



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 08-05-2024

Αριθμός απόφασης: 1199

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@aaade.gr

Url: www.aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58) εφεξής ΚΦΔ.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)*»

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 ΑΑΔΕ*» (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 05-01-2024 και με αριθμό πρωτ. **ενδικοφανή προσφυγή** της, με **ΑΦΜ:.....**, κατοίκου, επί της οδού, κατά:

α) της υπ' αριθμ./07-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,

β)της υπ'αριθμ./07-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

.....,

γ)της υπ'αριθμ./07-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ΦΠΑ/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και

δ)της υπ'αριθμ./07-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ΦΠΑ/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση ή η διόρθωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 05-01-2024 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./07-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020 καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ποσό κύριου φόρου ύψους 2.359,55€, πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Ν.4987/2022 ύψους 1.179,78€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 3.539,33€.

Με την υπ' αριθμ./07-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2021 καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ποσό κύριου φόρου ύψους 16.587,79€, πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Ν.4987/2022 ύψους 8.293,90€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 24.881,69€.

Με την υπ' αριθμ./07-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020 μηδενίστηκε το πιστωτικό υπόλοιπο ύψους 1.013,05€ και καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ποσό κύριου φόρου ύψους 909,37€ και πρόστιμο φόρου άρθρου 58^Α Ν.4987/2022 ύψους 454,69€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 1.364,06€.

Με την υπ' αριθμ./07-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2021 προέκυψε διαφορά πιστωτικού υπολοίπου ύψους 1.501,47€ και καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ποσό κύριου φόρου ύψους 1.299,37€ και πρόστιμο φόρου άρθρου 58^Α Ν.4987/2022 ύψους 649,68€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 1.949,05€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί του πορίσματος των από 07-12-2023 εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος Ν.4172/2013 και μερικού ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ., κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε, δυνάμει της υπ' αριθμ./11-08-2023 εντολής του Προϊσταμένου της.

Ειδικότερα, αρχικά, διενεργήθηκαν ελεγκτικές επαληθεύσεις σύμφωνα με την Α.1293/23-07-2019 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ και διαπιστώθηκε ότι καταχωρήθηκαν στα λογιστικά αρχεία της επιχείρησης της προσφεύγουσας:

- επιστροφές λιανικών πωλήσεων που δεν τεκμηριώνονται με τα κατάλληλα παραστατικά, συνολικής καθαρής αξίας 6.810,08€ πλέον ΦΠΑ 1.634,41€ για το φορολογικό έτος 2020 και συνολικής καθαρής αξίας 6.306,38€ πλέον ΦΠΑ 1.513,52€ για το φορολογικό έτος 2021,

- δαπάνες συνολικής καθαρής αξίας 1.215,24€ πλέον ΦΠΑ 287,99€ το φορολογικό έτος 2020 και δαπάνες συνολικής καθαρής αξίας 1.146,92€ πλέον ΦΠΑ 274,27€ το φορολογικό έτος 2021, για τις οποίες δεν προσκόμισε παραστατικά και

- δαπάνες μισθοδοσίας συνολικής αξίας 6.785,62€ το έτος 2020 και 6.026,55€ το έτος 2021, για τις οποίες δεν προσκόμισε παραστατικά πληρωμής μέσω τραπεζής.

Εν συνεχεία, για το φορολογικό έτος 2021, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι τα δηλωθέντα εισοδήματα δεν επαρκούν για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης, όπως προκύπτουν από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, τα στοιχεία των τραπεζικών λογαριασμών και τα δεδομένα της ΠΟΛ 1033/2014 και αποτυπώνονται στον κάτωθι πίνακα :

ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ 2021	
ΑΠΟ ΣΥΝΤΑΞΕΙΣ	4.277,41€
ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	-58.046,38€
ΑΠΟ ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ ΤΟΚΟΥΣ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ	0,30€
ΑΠΟ ΑΚΙΝΗΤΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑ	498,75€
ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ 2021 :	0,00€
ΠΡΟΣΩΠΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ 2021	
ΠΛΗΡΩΜΕΣ ΦΟΡΩΝ	1.904,35€
ΔΑΠΑΝΗ ΑΓΟΡΑΣ ΑΓΑΘΩΝ ΚΑΙ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	10.396,10€
ΣΥΝΟΛΟ ΔΑΠΑΝΩΝ:	12.300,45€

Ακολουθώντας, ο έλεγχος, με βάση την ως άνω διαπίστωση, προχώρησε στον προσδιορισμό του εισοδήματος της προσφεύγουσας για το φορολογικό έτος 2021 με τις προβλεπόμενες στο άρθρο 27 του Ν.4987/2022 έμμεσες τεχνικές ελέγχου, επιλέγοντας ως καταλληλότερη την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας. Από τη σύνταξη του πίνακα της τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας προέκυψε αρνητική διαφορά μεταξύ της στήλης «Πηγές Κεφαλαίων/Εσόδων» και της στήλης «Αναλώσεις Κεφαλαίων/Εσόδων» ποσού 378.165,98€ και 429.436,29€ αντίστοιχα, για την φορολογική περίοδο 01/01-31/12/2021, η οποία, σύμφωνα και με τα οριζόμενα στο άρθρο 8 της ΠΟΛ. 1050/2014, λογίζεται ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα της [παραγράφου 4 του άρθρου 21](#) του ν. [4172/2013](#), ως ακολούθως:

ΤΕΧΝΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗΣ ΡΕΥΣΤΟΤΗΤΑΣ	<u>01/01/2021-</u> <u>31/12/2021</u>
I. ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	
Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στην έναρξη της ελεγχόμενης χρήσης (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	63.332,92
Ακαθάριστα Έσοδα από επαγγελματική δραστηριότητα	302.482,38
Έσοδα από λοιπές πηγές	0,00
Εισπράξεις από λοιπά μη φορολογητέα έσοδα (αποζημιώσεις, επιδοτήσεις, δωρεές κ.λπ.)	3.500,00
Αυξήσεις πληρωτέων λογαριασμών	8.850,68
ΣΥΝΟΛΟ	378.165,98
II. ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ	

Υπόλοιπα χρηματοπιστωτικών λογαριασμών στη λήξη της ελεγχόμενης περιόδου (προσωπικοί, οικογενειακοί, επαγγελματικοί)	72.164,25
Αγορές εμπορ/των, α',β' υλών και λοιπών αγαθών αναγκαίων στην άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας	285.634,99
Επαγγελματικές/επιχειρηματικές δαπάνες πάσης φύσεως	59.336,60
Ποσά για ασφάλιστρα, αποζημιώσεις, δωρεές και λοιπές δαπάνες	39,54
Ποσά φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων κάθε μορφής	1.904,35
Ποσά για κάθε είδους Δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/οικογενειακές)	10.356,56
ΣΥΝΟΛΟ	429.436,29
III. ΥΠΟΛΟΙΠΟ	
Σύνολο διαθεσίμων εσόδων/κεφαλαίων	378.165,98
Διαθέσιμα έσοδα/κεφάλαια που χρησιμοποιήθηκαν	429.436,29
Υπόλοιπο	-51.270,31

Η αρνητική διαφορά που προέκυψε από τις δύο στήλες «ΠΗΓΕΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ» και «ΑΝΑΛΩΣΕΙΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ/ΕΣΟΔΩΝ» συνιστά τη μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη που δεν αιτιολογείται. Το φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας βάσει των έμμεσων τεχνικών ελέγχου προσδιορίστηκε στο ύψος των 51.270.31 € για το φορολογικό έτος 2021 και κατόπιν σύγκρισης με το προσδιορισθέν εισόδημα με βάση τις γενικές φορολογικές διατάξεις ύψους 8.458,24€, επιλέχθηκε ως μεγαλύτερο, ώστε το τελικό φορολογητέο εισόδημα προσδιορίστηκε στο ύψος των 56.046,77€, προστιθέμενων των εισοδημάτων από συντάξεις και από ακίνητη περιουσία, η δε διαφορά με το φορολογητέο εισόδημα βάσει δήλωσης αποτελεί τη μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη ύψους 47.588,53€.

Για το φορολογικό έτος 2020, ο έλεγχος προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα με βάση τις διαπιστώσεις για τις λογιστικές διαφορές, ως ανωτέρω.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος κοινοποίησε στην προσφεύγουσα το με αρ./09-11-2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου με συνημμένους τους Προσωρινούς Διορθωτικούς Προσδιορισμούς Φόρου Εισοδήματος και ΦΠΑ φορολογικών ετών 2020 και 2021, καλώντας την να υποβάλει τις απόψεις της εντός είκοσι ημερών από την κοινοποίηση, αλλά η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε. Κατόπιν αυτών, εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, άλλως τη διόρθωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1)Ελλειψη αιτιολογίας ως προς την επιλογή της εξωλογιστικής μεθόδου προσδιορισμού. Η επιχείρηση της προσφεύγουσας δήλωσε ζημία κατά το φορολογικό έτος 2021 και περιορισμένα κέρδη το έτος 2020, καθώς η επιχείρηση ήταν σε αναστολή λειτουργίας κατά ένα μεγάλο μέρος του έτους 2020 και του 2021 λόγω της πανδημίας του κορωνοϊού. Δεν βρέθηκαν από τον έλεγχο ενδείξεις φοροδιαφυγής και αποκρυβέντος εισοδήματος και συγκεκριμένα δεν διαπιστώθηκε αδικαιολόγητη ή ύποπτη μεταβολή ακίνητης και κινητής περιουσίας, εικονικότητα φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε ή έλαβε και οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος συμφωνούν με τα λογιστικά αρχεία της επιχείρησης. Ο έλεγχος δεν αιτιολογεί ειδικά και εμπεριστατωμένα γιατί κατέφυγε στη μέθοδο εξωλογιστικού προσδιορισμού και γιατί επέλεξε τη μέθοδο της τεχνικής ανάλυσης ρευστότητας.

2)Ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη του αναλωθέν εισόδημα προηγούμενων ετών, κατά παράβαση των όσων ορίζει η ΠΟΛ 1270/13. Σχετικά, προσκομίζει πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου, από τον οποίο προκύπτει διαθέσιμο κεφάλαιο ύψους 92.799,86€ στην αρχή της ελεγχόμενης χρήσης. Στην

έκθεση ελέγχου παρατίθεται ένας πίνακας χωρίς διευκρινίσεις σχετικά με την μέθοδο και τον τρόπο εφαρμογής της. Δεν αφαιρούνται από το ποσό των τραπεζικών καταθέσεων ποσά που κατατέθηκαν από κρατικές ενισχύσεις λόγω της πανδημίας του κορωνοϊού.

3)Ως προς τις πληρωμές εργαζομένων, ο έλεγχος εσφαλμένα δεν δέχθηκε αποδεικτικά τραπεζικών καταθέσεων μέσω αυτοματοποιημένων συστημάτων πληρωμών λόγω έλλειψης αναγραφόμενης αιτιολογίας. Επιπλέον, η επιχείρηση τελούσε σε αναστολή εργασιών λόγω της πανδημίας του κορωνοϊού, ώστε οι υπάλληλοι και είχαν επιδότηση μισθού από το κράτος. Η καταβολή των δαπανών μισθοδοσίας αποδεικνύεται από τις συνυποβαλλόμενες υπεύθυνες δηλώσεις των δύο εργαζομένων, γινόταν δε κατά ένα μέρος σε μετρητά κατόπιν απαίτησής τους.

4)Εσφαλμένα ο έλεγχος δεν αποδέχθηκε πιστωτικά παραστατικά που εκδόθηκαν συγκεντρωτικά για την απόδειξη επιστροφών λιανικής πώλησης.

5)Παραβίαση του δικαιώματος ακρόασης. Η προσφεύγουσα έπρεπε να κληθεί σε ακρόαση, τόσο πριν την σύνταξη της έκθεσης ελέγχου, όσο και πριν από την επιλογή εξωλογιστικής μεθόδου προσδιορισμού φόρου.

6)Η Διοίκηση οφείλει να εφαρμόσει τις επιεικέστερες διατάξεις από τον χρόνο των ελεγχόμενων χρήσεων έως σήμερα. Κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις, δεν ίσχυε η διάταξη του άρθρου 27 του ΚΦΔ.

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: *«Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».*

Με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου-φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του. Το δικαίωμα δε αυτό εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής: *«1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικά, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου.».*

Κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, θεσπίστηκε η διαδικασία του άρθρου 28 του Ν.4987/2022, με το οποίο ορίζονται τα ακόλουθα: *«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο*

φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1.....».

Επειδή, προκειμένου ο φορολογούμενος να ασκήσει αποτελεσματικά το δικαίωμά του στην προηγούμενη ακρόαση, προβλέφθηκε, με το άρθρο 28 παρ.1 του Ν.4987/2022, η υποχρέωση της διοίκησης να επιδίδει στον ελεγχόμενο τις προσωρινές πράξεις επιβολής φόρων και προστίμων, καθώς και το σημείωμα διαπιστώσεων επί του οποίου παρατίθενται με σαφήνεια οι πραγματικοί και νομικοί λόγοι που οδήγησαν το διοικητικό όργανο στη διαμόρφωση της κρίσης του.

Επειδή, περαιτέρω, το δικαίωμα ακρόασης είναι προνόμιο του διοικούμενου με σκοπό την προάσπιση των εννόμων συμφερόντων του και την προαγωγή της συνεργασίας με τη Διοίκηση. Ταυτόχρονα, συμβάλλει σε μια πιο σφαιρική αντίληψη της υπόθεσης και επομένως στην ομαλή επίλυση της διαφοράς σε επίπεδο Διοίκησης ή έστω στην πληρέστερη εκκαθάριση αυτής.

Επειδή, η αποτελεσματική άσκηση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης είναι συνυφασμένη με την πρόσβαση του διοικούμενου στα στοιχεία του φακέλου που συμπληρώνουν την αιτιολογία της πράξης.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, ο έλεγχος της ΔΟΥ επέδωσε στις 15-11-2023 στην προσφεύγουσα το υπ' αριθμ. /09-11-2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου με συνημμένους τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ φορολογικών ετών 2020 και 2021, ώστε δόθηκε η δυνατότητα στην προσφεύγουσα να διατυπώσει τις απόψεις της σχετικά με τις διαπιστώσεις του ελέγχου εντός είκοσι ημερών από την επίδοση, πριν την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων. Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι δεν κλήθηκε σε ακρόαση πριν την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων απορρίπτεται ως ουσία αβάσιμος.

Επειδή, περαιτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι έπρεπε να κληθεί σε ακρόαση πριν την επιλογή της μεθόδου ελέγχου απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος, καθώς η τήρηση της διαδικασίας της προηγούμενης ακρόασης αφορά πράξεις επιβολής προστίμου και προσδιορισμού φόρου κατόπιν των αποτελεσμάτων του φορολογικού ελέγχου και όχι ελεγκτικές ενέργειες, όπως, εν προκειμένω, επιλογή μεθόδων ελέγχου σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις.

Ως προς τον πρώτο, δεύτερο και έκτο ισχυρισμούς της προσφεύγουσας:

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 23 του Ν.4987/2022: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία

γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.....»

Επειδή, σύμφωνα με την Α 1293/2019 (ΦΕΚ Β΄ 3085/31-07-2019) απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. «Άρθρο 11 Προσδιορισμός εισοδήματος με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους»: "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, σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν. 4172/2013, όπως ίσχυε: "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, σύμφωνα με το άρθρο 27 του Ν.4987/2022 Μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης: "1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσότερων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου:

- α) της αρχής των αναλογιών,
- β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου,
- γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου,
- δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς τον συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και
- ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά.

Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής.

2. Με απόφαση του Διοικητή καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου της παρ. 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος."

Επειδή, σύμφωνα με την Ε 2015/2020 "Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013": «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....

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. Ειδικότερα, για την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου (περ. β' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013), της καθαρής θέσης του φορολογούμενου (περ. γ' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013) και του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά (περ. ε' της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4174/2013) ισχύουν τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1050/2014 Απόφαση Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει.

.....

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 **δύνανται 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:

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.....»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1050/2014 σχετικά με τον καθορισμό 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 φορολογούμενων φυσικών προσώπων με μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού: **"Άρθρο 1 Αντικείμενο τεχνικών ελέγχου με την χρήση μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης.** 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 σύζυγο του και τα προστατευόμενα μέλη αυτών. **Άρθρο 2**

Περιεχόμενο των τεχνικών ελέγχου. 2.1. Τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογουμένου. 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.....

2.4. Για την εφαρμογή των ανωτέρω τεχνικών ορίζονται οι παρακάτω έννοιες:

- Καταθέσεις σε/Αναλήψεις από προσωπικούς και επαγγελματικούς λογαριασμούς σε/από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα.

Καταθέσεις σε/ Αναλήψεις από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα (κάθε μορφής στην Ελλάδα ή το Εξωτερικό), του φορολογούμενου, της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών (λογαριασμοί προσωπικοί, οικογενειακοί και επαγγελματικοί).....

- Περιουσιακά στοιχεία. Κινητή και ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής του φορολογουμένου, του/ της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών στην Ελλάδα ή και στο Εξωτερικό.

- Προστατευόμενα μέλη. Τα πρόσωπα που θεωρείται ότι βαρύνουν τον φορολογούμενο σύμφωνα με το άρθρο 7 του ν.2238/1994 ή τα εξαρτώμενα μέλη σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 11 του ν.4172/2013, ανάλογα με τις διατάξεις που ισχύουν στη φορολογία εισοδήματος σε κάθε φορολογική περίοδο.

- Δαπάνες. Δαπάνες πάσης φύσεως που πραγματοποιούνται από τον ελεγχόμενο, τον/την σύζυγο του και τα προστατευόμενα μέλη αυτών. Σε περίπτωση όπου είναι δεδομένη η πραγματοποίηση της δαπάνης, αλλά δεν είναι γνωστό το ποσό που καταβλήθηκε και δεν παρέχονται στοιχεία από το φορολογούμενο για το ύψος του, αυτό προσδιορίζεται με βάση τα στοιχεία που έχει στην διάθεση της η Φορολογική Διοίκηση.

Όπου αναφέρονται δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές/ οικογενειακές) αφορούν πραγματικές δαπάνες και όχι τεκμαρτές.

- Φορολογική περίοδος: Ειδικά για την εφαρμογή των παραπάνω τεχνικών ελέγχου ως φορολογική περίοδος ορίζεται: η διαχειριστική περίοδος για το διάστημα που ίσχυαν οι διατάξεις του ν.2238/1994 και το φορολογικό έτος για εισοδήματα που αποκτώνται από 1/1/2014 και μετά.....

- Φορολογούμενος: Όπως ορίζεται στο άρθρο 3 παρ α' και β' του Κ.Φ.Δ και στο άρθρο 2 παρ α' και β' του ν 4172/2013, ανεξαρτήτως πηγής εισοδήματος.

Άρθρο 3 Υπαγόμενοι - Πεδίο εφαρμογής

Στον τρόπο και στη διαδικασία ελέγχου που ορίζεται με την απόφαση αυτή, μπορούν να υπαχθούν:

1) οι ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογουμένων φυσικών προσώπων, που αναφέρονται στο άρθρο 28 του ν.4172/2013, για τα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014 και μετά,.....

Άρθρο 5 Επιλογή τεχνικής ελέγχου.

Όταν διενεργείται προσδιορισμός φορολογητέας ύλης με μεθόδους εμμέσου προσδιορισμού, εφαρμόζεται η τεχνική ελέγχου που επιλέγεται με αιτιολογημένη απόφαση του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου που εκδίδεται από κοινού με τον υποδιευθυντή και τον προϊστάμενο του τμήματος ελέγχου, μετά από εισήγηση του υπαλλήλου που φέρει την εντολή ελέγχου, αξιολογώντας τα στοιχεία που η ελεγκτική υπηρεσία έχει στη διάθεσή της.

Άρθρο 6 Ενέργειες της Φορολογικής Διοίκησης.

Η Φορολογική Διοίκηση συγκεντρώνει πληροφορίες και στοιχεία τόσο από Υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών όσο και από τρίτες πηγές σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 του Κ.Φ.Δ (ν. 4174/2013).

Τα ανωτέρω στοιχεία, οι παρεχόμενες από τον φορολογούμενο πληροφορίες (άρθρο 14 του Κ.Φ.Δ), καθώς και τα οικονομικά δεδομένα των τηρουμένων βιβλίων και στοιχείων (στις περιπτώσεις όπου σύμφωνα με τις ισχύουσες σε κάθε φορολογική περίοδο διατάξεις έχει υποχρέωση να τηρεί), λαμβάνονται υπόψη από τον έλεγχο κατά την εφαρμογή των τεχνικών ελέγχου.

Άρθρο 7 Παροχή στοιχείων.

Για την εφαρμογή των διατάξεων της παρούσας η Φορολογική Διοίκηση, με την έναρξη του ελέγχου ή κατά τη διάρκεια αυτού, μπορεί να ζητήσει από τον φορολογούμενο και αυτός έχει υποχρέωση να παράσχει στοιχεία για την περιουσιακή κατάσταση και τις συνθήκες διαβίωσης του ιδίου, του/της συζύγου του και των προστατευόμενων μελών τους, για τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους, καθώς και κάθε άλλο στοιχείο που η Φορολογική Διοίκηση θεωρεί απαραίτητο.

Στα ανωτέρω στοιχεία μπορούν να συμπεριλαμβάνονται: στοιχεία για ακίνητα (οικόπεδα, αγροτεμάχια, κτίσματα κάθε μορφής), για κινητά μέσα (οχήματα κάθε μορφής, πλωτά και εναέρια μέσα), για επενδύσεις/συμμετοχές κάθε μορφής, για καταθέσεις κάθε μορφής στην Ελλάδα και στο εξωτερικό, για διαθέσιμα μετρητά, για έργα τέχνης, συλλογές και λοιπά τιμαλφή και για απαιτήσεις/υποχρεώσεις κάθε είδους.....

Τα ανωτέρω στοιχεία παρέχονται διακεκριμένα για κάθε φορολογική περίοδο σε περίπτωση που υπάρχουν μεταβολές.

Το βάρος της απόδειξης για τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία φέρει ο φορολογούμενος, το ύψος δε των δηλούμενων καταθέσεων και μετρητών κατά την έναρξη της πρώτης ελεγχόμενης χρήσης, προκειμένου να γίνει δεκτό, σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να υπερβαίνει το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών, όπως αυτό προσδιορίζεται με βάση τα δεδομένα των υποβληθεισών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, ή από στοιχεία που έχει στην διάθεση της η ελεγκτική υπηρεσία.

Άρθρο 11 Δικαίωμα Ανταπόδειξης φορολογούμενου

Το δικαίωμα ανταπόδειξης του φορολογούμενου φυσικού προσώπου σε περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού φορολογητέας ύλης με τις τεχνικές ελέγχου των έμμεσων μεθόδων που αναφέρονται στην παρούσα, πραγματοποιείται στα πλαίσια εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 28 του ν.4174/2013. Οι διαφορές μεταξύ προσδιορισθείσας βάσει τεχνικών ελέγχου και δηλωθείσας φορολογητέας ύλης αιτιολογούνται με τεκμηριωμένα στοιχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο και δικαιολογούν έσοδα αποκτηθέντα και μη δηλωθέντα σε κάθε ελεγχόμενη/ νο φορολογική περίοδο/διαχειριστικό έτος, όπως πωλητήρια συμβόλαια, δηλώσεις φόρου δωρεάς- κληρονομιάς χρημάτων, κέρδη από τυχερά παίγνια γενικά, συμβάσεις δανείων και κάθε σχετικό έγγραφο το οποίο θα φέρει βεβαία ημερομηνία και στοιχεία νομιμότητας.

Για όλες τις πιο πάνω περιπτώσεις θα πρέπει να αποδεικνύεται το πραγματικό στοιχείο της συναλλαγής, όπως η πίστωση των ποσών σε λογαριασμό/ούς του ελεγχόμενου, του/της συζύγου ή των προστατευόμενων μελών αυτών.

Σε κάθε περίπτωση το βάρος της απόδειξης φέρει ο φορολογούμενος....."

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1171/2013 : «.....Οι έμμεσες τεχνικές ελέγχου προκειμένου να προσδιορίσουν το φορολογητέο εισόδημα, αξιοποιούν κάθε στοιχείο ή πληροφορία που διαθέτει η υπηρεσία ή μπορεί να συλλεχθεί για τον φορολογούμενο τον/την σύζυγο ή τα προστατευόμενα μέλη αυτών και το οποίο μπορεί να αφορά κάθε μορφή εσόδων ή δαπανών. Σκοπός είναι να προσδιοριστεί με αντικειμενικό τρόπο το πραγματικό εισόδημα του φορολογούμενου το οποίο είτε έχει αναλωθεί σε αγορές και δαπάνες ή έχει χρησιμοποιηθεί προκειμένου να προσαυξηθεί η περιουσιακή του κατάσταση.....Μετά τα παραπάνω και για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων κατά την άντληση στοιχείων από τους φορολογούμενους (φυσικά πρόσωπα) ορίζονται τα ακόλουθα έντυπα:

α) Διαθέσιμα Περιουσιακά στοιχεία

β) Ερωτηματολόγιο τρόπου διαβίωσης-μεταβολών-υποχρεώσεων

γ) Επιστολή προς το φορολογούμενο..... Ο φορολογούμενος συμπληρώνει τα έντυπα και προσκομίζει κάθε αποδεικτικό στοιχείο για την απόδειξη των ισχυρισμών του.....»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1270/2013 : «...4) Το βάρος της απόδειξης για τα διαθέσιμα περιουσιακά στοιχεία φέρει ο φορολογούμενος, το ύψος δε των δηλούμενων καταθέσεων και μετρητών κατά την έναρξη της πρώτης ελεγχόμενης χρήσης προκειμένου να γίνει δεκτό σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να υπερβαίνει το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο προηγούμενων ετών όπως αυτό προσδιορίζεται με τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.

Για τον υπολογισμό του πραγματικού διαθέσιμου κεφαλαίου των προηγούμενων ετών πριν το πρώτο ελεγχόμενο έτος (του ελεγχόμενου, του/της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών) από τα πραγματικά εισοδήματα (που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από τον φόρο), όπως αυτά αναγράφονται στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος αφαιρούνται **τα πραγματικά αναλωθέντα ποσά για αγορές και λοιπές δαπάνες (όχι τεκμαρτές)** όπως αυτές προκύπτουν από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ή από στοιχεία που έχει στην διάθεση της η ελεγκτική υπηρεσία.

Παρατήρηση: Όπου στην παρούσα μεθοδολογία αναφέρονται δαπάνες διαβίωσης (προσωπικές / οικογενειακές) αφορούν πραγματικές δαπάνες και όχι τεκμαρτές....»

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, η φορολογική αρχή, διενεργώντας έλεγχο κατ' εφαρμογή της Α1293/2019 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ, όπου, μεταξύ άλλων, ελέγχθηκε η πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν.4172/2013, διαπίστωσε ότι για το φορολογικό έτος 2021, το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης, καθώς η προσφεύγουσα δήλωσε ζημία από επιχειρηματική δραστηριότητα ύψους 58.046,38€ και εισοδήματα από λοιπές πηγές συνολικής αξίας 4.776,46€, ενώ οι προσωπικές δαπάνες προσδιορίστηκαν στο ύψος των 12.300,45€,.. Συνεπώς, για το φορολογικό έτος 2021, συντρέχει η προϋπόθεση που θέτει το άρθρο 28 παρ.2 του Ν.4172/2013 για την εφαρμογή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης που προβλέπονται στο άρθρο 27 του Ν.4987/2022, μεταξύ των οποίων και η τεχνική ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου. Τη συγκεκριμένη μέθοδο επέλεξε η φορολογική αρχή ως καταλληλότερη, αξιολογώντας τα στοιχεία που είχε στη διάθεσή του ο έλεγχος και συγκεκριμένα, τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, τα στοιχεία των

πληροφοριακών συστημάτων taxis και elenxis, τις απαντήσεις της προσφεύγουσας στα έντυπα «Ερωτηματολόγιο του τρόπου διαβίωσης-μεταβολές-υποχρεώσεις» και «Πίνακας διαθέσιμων περιουσιακών στοιχείων» και τα δεδομένα των τραπεζικών λογαριασμών που τηρεί η προσφεύγουσα στα πιστωτικά ιδρύματα της ημεδαπής κατά τα ελεγχόμενα έτη.

Επειδή, αντίθετα, για το φορολογικό έτος 2020, δεν συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις για την εφαρμογή του άρθρου 27 του Ν.4987/2022 και ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020 βασίζεται στις ελεγκτικές επαληθεύσεις στα τηρούμενα λογιστικά αρχεία της επιχείρησης, από τις οποίες προέκυψαν καταχώρηση δαπανών που δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα λόγω μη προσκόμισης των κατάλληλων δικαιολογητικών και καταχώρηση επιστροφών λιανικών συναλλαγών που δεν τεκμηριώνονται με τα κατάλληλα παραστατικά.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι δεν συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις για την εφαρμογή του έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέου εισοδήματος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, η διάταξη του άρθρου 28 παρ.2 του Ν.4172/2013 που προβλέπει τη δυνατότητα προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικού προσώπου με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις (άρθρο 27) του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας που τέθηκε σε ισχύ με τον Νόμο 4174/2013, προστέθηκε με την παράγραφο 13γ του άρθρου 22 του ν. 4223/2013 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι 31/12/2013, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου. Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι δεν ίσχυαν οι εν λόγω διατάξεις τα υπό κρίση έτη και τυγχάνει εφαρμογής η αρχή της ευνοϊκότερης διάταξης απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, περαιτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η επιχείρηση τελούσε σε καθεστώς αναστολής λειτουργίας λόγω πανδημίας του κορωνοϊού προβάλλεται αλυσιτελώς, καθώς ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020 προέκυψε από τον έλεγχο των τηρούμενων λογιστικών αρχείων της επιχείρησης και ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2021 προέκυψε από την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου, ύστερα από τη σύγκριση συνολικά όλων των δηλωθέντων εισοδημάτων από διάφορες πηγές (ακίνητη περιουσία, συντάξεις, επιχειρηματική δραστηριότητα) και των πραγματικών δαπανών διαβίωσης. Συνεπώς, η προσφεύγουσα επιχειρεί να δικαιολογήσει τη δήλωση ζημίας από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας λόγω κορωνοϊού, αλλά δεν δικαιολογεί το γεγονός ότι το δηλούμενο εισόδημα δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης, ώστε συντρέχει η προϋπόθεση για τον έμμεσο προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος και τη διαπίστωση της αποκρυσταλλώσεως φορολογητέας ύλης.

Επειδή, η προσφεύγουσα επικαλείται ότι εσφαλμένα υπολόγισε η φορολογική αρχή ως φορολογητέα έσοδα, ποσά που έλαβε η επιχείρηση ως ενισχύσεις λόγω της πανδημίας του κορωνοϊού. Σχετικά, προσκομίζει αποδεικτικό κινήσεων τραπεζικού λογαριασμού, από το οποίο προκύπτουν καταθέσεις επιστρεπτέας προκαταβολής στις 15-05-2020 και στις 25-11-2020. Ο εν λόγω ισχυρισμός αλυσιτελώς προβάλλεται, καθώς ο προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος με την τεχνική της ανάλυσης ρευστότητας έλαβε χώρα για το έτος 2021 και καταρτίστηκε ο πίνακας ανάλυσης ρευστότητας, στον οποίο συμπεριλαμβάνεται, στη στήλη εσόδων, το υπόλοιπο χρηματοοικονομικών λογαριασμών στην αρχή της ελεγχόμενης χρήσης και

όχι συγκεκριμένες πιστώσεις. Αν στο υπόλοιπο αυτό περιλαμβάνονται τα έσοδα της προηγούμενης χρήσης που επικαλείται η προσφεύγουσα, αυτό είναι προς όφελος της, καθώς αυξάνει το υπόλοιπο των χρηματοοικονομικών λογαριασμών στη στήλη των εσόδων.

Επειδή, η προσφεύγουσα επικαλείται ότι εσφαλμένα η φορολογική αρχή δεν έλαβε υπόψη της την ανάλυση κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσκομίζει σχετικό πίνακα με βάση τα δηλωθέντα εισοδήματα ετών 2004 έως 2020. Ωστόσο, στον πίνακα που προσκομίζει δεν περιλαμβάνονται οι πραγματικές δαπάνες των αντίστοιχων ετών, ώστε να αξιολογηθεί για τον υπολογισμό πραγματικού διαθέσιμου κεφαλαίου προηγούμενων ετών.

Επειδή, το πραγματικό διαθέσιμο κεφάλαιο προκύπτει όταν από τα δηλωθέντα εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από τον φόρο ή που αποκτήθηκαν και δεν συμπεριλήφθησαν στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος του ελεγχόμενου, του/της συζύγου και των προστατευόμενων μελών αυτών, ως μη έχοντες φορολογική υποχρέωση να τα δηλώσουν, π.χ. έσοδα από τόκους, πωλητήρια συμβόλαια, δωρεές- κληρονομίες χρημάτων, δάνεια κέρδη από τυχερά παίγνια γενικά, αφαιρούνται τα πραγματικά αναλωθέντα ποσά για αγορές (ακινήτων, Ε.Ι.Χ, επενδυτικών αγαθών , κ.λπ.) και λοιπές δαπάνες (όχι τεκμαρτές). [...]

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, η φορολογική αρχή ορθά και αιτιολογημένα εφάρμοσε τον έμμεσο προσδιορισμό φορολογητέου εισοδήματος με την τεχνική ανάλυσης ρευστότητας, όπως αποτυπώνεται στις από 07-12-2023 εκθέσεις μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, οι δε ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί του αντιθέτου απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν. 4172/2013 : «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

- α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.
- β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,
- γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.....»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 23 του Ν. 4172/2013 : «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, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1061/2017 : «1. Με τις διατάξεις του άρθρου 72 του ν.4446/2016 προστίθεται νέα περίπτωση ιδ' στον κατάλογο των μη εκπιπτόμενων επιχειρηματικών δαπανών του άρθρου 23 του ν.4172/2013. Συγκεκριμένα, τίθεται περιορισμός στην έκπτωση των δαπανών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013, ανεξαρτήτως ποσού,

όταν η τμηματική ή ολική εξόφληση αυτών δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.

2. Ως «ηλεκτρονικό μέσο πληρωμής», για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται κάθε μέσο πληρωμής, κατά την έννοια της περ. ιδ' του άρθρου 62 του νόμου αυτού, που απαιτεί τη μεσολάβηση ενός τηλεπικοινωνιακού ή ηλεκτρονικού δικτύου, όπως π.χ. η μεταφορά χρημάτων μέσω ειδικών διαδικτυακών εφαρμογών («e-banking»), καρτών, το «ηλεκτρονικό πορτοφόλι», κ.λπ., ενώ η έννοια του «παρόχου υπηρεσιών πληρωμών» ορίζεται με τις διατάξεις της περ. δ' του άρθρου 62 του ν.4446/2016 και είναι ευρύτερη από αυτή της παρ. 2 του άρθρου 1 του ν.3862/2010. Επομένως, στους παρόχους υπηρεσιών πληρωμών περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων, τα πιστωτικά ιδρύματα, τα γραφεία ταχυδρομικών επιταγών και τα ιδρύματα πληρωμών, ανεξάρτητα αν έχουν την έδρα τους στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή (Ε.Ε., τρίτες χώρες).

3. Κατόπιν των ανωτέρω, πέραν της μεταφοράς χρημάτων μέσω ειδικών διαδικτυακών εφαρμογών και της χρήσης χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών, ως κατάλληλα μέσα πληρωμής για την έκπτωση των δαπανών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης νοούνται ενδεικτικά και τα ακόλουθα:

- Η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του μισθωτού, έστω και αν υπάρχουν περισσότεροι συνδικαιούχοι, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα),
- Η χρήση ταχυδρομικής επιταγής - ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων,
- Η χρήση τραπεζικής επιταγής,
- Η έκδοση επιταγής σε διαταγή του μισθωτού.

4. Κατά ρητή διατύπωση των σχετικών διατάξεων, σε περίπτωση που μέρος των δαπανών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης δεν εξοφληθεί με κάποιο από τα μέσα που παρατίθενται πιο πάνω, δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση το σύνολο της δαπάνης. Εξαιρέση αποτελεί η περίπτωση κατά την οποία μέρος του μισθού παρακρατείται από τον εργοδότη με σκοπό την εξόφληση υποχρεώσεων του (π.χ. δάνειο που του έχει χορηγήσει ο εργοδότης) ή την εκτέλεση κατάσχεσης απαίτησης εις χείρας τρίτου (π.χ. οφειλές του εργαζόμενου προς το Δημόσιο), οπότε η σχετική δαπάνη εκπίπτει στο σύνολό της όταν το εναπομείναν ποσό έχει εξοφληθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.

5. Επισημαίνεται ότι οι κοινοποιούμενες διατάξεις καταλαμβάνουν όλες τις περιπτώσεις δαπανών που καταβάλλονται δυνάμει εργασιακής σχέσης, όπως αυτή ορίζεται με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013.....»

Επειδή, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, η προσφεύγουσα προσκόμισε στον έλεγχο μισθοδοτικές καταστάσεις για τους δύο εργαζόμενους που απασχολούσε, χωρίς να προσκομίσει τα σχετικά παραστατικά πληρωμών μέσω τράπεζας. Ο έλεγχος, αφού αντιπαρέβαλε τα δεδομένα των μισθοδοτικών καταστάσεων με τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών και επιβεβαίωσε την πληρωμή μέσω τραπεζικής για μέρος των δαπανών μισθοδοσίας, έκρινε ότι δαπάνες μισθοδοσίας συνολικής αξίας 3.872,35€ το έτος 2020 και 6.026,55€ το έτος 2021 δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 23 περ. ιδ' του Ν. 4172/2013.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει κανένα αποδεικτικό στοιχείο για την απόδειξη πληρωμής των δαπανών μισθοδοσίας, όπως ορίζουν οι ανωτέρω διατάξεις. Αντίθετα, αποδέχεται με την ενδικοφανή προσφυγή ότι μέρος της μισθοδοσίας πληρωνόταν σε μετρητά κατόπιν απαίτησης των εργαζομένων, επιβεβαιώνοντας το πόρισμα του ελέγχου. Επιπλέον, συνυποβάλει,

με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, την από 04-01-2024 υπεύθυνη δήλωση της, η οποία δηλώνει ότι έχει εξοφληθεί πλήρως από την προσφεύγουσα ως εργοδότη της.

Επειδή, περαιτέρω, προβάλλει τον ισχυρισμό ότι η επιχείρηση τελούσε σε αναστολή λειτουργίας λόγω της πανδημίας του κορωνοϊού και μέρος της μισθοδοσίας πληρωνόταν με επιδότηση από το κράτος. Ωστόσο, στις δαπάνες μισθοδοσίας που ο έλεγχος έκρινε ότι δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, δεν συμπεριλαμβάνονται τα ανωτέρω ποσά.

Συνεπώς, σύμφωνα με τα ανωτέρω, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13 του Ν.4987/2022 : "1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία και για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της φορολογικής νομοθεσίας."

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις σχετικές διατάξεις του Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) : **«Άρθρο 3. Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία 1.** Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκυπτόντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς.**Άρθρο 5. Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος 1.** Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. 5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.....

Άρθρο 12. Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών 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.....4. Στην περίπτωση εκπτώσεων ή επιστροφών εκδίδεται πιστωτικό στοιχείο λιανικής πώλησης. Για κάθε εκδιδόμενο πιστωτικό στοιχείο λιανικής πώλησης άνω των 50 ευρώ τηρείται από τον πωλητή αρχείο με το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του πελάτη."

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1003/2014 σχετικά με την παράγραφο 4 του άρθρου 12 του Ν.4308/2014 : «12.4.1 Με την παράγραφο αυτή καθιερώνεται η υποχρέωση τήρησης αρχείου από τον πωλητή για κάθε εκδιδόμενο πιστωτικό στοιχείο λιανικής πώλησης αξίας άνω των 50 ευρώ. Στο αρχείο αυτό καταχωρείται το ονοματεπώνυμο και η διεύθυνση του πελάτη. Αντί της

τήρησης ιδιαίτερου αρχείου επιστροφών και εκπώσεων λιανικής, ο πωλητής δύναται να αναγράφει τις πληροφορίες αυτές στα εκδιδόμενα πιστωτικά στοιχεία. Διευκρινίζεται ότι πιστωτικό στοιχείο λιανικής δύναται να εκδίδεται για κάθε πώληση λιανικής (εμπορεύματα, προϊόντα, υπηρεσίες, κλπ.).»

Επειδή, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, η προσφεύγουσα καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησης επιστροφές λιανικών πωλήσεων που δεν αποδεικνύονται από κατάλληλα παραστατικά. Συγκεκριμένα, δεν προσκόμισε παραστατικά για το σύνολο των επιστροφών λιανικών πωλήσεων. Επιπλέον, τα παραστατικά που προσκόμισε από χειρόγραφο μπλοκ δεν τεκμηριώνουν τις συναλλαγές επιστροφής για τον λόγο ότι το κάθε παραστατικό επιστροφής εκδίδεται ανά μήνα για περισσότερες αποδείξεις λιανικής πώλησης και όχι ανά περίπτωση και δεν αναγράφονται τα στοιχεία του πελάτη στις περιπτώσεις συναλλαγών αξίας άνω των 50 ευρώ, όπως ορίζει ο νόμος. Συνεπώς, η φορολογική αρχή ορθά έκρινε ότι δεν τεκμηριώνονται με τα κατάλληλα παραστατικά οι συναλλαγές των επιστροφών λιανικών πωλήσεων, όπως καταχωρήθηκαν στα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησης και ο περί του αντίθετου ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από 05-01-2024 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της, με ΑΦΜ:..... και την **επικύρωση**:

α)της υπ'αριθμ./07-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,

β)της υπ'αριθμ./07-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.,

γ)της υπ'αριθμ./07-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και

δ)της υπ'αριθμ./07-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας βάσει της παρούσας απόφασης:

Υπ' αριθμ...../07-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Σύνολο φόρου για καταβολή :	3.539,33€	3.539,33€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 Ν.4987/2022

Υπ' αριθμ...../07-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2021	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Σύνολο φόρου για καταβολή :	24.881,69€	24.881,69€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 Ν.4987/2022

Υπ' αριθμ. /07-12-2023 οριστική πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης	Διαφορά Δήλωσης- Απόφασης
Σύνολο φόρου για καταβολή :		1.364,06€	1.364,06€	1.364,06€
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση :	1.013,05€			1.013,05€

Το ποσό της φορολογικής οφειλής επιβαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής, σύμφωνα με το άρθρο 53 του Ν.4987/2022.

Υπ' αριθμ. /07-12-2023 οριστική πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2021	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης	Διαφορά Δήλωσης- Απόφασης
Σύνολο φόρου για καταβολή :		1.949,05€	1.949,05€	1.949,05€
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση :	5.140,12€	3.638,65€	3.638,65€	1.501,47€

Το ποσό της φορολογικής οφειλής επιβαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής, σύμφωνα με το άρθρο 53 του Ν.4987/2022

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

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

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.