



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 19-03-2024

Αριθμός απόφασης: 757

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 546 39 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

E-Mail : ded.thess@aae.gr

Url : www.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 ΦΕΚ Α' 206) εφεξής ΚΦΔ.

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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-07-2017).

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 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **18/11/2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανή προσφυγή του του, με ΑΦΜ:, κατά:

α) της υπ' αριθμ. /18-10-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017,

- β)της υπ'αριθμ. /18-10-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018,
- γ)της υπ'αριθμ. /18-10-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019,
- δ)της υπ'αριθμ. /18-10-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020,
- ε)της υπ'αριθμ. /18-10-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2017,
- στ)της υπ'αριθμ. /18-10-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2018,
- ζ)της υπ'αριθμ. /18-10-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2019 και
- η)της υπ'αριθμ. /18-10-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2020 του προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
- 5.** Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις του προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση.
- 6.** Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
- 7.** Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 18-11-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής του του, με ΑΦΜ:, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την με αριθμ. /18-10-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα επιπλέον ποσό κύριου φόρου ύψους 156.623,41€, πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. 78.311,71€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 30.649,13€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 265.584,25€.
- Με την με αριθμ. /18-10-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα επιπλέον ποσό κύριου φόρου ύψους 96.481,40€, πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. 48.240,70€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 18.702,46€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 163.424,56€.
- Με την με αριθμ. /18-10-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2017 καταλογίσθηκε σε βάρος του

προσφεύγοντα κύριος φόρος ύψους 77.034,69€ και πρόστιμο άρθρου 58/58^Α Κ.Φ.Δ. 38.517,35€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 115.552,04€, έναντι του πιστωτικού υπολοίπου ύψους 619,19€, που είχε προσδιοριστεί με την υποβολή των αρχικών περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ.

- Με την με αριθμ. /18-10-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2018 καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα κύριος φόρος ύψους 55.269,20€ και πρόστιμο άρθρου 58/58^Α Κ.Φ.Δ. 27.634,60€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 82.903,80€, έναντι του πιστωτικού υπολοίπου ύψους 11,00€, που είχε προσδιοριστεί με την υποβολή των αρχικών περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από 18-10-2023 εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και μερικού ελέγχου ΦΠΑ, του 1^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει της υπ'αριθμ. /04-09-2023 εντολής ελέγχου του προϊστάμενου της.

- Με την με αριθμ. /18-10-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα επιπλέον ποσό κύριου φόρου ύψους 32.818,81€, πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. 16.409,41€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 5.968,84€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 55.197,06€.
- Με την με αριθμ. /18-10-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020 καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα επιπλέον ποσό κύριου φόρου ύψους 26.256,51€ και πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. 13.128,26€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 39.384,77€.
- Με την με αριθμ. /18-10-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2019 καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα κύριος φόρος ύψους 21.127,14€ και πρόστιμο άρθρου 58/58^Α Κ.Φ.Δ. 10.563,57€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 31.690,71€.
- Με την με αριθμ. /18-10-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2020 καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα κύριος φόρος ύψους 19.885,98€ και πρόστιμο άρθρου 58/58^Α Κ.Φ.Δ. 9.942,99€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 29.828,97€.

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από 18-10-2023 εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και μερικού ελέγχου ΦΠΑ, του 1^{ου} ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει της υπ'αριθμ. /4/21-04-2023 εντολής ελέγχου του

προϊσταμένου της, η οποία αποτελεί τροποποίηση της αρχικής εντολής ελέγχου του προϊσταμένου της ΔΟΥ Αμπελοκήπων.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμό πρωτ..... ΕΞ2022 ΕΜΠ/03-06-2022 έγγραφο του Σ.Δ.Ο.Ε Μακεδονίας, με το οποίο διαβιβάστηκε στη ΔΟΥ Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης (αριθμός εισερχόμενου ΔΟΥ Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης /08-06-2022) πληροφοριακή έκθεση για τον προσφεύγοντα, το πόρισμα ελέγχου της οποίας καταλήγει ότι για τα φορολογικά έτη 2017, 2018, 2019 και 2020 προκύπτουν αφενός η απόκλιση μεταξύ ακαθαρίστων εσόδων των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και εσόδων από την επεξεργασία των καταστάσεων φορολογικών στοιχείων εσόδων του ιδίου και καταστάσεων φορολογικών στοιχείων εξόδων τρίτων που υποβλήθηκαν στη ΜΥΦ και αφετέρου επιπλέον έσοδα προερχόμενα από άγνωστη πηγή ή αιτία, από την επεξεργασία των πιστώσεων που εμφανίζονται στους τραπεζικούς λογαριασμούς του ελεγχόμενου.

Ο έλεγχος, με την με αριθμό πρωτ. /28-07-2023 πρόσκληση του άρθρου 14 του Ν 4987/2022, ζήτησε να τεθούν στη διάθεσή του, εντός προθεσμίας πέντε (5) ημερών, τα κάτωθι:

- αντίγραφα των τηρηθέντων βιβλίων της περιόδου 01.01.2017-31.12.2018
- υπεύθυνη δήλωση περί πιστότητας των ως άνω λογιστικών αρχείων
- αντίγραφα των τηρούμενων Λογιστικών Αρχείων(βιβλία) για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη, αναλυτικά και συγκεντρωτικά(σε μορφή EXCEL)
- αντίγραφα των Λογιστικών στοιχείων(φορολογικά παραστατικά) Εσόδωνκαι Εξόδων για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη που εξέδωσε και έλαβε
- αντίγραφα των τραπεζικών εγγράφων εξόφλησης των συναλλαγών για το ελεγχόμενο διάστημα.
- αντίγραφα των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορ. ετών 2017 και 2018
- αντίγραφα των περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α. που υποβλήθηκαν για το ελεγχόμενο διάστημα
- αντίγραφο του μητρώου παγίων
- αντίγραφο/α συμφωνητικού/ων πελατών και συνεργατών που τυχόν υποβλήθηκαν
- αντίγραφο/α μισθωτηρίου/ίων που συντάχθηκαν
- μισθοδοτικές καταστάσεις απασχολούμενου προσωπικού, ο τρόπος εξόφλησης των αμοιβών τους καθώς και οι εισφορές που εξοφλήθηκαν στον αντίστοιχο φορέα και
- υπεύθυνη δήλωση περί πιστότητας των ως άνω λογιστικών αρχείων.

Ωστόσο, ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στην ως άνω πρόσκληση.

Ακολούθως, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του Ν 4172/2013 και δεδομένου ότι δεν διέθετε τα λογιστικά αρχεία της επιχείρησης για να προσδιορίσει το εισόδημα με την προσφορότερη προβλεπόμενη στις διατάξεις του [άρθρου 27](#) του ν. [4987/2022](#) έμμεση μέθοδο, εκτίμησε ότι τα δεδομένα των εγκεκριμένων εγγραφών των καταστάσεων εσόδων και λιανικών συναλλαγών που δήλωσε η ελεγχόμενη στη ΜΥΦ, σε συνδυασμό με τις αποκλίσεις εσόδων και τα δεδομένα των τραπεζικών λογαριασμών που άντλησε το Σ.Δ.Ο.Ε. Μακεδονίας

κατόπιν αιτημάτων στο Σύστημα Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών, **αποτελούν επαρκή διαθέσιμα στοιχεία προσδιορισμού του εισοδήματος.**

Ο έλεγχος συνέκρινε το σύνολο των εσόδων που αντλήθηκε από τα δεδομένα των καταστάσεων εσόδων (τιμολόγια, λιανικές και αποκλίσεις εσόδων) και τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και διαπίστωσε μη δηλωθέντα φορολογητέα έσοδα ως ακολούθως:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017

Α.Φ.Μ.	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΑΞΙΑ
041650664	 ΠΑΝ	427,80
046063747	 ΘΡΑ	39.063,75
046063747	 ΘΡΑ	30.483,90
065333825	 ΙΩΑΝ ΚΩΝ	1.605,50
065333825	 ΙΩΑΝ ΚΩΝ	5.608,50
065333825	 ΙΩΑΝ ΚΩΝ	3.995,00
076484958	 ΙΩΑ	8.593,70
084223967	 Δ ΚΑΙ Ν ΟΕ	1.358,00
800779979	 LOGISTICS ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΙΔ	8.969,95
997993907	 ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΕΜΠΟ	20.000,00
998902170	Α ΚΑΙ Θ ΟΕ	19.419,64
999384138	 Δ ΚΑΙ ΣΙΑ ΟΕ	1.139,20
999537530	Α Α	4.850,00
	ΣΥΝΟΛΟ ΕΣΟΔΩΝ ΑΠΟ ΜΥΦ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟΥ	145.514,94
	ΠΛΕΟΝ ΕΓΚΕΚΡΙΜΕΝΕΣ ΕΓΓΡΑΦΕΣ ΛΙΑΝΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ	75.779,33
	ΠΛΕΟΝ ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ ΕΣΟΔΩΝ	101.868,87
	ΣΥΝΟΛΟ ΕΣΟΔΩΝ ΑΠΟ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΜΥΦ	323.163,14
	ΣΥΝΟΛΟ ΕΣΟΔΩΝ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	93.432,63
	ΔΙΑΦΟΡΑ ΜΗ ΔΗΛΩΘΕΝΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΣΟΔΩΝ	229.730,51

Το ποσό των 101.868,87€ προκύπτει από την κατάσταση αποκλίσεων εσόδων κατά την οποία ο προσφεύγων δήλωσε ότι εξέδωσε πέντε (5) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 8.969,95€ στην αντισυμβαλλόμενη εταιρεία LOGISTICS ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΙΔ - ΑΦΜ ενώ η αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση δήλωσε ότι έλαβε πενήντα οκτώ (58) στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 110.652,82€. Επιπλέον, ποσό 186,00€ που δήλωσε η εταιρεία Μ Θ ΟΕ – ΑΦΜ € ότι έλαβε από την ελεγχόμενη, δεν έχει δηλωθεί ως έσοδο.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018

Α.Φ.Μ.	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΑΞΙΑ
046063747	 ΘΡΑ	13.383,60
046063747	 ΘΡΑ	23.310,40
046063747	 ΘΡΑ	34.940,93
046063747	 ΘΡΑ	38.863,80
800604203	Γ ΜΟΝ/ΠΗ ΙΔΙ	10.154,17

096002904	ΣΥΝΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΙ ΑΝΩΝ	28.223,64
800439973	 ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ	23.520,00
066303462	 ΑΘΑΝΑ ΚΟΣ	18.563,10
	ΣΥΝΟΛΟ ΕΣΟΔΩΝ ΑΠΟ ΜΥΦ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΟΥ	190.959,64
	ΠΛΕΟΝ ΕΓΚΕΚΡΙΜΕΝΕΣ ΕΓΓΡΑΦΕΣ ΛΙΑΝΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ	42.053,68
	ΣΥΝΟΛΟ ΕΣΟΔΩΝ ΑΠΟ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΜΥΦ	233.013,32
	ΣΥΝΟΛΟ ΕΣΟΔΩΝ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	52.207,85
	ΔΙΑΦΟΡΑ ΜΗ ΔΗΛΩΘΕΝΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΣΟΔΩΝ	180.805,47

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019

Α.Φ.Μ.	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΑΞΙΑ
800604203	Γ ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΙΔΙ	51.300,00
157799536	 ΓΕΩΡΓ ΓΕΩ	5.440,00
066303462	 ΑΘΑΝΑ ΚΟΣ	18.563,10
	ΣΥΝΟΛΟ	75.303,10
	ΠΛΕΟΝ ΕΓΚΕΚΡΙΜΕΝΕΣ ΕΓΓΡΑΦΕΣ ΛΙΑΝΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ	14.311,34
	ΣΥΝΟΛΟ ΕΣΟΔΩΝ ΑΠΟ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΜΥΦ	89.614,44
	ΣΥΝΟΛΟ ΕΣΟΔΩΝ ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	65.609,96
	ΔΙΑΦΟΡΑ ΜΗ ΔΗΛΩΘΕΝΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΣΟΔΩΝ	24.004,48

Επιπλέον, καθώς ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στην κλήση του ελέγχου και δεν προσκόμισε τα λογιστικά του αρχεία, δεν αναγνωρίστηκαν δαπάνες προς έκπτωση ως ακολούθως:

	ΣΥΝΟΛΟ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ
Φορολογικό έτος 2017	179.481,52€
Φορολογικό έτος 2018	120.252,18€
Φορολογικό έτος 2019	70.146,02€
Φορολογικό έτος 2020	67.108,01€

Επειδή, από την επεξεργασία των χρηματοπιστωτικών δεδομένων, σύμφωνα με τα οριζόμενα των διατάξεων του άρθρου 15 §3 του ΚΦΔ που αποτυπώνονται στην Εφαρμογή Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας (Α.Υ.Ο. 4105/17) της Α.Α.Δ.Ε. και ιδιαίτερα στο χρονικό διάστημα 01-01-2017 έως 31-12-2020 διαπιστώθηκαν πιστώσεις, οι οποίες δεν αιτιολογήθηκαν από τον προσφεύγοντα, καθώς δεν απέδειξε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής τους.

Ειδικότερα, διαπιστώθηκε για τα φορολογικά έτη 2017, 2018 και 2019, επιπλέον ποσό εισοδήματος ύψους 61.818,16€, 2.501,23 και 6.139,30€ αντίστοιχα, που εμπίπτει στις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 21 του Ν 4172/2013 και επομένως λογίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του, ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενος ότι:

1) Το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, όπως προσδιορίστηκαν με τις με αριθμ'..... και /2023 πράξεις, έχει υποπέσει στην πενταετή παραγραφή για το φορολογικό έτος 2017, καθώς για το εν λόγω έτος έχει υποβληθεί κανονικά η σχετική δήλωση φορολογίας εισοδήματος.

2) Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι αόριστες και ανακριβείς και ως τέτοιες πρέπει να ακυρωθούν. Προκειμένου να προσδιορίσει ο έλεγχος τα ποσά των παροχών προς τους εργαζόμενους, στηρίχθηκε σε εκτιμήσεις της φορολογικής αρχής και όχι σε έγγραφα της επιχείρησης.

3) Η φορολογική αρχή έλαβε υπόψιν της από την Κατάσταση Πελατών-Προμηθευτών (ΜΥΦ) μόνο τα έσοδα της επιχείρησης και όχι τις δαπάνες. Από τις εκθέσεις ελέγχου προκύπτει αναντιστοιχία της πραγματικής κατάστασης των εξόδων σε σχέση με τα αναγραφόμενα σε αυτές έξοδα της επιχείρησης. Αντίστοιχα, και στο ΦΠΑ δεν του αναγνωρίστηκε κανένα δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, λόγω μη επίδειξης νόμιμου τιμολογίου ή άλλου αποδεικτικού στοιχείου, που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία να αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του επικαλείται τις σχετικές συγκεντρωτικές καταστάσεις των υπό κρίση φορολογικών ετών, από τις οποίες προκύπτει το σύνολο των δαπανών του..

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 36 του ΚΦΔ, ως ίσχυε κατά το φορολογικό έτος 2017, «1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.

Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 του ΚΦΔ «1. Η κοινοποίηση πράξεων και λοιπών εγγράφων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς.

2. Εάν η πράξη ή το έγγραφο αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον:

α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν [4727/2020](#) ([Α' 184](#)) ή στο λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νομίμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, [.....].».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, οι επίμαχες πράξεις προσδιορισμού φόρου αναρτήθηκαν στο λογαριασμό του προσφεύγοντα στο taxinet, την 20/10/2023 και ώρα 11:06:38, εστάλη την ίδια ημέρα ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα από τον προσφεύγοντα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου και αναγνώστηκε αυθημερών. Σύμφωνα δε με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 6 του ΚΦΔ, η κοινοποίησή της συντελέστηκε την ημερομηνία της ανάγνωσης, ήτοι την 20-10-2023.

Επειδή, ο προσφεύγων υπέβαλε την 22-06-2018 την με αριθμ..... αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017. Επιπλέον, υπέβαλε την 30-01-2018 την με αριθμό καταχώρησης περιοδική δήλωση ΦΠΑ φορολογικής περιόδου από 01-10-2017 έως 31-12-2017. Συνεπώς η εκ του νόμου προβλεπόμενη πενταετής προθεσμία παραγραφής άρχεται την 31-12-2018 και ολοκληρώνεται την 31-12-2023.

Επειδή, η κοινοποίηση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων συντελέσθηκε την 20-10-2023, ήτοι εντός της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής, ο υπό κρίση ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς το δεύτερο και τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντα

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.....».

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, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4987/2022 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 του Ν.4987/2022 «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 65 του Ν.4987/2022 «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 άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής φόρων και προστίμων νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην απόφαση επιβολής του

προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της απόφασης πρέπει μεν 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 επιβολής του προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία** της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 171 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, στην προκειμένη περίπτωση οι από 18-10-2023 εκθέσεις Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και μερικού ελέγχου ΦΠΑ του 1ου ΕΛ.ΚΕ., που συντάχθηκαν επί τη βάση της από 31-05-2022 πληροφοριακής έκθεσης ελέγχου του ΣΔΟΕ Μακεδονίας για την επιχείρηση του προσφεύγοντα, με τα συνημμένα σε αυτή, αποτελούν την αιτιολογία των πράξεων που εκδόθηκαν σε βάρος του.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 παρ. 1 του ΚΦΔ: «1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και καταλλήλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 του ΚΦΔ 'Πληροφορίες από τον φορολογούμενο': «1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας.

2. Κατόπιν εγγράφου αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, [συμπεριλαμβανομένων πελατολογίων και

καταλόγων προμηθευτών], πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων. ...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν 4172/2013 'Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων: «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 (Κ.Φ.Δ., ν. [4987/2022](#), Α' 206) ιδίως στις ακόλουθες περιπτώσεις: γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός της προθεσμίας της παρ. 2 του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. μετά από δύο σχετικές προσκλήσεις,.....».

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

.....

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

- α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή
- β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή
- γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.

.....

Η προϋπόθεση της περ. 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.....

6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

A. 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.

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

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

Επειδή, η διενέργεια ελέγχου και η σύνταξη σχετικής εκθέσεως αποτελούν ουσιώδεις τύπους της διαδικασίας εκδόσεως του οικείου φύλλου ελέγχου. Η παντελής αοριστία της εκθέσεως

ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά το φύλλο ελέγχου νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς του (ΣΤΕ 1542/2016).

Επειδή, σύμφωνα με την υπό κρίση έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος ο έλεγχος δεν έκανε δεκτές τις δαπάνες που είχαν καταχωρηθεί στην υποβληθείσα Κατάσταση Οικονομικών Στοιχείων των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος του προσφεύγοντα λόγω μη προσκόμισης των τηρηθέντων λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων).

Επειδή, όπως προκύπτει από τα ανωτέρω, κατά τον προσδιορισμό του εισοδήματος των υπό κρίση φορολογικών ετών, ο έλεγχος, ελλείπει λογιστικών αρχείων και συνακόλουθης αδυναμίας για διενέργεια λογιστικού προσδιορισμού, ενώ λειτούργησε εντός των προβλεπόμενων του άρθρου 28 του ΚΦΕ για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων και μόνο, δεν έλαβε υπόψη του κάθε διαθέσιμο στοιχείο (όπως δηλώσεις ομοειδών επιχειρήσεων, δεδομένα από πελάτες και προμηθευτές της προσφεύγουσας, δεδομένα από δηλώσεις που υποβλήθηκαν στην ΑΑΔΕ και σε άλλες δημόσιες υπηρεσίες και οργανισμούς), αναφορικά με δαπάνες και διαθέσιμα κεφάλαια και δεν χρησιμοποίησε κάθε διαθέσιμη μέθοδο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, προκειμένου να καταλήξει στον προσδιορισμό αυτού, με συνέπεια να μην παρέχεται η αιτιολογία της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων που απαιτούνται για την έκδοση των προσβαλλόμενων καταλογιστικών πράξεων φόρου εισοδήματος. Ως εκ τούτου, από τα προσκομιζόμενα στοιχεία και πραγματικά περιστατικά της υπόθεσης, προκύπτει ότι η φορολογική αρχή προέβη στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, χωρίς να παράσχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που τη θεμελιώνουν.

Επειδή, για τις προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικών ετών 2017, 2018, 2019 και 2020 διαπιστώνεται πλημμέλεια ως προς τη διαδικασία που έπρεπε να ακολουθηθεί, ήτοι τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου, κατ'εφαρμογή του άρθρου 28 του ΚΦΕ, και για τον προσδιορισμό των δαπανών/εξόδων, η οποία οδηγεί στην ακύρωση των πράξεων και την αναπομπή της υπόθεσης στη Διοίκηση για επανάληψη της διαδικασίας

Κατόπιν των ανωτέρω, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα ως προς τις προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος των οικονομικών ετών 2017, 2018, 2019 και 2020, τυγχάνει βάσιμος και γίνεται αποδεκτός, μόνο ως προς τον προσδιορισμό του προκύψαντος εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα, χωρίς να ληφθούν υπόψη δαπάνες συναρτώμενες με τα προσδιορισθέντα από τον έλεγχο ακαθάριστα έσοδα.

Επειδή, από την επεξεργασία των χρηματοπιστωτικών δεδομένων προκύπτουν πιστώσεις που δεν έχουν αιτιολογηθεί από τον προσφεύγοντα. Οι πιστώσεις αυτές αφορούν:

Για το φορολογικό έτος 2017

- Πιστώσεις με αιτιολογία μεταφορά από λογαριασμό, διάφορες πιστώσεις, συμψηφιστικές εγγραφές, ονομαστικές καταθέσεις από πρόσωπα που δεν εμφανίζονται ως πελάτες στις καταστάσεις ΜΥΦ, καταθέσεις χωρίς στοιχεία καταθέτη, καταθέσεις του ελεγχόμενου και της συζύγου του, πιστώσεις από κάρτες συνολικής αξίας **61.818,16€ θεωρούνται έσοδα από μη κατονομαζόμενη πηγή**

Για το φορολογικό έτος 2018

- Πιστώσεις με αιτιολογία καταθέσεις χωρίς στοιχεία καταθέτη, διάφορες πιστώσεις και πιστώσεις από κάρτες συνολικής αξίας **2.501,23 € θεωρούνται έσοδα από μη κατονομαζόμενη πηγή.**

Για το φορολογικό έτος 2019

- Ονομαστικές καταθέσεις, που δεν εμφανίζονται στις καταστάσεις ΜΥΦ των υπό κρίση φορολογικών ετών ως πελάτες του προσφεύγοντα και, δεδομένου ότι δεν προσκομίσθηκαν τα λογιστικά αρχεία, θεωρούνται αγνώστου πηγής ή αιτίας.
- Καταθέσεις μετρητών
- Εκκαθάριση καρτών

Το σύνολο των παραπάνω πιστώσεων για το φορολογικό έτος 2019 ποσού **6.139,30€**, επειδή δεν προσκομίσθηκαν στον έλεγχο τα λογιστικά αρχεία για να ελεγχθεί το αιτιολογημένο ή μη αυτών και δεν δύναται να αποδειχθεί πέραν πάσης αμφιβολίας ότι προέρχονται από την άσκηση της δραστηριότητας της ελεγχόμενης επιχείρησης, ήτοι δεν δύναται να διαπιστωθεί το είδος της παρασχεθείσας υπηρεσίας και ο λήπτης αυτής ή το πωληθέν αγαθό και ο αγοραστής αυτού. Επίσης, δεν δύναται να αποδειχθεί ότι η ανωτέρω φορολογητέα ύλη είναι προϊόν οποιασδήποτε από τις αναφερόμενες πηγές εισοδήματος των διατάξεων του Ν.4172/2013.

Ως εκ τούτου ο έλεγχος έκρινε ότι εμπίπτουν στις ισχύουσες διατάξεις του άρθρου 21§4 του Ν.4172/2013, ήτοι προέρχονται από άγνωστη πηγή ή αιτία και λογίζονται ως προσαύξηση περιουσίας που φορολογείται κατά το άρθρο 29 παρ. 4 του ίδιου νόμου.

Για το φορολογικό έτος 2020 δεν προέκυψαν πιστώσεις που δεν αιτιολογήθηκαν από τον προσφεύγοντα.

Επειδή, για τις ως άνω πιστώσεις που δεν αιτιολογήθηκαν από τον προσφεύγοντα και κρίθηκε ότι προέρχονται από άγνωστη πηγή ή αιτία και λογίζονται ως προσαύξηση περιουσίας που φορολογείται κατά το άρθρο 29 παρ. 4 του νόμου 4172/2013, δεν προβάλλεται κανένας ισχυρισμός με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και συνεπώς η εν λόγω διαφορά παραμένει ως έσοδα από άγνωστη πηγή ή αιτία στις προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικών ετών 2017, 2018 και 2019.

Επειδή, στην παράγραφο 6 του άρθρου 63 του ΚΦΔ ορίζεται ότι “ Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς..... **Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.**”

Επειδή, σύμφωνα με τις παραγράφους 1 και 2γ του άρθρου 36 του ΚΦΔ «1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός (1) έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.»

Επειδή, στο ν. [2859/2000](#) «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (Α' 248) - εφεξής και Κώδικας ΦΠΑ - ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής: Άρθρο 30§1: «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.....». Στο άρθρο 32§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, ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στο αίτημα του ελέγχου και δεν προσκόμισε τα λογιστικά του αρχεία (βιβλία) και τα φορολογικά στοιχεία των υπό κρίση φορολογικών ετών.

Επειδή, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από το φόρο των εκροών, το φόρο των εισροών που προέκυπτε από το σύνολο των αγορών και δαπανών που ήταν καταχωρημένες στις

υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ, καθώς ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στον έλεγχο τα φορολογικά στοιχεία, στα οποία στηρίζονται οι εν λόγω δαπάνες/αγορές και συνεπώς για αυτές δεν πληρούνταν οι προϋποθέσεις του άρθρου 32 του Ν 2859/2000.

Κατόπιν των ανωτέρω

Αποφασίζουμε

Τη μερική αποδοχή της από 18-11-2023 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, του του, με ΑΦΜ:, και ειδικότερα:

Α)Την επικύρωση :

- 1)Της υπ'αριθμ. /18-10-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2017,
- 2)Της υπ'αριθμ. /18-10-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2018,
- 3)Της υπ'αριθμ. /18-10-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2019 και
- 4)Της υπ'αριθμ. /18-10-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2020

Β)Την τροποποίηση των παρακάτω πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος λόγω τυπικής πλημμέλειας, ως προς τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος από την άσκηση ατομικής επιχειρηματικής δραστηριότητας

- 1)Της υπ'αριθμ. /18-10-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017,
- 2)Της υπ'αριθμ. /18-10-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 και
- 3)Της υπ'αριθμ. /18-10-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019

Γ)Την ακύρωση της υπ'αριθμ...../18-10-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020, λόγω τυπικής πλημμέλειας, ως προς τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος από την άσκηση ατομικής επιχειρηματικής δραστηριότητας

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντα, βάσει της παρούσας απόφασης

- 1) Υπ'αριθμ. /18-10-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2017

	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
--	---------------	---------------	----------------

Ποσό φόρου προς καταβολή		115.552,04	115.552,04
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	619,19	0,00	0,00

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ.

2)Υπ'αριθμ. /18-10-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2018

	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Ποσό φόρου προς καταβολή		82.903,80	82.903,80
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	11,00	0,00	0,00

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ.

3)Υπ'αριθμ. /18-10-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2019

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Ποσό φόρου προς καταβολή	31.690,71	31.690,71

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ.

4)Υπ'αριθμ. /18-10-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2020

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Ποσό φόρου προς καταβολή	29.828,97	29.828,97

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ.

5) Υπ'αριθμ. /18-10-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017

Ανάλυση		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	υπόχρεου	10.000,00	384.981,30	61.818,16	51.818,16
	συζύγου				
Πιστωτικό ποσό φόρου					
Χρεωστικό ποσό φόρου		0,01	156.623,42	20.399,99	20.399,98
Προκαταβολή φόρου		2.200,00	2.200,00	2.200,00	0,00
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			78.311,71	10.199,99	10.199,99

Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		30.649,13	2.962,36	2.962,36
τέλος επιτηδεύματος				
Διαφορά συμψηφισμού				
Συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή	2.200,01	267.784,26	35.762,34	33.562,33

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ.

6) Υπ' αριθμ. /18-10-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018

Ανάλυση		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	υπόχρεου	10.000,00	235.514,55	10.000,00	0,00
	συζύγου				
Πιστωτικό ποσό φόρου					
Χρεωστικό ποσό φόρου			96.481,40	275,14	275,14
Προκαταβολή φόρου		2.200,00	2.200,00	2.200,00	0,00
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			48.240,70	137,57	137,57
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης			18.702,46	0,00	0,00
τέλος επιτηδεύματος					
Διαφορά συμψηφισμού					
Συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή		2.200,00	165.624,56	2.612,71	412,71

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ.

7) Υπ' αριθμ. /18-10-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019

Ανάλυση		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	υπόχρεου	11.516,67	95.753,81	11.516,67	0,00
	συζύγου				
Πιστωτικό ποσό φόρου					
Χρεωστικό ποσό φόρου		333,66	33.152,47	1.008,99	675,33
Προκαταβολή φόρου					
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			16.409,41	337,67	337,67
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης			5.968,84		

τέλος επιτηδεύματος				
Διαφορά συμψηφισμού				
Συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή	333,66	55.530,72	1.346,66	1.013,00

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ.

8) Υπ' αριθμ. /18-10-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020

Ανάλυση		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	υπόχρεου	15.459,72	82.858,51	15.456,72	0,00
	συζύγου				
Πιστωτικό ποσό φόρου					
Χρεωστικό ποσό φόρου		2.101,13	28.357,64	2.101,13	0,00
Προκαταβολή φόρου		1.155,60	1.155,60	1.155,60	0,00
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			13.128,26		
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης					
τέλος επιτηδεύματος					
Διαφορά συμψηφισμού					
Συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή		3.256,73	42.641,50	3.256,73	0,00

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

Η προϊσταμένη του Τμήματος
Α7-Επανεξέτασης

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ 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