



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη : 11/03/2024

Αριθμ. Αποφ.: 679



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10, Θεσ/νικη

Ταχ. Κώδικας : 54639

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

Url : www.aaade.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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει..
- γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 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 με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **12-10-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με **ΑΦΜ**, με κύρια δραστηριότητα «*Λιανικό εμπόριο ειδών παντοπωλείου*» και δευτερεύουσες «*Λιανικό εμπόριο προϊόντων κρέατος*» με έδρα τους, Τ.Κ., κατά των με αριθμ. **α)..../.../05-09-2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, **β)..../.../05-09-2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, **γ)..../.../05-09-2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2017 και **δ)..../.../05-09-2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.
5. Το από 29-01-2024 υπόμνημά του και το από 06-02-2024 USB, καθώς και τα από 27-02-2024 αναρτηθέντα νέα στοιχεία.
6. Τις από **19-02-2024** (αρ. πρωτ. εισερχ. .../28-02-2024) συμπληρωματικές εκθέσεις φόρου εισοδήματος, βάσει της υπ'αριθμ. .../08-02-2024 πράξης αναπομπής της Υπηρεσίας μας.
7. Τις από 07-03-2023 συμπληρωματικές εκθέσεις φόρου εισοδήματος, βάσει της υπ'αριθμ. .../28-02-2024 πράξης αναπομπής της Υπηρεσίας μας.
8. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση ή η τροποποίηση.
9. Την από 18-10-2023 έκθεση απόψεων της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, με την οποία ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.
10. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **12-10-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του του, 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' αριθμ. .../.../05-09-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος εισοδήματος ύψους 52.993,94€, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ύψους 26.496,97€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 11.902,12€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **91.393,03€**.
- ❖ Με την υπ' αριθμ. .../.../05-09-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος εισοδήματος ύψους 54.244,80€, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ύψους 27.122,41€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 12.239,29€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **93.606,50€**.
- ❖ Με την υπ' αριθμ./.../05-09-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.

φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά Φ.Π.Α. ύψους 22.562,98€, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ. ύψους 11.281,49€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **33.844,47€** και μηδενίστηκε το υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση ύψους 3.579,48€.

- ❖ Με την υπ' αριθμ. .../.../05-09-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα διαφορά Φ.Π.Α. ύψους 11.461,46€, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ. ύψους 5.730,72€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **17.192,18€** και μηδενίστηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση ύψους 1.468,38€.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν στο πλαίσιο διενέργειας μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος & Φ.Π.Α. στα φορολογικά έτη 2017 & 2018 από τη Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, με βάση τις διατάξεις του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), του ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) και της Α1293/2019, δυνάμει της υπ' αριθμ. .../19-7-2022 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, η οποία κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα, ενώ του απεστάλη ταχυδρομικά η υπ' αριθμ. .../21-7-2022 γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση των προσωρινών αποτελεσμάτων του ελέγχου, στα πλαίσια του ν.4512/2018. Επίσης, απεστάλη το υπ' αριθμ./9-1-2023 αίτημα προσκόμισης φορολογικών αρχείων των ελεγχόμενων ετών, επί του οποίου στις 10-4-2023 ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε μερικώς.

Ο έλεγχος διενήργησε τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της Α.1293/2019 και στο έτος 2017 διαπίστωσε ότι τα ακαθάριστα έσοδα στη δήλωση φόρου εισοδήματος είναι μειωμένα κατά 811,38€ (δηλωθέντα 199.768,58€ αντί του ορθού 200.579,96€) και στο έτος 2018 τα ακαθάριστα έσοδα στη δήλωση φόρου εισοδήματος είναι μειωμένα κατά 1.063,69€ (δηλωθέντα 243.653,67€ αντί του ορθού 244.717,36€). Επίσης, απορρίφθηκαν δαπάνες άνω των 500€ λόγω μη εξόφλησής τους μέσω τραπεζικού συστήματος, δαπάνες λόγω μη προσκόμισης των φορολογικών παραστατικών και δαπάνες μισθοδοσίας που δεν καταβλήθηκαν μέσω τραπεζικού συστήματος, καθώς και εισφορές ΕΦΚΑ, ως εξής:

Είδος λογιστικής διαφοράς	Έτος 2017	Έτος 2018
Δαπάνες που δεν εκπίπτουν	177.660,03	46.800,17
Δαπάνες άνω των 500€	2.910,99	16.570,57
Μισθοδοσίες εργαζομένων	40.123,87	69.985,84
ΣΥΝΟΛΟ	220.694,89€	133.356,58€

Στη φορολογία Φ.Π.Α. απορρίφθηκε ο φόρος εισροών που αντιστοιχεί στις δαπάνες για τις οποίες δεν προσκομίστηκαν φορολογικά παραστατικά, ήτοι στο έτος 2017 απορρίφθηκε Φ.Π.Α. εισροών ύψους 25.931,24€ και στο έτος 2018 απορρίφθηκε ο Φ.Π.Α. εισροών ύψους 9.090,43€.

Από το ηλεκτρονικό αρχείο διαπιστώθηκε ότι στο έτος 2017 υφίστανται δύο παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων, καθώς από επιτόπιο έλεγχο στις 12-8-2017 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πατρών/Υποδιεύθυνση Ιωαννίνων διαπιστώθηκε η μη έκδοση δύο παραστατικών εσόδων καθαρής αξίας 12,50€ πλέον Φ.Π.Α. 3,00€, ενώ από άλλο έλεγχο στις 10/8/2017 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής/Υποδιεύθυνση Λαμίας διαπιστώθηκε η μη έκδοση πέντε φορολογικών παραστατικών εσόδων συνολικής καθαρής αξίας 56,20€ πλέον Φ.Π.Α. 13,50€. Στο φορολογικό έτος 2018 από επιτόπιο έλεγχο υπαλλήλων της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων στο υποκατάστημα του προσφεύγοντα στις 24-11-2018 διαπιστώθηκε η μη έκδοση τριών φορολογικών παραστατικών εσόδων συνολικής καθαρής αξίας 19,35€ πλέον Φ.Π.Α. 4,65€. Κατόπιν αυτών, ο έλεγχος έκρινε ότι πληρείται η β' προϋπόθεση της παρ.1 του άρθρου 28 του ν.4172/2013 και κατόπιν έκδοσης της υπ'αριθμ./28-6-2023 αιτιολογημένης απόφασης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων εγκρίθηκε ως καταλληλότερη έμμεση τεχνική ελέγχου η μέθοδος της Ανάλυσης Ρευστότητας. Στα πλαίσια αυτού του ελέγχου απεστάλη στον προσφεύγοντα η υπ'αριθμ. .../28-06-2023 επιστολή με συνημμένα τα έντυπα «Διαθέσιμων Περιουσιακών Στοιχείων» και «Ερωτηματολόγιο του τρόπου διαβίωσης» στην οποία ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε. Ο έλεγχος συνέταξε τον πίνακα Ανάλυσης Ρευστότητας για τα δύο ελεγχόμενα έτη βάσει των στοιχείων που διέθετε, από τον οποίο και προέκυψε αρνητική διαφορά μεταξύ της στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και της στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων» ποσού -160.587,70€ στο φορολογικό έτος 2017 και -164.378,18€ στο φορολογικό έτος 2018 αντίστοιχα. Συγκρίνοντας τα αποτελέσματα του φορολογητέου εισοδήματος όπως προσδιορίστηκαν με τις γενικές διατάξεις και τα αποτελέσματα όπως προσδιορίστηκαν με την έμμεση τεχνική, ο έλεγχος ως τελικό φορολογητέο εισόδημα έλαβε αυτό που προσδιορίστηκε με την έμμεση τεχνική και εξέδωσε τις πράξεις φόρου εισοδήματος, λογίζοντας τη διαφορά από τον πίνακα ανάλυσης ρευστότητας ως προσαύξηση περιουσίας. Στη φορολογία Φ.Π.Α. οι πράξεις εκδόθηκαν βάσει των διαπιστώσεων του ελέγχου με τις γενικές διατάξεις.

Κατόπιν αυτού, εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε το υπ'αριθμ. .../25-07-2023 σημείωμα διαπιστώσεων με τις πράξεις προσωρινού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος & Φ.Π.Α., επί του οποίου ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε.

Κατόπιν των ανωτέρω εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Με την από **12-10-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων επικαλούμενος τους παρακάτω λόγους:

1. Παραβίαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας. Εσφαλμένη εφαρμογή κείμενης φορολογικής νομοθεσίας, εσφαλμένη υπαγωγή του στις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013 περί έμμεσων τεχνικών ελέγχου. Ο προσφεύγων τηρούσε τα λογιστικά του αρχεία σύννομα. Η πλημμέλεια της μη έκδοσης παραστατικών εσόδων αξίας 68,70€ στο έτος 2017 και 24€ στο έτος 2018 σε μια επιχείρηση με ετήσιο κύκλο εργασιών ύψους 199.892,47€ στο έτος 2017 και 243.653,67€ στο έτος 2018 ανέρχεται σε ποσοστό μικρότερο του 0,005% και δεν δύναται να

οδηγήσει σε απόρριψη των φορολογικών βιβλίων και στην επιβολή της εξοντωτικής και μέγιστης των διοικητικών κυρώσεων. Διασταλτική και εσφαλμένη η ερμηνεία των διατάξεων με καταχρηστικό τρόπο. Δεν θα έπρεπε να ελεγχθεί με βάση τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου.

2. Ένσταση καταχρηστικής άσκησης δικαιώματος κατ' άρθρο 25Σ παραβίαση της αρχής αναλογικότητας.
3. Εσφαλμένη εφαρμογή κείμενης νομοθεσίας. Εσφαλμένη ελεγκτική κρίση ως προς την απόρριψη των δαπανών. Γίνεται ρητή αναφορά στα τιμολόγια – δελτία αποστολής των σχετικών αγαθών και υπηρεσιών που κατέβαλε, χωρίς να αμφισβητείται η πραγματοποίησή τους. Γίνεται επίκληση και στενή ερμηνεία της διάταξης, χωρίς να γίνει ταυτόχρονα έλεγχος στις εταιρείες – εκδότριες των φορολογικών παραστατικών εάν όντως φορολογήθηκαν τα έσοδά τους, με αποτέλεσμα το Ελληνικό Δημόσιο να κερδίζει δύο φορές για την ίδια αιτία.
4. Εσφαλμένη εφαρμογή της κείμενης νομοθεσίας Φ.Π.Α. με βάση τις φορολογητέες εισροές. Εσφαλμένα κρίνονται ως μη εκπιπτόμενες οι δαπάνες που δεν εξοφλήθηκαν με τραπεζικό μέσο ή δεν προσκομίστηκε η σχετική απόδειξη, καθώς αφορούσαν πραγματικές και παραγωγικές δαπάνες.

Ως τον πρώτο ισχυρισμό.

Επειδή, στο άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. 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.

2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:

α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης.

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.*

Ο έλεγχος της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων μπορεί να έχει τη μορφή του φορολογικού ελέγχου από το γραφείο της Φορολογικής Διοίκησης ή του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου.

Η Φορολογική Διοίκηση στις περιπτώσεις που διενεργεί φορολογικό έλεγχο από το γραφείο της, αξιοποιεί κάθε στοιχείο που έχει στην κατοχή της όπως, οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά στοιχεία που υποβάλλει ο φορολογούμενος καθώς και οποιοδήποτε έγγραφο ή πληροφορία περιήλθε από τρίτους. [...] Λοιπά θέματα ελέγχου - 1. Με την απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών [ΠΟΛ.1037/1.3.2005](#) καθορίστηκαν τα κριτήρια επιλογής για έλεγχο, ο τρόπος και η διαδικασία ελέγχου των εκκρεμών υποθέσεων φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογιών των επιτηδευματιών, καθώς και ειδικός τρόπος βεβαίωσης και καταβολής των διαφορών φόρων που προκύπτουν από τον έλεγχο αυτό».

Επειδή, με την **Α.1293/2019** δόθηκαν οδηγίες για τον έλεγχο προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για τα φορολογικά έτη από 1-1-2014 και μετά, ως εξής: Άρθρο 1 - Το Πρόγραμμα Ελέγχου της παρούσας αποσκοπεί στον καθορισμό των ενδεδειγμένων ελεγκτικών βημάτων και επαληθεύσεων που πρέπει να διενεργούνται κατά περίπτωση, στο φορολογικό έλεγχο των προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία.

Άρθρο 11 - Ελέγχεται η πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. [4172/2013](#) και σε περίπτωση που συντρέχουν οι ως άνω προϋποθέσεις, το εισόδημα δύναται να προσδιοριστεί με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με τις προβλεπόμενες, στο άρθρο 27 του ν. [4174/2013](#), έμμεσες μεθόδους ελέγχου».

Επειδή, στο **άρθρο 28 του Ν 4172/2013**, όπως, με το άρθρο 22 του Ν 4223/2013, η παράγραφος 1 τροποποιήθηκε και προστέθηκε η παράγραφος 2 αυτού, 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, 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](#).

.....

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. [...]

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**.

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, σύμφωνα με το άρ. 8 του Ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «1. Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών), αντί έκδοσης τιμολογίου του άρθρου 8. Αντίτυπο αυτού του εγγράφου παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη.

2. Το στοιχείο λιανικής πώλησης φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις:

α) Την ημερομηνία έκδοσης.

β) Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές στοιχείων λιανικής πώλησης, ο οποίος χαρακτηρίζει το στοιχείο αυτό 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) Το πλήρες όνομα και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή των αγαθών ή υπηρεσιών.

ε) Το συντελεστή Φ.Π.Α. που εφαρμόζεται και τη μικτή αξία πώλησης που αυτός αφορά. [...]

7. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες σε ιδιώτες καταναλωτές έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης ή εναλλακτικά τιμολόγιο, για κάθε σχετική πώληση. Η οντότητα αυτή εκδίδει το παραστατικό πώλησης.[...]

8. Η έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης (αποδείξεων λιανικής ή τιμολογίων) γίνεται με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που προβλέπει ο ν. 1809/1988 κατά τη θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, η φορολογική αρχή διαπίστωσε την ύπαρξη δύο παραβάσεων μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων στο φορολογικό έτος 2017, ήτοι από την από 27/09/2017 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πατρών/Υποδιεύθυνση Ιωαννίνων προέκυψε ότι στις 12/08/2017 στο υποκατάστημα του προσφεύγοντα δεν εκδόθηκαν δύο (2) παραστατικά εσόδων συνολικής καθαρής αξίας 12,50€ πλέον Φ.Π.Α. 3,00€, ενώ από την από 16/11/2017 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2017 (Ε.Λ.Π.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής/Υποδιεύθυνση Λαμίας προέκυψε ότι στις 10/08/2017 στο υποκατάστημα του προσφεύγοντα δεν εκδόθηκαν πέντε (5) παραστατικά εσόδων συνολικής καθαρής αξίας 56,20€ πλέον Φ.Π.Α. 13,50€. Στο φορολογικό έτος 2018 διαπιστώθηκε η ύπαρξη μίας παράβασης μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων, ήτοι, από την από 13/03/2019 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων διαπιστώθηκε ότι στις 24/11/2018 ο προσφεύγων δεν εξέδωσε τρία (3) φορολογικά παραστατικά εσόδων συνολικής καθαρής αξίας 19,35€ πλέον Φ.Π.Α. 4,65€.

Κατόπιν αυτού, ο έλεγχος έκρινε ότι πληρείται η προϋπόθεση β' της παρ.1 του άρ.28 του ν.4172/2013 περί προσφυγής στις έμμεσες μεθόδους προσδιορισμού του εισοδήματος του αρ.27 του Κ.Φ.Δ.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρ.27 του Κ.Φ.Δ. εισήχθη για πρώτη φορά στην ελληνική φορολογική νομοθεσία η δυνατότητα της Φορολογικής Διοίκησης να προβαίνει στον προσδιορισμό του εισοδήματος με τη χρήση διεθνώς αναγνωρισμένων τεχνικών της Ελεγκτικής, μεθόδων δηλαδή του κλάδου της λογιστικής επιστήμης βασιζόμενων σε γενικά παραδεκτές αρχές και τεχνικές. Περαιτέρω, με το άρθρο 28 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίστηκαν κριτήρια επιλογής εκείνων των υποθέσεων, το εισόδημα των οποίων θα προσδιοριστεί με εφαρμογή των οριζόμενων στο άρ. 27 του Κ.Φ.Δ. έμμεσων τεχνικών ελέγχου.

Από τη διατύπωση του εν λόγω εδαφίου του άρ. 28 του Κ.Φ.Ε. σύμφωνα με την οποία «το εισόδημα ... μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις: 1. α)..., β)... γ)..., 2. ...» προκύπτει ότι **αρκεί η πλήρωση μίας τουλάχιστον εκ των προϋποθέσεων** του άρθρου αυτού για να προσδιοριστεί το εισόδημα με έμμεση τεχνική, χωρίς η μία προϋπόθεση να συναρτάται από την άλλη.

Κατά συνέπεια, η α' προϋπόθεση «μη τήρηση και μη σύνταξη λογιστικών αρχείων σύμφωνα με το νόμο», όπως αποσαφηνίστηκε με την αντίστοιχη εγκύκλιο (Ε.2015/2020), αφορά τις περιπτώσεις που από τα λογιστικά αρχεία του φορολογούμενου είναι αδύνατη η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων,

άρα το λογιστικό σύστημα κρίνεται αναξιόπιστο, υπό την έννοια των διατάξεων των άρ.3&5 του ν.4308/14 (Ε.Λ.Π.) και του άρ.13 του Κ.Φ.Δ., ώστε να μην είναι εφικτή, από ένα πρόσωπο που διαθέτει τις απαιτούμενες γνώσεις, η κατανόηση της λειτουργίας και της χρηματοοικονομικής κατάστασης της επιχείρησης.

Η β' προϋπόθεση, διακριτά οριζόμενη στο νόμο, αναφέρεται στη «μη σύνταξη φορολογικών στοιχείων σύμφωνα με τον Κ.Φ.Δ.». Στην έννοια αυτή περιλαμβάνεται η μη έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδων, κατά παράβαση των φορολογικών διατάξεων, χωρίς να προσδιορίζεται η έκταση της παράβασης, δεδομένου ότι πουθενά δεν προβλέπονται ποσοτικά κριτήρια.

Επειδή η διοίκηση, κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο, ενώ κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων είναι το ισχύον κατά το χρόνο εκδόσεως τους, όπως δέχεται το ΣΤΕ. Στη συγκεκριμένη περίπτωση οι εφαρμοζόμενες φορολογικές διατάξεις επιβάλλουν δέσμια αρμοδιότητα της διοίκησης, οι δε προϋποθέσεις επιβολής των προσβαλλόμενων μέτρων καθορίζονται κατά τρόπο γενικό, αλλά σαφή, συγκεκριμένο και αντικειμενικό από τον ίδιο το νόμο, έτσι ώστε το αρμόδιο διοικητικό όργανο, κατά την έκδοση των ατομικών διοικητικών πράξεων να περιορίζεται στην απλή διαπίστωση των προϋποθέσεων αυτών, όπως συνέβη στην προκειμένη περίπτωση, και όχι στη δυνατότητα παραβίασης των τυπικών αυτών και στην εφαρμογή τους κατά διακριτική ευχέρεια.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί διασταλτικής ερμηνείας και καταχρηστικής εφαρμογής του νόμου ώστε οι αποδιδόμενες πλημμέλειες εσφαλμένα στοιχειοθετούν την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, καθώς δεν δύνανται να οδηγήσουν σε απόρριψη των φορολογικών βιβλίων, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 5 του άρθρου 4 του Συντάγματος " *Οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου*" και " *συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους*" ενώ με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 25 του Συντάγματος ορίζεται ότι: " *Το Κράτος δικαιούται να αξιώνει από όλους τους πολίτες την εκπλήρωση του χρέους της κοινωνικής και εθνικής αλληλεγγύης.*"

Επίσης, με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 106 του Συντάγματος, ορίζεται ότι: " *Η ιδιωτική οικονομική πρωτοβουλία δεν επιτρέπεται ν' αναπτύσσεται σε βάρος της ελευθερίας και της ανθρώπινης αξιοπρέπειας ή προς βλάβη της Εθνικής Οικονομίας.*"

Επειδή, η αρχή της χρηστής διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα, όπως ισχυρίζεται και ο προσφεύγων, να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς

δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγή του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων. Κατά συνέπεια, ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο και τέταρτο ισχυρισμό

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, η φορολογική αρχή προέβη στον έλεγχο των γενικών διατάξεων κατ' εφαρμογή της Α.1293/2019, δεδομένου ότι ο προσφεύγων κατά τα ελεγχόμενα έτη τηρεί απλογραφικά βιβλία. Στα πλαίσια των γενικών ελεγκτικών επαληθεύσεων διαπιστώθηκε η πλήρωση της β' προϋπόθεσης της παρ.1 του άρθρου 28 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) και η φορολογική αρχή προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα και με τη μέθοδο της Ανάλυσης Ρευστότητας.

Επειδή σύμφωνα και με την Υπ. Οικ. **ΠΟΛ.1050/2014** «Καθορισμός του περιεχομένου και του τρόπου εφαρμογής των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β', γ' και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν 4174/2013 (Φ.Ε.Κ. Α'170) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φορολογουμένων φυσικών προσώπων με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού»

Άρθρο 1 - Αντικείμενο τεχνικών ελέγχου με την χρήση μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης ορίζεται ότι: Αντικείμενο των τεχνικών ελέγχου των περιπτώσεων β', γ' και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 ν.4174/2013 είναι ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης προκειμένου να εκδοθεί πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου σε φορολογούμενο φυσικό πρόσωπο, μέσω μιας μεθοδολογίας που αξιοποιεί τα στοιχεία, τις πληροφορίες και τα δεδομένα για έσοδα κάθε πηγής και πραγματοποιηθείσες δαπάνες πάσης φύσεως, που η Φορολογική Διοίκηση διαθέτει ή συγκεντρώνει, για τον ίδιο τον/την σύζυγό του και τα προστατευόμενα μέλη αυτών.

Άρθρο 2 - Περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου.

2.1 Τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου.

Η τεχνική προσδιορίζει τη φορολογητέα ύλη αναλύοντας τα έσοδα (φορολογητέα και μη), τις αγορές και δαπάνες (επαγγελματικές, ατομικές και οικογενειακές) και τις αυξήσεις και μειώσεις των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων (επαγγελματικών, ατομικών και οικογενειακών) του φορολογούμενου φυσικού προσώπου.

Κατά την μέθοδο αυτή δημιουργείται ισοζύγιο με δύο βασικές στήλες: «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων».

Στην πρώτη στήλη Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων περιλαμβάνονται τα κάθε μορφής έσοδα που έχουν εισπραχθεί στην διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου, των οποίων αποδεικνύεται η πραγματοποίηση και η νομιμότητα των συναλλαγών.

Στην δεύτερη στήλη Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων περιλαμβάνονται όλες οι πραγματοποιηθείσες αναλώσεις, κατά τη διάρκεια της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου.

Η διαφορά μεταξύ στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων» και στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων», θεωρείται μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και εφόσον δεν αιτιολογείται υπόκειται σε φορολόγηση...

[...]

Άρθρο 8 Κατανομή μη δηλωθείσας φορολογητέας ύλης.

Στην περίπτωση που ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού γίνεται για συζύγους που υποβάλουν κοινή δήλωση και προκύψει μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη, αυτή κατανέμεται μεταξύ των συζύγων κατά το ποσό που αφορά έκαστον, εφόσον αυτό μπορεί να προσδιοριστεί από τον έλεγχο, ή μερίζεται κατ' αναλογία των δηλωθέντων εισοδημάτων όταν τα εισοδήματα και των δυο συζύγων προέρχονται από επιχειρηματικές δραστηριότητες. Όταν ο ένας σύζυγος έχει εισόδημα μόνο από μισθωτή εργασία / συντάξεις, ο δε άλλος και από επιχειρηματική δραστηριότητα τότε η μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη βαρύνει τον/την σύζυγο που έχει και επιχειρηματική δραστηριότητα, εκτός και αν προσδιοριστεί διαφορετικά από τον έλεγχο.

Η μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη, κατανέμεται στην φορολογική περίοδο που αφορά και στις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος που ανάγεται εφόσον αυτό τεκμηριώνεται.

Αν δεν μπορεί να προσδιοριστεί σαφώς η πηγή/κατηγορία προέλευσης του εισοδήματος αυτού, η διαφορά καταλογίζεται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 του ν.2238/1994 όπως ίσχυαν μέχρι την έναρξη εφαρμογής των διατάξεων του ν.4172/2013 ή στην παραγράφου 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014 και μετά.

Όταν η ελεγχόμενη φορολογική περίοδος περιλαμβάνει περισσότερες της μίας συνεχόμενες διαχειριστικές περιόδους ή φορολογικά έτη, η προσδιοριζόμενη φορολογητέα ύλη κατανέμεται ισομερώς μεταξύ των διαχειριστικών περιόδων ή φορολογικών ετών.

Άρθρο 9 Προσδιορισμός καθαρού φορολογητέου εισοδήματος

Το καθαρό φορολογητέο εισόδημα, με την εφαρμογή μεθόδων εμμέσου προσδιορισμού, προκύπτει από την άθροιση της αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης, όπως αυτή προσδιορίζεται με τις τεχνικές ελέγχου που αναφέρονται στο άρθρο 2 της παρούσας και κατανέμεται σύμφωνα με τις διατάξεις του προηγούμενου άρθρου της παρούσας, και του δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος του φορολογουμένου ανά φορολογική περίοδο και πηγή /κατηγορία εισοδήματος.

Η επιλογή του τελικού προσδιορισθέντος καθαρού φορολογητέου εισοδήματος του φορολογουμένου γίνεται ως εξής:

• Κατ' αρχάς, προσδιορίζεται το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου **από όλες τις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος με τις γενικές φορολογικές διατάξεις**, όπως αυτές ίσχυαν σε κάθε ελεγχόμενη/νο διαχειριστική περίοδο/φορολογικό έτος.

• Στην συνέχεια, προσδιορίζεται το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου **από όλες τις πηγές/κατηγορίες εισοδήματος με τις τεχνικές ελέγχου** της παρούσας απόφασης, όπως αναφέρεται παραπάνω

• **Συγκρίνονται, ανά φορολογική περίοδο, τα αποτελέσματα των δύο προσδιορισμών και ως τελικό φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου λαμβάνεται το μεγαλύτερο.**

[...].».

Επειδή, σύμφωνα με το ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), όπως ίσχυε κατά τα κρινόμενα έτη, ορίζεται ότι:

«Άρθρο 21 – Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα: 1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους. Ειδικά, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα στα έσοδα από επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται τα έσοδα από την παραγωγή γεωργικών, κτηνοτροφικών, δασοκομικών, υλοτομικών και αλιευτικών προϊόντων.

Άρθρο 22 -Εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του επόμενου άρθρου του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της,

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της πραγματικής, στη βάση έμμεσων μεθόδων ελέγχου,

γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και **αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.**

Άρθρο 23 – Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

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,

γ) οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές [...]

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 στην προκειμένη περίπτωση, κατά τον έλεγχο με βάση τις γενικές διατάξεις στη φορολογία εισοδήματος απορρίφθηκαν δαπάνες λόγω μη προσκόμισης νόμιμου παραστατικού, κατά παράβαση του άρθρου 22 περ.γ' του Κ.Φ.Ε., δαπάνες άνω των 500€ λόγω μη εξόφλησης μέσω τραπεζικού συστήματος κατά παράβαση του άρθρου 23 περ. β' του Κ.Φ.Ε. και δαπάνες μισθοδοσίας οι οποίες δεν εξοφλήθηκαν μέσω τραπεζικού συστήματος κατά παράβαση του άρθρου 23 περ. ιδ' του Κ.Φ.Ε., όπως επίσης και η μη καταβολή ασφαλιστικών εισφορών μηνός Δεκεμβρίου 2017 ύψους 3.042,89€ κατά παράβαση του άρθρου 22 περ.γ' του Κ.Φ.Ε., ως ακολούθως:

Είδος λογιστικής διαφοράς	Έτος 2017	Έτος 2018
Δαπάνες που δεν εκπίπτουν	177.660,03	46.800,17
Δαπάνες άνω των 500€	2.910,99	16.570,57
Μισθοδοσίες εργαζομένων	40.123,87	69.985,84
ΣΥΝΟΛΟ	220.694,89€	133.356,58€

Επειδή δεν απαιτείται η αμφισβήτηση της πραγματοποίησης της δαπάνης προκειμένου αυτή να απορριφθεί, ορθώς, κατά τον έλεγχο με βάση τις γενικές διατάξεις, απορρίφθηκαν οι εν λόγω δαπάνες, καθώς η φορολογική διοίκηση κατά την έκδοση των καταλογιστικών πράξεων ενεργεί με δέσμια αρμοδιότητα, δηλαδή εξετάζει αν συντρέχουν από το νόμο οι νομικές και πραγματικές προϋποθέσεις για την εφαρμογή του κανόνα δικαίου και είναι υποχρεωμένη να εκδώσει ατομική πράξη που θα διέπει την ατομική ρύθμιση που προκαθορίζει ο κανόνας αυτός.

Επειδή περαιτέρω, το φορολογητέο εισόδημα προσδιορίστηκε και με έμμεσο τρόπο, ήτοι με τη μέθοδο «Ανάλυσης Ρευστότητας» και κατ' εφαρμογή του άρθρου 9 της Πολ. 1050/2014 και ως μεγαλύτερο από το εισόδημα που προσδιορίστηκε με τις γενικές διατάξεις, λήφθηκε υπόψη κατά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων φόρου εισοδήματος.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.1 παρ.δ' του άρθρου 32 του ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.) :

«1.Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α)·, β)·, γ)·... δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων»

Επειδή, στη φορολογία Φ.Π.Α απορρίφθηκε ο Φ.Π.Α. εισροών που αφορά στις δαπάνες για τις οποίες δεν προσκομίστηκαν τα νόμιμα αποδεικτικά στοιχεία κατά παράβαση άρθρου 32 παρ.δ' του

ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.), ήτοι στο φορολογικό έτος 2017 για δαπάνες ύψους 177.660,03€ απορρίφθηκε φόρος εισροών ύψους 25.931,24€ και στο φορολογικό έτος 2018 για δαπάνες ύψους 46.800,17€ απορρίφθηκε φόρος εισροών ύψους 9.090,43€ και όχι δαπάνες που δεν εξοφλήθηκαν μέσω τραπεζικού συστήματος, όπως λανθασμένα ισχυρίζεται ο προσφεύγων.

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων προσκόμισε πρόσθετα στοιχεία, κυρίως φορολογικά παραστατικά αγορών και δαπανών.

Η Υπηρεσία μας, με τις υπ'αριθμ. .../08-02-2024 & .../28-02-2024 αποφάσεις αναπομπής, ανέπεμψε τα νέα συμπληρωματικά στοιχεία στην αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία προς αξιολόγηση.

Επειδή, κατόπιν επεξεργασίας των νέων στοιχείων που προσκομίστηκαν και αναπέμφθηκαν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. με την υπ'αριθμ. .../08-02-2024 πράξη αναπομπής, η Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων με το υπ'αριθμ. .../20-02-2024 (αρ. πρωτ. εισερχ./28-02-2024) έγγραφό της απέστειλε ταχυδρομικά τις από 19-02-2024 εκθέσεις συμπληρωματικών ελεγκτικών επαληθεύσεων φόρου εισοδήματος & Φ.Π.Α., από τις οποίες προκύπτουν τα εξής: «Ο ελεγχόμενος προσκόμισε *usb στικάκι με 498 συνημμένα pdf αρχεία. Να αναφερθεί ότι στο κάθε αρχείο υπήρχαν σκαναρισμένα πολλαπλά τιμολόγια. Κατά την επεξεργασία αυτών των παραστατικών διαπιστώθηκε ότι τα 304 δεν αφορούσαν τον ελεγχόμενο, αλλά ήταν παραστατικά που αφορούσαν άλλους φορολογούμενους. Τα υπόλοιπα 194 αρχεία αφορούσαν τον ελεγχόμενο. Κάποια εξ'αυτών είχαν ήδη τεθεί στη διάθεση του ελέγχου κατά τον αρχικό έλεγχο και κάποια εξ'αυτών δεν αφορούσαν τις διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στην από 05/09/2023 έκθεση ελέγχου φόρου εισοδήματος*».

Από την επεξεργασία των ως άνω προσκομισθέντων φορολογικών παραστατικών οι λογιστικές διαφορές στα φορολογικά έτη 2017 & 2018 διαμορφώθηκαν ως εξής:

Είδος λογιστικής διαφοράς	Έτος 2017	Έτος 2018
Δαπάνες που δεν εκπίπτουν	19.206,02	33.716,36
Μη σύννομος τρόπος εξόφλησης – Δαπάνες άνω των 500€	32.116,20	17.086,36
Μισθοδοσίες εργαζομένων	40.123,87	69.985,84
ΣΥΝΟΛΟ	91.146,09€	120.788,56€

Από τη σύγκριση του φορολογητέου εισοδήματος, όπως αυτό προσδιορίστηκε με τις γενικές διατάξεις και με τη μέθοδο της Ανάλυσης Ρευστότητας, επιλέχθηκε και στα δύο ελεγχόμενα έτη το εισόδημα που προσδιορίστηκε με την έμμεση τεχνική ως μεγαλύτερο και επομένως οι προσβαλλόμενες πράξεις φόρου εισοδήματος δεν μεταβάλλονται. (σελ. 67 & 68 της από 19-02-2024 συμπληρωματικής έκθεσης ελεγκτικών διαπιστώσεων φόρου εισοδήματος).

Στη φορολογία Φ.Π.Α. οι απορριφθείσες εισροές στο φορολογικό έτος 2017 ανέρχονται σε 19.206,02€ και ο Φ.Π.Α. εισροών ύψους 3.688,11€ και στο φορολογικό έτος 2018 οι απορριφθείσες εισροές ανέρχονται σε 33.716,36€ και ο Φ.Π.Α. εισροών σε 7.067,75€.

Επειδή, κατόπιν επεξεργασίας των νέων στοιχείων που προσκομίστηκαν και αναπέμφθηκαν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. με την υπ'αριθμ. .../28-02-2024 πράξη αναπομπής, η Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων με το υπ'αριθμ. .../08-03-2024 (αρ. πρωτ. εισερχ..../08-03-2024) έγγραφό της απέστειλε τις από 07-03-2024 εκθέσεις συμπληρωματικών ελεγκτικών επαληθεύσεων φόρου εισοδήματος & Φ.Π.Α., από τις οποίες προκύπτουν τα εξής:

Από την επεξεργασία των σχετικών προσκομισθέντων φορολογικών παραστατικών οι λογιστικές διαφορές στα φορολογικά έτη 2017 & 2018 διαμορφώθηκαν ως εξής:

Είδος λογιστικής διαφοράς	Έτος 2017	Έτος 2018
Δαπάνες που δεν εκπίπτουν	14.372,16	26.856,73
Μη σύννομος τρόπος εξόφλησης – Δαπάνες άνω των 500€	32.116,20	17.086,36
Μισθοδοσίες εργαζομένων	40.123,87	69.985,84
ΣΥΝΟΛΟ	86.612,23€	113.928,93€

Κατόπιν και των νέων συμπληρωματικών ελεγκτικών επαληθεύσεων, από τη σύγκριση του φορολογητέου εισοδήματος, όπως αυτό προσδιορίστηκε με βάση τις γενικές διατάξεις και την έμμεση τεχνική απεικονίζεται ως εξής:

Φορ. Έτος	Συνολικό φορολογητέο εισόδημα βάσει δήλωσης (α)	Συνολικό φορολογητέο εισόδημα βάσει γενικών διατάξεων (β)	Συνολικό φορολογητέο εισόδημα βάσει έμμεσης τεχνικής (γ)	Συνολικό φορολογητέο εισόδημα βάσει ελέγχου (μεγαλύτερο α,β,γ,)	Διαφορά Δήλωσης Ελέγχου
2017	1.091,44 €	6.167,18 €	161.679,14 €	161.679,14 €	160.587,70 €
2018	1.047,23 €	19.801,04 €	165.425,41 €	165.425,41 €	164.378,18 €

Και στα δύο έτη, ο προσφεύγων φορολογήθηκε με βάση το εισόδημα, όπως προσδιορίστηκε με την έμμεση τεχνική και επομένως οι προσβαλλόμενες πράξεις φόρου εισοδήματος δεν μεταβάλλονται.

Στη φορολογία Φ.Π.Α. οι τελικώς απορριφθείσες εισροές ανήλθαν στο φορολογικό έτος 2017 σε 14.372,16€ και Φ.Π.Α. εισροών ύψους 2.579,14€ και στο φορολογικό έτος 2018 απορρίφθηκαν εισροές ύψους 26.856,73€ και Φ.Π.Α. εισροών ύψους 5.506,66€.

Κατόπιν των ανωτέρων οι προσβαλλόμενες πράξεις Φ.Π.Α. θα τροποποιηθούν σύμφωνα με τις ως άνω συμπληρωματικές εκθέσεις ελέγχου.

Επειδή, από τον έλεγχο με την έμμεση τεχνική της Ανάλυσης Ρευστότητας διαπιστώθηκε διαφορά στο φορολογητέο εισόδημα, για την οποία δεν κατέστη δυνατόν να προσδιοριστεί η πηγή/κατηγορία προέλευσης, ορθώς η φορολογική αρχή, κατ' εφαρμογή του άρθρου 8 της Πολ.1050/2014 προέβη στη φορολόγησή της σύμφωνα με το άρθρο 21 παρ.4 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.).

Περαιτέρω, στη φορολογία Φ.Π.Α. ορθώς δεν λήφθηκε υπόψη το αποτέλεσμα της έμμεσης τεχνικής ελέγχου, καθώς δεν αποδείχθηκε ότι η πηγή του εισοδήματος προήλθε από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας.

Επειδή, οι προσβαλλόμενες πράξεις Φ.Π.Α. εκδόθηκαν βάσει των διαπιστώσεων του ελέγχου με τις γενικές διατάξεις, ήτοι, βάσει της απόρριψης του Φ.Π.Α. εισροών, που αφορούν δαπάνες για τις οποίες δεν προσκομίστηκαν τα φορολογικά παραστατικά.

Κατόπιν των ανωτέρω,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική αποδοχή** της από **12-10-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του του με **ΑΦΜ** και την **επικύρωση** των υπ'αριθμ. .../2023 & .../2023 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικών ετών 2017 & 2018 και την **τροποποίηση** των υπ'αριθμ. .../2023 & .../2023 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικών ετών 2017 & 2018

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

1)Επί της υπ' αριθμ. .../.../05-09-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017.

	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Κύριος φόρος	52.993,94 €	52.993,94 €

Πρόστιμο αρ. 58 Κ.Φ.Δ.	26.496,97 €	26.496,97 €
Εισφορά αλληλεγγύης	11.902,12 €	11.902,12 €
Συνολικό ποσό	91.393,03 €	91.393,03 €

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

2)Επί της υπ' αριθμ. .../.../05-09-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018.

	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Κύριος φόρος	54.244,80 €	54.244,80 €
Πρόστιμο αρ. 58 Κ.Φ.Δ.	27.122,41 €	27.122,41 €
Εισφορά αλληλεγγύης	12.239,29 €	12.239,29 €
Συνολικό ποσό	93.606,50 €	93.606,50 €

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

3)Επί της υπ' αριθμ. .../.../05-09-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2017.

	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	200.579,96	201.460,04	201.460,04	880,08
Αξία φορολογητέων εισροών	270.752,91	93.092,88	256.380,75	14.372,16
Φόρος εκροών	44.629,38	44.840,60	44.840,60	211,22
Υπόλοιπο φόρου εισροών	48.208,86	22.277,62	45.629,72	2.579,14
Χρεωστικό υπόλοιπο		22.562,98		
Πιστωτικό υπόλοιπο	3.579,48		789,12	2.790,36
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	3.579,48		789,12	2.790,36

Το ποσό της φορολογικής οφειλής επιβαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής έως την ημέρα που πραγματοποιείται η καταβολή, σύμφωνα με το άρθρο 53 του ΚΦΔ, όπως ισχύει

4)Επί της υπ' αριθμ. .../.../05-09-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2018.

	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	244.717,36	245.800,40	245.800,40	1.083,04
Αξία φορολογητέων εισροών	291.963,30	245.163,13	265.106,57	26.856,73
Φόρος εκροών	55.498,70	55.758,63	55.758,63	259,93
Υπόλοιπο φόρου εισροών	56.967,08	44.297,17	48.670,06	8.297,02
Χρεωστικό υπόλοιπο		11.461,46	7.088,57	7.088,57
Πρόστιμο άρθρου 58Α		5.730,72	3.544,29	3.544,29
Σύνολο φόρου για καταβολή		17.192,18	10.632,86	10.632,86
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	1.468,38			1.468,38

Το ποσό της φορολογικής οφειλής επιβαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής έως την ημέρα που πραγματοποιείται η καταβολή, σύμφωνα με το άρθρο 53 του ΚΦΔ, όπως ισχύει

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης**

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.