



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 03/04/2024

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

Αριθμός απόφασης: 881

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 - 10
Ταχ. Κώδικας : 546 39 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332239, 240
e-mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
- β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. της ΠΟΛ.1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017),
- δ. της με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ Β' 6009).

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

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

4. Την από 06/12/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ:, κατά των κατωτέρω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ:

α) της υπ' αριθ. /03.11.2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ για το φορολογικό έτος 2023,

β) της υπ' αριθ. /03.11.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2017,

γ) της υπ' αριθ. /03.11.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2018,

δ) της υπ' αριθ. /03.11.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2017 - 31/12/2017,

ε) της υπ' αριθ. /03.11.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2018 – 31/12/2018, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. /03.11.2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ για το φορολογικό έτος 2023, τις υπ' αριθ. /03.11.2023 και /03.11.2023 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018 αντίστοιχα, και τις υπ' αριθ. /03.11.2023 και /03.11.2023 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τις φορολογικές περιόδους 01/01/2017 – 31/12/2017 και 01/01/2018 – 31/12/2018 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

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

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

Επί της από 06/12/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ:, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. /03.11.2023 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, ασκούντα ατομική επιχείρηση με αντικείμενο δραστηριότητας το χονδρικό εμπόριο υποδημάτων, για το φορολογικό έτος 2023, πρόστιμο ποσού 2.500,00€, λόγω μη συμμόρφωσης με τις κατ' άρθρο 13 του ΚΦΔ υποχρεώσεις, ήτοι μη διαφύλαξης των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών, των φορολογικών μνημών και των ηλεκτρονικών αρχείων τους, παράβασης που επισύρει την κύρωση των παρ. 1^η και 2^ε του άρθρου 54 του ίδιου Κώδικα.

Με την υπ' αριθ. /03.11.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ εξαλείφθηκαν οι δηλωθείσες ζημιές χρήσης ποσού 16.767,39€ και επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για το φορολογικό έτος 2017, φόρος ποσού 84.458,58€, πρόστιμο ανακρίβειας άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 42.229,29€ και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 16.211,53€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 142.899,40€, κατόπιν α) λογιστικού προσδιορισμού των φορολογητέων κερδών του από την ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα, με την προσθήκη στα δηλωθέντα κέρδη i) αποκρυσταλλώσεως ύλης ποσού 121.042,52€ που διαπιστώθηκε έπειτα από τη διενέργεια της ελεγκτικής επαλήθευσης της κλειστής αποθήκης, ii) ποσού 50.000,00€ από πώληση ακινήτων ως έσοδο από επιχειρηματική δραστηριότητα, iii) της αξίας ληφθέντων φορολογικών στοιχείων δαπανών, ως λογιστικής διαφοράς, ποσού 46.202,72€, με το αιτιολογικό ότι δεν πληρούνται οι προβλεπόμενες από τα άρθρα 22 και 23 του ν.4172/2013 προϋποθέσεις έκπτωσης, και iv) λοιπών διαφορών (ορθής μεταφοράς δεδομένων και διαφορών λογιστικής – φορολογικής βάσης) ποσού 1.755.40€, και β) προσθήκης εισοδήματος από ακίνητη περιουσία λόγω ιδιόχρησης ποσού 3.024,14€.

Με την υπ' αριθ. /03.11.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ εξαλείφθηκαν οι δηλωθείσες ζημιές χρήσης ποσού 38.402,27€ και επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για το φορολογικό έτος 2018, φόρος ποσού 44.833,21€, πρόστιμο ανακρίβειας άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 22.416,61€ και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 8.966,64€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 76.216,46€, κατόπιν λογιστικού προσδιορισμού των φορολογητέων κερδών του από την ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα,

με την προσθήκη στα δηλωθέντα κέρδη α) αποκρυσβείσας ύλης ποσού 158.940,21€ που διαπιστώθηκε έπειτα από τη διενέργεια της ελεγκτικής επαλήθευσης της κλειστής αποθήκης, β) ποσού 40,00€ λόγω εσφαλμένης καταχώρισης τιμολογίου πώλησης, γ) της αξίας ληφθέντων φορολογικών στοιχείων δαπανών, ως λογιστικής διαφοράς, ποσού 29.925,48€, με το αιτιολογικό ότι δεν πληρούνται οι προβλεπόμενες από τα άρθρα 22 και 23 του ν.4172/2013 προϋποθέσεις έκπτωσης, και δ) λοιπών διαφορών (ορθής μεταφοράς δεδομένων και διαφορών λογιστικής – φορολογικής βάσης) ποσού 6.321,65€.

Με την υπ' αριθ./03.11.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ, εξαλείφθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση από το φόρο εκροών της επόμενης φορολογικής περιόδου ποσού 2.824,58€ και επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2017 – 31/12/2017, κύριος φόρος ποσού 26.900,05€ πλέον προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ ποσού 13.450,03€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 40.350,08€, λόγω α) διαπίστωσης αποκρυσβεισών εκροών ποσού 121.400,63€ και φόρου αυτών 29.136,15€, και β) μη αναγνώρισης προς έκπτωση του ΦΠΑ ποσού 588,48€, δαπανών αξίας 2.466,17€.

Με την υπ' αριθ./03.11.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ εξαλείφθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση από το φόρο εκροών της επόμενης φορολογικής περιόδου ποσού 11.534,62€ και επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2018 – 31/12/2018, κύριος φόρος ποσού 31.170,42€ πλέον προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ ποσού 15.585,21€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 46.755,63€, λόγω α) μη αναγνώρισης του πιστωτικού υπολοίπου φόρου της προηγούμενης φορολογικής περιόδου ποσού 2.824,58€, β) διαπίστωσης αποκρυσβεισών εκροών ποσού 169.651,01€ και φόρου αυτών 40.716,24€, και γ) μη αναγνώρισης προς έκπτωση του ΦΠΑ ποσού 1.988,80€, δαπανών καυσίμων αξίας 7.745,84€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από 03/11/2023 εκθέσεων ΚΦΔ (ν.4987/2022), φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013) και Φ.Π.Α. (ν.2859/2000) της Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ. 17/2/2023 εντολής του Προϊσταμένου της.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν ή άλλως να τροποποιηθούν οι προαναφερθείσες πράξεις, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Ανεπαρκής – πλημμελής αιτιολογία και αοριστία των εκθέσεων ελέγχου. Ο έλεγχος δε διαπίστωσε ουσιαστικές διαφορές και παραλείψεις κατά τη διενέργεια των τυπικών ελεγκτικών επαληθεύσεων εσόδων, διακίνησης και επιστροφών και εκπτώσεων. Ανέφικτη η επαλήθευση της κλειστής αποθήκης λόγω έλλειψης απογραφής. Καταστροφή εμπορευμάτων λόγω πλημμύρας. Εσφαλμένα ο έλεγχος δεν αποδέχτηκε το πρωτόκολλο καταστροφής. Εσφαλμένος ο προσδιορισμός του κόστους πωληθέντων.
2. Εσφαλμένα ο έλεγχος εφαρμόζει την παρ. 3 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 διότι τα ακίνητα ήταν στην κατοχή του για χρονικό διάστημα άνω της πενταετίας. Εσφαλμένος ο υπολογισμός των εσόδων χωρίς να αφαιρεθεί το κόστος απόκτησής τους.
3. Εσφαλμένα ο έλεγχος δεν αναγνώρισε αγορές ύψους 41.594,20€ στο έτος 2017 και 18.732,80€ στο έτος 2018 λόγω μη εξόφλησής τους με τραπεζικό μέσο.

4. Μη νόμιμη η απόρριψη μέρους της αξίας των δαπανών για αγορά καυσίμων τόσο ως προς τη φορολογία εισοδήματος όσο και ως προς το ΦΠΑ.

Ως προς τον 1^ο και 2^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 64 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.*».

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 2 του ανωτέρω Κώδικα ορίζεται ότι: «*Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου...*».

Επειδή, με το άρθρο 34 του ίδιου Κώδικα ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος...*».

Επειδή, με το άρθρο 23 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «*1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά 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... 3. Ο Διοικητής μπορεί, με απόφασή του, να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο παρόν, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα*».

Επειδή, με την Α.1293/2019 (ΦΕΚ Β' 3085/31.07.2019) Απόφαση του Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. καθορίστηκε το πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά. Μεταξύ άλλων, στο άρθρο 3 επισημαίνεται ότι πραγματοποιείται η επαλήθευση της κλειστής αποθήκης σε δύο (2) τουλάχιστον είδη ανά ελεγχόμενη χρήση, επιλεκτικά με βάση την τιμή μονάδας ή την ποσότητα ή τη συνολική αξία, υποχρεωτικά σε όσους πωλούν αποκλειστικά χονδρικός και όπου είναι εφικτό στα πρόσωπα που πωλούν χονδρικός και λιανικός ή αποκλειστικά λιανικός.

Επειδή, με το άρθρο 3 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζεται ότι: «*1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκυπτών πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς...*

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

Επειδή, με το άρθρο 4 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «1. Η οντότητα τηρεί κατά περίπτωση, πέραν των αρχείων του άρθρου 3, τα αρχεία (βιβλία) που περιγράφονται στις επόμενες παραγράφους, με ημερομηνία αναφοράς την ημερομηνία τέλους της περιόδου αναφοράς (ημερομηνία του ισολογισμού)... 4. Αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων: Στο αρχείο αυτό καταχωρούνται: α) Τα ποσοτικά δεδομένα της φυσικής απογραφής (σύντομη περιγραφή είδους, μονάδα μέτρησης και ποσότητα), κατά είδος και διακεκριμένα για κάθε αποθηκευτικό χώρο. β) Η κατά μονάδα αξία επιμέτρησης, καθώς και η συνολική αξία επιμέτρησης του κάθε είδους...».

Επειδή, με το άρθρο 5 παρ. 5 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «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...10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου...».

Επειδή, από τις διατάξεις των ΕΛΠ δεν προβλέπονται ειδικά δικαιολογητικά για την απόδειξη καταστροφής – φθοράς πρώτων υλών, αλλά αρκεί οποιοδήποτε νόμιμο αποδεικτικό στοιχείο, όπως π.χ. πρωτόκολλα καταστροφής (ΣτΕ 510/2012).

Επειδή, με το άρθρο 21 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις... 2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία... 3. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως «επιχειρηματική συναλλαγή» θεωρείται κάθε μεμονωμένη πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους. Κάθε τρεις ομοειδείς συναλλαγές που λαμβάνουν χώρα εντός ενός εξαμήνου θεωρούνται συστηματική διενέργεια πράξεων... Σε περίπτωση συναλλαγών που αφορούν ακίνητα, η περίοδος του δεύτερου εδαφίου είναι δύο (2) έτη...».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στην οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ και το φάκελο της υπόθεσης προκύπτει ότι, κατά τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων του άρθρου 3 της Α.1293/2019 (ΦΕΚ Β' 3085/31.07.2019) Απόφασης του Διοικητή Α.Α.Δ.Ε., πραγματοποιήθηκε η επαλήθευση της κλειστής αποθήκης στα παπούτσια και στις παντόφλες στα ελεγχόμενα έτη και διαπιστώθηκε η ύπαρξη ελλείματος, ήτοι η ποσότητα που αναγραφόταν στην απογραφή (λήξης) υπολειπόταν της ποσότητας που προσδιορίστηκε βάσει των ληφθέντων και εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων, συνεκτιμώντας το αρχικό απόθεμα, ως αυτό καταγράφηκε στην απογραφή (έναρξης) ιδιόκτητων αποθεμάτων.

Ειδικότερα, η ελεγκτική αρχή, βασιζόμενη στα δεδομένα του αρχείου ιδιόκτητων αποθεμάτων και στα τιμολόγια αγορών και πωλήσεων, διέκρινε τα αποθέματα της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος σε δύο κατηγορίες, δη σε «παπούτσια» και σε «παντόφλες». Σύμφωνα με το αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων το τελικό απόθεμα της 31^{ης}/12/2016 και κατ' επέκταση το αρχικό απόθεμα της 01^{ης}/01/2017 ανερχόταν σε 17.980 ζεύγη παπουτσιών και σε 40.974 ζεύγη παντοφλών. Με βάση τα τιμολόγια αγορών, κατά το φορολογικό έτος 2017, αγοράσθηκαν 15.838 ζεύγη παπούτσια και 118.064 ζεύγη παντόφλες. Βάσει των τιμολογίων πωλήσεων, κατά την ίδια περίοδο, πουλήθηκαν χονδρικώς 12.904 ζεύγη παπούτσια και 30.568 ζεύγη παντόφλες. Ωστόσο, στην απογραφή της 31^{ης}/12/2017 απογράφηκαν 12.860 ζεύγη παπούτσια και 45.010 ζεύγη παντόφλες. Κατά συνέπεια, διαπιστώνεται ότι πουλήθηκαν 8.054 ζεύγη παπούτσια και 83.460 ζεύγη παντόφλες χωρίς να εκδοθούν τα προβλεπόμενα φορολογικά στοιχεία.

Αντίστοιχα, δεδομένου ότι στην απογραφή της 31^{ης}/12/2017 απογράφηκαν 12.860 ζεύγη παπούτσια και 45.010 ζεύγη παντόφλες, με βάση τα τιμολόγια αγορών που έλαβε ο ελεγχόμενος, το φορολογικό έτος 2018, αγοράσθηκαν 31.396 ζεύγη παπούτσια και 154.310 ζεύγη παντόφλες. Βάσει των τιμολογίων πωλήσεων, κατά την ίδια περίοδο, πουλήθηκαν 13.662 ζεύγη παπούτσια και 32.240 ζεύγη παντόφλες. Ωστόσο, στην απογραφή της 31/12/2018 απογράφηκαν 8.000 ζεύγη παπούτσια και 92.900 ζεύγη παντόφλες. Κατά συνέπεια, διαπιστώνεται ότι πουλήθηκαν 22.594 ζεύγη παπούτσια και 74.180 ζεύγη παντόφλες χωρίς να εκδοθούν τα προβλεπόμενα φορολογικά στοιχεία.

Ακολούθως, προκειμένου να προσδιορίσει το ύψος της αποκρυσταλλώσεως ύλης, η ελεγκτική αρχή προέβη στην εξαγωγή της μέσης σταθμισμένης τιμής για τα παπούτσια και τις παντόφλες η οποία προσδιορίστηκε, για το φορολογικό έτος 2017, σε 3,74€ και 1,09€ ανά ζεύγος αντίστοιχα, και για το φορολογικό έτος 2018, σε 3,73€ και 1,01€ ανά ζεύγος αντίστοιχα. Τούτέστιν, η ελεγκτική αρχή προσδιόρισε το ύψος της αποκρυσταλλώσεως ύλης από το χονδρικό εμπόριο υποδημάτων σε 121.042,52€ πλέον ΦΠΑ 24% 29.050,21€ για το φορολογικό έτος 2017 και 158.940,21€ πλέον ΦΠΑ 24% 38.145,65€ για το φορολογικό έτος 2018.

Επιπρόσθετα, κατά το φορολογικό έτος 2017, η ελεγκτική αρχή διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων δραστηριοποιήθηκε και στην πώληση διαμερισμάτων. Συγκεκριμένα, ο προσφεύγων, δυνάμει του με αριθμό/2016 συμβολαίου αγοραπωλησίας ιδανικού μεριδίου οικοπέδου της Συμβολαιογράφου Κομοτηνής σε συνδυασμό με την με αριθμό/2009 πράξη Συστάσεως Οριζοντίου Ιδιοκτησίας της Συμβολαιογράφου Κομοτηνής , απέκτησε ως εργολάβος κατασκευαστής οριζόντιες ιδιοκτησίες που αντιστοιχούν στην εργολαβική του αντιπαροχή πολυώροφης οικοδομής επί της οδού και

αδιεξόδου Α' της οδού αριθμός 15 στην Κομοτηνή Νομού Ροδόπης. Σημειώνεται ότι με το με αριθμό/2012 προσύμφωνο και εργολαβικό συμβόλαιο Συμβολαιογράφου Κομοτηνής ο προσφεύγων ανέλαβε και έκτισε με δική του δαπάνη και έξοδα την προαναφερόμενη πολυώροφη οικοδομή. Για την άσκηση της συγκεκριμένης δραστηριότητας ο προσφεύγων δεν υπέβαλε την προβλεπόμενη από το άρθρο 10 παρ. 3 ΚΦΔ μεταβολή στοιχείων μητρώου και στο πλαίσιο προγενέστερου φορολογικού ελέγχου που διενεργήθηκε για το φορολογικό έτος 2016 επιβλήθηκε πρόστιμο των παρ. 1 περ. α' και 2 περ. α' του άρθρου 54 του ΚΦΔ.

Με το με αριθμό 46.100/30.01.2017 συμβόλαιο αγοραπωλησίας διαμερίσματος Συμβολαιογράφου Κομοτηνής πώλησε από την εν λόγω πολυώροφη οικοδομή ένα διαμέρισμα αξίας βάσει αντικειμενικού προσδιορισμού 41.280,00€, έναντι της αναγραφόμενης στο συμβόλαιο αξίας των 20.000,00€. Επιπλέον, με το με αριθμό/07.04.2017 συμβόλαιο αγοραπωλησίας διαμερίσματος Συμβολαιογράφου Κομοτηνής πώλησε από την εν λόγω πολυώροφη οικοδομή ένα διαμέρισμα αξίας βάσει αντικειμενικού προσδιορισμού 43.051,00€, έναντι της αναγραφόμενης στο συμβόλαιο αξίας των 30.000,00€. Η ελεγκτική αρχή προσδιόρισε τα κέρδη από τις αγοραπωλησίες των διαμερισμάτων αυτών με λογιστικό τρόπο, υπολογίζοντας τα ακαθάριστα έσοδα με βάση την αξία των ανωτέρω συμβολαίων, μη εκπίπτοντας δαπάνες και κόστη ανέγερσης και απόκτησης λόγω μη καταχώρισής τους στα λογιστικά αρχεία.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «*Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου*».

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται αφενός ότι η επαλήθευση της κλειστής αποθήκης ήταν ανέφικτη λόγω έλλειψης απογραφής αφετέρου η ελεγκτική αρχή μη νομίμως δεν έλαβε υπόψη της ότι τα εμπορεύματα καταστράφηκαν λόγω πλημμύρας. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του συνυπέβαλε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή τα από 30/11/2017 και 27/12/2018 πρωτόκολλα καταστροφής τα οποία δεν έκανε αποδεκτά ο έλεγχος. Περαιτέρω, η ελεγκτική αρχή απευθύνθηκε στην Πυροσβεστική Υπηρεσία Ξάνθης, η οποία με το υπ' αριθ. πρωτ./Φ.706.12/30.10.2023 έγγραφό της γνωστοποίησε ότι στο Βιβλίο Συμβάντων δεν υφίσταται καταγεγραμμένο συμβάν πλημμύρας στις εγκαταστάσεις του προσφεύγοντος. Εξάλλου, η μη καταχώριση των εν λόγω πρωτοκόλλων καταστροφής στα λογιστικά αρχεία της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος δε διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία, μέσω αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, με σκοπό την επιβεβαίωση την τεκμηρίωση αυτών. Από την δε οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος προκύπτει ότι, κατά τα ελεγχόμενα έτη, ο προσφεύγων τήρησε χειρόγραφο βιβλίο απογραφής (αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων), τα δεδομένα του οποίου μετέφερε στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή, ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι ο προσδιορισμός του κόστους πωληθέντων είναι εσφαλμένος. Εντούτοις, το κόστος πωληθέντων δε διαφοροποιήθηκε σε σχέση με αυτό που προσδιορίστηκε βάσει των λογιστικών αρχείων του προσφεύγοντος (αρχικό απόθεμα πλέον αγορών χρήσης μείον τελικό απόθεμα), το οποίο συμπεριλήφθηκε και από τον ίδιο στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή, ο προσφεύγων διατείνεται ότι ο έλεγχος εφαρμόζει, εσφαλμένως, την παρ. 3 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 διότι τα ακίνητα ήταν στην κατοχή του για χρονικό διάστημα άνω της πενταετίας. Ωστόσο, η ελεγκτική αρχή έκρινε ότι το εν λόγω εισόδημα εμπίπτει στις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 21 ν.4172/2013, δηλαδή ότι αποτελεί εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα και όχι από συναλλαγές που συνιστούν οιονεί επιχειρηματικές συναλλαγές.

Επειδή, ο προσφεύγων διαμαρτύρεται ότι ο υπολογισμός των κερδών από την πώληση των διαμερισμάτων είναι εσφαλμένος χωρίς να αφαιρεθεί το κόστος απόκτησής τους. Εντούτοις, σύμφωνα με το άρθρο 22 του ν.4172/2013, κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών με την προϋπόθεση ότι εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία. Ο προσφεύγων ουδέποτε τήρησε λογιστικά αρχεία βάσει των διατάξεων του ΚΦΑΣ (ν.4093/2012) και των ΕΛΠ για την εν λόγω επιχειρηματική δραστηριότητα.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος, περί πλημμελούς αιτιολογίας και εσφαλμένου προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος προβάλλονται αβάσιμα και απορρίπτονται.

Ως προς τον 3^ο και 4^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 22 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: *«Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά».*

Επειδή, με το άρθρο 23 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: *«Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: α)... 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 δαπάνες...».*

Επειδή, με την ΠΟΛ.1113/2015 παρασχέθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των άρθρων 22 και 23 του ν.4172/2013 και διευκρινίστηκε ότι: *«1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού (άρθρου 22) τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων. 2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που: α)... β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, η αξία της οποίας δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση. Ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες, όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί άλλα έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το*

πρόσωπο ή την αξία αυτών... γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά... 3. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του άρθρου 22 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 ή της παραγράφου 4 του άρθρου 48... 1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Ν.4172/2013 καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Ειδικότερα, με τις διατάξεις αυτές ρητά ορίζεται ότι δεν εκπίπτουν:... β) Κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500 ευρώ, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. Για την περίπτωση αυτή έχουν παρασχεθεί αναλυτικές οδηγίες με τις ΠΟΛ.1216/2014 και ΠΟΛ.1079/2015 εγκυκλίου μας...».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1216/2014 παρασχέθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή της περ. β' του άρθρου 23 του ν.4172/2013 και διευκρινίστηκε ότι: «2. Ειδικότερα, με την περίπτωση β' του ως άνω άρθρου ορίζεται ότι δεν εκπίπτει κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των €500, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. Για την εφαρμογή της περίπτωσης αυτής, στην έννοια της αγοράς των αγαθών και της λήψης των υπηρεσιών εμπίπτουν οι αγορές πρώτων και βοηθητικών υλών, εμπορευμάτων, υλικών, παγίων, κ.λπ., οι πάσης φύσεως δαπάνες της επιχείρησης καθώς και οι πάσης φύσεως υπηρεσίες που λαμβάνει η επιχείρηση, με την προϋπόθεση ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του Ν.4172/2013 και δεν εμπίπτουν σε κάποια από τις λοιπές περιπτώσεις του παρόντος άρθρου... 4. Ως τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα), η χρήση χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών της εταιρείας που πραγματοποιεί την πληρωμή, η έκδοση τραπεζικής επιταγής της επιχείρησης ή η εκχώρηση επιταγών τρίτων, η χρήση συναλλαγματικών οι οποίες εξοφλούνται μέσω τραπεζής, η χρήση ταχυδρομικής επιταγής - ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων. 5. Σε περίπτωση που καταβάλλονται προκαταβολές έναντι της αξίας του προς αγορά αγαθού ή υπηρεσίας ή όταν πραγματοποιούνται τμηματικές καταβολές που αφορούν συναλλαγές συνολικού ύψους άνω των €500, απαιτείται η χρήση τραπεζικού μέσου, ανεξαρτήτως του ποσού της κάθε τμηματικής καταβολής ή προκαταβολής... 10. Επισημαίνεται ότι οι δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί εντός του φορολογικού έτους αλλά δεν έχουν εξοφληθεί στο έτος αυτό, κρίνονται οριστικά, ως προς την εκπαισιμότητά τους, στο φορολογικό έτος που θα λάβει χώρα η εξόφληση αυτών. Στην περίπτωση που στο έτος εξόφλησης των δαπανών διαπιστωθεί ότι οι δαπάνες αυτές εξοφλήθηκαν χωρίς να γίνει χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής (π.χ. με μετρητά), η επιχείρηση υποχρεούται να υποβάλλει τροποποιητική δήλωση του φορολογικού έτους εντός του οποίου πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, προσθέτοντας τα ποσά αυτών των δαπανών ως θετική λογιστική διαφορά...».

Επειδή, με το άρθρο 30 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που

πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο... 4. Δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες:... ε) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης μέχρι εννέα (9) θέσεων, μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων, σκαφών και αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό, καθώς και οι δαπάνες καυσίμων, επισκευής, συντήρησης, μίσθωσης και κυκλοφορίας αυτών γενικά...».

Επειδή, με το άρθρο 32 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36, 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,... 3. Όταν το ποσό της έκπτωσης είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο στην ίδια περίοδο, η επιπλέον διαφορά μεταφέρεται για έκπτωση σε επόμενη περίοδο ή επιστρέφεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34, με την επιφύλαξη των περί παραγραφής διατάξεων...».

Επειδή, για την έκπτωση του φόρου εισροών από το φόρο εκροών ερευνάται η συνδρομή των σχετικών προϋποθέσεων, όπως αν ο προς έκπτωση φόρος έχει βαρύνει δαπάνες στις οποίες υποβλήθηκε ο υποκείμενος στον φόρο για την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων και δεν ερευνάται η παραγωγικότητα της δαπάνης, όπως συμβαίνει στη φορολογία εισοδήματος (ΣΤΕ Τμ. Β' 3153/2006).

Επειδή, με το άρθρο 8 παρ. 1 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζεται ότι: «Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας...».

Επειδή, με το άρθρο 9 παρ. 1 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «Το τιμολόγιο φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις: α) Την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου. β) Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές τιμολογίων, ο οποίος χαρακτηρίζει το τιμολόγιο με μοναδικό τρόπο. γ) Τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), με βάση τον οποίο ο πωλητής πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών. δ) Τον Α.Φ.Μ. του πελάτη, με βάση τον οποίο έλαβε χώρα η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών. ε) Την πλήρη επωνυμία και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή και του πελάτη που αποκτά τα αγαθά ή λαμβάνει τις υπηρεσίες. στ) Την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών, εκτός εάν η έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών προκύπτει από άλλα έγγραφα στα οποία παραπέμπει το τιμολόγιο...».

Επειδή, με το άρθρο 10 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «1. Επιτρέπεται η έκδοση απλοποιημένου τιμολογίου σε κάθε μία από τις παρακάτω δύο περιπτώσεις: α) όταν το ποσό του τιμολογίου δεν υπερβαίνει το ποσό των 100 ευρώ, ή...».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1003/31.12.2014 παρασχέθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του ν.4308/2014 περί των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων και διευκρινίστηκε ότι εξαιρετικά, στα στοιχεία που εκδίδουν τα πρατήρια υγρών καυσίμων για χονδρικές πωλήσεις βενζίνης,

πετρελαίου κίνησης και υγραερίου αξίας μέχρι τριακόσια (300) ευρώ δύναται να αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του μέσου μεταφοράς, αντί των στοιχείων της παραγράφου (δ) και (ε) της παραγράφου 1 του άρθρου 9 του ν.4308/2014. Με τον τρόπο αυτό διασφαλίζεται η συσχέτιση του εκδιδόμενου παραστατικού με την αγοράζουσα οντότητα και τα απαιτούμενα στοιχεία του τιμολογίου. Ο αριθμός κυκλοφορίας δύναται να αναγράφεται χειρόγραφα με υπογραφή και σφραγίδα του εκδότη, εάν δεν εκτυπώνεται από το μηχανισμό έκδοσης παραστατικών πώλησης. Περαιτέρω διευκρινίζεται ότι επέχουν θέση απλοποιημένου τιμολογίου και στοιχεία λιανικής πώλησης αγαθών ή υπηρεσιών, που καλύπτουν επαγγελματικές συναλλαγές και μέχρι του ορίου των εκατό (100) ευρώ, εφόσον εκδίδονται για την αγορά μη εμπορεύσιμων (για τον αγοραστή) αγαθών (αναλώσιμων) ή για τη λήψη, ομοίως, υπηρεσιών. Η ρύθμιση αυτή στοχεύει στην διευκόλυνση των συναλλαγών, χωρίς ωστόσο να ισοδυναμεί με υποκατάσταση του τιμολογίου πώλησης από τις αποδείξεις λιανικής. Δηλαδή, δεν δικαιολογείται γενικευμένη χρήση αποδείξεων λιανικής. Στις περιπτώσεις αυτές, η τεκμηρίωση της σχετικής δαπάνης από τον αγοραστή των αγαθών ή τον λήπτη των υπηρεσιών δύναται να επιτυγχάνεται με την αναγραφή του είδους των αγαθών και των υπηρεσιών επί των στοιχείων λιανικής πώλησης κατά γενική περιγραφή ή και από την περιγραφή της δραστηριότητας - επαγγέλματος του εκδότη στα στοιχεία αυτά. Σε κάθε περίπτωση, η τεκμηρίωση είναι θέμα πραγματικών περιστατικών.

Επειδή, στο άρθρο 144 παρ. 1 του Ν.2717/1999 (Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας) ορίζεται: *«Αντικείμενο απόδειξης είναι αμφισβητούμενα πραγματικά γεγονότα, τα οποία ασκούν ουσιώδη επιρροή στην έκβαση της δίκης».*

Επειδή, στο άρθρο 147 του ανωτέρω Κώδικα ορίζεται: *«1. Αποδεικτικά μέσα είναι: α. η αυτοψία, β. η πραγματογνωμοσύνη, γ. τα έγγραφα, δ. η ομολογία του ιδιώτη διαδίκου, ε. οι εξηγήσεις των διαδίκων, στ. οι μάρτυρες και ζ. τα δικαστικά τεκμήρια».*

Επειδή, στο άρθρο 148 του ίδιου Κώδικα ορίζεται: *«Το δικαστήριο χρησιμοποιεί τα αποδεικτικά μέσα κατά την κρίση του και τα εκτιμά ελευθέρως, αυτοτελώς ή σε συνδυασμό μεταξύ τους, εκτός αν ειδική διάταξη νόμου ορίζει διαφορετικά».*

Επειδή, στο άρθρο 169 του ίδιου Κώδικα ορίζεται: *«1. Δημόσια είναι τα έγγραφα τα οποία έχουν συνταχθεί από δημόσιο όργανο 2. Ιδιωτικά είναι όλα τα έγγραφα τα οποία δεν είναι δημόσια. Τα ιδιωτικά έγγραφα πρέπει πάντως να φέρουν την υπογραφή του συντάκτη ή, αν δηλώνεται αδυναμία υπογραφής, άλλο σημείο το οποίο τίθεται από το συντάκτη. Στην τελευταία αυτήν περίπτωση, το έγγραφο πρέπει να επικυρώνεται από συμβολαιογράφο ή άλλη δημόσια αρχή, οι οποίοι και βεβαιώνουν συγχρόνως ότι ο εκδότης δήλωσε αδυναμία υπογραφής».*

Επειδή, στο άρθρο 171 του ίδιου Κώδικα ορίζεται: *«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 2. Η χρονολογία των ιδιωτικών εγγράφων καθίσταται βέβαιη για τους τρίτους μόνο όταν αυτά θεωρηθούν από συμβολαιογράφο ή από άλλον αρμόδιο κατά το νόμο δημόσιο υπάλληλο. Αλλιώς, ως βέβαιη χρονολογία τους θεωρείται εκείνη του θανάτου ενός από αυτούς που τα έχουν υπογράψει ή η χρονολογία του δημόσιου εγγράφου στο οποίο τυχόν μνημονεύεται κατά τα ουσιώδη μέρη το περιεχόμενό τους ή εκείνη της επέλευσης γεγονότος που καθιστά κατ' ανάλογο τρόπο αναμφισβήτητη τη χρονολογία τους. 3. Κατά τα λοιπά το περιεχόμενο των δημόσιων εγγράφων, καθώς και όλο το περιεχόμενο των ιδιωτικών, εκτιμάται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο*

άρθρο 148. 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στην οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ και το φάκελο της υπόθεσης προκύπτει ότι, μεταξύ άλλων, δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος αγορές εμπορευμάτων με τιμολόγια αξίας άνω των 500,00€, ποσού 41.594,20€ και 21.289,22€ για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018 αντίστοιχα, λόγω μη εξόφλησής τους με τραπεζικό μέσο, σύμφωνα με το άρθρο 23 περ. β' του ν.4172/2013. Επιπροσθέτως, βάσει των εκθέσεων φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, η ελεγκτική αρχή δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα και το φόρο εκρών την καθαρή αξία και τον ΦΠΑ δαπανών καυσίμων 2.615,76€ πλέον ΦΠΑ 627,78€ και 4.819,55€ πλέον ΦΠΑ 1.156,69€ για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018 αντίστοιχα, λόγω μη αναγραφής του αριθμού κυκλοφορίας του οχήματος στις ληφθείσες αποδείξεις.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η ελεγκτική αρχή μη νόμιμα προσαύξησε τα καθαρά κέρδη της ατομικής του επιχείρησης με την αξία των τιμολογίων της προμηθεύτριας αλλοδαπής επιχείρησης LTD, διότι τούτα παραμένουν έως και σήμερα ανεξόφλητα. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του προσκόμισε την από 26/10/2023 βεβαίωση της προαναφερθείσας εταιρείας ότι μέχρι σήμερα δεν έχουν εξοφληθεί τα τιμολόγια 4915/31.03.2017, 4945/20.04.2017, 502/31.07.2017 και 804/08.11.2018 ποσού 15.801,60€, 9.900,60€, 15.892,00€ και 18.732,80€ αντίστοιχα.

Ωστόσο, η δήλωση της προμηθεύτριας αλλοδαπής εταιρείας, ως ιδιωτικό έγγραφο, δεν αποδεικνύει την ύπαρξη ανεξόφλητων τιμολογίων. Περαιτέρω, το γεγονός ότι τα εν λόγω τιμολόγια αγορών εμπορευμάτων, που αφορούν σε εμπορικές συναλλαγές και δη διεθνείς, συνολικής αξίας 41.594,20€ και 18.732,80€ για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018 αντίστοιχα, φέρονται να παραμένουν ανεξόφλητα για χρονικό διάστημα πέντε και πλέον ετών, δίχως να έχει οχληθεί ο οφειλέτης ή να ασκηθεί εναντίον του κάποιο ένδικο μέσο, δε συνάδει με τα διδάγματα της κοινής πείρας και εμπορικής πρακτικής. Μολονότι η οριστική εκπεσιμότητα των δαπανών που έχουν πραγματοποιηθεί εντός των ελεγχόμενων φορολογικών ετών αλλά δεν έχουν εξοφληθεί στα έτη αυτά κρίνεται στο φορολογικό έτος που θα λάβει χώρα η εξόφληση αυτών, τούτο, όμως, δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει τη μη εκπλήρωση της υποχρέωσης της προσφεύγουσας για πληρωμή των δαπανών με τραπεζικό μέσο με αδιάσειστα στοιχεία, διότι μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος. Σε διαφορετική περίπτωση, η αντικειμενική αδυναμία της ελεγκτικής αρχής να αποδείξει την πληρωμή των δαπανών με μετρητά και αποδοχή των αιτιάσεων του φορολογούμενου για ανεξόφλητα υπόλοιπα μετά την πάροδο πέντε και πλέον ετών θα οδηγούσε στην καταστρατήγηση της σχετικής διάταξης του άρθρου 23 περ. β' του ν.4172/2013.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η απόρριψη δαπανών καυσίμων, για τις οποίες εκδόθηκαν αποδείξεις λιανικής είναι παράνομη και αναιτιολόγητη. Ωστόσο, ο προσφεύγων έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία αποδείξεις λιανικής πώλησης για δαπάνες καυσίμων, συνολικής αξίας 7.049,42€ και 8.764,35€ για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018 αντίστοιχα, καταστρατηγώντας τις διατάξεις και τις οδηγίες για τη διευκόλυνση των συναλλαγών με τη

γενικευμένη χρήση των αποδείξεων λιανικής, στις οποίες δεν αναγράφονταν ο ΑΦΜ ή τα πλήρη στοιχεία της διεύθυνσης και της επωνυμίας ή ο αριθμός κυκλοφορίας του εφοδιαζόμενου με καύσιμα οχήματος, με συνέπεια την αδυναμία συσχέτισης των υπό κρίση συναλλαγών με τη δραστηριότητα του προσφεύγοντος και τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων προκειμένου να διαπιστωθεί η παραγωγικότητά τους. Εντούτοις, η ελεγκτική αρχή, συνεκτιμώντας το γεγονός ότι ο προσφεύγων είχε στην ιδιοκτησία του δύο Φ.Ι.Χ. αναγνώρισε μέρος αυτών συνυπολογίζοντας χιλιομετρικές αποστάσεις και καταναλώσεις. Επομένως, ορθώς η ελεγκτική αρχή απέρριψε δαπάνες καυσίμων ύψους 2.615,76€ πλέον ΦΠΑ 627,78€ και 4.819,55€ πλέον ΦΠΑ 1.156,69€ για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018 αντίστοιχα ως λογιστικές διαφορές, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 22 του ν.4172/2013 και 30 του ν.2859/2000.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος, περί μη νόμιμης απόρριψης αγορών από την αλλοδαπή επιχείρηση LTD και δαπανών καυσίμων στη φορολογία εισοδήματος και του ΦΠΑ προβάλλονται αβάσιμα και απορρίπτονται.

Αποφασίζουμε

την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ. /06.12.2023 ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ:

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

**Υπ' αριθ. /03.11.2023 πράξη επιβολής προστίμου ΚΦΔ
φορολογικού έτους 2023**

| | |
|---|------------|
| Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 1 ^η και 2 ^ε ΚΦΔ | 2.500,00 € |
|---|------------|

**Υπ' αριθ. /03.11.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος
φορολογικού έτους 2017**

| | |
|----------------------------------|---------------------|
| Διαφορά φόρου προς καταβολή | 84.458,58 € |
| Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ | 42.229,29 € |
| Ειδική εισφορά αλληλεγγύης | 16.211,53 € |
| ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ για καταβολή | 142.899,40 € |

**Υπ' αριθ. /03.11.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος
φορολογικού έτους 2018**

| | |
|----------------------------------|--------------------|
| Διαφορά φόρου προς καταβολή | 44.833,21 € |
| Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ | 22.416,61 € |
| Ειδική εισφορά αλληλεγγύης | 8.966,64 € |
| ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ για καταβολή | 76.216,46 € |

**Υπ' αριθ. /03.11.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.
φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017**

| | |
|------------------------------------|--------------------|
| Μη αναγνώριση πιστωτικού υπολοίπου | 2.824,58 € |
| Κύριος φόρος | 26.900,05 € |
| Πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ | 13.450,03 € |
| ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ για καταβολή | 40.350,08 € |

Υπ' αριθ./03.11.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.
φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018

| | |
|------------------------------------|--------------------|
| Μη αναγνώριση πιστωτικού υπολοίπου | 11.534,62 € |
| Κύριος φόρος | 31.170,42 € |
| Πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ | 15.585,21 € |
| ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ για καταβολή | 46.755,63 € |

* *Επί των οφειλόμενων φόρων και προστίμων θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ.*

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.