



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 16/05/2025

Αριθμός απόφασης: 885

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' – Επανεξέτασης

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

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 απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή και το απόσυμπληρωματικό υπόμνημα (με αριθ. ID) του με **ΑΦΜ**, κατοίκουΘεσσαλονίκης, επί της οδού, κατά :
α) των υπ' αριθμ. καιοριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξεων επιβολής προστίμων φορολογικών ετών 2018 και 2019 και β) των υπ' αριθμ. καιοριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμων φορολογικών περιόδων 01/01/2018-31/12/2018 και 01/01/2019-31/12/2019, αντίστοιχα, της Προϊσταμένης του 2^{ου} Ελεγκτικού Κέντρου (ΕΛ.ΚΕ.) Θεσσαλονίκης, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

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

6. Τις από 26/01/2025 έγγραφες απόψεις του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

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

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής και του απόσυμπληρωματικού υπομνήματος (με αριθ. ID) του με **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τη αριθ. / οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 της Προϊσταμένης του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, διαφορά φόρου ύψους 6.910,81€, πλέον πρόστιμο ανακρίβειας του άρθρου 58 του ν. 4987/2022 ύψους 3.455,41€, πλέον διαφορά ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, ύψους 2.026,02€, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους 12.392,24€.

Με τη αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 της Προϊσταμένης του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, διαφορά φόρου ύψους 4.531,08€, πλέον πρόστιμο ανακρίβειας του άρθρου 58 του ν. 4987/2022 ύψους 2.265,54€, πλέον διαφορά ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, ύψους 1.355,60€, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους 8.152,22€.

Με τη αριθ. / οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / πράξη επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, της Προϊσταμένης του 2^{ου}

ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, φόρος ύψους 9.919,46€, πλέον πρόστιμο ανακρίβειας του άρθρου 58Α του ν. 4987/2022 ύψους 4.805,94 €, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους 14.725,40€, ενώ δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση υπόλοιπο φόρου 307,59€.

Με τη αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / πράξη επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019, της Προϊσταμένης του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, φόρος ύψους 48,00€, πλέον πρόστιμο ανακρίβειας του άρθρου 58Α του ν. 4987/2022 ύψους 24,00€, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους 72,00€, ενώ δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση υπόλοιπο φόρου 259,59€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται στις από 20/12/2024 εκθέσεις εισοδήματος και Φ.Π.Α. του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019, στα πλαίσια φορολογικού ελέγχου με βάση τις ισχύουσες διατάξεις των ν. 4172/2013, 2859/2000, 4308/2014 και ΚΦΔ, δυνάμει της υπ'αρ. .../30-04-2024 εντολής ελέγχου. Ειδικότερα, σύμφωνα με τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της Α. 1293/2019 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ, οι οποίες διενεργήθηκαν στα λογιστικά αρχεία της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος, με αντικείμενο κύριας δραστηριότητας την παροχή επιχειρηματικών συμβουλών και άλλων υπηρεσιών και δευτερεύουσες τις υπηρεσίες εμπορικού αντιπροσώπου που μεσολαβεί στην πώληση ειδών ιματισμού, γουνών και υποδημάτων, το χονδρικό εμπόριο προβίων, δερμάτων και κατεργασμένου δέρματος, χονδρικό εμπόριο ειδών ιματισμού (ενδυμάτων) και υποδημάτων, ο έλεγχος κατέληξε στις παρακάτω διαπιστώσεις, όπως αποτυπώνονται συνοπτικά στον παρακάτω πίνακα :

ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ 2018	Καθαρή αξία	ΦΠΑ
Υποτιμολογήσεις εμπορευμάτων	10.085,27	2.420,46
Μη αναγνώριση αξίας επιστροφών πωλήσεων	29.170,10	7.000,83
Μη αναγνώριση εκπτώσεων λόγω τζίρου	3.167,75	760,25
Τμηματική ή ολική εξόφληση δαπανών για αγορά αγαθών και υπηρεσιών άνω των 500,00€ χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής	9.714,50	-
Μη αναγνώριση εξόδων, διότι αφορούσαν σε προσωπικές δαπάνες που δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα	1.010,96	45,50
Σύνολο λογιστικών διαφορών ελέγχου	53.148,58	10.227,04

Επιπλέον από την επισκόπηση των πληροφοριών και στοιχείων που εμπεριέχονται στην ΠΟΛ. 1033/2014 και την αντιπαραβολή δεδομένων με τις υποβληθείσες δηλώσεις, προέκυψε ότι ο προσφεύγων δεν ενέγραψε στον κωδικό 727 του πίνακα 5 των δηλώσεων, το σύνολο των τοκοχρεωλυτικών δόσεων που κατέβαλε σε κάθε ελεγχόμενο φορολογικό έτος, ήτοι, 31.023,90€ για το φορολογικό έτος 2018 και 31.864,99€ για το φορολογικό έτος 2019. Επίσης, προέκυψε ότι κατέβαλε δίδακτρα για τα δύο ανήλικα τέκνα του, 4.500,00€ για το φορολογικό έτος 2018 και 5.000,00€ για το φορολογικό έτος 2019. τα οποία δε δήλωσε στις υποβληθείσες δηλώσεις του.

Ενόψει των ως άνω διαπιστώσεων τα καθαρά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα για το φορολογικό έτος 2018, επαναπροσδιορίστηκαν από τον έλεγχο στο ύψος των 28.657,95€, έναντι δηλωθέντων ζημιών ύψους 24.490,63€ και το συνολικό φορολογητέο εισόδημα από όλες τις πηγές σε 57.725,07€. Αντίστοιχα, για το φορολογικό έτος 2019, το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντα προσδιορίστηκε με βάση τον εναλλακτικό τρόπο προσδιορισμού του εισοδήματος, ήτοι, στο ύψος των 47.416,66€, διότι το τεκμαρτό εισόδημά του ήταν υψηλότερο από το συνολικό εισόδημά του.

Ο προσφεύγων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, επικαλούμενος πλήρη έλλειψη αιτιολογίας και αοριστία των προσβαλλόμενων πράξεων. Ειδικότερα ισχυρίζεται ότι:

- Για την εφαρμογή του τεκμηρίου της υποτιμολόγησης απαραίτητη προϋπόθεση είναι η απόδειξη εκ μέρους της φορολογικής αρχής ότι η επιχείρησή του και η επιχείρηση τηςείναι συνδεδεμένες.

- Ο έλεγχος δεν αμφισβητεί ότι τα πωλούμενα προϊόντα ήταν ελλαττωματικά και χωρίς ουσιαστική εμπορική αξία.

- Ως προς τα επίμαχα παραστατικά από τις επιστροφές πωλήσεων προβάλλει ότι τα δερμάτινα είδη που επεστράφησαν, με τα επίμαχα τιμολόγια για το μεγαλύτερο τμήμα αυτών, έχει πραγματοποιηθεί αγορά είτε εντός του τρέχοντος έτους έκδοσης των τιμολογίων, ήτοι, το 2018, είτε εντός του προηγούμενου έτους, ήτοι, του 2017, αφού λόγω του εποχιακού χαρακτήρα της επιχείρησης του εμπορεύεται είδη αμιγώς εποχιακά (δερμάτινα και γούνες), η εμπορική σεζόν 2017-2018 εκκινεί από το φθινόπωρο του 2017 και λήγει την άνοιξη – καλοκαίρι το 2018. Μετά το πέρας της εμπορικής σεζόν και εφόσον υπάρχουν απούλητα προϊόντα, αυτά επιστρέφονται στον ίδιο πριν την έναρξη της νέας εμπορικής σεζόν για να αγοραστούν νέα για την επόμενη εμπορική σεζόν.

- Ως προς τη μη αναγνώριση των εκπτώσεων, επικαλείται ότι τα σχετικά πιστωτικά τιμολόγια δεν αφορούν εκπτώσεις τζίρου, αλλά εκπτώσεις λόγω ελαττωματικότητας των πωληθέντων προϊόντων, οπότε δεν τυγχάνει εφαρμογής η ΠΟΛ. 1212/1996. Κατά συνέπεια, ουδεμία υποχρέωση γνωστοποίησης για εκπτώσεις τζίρου υφίσταται. Ωστόσο, ακόμα και αν γίνει δεκτό ότι αυτές αφορούν τις εκπτώσεις λόγω τζίρου, τα ανωτέρα παραστατικά εκδόθηκαν μεταξύ της επιχείρησής του και της επιχείρησης «.....», με την οποία υπάρχει η από 21/10/2016 σύμβαση, στο συνημμένο

παράρτημα και ειδικότερα στον όρο 1 αυτού, αναφέρεται και επεξηγείται ο τρόπος υπολογισμού της έκπτωσης. Σε κάθε περίπτωση, επικαλείται την με αριθ.Απόφαση του ΣτΕ, με την οποία κρίθηκε ότι μόνη η μη τήρηση των τυπικών προϋποθέσεων που θέτει η διάταξη του άρθρου 19 παρ. 5 του Κώδικα ΦΠΑ, δε δύναται να έχει ως αποτέλεσμα να εμποδιστεί η απόδειξη της συνδρομής των ουσιαστικών προϋποθέσεων της εκπτώσεως.

-Ως προς τις δαπάνες για τα δάνεια και τα δίδακτρα, η προστιθέμενη διαφορά δαπανών καλύπτεται σε κάθε περίπτωση από το νόμιμα σχηματισθέν απόθεμά του (κεφάλαιο προς ανάλωση) που προκύπτει με βάση τις υποβληθείσες φορολογικές δηλώσεις και τα εκδοθέντα εκκαθαριστικά σημειώματα προηγούμενων ετών.

-Ως προς τη αναγνώριση των προς έκπτωση της αξίας των τιμολογίων της «.....», λόγω μη εξόφλησής τους με τραπεζικό μέσο πληρωμής, επικαλείται μεταφρασμένη επιστολή της ανωτέρω εταιρείας με την οποία βεβαιώνεται ότι αυτή δεν απαίτησε την εξόφληση των επίμαχων τιμολογίων μέχρι και σήμερα. Σε κάθε περίπτωση πρόκειται για ενδοκοινοτικές συναλλαγές, οι οποίες απαλλάσσονται από το ΦΠΑ, και ως εκ τούτου δεν μπορεί να καταλογιστεί ΦΠΑ, ύψους 2.331,48€.

-Ως προς τη μη αναγνώριση προς έκπτωση δαπανών διότι κρίθηκαν από τον έλεγχο ως προσωπικές δαπάνες, επικαλείται ότι με τα επίμαχα τιμολόγια έχουν αγοραστεί είδη, όπως στυλό, ντοσιέ, ψαλίδια τετράδια σημειώσεων, γόμες, φάκελοι, χαρτιά εκτύπωσης, καφέδες, ρολά κουζίνας, κ.α. είδη που αφορούσαν δαπάνες για την εύρυθμη λειτουργία της επιχείρησής του και στο πλαίσιο της επαγγελματικής του δραστηριότητας.

Ως προς τους ως άνω ισχυρισμούς :

Επειδή, ο νόμος **4308/2014** (Ε.Λ.Π.), ορίζει στο **άρθρο 5** ότι: «5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος. [...] 7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.», στο **άρθρο 8**, ότι : «1. Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός

της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας. [...] 6. Πιστωτικό τιμολόγιο είναι το τιμολόγιο που εκδίδεται για κάθε περίπτωση εκπτώσεων, επιστροφών ή άλλων διαφορών.», στο **άρθρο 11**, ότι : «1. Η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η αποστολή ή παράδοση των αγαθών ή των υπηρεσιών. 2. Ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου καθορίζεται ως εξής: α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής αγαθών ή της ολοκλήρωσης της υπηρεσίας, κατά περίπτωση. .» και στο **άρθρο 12** ότι : «1. Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών), αντί έκδοσης τιμολογίου του άρθρου 8. Αντίτυπο αυτού του εγγράφου παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη.[...] 7. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες σε ιδιώτες καταναλωτές έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης ή εναλλακτικά τιμολόγιο, για κάθε σχετική πώληση. Η οντότητα αυτή εκδίδει το παραστατικό πώλησης.»

Επειδή με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1003/2014 της ΓΓΔΕ, με θέμα [Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις], σχετικά με την έκδοση του πιστωτικού τιμολογίου διευκρινίστηκε ότι:

«Άρθρο 8: Τιμολόγιο πώλησης

Παράγραφος 6

8.6.1 Με την παράγραφο αυτή προβλέπεται η έκδοση πιστωτικού τιμολογίου για εκπτώσεις, επιστροφές ή άλλες διαφορές. Τέτοιες διαφορές μπορεί να είναι η διαπίστωση ελλειμμάτων κατά την αποστολή και παράδοση των αγαθών, λανθασμένου υπολογισμού αξίας, λανθασμένη αναγραφή επωνυμίας, εσφαλμένης χρέωσης Φ.Π.Α. επί του αρχικά εκδοθέντος τιμολογίου και τυχόν άλλες διαφορές, που έχουν σχέση και επηρεάζουν το περιεχόμενο του αρχικού τιμολογίου. Επισημαίνεται ότι, σε κάθε περίπτωση το πιστωτικό τιμολόγιο εκδίδεται από πωλητή των αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο για την έκδοση τιμολογίου.

[...]

Άρθρο 11: Χρόνος έκδοσης τιμολογίου (για χονδρικές πωλήσεις)

Παράγραφος 2

11.2.10 Για το πιστωτικό τιμολόγιο, όπως και για τα παραστατικά της παραγράφου 10 του άρθρου 8 του νόμου αυτού (λ.χ. «τίτλος κτήσης», απόδειξη δαπάνης κλπ.) που εκδίδονται για την τεκμηρίωση συναλλαγής της υποκείμενης στο νόμο οντότητας με πρόσωπα μη υπόχρεα σε έκδοση τιμολογίου, δεν ορίζεται ρητά από τις παρούσες διατάξεις χρόνος έκδοσης αυτού. Ωστόσο, ισχύουν κατ' αναλογία τα αναφερόμενα στο χρόνο έκδοσης του τιμολογίου και ειδικότερα: α) επί παροχής εκπτώσεων εκ των υστέρων, για πωλήσεις αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, το (πιστωτικό) τιμολόγιο εκδίδεται μέχρι την 15η ημέρα του επόμενου μήνα, από το χρόνο που γεννάται

η υποχρέωση χορήγησης της έκπτωσης,

β) στις επιστροφές πωληθέντων αγαθών, το τιμολόγιο εκδίδεται μέχρι την 15η ημέρα του επόμενου μήνα, από το χρόνο παραλαβής των επιστρεφόμενων αγαθών,

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).»

Επειδή, ο ν. 2859/2000 (Α' 248), με τον οποίο κυρώθηκε ο Κώδικας Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, ορίζει, στο **άρθρο 1**, ότι: «Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία “φόρος προστιθέμενης αξίας” σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του αντισυμβαλλομένου», στο **άρθρο 2**, ότι: «1. Αντικείμενο του φόρου είναι: α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα, β) ...» και στο **άρθρο 3**, ότι: «1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής, β) ...». Περαιτέρω, στο **άρθρο 19** του ως άνω νόμου ορίζεται ότι: «1. Στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, καθώς και στην παροχή υπηρεσιών, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής των αγαθών ή αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, το λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, προσαυξημένη με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με αυτή. 2. ... 5. Στη φορολογητέα αξία δεν περιλαμβάνονται: α) οι χορηγούμενες στον αγοραστή ή το λήπτη εκπτώσεις, εφόσον αποδεικνύονται από στοιχεία, τα οποία εκδίδονται σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν. Ειδικότερα, προκειμένου για εκπτώσεις που χορηγούνται λόγω κύκλου εργασιών, λαμβάνονται υπόψη, εφόσον τα παρεχόμενα ποσοστά εκπτώσεων γνωστοποιούνται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του πωλητή ή του παρέχοντος τις υπηρεσίες, τουλάχιστον τέσσερις (4) μήνες πριν από την πραγματοποίησή τους. β) ... 6. ... 10...» και στο **άρθρο 32**, ότι: «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α)... , β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν...».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1212/1996 εγκύκλιο του Υπουργού Οικονομικών δόθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 5 περ. α' του άρθρου 15 του προϊσχύσαντος νόμου περί Φ.Π.Α. (ν. 1642/1986, Α' 125), οι οποίες είχαν το ίδιο περιεχόμενο με αυτές του άρθρου 19 παρ. 5 του ισχύοντος κατά τον κρίσιμο χρόνο ν. 2859/2000. Ειδικότερα, με την ερμηνευτική αυτή

εγκύκλιο διευκρινίσθηκε, μεταξύ άλλων, ότι «προκειμένου να μη ληφθούν υπόψη στην διαμόρφωση της φορολογητέας αξίας, οι χορηγούμενες από τον προμηθευτή στον αγοραστή εκπτώσεις (bonus), λόγω κύκλου εργασιών, [...] θα πρέπει: Α. Να αποδεικνύονται από νόμιμα φορολογικά στοιχεία. Θα πρέπει δηλαδή οι εκπτώσεις αυτές να χορηγούνται είτε με το ίδιο το τιμολόγιο της πώλησης είτε με πιστωτικό τιμολόγιο [...] Β. Να γίνεται γνωστοποίηση των χορηγούμενων ποσοστών έκπτωσης στον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Αναγκαία προϋπόθεση που απαιτείται, σύμφωνα με τις νέες διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 5 του άρθρου 15 του Ν. 1642/86, προκειμένου οι χορηγούμενες στον αγοραστή, από τον προμηθευτή, εκπτώσεις, να μη συμπεριλαμβάνονται στη φορολογητέα βάση, είναι ότι, τα χορηγούμενα δραχμικά ή ποσοτικά μεγέθη έκπτωσης λόγω τζίρου, θα πρέπει να γνωστοποιούνται, από τον προμηθευτή των αγαθών ή των υπηρεσιών, στον προϊστάμενο της αρμόδιας για τη φορολογία του Δ.Ο.Υ., τουλάχιστον 4 μήνες πριν από την πραγματοποίησή τους, ανεξάρτητα αν αυτές γίνονται επί τιμολογίου ή με πιστωτικό τιμολόγιο. Ειδικότερα: Η γνωστοποίηση θα γίνεται με απλή δήλωση του υποχρέου ή, όπου συντρέχει περίπτωση, με κατάθεση της οικείας συμφωνίας, κατά τις διατάξεις της παραγράφου 16 του άρθρου 8 του Ν. 1882/90, όπως ισχύει. Η δήλωση, που δεν θα είναι λεπτομερειακή ούτε ονομαστική κατά πελάτη, θα περιλαμβάνει τα πλήρη στοιχεία του υποχρέου προμηθευτή, καθώς και το ποσοστό έκπτωσης που χορηγείται κατά κλιμάκιο τζίρου, ανεξάρτητα αν αυτό είναι δραχμικό ή σε ποσότητα. [...] **Τέλος επισημαίνεται ότι, η συγκεκριμένη ρύθμιση εφαρμόζεται αποκλειστικά στο ΦΠΑ και όχι στη φορολογία εισοδήματος, η οποία και δεν επηρεάζεται από τις συγκεκριμένες διατάξεις. Επομένως, ανεξάρτητα από τη γνωστοποίηση ή μη των χορηγούμενων κατά τα ως άνω εκπτώσεων, τα εκδιδόμενα πιστωτικά τιμολόγια, λόγω κύκλου εργασιών, εξακολουθούν να αποτελούν μειωτικά στοιχεία των πωλήσεων.»**. Περαιτέρω, με την 1065606/7222/ΔΕ-Β/18.7.2000 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών (Β' 951/31.7.2000), που εκδόθηκε κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 32 παρ. 7 του ν. 2648/1998 (Α' 238), καθορίσθηκε, στην παράγραφο 2 αυτής, διαφορετικός τρόπος υποβολής των συμφωνητικών που καταρτίζουν οι λοιποί (πλην των χρηματιστηριακών επιχειρήσεων που εξαιρούνται από τη σχετική υποχρέωση, σύμφωνα με την παράγραφο 1 της ίδιας αποφάσεως) υπόχρεοι, ως ακολούθως: «α) Τα συμφωνητικά που καταρτίζονται μεταξύ επιτηδευματιών ή τρίτων καταχωρούνται σε κατάσταση, η οποία υποβάλλεται από κάθε υπόχρεο επιτηδευματία για θεώρηση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., μέχρι την 20η ημέρα των μηνών Ιανουαρίου, Απριλίου, Ιουλίου, Οκτωβρίου εκάστου έτους, στην οποία (κατάσταση) συμπεριλαμβάνονται τα συμφωνητικά που καταρτίστηκαν το αμέσως προηγούμενο ημερολογιακό τρίμηνο. β) Στην παραπάνω κατάσταση αναγράφονται τα στοιχεία κάθε συμφωνητικού (αριθμός και ημερομηνία - ονοματεπώνυμο - επάγγελμα - διεύθυνση - ΑΦΜ κάθε συμβαλλόμενου στο συμφωνητικό - αντικείμενο συμφωνητικού - ποσό - διάρκεια συμφωνητικού - λοιπές παρατηρήσεις). γ) Η κατάσταση, με τα αναγραφόμενα στοιχεία που αναφέρονται στις περιπτώσεις α' και β', υποβάλλεται μόνο από κάθε συμβαλλόμενο επιτηδευματία στην αρμόδια για τη φορολογία του

εισοδήματός του Δ.Ο.Υ. προς θεώρηση».

Επειδή το Συμβούλιο της Επικρατείας με την αριθ.Απόφαση του, έκρινε ότι η μη τήρηση των τυπικών προϋποθέσεων που θέτει η διάταξη του άρθρου 19 παρ. 5 του Κώδικα Φ.Π.Α. δεν δύναται να έχει ως αποτέλεσμα να εμποδισθεί η απόδειξη της συνδρομής των ουσιαστικών προϋποθέσεων της έκπτωσης (πρβλ. απόφαση της 27-9-2007, C 146/2005, απόφαση της 8 Μαΐου 2008, C-95/07 και C-96/07). Δεν δύναται, δηλαδή, να φθάσει μέχρι του σημείου να καταστήσει αδύνατη την έκπτωση από τη φορολογητέα βάση και να ανατρέψει τη θεμελιώδη αρχή του Φ.Π.Α., σύμφωνα με την οποία προϋπόθεση για την επιβολή Φ.Π.Α. είναι η καταβολή της αντιπαροχής.

Επειδή, ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013 ΦΕΚ Α' 167), ορίζει στο **άρθρο 21**, ότι: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους.», στο **άρθρο 22**, ότι : «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.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.

Ειδικά οι δαπάνες για δράσεις εταιρικής κοινωνικής ευθύνης εκπίπτουν υπό την προϋπόθεση η επιχείρηση να εμφανίζει λογιστικά κέρδη χρήσης κατά τον χρόνο πραγματοποίησής τους. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση που η δράση εταιρικής κοινωνικής ευθύνης, πραγματοποιείται κατόπιν αιτήματος του Δημοσίου.» και στο **άρθρο 23**, ότι : «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: α) τόκοι από δάνεια, β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής,[...] ιβ) προσωπικές καταναλωτικές.....». Επίσης ο ίδιος ως άνω κώδικας φορολογίας εισοδήματος ορίζει στο **άρθρο 30**, ότι : «1. Ο φορολογούμενος που υπόκειται σε φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων υποβάλλεται σε εναλλακτική ελάχιστη φορολογία όταν το τεκμαρτό εισόδημά του είναι υψηλότερο από το συνολικό εισόδημά του. Σε αυτή την περίπτωση στο φορολογητέο εισόδημα προστίθεται η διαφορά μεταξύ του τεκμαρτού και πραγματικού εισοδήματος και αυτή φορολογείται, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 34.», ενώ στο **άρθρο 34**, ότι : ««2. Η Φορολογική Διοίκηση κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς της

προηγούμενης παραγράφου υποχρεούται να λάβει υπόψη τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά, τα οποία αποδεικνύονται από νόμιμα παραστατικά στοιχεία. Ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης για τα ποσά που ιδίως είναι: α) Πραγματικά εισοδήματα τα οποία αποκτήθηκαν από τον φορολογούμενο, «τη σύζυγο του» [...]

ζ) Ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα έχει απαλλαγεί από το φόρο.

Για τον προσδιορισμό του κεφαλαίου αυτού ανά έτος, από τα πραγματικά εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο, τα οποία προκύπτουν από συμψηφισμό των θετικών και αρνητικών στοιχείων αυτών, από τα χρηματικά ποσά που ορίζονται στις περιπτώσεις β', γ', δ', ε' και στ' της παραγράφου αυτής και από οποιοδήποτε άλλο ποσό το οποίο αποδεδειγμένα έχει εισπραχθεί, εκπίπτουν οι δαπάνες που προσδιορίζονται στα άρθρα 31 και 32, ανεξάρτητα αν απαλλάσσονται της εφαρμογής των άρθρων αυτών.....»

Επειδή, με την **ΠΟΛ. 1076/26.03.2015** με θέμα “Οδηγίες για την ορθή εφαρμογή του εναλλακτικού τρόπου υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας εισοδήματος (άρθρα 30-34 Ν.4172/13)” διευκρινίστηκαν τα εξής: «Σας κοινοποιούμε τα άρθρα 30 , 31 , 32 , 33 και 34 του Ν.4172/2013 (ΦΕΚ 167 Α') και σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

Άρθρο 34 - Διαφορά εισοδήματος και υπολογισμός του φόρου αυτής

Μείωση της διαφοράς

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 34 η Φορολογική Διοίκηση κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς, που προκύπτει με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 1 του ίδιου άρθρου, υποχρεούται να λάβει υπόψη της τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά που εισπράχθηκαν και τα οποία αποδεικνύονται με νόμιμα παραστατικά στοιχεία. Αν τα ποσά αυτά έχουν απλώς πιστωθεί, χωρίς να έχουν εισπραχθεί δεν μπορούν να ληφθούν υπόψη κατά την εφαρμογή, αυτής της περίπτωσης, καθόσον δεν είναι δυνατόν, να χρησιμοποιηθούν εφόσον δεν εισπράχθηκαν.

Ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης της συνδρομής των προϋποθέσεων για τα ποσά αυτά που περιορίζουν τη διαφορά μεταξύ συνολικού εισοδήματος και τεκμαρτού εισοδήματος.

Στο νόμο αναφέρονται ενδεικτικά ορισμένες κατηγορίες εισοδημάτων ή εσόδων που περιορίζουν την πιο πάνω διαφορά.

Τα ποσά που ιδίως λαμβάνονται υπόψη για την κάλυψη ή τον περιορισμό της υπόψη διαφοράς είναι τα εξής:

α) Πραγματικά εισοδήματα τα οποία αποκτήθηκαν από τον ίδιο το φορολογούμενο, τη σύζυγο του και τα εξαρτώμενα μέλη του και τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται με ειδικό τρόπο, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις.

[...]

ζ) Ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα είχε απαλλαγεί από το φόρο.

Ειδικότερα, για τον προσδιορισμό κάθε χρόνο, του κεφαλαίου που μπορεί να επικαλεστεί ο φορολογούμενος, από τα πραγματικά εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα έχουν απαλλαγεί της φορολογίας καθώς και από τα χρηματικά ποσά που ορίζονται στις περιπτώσεις β', γ', δ', ε', και στ' της παραγράφου 2 του άρθρου 34, καθώς και από οποιαδήποτε άλλο ποσό το οποίο αποδεδειγμένα έχει εισπραχθεί εκπίπτουν οι δαπάνες που προσδιορίζονται στα άρθρα 31 και 32 του ΚΦΕ, ανεξάρτητα αν απαλλάσσονται της εφαρμογής των άρθρων αυτών. Σημειώνουμε ότι δεν υπάγονται οι επιχορηγήσεις που λαμβάνει ο φορολογούμενος λόγω υπαγωγής σε αναπτυξιακό νόμο για πραγματοποίηση επενδύσεων.

Κατά ρητή διατύπωση του νόμου, τα αρνητικά εισοδήματα (ζημίες) πρέπει να συμψηφίζονται με τα θετικά και η αφαίρεση των δαπανών που προσδιορίζονται στα άρθρα 31 και 32 πρέπει να γίνεται έστω και αν ο φορολογούμενος εξαιρείται από αυτά (π.χ. ανάπηρος για τη δαπάνη επιβατικού αυτοκινήτου, που απαλλάσσεται από τα τέλη κυκλοφορίας, αγορά επιβατικού αυτοκινήτου Ι.Χ., ειδικά διασκευασμένου από πρόσωπο με κινητική αναπηρία άνω του 67%).

Διευκρινίζεται ότι τα έτη για τα οποία γίνεται επίκληση με σκοπό την ανάλωση θα πρέπει να είναι συνεχόμενα και να φθάνουν μέχρι το προηγούμενο του κρινόμενου έτους. Το θετικό αλγεβρικό άθροισμα των ετών αυτών θα αποτελέσει το συνολικό κεφάλαιο που σχηματίστηκε αυτά τα έτη. Αν σε κάποιο έτος ο προσδιορισμός του εισοδήματος πραγματοποιηθεί με βάση την τεκμαρτή δαπάνη τότε θεωρείται ότι δεν απομένει κεφάλαιο προς επίκληση για το έτος αυτό (θεωρείται μηδενικό) και δεν επηρεάζει αρνητικά τα θετικά υπόλοιπα των προηγούμενων ετών. Αν όμως σε κάποιο έτος προκύψει αρνητικό υπόλοιπο και υπάρχει απαλλαγή από τις αντικειμενικές δαπάνες των άρθρων 31 και 32 του Κ.Φ.Ε. τότε το έτος αυτό επηρεάζει αρνητικά τα θετικά υπόλοιπα των προηγούμενων ετών.»

Επειδή, περαιτέρω, με την **ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015** δόθηκαν διευκρινήσεις από το Β' Τμήμα της Διεύθυνσης Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών σχετικές με θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας. Συγκεκριμένα, μεταξύ άλλων, αναφέρονται τα εξής: **«Α' Ανάλωση κεφαλαίου προηγούμενων ετών**

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 15, 16, 17, 18 και 19 του ν. 2238/1994, καθώς και σύμφωνα με διευκρινιστικές εγκυκλίους και διοικητικές λύσεις που είχαν εκδοθεί μέχρι και 31 Δεκεμβρίου 2013, προβλέπεται προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με βάση τις δαπάνες διαβίωσης των φορολογουμένων και των προσώπων που συνοικούν με αυτόν και τον βαρύνουν, όταν το συνολικό ποσό που προσδιορίζεται με τα ως άνω σχετικά άρθρα είναι ανώτερο από το συνολικό εισόδημά του. Πιο συγκεκριμένα, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης ζ' της παρ. 2 του άρθρου 19 του ανωτέρω νόμου, η προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων περιορίζεται ή καλύπτεται μεταξύ άλλων, με ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο.

2. Με την 1037965/356/0012/ΠΟΛ.1094/23.3.1989 διαταγή του Υπουργείου Οικονομικών καθώς και με την παράγραφο 7 του άρθρου 3 του ν. 3842/2010 που τροποποίησε την παράγραφο 2, περίπτωση ζ', του άρθρου 19 του ν. 2238/1994, για τον υπολογισμό του κεφαλαίου που σχηματίζεται κάθε έτος, λαμβάνονται υπόψη εισοδήματα που είχαν φορολογηθεί ή είχαν νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο, εισπράχθηκαν αποδεδειγμένα και τα οποία προκύπτουν από τον συμψηφισμό των θετικών και αρνητικών στοιχείων του ίδιου έτους. Εάν σε κάποιο έτος προκύψει αρνητικό υπόλοιπο τούτο επηρεάζει αρνητικά τα θετικά στοιχεία των προηγούμενων ετών. Επίσης τα έτη αυτά θα πρέπει να είναι συνεχόμενα και να φτάνουν μέχρι το προηγούμενο του έτους που επικαλείται ο φορολογούμενος (κρινόμενο έτος). Το θετικό αλγεβρικό άθροισμα όλων αυτών των ετών θα αποτελέσει το συνολικό κεφάλαιο που σχηματίστηκε αυτά τα έτη....»

Επειδή, περαιτέρω, ο προϊσχύων κατά το υπό κρίση φορολογικό έτος 2018, Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας (ν. **4174/2013**), όριζε στο **άρθρο 66** ότι : «.....Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας....»

Επειδή, ο νέος Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024), ορίζει στο **άρθρο 33**, ότι : «2...Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.», στο **άρθρο 76**, 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.», και **άρθρο 77** «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999** «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζεται ότι : «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... 4.Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων καταλογισμού φόρου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην πράξη καταλογισμού του φόρου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της πράξης πρέπει μιν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της πράξης καταλογισμού του φόρου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της πράξης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Ειδικότερα, ο έλεγχος θεώρησε ότι τα προϊόντα που περιλαμβάνονται τα σχετικά εκδοθέντα τιμολόγια για τις συναλλαγές της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντα με την «.....» υποτιμολογήθηκαν, όπως αναλύεται στην οικεία έκθεση φορολογίας εισοδήματος. Συγκεκριμένα κατά την επαλήθευση του ύψους των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα προέκυψαν, ως προς την τιμολόγηση εμπορευμάτων, οι παρακάτω διαπιστώσεις:

Α) Με το/12.1.2018 Δελτίο Αποστολής (Δ.Α.) απέστειλε 66 τεμάχια που αναγράφονται ξεχωριστά με κωδικό και περιγραφή είδους: για «ΔΕΙΓΜΑΤΙΣΜΟ ΚΙ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ»

Β) Με το/15.1.2018 Δ.Α. απέστειλε 66 τεμάχια που αναγράφονται ξεχωριστά με κωδικό και περιγραφή είδους: για «ΔΕΙΓΜΑΤΙΣΜΟ ΚΙ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ»

Γ) Με το .../16.1.2018 Δ.Α. απέστειλε 23 τεμάχια που αναγράφονται ξεχωριστά με κωδικό και περιγραφή είδους: για «ΔΕΙΓΜΑΤΙΣΜΟ ΚΙ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ»

Δ) Με το .../29.1.2018 Δ.Α. απέστειλε 65 «ΔΕΡΜΑΤΙΝΑ ΕΝΔΥΜΑΤΑ»: για «ΔΕΙΓΜΑΤΙΚΣΜΟ ΚΙ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ»

Ε) Με το/2.2.2018 Δ.Α. απέστειλε 72 «ΔΕΡΜΑΤΙΝΑ ΕΝΔΥΜΑΤΑ» για «ΔΕΙΓΜΑΤΙΣΜΟ ΚΙ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ»

ΣΤ) Με το/2.2.2018 Δ.Α. απέστειλε 34 «ΔΕΡΜΑΤΙΝΑ ΕΝΔΥΜΑΤΑ: για «ΔΕΙΓΜΑΤΙΣΜΟ ΚΙ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ»

Η) Με το / 2.2.2018 απέστειλε 165 «ΔΕΡΜΑΤΙΝΑ ΕΝΔΥΜΑΤΑ»; για «ΔΕΙΓΜΑΤΙΣΜΟ ΚΙ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ»

Ο προσφεύγων εξέδωσε στις 7.2.2018 το υπ'αρ. 44 χειρόγραφο τιμολόγιο προς την επιχείρησημε την εξής περιγραφή αγαθών: «ΔΕΡΜΑΤΙΝΑ ΕΝΔΥΜΑΤΑ ΩΣ ΣΥΝ/ΝΑ ΔΕΛΤΙΑ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ (σ.σ. 817-820, 137-139) ΑΦΟΡΑ ΔΕΡΜΑΤΙΝΑ ΣΧΙΣΜΕΝΑ ΚΑΙ ΑΠΟΧΡΩΜΑΤΙΣΜΕΝΑ ΧΩΡΙΣ ΟΥΣΙΑΣΤΙΚΗ ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΑΞΙΑ». Η δε ποσότητα των αγαθών ανήλθε

σε 485 τεμ (που αποτελεί το άθροισμα των τεμαχίων των προαναφερόμενων δελτίων αποστολής). Ως τιμή μονάδας αναγράφονταν «2,00» και Αξία το ποσό των 970,00€ πλέον ΦΠΑ 232,80€.

Ο προσφεύγων έχει επίσης εκδώσει το πιστωτικό τιμολόγιο ΠΤ.....και στο πεδίο της περιγραφής αγαθών αναγράφεται: «ΔΕΡΜΑΤΙΝΑ ΕΝΔΥΜΑΤΑ ΩΣ ΣΥΝ/ΝΟ Δ.Α. (ΑΦΟΡΑ ΡΟΥΧΑ ΣΧΙΣΜΕΝΑ ΚΑΙ ΑΠΟΧΡΩΜΑΤΙΣΜΕΝΑ ΑΝΕΥ ΟΥΣΙΑΣΤΙΚΗΣ ΕΜΠΟΡΙΚΗΣ ΑΞΙΑ)» ΤΕΜ 16 επί τιμή μονάδας 2,00 καθαρή αξία 32,00€ πλέον Φ.Π.Α. 7,68€. Στο πιστωτικό τιμολόγιουπάρχει συνημμένα μια κατάσταση με κωδικούς που επιστρέφονται από τηνστον ελεγχόμενο. Οι συγκεκριμένοι κωδικοί συμπεριλαμβάνονται στα δελτία αποστολής που απέστειλε ο προσφεύγων.

Ακολούθως, ο έλεγχος έκρινε ότι τα προϊόντα αυτά υποτιμολογήθηκαν και θεώρησε την αιτιολογία που αναγράφεται στο χειρόγραφο (.....) τιμολόγιο πώλησης, ως απόπειρα μείωσης της αξίας πώλησης αυτών.

Για να υπολογιστεί η αξία κόστους, ο έλεγχος συσχέτισε τους κωδικούς που βρέθηκαν στα συνημμένα στα χειρόγραφα δελτία αποστολής σημειώματα με τους κωδικούς της προσκομισθείσας υπογραφής 31.12.2017, προκειμένου να υπολογιστεί η αξία κτήσης των πωληθέντων αγαθών.

Από τη συσχέτιση διαπιστώθηκαν τα παρακάτω:

1. Στην απογραφή 31.12.2017 από τους 936 κωδικούς υπάρχουν 200 κωδικοί που αποτιμώνται με «0,00» (μηδέν).
2. Από τους 485 κωδικούς οι 93 κωδικοί που αναφέρονται στις καταστάσεις συνημμένες με τα δελτία αποστολής ..., .., ... και ..., καθώς και στα ΔΑ ..., ... και ..., δε βρέθηκαν στην απογραφή. Οι πραγματοποιηθείσες αγορές εντός Ιανουαρίου 2018 δεν περιλαμβάνουν τόσα είδη.
3. Υπάρχουν περισσότερα είδη με τον ίδιο κωδικό (διαφορετικό χρώμα ή και μέγεθος) γεγονός που ακυρώνει την έννοια του δειγματισμού. Στην κατάσταση που αναφέρεται αναλυτικά στην οικεία έκθεση ελέγχου εισοδήματος στις σελίδες 12-27, επισημαίνονται τέτοιες περιπτώσεις (βλ. έντονη γραφή).

Κατά συνέπεια ο έλεγχος έκρινε ότι τα 485 εμπορεύματα που απεστάλησαν στην επιχείρηση, δεν αποτελούν δείγματα, αλλά εμπορεύματα. Στη σχετική έκθεση φορολογίας εισοδήματος ο έλεγχος άντλησε τις τιμές από την απογραφή της 31/12/2017 και συσχέτισε τον κωδικό του προϊόντος με το κόστος της κατάστασης απογραφής.

Περαιτέρω, ο έλεγχος, προκειμένου να προσδιορίσει την αξία κόστους των εμπορευμάτων, άντλησε τις τιμές από την απογραφή της 31/12/2017 και συσχέτισε τον κωδικό του προϊόντος με το κόστος της κατάστασης απογραφής, προσδιορίζοντας τη μέση τιμή ανά τεμάχιο, σε 23,22€, όπως αυτή προέκυψε από τη διαίρεση της αξίας της απογραφής κατά την 31/12/2017, με τον αριθμό των

τεμαχίων που έχουν αξία (ήτοι, 50.564/2178). Συγκεκριμένα προσδιόρισε τη συνολική αξία του με αριθ. .../07-02-2018 χειρόγραφου τιμολογίου των 485 τεμαχίων προς την, ως εξής :

Αξία 340 τεμαχίων που συσχετίστηκαν με τις τιμές κόστους της απογραφής 31/12/2017	7.990,00
145 τεμάχια επί 23,22	3.366,90
Συνολική καθαρή αξία ελέγχου εμπορευμάτων που πωλήθηκαν στην	11.356,90
Μείον αξία τιμολογίου ../7.2.2018	970,00
Διαφορά – αξία εμπορευμάτων	10.386,90
Μείον διαφορά αξίας επιστραφέντων	301,63
Διαφορά ελέγχου – λογιστική διαφορά	10.085,27
Αναλογών ΦΠΑ 24%	2.420,46

Επίσης, ο προσφεύγων εξέδωσε το με αριθ. .../7-2-2018 χειρόγραφο πιστωτικό τιμολόγιο στο οποίο επισυνάπτεται μια κατάσταση με 16 κωδικούς εμπορευμάτων. Από τη συσχέτιση αυτών των κωδικών και της τιμής τους, ο έλεγχος προσδιόρισε την αξία των επιστραφέντων αγαθών με βάση τις παραπάνω τιμές σε 333,63€ αντί της αναγραφόμενης στο πιστωτικό τιμολόγιοαξίας των 32,00€. Από την Διαφορά Αξία Εμπορευμάτων αφαιρείται το ποσό των 301,63€ (333,63-32,00).

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, αποδεικνύεται αβάσιμος ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα, σύμφωνα με τον οποίο, αφενός δεν έλαβε χώρα υποτιμολόγηση των ανωτέρω υπό κρίση προϊόντων και αφετέρου ο προσδιορισμός της μέσης τιμής σε 23,22€ είναι αυθαίρετος και ανατιμολογήτος.

Επειδή με βάση τα στοιχεία του φακέλου, προκύπτει ότι τα 485 είδη που αναγράφονται στο με αριθ.χειρόγραφο τιμολόγιο, ήταν δερμάτινα, τα οποία δεν είχαν βρεθεί στην απογραφή της 31/12/2017, ωστόσο τιμολογήθηκαν με τιμή 2,00€, ανά τεμάχιο, ήτοι, σε αξία πολύ μικρή που δε δικαιολογείται λόγω παλαιότητάς τους. Επίσης, δε δικαιολογείται η μειωμένη αυτή τιμή, 2,00€ ανά τεμάχιο και λόγω ελαττωματικότητας των προϊόντων, καθότι πρόκειται για είδη, τα οποία απεστάλησαν με τα με αριθ. και δελτία αποστολής για δειγματοπισμό, ήτοι, προϊόντα τα οποία διακρίνονται για την προσεγμένη εμφάνισή τους (ραφή και ποιότητα), προκειμένου να προσελκύσουν το ενδιαφέρον των πελατών.

Επειδή περαιτέρω, οι συναλλαγές μεταξύ του προσφεύγοντα και της, ελέγχθηκαν υπό τις προϋποθέσεις που θέτουν για την ανακρίβεια, οι διατάξεις του άρθρου 66 του ισχύοντος κατά τα υπό κρίση φορολογικά έτη 4174/2013, σύμφωνα με τις οποίες τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε ως ανακριβή και δεν αποδίδεται στον προσφεύγοντα παραβίαση των διατάξεων του άρθρου 50 του ν. 4172/2013.

Επομένως, ο προβαλλόμενος ισχυρισμός του ότι η φορολογική αρχή δεν παρέθεσε επαρκή στοιχεία που να αποδεικνύουν με τρόπο αδιαμφισβήτητο ότι υφίστανται σχέσεις διοικητικής ή οικονομικής εξάρτησης και ότι οι αξίες στις οποίες διενεργούνται οι συναλλαγές είναι καταφανώς κατώτερες από εκείνες που πραγματοποιούνται μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων κάτω από τις ίδιες συνθήκες, πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Επειδή, οι με ημερομηνία θεώρησης 20/12/2024, εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (ν.4172 / 2013& Α. 1293/2019) και ΦΠΑ (ν.2859/2000 & α. 1293/2019) της Προϊσταμένης του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ Θεσσαλονίκης, δυνάμει των οποίων εκδόθηκαν οι οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α., είναι πλήρως και ειδικά αιτιολογημένες, καθώς παρατίθενται αναλυτικά όλα τα πραγματικά περιστατικά που οδήγησαν στον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων του ελέγχου και την νέα εκκαθάριση φόρων. Τέλος, αναφέρονται με σαφήνεια οι λόγοι για τους οποίους απορρίφθηκαν οι υπό κρίση δαπάνες, όπως άλλωστε έχουν αναλυθεί στις υπό κρίση εκθέσεις ελέγχου, σε αντίκρουση των επιμέρους προβαλλόμενων λόγων.

Ως προς τον επιμέρους ισχυρισμό ότι η φορολογική αρχή εσφαλμένα δεν αναγνώρισε την αξία των επιστροφών πωλήσεων:

Ο έλεγχος δεν αναγνώρισε τις παρακάτω επιστροφές πωλήσεων:

Ημερομηνία	Παραστατικό	Αιτιολογία	Καθαρή Αξία
16/3/2018			-5.290,00
1/8/2018			-9.575,30
14/6/2018			-3.301,20
4/5/2018			-1.308,30
10/9/2018			-1.210,30
22/5/2018			-8.225,00
30/4/2018			-260,00
ΣΥΝΟΛΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΑΠΟ ΕΠΙΣΤΡΟΦΕΣ ΠΩΛΗΣΕΩΝ			-29.170,10
Αναλογών Φ.Π.Α.			7.000,83

Συγκεκριμένα, όπως αναφέρεται στην οικεία έκθεση εισοδήματος του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, από την αντιπαραβολή με τα εκδοθέντα τιμολόγια πώλησης, προέκυψε ότι για όλες τις ως άνω επιχειρήσεις, τα περισσότερα τιμολόγια δεν εκδόθηκαν εντός του έτους 2018, ενώ δεν προσκομίστηκαν τα σχετικά δελτία αποστολής επιστρεφόμενων προϊόντων από τις ως άνω εταιρείες, ούτε βρέθηκαν μεταφορικά, από τα οποία να προκύπτουν οι επιστροφές των αγαθών. Συνεπώς με βάση τα ανωτέρω στοιχεία και στο βαθμό που δεν βρέθηκαν συμφωνητικά που να ισχύουν εντός του 2018, που να ορίζουν ρητώς την επιστροφή μη πωληθέντων εμπορευμάτων, ορθά προστέθηκε

το ποσό των 29.170,10€ στις λογιστικές διαφορές ελέγχου.

Ως προς τον επιμέρους ισχυρισμό ότι η φορολογική αρχή εσφαλμένα δεν αναγνώρισε την αξία των εκπτώσεων λόγω τζίρου:

Στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στις από 20/12/2024, εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013& Α.1293/2019) και ΦΠΑ (ν.2859/2000 & α. 1293/2019) του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ Θεσσαλονίκης προέκυψε ότι διενεργήθηκαν ελεγκτικές επαληθεύσεις της υπ αριθ. Α. 1293/2019 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ. Κατά την ελεγκτική επαλήθευση επί του ύψους των εσόδων και ειδικότερα ως προς τις εκπτώσεις τζίρου εντοπίστηκαν πιστωτικά τιμολόγια καταχωρημένα με αιτία πίστωσης «ΕΚΠΤΩΣΗ», ως κάτωθι:

Αριθμός Πιστωτικού Τιμολογίου	Ημερομηνία Έκδοσης	Περιγραφή	Καθαρή Αξία
....	31/01/2018	ΕΚΠΤΩΣΗ ΕΠΙ ΤΩΝ ΠΩΛΗΣΕΩΝ 1-31.1.2018	1.241,52
....	28/02/2018	ΕΚΠΤΩΣΗ ΕΠΙ ΤΩΝ ΠΩΛΗΣΕΩΝ 1-28.2.2018	313,57
....	03/04/2018	ΕΚΠΤΩΣΗ ΕΠΙ ΤΩΝ ΠΩΛΗΣΕΩΝ 1-31.3.2018	695,83
....	30/04/2018	ΕΚΠΤΩΣΗ ΕΠΙ ΤΩΝ ΠΩΛΗΣΕΩΝ 1-30.4.2018	572,52
....	31/05/2018	ΕΚΠΤΩΣΗ ΕΠΙ ΤΩΝ ΠΩΛΗΣΕΩΝ 1-31.5.2018	254,45
....	31/07/2018	ΕΚΠΤΩΣΗ ΕΠΙ ΤΩΝ ΠΩΛΗΣΕΩΝ 1-31.7.2018	89,86
ΧΟΡΗΓΗΘΕΙΣΕΣ ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ ΤΖΙΡΟΥ - ΒΙΒΛΙΩΝ			3.167,75
Αναλογών Φ.Π.Α.			760,26

Επειδή, ο προσφεύγων δεν είχε υποβάλει τη υποχρεωτική γνωστοποίηση για εκπτώσεις τζίρου, όπως ορίζουν οι προαναφερόμενες διατάξεις της ΠΟΛ1212 /1996/(αρ. πρωτ.), ο έλεγχος δεν αναγνώρισε το ποσό των 3.167,75€ ως μείωση των εσόδων, το οποίο και προσέθεσε στις λογιστικές διαφορές.

Επειδή, για τα ανωτέρω παραστατικά που εξέδωσε ο προσφεύγων προς την επιχείρηση «.....», αναρτήθηκε στην εφαρμογή elenxis, μεταξύ άλλων και η από 21/10/2016 σύμβαση, στο συνημμένο παράρτημα της οποίας και ειδικότερα στον όρο 1 αυτού, αναφέρεται και επεξηγείται ο τρόπος υπολογισμού της έκπτωσης.

Επειδή, με βάση τις προαναφερθείσες διατάξεις και ειδικότερα λαμβάνοντας υπόψη αφενός την ΠΟΛ. 1212/1996, με την οποία ορίζεται ότι η συγκεκριμένη ρύθμιση περί γνωστοποίησης εφαρμόζεται αποκλειστικά στο ΦΠΑ και όχι στη φορολογία εισοδήματος, η οποία δεν επηρεάζεται από τις συγκεκριμένες διατάξεις, και αφετέρου, τη με αριθ.Απόφαση του ΣτΕ, με την οποία κρίθηκε ότι μόνη η μη τήρηση των τυπικών προϋποθέσεων που θέτει η διάταξη του άρθρου 19 παρ. 5 του Κώδικα ΦΠΑ, δε δύναται να έχει ως αποτέλεσμα να εμποδισθεί η απόδειξη της συνδρομής των ουσιαστικών προϋποθέσεων της εκπτώσεως, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί εσφαλμένης απόρριψης των πιστωτικών τιμολογίων λόγω έκπτωσης τζίρου γίνεται αποδεκτός.

Ως προς τον επιμέρους ισχυρισμό ότι οι δαπάνες για τα δάνεια και τα δίδακτρα καλύπτονται από το σχηματισθέν κεφάλαιο προς ανάλωση των προηγούμενων ετών :

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις (ΠΟΛ 1075/2015, ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015), τα έτη, για τα οποία γίνεται επίκληση για ανάλωση, θα πρέπει να είναι συνεχόμενα και να φτάνουν μέχρι το προηγούμενο του κρινόμενου έτους. Ωστόσο, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων επικαλείται και προσκομίζει πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και ειδικότερα από το οικονομικό έτος 2005 (χρήση 2004) έως το φορολογικό έτος 2016 (χρήση 2016).

Επειδή, εν προκειμένω, το πρώτο κρινόμενο έτος είναι το φορολογικό έτος 2018, ενώ ο προσκομιζόμενος πίνακας ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών φτάνει μέχρι το φορολογικό έτος 2016 και συνεπώς δεν μπορεί να αξιολογηθεί.

Ως προς τον επιμέρους ισχυρισμό του προσφεύγοντα ότι εσφαλμένα ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση την αξία των τιμολογίων της «.....», λόγω μη εξόφλησής τους με τραπεζικό μέσο πληρωμής, διότι η ως άνω εταιρεία βεβαιώνει ότι δεν απαίτησε την εξόφληση των επίμαχων τιμολογίων μέχρι και σήμερα:

Από τη διενέργεια της ελεγκτικής επαλήθευσης (Α1293/2019) «κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών άνω των πεντακοσίων ευρώ (500€), εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής», διαπιστώθηκε:

Από τα προσκομισθέντα στοιχεία βρέθηκαν οι παρακάτω αγορές εμπορευμάτων(ενδοκοινοτικές αποκτήσεις) για τις οποίες δεν προσκομίστηκε αποδεικτικό πληρωμής με τραπεζικά μέσα.

Ημερομηνία	Παραστατικό	Αιτιολογία	Συνολική Αξία	ΦΠΑ	Καθαρή Αξία
04/07/2018			2.207,20	427,20	1.780,00
21/08/2018			744,00	144,00	600,00

18/09/2018	.....	.....	9.094,78	1.760,28	7.334,50
	ΣΥΝΟΛΟ ΑΓΟΡΩΝ ΑΝΩ 500€ ΧΩΡΙΣ ΤΡΑΠΕΖΙΚΑ ΜΕΣΑ		12.045,98	2.331,48	9.714,50

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος έκρινε το ποσό των 9.714,50 € ως λογιστικές διαφορές και δεν το αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα στη φορολογία εισοδήματος.

Επειδή, ο προσφεύγων, μεταξύ άλλων ισχυρίζεται ότι οι ανωτέρω συναλλαγές παραμένουν ανεξόφλητες και ως εκ τούτου δεν δύναται η φορολογική αρχή να τις απορρίψει ως μη εκπιπτόμενες. Προς επίρρωση του ως άνω ισχυρισμού ανήρτησε στη εφαρμογή του eIenxis τα με αριθ. ../04-07-2018, ../21-08-2018 και ../18-09-2018, INVOICE -ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ, συνολικής αξίας 1.780,00€, 600,00€ και 7.334,50€, αντίστοιχα για τις αγορές που πραγματοποίησε από τη Βουλγάρικη εταιρεία «.....», καθώς και βεβαίωση της εταιρείας, από την οποία προκύπτει ότι το υπόλοιπό του ανέρχεται στο ποσό των 9.714,50€, χωρίς να έχει απαιτήσει την εξόφληση του εν λόγω ποσού.

Επειδή, το ανοιχτό υπόλοιπο προς την ως άνω Βουλγάρικη εταιρία από το 2018 μέχρι και σήμερα, ήτοι, έξι (6) και πλέον έτη, εξακολουθεί να παραμένει πολύ υψηλό, χωρίς να έχουν ληφθεί κάποια μέτρα από την Βουλγάρικη Εταιρία για την διασφάλιση της είσπραξης του, πρακτική που αντιτίθεται με τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές και την επιχειρηματική συμπεριφορά, μόνο δε η προσκόμιση μίας βεβαίωσης δεν επαρκεί για την απόδειξη του ανεξόφλητου ως άνω ποσού, ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Ως προς τη μη αναγνώριση προς έκπτωση δαπανών διότι κρίθηκαν από τον έλεγχο ως προσωπικές δαπάνες:

Εν προκειμένω βρέθηκαν καταχωρημένες οι παρακάτω δαπάνες, που εξέπεσε ο προσφεύγων από τα ακαθάριστα έσοδα, για τα οποία ο έλεγχος διαπίστωσε ότι αφορούσαν σε προσωπικές δαπάνες .

Ημερομηνία	Παραστατικό	Αιτιολογία	Συνολική Αξία	ΦΠΑ	Καθαρή Αξία
01/03/2018			84,54	16,17	68,37
03/02/2018			63,84	0,00	63,84
05/01/2018			42,90	0,00	42,90
05/03/2018			49,20	0,00	49,20
07/02/2018			11,38	0,00	11,38
09/03/2018			13,66	2,64	11,02
11/03/2018			202,00	0,00	202,00
13/03/2018			23,20	4,49	18,71
14/06/2018			10,58	2,05	8,53

16/06/2018	.....	.....	12,47	2,41	10,06
20/01/2018	.....	.....	77,02	14,91	62,11
23/09/2018	.....	.....	110,80	0,00	110,80
27/02/2018	.....	.....	14,99	2,83	12,16
27/04/2018	.....	.....	10,00	0,00	10,00
30/06/2018	.....	.....	69,00	0,00	69,00
31/01/2018	.....	.....	237,18	0,00	237,18
31/05/2018	.....	.....	23,70	0,00	23,70
			1.056,46	45,50	1.010,96

Συνεπώς το ποσό των 1.010,96€ προστέθηκε ως λογιστική διαφορά στα καθαρά κέρδη της επιχείρησης (φορολογία εισοδήματος) και ως προς τον έλεγχο του δικαιώματος έκπτωσης βάσει του άρθρου 32 του ν.2859/2000 και των δαπανών του άρθρου 30 παρ.1 του ίδιου νόμου, ο έλεγχος δεν αναγνωρίζει προς έκπτωση τις εισροές που κρίθηκαν ως μη παραγωγικές δαπάνες. Τα ποσά 1.010,96 € και 45,50€, αφαιρούνται από τις ΕΙΣΡΟΕΣ και τον ΦΟΡΟ ΕΙΣΡΟΩΝ αντίστοιχα.

Ο προσφεύγων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή επικαλείται ότι με τα επίμαχα τιμολόγια έχουν αγοραστεί είδη, όπως στυλό, ντοσιέ, ψαλίδια τετράδια σημειώσεων, γόμες, φάκελοι, χαρτιά εκτύπωσης, καφέδες, ρολά κουζίνας, κ.α. είδη που αφορούσαν δαπάνες της επαγγελματικής του δραστηριότητας.

Επειδή, από την επισκόπηση των με αριθ./01-03-2018 και ΤΔΑ, συνολικής καθαρής αξίας 130,48€ πλέον ΦΠΑ 31,08€, εκδόσεως της εταιρείας «..... ΕΤΑΙΡΕΙΑ» και των με αριθ.ΤΔΑ συνολικής καθαρής αξίας 43,09€ πλέον ΦΠΑ 7,52€, εκδόσεως της εταιρείας «.....» προκύπτει ότι στα εν λόγω τιμολόγια εμπεριέχονται είδη, όπως στυλό, ντοσιέ, ψαλίδια τετράδια σημειώσεων, γόμες, φάκελοι, χαρτιά εκτύπωσης, καφέδες, ρολά κουζίνας, κ.α. είδη απαραίτητα για την εύρυθμη λειτουργία της επιχείρησής του και στο πλαίσιο της επαγγελματικής του δραστηριότητας, ο σχετικός ισχυρισμός γίνεται εν μέρει δεκτός.

Συνεπώς το ποσό των 837,39€ (1.010,96-130,48-43,09) θα προστεθεί ως λογιστική διαφορά στα καθαρά κέρδη της επιχείρησης (ως λογιστική διαφορά) και περαιτέρω θα αφαιρεθεί από τις φορολογητέες εισροές και το φόρο των εισροών το ποσό των 837,39€ και 6,9€, αντίστοιχα.

Κατόπιν των ανωτέρω, οι λογιστικές διαφορές βάσει της παρούσας απόφασης, επαναπροσδιορίζονται ως εξής:

Λογιστικές διαφορές βάσει απόφασης	Καθαρή αξία	ΦΠΑ
Διαφορές από υποτιμολογήσεις εμπορευμάτων	10.085,27	2.420,46

Μη αναγνώριση αξίας επιστροφών πωλήσεων διότι τα επιστρεφόμενα είδη δεν περιέχονται στα τιμολόγια	29.170,10	7.000,83
Μη αναγνώριση εκπτώσεων λόγω τζίρου λόγω μη γνωστοποίηση για εκπτώσεις τζίρου	-	
Τμηματική ή ολική εξόφληση δαπανών για αγορά αγαθών και υπηρεσιών άνω των 500,00€ χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής	9.714,50	-
Μη αναγνώριση εξόδων, διότι αφορούσαν σε προσωπικές δαπάνες που δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα	837,39	6,90
Σύνολο λογιστικών διαφορών απόφασης	49.807,26	9.428,19

Επειδή για τις λοιπές δαπάνες, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε αποδεικτικά στοιχεία, προκειμένου να αποδείξει ότι οι συγκεκριμένες δαπάνες αφορούν την επιχειρηματική του δραστηριότητα, ορθά κρίθηκαν από τον έλεγχο ως λογιστικές διαφορές.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με **ΑΦΜ**

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

Επί της υπ' αρ. / οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018

Ανάλυση	Εκκαθάριση δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018			
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	29.067,12	57.725,07	54.383,75	25.316,63
Φόρος κλίμακας	7.773,12	14.683,93	13.714,94	5.941,82
Φόρος που παρακρατήθηκε	0,26	0,26	0,26	
Κύριος φόρος	7.772,86	14.683,67	13.714,68	5.941,82
Τέλη χαρτοσημου μισθωμάτων ακινήτων	342,00	342,00	342,00	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη	68,40	68,40	68,40	
Συνολικό ποσό φόρου	8.183,26	15.094,07	14.125,08	5.941,82

Πρόστιμο άρθρου 58 ν. 4987/2022		3.455,41	2.970,91	2.970,91
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	629,36	2.655,38	2.404,78	1.775,42
Τέλος επιτηδεύματος	1.250,00	1.250,00	1.250,00	
Συνολικό ποσό φόρου	10.062,62	22.454,86	20.750,77	10.688,15

Επί της υπ' αρ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2019, συνολικό ποσό φόρου 8.152,22€, (διαφορά φόρου 4.531,08€ πλέον πρόστιμο άρθρου 58 ν. 4987/2022, 2.265,54€, πλέον διαφορά ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, 1.355,60€)

Επί της υπ' αρ. / οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018

	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ – ΔΗΛΩΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	102.438,64	144.861,76	141.694,01	39.255,37
Αξία φορολογητέων εισροών	85.199,36	84.188,40	84.361,97	837,39
Φόρος εκροών	24.585,28	34.766,83	34.006,57	9.421,29
Υπόλοιπο φόρου εισροών	24.892,87	24.847,37	24.885,97	6,90
Πιστωτικό υπόλοιπο	307,59			307,59
Χρεωστικό υπόλοιπο		9.919,46	9.120,60	9.120,60
Πρόστιμο άρθρου 58Α ν.4987/2022		4.805,94	4.560,30	4.560,30
Σύνολο φόρου για καταβολή		14.725,40	13.680,90	13.680,90
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	307,59			-307,59

Επί της υπ' αρ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019, συνολικό ποσό φόρου 72,00€, (διαφορά φόρου 48,00€ πλέον πρόστιμο άρθρου 58Α ν. 4987/2022, 24,00€), ενώ δεν αναγνωρίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση 259,59€.

Τα ποσά των ως άνω φορολογικών οφειλών επιβαρύνονται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής έως την ημέρα που πραγματοποιείται η καταβολή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του 5104/2024.

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
α.α.
ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.