



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 01-12-2023

Αριθμός απόφασης: 2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α4 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604526
E-mail : ded.ath@aade.gr

Α Π Ο Φ Α Σ Η

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 (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),
- δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

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

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την από και αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του κατοίκου κατά:

- α) Της με αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου Φορολογικού έτους 2018, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Λαμίας,
- β) Της με αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου Φορολογικού έτους 2019, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Λαμίας,
- γ) της με αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Λαμίας,
- δ) της με αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2019 - 31/12/2019, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω Οριστικές Πράξεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, των οποίων ζητείται η ακύρωση,
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Α. Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Επιβολής Προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, ποσού 1.805,50€ πλέον πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 902,75€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού **2.708,25€**.

Β. Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Επιβολής Προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, ποσού 1.705,55€ πλέον πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 852,78€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού **2.558,33€**.

Γ. Με την με αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018, ποσού 232,44€ πλέον πρόστιμο άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ. ποσού 116,22€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού **348,66€**.

Δ. Με την με αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2019 - 31/12/2019, ποσού 4.254,76€ πλέον πρόστιμο άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ. ποσού 2.127,39€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού **6.382,15€**.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες Πράξεις εκδόθηκαν από την Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, κατόπιν των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος ελέγχου που αναφέρονται στις με ημερομηνία θεώρησης οικείες εκθέσεις ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α. της ίδιας φορολογικής αρχής.

Ο έλεγχος πραγματοποιήθηκε στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντα με κύρια δραστηριότητα την παραγωγή φρέσκου ψωμιού βάσει της υπ' αριθμ. εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της ως άνω Δ.Ο.Υ. για την κρινόμενη φορολογική περίοδο 01/01/201 - 31/12/2019.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση όλων των ως άνω προσβαλλόμενων Πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή ασκείται εκπρόθεσμα εξαιτίας του πολύ σοβαρού προβλήματος υγείας που αντιμετωπίζει και συγκεκριμένα έχει διαγνωστεί πάσχων από Ca παγκρέατος

(αδενοκαρκίνωμα παγκρέατος) με υπαρκτές δευτεροπαθείς εντοπίσεις (T3NχM1) και ήδη λαμβάνει χημειοθεραπεία (FOLFIRINOX) μέχρι και σήμερα με αποτέλεσμα λόγω των παρενεργειών και του χρόνου των κύκλων της χημειοθεραπείας να μην μπορεί να επιμεληθεί των υποθέσεων του εγκαίρως.

2. Ο έλεγχος εσφαλμένα έκανε χρήση του άρθρου 28 ΚΦΕ και διενήργησε έλεγχο εφαρμόζοντας τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου. Ωστόσο από το σύνολο των συμπερασμάτων ελέγχου δεν προκύπτει ποιες ακριβώς μέθοδοι εφαρμόστηκαν.

3. Πλημμέλεια λόγω μη έκδοσης αιτιολογημένης απόφασης για την επιλογή της εφαρμογής μεθόδου ελέγχου (αρχή των αναλογιών). Δεν έγινε καμία αναφορά σχετικά με τη διαδικασία επιλογής της έμμεσης μεθόδου ελέγχου που εφαρμόστηκε και στα ουσιαστικά κριτήρια επιλογής της έμμεσης μεθόδου ελέγχου και ούτε στην έγκριση της επιλογής της μεθόδου από τον Προϊστάμενο της φορολογικής αρχής.

4. Εσφαλμένη η επιλογή της μεθόδου της αρχής των αναλογιών και εσφαλμένη η εφαρμογή της μεθόδου αυτής. Δεν αποδεικνύεται η επιλεγείσα μέθοδος της αρχής των αναλογιών.

5. Εσφαλμένη κρίση περί απόρριψης των δαπανών ετών 2018-2019.

Δεν αναγνωρίστηκαν οι αποδοχές των εργαζομένων που δεν έχουν καταβληθεί με τραπεζικό μέσο

6. Εσφαλμένος καταλογισμός ΦΠΑ.

Για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019 χρησιμοποιήθηκε συντελεστής μικτού κέρδους που δεν τεκμηριώνεται από που αντλείται. Ο συντελεστής μικτού κέρδους για μεν το φορολογικό έτος 2018 ανέρχεται σε 17,54%, ενώ για το φορολογικό έτος 2019 ανέρχεται σε 12,51% και είναι παντελώς αυθαίρετοι και δεν προκύπτουν από καμία εκλεκτική διαδικασία.

7. Πλημμελής αιτιολογία της έκθεσης ελέγχου.

Ως προς το παραδεκτό

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 63§1 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι:

«Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου ορίζεται σε εξήντα (60) μέρες για φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού.»

Επειδή στο άρθρο 2 της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 (ΦΕΚ Β 1440/27.04.2017) Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, που εκδόθηκε κατ' εφαρμογή των ως άνω διατάξεων, προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: «1. Η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται κατά πράξεων των φορολογικών αρχών, εντός ανατρεπτικής προθεσμίας τριάντα (30) ημερών που αρχίζει από την κοινοποίηση της πράξεως ή τη συντέλεση της παράλειψης. Η εν λόγω προθεσμία αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. Ειδικά για τους κατοίκους εξωτερικού η σχετική προθεσμία ορίζεται σε εξήντα (60) ημέρες (άρ. 63 παρ. 1 εδ. γ',δ',ε' Κ.Φ.Δ.).

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 2 της ΠΟΛ 1064/12.04.2017

Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440/τ. Β΄ /27.04.2017), η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται κατά πράξεων των φορολογικών αρχών, εντός ανατρεπτικής προθεσμίας τριάντα (30) ημερών που αρχίζει από την κοινοποίηση της πράξης ή τη συντέλεση της παράλειψης (επί σιωπηρής αρνητικής απόρριψης).

Επειδή, η ως άνω τασσόμενη από το άρθρο 63 παρ. 1 του ΚΦΔ προθεσμία των τριάντα (30 0 ημερών προς άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής είναι ανατρεπτική, σύμφωνα με το άρθρο 10 παρ. 1 του ν. 2690/1999, η μη τήρηση δε αυτής συνεπάγεται την απώλεια του σχετικού δικαιώματος του ενδιαφερομένου (ΔΕφΘεσ 1080/2018).

Η εν λόγω προθεσμία, κατά γενική αρχή του δικαίου, αναστέλλεται σε περίπτωση συνδρομής ανωτέρω βίας. Συνιστά δε ανωτέρω βία, συνεπαγόμενη την αναστολή της παραπάνω ανατρεπτικής προθεσμίας για όσο χρόνο αυτή διαρκεί, κάθε γεγονός απρόβλεπτο, το οποίο στην συγκεκριμένη περίπτωση δεν μπορούσε να αποτραπεί ούτε με άκρα σύνεση και επιμέλεια, συνεπεία του οποίου ο ενδιαφερόμενος τελεί σε πραγματική αδυναμία να επιμεληθεί των υποθέσεων του είτε αυτοπροσώπως δια τρίτου προσώπου(βλ. ΣτΕ 239/2003, 604/2004, 297/10, 1452/2015).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι η φορολογική αρχή την κοινοποίησε στον προσφεύγοντα με συστημένη επιστολή (αριθμ. συστημένου και ημερομηνία πρωτοκόλλησης) τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις. Η εν λόγω συστημένη επιστολή απεστάλη στον προσφεύγοντα (RE) στην δηλωθείσα διεύθυνση κατοικίας

Εν συνεχεία, ο προσφεύγων με την υπό κρίση προσφυγή του ισχυρίζεται ότι άσκησε εκπρόθεσμα την την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή λόγω σοβαρού προβλήματος υγείας που αντιμετώπισε προσκομίζοντας, προς επίρρωση του ως άνω ισχυρισμού του περί ανωτέρας βίας εκπρόθεσμης υποβολής της ενδικοφανούς προσφυγής την από και με Α/Α Έκθεση Υπερηχοτομογραφίας (EUS) του Αντικαρκινικού – Ογκολογικού Νοσοκομείου Αθηνών « Ο ΑΓΙΟΣ ΣΑΒΒΑ» καθώς και Ιατρικές Οδηγίες Μετά από Χημειοθεραπεία με οριζόμενα ραντεβού

Επειδή, από τα ως άνω αναφερόμενα ιατρικά στοιχεία που προσκόμισε ο προσφύγων προκύπτει ότι, ο προσφεύγων κατά το χρόνο της κοινοποίησης των προσβαλλόμενων πράξεων και για μεγάλο χρονικό διάστημα που ακολούθησε, αντιμετώπιζε απρόβλεπτο σοβαρό πρόβλημα υγείας το οποίο δεν μπορούσε να αποτραπεί, συνεπεία του οποίου ο προσφεύγων τελούσε σε πραγματική αδυναμία να επιμεληθεί της υπόθεσής του, επομένως συντρέχουν οι προϋποθέσεις της συνδρομής ανωτέρω βίας και δύναται να ανασταλεί η ταχθείσα με την παρ.1 του άρθρου 63 ΚΦΔ ανατρεπτική προθεσμία των τριάντα (30) ημερών για την άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή κρίνεται ως εμπροθέσμως ασκηθείσα.

Ως προς το βάσιμο.

Επειδή, στο άρθρο 23 του ΚΦΔ μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα

μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα [...]

3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων 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 άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα.».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048 2.5.2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος - πρόστιμο - τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Επειδή, κατ' εφαρμογή της παρ.3 του άρθρου 28 του ΚΦΔ εκδόθηκε η Α.1293/2019, με την οποία καθορίστηκε το πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014. Μεταξύ των ενδεδειγμένων βημάτων και ελεγκτικών επαληθεύσεων της ως άνω απόφασης, στο άρθρο 11 προβλέπεται ο έλεγχος πλήρωσης των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του ν.4172/2013, προκειμένου το εισόδημα να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με βάση τις έμμεσες τεχνικές που ορίζει το άρθρο 27 του ν.4174/2013.

Επειδή, στο άρθρο 28 του Ν 4172/2013, ορίζεται ότι:

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

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

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

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

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

Επειδή, στο άρθρο 23 « Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» του Ν 4172/2013, ορίζεται ότι:

«Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

.....
ιδ) Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών »

Επειδή, με την Ε 2015/2020 εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με την οποία δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του Ν 4172/2013, ορίζεται ότι:

«1. Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό.

Ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013, συνίσταται στη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου καθώς και στην εφαρμογή των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι όταν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών προσώπων καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων προσδιορίζεται κατ' εφαρμογή των λοιπών διατάξεων του ν. 4172/2013.

2. Στα διαθέσιμα στοιχεία, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, συμπεριλαμβάνονται, ενδεικτικά, στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας του νομικού προσώπου/νομικής οντότητας ή του φυσικού προσώπου που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. Τέτοια στοιχεία μπορούν να είναι οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει το πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, το ύψος των αμοιβών που εισπράττονται κατά περίπτωση, η πελατεία, το μικτό κέρδος που προκύπτει από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, οι οποίες προσδιορίζονται με βάση ιδίως το χρόνο, τον τρόπο, τον τόπο και τα μέσα άσκησης της δραστηριότητας, καθώς και την ειδικότητα και τον επιστημονικό τίτλο κατά περίπτωση, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης, κάθε επιχειρηματική δαπάνη και γενικά κάθε άλλο στοιχείο που προσδιορίζει την επιχειρηματική δραστηριότητα αυτών.

Ακόμα, διαθέσιμα στοιχεία θεωρούνται τα στοιχεία και πληροφορίες που μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές, τα οποία αφορούν τον φορολογούμενο.

3. Επίσης, ο προσδιορισμός του εισοδήματος σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4172/2013 μπορεί να διενεργηθεί βάσει των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν. 4174/2013 μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης.[...]

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

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

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

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

Επισημαίνεται ότι σε κάθε περίπτωση, η αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων ή η μη αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος αποτελεί θέμα πραγματικό, για το οποίο απαιτείται επαρκής τεκμηρίωση στην σχετική έκθεση ελέγχου, ώστε να αιτιολογείται ο προσδιορισμός του εισοδήματος με κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τη χρήση των έμμεσων μεθόδων ελέγχου κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 28 του ν. 4172/2013. Η προϋπόθεση της περ. β` της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες διαπιστώνονται παραβάσεις ή παρατυπίες που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά έγγραφα που επέχουν θέση φορολογικού στοιχείου. Ειδικότερα στις περιπτώσεις αυτές εντάσσεται η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, η λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, η έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων. [...] Η προϋπόθεση της περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις όπου κατόπιν επίδοσης πρόσκλησης στον φορολογούμενο, δεν προσκομίζονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία). Η πλήρωση της προϋπόθεσης αυτής θα επαναπροσδιοριστεί μετά την εφαρμογή των ηλεκτρονικών βιβλίων.

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

6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

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

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

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε με την αριθ. Πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων άρθρου 14 του ΚΦΔ το σύνολο των λογιστικών αρχείων, των κρινόμενων φορολογικών ετών 2018 και 2019 και ειδικότερα δεν προσκόμισε τα παραστατικά εσόδων – εξόδων και λοιπά δικαιολογητικά έγγραφα κατά παράβαση των διατάξεων του ως άνω άρθρου και νόμου. Συνεπώς πληρείται η προϋπόθεση της περίπτωσης γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/13 (ΚΦΕ), για τον προσδιορισμό του εισοδήματος του προσφεύγοντος με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο και ορθώς ο έλεγχος προσδιόρισε τα αποτελέσματα του προσφεύγοντος (ακαθάριστα έσοδα – φορολογητέα κέρδη) σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/13 (ΚΦΕ) με βάση τα στοιχεία που είχε στη διάθεσή του και ειδικότερα:

1. Βιβλίο εσόδων – εξόδων, φορολογικής περιόδου 2018-2019.

2. Δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.
3. Περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ.
4. Οι υποβληθείσες Δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος.
5. Συγκεντρωτικές καταστάσεις εσόδων – εξόδων .
6. Μητρώο παγίων,
7. Αποδεικτικά τραπεζικής πληρωμής,

Επειδή, από την ίδια έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι, μετά την πραγματοποίηση των ελεγκτικών επαληθεύσεων και λόγω ανακρίβειας των με αριθμ. Δηλώσεων Φορολογίας Εισοδήματος των κρινόμενων φορολογικών ετών 2018 και 2019 αντίστοιχα εκδόθηκε το με αριθμ. Σημείωμα διαπιστώσεων Ελέγχου καθώς και ο με αριθμό προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός Φόρου Εισοδήματος για το 2018 και ο με αριθμό προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός Φόρου Εισοδήματος για το 2019. Μετά την κοινοποίηση των ως άνω στον προσφεύγοντα, ο προσφεύγων προσκόμισε καρτέλες των μεγαλύτερων προμηθευτών του, με τους οποίους συναλλασσόταν κατά τα ως άνω κρινόμενα φορολογικά έτη.

Από τον έλεγχο των καρτελών αποδεικνύεται η πραγματοποίηση συναλλαγών με τον προσφεύγοντα οι οποίες αφορούν κατά κύριο λόγο αγορές ά υλών και εμπορευμάτων οι οποίες έχουν ήδη αναγνωριστεί από τον έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος. Επίσης προσκομίσθηκε η καρτέλα του προμηθευτή που αφορά σε δαπάνη προπανίου- υγραερίου θέρμανσης. Από το διασταυρωτικό έλεγχο μεταξύ των εγγραφών στα τηρούμενα βιβλία του προσφεύγοντα και της εν λόγω καρτέλας δεν διαπιστώθηκαν διαφορές ενώ προέκυψε η εξόφληση των εκδοθέντων σχετικών τιμολογίων να έχει πραγματοποιηθεί μέσω εμβασμάτων από την Τράπεζα Πειραιώς. Ως εκ τούτου ο έλεγχος αναγνώρισε την δαπάνη, ποσού καθαρής αξίας 4.142,56 ευρώ για το φορολογικό έτος 2018 και την δαπάνη ποσού καθαρής αξίας 4.153,66 ευρώ για το φορολογικό έτος 2019, τροποποιώντας και επαναπροσδιορίζοντας τα αποτελέσματα του ελέγχου, όπως αυτά περιέχονται στην ως άνω οικεία έκθεση ελέγχου.

Επειδή, οι διαφορές στον προσδιορισμό των φορολογικών αποτελεσμάτων προέκυψαν καθώς ο έλεγχος:

A. Στο φορολογικό έτος 2018: α) δεν αναγνώρισε διαφορά ποσού 4.246,72€ που αφορά αποδοχές σε εργαζόμενους που δεν έχουν καταβληθεί με τραπεζικό μέσο, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 23 παρ. ιδ' του ν. 4172/2023(ΚΦΕ), β) δεν αναγνώρισε διαφορά ποσού 15.302,52€ που αφορά δαπάνες που κρίθηκαν από τον έλεγχο ως μη εκπιπτόμενες σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του ν. 4172/2023(ΚΦΕ) καθώς δεν προσκομίσθηκαν τα παραστατικά δαπανών, προκειμένου να διαπιστωθεί η ορθή καταχώρηση αυτών στα λογιστικά βιβλία, αν πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης και ο τρόπος εξόφλησής τους.

B. Στο φορολογικό έτος 2019: α) δεν αναγνώρισε διαφορά ποσού 745,89€ που αφορά αποδοχές σε εργαζόμενους που δεν έχουν καταβληθεί με τραπεζικό μέσο, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 23 παρ. ιδ' του ν. 4172/2023(ΚΦΕ), β) δεν αναγνώρισε διαφορά ποσού 20.604,21€ που αφορά δαπάνες που κρίθηκαν από τον έλεγχο ως μη εκπιπτόμενες σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του ν. 4172/2023(ΚΦΕ), για τους ίδιους ως άνω λόγους.

Κατόπιν των ανωτέρω, οι ως άνω ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί πλημμέλειας των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω: α) μη έκδοσης αιτιολογημένης απόφασης για την επιλογή της εφαρμογής μεθόδου ελέγχου (αρχή των αναλογιών), β) μη αναφοράς σχετικά με τη διαδικασία επιλογής της έμμεσης μεθόδου ελέγχου που εφαρμόστηκε, γ) εσφαλμένης επιλογής της μεθόδου της αρχής των αναλογιών και δ) ατεκμηρίωτου συντελεστή μικτού κέρδους **προβάλλονται αλυσιτελώς**

καθώς στην κρινόμενη περίπτωση, τα φορολογητέα αποτελέσματα και οι εκροές του προσφεύγοντος προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο με βάση τα δηλωθέντα και οι όποιες δαπάνες δεν αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο οφείλονται στη μη προσκόμιση των αντίστοιχων παραστατικών, κάνοντας δεκτά τα δηλωθέντα έσοδα, τις αγορές και το ΦΠΑ στις υποβληθείσες Δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος(Ε3) των ελεγχόμενων ετών καθώς αυτά συμφωνούσαν με τα προσκομισθέντα βιβλία και τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις εσόδων.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται, στις οικείες εκθέσεις ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Λαμίας, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από και αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, και την επικύρωση όλων των προσβαλλόμενων πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Λαμίας.

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

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

Φορολογική περίοδος : 01/01/2018 - 31/12/2018

Α . Φορολογία Εισοδήματος

Διαφορά φόρου εισοδήματος	1.805,50€
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	902,754€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	2.708,25€

(αριθμ. πράξης)

Β Φ.Π.Α.

Διαφορά φόρου	232,44€
Πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ	116,22€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	348,66€

(αριθμ. Πράξης)

Φορολογική περίοδος : 01/01/2019 - 31/12/2019

Α . Φορολογία Εισοδήματος

Διαφορά φόρου εισοδήματος	1.705,55€
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	852,78€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	2.558,33€

(αριθμ. πράξης)

Β Φ.Π.Α.

Διαφορά φόρου	4.254,76€
Πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ	2.127,39€

ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	6.382,15€
----------------------------	------------------

(αριθμ. Πράξης)

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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.