών για το ελεγχόμενο διάστημα από 01/01/2018 έως 31/12/2018 και

συγκεκριμένα από τις κινήσεις του λογαριασμού με αριθμό, με μοναδικό δικαιούχο τον ίδιο τον προσφεύγοντα, προέκυψαν μεταφορές χρημάτων συνολικού ποσού **149.000,00 ευρώ** προς το λογαριασμό με αριθμό με δικαιούχο την εταιρεία με την επωνυμία

Από τις ανωτέρω κινήσεις σε συνδυασμό με το γεγονός ότι δεν έχει περιέλθει στη γνώση του ελέγχου τυχόν σύμβαση δανείου, εγγραφή στα βιβλία ή άλλη πράξη που αναπληρώνει τυχόν σχετικό έγγραφο περί δανείου, προκύπτει ότι ο προσφεύγων προέβη σε **χρηματική διευκόλυνση συνολικού ποσού 149.000,00 ευρώ** της ως άνω εταιρείας στην οποία συμμετέχει με ποσοστό 96% και έχει την ιδιότητα του διαχειριστή της. Η χρηματική διευκόλυνση του προσφεύγοντος προς την ως άνω εταιρεία, συνολικού ποσού 149.000,00 ευρώ υπάγεται σε τέλη χαρτοσήμου με ποσοστό 1% (πλέον ΟΓΑ χαρτοσήμου 20%) σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του τέταρτου εδαφίου της περ. γ της παρ. 5 του άρθρου 15 το ΚΝΤΧ.

Σύμφωνα με το άρθρο 32 του 4172/2013, ως ετήσια δαπάνη του φορολογουμένου, της συζύγου του και των εξαρτώμενων μελών του λογίζονται και τα χρηματικά ποσά που πραγματικά καταβάλλονται για:

-Χορήγηση δανείων προς οποιονδήποτε.

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ο ελεγχόμενος δεν έχει συμπεριλάβει στην υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος έτους φορ. 2018 το ποσό των 149.000,00 ευρώ ως δαπάνη χρηματικής διευκόλυνσης βάσει του άρθρου 32 του ν.4172/2013.

Στον προσφεύγοντα κοινοποιήθηκαν ηλεκτρονικά το με αριθμό Σ.Δ.Ε. άρθρου 33 του ν.5104/2024 και οι προσωρινοί διορθωτικοί προσδιορισμοί φόρου εισοδήματος, ΦΠΑ και τελών χαρτοσήμου. Επί του ως άνω Σ.Δ.Ε. υποβλήθηκε το με αρ. πρωτ. υπόμνημα (με συνημμένα δικαιολογητικά) του προσφεύγοντος με τις απόψεις του, το οποίο μετέβαλε τις διαπιστώσεις του ελέγχου.

Κατόπιν των ανωτέρω, μέσω της επεξεργασίας των κινήσεων των τηρούμενων λογαριασμών, προέκυψαν πρωτογενείς καταθέσεις συνολικού ποσού 2.174.083,96 ευρώ εκ των οποίων το ποσό των 2.147.919,16 ευρώ αφορά σε καταθέσεις γνωστής πηγής, **το ποσό των 21.164,80 ευρώ αφορά σε καταθέσεις αγνώστου πηγής ή και αγνώστου αιτιολογίας** και το ποσό των 5.000,00 ευρώ αφορά σε μη έκδοση παραστατικού εσόδου από την ελεγχόμενη επιχείρηση (διότι ακόμη και εάν αφορά προκαταβολή σύμφωνα με τον ισχυρισμό του ελεγχόμενου εφόσον δεν επιστράφηκε αποτελεί έσοδο για αυτόν).

Σύμφωνα με το πόρισμα του ελέγχου, από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που έγιναν διαπιστώθηκαν τα παρακάτω (βλ. σελ.88-90 της οικείας έκθεσης ελέγχου εισοδήματος):

- η ελεγχόμενη επιχείρηση **εξέδωσε και καταχώρησε** στα φορολογικά της αρχεία τα υπ' αρ. 14/30-11-18 και 15/17-12-18 πιστωτικά τιμολόγια αξίας 50.000,00€ και 49.000,00€ αντίστοιχα χωρίς τον αναλογούντα Φ.Π.Α. (καθώς αφορούν συναλλαγές-πωλήσεις στο εσωτερικό με απαλλαγή Φ.Π.Α. – ΠΟΛ.1167/2015) προς την επιχείρηση τα οποία αφορούν ανύπαρκτες συναλλαγές και είναι **εικονικά, στο σύνολό τους, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 79 του ν.5104/2024, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13 παρ. 1 του Ν. 5104/2024, σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 1, 2 και 5 του ιδίου νόμου και των άρθρων 1, 3, 5, 8, και 9 του Ν. 4308/2014,**

- **το ποσό των 21.164,80 ευρώ** το οποίο αποτελεί το σύνολο των πρωτογενών καταθέσεων του ελεγχόμενου από άγνωστη πηγή/αιτιολογία, όπως αυτό αναλυτικά προκύπτει ανωτέρω, αυτό

αποτελεί προσαύξηση περιουσίας για τον ελεγχόμενο και δεν δύναται να αιτιολογηθεί/συγκριθεί με εισοδήματα του ελεγχόμενου γνωστής πηγής ήδη φορολογημένα.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21§4 του ν.4172/2013 σε συνδυασμό με της διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 29 του ν.4172/2013 και τις διατάξεις της ΠΟΛ.1175/2017 το ανωτέρω ποσό των 21.164,80 ευρώ θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα το οποίο φορολογείται με συντελεστή τριάντα τρία τις εκατό (33%),

- η πρωτογενής κατάθεση ποσού 5.000,00 ευρώ την 24/09/2018 στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου με αρ., με καταθέτη την οντότητα για την οποία ο ελεγχόμενος ισχυρίστηκε ότι πρόκειται για προκαταβολή για αγορά, αφορά σε μη έκδοση παραστατικού εσόδου από την ελεγχόμενη επιχείρηση διότι ακόμη και εάν αφορά προκαταβολή, εφόσον το ποσό δεν επιστράφηκε αποτελεί έσοδο για τον ελεγχόμενο.

Ο έλεγχος προσδιόρισε τα αποτελέσματα για την ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο όπως αναφέρονται παρακάτω:

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

Φορολογικό έτος 2018

Δηλωθέντα Ακαθάριστα Έσοδα	1.072.832,32
Πλέον αποκρυβέντα Ακαθάριστα Έσοδα	103.424,78
Σύνολο Ακαθαρίστων Εσόδων	1.176.257,10
Μείον κόστος πωληθέντων	1.115.689,77
Μείον δαπάνες	86.683,37
Καθαρά αποτελέσματα	-26.116,04
Πλέον δαπάνες μη εκπιπόμενες που δηλώθηκαν	0,00
Πλέον δαπάνες μη εκπιπόμενες ελέγχου	0,00
Σύνολο καθ. αποτελεσμάτων ελέγχου	-26.116,04

Τα αποκρυβέντα ακαθάριστα έσοδα που ανωτέρω προσδιόρισε ο έλεγχος για το φορ. έτος 2018 περιλαμβάνονται συγκεντρωτικά στον παρακάτω πίνακα:

Περιγραφή	Αξία
Μη έκδοση παραστατικού εσόδου για την πρωτογενή κατάθεση ποσού 5.000,00 ευρώ την 24/09/2018	4.424,78
Εκδοθέντα εικονικά πιστωτικά τιμολόγια υπ' αρ. 14/30-11-18 και 15/17-12-18	99.000,00
ΣΥΝΟΛΟ	103.424,78

Συγκεντρωτικά ο έλεγχος προσδιόρισε τα παρακάτω, με βάση τα οποία εκδόθηκε η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου φορ. έτους 2018 (άρθρο 33 του ν.5104/2024 Κ.Φ.Δ.):

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018	(κωδ. Ε1)	ΠΟΣΑ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ (Α)	ΠΟΣΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ (Β)	ΔΙΑΦΟΡΑ (Β-Α)
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	426	1.072.832,32	1.176.257,10	103.424,78
ΖΗΜΙΑ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	414	129.540,82	26.116,04	103.424,78
ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ	995	0,00	21.164,80	21.164,80
ΧΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΙΕΥΚΟΛΥΝΣΗ ΠΡΟΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑ	759	0,00	149.000,00	149.000,00

Σύμφωνα με το πόρισμα του ελέγχου της από οικείας έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ (σελ.45-46):

«...»

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στα βιβλία που τηρήθηκαν και στα στοιχεία που εκδόθηκαν ή λήφθηκαν, προέκυψε ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση υπέβαλε ανακριβείς περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α..

Κατόπιν όλων των ανωτέρω οι διαφορές φορολογητέων εκροών, εισροών και φόρου που προέκυψαν από τον έλεγχο, απεικονίζονται στους παρακάτω πίνακες:

Φορολογική περίοδος 01/07/2018-30/09/2018

ΕΚΡΟΕΣ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών-13%	1.317,76	5.742,54	4.424,78
Φόρος που αναλογεί-13%	171,31	746,53	575,22

...».

Ακολούθως, ο έλεγχος προέβη στη σύνταξη των οικείων εκθέσεων ελέγχου και στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

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

1^{ος} ΛΟΓΟΣ. Αοριστία έκθεσης ελέγχου – παρανόμως εκδοθείσες οι εντολές ελέγχου με αρ..... και

2^{ος} ΛΟΓΟΣ. Παράνομη θεώρηση του Προϊσταμένου της ΔΟ.Υ. Τρίπολης ότι υφίστανται πιστώσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς συνολικού ποσού 21.164,80 ευρώ, ως πρωτογενείς τραπεζικές καταθέσεις από άγνωστη πηγή/ αιτιολογία και συνεπώς αποτελούν προσάυξηση περιουσίας.

3^{ος} ΛΟΓΟΣ. Παράνομος ο ισχυρισμός του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης ότι τα με αρ. και πιστωτικά τιμολόγια αξίας 50.000,00 ευρώ και 49.000,00 ευρώ αντίστοιχα, αφορούν ανύπαρκτες συναλλαγές και είναι εικονικά κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 79 ν.5104/2024

4^{ος} ΛΟΓΟΣ. Παράνομη επιβολή προστίμου επί του φόρου στην με αρ. οριστική

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 1^ο ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΛΟΓΟ

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ.1 και 2 του άρθρου 23 του ν.4987/2022 (προγενέστερος ΚΦΔ) (νυν άρθρου 27 του ν.5104/2024) ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:

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

2. Ο έλεγχος που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση, σύμφωνα με την παρ. 1, είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

...».

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ.1 και 2 του άρθρου 28 του ίδιου ως άνω νόμου (νυν άρθρου 33 του ν.5104/2024) ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο **σημείωμα διαπιστώσεων** με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειρισττωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ίδιου ως άνω νόμου (νυν άρθρου 76 του ν.5104/2024) ορίζεται ότι:

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

Επειδή, η αναφορά του προσφεύγοντος σε εκ παραδρομής λάθη τα οποία δεν επηρεάζουν ούτε την σαφήνεια της έκθεσης, αλλά ούτε τα αποτελέσματα του ελέγχου και την εκκαθάριση

του οφειλόμενου φόρου, σε καμία περίπτωση δεν αποτελούν παραβίαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης της έκθεσης ελέγχου.

Πιο αναλυτικά:

Α) Σχετικά με την αναφορά του ελέγχου, στη σελ. 86 της έκθεσης, αναφορικά με το διάστημα 08-03-2024 έως 04-04-2024 εντός του οποίου εκδόθηκαν τα τιμολόγια πώλησης αντί του ορθού διαστήματος 08-03-2018 έως 04-04-2018, πρόκειται για λάθος εκ παραδρομής το οποίο σαφώς δεν επηρεάζει την σαφήνεια της έκθεσης, καθώς ο προσφεύγων γνωρίζει ως εκδότης αυτών το ορθό διάστημα έκδοσης των τιμολογίων αλλά και ορθά διατυπώνεται το διάστημα έκδοσης αυτών από την αναλυτική καταγραφή των τιμολογίων στην έκθεση ελέγχου (σελ. 19).

Β) Σχετικά με την αναφορά του ελέγχου στην έκδοση των μεταχρονολογημένων επιταγών στις 19-06-2018, αυτό προκύπτει σαφώς από την καρτέλα προμηθευτή που έθεσε στη διάθεση του ελέγχου η επιχείρηση - πελάτης του προσφεύγοντος κατόπιν αιτήματος του ελέγχου. Η ανωτέρω καρτέλα επισυνάπτεται στα συν/να δικαιολογητικά στην ειδική εφαρμογή του eIenxis για τις ενδικοφανείς προσφυγές.

Επιπλέον, οι επιταγές στις οποίες αναφέρεται ο προσφεύγων και οι οποίες εκδόθηκαν τον Μάρτιο και τον Μάιο του 2018 δεν σχετίζονται με τις ανωτέρω επιταγές που εκδόθηκαν στις 19-06-2018.

Γ) Σχετικά με την αναφορά του προσφεύγοντος σε εκ παραδρομής λάθος αναγραφή των κωδικών του εντύπου Ε1, δεν επηρεάζουν σε καμία περίπτωση την σαφήνεια της έκθεσης ούτε την εκκαθάριση του οφειλόμενου φόρου.

Επειδή, αναφορικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί παράνομης έκδοσης των εντολών ελέγχου επισημαίνονται τα εξής:

α) Η εντολή ελέγχου με αριθμό εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε νόμιμα στον προσφεύγοντα με την αρ. πρωτ. γνωστοποίηση εντολής ελέγχου και δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων.

β) Με την κοινοποίηση της ως άνω εντολής ο προσφεύγων έλαβε γνώση και για την διάρκεια του ελέγχου που είχε οριστεί έως την 31-12-2024, καθώς αυτή αναγραφόταν στην εντολή.

γ) Η τροποποίηση της εν λόγω εντολής με τη με αριθμό εντολή πραγματοποιήθηκε λόγω τροποποίησης των διατάξεων (ν.5104/2024 - Κ.Φ.Δ.) και ο έλεγχος νόμιμα κοινοποίησε την τροποποίηση της εντολής ως όφειλε.

Επομένως, ο έλεγχος διενεργήθηκε καθ' όλα νόμιμα κατόπιν της με αριθμό εκδοθείσας εντολής και ολοκληρώθηκε εντός του οριζόμενου χρόνου αυτής.

Συνεπώς, οι ως άνω ισχυρισμοί του προσφεύγοντος δεν κρίνονται βάσιμοι και δεν γίνονται δεκτοί.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 2° ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΛΟΓΟ

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 (ΚΦΕ) ορίζεται ότι:

«4. Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 29 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται ότι:

«4. Το εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 4 του άρθρου 21 φορολογείται με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%).».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ν.4987/2022 (προγενέστερος ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παρ. 4 του άρθρου 21 του Κ.Φ.Ε., η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.».

Επειδή, ο έλεγχος όπως προκύπτει από το υπ' αρ. Σημείωμα Διαπιστώσεων που επιδόθηκε στον προσφεύγοντα προσδιόρισε αναλυτικά από το σύνολο των 191 πιστώσεων στους τραπεζικούς λογαριασμούς του ποιες αποτελούν πρωτογενείς καταθέσεις και στη συνέχεια ποιες από τις πρωτογενείς καταθέσεις αποτελούν καταθέσεις αγνώστου πηγής ή και αγνώστου αιτιολογίας. Το ποσό των πρωτογενών καταθέσεων που προσδιορίστηκε με το Σημείωμα Διαπιστώσεων ως αγνώστου πηγής/αιτιολογίας ήταν αξίας 24.985,80 ευρώ, το οποίο με την έκδοση της οικείας έκθεσης φορολογίας εισοδήματος και κατόπιν διορθώσεων διαμορφώθηκε στο ποσό των 21.164,80 ευρώ.

Επειδή, σχετικά με τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος ότι τα μικρά ποσά της τάξεως των 0,20 €, 0,30 € και 4,00 € προέρχονται από μεταφορά μεταξύ λογαριασμών του, σύμφωνα με την έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης, συμπεριελήφθησαν εκ παραδρομής στο σύνολο των πρωτογενών καταθέσεων ενώ πράγματι θα μπορούσαν να παραληφθούν λόγω ελάχιστης αξίας.

Επειδή, αναφορικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι η κατάθεση ποσού 150,00 ευρώ στις 02-01-2018 αποτελεί συμψηφιστική εγγραφή μεταξύ λογαριασμών του, δεν ισχύει καθώς δεν προκύπτει αντίστοιχη χρέωση σε άλλον λογαριασμό του την συγκεκριμένη ημερομηνία, ούτε ο προσφεύγων προσκόμισε οποιοδήποτε στοιχείο που να αποδεικνύει τον ισχυρισμό του.

Επειδή, αναφορικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι οι καταθέσεις ποσών με α/α 20 και 38 στον σχετικό πίνακα της οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (200,00 ευρώ και 225,00 ευρώ αντίστοιχα), αφορούν τον συνδικαιούχο του λογαριασμού, δεν μπορεί να γίνει δεκτός, καθώς δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου αλλά ούτε και με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αποδεικτικά στοιχεία επ' αυτού.

Επειδή, αναφορικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι η κατάθεση ποσού με α/α 83 στον σχετικό πίνακα της οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (61,91 ευρώ μετά από επιμερισμό σε τρεις συνδικαιούχους, ήτοι 20,64 ευρώ), αφορά επιστροφή ποσού, δεν μπορεί να γίνει δεκτός, καθώς δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου αλλά ούτε και με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή οποιοδήποτε αποδεικτικό στοιχείο επ' αυτού.

Επειδή, αναφορικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι η κατάθεση ποσού με α/α 72 στον σχετικό πίνακα της οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (4.000,00 ευρώ μετά από επιμερισμό σε τρεις συνδικαιούχους, ήτοι 1.333,33 ευρώ), αφορά επιστροφή ποσού στον υιό του από την, δεν μπορεί να γίνει δεκτός, καθώς: α) πρόκειται για ονομαστική κατάθεση, β) δεν προκύπτει από τα παραστατικά της επιχείρησης επιχειρηματική

σχέση του προσφεύγοντος με την κυρία και γ) ο προσφεύγων δεν προσκόμισε αποδεικτικά στοιχεία ότι η επιστροφή που επικαλείται αφορά άλλον συνδικαιούχο του λογαριασμού.

Επειδή, αναφορικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι η κατάθεση ποσού με α/α 34 στον σχετικό πίνακα της οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (3.000,00 ευρώ), αφορά επιστροφή ποσού, δεν μπορεί να γίνει δεκτός, καθώς δεν προσκομίστηκαν δικαιολογητικά από τα οποία να αποδεικνύεται ότι η κατάθεση αυτή αποτελεί επιστροφή του ποσού κατόπιν ακύρωσης παραγγελίας πετρελαίου θέρμανσης.

Επειδή, αναφορικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι η κατάθεση ποσού με α/α 73 στον σχετικό πίνακα της οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (13.000,00 ευρώ μετά από επιμερισμό σε τρεις συνδικαιούχους, ήτοι **4.333,33 ευρώ**), αφορά συναλλαγή της συζύγου του – συνδικαιούχου του σχετικού λογαριασμού, η οποία μετέφερε χρήματα μεταξύ λογαριασμών της, **γίνεται δεκτός**, καθώς ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προσκομίζει το σχετικό τραπεζικό παραστατικό από την (σχετ.4 ενδικοφανούς προσφυγής).

Επειδή, αναφορικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι η κατάθεση ποσού με α/α 165 στον σχετικό πίνακα της οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (2.000,00 ευρώ), αφορά χρεοπίστωση μεταξύ των σχετικών λογαριασμών του στις 24-10-2018, **γίνεται δεκτός**, καθώς ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προσκομίζει το σχετικό τραπεζικό παραστατικό από την (σχετ.5 ενδικοφανούς προσφυγής) και ο έλεγχος επιβεβαιώνει την χρεοπίστωση του εν λόγω ποσού μέσω του συστήματος Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών (βλ. έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης).

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 3° ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΛΟΓΟ

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ.5 του άρθρου 66 του ν.4987/2022 (προγενέστερος ΚΦΔ) (νυν άρθρου 79 του ν.5104/2024) ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:

«...**Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρεία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του Κώδικα ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο...**».

Επειδή, στην από έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης αναφέρονται, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα:

«...»

Το σύνολο των επιχειρημάτων του ελεγχόμενου προκειμένου να υποστηρίξει τον ισχυρισμό του περί μη εικονικότητας των δύο εκδοθέντων πιστωτικών τιμολογίων δεν ευσταθούν. Πιο συγκεκριμένα:

1. Όπως ισχυρίζεται ο ελεγχόμενος στη ενδικοφανή του προσφυγή, από τις ελιές που είχε διαθέσιμες το χρονικό διάστημα του Μαρτίου του 2018 πούλησε στην εταιρεία 256.585 κιλά ελιές τύπου καλαμών τις περισσότερες από τις οποίες τις είχε ήδη σε απόθεμα από το έτος 2017. Και αυτό γιατί η περίοδος συγκομιδής του συγκεκριμένου τύπου ελιών ξεκινά στα τέλη Οκτωβρίου, αφού αυτές έχουν ωριμάσει (αν δεν έχουν ωριμάσει είναι πράσινες και δεν μπορούν οι παραγωγοί να τις διαθέσουν στην αγορά) και ολοκληρώνεται πριν από το τέλος του χρόνου για λόγους διατήρησης της ποιότητάς τους. Στο σημείο αυτό επιβεβαιώνει τα όσα αναφέρει ο έλεγχος στην έκθεση ελέγχου ότι το έτος 2018, οι ελιές που προμηθεύτηκε από τους παραγωγούς κατά το πρώτο τρίμηνο είχαν συλλεχθεί στα τέλη του προηγούμενου έτους και αυτές τις ελιές εμπορεύτηκε κατά την διάρκεια του ελεγχόμενου έτους.

Δεδομένου ότι από την στιγμή που προμηθεύτηκε τις ελιές αυτές ο ελεγχόμενος από τους παραγωγούς και λοιπούς εμπόρους μέχρι να τις πουλήσει στην ανωτέρω εταιρεία μεσολάβησε χρονικό διάστημα σχεδόν τριών μηνών, τις αποθήκευσε στις εγκαταστάσεις του και προφανώς τις διατήρησε προκειμένου να μην υποστούν αλλοιώσεις από την μικροχλωρίδα του νωπού καρπού, διαφορετικά άλλωστε δεν θα μπορούσε να τις διαθέσει στην αγορά. Ήδη από την αποθήκευση των ελιών ξεκινούν οι φυσικές βιολογικές και φυσικοχημικές μεταβολές κάτι το οποίο γνωρίζουν από την εμπειρία τους οι αγρότες παραγωγοί του προϊόντος, όπως επίσης γνωρίζουν και τις όποιες μεταβολές επέρχονται στο προϊόν (μέγεθος κλπ) κατά το στάδιο της αποθήκευσης. Πολύ περισσότερο γνωρίζουν τα ανωτέρω οι έμποροι (όπως ο ελεγχόμενος) και ειδικά οι μεγάλες επιχειρήσεις (όπως η εταιρεία) που εξάγουν το προϊόν αυτό σε τρίτες χώρες και υποχρεωτικά πρέπει να τηρούν αυστηρές προδιαγραφές για το προϊόν προκειμένου να έχουν τη δυνατότητα να το εξάγουν, καθώς προηγούνται αυστηρότατοι έλεγχοι.

Η αγοράστρια επιχείρηση μετά από διαπραγμάτευση και αφού έχει ελέγξει τα ποιοτικά χαρακτηριστικά του προϊόντος αποδέχεται και αγοράζει το προϊόν. Αυτό δεν αποτελεί απλή συναλλακτική συνήθεια αλλά κανόνα της αγοράς. Μετά την παραλαβή των ελιών προχωρά στα περαιτέρω στάδια επεξεργασίας και συντήρησης του προϊόντος για τα οποία προφανώς αναλαμβάνει και την ευθύνη της εξέλιξης αυτών. Ενώ ο πωλητής μετά την παράδοση του προϊόντος δεν δύναται να συμμετέχει στα λοιπά στάδια επεξεργασίας και να λαμβάνει γνώση της μεθοδολογίας που ακολουθείται σε αυτά, προκειμένου οι ελιές να επεξεργασθούν και να συντηρηθούν σωστά οπότε και να τίθεται θέμα ανάληψης ευθύνης από αυτόν στο στάδιο αυτό. Στην προκειμένη περίπτωση ο ελεγχόμενος, όπως προκύπτει από τα δελτία αποστολής που εξέδωσε, παρέδωσε τις ελιές στην εταιρεία πελάτη του σε τελάρα ζυγισμένες στο σύνολο ανά δελτίο αποστολής. Στη συνέχεια πραγματοποιήθηκε η διαλογή τους ανάλογα με το μέγεθος και την ποιότητά τους, δηλαδή μετά την παράδοση των ελιών στην πελάτισσα και πριν την έκδοση των τιμολογίων, κάτι το οποίο προκύπτει σαφώς από τα εκδοθέντα τιμολόγια όπου αναφέρονται αναλυτικά οι ποσότητες κάθε μεγέθους ελιών και η αντίστοιχη τιμή ανά μέγεθος. Επομένως οι ισχυρισμοί περί μη διαλογής κατά την παραλαβή των ελιών από την εταιρεία είναι ψευδείς. Η παραλαβούσα επιχείρηση έλαβε πλήρη γνώση της

ποιότητας και του μεγέθους των προϊόντων κατά την παραλαβή τους και βάσει αυτής έγινε και η τιμολόγησή τους.

Αξίζει να σημειωθεί εδώ ότι η όλη περιγραφόμενη διαδικασία από τον ελεγχόμενο σχετικά με τον τρόπο που έγινε η διαλογή των ελιών από την εταιρεία σίγουρα δεν συνάδει με τις συναλλακτικές πρακτικές της αγοράς και του συγκεκριμένου κλάδου, καθώς ισχυρίζεται ότι η διαδικασία έγινε σταδιακά σε βάθος χρόνου, χωρίς την παρουσία του ίδιου του ελεγχόμενου και εξάγοντας ένα αποτέλεσμα τόσο επιβαρυντικό για αυτόν καθώς προέκυψε ότι η συνολική ποσότητα των ελιών που παρέδωσε στην ανωτέρω εταιρεία είχε υποστεί αλλοιώσεις.

Τέλος η αναφορά του ελεγχόμενου στα πιστωτικά τιμολόγια που έχει εκδώσει διαχρονικά δεν αποτελούν αντικείμενο του ελέγχου καθώς αυτά έχουν εκδοθεί πριν το ελεγχόμενο διάστημα.

2. Τέλος λαμβάνοντας υπόψη ότι:

-Σύμφωνα με την παρ. 11.2.10 της ΠΟΛ.1003/2014 διευκρινίζεται ότι «Για το πιστωτικό τιμολόγιο, ..., δεν ορίζεται ρητά από τις παρούσες διατάξεις χρόνος έκδοσης αυτού. Ωστόσο, ισχύουν κατ' αναλογία τα αναφερόμενα στο χρόνο έκδοσης του τιμολογίου και ειδικότερα: ... γ) για άλλες διαφορές, που έχουν σχέση και επηρεάζουν την αξία ή το περιεχόμενο γενικά του αρχικού τιμολογίου, το πιστωτικό τιμολόγιο εκδίδεται μέχρι την 15η ημέρα του επόμενου μήνα, από τη διαπίστωση των διαφορών (θέμα πραγματικό).

Στην προκειμένη περίπτωση η επιχείρηση- πελάτης που παρέλαβε τα προϊόντα έλαβε γνώση της ποιότητας και του μεγέθους τους κατά την παραλαβή αυτών (εντός μηνός Μαρτίου 2018) και μάλιστα ενώ είχε μεσολαβήσει και διάστημα τριών μηνών από την συγκομιδή τους πράγμα που σημαίνει ότι ήταν ήδη εμφανής η ποιότητα και το μέγεθος αυτών, και σε καμία περίπτωση δεν διαπίστωσε την διαφορά ποιότητας σχεδόν δέκα μήνες αργότερα (30/11/2018 και 17/12/2018) οπότε και εξέδωσε τα πιστωτικά τιμολόγια.

Αλλά ακόμα και αν λάβουμε υπόψη μας τους ισχυρισμούς του ελεγχόμενου και της κ. διευθύντριας παραγωγής της εταιρείας, ότι οποιαδήποτε διαπίστωση φύρας στην ποιότητα και το μέγεθος των ελιών γίνεται στο τέλος της ζύμωσης αυτών συνήθως στις αρχές του καλοκαιριού, σε καμία περίπτωση δεν εξηγείται η έκδοση των πιστωτικών τιμολογίων στο τέλος του χρόνου, δηλαδή έξι μήνες αργότερα.

...».

Επειδή, η Υπηρεσία μας κάνει δεκτές τις ως άνω απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος δεν κρίνεται βάσιμος και δεν γίνεται δεκτός.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 4ο ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΛΟΓΟ

Επειδή, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί λανθασμένης και παράνομης επιβολής προστίμου ποσού 698,44 ευρώ λόγω κατάργησης του ν.4987/2022, δεν ευσταθεί. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού (Ως άρθρο 85 του ΚΦΔ (ν.5104/2024)) φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου με αριθμό έχει εκδοθεί νόμιμα και ορθά, καθώς αναγράφεται ευδιάκριτα το άρθρο 85 του ν.5104/2024 στην εν λόγω πράξη, σύμφωνα με το οποίο ορίζεται ότι: «Παραπομπές στον ν.4987/2022 (Α' 206) νοούνται, μετά την έναρξη ισχύος του παρόντος, ως παραπομπές στα αντίστοιχα άρθρα που καταγράφονται στον πίνακα κωδικοποιούμενων διατάξεων, ο οποίος αποτελεί το Παράρτημα Β' του παρόντος.».

Επειδή επιπλέον, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παράνομης επιβολής προστίμου ποσού 698,44 ευρώ επειδή δεν υφίσταται ποσό φόρου προς καταβολή με βάση τη φορολογική δήλωσή του, καθώς το ποσό φόρου ήταν πιστωτικό και όχι χρεωστικό, ενώ και κατόπιν του ελέγχου ο φόρος παρέμεινε πιστωτικός, δεν ευσταθεί. Από τον έλεγχο προέκυψε φόρος προς καταβολή (λόγω προσαύξησης περιουσίας), όπως σαφώς προκύπτει από την σχετική έκθεση ελέγχου και ορθά και νόμιμα εκδόθηκε η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και το υπολογιζόμενο με αυτή πρόστιμο. Παράλληλα, ο έλεγχος προσδιόρισε εκ νέου τα αποτελέσματα της επιχείρησης για το ελεγχόμενο φορολογικό έτος και προέκυψε μείωση της αρχικής ζημιάς που είχε προκύψει σύμφωνα με τα δηλωθέντα του προσφεύγοντος για το έτος αυτό.

Επειδή, το πιστωτικό ποσό των 37.106,53 ευρώ που προέκυψε από την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορ. έτους 2018 του προσφεύγοντος επιστράφηκε (αριθμός ΑΦΕΚ 21726).

Συνεπώς, οι ως άνω ισχυρισμοί του προσφεύγοντος δεν κρίνονται βάσιμοι και δεν γίνονται δεκτοί.

Επειδή, σύμφωνα με την από έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης:

«...»

Κατόπιν των ανωτέρω προτείνεται η **μερική αποδοχή** της εξεταζόμενης ενδικοφανούς προσφυγής μόνο ως προς τα προσκομιζόμενα νέα στοιχεία που αφορούν τις καταθέσεις υπ' αρ. 73 και 165 του πίνακα όπως αναλυτικά αναφέρεται ανωτέρω.».

Επειδή, κατά τα λοιπά οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από εκθέσεις μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, ΦΠΑ, Τελών Χαρτοσήμου και εφαρμογής διατάξεων ν.4308/2014 (ΕΛΠ) & ν.5104/2024 (ΚΦΔ) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Συνεπώς, σύμφωνα με τα ανωτέρω, το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος με την παρούσα απόφαση προσδιορίζεται ως κάτωθι:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018

	ΔΗΛΩΣΗΣ(1)	ΕΛΕΓΧΟΥ (2)	ΔΕΔ (3)	ΔΙΑΦΟΡΑ (3-1)
Καθαρά κέρδη επιχειρηματικής δραστηριότητας	0,00	0,00	0,00	0,00
Εισόδημα αγνώστου πηγής	0,00	21.164,80	14.831,47 21.164,80 - 6.333,33}	14.831,47
Μερίσματα - Τόκοι - Δικαιώματα	29,57	29,57	29,57	0,00
Εισόδημα από μισθωτή εργασία - Συντάξεις	0,00	0,00	0,00	0,00
Εισόδημα από ακίνητη περιουσία	3.891,00	3.891,00	3.891,00	0,00
Συνολικό φορολογητέο εισόδημα	3.920,57	25.085,37	18.752,04	14.831,47

Αποφασίζουμε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία ηλεκτρονικής κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του και συγκεκριμένα:

Α) την επικύρωση της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης,

Β) την τροποποίηση της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης και

Γ) την επικύρωση της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης.

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

Α) Η με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης

Διαφορά τελών χαρτοσήμου	1.490,00 €
ΟΓΑ τελών χαρτοσήμου	298,00 €
Πρόστιμο άρθρου 58 του ΚΦΔ τελών χαρτοσήμου	745,00 €
Πρόστιμο άρθρου 58 του ΚΦΔ ΟΓΑ τελών χαρτοσήμου	149,00 €
Σύνολο φόρου για καταβολή	2.682,00 €

Β) Η με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης (1)		Ποσά Ελέγχου (2)		Ποσά ΔΕΔ (3)		Διαφορά (3-1)
	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	Υπόχρεου	Συζύγου	
Ακίνητη περιουσία	3.891,00	0,00	3.891,00	0,00	3.891,00	0,00	0,00
Τόκοι - Μερίσματα - Δικαιώματα	29,57	0,16	29,57	0,16	29,57	0,16	0,00
Επιχειρηματική δραστηριότητα	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

Εισόδημα του άρθρου 21 παρ.4 ν.4172/2013	0,00	0,00	21.164,80	0,00	14.831,47	0,00	14.831,47
Μισθωτή εργασία – Συντάξεις	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου							
Συνολικό δηλωθέν εισόδημα	3.920,57	0,16	25.085,37	0,16	18.752,04	0,16	14.831,47
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται							
Υπόλοιπο	3.920,57	0,16	25.085,37	0,16	18.752,04	0,16	14.831,47
Προστιθέμενη διαφορά δαπανών	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Εκπτώσεις εισοδήματος							
Φορολογητέο εισόδημα	3.920,57	0,16	25.085,37	0,16	18.752,04	0,16	14.831,47
Απαλλασσόμενα επιχειρηματικής δραστηριότητας							
Ζημία από επιχειρηματική δραστηριότητα	129.540,82		26.116,04		26.116,04		103.424,78
Αυτοτελώς φορολογούμενα ποσά	56.908,67		56.908,67		56.908,67		
Συνολικό εισόδημα	60.829,24		81.994,04		75.660,71		14.831,47
Εισόδημα επιβολής ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης	60.829,24		81.994,04		75.660,71		14.831,47

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ Κ.ΛΠ.

Α. Φορολογητέο εισόδημα και φόρος βάσει κλίμακας	Ποσά Δήλωσης (1)		Ποσά Ελέγχου (2)		Ποσά Δ.Ε.Δ. (3)		Διαφορά φόρου (3-1)
	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	
Φορολογητέο εισόδημα	3.920,57	0,16	25.085,37	0,16	18.752,04	0,16	14.831,47
Φόρος κλίμακας	588,09	0,02	7.572,47	0,02	5.482,47	0,02	4.894,38
Μείον: Μειώσεις από το φόρο							
Πλέον: Προσαύξηση φόρου αποδείξεων							
Φόρος που αναλογεί	588,09	0,02	7.572,47	0,02	5.482,47	0,02	4.894,38
Β. Μείον							
1. Φόρος που παρακρατήθηκε στο εισόδημα από:							
α) Τόκους-Μερίσματα-Δικαιώματα	4,43	0,02	4,43	0,02	4,43	0,02	
β) Επιχειρηματική δραστηριότητα							
γ) Μισθωτή εργασία – Συντάξεις							
δ) Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου							
ε) Αλλοδαπή προέλευση							
2. Φόρος που προκαταβλήθηκε:							
α) το προηγούμενο οικονομικό/φορολογικό έτος	40.686,38		40.686,38		40.686,38		
β) Ειδικών περιπτώσεων							
3. Φόρος που καταβλήθηκε βάσει							
Μείωση επιστροφής φόρου							
Υπόλοιπο φόρου (+/-)	-40.102,72		-33.118,34		-35.208,34		4.894,38

Γ. Πλέον 1. Προκαταβολή φόρου για το επόμενο φορολογικό έτος 2. Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων 3. Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου Σύνολο φόρου εισοδήματος (+/-) Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτοσήμου Ειδική εισφορά αλληλεγγύης Τέλος επιτηδεύματος Φόρος πολυτελούς διαβίωσης Συνολικά ποσά (+/-)						
	90,00		90,00		90,00	
	18,00		18,00		18,00	
	-39.994,72		-33.010,34		-35.100,34	4.894,38
			698,44		489,44	489,44
	2.888,19		4.730,46		4.160,46	1.272,27
Δ. ΣΥΝΟΛΑ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗΣ Διαφορά συμψηφισμού Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση Πιστωτικό ποσό για επιστροφή Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή Τελικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση						
	37.106,53		27.581,44		30.450,44	6.656,09
	37.106,53		37.106,53		37.106,53	
			9.525,09		6.656,09	6.656,09

Γ) Η με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης

Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση

74.094,57 €

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης

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.