



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη : 29/07/2024

Αριθμ. Αποφ.: 1787



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@.aade.gr

Url : www.aade.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 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 **02-04-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με **ΑΦΜ**, με κύρια δραστηριότητα «Κατασκευή μεταλλικών πορτών και παραθύρων» με έδρα στη, επί της οδού, Τ.Κ., κατά των με αριθμ. **α)../06-03-2024** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 και **β)../06-03-2024** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.
5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Την από 17-04-2024 έκθεση απόψεων του 1^{ου} ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης, με την οποία ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **02-04-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- ❖ Με την υπ' αριθμ./**06-03-2024** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος εισοδήματος ύψους 216.494,86€, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του ν.4987/2022 ύψους 108.247,43€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 45.450,30€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **370.192,59€**.
- ❖ Με την υπ' αριθμ./**06-03-2024** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος εισοδήματος ύψους 241.378,41€, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του ν.4987/2022 ύψους 120.689,21€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **362.067,62€**.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν στο πλαίσιο διενέργειας μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος στα φορολογικά έτη 2019 & 2020 από το 1^ο ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης, με βάση τις διατάξεις του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) και του ν. 4987/2022, καθώς και της Α1293/2019, δυνάμει της υπ' αριθμ./22-02-2023 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.Κ.Ε. Θεσσαλονίκης, η οποία εκδόθηκε σε αντικατάσταση της αρχικής εντολής ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης και κοινοποιήθηκε αρμοδίως στον προσφεύγοντα. Στα πλαίσια του ελέγχου απεστάλη η ως άνω εντολή ελέγχου και η υπ' αριθμ./02-03-2023 γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής δηλώσεων στα

πλαίσια του ν.4512/2018. Επίσης, απεστάλη η υπ'αριθμ./05-12-2023 πρόσκληση προσκόμισης φορολογικών αρχείων στην οποία ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε.

Από τον έλεγχο με τις γενικές διατάξεις κατ' εφαρμογή της Α. 1293/2019, δεδομένου ότι ο προσφεύγων τηρεί απλογραφικά αρχεία, διαπιστώθηκε στα ελεγχόμενα έτη η ύπαρξη λογιστικών διαφορών ύψους 497.200,84€ στο έτος 2019 και 571.095,22€ στο έτος 2020, που αφορούν σε ανακρίβεια μεταξύ των δεδομένων των βιβλίων και των υποβληθεισών δηλώσεων, σε μη εξόφληση μέσω τραπεζικού συστήματος δαπανών άνω των 500€, σε απόρριψη δαπανών μισθοδοσίας και ασφαλιστικών εισφορών, λόγω μη εξόφλησης μέσω τραπεζικού συστήματος, σε αναμόρφωση μη εκπιπτόμενων δαπανών και σε απόρριψη δαπανών που κρίθηκαν από τον έλεγχο προσωπικές/καταναλωτικές.

Στα πλαίσια της προηγούμενης ακρόασης, εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε το υπ'αριθμ./2024 σημείωμα διαπιστώσεων με τις πράξεις προσωρινού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος & Φ.Π.Α., επί του οποίου ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε και η φορολογική αρχή εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις.

Με την από **02-04-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενος ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι νομικώς πλημμελείς και ακυρωτέες λόγω παράβασης των άρθρων 27 του ν.4987/2022 και 28 του ν.4172/2013 και ειδικότερα γιατί ο έλεγχος απέρριψε το σύνολο των δαπανών για αγορές προϊόντων, που διενήργησε στις χρήσεις 2019 και 2020, λόγω μη επίδειξης από αυτόν των οικείων φορολογικών παραστατικών και μη καταχώρησής τους στα λογιστικά βιβλία, ενώ έδει να προσδιορίσει αυτές με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με προσφυγή στις έμμεσες τεχνικές ελέγχου. Ο έλεγχος, αν και διαπίστωσε ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013 & του άρθρου 48 του ν.2859/2000, καθώς έκρινε αναξιόπιστο το λογιστικό σύστημα, λόγω μη σύνταξης απογραφής, αν και ήταν υπόχρεος, δεν προσδιόρισε το εισόδημα με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες τεχνικές, καθώς έτσι θα κατέληγε στο συμπέρασμα ότι για τις πωλήσεις που πραγματοποίησε στα ελεγχόμενα έτη αντιστοιχεί ανάλογος αριθμός και μέγεθος αγορών, τις οποίες θα αναγνώριζε παρά το γεγονός ότι δεν προσκόμισε τα φορολογικά παραστατικά, για λόγους ανωτέρας βίας, ήτοι απώλειάς τους. Επικαλείται την υπ'αριθμ. 1714/2022 απόφαση της ΔΕΔ Θεσσαλονίκης και την υπ'αριθμ. 316/2022 απόφαση της ΔΕΔ Αθηνών.

Ως προς τον ως άνω ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο 23 του ν.4987/2022 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 ταιοικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος - πρόστιμο - τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Επειδή, κατ' εφαρμογή της παρ.3 του άρθρου 28 του ν.4987/2022 εκδόθηκε η Α.1293/2019, με την οποία καθορίστηκε το πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1/1/2014.

Επειδή, σύμφωνα με το ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.):

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 προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών,

φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς. [...] 5. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τη λογιστική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί και τη φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων. 6. Τα λογιστικά αρχεία τηρούνται με ηλεκτρονικό ή χειρόγραφο τρόπο.»

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. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου. 2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία:

α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας.

β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου. [...] 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. 7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για:

α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους.

β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.

Άρθρο 7 – Διαφύλαξη των λογιστικών αρχείων «1. Το σύνολο των λογιστικών αρχείων που η οντότητα τηρεί, σύμφωνα με τις διατάξεις αυτού του νόμου διαφυλάσσονται για το μεγαλύτερο χρονικό διάστημα από:

- α) Πέντε (5) έτη από τη λήξη της περιόδου.
- β) Το χρόνο που ορίζεται από άλλη νομοθεσία».

Επειδή, στο ν.4172/2013 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, πτηνοτροφικών, 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 άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

- α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις 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. [...]

Άρθρο 23 – μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: α) ..., β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, [...] ε) πρόστιμα και ποινές, περιλαμβανομένων των προσαυξήσεων, ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες [...] 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 το άρθρο 27 του Ν. 4987/2022: «1. Η Φορολογική Διοίκηση **δύνатаι** να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων 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 το 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»

ενώ με το άρθρο 28 του Ν. 4172/2013 τέθηκαν οι προϋποθέσεις εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, ως εξής:

«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.

Η προϋπόθεση της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις εκείνες κατά τις οποίες η τήρηση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα γίνεται με τέτοιο τρόπο που καθιστά αδύνατη τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων ή καθιστά μη αξιόπιστο το λογιστικό σύστημα. Ενδεικτικά, η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων θεωρείται ότι δεν είναι δυνατή ή το λογιστικό σύστημα θεωρείται ως μη αξιόπιστο όταν:

- Δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη.
- Δεν διαφυλάσσονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), οι ΦΗΜ, οι φορολογικές μνήμες και τα αρχεία των Φ.Η.Μ.
- Η οντότητα παραβιάζει ή παραποιεί ή επεμβαίνει κατά οποιονδήποτε τρόπο στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (Φ.Η.Μ.).
- Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα δεν παρέχονται ευχερώς και αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και οι πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διάρκεια του ελέγχου.

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 [...]**».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος κατ' εφαρμογή των ως άνω διατάξεων προέβη στις ελεγκτικές επαληθεύσεις σύμφωνα με την Α.1293/2019, από τις οποίες διαπίστωσε τα εξής:

- Την ύπαρξη σημαντικών αποκλίσεων μεταξύ των οικονομικών δεδομένων των βιβλίων και στοιχείων και των δεδομένων των αντίστοιχων δηλώσεων φόρου εισοδήματος. Πιο συγκεκριμένα, στο έτος 2019 τα ακαθάριστα έσοδα ανήλθαν σε 506.326,18€, σε αντίθεση με

τα δηλωθέντα ύψους 508.926,96€. Περαιτέρω, διαπιστώθηκε επιπλέον αποκρυβείσα ύλη ύψους 499,62€. Στο έτος 2020 τα ακαθάριστα έσοδα των βιβλίων ανήλθαν σε 589.686,50€ σε αντίθεση με τα δηλωθέντα ύψους 584.300,50€. Σε ότι αφορά τις αγορές στο έτος 2019 στα βιβλία του εμφανίζονται αγορές ύψους 19.494,07€, ενώ στη δήλωση φόρου εισοδήματος καταχώρησε αγορές ύψους 503.248,98€. Αντίστοιχα, στο έτος 2020 οι αγορές των βιβλίων ανέρχονται σε 34.876,23€ ενώ στη δήλωση αναγράφηκαν αγορές ύψους 584.300,50€. Σε ότι αφορά τις δαπάνες στο έτος 2019 δεν συμπεριελήφθησαν δαπάνες στη δήλωση φόρου εισοδήματος, ενώ στα βιβλία βρέθηκαν καταχωρημένες δαπάνες ύψους 23.704,34€. Στο έτος 2020 στα βιβλία του εμφανίζονται δαπάνες ύψους 18.815,47€ ενώ στη δήλωση οι δαπάνες ανέρχονται σε 14.175,51€. Ο προσφεύγων προσκόμισε τα φορολογικά του βιβλία και μόνο τα παραστατικά των καταχωρηθέντων στα βιβλία συναλλαγών.

- Τη μη σύνταξη απογραφής, αν και ήταν υπόχρεος, παράβαση για την οποία συντάχθηκε ξεχωριστή έκθεση ελέγχου και επιβλήθηκαν τα αντίστοιχα πρόστιμα.
- Απορρίφθηκαν δαπάνες και αγορές λόγω μη εξόφλησης μέσω τραπεζικού συστήματος ύψους 12.795,93€ στο έτος 2019 και 23.422,00€ στο έτος 2020.
- Απορρίφθηκαν δαπάνες μισθοδοσίας λόγω μη εξόφλησης μέσω τραπεζικού συστήματος ύψους 1.469,60€ στο έτος 2020, καθώς και ασφαλιστικές εισφορές στο ίδιο έτος ύψους 427,59€
- Απορρίφθηκαν δαπάνες που κρίθηκαν καταναλωτικές/ προσωπικές ύψους 9.622,97€ στο έτος 2019 και 7.913,82€ στο έτος 2020, και
- Προστέθηκαν ως λογιστικές διαφορές πρόστιμα και ποινές ύψους 175,00€ στο έτος 2020, τα οποία ο προσφεύγων καταχώρησε στα φορολογικά του αρχεία και δεν προέβη σε αναμόρφωση.

Επειδή, ο έλεγχος με τις γενικές διατάξεις αφορά τη δυνατότητα της φορολογικής αρχής να επαληθεύσει την τήρηση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, όπως αυτές διατυπώνονται στους φορολογικούς νόμους (Κ.Φ.Ε., Φ.Π.Α. κ.λ.π.) με τις διαδικασίες που προβλέπει ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας. Επαληθεύει δηλαδή, αν ο φορολογούμενος τήρησε τις υποχρεώσεις της φορολογικής νομοθεσίας (υποβολή δηλώσεων, τήρηση φορολογικών αρχείων κ.λ.π.) και αν το περιεχόμενο αυτών είναι αληθές και συνάδει με τα προβλεπόμενα στη φορολογική νομοθεσία.

Επειδή, από τη διατύπωση του άρθρου 27 του ν. 4987/2022, του άρθρου 28 του ν.4172/2013, καθώς και των εγκυκλίων που εκδόθηκαν κατ' εξουσιοδότηση αυτών, προκύπτει με σαφήνεια ότι η εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, καθώς και του προσδιορισμού του εισοδήματος με κάθε

διαθέσιμο στοιχείο επαφίεται στη διακριτική ευχέρεια της φορολογικής αρχής, υπό την πλήρωση μίας εκ των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του ΚΦΕ.

Επειδή, οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013 περί προσφυγής στις έμμεσες τεχνικές ελέγχου εξετάζονται αυτοτελώς, ανεξάρτητα από τη διαπίστωση της συνδρομής των προϋποθέσεων επιβολής λοιπών προστίμων για οποιαδήποτε άλλη παράβαση.

Επειδή, ο έλεγχος έκρινε ότι δεν συντρέχει λόγος εφαρμογής των έμμεσων τεχνικών ελέγχου του άρθρου 27 του ν.4987/2022 (σελ. 17 της από 06/03/2024 έκθεσης ελέγχου φόρου εισοδήματος).

Επειδή, η παράβαση της μη σύνταξης απογραφής εκ μέρους του προσφεύγοντα, η συνεπακόλουθη επιβολή προστίμων και η αιτιολογία των πράξεων αυτών δεν αποτελούν αντικείμενο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής. Περαιτέρω, η επικαλούμενη από τον προσφεύγοντα υπ'αριθμ.1714/2022 απόφαση της ΔΕΔ Θεσσαλονίκης ουδεμία κρίση φέρει σχετικά με την επιβολή προστίμων λόγω αναξιοπιστίας του λογιστικού συστήματος.

Επειδή, ακόμη και στην περίπτωση προσδιορισμού του εισοδήματος με κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με κάποια εκ των έμμεσων τεχνικών ελέγχου του άρθρου 27 του ν.4987/2022, το αποτέλεσμα από την εφαρμογή αυτών συγκρίνεται με το αποτέλεσμα του ελέγχου με τις γενικές διατάξεις και επιλέγεται το μεγαλύτερο. Τουτέστιν, ακόμη και αν εφαρμόζονταν κάποια έμμεση τεχνική δεν θα επιλέγονταν η φορολογητέα ύλη που θα προέκυπτε από τον έμμεσο προσδιορισμό του εισοδήματος, στο βαθμό που αυτή θα ήταν μικρότερη από αυτή που θα προέκυπτε από τον έλεγχο με τις γενικές διατάξεις.

Επειδή ο προσφεύγων αορίστως επικαλείται την απώλεια των φορολογικών αρχείων λόγω ανωτέρας βίας.

Κατόπιν αυτού

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από **02-04-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με **ΑΦΜ**

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

1)Επί της υπ' αριθμ. .../06-03-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019

Κύριος φόρος	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	216.494,86 €	216.494,86 €
Πρόστιμο αρ. 58 ν.4987/2022	108.247,43 €	108.247,43 €
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	45.450,30 €	45.450,30 €
Συνολικό ποσό	370.192,59 €	370.192,59 €

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

2)Επί της υπ' αριθμ./06-03-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020

Κύριος φόρος	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	241.378,41 €	241.378,41€
Πρόστιμο αρ. 58 ν.4987/2022	120.689,21 €	120.689,21€
Συνολικό ποσό	362.067,62 €	362.067,62€

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

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.